



Outsourcing as a solution of problems of transfer price in multiple companies: A case study

Çokuluslu şirketlerde transfer fiyatlandırması sorunlarının çözümü olarak dış kaynak kullanımı (outsourcing): Bir vaka çalışması

Ednan Ayvaz¹

Abstract

The scope and complexity of international tax regulations on transfer pricing is largely focused on adhering to taxation rather than market competition. Outsourcing has been extensively described in order to comprehend it better for comparability functions and analysis, transfer pricing methods accepted by the OECD and the arm's length principle to identify similar transactions between independent parties. The aim of this study is to demonstrate the necessity of minimizing of the conflict between the tax auditors and multinational corporations and of the inefficiencies of tax rules and the arbitration mechanisms in transfer pricing. As a result of the work, it was explained in the case study that enterprises exposed to tax and tax penalties in large quantities because the tax authorities independently considered the comparable function analysis of the OECD guideline as outsourcing in determining the cost of the proposal in the framework of transfer pricing.

Keywords: Transfer Pricing; The Arm's Length; Outsourcing; Tax.

[\(Extended English abstract is at the end of this document\)](#)

Özet

Transfer fiyatlandırması konusunda uluslararası vergi düzenlemelerinin kapsamı ve karmaşıklığı genel olarak piyasa rekabetinden ziyade vergiye riayet etmeye odaklıdır. Bu durum, uluslararası transfer fiyatlandırmasının yanı sıra muhasebe bağlamında transfer fiyatlandırmasının tartışılması gereğini ortaya çıkarmaktadır. Bağımsız taraflar arasındaki benzer işlemleri belirlemek için emsallerine uygunluk ilkesi (the arm's length principle), OECD tarafından kabul edilen transfer fiyatlandırma yöntemleri ve karşılaştırılabilirlik fonksiyonları ve analizinin daha iyi anlaşılabilmesi için dış kaynak kullanımı (outsourcing) geniş şekilde açıklanmıştır. Bu çalışmanın amacı transfer fiyatlandırmasında çokuluslu şirketlerle vergi denetçilerinin arasındaki çatışmayı ve vergi kurallarında ve tahkim mekanizmalarındaki verimsizlikleri en aza indirme gerekliliğini ortaya koymaktır. Çalışmanın sonucunda, transfer fiyatlandırması çerçevesinde emsale uygun bedelin tespitinde vergi idaresinin, OECD rehberindeki karşılaştırılabilir fonksiyon analizini dış kaynak kullanımı olgusundan bağımsız olarak ele alması nedeniyle işletmenin yüklü miktarda vergi ve vergi zıya cezasına maruz kalması vaka çalışması çerçevesinde açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Transfer Fiyatlandırması; Emsal Bedel; Dış Kaynak Kullanımı; Vergi.

¹ Asist. Prof. Dr., Kocaeli University, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Accounting, ednan.ayvaz@kocaeli.edu.tr

1. Giriş

Çok uluslu işletmelerde, sorumluluk merkezleri ve yöneticilerin performansını ölçmek için kullanılan önemli araçlardan biri transfer fiyatlandırmasıdır. Bu nedenle çok uluslu şirketler vergi düzenlemelerine ayak uydurabilmek için transfer fiyatlandırmasına odaklanmaları sorunlar yaşamalarına da neden olmaktadır.

“Transfer Fiyatlandırması ve Örtülü Kazanç Dağıtımı” mevzusunda, ilişkili şahıs ve kurumlar arasında gerçekleştirilen teslim ve hizmetler için yapılacak fiyatlandırmalarda “emsallere uygunluk” kriteri aranmakta ve bu kriterle uyum sağlanabilmesi için işleme taraf olanlara farklı metodların kullanılmasına imkan sağlanmaktadır. Bu kriter baz alınmadan yapılacak fiyatlandırmalar neticesinde gerçekleştirilen işlemler, vergi idaresince geriye dönük yapılan vergi incelemelerinde eleştiri konusu yapılabilmekte ve taraflar önemli boyutta vergi ve cezalar ile karşılaşabilmektedirler. Bu bağlamda; kurumların ilişkili kişilerine vergisel sorumluluklarını yerine getirmeksizin kazanç aktarımı gerçekleştirmesine ve bu şekilde yaratılacak haksız rekabet ortamında fiyat ve maliyet avantajları yaratılmasına mani olmak maksadıyla Türk Vergi Sistemine bazı vergi güvenlik mekanizmaları dahil edilmiştir. Bu bağlamda, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesinde yer alan “Transfer Fiyatlandırması ve Örtülü Kazanç Dağıtımı” düzenlemesi ile kurumların serbest piyasa ortamının getirdiği fiyatlandırma serbestisine uluslararası düzenlemeler baz alınarak bazı kısıtlamalar getirilmiştir.

Birden fazla ülkede doğrudan veya dolaylı yatırımları bulunan çokuluslu şirketler ülkeler arasındaki başta iş gücü ücretleri üzere çeşitli maliyet avantajlarından yararlanarak imalat pazarlama ve satış işlemlerini farklı ülkelerdeki şirketleri aracılığı ile gerçekleştirebilmektedirler. Serbest piyasa ekonomisinin getirdiği bu nihai durum aynı zamanda farklı ülkelerde faaliyet gösteren bu şirketlerin ilişkili kişi olmaları sonucunu da beraberinde getirmekte, dolayısıyla çokuluslu şirketler için vergi riski yönetimi konularının başında transfer fiyatlandırması kararları önemli bir rol oynamaktadır. Transfer fiyatlandırması konusunda Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) tarafından hazırlanan rehber çalışması çokuluslu şirketlerin fiyatlandırma stratejilerinde; hem piyasa rekabet koşullarını, hem de vergisel muhasebe zorunluluklarını göz önüne almaları gereğini ortaya çıkarmaktadır.

Çalışmada ayrıntılı olarak ele alınan vaka incelemesi, çokuluslu şirketlerde sınır ötesi transferlerde pratik olarak OECD Kılavuzunun uygulanmasında ve sorumluluk muhasebesi için vergi bazlı transfer fiyatlandırmasının etkilerinin tartışılmasına olanak tanımaktadır. Bu çerçevede, bağımsız taraflar arasındaki benzer işlemleri belirlemek için emsallere uygunluk ilkesi (the arm's length principle), OECD tarafından kabul edilen transfer fiyatlandırma yöntemleri ve karşılaştırılabilirlik fonksiyonları ve analizinin daha iyi anlaşılabilmesi için dış kaynak kullanımı (outsourcing) konuları geniş şekilde açıklanmıştır. Bu sayede, transfer fiyatlandırmasında çokuluslu şirketlerle vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar ile tahkim mekanizmalarındaki verimsizliklerin en aza indirgenmesini sağlayacak bir perspektif ortaya konmaya çalışılmıştır.

Transfer fiyatlandırması; sorumluluk merkezleri ve yöneticilerinin performans ölçümlerini de kapsayan ve çeşitli yönetim muhasebesi ve kontrolü konularında yararlanılan araçlardan biridir. Ancak günümüzde, sorumluluk merkezlerinin ve yöneticilerin performansının ölçülmesi stratejik maliyet yönetimi araçlarından olan “dengeli puan kartı” (balanced scorecard) aracılığı ile gerçekleştirilmektedir. Dolayısıyla günümüzde geleneksel muhasebe yönetiminin ötesinde çokuluslu işletmelerde grup içi sınır ötesi işlemler için vergi uyumu açısından ağırlıklı olarak transfer fiyatlandırmasının yönetsel boyutu daha fazla dikkat çekmektedir.

