



Yrd.Doç.Dr.Murat BATI

İzmir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi

TRANSFER FİYATLANDIRMASI HAKKINDA NE BİLİYORUZ?

1-GİRİŞ

Küreselleşme ile birlikte ekonomik ilişkilerin de yoğunlaşması ticari sınırların ülke sınırlarını zorlayarak genişletilmesi sonucunu doğurmuştur. Söz konusu ticari ilişkiler özellikle maliyet unsuru dikkate alınarak yeniden şekillendirilmiştir. Ülkeler özellikle üretimlerini ve/veya dağıtımlarını vergi yükü daha düşük olan bölgelere kaydırarak kar marjlarını yükseltmeyi arzulamaktadırlar. İşte bu noktada ilişkili olan şirket grupları arasında istenildiği fiyatı uygulayamama şeklinde engel teşkil eden transfer fiyatlandırılması kavramı gündeme gelmiş ve bu yazımızın konusunu oluşturmuştur.

2- KAVRAM OLARAK TRANSFER FİYATLAMASI

İnsan sayısının her geçen gün artarak artması ile birlikte ülkeler üretimlerini de insan sayısına paralel bir şekilde artırmaktadır. Ancak her ülke kendi üretimlerini doğal kaynaklar, coğrafi koşullar, üretim ve tüketim anlayışı ve bunların maliyetlerini de dikkate alarak uzmanlaşma yolunu seçerek yeniden şekillendirebilmektedirler. Ancak ülke içinde üretilmeyen bazı ürünlerin başkaca ülkelere ithalatı buna bağlı olarak ihracatın en kolay şekilde yapılabilmesi için ülkeler ekonomik birlik yolunu seçebilmektedirler. Tüm ülke ve yapılanmaları tek bir çatı altında görmeyi hedefleyen “küreselleşme” kavramı “ekonomik bütünleşmeyi (entegrasyon)”, bağımlılık ve uyum sürecini de hızlandırmıştır.

Kavramın kökeni deşildiğinde İngilizce’den Türkçe’ye aktarılan küreselleşmenin kökeni “*globalization*” kelimesidir. Globelleşme kavramı ile aynı anlamda kullanılan küreselleşme; Osmanlıca’da *cihan-şümül* ve *alem-şümül* terimleri ile de eş anlamlı olduğu düşünülebilir.¹ Ekonomik, siyasi, bilimsel ve teknik gelişmeler sonucunda ekonomik, ticari, mali ilişkiler ile sosyal ve kültürel yaşam bir bütün olarak değişime uğramıştır. Bu haliyle, küreselleşmenin sebepleri ve sonuçları arasında bir bağlantı olduğunu iddia etmek kaçınılmaz bir gerçektir.² Küreselleşme, nispeten yüksek vergi oranı uygulayan ülkelerin aleyhine sonuçlar doğurur. Küreselleşme ile birlikte üretim faktörleri daha düşük vergi oranı uygulayan ülkelere doğru yönelirken mevcut ülkeler arasında da vergi rekabetini de giderek artırmaktadır.³

Küreselleşme bu anlamda küresel ticareti yaygınlaştırıp çok uluslu şirketlerin oluşmasına neden olmaktadır. Sermayenin ulusallıktan uluslararası niteliğe bürünmesi ile çok uluslu şirketlerin farklı ülkelerde, bağlı şirketler ya da iştirakler şeklinde örgütlenmesine neden olmuş ve sonucunda söz konusu şirketler arasında ticari anlamda mal alış-verişinin hız kazanmasına neden olmuştur. Bu şirketlerin faaliyetlerinin kamu otoritesi tarafından izlenmesi ve denetimi ise ayrı bir uzmanlık alanı

¹ Ferit DEVELLİOĞLU; *Osmanlıca- Türkçe Ansiklopedik Lûgat*, Aydın Kitabevi, 27. Baskı, Ankara, 2007, s. 28, 142.

² Ersin KAPLAN; *Çok Uluslu Şirketler Çerçevesinde Transfer Fiyatlaması*, Vergi Dünyası, Sayı 386, Ekim 2013, s.57.

³ Serkan AĞAR; *Transfer Fiyatlaması-Örtülü Kazanç Dağıtımı*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011, s.25.

haline gelmiştir. Çünkü özellikle çok uluslu şirketlerin birden farklı ülkede örgütlenmeleri ve kâr merkezleri arasındaki transferlerde fiyatlama sorunları, transfer fiyatlandırmasının önemini artırmıştır.⁴

Çoğu kişi “transfer fiyatlandırması” kavramını yalnızca “vergi” ile alakalı bir kavram olarak zanneder ki bu doğru bir yaklaşım değildir. Transfer fiyatlaması Ekonomi, işletme, Hukuk, Muhasebe (Finansal Muhasebe, Yönetim Muhasebesi, Maliyet Muhasebesi) ya da İç Kontrol gibi birçok alanda kendine yer bulan bir kavramdır. Vergi alanında da sıkça kullanılan ve genellikle hakkında olumsuz düşünülen transfer fiyatlaması, vergi kanunlarına aykırı bir kavram olmayıp, vergi kanunlarına aykırı olan; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13’üncü maddesinde hüküm altına alınan “**Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı**” dır.

