

<http://dx.doi.org/10.15295/bmij.v1i2.33>

TRANSFER FİYATLAMA UYGULAMASININ İŞLETME PERFORMANSINA ETKİSİ VE VERGİSEL AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Serdar KUZU¹

Özet

Günümüzde yaşanan küreselleşme süreci ile birlikte uluslararası ticaretin boyutu günden güne hızla artmaya devam etmektedir. Bu durum işletmelerin ticari alanda ekonomik faaliyetlerinin artmasına neden olmuştur. İşletmelerde uygulanan maliyet sisteminin başlıca amaçlarından birisi de işletmenin rakiplerini ve sektörde yaşanan gelişmelere bağlı olarak yaşanabilecek değişimleri izleyebilmektir. Bu noktada çoğu ülkede IAS/IFRS'lere ve vergi mevzuatına uygun maliyet hesaplamaları yapmak, işletmelerin stratejik hedeflerinden biri haline gelmiştir. Bu açıdan işletmeler maliyet ve fiyatlandırma sistemlerini yeni düzenlemelere uygun olarak şekillendirmelidirler. Transfer fiyatlandırma uygulaması işleme konu olan mamullere uygulanacak en uygun fiyatın tespiti için ve işletme içindeki sorumluluk merkezlerinin performanslarının değerlendirilmesi ve bölümler arası gerçekleştirilen fiyatlandırma sisteminin işletme hedefleri ile uyumlu olup olmadığının tespit edilmesi açısından yardımcı olmaktadır. Ülkelerin sahip oldukları hatta aynı ülkede içerisinde çeşitli kurumlar arasında yer alan vergilendirme yetkilerinin birbirleriyle örtüşmemesi vergi sistemlerine yeni düzenlemeler getirilmesini zorunlu hale getirmiştir. Türk Vergi Sistemine dâhil edilen transfer fiyatlandırması bu düzenlemelerden biridir. Ulusal ve uluslararası işlemleri konu olan transfer fiyatlandırması uygulaması Kurumlar Vergisi Kanunu'nda ve Gelir Vergisi Kanunu'nda yerini almıştır. Bu çalışmanın amacı işletmelerde bölümler arasında yapılacak mal ve hizmet transferlerinin sorumluluk merkezi ve işletme performansı üzerinde etkisi ve transfer fiyatlandırma uygulamasının vergisel açıdan işletme performansı üzerinde etkisinin araştırılmasıdır. Çalışma sonucunda transfer fiyatlandırma uygulamasının işletme bölümleri arasında hem fiyat hem de vergisel açıdan işletme performansı üzerinde etkisinin olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Transfer Fiyatlandırması, İşletme Performansı, Vergilendirme

Jel Kodları: M41,H25,M21

THE IMPACT OF TRANSFER PRICING PRACTICE ON BUSINESS PERFORMANCE AND THE EVALUATION FROM THE TAX POINT

Abstract

The size of international trade continues to extend rapidly from day to day as a result of the globalization process. This situation causes an increase in economic activities of businesses in the trading area. One of the main objectives of the cost system applied in businesses is to be able to monitor the competitors and the changes that can be occurred as a result of the developments in the sector. Thus, making cost accounting that is proper according to IAS / IFRS and tax legislation has become one of the strategic targets of the companies in most countries. In this respect, businesses should form their cost and pricing systems according to new regulations. Transfer pricing practice is useful in setting the most proper price for goods that are subject to the transaction, in evaluating the performance of the responsibility centers of business, and in determining if the inter-departmental pricing system is consistent with targets of the business. The taxing powers of different countries and also the taxing powers of different institutions in a country did not overlap. Because of this reason, bringing new regulations to the tax system has become essential. The transfer pricing practice that has been incorporated into the Turkish Tax System is one of these regulations. The transfer pricing practice which includes national and international transactions has been

¹ Dr, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Programı

included in the Corporate Tax Law and Income Tax Law. The aim of this study is to analyse the impact of goods and services transfer that will occur between departments of businesses on the responsibility center and business performance, and also the impact of transfer pricing practice on the business performance on the basis of tax-related matters. As a result of the study, it can be said that transfer pricing practice has an impact on business performance in terms of both price and tax-related matters.

Keywords: *Transfer pricing, business performance, taxation*

Jel Codes: *M41,H25,M21*

1. GİRİŞ

Piyasa ekonomisi kâr odaklı firmalar tarafından yürütülmektedir. Her bir firmanın piyasa ekonomisinde amacı firma kârını maksimum düzeye çıkarmaktır. Firma kârlılığını maksimum kılmak amacıyla uygulanan yöntemlerden biriside sorumluluk muhasebesidir. Merkezkaç yönetim anlayışına sahip işletmeler sorumluluk muhasebesi çerçevesinde, kendi sorumluluk alanları ile ilgili olarak karar alma yetkilerine sahiptirler. Sorumluluk merkezleri yöneticilerinin etkiliğini ölçümleme, işletme içi bölümler arası mal ve hizmet transferleri nedeni ile daha da karmaşıklaşmaktadır (Sevgener ve Hacirüstemoğlu, 2000:426).

Bir işletmedeki kâr veya yatırım merkezlerinin ya da aynı gruba ait olan ancak, farklı sorumluluk merkezleri seviyesinde veya farklı coğrafya alanlarında yapılan işletmelerin, kendi aralarında mal veya hizmet alım-satımı yapması çok sık rastlanan bir durumdur. Merkezkaç yönetime sahip işletmelerde, kâr ve yatırım merkezlerindeki bu alışverişin uygun şekilde fiyatlandırılabilmesi ve sorumluluk merkezlerindeki yönetsel başarımların (performans) ölçümlenmelerinin yapılabilmesi, bir transfer fiyatlama sisteminin oluşturulmasını gerekli hale getirmiştir. Bu gereklilik, transfer fiyatlaması yöntemlerinin gelişimine neden olmuştur (Mısırlıoğlu,2003:1).

Transfer fiyatı herhangi bir kâr merkezinin ürettiği bir ara malının bu ara malını girdi olarak kullanacak diğer bir kâr merkezine transferi halinde bu mala uygulanacak fiyat olarak tanımlayabiliriz. Transfer fiyatı veya işletme içi fiyat ara malını üreten sorumluluk merkezinin gelirlerini, aramalımları kullanan sorumluluk merkezinin ise maliyetlerini oluşturacağından her iki sorumluluk merkezinin performansını etkileyecektir. Transfer fiyatlamasının ilk uygulamalarında alt birimlerin performans değerlemesini kolaylaştırmak amaçlanmıştır. General Motors transfer fiyatlamasını kullanarak birim performans değerlemesi yapan ilk şirkettir. Bu sistem, General Motors'un kuruluşunun bağımsız şirketlerin satın alınarak yapıldığı gerçeğini yansıtmaktadır (Kaplan ve Anthony, 1998:453).

Transfer fiyatı ve Transfer fiyatlandırması kavramları ile Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı kavramı arasında benzer yönler olmakla birlikte aynı olmadığını belirtmek gerekir. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı kavramı transfer fiyatının aynı özellikte bulunan mal ve hizmetlere uygulanan fiyata başka bir anlamda emsal fiyatlara uygun olmaması nedeniyle kurum kazancının eksik hesaplanmasına sebep olan durumlarda kazancın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtıldığını ifade etmek için kullanılmaktadır.