Transfer fiyatlandırması konusunda uluslararası vergi düzenlemelerinin kapsamı ve karmaşıklığı genel olarak piyasa rekabetinden ziyade vergiye riayet etmeye odaklıdır. Uluslararası transfer fiyatlandırması konusu; politika yapıcılar, vergi makamları ve Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) gibi ticaret kuruluşları da dahil olmak üzere, çokuluslu şirketlerin paydaşlarının da ilgisini çeken bir konu olmuştur. Bu durum, matrah aşındırma ve kar aktarma (the base erosion and profit shifting- BEPS) projesinin bir parçası olarak OECD'nin kapsamlı eylem planında (OECD, 2013) ele alınmıştır. BEPS projesi, uluslararası transfer fiyatlandırması da dahil

olmak üzere çeşitli vergi planları yoluyla çokuluslu şirketlerde vergi kaçırma önlemek ve aynı zamanda uluslararası vergi kurallarında ve tahkim mekanizmalarındaki verimsizliklerin azaltılmasını amaçlamaktadır. BEPS raporlarından bazıları (OECD, 2015) idari hizmetler için simultane edilmiş transfer fiyatlandırma mekanizmalarının yanı sıra grup içi işlemlerde kullanılan maddi olmayan varlıkların değerlendirme tekniklerinin tanıtılması ile ilgilidir.

Çoğu çokuluslu şirketler, hem vergi raporlama hem de iç yönetim amaçları için tek bir transfer fiyat seti uygulamayı tercih etmektedir. Çokuluslu şirketlerin, transfer fiyatlarının ayrıştırılmasına, yani yönetim amaçlı vergi raporlaması için farklı transfer fiyatlarının kullanılmasına karar verdikleri durumlarda dahi, böyle bir yönetim transfer fiyatı genelde vergiye dayalı transfer fiyatından ve farklı kurumsal gelirden bağımsız değildir (Hiemann ve Reichelstein, 2012). Bu konuda OECD rehberi ve bu rehberine ait açıklamalar ve ayrıca OECD rehberinde yer alan emsal bedelin bulunması ve karşılaştırılmasında kullanılan karşılaştırılabilirlik fonksiyonları, yöntemleri, kar düzey göstergeleri ve rekabetçi piyasanın önemli araçlarından biri olan dış kaynak kullanımı aşağıda başlıklar halinde ele alınmıştır.

2. Dış Kaynak Kullanımı

Pazarın küreselleşmesiyle birlikte işletmelerin operasyonlarını yeniden gözden geçirmeleri ve oluşan bu yeni duruma kendilerini adapte etme gerekliliği ortaya çıkmıştır. Günümüzde işletmelerin küresel pazarlardaki rekabet baskısına ve küresel operasyonlara karşı mücadele edebilme noktasında “dış kaynak kullanımı” stratejik öneme sahiptir. Dış kaynak kullanımı olarak ifade edilen bu kavram, son yıllarda şirketlerin güçlü oldukları alandaki yeteneklerine odaklanmalarına ve sermaye maliyetlerini azaltmalarına imkan tanıyan önemli operasyon stratejilerinden biri haline gelmiştir. Bu pazarlarda rekabet eden şirketler; esneklik, sorumluluk, fiyat, kalite ve güvenilirlik gibi bir dizi rekabetçi kritik başarı performans ölçülerini kullanarak hedeflerini gerçekleştirmek için büyük bir çaba göstermektedirler. Dolayısıyla şirketler, bu hedefleri gerçekleştirme konusunda önemli stratejik kararlar alırlar. Aynı zamanda küresel pazarda değişen piyasaya veya müşteri ihtiyaçlarına hızlı ve duyarlı bir şekilde cevap vermek suretiyle performanslarını artırmak için büyük çaba harcamışlardır (Kakabadse ve Kakabadse, 2005: 183-204; Bustinza ve diğ., 2010: 276-288). Örneğin, şirketler operasyonlarını merkezileştirerek kendi temel yeteneklerine odaklanmak suretiyle başarıya ulaşabilirler.

Dış kaynak kullanımı, bir işletmenin uzman olmadığı bir süreci veya fonksiyonu dış kaynak sunan bir işletmeden satın almayı ifade etmektedir (Kotabe ve Zhao, 2002: 11-27). Dış kaynak kullanımına yönelik örgütsel bakış açısı, dış kaynak kullanımının örgütsel esnekliği artırdığını ortaya koymaktadır (Schilling ve Steensma, 2001). Örneğin, dış grupların yetenekleri iç yeteneklerle karşılaştırıldığında iç yeteneklere kıyasla daha kısa vadede yönlendirilebilir olması (Bals ve diğ., 2013) ve sürekli olarak değer zincirinin yeniden yapılandırılması, işletme kaynaklarının kendi başına önemli bir yetenek ve önemli bir rekabet avantajı kaynağı haline gelmesi mümkündür (Fine ve diğ., 2002; Pertusa-Ortega ve diğ., 2010).

Ellram ve Billington (2001), bir işletmenin önceden gerçekleştirmiş olduğu içsel bir süreci veya faaliyeti daha sonra ilgili sürecin veya faaliyetin gerçekleştirilmesi için dışsal bir işletmeye aktarılmasını dış kaynak kullanımı olarak tanımlarken, Hätönen ve Eriksson (2009), dış kaynak kullanımı ifadesinin anlamının yıllar itibarıyla değiştiğini ileri sürmektedir. Dış kaynaklardan yararlanma 1950'lerde başlamasına rağmen bu kavram işletmeler için 1980'lerde önemsenmeye başladı. Bu dönemlerde işletmeler, normalde temel olmayan iş süreçleri veya faaliyetleri dışarıdan hizmet olarak satın alma yoluna giderek hizmet odaklı operasyonlarla ilgili maliyetleri düşürmenin önemli bir aracı olan dış kaynak kullanımına hayati derecede önem verdiler (Lacity ve Hirschheim, 1993). 1990'lı yıllarda, maliyetleri düşürme konusunda dış kaynak kullanmanın avantajlarından yararlanan işletmeler, yeteneklerinin kısıtlı olduğu süreçleri veya faaliyetleri, daha yetenekli olan işletmelere aktarmaya başlamışlardır. Hamel ve Prahalad'ın (1990) çekirdek yetenekler ve Porter'in (1996) çalışmalarında, çekirdek yeteneklere ve diğer şirketlerin yeteneklerinden yararlanmak ve daha

yakın ilişkiler kurmaya odaklanmak için dış kaynak kullanmayı stratejik olarak görmeye başlamışlardır.

Böylece, 2000'li yıllara gelindiğinde, dış kaynak kullanımı rekabetçi bir ayrıştırıcıdan normal olarak yetenek ve bilgiye kaymıştır. Düşük iletişim maliyetleri ve hızla gelişen teknoloji, işletmelere dış kaynak temelinde süreçlerini yeniden yapılandırma fırsatı sağlamıştır. Hätönen ve Eriksson (2009), bu süreci sürdürülebilir rekabet avantajına dönüştüren dış kaynak kullanımına dayanan yeni iş modellerinin ortaya çıkmasını "Dönüşümsel dış kaynaklardan yararlanma" olarak nitelendirmişlerdir. Bu nedenle, dış kaynak kullanımı 1980'lerde "geleneksel" iken 1990'lı yıllarda "stratejik" ve 2000'li yıllarda "dönüşüm" e doğru kaymıştır. Bu yalnızca iç süreçleri düzene sokmakla kalmaz, aynı zamanda değişen zeminde hayatta kalmak ve sürdürülebilir gelişmeyi sağlamak için gevşek ağlara dahil edilmiş organizasyonlara dönüştürmüştür.

İşletmeler Bilgi Teknolojileri (BT) yönetiminden lojistik gibi tüm işlemlere kadar çeşitli operasyonlar için dış kaynak kullanmaya başlamışlardır. Dış kaynak kullanımı, temel olmayan bir ticari faaliyetten, tasarım, üretim, pazarlama, insan kaynakları yönetimi ve lojistik gibi kritik ticari faaliyetleri de içine almıştır.