Transfer fiyatlandırması esasında uluslararası hatta uluslararası bir boyutta olması nedeniyle çeşitli güçlükleri de ruhumda barındırmaktadır. İçerik itibarıyla birçok ülkenin vergi sistemini kapsadığından, transfer fiyatlaması ile alakalı herhangi bir ülke vergi sistemi ve tekniğinde yapılacak bir düzenlemenin, farklı bir vergi sisteminde buna tekabül eden bir değişimin de uygun olduğunun kabul edilmesi anlamına gelecektir. Ancak diğer vergi sistemlerinde ilk vergi sisteminde gerçekleştirilen ayarlamaların dikkate alınmaması durumunda, ilgili çok uluslu şirket grubu aynı kâr üzerinden mükerrer bir biçimde vergiye tabi tutulacaktır. Bu tür mükerrer vergileme riskinin en aza indirilmesini sağlamak üzere, sınır ötesi işlemlerde vergisel açıdan transfer fiyatlandırmasının nasıl belirlenmesi gerektiği konusunda bir görüş birliğinin sağlanması gerekmektedir.⁵

Mal ve hizmet satışlarının çok uluslu şirketler grubunun çeşitli ülkelerdeki kolları, iştirakleri arasında yapılması durumunda transferler uluslararası düzeyde gerçekleşmekte ve fiyatlandırmalar da uluslararası transfer fiyatlandırması başlığı altında değerlendirilmektedir. Aynı ülkede grup içi şirketler arasında gerçekleşen işlemler sadece o ülkenin vergi gelirlerini ilgilendiriyor olmasına rağmen, uluslararası karakterli yapılan mal ve hizmet transferlerinin fiyatlandırması birden fazla ülkenin milli gelirini ve vergi gelirini yakından ilgilendirmektedir. Dünya ticaretinin önemli bir kısmını gerçekleştiren çok uluslu şirketler bu özelliklerini bir takım uygulamalarla lehine bir avantaja dönüştürmektedirler.⁶

Uluslararası sahada faaliyette bulunan çok uluslu şirketlere bağlı şirket grupları kendi aralarında mal-hizmet alış verişini ya da borç para alış-verişinin konusu sınır ötesine taşıdığından daha fazla kâr elde etme güdüsü yapılan işlemin konusunun vergi yükü açısından nispeten daha düşük ülkeye doğru kayması ile transfer fiyatlaması gerçekleşmiş olmaktadır. Bu işlem esasında iyi niyetli bir davranış olmayıp altında hazine zararı yaratmaktadır. Yapılan işlem her ne kadar yasal olsa da esasında vergiden kaçınmanın bir türü olarak düşünülmelidir. Uluslararası sahada faaliyette bulunan çok uluslu şirketler, teknolojik alandan özellikle internetten ziyadesiyle yararlanarak yarattıkları projeleri sanal ortamda dolaştırıp yarattıkları organizasyonları da farklı birer organizasyon gibi göstermektedirler. Uluslararası sahada faaliyette bulunan çok uluslu şirketler, üretim merkezlerini ülkesel bazda seçerken bilindik şartların yanı sıra vergi avantajını da (vergi oran ve yükü) öncelikle tercih sıralamasına almaktadırlar. Bu nedenle üretilen mal ve hizmetin merkezi ile dağıtım merkezinin aynı olmaması sonucunda ortaya çıkacak fiyatlamasının transfer fiyatlamasının emsaline nazaran farklılık da göstermesi durumunda her ülke gibi ülkemiz vergi mevzuatı için de ciddi bir sorunun başlangıcı doğmuş sayılmaktadır.

⁴ Mehmet Fatih KARABULUT; **Transfer Fiyatlandırmasının Anlamını Biliyor muyuz?**, Vergi Dünyası, Sayı 392, Nisan 2014, s.98.

⁵ Ersin KAPLAN; **a.g.m.**, s.62.

⁶ Ersin KAPLAN; **a.g.m.**, s.63.

Transfer Fiyatlamasına Basit bir Örnek⁷;

A ülkesinde yerleşik BATI A.Ş. yılda 100 adet TV üretip, bunu B ülkesinde bulunan yerleşik iştiraki WEST A.Ş. aracılığıyla satmaktadır. BATI A.Ş. TV'leri 1 milyon ABD Dolarına WEST A.Ş.'ye satmaktadır. WEST A.Ş. ise TV'lerin maliyetine %30 kâr koyarak satmaktadır. A ülkesinde Kurumlar Vergisi Oranı %50 ve B ülkesinde ise %20'dir. Buna göre;

	A Ülkesi BATI A.Ş.	B Ülkesi WEST A.Ş.	Konsolide Tablo (ABD Doları)
Satış Geliri	1 Milyon	1 Milyon 300 Bin	1 Milyon 300 Bin
Satılan Malın Maliyeti	600 Bin	1 Milyon	600 Bin
Diğer Giderler	100 Bin	100 Bin	200 Bin
Vergi Öncesi Kâr	300 Bin	200 Bin	500 Bin
Kurumlar Vergisi	150 Bin (%50)	40 Bin (%20)	190 Bin
Vergi Sonrası Kâr	150 Bin	160 Bin	310 Bin

Görüldüğü üzere grup şirketi konsolide satış sonrasında 310 Bin ABD Doları net kar elde ederek 190 Bin ABD doları konsolide vergi ödemiştir. Grup şirketi, Transfer fiyatlaması yolunu kullanarak grup içi transfer fiyatını 1 milyon değil de 800 Bin ABD doları olarak belirlerse, grup şirketinin konsolide kârında da artış oluşur. Şöyle ki;

	A Ülkesi BATI A.Ş.	B Ülkesi WEST A.Ş.	Konsolide Tablo (ABD Doları)
Satış Geliri	800 Bin	1 Milyon 300 Bin	1 Milyon 300 Bin
Satılan Malın Maliyeti	600 Bin	800 Bin	600 Bin
Diğer Giderler	100 Bin	100 Bin	200 Bin
Vergi Öncesi Kâr	100 Bin	400 Bin	500 Bin
Kurumlar Vergisi	50 Bin (%50x100 Bin)	80 Bin (%20x400 Bin)	130 Bin
Vergi Sonrası Kâr	50 Bin	320 Bin	370 Bin

Görüldüğü üzere, A ülkesinde üretilen TV'lerin düşük vergi oranının uygulandığı B ülkesinde daha düşük fiyatla satılıp karın büyük bir kısmının B ülkesinde kalması sonucunda grup şirketinin ödeyeceği toplam verginin 190 Bin ABD Dolarından 130 Bin ABD Dolarına düştüğü görülmektedir. Azalan vergi farkının yani 60 Bin ABD Dolarının (190-130 Bin) kâr olarak mükellefin lehine yazıldığını fark etmek gerekmektedir. Esasında zımni bir hazine zararından söz etmek yanlış olmayacaktır.

