

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

ELEKTRONİK TİCARET YOLUYLA TRANSFER FİYATLANDIRMASI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Murat ZORKUN

ARALIK - 2020

TRABZON

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

ELEKTRONİK TİCARET YOLUYLA TRANSFER FİYATLANDIRMASI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Murat ZORKUN

Tez Danışmanı: Prof. Dr. İhsan GÜNAYDIN

ARALIK - 2020

TRABZON

BİLDİRİM

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca KTÜ-Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kılavuzu'na uygun olarak hazırlanan bu Çalışmada bana ait olmayan her türlü ifade ve bilginin kaynağına eksiksiz atıf yapıldığını aksinin ortaya çıkması durumunda her tür yasal sonucu kabul ettiğimi beyan ediyorum.

Murat ZORKUN

21.12.2020

ÖNSÖZ

Şirketlerin uluslararası bir yapıya bürünmeleri, küreselleşmenin ve bilgi iletişim teknolojilerinin yaygınlaşmasına paralel bir şekilde kolaylaşmış ve artış göstermiştir. Hiç şüphesiz bu durumun ticari hayata etkilerinin olumlu olmasının yanında olumsuz etkileri de olmuştur. Nitekim şirketlerin, rekabetin gittikçe kızıştığı dünya ticaretinde daha fazla söz sahibi olma, vergilerini minimum ödemek suretiyle kar maksimizasyonu hedeflerine ulaşmaya çalışma gibi amaçlarının olduğu düşünülürse olumsuz etkilerin neler olabileceğini tahmin etmek zor olmayacaktır.

Çok uluslu şirketlerin, belirlenen amaçlarına ulaşmak için uyguladıkları politikaların başında ilişkili oldukları birimlerine sattıkları mal ya da hizmet fiyatlarının farklılaşması olarak nitelendirilebilecek transfer fiyatlandırması manipülasyonu gelmektedir. Şirketler açısından bu manipülasyonun yapılmasını kolaylaştıran, ülkeler açısından ise bir hayli zorlaştıran durum, bilgi iletişim teknolojilerinin artışına bağlı olarak ortaya çıkan elektronik ticarettir. Elektronik ticaretle birlikte şirketlerin birimleri ile olan ilişkilerinin belirsizleşmesine ek olarak transfer fiyatlandırması manipülasyonunun yapımını tespit etmek de neredeyse imkansız hale gelmektedir.

Ülke vergi idarelerinin gelir kaynaklarının ciddi anlamda tahribatına sebep olan bu durumun önlenmesi için ulusal ve uluslararası düzeyde çalışmalar yapılmaktadır. Ancak, ülkeler arasında fikir birliğinin tam sağlanamamış olması, ortak çalışmaların yetersiz olması gibi durumlar bu konuda ciddi yol kat etmenin önünde engeller oluşturmaktadır. Bu doğrultuda tez kapsamında, ulusal düzeyde çalışmalara ek olarak uluslararası düzeyde yapılacak çalışmaların daha olumlu sonuçlar vereceğine dair vurgular yapılmaktadır.

Bu Çalışma’da, bilgi ve tecrübelerinden yararlanabildiğim danışmanım Sayın Prof. Dr. İhsan GÜNAYDIN’a, Sayın Doç. Dr. Levent Yahya ESER’e ve Sayın Doç. Dr. Erol TEKİN’e teşekkür ederim.

Aralık, 2020

Murat ZORKUN

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	IV
İÇİNDEKİLER	V
ÖZET.....	VIII
ABSTRACT.....	IX
TABLolar LİSTESİ.....	X
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	XI
GRAFİKLER LİSTESİ.....	XII
KISALTMALAR LİSTESİ	XIII
GİRİŞ	1-4

BİRİNCİ BÖLÜM

1. ELEKTRONİK TİCARET VE TRANSFER FİYATLANDIRMASI.....	5-30
1.1. Elektronik Ticaret Hakkında Genel Bilgiler	5
1.1.1. Elektronik Ticaret Kavramı	5
1.1.2. Elektronik Ticaretin Tarihsel Süreci	6
1.1.3. Elektronik Ticaretin İşleyişi.....	7
1.1.4. Elektronik Ticarete Kullanılan Araçlar.....	8
1.1.5. Elektronik Ticaretin Türleri	9
1.1.6. Elektronik Ticaretin Önemi	10
1.1.7. Elektronik Ticaretin Hacmi.....	11
1.1.8. Elektronik Ticaretin Vergisel Boyutu	12
1.1.8.1. İş Yeri Kavramı Sorunu.....	13
1.1.8.2. Vergilendirilebilir Gelirin Tespiti Sorunu	14
1.1.8.3. Mükellefiyetin Tespiti Sorunu	14
1.2. Transfer Fiyatlandırması Hakkında Genel Bilgiler	15
1.2.1. Transfer Fiyatlandırması Kavramı	15
1.2.2. Transfer Fiyatlandırmasının Tarihsel Süreci.....	16
1.2.3. Transfer Fiyatlandırmasının İşleyişi	17
1.2.4. Transfer Fiyatlandırmasının Önemi	18
1.2.5. Transfer Fiyatlandırmasının Amaçları	20

1.2.5.1. Vergileme ile İlgili Amaçlar	21
1.2.5.2. İç Yönetim Merkezli Amaçlar	22
1.2.5.3. Uluslararası veya İşlevsel Amaçlar.....	23
1.2.6. Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri.....	23
1.2.6.1. Karşılaştırılabilir Kontrol Dışı Fiyat Yöntemi	26
1.2.6.2. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi.....	26
1.2.6.3. Maliyet Artı Yöntemi	27
1.2.6.4. İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi	27
1.2.6.5. Kar Bölüşüm Yöntemi	27
1.2.6.6. Mükellefin Kendi Belirleyeceği Yöntem.....	28
1.2.7. Transfer Fiyatlandırmasına Yol Açan Sebepler	28
1.2.7.1. Vergi Rekabeti	29
1.2.7.2. Vergi Cennetleri.....	29
1.2.7.3. Ayrıcalıklı Vergi Rejimleri.....	30

İKİNCİ BÖLÜM

2. ELEKTRONİK TİCARET YOLUYLA TRANSFER FİYATLANDIRMASI31-59

2.1. Elektronik Ticaret Yoluyla Transfer Fiyatlandırması Yapımı	31
2.1.1. Emsal Bedelin Tespit Güçlüğü	33
2.1.2. Elektronik Ticaretin Yapısından Kaynaklanan Teknik Sorunlar	35
2.1.3. Grup İçi Ticaretin Belirsizleşmesi	36
2.1.4. Gayri Maddi Varlıkların Değer Tespiti Sorunu	37
2.2. Elektronik Ticaret Yoluyla Transfer Fiyatlandırmasının Ülkeler Üzerindeki Vergisel Etkileri	43
2.3. Elektronik Ticaret Yoluyla Transfer Fiyatlandırmasının Tespiti	44
2.4. Elektronik Ticaret Yoluyla Transfer Fiyatlandırmasını Önleme Yöntemleri	47
2.4.1. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları.....	48
2.4.2. Belgelendirme ve Dokümantasyon Yükümlülüğü	52
2.5. Elektronik Ticaret Yoluyla Transfer fiyatlandırması Sonucunda Uygulanan Cezai yaptırımlar	55
2.6. Elektronik Ticaret Yoluyla Transfer Fiyatlandırmasının Geleceği.....	57

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. OECD VE SEÇİLMİŞ ÜLKELERİN ELEKTRONİK TİCARET YOLUYLA TRANSFER FİYATLANDIRMASINA YÖNELİK ÇALIŞMALARI60-90

3.1. OECD'nin Yaptığı Çalışmalar	61
--	----

3.1.1. Gayri Maddi Varlıkların Değer Tespiti Sorununa Yönelik Çalışmalar	61
3.1.2. Elektronik Ticaretin Yarattığı Gelir Kayıplarına Yönelik Çalışmalar	63
3.1.3. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarına Yönelik Çalışmalar	66
3.1.4. Belgelendirme ve Dokümantasyon Yükümlülüğüne Yönelik Çalışmalar	68
3.2. Seçilmiş Ülkelerin Yaptığı Çalışmalar.....	70
3.2.1. ABD'nin Yaptığı Çalışmalar	71
3.2.1.1. Gayri Maddi Varlıkların Değer Tespiti Sorununa Yönelik Çalışmalar	71
3.2.1.2. Elektronik Ticaretin Yarattığı Gelir Kayıplarına Yönelik Çalışmalar.....	72
3.2.1.3. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarına Yönelik Çalışmalar.....	73
3.2.1.4. Belgelendirme ve Dokümantasyon Yükümlülüğüne Yönelik Çalışmalar.....	75
3.2.2. Çin'in Yaptığı Çalışmalar	76
3.2.2.1. Gayri Maddi Varlıkların Değer Tespiti Sorununa Yönelik Çalışmalar	76
3.2.2.2. Elektronik Ticaretin Yarattığı Gelir Kayıplarına Yönelik Çalışmalar.....	76
3.2.2.3. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarına Yönelik Çalışmalar	76
3.2.2.4. Belgelendirme ve Dokümantasyon Yükümlülüğüne Yönelik Çalışmalar.....	78
3.2.3. Hindistan'ın Yaptığı Çalışmalar	79
3.2.3.1. Gayri Maddi Varlıkların Değer Tespiti Sorununa Yönelik Çalışmalar	79
3.2.3.2. Elektronik Ticaretin Yarattığı Gelir Kayıplarına Yönelik Çalışmalar.....	79
3.2.3.3. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarına Yönelik Çalışmalar	80
3.2.3.4. Belgelendirme ve Dokümantasyon Yükümlülüğüne Yönelik Çalışmalar.....	81
3.2.4. Kanada'nın Yaptığı Çalışmalar.....	82
3.2.4.1. Gayri Maddi Varlıkların Değer Tespiti Sorununa Yönelik Çalışmalar	82
3.2.4.2. Elektronik Ticaretin Yarattığı Gelir Kayıplarına Yönelik Çalışmalar.....	83
3.2.4.3. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarına Yönelik Çalışmalar	84
3.2.4.4. Belgelendirme ve Dokümantasyon Yükümlülüğüne Yönelik Çalışmalar.....	85
3.2.5. Türkiye'nin Yaptığı Çalışmalar	86
3.2.5.1. Gayri Maddi Varlıkların Değer Tespiti Sorununa Yönelik Çalışmalar	86
3.2.5.2. Elektronik Ticaretin Yarattığı Gelir Kayıplarına Yönelik Çalışmalar.....	87
3.2.5.3. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarına Yönelik Çalışmalar	88
3.2.5.4. Belgelendirme ve Dokümantasyon Yükümlülüğüne Yönelik Çalışmalar.....	89
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	91
YARARLANILAN KAYNAKLAR.....	97
ÖZGEÇMİŞ.....	116

ÖZET

Küreselleşme süreciyle birlikte birden fazla ülkede faaliyet gösteren çok uluslu şirketlerin yaygınlaşması, bu şirketlerin ticari işlemleri sonucunda ödedikleri vergileri minimum düzeye indirmek suretiyle temel amaçları olan kar maksimizasyonunu gerçekleştirmek için çeşitli araçlardan yararlanmalarına yol açmıştır. Bu araçlardan en bilineni transfer fiyatlandırmasıdır. Transfer fiyatlandırması yapımını kolaylaştıran ve bilgi iletişim teknolojilerinin gelişimiyle birlikte önemi gittikçe arttıran bir kavram ise elektronik ticarettir. Elektronik ticaretin kullanımının yaygınlaşmasıyla birlikte, ticarete konu olan varlıkların gizlenme olanağı artmış, yer ve zaman kavramları belirsiz hale gelmiş, transfer fiyatlandırmasının tespit edilmesinde önemli rol oynayan işlev, varlık ve risk analizlerinin yapılması güç duruma gelmiştir.

Bu çalışmada, transfer fiyatlandırması manipülasyonlarında elektronik ticaretin rolünün ortaya konulması amaçlanmaktadır. Belirtilen amaçtan hareketle, öncelikle elektronik ticaret ve transfer fiyatlandırması kavramlarına değinilmiştir. Buna ilaveten transfer fiyatlandırması manipülasyonlarında elektronik ticaretin kullanımı, vergisel kayıpların tahmini boyutu, manipülasyonların tespiti ve önlenmesi hakkında bilgiler verilmiştir. Son olarak ise elektronik ticaret yoluyla transfer fiyatlandırmasına yönelik başta OECD olmak üzere, seçilmiş ülkelerin bu konudaki çalışmalarından bahsedilmiştir.

Çalışmanın sonucunda elektronik ticaretin gelişiminin ve kullanımının yaygınlaşmasının, transfer fiyatlandırmasını oldukça kolaylaştırdığı tespit edilmiştir. Bu durumun ise ülke vergi idarelerinin işini oldukça zorlaştırdığı çıkarımı yapılmıştır. Dolayısıyla transfer fiyatlandırması manipülasyonlarının olumsuz etkilerinin bertaraf edilebilmesi için ülkelerin tek taraflı önlemlerinden ziyade uluslararası düzeyde yapılacak ortak çalışmaların daha yararlı olacağı önerisinde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Küreselleşme, Elektronik Ticaret, Transfer Fiyatlandırması

ABSTRACT

With the process of globalization, the spread of multinational companies operating in more than one country has led these companies to utilize various tools to achieve their main goal of profit maximization by minimizing the taxes they pay as a result of their business transactions. The most common of these tools is transfer pricing. On the other hand, the concept that facilitates fixing transfer pricing and which has increased in importance with the development of information communication technologies is the electronic commerce. With the widespread use of electronic commerce, the possibility of hiding assets subject to trade has increased, the concepts of place and time have become ambiguous, and conducting asset and risk analysis – the function that plays an important role in determining transfer pricing – has become difficult.

In this study, revealing the role of electronic commerce in transfer pricing manipulations is intended. Based on the stated purpose, firstly the concepts of electronic commerce and transfer pricing were mentioned in brief. Furthermore, information was given about the use of electronic commerce in transfer pricing manipulations, the estimated size of taxation losses, and the detection and prevention of such manipulations. In conclusion, studies of some selected countries on this topic, OECD countries being in the first place, geared towards fixing transfer pricing through electronic commerce were cited.

As a result of the study, it was determined that the development and widespread use of electronic commerce made utilizing transfer pricing quite easier. It was concluded that this situation inconveniences performing the jobs of tax administrations of countries. Therefore, in order to eliminate the negative effects of transfer pricing manipulations, it was suggested that it would be more beneficial to cooperate at an international level rather than countries taking separate measures by themselves unilaterally.

Keywords: Globalization, Electronic Commerce, Transfer Pricing

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo Nr.	Tablo Adı	Sayfa Nr.
1	Dünyada E-Ticaretin Tarihsel Süreci	7
2	E-Ticaretin Türleri	9
3	Transfer Fiyatlandırmasının Tarihsel Süreci	16
4	Transfer Fiyatlandırması İşleyiş Örneği -1 (USD)	18
5	Transfer Fiyatlandırması İşleyiş Örneği -2 (USD)	18
6	ÇUŞ'lar Açısından Transfer Fiyatlandırmasının Genel Amaçları.....	21
7	Vergi Planlaması-Gayri Maddi Varlıklar Hakkında Literatür Çalışması	41
8	ÇUŞ'ların Kar Değişimlerinin Yarattığı Vergisel Kayıpların Boyutu	44
9	Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Avantajları ve Dezavantajları.....	49
10	Peşin Fiyatlandırma Anlaşma Türleri	50
11	Ülkelerin Yapmış Oldukları Peşin Fiyatlandırma Anlaşma Türleri ve Sayıları	51
12	Belgelendirme ve Dokümantasyon Yükümlülüğünün Amaçları	53
13	Belgelendirmeye Dair Yaklaşımlar	53
14	Transfer Fiyatlandırması Belgelendirme Yükümlülükleri.....	54
15	Ülkelere Göre Uygulanan Transfer Fiyatlandırması Cezaları	56
16	ABD'de Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları Sayıları.....	74
17	Çin'de Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları Sayıları	77
18	Hindistan'da Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları Sayıları.....	81
19	Dijital Hizmet Vergisinden Tahmini Gelir (Milyon Kanada Doları)	83
20	Kanada'da Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları Sayısı.....	84

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil Nr.	Şekil Adı	Sayfa Nr.
1	E-Ticaretin İşleyiş Şeması	8
2	Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri.....	25
3	Elektronik Ticaret Yoluyla Transfer Fiyatlandırması Yapımı.....	31
4	Gayri Maddi Varlık İşlem Analizi	46



GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik Nr.	Grafik Adı	Sayfa Nr.
1	Dünyada E-Ticaretin Hacmi	11
2	Türkiye’de E-Ticaretin Hacmi	12
3	S&P 500 Piyasa Değerinin Bileşenleri	71



KISALTMALAR LİSTESİ

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
Ar-Ge	: Araştırma ve Geliştirme
BEAT	: The Base Erosion and Anti-Abuse Tax - Vergide Matrah Aşındırması ve Suiistimali Önleme Vergisi
BEPS	: Base Erosion And Profit Shifting - Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı
ÇUŞ	: Çok Uluslu Şirket
E&Y	: Ernst&Young
E-Ticaret	: Elektronik Ticaret
DEMPE	Development, Enhancement, Maintenance, Protection, Exploitation- Geliştirme, İyileştirme, Sürdürme, Koruma, Kullanma
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development - Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
TFDE	: The Task Force on the Digital Economy - Dijital Ekonomi Görev Gücü
TL	: Türk Lirası
t.y.	: tarih yok
UNCTAD	: United Nations Conference on Trade and Development - Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı
USD	: Amerikan Doları
v.b.	: ve benzeri
WTO	: World Trade Organization - Dünya Ticaret Örgütü

GİRİŞ

Küreselleşmeyle birlikte insanların, toplumların ve devletlerin birbirleriyle olan etkileşimleri, birbirlerine bağımlı bir şekilde giderek artmaktadır. Küreselleşme, çok boyutlu bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak, özellikle ekonomide yarattığı gelişmeler açısından, devletlerin katmerli titizlik anlayışıyla üzerinde durmalarını gerektirmektedir. Nitekim finansal serbestleşmenin yaşanması, mali araç çeşitliliğinin fazlalaşması, piyasa hacminin büyümesi, sermaye hareketlerinin artması ve Çok Uluslu Şirketler (ÇUŞ)'in dünya ticaret hacminde çok fazla pay sahibi olmaları, küreselleşmenin bir sonucudur. Küreselleşmenin artışına bağlı olarak ÇUŞ'ların sayılarının artması ve sınır ötesi ekonomik faaliyet konusunda hareket serbestisi kazanmaları, bu faaliyetleri lehlerine çevirecek şekilde kullanmalarını sağlamıştır.

Küreselleşmenin artışı ve ÇUŞ'ların faaliyet alanlarının sınırları aşması, kaynak ihtiyaçlarından dolayı, ülkeleri, bu gelir havuzundan daha fazla pay alma yarışına itmiştir. Bu yarış sebebiyle ülkeler birbirleri arasında, herhangi bir iş birliği yapmadan, sermayeyi kendilerine çekebilmek amacıyla çeşitli vergisel düzenlemelere gitmişlerdir. Bu noktada vergisel teşvikler ciddi seviyelerde artış göstermiştir. Vergisel teşviklerden en çok yararlananlar ise hiç şüphesiz ÇUŞ'lardır. Şirketlerin varlıklarını devam ettirmek ve daha fazla kar sağlamak amacıyla yaptıkları vergi planlamalarına, ülkelerin sağladıkları vergisel teşvikler önemli derecede fayda sağlamıştır. Böylece şirketler arzu ettikleri şekilde vergi yüklerini minimum düzeye indirmişler ve faaliyetlerini ülke dışına taşıyarak direkt fayda sağlamanın yanı sıra, ülkelerdeki yasa boşluklarından yararlanmak suretiyle dolaylı bir şekilde de faydalanmışlardır. Bu faydalara ulaşmak için kullanılan araçlardan en bilineni transfer fiyatlandırmasıdır.

Uluslararası boyutta, şirketlerin, bölüm, bağlı ortaklık, iştirak gibi ilişkili oldukları birimler arasında mal veya hizmet alım satımı yaparken uyguladıkları fiyat olarak tanımlanan transfer fiyatlandırması, özellikle ÇUŞ'lar arasında sıkça kullanılmaktadır. Transfer fiyatlandırması denildiğinde ilk olarak bu kavramın olumsuz bir durumu kastettiği anlaşılmaktadır. Bunun temel sebebi olarak ÇUŞ'ların bunu vergi planlaması yaparak minimum vergi ödemek amacıyla kullanmaları gösterilebilir. Nitekim şirketler, transfer fiyatlarını ilişkili birimlerin bulundukları ülkelerdeki vergi oranlarını dikkate alarak belirlemekte, vergi oranı düşük veya sıfır olan ülkelere mal veya hizmet transferlerinde düşük fiyatlama politikası, vergi oranı yüksek olan ülkelere mal veya hizmet transferlerinde ise yüksek fiyat politikası izlemektedirler. Böylelikle şirketler fiyatları manipüle etmekte ve karlarını ülkeler arasında dağıtarak minimum vergi ödemektedirler. Şirketler açısından avantaj olarak görülen bu durum, ülkeleri vergisel açıdan ciddi kayıplara uğratmaktadır.

Küreselleşmeyle birlikte transfer fiyatlandırmasına ek olarak şirketlere avantaj sağlayan bir diğer durum ise teknolojik gelişmelerin önlemez hızda artışıdır. Nitekim bilgi iletişim teknolojilerindeki gelişimler, geleneksel olarak tabir edilen ticaret şeklinin öneminin azalmasına ve alıcı ile satıcının bir arada bulunmadan sanal ortamda ticaret yapabildiği elektronik ticaret (e-ticaret) şekline olan ilginin artmasına sebebiyet vermiştir. Bu yeni ticaret şekliyle birlikte ÇUŞ'lar, mal veya hizmetlerini sanal ortamda hızlı bir şekilde el değiştirebilir hale gelmişlerdir. Ticari faaliyetlerin artışıyla sonuçlanan bu durumun ekonomi açısından olumlu etkilerinin olmasına karşın, vergi idareleri açısından olumsuz etkileri vardır. Bu duruma sebebiyet veren nokta ise; e-ticaretin transfer fiyatlandırması manipülasyonlarında kullanılmasıdır. Şirketlerin, e-ticareti, transfer fiyatlandırması manipülasyonunu kolaylaştırmak ve vergi planlamalarına yardımcı olmak amacıyla kullanmaları, ülke vergi idarelerinin vergi gelirlerinde aşınmalara yol açmaktadır.

ÇUŞ'lar tarafından e-ticaret ve transfer fiyatlandırmasının birlikte kullanımı ülke vergi idarelerinin vergisel gelirleri üzerinde olumsuz etkiler yaratmaktadır. Bunun temel sebebi; e-ticaretin ÇUŞ'ların merkez ve bağlı birimleri arasındaki ilişkiyi belirsizleştirerek geleneksel işletme yapılarını ortadan kaldırması, ticari işleme konu olan malları gizleme olanağını arttırması ve teknik yapısı itibarıyla yer ve zaman kavramlarını belirsiz hale getirmesidir. Buna ek olarak transfer fiyatlandırması konusunda hayati öneme sahip olan; işlev, varlık ve risk analizi gibi karmaşık olan unsurlar, e-ticaretle birlikte daha da karmaşık hale gelmektedir. Bu meyanda; transfer fiyatlandırması analizlerinde sıkça sorulan; kim ve nerede hangi işlevleri yerine getirmektedir, hangi varlıkları kullanmaktadır, hangi riskleri üstlenmektedir gibi sorulara cevap bulmak e-ticaretle birlikte neredeyse imkansız olmaktadır.

Transfer fiyatlandırmasının tespiti ülkelerin vergi kayıplarını önleme noktasında vergi idarelerinin elini güçlendirmektedir ancak bunun doğru tespit edilebilmesi zordur. Öyle ki transfer fiyatlandırmasının tespitinde çok önemli paya sahip olan ve ilişkili birimlerle yapılan ticarete konu olan bedelin, ilişkisiz birimlerle yapılan ticarete konu olan bedele eşdeğer olması şeklinde ifade edilen “emsallere uygunluk ilkesi”ne her zaman uyulamamaktadır. Nitekim patent, ticari marka, proje vb. gayri maddi varlıklar ÇUŞ'ların bilançolarında genellikle daha fazla yer kaplamakta ve ticarete daha çok konu olmaktadır. Bu varlıkların ÇUŞ'ların ilişkili birimleri arasında grup içi ticaret şeklinde yapılması ve çoğunun benzersiz özellikler taşımaları, emsal bedelin tespitini güçleştirerek emsallere uygunluk ilkesine uygunluğu sağlayamamaktadır. Tüm bunlara ek olarak ticaretin elektronik ortamda yapılması, mevcut belirsizlikleri katlayarak arttırmaktadır.

E-ticaretin transfer fiyatlandırmasını manipüle etmede sağladığı kolaylıklara ve yarattığı belirsizliklere bakıldığında en büyük sorunun emsal bedelin tespiti alanında ortaya çıktığı gözlemlenmektedir. ÇUŞ'ların emsal bedel belirsizliğini en kolay yapabildiği varlıklar ise gayri maddi varlıklardır. Gayri maddi varlıkların bedel tespit sorunu, vergi idarelerinin çözüme kavuşturması gerektiği konuların başında gelmektedir. Buna ek olarak, e-ticaretin yapısından

kaynaklanan teknik sorunların ve e-ticaretin transfer fiyatlandırma alanında kullanımıyla birlikte grup içi ticaretin belirsizleşmesi durumu, açıklığa kavuşturulması gereken diğer konulardır.

Transfer fiyatlandırması manipülasyonları ve bunların yapımında kullanılan e-ticaret sebebiyle ülkelerin ciddi gelir kayıplarına uğradıkları çeşitli araştırmacıların araştırma sonrasındaki tahminlerden anlaşılmaktadır. Oluşan küresel vergisel gelir kayıplarının önlenmesi için gerek ulusal düzeyde gerekse de uluslararası düzeyde çözüm bulma çalışmaları artmış ve artmaya devam etmektedir. OECD'nin ara ara güncelleyerek yayınladığı “Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi” adlı transfer fiyatlandırması rehberine ek olarak, 2013 yılında BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) adı altında bir kar aktarım faaliyetlerini önleme projesinin hayata geçirilmesi, bu alandaki en önemli gelişmelerden biri olarak sayılabilir. Ülkelerin büyük çoğunluğu ise OECD'nin rehberlerini, projelerini baz alarak hareket etmekte ve çalışmalarını bu doğrultuda gerçekleştirmektedirler. Buradan hareketle çalışmada, ağırlıklı olarak e-ticaretin transfer fiyatlandırması manipülasyonlarında nasıl kullanıldığı nasıl tespit edileceği ve bu manipülasyonların nasıl önleneceğine yönelik OECD ve seçilmiş ülke yaklaşımlarından bahsedilecektir.

Literatür incelendiğinde, e-ticaret yoluyla transfer fiyatlandırması üzerine yeterli çalışmalar yapılmadığı görülmektedir. Bu bağlamda hazırlanan çalışmada, transfer fiyatlandırması manipülasyonlarında e-ticaretin rolünün ortaya konulması amaçlanmaktadır.

Çalışmada, e-ticaretin yapısından kaynaklı sebeplerle yer, zaman ve şirketlerin gerek kendi içinde gerekse de birbirleriyle olan ilişkilerinde kimlikleri belirsiz hale getirerek sınır ötesi işlemleri kolaylaştırdığı, bundan dolayı ÇUŞ'ların karlarını maksimize etmek amacıyla yaptıkları transfer fiyatlandırması manipülasyonlarında e-ticareti sıkça kullandıkları ifade edilmektedir. Ülkeleri vergisel açıdan ciddi gelir kayıplarına uğratan bu durumun önlenmesi için, ulusal çalışmalara ek olarak uluslararası düzeyde ülkeler arasında ortak bir çalışma yürütülmesi gerekmektedir. Çalışmanın hipotezi; e-ticaret ve transfer fiyatlandırmasının birlikte kullanımından kaynaklı vergisel kayıp sorunlarına ulusal ve uluslararası düzeyde yapılacak ortak çalışmaların bu kayıpları minimum seviyeye indirebileceğidir. Belirtilen amaç ve hipotez bağlamında çalışma 3 bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde; öncelikle e-ticaret kavramı üzerine durulmuş ve e-ticaretin işleyişi, tarihsel süreci, yapımında kullanılan araçlar, türler, önem, hacim ve vergisel boyutlarına genel hatlarıyla değinilmiştir. Daha sonra transfer fiyatlandırması kavramı ele alınmış ve transfer fiyatlandırmasının tarihsel süreci, işleyişi, önemi, amaçları, yöntemleri ve son olarak da transfer fiyatlandırmasına yol açan sebeplerden bahsedilmiştir.

İkinci bölümde; şirketlerin, transfer fiyatlandırması manipülasyonlarında e-ticareti nasıl kullandıkları, bu durumun vergi gelirleri üzerinde yarattığı vergisel gelir kayıplarının tahmini boyutu,

vergi idarelerinin manipölasyonu nasıl tespit edecekleri ve önleyecekleri, manipölasyona sebebiyet veren şirketlere uygulanacak cezai yaptırımlar ve son olarak e-ticaret yoluyla transfer fiyatlandırmasının geleceği gibi konular üzerinde durulacaktır.

Üçüncü bölümde; e-ticaret yoluyla transfer fiyatlandırması manipölasyonlarına yönelik başta OECD olmak üzere tez kapsamında seçilmiş ölkeler olan; ABD, Çin, Hindistan, Kanada ve Türkiye'nin bu konudaki çalışmalarından bahsedilecektir.



BİRİNCİ BÖLÜM

1. ELEKTRONİK TİCARET VE TRANSFER FİYATLANDIRMASI

E-ticaret ve transfer fiyatlandırması, küreselleşen dünyaya paralel olarak önemini günden güne katmerli bir şekilde arttıran kavramlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu kavramların birbirleriyle olan ilişkilerini incelemek, literatüre katkı sağlanması bakımından önem arz etmektedir. Ancak kavramların birbirleriyle olan ilişkilerini anlamak için öncelikle iki kavram hakkında da bilgi sahibi olmak gerekmektedir. Bu bağlamda çalışmanın bu bölümünde, e-ticaret ve transfer fiyatlandırması hakkında genel bilgiler verilecektir.

1.1. Elektronik Ticaret Hakkında Genel Bilgiler

E-ticaret, küresel ekonomide geleneksel ticaret karşısındaki payını günden güne arttırmaktadır. Bu başlık altında öncelikle e-ticaret kavramına değinilecek daha sonra e-ticaretin tarihsel süreci, işleyişi, önemi, hacmi ve vergisel boyutu hakkında bilgiler verilecektir.

1.1.1. Elektronik Ticaret Kavramı

Bilindiği üzere “ticaret” kelimesi kavramsal olarak; bir ürünün ya da bir hizmetin alımı, satımı, piyasaya sürümü, dağıtımı, tanıtımı ve teslimatının yapımı gibi işlemleri kapsamaktadır. Bu işlemler binlerce yıldır fiziki ortamda yapılmakta iken son yıllarda küreselleşmenin artışı ve bilgi iletişim teknolojilerinin gelişimi ile birlikte elektronik ortamda yapılır hale gelmiştir (Ganguly vd., 2010: 303). Teknolojinin gelişimi ve internetin ticari amaçla kullanımının artması, hem bireyler hem de işletmeler açısından stratejik öneme sahip olmaktadır (Ekici, 2013: 3). Ticaretin elektronik ortama aktarılması ve internet üzerinden yapılması, e-ticaret adı verilen yeni bir ticaret türünün ortaya çıkmasını ve bunun yaygınlaşmasını sağlamıştır (Yıldız, 2005: 92).

E-ticaret, çok yönlü ve geniş kapsamlı bir yapıdadır. E-ticaretin sürekli gelişen bir sisteme sahip olması sebebiyle, akademik ve ilgili çevrelerce ortak kabul görmüş bir tanımı bulunmamaktadır (Wirtz, 2001; Betül Budak, 2010: 112). Bunun sebebi olarak; küresel örgütlerin, kuruluşların, ülkelerin e-ticaret araçlarının ve e-ticareti kullanım amaçlarının farklı olması gösterilebilir.

E-ticaret konusunda yapılan çalışmalar incelendiğinde, e-ticaret hakkında anlamsal olarak birbirine yakın ancak çeşitli tanımlar yapıldığı görülmektedir. Bu tanımlardan en bilinenleri şu şekildedir:

E- ticaret konusunda geniş çaplı araştırmalar yapan örgütlerden biri olan Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), e-ticareti şu şekilde tanımlamaktadır: *“Kurumların, bireylerin, hükümetlerin, kamu ve/veya kamusal örgütlerin katıldığı ve metin, ses, görsel imaj gibi sayısallaştırılmış verilerin işlenerek, açık ve kapalı ağlar üzerinden iletilmesine dayanan ticaretle ilgili işlemlerdir.”* (Şahin ve Karakaş, 2017: 28; Zerenler, 2013: 63).

Dünya Ticaret Örgütü (WTO)’ne göre e-ticaret; mal ve hizmetlerin üretiminin, pazarlanmasının satışının ve teslimatının televizyon, faks, telefon, para transfer sistemleri, elektronik ödeme, elektronik veri değişimi ve internet gibi araçlar üzerinden yapılmasıdır (Akçakoğlu, 2012:4; Todd, 2017: 3).

Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı (UNCTAD)’na göre e-ticaret; işle, yönetimle ve tüketimle ilgili faaliyetlerin üretici, tüketici ve kamu kurumları arasında, çeşitli elektronik araçlar kullanılarak yapılmasıdır (Canpolat, 2001: 3).

Avrupa Komisyonu’na göre e-ticaret; katılımcıların fiziksel olarak aynı mekanda olmadan, mal ve hizmetlerle ilgili ticari faaliyetlerini elektronik ortamda gerçekleştirmesidir (Lodder ve Kaspersen, 2002: 3; Altuntaş, 2011: 5).

Türkiye Elektronik Ticaret Kurulu e-ticareti; bir ürünün üretim, tanıtım, satış, pazarlama ve ödemesinin internet ağı vasıtasıyla yapılması şeklinde tanımlamıştır. Ayrıca kurul, e-ticaretin gelişimi dolayısıyla ürünlerin bölgesellikten çıkıp tüm dünyaya pazarlanabilir hale geldiğini, yeni iş kültürlerinin oluştuğunu, zaman sınırının ortadan kalktığını ve güvenilirliğin arttığını ifade etmiştir (Çoban vd., 2011: 1102-1103).

Genel itibarıyla yapılan tanımlara bakıldığında e-ticareti; mal ve hizmetlerin üretiminin, dağıtımının, pazarlanmasının, satışının, teslimatının kurumlar veya kişiler arasında elektronik olarak yapılması (Monteiro ve Teh, 2017: 17) şeklinde özetlemek mümkündür.

1.1.2. Elektronik Ticaretin Tarihsel Süreci

E-ticaret; tarihsel perspektiften bakıldığında zaman, kısa sürede hızlı bir gelişim göstererek, ticaret hayatının boyut değiştirmesine sebep olmuştur (Pekyörür vd., 2013: 54). E-ticaretin gittikçe artan rolü, küreselleşme ve bilgi iletişim teknolojilerinin gelişimiyle doğrudan bağlantılıdır (Herman, 2010: 6). Bilgi iletişim teknolojilerindeki gelişimler “üç modern bilgi devrimi” olarak aşamalara

ayrılmıştır. Bu bilgi devriminin ilk ikisi sırasıyla; teleks, faks gibi iletişim araçlarının kullanımı ve daha sonra yerini televizyon ve uydulara bırakması, üçüncü bilgi devrimi ise cep telefonu, özellikle de internetin kullanımı ile olmuştur (Heywood, 2011: 181). E-ticaretin dünyadaki gelişim süreci Tablo 1’deki gibi belirtilebilir.

Tablo 1: Dünyada E-Ticaretin Tarihsel Süreci

Tarih	Kişi/Kurum	Tarihsel Gelişim
1969	Amerikan Savunma Bakanlığı	Askeri projeleri desteklemek amacıyla ARPANET isimli bir ağ oluşturulması
1979	Michael Aldrich	Online alışverişin icat edilmesi
1981	Thomson Holidays	İlk işletmeler arası e-ticareti gerçekleştirmesi
1986	-	İnternet erişiminin, tüm bireylerin kullanımına açılması
1987	Yazılımcılar	Üretilen ürünlerin elektronik hesaplar üzerinden satılması
1990	Tim-Berners Lee	İlk web tarayıcısının (WWW) oluşturulması
1991	-	Web tarayıcısı üzerinden ticari faaliyetlere başlanması

Kaynak: Mohapatra, 2013: 3; Boone ve Kurtz, 2004: 140; Saatçioğlu, 2016: 159

Tablo 1’de görüldüğü üzere e-ticaret ilk kez 1969 yılında Amerikan Savunma Bakanlığı tarafından askeri alanda kullanılmıştır. Aradan 10 yıl geçtikten sonra online alışveriş icat edilmiş ve 1986 yılına gelindiğinde internet erişimi tüm bireylerin kullanımına açılmıştır. 1990 yılında ilk web tarayıcısı oluşturulmuş ve 1991 yılında web tarayıcısı üzerinden ticari faaliyetlere başlanmıştır.

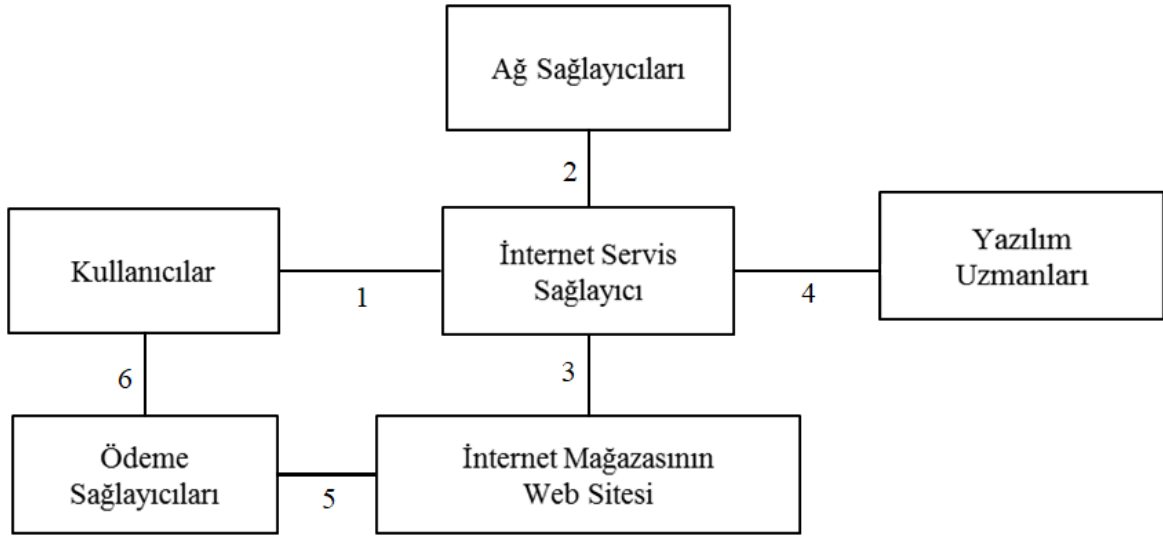
Dünyada olduğu gibi Türkiye’de de e-ticaretin geçmişten itibaren gelişim sürecine bakıldığında, internetin gelişimiyle doğru orantılı olduğu görülmektedir. E-ticaret faaliyetleri ilk olarak 1992 yılında Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) ve bankalar arasında Elektronik Fon Transferi (EFT) yapımı ile başlamıştır (Şahin ve Karakaş, 2017: 29). 1993 yılında Orta Doğu Teknik Üniversitesi internetin altyapısını geliştirmek için ilk çalışmaları gerçekleştirmiş ve 1995 yılında ise Türk Telekom, İnterneti Türkiye’ye yaymak amacıyla yatırım yapmaya karar vermiş ve TURNET ihalesini yapmıştır. Buna ek olarak, Yükseköğretim Kurulu (YÖK) ile Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK), akademik çalışmalar yapılabilmesi için Ulusal Akademik Ağ ve Bilgi Merkezi (ULAKBİM)’ni kurarak faaliyete geçirmişlerdir (Zerenler, 2013: 46-47).

1.1.3. Elektronik Ticaretin İşleyişi

Elektronik ortamda işleyen e-ticaretin geleneksel ticaretten oldukça farklı bir yapısı bulunmaktadır. Öncelikli olarak, e-ticaret dolayısıyla ülkeler arasında sınırların bir önemi kalmamakta ve fiziki mekanlar önemini yitirmektedir (Eser ve Polat, 2014: 55). Ayrıca geleneksel ticarete malların fiziki mevcudiyeti, teslimi ve ödenmesi gerekliyken, e-ticarete malların fiziki mevcudiyeti, teslimi ve ödenmesine gerek olmamaktadır. Buna örnek olarak mal ve hizmetlerin

dijital olarak elde edilebileceği; bilgisayar yazılımları, müzik, dergiler, çizimler vb. gösterilebilir. Bu işlemlerde, malların fiziki olarak tesliminin yerini baytların değişimi almıştır (Ahmad ve Ribarsky, 2018: 11; Michalski ve Brozyna, 2016: 161; Ubay, 2013: 116; Marangoz, 2011: 185). E-ticaretin işleyiş mekanizması, Şekil 1 üzerinden açıklayıcı olarak ifade edilecektir.

Şekil 1: E-Ticaretin İşleyiş Şeması



Kaynak: Benk, 2002: 42

Şekil 1’de görüldüğü üzere ilk olarak, kullanıcı, internet bağlantısını sağlayabilmek amacıyla belirli bir ücret ödeyerek internet servis sağlayıcısı vasıtasıyla internete bağlanmaktadır(1). İnternet servis sağlayıcıları, internet bağlantısı için gerekli olan bant genişliğini ağ sağlayıcılarından temin etmekte ve buna bazı hizmetler ekleyerek internet bağlantısı biçiminde yeniden satmaktadırlar(2). İnternet üzerinde mağaza açmak isteyen satıcı için de aynı durum geçerlidir. Nitekim bunların da bant genişliğini satın almaları gerekmektedir(3). Ayrıca sanal mağazanın oluşturulması için gerekli olan yazılım, yazılım uzmanları tarafından oluşturulmaktadır(4). Sistemin kurulumu tamamlandıktan sonra kullanıcı, satın almak istediği ürünü satıcının web adresinden ulaşarak belirlemektedir. Tüm bu aşamalardan sonra ürünün satın alma aşamasına gelindiğinde devreye, ödeme sağlayıcıları olan bankalar girmektedir(5). Ürün satın alındığı zaman banka belli bir komisyon ücreti karşılığında mağazaya ödemeyi yapmaktadır. Daha sonra bu tutar, alıcı tarafından bankaya ödenmektedir(6) (Benk, 2002, 41-42).

1.1.4. Elektronik Ticarete Kullanılan Araçlar

E-ticaret yapan kişi ve kurumların; işletme faaliyetlerini elektronik olarak hem ulusal hem de uluslararası boyutta daha kolay yapılabilir hale getirmek, firmaların etkinliğini arttırmak, rekabette avantaj elde etmek, uyumu yüksek ve daha kaliteli iletişim sağlamak vb. amaçları vardır (Şahin ve

Karakaş, 2017: 28; Yamamoto, 2013: 24). Bu amaçları gerçekleştirmek için, e-ticaretin oluşumuna aracılık eden; telefon, faks, televizyon, elektronik ödeme, para transfer sistemleri, elektronik veri değişimi ve internet gibi çeşitli araçları kullanmaktadırlar (Öksüz ve Türgay, 2018: 137). Bu tez kapsamında elektronik veri değişimi ve internet dışındaki e-ticaret araçları ele alınmayacaktır.

Elektronik veri değişimi; bilgisayar ağlarını kullanarak, insan faktörü olmadan kuruluşlar arasında bilgi, belge değişimi olarak tanımlanmakta (Akçakoğlu, 2012: 20) ve internet ile birlikte diğer e-ticaret araçlarına göre daha önemli yere sahip olduğu ifade edilmektedir (Öksüz ve Türgay, 2018: 137). Bunun temel sebebi ise; elektronik veri değişimi ve özellikle de internetin kullanım alanının artmasıyla birlikte e-ticaretin rolünün değişmesidir (Alyoubi, 2015: 479; Mohapatra, 2013: 10). Öyle ki internet sayesinde ses, görüntü ve yazılı metin aynı anda, hızlı bir şekilde, çok düşük maliyetlerle iletilebilmektedir (Turban vd., 2018: 16; Ceran ve Çiçek, 2007: 293). Ayrıca kurumların kendi iç ilişkilerini kurarken kullandıkları ve dışa kapalı olan intranet kavramı ile dışa açılarak tedarikçileri, yüklenicileri ve müşterileri de aynı elektronik ağa dahil ettikleri extranet kavramı da vardır (Mohapatra, 2013: 82). Bu kavramlar, internetin kurumlardaki karşılığı (Turban, 2018: 22) veya türevleri (Öksüz ve Türgay, 2018: 137) kabul edilmekte ve ayrı bir e-ticaret aracı olarak görülmektedir.

1.1.5. Elektronik Ticaretin Türleri

E- ticaretin, işleme taraf olan kişiler açısından çeşitli türleri vardır. Bu türler içerisinde en yaygın olanları genel itibariyle; işletmeden işletmeye (Business to Business, B2B), işletmeden tüketiciye (Business to Consumer), tüketiciden tüketiciye (Consumer to Consumer, C2C), işletmeden devlete (Business to Government), devletten devlete (Government to Government, G2G) ve tüketiciden devlete (Consumer to Government)'dir. E-ticaretin türleri Tablo 2'de örnekleri ile birlikte gösterilmektedir.

Tablo 2: E-Ticaretin Türleri

	Devlet	İşletme	Tüketici
Devlet	G2G Ör: Koordinasyon	G2B Ör: Bilgi	G2C Ör: Bilgi
İşletme	B2G Ör: Doküman	B2B Ör: E-Ticaret	B2C Ör: E-Ticaret
Tüketici	C2G Ör: Vergi Uyumu	C2B Ör: Fiyat Karşılaştırma	C2C Ör: Açık Artırma Piyasası

Kaynak: Coppel, 2000: 4

Tablo 2'de gösterilen e- ticaretin türlerinden, Türkiye'nin ve diğer dünya ülkelerinin ticaret hacminde yaklaşık %80 oranı ile en çok paya işletmeden işletmeye (B2B) e-ticaret türü sahiptir (Gupta, 2014: 2; Turban, 2018: 33). İşletmeden tüketiciye (B2C) olan tür ise hacim olarak ikinci

sırada yer almaktadır. Bu iki türü diğerlerinden ayıran en belirgin özellik; geleneksel ticaretten e-ticarete geçişte öncelikli olarak kullanılmış olmalarıdır (Eser, 2010: 133). Tüketiciler de birbirleri arasında (C2C) internet vasıtasıyla mal ve hizmet alım satımı yapabilmektedir. Mükelleflerin vergiye uyumunun artırılması ve vergiyi ödeme maliyetlerinin azaltılması e-ticaret türlerinden birini oluşturmaktadır (C2G). Teknolojinin gelişimiyle birlikte de devletlerin, tüketicilerine ve işletmelerine bilgi aktarım imkanı artmıştır (G2B, G2C) (Coppel, 2000: 4).

1.1.6. Elektronik Ticaretin Önemi

E-ticaretin ortaya çıkarak henüz gelişme aşamasına geçtiği dönemde, UNCTAD (1999) tarafından bu yeni ekonomi kavramının, küreselleşmenin de etkisiyle ulusal ve uluslararası ticari ilişkilerde sürükleyici bir rol üstleneceği öngörülmüştür. Nitekim bu öngörü gerçekleşmiş ve e-ticaret başta bilişim sektörü olmak üzere; ticaret, lojistik, finans ve pazarlama gibi alanları etkileyerek günümüz iş dünyasının vazgeçilmez bir unsuru haline gelmiştir (Babenko vd., 2019; Koç ve Sevim, 2010: 13; Qin, 2009: 4).