Üretim ve hizmet gibi çok çeşitli ekonomik faaliyetler için dış kaynak kullanılması, sanayi genelinde yaygın bir uygulamadır. Bu uygulamanın hem satıcılar hem de alıcılar tarafından önemli bir şekilde ifade edilen dış kaynak kullanımının önemli bir ekonomik yararı, dış kaynak kullanan işletmeler sabit maliyetlerini azaltarak değişken maliyetlere dönüştürmesine imkan tanınmasıdır (Kakabadse ve Kakabadse, 2000:107-108; Kelleher, 1990: 75-77). Özellikle, dış kaynak şirketi, tesislerin, ekipmanın, bilgi teknolojisinin, kiralardan, personel maaşının, sigorta, lojistik ve diğer genel giderlerin sabit maliyetlerini bu sayede azaltabilir. Sabit maliyetlerdeki bu azalmalar, dış kaynak kullanımını gerçekleştiren işletmenin dış endüstriye ödemesi gereken satın alma fiyatları şeklinde değişken maliyetlerdeki artışlarla değiştirilir. Kısacası satın alma ve tedarik zinciri birçok çağdaş işletmede stratejik anahtar bir role sahiptir (Barney, 2012: 3-6; Van Weele ve van Raaij, 2014: 56-72)

Dış kaynak kullanımı ile ilgili literatüre bakıldığında, dış kaynak kullanımı öncelikle maliyetleri düşürmek amacıyla şirketlerin yetenekleri dışındaki içsel faaliyetlerini ve karar verme sorumluluklarını dışarıdan sağlama olarak tanımlanmıştır (Gray ve diğ., 2013: 27-33; Jacobs ve Chase, 2008). Ekonomistler, yönetim bilimcileri ve organizasyon teorisyenlerinin bir kısmı, dış kaynak kullanımı ürün bileşenleri ve / veya hizmetlerinin üretimi veya satın alma kararının ve endüstriyel organizasyon sonuçları üzerindeki etkisinin işletmeler için büyük önem taşıdığını ortaya koymuşlardır (Anderson ve Parker, 2002:313-339; Gray ve diğ., 2009; Handley ve Benton, 2009). Genel olarak dış kaynak kullanımı ile ilgili çalışmalar hem geniş hem de bol miktarda olmakla birlikte, özellikle dış kaynak kullanımı üzerine odaklanılmıştır (ör. Bhallaand Terjesen, 2013; McIvor, 2009: 45-63; Prahalad ve Hamel, 1990).

Bu çalışmada; dış kaynak kullanımında çokuluslu şirketler ile vergi idaresi arasındaki çatışmanın en aza indirgenmesi, ayrıca transfer fiyatlandırmasındaki emsal bedelin tespitinde kullanılan karşılatırlabilirlik fonksiyonunun anlaşılmasında sadece OECD Kılavuzunda yer alan düzenlemelerin dış kaynak kullanımı kavramı dikkate alınmaksızın tek başına emsal bedelin belirlenmesinde yetersiz kaldığı açıklanmaya çalışılmıştır.

İşletmeler rekabetçi bir piyasada faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için dış kaynak kullanımını stratejik bir araç haline getirmişlerdir. Aynı zamanda dış kaynak kullanımını gerçekleştiren şirketler iş yaşamındaki değişim ve gelişmelere, teknolojik gelişmeleri hızlı bir şekilde ayak uydurabilmekte ve sürdürülebilir rekabetçi olabilmektedirler. Bununla birlikte, dış kaynak kullanımı organizasyonlardaki iş gücü gereksinimini de azaltmaktadır.

3. OECD Rehberi

OECD Rehberi, Çokuluslu şirketlerin kendi grup içi ticaretinde, piyasa koşullarında faaliyet gösteren bağımsız şirketler gibi hareket etmesi gerektiğini belirten emsallerine uygunluk prensibine dayanmaktadır (Neighbour, 2002). Rehber, emsallerine uygunluk prensibinin uygulanması için bir faaliyet el kitabı olarak çokuluslu şirketlere ve vergi makamlarına hizmet etmektedir. Dolayısıyla,

emsallerine uygunluk ilkesi, karşılaştırılabilir grup içi işlemler ve benzer pazar işlemleri temelinde çalışır (OECD, 2010). Bu ilke, OECD tarafından kabul edilen transfer fiyatlandırma yöntemlerine ve bağımsız taraflar arasındaki karşılaştırılabilir işlemleri belirlemek için karşılaştırılabilirlik analizi süreçlerini içerir.

Gerek uluslararası kuruluşların gerekse ülke düzenlemelerine bakıldığında bağlı şirketler arasındaki ilişkileri düzenleyen temel ilkenin emsallerine uygunluk ilkesi olduğu anlaşılmaktadır. Bu ilke; bir şirketin bağlı şirket ve şubesi ile olan mal ve hizmet fiyatlandırmasının, arasında ilişki bulunmayan diğer şirketler gibi olması gerektiğini ortaya koymakta ve bağlı şirketler arasındaki ticari işlemlerin, birbiri ile rekabet eden bağımsız şirketler gibi olması esasına dayanmaktadır. Bağlı şirketler arasında karşılıklı ilişkilerden doğan kazancın hesaplanmasında bunların bağımsız kurumlar gibi nazara alınması gerekmektedir. Şirketlerin gerçekleştirmesi gereken ve OECD rehberine ait bazı koşullar aşağıda ele alınmıştır.

3.1. Karşılaştırılabilirlik Faktörleri

Grup içi işlemlerle bağımsız işlemler karşılaştırırken; OECD kuralları, grup içi işlemlerle uyumlu olarak kabul edilebilir piyasa işlemlerini tanımlamak için beş karşılaştırılabilirlik faktörünü vurgulamaktadır. Bunlar; (1) ürünün veya hizmetin özellikleri, (2) faaliyet analizi, (3) sözleşme şartları, (4) ekonomik koşullar ve (5) iş stratejileri olarak sıralanmıştır.

3.1.1. Ürünün veya Hizmetin Özellikleri

Üretilen ürün veya hizmetlerin özelliklerinde ortaya çıkan önemli farklılıklar doğal olarak pazardaki fiyatları da etkiler. Dolayısıyla, çokuluslu şirketlerin grup şirketleri arasında transfer edilen ürün veya hizmetin özellikleri, piyasa işlemleriyle karşılaştırılabilir olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir.

Ürünlerin veya hizmetlerin niteliğindeki farklılıklar kısmen serbest piyasadaki değer farkını açıklayabilir. Bu nedenle, bu nitelikler arasındaki karşılaştırma, kontrollü ve kontrolsüz işlemlerin karşılaştırılabilir olup olmadığını belirlemede yararlı olabilir. Genellikle, teslim edilen malların ve hizmetlerin benzer yönleri, kontrollü ve kontrolsüz işlemlerin fiyatlarını karşılaştırırken kar marjlarını karşılandırmaktan daha önemlidir.

3.1.2. Faaliyet Analizi

Tam rekabet piyasasındaki fiyatlar tarafların gerçekleştirdiği faaliyetlerden, faaliyetle ilgili olarak üstlendiği riskten ve katkıda bulunduğu varlıklardan etkilenir. Örneğin, bağımsız bir satıcı, daha fazla faaliyete katlanması durumunda, sahip olduğu varlıklar ve üstlenilen risklerden dolayı daha yüksek bir fiyat talep edecektir.

Bağımlı ve bağımsız şirketlerin yaptıkları faaliyetler, üstlenilen riskler ve işletmelerin sahip oldukları varlıkların değerinin ve riskle bağlantılı sözleşme hükümlerinin karşılaştırma analizinin yapılmasında göz önünde bulundurulması gereken önemli unsurlardan biridir. Mükelleflerin ve vergi idaresinin tespit etme ve karşılaştırma yapmak zorunda oldukları faaliyetler; ürün tasarımı, montajı, AR-GE, satın alma, dağıtım, pazarlama, taşıma, depolama ve finans gibi kapsamlı faaliyet süreçleridir. Vergi idaresince yapılacak incelemelerde dikkat edilmesi gereken önemli bir husus İşletmelerin faaliyetlerindeki benzerlikler bazı durumlarda ürün ve hizmetlerin benzerliklerinden daha önemli olabilir. Dolayısıyla, karşılaştırılan şirketlerin organizasyon ve oluşum yapıları özellikle incelenmelidir.

Örneğin, bir işletme, pazarlama ve reklam faaliyetlerini üstlenerek kendi kaynaklarını riske attığı için hasılatın daha fazla pay alacaktır. Buna karşılık bir işletme yalnızca dağıtım işi yaptığı, masraflarının üretici tarafından ödendiği, daha az risk üstlendiği için hasılatın daha az pay alacaktır.