Görüldüğü üzere Transfer Fiyatlaması, işletmelerdeki kâr ya da yatırım merkezlerinin ya da çok uluslu işletmeler bağlı firmaların kendi aralarında ya da bağlı firmalar ile ana firma arasında yapılan mal ve hizmet alım-satımlarında esas alınacak fiyat olarak düşünülürse, transfer fiyatının aynı ülkedeki şubeler arasındaki transferle ilgili olabileceği gibi, farklı ülkelerdeki işletme bölümleri arasındaki transferler için de geçerli olabileceği ortaya çıkar. Transfer fiyatlandırması, kavram olarak hatalı bir uygulamayı içermese de, genellikle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı anlamında kullanıldığından, vergi kanunlarına aykırı bir durum olduğu düşünülmektedir. Aslında vergi kanunlarına aykırı olan durum transfer fiyatlandırması değil, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımıdır. Vergi gelirlerinin aşındırılması yöntemlerinden biri olan örtülü kazanç dağıtımı, kârın başka ülkelere aktarılmasını sağlayan en önemli araçlardan biridir. Çok uluslu işletmeler transfer

⁷ Serkan AĞAR; a.g.e., s.29-30.

fiyatlandırması yoluyla, elde ettikleri kârları başka ülkelere transfer edebilmekte, faaliyette bulundukları ülkelerin vergi gelirlerini aşındırmakta, vergi sonrası kârlarını maksimize etmekte ya da zararlarını minimize etmektedirler. Ülkeler arasındaki vergi oranları ve uygulamalarından kaynaklanan farklılıklar da bu aktarıma neden olabilmektedir.⁸

3- TRANSFER FİYATLAMASININ TARİHÇESİ

İktisat tarihçilerine göre çokuluslu şirketler 15 ve 16. yüzyılda doğmaya başlamışlar. O dönemlerde İngiltere’de bulunan çokuluslu şirketler, İngiltere’nin kolonileriyle gerçekleştirdiği mal transferlerinde yer almış ve 20 yüzyılda, özellikle İkinci Dünya Savaşı’ndan sonra ticaretin serbestleşmesiyle, işletmelerin farklı ülkelere pazarlama faaliyetlerine başlamaları ve yeniden yapılanan ülkelerde yatırımlarda izlenen artış, bahse konu işletmelerin günümüzde sahip oldukları konumları üzerinde etki yaratmıştır. Transfer fiyatlaması kavramı, ekonomi, siyaset bilimi, işletme, muhasebe, hukuk dallarıyla yakından bağlantılı çok yönlü bir kavram olmakla beraber özellikle iktisat ve işletme ekonomisi disiplinlerinde 20. yüzyılın başında gündeme gelmiştir. 1903 yılında Schmalenbach, “Büyük Endüstri İşletmelerinde Transfer Fiyatları” isimli doçentlik çalışmasında, işletmenin farklı konuya ilişkin olarak 1901 yılında İngiliz Harry Sidgwick, “The Principles of Political Economy” isimli kitabında; işletmelerin üretimlerini gerçekleştirirken kendi ürünlerini kullanma durumunda söz konusu ürünlerin piyasa fiyatı üzerinden değerlendirilmesi gerektiği belirtildikten sonra, izleyen yıllarda Du Pont ve General Motors şirketleri de, iç üretimde kendi ürünlerini hammadde ve yarı mamul olarak kullandıklarında, maliyet bedeli yerine güncel piyasa fiyatlarının uygulanması yönünde benzer kararlar vermişlerdir.⁹

Transfer fiyatlandırmasıyla ilgili ilk çalışma Thomas Horst tarafından yapılmıştır. Bu çalışmada vergi oranlarına karşı duyarlı olmalarından dolayı çok uluslu şirketlerin gelirlerini, düşük vergi oranlarına sahip ülkelerde fazla, yüksek vergi oranlarını uygulayan ülkelerde ise az gösterdikleri tespit edilmiştir¹⁰.

Mükelleflerin vergi matrahlarını vergi oranlarının daha az olduğu ülkelere transfer etmek istemesi, konuyla ilgili vergi idari birimlerinin önlem almak istemesiyle sonuçlanmıştır. Konuyla ilgili ilk adım 1954 yılında ABD’de yapılan yasal düzenlemeyle atılmıştır¹¹. Çok uluslu şirketler, misafir ülkede bağlı ortaklıkları ya da iştirakleri yoluyla elde ettikleri kazançlarını, ana ülkeye transfer ederken, misafir ülke vergi gelirlerini aşındırmakta dolayısıyla ürün maliyetlerini azaltmaktadırlar. ABD’de; Çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının sebep olduğu vergi kaybı 1993-1997 yılları için 10-12 milyar USD, 1996-1998 döneminde ise 2,8 milyar USD olduğu tahmin edilmektedir.¹²

İşte bu soruna “Vergi Cennetleri ve Zararlı Vergi Rekabeti” denilmektedir. Gelişmiş ülkeler, bu sorunla daha erken yüz yüze gelmiş ve önlemlerini 70’li yıllarda almaya münferiden başlamışlardır. Ancak gelişmekte olan ülkeler bu sorunun farkına oldukça geç varmışlar ve 90’lı yıllarda münferit çalışmalarla bu sorunun üstesinden gelinemeyeceğini anlamışlar ve bu konuda ortak çözüm üretme

⁸ Mehmet Fatih KARABULUT; **a.g.m.**, s.99.

⁹ Elif CENKERİ; **Transfer Fiyatlaması ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul Üniversitesi SBE Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2005, s.21-22.

¹⁰ Serkan AĞAR; **Transfer Fiyatlandırması**, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku (Vergi Hukuku) Anabilim Dalı Doktora Tezi, Ankara, 2009, s. 23.& Mehmet Fatih KARABULUT; **a.g.m.**, s.99

¹¹ Serkan ACUNER; **Seçilmiş Ülkeler Nezdinde Transfer Fiyatlandırması Uygulaması: Avrupa Birliği Üye Ülkeler-I**, Yaklaşım, Sayı 243, Mart 2013, 65. & Mehmet Fatih KARABULUT; **a.g.m.**, s.99

¹² Adem ANBAR; **Çok Uluslu İşletmelerde Transfer Fiyatlandırması**, Vergi Dünyası, Sayı 324, Ağustos 2008, s. 106&Hüseyin IŞIK; **Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 2005/370, Ankara, 2005, s. 41.