E-ticaretin önem arz ettiği ilk husus; aynı fiziki ortamda bulunmaya gerek olmadan alıcı ile satıcıyı bir araya getirerek maliyetleri minimum düzeye indirmesi (Varela vd., 2017: 1; Gupta, 2014: 1; Dilek, 2016: 89; Alghamdi vd., 2011: 1) ve yeni pazarlara erişim sağlamasıdır (Savrul ve Kılıç, 2011: 254). Bu öneme ek olarak, e-ticaret iki temel rol üstlenmiştir. Bunlardan ilki; piyasa koşullarında daha etkin ve verimli bilgi toplamak, ikincisi ise birbirleriyle rekabet eden kurumlar için daha şeffaf bir ortam oluşturmaktır (Anvari ve Norouzi, 2016: 355-356). Ayrıca e-ticaret, işletmeler açısından iç ve dış değer zincirleri yaratmıştır (Jardim-Goncalves vd., 2012: 731). Öyle ki işletmeler bu sayede ihtiyaç duyduğu belgeleri elektronik ortamda hazırlayarak hata yapma oranlarını minimum düzeye indirmekte, kurum içi veya kurumlar arası haberleşmeleri daha sağlıklı bir şekilde yapabilmekte ve kırtasiye masraflarından kurtulabilmektedirler (Şahin ve Karakaş, 2017: 31; Gupta, 2014: 5). Bu gibi somut yararlar ek olarak, e-ticaretin işletmeler açısından; kurumların imajını ve markasını geliştirmesi, yeni ortakların belirlenmesi, mevcut ortakların daha iyi desteklenmesi gibi işletmeler açısından soyut yararları da bulunmaktadır (Chaffey, 2009: 31).

Yıllar geçtikçe e-ticaret; küresel düzeyde ekonomik büyüme için temel bir argüman olarak ortaya çıkmış, ülkelerin ekonomik ve sosyal yapısını değiştirme potansiyeline sahip olduğunu kanıtlamıştır (Jardim-Goncalves vd., 2012: 731). WTO tarafından özellikle gelişmekte olan ülkeler için ekonomik büyümenin sağlanmasında ve yaşam standartlarının yükselmesinde e-ticaretin önemli bir rol oynayabileceği ifade edilmektedir (Turban vd., 2018: 30). Ayrıca e-ticaretin küresel özelliğe sahip olması ve neredeyse bütün sektörleri kapsamı sebebiyle ekonomik büyümenin itici gücü olma potansiyeli taşıdığı belirtilmektedir (Koç ve Sevim, 2010: 13). Öyle ki ekonomik büyümenin önemli kalemlerinden biri olan ihracatı, e-ticaretin olumlu yönde etkilediği ve mal ve hizmet ticaretini arttırdığı tespit edilmiştir. Aynı zamanda e-ticaret yapan ülkelerin ihracat yapmak için dış

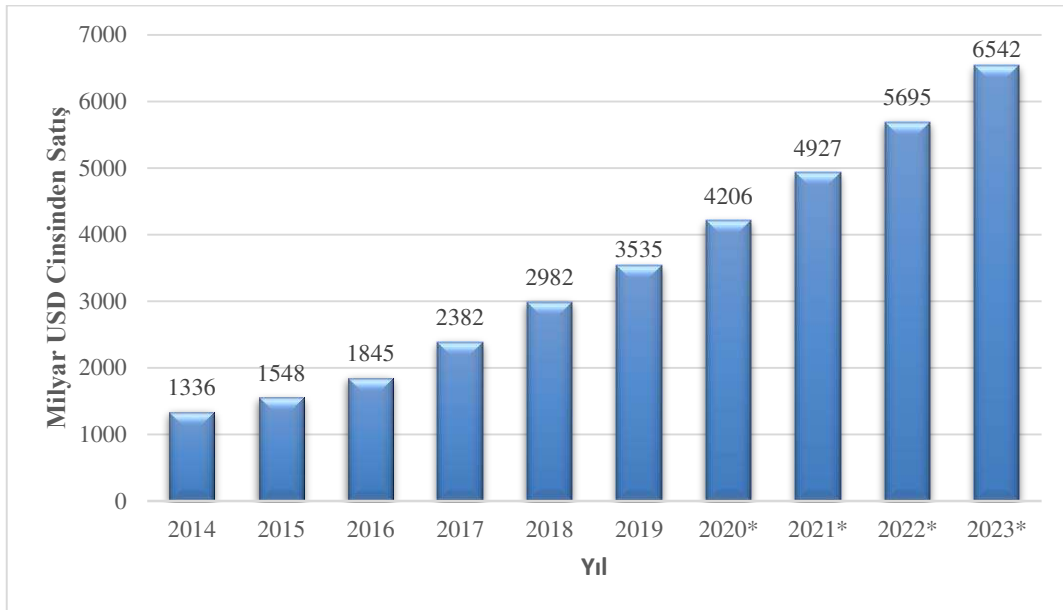
pazarlara açılmaları, ekonomilerinde istihdam üzerinde olumlu bir etki yaratmaktadır. Nitekim Amerika Birleşik Devletleri (ABD) Uluslararası Ticaret Komisyonu (USITC), 2013 yılında yaptığı bir ampirik çalışmada e-ticaretin istihdamı %1-2 oranında arttırdığı sonucuna ulaşmıştır (Lee vd., 2018: 2).

1.1.7. Elektronik Ticaretin Hacmi

21. yüzyılın en önemli gelişmelerinden biri olan internetin ortaya çıkışı (Saatçioğlu ve Öncel, 2018: 11), gelişimi, kitlelerin kullanımına açılması ve yaygınlaşması aynı yönde e-ticaretin de büyümesini sağlamıştır (Öztürk, 2018: 426). Ayrıca küreselleşmenin de etkisiyle, uluslararası ticari, hukuki ve ekonomik engellerin kaldırılması veya azaltılması, işletmelere bulundukları ülkelerin dışına çıkarak daha geniş pazarlara açılma imkanı vermiştir. Bu gibi durumlar küresel boyutta e-ticaret hacminin artmasını sağlamıştır (Babenko vd., 2019).

2000 yılından itibaren internet aracılığıyla yapılan e-ticaret giderek yaygınlaşmaya başlamıştır (Dilek, 2016: 89). Öyle ki e-ticaret son 10 yılda 10 kattan fazla büyüyerek şirketlerin iş modellerini yeniden şekillendirmiştir. (TÜSİAD, 2017: 13) Rakamlarla ifade edilecek olursa; kesinleşmiş en son rakam olan 2019 yılı itibarıyla dünyada e-ticaret pazar hacminin büyüklüğü yaklaşık olarak 3,5 trilyon Amerikan Doları (USD) düzeyine ulaşmıştır (Statista, 2020a). Ülke bazında bakıldığında; küresel e-ticaretin yaklaşık %40'ının; Çin, ABD, İngiltere, Japonya ve Almanya tarafından yapıldığı görülmektedir (TÜSİAD, 2019: 10).

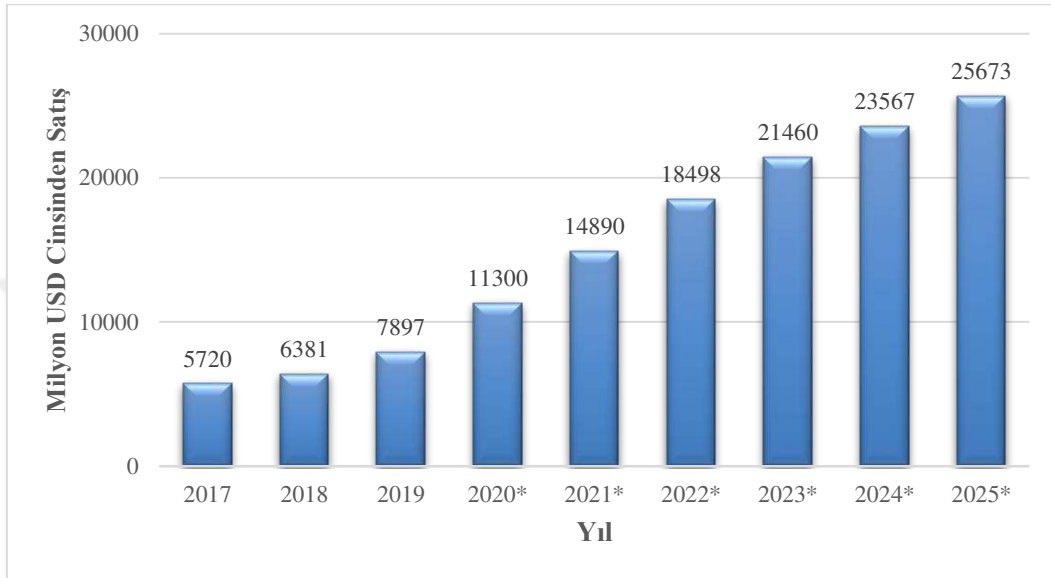
Grafik 1: Dünyada E-Ticaretin Hacmi



Kaynak: Statista, 2020a

Grafik 1'e bakıldığında, 2014 yılından itibaren dünyada e-ticaret hacminin sürekli olarak artış eğiliminde olduğu görülmektedir. 2019 yılı itibarıyla 3,5 trilyon USD seviyesinde olan hacmin, her yıl yaklaşık 670-847 milyar USD artması ve 2023 yılında 6,5 trilyon USD seviyesine çıkması beklenmektedir.

Grafik 2: Türkiye’de E-Ticaretin Hacmi



Kaynak: Statista, 2020b

Türkiye’de ise e-ticaret; dünyada olduğu gibi hızlı bir şekilde büyümeye devam etmektedir (Saatçioğlu ve Öncel, 2018: 15). Grafik 2’den de görüldüğü gibi, kesinleşmiş en son rakam olan 2019 yılında Türkiye’de e-ticaretin hacmi yaklaşık 7,9 milyar USD seviyesindedir. Hacmin yıllar itibarıyla ortalama olarak 2 ile 3,5 milyar USD artması ve 2025 yılında 25,6 milyar USD seviyesine çıkması beklenmektedir.

1.1.8. Elektronik Ticaretin Vergisel Boyutu

Günümüzde yaşanan internet çağı, devletlerarası sınır ayrımını ortadan kaldırarak insanları dünyanın her yerinde bir araya getirmeye ve devletleri daha yakın ekonomik ilişkiler kurma konusunda kolaylıklar sağlamaya itmiştir (Feitosa, 2019: 357). Özellikle son 10 yıllık süreçte bilgi iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmelerin hızlı olması, e-ticaret işletme yapılarını örgütlenme biçimleriyle, karar alma süreçleriyle, pazarlama stratejileriyle yeniden şekillendirmiş ve böylece yapılan ticaretin şeklini değiştirerek (Işık, 2018: 43) sahip olunan geleneksel ticaret anlayışının ötesine geçilmesine sebebiyet vermiştir (Gençer, 2013: 19).

Ekonomik işlemlerin bilgisayarlaştırılarak siber uzayda icra edilmeye başlanması (Feitosa, 2019: 357), “e- ticaret” adı verilen bu sistemin işleyişinde herhangi bir sorun yokmuş gibi bir algı

yaratmaktadır (Eser ve Polat, 2014: 55). Genel olarak internet üzerinden yapılan bu ticaret türünün imkanlarının geniş olmasının ve buna bağlı olarak kullanım oranının artmasının yanında, alım-satımı yapılan mal ve hizmetlerin nasıl vergilendirileceği öteden beri tartışılan bir sorun olmuştur (Nirmal ve Singh, 2018: 24). Nitekim e-ticaretin sınırötesi işlemler yapabilmeye imkan vermesi, uluslararası vergi hukuku açısından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi konusunda sorunlar meydana getirmektedir (Organ ve Çavdar, 2012: 67).

Ulusal ve uluslararası boyutta e-ticaretin vergilendirilmesi ile ilgili çalışmalar yapılmakta, yeni politikalar önerilmesi amacıyla aktif olarak çalışılmaktadır. Bununla birlikte e-ticaretin vergilendirilmesi konusunda genel olarak üç vergi tipi üzerine yoğunlaştığı görülmektedir. Bunlar; gelir üzerinden alınan vergiler, harcamalar üzerinden alınan vergiler (örneğin KDV gibi tüketim vergileri) ve gümrük vergileridir (Bacache-Beauvallet ve Bloch, 2018: 5; Ekmekçi, 1999: 74). Devletlerin bu vergiler bağlamında e-ticaret işlemlerini nasıl tespit edecekleri ve bu işlemlerden nasıl tahsilat yapacaklar, elde edecekleri gelirler bakımından son derece önem arz etmektedir. Ancak bunu yapabilmenin ilk şartı; ülke vergi sistemlerinin de üzerine kurulu olduğu iş yeri kavramının tespitidir. Buna ek olarak vergilendirilebilir gelirin tespiti sorunu (Öksüz ve Türgay, 2018: 145) ve mükellefiyetin tespiti sorunu, e-ticaretin yaratmış olduğu vergisel kayıpları önleyebilmek adına çözüme kavuşturulması gereken diğer konulardandır. Aşağıda bu konulara genel hatlarıyla değinilecektir.

1.1.8.1. İş Yeri Kavramı Sorunu

İnternet yoluyla yapılan ticaret gittikçe yaygınlaşmakta, artık herhangi bir iş yerine ya da temsilciye sahip olmadan da başka ülkelerde ekonomik faaliyetlerde bulunma imkanı artmaktadır. Dijital mal veya hizmetlerin doğrudan internet üzerinden alım-satımı yapılmakta ve yine aynı şekilde internet üzerinden teslim edilip tahsilatı yapılmaktadır. Buna karşın, dijital olmayan maddi mal ve hizmetlerde geleneksel teslim yolu kaçınılmaz iken anlaşmanın yapılması ve tahsilatın yapılması yine internet üzerinden yapılabilir. Bu da yerleşik olmayan girişimcilere (dar mükellefler), bir iş yeri ya da acente (temsilci) bulundurmada yabancı bir ülkenin ekonomik hayatına önemli sayılabilecek boyutlarda katılabilme ve ulusal gelirinden önemli bir pay alabilme imkanı vermektedir. Siber uzayda gerçekleşen satış işleminin nerede ve ne zaman gerçekleşmiş olacağı başlı başına bir sorun teşkil etmektedir (Öcal, 2015: 492). Bunun başlıca sebebi; geleneksel vergilendirme kurallarının “yersel”, buna karşılık internetin “yer”e karşı duyarsız oluşudur (Yaltı, 2003: 289).

E-ticaretin yarattığı en tartışılan konulardan biri de; geleneksel iş yeri kavramının, siber uzayda gerçekleşen ticaretin vergilendirilmesinde de geçerli olup olmayacağıdır (Abdallah, 2004: 141). Bilindiği üzere iş yeri temeline göre vergilendirmede yapılan faaliyetin, iş yeri oluşturduğu ülkede vergilendirilmesi esastır. Bu sebeple vergilendirme için e-ticaretin bir iş yeri oluşturup

oluşturmayacağı, oluşturuyorsa da nerede oluşturacağı konusunun açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Nitekim bireyler veya şirketler, internet hizmet sağlayıcısını kullanarak e-ticaret faaliyetlerini gerçekleştirmekte ve bunu gerek kendilerine ait gerekse başkalarına ait sunucular üzerinden yapmaktadırlar (Öksüz ve Türgan, 2018: 146). Sunucuların kolaylıkla farklı ülkelere yerleştirilebilmeleri ve hatta dünya etrafındaki uydulara kolaylıkla konulabilmesi, devletlerin vergi idareleri arasında ciddi karışıklıklara sebep olmaktadır (Işık, 2018: 47).

1.1.8.2. Vergilendirilebilir Gelirin Tespiti Sorunu

E-ticaretin ticari yaşamdaki payının gün geçtikçe artması, ülkelerdeki vergi idarecilerinin işini zorlaştırmaktadır. Öyle ki vergiye tabi matrahın belirlenmesinde kullanılan mükellefe ait bilgi ve belgelerin dijital ortamda da üretilebilmesi ve dolaşabilmesi sebebiyle tespiti güçleşmektedir. Bundan dolayı vergi idarecilerinin geleneksel denetim yapmaları neredeyse mümkün olmamaktadır (Kayıhan ve Yıldız, 2004: 153).

Elektronik ortamda devletlerin vergi kaybına uğramadan gelir, kurumlar ve tüketim vergileri elde edebilmeleri için, mükellefiyetin ve mükelleflerin tabi olacağı matrahların doğru bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir. Vergiye tabi matrahın doğru tespiti, her şeyden önce elde edilen ticari kazançların ve bu kazançları elde edebilmek için katılan giderlerin eksiksiz hesaplanabilmesi ile mümkündür. E-ticaretin, coğrafi bir yere bağımlılık temelini kaldırması (Agbo ve Nwadior, 2020) sebebiyle bir mükellefin elde etmiş olduğu gelirin hem kaynak ülkede hem de ikamet ettiği ülkede vergilendirilmesi durumu çifte vergilendirme sorununu ortaya çıkaracaktır.

1.1.8.3. Mükellefiyetin Tespiti Sorunu

Küreselleşmenin artışı ve bilgi iletişim teknolojilerinin gelişimi, e-ticaretin de küresel boyutta önem kazanmasına sebebiyet vermiştir. Devletlerin bu ticaretten pay alabilmeleri vergilendirmeyi doğru bir şekilde yapabilmeleri ile mümkündür. Nitekim bu durum ise geleneksel ticaretin vergilendirme ilkelerinin yeterince esnek yorumlanabilmesini gerekli kılmaktadır. Ancak bu şekilde uluslararası bir uzlaşma sağlanabilir (Öcal, 2015: 493).

Bilindiği üzere uluslararası vergilendirmede, yerleşik olmayan vergi mükelleflerinin vergilendirilmesinde ülkeler gelir unsurlarına göre farklı ilkeler belirlemişlerdir. Özellikle mükellefiyet konusunda tam mükellef-dar mükellef kıstası ve bunun ülkelere göre yorumlanması farklılık gösterebilmektedir. Esas olan, mükellefin yerleşik olduğu ülkede vergilendirilmesidir (Öcal, 2015: 493). Ancak e-ticarette birlikte mükelleflerin yerleşik olmadan, kimliklerini rahat bir şekilde gizlemek suretiyle ülke ekonomilerinde faaliyette bulunarak pay alabilmeleri olağan bir durum haline gelmiştir. Bu durum ise geleneksel işleyişe göre düzenlenen vergi sistemlerinde e-ticaret yapan mükelleflerin doğru tespit edilerek vergilendirilmesinin önünde engel oluşturmaktadır.

1.2. Transfer Fiyatlandırması Hakkında Genel Bilgiler

Transfer fiyatlandırması, çeşitli sebeplerle küresel vergi sisteminin en çekişmeli ve en önemli konularından biri haline gelmiştir. Bu başlık altında öncelikle transfer fiyatlandırması kavramına değinilecek akabinde transfer fiyatlandırmasının tarihsel süreci, işleyişi, önemi ve amaçlarından bahsedilecek, son olarak da transfer fiyatlandırmasına yol açan sebepler hakkında bilgiler verilecektir.

1.2.1. Transfer Fiyatlandırması Kavramı

ÇUŞ'lar; vergi yüklerini minimum düzeye indirmek için ülkeler arasındaki değişik düzenlemelerden ve kolaylıklardan yararlanmak istemektedirler. Bu durum ise, küreselleşmeyle birlikte daha da önemli hale gelen ve İngilizce'de "Transfer Pricing" olarak adlandırılıp, Türkçe'ye "Transfer Fiyatlandırması" şeklinde çevrilen yeni bir kavramın ortaya çıkmasına sebebiyet vermiştir (Tokay Acar, 2013: 32; Seven, 2016: 16). En basit ifadeyle transfer fiyatlandırması kavramı; mal alım veya satımı yapılırken belirlenecek fiyatın, tarafların ilişkili ilişkisiz olduğuna bakılmaksızın herkes için aynı olmasını ifade etmektedir (Yeliven, 2015: 59). Literatür incelendiğinde bu tanıma ek olarak farklı tanımlar yapılmaktadır ve genel kabul gören tanımlara aşağıda yer verilmiştir.

OECD, transfer fiyatlandırmasını; *"Bir işletmenin gelir gider ya da kar paylaşımı açısından bağlantılı olduğu, kar paylaşımı açısından aynı çıkar birliğine dahil olan ana şirket ve bağlı şirketlerde ya da yönetim ve denetimi açısından hakim durumda olduğu şirket, iştirak ve şubeleriyle, karşılıklı olarak mal ve hizmet sunumunda uygulanan fiyatlama"* olarak tanımlamaktadır (Saraçoğlu ve Kaya, 2006: 150).

Transfer fiyatlandırması kavramı, ulusal ya da uluslararası boyutları dikkate alınarak da tanımlanabilmektedir (Tokay Acar, 2013: 32). Transfer fiyatlandırması; işletmenin birimleri arasında herhangi bir rekabet bulunmaması durumunda mal ve hizmet alımında uygulanan fiyattır (Taşkın, 2012: 33; Seven, 2016: 17; Çakır, 2016: 152).

Uluslararası boyutta transfer fiyatlandırması; ÇUŞ'ların birbirleri arasında ya da bölüm, bağlı ortaklık, iştirak vb. arasında mal veya hizmet alışverişi yaparken uyguladıkları fiyattır. Ayrıca transfer fiyatlandırması kavramı; sadece maddi mal veya hizmetleri değil, şirketlerin birimleri arasında teknik bilgi gibi gayrimaddi hakların değişimi sırasında uygulamış oldukları fiyatları da kapsamaktadır (United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD), 2017: 24). Eğer fiyatlar olması gerekenden farklılaşırsa burada transfer fiyatlandırma manipülasyonu vardır.

Transfer fiyatlandırması manipölasyonunun söz konusu olabilmesi için bir şirketin kendine bağılı birimlere alım-satım vb. işlem yapıyor olması ve birbirine bağılı birimler arasında uygulamış oldukları fiyatın emsal bedelden farklı olması gerekmektedir (Cripe vd., 2016: 379).

Tüm bu tanımlar çerçevesinde tez kapsamında kullanılan manipölasyon anlamıyla kullanılan transfer fiyatlandırması; çok uluslu bir şirketin veya aynı gruba ait bağımlı şirketlerin, yabancı ölkelerde bulunan, kendilerine idari ve mali yönden bağımlı bulunan şirketlerle gerçekleştirdikleri maddi ve gayri maddi varlık alım-satımlarında belirledikleri fiyatın, benzer işlemlerde uygulayacakları fiyattan farklı olması şeklinde tanımlanabilir (Uyanık, 2006: 11).

1.2.2. Transfer Fiyatlandırmasının Tarihsel Süreci

Transfer fiyatlandırması kavramı 20. yüzyılda işletme, ekonomi alanlarında tartışılmaya başlanmış ve ölkelerin dikkatini ilk olarak; şirket karlarının yurtiçinde hareket etmesi çekmiştir. Bu sebeple ölkeler ilk başlarda sadece vergisel açıdan kaygılanmaktayken, zamanla buna ek olarak işletmelerin uluslararası ticaret alanında kendi aralarında alışveriş yaparken fiyatları nasıl belirleyecekleri sorunu da oluşmaya başlamıştır.

Tablo 3: Transfer Fiyatlandırmasının Tarihsel Süreci

Tarih	Kişi/Kurum	Tarihsel Gelişim
1901	Harry Sid Gwick	“Siyasal Ekonominin Ölkeleri” adlı kitabında, firmaların üretimleri sırasında kullanmış oldukları kendi ürünleri için piyasa fiyatının geçerli olması gerektiğini savunmuştur.
1920	Du Pont	Firmada yönetime sunulan raporda, iç üretimde kullanılan hammadde ve yarı mamüllere, maliyet bedelinin mi yoksa bunların piyasa satış fiyatının mı uygulanacağı konusu tartışılmıştır.
1925	Ulusal Muhasebeciler Derneği	6. Uluslararası Maliyet Muhasebesi Konferansı’nda “Transfer Fiyatlandırması” tartışma konusu olmuştur.
1956	Ulusal Muhasebeciler Derneği	Transfer fiyatlandırmasına ilişkin ilk araştırma yayınlanmıştır.
1965	David Solomons	“Karşılaştırmalı Bölümler Arası Performans Ölçümü” adlı çalışma yayınlanmıştır.
1979	OECD Mali İşler Komitesi	Transfer fiyatlandırmasının vergi yönüyle ilgili olarak ilk uluslararası rehber yayınlanmıştır.
1995	OECD Mali İşler Komitesi	“Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi” yayınlanmıştır.
2010, 2017	OECD Mali İşler Komitesi	“Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi” belirtilen tarihlerde revize edilip bu rehberde önemli eklemeler yapılarak tekrar yayınlanmıştır.

Kaynak: OECD, 2017: 15-20; Tokay Acar, 2013: 34.

Tablo 3’te de görüleceği üzere transfer fiyatlandırmasının dünyadaki tarihsel sürecinin başlangıcının 1901 yılına uzandığı görülmektedir. Ancak transfer fiyatlandırmasının uluslararası konferansta gündeme gelmesi 1925 yılında ve OECD tarafından rehber şeklinde yayınlanması 1979 yılında olmuştur. Daha sonra, bu konuda uluslararası alanda en çok çalışma yapan OECD’nin,

yayınlanmış olduğu transfer fiyatlandırması rehberine önemli eklemeler yaparak tekrar yayınlaması 1995, 2010 ve 2017 yıllarında olmuştur.

Dünyadaki gelişimine paralel olarak, transfer fiyatlandırması konusunda Türkiye’de de önemli gelişmeler yaşanmıştır. Öyle ki transfer fiyatlandırması kavramını da kapsayan örtülü kazanç müessesesi, ilk olarak 1949 yılında Türk vergi mevzuatına girmiştir (Küçük, 2007: 52). Daha sonra 2006 yılında yürürlüğe giren KVK’nın 13. Maddesinde “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” başlığı ile “Transfer Fiyatlandırması” kanun metnine dahil edilmiştir (Türk, 2008: 105). Daha sonra 2007 yılında “1 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği” yayınlanmış ve akabinde OECD’ye paralel olarak tebliğe gerekli revizeler yapılarak 2,3 ve son olarak da 2020 yılında “4 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Tebliği” yayınlanmıştır.

1.2.3. Transfer Fiyatlandırmasının İşleyişi

Uluslararası ticaretin gelişimine paralel olarak ortaya çıkan ÇUŞ’lar, kar peşinde koşmakta ve farklı ülkelerde ticari faaliyetlerde bulunmaktadır. Ayrıca şube ve bağlı ortaklıklar da kendi aralarında mal, hizmet ve teknoloji alışverişi yapmaktadırlar. Tüm bunları yaparlarken, çeşitli ülkelerdeki kurum ile ilişkili kuruluşların ürettiği mal ve hizmetler için belirledikleri transfer fiyatlarını kullanmaktadırlar (Yalçiner ve Ertürk, 2017: 413-414).

Transfer fiyatlandırması esas itibarıyla ÇUŞ’ların kendi iştiraki veya ilişkili kişileri arasındaki işlemlerden doğmuş karın, vergi ve başka amaçlarla dağıtımı ile ilişkilidir. Nitekim transfer fiyatları belirlenirken firmaların veya ilişkili kuruluşların, bulunduğu ülkelerdeki vergi sistemleri önem arz etmektedir. Öyle ki firmalar grup içi transfer fiyatlarını, ilişkili firmaların bulunduğu ülkelerdeki vergi oranlarını dikkate alarak belirlemekte, vergi oranı düşük veya sıfır olan ülkelere mal ve hizmet transferinde düşük fiyatlama politikası, vergi oranı yüksek olan ülkelere mal ve hizmet transferinde ise yüksek fiyatlama politikası izlemektedir. Firmalar böyle yapmak suretiyle düşük veya sıfır vergili ülkelere girdi maliyetlerini düşürmekte ve yüksek kar elde etse bile düşük vergi ödemekte, vergi oranı yüksek olan ülkelere ise yüksek girdi maliyeti ve buna bağlı olarak yılsonu bilançolarında düşük kar göstererek düşük vergi ödemektedirler. Her iki durumda da görüleceği üzere, firmalar, vergi yüklerini minimize etmektedirler. (Doğruyol, 2008: 17). Bahsedilen işleyişin anlaşılması için Tablo 4 ve Tablo 5 üzerinde uygulamalı örnek verilmek istenirse (Seven, 2016: 23-24):

X ülkesinde yerleşik bulunan (M) şirketi bu ülkede yılda 1000 adet fırın üretmektedir. (M) şirketi, kendi ülkesinde 60 USD maliyetle üretmiş olduğu fırınların bir kısmını ise Y ülkesinde faaliyet gösteren ve bu ülkede yerleşik olan (N) şirketi aracılığı ile satmaktadır. (M) şirketi fırınların tanesini 100 USD’den (N) şirketine satmakta, (N) şirketi ise almış olduğu fırınların maliyeti üzerine %25 kar ilave ederek 125 USD satmaktadır. X ülkesinde kurumlar vergisi oranı %50, Y ülkesinde ise %20’dir.

Bu veriler doğrultusunda ÇUŞ'un konsolide gelir tablosu aşağıda yer alan Tablo 4'teki gibi olacaktır. ÇUŞ, yapılan 125.000 USD konsolide satış sonrasında toplam 27.000 USD konsolide kar elde etmiş ve 18.000 USD konsolide vergi ödemiştir.

Tablo 4: Transfer Fiyatlandırması İşleyiş Örneği -1 (USD)

	X Ülkesi (M) A.Ş.	Y Ülkesi (N) A.Ş.	Konsolide Tablo
Satış Geliri	100.000	125.000	125.000
Satılan Malın Maliyeti	(60.000)	(100.000)	(60.000)
Diğer Giderler	(10.000)	(10.000)	(20.000)
Vergi Öncesi Kar	30.000	15.000	45.000
Kurumlar Vergisi	(15.000)	(3.000)	(18.000)
Vergi Sonrası Kar	15.000	12.000	27.000

Ancak daha az Kurumlar Vergisi ödemek ve karlılığını arttırmak isteyen ÇUŞ, bunu sağlamak için grup içi transfer fiyatını 100 USD yerine 80 USD olarak uygularsa Tablo 5'te görüleceği üzere konsolide kar 33.000 USD'ye yükselirken konsolide vergi 12.000 USD'ye düşmektedir.

Tablo 5: Transfer Fiyatlandırması İşleyiş Örneği -2 (USD)

	X Ülkesi (M) A.Ş.	Y Ülkesi (N) A.Ş.	Konsolide Tablo
Satış Geliri	80.000	125.000	125.000
Satılan Malın Maliyeti	(60.000)	(80.000)	(60.000)
Diğer Giderler	(10.000)	(10.000)	(20.000)
Vergi Öncesi Kar	10.000	35.000	45.000
Kurumlar Vergisi	(5.000)	(7.000)	(12.000)
Vergi Sonrası Kar	5.000	28.000	33.000

Örnekte de görüldüğü üzere ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanan transfer fiyatı, gerek ilişkili kişilerin ayrı ayrı gerekse konsolide olarak hem karlılığını hem de ödenecek vergi miktarını doğrudan etkilemektedir. Nitekim buna bağlı olarak ülkelerin elde edeceği vergi gelirleri de değişmektedir. Bu sebeple transfer fiyatlandırması mekanizması, küresel ekonomik faaliyetlere paralel olarak gerek işletmeler gerekse ülke vergi idareleri açısından önem kazanmaktadır (Seven, 2016: 24; Groetzinger vd., 2011: 211).

1.2.4. Transfer Fiyatlandırmasının Önemi

Teknoloji, ulaşım ve iletişim alanındaki hızlı gelişmeler, işletmelere, faaliyetlerini dünyanın herhangi bir yerinde gerçekleştirme imkanı vermiştir. Bundan dolayı son yıllarda ÇUŞ'ların sayısı önemli derecede artmıştır. Küresel ekonominin işleyişinde kilit role sahip olan bu şirketler önemli ekonomik aktör konumundadırlar ve dünya ticaretinin yaklaşık %60'ını gerçekleştirmektedirler. 2020 yılında yayınlanan Birleşmiş Milletler raporuna göre 2019 yılı itibarıyla doğrudan yabancı

yatırımların değeri yaklaşık 1,54 trilyon USD seviyesindedir (UNCTAD, 2020). Bu rakam, ülkeler arasında transfer fiyatlandırmasına yol açan sebeplerden biri olan vergi rekabetinin de bir göstergesi niteliğindedir. Bununla alakalı bahsedilmesi gereken bir durum da transfer fiyatlandırması kavramının ortaya çıkmasına sebep olan ve ÇUŞ'ların ilişkili olduğu birimlere mal ve hizmet transferleri, gayri maddi varlıklar vb. alım-satımı olarak adlandırılan “grup içi ticaret”tir (Ivan ve Ladar, 2020: 1). Grup içi ticaret, küresel ekonomide önemli paya sahiptir ve yapılan araştırmalar da bunu doğrular niteliktedir. Öyle ki araştırmalar, genel olarak grup içi ticaretin 20. yüzyılın ortasından itibaren istikrarlı bir şekilde büyüdüğünü ve uluslararası ticaretin %30’undan fazlasını oluşturduğunu göstermektedir (UNCTAD, 2017: 23). Tüm bu istatistikler, özellikle devletler açısından transfer fiyatlandırmasının önemini göstermektedir.

Devletler açısından önemli olan transfer fiyatlandırması mekanizması, kurumlar için de önem taşımaktadır (Tokay Acar, 2013: 39). Çünkü transfer fiyatlandırması, çeşitli stratejik amaçları gerçekleştirmek için bir yol olarak görülmektedir. Nitekim merkezi olmayan şirketler, grup içi ticareti koordine etmek (Johnson vd., 2016: 141) ve performans denetimini arttırmak için sık sık transfer fiyatlandırmasını kullanmaktadırlar (Eric ve Muriithi, 2018: 764).

Transfer fiyatlandırmasının taşıdığı önemin derecesini ölçmek ve şirket yöneticilerinin tutumlarını, deneyimlerini analiz etmek bakımından Ernst&Young (E&Y) şirketi, 1995 yılından beri 2 ile 3 yılda bir şirket yöneticilerine yönelik araştırma yapmaktadır. En son 2019 yılında 43 ülkeden 717 ÇUŞ yöneticisine çevrimiçi bir araç kullanılarak anket yoluyla araştırma yapılmıştır. Araştırma sonuçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (E&Y, 2019):

- Ankete katılanların %82’si, son üç yılda transfer fiyatlandırmasında zorluk yaşadıklarını ve bunların %40’ı transfer fiyatlandırması sonucunda ortaya çıkan ayarlamaların çifte vergilendirmeye yol açtığını ifade etmektedir.
- Ankete katılan 10 yöneticinin 8’i (%79) bugünün uluslararası vergi ortamını “belirsiz” olarak nitelendirmektedir.
- Katılımcıların %64’ü transfer fiyatlandırmasını, %41’i grup içi finansal hizmetleri en kritik vergi konusu olarak görmektedir.
- Beş yöneticiden biri (%20), son üç yıl içinde daimi iş yeri ile ilgili anlaşmazlıkların yaşandığını ifade etmektedir.
- Beş yöneticiden azı (%19), transfer fiyatlandırması konularını yalnızca şirket içinde yönetmekte, %48’i tek bir ilişkili birime kaynak sağlamak ve %33’ü bir veya daha fazla ilişkili birime kaynak sağlamaktadır.
- Vergi riski, yanıt verenlerin (%64) transfer fiyatlandırma stratejilerini yönlendiren en kritik sorundur ve yöneticiler, vergi risklerini azaltmak için şirketlerin %37’si Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarını kullanmaktadır.

- Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları'ndan memnuniyet açısından, yanıt verenlerin (%57), %18'inin çok memnun ve %39'unun memnun olduklarını ve ileriye dönük olarak %43'ünün Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarını kullanma olasılıklarının önemli ölçüde daha yüksek olacağını ifade etmektedirler.
- Şirketlerin yalnızca üçte biri, faaliyet gösterdikleri her ülke için eşzamanlı transfer fiyatlandırması belgelerine sahiptir, %45'i bunu yalnızca yüksek riskli ülkeler içinde olduğunu ve %22'si ise yalnızca "gerektiğinde" yapmaktadır.

E&Y şirketinin yaptığı anket analizinden de görüldüğü üzere transfer fiyatlandırması, şirketler açısından oldukça önemlidir ve çözüme kavuşturulması gereken kritik konuların başında gelmektedir. E&Y şirketine ek olarak PwC şirketi de transfer fiyatlandırması konusunda çalışmalar yapmaktadır. Nitekim Orta Doğu ülkelerindeki şirket yöneticilerine yönelik çalışma yapılmış ve sonucunda "Orta Doğu Transfer Fiyatlandırması 2020" raporu yayınlamıştır. Rapora göre; katılımcıların %92'si, transfer fiyatlandırmasının bir kavram olarak grupları için önem teşkil ettiğini belirtmişlerdir (PwC, 2020). Bu sonuç da aslında şirketler açısından transfer fiyatlandırmasının öneminin boyutunu açıklar mahiyettedir.

1.2.5. Transfer Fiyatlandırmasının Amaçları

Son yıllarda ÇUŞ'ların sayılarının giderek artması, faaliyet alanlarının genişlemesi ve böylece mal veya hizmetleri gerek ülke içindeki birimlerine gerekse ülke dışındaki birimlerine transfer etmeleri sebebiyle uluslararası alanda transfer fiyatlandırması, belirli amaçları gerçekleştirmede önemli bir argüman haline gelmiştir. Bu amaçlar; içsel ve dışsal amaçlar şeklinde sınıflandırılabilir. İçsel amaçlar, yurt dışındaki ilişkili olunan işletmelerin yöneticileri arasındaki performans denetimini arttırmayı içermektedir. Dışsal amaçlar ise, küresel olarak gelir üzerinden alınan vergilerin azaltılması, tarifelerin indirilmesi, döviz kuru riskinin minimize edilmesi, ev sahibi ülke hükümetleri ile herhangi bir anlaşmazlıktan kaçınma, nakit akışının yönetimi ve küresel piyasadaki rekabet gücünü artırma şeklindedir (Anandaraajan vd., 2007: 33; Schlegelmilch, 2016: 124).

Transfer fiyatlandırması, günümüzde bazı işletmeler tarafından "şirket stratejisi" olarak değerlendirilip kullanılmaktadır. Bu şekilde işletmeler vergiden kaçınmak, vergi yükümlülüklerini minimum düzeye indirmek gibi klasik amaçlara ek olarak, şirketin verimliliğini ve performansını arttırmak gibi modern amaçları da gerçekleştirme fırsatı bulurlar (Akkuş, 2017: 6).

Genel itibariyle transfer fiyatlandırmasının amaçlarını şu şekilde sınıflandırmak mümkündür:

- Vergilendirme ile İlgili Amaçlar
- İç Yönetim Merkezli Amaçlar

- Uluslararası veya İşlevsel Amaçlar

ÇUŞ'lar açısından transfer fiyatlandırmasının genel amaçları Tablo 6'da gösterilmiştir.

Tablo 6: ÇUŞ'lar Açısından Transfer Fiyatlandırmasının Genel Amaçları

AMAÇLAR	%
Vergileme ile İlgili Amaçlar	51
Tarifeleri Yönetmek	4
Vergi Düzenlemelerine Uymak	7
Vergi Yükünü Yönetmek	40
İç Yönetim Merkezli Amaçlar	21
Adaletli Performans Değerlemesi	7
Motivasyon	9
Hedef Uyumunu Teşvik Etme	5
Uluslararası veya İşlevsel Amaçlar	28
Nakit Transfer Sınırlamaları	2
Rekabetçi Durum	21
Gerçek Gelir ve Maliyetleri Yansıtma	5

Kaynak: Cravens, 2000: 146

Tablo 6'da görüldüğü gibi ÇUŞ'lar açısından transfer fiyatlandırmasının en önemli amacı, vergileme ile ilgili olanıdır. Nitekim işletmeler vergi yüklerini minimum düzeye indirebilmek ve buna bağlı olarak vergi sonrası karlarını maksimum düzeye çıkarabilmek için çeşitli transfer fiyatlandırması manipülasyonlarına başvurmaktadırlar. ÇUŞ'ların ikinci önemli amacı; uluslararası veya işlevsel amaçlar başlığı altında olan rekabetçi durumu sürdürmedir. ÇUŞ'ların üçüncü önemli amacının ise iç yönetim merkezli amaçlar başlığı altında olan motivasyonu arttırmaya yönelik olduğu görülmektedir. Transfer fiyatlandırmasının genel olarak bu amaçları aşağıda genel hatlarıyla açıklanmıştır.

1.2.5.1. Vergileme ile İlgili Amaçlar

ÇUŞ'ların ilişkili olduğu birimler ile yaptıkları faaliyetlerde transfer fiyatlandırması kullanmalarının birincil amacı; ülkeler arasındaki vergi oran ve politika farklılıklarından yararlanmak suretiyle ödeyecekleri vergiyi minimum düzeye indirmektir. Nitekim birçok ÇUŞ, transfer fiyatlandırması yoluyla düşük vergi oranlarından yararlanmak için satın alma departmanlarını düşük vergili ülkelere yerleştirmektedir (Eser ve Birinci, 2014: 213; Wu ve Lu, 2018: 209). Nitekim Rathke vd. (2020) yaptıkları çalışmada, şirketlerin, vergi oranlarının daha düşük olduğu ülkelerde bulunan ilişkili birimleriyle daha yüksek satış işlemi hacmine sahip olduğunu göstermeleri bu duruma örnek olarak gösterilebilir.

Genel olarak ÇUŞ'ların transfer fiyatlandırmasını kullanmalarının vergisel amaçları şu şekilde sıralanabilir (Kuş, 2010: 16):

- Nispeten vergi oranının yüksek olduğu ülkelerde, ilişkili olunan birimlerden olduğundan yüksek bedelli alımlar ve düşük bedelli satışlar, oranın düşük olduğu ülkede ise tersi uygulamalarla kurumlar vergisinin daha az ödenmesi,
- Yurt dışına yapılan kar payı, patent, know-how, marka hakkı vb. karşılığı ödemelerden stopaj kesiliyor ise, bu ödemelerin yurt dışından alınan mal bedeli içine dahil edilerek sınır dışına aktarılması ve bu yolla stopaj vergisinin daha az ödenmesi,
- Yurt içinde vergi oranının daha yüksek olduğu varsayımıyla; yurt içindeki firma tarafından şirketler topluluğundaki diğer şirketlere uygulanması gereken hizmet, gayri maddi haklar vb. karşılığının düşük gösterilmesi ya da bu bedellerin hiç tahakkuk ettirilmemesi ve böylece diğer şirketlere ait maliyet paylarının da üstlenilmesi,
- Yurt dışından alınan mallar için transfer fiyatlarının düşük gösterilerek gümrük vergileri ve Katma Değer Vergisi (KDV)'nin olduğundan az ödenmesi,
- ÇUŞ'un merkezince yapılan ve bağlı şirketlerce yararlanılan hizmet bedellerinin bağlı şirketlere paylaştırılmasında yapılan değişikliklerle, vergi oranının yüksek olduğu ülkelerdeki firmaların paylarının artırılması ve maliyetlerin şişirilmesi,
- Kar paylarının yurt dışına aktarılmasındaki yasaklar, kur ve döviz konularındaki sınırlamalar, teşvik ve indirimler gibi diğer sebeplerle transfer fiyatlarının değiştirilmesi yoluyla vergi kaybına neden olunması.

Sıralanan maddelerde de belirtildiği üzere, transfer fiyatlandırmasının vergisel amaçlarını, her türlü işlem sonucunda ortaya çıkacak vergisel yükümlülüklerden çeşitli manipülasyonlarla kaçılması olarak özetleyebiliriz.

1.2.5.2. İç Yönetim Merkezli Amaçlar

Şirketlerin yönetime özgü amaçları, transfer fiyatlarını belirlerken aldıkları kararları etkilemektedir. Bu nedenle şirketler transfer fiyatlandırmasından; yöneticilerle şirketlerin hedefleri arasındaki uyumu arttırmak, şirkete bağlı birimlerin performanslarını diğer birimlerle karşılaştırarak adil bir şekilde değerlendirmek, yöneticilerin motivasyonunu arttırmak suretiyle toplam karlılığı arttırmak için yararlanmaktadırlar (Tokay Acar, 2013: 52). Şirketlerin bu amaçlarından da görüleceği üzere transfer fiyatlandırması aslında bir muhasebe aracı değil, yöneticilerin doğru kararlar almasına yardımcı olan bir davranışsal araçtır (Günaydın, 1999: 168).

Şirket yöneticileri, tüm amaçlarını belirler ve bu amaçlara ulaşabilmek için çeşitli stratejiler kullanabilirler. Transfer fiyatlandırması, şirket amaçlarını gerçekleştirmeye yardımcı olan yönetilmiş bir faaliyettir (Günaydın, 1999: 168). Ayrıca transfer fiyatlandırması, yöneticilerin, üretim bölümünün performansını bir maliyet veya kar merkezi olarak değerlendirmesini sağlamak ve firmanın hedefleri ile uyumlu kararlar almasına yardımcı olmaktadır. Ancak bu durumun gerçekleşebilmesi için transfer fiyatlandırmasının düzgün tasarlanması gerekmekte ve fiyatın doğru bir şekilde belirlenmesi son derece önem arz etmektedir (Njogu, 2013: 1; Hamamura, 2018: 132).

1.2.5.3. Uluslararası veya İşlevsel Amaçlar

Transfer fiyatlandırması amaçlarından en stratejik olanı, rekabetçi bir piyasa oluşturma ve bunu sürdürmektir. Buna paralel olarak ÇUŞ'ların da nihai amacı uluslararası arenada rekabet edebilmektir. Bu amaç; ürünün düşük maliyetli üreticisi olarak veya fiyatları doğru belirleyerek gerçekleştirilebilir (Cravens, 2000: 143). Nitekim ÇUŞ'lar tarafından da transfer fiyatlandırması, şirketlerin rekabet avantajını korumasını sağlayacak stratejik bir araç olarak görülmektedir (Njogu, 2013: 1).

ÇUŞ'lar sınır ötesinde rekabet edebilmesinin yanı sıra, faaliyetlerini gerçekleştirirken karşılaşılabilecekleri durumlardan birisi de döviz kuru dalgalanmalarıdır. Öyle ki ÇUŞ'lar faaliyette bulundukları ülkelerin döviz kurlarından etkilenebilmekte ve bu olumsuz duruma karşı önlem almak istemektedirler. Bu amacı gerçekleştirebilmek için ise; merkez şube ile ilişkili olduğu birimler arasında yapılacak ödemelerin para birimini, ödeme periyotlarını ve malların teslim zamanlarını ayarlayarak karlarını maksimize etmeye çalışmaktadırlar (Abbas ve Eksandy, 2020). Tüm bu alınan tedbirlerden daha da önemli olanı, ilişkili birimler arasındaki transfer fiyatlandırmasının doğru bir şekilde belirlenebilmesidir. Çünkü transfer fiyatlandırması, ÇUŞ'ların sahip olduğu uluslararası fonları yönetebilmelerini sağlayan önemli bir finansal yönetim mekanizmasıdır (Chan vd., 2015: 94).

1.2.6. Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri

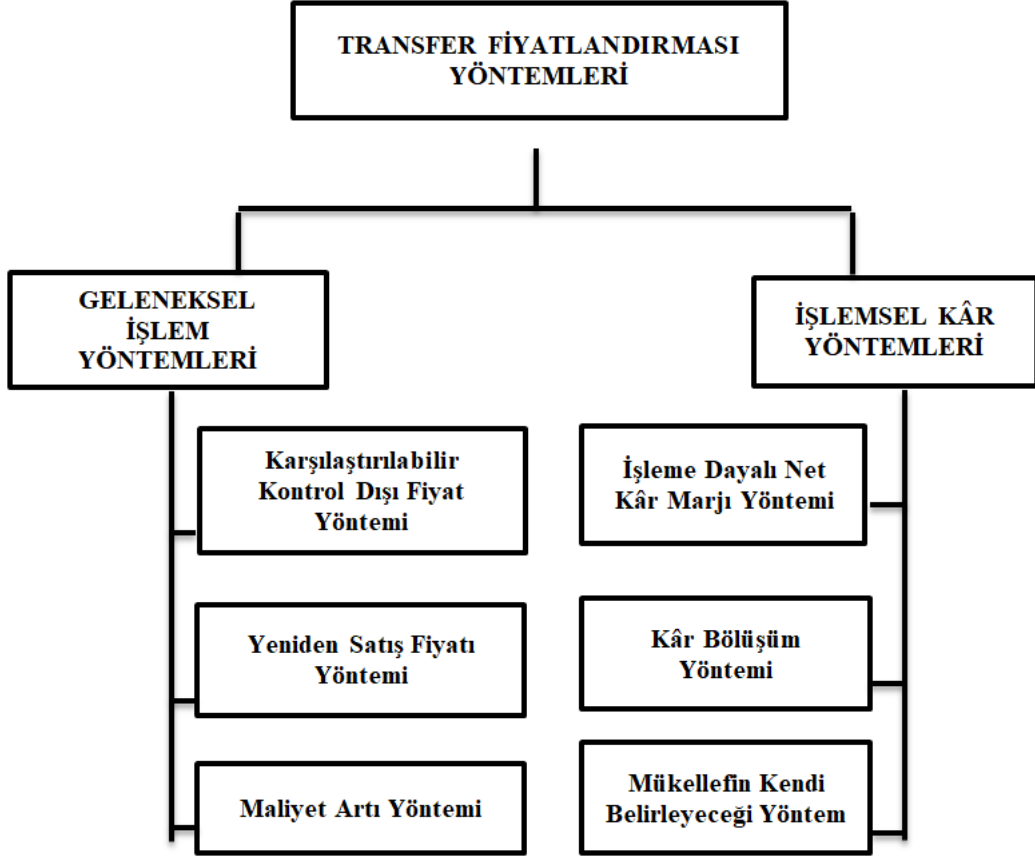
Küreselleşen dünyada ekonomik faaliyetlerin artması ve ÇUŞ'ların ilişkili olduğu birimler aracılığıyla ticari hayatta söz sahibi olmaları, her ülkenin mevcut gelirden adil pay alması ihtiyacını doğurmuştur. Çünkü ÇUŞ'ların kendi birimleri ile yaptıkları alışverişlerde belirlemiş oldukları transfer fiyatları, hem kendi karlarını hem de muhatap ülkelerin gelirlerini etkilemektedir. Dünyadaki mevcut gelir havuzundan her ülkenin adil pay alması ve ekonomik faaliyetlerin düzenli bir şekilde işlemesi için OECD, “Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi”nde transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak bazı yöntem ve ilkeler önermiştir. Nitekim ÇUŞ'lar ilişkili olduğu birimler arasında yapacakları alışverişlerde bu yöntem ve ilkeleri uyguladıkları zaman her ülke adil pay alacak ve ekonomik faaliyetler sorunsuz bir şekilde

işleyecektir. Ancak bu yöntem ve ilkeleri dünya çapında uygulamak kesinlikle kolay bir iş değildir (McGee, 2010).