3.1.3. Sözleşme Şartları

Sözleşmenin şartları, grup ticaretinde tarafların hak ve sorumlulukları, riskleri ve menfaatlerinin açık ve yoruma mahal vermeyen tanımı ile ilgilidir. Bu nedenle sözleşmenin şartları faaliyet analizi için önemli bilgiler sağlayabilir. Çünkü sözleşme genellikle faaliyetler, varlıkların tahsisi ve grup içi işlemlerde üstlenilen riskleri tanımlar.

3.1.4. Ekonomik Şartlar

Bir piyasa ekonomisinde, ürünlerin ve hizmetlerin fiyatları ekonomik koşullardan etkilenir. Bu da önemli sayıda değişkenin potansiyel olarak fiyatları etkilediği anlamına gelir. Emsallerine uygun fiyatlar, aynı ürün veya hizmetleri kapsayan ticari işlemler söz konusu olduğunda bile farklı pazarlarda değişkenlik gösterebilir. Bu nedenle karşılaştırılabilirliği sağlayabilmek için bağımsız ve bağımlı teşebbüslerin bulunduğu pazarların karşılaştırılabilir olması ve farklılıkların fiyatlara maddi bir etkisi olmaması ya da uygun ayarlamaların yapılabilmesi gerekmektedir. İlk adım olarak uygun pazarı ya da pazarların araştırılmasıyla birlikte incelemeye konu ürün ve hizmetlere ikame ürünlerin ya da hizmetlerin göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

3.1.5. İş Stratejileri

Çeşitli iş stratejiler, piyasada oluşan fiyatlar üzerinde önemli bir etkisi olabileceğinden, grup içi işlemlerde uygulanan iş stratejisini incelemek ve potansiyel olarak karşılaştırılabilir piyasa işlemlerinde uygulanan stratejiler ile karşılaştırılması gerekir.

3.2. Transfer Fiyatlandırma Yöntemleri

OECD tarafından belirlenen yöntemlerin temel amacı, ilişkili kuruluşların arasındaki ticari ilişkilerin emsallerine uygun veya piyasa şartlarına uygunluğunu test etmektir. Yöntemler tek başına, tüm işlemlere uygulanabilecek durumda değildir. Çokuluslu şirketler OECD yöntemlerinden istediklerini uygulayabilirler. Önemli olan grup şirketler arasındaki ticari ilişkilerin emsal bedel prensiplerine uygun olduğunu vergi idarelerine belgeleyebilmektir.

Çokuluslu şirketler, emsallerine uygun bir transfer fiyatı belirlemek için aşağıda gösterilen beş yöntem arasından seçim yapabilir:

- (1) Karşılaştırılabilir kontrolsüz fiyat metodu (Comparable uncontrolled price method)
- (2) Yeniden satış fiyatı metodu (Resale price method)
- (3) Maliyet artı metodu (Cost plus method)
- (4) İşlemsel net kar marjı metodu (Transactional net margin method)
- (5) Kar bölüşümü metodu (Profit split method)

3.3. Transfer Fiyatlandırmasında Kâr Düzey Göstergeleri

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı başlıklı 13. Maddesi ile ilgili olarak hazırlanan genel tebliğin Maliye Bakanlığı tarafından, 18.11.2007 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Tebliğde emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespitinde kullanılan yöntemler başlığı altında, 5 farklı yöntemden bahsedilmiş ve bu yöntemlerin kullanım alanları açıklanmıştır.

Bu yöntemlerden biri, işleme dayalı net kâr marjı, mükellefin kontrolündeki bir işlemde; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun temellere dayanılarak belirlenen "net kar" marjının incelenmesine dayanan bir yöntemdir. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, transfer fiyatlandırması analizlerinde özellikle iç emsalin mevcut olmadığı durumlarda uygulamada en çok kullanılan önemli yöntemlerden biridir. Bunun nedeni, bu yöntemin mevcut veri tabanlarından temin edilen dış emsallerin kullanılması esnasında, çoğu zaman kaçınılmaz olan işlevsel farklılıklardan brüt kar marjı karşılaştırmalarına nazaran daha az etkilenmesidir. Bu yöntemin uygulanacağı durumlarda test edilen taraf ile emsal şirketler arasındaki kâr marjlarının karşılaştırılabilmesi için ancak uygun bir "kâr düzey göstergesinin" seçimi ile mümkün olabilmektedir.

Kâr göstergeleri veya kâr seviyesi göstergeleri, test edilen bir tarafın kazanmış olduğu kârlar ile kullanılan kaynaklar arasındaki ilişkileri ölçen oranlardır. Genel olarak, bir kar göstergesinin seçimi, test edilen tarafın gerçekleştirdiği etkinlik türüne ve ilgili taraf işleminin ekonomik koşullarına ve üçüncü taraf karşılaştırılabilirleri için mevcut verilerin güvenilirliğine göre belirlenmelidir. ABD Hazine düzenlemeleri, net kar marjı yönteminin uygulanmasında net marjların kullanılmasının gerekliliği dışında, maliyet artı yöntemi uygulanırken çeşitli koşullarda kullanılması gereken kar göstergeleri türleri hakkında bazı rehberlik sunmaktadır. OECD yönergeleri belirsizdir. Özellikle, OECD yönergeleri, bir vergi mükellefinin kontrollü bir işlemde gerçekleştirdiği " net kar

marjının uygun bir temele (örneğin, maliyetler, satışlar, varlıklara) göre yapılmasını önermektedir (OECD guidelines, section B, para. 3.26).

Bu bağlamda, kâr düzey göstergelerini gelir tablosu ve bilanço verilerine dayanarak hesaplanan kâr düzey göstergeleri aşağıda sıralanmıştır.

- ✓ Net Kâr Marjı (Faaliyet Kârı / Net Satışlar)
- ✓ Net Maliyet Artı Marjı (Faaliyet Kârı / Satışların Maliyeti + Faaliyet Giderleri)
- ✓ Berry Oranı (Brüt Kâr / Faaliyet Giderleri)
- ✓ Kullanılan Sermayenin Getiri Oranı = Faaliyet Kârı / Kullanılan Sermaye

Esasında, Berry oranı, rutin distribütörler ve servis sağlayıcılar tarafından kazanılan işletme masrafları ile brüt karların seviyesi arasında bir ilişki olduğunu ima eder. Dolayısıyla, satış veya pazarlama departmanını rutin bir distribütör olması ve tek başına faaliyet giderleri üzerinde hak kazanması durumunda Berry oranını kullanmak ya da hizmet masrafları üzerinde bir iade hakkı olan bir hizmet sağlayıcı ise Berry oranını kullanmak uygun olacaktır (Przysuski ve Lalapet, 2005: 763).

Özetle, Birleşik Devletlerde veya OECD genelinde kâr temelli yöntemleri kullanarak transfer fiyatlandırması analizleri kapsamında uygulanan kar düzey göstergeleri, uygulamaların altında yatan ekonomik gerekçelere belirli referanslarla ve incelenmekte olan ilişkili taraf işleminin koşulları ve belirli gerçeklerin net bir şekilde anlaşılmasıyla seçilmiş olmalıdır. Bir distribütör veya servis sağlayıcı tarafından gerçekleştirilen fonksiyonların sadece türünü değil, aynı zamanda bu fonksiyonların yerine getirildiği yoğunluk seviyesini de incelemeyi gerektiren Berry oranı gibi kar düzey göstergelerini uygularken özellikle geçerlidir. Böyle bir kar düzey göstergelerini uygularken sınırlamalarını (Berry oranının katma değerli imalat veya montaj fonksiyonlarını yerine getiren distribütörlere kategorik olarak uygulanamaması durumu) anlamak da oldukça önemlidir (Przysuski ve Lalapet, 2005: 767).