çabasına girmişlerdir. Vergi cennetleri ve zararlı vergi rekabeti konusunda yapılan en ciddi ve önemli faaliyetler OECD tarafından gerçekleştirilmiştir.¹³

OECD tarafından konuyla ilgili düzenlemeler kronolojik sırayla ifade edilirse;¹⁴:

- ✓ İlk çalışması 1977 yılında hazırlanan OECD Model Vergi Anlaşması (OECD Model Tax Convention)'dır.
- ✓ İlk uluslararası rehber 1979 yılında OECD Mali İşler Komitesi (Committee on Fiscal Affairs) yayımlanmıştır.
- ✓ OECD Mali İşler Komitesi 1984 yılında "Three Taxation Issues" raporunu yayımlamıştır.
- ✓ 1987 yılında "Thin Capitalizaion Rules" raporunu yayımlanmıştır.
- ✓ "OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration 1979" bir rehber olmuştur. Rehber yıllar itibariyle güncellenmiştir.
- ✓ OECD 1977 Raporu, aynı zamanda, BM Model Vergi Anlaşması (United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries)'nda da yer almıştır.
- ✓ Gayri maddi haklar ve hizmetler hakkında 1996'da bir rapor yayınlamıştır.
- ✓ Maliyet paylaşım düzenlemeleri hakkında 1997'de bir rapor yayınlamıştır.
- ✓ Karşılıklı anlaşma yöntemlerinden peşin fiyatlandırma uygulamaları hakkında 1999'da bir rapor yayınlanmıştır.
- ✓ 2009 yılında OECD, transfer fiyatlandırması yöntemleri arasındaki hiyerarşik uygulamaya yönelik önemli bir öneri getirmiştir. Bu öneri "*Durumun Şartlarına En Uygun Yöntemi*"ni benimsenmesidir.
- ✓ OECD, 2010 yılında güncellediği, Rehberin I-III. Bölümlerinde, 2009 yılında önerilen ve kabul gören "Durumun Şartlarına En Uygun Yöntem Kuralını" dikkate alarak kullanılan yöntemlerin seçilmesiyle ilgili önerilerde bulunmuştur.

ABD hariç gelişmiş ülkeler OECD (Organization for Economic Co-operation and Development) sistemini uygulamaktadır¹⁵.

4- TRANSFER FİYATLAMASININ KOŞULLARI

Son yıllarda büyük bir ivme kaydeden küreselleşme hareketi çok uluslu şirketlerin dünya üzerinde etkinliklerini artırıcı yönde bir eğilim göstermektedir. Nitekim günümüzde dünya ticaretinin % 60'ının bu şirketler tarafından gerçekleşiyor olması da bu görüşü doğrulamaktadır. Söz konusu ticaret hacminin yarısını kendi aralarında, yani ilişkili kuruluşlar arası ticaret olarak gerçekleştiren çok uluslu şirketler, bu özelliklerini bir takım uygulamalarla avantaja dönüştürmektedirler. Bunun için de kullanmış oldukları araç, transfer fiyatlandırmasıdır¹⁶.

OECD'nin 2010 yılında yayımladığı Çok uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberinde (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) "**transfer fiyatı; bir işletmenin mal, gayri maddi hak ya da**

¹³ Yakup TÜRK; **İlan Edilecek Vergi Cennetlerinin Belirlenmesinde Kriterler – 1**, Vergi Dünyası, Sayı: 341, Ocak 2010, s. 94.

¹⁴ Serkan ACUNER; **a.g.e.**, s. 68.& Mehmet Fatih KARABULUT; **a.g.m.**, s.100.

¹⁵ Yasemin ÖZTAŞ; **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2009, s:20.& Mehmet Fatih KARABULUT; **a.g.m.**, s.100.

¹⁶ Ersin NAZALI; **Transfer Fiyatlandırması-I**, Yaklaşım Dergisi, Temmuz 2007, Sayı: 175, s.58. & Mehmet Fatih KARABULUT; **a.g.m.**, s.100.

hizmetlerinin bağlı bir işletmeye satış fiyatıdır” şeklinde tanımlamıştır¹⁷. OECD haricinde de transfer fiyatı ile alakalı tanımlamalar yapılmıştır ki bunlardan birine göre transfer fiyatı; “*bir ticari işletmenin kendi bölümleri ya da kolları arasındaki mal ve hizmet satışlarında uyguladığı fiyatlandırmadır*”¹⁸ şeklinde tanımlanmıştır. Buna göre transfer fiyatlandırması; kâr paylaşımı açısından ilişkili olduğu ana şirket veya bağlı şirketleriyle veya yönetiminde söz sahibi olduğu, iştirak, şube ve ortaklıklarıyla mal ve hizmet alış verişlerinde uygulanan fiyat olarak tanımlanmaktadır.¹⁹ Başka bir tanımlamaya göre ise transfer fiyatlandırması, bir ticari işletmenin kendi bölümleri ya da kolları arasındaki mal ve hizmet satışlarında uyguladığı fiyat olarak tanımlanmaktadır.²⁰

Bugün, transfer fiyatlaması kullanan ülkeler avantaj sağlarken bundan etkilenen ülkelerin ise aleyhine sonuçlar doğurabilmektedir. Esasında bu uygulama vergi rekabetini de beraberinde getirirken uluslararası bir soruna dönüşmesi de kaçınılmaz bir hal almaktadır.²¹