ÇUŞ'ların dünya ticaretindeki payının önemli oranda artması, bunun da çoğunu kendi birimleri arasında yapmaları, emsal bedelinin önemini de aynı oranda arttırmış ve böylece bir mal veya hizmetin gerçek piyasa fiyatının belirlenmesi ülke gelir idareleri açısından zorunluluk halini almıştır. OECD'nin yayınlamış olduğu transfer fiyatlandırması rehberinde yer alan emsallere uygunluk ilkesi; ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım-satımında uygulanan fiyat ya da bedelin, aralarında herhangi bir ilişki bulunmayan kişilerle yapılan alım-satımda da aynı olmasını ifade etmektedir. Bu ilkenin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için öncelikle alım-satım söz konusu mal veya hizmetin piyasa fiyatının olması ve karşılaştırılabilir olması gerekmektedir. Nitekim gayri maddi varlıkların bazı durumlarda piyasa fiyatının belirlenememesi veya piyasada monopol olması sebebiyle emsal fiyat ilkesinin uygulanmasını güçleştirmektedir (Yeliven, 2015: 60).

OECD, emsal bedelin belirlenmesi konusunda yaşanan zorlukların azaltılması veya ortadan kaldırılması için transfer fiyatlandırması yöntemleri geliştirmiştir. Ancak bu yöntemler her geçen gün gelişen, farklılaşan ticari hayata uymak zorunda kalmakta ve buna paralel olarak geliştirilmesi gerekmektedir (Ivan ve Ladar, 2020: 3). Şekil 2'de OECD'nin belirlemiş olduğu yöntemler başlıklar itibarıyla gösterilmiştir.

Şekil 2: Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri



Kaynak: Akkuş, 2017: 11

Şekil 2’de belirtilen transfer fiyatlandırması yöntemlerini ÇUŞ’lar, ilişkili olduğu birimleri ve kuruluşları arasında alışveriş yaparken emsal bedeli belirlemek adına uygulayacaktır. Belirtilen yöntemlerin hangi durumlarda ve nasıl uygulanacağı sorusu ise OECD tarafından hazırlanan rehberde cevaplanmıştır.

ÇUŞ’lar transfer fiyatlandırması yöntemini seçerlerken, yaptıkları işlemlerin özüne uygun olmak koşuluyla serbestçe belirleyebilme yetkisine sahiptirler (Ece, 2016: 105). Öyle ki OECD, ilk başlarda geleneksel işlem yöntemlerine öncelik verirken daha sonra geleneksel işlem yöntemleri ile işlemsel kar yöntemleri arasındaki ayrımı kaldırmayı amaçlamıştır. Nitekim bunun sonucunda “Durumun Şartlarına En Uygun Yöntem” kuralı getirilmiştir. Bu kuralın benimsenmesiyle birlikte ÇUŞ’lar uygulayacakları transfer fiyatlandırması yöntemleri arasında öncelik sırası gözetmeksizin en güvenilir emsal bedele ulaşmak amacıyla kendi işlemlerine uygun yöntemi rahatça seçip uygulayabilme imkanına erişmişlerdir (Onay, 2020; Olaoye ve Aguguom 2017: 4). Burada değinilmesi gereken bir diğer husus da bazı mal ve hizmetlerin emsal bedelinin tespiti konusunda tek bir yöntemin yeterli olup olmadığıdır. Örneğin, gayri maddi varlıkların emsal bedel tespitinin güç

olması sebebiyle OECD yayınlamış olduğu rehberde, durumun şartlarına göre birden fazla yöntemin de uygulanabileceğini ifade etmiştir (OECD, 2017).

Emsal bedel tespiti için uygulanacak transfer fiyatlandırması yöntemlerine aşağıda genel hatlarıyla değinilmiştir.

1.2.6.1. Karşılaştırılabilir Kontrol Dışı Fiyat Yöntemi

Karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yöntemi; bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alışverişi yapan ve aralarında herhangi bir ilişki bulunmayan kişi ya da kurumlarla yapacakları alışverişlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade eder (OECD, 2017: 101). Tanımdan da görüldüğü üzere bu yöntemde kontrollü bir işlemde uygulanan fiyat ile karşılaştırılabilir koşullar altında bulunan kontrol dışı işlemin fiyatı karşılaştırılarak bir sonuca varılır (Seven, 2016: 32; UNCTAD, 2017: 39). Eğer karşılaştırılan fiyatlar arasında farklılık olduğu tespit edilirse bu durum ilişkili kuruluşlar arasında gerçekleşen mal ve hizmet transferine dair ticari ve ekonomik koşulların emsal bedel prensiplerine uygun olmadığının belirtisi olarak değerlendirilebilir ve kontrol dışı işleme uygulanan fiyat, kontrollü işleme de uygulanabilir (Yaltı Soydan, 1996: 113).

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, gerek mükelleflerin gerekse vergi idarelerinin en çok tercih ettikleri yöntemdir (Tokay Acar, 2013: 82). Bunun sebebi; emsallere uygunluk ilkesi uygulanırken, genellikle kontrollü işlemler ile ilişkisiz kuruluşlar arasında gerçekleşen işlemlerin karşılaştırılması yoluna gidilmesi ve bu uygulandığı takdirde gerçeğe en yakın sonucu vermesidir. Ancak böyle bir karşılaştırmanın sağlıklı sonuç verebilmesi için karşılaştırma yapılan durumların ekonomik yönden (örn. mal ve hizmetlerin fiziki özellikleri, kalitesi, işlemi yapan tarafların üstlendikleri riskler vb.) birbirine benzer olmaları gerekmektedir (Seven, 2016: 32-33).

1.2.6.2. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

Yeniden satış fiyatı yöntemi; *“Emsallere uygun fiyatın, işleme konu olan mal veya hizmetin, aralarında herhangi bir ilişki bulunmayan kişi veya kurumlara yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan (yeniden satış fiyatı), makul bir brüt satış karı düşülerek hesaplanması”* şeklinde tanımlanabilir (OECD, 2017: 105). Tanımda belirtilen ve yeniden satış fiyatından düşürülmesi gereken brüt satış karı, satıcının satış ile birlikte diğer faaliyet giderlerini kapsayacak ve uygun kar elde edecek biçimde belirlenmelidir (UNCTAD, 2017: 39). İlgili kriterler dikkate alınarak belirlenen brüt satış karı, yeniden satış fiyatından düşürüldükten sonra kalan bakiye tutar, diğer giderler ile ilgili düzeltmeler de yapıldıktan sonra ilişkili kuruluşlar arasında başta gerçekleşen mal ve hizmet transferi açısından emsal bedel olarak belirlenebilir (Seven, 2016: 41).

1.2.6.3. Maliyet Artı Yöntemi

Maliyet artı yöntemi; kontrollü bir işlemde mal veya hizmeti ilişkili kuruluşlara satan bir satıcının, bunlar için katlandığı maliyetlerin tespit edilmesi ve piyasa şartları ve gerçekleştirilen işlemler göz önüne alınarak uygun bir kar marjının bu maliyetlere ilave edilmesi esasına dayanmaktadır (OECD, 2017: 111). Maliyetlere ilave olarak kar marjının eklenmesiyle bulunan bu rakam, kontrollü işlemde uygulanan piyasa fiyatı olarak kabul edilir. Maliyetlere eklenecek kar marjı; satıcının üstlendiği riskler, satış ve diğer faaliyet giderlerini de kapsayacak şekilde belirlenmelidir (Uyanık, 2006: 115). Maliyet artı yöntemi genel itibariyle yeniden satış fiyatına benzemektedir. Temel olarak ayrıldıkları nokta ise; belirli kriterler dahilinde hesaplanan kar marjı, maliyet artı yönteminde maliyetlere ilave edilirken, yeniden satış fiyatı yönteminde yeniden satış fiyatından çıkarılmak suretiyle emsal bedellere ulaşılmasıdır.

1.2.6.4. İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi

İşleme dayalı net kar marjı yöntemi; işletmenin kontrollü bir işlemde elde ettiği net kar marjının satışlar, maliyetler veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temelle karşılaştırılması üzerine kurulmuştur. Bu yöntem; yeniden satış fiyatı yöntemi ve maliyet artı yöntemine benzerlik göstermektedir. Ancak bu iki yöntemde brüt kar marjı hesaplanıp karşılaştırma yapılırken, işleme dayalı net kar marjı yönteminde net kar marjı hesaplanarak karşılaştırma yapılmaktadır. İşletmenin kontrollü işlemde sağladığı net kar marjı referans alınarak belirlenir. Eğer bu mümkün olmaz ise bağımsız bir işletmenin karşılaştırılabilir kontrolsüz (grup dışı) bir işlemde kazanacağı net kar marjı referans olarak alınır (Uyanık, 2006: 147).

1.2.6.5. Kar Bölüşüm Yöntemi

İşletmelerin birbirleriyle iç içe geçtiği durumlarda, ayrı ayrı değerlendirilmesi mümkün olmayabilir. Ayrıca birbirinden bağımsız kuruluşlar, karların nasıl ve ne şekilde dağıtılacağı konusunda bir ortaklık kurabilirler. Kar bölüşüm yöntemi esasen, ilişkisiz kuruluşların yapacakları işlemlerde gerçekleştirmeyi öngördükleri kar bölüşümünü belirleyerek, kontrol edilen işlemle oluşan özel şartların kar üzerindeki etkisini ortadan kaldırmayı amaçlar (OECD, 2017: 117-118; Seven, 2016: 43). Bu yöntemde ilk önce kontrollü işletmelerin yaptığı işlemde ortaya çıkan kar tespit edilir. Daha sonra bu kar ilişkili işletmeler arasında paylaştırılır. Karın paylaşımı, emsal bedel ilkesine göre yapılmış anlaşmalardaki gibi tahmin edilen ve yansıtılan şekilde, sağlam ekonomik gerekçelere dayanarak yapılmalıdır (Uyanık, 2006: 132).

1.2.6.6. Mükellefin Kendi Belirleyeceği Yöntem

Kurumlar emsal bedellere, yukarıda anlatılan transfer fiyatlandırması yöntemlerini kullanarak ulaşamadıkları durumlarda, işlemin özüne uygun olmak koşuluyla serbestçe belirledikleri bir yöntemi kullanabilirler. Ancak belirtildiği gibi temel şart, işlemin özüne uygun olmasıdır (Ece, 2016: 105).

1.2.7. Transfer Fiyatlandırmasına Yol Açan Sebepler

Transfer fiyatı; birbirlerine bağlı işletmeler arasında toplam hasılat ile giderlerin ve buna bağlı olarak ortaya çıkan ticari kazancın bölüşümü bakımından belirleyici niteliktedir (Levey ve Wrappe, 2013: 1). Dolayısıyla transfer fiyatlandırması, gerek vergi mükellefleri gerekse vergi idareleri açısından büyük önem taşımaktadır (Ateş, 2011: 1).

Vergi hukuku literatürüne bakıldığında transfer fiyatlandırması kavramının “vergi peçelemesi” ile eşdeğer anlamda ifade edildiği görülmektedir. Mükelleflerin ticari faaliyette bulunurlarken belirledikleri fiyatların gerçek dışı olması ve bunu da vergiyi az ödeme amacıyla yapmaları durumunda ortaya muvazaalı bir işlem çıkmaktadır. Bu muvazaalı işlemin literatürdeki adı “peçeledir” (Erol, 2019: 61). Mükelleflerin, vergiyi az ödemek amacıyla belirlemiş oldukları fiyatlar yapay fiyatlardır ve piyasa fiyatını yansıtmamaktadır (Pehlivan ve Gökbunar, 2010: 102). Ayrıca ÇUŞ’ların bir ülkede elde ettiği karı başa bir ülkedeki ilişkili birimine aktarabilmesi için reel olarak sermayenin hareketine gerek kalmaksızın fiyatların manipüle edilmesi suretiyle kar aktarım işlemi gerçekleştirilebilmektedir (Günaydın ve Eser, 2008: 8). Özellikle ülkeler arasındaki vergi oranlarındaki farklılıklar sebebiyle şirketler kazançlarını yüksek vergi oranlarının olduğu ülkeden düşük vergi oranlarının olduğu ülkeye kaydırabilmektedir (Günaydın ve Benk, 2003: 160; Sari vd., 2020: 1). Nitekim ABD ÇUŞ’ları, küresel olarak elde etmiş oldukları karların dörtte birini temel faaliyetlerin gerçekleştiği yerlerin dışına kaydırmıştır. Bu tahmin 2012’de 660 milyar USD veya dünya GSYİH’nın neredeyse %1’i kadardır (Cobham ve Janský, 2019: 91).

Devletlerin, ÇUŞ’ların yapmış olduğu doğrudan yabancı yatırımları kendilerine çekebilmek amacıyla vergi oranlarını düşürmesi başta olmak üzere çeşitli vergisel teşvikler uygulamaları (Egger vd., 2020: 1) transfer fiyatlandırmasının efektif vergi yükü üzerindeki etkilerinin önemli boyutlara ulaşmasına yol açmıştır. Özellikle ülkeler arasındaki vergi rekabeti, düşük vergi oranı veya sıfır vergi oranı uygulayan vergi cennetleri, çeşitli vergi teşvikleri uygulayan ayrıcalıklı vergi rejimleri (Pehlivan ve Gökbunar, 2010: 103-105) transfer fiyatlandırmasına yol açan başlıca sebeplerdir ve karşı ülke gelirlerinde ciddi boyutlarda gelir kayıplarına sebep olmaktadır (Clausing, 2016: 905-907). Bunlara aşağıda genel hatlarıyla değinilecektir.

1.2.7.1. Vergi Rekabeti

Küreselleşmenin artmasıyla birlikte ÇUŞ'ların ortaya çıkışı ve sermaye yatırımlarının sınırları aşarak hareket etmesi, ülkeleri bu gelir havuzundan daha fazla pay alma yarışına itmiştir. Nitekim ülkeler birbirleri arasında herhangi bir iş birliği yapmadan, sermayeyi kendilerine çekebilmek amacıyla çeşitli vergisel düzenlemelere gitmişlerdir (Mansour ve Świstak, 2017: 334). Öyle ki 1985 ile 2018 yılları arasında küresel boyutta yasal olarak ortalama kurumlar vergisi oranı %49'dan %24'e düşmüştür. Ayrıca 2018 yılında ABD, kurumlar vergisi oranını çarpıcı bir biçimde %35'ten %21'e düşürmüştür (Tørsløv vd., 2018: 1). Bu düşüşlerin en bilinen sebebi hiç şüphesiz; *“Ülkelerin vergi tabanlarını kendilerine çekmek ve sadece kar elde etmek amacıyla vergi oranları veya matrahlarını düşürme çabası”* (Englisch ve Yevgenyeva, 2013: 621; Huňady ve Orviská, 2014: 108) olarak tanımlanan vergi rekabetidir.

Küresel sermayeden pay alma yarışı olarak ifade edilen vergi rekabeti, yatırımcılar için avantajlı olmasının yanında, ülkelerin vergi yapılarına oldukça zarar veren bir mekanizmadır. Öyle ki zararlı boyuttaki vergi rekabeti, ÇUŞ'lara transfer fiyatlandırması uygulama noktasında geniş bir hareket serbestisi verirken, ülkelere ise arzu ettikleri etkin ve adaletli vergi yapısının oluşumunda bir sorun teşkil etmektedir (Pehlivan ve Gökbunar, 2010: 103). Özellikle ÇUŞ'lar, vergi rekabetinin olduğu ülkelerdeki ilişkili oldukları birimlerine vergi yüklerini minimize etmek amacıyla yıl boyu elde etmiş olduğu karlarının çoğunu kalacak şekilde fiyat politikası izlemektedir. Ülkelerdeki hükümetlerin ise diğer ülkelere kar aktarımını önlemek için elinde iki politika aracı vardır. Bunlar; transfer fiyatlandırması kuralları ve kurumlar vergisi oranıdır. Hükümetler, kar aktarımını önlemek için ya sıkı transfer fiyatlandırması kuralları uygulayarak çok uluslu bir şirketi yurt içinde daha fazla gelir beyan etmeye zorlamak ya da vergi oranlarını düşürmek suretiyle vergi matrahlarını kendilerine çekmek arasında bir travmaya maruz kalmaktadır (Becker ve Fuest, 2012: 146).

1.2.7.2. Vergi Cennetleri

Vergi cennetlerini; kurumlar vergisinin düşük veya sıfır oranlı olduğu (Emmanuel ve Evans, 2019: 2), ÇUŞ'lara, gelirlerini yüksek vergi oranlarından korumak amacıyla kolaylıklar sağlayan bölge veya ülkeler olarak ifade etmek mümkündür (Bennedsen ve Zeume, 2015: 1). Vergi cennetlerinin temel özelliği; yabancı yatırımcılara hitap edecek şekilde düzenlenmiş olmalarıdır. Nitekim ÇUŞ'lar, düşük vergi oranlarından yararlanmak amacıyla vergi cenneti ülkelere yatırım yapmakta, patent ya da finansal varlık gibi likit değerlerin getirilerini bu ülkelere tahsis etmekte ve ilişkisiz kuruluşlara satmak istediği ürünlerini, karlarını vergi cenneti ülkesinde kalacak şekilde ayarlayarak bu ülkeler vasıtasıyla ticari işlem yapmaktadırlar (Birinci, 2018: 72).

Bir ülkenin vergi cenneti olarak nitelendirilebilmesi için tek başına vergi oranlarının düşük olması veya sıfır olması yetmemektedir. Vergisel avantajlara ek olarak şeffaflığın olmaması,

mükelleflerin bilgilerinin gizlenmesi gibi kriterlerin de olması gerekmektedir (OECD, 1998: 23). Vergi cennetlerinde vergisel avantajlar sağlanması ve mükellef bilgilerinin gizlenmesi, ÇUŞ'ların transfer fiyatlandırması uygulamak amacıyla vergi matrahlarını buralara doğru kaydırmasında en önemli faktörlerdendir. Öyle ki bu sayede, Dünya Bankası verilerine göre vergi cennetleri, en zengin 13 bölgeden 9'unu oluşturmaktadır (Emmanuel ve Evans, 2019: 15). Ayrıca ÇUŞ'ların, karlarının yaklaşık olarak %40'ının (örneğin; 2015 yılında 600 milyar USD) vergi cennetlerine kaydırıldığı tespit edilmiştir. Bundan dolayı küresel olarak her yıl ortalama yıllık kurumlar vergisi gelirlerinin %10'u oranında (yaklaşık 200 milyar USD) zarar edilmektedir (Tørsløv vd., 2018: 3). Tüm bu veriler göz önüne alındığında, ticari hayatı olumsuz etkilemesi ve ülke vergi tabanlarını ciddi anlamda aşındırması sebebiyle başta OECD olmak üzere ülkeler vergi cennetlerini etkisiz hale getirmek için çeşitli mücadeleler yürütmektedir (Öcal, 2015: 139).

1.2.7.3. Ayrıcalıklı Vergi Rejimleri

Ayrıcalıklı vergi rejimlerinin temel özelliği, tıpkı vergi cenneti ülkelerinde olduğu gibi vergi oranlarının oldukça düşük olması esasına dayanmaktadır. Buna ek olarak, vergi oranları yüksek olsa dahi, matrah üzerinde çeşitli oynamalar yapılarak ödenen vergi miktarı gelire oranla düşürülmektedir (Pehlivan ve Gökbunar, 2010: 105). Nitekim bunun farkında olan ÇUŞ'lar, yatırımlarını ve diğer ticari faaliyetlerini ayrıcalıklı vergi rejimi uygulayan ülkelere doğru kaydırmaktadırlar. Öyle ki patent, lisans ve royalti gibi ödemelerin hem tespitinin zor olması dolayısıyla hem de bu gelirler üzerinden düşük vergi ödemek amacıyla ayrıcalıklı ülkelere doğru ticari faaliyetlerde bulunmaktadır. Örneğin, ABD Senatosu alt komitesi, ABD merkezli Apple şirketinin, vergisel açıdan daha ayrıcalıklı olan İrlanda'ya milyarlarca USD karını aktarmak için çeşitli transfer fiyatlandırması yöntemleri uyguladığını tespit etmiştir (Jenniges vd., 2019: 4).

İKİNCİ BÖLÜM

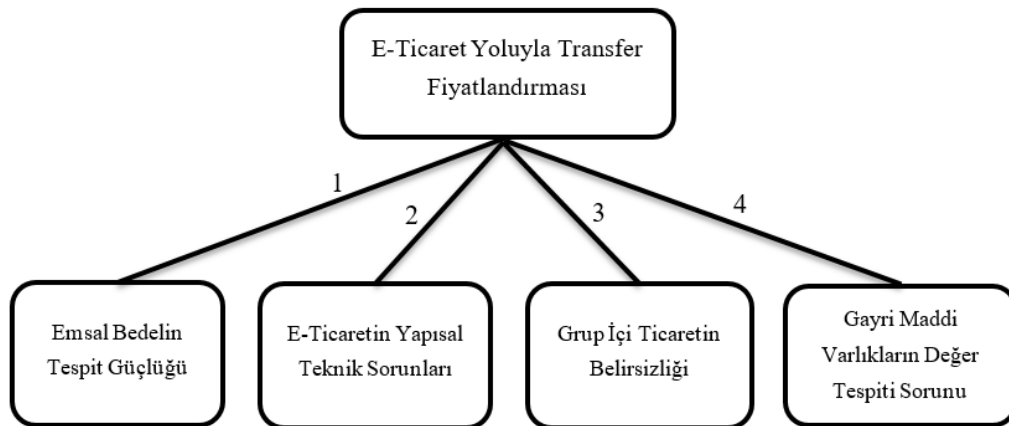
2. ELEKTRONİK TİCARET YOLUYLA TRANSFER FİYATLANDIRMASI

ÇUŞ'ların genelde manipülasyon amaçlı kullandıkları e-ticaret ve transfer fiyatlandırması kavramları önceki bölümde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Bu bölümde ise; şirketlerin transfer fiyatlandırması manipülasyonunda e-ticareti nasıl kullandıkları, bu durumun ülkelerin vergisel gelirleri üzerinde yarattığı kayıpların tahmini boyutu, vergi idarelerinin manipülasyonları nasıl tespit edecekleri ve önleyecekleri, şirketlere uygulanacak cezai yaptırımlar ve son olarak e-ticaret yoluyla transfer fiyatlandırmasının geleceği gibi konular üzerinde durulacaktır.

2.1. Elektronik Ticaret Yoluyla Transfer Fiyatlandırması Yapımı

Transfer fiyatlandırması aslında ÇUŞ'ların, ilişki oldukları birimleri arasında piyasa aktörlerinden bağımsız bir şekilde belirlemiş oldukları iç fiyatlardır (James ve Nobes, 2018). Transfer fiyatlandırması denildiği zaman, gerek mükellefler gerekse vergi idareleri açısından ilk olarak bu kavramın olumsuz tarafları akıllara gelmektedir. Bunun temel sebebi; küreselleşmenin artışı ve bunun yanında bilgi iletişim teknolojilerinin gelişimiyle birlikte şirketlerin sınırlar ötesine geçerek çok uluslu yapıya bürünmeleri, kar maksimizasyonunu temel amaç olarak görmeleri ve bu amaca ulaşabilmek için de transfer fiyatlandırmasını sıklıkla kullanmalarındır (Eser ve Polat, 2014: 58). Ayrıca şirketler, ticari faaliyetlerde oldukça önemli olan ve transfer fiyatlandırması yapımında büyük kolaylıklar sağlayan elektronik araçları da kullanmaktadırlar. E-ticaret ve transfer fiyatlandırmasının birlikte nasıl kullanıldığı Şekil 3 üzerinden anlatılacaktır.

Şekil 3: Elektronik Ticaret Yoluyla Transfer Fiyatlandırması Yapımı



Şekil 3'teki numaraları açıklayacak olursak; internet üzerinden yürütülen e-ticaret, transfer fiyatlandırması konusunda hayati öneme sahip; işlev, varlık ve risk analizinin yapılmasını zorlaştırmakta hatta imkansız hale getirmektedir. Çünkü online olarak yapılan işlemler, yer ve zamanı belirsiz hale getirmektedir. Transfer fiyatlandırması analizlerinde sık sorulan, kim ve nerede hangi işlevleri yerine getirmektedir, hangi varlıkları kullanmaktadır, hangi riskleri üstlenmektedir gibi sorulara cevap bulmak zorlaşmaktadır. Bu sorulara cevap bulunmadan ne emsallere uygunluk ilkesi gereğince mal ve hizmetler arasında doğru karşılaştırmalar yapılabilir ne de elde edilen kazancın neredeki işlemlerden ne ölçüde doğmuş olacağını saptama olanağı vardır(1). E-ticaret, mevcut uluslararası vergi rejimlerine meydan okuyarak, kişisel ve bölgesel kavramlarının tanımını zorlamaktadır. Ayrıca vergi rejimleri ile e-ticaretin özellikleri arasındaki uyumsuzluk, gelirlerin vergilendirilmesi noktasında ciddi sorunlar yaratmaktadır (Galuszka, 2013: 193-196). Çünkü e-ticaret, teknik yapısı itibarıyla daimi iş yeri, yaratılan değer ile mal veya hizmetlerin ilişkilendirilmesi, elde edilen gelirin niteliği gibi sorunlara yol açmaktadır. Bu ise şirketlerin transfer fiyatlandırması yapımını kolaylaştırmaktadır (2).

E-ticaretin, ÇUŞ'lardaki merkez ve bağlı birimleri arasındaki ilişkiyi belirsizleştirerek geleneksel işletme yapılarını ortadan kaldırması, ticari işleme konu olan malları gizleme olanağını arttırmaktadır. Böylece grup içi hizmetlerle ilgili olarak kim, nerede, kimlere hizmet vermektedir, bu hizmetlerden kim ne kadar yararlanmaktadır gibi hizmetlerle ilgili soruları internet üzerinden alınan hizmetler için cevaplamak son derece güçtür(3) (Öcal, 2015: 496). Buna ek olarak, e-ticaretin ticari faaliyetlerde kullanımının yoğunlaşması, dijital şirketleri ve bunların bilançolarında gayri maddi varlıkların payını arttırmıştır. Gayri maddi varlıkların da özellikleri gereği çoğunlukla benzersiz olmaları bedel tespiti noktasında çeşitli manipülasyonlara yol açmaktadır(4). Sonuç itibarıyla, şirketlerin transfer fiyatlandırması gibi kar aktarım mekanizmasında e-ticaret araçlarını kullanmaları, var olan mevcut zorlukları daha da ileri boyutlara taşımaktadır. Bu sebeple vergi idarelerinin, işletmeleri yeniden tanımlamaları ve transfer fiyatlandırması ile ilgili stratejilerini güncellemeleri gerekmektedir (Abdallah, 2004: 1).

Küreselleşmenin etkisiyle ortaya çıkan transfer fiyatlandırması kavramının ve bunu daha karmaşık hale getirerek şirket açısından kullanımını kolaylaştıran e-ticaret kavramının birlikte nasıl yapılacağı, nasıl tespit edileceği ve bununla ilgili ne gibi düzenlemeler yapılması gerektiği konuları üzerine yapılan ilk çalışma, OECD tarafından 1998 yılında Ottawa Konferansı'nda gündeme getirilmiştir. E-ticaret yoluyla transfer fiyatlandırması üzerine gerek temel gerekse kategorik olarak çeşitli problemler bu tarihe kadar söylenmemiştir. Bu konferansta e-ticaret yoluyla transfer fiyatlandırması konusunda; işleme dayalı net kar marjı, karşılaştırılabilir işlemlerin tespiti, geleneksel işlemlerin uygulanması, çok uluslu yapıya sahip işletmenin vergisel problemleri, belgeleme ve raporlamadaki zorluklar gibi başlıklara değinilmiştir (Desai, 2001: 13-15). OECD tarafından yapılan bu konferanstan sonra, e-ticaret yoluyla transfer fiyatlandırması konusundaki çalışmalar gerek uluslar gerekse uluslararası alanda başlamıştır.

Bu çalışma kapsamında e-ticaretin, transfer fiyatlandırmasının tespitinde en önemli sac ayağı olan emsal bedelin tespitini nasıl güçleştirdiği, kendi yapısından kaynaklanan ne gibi teknik sorunları olduğu, grup içi işlemde şirketlere fiyat belirleme serbestisini nasıl verdiği ve gayri maddi malların karşılaştırılabilir olmasının güçlüğü nasıl arttırdığı gibi sorulara değinilecek ve bazı tespitlerde bulunulacaktır.

2.1.1. Emsal Bedelin Tespit Güçlüğü

Son yıllarda, sınır ötesi ticaretin büyük bir bölümü ÇUŞ'ların ilişkili olduğu birimler arasında ve ortak kontrol altında yapılmaktadır. Ancak ilişkili birimler arasında bu işlemler yapılırken, bugün uluslararası vergilendirmenin en önemli sorunu olan vergiden kaçınmaya sebep olunmaktadır. Öyle ki birimler, ticarete konu olan mal veya hizmetlerin fiyatını minimum vergi ödeyecek şekilde manipüle etmektedirler (Thaib vd., 2018: 306). Çünkü vergi planlaması; hem kısa vadede hem de uzun vadede şirketlerin küresel stratejilerinin ayrılmaz bir parçasıdır (Sari ve Hunar, 2015: 354).

Aslında ÇUŞ'ların vergiden kaçınma amacıyla transfer fiyatlandırması kullanmaları, tek başına yasadışı veya kötü bir davranış şekli değildir (Sari ve Hunar, 2015: 354). Ancak şirketler, ilişkili birimlerle yaptıkları ticarete konu olan mal ve hizmetlerin fiyatlarını belirlerken OECD'nin ülkelere önerdiği ve genel kabul görmüş “emsallere uygunluk ilkesi” kriterlerine uygun davranmak zorundadırlar. Nitekim bu ilke, OECD üyesi ülkelerin vergisel amaçlı transfer fiyatlarının belirlenmesi için kullanılması hususunda ortak bir karara vardıkları uluslararası bir standarttır (Ökten ve Tutar, 2010:11; Choi vd., 2018: 2). Öyle ki bu ilke, OECD üyesi olmayan ülkeler de dahil tüm dünya ülkelerinde sadece birkaç istisna dışında kabul edilmiştir (Choe ve Matsushima, 2013: 119).

Transfer fiyatlandırmasının tespitinde çok önemli paya sahip olan emsallere uygunluk ilkesi (Eser ve Polat, 2014: 59); Türk vergi mevzuatında Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. Maddesinde; *“İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder.”* şeklinde tanımlanmıştır (KVK, 2006: madde 13). OECD Model Vergi Anlaşması'nın 9. Maddesinde'de ifade edilen emsallere uygunluk ilkesi, iki ilişkili şirket arasındaki ticari işlem bedelinin, birbirleriyle ilişkili olmayan bağımsız taraflarca yapılan ticari işlem bedeliyle aynı olmasını ifade eder (Matsui, 2011: 570; Choe ve Matsushima, 2013: 119; Marques ve Pinho, 2016: 703). Böylece ÇUŞ'lar tarafından kar maksimizasyonu amacıyla yapılan transfer fiyatlandırmasının uygunluğu denetlenmiş olacak, olası manipülasyonlar engellenecek ve küresel vergisel gelirler arttırılacaktır (Yao, 2013: 2; Kato ve Okoshi, 2019: 851). Ancak e-ticaretin yapısı gereği, şirketler arasındaki ilişki durumu belirsiz hale gelmektedir. Bu da emsal bedelin uygulama imkanını kısıtlamaktadır.

Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanışı, incelenen işlemin şartları ile emsal alınan işlemin şartlarının karşılaştırılması esasına dayanmaktadır. Şartlardan amaç; seçilen yönetime göre karşılaştırılan (fiyat ya da kar marjı gibi) göstergeleri etkileyebilen (pazar şartları, mallardaki fiziki farklılıklar, yüklenilen işlev, kullanılan varlıklar, alınan riskler, anlaşma şartları gibi) ekonomik etkenlerdir. Öyle ki maddi varlıklarda; varlıkların fiziksel özellikleri, ulaşılabilirliği, kalitesi, hizmetlerin niteliği ve kapsamı gibi faktörler varlığın değerini etkilemektedir. Gayri maddi varlıklarda ise; işlemin şekli (satış ya da lisans gibi), niteliği (patent, know-how, marka gibi), koruma altında ise süresi, derecesi ve kullanımından beklenen fayda, bilinen bir markaya sahip olup olmadığı gibi faktörler varlığın değerini etkilemektedir. Ayrıca şirketlerin mal ve hizmet satımından sonra ekstra işlevlere katlanması (örneğin yönetim hizmeti, muhasebe hizmeti gibi), piyasada bazı riskleri üstlenmesi (stok riski, kur riski gibi) ticari işleme konu mal veya hizmetin değerini etkileyeceğinden dolayı emsal bedel uygulamasında dikkate alınması daha doğru sonuçlar verecektir. Bunlara ek olarak, iki işlemin karşılaştırılabilir olması için, bu şartların aynı veya benzer olması ya da düzeltilebilir farklar varsa bu farklılıkların etkisinin uygun şekilde düzetme yolu ile giderilebilmesi gerekmektedir (Öcal, 2015: 163-164). Fakat emsallere uygunluk ilkesinin uygulanabilmesi ve karşılaştırılabilirlik analizinin yapılabilmesi için vergi idareleri önemli miktarda veriye ihtiyaç duyabilirler ve mükelleflerden bu verileri talep edebilirler (Sari ve Hunar, 2015: 345). Kar maksimizasyonu amacı gereği mükellefler bu verileri eksik verebilirler veya hiç veremeyebilirler. Bu olumsuz duruma ek olarak, şirketlerin e-ticaret araçlarını kullanmaları ve ticari faaliyetlerinin büyük çoğunu elektronik ortamda yürütmeleri, mal veya hizmetlerin karşılaştırılabilirliğini ortadan kaldırarak emsal bedel uygulamasını güçleştirmektedir. Çünkü elektronik ortamda mal ve hizmetlerin; işlev, varlık ve risk analizlerinin yapılma durumu neredeyse mümkün olmamaktadır.

Emsallere uygunluk ilkesinin doğru bir şekilde uygulanabilmesi için açıklığa kavuşturulması gereken bir diğer konu da ÇUŞ'ların coğrafi konumudur. Nitekim şirketler, vergi planlaması yapmak amacıyla ilişkili birimlerini, vergisel ayrıcalıklara sahip dünyanın farklı bölge veya ülkelerine konumlandırabilmektedirler (Kato ve Okoshi, 2019: 851). Küreselleşme ve dijitalleşmenin bir ürünü olan e-ticaret, şirketlere sunucu veya web sitesi tarafından temsil edilen iş yerleri açma fırsatı vermiştir. Emsal bedel ilkesi kontrollü işlemlere uygulanması sebebiyle bu siber uzayda ortaya çıkan iş yerlerinin ana şirkete bağlı olup olmadığını tespit etmek, vergi idareleri açısından çok önemlidir. Nitekim transfer fiyatlandırması, ancak bu şirketlerin kendilerini ana şubeye bağlı bir temsilci olarak gördüğü takdirde uygulanabilecektir (Parrilli, 2008: 88). Ancak e-ticaret, şirketlerin bağlı birimleri ile olan ilişkilerinin belirginliğini ortadan kaldırmıştır. Bu sebeple şirketler bu durumdan yararlanarak bağlı birimleri ile yaptıkları işlemleri gizlemektedirler (Eser ve Polat, 2014: 60-61).

Ayrıca şirketler e-ticaretin yapısal özelliklerinden yararlanmak suretiyle sabit bir iş yeri üzerinden faaliyet yürütmemekte ve vergi dairelerinin işini zorlaştırmaktadırlar. Böylece emsal fiyatların da kendi istedikleri gibi belirlenmesine sebep olmaktadır (Thaib vd., 2018: 306). Tüm bunlara karşın şirketlerin yapmış oldukları transfer fiyatları, vergi dairelerinin beklediği fiyatlardan

çok uzaklaşırsa şirketler ciddi cezai yaptırımlara muhatap olabilmektedirler (Yao, 2013: 2). Örneğin; Türkiye’de, müşterilerinden reklam olarak sanal ortamda faaliyet gösteren ve vergi ödememekte ısrar eden internet tarama motoru, yapılan vergi incelemesi sonucunda ağır bir vergi cezası ile karşı karşıya kalmıştır (Öcal, 2015: 499).

2.1.2. Elektronik Ticaretin Yapısından Kaynaklanan Teknik Sorunlar

Son 20 yıldır bilgi iletişim teknolojilerinde yaşanan önlenemez yükseliş, toplumun her alanını etkilemiştir. Ancak buna karşın bilgi iletişim teknolojilerinin en çok etkilediği yer hiç şüphesiz ticari hayattır. ÇUŞ’ların e-ticaret araçları yardımıyla küresel pazarlara açılabilmesi bunun en güzel örneğidir. Ayrıca bu sayede tüm dünyada faaliyet gösteren ÇUŞ’lar, üretim merkezlerini veya karlarını, düşük maliyetli alanlara kaydırabilmektedirler (OECD, 2013: 7-8).

ÇUŞ’ların sınır ötesi faaliyetlerde bulunmaları, kendileri için olumlu etkiler yaratmaktayken, ülke vergi sistemleri açısından olumsuz etkiler yaratmaktadır (Işık, 2018: 42). Nitekim e-ticaret, ÇUŞ’lara, ticari faaliyetlerin gerçekleştiği bölge veya ülkelerdeki vergi kurallarının boşluklarından yararlanmak suretiyle vergi yüklerini minimize etme fırsatı vermiştir (Bohórquez, 2016: 89-90). Böylece e-ticaretin kendi teknik yapısının karmaşıklığına, ülkelerin tekniksel ve hukuksal altyapısını geliştirmemesi de eklenince ülke vergi idareleri açısından sorunlar katlanarak artmaktadır (Eser ve Polat, 2014: 61).

Dijital ekonominin vergi sistemleri üzerinde yarattığı 3 temel sorun vardır. Bunlar; *nexus* (rabıta, bağ), *veri* (data) ve *gelirin niteliği* (karakterizasyon) olarak sıralanabilir (Mallari-Acaban, 2015). Bilgi iletişim teknolojilerinin gelişimi ve e-ticaretin artış göstermesi ile birlikte ticari hayatta fiziksel varlıklara gereksinim azalmıştır. Bu durum da, vergisel anlamda yetki alanlarının belirlenmesinde mevcut kuralların yeterli olup olmadığı sorununu ortaya çıkarmıştır (OECD, 2015: 99). Zira geleneksel ticari faaliyetler, sabit bir iş yeri veya irtibat bürosu aracılığıyla yapılmakta iken, e-ticarete ticari faaliyetler, belirli ve sabit bir iş yeri olmaksızın etkin bir şekilde yürütülebilmektedir. Bu yeni durum, iş yerinin veya irtibat bürosunun tanımlanması ve gelirin hangi iş yerine ait olduğunun tespiti sorunlarını ortaya çıkarmaktadır. Söz konusu durum “*nexus*” olarak adlandırılmakta ve daimi iş yeri veya irtibat bürosu sorunu olarak tanımlanmaktadır (Artar, 2020: 23).

Bilgi iletişim teknolojilerinin gelişimi ile e-ticaret yapan şirketler sınır ötesi bilgileri daha önce görülmemiş bir hızda ve düzeyde toplayarak kullanmaya başlamışlardır. Bu durum, veri üretimi ile yaratılan değer, e-ticarete konu olan mal ve hizmetlerle nasıl ilişkilendirileceğine dair konuları gündeme getirmektedir (OECD, 2015: 99). Başka bir deyişle, bilginin artmasıyla ve paylaşılmasıyla üretilen elektronik mal ve hizmetlerin değerlerinin tespitinde ortaya çıkan zorluklar, bilgi

paylaşımlarının bedelsiz teslim, bedelli satış veya trampa olup olmadığı konularında değerlendirme güçlüğü yaratmaktadır (Tamer Budak, 2018: 80).

Dijital ekonominin ortaya çıkardığı bir başka sorun da gelirin niteliği veya diğer bir söylemle gelirin karakterizasyonu sorunudur. Öyle ki e-ticaretle birlikte yeni dijital mal ve hizmetler ortaya çıkmış ve bunların teslim ve ödemeleri de elektronik ortamlarda yapılabilir hale gelmiştir. Dolayısıyla mal veya hizmetlerin kullanıcı kurum veya kuruluşlara farklı yollarla sunulmaya başlanması gelirin niteliğinin belirlenmesinde bir takım sorunların çıkmasına sebebiyet vermiştir (Artar, 2020: 24). Böylelikle gelirin niteliğinin doğru tespit edilemeyişi, vergi idarelerinin, mükellefleri haksız yere fazla veya az vergilendirmeye tabi tutması sonucunu doğurabilecektir.

2.1.3. Grup İçi Ticaretin Belirsizleşmesi

Küreselleşme olgusu, gün geçtikçe ekonomileri birbirleriyle daha entegre hale getirmektedir. Teknolojik gelişmelerin giderek artması, sermayenin ve emeğin serbest dolaşımı, ÇUŞ'ların üretim merkezlerinin yüksek maliyetli yerlerden düşük maliyetli yerlere kayması sınır ötesi faaliyetlerin gerçekleşmesinde önemli bir etkiye sahip olmuştur (Sari ve Hunar, 2015: 342). E-ticaretin artması, bu faaliyetlerin gerçekleşmesinde büyük pay sahibidir. Zira ÇUŞ'lar, e-ticaretin avantajları dolayısıyla yerlerini çok hızlı bir şekilde değiştirebilmektedirler. Böylece ülkeler arasındaki farklılıklardan yararlanmaktadırlar. Gerçekten de şirketler, ilişkili birimlerinin bulunduğu ülkelerde vergisel teşviklerin farklılığı sebebiyle grup içi ticarete daha çok önem vermektedirler. Öyle ki şirketler son yıllarda çarpıcı bir şekilde artan grup içi ticareti kullanarak farklılaştırılmış fiyat uygulamakta ve böylece vergisel yükümlülüklerini azaltmaya çalışmaktadırlar (Bauer ve Langenmayr, 2013: 326-327; Keuschnigg ve Devereux, 2013: 438; Thaib vd., 2018: 306; Kato ve Okoshi, 2019: 851).

Grup içi ticaret genel olarak birbirleriyle bağlantısı olmayan şirketlerin aksine, ana şirketler ve ilişkili olduğu kuruluşları veya bu ilişkili kuruluşların ortakları arasındaki uluslararası mal ve hizmet akışı olarak ifade edilmektedir (Lanz ve Miroudot, 2011: 8). ÇUŞ faaliyetlerinin bir sonucu olan grup içi ticaret son yıllarda daha da önemli hale gelen bir kavram olmuştur. Çünkü ÇUŞ'lar, elde etmiş oldukları gelirlerden minimum vergi ödemek adına grup içi fiyatlarını manipüle etmektedirler (Marques ve Pinho, 2016: 704; Ylönen ve Teivainen, 2018: 441). E-ticaretin artışının da şirketlerin grup içi fiyat manipülasyonu hareketlerini oldukça kolaylaştırdığı söylenebilir.

Dünya ticaretinin yapısı incelendiğinde, ticaretin büyük bir kısmının ilişkili taraflar arasında, başka bir deyişle “grup içi ticaret” şeklinde olduğu görülmektedir. İstatistikler de dünya ticaretinin önemli bir bölümünün, şirket merkezinde planlanan grup içi fiyatlara dayandığını göstermektedir (Ylönen ve Teivainen, 2018: 441). E-ticaretin kullanımı sayesinde grup içi fiyatlar istenildiği gibi belirlenmekte ve genelde vergi cenneti olarak tabir edilen düşük vergili ülkelerde işlemler

yapılmaktadır. Bu ülkelerden şirketlere ve belirlenen fiyatlara dair veri toplanması zordur. Dolayısıyla verilerin çok az ülke için mevcut olması sebebiyle dünya ticaretinde ortalama bir pay vermek doğru değildir. Kesin olan tek şey, dünya ülkelerinde hem mal hem de hizmet sektörlerinde grup içi ticarete bir artış olduğuna dair kanıtlardır. Nitekim OECD 2009 yılında gümrük verilerini kullanarak grup içi ticaretin ABD mal ithalatının %48'ini ve ABD mal ihracatının %30'unu oluşturduğunu bulmuştur (Lanz ve Miroudot, 2011: 5).

ÇUŞ'ların grup içi ticaret yaparken belirlemiş oldukları fiyatlar, OECD'nin önerdiği emsallere uygunluk ilkesine uygun olmalıdır. Emsallere uygunluk ilkesi ise, şirket içindeki ilişkili birimlerin aynı kurumsal yapının bir parçası değil de aslında bağımsızlarmış gibi işlem yapmalarını gerekli kılmaktadır (Gao ve Zhao, 2015: 340; Marques ve Pinho, 2016: 703). Bu ilkeye uyulmadığı takdirde şirketler, bilançolarındaki karı azaltmak ve vergi kaçırmak için en yaygın hile yöntemi olan girdi mallarının fiyatını yükseltmek veya ihraç ettikleri malların fiyatlarını düşürme yoluna gideceklerdir. Bu duruma verilecek somut örneklerden birisi Cristea ve Nguyen (2016) tarafından yapılan çalışmadır. Yazarlar Danimarka'da bir grup şirket üzerine yaptıkları çalışmada Danimarkalı ÇUŞ'ların düşük vergili ülkelerdeki ilişkili birimlere düşük fiyatlı, yüksek vergili ülkelerdeki ilişkili birimlere çok yüksek fiyatlı mal ihraç ettiklerini kanıtlamışlardır. Gerçekten de şirketler bunu ülkeler arasında kar aktarma ve karı bir ülkede toplamak amacıyla başarılı bir şekilde uygulamaktadırlar. Ayrıca e-ticaret üzerinden yapılan işlemler, emsallere uygunluk ilkesinin manipüle edilmesinde önemli rol oynamaktadır. Nitekim Egger vd. (2010), ÇUŞ'ların bu hile yöntemini uygulamak suretiyle grup içi fiyatları manipüle ederek, ortalama olarak benzer yerel firmalardan yaklaşık %32 oranında daha az vergi ödediklerini tespit etmişlerdir. Benzer şekilde Finke (2013), Almanya'da ki ÇUŞ'ların, karşılaştırılabilir yerel şirketlere kıyasla %27 daha az vergi ödediklerini, Bilicka (2019), Birleşik Krallık'ta yabancı menşeli ÇUŞ'ların ilişkili birimlerinin, bildirdikleri vergilendirilebilir karların karşılaştırılabilir yerel şirketlere kıyasla %12,8 daha az olduğunu ifade etmektedir.

Dünyadaki vergi idareleri, ÇUŞ'ların grup içi işlemlerinde emsallere uygunluk ilkesini uygulatsa (Bradley, 2015: 66) ve bu ilke her ne kadar anlaşılır olsa da zaman zaman uygulama zorlukları olabilmektedir. E-ticaret, emsallere uygunluk ilkesine dair sorunları katlayarak arttırmaktadır. Çünkü bir mal veya hizmetin tekel durumunda olması karşılaştırılabilir bir işlemin bulunmaması gibi sorunlara ek olarak elektronik ortamda faaliyetlerin yapılması, emsal bedelin tespitini oldukça zorlaştırmaktadır (Choi vd., 2018: 9).

2.1.4. Gayri Maddi Varlıkların Değer Tespiti Sorunu

Son yıllarda gayri maddi varlıklar, şirketler açısından kurumsal üretim sürecinde artan bir önem kazanmıştır. Finansal sermayeye erişim büyük ölçüde iyileştirildiği için fiziki varlıklar daha azdır. Özellikle patent, ticari marka, proje gibi gayri maddi faktörler giderek artan rekabet başarısının anahtarı olarak görülmektedir (Dischinger ve Riedel, 2011: 691; Baumann vd., 2020: 467).