Transfer fiyatlaması, genellikle birçok ülkede faaliyette bulunabilen çok uluslu işletmelerde uygulama alanı bulmaktadır. Bu sistem sayesinde çok uluslu işletmeler daha az vergi ödeme imkanına sahip olabilmektedir. Çünkü yurtiçinde ilişkili taraflarla yapılan işlemlerin emsallere uygunluk ilkesine göre gerçekleştirilirken, uluslararası transfer fiyatlamasında yurtdışındaki ilişkili işletme ile yapılan işlemler ele alınmaktadır. Bu sayede vergi oranlarının yüksek olduğu ülkelerde kâr azaltılabilmekte, vergi oranlarının düşük olduğu ülkelerde ise kâr arttırılabilmektedir. Böylece transfer fiyatlamasında esas amaç olan ana ortaklığın kârının maksimize edilmesi sağlanabilmektedir.

Türk Vergi Sisteminde ilk kez 03.06.1949 tarih ve 5422 sayılı KVK'nın 17 maddesi ile uygulamaya konulmuş olan örtülü kazanç müessesesi söz konusu kanunda görülen yetersizlikler, uluslararası vergilemede karşılaşılan sorunlar ve dünya uygulamaları göz önüne alınarak 5520 sayılı KVK'nın 13 maddesinin uygulamaya başladığı 01.01.2007 tarihinden itibaren Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı şeklinde yeni düzenlemeler yapılarak yeniden uygulanmaya başlamıştır.

2. Transfer Fiyatlaması Kavramı

Transfer fiyatlaması, işletme içinde bir iş biriminin aynı işletmede başka iş birimlerine sağladığı mallar veya hizmetlerin fiyatlamasıdır (Garrison ve Noreen, 2000:580). Diğer bir ifadeyle, merkezkaç yönetim şeklinde yapılan bir işletmenin bölümleri arasındaki alış-verişin fiyatlandırılmasıdır (Mısırlıoğlu, 2003:1). Transfer fiyatlamasına konu olan, işletme içinde alt iş birimleri arasında transfer edilen mal veya hizmete *ara mal* denir. Ara malın işletme içersinde iş birimleri arasında transfer edilmesi, satıcı bölüm için gelir oluştururken, alıcı bölüm için maliyet oluşturmaktadır.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun yayınladığı Varlıklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Türkiye Muhasebe Standardında (TMS, 36:4), transfer fiyatı ile ilgili açıklamaları görebiliriz. Adı geçen standart transfer fiyatlamasına konu olan *nakit yaratan birimi* şu şekilde

tanımlamaktadır. Diğer varlıklardan veya varlık gruplarından sağlanan nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız bir nakit girişi yaratan belirlenebilir en küçük varlık grubudur (TMS, 36:4). Standart, nakit yaran birimin değer düşüklüğü testi yapılması ile ilgili olarak, nakit akışlarının tespitinde işletme içi transferlerden bahsetmiştir. Bir varlık veya nakit yaratan birim tarafından yaratılan nakit girişlerinin işletme içi transfer fiyatlaması uygulamalarından etkilenmeleri durumunda, işletme, aşağıdakileri tahmin ederken karşılıklı pazarlık ortamında yapılacak bir işlemde yönetimin gelecekte oluşması en muhtemel fiyat tahminini (tahminlerini) kullanır (TMS, 36:16).

- ◆ Varlık veya nakit yaratan birimin kullanım değerini belirlerken kullanılan gelecekteki nakit girişleri ve
- ◆ İşletme içi transfer fiyatlamasından etkilenen diğer varlıklar veya nakit yaratan birimlerin kullanım değerini belirlemek için kullanılacak gelecekteki nakit çıkışları.

2.1. Transfer Fiyatlama Uygulamasının Amaçları

Transfer fiyatlaması, işletme içerisinde üretilen ara mal veya hizmetin fiyatlaması kararlarına yardımcı olan maliyet yönetimi aracıdır. Transfer fiyatlamasını bir örnek yardımı ile gösterelim: İlgili şirket X ve Y olmak üzere bölüme (kâr merkezi) sahiptir. X bölümü bir baskı balata üretmekte ve aynı şirkette Y bölümüne satmaktadır. Aralarından yapılan işlemin birim fiyatı 10 Amerikan dolarıdır. Bu fiyat X bölümü için gelir niteliğindedir ve bu fiyatı arttırmak isteyecektir. Aynı şekilde, 10 ABD doları Y bölümü için maliyet niteliğinde olup, gelirlerini azaltır ve Y bölümü bu fiyatı azaltmak isteyecektir. Şirket düzeyinde bakıldığında, X'in gelirinden, Y'nin maliyeti çıkartıldığında sıfır etki olacaktır (Hansen ve Mowen, 1997:793).

Tablo 1. Transfer Fiyatlamasının Bölüm ve Tüm Şirket Üzerinde Etkisi

İLGİLİ ŞİRKET	
X BÖLÜMÜ	Y BÖLÜMÜ
Birim fiyat 10 \$'dan üreterek Y bölümüne transfer etmektedir.	Birim fiyat 10 \$'dan X bölümünden almakta ve mamul üretiminde kullanılmakta
Transfer fiyatı= 10br/\$	Transfer fiyatı= 10br/\$
X için gelir artmakta	Y için maliyet azalmakta
Yatırımın geri dönüşü artmakta	Yatırımın geri dönüşü azalmaktadır

Transfer fiyatlama geliri = Transfer fiyatlama maliyeti
İşletme düzeyinde sıfır etki

Transfer fiyatlaması kavramını açıklayan en iyi kavramlardan birisi fırsat maliyeti yaklaşımıdır. Fırsat maliyet yaklaşımı, satıcı bölümün satmayı kabul ettiği minimum fiyatı, alıcı

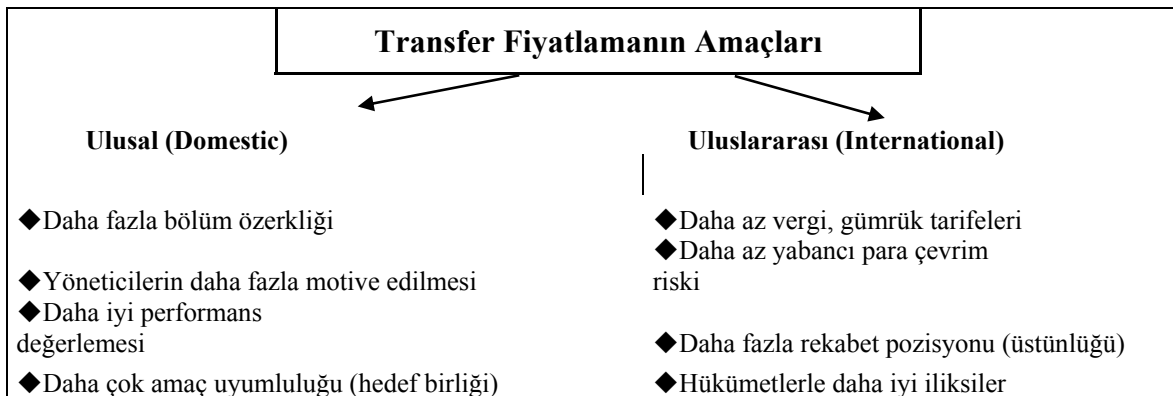
bölümün de almak için istekli olduğu maksimum fiyatı tanımlamaktadır. Maksimum ve minimum fiyatlar işletme içi transferin fırsat maliyetine karşılık gelmektedir. Her bölüm fiyatı şu şekilde tanımlar (Hansen ve Mowen, 1997:793-794).