Transfer fiyatlamasından söz edebilmek için sadece başka bir ülkeye mal ve hizmet satılması yeterli değildir. Satılan ülkede ki işletmenin ilişkili kişi kapsamında bulunması ile birlikte emsaline uygun (arm’s length principle) olmayan bir fiyatlamanın varlığı da gereklidir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesinin işleyişinde emsallere aykırı olarak uygulanan fiyat ya da bedel üzerinden gerçekleştirilen işlemler yoluyla örtülü olarak bir kazanç dağıtımından bahsedilebilmesi için söz konusu işlemlerin ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla bu hususta ilişkili kişi kavramının ne olduğu önem arz etmektedir. Buna göre Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 1 ve 2 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği’nde Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yer alan ilişkili kişi tanımı, detaylı şekilde açıklanmıştır.²²

Buna ilaveten vergi kanunlarımızda uzun zamandır varolan örtülü kazanç dağıtımı müessesesi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13’üncü maddesiyle “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” adıyla uluslararası gelişmeler ve özellikle OECD’nin tavsiyeleri dikkate alınarak yeniden düzenlenmiş ve bu yeni düzenleme 01.01.2007’de yürürlüğe girerek, söz konusu yeni düzenleme ile uygulamada farklı yorumlara sebebiyet veren bazı konu ve kavramlara açıklık getirilmiştir.²³ Transfer fiyatlaması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı, bir sermaye şirketine ait vergilendirilmemiş gelirin, kardan pay verme ya da sermayenin geri ödenmesi haricinde ortak ya da yakınlarına aktarılacak suretiyle kurumlar vergisi matrahını azaltan bir unsurdur.²⁴ Bu durum, ulusal ya da uluslararası boyutta da olabilir ki bu her iki durum da vergi idaresi için bir vergi kaybıdır. Yani devlete ait bir verginin başka bir devlete aktarılmasıdır.²⁵ Örtülü kazanç müessesesi 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13/1’inci maddesi uyarınca; alım, satım, imalat, inşaat işleri, ödünç para alınması ya da verilmesi, ikramiye, ücret ya da benzeri menfaatleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım-satımı olarak değerlendirilir.²⁶ Söz konusu maddenin amacı, vergiye tabi

¹⁷ OECD Transfer Pricing Guidelines For Multinational Enterprises and Tax Administrations, OECD, Haziran 2010, s.19.

¹⁸ Tuncay KAPUSUZOĞLU; **Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması**, Oluş Yayıncılık, İstanbul, 2003, s: 3.

¹⁹ Ramazan BİÇER; **Transfer Fiyatlandırması Uygulama Rehberi**, TÜRMOB Yayınları, Ankara, 2009 s. 4

²⁰ Tuncay KAPUSUZOĞLU; **Transfer Fiyatlandırması Nedir?**, Vergi Dünyası, Sayı 205, Eylül 1998, s .55.

²¹ Selahattin TUNCER; **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Yaşanan Kaos**, Yaklaşım, Şubat 2008, Sayı 182, s. 24.

²² Cuma Ersin DİREK; **Distribütörler Neden İlişkili Kişi Kabul Edil(me)melidir?**, Vergi Dünyası, Sayı 389, Ocak 2014, s.50.

²³ Mehmet BATUN; **Transfer Fiyatlamasında Düzeltme Müessesesi ve Bazı Sorular**, Vergi Dünyası, Sayı 347, Temmuz 2010, s.78.

²⁴ Mualla ÖNCEL&Ahmet KUMRULU&Nami ÇAĞAN; **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 19. Baskı, Ankara, 2010, s.341.

²⁵ Nurettin BİLİCİ; **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, 23. Baskı, Ankara, 2010, s.219.

²⁶ Mualla ÖNCEL ve Diğerleri; **a.g.e.**, .341.

kazancın örtülü yollarla dağıtılıp kurum bünyesinde yapılacak vergilendirmenin kapsamı dışına çıkarılmasını önlemektir.²⁷

5615 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun²⁸ ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinde transfer fiyatlaması yoluyla düzeltmeyi hüküm altına alınmış, ilişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında bu maddede yer almayan hususlar bakımından, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun “*Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı*” başlıklı 13'üncü maddesinin uygulanmasını belirtmiştir. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesi ile 5615 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinde yer alan düzenlemelere ilişkin olarak 18.11.2007 tarih ve 26704 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ”de açıklamalar yapılmıştır.²⁹ Örtülü kazanç kavramının esas konusu “*emsallere uygunluk ilkesi*” kavramıdır. Emsallere uygunluk ilkesi kavramı OECD'nin “*Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlaması Rehberi*” esas alınarak düzenlenen³⁰ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13/3'üncü maddesi, ilişkili kişilerle yaptığı alım-satım işlemlerinde oluşan bedel ya da fiyatın, ilişkili olmayan kişilerle yapılan alım-satım bedelinin ya da fiyatının aynı olması anlamındadır. Diğer bir ifadeyle alım-satım bedelinin herkes için aynı şekilde uygulanmasıdır.³¹ Buna göre, emsallere uygunluk aykırı olarak tespit edilen bir bedel üzerinden mal ya da hizmet alım-satımında bulunmak, emsaline göre göze çaracak şekilde yüksek ya da düşük bir bedelle kiralama, emsaline nazaran yüksek faiz ve komisyonla ödünç para alma ya da verme, yine emsaline nazaran yüksek derecede aylık, ücret ya da ikramiye gibi ödemeler örtülü kazanç sayılabilmektedir.³²

Kurumların emsallerine göre göze çaracak derecede bir işlemle karşı karşıya kalmamaları için ilişkili kişilerle yapacakları mal ya da hizmet alım-satım işlemlerine uygulayacakları fiyatları belirleyecekleri yöntemleri³³ de 5520 sayılı Kanun'un 13/4'üncü maddesinde hüküm altına alınmıştır. Söz konusu madde uyarınca, kurumlar bu yöntemlerden işlemin mahiyetine uygun olanı seçerek söz konusu işlemin fiyatını belirleyebilir. Bu yöntemlerin seçimi ise mükellefin keyfiyetine bırakılmakla birlikte bu konuda sınır, seçilen yöntemin işlemin mahiyetine uygun olması koşulu aranmaktadır.³⁴ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinin 2'nci bendinin son kısmı ile vergi rekabetine neden olan ülke ya da bölgelerde bulunan kişilerle yapılan tüm işlemlerin tereddüde mahal vermemek adına ilişkili kişilerle yapılmış sayılacağı ve transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edileceği hükme bağlanmıştır.³⁵