Gayri maddi varlıkların özellikleri gereği ve benzersiz olmaları nedeniyle ortak bir tanımlarının yapılması güçtür (Feinschreiber ve Kent, 2012). Ancak genel olarak; *“Herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ile belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar ve şerefîyeler”* şeklinde tanımlanabilir (Deran ve Savaş, 2013: 73-75). Tanımı yapılan gayri maddi varlıklar “ticari” ve “pazarlama” amaçlı olarak iki gruba ayırabilmek mümkündür. Türk vergi mevzuatı 1 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Tebliği’nde; *“Gayri maddi haklar özellikleri nedeniyle ticari gayri maddi haklar ve pazarlama amaçlı gayri maddi haklar olmak üzere iki grup altında değerlendirilmektedir. Ticari gayri maddi haklar bir malın üretiminde ya da bir hizmetin sağlanmasında kullanılan patentler, know-how, dizaynlar ve modeller ile müşterilere transfer edilen ya da ticari faaliyetin işletiminde kullanılan (bilgisayar yazılım programları gibi) ticari varlık niteliğine sahip gayri maddi hakları ifade etmektedir. Pazarlama amaçlı gayri maddi haklar ise, bir ürün ya da hizmetin ticari amaçlı olarak kullanımına yardımcı olan ticari markalar ve ticari unvanlar, müşteri listeleri, dağıtım kanalları ile ilgili ürün açısından önemli bir promosyon değerine sahip nevi şahsına münhasır isimler, semboller ya da resimler gibi gayri maddi hakları ifade etmektedir.”* şeklinde tanımlama yapılmıştır (1 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Tebliği).

Gayri maddi varlıklar konusunda 2017 yılında yayınladığı OECD transfer fiyatlandırması rehberinde değişik kategorilerle tasvip edilen sınıflandırmalarda (ticai-pazarlama amaçlı, rutin-rutin olmayan, sert-yumuşak vb.) bulunmak yerine, belirli durumlarda “kendine özgü ve değerli” şeklinde ayırma yönelmiştir. Burada “kendine özgü ve değerli” olmasından kastedilen şey; gayri maddi varlığın, potansiyel olarak karşılaştırılabilirliğinin olmaması ve ticari faaliyetlerde kullanılması durumunda beklenen ekonomik menfaatin, varlığın kullanılmaması durumundan büyük olmasıdır. Bu bağlamda OECD, gayri maddi varlıklara ilişkin temel düzeyde açıklamalar yapmaktadır. Bu çalışma kapsamında gayri maddi varlıklara genel hatlarıyla değinilecek olursa (OECD, 2017: 252-257);

- *Patentler:* Belirli bir Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge) faaliyetleri sonucunda elde edilen ve sahibine özel bir coğrafi alanda belirli bir sürede kullanım hakkı sağlayan buluşlar olarak tanımlanabilir. Patent sahibinin, patenti başkalarına kiraya vermek veya satışını yapmak suretiyle primli getiri elde etme fırsatı vardır.
- *Teknik bilgi ve ticari sırlar:* Ticari faaliyetlerin yürütülmesini kolaylaştıran bilgilerdir. Şirketlerin, geçmiş tecrübeleri veya ciddi araştırmaları sonucunda oluşan bu bilgilerin değeri, şirketlerin bilgileri gizleyebilmelerine bağlıdır.
- *Ticari marka, ticari isim ve alamet-i farikalar:* Sıralanan 3 kavram da çoğu kez birbirlerinin yerine kullanılabilmekte ve ayrımlarının yapımı zor olabilmektedir. Genel itibariyle ortak özellikleri ise; bir işletmeyi, diğerlerinden ayıran kendine özgü isim, sembol ve logo tarzı gayri maddi varlık olmalarıdır.

- *Sözleşmesel haklar ve hükümet lisansları:* Hükümetlerin, şirketlere belirli bir işin yürütülebilmesi için vermiş oldukları doğal kaynakların çıkarılması, kamusal malların kullanılması hakları vb. lisanslar, şirketler için önem arz eden gayri maddi varlıklardır.
- *Lisanslar ve gayri maddi varlıkların bünyesinde yer alan benzer sınırlı haklar:* Şirketlerin sınırlı haklarının transferleri; bazen lisans şeklinde veya yazılı, sözlü, örtük vb. şekillerde yapılabilmektedir. Bu hakların kullanımı, coğrafi alanı veya bazı özel durumları açısından sınırlandırılmış olmaları, gayri maddi varlık sayılmasına engel değildir.
- *Şerefiye ve devam eden faaliyetler kapsamında işletme değeri:* İşletmenin toplam değeri ile maddi ve gayri maddi varlıklarının toplamı arasındaki fark olarak tanımlanan şerefiye, işletmenin varlığından ayrı transfer edilememekle birlikte işletme açısından önemli ekonomik değer taşımaktadır. Bu ekonomik değerın bedeli, transfer fiyatlandırması analizleri kapsamında emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenmelidir.

Sınıflandırılan ve tanımlanan gayri maddi varlıkların ortak özellikleri, firma değerinin önemli belirleyicileri haline gelmeleridir. Zira e-ticaretin ticari faaliyetlerde yoğunlaşması, sanal şirketleri ve bunların içindeki gayri maddi varlıkların payını arttırmaktadır. Nitekim Eylül 2001’de yapılan “Uluslararası Transfer Fiyatlandırması Forumu”nda Microsoft şirketinin gayri maddi varlıklarının, tüm varlıkların %80’inden fazla olduğu ifade edilmiştir (Stanley, 2001: 27). Birkaç yüksek teknoloji ve ilaç şirketi için gayri maddi varlıklar, şirket değerinin %90’ından fazlasını oluşturması da bir başka örnek olarak gösterilebilir. Ayrıca şirketlerin piyasadaki değeri ile rapor ettikleri bilanço değeri arasındaki fark, modern ekonomide gayri maddi duran varlıkların önemli bir göstergesi olmakta ve bazı durumlarda bu fark %80’e kadar çıkmaktadır (Haji ve Mohd Ghazali, 2018: 43). Örneğin; Apple şirketinin şu anda 700 milyar USD üzerinde olan pazar değerinin birkaç yıl içinde 1 trilyon USD düzeyine çıkması bekleniyor (Randewich, 2015). Apple’ın finansal kayıtları, defter değerinin piyasa değerinden önemli ölçüde düşük olduğunu göstermektedir. Bunun sebebi hiç kuşkusuz gayri maddi varlıklardır (Edvinsson, 2013: 163).

Şirketlerin gayri maddi varlıklara yatırım yapmalarının sebebi; ulusal alanda devletlerin yeniliklere (inovasyon) vermiş oldukları teşviklerdir. İnovasyondan kastedilen şey; yeni fikirleri, kuruluşa değer katan mal veya hizmetlere dönüştürme sürecidir. İnovasyon, hem girdiyi (örn. Ar-Ge) hem de çıktıyı (örn. patent gibi fikri mülkiyet) içermektedir (Fang vd., 2014: 2090). Genel olarak yenilikçi firmalar, Ar-Ge’ye daha fazla yatırım yaparlar ve böylece Ar-Ge vergi indirimlerinden, çeşitli vergisel teşviklerden daha fazla yararlanarak vergi tasarrufu sağlarlar. Dolayısıyla gayri maddi varlıklara yatırım yapan şirketlerin daha düşük efektif vergi oranlarına sahip olması hiç şaşırtıcı değildir. Nitekim 2009-2011 döneminde Apple şirketinin efektif vergi oranının ortalama %14 olması ve bu %35 olan ABD’nin yasal kurumlar vergisi oranının çok altında olması örneklerden sadece bir tanesidir. “New York Times” gazetesinde yayınlanan bir makalede ise S&P 500 endeksindeki 71

teknoloji şirketinin, diğer S&P 500 şirketlerinden ortalama üçte bir daha az bir oranda vergi ödedikleri tahmin edilmektedir (Cheng vd., 2020: 1).

Ulusal alanda vergisel hedeflere ulaşan ÇUŞ'lar açısından uluslararası alanda da gayri maddi varlıkların ayrı bir önemi vardır. Zira e-ticaretin kullanımıyla birlikte artan grup içi faaliyetlerde gayri maddi varlıkların kullanım oranı artmıştır. Bu bağlamda şirketler, ilişkili birimleri arasında, gayri maddi varlıkların fiyatları ile oynamak suretiyle karlarını yüksek vergili ülkelere düşük vergili ülkelere kaydırmakta (Benshalom, 2013; Sansing, 2014; Dyreng vd., 2015; Beer ve Leoprick, 2015; Hebous ve Johannesen, 2016; Cristea ve Nguyen, 2016; Liu vd., 2017; Hopland vd., 2018) ve temel amaçları olan kar maksimizasyonu hedeflerini gerçekleştirmektedirler. Nitekim “Ramboll Management Consulting” ve “Corit Advisory” danışmanlık firmaları tarafından belirlenen yedi önemli vergi planlama yapısından üçü, fikri mülkiyet hakları kullanımını içermektedir (Hak ve Andrić, 2021: 111).

Şirketlerin, gayri maddi varlıkların fiyatlarıyla rahatça oynamalarının sebebi; bu varlıkların çoğunun emsal bedellerinin tespitinin zor olmasından kaynaklanmaktadır. Öyle ki gayri maddi varlıklar için uygun bir transfer fiyatının belirlenmesi, hem ÇUŞ'lar hem de ülkelerin vergi idareleri açısından zorlu bir süreçtir. Taraflar, karşılaştırılabilir bir emsal bedelinin çok az olması sebebiyle fiyat belirlemesi konusunda zor anlar yaşamaktadır. Şirketler, gayri maddi varlıkların transfer fiyatlandırması için uygun olmadığını, çünkü bu varlıkların genellikle “çok değerli ve benzersiz” özelliklere sahip olduklarını belirtmektedirler (Pinto, 2012: 37-41). Gayri maddi varlıkların bu karakteristik özelliklerinden yararlanan şirketler, e-ticareti de kullanarak transfer fiyatlandırması manipülasyonlarını çok rahat yapabilmekte ve dünya çapındaki vergi yükümlülüklerini azaltabilmektedirler (Abdallah ve Maghrabi, 2009: 115-116).

Yapılan çalışmalar incelendiğinde, şirketlerin vergi yüklerini azaltma stratejisi olan vergi planlamaları ile gayri maddi varlıklar arasında bir ilişki olduğu görülmektedir. Şirketler, vergi planlaması amacıyla gayri maddi varlıklarını (özellikle patentleri) çeşitli ülkelere konumlandırmaktadırlar. Öyle ki Microsoft, Apple, Starbucks, Google vb. ÇUŞ'lar, düşük vergi oranına sahip ülkelerde şirketlerin toplam gelirlerinin önemli bir bölümünü üstlenen patent sahibi birimleri işletmektedirler (Knoll ve Riedel, 2019: 25). Tablo 7’de vergi planlaması ile gayri maddi varlıklar arasındaki ilişkiyi kanıtlayan bazı örnek çalışmalara yer verilmiştir.

Tablo 7: Vergi Planlaması-Gayri Maddi Varlıklar Hakkında Literatür Çalışması

Yazar ve Yılı	Kapsam Alanı ve Yıl Aralıkları	Çalışma Konusu	Bulgular
Dischinger ve Riedel (2011)	Avrupa (1995-2005)	Gayri maddi varlıklar	Grup içi birimler ile ortalama vergi farkındaki 1 birimlik artış, birimlerdeki gayri maddi varlıkları yaklaşık %1,7 oranında arttırmaktadır.
Karkinsky ve Riedel (2012)	Avrupa (1978-2007)	Patent sahipliği	Kurumlar vergisi oranındaki 1 birimlik artış, patent başvurularını yaklaşık %3,5-%3,8 oranında azaltmaktadır.
Böhm vd. (2012)	Avrupa (1978-2007)	Patentlerin vergi cennetlerine taşınma olasılığı ve kontrollü yabancı şirket mevzuatının etkinliği	Patent değerinde 1 standart sapma artış, bir vergi cennetinde patentin yeniden yerleştirilmesi olasılığını yaklaşık %16 artırır. Bir vergi cennetinde bu patentin yeniden yerleştirilmesi olasılığı, kontrollü yabancı şirket mevzuatı tarafından yaklaşık 1/3 oranında azaltılır.
Griffith vd. (2014)	Avrupa (1985-2005)	Patent sahipliği	Kurumlar vergisi oranındaki 1 birimlik artış, patent başvurularını yaklaşık %0,5-%3,9 oranında azaltmaktadır.
Beer ve Leoprick (2015)	Dünya (2003-2011)	Raporlanan karların vergiye duyarlılığı ve gayri maddi varlıklar	Kurumlar vergisi oranındaki 1 birimlik artışa karşın gayri maddi varlığı olmayan iştirakler, karlarını %0,76 oranında düşürürken, gayri maddi varlığı olanlar %1,2 oranında düşürmektedirler.
Skeie vd. (2016)	Dünya (2004-2010)	Patent yerinde vergi hassasiyeti	Patent gelirleri üzerinde %5'lik tercihli vergi indirimi, patent başvurularını yaklaşık %6 oranında arttırmaktadır.
Dudar ve Voget (2016)	Avrupa ve ABD (1996-2012)	Ticari Marka ve Patent konum tercihleri	Ticari markaların konum seçiminin vergi esnekliği, patentlerin konum seçiminin vergi esnekliğinden daha büyüktür.
Alstadtsaeter vd. (2018)	Dünya'da en büyük 2000 kurumsal Ar-Ge yatırımcısı (2000-2011)	Patent sahipliği	Kurumlar vergisi oranındaki 1 birimlik artış, patent başvurularını yaklaşık %13,1 (ilaç sektörü),%1,5 (bilgi iletişim sektörü) ve %5,4 (otomobil sektörü) azaltmaktadır.

Kaynak: Hak ve Andrić, 2021: 111; Dudar ve Voget, 2016: 1

Tablo 7'de görüldüğü üzere şirketler vergi planlaması yapmakta ve bu doğrultuda vergi oranlarındaki artışa bağlı olarak gayri maddi varlıklarının konumlarını değiştirmektedirler. Yapılan çalışmalarda da bu durum görülmekle birlikte, şirketlerin vergi esneklikleri konusunda farklılık gösterdikleri göze çarpmaktadır. Bunun sebebi olarak; çalışmacıların inceleme bölgelerinin ve çalışmaya konu olan yılların farklı olması gösterilebilir. Belirtilmesi gereken bir durum da, kontrollü yabancı şirket mevzuatlarının, gayri maddi varlıkların vergi cennetlerine konumlandırılmasını

azalttığıdır. Buradan da anlaşılmaktadır ki mevzuatların varlığı ve etkinliği, şirketlerin gayri maddi varlıkları kullanarak yapacakları kar aktarım faaliyetlerini sınırlandırabilmektedir.

Mevzuatların varlığına ek olarak gayri maddi varlıkların tespit zorluğuna ve kar ve maliyetlerin bölüşümüne dair literatürde iki farklı yaklaşım önerilmektedir. Bunlardan birincisi; karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, diğeri ise; maliyet paylaşım anlaşmalarıdır. Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi; güvenilir sonuçlar vermesi sebebiyle en çok tercih edilen yöntemdir. Ancak gayri maddi varlıkların özelliklerinin tanımlanması, farklılaştırılması, sınıflandırılması, karşılaştırılması gibi zorlukların olduğuna dair (Muhammadi vd., 2016: 330) gerek OECD, Birleşmiş Milletler gibi uluslararası kuruluşlar gerekse de birçok ülke hemfikirdir. Bunun için de karşılaştırılabilir bir işlem yapabilmek için bağımsız taraflar arasında kararlaştırılacak koşulların belirlenmesi öncelikli hedef olmalıdır (OECD, 2017: 247-248). Genellikle benzersiz özelliklere sahip olan gayri maddi varlıkların karşılaştırılabilmesi için; gayri maddi varlıkların kendine özgülüğü, etki edeceği coğrafi bölge, bu varlıkların yasal olarak korunma süresi, gelişim aşaması, geliştirilme hakları, gelecekte beklenen ekonomik yararı, yerel pazar özellikleri vb. kriterlerin dikkate alınması, karşılaştırmanın doğru yapılabilmesi için önemlidir (UNCTAD, 2017: 301-302). Diğer bir yaklaşım olan maliyet paylaşım anlaşması; aktiflerin, hizmetlerin ya da hakların geliştirilmesi, üretimi ya da temin edilmesine ilişkin maliyetlerin ve risklerin, elde edilmesi beklenen yararlar karşılığında katılımcılarca paylaşımını öngörür. Maliyet paylaşımı, gayri maddi varlıkların üretimi ya da geliştirilmesi için yapılan giderlerin ve bu varlıkların satılması veya transferi halinde elde edilecek gelirleri paylaşma olanağı tanımaktadır (Öcal, 2015: 436-437).

Sonuç olarak dijital ekonomi ve buna bağlı gelişen e-ticaret yoluyla; yazılı, patentler ve ticari markalar gibi gayri maddi varlıkların kullanımı yaygınlaşmaktadır. Bu tür gayri maddi varlıkların konumlarının değiştirilmesi ve fiyatlandırılması, karı düşük vergili ülkelere kaydırmak için şirketler tarafından yaygın olarak kullanılmaktadır. Teknolojinin, özellikle dijital ekonomi ve e-ticaretin hızlı bir şekilde gelişmesi, ülkelerin vergi sistemlerinde önemli bir zorluk oluşturmaktadır. Gayri maddi varlıkların piyasada emsallerinin neredeyse olmaması, vergi makamları için önemli sorun teşkil etmektedir. Bunun sebebi gayri maddi varlıkların emsal bedellerinin tespitinin güç olmasıdır. Gayri maddi varlıkların bu özelliğinden dolayı ÇUŞ'lar, ilişkili birimleri arasında transfer fiyatlarını belirleme konusunda önemli bir takdir yetkisine sahiptir (Juranek vd., 2018: 67). Emsal bedelin ve uygun transfer fiyatlandırması yöntemlerinin belirlenmesi sorunu, ÇUŞ'ların gayri maddi varlıkların mülkiyetlerini, düşük vergi alanlarındaki küresel vergi tasarrufu stratejilerinin bir parçası olarak tuttuklarını gösteren ampirik kanıtlarla daha da şiddetlenmektedir (Dischinger vd., 2014).

2.2. Elektronik Ticaret Yoluyla Transfer Fiyatlandırmasının Ülkeler Üzerindeki Vergisel Etkileri

Kurumlar vergisi, dünyanın tüm bölgelerinde, özellikle de düşük gelirli ülkelerde önemli bir finansman kaynağıdır (Cobham ve Janský, 2018: 206-207). Ülkeler açısından kurumlar vergisi gelirleri ne kadar önemliyse, ÇUŞ'lar açısından da çeşitli vergi planlamaları yaparak minimum vergi ödemek de o derece önem arz etmektedir. Şirketlerin bu amaçlarına ulaşmada kullandıkları en yaygın yöntemlerden birisi transfer fiyatlandırmasıdır. Çoğu ülkelerin bu konuda resmi kurallarının ve kanunlarının olmaması, şirketleri, vergi ödemekten kaçınmak için transfer fiyatlarını manipüle etmeye teşvik etmektedir (Beebeejaun, 2019: 205). E-ticaret araçlarının kullanımı da bu hareket serbestisini daha geniş alanlara yayarak ülke vergi gelirlerinin azalmasına sebep olmakta ve küresel çapta ciddi vergi kayıplarına yol açmaktadır. Nitekim bulgular da vergiye bağlı kar değişimlerinin son 20 yılda arttığını, bunda teknolojik gelişmelerinin önemli derecede pay sahibi olduğunu göstermektedir (Rathke vd., 2020: 4). Bu meyanda, ÇUŞ'ların küresel çapta yarattığı vergi gelirleri üzerindeki olumsuz etkiler, birçok araştırmacı tarafından ilgiyle karşılanmış ve bu etkilerin boyutu tahmin edilmeye çalışılmıştır (Janský ve Palanský, 2019: 1049).

Esas itibarıyla ÇUŞ'ların, vergi yüklerini azaltmak amacıyla karlarını ülkeler arasında kaydırmaları üç kanal yoluyla gerçekleşmektedir. Bunlar; ilişkili birimler arasında borç değişimi, gayri maddi varlıkların transferi ve stratejik transfer fiyatlandırmasıdır. Her üç yol da ÇUŞ'ların karlarını, varlıklarını ve dolayısıyla vergiye tabi matrahlarını genelde vergi cenneti olarak adlandırılan düşük vergi oranlarına sahip ülkelere yapay olarak kaydırarak küresel vergi yükümlülüklerini azaltma konusunda şirketlere yardımcı olacak niteliktedir (Janský ve Palanský, 2019: 1051). Şirketlerin kar değişimi yaparken kullandıkları ve kar değişiminin önemli bir kısmını oluşturan hiç şüphesiz gayri maddi varlıklar ve transfer fiyatlandırmasıdır (Heckemeyer ve Overesch, 2017: 984). E-ticaretin, şirketler arasında kullanımının yaygınlaşması ve özellikle de gayri maddi varlıkların çoğunlukla emsalsiz olması, şirketleri, ilişkili birimleri arasında istedikleri gibi fiyat belirlemeye teşvik etmektedir. Nitekim markalar, patentler, ve Ar-Ge gibi gayri maddi varlıklar, vergi cenneti diye tabir edilen düşük vergi oranına sahip bir ülkedeki ilişkili birimlere yapay olarak satılmakta, daha sonra o birim üzerinden diğer birimlere istenilen fiyatlara satılabilmektedir (Bryan vd., 2017; Seabrooke ve Wigan, 2015; Taylor vd., 2015). Böylelikle şirketlerin kar aktarım faaliyetleri kolayca gerçekleştirebilmektedir. Ayrıca bunların elektronik ortamda yapılması ise vergi idarelerinin tespitini zorlaştırmakta hatta imkansız hale getirmektedir.

ÇUŞ'ların karlarını aktarmaları ve bu kar aktarımlarının küresel kapsamda ne kadar vergisel kayıplara sebep olduklarıyla alakalı olarak gerek uluslararası örgütler gerekse de araştırmacılar tarafından çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalar genel itibarıyla Tablo 8'de verilmiştir.

Tablo 8: ÇUŞ'ların Kar Değişimlerinin Yarattığı Vergisel Kayıpların Boyutu

Yazar ve Çalışma Yılı	Kapsam Alanı	Tahmini Vergi Kaybı (Milyar Amerikan Doları)	Vergi Kaybı Tahmin Edilen Yıl
UNCTAD (2015)	Küresel	200	2012
OECD (2015)	Küresel	100-240	2014
Crivelli vd. (2016)	Küresel	123	2013 Kısa Dönem
Crivelli vd. (2016)	Küresel	647	2013 Uzun Dönem
Clausing (2016)	Küresel	280	2012
Cobham and Janský (2018)	Küresel	500	2013 Uzun Dönem
Tørsløv vd. (2018)	Küresel	230	2015

Kaynak: Bradbury vd., 2018: 101.

Tabloda 8'deki çalışmalardan da görüleceği üzere, örgütler ve araştırmacılar arasında fikir birliği bulunmamakta ve çalışma sonucunda tespit edilen vergi kayıpları arasında önemli farklılıklar görülmektedir. Bunun temel sebebi olarak ise; araştırmada kullanılan verilerin farklı ve eksik olması gösterilebilir. Gayri maddi varlıkların emsallerinin olmaması sebebiyle değerinin doğru tespit edilememesi ve şirketler tarafından da rahatlıkla gizlenebilmesi, kar aktarım çalışmalarını sınırlandırabilmektedir. Böylece eksik veya yanlış verilere ulaşan örgütler ve araştırmacılar, vergi kaybı konusunda farklı tahminler yapabilmektedirler.

Sonuç olarak, şirketler vergi yüklerini minimum düzeye indirebilmek amacıyla elde etmiş oldukları karları yüksek vergili ülkelere düşük vergili ülkelere doğru hareket ettirme çabasında olmaktadır. Bunu yaparken, gayri maddi varlıklarını vergi cenneti olarak tabir edilen ülkeler aracılığıyla birimlerine aktarmaları, kar aktarım yöntemleri içerisinde en yaygın olanıdır. Tüm bu işlemlerin elektronik araçlar vasıtasıyla elektronik ortamlarda yapılması, kar aktarımını oldukça kolaylaştırmakta ve vergi idarelerinin de tespitini bir o kadar zorlaştırmaktadır. Örgütler ve araştırmacıların da yaptıkları çalışmalar sonucu vergi tahminlerinin de büyüklüğü göstermektedir ki, şirketler karlarını aktararak amaçlarına ulaşmakta, buna karşılık vergi idareleri ciddi anlamda vergisel gelir kaybına uğramaktadırlar.

2.3. Elektronik Ticaret Yoluyla Transfer Fiyatlandırmasının Tespiti

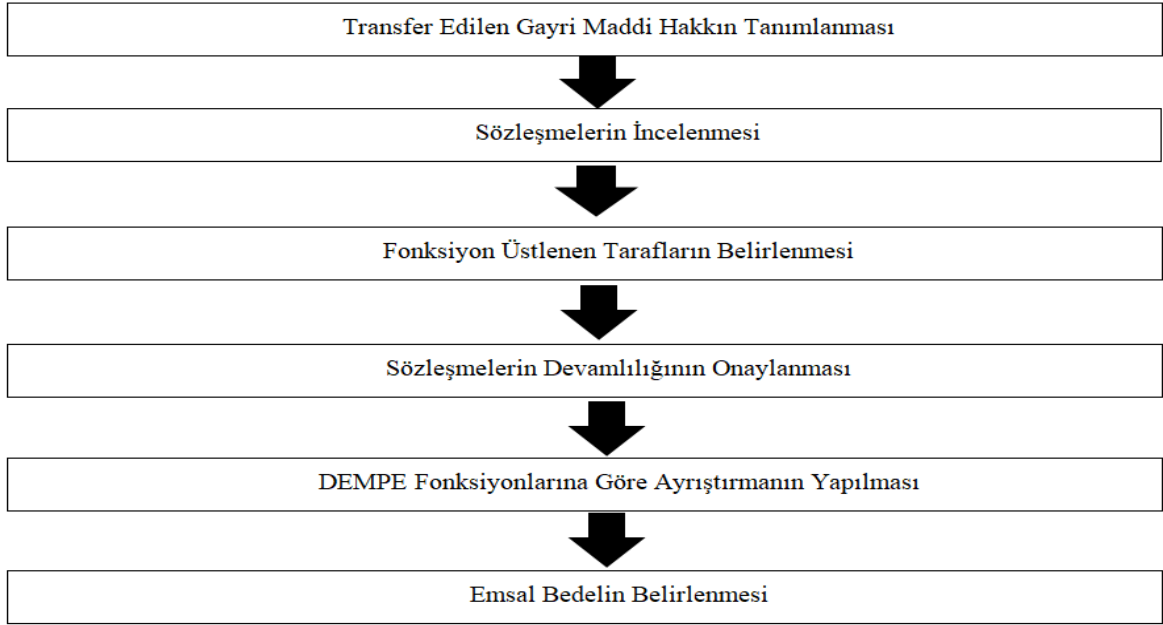
Son zamanlarda dijitalleşmenin artışı ve buna bağlı olarak e-ticaretin kullanımının artması, şirketlerin grup içi işlemler yoluyla yaptıkları ticaretlerinde bazı karmaşık durumların çözülmesini gerektirmektedir. Bunlardan bir tanesi, şirketlerin, ilişkili birimleri arasındaki transferinde gayri maddi varlıkların bedelinin nasıl tespit edileceği konusudur. Nitekim gayri maddi varlıklar, e-ticaret vasıtasıyla ilişkili birimlere transfer edildiğinde vergi idarelerinin bu vergiye tabi işlemi tespit edip vergilendirmesi oldukça zor bir işlem olarak görülmektedir. Ayrıca gayri maddi varlıklar, kar aktarımına oldukça elverişlidirler. Bu sebeple, ÇUŞ'ların karları düşük vergili ülkelere aktarmak istemeleri ve bunu da maddi varlıklardan ziyade gayri maddi varlıkların transferi şeklinde yapmaları,

vergi idarelerinin gayri maddi varlıkları temel öncelikleri haline getirmelerine ve bu durumu tespit için konsept geliştirmelerine sebep olmuştur. Bu konseptten kastedilen şey, vergi idarelerinin işleme konu olan gayri maddi varlıkların emsal bedelini tespit etmek amacıyla yapılacak DEMPE (Development, Enhancement, Maintenance, Protection, Exploitation- Geliştirme, İyileştirme, Sürdürme, Koruma, Kullanma) analizidir. DEMPE analiziyle, gayri maddi varlıkların vergisel avantaj sağlayan ülkelerdeki şirketlere transferlerinin ve bu yolla elde edilecek avantajların önüne geçilmesi amaçlanmıştır (Daşdemir ve Tinkir, 2020: 116-117).

DEMPE analizi hakkında ilk kez OECD'nin BEPS projesi kapsamında 2015 yılında yayınlanan bir raporunda bahsedilmiştir. Bu analizin ortaya çıkış amacı, transfere konu olan gayri maddi varlığın emsal bedeline ulaşma noktasında BEPS öncesi dönemde yapılan tek yönlü işlev, varlık ve risk analizinin yeterli gelmemesi ve vergisel adaleti sağlayamamasıdır. Çünkü yapılan bu analizler, işleme konu olan gayri maddi varlığın üzerinde yaratılan değeri göz ardı etmekteydi (Jain, 2017: 15). DEMPE analizi ile birlikte gayri maddi varlık üzerine değer katan geliştirici Ar-Ge faaliyetleri, pazarlama faaliyetleri, kontrol ve koruma fonksiyonları da önemli hale gelmiştir. Yaratılan bu değer katan faaliyetler, üstlenilen fonksiyonlara bağlı olarak işletmelerin ilişkili birimleri arasında orantılı olarak paylaştırılacaktır (Svažič, 2019: 105). Böylelikle değer zincirindeki bütün fonksiyonlar önemli hale gelerek karın tek bir elde toplanmasının önüne geçilmiş olacaktır (De Broe vd., 2019: 17-18; Daşdemir ve Tinkir, 2020: 123). Ayrıca gayri maddi varlığın emsal bedelinin tespiti de doğru yapılmış olacaktır.

OECD, ÇUŞ içindeki ilişkili birimlerin birbirleri arasındaki ticari veya finansal ilişkilerin tanımlanabilmesi amacıyla gayri maddi varlıkları içeren işlemlerin analizine yönelik olarak altı aşamalı bir sistem sunmaktadır. Bunlar sırasıyla Şekil 4'te ifade edilmiştir (OECD, 2017: 262).

Şekil 4: Gayri Maddi Varlık İşlem Analizi



Kaynak: OECD, 2017: 262.

Şekil 4’te belirtilen aşamalar OECD rehberinde şöyle açıklanmaktadır (OECD, 2017: 262):

1. Gayri maddi varlıklara özgü DEMPE fonksiyonlarına ilişkin ekonomik olarak önemli risklerin belirlenmesi,
2. Gayri maddi varlıklarla ilgili ilişkili birimler arasındaki tüm sözleşmesel yapıların ortaya konması,
3. Fonksiyon analizi yapılmak suretiyle gayri maddi varlıkların geliştirilmesi, değerinin arttırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullanılmasıyla ilgili olan, varlıkları kullanan ve riskleri yöneten tarafların belirlenmesi,
4. Sözleşmeye bağlı olarak düzenlemelerin şartları ile tarafların davranışları arasındaki tutarlılığın teyit edilmesi ve tarafların gayri maddi varlıkların geliştirilmesi, değerinin arttırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullanılmasıyla bağlantılı, ekonomik açıdan önemli riskleri kontrol edip etmediğinin ve bu riskleri yüklenmek için yeterli finansal kapasiteye sahip olup olmadığının belirlenmesi,
5. Yukarıda belirtilmiş olan aşamalar dahilinde gayri maddi varlıkların geliştirilmesi, değerinin arttırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullanılmasına ilişkin fiili olarak kontrol edilen işlemlerin belirlenmesi,
6. Emsal bedellerin her bir tarafın gerçekleştirilen işlemlere, kullanılan varlıklara ve üstlenilen risklere katkıları ile uyumlu olacak şekilde belirlenmesi.

Açıklamalarda da belirtildiği gibi DEMPE analizi, ayrıntılı ve aşamalı olan bir süreçtir. BEPS öncesi dönemde yapılan işlev, varlık ve risk analizinin kapsayıcı olmaması, karşılaştırılabilirliğin doğru yapımını zorlaştırmaktayken, DEMPE analizi sayesinde, yaratılan değer, üstlenilen fonksiyonlar ve riskler açısından ticari işleme taraf olanlar için derinlemesine analiz edilmekte ve daha sağlıklı sonuçlar alınabilmektedir. Böylelikle emsal bedele ulaşma noktasında karlar ekonomik gerçekliğe uygun dağıtılabilmekte ve vergi idarelerinin elleri güçlenmektedir. Dolayısıyla e-ticaret üzerinden rahatlıkla yapılabilen transfer manipülasyonu ve özellikle gayri maddi varlıkların bedelini rahatlıkla belirleme suretiyle kar aktarım serbestisinin önüne geçilebilmektedir. Sonuç itibarıyla de, ÇUŞ'ların bütün karlarını düşük vergili ülkelere toplama ihtimali azaltılarak, vergi idarelerinin uğradığı ciddi boyutlardaki vergisel kayıplar engellenebilmektedir. Nitekim bu durumun farkında olan şirketler de gayri maddi varlık konusundaki politikalarını, BEPS projesinden sonra değiştirmeye başlamışlardır. Öyle ki yakın zamanda 64 ÇUŞ yöneticisine yapılan bir ankete göre, gayri maddi varlıklar söz konusu olduğunda, yöneticilerin %46'sı transfer fiyatlandırması yöntemini değiştirdiğini söylerken %33'ü ise değiştirmedini, %21'i gelecekte değiştireceğini söylemiştir (White, 2019).

2.4. Elektronik Ticaret Yoluyla Transfer Fiyatlandırmasını Önleme Yöntemleri

Ticari hayatın gittikçe küreselleştiği ve karmaşıklaştığı bu zamanlarda elektronik araçların da kullanılmaya başlanması, vergi idarelerini zor durumda bırakmaktadır. Hali hazırda çoğu şirket ticari işlemlerinde transfer fiyatlandırması manipülasyonu yapmakta ve e-ticaretin de devreye girmesi, şirketlerin vergi kaçırma noktasında ellerini güçlendirmektedir. Bu manipülasyonun yapılmasına sebep olan en büyük faktör şüphesiz ki emsal bedelin doğru tespit edilemeyişi ve özellikle de şirketlerin sahip oldukları gayri maddi varlıkların çoğu kez tekel durumunda olmasıdır. Vergi idarelerinin emsallere uygunluk ilkesini uygulama noktasında ellerinde yeterli verilerin olmayışı, vergisel kayıpları önlemek amacıyla çeşitli girişimlerde bulunmalarını gerektirmektedir. Nitekim vergi idarelerinin vergisel kayıpları önlemek için kullandıkları en yaygın yöntemler; Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları ile Belgelendirme ve Dokümantasyon yükümlülükleridir (Sari vd., 2020: 2; Brychta vd., 2020: 42).

Vergi idarelerinin transfer fiyatlandırma konusunda e-ticaretin yarattığı belirsizlikten kaçınmak için uyguladıkları yöntemlerden bir tanesi Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarıdır (Öcal, 2015: 499). Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları sayesinde ticarete konu olan mal ve hizmetlerin bedelini tespit etme konusunda vergi idaresi ile vergi mükellefi bir araya gelerek anlaşmaktadırlar. Böylece vergi mükellefi cezai yaptırımlardan kurtulmakta, vergi idareleri ise vergi gelirlerinden mahrum kalmamaktadırlar. Vergi idarelerinin uyguladıkları bir diğer önleme yöntemi ise Belgelendirme ve Dokümantasyon yükümlülükleridir. Belgelendirme ve Dokümantasyon yükümlülükleri sayesinde, şirketlerin özellikle e-ticaret ve gayri maddi varlıkları kullanarak ilişkili birimleri arasında yapmış oldukları kar aktarımı engellenmektedir (Ting ve Gray, 2019: 1665).

2.4.1. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları

Sınır ötesi ticaretin yaklaşık üçte biri ÇUŞ'lar tarafından yapılmaktadır. Vergisel amaçlı olarak şirketler, geliri ve dolayısıyla vergi tabanını etkileyecek tüm işlemlere transfer fiyatı uygulamaktadırlar. Ancak şirketler tarafından transfer fiyatlarının ayarlanması ise belirsizliklere neden olabilmektedir. E-ticaretin devreye girmesi ile bu belirsizlikler daha da artmaktadır. Çünkü şirketler, mal veya hizmet için belirlemiş oldukları fiyatların, vergi idareleri tarafından kabul edilip edilmeyeceklerini ve edilmeyecekse de nasıl ayarlanması gerektiğini bilmemektedirler (E&Y, 2019).

E-ticaretin yaygınlaşmasıyla birlikte, şirketlerin özellikle üretmiş oldukları gayri maddi hakların karşılaştırılabilirliklerinin olmaması (Munira, 2017: 6) dolayısıyla bunların transfer fiyatlarını belirleme konusundaki belirsizliği azaltmanın bir yolu, Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları uygulamaktır (Becker vd., 2017: 256). Ülke vergi idareleri de mükelleflerle yaşanacak olası ihtilafların önüne geçebilmek, gelir kaybı risklerini azaltmak amacıyla özellikle son zamanlarda Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarına yönelmektedirler (Avoseh, 2014: 21-22; Ivan ve Ladar, 2020: 7).

Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları; *“Mal veya hizmetlerin fiyatlarının emsallerine uygun bir şekilde belirlenebilmesi için kullanılacak transfer fiyatlandırması yöntemlerinin vergi mükellefi ile vergi idaresi veya idarelerinin ortak bir şekilde kararlaştırdıkları anlaşmalardır.”* (Avoseh, 2014: 5) şeklinde tanımlanabilir. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının yapılması, belirlenecek fiyatların emsallerine uygun bir şekilde yapılacağı konusunda kesinlik sağlaması sebebiyle yaygın olarak kullanılmakta (Kortebusch, 2014) ve hem vergi idare(s)i'lerine hem de mükelleflere güvence vermektedir (Krtalic ve Setic, 2013: 448-449; Chugan, 2014: 359).

Genel olarak Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları, üç tarafın rekabet eden hedefleri sonucunda oluşturulmuştur. Bu hedefler şu şekilde sıralanabilir (Nielsen, 2015: 18):

- Yerel vergi idarelerinin gelirlerini maksimize etme hedefleri,
- Yabancı vergi idarelerinin gelir getirici hedefleri,
- Vergi mükelleflerinin (ÇUŞ'ların) ödedikleri vergileri minimize etme hedefleri.

Ulaşılmak istenen hedefler dolayısıyla transfer fiyatlandırmasının belirlenmesinde yaşanan veya yaşanma ihtimali olan sorunlar, Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları sayesinde aşılmaktadır. Öyle ki transfer fiyatlandırması yöntemine ilişkin oluşturulan fikir birliği ile muhatap olan taraflar, gelirlerin paylaşılması ve vergilendirilmesi konusunda ortak bir mutabakat sağlanmaktadır (Yalçiner ve Ertürk, 2017: 414).

Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları, çeşitli dezavantajları içerisinde barındırmakla beraber, bütün olarak bakıldığında sağladığı avantajların daha çok olması sebebiyle (Alm ve Ehrstedt, 2011: 34) ulusal vergi idareleri tarafından sıkça kullanılmak istenmektedir. Ayrıca vergi mükellefi olan ÇUŞ'lar da, vergi kesinliği sağlaması dolayısıyla Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarına yönelmektedirler. Böylece vergi idareleri ile vergi mükellefleri arasında kazan-kazan durumu oluşmakta (Brychta ve Sulik- Górecka, 2019: 209; Beebeejaun, 2019: 215) ve her iki taraf da karlı çıkmaktadır. Tablo 9'da Peşin fiyatlandırma Anlaşmalarının avantaj ve dezavantajları karşılaştırmalı olarak verilmiştir.

Tablo 9: Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Avantajları ve Dezavantajları

Avantajları	Dezavantajları
Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları ortalama 4-5 yıl süreli olarak imzalanmaktadır. Böylece mükelleflerin vergi planlaması yapmalarına imkan tanınmaktadır.	Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının başvurudan itibaren anlaşmanın imzalandığı tarihe kadar olan süreci çok uzun ve maliyetli olabilmektedir.
Transfer fiyatlandırmasına ilişkin denetim riski ve bunun sonucunda kesilecek cezalar için mükellefler korunmaktadır.	Anlaşma sürecinin yürütülmesinde vergi idareleri tarafından ticari işlem ile ilgili mükellefler ağır belge yükümlülüğüne maruz bırakılabilmektedir.
Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları imzalandıktan sonra belge tutma yükümlülüğü, sadece anlaşılan yöntemi destekleyecek kanıtlar için geçerlidir.	Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarına başvuran şirketlerin, transfer fiyatlandırması incelenmesinden kesinlikle korunduğunu söylemek pek mümkün değildir. Şirketler, anlaşma şartlarını yerine getirdiğini sürekli olarak kanıtlamak zorundadırlar.
Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları sayesinde bir vergi mükellefinin, ticari işlem yaptığı birden fazla ülkede çifte vergilendirilmesinin önüne geçilecektir.	

Kaynak: Yalçiner ve Ertürk, 2017: 415-416'dan derlenerek oluşturulmuştur.

Tablo 9'dan da görüleceği gibi, Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının belki de en önemli avantajı; şirketlerin yaptıkları mal veya hizmet alışverişlerinde, transfer fiyatlandırmasını yanlış belirledikleri takdirde maruz kalacakları denetim riski ve sonrasında alacakları ağır ceza riskini önlemesidir. Ayrıca şirketler denetim sonrası aldıkları cezalara itiraz etseler dahi, yasal prosedürlerin son derece maliyetli olması ve süreci uzatması, şirketleri, vergi idareleriyle anlaşmaya itmektedir (Afik ve Lahav, 2015: 7).

Bunlara ek olarak, Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının ulusal vergi idareleri için de sağladığı avantajları bulunmaktadır. Şirketlerin, özellikle ticareti elektronik olarak yapmaları ve ticaretlerinde kolayca fiyatlanamayan gayri maddi varlıklar kullanmaları, bu işlemlerin tespitini zorlaştırmaktadır. Ayrıca piyasada bazı varlıkların emsallerinin bulunamaması (Afik ve Lahav, 2015: 2), vergi idarelerinin, fiyatlandırma konusunda yüksek maliyetlere katlanmalarına ve çok zaman harcamalarına sebebiyet vermektedir. Bu gibi durumlarla karşılaşp vergi gelirlerinden mahrum

kalmamak adına ulusal vergi idareleri açısından Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları, çözüm yöntemi olarak görülmektedir.

Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları, sadece mükellef ile ulusal vergi idaresinin taraf olduğu ihtilaf çözüm yöntemlerinden biri değildir. Aynı zamanda mükellefin talep etmesi halinde anlaşmaya birden çok vergi idaresi de taraf olabilmektedir. Çünkü şirketler çok uluslu olabilmekte ve ticaretleri sınırlar ötesine uzanabilmektedir. Dolayısıyla birden fazla vergi mükellefi olduğu ülkeler arasında da gerek bazı durumlarda zor olan emsal bedelin tespiti gerekse ödeyecekleri vergilerin kesinliğini sağlamak açısından çok taraflı Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarına ihtiyaç duyulabilmektedir. Bu bağlamda Tablo 10’da Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları türleri ifade edilmektedir.

Tablo 10: Peşin Fiyatlandırma Anlaşma Türleri

Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları Türleri	Tanımları	Not
Tek Taraflı	Vergi mükellefi ile ulusal vergi idaresi arasında yapılan anlaşmalardır.	Aksi belirtilmediği takdirde Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları, transfer fiyatlandırma rehberinin ilgili bölümlerinde, özel durumlar dışında tek taraflı bir anlaşma içermesi amaçlanmamıştır.
İki Taraflı	Vergi mükellefi ile ulusal vergi idaresi ve bir başka ülkenin vergi idaresi arasında yapılan anlaşmalardır.	Karşılıklı anlaşma prosedürü kapsamında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının yürütülmesine yönelik ayrıntılı bilgiler, transfer fiyatlandırma rehberinin ilgili bölümünde yer almaktadır.
Çok Taraflı	Vergi mükellefi ile ulusal vergi idaresi ve birden fazla yabancı ülke vergi idareleri arasında yapılan anlaşmalardır.	İki taraflı veya çok taraflı anlaşmaların, çifte vergilendirme riskini azaltması ve vergi mükelleflerine daha fazla kesinlik sağlaması ihtimali, tek taraflı anlaşmalara göre çok daha yüksektir.

Kaynak: Brychta ve Sulik-Górecka, 2019: 211

Snowdon’a göre (2010), şirketlerin modernleşmesi ve teknolojilerin gelişimiyle birlikte, bu duruma ulusal vergi idarelerinin ayak uydurabilmeleri gerekmekte ve bunun için de Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları konusunda gelişme kaydetmeleri gerekmektedir. Tablo 10’dan da görüleceği üzere, artık Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları sadece mükellef ile ulusal vergi idaresi arasında değil, birden fazla vergi idarelerinin de müdahil olduğu kapsamlı bir durumu gerektirmektedir. Aksi takdirde, her bir ülkenin vergi sistemindeki farklılıklar dolayısıyla gerek ülkelerin kendi aralarında gerekse de ülke vergi idareleri ile ÇUŞ’lar arasında sık sık çatışmalar yaşanmaya devam edecektir.

Ulusal ve uluslararası alanda vergi idareleri açısından gelir kaybına uğramamak, mükellefler açısından ise denetim ve ceza riski taşımadan vergi kesinliği sağlamak amacıyla Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları yapılmaktadır. Özellikle son yıllarda e-ticaretin yaygınlaşması ve özellikle gayri maddi varlıkların ticarete konu olması dolayısıyla Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının sayısında artışlar olmuştur. Öyle ki sadece üç yıl içinde ABD’de Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının sayısı 10 kat

artmıştır (Becker vd., 2017: 256). Tablo 11’de ülkeler, Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları türleri ve 2018 yılı sonunda yürürlükte olan Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları sayıları verilmiştir.

Tablo 11: Ülkelerin Yapmış Oldukları Peşin Fiyatlandırma Anlaşma Türleri ve Sayıları

Ülkeler	Mevcut Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları Türleri	2018 yılı sonunda yürürlükte olan toplam Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları sayısı
ABD	Tek Taraflı, İki Taraflı, Çok Taraflı	1820
Avusturya	Tek Taraflı, İki Taraflı, Çok Taraflı	56
Belçika	Tek Taraflı, İki Taraflı, Çok Taraflı	507
Hırvatistan	Tek Taraflı, İki Taraflı, Çok Taraflı	1
Çek Cumhuriyeti	Tek Taraflı, İki Taraflı, Çok Taraflı	68
Danimarka	İki Taraflı, Çok Taraflı	24
Finlandiya	Tek Taraflı, İki Taraflı, Çok Taraflı	6
Fransa	Tek Taraflı, İki Taraflı, Çok Taraflı	40
Almanya	İkili Taraflı, Çok Taraflı Not: Transfer fiyatlandırmasına ilişkin tek taraflı anlaşmalar, yalnızca 2006 Federal Maliye Bakanlığı genelgesinde belirtilen istisnai koşullar altında yapılabilir.	43
Yunanistan	Tek Taraflı, İki Taraflı, Çok Taraflı	1
Macaristan	Tek Taraflı, İki Taraflı, Çok Taraflı	54
İrlanda	İki Taraflı, Çok Taraflı	4
İtalya	Tek Taraflı, İki Taraflı, Çok Taraflı	170
Lüksemburg	Tek Taraflı, İki Taraflı, Çok Taraflı	14
Polonya	Tek Taraflı, İki Taraflı, Çok Taraflı	28
Portekiz	Tek Taraflı, İki Taraflı, Çok Taraflı	13
İspanya	Tek Taraflı, İki Taraflı, Çok Taraflı	79
İsveç	İki Taraflı, Çok Taraflı	21
Birleşik Krallık	İki Taraflı, Çok Taraflı	78
Türkiye	Tek Taraflı, İki Taraflı, Çok Taraflı	13

Kaynak: European Commission, 2019; Internal Revenue Service, 2019; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2017

Tablo 11’e bakıldığında bazı ülkelerin çok fazla sayıda Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları yaptığı görülürken, bazılarında çok az sayıda anlaşma mevcuttur. Bunun belki de en büyük sebeplerinden birisi; ÇUŞ’lar açısından zaman ve maliyet unsurlarıdır (Markham, 2012). Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarına başvuru talebinde bulunurken karşılaştıkları yüksek harç bedeli gibi maliyetler, şirketleri, anlaşma konusunda tereddüde düşürmektedir. Hali hazırda ÇUŞ’ların sayısına nazaran başvuru eksikliğinin bir başka nedeni de ulusal vergi idarelerinin şirketleri denetleme noktasında zayıf kalmasıdır. Bu nedenle Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarına başvurular, genellikle, denetim sürecine giren şirketler tarafından yapılmaktadır (Eden ve Byrnes, 2018: 27).