4. Örnek Vaka Çalışması

4.1. Vaka Bilgisi

ALG A.Ş. 199X yılında klima üretim faaliyetinde bulunmak üzere ARC A.Ş. ve GKM Eletronics tarafından %50-%50 ortaklık ile kurulmuş olup, aynı ortaklık yapısı ile faaliyetine devam etmektedir. Şirket sipariş üzerine ana hissedarları ARC A.Ş. ile GKM için OEM (original equipment manufacturer) olarak klima üretimi yapmakta olup, başka ürün üretmemektedir. Şirketin kendine ait markası, satış veya pazarlama bölümü, bayi ve servis ağı, satış sonrası garanti ve servis teşkilatı mevcut değildir. Şirket yetenekli olduğu üretim sürecine odaklanarak etkin bir maliyet yönetimi ve verimlilik esaslı bir üretim gerçekleştirerek ticari hayatını sürdürmeyi amaçlamaktadır.

ALG A.Ş. kuruluşundan beri yurt içinde ARC A.Ş. için ARC A.Ş.'ye ait markalarıyla sipariş üzerine üretim yapmaktadır. Bu üretim için marka yönetimi satış sonrası servis hizmetleri, garanti, reklam maliyetleri ARC A.Ş. tarafından gerçekleştirilmektedir. Yurt içinde ARC A.Ş. için üretilen ürünler doğrudan ARC A.Ş.'ye satılmaktadır. Diğer yandan istenen üretim kapasitesine ulaşılmayınca şirket GKM'nin pazarlama yeteneğinden faydalanarak yurt dışına yönelmeye başlayarak kapasitesini ve karlılığını artırma yoluna gitmiştir.

4.2. Olay

ALG A.Ş.'nin 200X faaliyet dönemi işlemleri ile ilgili olarak vergi idaresi tarafından yapılan transfer fiyatlandırması incelemesinde; ALG'nin 200X yılında herhangi bir hizmet almadığı veya hizmet alınsa dahi bu hizmete ihtiyaç duymadığı halde basiretli bir tacir gibi davranmayarak, ana ortak GKM'ye yersiz satış komisyonları ve reklam hizmeti bedeli ödediği sonucuna varmıştır. ALG bu şekilde transfer fiyatlandırmasıyla örtülü kazanç dağıttığı için 6.352.032,36 TL kurum stopajı ve 9.528.048,54 TL vergi ziyayı olmak üzere toplam 15.880.080,90 TL ceza ihbarnamesi almıştır. Buna göre:

1. ALG 200X yılında ürettiği klimaları GKM'nin distribütör şirketlerine satışı sırasında GKM'ye yaptığı %13,5 komisyon ve reklam katkı payı ödemelerinin gerçek bir hizmet alımına dayanıp dayanmadığı,

2. ALG'nin yurt dışı için satış komisyonu ve reklam katkı payı ödemek suretiyle yaptığı üretim ve satış faaliyetlerinden ekonomik bir karlılık yaratıp yaratmadığı,
3. Transfer fiyatlandırması incelemesi kapsamında emsal olarak tespit edilen şirketlerde benzer satış komisyonu ve reklam katkı payı ödemelerinin bulunup bulunmadığı, dolayısı ile yapılan %13,5'lük ödemenin emsallere uygun olup olmadığı,
4. ALG'nin yurt içinde ARC A.Ş. için yaptığı üretim ve satışlar üzerinden komisyon ve reklam katkı payı ödememesi, yurt dışında GKM için yaptığı üretim ve satışlara ait ödemelerin gereksiz olup olmadığı, konusunda transfer fiyatlandırması analizi yapılmıştır.

4.3. Karşılaştırılabilirlik Faktörleri

Karşılaştırılabilirlik faktörleri analizi yapılırken dış kaynak kullanımı göz önüne alınarak ilişkili kuruluşlar arası yapılan ürün ve hizmet transferi işlemleri aşağıda Tablo 1'de gösterilmiştir. Buna göre;

- ALG kendi yeteneklerine (Satınalma, Üretim, Kalite Kontrol) odaklanırken, Planlama, Ar-Ge, Satış, Pazarlama, Satış Sonrası Hizmet süreçlerinde yetenekli olan GKM'den dış kaynak kullanmak suretiyle satın almaktadır.

Tablo 1. ALG Yurt Dışı Satışları için GKM ve GKM Distribütörlerinin Faaliyetleri

	Planlama	AR-GE	Satınalma	Üretim	Kalite Kontrol	Satış	Pazarlama	Satış Sonrası Hizmetler
ALG		✓	✓	✓	✓			
GKM	✓	✓				✓	✓	✓
GKM Dis.						✓	✓	

- GKM ürün planlama faaliyeti içinde hangi ürünün hangi pazarda satılacağına ilişkin tüketici eğilimleri tercihlerini analiz eder, bunun için ekipler vasıtasıyla pazar araştırması yapılır ve bu pazar araştırmaları ile her pazar için satılabilecek en iyi ürün gruplarını oluşturur.
- GKM, satış promosyon ve pazarlama faaliyetleri, yurt dışı bayi yönetimini, bayiler vasıtasıyla pazarlama araçları oluşturulmasını, bayilere verilecek teşvik unsurlarının belirlenmesini, global sergi ve fuarlara katılmayı kapsar.

ALG yurt dışı satışları için üstlenmediği satış ve pazarlama işlevleri GKM tarafından yerine getirilmektedir. Söz konusu satış ve pazarlama destek hizmetleri için GKM tarafından yüklenilen harcamalardan ALG'ye düşen pay hizmet kalemleri ile birlikte aşağıdaki tablo 2'de gösterilmiştir.

Tablo 2. Satış ve Destek Faaliyetleri Bütçesi

Hizmet Türleri	Satış ve Destek Faaliyetleri	Harcama Tutarı
İş Geliştirme ve Üretim Planlama	Yeni pazarlar bulunulması için yapılan araştırmalar ve ARC ihracat işlemleri için üretim planlaması faaliyetleri	990.714
Pazarlama	ARC tarafından ihraç edilen ürünler için pazarlama faaliyetleri ve fon desteği	23.740.585
Diğerleri	Sistem geliştirme desteği, satın alma, ürün kalite geliştirme, bölgesel yönetim hizmetleri vs.	7.028.407
Toplam		31.759.706

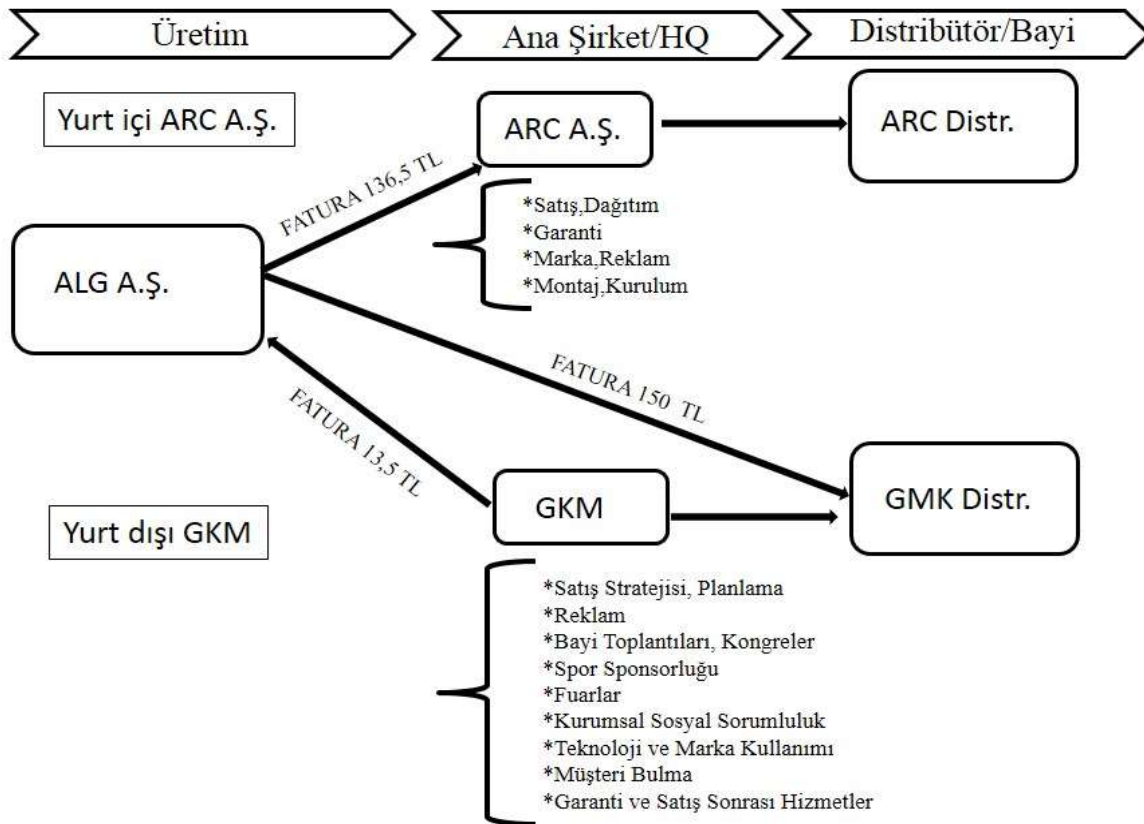
Tablo 3. ALG A.Ş.'nin Yıllar İtibariyle Üretim Kapasitesi