Ülkemizdeki vergileme kapasitesinin altında gerçekleşen bir vergileme, zararlı vergi rekabeti olarak kabul edilerek, Kurumlar Vergisi Kanunu, zararlı vergi rekabeti ile mücadele konusunda 5520 sayılı Kanunu'nun 7 ve 30'uncu maddeleri ile bazı düzenlemeler yapmıştır. Bu madde ile uluslararası vergi uygulamalarındaki gelişmelere paralel olarak, ticari ve sınai mahiyette olmayan yatırımlarını yurt dışında düşük vergi oranlı ülkelere yönlendiren mükellefler ile Türkiye'de yatırım yapan mükellefler arasındaki vergi eşitsizliğinin giderilmesi amaçlanmaktadır. Bu düzenleme genel bir düzenleme olup, mükelleflere özellikle maddede belirtilen şartlara rağmen yapılan işlemin vergisel

²⁷ Caner ATİK; **Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler**, Vergi Dünyası, Sayı 340, Aralık 2009, s.154.

²⁸ 04.04.2007 tarih ve 26483 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁹ Zihni KARTAL; **Transfer Fiyatlaması**, Vergi Dünyası, Sayı 317, Ocak 2008, s.43.

³⁰ Cem TEKİN&Emre KARTALOĞLU; **5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu**, Ankara SMMM Odası Yayınları, Ankara, 2006, s.148.

³¹ Abdulkadir DEMİRCİ; **Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarında “Gerçekçi Bir Şekilde Sahip Olunan Seçenekler” Kavramı**, Vergi Dünyası, Sayı 365, Ocak 2012, s.49.

³² Nurettin BİLİCİ; **a.g.e.**, s.221-222.

³³ Mualla ÖNCEL ve Diğerleri; **a.g.e.**, s.342.

³⁴ Zihni KARTAL; **a.g.m.**, s.44.

³⁵ Mualla ÖNCEL ve Diğerleri; **a.g.e.**, s.342.

amaçlarla değil de ticari amaçlarla yapıldığını ispatlama imkânı vermemektedir. Bu anlamda AB mevzuatıyla uyumsuz olduğu ileri sürülebilir. Vergi cennetlerinde bulunan mükelleflere yönelik yapılan tevkifat, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30/7 maddesi uyarınca, kazancın elde edildiği ülkedeki vergi sistemi ile Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan işyerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın %30 oranında vergi kesintisi yapılır.³⁶

4.1.Türk Vergi Mevzuatında İlişkili Kişi

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerini düzenleyen 13'üncü maddesinin ikinci fıkrasında ilişkili kişi tanımı aşağıdaki şekilde yapılmıştır. Söz konusu madde; *"İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır."* Şeklinde hüküm altına alınmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun mezkur maddesinde hükmolunan düzenlemelerin açıklandığı 1 Seri No'lu "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğinde söz konusu Kanun maddesinde bulunan kavramları hem örnekleyip hem de açıklamıştır.³⁷ Buna göre;

- ✓ Kurumların Kendi Ortakları
- ✓ Kurumların veya Ortaklarının İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar
- ✓ Kurumun veya Ortaklarının İdaresi, Denetimi veya Sermayesi Bakımından Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bağlı Bulunduğu ya da Nüfuzu Altında Bulundurduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar
- ✓ Ortakların Eşleri
- ✓ Ortakların veya Eşlerinin Üstsoy ve Altsoyu, Üçüncü Derece Dahil Yansoy Hısımları ve Kayın Hısımları

Yukarıdaki başlıklar halinde gruplandırılan ilişkili kişiler hakkında 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nde aşağıda yer aldığı şekilde ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir. OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde ilişkili kişi kavramına ilişkin herhangi bir tanımlama yapılmamış olup, konuyla ilgili olarak OECD Model Vergi Anlaşmaları'nın 9'uncu maddesine atıfta bulunulmuştur. OECD Model Vergi Anlaşması'nın 9. maddesine göre ise bağlı olarak kabul edilen işletmelere ilişkin bir tanımlama yapılmaktadır. Buna göre "bir işletmenin doğrudan veya dolaylı olarak diğer bir işletmenin yönetim, kontrol veya sermayesine katıldığı" veya "aynı kişilerin doğrudan veya dolaylı olarak aynı işletmelerin yönetim, kontrol veya sermayesine katıldığı" durumlarda bu işletmeler "bağlı" kabul edilmektedir.³⁸

³⁶ Murat BATI; **Kurumlar Vergisi Kapsamında Güvenlik Müesseseleri ve Türev Ürünlerden Swapların Kullanımı Sonucunda Oluşan Vergisel Özel Durumlar**, Yaklaşım, Sayı 242, Şubat 2013, s.425.&Özkan ATİLA; **a.g.m.**, s.27.

³⁷ Cuma Ersin DİREK; **a.g.m.**, s.51.

³⁸ Cuma Ersin DİREK; **a.g.m.**, s.53.

5. TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMASINDA EMSAL BEDEL KAVRAMI

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinde emsallere uygunluk ilkesi; *"Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder."* Şeklinde hüküm altına alınmıştır. Transfer fiyatlandırmasının esası, ilişkili kişilerin birbirleriyle olan ticari işlemlerinde uyguladıkları fiyatların, emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilmesidir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olması şeklinde tanımlanmıştır. İdare tarafından yayımlanan ilgili Genel Tebliğler ile konu tanımlanmış olup gerekli açıklamalar da yapılmıştır. Buna göre emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, söz konusu mal veya hizmet alım ya da satımı için aralarında ilişki bulunmayan kişiler arasında belirlenen fiyat veya bedele karşılaştırılabilir koşullar altında eşit olması biçiminde açıklanmıştır. Biraz daha anlaşılır olarak açıklamak gerekirse, emsallere uygun fiyat, işlemi gerçekleştirdiği andaki koşullar altında oluşan piyasa ya da pazar fiyatı olarak tanımlamak yanlış olmayacaktır.³⁹

Vergi Mevzuatı emsallere uygunluk ilkesine uygun hareket edilmesini zorunlu kılarak ilişkili kişilerin birbirleri ile yapacakları ticari faaliyette uyguladıkları emsal bedel ya da fiyatın emsal bedele uygunluğu konusunda hem hassas davranıp aynı zamanda da uygunluğunu denetlemek zorundadırlar. Emsal bedelin tespitinde kullanılacak yöntemler Kanun'un mezkur maddesinde sayılmıştır. Buna göre bu yöntemler "Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi, Maliyet Artı Yöntemi ve Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi" olarak sayılmıştır. Mükellefin söz konusu yöntemlerden biri ile emsal bedele ulaşamaması halinde kendi belirleyeceği ve yapılan işleme uygun bir yöntemi de kullanabileceği belirtilmiştir. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi doğrudan emsal fiyat ya da bedelin tespitine yönelik iken diğer yöntemler, uygulanan işlemdeki karlılık oranının emsal alınabileceği yöntemler olarak belirlenmektedir. 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ ile ise bu yöntemlere eklemeler yapılmıştır. Bunlar; "Kar Bölüşüm Yöntemi ve İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi" olup yine söz konusu işlemler uygulanan işlemdeki karlılık oranının emsal alınabileceği yöntemlerdir. Ancak gerek doğrudan emsal alınacak fiyatın tespitinde gerekse de emsal alınacak karlılık oranının tespitinde dikkat edilmesi gereken husus, ilişkili işlemlerde uygulanacak fiyat veya bedelin tespitinde emsal alınabilecek fiyat ya da bedelin uygulandığı işlemlerin ilişkisiz kişiler arasında gerçekleşme zorunluluğudur. Dolayısıyla ilişkili kişi tanımının kapsamı ile emsal fiyat veya bedel tespit edilebilecek işlem sayısı arasında ters orantılı bir ilişki söz konusu olmaktadır. İlişkili kişi tanımına daha fazla gerçek kişi veya kurumun girmesi ile birlikte ilişkisiz kişiler arasında gerçekleşen işlemler kümesi sayıca azalmaktadır. Bahse konu durum uygulamada bazı sorunlara yol açmaktadır.⁴⁰

6-TRANSFER FİYATLANDIRMASININ KULLANIM AMAÇLARI

Çok uluslu şirketler transfer fiyatlarını bir yönetim aracı olarak kullanırlar. Şirketler bölümler arasındaki mal ve hizmet alım satımlarında fiyatlama yaparken bizzat imal etme veya dışarıdan satın alma gibi alternatif yönetim kararları alırlar. Çok uluslu şirketlerde transfer fiyatlandırmasının başlıca amaçları vergileri azaltmak, gümrük vergilerini azaltmak ve kota engellerini aşmak, döviz kontrollerinden kaçınmak, çok uluslu şirketin ortak girişimden aldığı kar payını/oranını artırmak, bağlı

³⁹ S.Serdar SUNAY; *Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarında Dış Emsallerin Veri Tabanları Vasıtasıyla Tespiti*, Vergi Dünyası, Sayı 339, Kasım 2009, s.155.

⁴⁰ Cuma Ersin DİREK; *a.g.m.*, s.56.

firmanın gerçek karlılığını gizlemek, grup şirketleri arasında dolaylı yoldan fon transferi yapmak, adil bir performans değerlemesi sağlamak, rekabet üstünlüğü elde etmek veya rekabetçi pozisyonunu korumak, şeklinde sıralanabilir.⁴¹

Transfer fiyatlamasına başvurulmasına en önemli amaçlarından biri vergi açısından oluşan amaçtır. En temel amaç daha az vergi ödeyerek karlılık düzeylerini artırmaktır. Faaliyet gösterilen endüstride malların üretilmesinde gayri maddi varlık bulunması halinde, malların fiyatlarının belirlenmesi zor olmakta ve emsal mal bulunamamaktadır. Fiyat belirlenmesindeki zorluklar ve emsal bulunamaması, şirketlere fiyat belirlemede önemli inisiyatifler vermektedir. Vergi cennetleri örtülü kazanç uygulamaları bakımından çok uluslu şirketlere uygun zemin sunmaktadır. Diğer taraftan transfer fiyatlandırması, ithalat vergilerini de azaltabilir. Şöyle ki; üretilen ürün sınır ötesine satılırken daha az gümrük vergisi ödemek adına fiyatlandırma daha düşük boyutta yapılabilmektedir. Dolayısıyla alınacak vergi de düşük olmaktadır. Öte taraftan ithalatçı ülke anti damping uygulaması yapar ise ana merkez, bağılı şirket veya şubelere nihai mal yerine, yarı mamul ve tamamlayıcı mallarının değerini düşük göstererek satımı yoluna gidebilmektedir. Bu durumda bağılı şirket veya şube, yarı malları ve tamamlayıcı parçaları birleştirerek anti damping uygulamasından kaçmaktadırlar. Anti damping uygulaması düşük fiyatlı yarı mamul ve tamamlayıcı parça ithali yoluyla elimine edilmektedir. Ülkeler tarafından konulan değer esaslı kotaları aşmak içinde düşük fiyat uygulaması ile kota kısıtından da kurtula bilinir. Buna ilaveten birçok ülke, ülke dışında elde edinilen nakdin ülkeye getirilmesine yönelik kısıtlar koyabilir. Bu nedenle ülkeye aktarılabilecek nakdin transfer fiyatı artırılarak uygulanan her türlü finansal ve mali kısıtlardan kaçınılır. Ancak dikkat edilmesi gereken noktalardan bir tanesi de ulusüstü şirketlerin transfer fiyatlaması yoluyla edinilecek tüm avantajları eş anlı olarak sağlaması pek mümkün görünmemektedir. Çünkü amaçlar, birbiriyle çatışmaktadır. Örneğin, düşük transfer fiyatı, ithalat vergilerini azaltır, fakat ödenen kurumlar vergisini arttırır. Daha yüksek bir transfer fiyatı, kurumlar vergisini azaltır, fakat ithalat vergilerini arttırır.⁴²