Özetlemek gerekirse Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları, ticaretin genellikle elektronik ortamda yürütüldüğü ve gayri maddi varlıklarda emsal bedel tespitinin güç olduğu durumlarda, vergi idareleri açısından, vergisel kayıpların oluşmasını engelleyen bir mekanizmadır. E-ticaret yoluyla transfer fiyatlandırma manipülasyonlarının arttığı son dönemlerde, Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları sayıları da artış göstermiştir. Bunun temel sebebi; vergi idarelerinin, emsallere uygun olmayan fiyatlandırmaları tespit etmeleri halinde uyguladıkları katı cezalardır (Munira, 2017: 2). Ağır cezai yaptırımlarla karşılaşmak istemeyen şirketler ise, belirli süreli olarak emsal bedel konusunda vergi idareleriyle Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları yapmak istemektedirler. Böylece şirketler, denetim ve cezalardan kurtulmakta, vergi idareleri ise vergisel gelirlerden mahrum kalmamaktadır.

2.4.2. Belgelendirme ve Dokümantasyon Yükümlülüğü

ÇUŞ'ların çeşitli transfer fiyatlandırması yöntemlerini kullanarak vergi planlamaları yapmaları çok olasıdır. Bu durumda karın çeşitli ülkelerdeki ilişkili birimlere aktarılmasının önüne geçmek amacıyla vergi idareleri tarafından getirilen bir önlem de Belgelendirme ve Dokümantasyon yükümlülükleridir (Takilal Singh, 2019: 48). E-ticaretin transfer fiyatlandırması yöntemleri üzerinde kullanılması ve bu sayede şirketler tarafından emsallere uygunluk ilkesinin rahatlıkla suistimal edilebilmesi, Belgelendirme ve Dokümantasyonun yükümlülüklerinin önemini arttırmıştır. Son zamanlarda vergi idarelerinin transfer fiyatlandırma dokümantasyonu ile ilgili olarak transfer fiyatlandırması vergi denetimlerini sıkılaştırması da konunun ciddiyetini açıklar mahiyettedir (Feleaga ve Neaçu, 2016: 190; Beebejaun, 2019: 209).

E-ticaretin, şirketlerin transfer fiyatlandırmasında kullanılması ve yapılan ticari işlemlerde bedellerin emsallerine uygun belirlenmemesi, vergi idarelerine, bir takım görevler yüklemiştir. Nitekim vergi idareleri, hangi işlemleri ve bunların kimlerle yapıldığını, işlem yapanların aralarındaki ilişkinin ne olduğunu, işlemlerin hangi şartlar altında yapıldığını ve fiyatlandırma yapılırken emsallere uygunluk ilkesinin korunup korunmadığını, kanunların kendilerine yüklediği görev ve yetkiler çerçevesinde araştırmak ve gerekiyorsa düzeltme yapmak zorundadırlar. Vergi idarelerinin bunları yapabilmesi için gerekli Belge ve Dokümantasyonlara ihtiyaçları vardır (Öcal, 2015: 503). Bu sebeple vergi idareleri, Belgelendirme ve Dokümantasyon yükümlülüğü getirmişlerdir.

Vergi idarelerinin kar akarımı konusunda tedbir mahiyetinde zorunlu tuttuğu Belgelendirme ve Dokümantasyon yükümlülüğünün, OECD'ye göre 3 amacı vardır. Bu amaçlara Tablo 12'de genel hatlarıyla değinilmiştir.

Tablo 12: Belgelendirme ve Dokümantasyon Yükümlülüğünün Amaçları

1. Amaç	Vergi mükelleflerinin, ilişkili birimleri ile yapacakları işlemlerdeki bedeli belirlerken ve diğer şartları oluştururken, transfer fiyatlandırması ile ilgili yükümlülüklerine yeterince uygunluk göstermelerini sağlayarak kar kaymasının önlemek.
2. Amaç	Vergi idarelerinin transfer fiyatlandırması ile ilgili risk analizlerini bilgiye dayalı yürütebilmeleri için gerekli bilgi ve verileri sağlamak.
3. Amaç	Vergi idarelerinin kendi yetki alanlarındaki vergiye tabi şirketlerin ve onların ilişkili birimlerinin, transfer fiyatlandırması ile ilgili denetimlerini sağlıklı bir şekilde yapabilmeleri için faydalı bilgiler sağlamak.

Kaynak: OECD, 2017: 230

Tablo 12’de belirtildiği gibi OECD Belgelendirme ve Dokümantasyon yükümlülüğünün amacını 3’e ayırmak suretiyle ifade etmiştir. Ancak bunlardan ziyade Belgelendirme ve Dokümantasyon yükümlülüğünün asıl amacı; vergi mükellefinin, emsallere uygunluk ilkesini, basiretli ve iyi niyetli bir iş adamı olarak uyguladığını, karşılaştırılabilirlik analizi yaptığını, ulaşılabilen bütün verilere ulaşarak emsal araştırdığını, en iyi fiyatlandırma yöntemini seçtiğini göstermesidir. Ayrıca bunu yazılı hale getirmesi ve istendiği takdirde vergi idaresine sunabilmesi de Belgelendirme ve Dokümantasyon yükümlülüğünün asıl amacıdır (Öcal, 2015: 506).

Asıl amacı emsallere uygunluk ilkesinin doğru bir şekilde uygulanması olan Belgelendirme ve Dokümantasyon yükümlülüğü konusunda vergi idarelerinin daha sağlıklı bilgiler elde etmesi ve vergi mükelleflerinin emsallere uygunluk ilkesine uyum konusunda motivasyonlarının artması amacıyla OECD, transfer fiyatlandırmasının belgelendirmesine dair üç kademeli bir yaklaşım benimsemiştir (OECD, 2017: 233). Bunlar Ana Belgelendirme Dosyası (master file), Yerel Belgelendirme Dosyası (local file) ve Ülke Bazlı Raporlama (country by country reporting) şeklindedir. Bu yaklaşımlar hakkındaki genel bilgiler Tablo 13’teki gibi belirtilmektedir.

Tablo 13: Belgelendirmeye Dair Yaklaşımlar

Belgelendirmeye Dair Yaklaşımlar	Belgelendirme Yaklaşımlarına Dair Amaçlar ve Bu Amaçlar Doğrultusunda Gerekli Olan Bilgiler
Ana Belgelendirme Dosyası (Master File)	Ana belgelendirme dosyasının amacı, vergi idarelerine ÇUŞ’ların küresel politika ve faaliyetlerine dair yüksek düzeyde bir değerlendirme imkanı sağlamaktır. Bundan dolayı Ana Belgelendirme Dosyasında, şirketlerin organizasyon yapısı, faaliyetlerinin yapısı ve gayri maddi varlıklarına dair bilgiler yer almalıdır.
Yerel Belgelendirme Dosyası (Local File)	Yerel Belgelendirme Dosyasının amacı, vergi mükelleflerinin belirli bir bölgeyi etkileyen transfer fiyatlandırması pozisyonlarında emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde hareket etmelerini sağlamaktır. Bu amaca uygun olarak şirketlerden, yönetim yapılarına, gayri maddi varlıklarına ve ilişkili birimleri ile yaptıkları işlemlere ilişkin bilgiler istenmektedir.
Ülke Bazlı Raporlama (Country by Country Reporting)	Ülke Bazlı Raporlamanın amacı, vergi idareleri tarafından yüksek düzeyli risk değerlendirmede ve BEPS ile bağlantılı diğer risklerin değerlendirilmesinde istatistiksel analizler için gerekli bilgileri sağlamaktır. Bu amaçla, ÇUŞ’ların faaliyetlerini sürdürmekte olduğu vergi bölgeleri kapsamında gelirin küresel dağılımı, ödenen vergiler ve ekonomik faaliyetlerin yerleşim merkezlerine dair belirli göstergelere ilişkin bilgilerin toplanması gerekmektedir.

Kaynak: OECD, 2017: 234-236

Tablo 13'te belirtildiği üzere belgelendirmeye dair 3 farklı yaklaşım vardır. Bu konuda değinilmesi gereken bir durum da, Belgelendirme ve Dokümantasyon yükümlülüklerinin kar aktarımını önlemesi noktasında ülkelerin çoğu hemfikir iken, hangi belge ve raporun hangi süre içerisinde mükellefin hazırlayıp teslim etmesine dair ülkeler arasında farklılıklar olabilmektedir. Vergi idareleri açısından sorun yaratmayan durum, şirketler açısından uyumsuzluklara neden olabilir. Tablo 14 incelendiğinde bu farklılıklar görülebilecektir.

Tablo 14: Transfer Fiyatlandırması Belgelendirme Yükümlülükleri

Ülkeler	Düzenlenmesi Gereken Belgelendirme Yükümlülükleri	Son Düzenleme ve/veya Teslim Tarihi
Avustralya	Ana Belgelendirme Dosyası, Yerel Belgelendirme Dosyası, Ülke Bazlı Raporlama	Mükellefler, ilgili oldukları raporlama döneminin bitiminden itibaren en geç 12 ay içerisinde hazırlamalıdır.
Kanada	Ana Belgelendirme Dosyası, Yerel Belgelendirme Dosyası, Ülke Bazlı Raporlama	Rapor hazırlamak için son tarih, vergi beyannamesi verme tarihidir. Ancak bu raporun teslimine gerek yoktur. Yazılı olarak vergi idaresi tarafından talep edilmesi halinde en geç 3 ay içinde teslim zorunluluğu vardır.
Çin	Ana Belgelendirme Dosyası, Yerel Belgelendirme Dosyası, Ülke Bazlı Raporlama	Yerel belgelendirme dosyası, işlemin yapıldığı yılı takip eden 30 Haziran tarihine kadar, Ana belgelendirme dosyası, mali yıl sonundan itibaren 12 ay içinde hazırlanması gerekmektedir. Bu dosyaların sunumu zorunlu olmamakla birlikte talep edilmesi durumunda 30 gün içinde teslimi gerekir. Ülke bazlı raporlamanın ise ertesi yıl mayıs ayı sonuna kadar sunulması gerekmektedir.
Fransa	Ana Belgelendirme Dosyası, Yerel Belgelendirme Dosyası, Ülke Bazlı Raporlama	Mükellefler talep edilmesi halinde belgeleri, 30 gün içinde hazırlamak ve sunmak zorundadırlar.
Yunanistan	Ana Belgelendirme Dosyası, Yerel Belgelendirme Dosyası, Ülke Bazlı Raporlama	Mükellefler, belgelerini, gelir vergisi beyannamesi sunum tarihine kadar hazırlamak zorundadırlar. Ayrıca talep edilmesi halinde 30 gün içinde sunulması gerekmektedir.
Hindistan	Ana Belgelendirme Dosyası, Yerel Belgelendirme Dosyası, Ülke Bazlı Raporlama	Belgelerin, mali yılın bitiminden itibaren en geç 12 ay sonraya kadar hazırlanması ve dosyalanması gerekmektedir.
İtalya	Ülke Bazlı Raporlama	Mükellefler raporları mali yılın bitiminden itibaren 12 ay içinde hazırlamalı ve talep edilmesi halinde en geç 10 gün içinde sunmalıdırlar.
Hollanda	Ana Belgelendirme Dosyası, Yerel Belgelendirme Dosyası, Ülke Bazlı raporlama	Ana belgelendirme dosyası ve yerel belgelendirme dosyasını, kurumlar vergisi beyannamesi ile birlikte sunulması gerekmektedir. Ülke bazlı raporun ise mali yılın bitimini takiben 12 ay içinde sunulması gerekmektedir.
Yeni Zelanda	Ülke Bazlı Raporlama	Mükellefler, yaptıkları işlemleri ispat edebilmeleri amacıyla raporlarını her an hazırda bulundurmaları tavsiye edilir.
İspanya	Ana Belgelendirme Dosyası, Yerel Belgelendirme Dosyası, Ülke Bazlı Raporlama	Belgeler, talep edilmesi halinde hemen sunulacak şekilde hazır olmalıdır. Ülke bazlı rapor ise mali yıl bitiminden itibaren 12 ay içinde vergi idaresine sunulmalıdır.
Türkiye	Ana Belgelendirme Dosyası, Yerel Belgelendirme Dosyası, Ülke Bazlı Raporlama	Belgeler, kurumlar vergisi beyannamesi verme tarihine kadar hazırlanmalı ve talep edilmesi halinde sunulmalıdır.
ABD	Ana Belgelendirme Dosyası, Yerel Belgelendirme Dosyası, Ülke Bazlı Raporlama	Raporlar her zaman hazır olmalı ve talep edilmesi halinde 30 gün içinde sunulmalıdır.

Kaynak: E&Y, 2020

Tablo 14'te görüleceği üzere hangi belgelerin ne zamana kadar hazırlanıp teslim edileceği noktasında fikir birliği olmamasına rağmen Belgelendirme ve Dokümantasyon yükümlülükleri

şartının çoğu ülke vergi idareleri açısından getirilmesi ve zorunlu tutulması, ticaretin elektronik araçlar kullanılarak ilişkili birimler arasındaki ticari işlem bedellerinin rahatlıkla manipüle edilebildiği ortamda, vergi tabanının korunarak olası kayıpların önüne geçilmesinde büyük faydalar sağlamaktadır (Cooper vd., 2016; Tavares, 2016: 14; Feleaga ve Neaçu, 2016: 192). Literatürde var olan bazı çalışmalar da Belgelendirme ve Dokümantasyon yükümlülüklerinin, vergi mükelleflerinin uyumlarını arttırdığını ve vergi mükelleflerinin çeşitli manipülasyonlar ile karlarını ülkeler arasında hareket ettirmelerini engellediğini göstermektedir. Bu çalışmalardan bir tanesi Lohse ve Riedel (2012) tarafından yapılmıştır. Yazarlara göre Belgelendirme ve Dokümantasyon şartının getirilmesi ÇUŞ'ların karlarını yüksek vergili ülkelere düşük vergili ülkelere kaydırmasını %50'den fazla düşürmüştür. Bir diğer çalışma da Beer ve Leoprick'e (2015) aittir. Yazarlar, Belgelendirme ve Dokümantasyon şartlarının zorunlu hale getirilmesinden 2 yıl sonra kar değişiminde %52 oranında bir düşüş olduğunu bulmuşlardır.

Genel olarak toplamak gerekirse, e-ticaretin ticari hayatta önemli bir yer etmesi ve şirketlerin bunu karları manipüle etmek için kötüye kullanmaları, vergi idarelerinin Belgelendirme ve Dokümantasyon yükümlülüğü getirerek bu manipülasyonu önlemeye çalışmasına sebebiyet vermiştir. Bu zorunluluğun olumlu sonuçlandığı bazı yazarlar tarafından da istatistiki olarak doğrulanmıştır. Böylelikle, Belgelendirme ve Dokümantasyon yükümlülüğü domine etkisi göstererek çoğu ülkede uygulama alanı bulmuştur (Feleaga ve Neaçu, 2016: 192-193). Ancak değinilmesi gereken bir durum da Belgelendirme ve Dokümantasyon yükümlülükleri konusunda mükelleflerden hangi belgeleri ne kadar süre içinde hazırlanması ve teslimi konusunda ülkeler arasında fikir birliğinin olmayışıdır. Bu ilk bakışta sorun olmamış gibi görünmesine rağmen, ÇUŞ'lar, birden fazla ülkede faaliyet göstermeleri sebebiyle farklı uygulamalarla muhatap olabilmektedirler. Böylece mükellefler, uyum konusunda zorluklar yaşayabilirler.

2.5. Elektronik Ticaret Yoluyla Transfer fiyatlandırması Sonucunda Uygulanan Cezai Yaptırımlar

ÇUŞ'lar, vergi yüklerini azaltmak amacıyla mal veya hizmet ticaretlerinde, emsal bedelden oldukça farklı bedeller kullanabilmektedirler. Nitekim elektronik ağ ve platformların da buna oldukça imkan tanınması, şirketleri, bu manipülasyonları yapma noktasında teşvik etmektedir. Ülke vergi idareleri de mükelleflerin vergi kanunlarına uyumu arttırmak ve böylece vergi gelirlerinden mahrum kalmamak amacıyla bazı yaptırımlar uygulamaktadırlar. Ayrıca uygulanan yaptırımların, mükellefler vergiyi az ödedikleri veya hiç ödemedikleri takdirde alacakları cezaların daha çok olmasını sağlayacak şekilde caydırıcı olma özellikleri de vardır (OECD, 2017: 176). Burada değinilmesi gereken önemli bir durum da, transfer fiyatlandırması konusundaki cezai yaptırımların, e-ticaret şeklinde yapılan manipülasyonlara da uyarlanabileceğidir. Tablo 15'de ülkelerin uygulamış oldukları transfer fiyatlandırması cezaları açıklanmıştır.

Tablo 15: Ülkelere Göre Uygulanan Transfer Fiyatlandırması Cezaları

Ülke	Uygulanan Transfer Fiyatlandırması Cezası
ABD	Belli bir eşik miktarından sonra verginin %20'si ya da %40'ı kadar alınmaktadır.
Arjantin	Ödenmeyen vergi tutarının %200'üne kadar para cezası uygulanmaktadır. Eğer fiil tekrar işlenirse cezalar %300'e kadar çıkıyor.
Avustralya	Cezalar 105.000-525.000 Avustralya Doları arasındadır ve şirketlerin büyüklüğüne göre değişmektedir. Mükellef, denetim başlamadan gönüllü olarak bildirdiği takdirde %20 ile %80'e kadar ceza indirimi alabilmektedir.
İngiltere	Ödenmeye verginin %100'üne kadar ceza verilmektedir. Eğer mükellef iyi niyetli ise ceza yoktur.
Almanya	Vergi kaybından dolayı cezası yoktur, sadece faiz vardır. Usulsüzlük cezası oldukça ağırdır ve matrah farkının %5 -%10 arasındadır. Belgelerin geç verilmesi cezası en fazla 1 milyon Euro olabilir ve her gün için en az 100 Euro'dur.
Fransa	Vergi kaybı üzerinden genel olarak %40 (kaçakçılık ve özel durumlarda %80 ve %150) oranında ceza kesilmektedir. Usulsüzlük cezası, her yıl için 10.000 Euro'dur.
Hindistan	Vergi mükellefi, emsal bedeli, iyi ve doğru bir şekilde belirlediğini göstermediği sürece, ek vergi yükünün %100 ile %300'ü arasında bir ceza alabilir.
İtalya	Vergi kaybı üzerinden %90 ya da %180 (yurt dışı kaynaklı ise 1/3 oranında arttırılır) oranında ceza verilmekte ve buna ek olarak ödenmeyen verginin %30 ve faiz alınmaktadır. Para cezasının yanında bazı şartların gerçekleşmesi halinde de 1-3 yıl hapis cezası verilmektedir.
Hollanda	Vergi kaybı üzerinden %0-%100 arasında ceza uygulanmaktadır. Bu cezalar mükellefin fiilinin ağırlığına göre değişmektedir ve cezalara ek olarak faiz de alınmaktadır.
İspanya	Vergi idaresi, olayda gerçek emsali tespit ettiği takdirde, cezalar düzeltmenin %15'ine kadar olabilmektedir.
Çin	Genellikle transfer fiyatlandırması tarhiyatlarında vergi kaybı üzerinden ceza uygulanmamaktadır. Usulsüzlük cezaları da 2.000-10.000 YUAN arasında değişmektedir.
İsveç	Cezalar %10 ile %40 arasında değişmekle birlikte vergi kaybı için genel ceza uygulanmaktadır. Bu da vergi kaybı üzerinden %40 şeklindedir.
Yeni Zelanda	İlgili kanunlar uyarınca, vergi mükellefinin suçluluğuna bağlı olarak %20-%150 arasında değişen cezalara ek olarak faiz de uygulanmaktadır.
Rusya	Kaçakçılık halinde, vergi kaybı üzerinden %20 oranında ceza uygulanmaktadır. Diğer hallerde ise sadece faiz alınmaktadır.
Japonya	Vergi kaybı üzerinden %10-%15 arasında değişen cezalar uygulanmaktadır ve bunlara ek olarak faiz alınmaktadır.
Kanada	Emsal bedeli tespit etmek için mükellef çaba göstermediği durumlarda uğranılan vergi kaybının %10'u kadar ceza verilmekte ve ayrıca faiz de uygulanmaktadır.
Türkiye	Kanunlarda özel olarak transfer fiyatlandırması cezası bulunmamakla birlikte mükelleften, uğranılan vergisel kaybın tazmini ve aylık %2 oranında gecikme faizi talep edilmektedir.

Kaynak: E&Y,2020.

Tablodan 15'ten de görüleceği üzere transfer fiyatlandırması cezaları, ülkeler arasında farklılık göstermektedir. Genel olarak bakıldığında ülkelerin neredeyse yarısı ödenmesi gereken verginin %100'ünden daha azını ceza olarak kullanmaktadır (Ivan ve Ladar, 2020: 6). Ülkelerin uygulamış oldukları cezalar, ülkelerin genel vergi sistemleriyle bağlantılıdır ve cezalar belirlenirken, ülkelerin

ihtiyaçları, genel dengeleri göz önüne alınmaktadır (OECD, 2017: 177). Bu sebeple cezaların, ülkeler arasında farklılık göstermesi gayet normal bir durumdur. Cezalar, genellikle beyan edilen gelirin belirli bir yüzdesi alınarak hesaplanır ve genelde de bu oran %10 ile %200 arasında değişmektedir. Pek çok ülkede, cezai yaptırım gerektiren olayların ciddiyetine paralel olarak verilen cezalar da artmaktadır. Ayrıca mükellefin kasıtlı yapıp yapmaması veya iyi niyetli olup olmamasına göre de verilen cezalarda artış veya indirimler yapılabilmektedir. Tabloda görülen bir başka durum da ülkelerin bazılarında para cezasına ek olarak hapis cezalarının da verildiğidir. Bu tür adli cezalar genelde büyük kaçakçılık durumlarında uygulanmaktadır (OECD, 2017: 177).

Sonuç itibariyle, elektronik ağların kullanımının artması ve ticari işlemlerde manipölasyonların artması, ülkeleri bu durumdan kurtulmak için çeşitli caydırıcı cezalar uygulamaya itmiştir. Ülkeler genel ekonomik durum ve dengelerine göre farklı cezalar uygulamaktadırlar. Bunlardan bir kısmı parasal cezalar iken bir kısmı da hapis cezalarıdır. Para cezaları ortalama olarak vergisel kaybın %10'u ile %200'ü arasında değişen oranlar şeklinde uygulanmaktadır. Hapis cezaları ise yalnızca büyük kaçakçılık suçları olması durumunda çok az ülke tarafından uygulanan cezalardır.

2.6. Elektronik Ticaret Yoluyla Transfer Fiyatlandırmasının Geleceğı

Küreselleşmenin yoğunlaşması ve gittikçe yaygınlaşması sebebiyle transfer fiyatlandırmasının öneminin artacağı açıktır. ÇUŞ'ların ilişkili birimler ile yaptıkları grup içi faaliyetlerin, dünya ticaretinde gittikçe büyük bir pay alacağı görölmektedir (Öcal, 2015: 750-751). Nitekim ÇUŞ'ların ilişkili birimleri ile yaptıkları satışlar, 1990 yılında 7,1 trilyon USD iken 2005-2007 yıllarında 24,6 trilyon USD, 2017 yılında 29,8 trilyon USD, 2018 yılında 30,6 trilyon USD ve 2019 yılında 31,2 trilyon USD seviyesine yükselmiştir (UNCTAD, 2020: 22). Bu durum ise, satışların istikrarlı bir şekilde arttığını ve artmaya devam edeceğinin göstergesidir. Ayrıca küreselleşmeye bağılı olarak dijitalleşmenin artması ve e-ticaret araçlarının ticari faaliyetlerde kullanımı, ülke vergi idareleri açısından belirsizliklere yol açmaktadır. Özellikle bu durumun, ÇUŞ'ların elde etmiş oldukları karları düşük vergi oranına sahip ülkelerde toplama istekleri belirsizlikleri daha da arttırmaktadır. OECD'nin 15 eylem planından oluşan BEPS projesi kapsamında yayınladığı "Dijital Ekonominin Vergi Sorunları" başlıklı 1. Eylem planında bu belirsizliklere değinilmektedir. Bu belirsizliklerden birisi elektronik ortamda iş yeri kavramının nasıl tanımlanacağıdır. Zira geleneksel ticari faaliyetler, sabit bir iş yeri veya irtibat bürosu aracılığı ile yapılmakta ile elektronik ortamda ticari faaliyetler, belirli ve sabit bir iş yeri olmaksızın etkin bir şekilde yürütülebilmektedir. Bu yeni durum, iş yerinin veya irtibat bürosunun tanımlanması ve gelirin hangi iş yerine ait olduğunun tespiti sorunlarını ortaya çıkarmaktadır (Mallari-Acaban, 2015). OECD'nin tanımına göre; iş yeri unsurlarında fiziki varlık ve somut yer karakteri olan unsurlar esas alınmaktadır (Erdem, 2017: 20). Bu durum ise; gelecekte dijitalleşmeyi de kapsayacak şekilde genişletilmezse vergi kayıpları, var olandan daha da büyük boyutlara çıkabileceğı düşünölmektedir.

İş yeri sorununa ek olarak bilgi iletişim teknolojilerinin gelişimi, elektronik ortamda faaliyette bulunan işletmelerin sınır ötesi bilgileri daha önce görülmemiş bir hızda ve düzeyde toplayarak kullanmalarını sağlamıştır. Bu durum, veri üretimi ile yaratılan değerin, dijital mal ve hizmetlerle nasıl ilişkilendirileceğine ve nasıl vergilendirileceğine dair konuları gündeme getirmektedir (OECD, 2015: 99; Artar, 2020: 23). Aslında bu sorun yeni olmamakla beraber dijitalleşmeyle birlikte katlanarak artmıştır (OECD, 2015: 102). Örneğin, bir şirketin gayri maddi varlık üretmesi ve bunun geliştirilmesinde farklı katkıları olan ilişkili birimlerin transfer fiyatlarını manipüle ederek gizleyebilmesi, vergilendirme konusunda vergi idarelerini zor durumda bırakmaktadır. Çünkü kimin ne kadar katkısı olduğu belirli olmadığı sürece doğru vergilendirme yapılamayacaktır. OECD, bu konuda DEMPE analizi yöntemini önererek vergi idarelerinin daha adaletli bir gelir dağılımı ve vergilendirme yapması sürecine katkıda bulunmuştur. Ancak OECD'nin bu analize ek olarak daha farklı yöntemler geliştirmesi ve ülkelerin de bu yöntemleri uygulama konusunda fikir birliğinde olmaları, gelecekte vergi kaybının minimum düzeye indirilmesinde önemli rol oynayacaktır.

Dijitalleşmenin artışı, kendi teknik sorunlarından kaynaklanan durumlardan, ÇUŞ'ların da faydalanmalarına yol açmıştır. Nitekim şirketler, ticaretlerin büyük kısmını elektronik ortamda yürüterek rahatlıkla emsallere uygunluk ilkesini uygulamaktan kaçınabilmektedirler. Vergi idareleri de bu gibi durumlara karşı, şirketlerin belgelendirme yükümlülüklerini arttırmaktadırlar. Bu yükümlülüklerle uymayanlara ise gittikçe ağır yaptırımlar uygulamaktadırlar (Öcal, 2015: 751). Ürettikleri verilerin emsalinin olmaması durumunda vergi idareleri tarafından yaptırımlara maruz kalmak istemeyen ÇUŞ'lar, Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarına yönelmektedirler. Ancak burada vergi idarelerinin emsal bedeli doğru tespit edebilmesi için gerekli verilere ve nitelikli transfer fiyatlandırması uzmanlarına ihtiyaçları vardır. Doğal olarak bu ihtiyaçların karşılanabilmesi amacıyla bazı ülke vergi idareleri, bünyelerinde, transfer fiyatlandırması uzman grubu (örn. Türkiye, Çin, Japonya) şeklinde, bazıları da, transfer fiyatlandırma birimi veya ofisi (örn. ABD, Hindistan) şeklinde ayrı bir oluşumlarda bulunmaktadır (Çelebi ve Mastar Özcan, 2017: 280-290). Gelecekte vergi idareleri bünyesinde böyle oluşumların çoğaltılması ve işlevselliklerinin artırılması, transfer fiyatlandırma mevzuatlarının daha iyi uygulanmasında ve özellikle emsal bedel belirsizlikleri kullanılarak yapılan manipülasyonların önlenmesinde önem arz edecektir.

Sonuç itibarıyla dijitalleşme, küreselleşmenin yoğunlaşmasıyla birlikte ticari faaliyetlerde sıkça kullanılmaktadır. Farklı ülkelerde faaliyette bulunan ÇUŞ'ların elektronik ortamda iş yerlerinin mevcudiyeti ve tespiti sorunu ortaya çıkabilmektedir. OECD'nin, iş yeri kabulü için fiziki bir varlık araması, şirketlerin manipülasyonlarını kolaylaştırabilir. Gelecekte iş yeri tanımının e-ticarete uygun bir şekilde genişletilmesi bu manipülasyonların azaltılmasını sağlayabilir. Ayrıca dijital ekonomi üzerinden katlanarak artan veri akışı ve değer yaratımı vergi idareleri için bir başka sorundur. Çünkü yaratılan bu değerlerin ülkeler arasında bölüşümü ve vergilendirilmesinin nasıl yapılacağı, DEMPE analizi önerisiyle kısmen çözümlenmesine rağmen tam anlamıyla ülkeler arasında fikir birliğinin olmaması, bu durumu sorun olmaktan çıkarmaya yetmemektedir. Özellikle gayri maddi varlıkların

değer paylaşımı noktasında genellikle emsallerinin olmayışı, ciddi vergi kayıplarına neden olabilmektedir. Ülke vergi idarelerinin, vergisel gelirlerinin azalmasını önlemek amacıyla şirketlere belgelendirme yükümlülükleri getirmeleri, aksi durumda yaptırım uygulamaları ve bünyesinde ayrı bir transfer fiyatlandırma uzmanları ekibi oluşturmaları, gelecekte çıkabilecek muhtemel kayıpların önüne geçebilecektir.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. OECD VE SEÇİLMİŞ ÜLKELERİN ELEKTRONİK TİCARET YOLUYLA TRANSFER FİYATLANDIRMASINA YÖNELİK ÇALIŞMALARI

Önceki bölümlerde bahsedildiği üzere küreselleşmeyle birlikte bilgi iletişim teknolojilerinin artması, buna bağlı olarak e-ticaretin geleneksel ticarete nazaran oransal üstünlüğü ve ÇUŞ'ların bunu kar aktarım faaliyetlerinde rahatlıkla kullanmaları, ülkeleri, ciddi boyutlarda vergisel gelir kayıplarına uğratmaktadır. Bu duruma sebep olan 2 durum vardır. Bunlardan birincisi; hiç şüphesiz gayri maddi varlıklardır. Şirketlerin büyük çoğunluğunun bilançolarında gayri maddi varlıklarının maddi varlıklarına oranla değer olarak fazla olması, gerek ilişkili birimleri ile olan ticaretlerinde gerekse de ilişkisiz birimlerle olan ticaretlerinde gayri maddi varlıkların kullanımını arttırmıştır. Gayri maddi varlıkların yapısı itibariyle değer tespit sorunun olması, şirketlerin bunu kullanarak daha az vergi ödemek amacıyla karlarını manipüle etmelerini kolaylaştırmaktadır. Gelir kaybına sebep olan bir diğer durum ise; e-ticaretin yarattığı sorunlardan kaynaklanmaktadır. Nitekim dijital ekonominin vergilendirilmesi konusundaki kısır çalışmalar, şirketleri, yapmış oldukları transfer fiyatlandırmalarını elektronik ortama taşımaya yönlendirmekte ve bu da ülkelerin gelir kayıplarını arttırmaktadır.

E-ticaret yoluyla transfer fiyatlandırmasını önlemek amacıyla öncelikle yukarıda bahsedilen sorunlara çözüm bulmak gerekmektedir. Bunlara ek olarak, vergi idarelerinin şirketlerle imzaladığı Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları ve şirketlere getirilen Belgelendirme ve Dokümantasyon yükümlülükleri, muhtemel kar kayıplarının önlenmesinde çok etkin rol oynamaktadır. Nitekim Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları yapmak suretiyle işleme konu olan varlıkların bedel tespiti yapılacak ve fiyatların manipüle edilmesi engellenecektir. Belgelendirme ve Dokümantasyon yükümlülükleri ise, şirketlerin ticari işlemlerinin düzenli olarak kontrol edilmesini sağlayacaktır. Bu durum ise şirketlerin ticari işlemlerinde olası manipülasyonlarının önüne geçilmesi anlamına gelmektedir.

OECD ve seçilmiş ülkelerin e-ticaret yoluyla transfer fiyatlandırmasına yönelik çalışmaları adlı bu ana başlık altında öncelikle OECD'nin gayri maddi varlıkların değer tespit sorununa yönelik çalışmalarına, e-ticaretin yarattığı gelir kayıplarına yönelik çalışmalarına, Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarına yönelik çalışmalarına ve son olarak Belgelendirme ve Dokümantasyon yükümlülüğüne yönelik çalışmalarına değinilecektir. Daha sonra ÇUŞ'ların yoğun olarak faaliyette bulunduğu ABD, Çin, Hindistan Kanada gibi seçilmiş ülkelerin önlemeye yönelik çalışmalarına yer verilecek ve son olarak Türkiye'deki mevcut çalışmalardan bahsedilecektir.

3.1. OECD'nin Yaptığı Çalışmalar

E-ticaret yoluyla transfer fiyatlandırması konusunda uluslararası alanda OECD'nin çok önemli çalışmaları bulunmakta ve bu konudaki çalışmalarını sürekli revize etmektedir. Bu başlık altında OECD'nin, gayri maddi varlıkların değer tespitine yönelik çalışmalarına, e-ticaretin yarattığı gelir kayıplarına yönelik çalışmalarına, Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarına yönelik çalışmalarına ve Belgelendirme ve Dokümantasyon yükümlülüğüne yönelik çalışmalarına ayrıntılı bir şekilde değinilecektir.

3.1.1. Gayri Maddi Varlıkların Değer Tespiti Sorununa Yönelik Çalışmalar

Gayri maddi varlıklar, hem teorik açıdan hem de tanınma ve değerlendirme ile ilgili olarak ortaya çıkan anlaşmazlıkların sayısı ve büyüklüğü nedeniyle transfer fiyatlandırması alanındaki en zorlu konulardan biridir. OECD bu konuda ilk olarak, 1995 yılında yayınladığı transfer fiyatlandırması rehberinde bahsetmiştir. 2017 yılında yayınladığı rehberin de 6. bölümünde gayri maddi varlıkları ayrıntılı olarak ele alan OECD, bu bölümün amacını; *“Gayri maddi varlıkların kullanımı veya transfer edilmesiyle ilgili işlemlerin emsallere uygunluk koşullarının belirlenmesine yönelik olarak hazırlanmış ilkelerin sunulması”* şeklinde ifade etmiştir (OECD, 2017: 248).

Gayri maddi varlıkların özel yapıları itibarıyla emsal bedellerinin tespiti zor olabilmektedir. OECD'nin bu tespit çalışmalarının başlangıcına atfen belirlediği anahtar nokta; bir işlemin, ilişkili birimler arasında aktarımı yapılırken ekonomik bir değer yaratıp yaratmadığına bakılması gerektiğidir. Bu suretle gayri maddi varlıkların satımı veya kiralanması durumunda işleme taraf olan birimlerin ekonomik menfaatlerinin olması gerekmektedir. Bunun tespitinden sonra yapılacak en önemli işlem; işlev ve karşılaştırılabilirlik analizidir. Nitekim tarafların ekonomik menfaatlerinin de kullandıkları varlıklar ve üstlendikleri riskler nispetinde dağıtımının düzgün yapılması, emsal bedelin doğruluğunu beraberinde getirecektir (OECD, 2017: 260).

Belirli bir transfer fiyatlandırma olayında gayri maddi varlık sahiplerinin tespitine ilave olarak transfer fiyatlandırma analizinin başlangıcında ilişkili birimler arasında yapılan işlemlerin spesifik olarak belirlenmesi ve karakterize edilmesi elzemdir. Bu işlemlerin yapılabilmesi için ilk olarak; gayri maddi varlıkların veya bunların içerdiği hakların transferinin, ikinci olarak; gayri maddi varlıkların mal satışı ve hizmet ifasıyla bağlantılı olarak kullanımının tespitine ihtiyaç duyulacaktır (OECD, 2017: 279).

OECD'ye göre, gayri maddi varlıkların veya bunların içerdiği hakların transferi konusunda dikkat edilmesi gereken en önemli hususlardan birisi de gayri maddi varlık kombinasyonlarının transferidir. Öyle ki bazı gayri maddi varlıklar, diğer gayri maddi varlıklarla bütünleşik bir şekilde bulunduklarında, tek başlarına dikkate alındıklarına nazaran daha değerli olabilirler. Bu duruma en

iyi örnek olarak, ilaç sektöründe üretim yapan ÇUŞ'lar verilebilir. Nitekim ilaçların içindeki etken maddelerin patentleri, ilaç tamamen bitmeden çok bir anlam ifade etmeyecek ve kombinasyonları halinde aşırı değerli hale geleceklerdir. Kombinasyonla alakalı bahsedilmesi gereken bir ayrıntı da şudur. Gayri maddi varlıklar bazen birbirlerinin içine öyle geçmiş olabilirler ki, bunlardan birinin transfer edilmesi, diğeri transfere konu edilmedikçe mümkün olmayacaktır. Bu duruma verilecek en iyi örnek; herhangi bir lisans anlaşması altında karşı tarafa verilecek olan ticari marka ve itibar gibi diğeri gayri maddi haklardır. Sadece lisansı veren taraf aynı zamanda diğeri haklarını da lisanslamış olacaktır. Bu doğrultuda vergi idareleri, gayri maddi varlıkların ilgili işlemlerle bağlantılı olarak transfer edilip edilmediğini tespit etmek durumunda kalmaktadır. Aksi takdirde analizin doğru yapılması oldukça güç duruma gelecektir (OECD, 2017: 280-281).

OECD, gayri maddi varlıkların kendine özgü özellikleri nedeniyle emsallerin araştırılmasının karmaşıktığını, işlem anında tespit edilmesinin zorlaştığını kabul etmektedir. Ancak buna karşılık, gayri maddi varlıkların transferi veya satışı ile ilgili olarak yapılan işlemlerin, bu işleme taraf olanların yaptıkları katkıların ve ekonomik menfaatlerinin net bir şekilde tespitinden sonra emsallere uygunluk koşullarının belirlenebilir aşamaya geleceğini düşünmektedir (OECD, 2017: 282).

Gayri maddi varlıkların bedellerinin emsallere uygunluğunu ölçmek için hangi yöntemlerin kullanılması gerektiği önem arz etmektedir. Yöntem seçiminde nelere dikkat edilmesi gerektiği hususunda OECD; gayri maddi varlıkların niteliği, kontrol dışı işlemlerin ve gayri maddi varlıkların belirlenmesi güçlüğü, transfer fiyatlandırması yöntemlerinin kesin olarak uygulanması güçlüğü gibi kriterlerin göz önünde bulundurulmasını tavsiye etmektedir. En uygun transfer fiyatlandırması yönteminin seçilmesi, ÇUŞ'ların küresel iş yapış tarzlarını, transfere konu olan gayri maddi varlıkların küresel ticari operasyonlarının kapsadığı diğeri işlev, varlık ve risklerle nasıl bir etkileşim halinde olduğunu açık hale getiren bir zeminde yapılmalıdır (OECD, 2017: 293-294).

Emsallere ulaşmak için OECD'nin rehberde belirttiği 5 temel yöntemin kullanımı tavsiye edilmektedir. Yöntemler içerisinde eğer varlıklar karşılaştırılabilir özelliklere sahip ise, doğrudan, karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yöntemi uygulanacaktır. Ancak çoğu zaman gayri maddi varlıkların eşsiz yapısı itibarıyla doğru ve tam veriler bulmak mümkün olmamaktadır. Bu durumda başka yöntemler (kar bölüşüm yöntemleri) kullanımı kaçınılmaz hale gelmektedir. Yöntemler arasında hangisinin tercih edilmesi gerektiği noktasında OECD bazı kriterlere dikkat edilmesi gerektiğini belirtmektedir.

Dikkat edilmesi gereken bu kriterler aşağıdaki şekilde sıralanabilir (OECD, 2017: 294):

- İşleme taraf olanların işlevlerinin, varlıklarının ve risklerinin ve neden taraf olduklarına dair gerekçelerin,

- İşlemdeki tarafların tek tek bakış açılarının ve sahip oldukları gerçekçi seçeneklerin,
- Gayri maddi varlıklarla bağlantılı olan mal veya hizmetlerin karlılıkları ve bunların sağladıkları rekabet avantajlarının,
- Yapılan işlemde gelecekte beklenen ekonomik menfaatlerin,
- ÇUŞ'ların grup sinerjileri, yerel piyasanın özellikleri gibi karşılaştırılabilir faktörlerin.

Dikkat edilmesi gereken önemli bir nokta da; gayri maddi varlıklara veya bunların içerdiği haklara transfer fiyatlandırması yöntemleri uygulanırken, yeniden satış fiyatı yöntemi ve işleme dayalı net kar marjı yöntemi gibi tek taraflı yöntemlerin çok da güvenilir yöntemler olmadığıdır. Dolayısıyla bu tek taraflı yöntemler uygulanırken işlev, varlıklar, riskler ve diğer etmenlerin uygun bir şekilde nitelendirildiğinden emin olunmalıdır (OECD, 2017: 295).

OECD, transfere konu olan gayri maddi varlıkların karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemleri bulunmadığı takdirde, ilişkili birimler arasındaki varlıkların emsallere uygunluğunu tespit etmek için, transfer fiyatlandırma yöntemlerinin bir parçası olarak, bazı değerlendirme teknikleri kullanımının mümkün olabileceğini söylemektedir (OECD, 2017: 301-302). Bu teknikler esas itibarıyla; *“Bir gayri maddi varlığının değerini, gayri maddi varlığın beklenen faydalı ömrü boyunca üretmesi beklenen gelecekteki nakit akımlarının tahmini değeri yoluyla ölçer. Değer, gelecekte beklenen nakit akımlarının bugünkü değere indirgenmesiyle hesaplanabilmektedir.”* şeklinde ifade etmektedir. Bu değer hesaplamalarını yaparken; finansal tahminlerin kesinliği, büyüme oranıyla bağlantılı varsayımlar, indirgeme oranı, gayri maddi varlıkların faydalı ömürleri ve nihai değerleri, vergiyle ilgili varsayımları gibi faktörlere dikkat edilmesi gerekmektedir (OECD, 2017: 302-306).

3.1.2. Elektronik Ticaretin Yaratdığı Gelir Kayıplarına Yönelik Çalışmalar

OECD, dijital ekonominin hızlı bir şekilde büyümesine rağmen, henüz tam potansiyeline ulaşamadığını belirtmektedir (OECD, 2013). Öyle ki dünya genelinde 2017 yılına oranla 2018 yılında internet penetrasyonu (internet erişimine sahip bireylerin oranı) %48,6'dan %51,2'ye çıkmıştır (TÜSİAD, 2019: 11). Bu oranlar, dünya nüfusunun yarısından fazlasının internet erişimine sahip olduğunu ve oranın bir önceki yıla göre de arttığını göstermektedir. Dünyada henüz internet erişimine sahip bölgelerin varlığı ve bu bölgelere yapılacak yatırımların olmasıyla birlikte e-ticaretin potansiyelinin artacağı öngörülen bir gerçekliktir.

OECD'nin 1998 Ottawa konferansından sonra 2013 yılında yayınladığı BEPS projesine kadar, e-ticaretin vergilendirilmesi ile ilgili 4 farklı çözüm yaklaşımı vardı.

Bu yaklaşımlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Yılmaz ve Akçura Değer, 2018):

- Elektronik ortamın bir nevi “*serbest ticaret alanı*” olarak değerlendirilip hiç vergilendirilmemesi,
- Elektronik işlemlerin mahiyetine bakılmaksızın satış esnasında kullanılan ve byte (bit) cinsinden ölçülen transfer edilen bilgi hacminin vergilendirilmesine dayalı bir nevi “elektronik satış vergisi” olan “*bit (byte) vergisi*” ile vergilendirilmesi,
- Mevcut mevzuatlarda bulunan kurallara göre vergilendirme yapılması,
- Yerel vergi mevzuatları ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına konulacak yeni hükümlerle vergilendirilme yapılması.

Ülkeler arasında basit ve kesin olarak bir çözüm olmaması, ÇUŞ’ların elektronik ortamdaki ticaretlerinin vergilendirilmesi konusunun öteden beri çözilemeyen bir problem olmasına sebebiyet vermiştir. Yukarıdaki farklı görüşler de bunun en güzel kanıtıdır. Bu doğrultuda, bilgi iletişim teknolojilerinin ve e-ticaret hacminin katlanarak arttığı ve artmaya da devam edeceğini öngören OECD, ÇUŞ’ların kar aktarımlarını yoğun bir şekilde manipüle etmeye başlamaları üzerine ülkeler arasında ortak bir görüş sağlayabilme adına 2013 yılında 15 eylem planından oluşan BEPS raporunu yayınlamıştır. Bu raporun 1. Eylem planı dijital ekonomiye ilişkindir. Nitekim bu konunun ilk sırada yer alması, durumun ciddiyetini açıklar mahiyettedir.

OECD’nin dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin 1. Eylem Planı; “*Dijital ekonomiye ilişkin mevcut uluslararası vergilendirme kurallarının uygulanması için öne sürülen vergi sorunlarının belirlenmesi ve bu sorunları çözüme kavuşturmak için ayrıntılı seçeneklerin geliştirilmesi*” amacıyla hazırlanmıştır (OECD, 2013). Bu doğrultuda OECD, bünyesinde “Dijital Ekonomi Görev Gücü” (Task Force on the Digital Economy, TFDE) kurulmuştur. Bu grubun, dijital ekonomiyle ilgili çalışmaları yürütmesi amaçlanmıştır (Demirhan, 2020: 76).

Çalışmalarını yürüten TFDE, dijital ekonominin vergilendirme sorunlarından olan nexus, veri ve gelirin karakterizasyonu konularının zaman zaman birbirleriyle çakıştığının görülmesi üzerine söz konusu sorunların bireysel olarak ele alınması yerine, daha genel anlamda, şirketlerin dijital ekonomideki yeteneklerine odaklanılarak çözüme kavuşturulması gerektiğini belirtmiştir. Bu sebeple, fiziksel varlığa sahip olunmadan bir ülkeden satış geliri elde edilmesi, değer zincirindeki kullanıcıların katkılarının kullanılması (verilerin toplanması ve izlenmesi dahil) ve verilerin üçüncü tarafa satılarak bundan gelir kazanç sağlanması konularına odaklanılmıştır (OECD, 2015: 106).