Minimum transfer fiyatı; Satış bölümünden ayrılan transfer fiyatı iç bölümlere satılan ürün fiyatından daha kötü olmayacak.

Maksimum transfer fiyatı; Satın alma bölümünden ayrılan transfer fiyatı iç bölümlerden alınan girdiden daha kötü olmayacak.

Eğer kâr merkezleri, ürettikleri mal ve hizmetler bakımından birbirinden tamamen bağımsız ise her kâr merkezinin kendi kârını en üst noktaya çıkarması yönünde alacağı kararlar, işletmenin toplam kârını artırır. Ancak, bir kâr merkezinin çıktısı, diğer bir kâr merkezinin girdisi olursa, asıl işletmenin toplam kârlılığını artırmak hedeflendiği için, bazı kâr merkezlerinin bireysel kârları artmayabilir (Gürsoy, 1999:755). Burada işletme kârlılığını üst düzeye çıkartmak amaçlandığı için üst yönetim, bazı bölümlerin kârlarından feragat etmesini isteyebilir. Transfer fiyatlamasının amaçları, bir başka bakış açısına göre aşağıdaki Şekil 1'de gösterilmiştir (Garrison ve Noreen, 2000:587).

Şekil 1. Yurtiçi ve Uluslararası Transfer Fiyatlamasının Amaçları



Kaynak: Garrison, Ray H, Eric W. Noreen, Managerial Accounting, McGraw-Hill, USA, 2000, s.587

Transfer fiyatlaması ile ilgili Kanada'da yerleşik büyük şirketlerin %85'i tarafından cevaplanan bir ankette büyük şirketlerin, transfer fiyatlamalarını şu yöntemlere göre tespit ettiği ortaya çıkmıştır (Kaplan ve Anthony, 1998:453):

Maliyet	%57
Piyasa Fiyatı	%30
İkili anlaşma	%7
Diğer	%6

Aynı ankette transfer fiyatlamanın kullanım amaçları şu şekildedir (Kaplan ve Anthony, 1998:454):

Kâr değerlemesi	%47
Maliyet belirleme	%21
Kontrol ve sorumluluk	%23
Diğer	%9

Transfer fiyatlama yoluyla işletmelerin, özellikle çok uluslu işletmelerin başaracakları stratejik hedefler üç ana başlık altında toplanabilmektedir. Bunlar;

- ◆ Vergi yükünü yönetmek (vergi planlaması),
- ◆ Gümrük tarifelerini yönetmek,
- ◆ Sorumluluk merkezleri ve yöneticiler açısından performans değerlemesini yapmak,
- ◆ Yöneticilerin motivasyonunu sağlamak,
- ◆ Hedef birliğini (amaç uyumluluğunu) sağlamak,
- ◆ Rekabetçi pazar pozisyonunu sürdürmek,
- ◆ Enflasyon riskini asgari düzeye çekmek,
- ◆ Yabancı para birimindeki değişimi yönetmek,
- ◆ Fiili maliyetler ve gelirleri uygun bir biçimde hesaplamak.

Çok uluslu işletmelerin transfer fiyatlamasından sağlayacağı faydalar arasında; vergilendirilebilir gelirler, yüksek vergi oranlarının bulunduğu ülkelerden daha düşük vergi oranlarının olduğu ülkelere aktarılıp küresel düzeyde ödenecek vergiyi azaltmaktır. Çünkü transfer fiyatlaması, çok uluslu işletmelerin karşılaştığı en önemli vergi konusu olmuştur. Bunun için de çok uluslu işletmeler vergi oranlarının yüksek olduğu ülkelerde kârlarını düşük göstermeyi, düşük vergi oranlarının olduğu yerde de yüksek göstermeyi amaçlamaktadır.

2.2. Transfer Fiyatlaması Yöntemleri

Transfer fiyatının belirlenmesinde çeşitli yöntemler kullanılmaktadır. Seçilecek yöntem işletme amaçlarına ve ürün piyasa özelliklerine en uygun yöntem olmalıdır. İşletmelerin kullandığı transfer fiyat seçeneklerini şöyle sıralayabiliriz (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000:426):

1. Pazar (Piyasa) Fiyatı
2. Pazarlık Esasına Dayanan Fiyat

3. Maliyetlerin Kullanılmasıyla Saptanan Fiyat

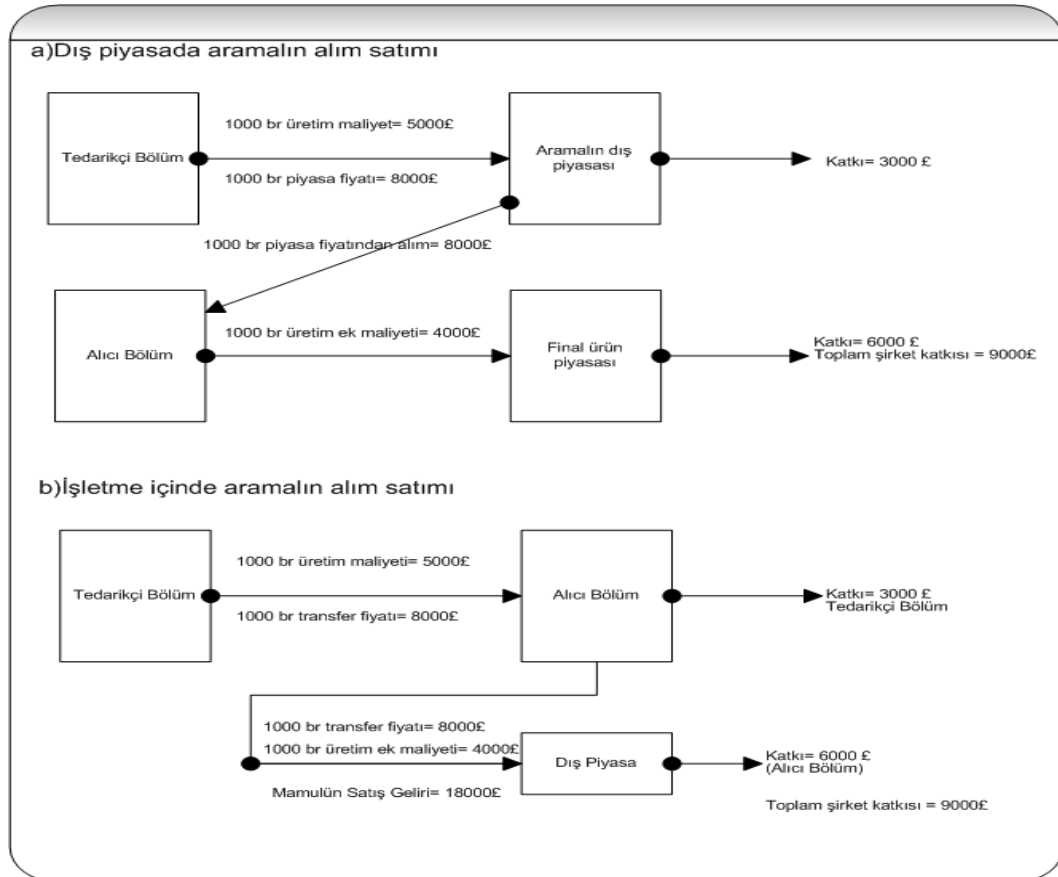
4. İkili Transfer Fiyatı

2.3.1. Pazar (Piyasa) Fiyatını Esas Alan Transfer Fiyatlama Yöntemi

Birçok durumda, tam rekabet piyasası olan ara mallar için, güncel piyasa fiyatı transfer fiyat için en uygun olanıdır (Drury, 1992:760). Bu yöntemde satıcı bölüm, fiyatı piyasada oluşan fiyat üzerinden satmayı, alıcı bölüm ise piyasadaki fiyattan almayı kabul etmektedir.