Yıllar	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Yıllık Kapasite	1.050	1.500	2.250	3.000	3.000	3.000
Toplam Üretim	1.155	1.535	2.016	1.127	1.361	1.677
Yurtiçi üretim	843	1.059	1.025	444	591	774
Yurtdışı üretim	312	476	992	683	770	903
Kapasite Kullanım Oranı	110%	102,3%	89,6%	37,6%	45,4%	55,9%

Yukarıdaki tablo 3'den de anlaşılacağı üzere ALG A.Ş. 2006-2011 döneminde büyük oranda iç piyasaya olan beklentileri nedeniyle kapasitesini 1.050.000 adetten 3.000.000 adete çıkarmıştır. Ancak iç piyasanın beklentileri karşılamaması üzerine daha az karlılık olmasına rağmen dış piyasada GKM için üretime odaklanılmış ve 2006 yılındaki 312.000 adetlik dış üretim 2008 yılında 992.000 adete yükselmiştir. ALG A.Ş. yurt dışı piyasada GKM için yine GKM'ye ait olan MG markası ve lisansı ile sipariş üzerine üretim yapmaktadır. ALG A.Ş. tarafından yönetilen sistem için muhtelif distribütör şirketlerin ihtiyacı doğrultusunda üretim yapmakta ve iç pazardan farklı olarak faturalamayı GKM'ye düzenlemeyip doğrudan distribütörlere düzenlemektedir. Dış piyasa için üretim kararları katkı paya analizi yapılarak toplam karlılığı artıracak şekilde verilmektedir.

ALG A.Ş. yurt içinde ARC A.Ş. için yaptığı üretimi doğrudan ARC A.Ş.'ye faturalarken, yurt dışında GKM için yaptığı üretimi, bu şirketin Avrupa ve Orta Doğudaki distribütörlerine faturalamakta, ancak bu şirkete de satışlar üzerinden %13,5 komisyon ve reklam katkı payı ödemektedir.

Sözleşme kapsamında uygulanan bu modelde GKM distribütörlerine düzenlenen faturalar yukarıdaki hizmetlere karşılık olarak hesaplanan 13,5 TL tutarındaki GKM'nin gelirini de içermektedir. Söz konusu tutar ALG A.Ş. tarafından GKM distribütörlerinden tahsil edilerek GKM'nin yapmış olduğu hizmetlerinin karşılığı olarak GKM'ye transfer edilmektedir

**Şekil 1. ALG A.Ş.'nin Yurtiçi ve Yurtdışı İş Modeli**

4.4. Karşılaştırılabilirlik Analizi

ALG A.Ş.'nin transfer fiyatlandırması analizinde iç emsal mevcut olmadığı için İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi kullanılmıştır. Bunun nedeni, bu yöntemin mevcut veri tabanlarından temin edilen dış emsallerin kullanılması esnasında, çoğu zaman kaçınılmaz olan işlevsel farklılıklardan brüt kar marjı karşılaştırmalarına nazaran daha az etkilenmesidir.

Bu bağlamda, kâr düzey göstergeleri gelir tablosu verilerine dayanarak hesaplanmıştır.

- 1) Net Kâr Marjı = Faaliyet Kârı / Net Satışlar
- 2) Net Maliyet Artı Marjı = Faaliyet Kârı / (Satışların Maliyeti + Faaliyet Giderleri)
- 3) Berry Oranı = Brüt Kâr / Faaliyet Giderleri

Net maliyet artı marjı, satışlarının maliyeti ile faaliyet giderlerine karşılık şirketinin ne oranda faaliyet kârı elde ettiğini göstermektedir. Üretim faaliyetinde bulunan şirketlerde ve hizmet üreten şirketlerde, işlevsel faaliyetlerin genel olarak toplam maliyetlere yansıtacağı varsayıldığından, net maliyet artı rasyosu kullanılabilir. Ancak bu iki rasyo uygulanmadan önce test edilen şirketin fonksiyonları çok iyi anlaşılmalı ve gerektiğinde iktisadi açıdan savunması da yapılabilecek bir rasyo seçilmelidir.

Tablo 4. ALG A.Ş.'nin ve Bağımsız İşletmelerin Yurtiçi ve Yurtdışı Net Kar Marjları

	ALG (Milyon TL)	BSV (Milyon TL)	TDDF (Milyon TL)	İndes (Milyon TL)
A. BRÜT SATIŞLAR	1.063,20	3010,5	977,1	4732,35
B. SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	0,00	0,00	0,00	0,00
C. NET SATIŞLAR	1.063,20	3010,5	977,1	4732,35
D. SATIŞLARIN MALİYETİ	835,80	2183,85	808,65	3595,95
3. Satılan Mallar Maliyeti (-)	835,80	2183,85	808,65	3595,95
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	227,40	826,65	168,45	1136,4
E. FAALİYET GİDERLERİ	141	710,4	239,85	925,5
1. Araştırma ve Geliştirme Gid. (-)	43,05	14,4	2,25	0
2. Pazar., Satış ve Dağıtım Gid. (-)	94,95	411,45	104,85	754,35
3. Genel Yönetim Giderleri (-)	0	230,85	85,2	171,15
3. Diğer Gelir ve Gid. (-)	3	53,7	47,55	0
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	86,4	116,25	-71,4	210,9
H. FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	56,85	88,35	76,65	68,55
1. Kısa Vadeli Borçlanma Gid. (-)	56,85	88,35	76,65	68,55
DÖNEM KARI VEYA ZARARI (VÖK)	29,55	27,9	-148,05	142,35
Net Kar Marjı (%)	%8,13	%3,86	-%7,27	%4,56
Net Maliyet Artı Marjı (%)	%8,85	%4,02	-%6,81	%4,66
Berry Oranı	2,63	1,16	-2,36	1,23

Buna göre GKM distribütörlerinin ihtiyaçları için yapılan üretim ve ilgili distribütörlere yapılan satış işleminde; GKM teknolojisinin ve markasının kullanımı, reklam, satış stratejisi ve dağıtım fonksiyonu, garanti ve satış sonrası hizmetleri, gerçekleştirilen fuarlar, bayi toplantıları, sponsorlar vs. kapsayan faaliyetleri için GKM için yapılan %13,5 oranındaki ödemenin gerçek bir hizmet alımı olup olmaması ve Yurt dışı için satış komisyonu ve reklam katkı payı ödemek suretiyle yapılan üretim ve satış faaliyetlerinden ekonomik bir karlılık yaratılıp yaratılmadığı konusunda, örnek vakada, çok uluslu şirket ile vergi idaresi arasında görüş ayrılığı yaşanmaktadır. Bu noktada yapılacak değerlendirmeye dış kaynak kullanımı olgusunun dahil edilmesi isabetli olacaktır.