Aşağıda açıklamalı maddeler şeklinde TFDE'nin mevcut sorunlara çözüm önerileri ele alınacaktır. Bunlar sırasıyla (OECD, 2015: 106-119):

- *Daimi iş yeri statüsünün uyarlanması:* OECD Model Vergi Anlaşması'nın 5'inci maddesine göre “daimi iş yeri kavramı”nın fiziki ve sabit bir iş yeri olarak tanımlanması, dijitalleşmeyle birlikte eksik kalmıştır. Dolayısıyla bu durum, tanımı dijital ekonomiye uyarlanması zorunluluğunu doğurmuştur (Artar, 2020: 33). Bu doğrultuda 23 Ocak 2019 tarihinde OECD tarafından dijital ekonominin vergilendirilmesine dair önemli konuların yer aldığı “Adressing the Challenges of Digitalisation of the Economy-Policy Note” başlıklı bir politika belgesi yayınlanmıştır (OECD, 2019). Belgede daimi iş yeri ile ilgili “kullanıcı katılımı (user participation)”, “pazarlama gayri maddi varlıkları (marketing intangibles)” ve “önemli düzeyde ekonomik mevcudiyet (significant economic presence)” olmak üzere 3 farklı yaklaşım önerilmiştir. Bunlardan kısaca bahsedilecek olursa (OECD, 2019: 9-17):
 1. *Kullanıcı Katılımı:* Fiziki mevcudiyetin herhangi bir önemi olmaksızın doğrudan şirketlerin kullanıcılarının ve katılımcılarının ölçüt olarak alınmasını öngören bir yaklaşımdır. Nitekim katılımcılar sayesinde ticari markalar oluşturularak değerli veriler üretilebilir ve önemli pazar gücü elde edilebilir. Bundan dolayı karlar, kullanıcı sayısı vb. gibi kriterler baz alınarak emsallere uygun biçimde tahsis edilmeli ve vergilendirilmelidir.
 2. *Pazarlama Gayri Maddi Varlıkları:* Ticari markalar, ticari ünvanlar, müşteri listeleri vb. pazarlama amaçlı gayri maddi varlıklar şirketler açısından önemli promosyon değerine sahiptir. Şirketler; web sitesi, yerel bir alan adı (domain name), yerel ödeme opsiyonları gibi imkanlar açısından düşünüldüğünde bunların varlığı sebebiyle önemli gelirler elde edebilirler. Bu sebeple iş yeri kabul edimi noktasında dikkate alınmalıdırlar.
 3. *Önemli Düzeyde Ekonomik Mevcudiyet:* Bu yaklaşıma göre farklı bir ülkede faaliyette bulunan şirketin o ülke tarafından vergilendirmeye tabi tutulabilmesi için, şirketin gelir yaratıcı faaliyetinin belirli bir düzeye ulaşması gerekmektedir. Böylece fiziki bir iş yeri varlığının mecburiyetine gerek kalmayacak ve varlığı belli bir seviyeyi aşan dijital unsurun iş yeri oluşturduğu kabul edilerek vergilendirilebilecektir (Erdem, 2017: 26). Ancak sadece gelir, nexus kurmak için tek başına yeterli değildir. Buna ek olarak; kullanıcı tabanı varlığı, ilişkili veri, yerel para birimi, yerel ödeme yöntemleri, yerel dilde web sitesinin varlığı gibi unsurlar da nexus kurmak için gereklidir.
- *Bazı Dijital İşlemlerde Stopaj Vergisinin Uygulanması:* Stopaj vergisinin konusu, özellikle yurtdışındaki hizmet sağlayıcılarından satın alınan mal ve hizmetlere ilişkin, yerel daimi iş yerlerinin ödemelerini kapsamaktadır. Verginin yükümlülüğü ise; genellikle yerleşik olmayan ilişkili kuruluşlardan ziyade, kaynak ülkede ikamet eden şirketlere aittir. Bu

verginin sağlıklı, düzenli bir şekilde tahsil edilebilmesi için; verginin kapsadığı işlemler açıkça belirlenmeli ve basit bir şekilde tanımlanmalıdır (Artar, 2020: 39-40).

- *Bant Genişliği Kullanımı Üzerine Dengeleme Vergisi Getirilmesi*: Dengeleme vergisi, bir ülkede yerleşik olmayan bir şirketin önemli ekonomik varlığına ilişkin verginin alınması amacıyla konulmuştur. Zira yabancı kaynaklı bir şirket, mal ve hizmet ticaretinde yaratılan değere önemli derecede katkıda bulunmuş olabilir. Bu sebeple nexus oluşturulmasındaki zorluklardan dolayı böyle bir vergi konulması, alternatif bir çözüm olarak düşünülebilir (Artar, 2020: 40). Ancak burada yaratılan değer ölçülmesinde ve doğru vergilendirilmesinde dikkatli olmak gerekmektedir.

OECD, son dönemlerde dijitalleşmeyle birlikte e-ticaretin artması üzerine çeşitli çalışmalar yapmaktadır. Öyle ki dijitalleşmeyi kullanarak ÇUŞ'ların karların rahatlıkla manipüle edebilmesi OECD'yi, "Dijital Ekonomi Çalışma Gücü" adı altında bünyesinde bir çalışma grubu kurmasına itmiştir. Böylece dijital ekonominin oluşturduğu sorunlara çözüm bulunmasına çalışılmıştır. Grubun bu çalışmalar sonucunda mevcut sorunlara; daimi iş yeri statüsünün uyarlanması, bazı dijital işlemlerde stopaj vergisinin uygulanması ve bant genişliği üzerine dengeleme vergisi getirilmesi önerisi önemli gelişmeler olarak görülmektedir.

3.1.3. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarına Yönelik Çalışmalar

OECD'nin Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarını ilk kez 1995 yılında transfer fiyatlandırması rehberine eklemesinden itibaren, ülkeler arasında anlaşmaların kullanımı artmış ve pek çok ülke bu konuda önemli tecrübeler edinmiştir. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının ne olduğuna dair ayrıntılı bilgiler OECD'nin belli zaman aralıklarıyla güncellediği transfer fiyatlandırması rehberinde yer almaktadır. Bu rehberde göre Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları; "*İleri tarihte belirli bir süre boyunca gerçekleştirilecek kontrollü işlemler için transfer fiyatı belirlemek üzere uygun kriterler setinin (örn. yöntem, emsaller ve uygun düzeltmeler, gelecekteki olaylara ilişkin önemli varsayımlar gibi) belirlendiği bir anlaşma türü*" olarak tanımlanmıştır (OECD, 2017: 214).

Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları temel itibarıyla resmi olarak mükellefin talebi üzerine başlatılır ve bu anlaşmaya taraf olanlar mükellef ile ülke(ler) vergi idaresi(leri)dir. OECD, Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları sayılarının artmasını istemektedir. Bunun sebebi; Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları sayesinde vergilendirme konusunda kesinlik sağlanmasıdır. Böylece çifte vergilendirme olasılığı azalacak ve transfer fiyatlandırma sorunları ortaya çıkmadan engellenecektir (OECD, 2017: 215).

Çeşitli avantaj ve dezavantajları olan Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının imzalanma sürecinde vergi idarelerinin, mükelleflerin de mevcut durumunu göz önünde bulundurarak karar vermesi,

anlaşmanın başarıya ulaşması açısından önem arz etmektedir. Örneğin, mükellefler açısından vergi idarelerinin rakiplere ve emsallere ilişkin bilgilere erişimin sınırlı olması, her mükellefin ayrıntılı bir şekilde piyasa analizi yapmaya kapasitesinin yetmeyeceği, grubun fiyatlandırma politikası konusunda sadece ana şirketin bilgi sahibi olabileceği gibi durumlara dikkat etmeleri gerekmektedir. OECD'nin ayrıca gerek vergi idarelerine gerekse mükelleflere dair Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları konusunda dikkat edilmesini tavsiye ettiği bazı durumlar vardır. Bu durumlar şu şekilde sıralanabilir (OECD, 2017: 224-227):

- Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının genelde belirli süreyle sınırlı olmaları sebebiyle bunun yalnızca bir vaka için transfer fiyatlandırması yöntemi mi, yoksa daha özellikli birtakım sonuçlar mı kapsayacağı hususunda vergi idarelerince açıklık getirilmesi gerekmektedir.
- Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları sürecinde kullanılacak olan tahminlerin güvenilirliğine dikkat edilmesi gerekmektedir. Bu tahminlerin güvenilirliği ise niteliğine ve tahminin dayandığı kritik varsayımlara bağlıdır.
- İşletmelerin ilişkili birimleri arasında yaptıkları ticari işlemlerde üstlenilen fonksiyonların netlik içermediği durumlarda bir kar dağıtım formülünün belirlenmesi uygun olmayabilir. Bu gibi durumlarda varsayımların güvenilirliği nispetinde makul bir tahminde bulunmak en doğru karar olacaktır.
- Vergi idarelerinden bazıları, yetki alanındaki mükelleflerin bağlantılı olan diğer vergi idarelerini ihmal etmesine göz yumarak tek taraflı anlaşma yapmalarına müsaade etmektedir. Bazı vergi idareleri ise buna izin vermeyerek çifte vergilendirme riskini azaltmak amacıyla iki veya çok taraflı anlaşmaları tercih ettirmektedir. Bu noktada vergi gelirleri etkilenecek olan vergi idarelerinin de durumları göz önünde bulundurulması kar aktarım faaliyetlerinin manipüle edilmesini önlemede önemli rol oynayacaktır.
- Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının başarılı olabilmesi için hayati öneme sahip faktörlerden birisi de ilişkili işletmelerin birbirleriyle olan iş birliğidir. Örnek olarak, ilişkili işletmelerin ekonomik faaliyetler ve transfer fiyatlandırma koşullarını göz önünde bulundurarak mevcut durum ve şartlar altında en uygun yöntemle dair bilgilerini vergi idarelerine vermeleri beklenir.
- Vergi idareleri Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları sürecinde ve bu sürecin sonunda söz konusu ilişkili işletmelere, anlaşmanın koşullarına uydukları sürece hiçbir transfer fiyatlandırması düzeltilmesine maruz kalmayacaklarının garantisini vermeleri gerekmektedir. Ekonomik koşulların bozulması, işletme faaliyetinin büyük ölçüde değişmesi gibi sebepler olması halinde anlaşmanın revize edilmesi ya da iptal edilmesi gibi teminat verilmesi önemlidir. Bu sayede mükelleflerin anlaşmaya bakış açıları önemli yönde değişecek ve vergi idarelerinin olası kayıpları minimum düzeylere indirilecektir.
- Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarına taraf olan her bir vergi idaresi doğal olarak mükelleflerin yapılan anlaşmaya uygun davranıp davranmadıklarını sorgulama gereği

duyabilir. Bu izleme süreci iki şekilde gerçekleşebilir. Birincisi; vergi idareleri anlaşmadaki koşulları denetlemek amacıyla mükelleften yıllık raporlar düzenlemesini isteyebilir ve bu şekilde veri doğrulama imkanına kavuşabilir. İkincisi ise; vergi idareleri olağan denetim süreci kapsamında mükellef nezdinde inceleme yapabilir. Ancak inceleme esnasında transfer fiyatlandırması yöntemi üzerinde yeniden değerlendirmede bulunamaz.

- Bir Peşin Fiyatlandırma Anlaşması, sahtekarlık durumu olduğunda, mükellefin sunduğu bilgilerin gerçeğe aykırı ve yanıltıcı olması durumunda ya da anlaşma koşullarına aykırı hareket edildiğinde gerekirse geçmişe dönük olarak feshedilmelidir. Ancak bu durumda ilgili vergi idarelerinin de bilgilendirilmesi gerekir.

OECD'nin yukarıda maddeler halinde belirtmiş olduğu hususlara dikkat edilmesi, Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının başarısını önemli ölçüde ve pozitif yönde etkileyecektir. Vergi idareleri ve mükelleflerin özellikle anlaşma sürecine esnek ve pozitif bakmaları, sağlıklı bir anlaşma için olmazsa olmaz gerekliliktir. OECD, sürekli güncellemekte olduğu rehberinde Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının önemli bir müessese olduğuna dair vurgular yapmaktadır. Ancak bu anlaşmaların tek taraflı olması, çeşitli sorunlara yol açmaktadır. Bu durumun sorunlara kalıcı bir çözüm için daha fazla deneyime ihtiyaç duyulmakta ve ülkeler arasında uzlaşma olması gerekmektedir. OECD bünyesindeki Mali İşler Komitesi, Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları konusunda olan gelişmeleri dikkatle takip etmekte ve ülkeler arasında uyum sağlanması hususunda ilerleme kaydetmeye çaba göstermektedir.

3.1.4. Belgelendirme ve Dokümantasyon Yükümlülüğüne Yönelik Çalışmalar

ÇUŞ'ların kar aktarımını önleme hususunda önemli rol oynayan düzenlemelerin başında Belgelendirme ve Dokümantasyon yükümlülükleri gelmektedir. Ancak OECD'nin 1995 yılında transfer fiyatlandırması rehberini yayınladığı dönemde ülkelerin bu konuda bilgileri ve uygulamaları oldukça sınırlı düzeydeydi. Buna ek olarak, OECD'nin yayınladığı bu rehberde transfer fiyatlandırmasının belgelendirme süreci, cezai yaptırımlar ve ispat yükümlülüğü gibi konular arasındaki bağlantıyı da net bir şekilde açıklamamaktaydı. O tarihten bugüne kadar OECD, rehberin 5. Bölümünde belgelendirme konusunda çeşitli düzenlemeler yapmıştır. Pek çok ülke de belgelendirmeye dair kuralları benimsemiş ve bu konuda katmerli titizlik anlayışıyla hareket ederek belgelendirme gerekliliklerini yaygınlaştırmıştır (OECD, 2017: 229).

Belgelendirme ve Dokümantasyon yükümlülüğünün neden gerekli olduğu sorusuna cevaben OECD'nin rehberde belirttiği üç amaç vardır. Bunlar genel olarak; ilişkili birimler arasında kar aktarımının önlenmesi, risk değerlendirmesi yapılabilmesi ve şirketlerin denetiminin sağlıklı yapılabilmesi amacıyla vergi idarelerine faydalı bilgiler sağlamaktır. Bu amaçlara ulaşma noktasında mükellefler, gerekli bilgi ve belgeleri hazırlarken çeşitli uyum maliyetlerine katlanmaktadır.

Dolayısıyla OECD'nin belgelendirme konusunda kural geliştirirken, vergi idarelerinin bilgi temininde alacağı fayda ile mükelleflerin katlanacağı maliyetler arasında denge gözetmesi başat husustur (OECD, 2017: 230).

OECD, ülke vergi idarelerine, Belgelendirme ve Dokümantasyon yükümlülükleri konusunda belirtmiş olduğu amaçlara ulaşabilmeleri için standart bir yaklaşım benimsemeleri gerektiğini ifade etmektedir. Bu sebeple, şirketin genel olarak transfer fiyatlandırma faaliyetlerinin ekonomik, yasal, finansal ve vergisel boyutlarıyla görüldüğü Ana Belgelendirme Dosyası, Ana Belgelendirme Dosyasının aksine şirket içindeki faaliyetlere yönelik olarak daha ayrıntılı bilgiler sağlayan Yerel Belgelendirme Dosyası ve son olarak şirketlerin küresel çapta ödemiş olduğu vergiler, gelirlerinin dağılımı gibi bilgileri içeren Ülke Bazlı Raporlama yaklaşımını tavsiye etmektedir. Ülkelerin bu yaklaşımları standart olarak benimsemeleri hem mükellefler hem de kendileri için faydalı olacaktır (OECD, 2017: 233-236).

Tüm bunların yanı sıra OECD, vergi idarelerine ve özellikle de mükelleflere, eşzamanlı belgelendirme, zaman aralığı, önem derecesi, belgelerin muhafazası, belgelerin güncelleme sıklığı, dil, cezalar, gizlilik gibi başlıklar altında uyum konuları ile ilgili çeşitli tavsiyelerde bulunmaktadır. Bu tavsiyelere genel olarak değinilecek olursa (OECD, 2017: 236-241):

- Vergi mükellefleri, transfer fiyatlarını emsallere uygunluk çerçevesinde belirlerken makul ölçülere dayanarak ve elde edilebilir bilgiler kullanarak belirlemeye çalışmalıdır. Mükelleflerin karşılaştırılabilir verilere ulaşmalarının aşırı maliyetli olduğu durumlarda mükelleflerden maliyetleri üstlenmeleri talep edilmemelidir.
- Belgelerin hazırlanma ve teslim edilme zamanlarına dair olan uygulamalar, ülkeler arasında farklılık gösterebilmektedir. OECD'ye göre en ideal olan zaman uygulaması, ilgili hesap dönemi için verilen vergi beyannamesinin son gününe kadar verilmiş olmasıdır.
- Mükelleflerin, durumları ile orantılı olmayan maliyet ve külfetlere maruz bırakılmaması gerekir ve bu amaç doğrultusunda ilişkili işlemlerle yapmış oldukları tüm işlemlerin belgelendirilmesini talep etmek doğru değildir. Nitekim bu işlemlerin bazıları belgelendirmeyi gerektirecek kadar önem teşkil etmeyebilir.
- Vergi idareleri, geçmiş yıllara ait olan belgelerin yerinin tespit edilmesinin zor olacağından dolayı, mükellefleri, belgeleri ana şirket veya yerel işletme düzeyinde yasaların gerekliliklerine uygun olarak makul süreden fazla muhafaza etmekle yükümlü tutmamaları gerekmektedir.
- Ekonomik şartlar ve fonksiyonlar zaman içinde değişiklik göstermektedir. ÇUŞ'ların sunmuş olduğu belgelerde gösterilen emsallerin ve buna bağlı olan bilgilerin değişmesi olağandır. Bu sebeple vergi idareleri mükelleflerden her yıl Ana Belgelendirme Dosyası,

Yerel Belgelendirme Dosyası ve Ülke Bazlı Raporlardaki verilerin güncellenerek taraflarına bildirilmesini talep edebilir.

- ÇUŞ'lar birden fazla ülkelerde faaliyette bulunabilmelerinden dolayı farklı ülkelerdeki vergi idareleri, sunulan belgeleri kendi dillerinde isteyebilmektedirler. Ancak bu durum mükelleflere çoğu zaman ekstra zaman ve maliyet kaybı olarak yansımaktadır. Ayrıca tercüme edilen belgelerin işlevselliği de zarar görebilmektedir. Bundan dolayı vergi idareleri, mükelleflerden, belgeleri genel olarak orijinal dilinde teslim etmelerini istemeleri önerilmektedir.
- Pek çok ülke, belgelendirme konusunda kurallara uyulmadığı takdirde çeşitli cezai yaptırımlar uygulamaktadır. Bu cezalar belirlenirken, belgelendirme kurallarına uyulmadığı takdirde verilecek cezaların, mükellefin uyum maliyetlerinden yüksek olmasına dikkat edilmektedir. Ancak buna rağmen cezaların ülkeler arası farklılık göstermesi, mükellefleri ticari işlemleri ve karları düşük cezaları ülkelere kaydırma konusunda teşvik etmektedir. Bu noktada mükellefleri cezalandırma konusunda ülkeler esnek olmalı, uyum teşvikleri düzenli ve teşvik etmelidirler.

ÇUŞ'ların sayılarının artması ve karların düşük ülkelere iletişim teknolojileri sayesinde rahatlıkla kayabilmesi, Belgelendirme ve Dokümantasyon yükümlülüğünün önemini buna paralel olarak arttırmıştır. OECD'nin de buna bir çözüm arayışına girmesi Belgelendirme ve Dokümantasyon yükümlülüğü konusunda detaylı çalışmalar yapmasına, çalışmasının sonuçlarını da transfer fiyatlandırması kılavuzunda güncel olarak yayınlamasına sebebiyet vermiştir.

OECD'nin Belgelendirme ve Dokümantasyon yükümlülüğü konusunda transfer fiyatlandırması rehberinde en temelde ülkelere standart yaklaşım önermesi ve bunun uygulanması durumunda hem ülkelerin hem de mükelleflerin yarar göreceğini ifade etmesi son derece önemlidir. Daha sonra belgelerin zaman aralığı, önem derecesi, muhafazası gibi konulardaki tavsiyeleri, ülkelerin Belgelendirme ve Dokümantasyon yükümlülüğünün başarısı konusunda başat hususlar olarak görülmektedir.

3.2. Seçilmiş Ülkelerin Yaptığı Çalışmalar

Transfer fiyatlandırması manipülasyonları ve bunun yapımında e-ticaretin sağladığı büyük kolaylıklar, ülkeleri, vergisel kayıplara uğratmış, uğratmaya da devam etmektedir. Dolayısıyla vergisel gelirlerden mahrum olmak istemeyen ülkeler, bir dizi tedbirler almaktadırlar. Alınan tedbirler genellikle OECD'ye paralel olmaktadır. Ancak tedbirlerin çoğunlukla ortak alınmış kararlardan öte tek taraflı olması, kaybın önlenmesi noktasında yeterli başarı sağlanamamasına yol açabilmektedir. Bu çalışma kapsamında ABD, Çin, Hindistan, Kanada ve Türkiye incelenen

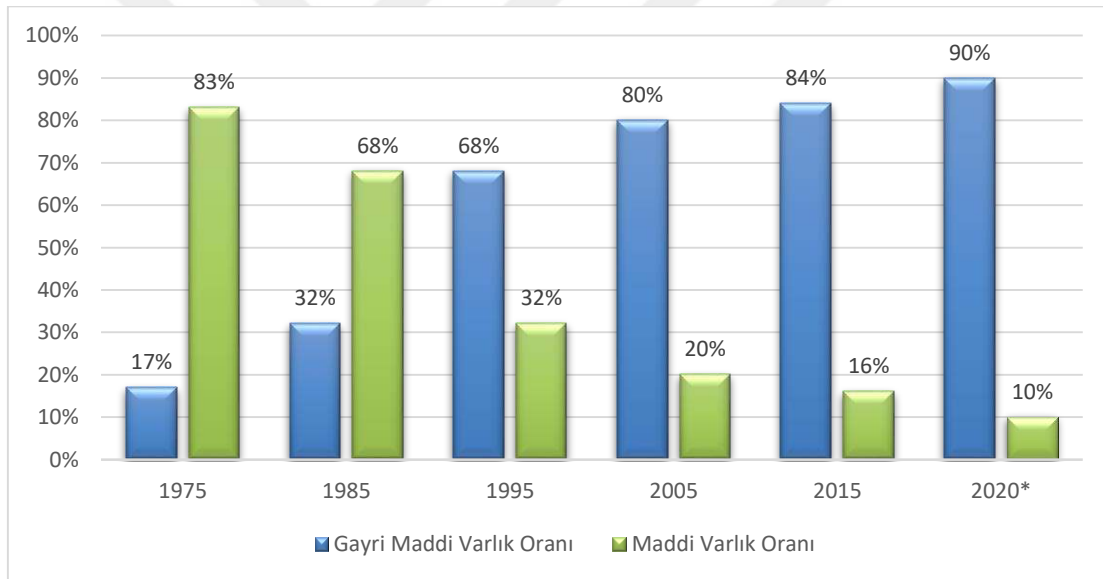
ülkelerdir. Bu ülkelerin seçilme sebebi; ÇUŞ'ların faaliyetlerinin ve yatırımlarının en yoğun ülkelerin başında gelmesidir (UNCTAD, 2020).

3.2.1. ABD'nin Yaptığı Çalışmalar

3.2.1.1. Gayri Maddi Varlıkların Değer Tespiti Sorununa Yönelik Çalışmalar

ABD mevzuatı, gayri maddi varlıklar konusunda ayrıntılı bir şekilde düzenlemeler yapmaktadır. Ayrıca OECD'nin "Değerlemesi zor gayri maddi varlıklar" diye adlandırdığı konuya da mevzuatında yer vermiştir. Bunların sebebi hiç şüphesiz ÇUŞ'ların fazla olması ve bu şirketlerin bünyesindeki gayri maddi varlıkların, maddi varlıklara nazaran yıllar itibariyle artan oransal üstünlüğüdür. Bu durum Grafik 3 üzerinde gösterilmektedir.

Grafik 3: S&P 500 Piyasa Değerinin Bileşenleri



Kaynak: Ocean Tomo, 2020

Grafik 3'e bakıldığında, S&P 500 endeksine göre, ABD'de yer alan 500 büyük şirketin varlıkları içerisinde, gayri maddi varlıklar ile maddi varlıkların payları görülmektedir. Bu endeks içerisinde yer alan Apple, Alphabet, Microsoft, Facebook ve Amazon gibi şirketler, piyasa değerine göre dünyanın en büyük ÇUŞ'ları arasında yer almaktadır. Bu şirketlerin başarıları; marka, teknoloji patenleri, know-how, ağ değeri ve diğer yüksek değerli gayri maddi varlıklardan kaynaklanmaktadır (Ocean Tomo, 2020).

ABD mevzuatına göre bir şeyi gayri maddi varlık olarak tanımlayabilmek için iki şart vardır. Bunlardan birincisi; patent know-how, marka gibi, değeri fiziksel yapısından değil fikri

muhteviyatından ya da diğer görünmeyen özelliklerinden kaynaklanması gerektiğidir. Diğerisi ise; kişinin verdiği hizmetten ayrı olarak önemli bir değeri olmasıdır. Şirket kaynaklarının iyi yönetimi, olağanüstü bir karlılık yaratıyorsa burada mutlaka bir gayri maddi hak vardır sonucuna, buna karşın eğer kötü bir yönetimle, normalin altında kar elde ediliyorsa da burada da mutlaka değerli bir gayri maddi varlık olmadığı sonucuna varılamaz. Örneğin, altyapının marka kadar değerli bir gayri maddi varlık oluşturduğu kabul edilmiştir. Farklı bir olayda, pazarlama yetkisi henüz aktarılma olanağı olmasa da, önemli bir gayri maddi varlık olarak nitelendirilmiştir. Daha sonra yargı bunlara, “*Ticari olarak transfer edilebilir olmak*” şeklinde üçüncü bir şart eklemiştir (Wittendorff, 2010: 597-603).

ABD mevzuatı, gayri maddi varlıklarda emsal bedelin tespiti için transfer fiyatlandırması yöntemlerinin hepsinin kullanılabileceğini belirtmektedir. İçerik konusunda OECD’ye paralel olan mevzuat, yöntem konusunda önceliği karşılaştırılabilir olanlara vermektedir. Ancak emsal bedelin belirlenebilmesi için yeterli bilgi ve verinin olmaması sebebiyle işlemin başlangıç aşamasında fiyatlandırmanın belirlenmesinde elde edilmesi beklenen menfaatlerin dikkate alınması gerekmektedir. Nitekim ilişkili şirketlerden ziyade bağımsız kuruluşlar, daha sonra ortaya çıkacak gelişmelerin ne ölçüde öngörülebilir olduklarını ve tahmin edilebilirlik durumlarını göz önünde bulunduracaklardır. İlişkili şirketler ise, bu tahminler üzerinde bazen düzeltme yapmaya gerek duymazlar bazen de yaptıkları gayri maddi varlık transfer anlaşmalarına önceden görülemeyen gelişmelere karşı korunma sağlamak üzere düzeltme hükümleri ekleyebilirler. Bu yöntemin birçok tahmin ve varsayımlara dayanması sebebiyle, vergi incelemeleri sırasında vergi idaresi başka argümanlarla karşı çıkabilir. Dolayısıyla bu yöntemin eleştirilmeme garantisi yoktur. ABD mevzuatına göre bu tahminlerdeki gerçekleşmeme oranı %20’nin altında kaldığı sürece herhangi bir düzeltme yapılmamaktadır (Öcal, 2015: 426).

Karşılaştırılabilir yöntemlerin yetersiz kaldığı özgün gayri maddi varlıklarda ABD mevzuatında daha çok gelir tabanlı yöntemler ve maliyet paylaşım anlaşmalarının kullanılması önerilmektedir. Gelir tabanlı yöntemler kullanılırken; ekonomik iklim, karlılık, rekabet, sermaye yatırımlarındaki değişimler, ürünün hayat döngüsü, gelirin belirleneceği zaman dilimi gibi kriterler göz önüne alınacaktır. Bu şekilde gelir tahmin edildikten sonra uygun bir iskonto oranı belirlenerek bugünkü değere indirgenmelidir (Bakker, 2009: 132). Maliyet paylaşım anlaşmaları ise, temelde işleme konu olan varlığın üretilmesine, transferine ilişkin maliyetlerin ve risklerin elde edilmesi beklenen yararlar karşılığında paylaşılmasını öngörmektedir. Bundan dolayı maliyet paylaşım anlaşmaları, emsal bedelin tespitinde önemli rol oynamaktadır.

3.2.1.2. Elektronik Ticaretin Yarattığı Gelir Kayıplarına Yönelik Çalışmalar

ABD, ÇUŞ’ların çoğunluğu kendi ülkesinde bulunmasına rağmen dijital ekonomi konusunda geleneksel yöntemlere bağlı kalmıştır. Belirli federal dijital ekonomi önleminin olmaması vergilendirme anlamında önemli eksiklik olarak sayılabilir. Ancak bu durum, 21 Haziran 2018

tarihinde “*South Dakota/Wayfair, Inc*” davasında önemli ölçüde değişmiştir. Öyle ki ABD Yüksek Mahkemesi, bu dava sonucunda verdiği kararda, fiziki olarak iş yeri bulunmamasına rağmen e-ticaret yoluyla elde edilen gelirin belirli bir eşik miktarından sonraki kısmının vergilendirilmesi gerektiğini belirtmiştir. Bu konuda, yüksek yargıç Anthony M. Kennedy’nin “İnternet’in yaygınlığı ve gücünün ulusal ekonominin dinamiklerini değiştirdiği” söylemi etkili olmuştur (Supremecourt, 2018). Davanın karara bağlanmasından sonra birden fazla eyalette de dijital ekonominin vergilendirilmesine dair önlemler alınmaya başlanmıştır (Faulhaber, 2019).

ABD’de ÇUŞ’ların ticari faaliyetlerde elektronik araçları kullanmaları ve bu işlemlerinde özellikle de bilançolarında ağırlıklı olarak gayri maddi varlıkların yer alması, ciddi vergisel kayıplara sebebiyet vermiştir. Bu durumun sürdürülemez seviyeye gelmesi, vergi reformu ihtiyacını doğurmuştur. Bu doğrultuda 2017 yılında geniş bir reform yasası olan “*Vergi İndirimi ve İş Yasası (the Tax Cuts and Jobs Act)*” yürürlüğe girmiştir. Yapılan reforma dair önemli olan husus ise; reformun bir parçası olan “*Vergide Matrah Aşındırması ve Suiistimali Önleme Vergisi (The Base Erosion and Anti-Abuse Tax- BEAT)*” adı altında bir verginin konulmasıdır. Bu verginin ortaya çıkmasının altında yatan temel düşünce; ÇUŞ’ların, ABD’de faaliyet göstererek transfer fiyatlandırması yoluyla ilişkili birimlerine kar aktarımında bulunmaya çalıştığı takdirde vergiye tabi tutulmasıdır (Lang ve Lauricella, 2020). Böylece kar aktarımı sebebiyle vergi kayıplarının asgari seviyeye indirilmesi amaçlanmaktadır.

BEAT, her şirket için değil, yalnızca büyük ÇUŞ’lar için geçerlidir. Dolayısıyla çok uluslu bir şirketin bu vergiye tabi tutulabilmesi için aşağıda belirtilen 3 şartı taşıması gerekmektedir. Bu şartlar şunlardır (Federalregister, 2020):

- Vergi mükellefi; yatırım şirketi, gayrimenkul yatırım ortaklığı veya özel ve avantajlı statüde vergilendirilen şirketler haricinde bir şirket olmalıdır.
- Vergi mükellefinin brüt gelirinin önceki 3 yıl için en az 500 milyon USD tutarında olması gereklidir.
- Vergi mükellefinin vergilendirilebilir yıl için temel erozyon yüzdesi %3 veya daha yüksek olması gerekmektedir.

3.2.1.3. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarına Yönelik Çalışmalar

ABD, Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları uygulamasına ilk olarak 1991 yılında başlamıştır. ABD’nin bu konuda diğer ülkelerden farklılığı ise; dünyada bu programın ilk uygulayıcısı konumunda olmasıdır (Aksümer, 2015: 164). ABD vergi idaresine göre Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları; fiili veya potansiyel transfer fiyatlandırması anlaşmazlıklarını, geleneksel muhalefete alternatif olarak ilkeli, iş birliğine dayalı bir şekilde çözmek için tasarlanmıştır. Nitekim transfer

fiyatlandırmasının karmaşık, zaman alıcı yapısı ve özellikle gayri maddi varlıkların bilgi iletişim teknolojiye paralel olarak artış göstermesi, mükellefler ile vergi idaresi arasında çeşitli anlaşmazlıklara ve bunun sonucunda da muhatapları hukuki sürece sevk etmektedir (Internal Revenue Service, 2015). Dolayısıyla vergi mükellefi ile vergi idareleri arasında karşılıklı anlaşma şeklinde bir prosedür olması, her iki taraf için de kazan-kazan durumuna vesile olmaktadır.

Tek taraflı, iki taraflı ve çok taraflı olarak imzalanabilen Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları süreci 5 aşamadan oluşmaktadır. Bu aşamalar başvuru, değerlendirme süreci, analiz, tartışma-anlaşma ve taslak hazırlama, inceleme ve uygulama aşamalarıdır. Ayrıca vergi mükellefi tarafından anlaşmaların hüküm ve koşullarına uygunluğunu göstermek için yıllık rapor doldurulması şeklinde altıncı aşama eklenebilir (Markham, 2012: 64). Öyle ki bu yıllık raporların dosyalanması ve gözden geçirilmesi, anlaşma sürecinde kritik öneme sahiptir. Yıllık rapor incelenmesi yoluyla mükelleflerin anlaşmalara olan uyumu eş zamanlı olarak izlenmektedir ve bu da sürecin başarısı hakkında vergi idaresine güncel bilgiler vermektedir.

Dünyada ÇUŞ'ların en yoğun olduğu ülkelerin başında gelen ABD'de, Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları ile ilgili çalışmalar sürekli olarak yapılmaktadır. Bu programı teşvik etme, vergi idaresinin önemli görevlerinden birisidir. Vergi idaresi, 1991 yılında programın uygulamaya başlanmasından itibaren her yıl raporlar yayınlamaktadır. Bu raporlarda, anlaşma sayılarına ilişkin istatistiki bilgiler ayrıntılı olarak verilmektedir. En son 2018 yılında yayınlanan raporda sayılar Tablo 16'da verilmektedir.

Tablo 16: ABD'de Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları Sayıları

Yıllar	Tek Taraflı	İki Taraflı	Çok Taraflı	Toplam
1991-1999	112	114	5	231
2000-2017	478	994	10	1482
2018	24	81	2	107
Toplam	614	1189	17	1820

Kaynak: Internal Revenue Service, 2019

Tabloya 16'ya bakıldığında ilk dikkat çeken durum, iki taraflı anlaşmaların tek taraflı ve çok taraflı anlaşmalara nazaran çok daha fazla sayıda olmasıdır. Bunun sebebi olarak; ABD'de ki ÇUŞ'ların genellikle belirli ülkelerde faaliyet göstermesi olarak ifade edilebilir. Öyle ki 2018'de imzalanan iki taraflı Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının yarısından fazlasını Kanada ve Japonya ile yapılan anlaşmalar oluşturmaktaydı. ABD vergi idaresi bu tür anlaşmaların sayısını arttırarak hem kendi hem de diğer ülkelerde olabilecek olası vergi kayıplarının önüne geçmek istemektedir (Internal Revenue Service, 2019).

3.2.1.4. Belgelendirme ve Dokümantasyon Yükümlülüğüne Yönelik Çalışmalar

ABD, bir OECD üyesidir. Bu doğrultuda Amerikan vergi idaresi, transfer fiyatlandırması yasalarının ve düzenlemelerinin, OECD önermeleri ile tamamen tutarlı olduğunu düşünmektedir. Ancak, Belgelendirme ve Dokümantasyon düzenlemeleri için bu çoğunlukla geçerli değildir. Öyle ki vergi idaresi, Ana Belgelendirme Dosyası ve Yerel Belgelendirme Dosyası hariç tutarak sadece Ülke Bazlı Raporlama ile sınırlı kalmak kaydıyla, OECD'yi düzenlemelerde baz almıştır (PwC, 2013).

Amerikan vergi idaresi, mevzuatta yer alan ve OECD ile tutarlı olan Belgelendirme yükümlülüklerine dair mükelleflere bir takım önerilerde bulunmaktadır. Nitekim kanunen zorunlu olmasa bile vergi mükelleflerinin cezalardan kaçmak için bilgi ve belgeleri hazırlayarak muhafaza etmelerini belirtmesi, bunun örneklerinden biridir. Çünkü bu durumda vergi mükellefinin transfer fiyatlandırma konusunda mevcut veriler ve geçerli fiyatlandırma yöntemleri göz önüne alındığında emsallere uygunluk için en iyi yöntemi uyguladığı iddiası için kanıt niteliğinde olacaktır. Eğer muhafaza edilen bilgi ve belge içerisinde bir değişiklik olursa, bu değişikliklerin yansıtılması gerekmektedir (E&Y, 2020: 673).

ABD transfer fiyatlandırması mevzuatında; Ana Belgelendirme Dosyası, Yerel Belgelendirme Dosyası ve Ülke Bazlı Raporlama olmak üzere belgelendirme konusunda 3 aşamalı bir yaklaşım vardır. Mükelleflerin bu belgeleri düzenlemesi için gerekli olan eşik değerleri Ana Belgelendirme Dosyası ve Yerel Belgelendirme Dosyasında yoktur. Ülke Bazlı Raporda ise eşik değeri limiti 850 milyon USD'dir. Konsolide geliri bu eşik tutarının altında kalan mükellefler için Ülke Bazlı Rapor hazırlama yükümlülüğü bulunmamaktadır (CMS, 2017).

Belgelendirme ve Dokümantasyon yükümlülükleri konusunda mevzuatta düzenlenen ve mükellefler için önem arz eden bir diğer husus da belge ve bilgilerin hazırlanması ile sunum tarihleridir. Bu konuda Amerikan vergi idaresi, Ana Belgelendirme Dosyası ve Yerel Belgelendirme Dosyasının hazırlanmasına dair herhangi bir tarih belirtmemektedir. Ülke Bazlı Raporlama hakkında ise ilgili yıla ait vergi beyannamesi verme tarihi olan 15 Mart'a kadar hazırlanması gerektiği belirtilmektedir. Ancak belge ve bilgilerin hazırlanması gereken zamana ilişkin net tarihler olmamasına rağmen denetim sırasında vergi idaresinin talep etmesi halinde belge ve bilgilerin 30 gün içinde idareye sunulması gerekmektedir (PwC, 2013).

3.2.2. Çin'in Yaptığı Çalışmalar

3.2.2.1. Gayri Maddi Varlıkların Değer Tespiti Sorununa Yönelik Çalışmalar

Gayri maddi varlıklar Çin için son derece önem arz etmektedir. Çin vergi idaresi, gayri maddi varlıkların ilişkili birimler arasındaki transferinde bedellerin emsallere uygun olmasına dikkat edilmesi için çabalamaktadır. Bu noktada vergi idaresinin temel kriterleri; değer katkıları ve ekonomik faydadır. Mükellefler emsal bedeli tespit ederken DEMPE analizini kullanmalı, ilgili tarafların maliyetlerini ve gelirlerini katkıları nispetinde paylaştırılmalıdır (OECD, 2018). Vergi idareleri, ilişkili tarafların işlemlerini her zaman incelemekte ve analiz etmektedir. Bu işlem sonucunda şirketlerin elde ettikleri karların işlevlerle veya üstlendikleri risklerle uyumlu olup olmadığını belirlemektedir. Eğer bir şirket, ilişkili taraflar arasındaki işlemlerinde tahmin edilebilir olsun veya olmasın ulusal vergi gelirlerinde azalmaya yol açacak bir işlem yaparsa, vergi idaresi ayarlamalar yapabilir (Chinatax, 2017).

Çin mevzuatında gayri maddi varlıkların değer tespitinde kullanılmak üzere transfer fiyatlandırma yöntemleri konusunda herhangi bir sınırlandırma bulunmamaktadır. İlk olarak karşılaştırılabilir yöntemlere öncelik verilmesi tavsiye edilmektedir ancak gayri maddi varlıkların yapısı itibarıyla bu pek mümkün olmamaktadır. Bu sebeple daha çok işlemsel kar yöntemleri kullanılmalıdır. Ayrıca maliyet paylaşım anlaşmaları ve gelir tabanlı yöntemlerin de kullanımı emsal bedele ulaşılmasında önemli rol oynayacak olmasından dolayı kullanımı önerilmektedir (Chinatax, 2017).

3.2.2.2. Elektronik Ticaretin Yarattığı Gelir Kayıplarına Yönelik Çalışmalar

Uluslararası düzeyde dijital hizmetlerin vergilendirilmesi konusu tartışılırken ve bu konuda OECD başta olmak üzere çeşitli ülkelere belirli ilerlemeler kaydedilirken Çin, dijital hizmetlerin vergilendirilmesi ile ilgili herhangi bir görüş açıklamamıştır. Bunun sebeplerinden biri, Çin'de dünyaca ünlü dijital şirketlerin çoğunun yasak olmasıdır. Bundan dolayı Çin hükümeti, küresel dijital şirketlerden hizmet adı altında vergi almak için acele etmemektedir. Bu durumun bir diğer sebebi olarak Çin hükümetinin, ülkedeki dijital şirketlerinin büyümesini teşvik etme politikası şeklinde ifade edilebilir (Dai, 2019: 1301-1306).

3.2.2.3. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarına Yönelik Çalışmalar

Çin, ÇUŞ'ların yoğun olarak bulunduğu ülkelerin başında gelmektedir. Bu durum, transfer fiyatlandırma konusunda zaman zaman hükümet ile şirketler arasında gerilimlere yol açabilmektedir. Vergi gelirlerinde olası bir düşüşü önlemek, mükelleflere transfer fiyatlandırma konusunda kesinlikler sağlamak gibi nedenlerle Çin vergi idaresi, 1998 yılında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları

kurallarını benimsemiş ve 2002 yılında resmi olarak mevzuatına eklemiştir. Son yıllarda OECD'nin yürürlüğe koyduğu BEPS projesini uygulamaya kararlı olan idare, 2017 yılından beri Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarını ciddi bir şekilde desteklemektedir (Tambunan vd., 2020: 48).

Yetersiz transfer fiyatlandırması uzman kadrosuna rağmen Çin vergi idaresi, Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları sayılarını arttırmaya çalışmaktadır. OECD'ye paralel olarak mevzuatını sürekli olarak güncelleyen Çin'de, tek taraflı, iki taraflı ve çok taraflı anlaşma yapılabilmektedir. Anlaşma için mükelleflerden herhangi bir başvuru ücreti talep etmemesine rağmen vergi idaresinin anlaşmanın sonuçlanma süreleri hakkında net bir söylemde bulunmaması, mükelleflerin, anlaşma yapma konusunda isteklerinin azalmasına sebebiyet vermektedir (Tambunan vd., 2020: 49). Tüm bunlara karşın Çin'de Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının sayısı ilk uygulanmaya başlandığı yıllardan itibaren çok fazla artış göstermemiş ve aynı seviyelerde seyretmiştir.

Tablo 17: Çin'de Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları Sayıları

Yıl	Tek Taraflı	İki Taraflı	Toplam
2005	13	1	14
2006	10	0	10
2007	7	3	10
2008	6	1	7
2009	5	7	12
2010	4	4	8
2011	12	0	16
2012	4	15	19
2013	11	12	23
2014	4	6	10
2015	6	8	14
2016	8	8	16
2017	3	8	11
2018	3	8	11
2019	12	9	21
Toplam	101	76	177

Kaynak: Chinatax, 2018; KPMG, 2020

Tablo 17'de görüldüğü üzere anlaşma sayıları zaman zaman düşüş gösterse de genel itibariyle bir istikrar söz konusudur. Dikkat edilmesi gereken bir diğer durum da tek taraflı anlaşmaların 2005 yılından 2008 yılına kadar olan üstünlüğüdür (toplam 41 anlaşmanın 37'si). İkili anlaşma sayılarında 2009 yılında bir sıçrama olmuştur. Bu durum 2011 yılı hariç 2017 yılına kadar tek taraflı anlaşma sayısının hiç altına düşmemesiyle sonuçlanmıştır. Genel olarak bakıldığında ise, toplam anlaşma sayılarında zaman içinde belirgin bir artış görülmemiştir.

3.2.2.4. Belgelendirme ve Dokümantasyon Yükümlülüğüne Yönelik Çalışmalar

Çin, OECD üyesi olmamasına rağmen transfer fiyatlandırma konusunda OECD'ye paralel hareket etmektedir. Öyle ki Çin vergi idaresi, OECD'nin Transfer Fiyatlandırması çalışma grubunda gözlemci statüsüne sahiptir ve idarenin özellikle gayri maddi varlıklarla ilgili OECD kılavuz ilkelerinde yapılan revizyonlar dahil BEPS projesine önemli katkıları olmuştur. Bu doğrultuda OECD'nin transfer fiyatlandırmasının ortaya çıkardığı olası kar kayıplarını önlemek adına son yıllarda BEPS projesiyle önemine sıkça değindiği Belgelendirme ve Dokümantasyon şartlarını Çin'de 1 Ocak 2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere uygulamaya koymuştur (E&Y, 2020: 130).

OECD'nin de belirttiği üzere Çin, Ana Belgelendirme Dosyası, Yerel Belgelendirme Dosyası ve Ülke Bazlı Raporlama olmak üzere belgelendirme konusunda 3 aşamalı bir yaklaşım benimsemektedir. Mükellefler, Belgelendirme ve Dokümantasyon kurallarına uymalı ve mükelleflerin bu belgeleri yıllık olarak hazırlamaları gerekmektedir. Ancak belirtilen belgelerin hazırlanması tüm mükellefleri kapsamamakta, belirli eşikleri aşan mükellefleri kapsamaktadır. Bu eşikler şu şekilde sıralanabilir (RSM, 2018):

- *Ana Belgelendirme Dosyası:* İlişkili işlemlere konu olan ticari işlemlerin 1 milyar RMB (yaklaşık 147 milyon USD) aşması gerekmektedir.
- *Yerel Belgelendirme Dosyası:* Gayri maddi varlık transferleri ile finansal varlık transferlerinin 100 milyon RMB'yi (yaklaşık 15 milyon USD), diğer ilişkili işlemler için ise 40 milyon RMB'yi (yaklaşık 6 milyon USD) aşması gerekmektedir.
- *Ülke Bazlı Raporlama:* Bir çok uluslu şirketin önceki yıl konsolide gelirinin 5.5 milyar RMB'yi (yaklaşık 805 milyon USD) aşması gerekmektedir.

Belgelendirme ve Dokümantasyon yükümlülükleri konusunda belirtilmesi gereken önemli bir konu da bilgi ve belgelerin hazırlanması tarihleridir. Ana Belgelendirme Dosyası, mali yılsonundan itibaren 12 ay içinde, Yerel Belgelendirme Dosyası, işlemin gerçekleştiği yılın ertesindeki 30 Haziran'a kadar, Ülke Bazlı Raporlama ise, işlemin gerçekleştiği yılın ertesindeki 31 Mayıs'a kadar hazırlanmalıdır. Önemle belirtmelidir ki, hazırlanması için son tarihi belirtilen bu bilgi ve belgelerin vergi idarelerine sunulması için yasal bir son tarih yoktur. Vergi idaresi bilgi ve belgeleri mükelleften talep etmesi halinde mükellef 30 gün içinde vergi idaresine teslim etmelidir (E&Y, 2020: 132).

3.2.3. Hindistan'ın Yaptığı Çalışmalar

3.2.3.1. Gayri Maddi Varlıkların Değer Tespiti Sorununa Yönelik Çalışmalar

Gayri maddi varlıklar, dünya genelindeki bütün ülkelerde olduğu gibi, Hindistan'da da ÇUŞ'ların varlıklarının önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Bu sebeple gayri maddi varlıkların transfer fiyatlandırması hususu Hindistan vergi idareleri için de oldukça zor bir konu olmaktadır. Gayri maddi varlığın transfer fiyatlandırma işlemlerine ilişkin olarak Hindistan vergi idaresi ilk etapta ÇUŞ grubu varlıklarının listelenmesini ve çok uluslu bir şirketin gayri maddi varlıkların geliştirilmesi, mülkiyeti ve kullanımı için transfer fiyatlandırma politikası stratejisinin tanımlanmasını zorunlu kılmaktadır (Butani, 2020). Bu meyanda Hindistan vergi idaresi (UNCTAD, 2017: 593-594):

- Şirketlerden, önceki yıllara ait bilgiler de dahil olmak üzere yeknesak bir şekilde bilgi ve belge sunmalarını istemektedir.
- Şirketlerin ve ilişkili birimlerin tüm uluslararası işlemlerle ilgili tüm işlevlerini belirlemek için ayrıntılı bir işlev, varlık ve risk analizi yapmalarını istemektedir.
- Hindistan'da ÇUŞ'lar ve ilişkili birimler tarafından yapılan pazarlama faaliyetleri, pazarlama araştırması, pazar geliştirme, dağıtım vb. harcamalar ile tüm bu faaliyetler sonucunda elde edilen faydaların DEMPE analizine uygun olup olmadığının ispatını istemektedir.

Hindistan vergi idaresi, gayri maddi varlıkların değer tespiti ve bu değerlerin emsallere uygunluğu konusunda uygulanan transfer fiyatlandırma yöntemleri hakkında da bazı kriterlere uyulması gerektiğini ifade etmektedir. Nitekim bu kriterlere uyulmasını istemesinin sebebi; gayri maddi varlıkların emsal bedel tespit sürecinin karmaşık, yoğun ve ihtilaflı olmasıdır (UNCTAD, 2017: 595). Dolayısıyla vergi idaresi, süreci en iyi şekilde yönetebilmek amacıyla işleme konu olan bedelin emsallerine uygun olması için transfer fiyatlandırması yöntemleri içerisinde “en uygun yöntem” kuralını benimsemektedir. Eğer yapılan işlemlerde karşılaştırılabilir veriler mevcut ise, karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yöntemi en uygun yöntem olacaktır. Gayri maddi varlıkların yapısı ve özellikleri itibarıyla bu pek mümkün değildir ve bu durumda kar bölüşüm yöntemlerinin uygulanması daha iyi olacaktır.