Eğer satış yapan bölümün atıl kapasitesi yoksa işletme bölümleri arasında transfer konusu olacak mal veya hizmetlerin en uygun fiyatını dış pazardaki piyasa fiyatı oluşturur. Eğer bir kâr merkezi olarak faaliyet gösteren satıcı bir bölümün transfer konusu mal ya da hizmeti dışarıya satma olanağı varken, bunun yerine işletme içinde bir satış yapması durumunda transfer edilen mal ya da hizmetin gerçek maliyetinin, işletmenin dışarıya satış yapmaması nedeniyle kaybedeceği geliri gösteren fırsat maliyeti ile ilişkilendirilmesi gerekir. Böyle bir durumda transfer fiyatı olarak piyasa fiyatı kullanılırsa, işletme içine satış yapan bölüm hiç bir kayba uğramaz. Diğer taraftan işletme içindeki alıcı bölüm ise gerçek maliyetten alım yapmak durumunda kalır (Mısırlıoğlu, 2003:11-12).

Şekil 2. Aramalin İç ve Dış Piyasada Alım-Satımı



Kaynak: Drury, Colin, **Management and Cost Accounting**, Chapman-Hall, London,1992, s.760

Yukarıdaki Şekil 2’de alıcı bölümün dış piyasaya 1000 birim mamul satışı göstermektedir. 1000 birim aramalı üretim maliyeti 5000 £ ve pazardaki fiyatı 8000 £’dur. Alıcı bölüm 1000 birim aramalı mamule dönüştürmek için 4000 £ ek maliyet yapması gerekmektedir. Mamulün piyasa fiyatı 18000 £’dur. Şekil 2’de görüldüğü üzere aramalı iç veya dış piyasadan olması fark yaratmamaktadır ve şirket bazında kâr aynı kalmaktadır (Drury, 1992:761). Pratikte, bölümler arası transfer fiyatı uygulanırken satış ve tahsilattan doğan gider etkisi düşünülerek piyasa fiyatında ayarlama yapılır (Drury, 1992:761).

Uygulamayı bir endüstri işletmesi üzerinde ele alalım. X İşletmesi, Çimento, Hazır Beton olmak üzere iki iş alanında faaliyet göstermektedir. Çimento iş alanı, hazır beton üretimi için çimento tedarik etmekte, aynı zamanda çoğunluğu işletme dışına satmaktadır. Hazır beton satışı, işletme dışına yapılmaktadır. Birim satış fiyatları ve üretim maliyetleri aşağıdaki gibidir.

Çimento	(Ton/TL)	Hazır Beton	(m3/TL)
Birim Satış Fiyatı (Piyasa)	92	Birim Satış Fiyatı (Piyasa)	75
Birim Değişken Maliyet	42	Çimento birim m3 maliyeti*	31
		Diğer Değişken Maliyet	34
Birim Sabit Maliyet	11	Birim Sabit Maliyet	7

* 1 ton çimento yaklaşık 3 m³ hazır betonda kullanılır

Bu koşullar altında Çimento biriminden Hazır Beton birimine çimento satışının piyasa fiyatı 92 ton/TL’dir. Ay içerisinde yapılan satış miktarları şu şekildedir. Çimento’nun işletme dışına satış miktarı 334.000 ton, Hazır Beton birimine satış miktarı 68.000 ton, Hazır Betonun dış piyasaya satış miktarı 204.000 m³’dür. Bu veriler ışığında X işletmesinin gelir tablosu aşağıdaki gibi olacaktır.

X İşletmesi 31.12.2012 tarihli Gelir Tablosu

	Çimento	Hazır Beton	Şirket
Satış Geliri	36.984.000	15.346.912	46.074.912
Değişken Maliyet	16.884.000	13.192.000	23.820.000
Sabit Maliyet	4.422.000	1.343.092	5.765.092
Kâr	15.678.000	811.819	16.489.819

Çimento Satış Geliri	= (334.000+68.000)*92
Çimento Değişken Maliyeti	= (334.000+68.000)*42
Çimento Sabit Maliyeti	= (334.000+68.000)*11
Hazır Beton Satış Geliri	= 204.000*75
Hazır Beton Değişken Maliyeti	= 204.000* (31+34)
Hazır Beton Sabit Maliyeti	= 204.000*7

Şirket bazında gelir tablosu oluşturulduğunda, işletme içi satışların ve bunlarla ilgili maliyetlerin elimine edilip, konsolide edilmesi gerekmektedir.

2.3.2. Pazarlığı Esas Alan Transfer Fiyatlama Yöntemi

Pazarlığa dayalı transfer fiyatlaması, alım ve satım yapan bölümler arasında fikir birliğine dayanan fiyatlama yöntemidir. Eğer söz konusu aramaların aktif piyasası yoksa veya aktif piyasası olmakla beraber piyasa fiyatının saptanması tartışma konusu oluyorsa, transfer fiyatı ya pazarlıkla ya da üst yönetimin saptadığı bir politikaya dayanarak belirlenecektir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000:427). Pazarlığa dayalı transfer fiyatlaması yöntemi, eksik rekabet şartlarının bulunması, işletme içi ve dışında farklı satış giderlerinin olması durumunda ve farklı piyasa fiyatlarının olması durumunda uygun bir yöntemdir (Drury, 1992:772).

Pazarlığa dayalı fiyatlama yönteminde fiyat şu şekilde oluşacaktır (Garrison ve Noreen, 2000:581-582).

Satıcı bölüm için fiyat;

$$\text{Transfer fiyatı} \geq \text{Birim değişken maliyet} + \frac{\text{Kaybedilen satışların toplam kar marjı}}{\text{Transfer edilen mal veya hizmet miktarı}}$$

Alıcı bölüm için transfer fiyatı;

$$\text{Transfer fiyatı} \leq \text{Dış piyasadan satın alma maliyeti}$$

Birim yöneticileri yukarıda oluşan fiyatların altında veya üstünde oluşacak fiyatları kabul etmeyecektir.

Uygulama konumuz olan X işletmesine baktığımızda, alıcı hazır beton birimi ve satıcı çimento biriminin, karşılıklı pazarlık etmeleri durumunda, çimento biriminin tam kapasite ile çalışıp çalışmamasına göre fiyat oluşacaktır.