Dinamik ortamlarda rekabet edebilmek için kullanılan önemli stratejik araçlardan birisi dış kaynak kullanımıdır. İşletmelerin uzman olduğu ana süreçlerine odaklanması, uzman olmadığı ana süreçleri ve ürünleri dışardan satın alması şeklinde ifade edilen outsourcing (dış kaynak kullanımı) ile sabit maliyetlerini değişken maliyetlere dönüştürmek suretiyle maliyetlerini azaltma ve yine kendi

uzmanlık alanına odaklanmak suretiyle yüksek kalitede ürünler üreterek rekabetçi konumlarını sürdürme çabası içindedirler. Dolayısı ile örnek vakadaki işletmenin almış olduğu hizmetler gerçek hizmet alımıdır.

Örnek vakadaki ALG A.Ş.'nin rekabetçi konumu sürdürülebilmesi için dış kaynak satın almasına gittiği, kendi ana yeteneği olan üretime odaklanması, kendi yeteneği dışındaki diğer süreçleri bağlı olduğu ARC A.Ş. ve yine bağlı olduğu GKM işletmesinden dış kaynak satın alması (hizmet alımı) sonucunda karlılığına etkisi aşağıda açıklanmıştır. Buna göre ALG A.Ş.'nin Tablo 5'te gösterilen gelir tablosu dikkate alındığında;

- ALG A.Ş. sadece yurt içine üretim yapmış olsaydı toplam cirosu brüt olarak 681 milyon TL, net olarak 681 milyon TL, üretim maliyeti 534 milyon TL, brüt kar 146,7 milyon TL ve vergi öncesi karı 9,97 milyon TL olacaktı,
- ALG A.Ş.'nin yurt dışına yaptığı satış ile ilave olarak brüt satışlar 382,20 milyon TL, 382,20 milyon TL net ciro ve 80,7 milyon brüt kar ve 11,67 milyon net katkı yaratılmıştır. Bu 11,67 net katkı ile toplam kar 9,97 milyondan 29,55 TL'ye yükseltilmiştir.
- GKM tarafından belirlenen dağıtım anahtarları ile hesaplama yapıldığında ALG A.Ş. yurt dışı satış bilgilerine ilişkin olarak 31,5 milyon USD seviyesinde ve satış ve pazarlama masrafı oluşması beklenirken 200X yılında GKM'ye ödenen komisyonun toplam tutarı 18,5 milyon USD seviyelerindedir. Söz konusu hizmetler ilişkisiz kişilerden alınmış olsaydı oluşacak masrafın en az 4,05 milyon USD daha fazla olması söz konusu olabilirdi.

Bu tespitler doğrultusunda yapılan transfer fiyatlandırması analizinde; ilgili işletmenin zarar etmediği tam tersine kar elde ettiği, vergi matrahında aşınma olmadığı ve örtülü kar dağıtımına gitmediği anlaşılmaktadır. Ayrıca işletmenin faturayı bağlı ortağa düzenlemeyip direkt bağlı ortağın disbitörlerine düzenlemesi konusu; dış ticaretin hızı ve karmaşıklığı ve belli maliyetlerden kurtulmak için işletmenin vermiş olduğu stratejik bir karardır.

Tablo 5. ALG A.Ş.'nin Gelir Tablosu

	Yurt İçi (milyon TL)	Yurt Dışı (milyon TL)	Toplam (milyon TL)
A. BRÜT SATIŞLAR	681	382,20	1.063,20
B. SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	0,00	0,00	0,00
C. NET SATIŞLAR	681	382,20	1.063,20
D. SATIŞLARIN MALİYETİ	534,15	301,65	835,80
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	146,85	80,7	227,40
E. FAALİYET GİDERLERİ	100,28	40,72	141
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	46,42	39,98	86,4
H. FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	36,45	20,4	56,85
DÖNEM KARI VEYA ZARARI (VÖK)	9,97	19,58	29,55
Net Kar Marjı (%)	%6,82	%10,46	%8,13
Net Maliyet Artı Marjı (%)	%7,32	%11,67	%8,85
Berry Oranı	1,46	1,98	2,63

Sonuç

Çok uluslu işletmelerin farklı ülkelerde ve/veya aynı ülke içerisinde faaliyet gösteren bağlı şirketlerinin olması transfer fiyatlandırmasını gittikçe artan bir şekilde kullanmaktadırlar. Bu nedenle şirketlerin uluslararası piyasalarda faaliyet göstermeleri, büyüyüp gelişmeleriyle birlikte uluslararası vergi hukuku açısından da önemli bir konu haline gelmiştir. Bunun sonucu olarak çok uluslu işletmeler için vergi planlaması aracı olarak kullanılmaya başlanmıştır.

Diğer taraftan Vergi idareleri açısından transfer fiyatlandırması yöntemi uluslararası şirketlerin vergiden kaçınmak için kullandıkları bir araç olarak görülmüştür. Bu anlamda başta ABD olmak üzere OECD gibi uluslararası organizasyonlarda uluslararası ticaretin ve rekabetin korunması, ülkelerin vergi matrahı aşındırmasının ve kar aktarmasının önlenmesi için transfer fiyatlandırmasıyla ilgili düzenlemeler yapmışlardır. Dolayısıyla işletmeler transfer fiyatlandırmasına vergi perspektifinden yaklaşmaktadırlar.

Çok uluslu şirketler, özellikle maliyet unsuru olarak vergi yükünü göz önüne alarak, üretim ve dağıtım kanallarını, vergi yükü yüksek bölgelerden vergi yükü düşük olan bölgelere kaydırdı. Bu uygulama şirketlere karlılık açısından önemli bir getiri sağlarken, ana ülkenin vergi kaybetmesine yol açmıştır. Bu durumdaki ülkelere önemli tedbirler almasına itmiştir. Bu tedbirler, OECD ve birçok ülke tarafından transfer fiyatlandırma konseptinin tanımlanması, örneklenmesi ve açıklanmasına yeni bir soluk getirerek mevcut problemin neden olduğu vergi kaybını en aza indirmeyi amaçlıyordu.

Serbest piyasa ekonomisi içinde mal ve hizmetlerin gerek kalite gerekse sunum biçimi çok büyük farklılıklar göstermektedir. Fiyat esnek ve değişken olması sebebiyle dünyanın bir ucundaki bir olay diğer ucundaki fiyatları anında etkileyebilmektedir. Fiyatların bu kadar hassas olduğu bir dünyada farklı fiyat uygulandığı gerekçesiyle mükelleflerden cezalı vergi alınması hem idare hem mükellef için riskli bir konudur. İç emsalin bulunduğu durumlarda işlem daha kolay olmakla birlikte iç emsalin bulunmadığı durumlarda dış emsalin mükellef veya mali müşavir tarafından tespiti imkansız derecede zordur. Şirketlerin fiyat politikaları ticari sır niteliğindedir. Ticari sır olmasa dahi piyasada aynı nitelikteki mal ve hizmetlerin fiyatının aynı olması beklenemez. Kayıt dışı işlemler nedeniyle aynı mal ve hizmetin fiyatı farklı olabilmektedir. Mal ve hizmetlerin fiyat veya bedelinin emsale uygun olup olmadığını kontrol edebilecek bir bilgi bankasının olmaması ciddi bir sorundur. Örnek vakada olduğu gibi dış rekabette yeni iş modellerinden olan dış kaynak kullanımı en önemli stratejik uygulamalardan biridir. İşletmeler rekabetçi konumlarını sürdürebilmeleri için mutlaka küresel ortaklıklar ya da başka işletmelerin yeteneklerinden yararlanmaları son derece önemlidir.

Örnek vakada olduğu gibi, transfer fiyatlandırması çerçevesinde emsale uygun bedelin tespitinde vergi idaresinin, OECD rehberindeki karşılaştırılabilir fonksiyon analizini dış kaynak kullanımı olgusundan bağımsız olarak ele alması nedeniyle işletme yüklü miktarda vergi ve vergi ziyayı cezasına maruz kalmıştır. Bu durum, vergi idaresi ile işletmeler arasında ciddi çatışmaların olduğunu ortaya koymakta olup konunun sağlıklı ele alınması için işletme, ekonomi, uluslararası ticaret ve üretim gibi alanlarda uzmanlardan oluşturulacak tahkim mekanizmalarının oluşturulması taraflar arasındaki çatışmayı en aza indirecektir.