3.2.3.2. Elektronik Ticaretin Yarattığı Gelir Kayıplarına Yönelik Çalışmalar

Hindistan hükümeti, dijitalleşmenin artışına bağlı olarak küresel dijital şirketlerin tüketici tabanının arttığını ancak buna karşın şirketlerin yurt içinde yeterli düzeyde vergi ödemediklerini ifade etmiştir. Bunu önlemek amacıyla, OECD'ye paralel olarak çalışma başlatan hükümet, 1

Haziran 2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, Hindistan’ da daimi bir yerleşik kuruluşu olmayan, herhangi bir fiziki varlığı bulunmayan dijital faaliyetler gerçekleştiren ÇUŞ’ların hizmetin sunumu neticesinde elde ettikleri gayrisafi hasılat tutarının %6’sı oranında, dijital reklamları vergilendiren bir dengeleme vergisi uygulamaya koymuştur. Verginin konusuna giren hizmetler; dijital platformlarda verilen reklam hizmetleri, dijital ortamda reklam hizmeti verilmesi yoluyla sağlanan hizmetler ile bu kapsamda yer alabilecek diğer hizmetlerdir (TaxGuru, 2020). Dijital hizmet vergisinin işletmeler arası işlemlerde ve yıllık toplam ödeme miktarının yaklaşık olarak 1.500 USD’yi geçmesi halinde uygulanacağı düzenlenmektedir. Dijital hizmeti sağlayan kurum, Hindistan’da yerleşik bir kuruluşa sahip olursa veya sunduğu hizmeti bir tam mükellef kuruluş üzerinden yerine getirirse, kurumlar vergisine tabi olacağı için ayrıca dengeleme vergisi olan dijital hizmet vergisi ödemeyecektir (Yılmaz ve Akçura Değer, 2018). 1 Haziran 2016 tarihinden itibaren yapılan ödemelerde geçerli olan vergi, bir takvim yılı içinde sağlanan dijital hizmetlerden elde edilen büyüklüğün 100.000 INR’yi aşması durumunda uygulanacaktır. 2016-2017 mali yılında, Hindistan hükümeti, 3,4 milyar INR tutarında dengeleme vergisinden gelir elde ettiğini bildirmiştir. 2018’de ise vergi gelirleri 10 milyar Rup’yi aşmıştır.

3.2.3.3. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarına Yönelik Çalışmalar

Hindistan hükümeti, Hindistan’da faaliyet gösteren ÇUŞ’lara, özellikle grup içi işlemlerinde çok ihtiyaç duyulan vergi kesinliğini sağlamak, emsal bedeli tespit etmek, transfer fiyatlandırması yöntemlerini belirlemek ve bu süreçte küresel ölçekte diğer ülkelerle bütünleşik hareket etmek amacıyla Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları programını 1 Temmuz 2012 tarihinde başlatmıştır. Nitekim Hindistan’da ÇUŞ’ların uğraştıkları en önemli dava yükü, yapılan ticari işlem bedellerinin emsallere uygun olmamasından kaynaklanmaktaydı (Soan ve Ganju, 2013: 1). Özellikle birbirleriyle çok fazla entegre olan işlemler dolayısıyla işlev, varlık ve risk analizinin yapılamaması, işletme varlıkları içerisinde gayri maddi varlıkların önemli bir yer teşkil etmesi gibi durumlar, emsal bedel tespitinde sorunlara yol açmaktaydı (Tambunan vd., 2020: 51). Bu gibi sorunların ortadan kaldırılması ve buna bağlı olarak da mahkemelerin üzerindeki davaları azaltmak amacıyla hükümet, karşılıklı anlaşma yöntemi olan Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarını yürürlüğe koymuştur.

Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları, işlemlerin sınır ötesini de kapsaması sebebiyle, tek taraflı, iki taraflı ve çok taraflı olmak üzere yapılabilmektedir. En fazla 5 yıllık süreyle imzalanan anlaşmaların büyük çoğunluğu yazılım geliştirme, teknoloji ve marka adları kullanımı, bilgi teknolojileri altyapısıyla ilgili hizmetler gibi konular üzerinedir (Press Information Bureau, 2019). Hindistan’daki transfer fiyatlandırma uzmanlarının sınırlı sayıda olması ve anlaşmaların uygulanmasındaki temel zorluklar gibi sebeplerle çok ilerleme kaydedilememesine rağmen, 2013 yılından itibaren yapılan anlaşma sayıları Tablo18’deki gibi ifade edilebilir.

Tablo 18: Hindistan’da Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları Sayıları

Mali Yıl	Tek Taraflı	İki Taraflı	Toplam
2013-2014	5	0	5
2014-2015	3	1	4
2015-2016	53	2	55
2016-2017	80	8	88
2017-2018	58	9	67
2018-2019	41	11	52
Toplam	240	31	271

Kaynak: TaxGuru, 2019

Tablo 18’den görüleceği üzere, Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları sayıları başlangıç yılından itibaren artmaktadır. Ancak, 2017-2018 ve 2018-2019 döneminde azalış göstermektedir. Bunun sebebi olarak; transfer fiyatlandırmasında karmaşık vakaların artması ve buna bağlı olarak işlem analizlerinin uzun sürmesi olarak ifade edilebilir. Tablo 18’de dikkat edilmesi gereken bir diğer durum da anlaşmaların büyük çoğunluğunun tek taraflı anlaşmalardan oluşmasıdır. Tek taraflı anlaşmalar ülke içinde transfer fiyatlandırma anlaşmazlıkları için çözüm üretse de, işlemin ülke dışına taşması durumunda çifte vergilendirme sorunları gibi istenmeyen durumlara sebebiyet verebilecektir.

3.2.3.4. Belgelendirme ve Dokümantasyon Yükümlülüğüne Yönelik Çalışmalar

Hindistan transfer fiyatlandırma mevzuatı, 1961 tarihli Gelir Vergisi Kanunu’nun 10. Bölümünde yer almaktadır ve genel olarak OECD’nin Transfer Fiyatlandırması Kılavuzuna dayanmaktadır. Ancak, Hindistan mahkemeleri, Hindistan kurallarının özellikle OECD Transfer Fiyatlandırması Kılavuzlarından saptığı bazı durumlarda, belirli Hindistan kurallarının OECD Transfer Fiyatlandırması Kılavuzlarına göre öncelikli olacağını belirtmektedirler (E&Y, 2020: 289).

Hindistan, OECD’nin de kılavuzda belirttiği üzere 3 aşamalı belgelendirme yaklaşımı benimsemektedir. Bunlar; Ana Belgelendirme Dosyası, Yerel Belgelendirme Dosyası ve Ülke Bazlı Raporlamadır. Hindistan’da Yerel Belgelendirme Dosyası 2001-2002 yılından beri uygulanmaktadır. Yerel Belgelendirme Dosyası, Hindistan’ın kendi uygulamakta olduğu şablondur ve OECD’nin kılavuzda belirttiği şablonla uyumluluk göstermemektedir. Diğer yandan Ana Belgelendirme Dosyası ve Ülke Bazlı Raporlama 2016-2017 yılından beri uygulamaktadır. Bunlar ise, OECD’nin Transfer Fiyatlandırma Yönergelerinde belirttiği şablona büyük ölçüde paralellik arz etmektedir (Income Tax Department, 2020).

Hindistan’da mükellefler açısından belgelerin düzenlenebilmesi için belirli eşik değerler vardır. Örneğin yıl boyunca uluslararası işlemlerin toplam değeri 10 milyon INR’yi (yaklaşık

155.000 ABD Doları) aşarsa, uluslararası işlemlerle ilgili olarak vergi mükellefi tarafından eşzamanlı yerel belgelerin tutulması gerekir. Ancak, şirketler arası transfer fiyatlarını gerekçelendiren temel belge ve bilgilerin her durumda muhafaza edilmesi gerekmektedir. Öte yandan, Ana Belgelendirme Dosyasının hazırlanması yükümlülüğünün olabilmesi için üç şartın yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu şartları sıralamak gerekirse (Income Tax Department, 2020):

- Vergi mükellefi şirketin uluslararası alanda toplam konsolide gelirinin bir hesap yılında 5 milyar INR'yi (yaklaşık 66 milyon USD) aşması gerekmektedir.
- Vergi mükellefi şirketin hesap defterlerine göre uluslararası işlemlerin toplam değeri 500 milyon INR'yi (yaklaşık 7 milyon USD) aşması gerekmektedir.
- Vergi mükellefi şirketin hesap defterlerine göre fikri mülkiyet haklarının satın alınması, satılması, devredilmesi, kiralanması veya kullanılması 100 milyon INR'yi (yaklaşık 1 milyon USD) aşması gerekmektedir.

Yukarıda sıralanan şartlar, bir mükellefin Ana Belgelendirme Dosyasını hazırlaması için gereklilik arz etmektedir. Hindistan transfer fiyatlandırma mevzuatına göre bir mükellefin Ülke Bazlı Rapor yükümlülüğüne tabi olabilmesi için önceki hesap yılına ait konsolide mali tabloya yansıtılan konsolide grup gelirlerinin 55 milyar INR'yi (yaklaşık 730 milyon USD) aşması gerekmektedir. Son olarak yükümlüler tarafından hazırlanan bilgi ve belgelerin dosyalanma tarihi genellikle 30 Kasım'dır. Hazırlanan bilgi ve belgelerin, denetim işlemleri sırasında bu tür talep yapıldıktan sonraki 30 gün içinde vergi makamlarına sunulması gerekmektedir (E&Y, 2020: 292-293).

3.2.4. Kanada'nın Yaptığı Çalışmalar

3.2.4.1. Gayri Maddi Varlıkların Değer Tespiti Sorununa Yönelik Çalışmalar

Gayri maddi varlıklarla ilgili kontrollü işlemlerin fiyatlandırılması konusu, Kanada Gelir Vergisi Kanunu'nun 247. bölümünde yer alan Transfer Fiyatlandırma Mevzuatı kapsamında ele alınmaktadır. Mevzuatta belirtildiği üzere ticari işlemdeki gayri maddi varlıkların transfer işlemlerinde dikkat edilmesi gereken nokta, OECD'nin de üstünde sık sık durduğu "ekonomik fayda"dır. Özellikle gayri maddi varlıkların devrinde emsallere uygun bedelin belirlenmesi için hem devreden hem de devralananın bakış açısı dikkate alınmalıdır. Çünkü devreden kişi, bir gayri maddi varlığın devri ile varlığa ait maliyetleri kurtarmaya çalışacaktır. Bununla birlikte, devralan için, bir gayri maddi varlığın değerini yalnızca gayri maddi varlığın yaratacağı beklenen faydalar (ek kazançlar) belirleyecektir. Dolayısıyla maliyetler ve beklenen toplam faydalar, bir gayri maddi varlığın transfer fiyatının belirlenmesinde önemli hususlar olarak ifade edilmektedir (Government of Canada, 1999).

Gayri maddi varlığın bedel tespitinde mevzuat, bütün transfer fiyatlandırma yöntemlerinin kullanımına izin vermektedir. Gayri maddi varlık üzerinde karşılaştırılabilir veriler mevcut ise, en uygun yöntemler; karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yöntemi veya yeniden satış fiyatı yöntemi gibi geleneksel yöntemlerdir. Ancak, patent, ticari marka, know-how gibi aynı veya benzer bir gayri maddi varlığın doğası gereği karşılaştırma yapılabilecek veriler bulmak zordur. Dolayısıyla karşılaştırılabilir bilgi bulmadaki zorluk nedeniyle riskli ve maliyetli Ar-Ge'den kaynaklanan bir gayri maddi varlığın çok değerli veya benzersiz olduğu durumlarda geleneksel işlem yöntemleri kullanmak uygun olmayabilir. Ayrıca, aşırı kârların oldukça değerli veya benzersiz bir gayri maddi varlık tarafından yaratıldığı ölçüde, tüm fazla karların, tedarikçiye veya gayri maddi varlığın kullanıcısına tahakkuk etmesi olağandışı olacaktır. Bu gibi durumlarda, kar bölüşüm yöntemleri genellikle en uygun yöntemler olabilecektir (Government of Canada, 1999).

3.2.4.2. Elektronik Ticaretin Yarattığı Gelir Kayıplarına Yönelik Çalışmalar

Kanada'da dijital ürünleri üzerinden kapsayıcı bir şekilde dijital hizmetler vergisi, ülkenin eyaletlerinden bazılarında hali hazırda uygulanmaktadır. Ancak bu, dijital hizmetler vergisi olarak değil, "Eyalet Satış Vergileri" adı altında uygulanmaktadır. 1 Ocak 2019 tarihinden itibaren uygulanan bu vergi, sabit bir oran şeklinde olmayıp eyaletler arasında dijital hizmet gelirleri hasılatının %6'sı ile %9,9975'i arasında değişiklik göstermektedir. Aynı şekilde verginin uygulanması sırasında eyaletler arasında değişen belirli eşik değerleri vardır ve bu değerler 30.000 Kanada Doları'na kadar çıkabilmektedir (Quaderno, 2020).

Kanada hükümeti, yakın tarihte dijital hizmetlerden alınan vergileri Dijital Hizmet Vergisi adıyla %3'lük bir oranda ülke genelinde uygulamaya koymak niyetinde olduğunu ifade etmiştir. Tasarıda olan bu verginin dünya genelinde en az 1 milyar Kanda doları gelire sahip ve Kanada'da gelirleri en az 40 milyon Kanada doları olan ÇUŞ'ları kapsayacağı belirtilmiştir (Tax Foundation, 2019). Hükümet, dijital hizmet vergisi uygulamaya konulduğu takdirde elde edilecek gelir tahminlerini Tablo 19'daki gibi açıklamıştır.

Tablo 19: Dijital Hizmet Vergisinden Tahmini Gelir (Milyon Kanada Doları)

Mali Yıl	Toplam Gelir
2020-2021	540
2021-2022	600
2022-2023	660
2023-2024	730
2024-2025	810
2025-2026	890
2026-2027	980

Tablo 19: (Devamı)

Mali Yıl	Toplam Gelir
2027-2028	1090
2028-2029	1200

Kaynak: Parliamentary Budget Officer, 2019

Tablo 19’da görüleceği üzere Kanada hükümeti’nin dijital hizmet vergisinden elde etmeyi beklediği gelir 2020-2021 döneminde 540 milyon Kanada doları iken, bu rakamın yıllar itibariyle sürekli bir şekilde artacağı ve 2028-2029 döneminde yaklaşık %122 artışla 1,2 milyar Kanada dolarına yükseleceği tahmin edilmektedir.

3.2.4.3. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarına Yönelik Çalışmalar

Kanada vergi idaresi, Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları programını Temmuz 1993’te başlatmış ve bu programı dünyada ilk uygulayan ülkelerden biri olmuştur. Programı uzun süredir başarılı bir şekilde yürüttüklerini ifade eden Kanada vergi idaresinin, Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları programının temel amacının; “*OECD rehberine paralel bir şekilde, gelecekte çıkabilecek muhtemel transfer fiyatlandırması sorunlarına ilişkin daha fazla kesinlik sağlamak*” olduğunu belirtmektedir (Government of Canada, 2001).

En fazla 5 yıllığına yapılabilen anlaşma, tek taraflı, iki taraflı ve çok taraflı olarak yapılabilmektedir. Mükellefin talebi üzerine başlayan anlaşma süreci; durum tespiti, müzakere ve müzakere sonrası dönem olmak üzere 3 aşamadan oluşmaktadır. Toplam süre mümkün olduğunca kısa tutulmaya çalışılmakla birlikte, mükellefin transfer fiyatlandırma analizi için gerekli bilgileri sağlayamaması gibi durumlarda uzayabilmektedir. Kanada vergi idaresi, son yıllarda bu süreci kısaltmak için çalışmalar yapmaktadır. Aksi takdirde işlemlerin uzun sürmesi, mükelleflerin anlaşmalara bakışını olumsuz yönde etkileyebilir (E&Y, 2020: 101).

Kanada vergi idaresi Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları hakkında her yıl rapor yayınlamaktadır. Bu raporda program hakkındaki genel bilgilere ek olarak anlaşmalara dair çeşitli istatistikler yayınlamaktadır. Tablo 20’de, 2008 yılından 2019 yılına kadar olan anlaşma sayıları ve bunların tarafları hakkında bilgiler yer almaktadır.

Tablo 20: Kanada’da Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları Sayısı

Yıllar	Tek Taraflı	İki Taraflı/Çok Taraflı	Toplam
2008	2	9	11
2009	5	11	16
2010	2	14	16
2011	1	9	10

Tablo 20: (Devamı)

Yıllar	Tek Taraflı	İki Taraflı/Çok Taraflı	Toplam
2012	3	21	24
2013	2	23	25
2014	1	30	31
2015	3	21	24
2016	2	24	26
2017	6	30	36
2018	1	24	25
2019	1	11	12
Toplam	29	227	256

Kaynak: Government of Canada, 2019

Tablo 20’ye bakıldığında tek taraflı ve iki taraflı çok taraflı anlaşma sayılarının yıllar itibariyle dalgalı bir seyir izlediği söylenebilir. 2011 yılında 9 olan iki taraflı/çok taraflı anlaşma sayısı 2012 yılında 21’e yükselmiştir. Bunda vergi idaresinin kar aktarımının önüne geçmek, çifte vergilendirme durumunu ortadan kaldırmak ve en yüksek vergi kesinliğini sağlamak amacıyla iki taraflı/çok taraflı anlaşmalara önem vermesinin payının yüksek olduğu söylenebilir. 2019 yılına gelindiğinde tek taraflı anlaşma sayısında bir önceki yıla göre değişme olmazken, iki taraflı/çok taraflı anlaşma sayısında ciddi anlamda düşüş gerçekleşmiştir. Bunun sebebi olarak; anlaşmaların müzakere sürecinin uzun sürmesi ve Kanada vergi idaresinin, mükelleflerden daha fazla bilgi beklemesi sırasında anlaşmayı askıya alması olarak söylenebilir (Government of Canada, 2019).

3.2.4.4. Belgelendirme ve Dokümantasyon Yükümlülüğüne Yönelik Çalışmalar

Kanada, OECD’nin BEPS projesi doğrultusunda hareket etmekte ve yönergelerde belirttiği emsallere uygunluk ilkesini yansıtmayı amaçlamaktadır (E&Y, 2020: 111). Bu doğrultuda Belgelendirme ve Dokümantasyon yükümlülüğü Kanada’nın mevzuatında önemli bir yer teşkil etmektedir. Öyle ki her bir kuruluşun transfer fiyatlandırması konusunda belgelendirme yükümlülüğüne uyması ve yapılan işlemleri vergi idaresine bildirmesi gerekmektedir. Yapılan işlemlere rağmen mükellef herhangi bir bildirimde bulunmamışsa, emsal bedellere uygun hareket etmek için “makul çaba” göstermediğine hükmedilir ve bu da mükellefin ciddi transfer fiyatlandırması cezasıyla karşı karşıya kalması demektir (Government of Canada, 2006).

Kanada’da Belgelendirme ve Dokümantasyon yükümlülüğü esas itibariyle OECD’nin de BEPS projesinde belirttiği üzere, Ana Belgelendirme Dosyası, Yerel Belgelendirme Dosyası ve Ülke Bazlı Raporlamadan oluşmaktadır. Ülke Bazlı Rapor hazırlanması zorunluluğu, konsolide gelirleri 750 milyon Euro altında olan ÇUŞ’lar için yoktur. Bu eşik değer, OECD’nin de kılavuzda belirttiği ile aynıdır. Ana belgelendirme Dosyası ve Yerel Belgelendirme Dosyası için sunulması gereken süre

6 ay iken, Ülke Bazlı Rapor için bu süre işlemi takip eden mali yıldan itibaren en geç 12 aydır (E&Y, 2020: 97-98).

3.2.5. Türkiye'nin Yaptığı Çalışmalar

3.2.5.1. Gayri Maddi Varlıkların Değer Tespiti Sorununa Yönelik Çalışmalar

Gayri maddi varlıklar konusunda Türk vergi mevzuatında genel olarak çeşitli düzenlemeler bulunmaktadır. Ancak transfer fiyatlandırması 1 nolu tebliğde ayrıntılı bir şekilde tanımlı yapılan ve sınıflandırılan gayri maddi varlıkların vergilendirilmesi her zaman sancılı olmuştur (Özal, 2015: 411). Bunun sebebi; gayri maddi varlıkların nevi şahsına münhasır özellikleri dolayısıyla emsal bedel tespit için gerekli verilerin bulunamaması ve karşılaştırmanın çoğu kez yapılamamasıdır.

Tebliğ'de, alım satıma konu olan gayri maddi varlık bedellerinin, emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenmesi gerektiği belirtilmiştir. Emsallere göre belirlenirken; *“Öncelikle gayri maddi hakkı devreden ile devralan taraf ayrı ayrı değerlendirilmelidir. Gayri maddi hakka ilişkin emsallere uygun bedel devreden yönünden; karşılaştırılabilir nitelikteki kontrol dışı bir işlemde, gayri maddi hakkın sahibinin söz konusu hakkı başkasına devretmeyi kabul edebileceği bedel olmalıdır. Devralan yönünden emsallere uygun bedel, karşılaştırılabilir ilişkisiz bir kurumun faaliyetlerinde kullanmayı düşündüğü gayri maddi hak için ödemeyi kabul ettiği tutarı ifade etmelidir.”* şeklinde dikkat edilmesi gereken hususlara değinilmiştir (1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Tebliği).

Gayri maddi varlıkların emsal bedelinin tespitinde kullanılacak yöntemlere geçmeden önce, karşılaştırılabilirlik analizinde bahsedilmesi gereken önemli noktalar vardır. Gayri maddi varlık bir patent ise; ilgili mevzuat da yer alan korunma süresi ve patentlerin ne kadar süre boyunca ekonomik değerlerini koruyacakları gibi faktörlerin göz önünde bulundurulması gerekir. Gayri maddi varlık bir ticari marka ise; ilişkili birim tarafından kabul edilebilirlik, coğrafi önem, pazar payı, satış hacmi ve ilgili diğer unsurların göz önüne alınması gerekir (Öcal, 2015: 420).

Ticari gayri maddi varlıklar söz konusu olduğunda, karşılaştırılabilirlik analizinde ayrıca ilgili gayri maddi varlıklara atfedilen değerlerin (koruma altındaki patent ya da diğer tür münhasırlık/özgünlük içeren gayri maddi haklar) ve sürmekte olan Ar-Ge işlevlerinin taşıdıkları önemin de dikkate alınması gerekir. Katlanılan maliyetler ve değer arasında bir bağlantı kurmak bazı durumlarda mümkün olmamaktadır. Özellikle gayri maddi varlığın gerçekçi piyasa değeri, genellikle varlığın geliştirilmesi ve idamesiyle ilgili olarak katlanılan giderler bazında ölçülemez. Bunun bir nedeni; patent ya da know how gibi gayri maddi varlıkların oldukça uzun zaman ve yüksek maliyet gerektiren Ar-Ge faaliyetleri sonucunda geliştirilmiş olmalarıdır. Ar-Ge bütçelerinin gerçek boyutları, rakiplerin ya da potansiyel rakiplerin politikaları, Ar-Ge faaliyetinden elde edilmesi beklenen karlılık düzeyi ya da kar trendleri de dahil olmak üzere çeşitli unsurlara ya da ciroya ilişkin

düşüncelere veya gelecekteki karlılık düzeylerinin belirlenişinde temel olarak alınmak üzere, geçmişteki Ar-Ge faaliyetlerinden sağlanan getirilere ilişkin değerlendirmeler gibi çeşitli unsurlara bağlı olarak değişebilmektedir. Bir diğer neden de; gayri maddi varlıkların bir ürün grubunda yer alan tüm ürünlerin yararlanabileceği sürekli bir Ar-Ge ve kalite kontrol sürelerine gerek duyabilmeleridir (Öcal, 2015: 421-422).

İşleme konu olan gayri maddi varlıkların kendilerine has özelliklerinin olması dolayısıyla diğer maddi varlıklara nazaran, emsal bedelini tespit ederken üzerinde daha çok durmak gerekmektedir. Emsal bedeli tespit ederken öncesinde ne yapılması ve sonrasında hangi transfer fiyatlandırması yöntemlerinin kullanılması gerektiğinin karar süreci 1 No’lu Tebliğde; *“İlişkili kişiler arasında gerçekleştirilen işlemlerde gayri maddi hakların yer alması halinde, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanabilmesi için kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemler arasında karşılaştırılabilirlik analizinin yapılması gerekmektedir. Daha sonra gayri maddi hakkın alım ya da satım işleminde kullanılacak en uygun transfer fiyatlandırması yöntemi belirlenecektir. Bir gayri maddi hakkın satışı ya da lisanslanması işlemlerine yönelik olarak emsallere uygun bedel tespit edilirken karşılaştırılabilir fiyat yöntemi kullanılabilir. Bu yöntemle göre, aynı gayri maddi hakkın sahibi, benzer bir gayri maddi hakkın karşılaştırılabilir şartlarda ilişkisiz kuruluşlara hangi fiyattan transfer edildiğini veya lisans hakkının verildiğini belirleyebiliyorsa, bu fiyat ya da bedel emsallere uygun fiyat/bedel olarak kullanılabilir.”* şeklinde ifade edilmiştir (1 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Tebliği).

Tebliğ’de de belirtildiği üzere öncelikli olarak karşılaştırılabilirlik analizinin yapılması ve sonrasında da karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanması gerektiği belirtilmektedir. Ancak bilindiği üzere gayri maddi varlıklarda karşılaştırma yapılabilmesi genellikle mümkün olmamaktadır. Bundan dolayı tebliğin devamında; *“Ancak karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerin bulunmadığı yüksek düzeyde değerli gayri maddi hakların yer aldığı işlemlerde, emsallere uygun bedelin tespitinde karşılaştırılabilir fiyat yönteminin dışındaki diğer yöntemlerin kullanılabilmesi mümkündür.”* denilerek karşılaştırılabilir yöntemle alternatif sunulmuştur (1 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Tebliği).

3.2.5.2. Elektronik Ticaretin Yarattığı Gelir Kayıplarına Yönelik Çalışmalar

Türkiye’de dijitalleşmenin artışı ve ticari faaliyetlerde elektronik araçların kullanımının artması üzerine çıkan vergisel sorunlara çözüm bulma adına çalışmalar yapılmaktadır. 23 Ekim 2014 tarihinde kabul edilen ve 1 Mayıs 2015 tarihinde yürürlüğe giren “Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun” yapılan çalışmaların en önemlilerinden birisidir. Bu kanunun amacı; *“Elektronik ticarete ilişkin usul ve esasları belirlemektir.”* olarak ifade edilmiştir (Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun [E-Ticaret Kanunu], 2014: madde 1). Kanunda ayrıca hizmet alanların ve hizmet sağlayıcıların yükümlülükleri, yükümlülüklerle uymayanlara uygulanacak cezai

yaptırımlar, iletişime ilişkin esaslar gibi konulara da ayrıntılı olarak değinilmektedir. Tüm bunlara karşın kanunda, iş yeri kavramına ve dijital ekonominin önemli kavramlarından olan; nexus, veri ve gelirin karakterisyonu gibi konulara değinilmemektedir ve bu yönüyle kanun çok eksik kalmaktadır.

2016 yılına gelindiğinde, Türkiye’de dijital ekonomiye dair önemli gelişmeler olmuştur. Bu tarihteki gelişmeler şu şekilde sıralanabilir (Jones vd., 2018: 13):

- Ülkede aracılık yapan internet servis sağlayıcılarının ve internet reklam ajanslarının Türk müşterileri ile yaptıkları aylık işlemlere dair bilgilerin gönderilmesini mecburi kılan kurallar yayınlanmıştır.
- E-ticaret ve diğer online faaliyetler yoluyla gerçekleştirilen ödemeleri kapsayan stopaj vergi yükümlülüğü (hizmet verenlere ve aracılık edenlere ödenen miktarlardan %15 oranında vergi kesintisi yapılması) getirilmiştir.
- “Elektronik iş yeri” kavramı getirilmiştir.

Yukarıda sayılan maddelere ek olarak dijital ekonominin vergilendirilmesi alanında yapılan en radikal değişikliklerden bir diğeri ise; “Dijital Hizmet Vergisi” getirilmesidir. 24.10.2019 tarihinde meclise sunulan yasa tasarısında yer alan bu vergi, meclis tarafından kabul edilmiş ve 01.03.2020 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Dijital hizmet vergisine tabi mükelleflerinin, bu hizmeti sağlayanlar olduğu kanunda belirtilmiştir. Dolayısıyla, dijital hizmet vergisine tabi olunması için gelir/kurumlar vergisine tabi olup olunmaması mükellefiyeti etkilememektedir. Oranı %7,5 ve tutar sınırlaması Türkiye’den elde edilen hasılatın 20 milyon TL’den veya dünya genelinde elde edilen hasılatın 750 milyon Euro’dan fazla olması olarak belirlenen bu vergiyle birlikte, artık dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetleri, dijital içeriklerin (bilgisayar programları gibi) satışı, dijital ortamda sunulan hizmetler vergi kapsamına dahil edilmiştir. Ayrıca dijital hizmet sağlayıcıları tarafından verilen aracılık hizmetlerinin de vergilendirilmesi, vergi kapsamında olan bir diğer yeniliktir (Özcan, 2020: 184).

3.2.5.3. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarına Yönelik Çalışmalar

Türk vergi mevzuatına Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları, Kurumlar Vergisi Kanunu’na 2007 yılında “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” başlığıyla girmiştir. Böylece mükelleflere, ilişkili kişiler ile gerçekleştirdikleri mal veya hizmet alım ya da satımında uygulayacakları bedel tespiti konusunda, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirleme imkanı verilmiştir (Biçer, 2008). Nitekim ilişkili birimlerle yaptıkları işlemlerde gayri maddi varlıkların işleme konu olması ve bu varlıkların emsal bedelinin tespit güçlüğü, fiyatlandırma sırasında tereddütte bulunan mükelleflerin bedel konusunda kesinlik sağlayabilmelerine vesile olmuştur.

Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları, mükellefin vergi idaresine başvurusu ile yapılmaktadır. Mükellefin yapmış olduğu başvuru süreci; yazılı başvuru, ön değerlendirme, analiz, kabul ve imza olmak üzere toplam 5 aşamadan oluşmaktadır. Vergi idaresi, yazılı başvuru yapan mükellefi, öncelikli olarak ön değerlendirmeye tabi tutar (Orhan,2016: 57). Buradaki amaç; başvurudaki bilgi ve belgeler üzerinden, başvurunun Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına uygun olup olmadığını tespit etmektir. Vergi idareleri tarafından gerekli veriler sağlandıktan sonra işlev, varlık ve risk analizleri yapılır. Bu süreç içinde emsal bedel araması yapılır. Tüm bu işlemler sonucunda anlaşma; aynen kabul edilebilir, düzeltilerek kabul edilebilir veya reddedilebilir. Kabul edilen anlaşmalar en fazla 5 yıl süreliğine imzalanır (TÜRMOB, 2020: 3). Anlaşmadan sonra vergi idaresi, mükellefin belirlenen şartlara uyumunu ve/veya koşulların geçerliliğini koruduğunu test etmek amacıyla mükelleften, her yıl Peşin Fiyatlandırması Anlaşmasına ilişkin yıllık transfer fiyatlandırması raporu istemektedir. Bu da, sürecin başarısının öğrenilmesi açısından önem arz etmektedir.

Türkiye’de Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları sayıları hakkında her yıl düzenli bilgiler verilmemekle birlikte anlaşma ilk kez 2011 yılında imzalanmıştır. Daha sonra Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 2015 yılına ait faaliyet raporunda; 2015 yılı sonu itibarıyla kabul edilen anlaşma başvuru sayısının 19, imzalanan anlaşma sayısının ise 6 olduğu açıklanmıştır. 2017 yılına ait faaliyet raporunda ise; 2017 yılı sonuna kadar 6 anlaşmanın imzalandığı, böylece toplam anlaşma sayısının 13’e yükseldiği ifade edilmiş (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2017: 126) ve o tarihten sonra herhangi bir anlaşma açıklaması yapılmamıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın yayınladığı faaliyet raporlarındaki Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları sayısından görüleceği üzere, anlaşmanın 2007 yılında mevzuata girmesinin üzerinden 10 yıl geçmesine rağmen sadece 13 anlaşmanın imzalanabilmesi, aslında bu konuda çok ilerleme katedilemediğini göstermektedir. OECD’nin de önemine sıkça değindiği Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları sayısının artması, gerek Türk vergi idaresi açısından gerekse de mükellefler açısından faydalı olabilecektir.

3.2.5.4. Belgelendirme ve Dokümantasyon Yükümlülüğüne Yönelik Çalışmalar

OECD üyesi olan Türkiye, OECD’nin 2013 yılında çıkarmış olduğu BEPS projesine mevzuatını uyumlu hale getirmek için güncel çalışmalar yapmaktadır. Bu doğrultuda Türk vergi idaresi; 2007 yılında mevcut mevzuatta var olan Yerel Belgelendirme Dosyasına ek olarak 2020 yılında yayınlanan “1 No’lu Transfer Fiyatlandırması Tebliği” ile OECD’nin BEPS projesinde önerdiği Ana Belgelendirme Dosyası ve Ülke Bazlı Raporlamayı da mevzuatına dahil etmiştir. Böylelikle, Türkiye’de faaliyet gösteren şirketlerin kriterleri sağlaması durumunda ilgili belge ve bilgileri vergi idaresine sunmaları zorunlu hale getirilmiştir (4 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Tebliği).

Türk vergi idaresi tarafından Belgelendirme ve Dokümantasyon hazırlanması konusunda Yerel Belgelendirme Dosyası için bir eşik değeri belirtilmemiştir. Ana Belgelendirme Dosyası için eşik değeri 500 milyon Türk Lirasıdır. Yani; Türkiye’de faaliyet gösteren ve bir önceki hesap dönemi sonunda bilançosundaki aktif büyüklüğü ve gelir tablosundaki net satışların tutarı 500 milyon TL’yi aşan Kurumlar Vergisi mükelleflerine, genel rapor hazırlama yükümlülüğü getirilmiştir. Mevzuata yeni dahil edilen Ülke Bazlı Raporlama hazırlama konusunda ise; toplam konsolide geliri 750 milyon Euro üzerinde olan ÇUŞ’lar zorunlu tutulmuştur (4 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Tebliği).

Belgelendirme ve Dokümantasyon yükümlülüğü bulunan şirketlerin bu belge ve bilgileri hazırlama ve sunma konusunda da mevzuatta bazı düzenlemeler vardır. Öyle ki Ana Belgelendirme Dosyasının ilgili hesap dönemini takip eden hesap döneminin sonuna kadar hazırlanması gerekmektedir. Ülke Bazlı Raporun ise ilgili hesap döneminden sonraki on ikinci ayın sonuna kadar elektronik ortamda verilmesi gerekmektedir. Ancak tüm bunların yanı sıra vergi mükellefi, bir denetim veya soruşturma sırasında vergi idaresi tarafından gerekli bilgi ve belgeler talep edildiğinde ilgili belgeleri vergi 15 gün içinde vergi idaresine sunmalıdır (E&Y, 2020: 538).

SONUÇ VE ÖNERİLER

Küreselleşme, 21.yüzyılda dünya genelinde neredeyse tüm yaşamı etkiler hale gelmiştir. Bu sebeple; ulusal ve uluslararası düzeyde üzerinde en çok çalışılan konulardan biri olmuştur. Küreselleşmenin en çok etkilediği alanların başında hiç şüphesiz ticari hayat gelmektedir. Nitekim küreselleşmeye bağlı olarak ÇUŞ'ların sayısındaki artışla birlikte ticari hayat boyut değiştirmiştir. Küreselleşmeye ek olarak, bilgi iletişim teknolojilerinin gelişimi de ÇUŞ'ların sayısında artışlara ve ÇUŞ'ların sınırlar ötesine geçerek birden fazla ülkenin ticari hayatında etkilerde bulunmalarına sebebiyet vermiştir. Böylece, artık sadece bulunduğu ülkede faaliyet gösteren şirketler yerine, birden fazla ülkede faaliyet gösteren ÇUŞ'ların sayısı artmasının ülkeler üzerinde olumlu veya olumsuz etkileri olmuştur.

Şirketlerin, küreselleşme ve bilgi iletişim teknolojilerini kullanmak suretiyle farklı ülkelerde faaliyette bulunmalarının temel sebebi; ülkelerdeki avantajlardan yararlanma isteğidir. Şirketler için avantaj yaratan durumlardan biri, ülkeler arasındaki vergisel farklılıklardır. Öyle ki her bir ülkenin yatırımların arttırmak vb. gibi istekleri doğrultusunda uyguladıkları vergi oranları veya verdikleri vergisel teşvikleri farklılık gösterebilmektedir. Ödedikleri vergileri minimum seviyeye indirmek amacıyla olan ÇUŞ'lar da, vergisel açıdan en avantajlı olan ülkelere yatırım yaparak amaçlarına ulaşmak istemektedirler. Ayrıca şirketler, yatırım yapmaktan ziyade transfer fiyatlandırması yolunu kullanarak da bu amaçlarına ulaşabilmektedirler.

Şirketler açısından transfer fiyatlandırmasının yapımını kolaylaştıran, buna karşın ülke vergi idarelerinin ise işini zorlaştıran bir gelişme de e-ticarettir. Transfer fiyatlandırması konusunda ulusal ve uluslararası alanda çalışmalar henüz yeterli seviyede değilken, e-ticaretin ticari faaliyetlerde kullanımının yaygınlaşması, ülke vergi idarelerini, çözümü zor ve karmaşık durumlarla karşı karşıya bırakmıştır. Çünkü e-ticaret sebebiyle şirketlerin yapmış oldukları transfer fiyatlandırması manipülasyonları kolaylaşmakta ve şirketler karmaşık olan bu durumlarda vergi minimizasyonu hedeflerine daha rahat ulaşabilmektedirler.

E-ticaret yoluyla transfer fiyatlandırmasının yapımında şirketler ilk olarak, emsal bedelin tespit güçlüğünden yararlanmaktadırlar. Öyle ki emsal bedelin tespitiinde önem arz eden karşılaştırılabilirlik analizinin yapımı, e-ticaretle birlikte neredeyse mümkün olmamaktadır. Ayrıca e-ticaretin yapısından kaynaklı sebepler; daimi iş yeri, veri üretimi, yaratılan değer, gelirin niteliği gibi sorunlara yol açmaktadır. Bunlara ek olarak, şirketlerin manipülasyonlarda yararlandığı bir diğer durum; grup içi ticaretin belirsizleşmesidir. E-ticaretle birlikte şirketlerin yerlerini çok hızlı bir

şekilde değiştirebilmesi, grup içi ticaretin belirsizliğine yol açan en büyük etkidir. Şirketlerin yararlandığı son durum ise; gayri maddi varlıkların değer tespiti sorunudur. Gayri maddi varlıkların özellikleri gereği genellikle benzersiz olması, fiyatların istenildiği gibi manipüle edilmesine ve karların ülkeler arasında rahatlıkla aktarılabilmesine sebebiyet vermektedir.

Ülkeler üzerindeki etkilerine bakıldığında transfer fiyatlandırması yapımında e-ticaretin kullanımının ciddi anlamda tahribatlara yol açtığı görülmektedir. Nitekim küresel vergisel kayıp miktarlarıyla alakalı olarak uluslararası örgütler ve araştırmacılar tarafından çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Yapılan çalışmalara genel olarak bakıldığında, ülkelerin küresel çapta uğradıkları vergi kayıpları, çalışmaların farklılığına göre 100 milyar USD ile 647 milyar USD arasında değişmektedir. Bunun sonucuların farklılık sebepleri olarak ise, araştırmada kullanılan verilerin farklı ve eksik olması gösterilebilir.

ÇUŞ'ların kar aktarımları sebebiyle ciddi manada vergisel kayıplara uğrayan ülkelerin, bu kayıpları önlemeleri için öncelikli olarak transfer fiyatlandırmasını tespit etmeleri gerekmektedir. Eğer şirketlerin ticari işlemlerinde kullandıkları ve transfer fiyatlandırmasına konu olanlar maddi varlıklar ise, transfer fiyatlandırması yöntemleri kullanılabilir. Ancak ticari işleme konu olanlar gayri maddi varlıklar ise, bu varlıkların çoğunluğunun özellikleri itibarıyla benzersiz olmaları transfer fiyatlandırması yöntemlerinin uygulanmasını güçleştirecektir. Bu durumda OECD, ilk kez BEPS projesi kapsamında bahsettiği DEMPE analizi yönteminin uygulanmasını tavsiye etmektedir. Böylelikle ülkeler DEMPE analizini kullanarak, transfere konu olan gayri maddi varlığın emsal bedeline ulaşma noktasında yapılan işlev, varlık ve risk analizi gibi analizlere ek olarak, gayri maddi varlık üzerinde yaratılan değeri de hesaba katacaklardır. Gayri maddi varlık üzerine değer katan faaliyetlerin üstlenilen fonksiyonlara bağlı olarak, şirketlerin ilişkili birimleri arasında orantılı olarak paylaşılması, karın tek bir yerde toplanmasının önüne geçilmesine sebebiyet verecektir.

Bahsedildiği üzere transfer fiyatlandırmasının tespiti hiç kuşkusuz ülke vergi idareleri açısından çok önem arz etmekle birlikte, bunun tespiti her zaman mümkün olmamaktadır. Dolayısıyla ülkelerin en başta şirketler tarafından transfer fiyatlandırmasının yapılmasını önleyici yöntemler uygulaması gerekmektedir. Bu amaçla kullanılan en yaygın yöntemler; Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları ile Belgelendirme ve Dokümantasyon yükümlülükleridir. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları sayesinde ticari işleme konu olan mal ve hizmetlerin bedelini tespit etme konusunda vergi idaresi ile vergi mükellefi bir araya gelerek anlaşmaktadırlar. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının yapılmasıyla bedel tespitinin emsallere uygun bir şekilde yapılacağı konusunda kesinlik sağlanmaktadır. Bir diğer önleme yöntemi olan Belgelendirme ve Dokümantasyon yükümlülüğünde ise; vergi idareleri mükellefler üzerinde denetimi sıklaştırmak, mükelleflere bir takım yükümlülükler getirmek suretiyle transfer fiyatlandırması manipülasyonlarının önüne geçebilmektedir.

Transfer fiyatlandırması manipölasyonlarında e-ticaretin kullanımının küresel olarak yarattığı olumsuz etkiler göz önüne alındığında, gerek küresel çapta gerekse de ölkelerin kendilerinin bu konuyla alakalı çalışmalar yapması gerekmektedir. Küresel çapta bu konudaki en kapsamlı çalışmayı OECD yapmaktadır. Tez kapsamında seçilmiş ölkelere bakıldığında ise, genellikle OECD'nin yaptığı çalışmaların baz alındığı görölebilmektedir.

OECD; transfer fiyatlandırması konusunda çözölmesi en zor durumlardan biri olan gayri maddi varlıkların değer tespiti sorununa yönelik olarak; bir işlemin, şirketin ilişkili birimleri arasında aktarımı yapılırken ekonomik bir değer yaratıp yaratmadığına ve tarafların ekonomik menfaatlerinin olup olmadığına bakılmasını tavsiye etmektedir. E-ticaretin yapısından kaynaklanan sorunları konusunda ise, 2013 yılında 15 eylem planından oluşan BEPS raporunu yayınlamıştır. Bu raporun 1. Eylem planı dijital ekonomiye ilişkindir ve bu durum da konunun ciddiyetini açıklar niteliktedir. Bu doğrultuda OECD bünyesinde “Dijital Ekonomi Görev Gücü (TFDE)”kurmuştur. TFDE'nin mevcut e-ticaret sorunlarına daimi iş yeri statüsünün uygulanması, bazı dijital işlemlerde stopaj vergisinin uygulanması, bant genişliği üzerine dengeleme vergisi getirilmesi şeklinde çözüm önerileri olmuştur.

OECD, e-ticaret yoluyla transfer fiyatlandırması manipölasyonlarını önleme yöntemlerinden biri olan Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları konusunda, anlaşma sayılarının artmasını ve bunların da özellikle iki taraflı ve çok taraflı olmasına dikkat edilmesi gerektiğini belirtmektedir. OECD, e-ticaret yoluyla transfer fiyatlandırması manipölasyonlarını önleme yöntemlerinden bir diğeri olan Belgelendirme ve Dokümantasyon yükümlölüğü konusunda ise ölkeler vergi idarelerine, Belgelendirme ve Dokümantasyon yükümlölükleri konusunda belirledikleri hedeflere ulaşabilmeleri için standart bir yaklaşım benimsemeleri gerektiğini ifade etmektedir.

Ölkeler, genel itibariyle OECD'nin gerek rehberlerde gerekse de raporlarda açıkladığı ve uygulanmasını önerdiği tavsiyeler üzerinden mevzuatlarına eklemeler yapmaktadırlar. Bu tez kapsamında seçilmiş ölkelerden olan; ABD, Çin, Hindistan, Kanada ve Türkiye'nin e-ticaret yoluyla transfer fiyatlandırmasına yönelik çalışmalarına yer verilmiştir.

ABD mevzuatına göre, gayri maddi varlığı tanımlayabilmek için her şeyden önce o varlığın önemli bir ekonomik değere sahip olması ve tarafların ekonomik menfaatlerinin olması elzemdir. E-ticaretin yarattığı vergisel kayıpların sürdürülemez seviyeye gelişle birlikte ABD'de, 2017 yılında “Vergi İndirimi ve İş Yasası” yürürlüğe girmiştir. Ayrıca reformun bir parçası olan “Vergide Matrah Aşındırması ve Suiistimali Önleme Yasası” adı altında bir vergi konulmuştur. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları konusunda ABD, 1991 tarihinde mevzuata eklenmesiyle dünyada ilk uygulayıcı konumundadır. Anlaşma süreci; başvuru, değerlendirme süreci, analiz, tartışma-anlaşma ve taslak hazırlama, inceleme ve uygulama aşaması olmak üzere 5 aşamadan oluşmaktadır. En son 2018 yılında yayınlanan rapora bakıldığında toplam 2549 anlaşma yapıldığı görölmektedir. ABD'de, Belgelendirme ve Dokümantasyon yükümlölüğü mevzuatta ayrıntılı bir şekilde düzenlenmektedir.

Bu konuda ABD, OECD'ye paralel hareket etmekle birlikte genelde kendi düzenlemelerini yapmaktadır. Nitekim Ana Belgelendirme Dosyası ve Yerel Belgelendirme Dosyası kendi düzenlemeleri sonucunda oluşmuşken Ülke Bazlı Raporlamada OECD'yi baz almıştır.

Çin'de gayri maddi varlıklarda değer tespiti konusunda temel kriterler; değer katkıları ile ekonomik faydadır. Mükellefler emsal bedelin tespitini doğru bir şekilde yapabilmek için DEMPE analizini kullanmalı ve ilgili tarafların maliyetlerini ve gelirlerini katkı payları nispetinde paylaşmalıdırlar. E-ticaretin yarattığı vergisel kayıpların telafisi noktasında Çin'de yürürlükte olan herhangi bir uygulama bulunmamaktadır. ÇUŞ'ların yoğun olarak bulunduğu ülkelerin başında gelen Çin'de, şirketler ile vergi idareleri arasında oluşacak çatışmalar ve akabinde gelecek olası vergisel kayıpları engellemek için, Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının sayılarının artmasına önem verilmektedir ve bugüne kadar 147 anlaşma yapılmıştır. Çin, OECD üyesi olmamasına rağmen transfer fiyatlandırması konularında OECD ile uyumlu bir şekilde hareket etmektedir. Çin, Ana Belgelendirme Dosyası, Yerel Belgelendirme Dosyası ve Ülke Bazlı Raporlama olmak üzere belgelendirme konusunda 3 aşamalı bir yaklaşım benimsemiştir.

Gayri maddi varlıklar, Hindistan şirketleri içerisinde de genellikle mevcut varlıkların önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Dolayısıyla Hindistan vergi dairesi, gayri maddi varlıklar konusunda ayrıntılı bir işlev, varlık ve risk analizi yapılmasını istemektedir ve çeşitli faaliyetlerden elde edilen faydaların DEMPE analizine uygun olup olmadıklarının ispat edilmesini istemektedir. Dijitalleşmenin artışına bağlı olarak dijital şirketlerin tüketici tabanının arttığını ancak buna karşın şirketlerin yurtiçinde yeterli düzeyde vergi ödemediklerini ifade eden Hindistan hükümeti, herhangi bir fiziki varlığı olmayıp, Hindistan'da daimi iş yeri olmayan şirketlere gayrisafi hasılat tutarının %6'sı oranında dengeleme vergisi uygulamaya koymuştur. Hindistan hükümeti, 1 Ocak 2012 tarihinde Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarını başlatmıştır ve 2019 yılı sonu itibarıyla toplam 271 adet imzalanmıştır. Belgelendirme ve Dokümantasyon yükümlülükleri konusunda ise Hindistan'da, OECD'nin de rehberde belirttiği üzere Yerel Belgelendirme Dosyası, Ana Belgelendirme Dosyası ve Ülke Bazlı Raporlama olmak üzere 3 aşamalı bir yaklaşım benimsemektedir. Bu yaklaşımlardan Yerel Belgelendirme Dosyası, Hindistan'ın kendi şablonudur ancak diğerleri büyük ölçüde OECD'ye paralellik arz etmektedir.