Satıcı Çimento birimi için transfer fiyatı \geq Birim başına değişken maliyet + Vazgeçilen dış satışlardan kâr marjı

1. durum; çimento birimi tam kapasite ile çalışıyorsa;

$$\begin{aligned} \text{Satıcı birim için transfer fiyatı} &\geq 42 + (92-42) \\ &\geq 92 \end{aligned}$$

2. durum; çimento birimi atıl kapasite ile çalışıyorsa;

$$\begin{aligned} \text{Satıcı bölüm için transfer fiyatı} &\geq 42 + 0 \\ &\geq 42, \text{ olacaktır.} \end{aligned}$$

2.3.3. Maliyeti Esas Alan Transfer Fiyatlamaya Yöntemi

Maliyeti esas alan transfer fiyatlaması, satıcı bölümün, transfer fiyatlamasına konu olan mal veya hizmetin fiyatlamasında maliyet unsurlarını göz önüne alarak oluşturduğu fiyattır.

Maliyeti esas alan transfer fiyatlaması, çeşitli şekillerde sınıflandırılabilir. Bunlar;

a. Tam Maliyeti Esas Alan Transfer Fiyatlaması

Tam Maliyeti Esas Alan Transfer Fiyatlaması; Maliyete dayanan ve uygulamada en çok kullanılan transfer fiyatı ara malın birim başına tam üretim maliyetidir (Gürsoy, 1999:764). Tam maliyeti oluşturan unsurlar Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri, Direkt İşçilik Giderleri, Genel Üretim Giderlerinden oluşur. Tam maliyet, standart veya gerçek maliyetler üzerinden hesaplanabilir.

b. Değişken Maliyeti Esas Alan Transfer Fiyatlaması

Değişken Maliyeti Esas Alan Transfer Fiyatlaması; Değişken maliyet yöntemi, mamul maliyetlerine salt üretim ve satış hacmi doğrultusunda değişir nitelikteki giderlerin yüklenmesi esasına dayalı bir maliyet yöntemidir (Sevgener ve Hacirüstemoğlu, 2000:139). Bu yöntemde sabit nitelikteki giderler, maliyetlerle ilişkilendirilmeden doğrudan dönem gideri kabul edilir.

c. Maliyet Artı Transfer Fiyatlaması,

Maliyet Artı Transfer Fiyatlaması; Transferi olacak ara malın maliyetinin üzerine sabit bir katkı payı veya marj eklenerek oluşan fiyatlamadır. Bahsi geçen maliyet tam veya değişken maliyet olabilir. Fiyatlamaya için kabul edilecek sabit katkı payı veya marj karşılıklı pazarlıkla belirlenebilir.

X Çimento şirketinde maliyetlere göre fiyatlandırma yapılması durumunda

Tam maliyet esas kabul edildiğinde;

Çimento (Ton/TL)		Hazır Beton (m3/TL)	
Birim Satış Fiyatı (Piyasa)	92	Birim Satış Fiyatı (Piyasa)	75
Birim Değişken Maliyet	42	Çimento birim m3 maliyeti*	18
		Diğer Değişken Maliyet	34
Birim Sabit Maliyet	11	Birim Sabit Maliyet	7

* $(42+11)/3 = 18$ TL birim tam maliyet

	Çimento	Hazır Beton	Şirket
Satış Geliri	34.332.000	15.346.912	46.074.912
Değişken Maliyet	16.884.000	10.540.000	23.820.000
Sabit Maliyet	4.422.000	1.343.092	5.765.092
Kâr	13.026.000	3.463.819	16.489.819

Çimento Satış Geliri	= (334.000*92)+(68.000*(42+11))
Çimento Değişken Maliyeti	= (334.000+68.000)*42
Çimento Sabit Maliyeti	= (334.000+68.000)*11
Hazır Beton Satış Geliri	= 204.000*75
Hazır Beton Değişken Maliyeti	= 204.000* (18+34)
Hazır Beton Sabit Maliyeti	= 204.000*7

Değişken maliyet esası kabul edildiğinde;

Çimento (Ton/TL)		Hazır Beton (m3/TL)	
Birim Satış Fiyatı (Piyasa)	92	Birim Satış Fiyatı (Piyasa)	75
Birim Değişken Maliyet	42	Çimento birim m3 maliyeti*	14
		Diğer Değişken Maliyet	34
Birim Sabit Maliyet	11	Birim Sabit Maliyet	7

* 42/3 =14 YTL birim tam maliyet

	Çimento	Hazır Beton	Şirket
Satış Geliri	33.584.000	15.346.912	46.074.912
Değişken Maliyet	16.884.000	9.792.000	23.820.000
Sabit Maliyet	4.422.000	1.343.092	5.765.092
Kâr	12.278.000	4.211.819	16.489.819

Çimento Satış Geliri	= (334.000*92)+(68.000*42)
Çimento Değişken Maliyeti	= (334.000+68.000)*42
Çimento Sabit Maliyeti	= (334.000+68.000)*11
Hazır Beton Satış Geliri	= 204.000*75
Hazır Beton Değişken Maliyeti	= 204.000* (14+34)
Hazır Beton Sabit Maliyeti	= 204.000*7

Görüldüğü üzere tam maliyet ve değişken maliyet esasında şirket kârında değişme olmamasına rağmen, bölüm kârları değişmektedir.

2.3.4. İkili Transfer Fiyatlandırma Yöntemi

Bölümler arası transfer fiyatlandırmasında piyasa fiyatı uygulanmadığında ya da uygulandığında maliyete dayalı fiyatın bölümlerde zarara neden olması durumunda ikili transfer fiyatı uygulanır. Fiyat yüksek tutulduğunda alıcı bölümün maliyetinin artması, fiyat düşük tutulduğunda ise satıcı bölümün bir kısım maliyetlerini karşılayamaması sorununa çözüm olarak bu fiyat sistemi tercih edilir (Aslan, 2004:61).

İkili transfer fiyatı uygulamasında, satıcı bölüm ara malını transfer ederken transfer fiyatı olarak (kendi hesaplarında) değişken maliyet artı belirli oranda kârla devretmesi, alıcı

bölümünde transfer fiyatı olarak yalnız satıcı bölümün değişken maliyetlerini kabul etmesi ile gerçekleştirilir. Böylece satıcı bölüm katkı oranını arttırmış, alıcı bölümde yüklenmemesi gerekli giderlerden arındırılmış olur (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000:429).

İkili transfer fiyatlama yöntemi, maliyet bazlı transfer fiyatlama ile ilişkili olması ve amaç uyumsuzluğunu azaltmasına rağmen uygulamada çokça görülmeyen bir yöntemdir. Bu yöntem, farklı vergi kanunlarının geçerli olduğu alt bölümlerin vergilendirilebilir kârların hesaplanmasında sakıncalı olabilir. İkinci sakıncası, ikili transfer fiyatlamada maliyetlerin piyasa fiyatı yerine kullanılması yöneticileri piyasadan izole edebilir ve satıcı bölümün gelirlerini etkiler. İkili transfer fiyatı uygulaması işletme genelinde mükerrer kârın oluşmasına ve kâr düzeyinin gerekenden fazla görünmesine yol açabilir. Bu durumun oluşmaması için işletme kârı, işletmenin nihai ürününü en son gerçekleştiren bölüm sonuçlarına göre hesaplanmaktadır (Aslan, 2004: 61).

X Çimento şirketi ikili transfer fiyatlaması uygulamak istemektedir. Satıcı (Çimento) birimi, hazır beton birimine satışlarını değişken giderler artı %25 kâr marjı ekleyerek fiyatlamaktadır. Alıcı Hazır Beton birimi ise sadece değişken maliyetleri kendi gelir tablosunda göstermektedir.