Kaynaklar

- Anderson, E. G., Parker, G., (2002). The effect of learning on the make/buy decision, *Production Operations Management*. 11 (3), 313–339.
- Moeller-Larsen, M. (Eds.), *The Offshoring Challenge: Strategic Design and Innovation for Tomorrow's Organization*. Springer, 211–226.
- Barney, J.B., (2012). Purchasing, supply chain management and sustained competitive advantage: the relevance of resource-based theory. *Journal of Supply Chain Management*. 48 (2), 3–6.
- Ellram, L., Billington, C., (2001). Purchasing leverage considerations in the out-sourcing decision. *European Journal of Purchasing & Supply Management*. 7 (1), 15–27.
- Fine, C. H., Vardan, R., Pethick, R., El-Hout, J., (2002). Rapid-response capability in value-chain design, *Sloan Management Review*. 43 (2), 69–75.
- Gray, J. V., Skowronski, K., Esenduran, G., Rungtusanatham, J.M., (2013). The reshoring phenomenon: what supply chain academics ought to know and should do. *Journal of Supply Chain Management*. 49 (2), 27–33.
- Hamel, G., Prahalad, C.K., (1990). The core competence of the corporation. *Harvard Business Review*. 68 (3), 79–91.
- Hätönen, J., Eriksson, T., (2009). 30+ years of research and practice of outsourcing—exploring the past and anticipating the future. *Journal of International Management*. 15, 142–155.

- Hiemann, Moritz, Reichelstein, Stefan, (2012). Transfer pricing in multinational corporations: An integrated management- and tax perspective. In W. Schön & K. A. Konrad (Eds.). *Fundamentals of international transfer pricing in law and economics: MPI studies in tax law and public finance* (Vol. 1, pp. 3–18). Berlin, Heidelberg: Springer.
- Jacobs, F. R., Chase, R. B., (2008). *Operations and Supply Management: The Core*. McGraw- Hill, Boston, MA.
- Kakabadse, A., Kakabadse, N., (2005). Outsourcing: current and future trends. *Thunderbird International Business Review*. 47 (2), 183–204.
- Kakabadse, A., & Kakabadse, N. (2000). Sourcing: New face to economies of scale and the emergence of new organizational forms. *Knowledge and Process Management*, 7(2), 107–108.
- Kelleher, J. (1990). The dollars and sense of outsourcing: Sometimes a great notion. *Computerworld*, 24(2), 75–77.
- Kotabe, M., Zhao, H., (2002). A taxonomy of sourcing strategic types for MNCs operating in China. *Asia Pacific Journal of Management*. 19, 11–27.
- Lacity, M., Hirschheim, R., (1993). *Information Systems Outsourcing; Myths, Meta- phors, and Realities*. John Wiley & Sons, Inc., New York, NY.
- Lacity, M., Willcocks, L., (1998). An empirical investigation of information technology sourcing practices: lessons from experience. *MIS Quarterly*. 22 (3), 363–408.
- McIvor, Ronan, (2009). How the transaction cost and resource-based theories of the firm inform outsourcing evaluation, *Journal of Operations Management* 27, 45–63.
- Neighbour, John (2002), “Transfer Pricing: Keeping It at Arm’s Length”, *OECD Observer*.
- Neighbour, John, (2002). “Transfer Pricing: Keeping It at Arm’s Length”, *OECD Observer*.
- OECD (2010). *OECD transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*. Paris: OECD.
- OECD. (2013). <<http://www.oecd.org/ctp/BEPActionPlan.pdf>>.
- OECD. (2015). <<http://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm>>.
- Porter, M.E., (1996). What is strategy? *Harvard Business Review*. 74 (6), 61–79.
- Rossing, Plesner C. (2013). Tax strategy control: The case of transfer pricing tax risk management. *Management Accounting Research*, 24(2), 175–194.
- Przysuski, Martin and Lalapet, Srini, (2005). A Comprehensive Look at the Berry Ratio in Transfer Pricing, *Tax Notes International*, Volume 40, Number 8, November 21, p. 759.
- Schilling, M.A., Steensma, H.K., (2001). The use of modular organizational forms: an industry-level analysis. *Academy Management Journal*. 44 (6), 1149–1168.
- Van Weele, A., van Raaij, E., (2014). The future of purchasing and supply management research: about relevance and rigor. *Journal of Supply Chain Management*. 50 (1), 56–72.

Extended English Abstract

Transfer pricing in multinational enterprises is one of the tools (measures) that contains the performance measurements of responsibility centers and their administrators and is utilized in various management accounting and its control. Outsourcing also has strategic importance on points which businesses can compete in global markets and combat in global operations. Therefore, beyond today's traditional accounting management, the managerial dimension of transfer pricing predominates in terms of tax compliance for intra-group cross-border transactions in multinational enterprises.

Transfer pricing; including the performance measurement of responsibility centers and managers, and the use of various management accounting and control tools. Today, however, the performance of responsibility centers and managers is measured through a "balanced scorecard" of strategic cost management tools. Therefore, beyond today's traditional accounting management, the managerial dimension of transfer pricing predominates in terms of tax compliance for intra-group cross-border transactions in multinational enterprises.

The scope and complexity of international tax regulations on transfer pricing is largely focused on adhering to taxation rather than market competition. This leads to a need for a discussion of transfer pricing as well as international transfer pricing in accounting context. In detail, the case study allows the discussion of the effects of tax-based transfer pricing for liability accounting and on the practical implementation of the OECD Guidelines for cross-border transfers in multinational corporations. OECD guidelines and the most recent transfer pricing rules are based on the OECD Transfer Pricing Guidelines. Outsourcing has been extensively described in order to comprehend it better for comparability functions and analysis, transfer pricing methods accepted by the OECD and the arm's length principle to identify similar transactions between independent parties. The aim of this study is to demonstrate the necessity of minimizing of the conflict between the tax auditors and multinational corporations and of the inefficiencies of tax rules and the arbitration mechanisms in transfer pricing.

On the other hand, in terms of tax administration, the transfer pricing method is seen as a means by which international companies use tax avoidance. In this sense, international organizations such as the OECD, in particular the USA, have made arrangements concerning the protection of international trade and competition, the taxation of countries and the transfer pricing to prevent the transfer of profits. Therefore, enterprises are approaching transfer pricing from a tax perspective.

Transfer pricing along with globalization has become extremely important in the management of companies. Multinational corporations, especially considering the tax burden as a cost element, shifted production and distribution channels towards regions with lower tax burden from regions with high tax burden. This practice provides companies with a significant return in terms of profitability, while it loses tax to the main / central country. With this application, the countries have been urged to take a number of measures because of the decrease in the collection of taxes such as income, institutions, VAT, customs taxes and the erosion of public income. These measures were aimed at minimizing the tax loss caused by the present problem by bringing a new breath to the definition, sampling and explanation of the transfer pricing concept by the OECD and many countries.

In the free market economy, both the quality and presentation of goods and services vary greatly. Because the price is flexible and variable, an event on one end of the world can immediately affect prices on the other end. Taking a tax cut from the taxpayers is a risky issue for both the taxpayer and the taxpayer because of the fact that different prices are applied in a world where prices are so sensitive. In cases where the internal counterpart is easier, the transaction is easier, but when the internal counterpart is not available, the external counterpart is difficult to detect by the taxpayer or the financial consultant. The price policies of the companies are trade secrets. Even if there is no trade secret, it is unlikely that the prices of goods and services of the same quality will be the same in the market. Due to unregistered transactions, the price of the same goods and services can be different. The fact that there is no information bank to check whether the price or the price of the goods and services is in accordance with the precedent is a serious question. Outsourcing is one of the most important strategic applications. It is extremely important for businesses to capitalize on the capabilities of global partnerships or other businesses so that they can maintain their competitive position.

As a result of the work, it was explained in the case study that enterprises exposed to tax and tax penalties in large quantities because the tax authorities independently considered the comparable function analysis of the OECD guideline as outsourcing in determining the cost of the proposal in the framework of transfer pricing.