7- UYGULAMADA KARŞILAŞILAN SORUNLAR

Öncelikle konu ile ilgili mevzuat ilişkili kişi kapsamını çok geniş değerlendirerek denetleme problemini de beraberinde getirmektedir. Transfer fiyatlandırmasına yönelik eleştiri getirebilmek için işlemin salt ilişkili kişi ile yapılmış olması yeterli değildir. Bu işlemin aynı zamanda emsaline uygun olmaması da gerekmektedir.⁴³ Buna göre ilişkili kişi kavramının gerçekte herhangi bir probleme neden olmayacağı hatta fiyatlamının emsaline uygun yapılması durumunda da gerek hazine zararı gerekse ülke menfaatine herhangi bir zeval gelmeyeceği de aşikârdır. Ancak mükelleflerin satış yaptıkları ilişkili kişileri belgelendirme zorunluluğu vardır ve fark edilmeden satışın yapılması halinde de vergi incelemesi esnasında tespitinde de mükellefin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ilgili ceza hükümleri çerçevesinde cezalandırılması da kaçınılmaz olacaktır. Diğer taraftan ortakların ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmesinde kar payı oranının dikkate alınmaması da ayrı bir sorundur. Şöyle ki Borsa İstanbul'da işlem gören bir şirkete ait pay senetlerine sahip kişinin hissesini aldığı şirket ile mal alış-verişinde bulunması durumunda bunun tespiti hususunu da ayrı bir imkânsızlığa doğru yelken açılmaktadır.

Transfer fiyatlamasında daha önce bahsedildiği üzere transfer fiyatı, pazarda oluşan yani piyasa fiyatı ile uyumlu olmak zorundadır. Ancak ilişkili firmalar söz konusu alış verişlerinde uygulanan fiyatı piyasada oluşan fiyatın altında ya da üstünde belirleyebilmektedirler. Söz konusu durumda iyi niyetten bahsetmek çok doğru olmayacaktır. Bu nedenle belirlenen transfer fiyatı emsallere uygun olursa “transfer pricing” ama emsallere aykırı bir fiyat belirlenirse “transfer

⁴¹ Ersin KAPLAN; **a.g.m.**, s.64.

⁴² Ersin KAPLAN; **a.g.m.**, s.64-65.

⁴³ Onur ELELE; [Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramı ve Değerlendirmeler](#), Vergi Dünyası, Sayı 318, Şubat 2008, s.42.

mispricing” yani yapay transfer fiyatlaması ya da transfer fiyatlandırmasının manipülasyonu denilmektedir. Yapay olarak belirlenen fiyatlar yoluyla vergi peçelemesi/perdelemesi⁴⁴ yapılmaktadır. Halbuki vergilendirme yapay olarak belirlenmiş fiyatlar üzerinden değil, gerçek fiyatlar üzerinden yapılmalıdır. Bunun yasal dayanağını da Vergi Usul Kanunu’nun 3’üncü maddesi, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas alınır, ifadesine yer vererek oluşturmaktadır.⁴⁵ 18.01.2007 tarih ve 26704 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırılması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ’in 3.1.2 bölümünde; “...ekonomik ve sosyal olarak ilişkisi bulunan gerçek kişileri...” ifadesi yer almaktadır. Ancak atfedilen Kurumlar Vergisi Kanunu’nun, 13/2 maddesinde bu ifadeye yer vermeyerek hükmü olmayan bir maddeye gönderme yapmış bulunmaktadır. Bu durum ise verginin yasallığı ile çelişik bir durum göstermektedir.⁴⁶ Transfer fiyatlandırmasında en önemli sorun, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde uygulanan fiyatın neye göre belirleneceğidir. Çünkü kusursuz emsal bulmak çok zordur. Genellikle bu sorun gerekli düzeltmeler yapılarak çözülmeye çalışılsa da, gerekli düzeltme objektif bir kavram değil, subjektiftir. Bu nedenle net bir emsal bedel bulmak genellikle zor olmaktadır.⁴⁷

8- SONUÇ

Transfer fiyatlaması küreselleşme birlikte çok önem arz eder bir noktaya gelmiştir. Özellikle maliyet unsuru taşıyan vergi yükü kavramını dikkate alan çok uluslu şirketler vergi yükü yüksek olan bölgelerden vergi yükü daha düşük olan bölgelere doğru üretim ve dağıtım kanallarını kaydırmışlardır. Söz konusu uygulama şirketlere karlılık anlamında ciddi bir miktarda bir getiri sağlarken ana/merkez ülkeye ise vergi kaybı vermektedir. Söz konusu uygulama ile gelir, kurumlar, KDV, gümrük vergileri gibi vergilerin tahsilinde ortaya çıkan azalma ile kamu gelirlerini aşındırması nedeniyle ülkeleri yeni bir takım tedbirler almaya itmiştir. Bu tedbirler başta OECD ve birçok ülke tarafından transfer fiyatlaması kavramının tanımı, örneklemesi ve açıklamalarına yeni bir soluk getirerek mevcut sorun dolayısıyla ortaya çıkacak vergi kaybının minimize edilmesi amaçlanmıştır.

⁴⁴ Vergi mükellefleri ya da sorumlularının daha çok kendi çıkarlarını gözeterek özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını olağan kullanımları dışında kötüye kullanarak vergi kaçırma gayesiyle düzenlenen sözleşmelere “peçeleme sözleşmeleri” ya da “perdeleme işlemleri” adı verilir. (Murat BATI; **Türev Araçların Vergilendirilmesi**, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2012, s.224.)

⁴⁵ Mehmet Fatih KARABULUT; **a.g.m.**, s.107.

⁴⁶ Onur ELELE; **a.g.m.**, s.44.

⁴⁷ Mehmet Fatih KARABULUT; **a.g.m.**, s.108.