Çimento	(Ton/TL)	Hazır Beton	(m3/TL)
Birim Satış Fiyatı (Piyasa)	92	Birim Satış Fiyatı (Piyasa)	75
Birim Değişken Maliyet	42	Çimento birim m3 maliyeti*	14
		Diğer Değişken Maliyet	34
Birim Sabit Maliyet	11	Birim Sabit Maliyet	7

* 42/3 =14 YTL birim değişken maliyet

	Çimento	Hazır Beton	Şirket
Satış Geliri	34.298.000	15.346.912	46.074.912
Değişken Maliyet	16.884.000	9.792.000	23.820.000
Sabit Maliyet	4.422.000	1.343.092	5.765.092
Kâr	12.992.000	4.211.819	16.489.819

$$\begin{aligned}\text{Çimento Satış Geliri} &= (334.000 \cdot 92) + (68.000 \cdot 42 \cdot 1,25) \\ \text{Çimento Değişken Maliyeti} &= (334.000 + 68.000) \cdot 42 \\ \text{Çimento Sabit Maliyeti} &= (334.000 + 68.000) \cdot 11 \\ \text{Hazır Beton Satış Geliri} &= 204.000 \cdot 75 \\ \text{Hazır Beton Değişken Maliyeti} &= 204.000 \cdot (14 + 34) \\ \text{Hazır Beton Sabit Maliyeti} &= 204.000 \cdot 7\end{aligned}$$

Şirket bazında kâr marjı 16.489.819 olmasına rağmen toplam kâr marjı hesaplama sonucunda 17.203.819 TL çıkmaktadır. Aradaki 714.000 TL çimento bölümünü özendirmek için oluşturulmuş yapay katkı marjıdır.

2.4. Uygun Transfer Fiyatlaması Yönteminin Seçimi

Transfer fiyatlama sisteminde, tüm durumlara hitap edecek tek bir çözüm söz konusu değildir. Kullanılacak transfer fiyatlaması, fiyatlamının hangi amaç için kullanıldığına göre değişmektedir. Tablo 2’de seçilen ölçüte göre hangi yöntemin başarılı olduğu gösterilmektedir

Tablo 2. Farklı Transfer Fiyatlama Yöntemlerinin Karşılaştırması

Ölçüt	Piyasa Bazlı	Maliyet Bazlı	Pazarlığa Dayanan
Amaç Uyumluluğu gerçekleştirme	Evet, Piyasa rekabetçi ise	Çok sık fakat devamlı değil	Evet
Yönetimin çabasını motive etme	Evet	Evet, Bütçelenen maliyetlerde fakat gerçek maliyetlerde teşvik daha azdır.	Evet
Alt birim performans değerlemede kullanılabilirlik	Evet, Piyasa rekabetçi ise	Transfer fiyatı tam maliyeti aşmıyorsa zordur.	Evet, fakat transfer fiyatı alıcı veya satıcı bölüm pazarlık gücünden etkilenir.
Bölümsel otonominin korunması	Evet, Piyasa rekabetçi ise	Hayır, korumaz	Evet, bölümlerin anlaşmalarına bağlıdır.
Diğer faktörler	Aramalı piyasası olmayabilir veya eksik rekabet şartları mevcuttur.	Tam maliyet yönteminin uygulaması kolaydır.	Pazarlık ve anlaşma zaman alır sıkça şartların kontrol edilmesi gerekir.

Kaynak: Hongren C, S. Datar, G. Foster, M. Rajan and C.Intnerr ,Cost Accounting,Prentice Hall, London, 2000, s.809.

Transfer fiyatlamasında kullanılan yöntemlerin avantaj veya dezavantaj yönlerinin bilinmesi, hangi yöntemin seçilmesi gerektiği kararında yardımcı olur. Tablo 3’te görüldüğü üzere değişken maliyet yöntemi, alıcıyı içerden almaya yönlendirir. Satıcı bölümün kâr veya yatırım merkezi olması durumunda uygun bir yöntem olmayabilir. Toplam maliyet yöntemi uygulaması basit, vergi otoritelerince destelene bir yöntem iken, sabit maliyetlerin toplam maliyetler içersinde yer alması karar almayı zorlaştırabilir.

Tablo 3. Transfer Fiyatlandırma Yöntemlerinin Avantajları ve Eksik Yönleri

Yöntem	Avantajları	Eksik Yönleri
Değişken Maliyet	Alıcıyı içerden almaya yönlendirir.	Satıcı kâr veya yatırım merkezi ise satıcı için uygun değildir.
Toplam Maliyet	Uygulaması kolay, kolay anlaşılır, vergi otoritelerince değişken maliyete tercih edilir	Sabit maliyetler karar almayı zorlaştırır, satın alan bölümün işletme içi veya işletme dışı olsun, sabit maliyetler ihmal edilmelidir. Eğer uygulanıyorsa cari maliyetten çok standart maliyet alınmalıdır.
Piyasa Fiyatı	Bölgelere özerklik sağlar, satıcıyı dış üreticilerle rekabetçi hale getirir, vergi otoritelerince tercih edilen emsal fiyat standardına sahiptir.	Genellikle ara malın piyasa fiyatı yoktur, komisyonların olmaması gibi satış maliyetleri azaltılarak maliyet tasarrufu için ayarlama yapılmalıdır
Pazarlık Fiyatı	Önemli anlaşmazlıklar olduğunda uygulanması en kolay yöntemdir.	Pazarlık gerektirir ve otonomi azaltır. Vergi problemleri olabilir, emsal fiyatlar dikkate alınmayabilir.

Kaynak: Aslan, Sinan, İşletmelerde **Stratejik Bölümler arası Transfer Fiyatlaması**, Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi, Nisan 2004, s.64

3. Vergi Kanunları Açısından Transfer Fiyatlandırması

Transfer fiyatlandırması, ilişkili kişiler arasında yapılan mal ve hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedel olarak tanımlanabilir. Kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım yöntemi Türk Vergi Sistemine ilk kez 2006 yılında kabul edilen (yeni) 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile girmiştir. Fakat daha sonra 5615 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun "**indirilemeyecek giderlerle**" ilgili 41/5. maddesine bu yeni yöntem eklenmek suretiyle iki vergi yasası arasında birlik ve paralellik sağlanmış ve 01.01.2007 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. Hâlbuki önceleri Gelir Vergisi Yasası içinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım yöntemi mevcut değildi ve bu yöntem sadece kurumlar vergisi mükellefleri için geçerliydi (Tuncer, 2008: 186).

3.1. Transfer Fiyatlandırmasının Vergisel Amaçları ve İşleyişi

Transfer fiyatlandırmasının vergisel amacı; global vergi yükünün en alt düzeyde tutularak toplam kârın maksimize edilmesidir. Transfer fiyatları hem vergi yükümlüleri hem de vergi idareleri için büyük önem taşımaktadır. Çünkü bunlar farklı vergilendirme yetkileri altında

faaliyet gösteren bağlı işletmelerin gelir ve giderlerini ve dolayısıyla vergi matrahlarını önemli ölçüde etkilemektedir (Doğruyol, 2008: 20).

Transfer fiyatlandırması ile ulaşılmak istenen vergi ile ilgili diğer amaçları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Güney ve Bozkurt, 2011: 154).

- ◆ Nispeten vergi oranlarının yüksek olduğu ülkelerde, bağlı şirket birimlerinden olduğundan yüksek bedelli alımlar ve düşük bedelli satışlar, oranın düşük olduğu ülkede ise tersi uygulamalarla kurumlar vergisinin gereği gibi ödenmemesi,
- ◆ Kâr payı, patent, know-how, marka hakkı vb. karşılığı ödemelerden stopaj kesilmesine karşın,
- ◆ Hizmet, gayri maddi haklar vb. karşılığı suni olarak düşük gösterilmesi ya da bu bedellerin hiç tahakkuk ettirilmemesi ve böylece diğer şirketlere ait maliyet paylarının da üstlenilmesi,
- ◆ Gümrük ve Katma Değer Vergilerinin (KDV) olduğundan az ödenmesi,
- ◆ Uluslararası şirketin merkezince yapılan ve bağlı şirketlerce yararlanılan hizmet bedellerinin bağlı şirketlere paylaşılmasında yapılan değişikliklerle, vergi oranının yüksek olduğu ülkelerdeki firmaların paylarının artırılması ve maliyetlerin şişirilmesi,
- ◆ Yurt dışına aktarılan kâr payları ile ilgili yasaklar, kur ve döviz konularındaki sınırlamalar, tevsik ve indirimler gibi diğer sebeplerle transfer fiyatlarının değiştirilmesi yoluyla vergi kaybına neden olunması.
- ◆ Kâr paylarının yurt dışına aktarılmasındaki yasaklar, kur ve döviz konularındaki sınırlamalar, teşvik ve indirimler gibi diğer sebeplerle transfer fiyatlarının değiştirilmesi yoluyla vergi kaybına neden olunması (Bayram, 2006: 12).

Transfer fiyatlandırmasının amacı yukarıda sayılan faktörlerden işletme amaçlarına uygun şekilde fayda sağlamaktır. En çok kullanılan şekli farklı vergi oranları uygulayan ülkeler arasında kâr transferi yaparak global anlamda daha az vergi ödemektir (Yıldırım, 2008: 4).

Transfer Fiyatlandırması esas itibarıyla Çok Uluslu Şirketlerin kendi iştiraki veya ilişkili şirketleri arasındaki işlemlerden doğmuş kârın vergi ve başka amaçlarla dağıtımını ile ilgilidir. Transfer fiyatlandırması çoğu zaman firmanın toplamdaki vergi yükümlülüğünü minimize etmede bir araç olarak gündeme gelmektedir. Bir başka anlamda firmalar veya kurumlar, grup içi transfer fiyatlarını, bağlı firmaların bulunduğu ülkelerdeki vergi oranlarını veri olarak belirlemekte, vergi oranı düşük ya da vergilendirme olmayan ülkelere olan mal ve hizmet transferinde düşük fiyatlama politikası, vergi oranı yüksek ülkelere olan mal ve hizmet

transferinde ise yüksek fiyatlandırma izlemektedirler. Böylece vergi oranı düşük ya da vergilendirme olmayan ülkelerdeki firmanın girdileri düşük olacağından kârlılığı yüksek olmakta ve bu yüksek kârından ödeyeceği vergi nispeten düşük veya sıfır olmaktadır (Doğruyol, 2008: 17).

Transfer fiyatlandırmasının işleyişini net olarak anlamak için bir örnek yardımıyla konuyu açıklayalım. Türkiye’de yerleşik X şirketi yılda 20.000 paket çimento üretimi yapmaktadır. X şirketi bu çimento paketlerini Kazakistan ülkesinde yerleşik olan %100 sermayesine sahip olduğu Y bağlı şirketi aracılığı ile piyasaya satmaktadır. X şirketi çimento paketinin tanesini 100 \$’dan Y şirketine satmaktadır. Y şirketi de maliyetine %30 kâr ekleyerek satmaktadır. X şirketi ve bağlı şirket Y’nin satışla ilgili tek gideri lojistik gideri olup 200 \$’dır. Çimento paketlerinin X şirketinde üretim maliyeti 50 \$’dır. Türkiye’de kurumlar vergisi oranı %40 ve Kazakistan’da ise %30 oranında kurumlar vergisi alınmaktadır. Bu veriler altında X şirketinin konsolide gelir tablosu Tablo 4’teki gibi olacaktır.

Tablo 4. Transfer Fiyatlandırma Uygulamasının İşleyişi

	Türkiye X Şirketi	Kazakistan Y Şirketi	Konsolide Tablo
Satış Geliri	2.000.000	2.600.000	2.600.000
S. M Maliyeti	(1.000.000)	(2.000.000)	(1.000.000)
Diğer Giderler	(200.000)	(200.000)	(400.000)
Vergi Öncesi Kâr	800.000	400.000	1.200.000
Kurumlar Vergisi	(320.000)	(120.000)	(440.000)
Vergi Sonrası Kâr	480.000	280.000	760.000

Tablo 4’te görüldüğü üzere X şirketi bağlı Y şirketi ile birlikte piyasada yaptığı 2.600.000 \$’lık konsolide satış sonrasında toplam 440.000 \$ konsolide vergi ve 760.000 \$ net kâr elde etmiştir. Ancak Çok uluslu işletmelerin temel hedeflerinden biri, transfer fiyatını kurumlar vergisi matrahını azaltacak şekilde kullanmaktır. Bu durumda grup içi transfer fiyatı düşürülür ise çok uluslu şirketlerin konsolide vergi sonrasında ki kârında artış görülecektir. Söz konusu X şirketi ve Y bağlı şirketlerin kurumlar vergisi beyanlarının durumu farklı transfer fiyatlara göre aşağıdaki tablolarda yer aldığı gibi olacaktır.

Transfer Fiyatı her bir koltuk için 100 \$ olması durumunda;

Aşağıda yer alan Tablo 5’te görüldüğü üzere X şirketinin Türkiye’deki vergi oranlarına göre ödeyeceği vergi toplamı 320.000 \$ olmaktadır. Bağımlı Y şirketinin Kazakistan’daki vergi oranlarına göre ödeyeceği vergi toplamı 120.000 \$ olmaktadır. Çok Uluslu Şirketler grubunun ödeneceği vergi toplamı 440.000 \$ olmaktadır.

Tablo 5. Şirketlerin Kurumlar Vergisi Beyan Tablosu

Türkiye X Şirketinin Vergi Beyanı		Bağımlı Kazakistan Y Şirketi'nin Vergi Beyanı	
Bağımlı Şirkete Satış	2.000.000	Satış Geliri	2.600.000
Satılan Malın Maliyeti	(1.000.000)	Satılan Malın Maliyeti	(2.000.000)
Diğer Giderler	(200.000)	Diğer Giderler	(200.000)
Vergilendirilecek Kazanç	800.000	Vergilendirilecek Kazanç	400.000
Vergi Oranı (%40)	% 40	Vergi Oranı (%30)	% 30
Ödenecek Vergi	320.000	Ödenecek Vergi	120.000

Transfer Fiyatı her bir koltuk için 80 \$ olması durumunda;

Aşağıda yer alan Tablo 6'da görüldüğü üzere X şirketinin Türkiye'deki vergi oranlarına göre ödeyeceği vergi toplamı 160.000 \$ olmaktadır. Bağımlı Y şirketinin Kazakistan'daki vergi oranlarına göre ödeyeceği vergi toplamı 240.000 \$ olmaktadır. Türkiye'de yer alan Çok Uluslu Şirketler grubunun ödenecek vergi toplamı 400.000 \$ olmaktadır. Daha önce transfer fiyatı 100\$ iken ödenecek vergi toplamı 440\$ iken, transfer fiyatı 80\$ düşürülmesi sonucunda Türkiye'de yer alan Çok Uluslu Şirketler grubunun toplam ödeyeceği vergi toplamı 40.000 \$ azalacaktır.

Tablo 6. Şirketlerin Kurumlar Vergisi Beyan Tablosu

Türkiye X Şirketinin Vergi Beyanı		Bağımlı Kazakistan Y Şirketi'nin Vergi Beyanı	
Bağımlı Şirkete Satış	1.600.000	Satış Geliri	2.600.000
Satılan Malın Maliyeti	(1.000.000)	Satılan Malın Maliyeti	(1.600.000)
Diğer Giderler	(200.000)	Diğer Giderler	(200.000)
Vergilendirilecek Kazanç	400.000	Vergilendirilecek Kazanç	800.000
Vergi Oranı (%40)	% 40	Vergi Oranı (%30)	% 30
Ödenecek Vergi	160.000	Ödenecek Vergi	240.000

3.2.01. Vergi Kanunlarında Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Yasal ve İdari Düzenlemeler

Türkiye'de transfer fiyatlamasına yönelik düzenlemelerin temeli 5422 sayılı KVK'daki 17. maddesindeki örtülü kazanç tanımı ile kurum kazancının tespitinde örtülü kazanç ile ilgili ilişkili giderlerin kanunen kabul edilemeyeceğine ilişkin 15. maddedir. Bu müesseselerin amacı kurumların gizli bir şekilde kâr aktarmalarını engellemek olsa dahi, zaman içerisinde idare tarafından gerekli açıklamaların yapılmaması ve zengin bir içtihadın oluşumu sağlanamadığından, yapılan düzenlemelerin birçok konuya çözüm için yeterli olmadığı görülmüş ve söz konusu eksiklikleri gidermek amacıyla 5520 sayılı yeni Kurumlar vergisi kanununda Transfer Fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını yeniden düzenlenmiştir.

Türkiye'de uygulanan transfer fiyatlama sistemi, uluslararası alanda uygulanan sistemle farklılık göstermektedir. Farklılık arz eden noktada OECD tarafından yapılan düzenlemeleri esas

alan 5520 sayılı KVK'da yurtiçinde ilişkili taraflarla yapılan işlemlerin emsallere uygunluk ilkesine göre gerçekleştirilirken, uluslararası transfer fiyatlamasında yurtdışındaki ilişkili işletme ile yapılan işlemler ele alınmaktadır. Bu sayede vergi oranlarının yüksek olduğu ülkelerde kâr azaltılmakta, vergi oranlarının düşük olduğu ülkelerde kâr arttırılabilmektedir.

3.3. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan Düzenlemeler

Transfer fiyatlandırması, ilişkili kişiler arasında yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedeli ifade eder. Başka bir deyişle transfer fiyatlandırması, bir işletmenin gelir – gider veya kâr paylaşımı açısından bağlantılı olduğu, yine kâr paylaşımı açısından aynı çıkar birliğine dâhil olan ana şirket ve bağlı şirketlerde ya da yönetimi açısından hâkim durumda olduğu şirket, iştirak ve şubeleriyle, karşılıklı olarak mal ve hizmet sunumunda uygulanan fiyattır.

Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir (Kaymaz ve Alp, 2008:43).

4. Sonuç

Bu çalışmada dünyada ve Türkiye'de yaşanan gelişmeler çerçevesinde transfer fiyatlama sisteminin bölümler arasında hem fiyat hem de vergisel açıdan işletme performansı üzerinde etkisi incelenmiştir. Bu amaçla çalışmada çeşitli yöntemlere göre uygulamalar yapılmış olup, uygulamalar sonucunda transfer fiyatlama sisteminin işletme performansını etkilediği ve ülkelerin vergi düzenlemelerinin transfer fiyatlama sisteminde ve işletme performans ölçümünde dikkate alınması gerektiği tespit edilmiştir.

Transfer fiyatlaması, genellikle birçok ülkede faaliyette bulunabilen çok uluslu işletmelerde uygulama alanı bulmaktadır. Bu sistem sayesinde çok uluslu işletmeler daha az vergi ödeme imkanına sahip olabilmektedir. Çünkü yurtiçinde ilişkili taraflarla yapılan işlemlerin emsallere uygunluk ilkesine göre gerçekleştirilirken, uluslararası transfer fiyatlamasında yurtdışındaki ilişkili işletme ile yapılan işlemler ele alınmaktadır. Bu sayede vergi oranlarının yüksek olduğu ülkelerde kâr azaltılabilmekte, vergi oranlarının düşük olduğu ülkelerde ise kâr arttırılabilmektedir. Böylece transfer fiyatlamasında esas amaç olan ana ortaklığın kârının maksimize edilmesi sağlanabilmektedir.

Kaynakça

- Aslan, S.(2004), İşletmelerde Stratejik Bölümlerarası Transfer Fiyatlaması, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, s.61
- Doğruyol, M. (2008), Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Transfer Fiyatlandırması, Vergi Denetmenleri Derneği Yayınları, s.20
- Drury, C. (1992), Management and Cost Accounting, Chapman-Hall, London, s.760
- Hansen, D.R ve Maryanne M. M. (1997), Cost Management, South Western College Publishing, USA,s.793
- Hongren C, S. Datar, G. Foster, M. Rajan and C.Intnerr. (2000), Cost Accounting,Prentice Hall, London, s.800.
- Garrison, R H , Eric W.Noreen,(2000) Managerial Accounting, McGrew-Hill, USA,s.580
- Güney, S. ve Bozkurt R. (2011), Muhasebe ve Finansman Dergisi, s.154
- Gürsoy, C. T. (1999), Yönetim ve Maliyet Muhasebesi, Beta Yayınevi, İstanbul, s.755
- Kaplan, S.R , Atkinson A.A. (1998), Advanced Management Accounting, Prentice Hall,USA, s.453
- Kaymaz,Ö., Kaymaz,Ö.ve ALP A., (2008) Vergi Mevzuatında Transfer Fiyatlandırması, Mali Çözüm, Mart – Nisan, s.43
- Cravens, K. S. (1997), Examining The Role of Transfer Pricing as a Strategy for Multinational Firms, International Business Review, Vol.6, No.2, s.131-132.
- Mısırlıoğlu,İ.U. (2003) ,Bölümlerarası Transfer Fiyatlaması,Mali Çözüm Dergisi,www.istanbulsmmmmodasi.com, İstanbul,s.1
- Sevgener, A.S. ve Hacirüstemoğlu, R. (2000), Yönetim Muhasebesi, Alfa, İstanbul, s.426
- Tuncer, S. (2008) Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Yönteminin Genel Eleştirisi ve Değerlendirilmesi, Yaklaşım Dergisi, Haziran, Sayı:186
- Varlıklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 36) Hakkında Tebliğ Sıra No: 28. s.4
- Yıldırım M, Balcı, F. ve Kiraz A, (2008),Transfer Fiyatlandırması Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, s.4
- Doğan, Z. (2004), Çok Uluslu İşletmelerde Transfer Fiyatlama Uygulama Nedenleri ve Verilerin Analizi, Muhasebe ve Finans Dergisi, Sayı.22, s.71-73.