Kanada'da gayri maddi varlıkların transferinde dikkat edilmesi gereken nokta; OECD'nin de önemine sıkça değindiği "ekonomik fayda"dır. Emsallere uygun bedelin doğru tespiti için devreden ve devralan tarafın bakış açılarının dikkate alınması gerekmektedir. Dijital işlemlerin vergilendirilmesi ile ilgili olarak Kanada'da ülke genelinde uygulanan kapsayıcı bir vergi bulunmamakta, bazı eyaletlerde dijital hizmet gelirleri hasılatının %6'sı ile %9,9975'i arasında değişen oranlarda vergi uygulanmaktadır. Kanada hükümetinin ülke genelinde Dijital Hizmet Vergisi adıyla dijital işlemleri vergilendirme planı vardır. Bu verginin oranı %3 olarak belirlenmiştir. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları, Temmuz 1993'te uygulamaya başlanan Kanada'da anlaşmalar;

durum tespiti, müzakere ve müzakere sonrası dönem olmak üzere 3 farklı aşamadan oluşmaktadır ve 2019 yılı sonuna kadar toplamda 256 anlaşma imzalanmıştır. Belgelendirme ve Dokümantasyon yükümlülüğü konusunda OECD'ye paralel hareket eden Kanada'da Yerel Belgelendirme Dosyası, Ana Belgelendirme Dosyası ve Ülke Bazlı Raporlama olmak üzere 3 aşamalı bir yaklaşım vardır.

Türkiye'de gayri maddi varlıklarla ilgili mevzuatta ilk olarak emsal bedelin belirlenmesi üzerinde durulmaktadır. Türk vergi mevzuatında emsal bedel belirlenirken öncelikle işleme konu olan varlığı devreden ve devralan tarafından ayrı ayrı değerlendirilmelidir. Emsal bedelin doğru tespitinde çok fazla öneme sahip bir husus da karşılaştırılabilirlik analizinin yapılmasıdır. Bu analiz yapılırken, eğer gayri maddi varlık bir patent ise; ekonomik ömürleri gibi faktörler, ticari marka ise; coğrafi önem, pazar payı, satış hacmi gibi faktörlerin göz önüne alınması gerekmektedir.

E-ticaretin yarattığı vergisel kayıpları önlemek adına Türkiye'de bazı çalışmalar yapılmıştır. 1 Mayıs 2015 tarihinde yürürlüğe giren “Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun” bu çalışmaların en önemlilerindendir. Ancak kanun, dijital ekonominin vergilendirilmesinde önemli olan nexus, veri ve gelirin karakterizasyonu gibi kavramlara değinmemesi yönünden eksik kalmıştır. 2016 yılında dijital ekonomiye ilişkin önemli gelişmeler olmuştur. Dijital ortamda gerçekleşen işlemlerle ilgili mecburi kurallar yayınlanması, hizmet verenlere ve aracılık edenlere %15 stopaj yükümlülüğü getirilmesi ve elektronik iş yeri kavramının getirilmesi önemli gelişmelerdendir. Ayrıca elektronik ortamda gerçekleşen işlemlerde olası vergi kayıplarının telafisi için mevzuata eklenen önemli yeniliklerden birisi de; “Dijital Hizmet Vergisi” getirilmesidir. 01.03.2020 tarihinden itibaren uygulamaya konulan vergi, dijital ortamda sunulan reklam hizmetleri, dijital içerik satışı gibi konuları kapsamaktadır ve oranı %7,5'tir.

Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları, Türk vergi mevzuatına 2007 yılında “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” başlığıyla girmiştir. Böylece mükelleflere, vergi dairesi ile emsal bedel tespiti konusunda karşılıklı anlaşma imkanı verilmiştir. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları; yazılı başvuru, ön değerlendirme, analiz, kabul ve imza olmak üzere toplam 5 aşamadan oluşmaktadır.

Belgelendirme ve Dokümantasyon yükümlülüğü konusunda Türkiye, OECD'ye paralel hareket etmektedir. 2013 yılına kadar yürürlükte olan Yerel Belgelendirme Dosyasına ek olarak BEPS projesiyle birlikte 2020 yılında, Ana Belgelendirme Dosyası ve Ülke Bazlı Raporlamayı da mevzuata eklemiştir.

Türkiye'de mevzuata bakıldığında, e-ticaretle birlikte önemi günden güne artan gayri maddi varlıklar konusunda, az sayıda çalışmalar yapıldığı gözlemlenmektedir. Bu duruma örnek olarak OECD'nin BEPS projesi kapsamında gayri maddi varlıkların emsallere uygunluk tespitinde önemli bir analiz yöntemi olan DEMPE analizinin mevzuatta yer almaması verilebilir. Oysaki bu analiz,

OECD'nin gayri maddi varlıklar konusunda ülkelere getirmiş olduğu yeni bir bakış açısıdır. Bu analizle birlikte ÇUŞ'ların ticari faaliyetlerinde gayri maddi varlıkların bedelinin emsallere aykırı bir şekilde belirlenerek karın tek elde toplanması engellenebilmektedir. Bu denli öneme sahip bir analiz yönteminin Türk vergi mevzuatına eklenmesi, transfer fiyatlandırması manipülasyonlarıyla mücadele açısından oldukça önem arz edecektir.

Türkiye'de e-ticaret konusunda 2015 yılında çıkarılan bir kanunla başlayan düzenleme faaliyetleri, stopaj vergisi getirilmesi ve son olarak 2020 yılında uygulamaya konulan Dijital Hizmet Vergisi'le birlikte önemli noktaya gelmiştir. Ancak burada değinilmesi gereken bir durum; bu gelişmelerin e-ticaretin vergilendirilmesi noktasında yeterli olup olmadığıdır. Nitekim mevzuatta OECD'nin e-ticaretin vergilendirilmesinde belirttiği problemlerden olan nexus, veri ve gelirin niteliği gibi konular hakkında bilgilerin yer almaması önemli bir eksiklik olarak belirtilebilir. Bu meydana, gelişmelerin OECD'ye paralel olarak güncellenmesi, e-ticaretin ticari hayatta gün geçtikçe artmasının getireceği olası kayıpların telafisi noktasında oldukça önem arz etmektedir.

Türkiye'de Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları 2007 yılında mevzuata girmiştir. İlk kez 2011 yılında anlaşma yapılmış ve 2017 yılı sonuna kadar toplam anlaşma sayıları 13 olarak açıklanmıştır. Mevzuata girme tarihinden itibaren yıllar geçmesine karşın az denilebilecek sayıda anlaşmanın yapılmış olması, manipülasyonları ve kayıpları önleme noktasında yetersiz kalındığı şeklinde yorumlanabilir. Ayrıca anlaşma sayılarının yıllık düzenli raporlarla ayrıntılı bir şekilde kamuoyuna duyurulmaması, şirketlerin bu konudaki anlaşma isteklerini olumsuz yönde etkileyebilecektir. Belirtilmesi gereken bir diğer durum da; Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının çoğunlukla iki taraflı veya çok taraflı olmasının önemidir. Nitekim anlaşmaların tek taraflıdan ziyade iki veya çok taraflı olması, hem Türkiye açısından hem de diğer ülkeler açısından vergisel kayıpların önlenmesine önemli katkı sağlayacaktır.

Türkiye, Belgelendirme ve Dokümantasyon yükümlülükleri konusunda 2015 yılına kadar yürürlükte olan Yerel Belgelendirme Dosyasına ek olarak, BEPS projesi kapsamında 2020 yılında Ana Belgelendirme Dosyası ve Ülke Bazlı Raporlamayı da mevzuata eklemiştir. Bu durum ise, Türkiye'nin OECD modeli esas alınarak OECD ile eşgüdümlü bir şekilde hareket ettiğinin göstergesidir. Transfer fiyatlandırması manipülasyonlarının önlenmesi adına Belgelendirme ve Dokümantasyon yükümlülüğü konusunda Türkiye'nin mevzuatını sürekli bir şekilde güncellemesi önem teşkil etmektedir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği (2007), **T. C. Resmi Gazete**, 26704, (18.11.2007).
- 4 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği (2020), **T. C. Resmi Gazete**, 31231, (01.09.2020).
- Abbas, Dirvi Surya ve Eksandy, Arry (2020), “The Effect of Effective Tax Rate, Tunneling Incentive, And Exchange Rate On Company Decisions to Transfer Pricing: Food and Consumption Subsector Companies Listed on the Indonesia Evidence”, **Palarch's Journal Of Archaeology Of Egypt/Egyptology**, 17(7), 14430-14442.
- Abdallah, Wadgy (2004), “How To Deal With Global Transfer Pricing Crisis?”, **New Accountant-USA Magazine**, 706, <http://www.newaccountantusa.com/> (10.10.2018)
- Abdallah, Wagdy ve Maghrabi, Ahmed S. (2009), “Do Multinational Companies Have Effective Transfer Pricing Systems of Intangible Assets and E-Commerce?”, **International Journal of Commerce and Management**, 19(2), 115-126.
- Afik, Zvika ve Lahav, Yaron (2015), “Transfer Pricing and Vertical Integration in Multinational Enterprises”, 1-29. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2034170 (11.12. 2018)
- Agbo, Elias Igwebuike ve Nwadiakor, E. O. (2020), “E-Commerce and Tax Revenue”, **Noble International Journal of Economics and Financial Research**, 5(8), 80-91.
- Ahmad, Nadim ve Ribarsky, Jennifer (2018), “Towards a Framework for Measuring the Digital Economy”, **16th Conference of the International Association of Official Statisticians**.
- Akçaoğlu, Ertuğrul (2012), **Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi**, 1. Baskı, Mali Akademi Yayınları, İstanbul.
- Akkuş, Hakan (2017), **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergi Güvenliği**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Aksümer, Ertunç (2015), “ABD Transfer Fiyatlandırması Sisteminin Değerlendirilmesi”, **Vergi Raporu**, 188, 55-64.
- AlGhamdi, Rayed vd. (2011), “Factors Influencing Retailers in Saudi Arabia to Adoption of Online Sales Systems: A Qualitative Analysis”, **Electronic Journal of Information System in Developing Countries (EJISDC)**, 47(7), 1-23.

- Alm, Maria ve Ehrstedt, Helena (2011), **Advance Pricing Agreements: The Concept and its Implementation in Swedish Tax Law**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Jönköping University-Department of Business Administration.
- Altuntaş, Caner (2011), **Elektronik Ticaretin Muhasebeleştirilmesi ve Vergilendirilmesi Sorunları, Bir Uygulama**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Alyoubi, Adel A. (2015), “E-Commerce in Developing Countries and How to Develop Them During the Introduction of Modern Systems”, **Procedia Computer Science**, 65, 479-483.
- Anandarajan, Asokan vd. (2007), “A Guide to International Transfer Pricing”, **The Journal of Corporate Accounting & Finance**, 18(6), 33-39.
- Anvari, Rana D. ve Norouzi, Davoud (2016), “The Impact of E-Commerce and R&D on Economic Development in Some Selected Countries”, **Procedia-Social and Behavioral Sciences**, 229, 354-362.
- Artar, Yusuf (2020), “Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Doğrudan Vergilere İlişkin Sorunlar ve OECD’nin BEPS Eylem Planı Kapsamındaki Çözüm Önerileri”, **Vergi Raporu**, 244, 21-45.
- Ateş, Leyla (2011), **Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme**, 1. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Avoseh, Oluwaseun O. (2014), **An Empirical Evaluation of the Advance Pricing Agreement Process in the UK**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, University of Glasgow-Department of Accounting and Finance.
- Babenko, Vitalina vd. (2019), “Factors of the Development of International E-Commerce under the Conditions of Globalization”, **SHS Web of Conferences**, 1-6.
- Bacache-Beauvallet, Maya ve Bloch, Francis (2018), “Special Issue on Taxation in the Digital Economy”, **Journal of Public Economic Theory**, 20(1), 5-8.
- Bakker, Anuschka (Ed.) (2009), **Transfer Pricing And Business Restructurings: Streamlining All The Way**, IBFD, Amsterdam.
- Bauer, Christian ve Langenmayr, Dominika (2013), “Sorting Into Outsourcing: Are Profits Taxed at a Gorilla's Arm's Length?”, **Journal of International Economics**, 90(2), 326-336.
- Baumann, Martina vd. (2020), “Corporate Taxes, Patent Shifting, and Anti-Avoidance Rules: Empirical Evidence”, **Public Finance Review**, 48(4), 467-504.
- Becker, Johannes vd. (2017), “The Economics of Advance Pricing Agreements”, **Journal of Economic Behavior & Organization**, 134, 255-268.

- Becker, Johannes ve Fuest Clemens (2012), “Transfer Pricing Policy and the Intensity of Tax Rate Competition”, **Economic Letters**, 117(1), 146-148.
- Beebeejaun, Ambareen (2019), “The Fight against International Transfer Pricing Abuses: A Recommendation for Mauritius”, **International Journal of Law and Management**, 205-231.
- Beer, Sebastian ve Loeprick, Jan (2015), “Profit Shifting: Drivers of Transfer (Mis)Pricing and the Potential of Countermeasures”, **International Tax and Public Finance**, 22(3), 426-451.
- Benk, Serkan (2002), **Globalleşmenin Vergi Sistemleri Üzerindeki Etkileri**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bennedsen, Morten ve Zeume, Stefan (2015), “Corporate Tax Havens and Shareholder Value”, **Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association**, 108, 1-62.
- Benshalom, Ilan (2013), “Rethinking the Source of the Arm’s-Length Transfer Pricing Problem”, **Virginia Tax Review**, 32(3), 425-459.
- Biçer, Ramazan (2008), “Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 243.
- Bilicka, Katarzyna Anna (2019), “Comparing UK Tax Returns of Foreign Multinationals to Matched Domestic Firms”, **American Economic Review**, 109(8), 2921-2953.
- Birinci, Nagihan (2018), “Vergi Cennetlerinin Global Düzeyde Neden Olduğu Vergi Kayıp ve Kaçağının Boyutu”, **Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi**, 9(24), 69-91.
- Bohórquez, Ángela Carolina V. (2016), “Virtual Permanent Establishment: An Approach to the Taxation of Electronic Commerce Transactions”, **Revista de Derecho Fiscal**, (8), 89-102.
- Boone, Louis E. ve Kurtz, David L. (2004), **Contemporary Marketing**, South-Western, Ohio, USA.
- Borkowski, Susan C. ve Gaffney, Mary A. (2017), “Canada and the United States-Trading Partners and Transfer Pricing Opponents?”, **American Review of Canadian Studies**, 47(3), 249-265.
- Bradbury, David vd. (2018), “Estimating the Fiscal Effects of Base Erosion and Profit Shifting: Data Availability and Analytical Issues”, **Transnational Corporations Journal**, 25(2), 91-106.
- Bradley, Wray E. (2015), “Transfer Pricing: Increasing Tension Between Multinational Firms And Tax Authorities”, **Accounting & Taxation**, 7(2), 65-73.
- Bryan, Dick vd. (2017), “Capital Unchained: Finance, Intangible Assets and the Double Life of Capital in the Offshore World”, **Review of International Political Economy**, 24(1), 56-86.

- Brychta, Karel vd. (2020), **Transfer Pricing in V4 Countries**, Vutium Press of Brno University of Technology, Brno.
- Brychta, Karel ve Sulik-Górecka, Aleksandra (2019), “Legal Regulation for Advance Pricing Agreements in the Czech Republic and Poland–A Comparative Case Study”, **Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis**, 67(1), 209-224.
- Budak, Betül (2010), **E-Ticaret İnternet Ortamında Ticaret**, 1. Baskı, Etap Yayınevi, İstanbul.
- Budak, Tamer (2018), **Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi**, 1. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Bukht, Rumana ve Heeks, Richard (2017), “Defining, Conceptualising and Measuring the Digital Economy”, **Development Informatics Working Paper**, 68, 1-21.
- Butani, Mukesh (2020), The Transfer Pricing Law Review - Edition 4-India, <https://thelawreviews.co.uk/edition/the-transfer-pricing-law-review-edition-4/1229045/india> (17.12.2020).
- Canpolat, Önder (2001), **E-Ticaret ve Türkiye'deki Gelişmeler**, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Ankara.
- Ceran, Yunus ve Çiçek, Recep (2007), “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi Açısından Bir Değerlendirme”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, 14(1), 291-304.
- Chaffey, Dave (2009), **E-Business & E-Commerce Management: Strategy, Implementation and Practice**, 5th, Prentice Hall, New Jersey.
- Chan, Koon H. vd. (2015), “An Empirical Analysis of the Changes in Tax Audit Focus on International Transfer Pricing”, **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, 24, 94-104.
- Cheng, C.S. Agnes vd. (2020), “Innovation and Corporate Tax Planning: The Distinct Effects of Patents and R&D”, **Contemporary Accounting Research**, 1-56.
- Chinatax (2017), “Announcement on Issuing the "Administrative Measures for Special Tax Investigation Adjustments and Mutual Agreement Procedures", <http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810755/c2538695/content.html> (05.02.2021).
- _____(2018), “China Advance Pricing Arrangement Annual Report (2018)”, <http://www.chinatax.gov.cn/n810214/n810606/c4244610/5080963/files/e27ec0785264482aa1ee50ec3e9c755c.pdf> (06.02.2021).
- Choe, Chongwoo ve Matsushima, Noriaki (2013), “The Arm's Length Principle and Tacit Collusion”, **International Journal of Industrial Organization**, 31(1), 119-130.
- Choi, Jay Pil vd. (2018), “Transfer Pricing and the Arm's Length Principle under Imperfect Competition”, **CESifo Working Paper Series 7303**, 1-50.

- Chugan, Pawan K. (2014), Transfer Pricing and MNCs: Safe Harbour Rules (SHR) and Advance Pricing Arrangement (APA) to Facilitate FDI and Reduce Litigation in India, **Emerging Paradigms in Corporate Finance and Regulatory Framework**, 1. Baskı içinde (355-367), Nirma University-Institute of Management, Ahmedabad.
- Clausing, Kimberly A. (2016), “The Effect of Profit Shifting on the Corporate Tax Base in the United States and Beyond”, **National Tax Journal**, 69(4), 905-934.
- CMS (2017), “Transfer Pricing Documentation Requirements in the United States of America”, <https://cms.law/en/int/expert-guides/cms-expert-guide-to-transfer-pricing-documentation-requirements/united-states-of-america> (10.02.2021).
- Cobham, Alex ve Janský, Petr (2018), “Global Distribution of Revenue Loss from Corporate Tax Avoidance: Re-estimation and Country Results”, **Journal of International Development**, 30(2), 206-232.
- _____ (2019), “Measuring Misalignment: The Location of US Multinationals’ Economic Activity Versus the Location of Their Profits”, **Development Policy Review**, 37, 91–110.
- Cooper, Joel vd. (2016), **Transfer Pricing and Developing Economies A Handbook for Policy Makers and Practitioners**, International Bank for Reconstruction and Development/The World Bank, Washington.
- Coppel, Jonathan (2000), “E-Commerce: Impacts and Policy Challenges”, **OECD Economics Department Working Papers**, No.252. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/801315684632.pdf?expires=1607979003&id=id&accname=guest&checksum=33DCBC79528219FC5C8845EAE3B1F076> (06.10.2019).
- Cravens, Karen S., Çev.: İhsan Günaydın (2000), “Çokuluslu Sirketler İçin Bir Strateji Olarak Transfer Fiyatlamasının Rolü”, **Vergi Sorunları**, 141.
- Cripe, Bradrick M. vd. (2016), “Lenzini Steel: The Impact of Transfer Pricing and Taxes on International Operations”, **Issues in Accounting Education**, 31(4), 369-387.
- Cristea, Anca D. ve Nguyen, Daniel X. (2016), “Transfer Pricing by Multinational Firms: New Evidence from Foreign Firm Ownerships”, **American Economic Journal: Economic Policy**, 8(3), 170-202.
- Çakır, Muharrem (2016), “Agresif Vergi Planlaması Yöntemi Olarak Transfer Fiyatlandırması ve Türkiye Düzenlemelerinin Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 328.
- Çelebi, Ahmet Kemal ve Mastar Özcan, Pelin (2017), “Transfer Fiyatlandırması Uygulamaları: Seçilmiş Ülkeler Açısından Bir Değerlendirme”, **Journal of Management & Economics**, 24(2), 277-294.

- Çoban, Bilal vd. (2011), “Spor Sektöründe E-Ticaret”, **Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi**, 8(1), 1099-1120.
- Dai, Yue (2019), “China’s Surprising Silence on Digital Taxation”, **Tax Notes International**, 94(13), 1301-1306.
- Daşdemir, Sevinç ve Tinkir, Osman (2020), “Gayri Maddi Haklarda Yeni Bir Transfer Fiyatlandırması Yaklaşımı: Dempe Analizi”, **Vergi Raporu**, 251, 116-135.
- De Broe, Luc vd. (2019), “Comments to Public Consultation Document: Global Anti-Base Erosion Proposal (“GloBE”)-Pillar Two”, **UNIL-Tax Policy Center & KU Leuven (Institute for Tax Law)**, 1-24.
- Demirhan, Habip (2020), “Dijital Hizmet Vergisinin Dünyadaki Uygulamaları ve Türkiye İle Karşılaştırmalı Analizi”, **The Journal of Social Science**, 4(7), 73-86.
- Deran, Ali ve Savaş, İncilay (2013), “Maddi Olmayan Duran Varlıkların Ölçümü ve Finansal Tablolarda Sunumu”, **Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 14(2), 73-95.
- Desai, Nistish M. (2001), “Impact of Transfer Pricing Regulations on E-Commerce”, **at Federation House**, New Delhi, on November 8-9, 1-35.
- Dilek, Serkan (2016), “Enformasyon ve Bilgiye Dayalı Yeni Ekonomi”, **Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 11(1), 87-91.
- Dischinger, Matthias vd. (2014), “The Role of Headquarters in Multinational Profit Shifting Strategies”, **International Tax and Public Finance**, 21(2), 248-271.
- Dischinger, Matthias ve Riedel, Nadine (2011), “Corporate Taxes and the Location of Intangible Assets Within Multinational Firms”, **Journal of Public Economics**, 95(7-8), 691-707.
- Doğruyol, Muhittin (2008), **Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Transfer Fiyatlandırması**, EPA-MAT Matbaacılık, Ankara.
- Dudar, Olena ve Voget, Johannes (2016), “Corporate Taxation and Location of Intangible Assets: Patents vs. Trademarks”, **ZEW-Centre for European Economic Research Discussion Paper**, 1-32.
- Dyreng, Scott D. vd. (2015), “The Effect of Tax And Nontax Country Characteristics on the Global Equity Supply Chains of US Multinationals”, **Journal of Accounting and Economics**, 59(2-3), 182-202.
- Ece, Nalan (2016), “Transfer Fiyatlandırmada OECD Yaklaşımı Açısından Geleneksel İşlem Yöntemi ve Uygulama Örnekleri”, **Mali Çözüm Dergisi**, 26(136), 101-118.

- Eden, Lorraine ve Byrnes, William (2018), “Transfer Pricing and State Aid: The Unintended Consequences of Advance Pricing Agreements”, **Transnational Corporations Journal**, 25(2), 9-36.
- Edvinsson, Leif (2013), “IC 21–Reflections from 21 Years of IC Practice and Theory”, **Journal of Intellectual Capital**, 14(1), 163-172.
- Egger, Peter H. vd. (2020), “Estimating Bargaining-Related Tax Advantages of Multinational Firms”, **Journal of International Economics**, 122, 1-16.
- Egger, Peter vd. (2010), “Corporate Taxation, Debt Financing and Foreign-Plant Ownership”, **European Economic Review**, 54(1), 96-107.
- Ekici, Kenan Mehmet (2013), **E-Ticaret**, 1. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara.
- Ekmekçi, Esra (1999), “ “Yerellik” Yerine “Sanallık” mı?: Elektronik Ticarete Vergilendirmenin Genel Çerçevesi”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, 57 (1-2), 45-91.
- Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun (2014), **T. C. Resmi Gazete**, 6563, (23.10.2014).
- Emmanuel, Umeora C. ve Evans, Akpunonu U. (2019), “Offshore Banking, Tax Havens And Developing Countries: An Overview”, **Interdisciplinary Journal Of African & Asian Studies**, 5(1), 1-18.
- Englisch, Joachim ve Yevgenyeva, Anzhela (2013), “The “Upgraded” Strategy Against Harmful Tax Practices Under the BEPS Action Plan”, **British Tax Review**, 5, 620-637.
- Erdem, Tahir (2017), “Yeni Dünya Düzeni, Elektronik Ticaret ve Vergi”, **Mali Çözüm**, 143, 13-41.
- Eric, Müleri S. A. ve Muriithi, Mary W.G. (2018), “Effects of Transfer Pricing on Tax Liability for Multinational Enterprises in Kenya’s Cement Industry”, **International Journal of Management, Accounting and Economics**, 5(9), 762-782.
- Ernst&Young (2019), **2019 Transfer Pricing and International Tax Survey**, https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/tax/tax-pdfs/ey-how-profound-change-transparency-and-controversy-are-reshaping-a-critical-business-function.pdf, (16.04.2020).
- _____ (2020), **EY Worldwide Transfer Pricing Reference Guide 2019-2020**, https://www.ey.com/en_gl/tax-guides/worldwide-transfer-pricing-reference-guide-2020, (30.06.2020).
- Erol, Ali (2019), “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Önemi”, **Uygulamalı Sosyal Bilimler Dergisi**, 3(1), 57-64.
- Eser, Levent Yahya (2010), **Yeni Ekonominin Maliye Politikalarına Yansımaları**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Eser, Levent Yahya ve Birinci, Nagihan (2014), “Transfer Fiyatlandırma Etik Midir?”, **TISK Academy/TISK Akademi**, 9(17), 208-229.
- Eser, Levent Yahya ve Polat, Sedat (2014), “Elektronik Ticaretin Transfer Fiyatlandırmaya Etkisi”, **Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, 12(23), 52-69.
- European Commission (2019), “**Statistics on APAs in the EU at the End of 2018**”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/apa-and-map-2019-3.pdf (10.06.2020).
- Fang, Vivian W. vd. (2014), “Does Stock Liquidity Enhance or Impede Firm Innovation?”, **The Journal of Finance**, 69(5), 2085-2125.
- Faulhaber, Gerald R. (2019), “The Internet Trap: How the Digital Economy Builds Monopolies and Undermines Democracy”, **Journal Of Economic Literature**, 57(2), 444-447.
- Federalregister (2020), “Base Erosion and Anti-Abuse Tax”, <https://www.federalregister.gov/documents/2020/10/09/2020-19959/base-erosion-and-anti-abuse-tax> (03.02.2021).
- Feinschreiber, Robert ve Kent, Margaret (2012), **Transfer Pricing Handbook: Guidance on the OECD Regulations**, 1st, John Wiley & Sons, New Jersey.
- Feitosa, Maurine M. (2019), “The Taxation of E-Commerce in the Digital Era: Common and Civil Law”, **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, 13(1), 356-385.
- Feleaga, Liliana ve Neașu, Ioana (2016), “Documentarea Prețurilor de Transfer-o Măsură Eficientă Pentru Combaterea Fenomenului de Erodare a Bazei Impozabile și Mutare a Profiturilor?”, **Audit Financiar**, 14(134), 183-194.
- Finke, Katharina (2013), **Alternative Konzepte der Unternehmensbesteuerung vor dem Hintergrund aktueller Herausforderungen der deutschen Steuerpolitik**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Mannheim Üniversitesi.
- Gałaszka, Jolanta (2013), “How to Tax E-Commerce-Global or National Problem?”, **Studia Ekonomiczne**, (150), 193-202.
- Ganguly, Boudhayan vd. (2010), “The Effects of Website Design on Purchase Intention in Online Shopping: The Mediating Role of Trust and the Moderating Role of Culture” **International Journal of Electronic Business**, 8(4-5), 302-330.
- Gao, Lu ve Zhao, Xuan (2015), “Determining Intra-Company Transfer Pricing for Multinational Corporations”, **International Journal of Production Economics**, 168, 340-350.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2017), Gelir İdaresi Başkanlığının 2017 Yılına Ait Faaliyet Raporu, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2017/2017_faaliyet_raporu.pdf (17.12.2020).

- Gençer, Çağlayan Ahmet (2013), “Elektronik Ticarete Bağlanma Noktası Olan İşyeri Kavramı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 36(293), 18-23.
- Government of Canada (1999), “International Transfer Pricing: Intangible Property”, https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/ic87-2/international-transfer-pricing.html#P733_66253 (01.02.2021).
- _____ (2001), “International Transfer Pricing: Advance Pricing Arrangements (APAs)”, <https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/formspubs/pub/ic94-4r/ic94-4r-e.pdf> (02.02.2021).
- _____ (2006), “Reasonable Efforts under Section 247 of the Income Tax Act”, <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/international-non-residents/information-been-moved/transfer-pricing/09.html> (03.02.2021).
- _____ (2019), “Advance Pricing Agreement Program Report 2019”, <https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/serv-info/tax/non-res/apapr2019/2019-prgm-rprt-en.pdf> (11.02.2021).
- Groetzinger, Jon vd. (2011), “The Canada-United States Tax Regime”, **Canada- United States Law Journal**, 36(1), 209–236.
- Gupta, Anjali (2014), “E-Commerce: Role of E-commerce in Today's Business”, **International Journal of Computing and Corporate Research**, 4(1), 1-8.
- Günaydın, İhsan (1999), “Uluslararası Transfer Fiyatlandırmasının Vergisel Amaçları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 216, 165-175.
- Günaydın, İhsan ve Benk, Serkan (2003), “Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Ortaya Çıkardığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri-I”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 179.
- Günaydın, İhsan ve Eser, Levent Yahya (2008), “Globalleşme Vergi Devleti İçin Bir Tehdit mi?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 234.
- Haji, Abdifatah A. ve Mohd Ghazali, Nazli Anum M. (2018), “The Role of Intangible Assets and Liabilities in Firm Performance: Empirical Evidence”, **Journal of Applied Accounting Research**, 19(1), 42-59.
- Hak, Mario ve Andrljic, Berislav (2021), “Challenges of Transfer of Intangible Assets in Digital Companies: Case Study of European Union Market”, **Economic and Social Development: Book of Proceedings**, 107-112.
- Hamamura, Jumpei (2018), “The Impact of an Information Linkage System on a Firm’s Organization Structure, Transfer Price, and Profit”, **Asia-Pacific Management Accounting Journal**, 13(1), 131-152.

- Hebous, Shafik ve Johannesen, Niels (2016), "At Your Service! The Role of Tax Havens in International Trade with Services", **Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association**, 1-24.
- Heckemeyer, Jost H. ve Overesch, Michael (2017), "Multinationals' Profit Response to Tax Differentials: Effect Size and Shifting Channels", **Canadian Journal Of Economics/Revue Canadienne D'économie**, 50(4), 965-994.
- Herman, Lior (2010), "Multilateralising Regionalism: The Case of E-Commerce", **OECD Trade Policy Papers**, No. 99, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/5kmbjx6gw69x-en> (20.09.2019).
- Heywood, Andrew (2011), **Küresel Siyaset**, 1. Baskı, Adres Yayınları, Ankara.
- Hopland, Arnt O. vd. (2018), "Flexibility in Income Shifting under Losses", **The Accounting Review**, 93(3), 163–183.
- Huňady, Ján ve Orviská, Marta (2014), "The Empirical Evidence for Corporate Tax Competition among the EU Member States", **Region Direct**, 7(1), 105-142.
- Income Tax Department (2020), "Maintenance, Keeping and Furnishing of Information and Document by Certain Persons", <https://www.incometaxindia.gov.in/pages/international-taxation/transfer-pricing.aspx> (11.02.2021).
- Internal Revenue Service (2015), "Procedures for Advance Pricing Agreements", <https://www.irs.gov/pub/irs-drop/rp-15-41.pdf> (12.10.2020).
- _____ (2019), "Announcement and Report Concerning Advance Pricing Agreements", https://www.irs.gov/pub/irs-apa/announcement_2019-03_apa_report.pdf (13.10.2020).
- Işık, Hüseyin (2018), "Dijital Ekonominin Vergi Hukukundaki İşyeri Kavramına Etkileri", **Vergi Sorunları Dergisi**, 356, 42-62.
- Ivan, Rica ve Ladar, Călin Tănase (2020), "General Considerations on the Impact of Transfer Pricing Performed by Multinational Companies on a National Economy", **Agora International Journal of Economical Sciences**, 11, 1-8.
- Jain, Ajit Kumar (2017), "Transfer Pricing in a Post -BEPS World-Intangibles Perspective", 1-31. http://www.fitindia.org/downloads/ajit_kumar_2017.pdf (10.08.2020).
- James, Simon and Nobes, Christopher (2018), **Economics of Taxation**, 18th, Fiscal Publications, New Milford.
- Janský, Petr ve Palanský, Miroslav (2019), "Estimating the Scale of Profit Shifting and Tax Revenue Losses Related to Foreign Direct Investment", **International Tax and Public Finance**, 26(5), 1048-1103.

- Jardim-Goncalves, Ricardo (2012), “Sustainable Interoperability: The Future of Internet Based Industrial Enterprises”, **Computers in Industry**, 63(8), 731-738.
- Jenniges, Derrick vd. (2019), “Strategic Movement of Intellectual Property within US Multinational Enterprises”, **The Challenges of Globalization in the Measurement of National Accounts**, University of Chicago Press, Chicago.
- Johnson, Edward vd. (2016), “Dual Transfer Pricing with Internal and External Trade”, **Review of Accounting Studies**, 21(1), 140-164.
- Jones, Ben vd. (2018), “Taxation of the Digital Economy: Unilateral Measures”, **Insight and Analysis for the Business Tax Community**, 1389, 7-13.
- Juranek, Steffen vd. (2018), “Transfer Pricing Regulation and Taxation of Royalty Payments”, **Journal of Public Economic Theory**, 20(1), 67–84.
- Şahin, Can ve Karakaş, Ayhan (2017), “Dünya’da ve Türkiye’de E-Ticaret Sektörü”, **International Congress on Management Economics and Business (ICMEB)**, 27-33.
- Kato, Hayato ve Okoshi, Hirofumi (2019), “Production Location of Multinational Firms Under Transfer Pricing: The Impact of the Arm’s Length Principle”, **International Tax and Public Finance**, 26(4), 835-871.
- Kayıhan, Şaban ve Yıldız, Habib (2004), **Elektronik Ticaretin Hukuki ve Vergi Boyutu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Keuschnigg, Christian ve Devereux, Michael P. (2013), “The Arm's Length Principle and Distortions to Multinational Firm Organization”, **Journal of International Economics**, 89(2), 432-440.
- Knoll, Bodo ve Riedel, Nadine (2019), “Patent Shifting and Anti-Tax Avoidance Legislation”, **ifo DICE Report**, 17(4), 25-29.
- Koç, Çetin Kaya ve Sevim, Tuğrul (2010), **E-Ticaret Güvenlik Rehberi**, 2. Baskı, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul.
- Kortebusch, Pia (2014), “Should Multinational Companies Request an Advance Pricing Agreement (APA)-or shouldn't they?”, **Arqus Discussion Paper**, 1-31. http://www.arqus.info/mobile/paper/arqus_173.pdf (15.10.2019)
- KPMG (2019), “China Tax Authority APA Report Highlights Commitment to Taxpayer Certainty”, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/cn/pdf/en/2019/01/china-tax-alert-02.pdf> (20.09.2020).
- _____ (2020), “China: Annual Advance Pricing Arrangement (APA) Report; Statistics for 2019 and Future Considerations”, <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2020/11/tnf-china-annual-apa-report-statistics-2019-future-considerations.html> (05.01.2021).

- Krtalic, Sandra ve Setic, Emil (2013), “Tax Implications of Using Transfer Pricing”, **2nd International Scientific Conference Economic and Social Development**, 443-453.
- Kurumlar Vergisi Kanunu (2006), **T. C. Resmi Gazete**, 5520, (13.06.2006)
- Kuş, Mustafa (2010), **Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Sisteminde Transfer Fiyatlandırması Uygulama Aksaklıkları**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Küçük, Sema (2007), “Örtülü Kazanç Dağıtımında Yeni Dönem”, **Yaklaşım**, 171.
- Lang, James G.S. ve Lauricella, Leonard J. (2020), “Problem of Base Erosion and Anti-Abuse Tax” **European Journal of Business and Management Research**, 5(4), 1-4.
- Lanz, Rainer ve Miroudot, Sébastien (2011), “Intra-firm trade: Patterns, Determinants and Policy Implications”, **OECD Trade Policy Papers**, No. 114, OECD Publishing.
- Lee, Kyu Y. vd. (2018), “Trade, Jobs, and E-commerce: Evidence from Korea”, **World Economy Brief**, 8(6), 1-4.
- Levey, Marc M. ve Wrappe, Steven C. (2013), **Transfer Pricing: Rules, Compliance and Controversy**, 4th, Wolters Kluwer, Netherlands.
- Liu, Li vd. (2017), “International Transfer Pricing and Tax Avoidance: Evidence from Linked Trade-Tax Statistics in the UK”, **Review of Economics and Statistics**, 1-38.
- Lodder, Arno R., ve Kaspersen, Henrik WK (2002). **eDirectives: Guide to European Union Law on E-Commerce. Commentary on the Directives on Distance Selling, Electronic Signatures, Electronic Commerce, Copyright in the Information Society and Data Protection**, Kluwer Law International, Den Haag.
- Lohse, Theresa ve Riedel, Nadine (2012), “The Impact of Transfer Pricing Regulations on Profit Shifting within European Multinationals”, **FZID Discussion Paper**, 1-27. <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/67717/1/732536626.pdf> (15.07.2020)
- Mallari-Acaban, Margarita (2015), **BEPS Action Plan 1: The Digital Economy**, <http://www.sgv.ph/beps-action-plan-1-the-digital-economy-by-ma-margarita-mallari-acaban-january-5-2015/> (15.12.2020).
- Mansour, Mariou and Świstak, Artur (2016), “Tax Competition and Coordination in Extractive Industries”, Keen, Michael ve Thuronyi, Victor (Ed.), **International Taxation and the Extractive Industries**, 1st Edition içinde (332-357), IMF and Routledge, London and New York.
- Marangoz, Mehmet (2011), “Girişimciler İçin Sınırsız Ticaret: E-Ticaret”, **Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi**, 6 (1), 181-201.

- Markham, Michelle (2012), **Advance Pricing Agreements: Past, Present And Future**, **Advance Pricing Agreements: Past, Present And Future**, Kluwer Law International, South America.
- Marques, Mario ve Pinho, Carlos (2016), “Is Transfer Pricing Strictness Deterring Profit Shifting within Multinationals? Empirical Evidence from Europe”, **Accounting and Business Research**, 46(7), 703-730.
- Matsui, Kenji (2011), “Intrafirm Trade, Arm’s-Length Transfer Pricing Rule, and Coordination Failure”, **European Journal of Operational Research**, 212(3), 570-582.
- McGee, Robert W. (2010), Ethical Issues in Transfer Pricing, **Manchester Journal of International Economic Law**, 7(2), 24-41.
- Michalski, Grzegorz ve Brożyna, Emilia (2016), “The Impact of the Level of Inventories on Corporate Profits in E-Commerce Companies in Poland”, **Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia**, 82/1, 159-165.
- Mohapatra, Sanjay (2013), **E-Commerce Strategy Text and Cases**, Springer Texts in Business and Economics, India.
- Monteiro, Jose-Antonio ve Teh, Robert (2017), “Provisions on Electronic Commerce in Regional Trade Agreements”, https://www.wto.org/english/res_e/reser_e/ersd201711_e.pdf (10.10.2019).
- Muhammadi, Abdul H. vd. (2016), “Multinational Transfer Pricing of Intangible Assets: Indonesian Tax Auditors’ Perspectives”, **Asian Review of Accounting**, 24(3), 313-337.
- Munira, Habibullah (2017), “Transfer Pricing in Global Business and Ethical Issues”, **Advances in Management**, 10(2), 1-6.
- Nielsen, Justin M. (2015), “Advance Pricing Agreements: The What, Why, and How from the Valuation Analyst Perspective”, **Intercompany Transfer Price Insights**, 13-18.
- Nirmal, Bagish C. ve Singh, Rajinish K. (2018), “Introduction”, Nirmal, Bagish C ve Singh, Rajinish K. (Ed.), **Contemporary Issues in International Law**, 1-33, Springer Nature, Singapore.
- Njogu, John. (2013), **Application of Transfer Pricing as a Strategic Tool By Multinational Corporations in Kenya**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, University of Nairobi-Master of Business Administration.
- Ocean Tomo (2020), “Intangible Asset Market Value Study”, <https://www.oceantomo.com/intangible-asset-market-value-study/> (07.02.2021).
- OECD (1998), **Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue**, OECD”, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en (29.09.2020).
- _____ (2013), **Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting**, OECD Publishing, Paris.

- _____ (2015), **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy**, OECD Publishing, Paris.
- _____ (2017), **OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations**, OECD Publishing, Paris.
- _____ (2018), “Transfer Pricing Country Profiles”, <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profile-china.pdf> (16.07.2020).
- Olaoye, Samuel A. ve Aguguom, Theophilus A. (2017), “A Tax Base Erosion and Profit Shifting through Transfer Pricing: Evidence from Nigeria”, **Journal of Business Administration and Management Sciences Research**, 6(1), 1-12.
- Onay, İsmail (2020), **Transfer Fiyatlandırması (OECD Yaklaşımı Işığında Türk Vergi Pratiği)**, 1. Baskı, İpekyolu Matbaacılık, İstanbul.
- Organ, İbrahim ve Çavdar Fatih (2012), “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası Alanda Yaşanan Sorunlar”, **İnternet Uygulamaları ve Yönetimi Dergisi**, 3(1), 63-84.
- Orhan, Hakan (2016), “Vergi İhtilaflarının Barışçıl Yollarla Çözümü”, **Sorumlu Vergicilik**, 45. <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-hakan-orhan.pdf> (29.09.2020).
- Öcal, M. Erdoğan (2015), **Teoride, Mevzuatta ve Uygulamada Transfer Fiyatlandırması**, 1. Baskı, Anadolu Ofset, İstanbul.
- Öksüz, Mehmet ve Tüργay, Timur (2018), “Türkiye’de Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi ve Tevkifat Müessesesi”, **Yönetim Bilimleri Dergisi**, 16(32), 135-156.
- Ökten, Rezan ve Tutar, İbrahim (2010), **Türkiye’de Transfer Fiyatlandırması Örneklerle Uygulamalı Yaklaşım**, 1. Baskı, Penetra ve TPA Yayınları, İstanbul.
- Özcan, Bekir (2020), “Türkiye’de Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi Süreci ve Dijital Hizmet Vergisi Uygulaması: Örnek Ülke Uygulamaları ile Karşılaştırma”, **Vergi Raporu**, 250, 173-187.
- Öztürk, Merve Büşra E. (2018), “İnternet Ekonomisi: G-20 ve Türkiye Karşılaştırması”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 17(33), 421-437.
- Parrilli, Davide M. (2008), “E-Commerce and Transfer Pricing-Some Selected Issues”, **Masaryk University Journal of Law and Technology**, 2(2), 83-97.
- Parliamentary Budget Officer (2019), “Cost Estimate of Election Campaign Proposal”, https://www.pbo-dpb.gc.ca/web/default/files/Documents/ElectionProposalCosting/Results/32977970_EN.pdf (20.06.2020).
- Pehlivan, Serdar ve Gökbunar, Ali R. (2010), “Ülkemizde Transfer Fiyatlandırmasının Yol Açtığı Tahmini Kurumlar Vergisi Kaybı”, **Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 17(1), 99-120.

- Pekyörür, Çağatay vd. (2013), “Elektronik Ticaret İş Modelleri ve Vergilendirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 293(2), 53-69.
- Pinto, Odette M. (2012), “A Comparison of Transfer Pricing Practices in Canada and China”, **International Journal of Business and Social Science**, 3(23), 36-44.
- Press Information Bureau (2019), “Indian Advance Pricing Agreement Regime Moves forward with Signing of 18 APAs by CBDT in March, 2019”, <https://pib.gov.in/Pressreleaseshare.aspx?PRID=1570034> (10.07.2020).
- PwC (2013), “International Transfer Pricing-United States”, <https://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/united-states.pdf> (10.05.2020).
- _____ (2020), “Middle East Transfer Pricing Survey”, <https://www.pwc.com/m1/en/publications/middle-east-transfer-pricing-survey-2020-navigating-uncertainty-adapt-new-normal.html> (10.02.2021).
- Qin, Zheng (2009). **Introduction to E-commerce**, Springer International Publishing, New York City.
- Quaderno (2020), “Digital Tax Around the World: What to Know About New Tax Rules”, <https://www.quaderno.io/blog/digital-taxes-around-world-know-new-tax-rules> (11.12.2020).
- Randewich, Noel (13.02.2015), “Apple \$1 Trillion Stock Market Value Could be Years Away”, Reuters.
- Rathke, Alex A.T. (2020), “The Impact of Countries' Transfer Pricing Rules on Profit Shifting”, **Journal of Applied Accounting Research**, 1-28.
- RSM (2018), “Compliance with China's Latest Transfer Pricing Documentation Requirements”, <https://www.rsm.global/singapore/insights/our-expert-insights/compliance-chinas-latest-transfer-pricing-documentation-requirements> (10.07.2020).
- Saatçioğlu, Cem (2016), **Ulaştırma Ekonomisi**, 1. Baskı, Sümer Kitabevi, İstanbul.
- Saatçioğlu, Cem ve Öncel, Pırıl (2018), “Küreselleşme Çağında İnternet'in Ekonomi Politikası: Türkiye Üzerine Bir İnceleme”, **İşletme ve İktisat Çalışmaları Dergisi**, 6(4), 10-17.
- Sansing, Richard (2014), “International Transfer Pricing”, **Foundations and Trends® in Accounting**, 9(1), 1-57.
- Saraçoğlu, Fatih ve Kaya, Ercan (2006), “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 216.
- Sari, Dahli vd. (2020), “Transfer Pricing Practices and Specific Anti-Avoidance Rules in Asian Developing Countries”, **International Journal of Emerging Markets**, 1-26.

- Sari, Nuraini ve Hunar, Ririn S. (2015), "Analysis Method of Transfer Pricing Used By Multinational Companies Related to Tax Avoidance and its Consistencies to the Arm's Length Principle", **Binus Business Review**, 6(3), 341–355.
- Savrul, Mesut ve Kılıç, Cüneyt (2011), "E-Commerce as an Alternative Strategy in Recovery from the Recession", **Procedia-Social and Behavioral Sciences**, 24, 247-259.
- Schlegelmilch, Bodo B. (2016), **Global Marketing Strategy**, Springer International Publishing, Switzerland.
- Seabrooke, Leonard ve Wigan, Duncan (2015), "Powering Ideas through Expertise: Professionals in Global Tax Battles", **Journal of European Public Policy**, 23(3), 357-374.
- Seven, Abdullah (2016), **Transfer Fiyatlandırmasında Emsal Bedelin Belirlenmesinde Yaşanan Sorunların Türk Vergi Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi**, EPA-MAT Matbaacılık, Ankara.
- Snowdon, C. (2010), "Clinging to the Changing Face of APAs. (cover story)", **International Tax Review**, 21(7), 8–13.
- Soan, Anurag ve Ganju, Shreya (2013), "Advance Pricing Agreements", **Asia-Pac. Tax Bull.**, 20(1), 1-24.
- Stanley, Georgina (2001), "Transfer Pricing Takes Centre Stage", **International Tax Review**, 12, 26-28.
- Statista (2020a), "Retail E-Commerce Sales Worldwide from 2014 to 2023", <https://www.statista.com/statistics/379046/worldwide-retail-e-commerce-sales/>, (10.02.2021).
- ____ (2020b), "Digital Market Outlook-Turkey", <https://www.statista.com/outlook/243/113/ecommerce/turkey>, (10.02.2021).
- Supremecourt (2018), "Supreme Court of the United States", https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494_j4el.pdf (10.02.2021).
- Svažič, Tatjana (2019), "Anti-BEPS Measures and Their Impact on Business Performance of Multinational Enterprises", **Naše gospodarstvo/Our economy**, 65(4), 99-109.
- Taklalsingh, Ravi (2019), **Transfer Pricing Legislation: Effect on Multinational Enterprises in the United States**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Walden University-Department of Philosophy Management.
- Tambunan, Maria R. vd. (2020), "Advance Pricing Agreements: A Step Forward in Transfer Pricing Dispute Resolution? A Story From Developing Countries", **Journal of Taxation of Investments**, 37(4), 35-59.
- Taşkın, Yasemin (2012), **Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi**, 1. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

- Tavares, Efignia M. (2016), “**Multinational Transfer Pricing: A New Documentation Paradigm**”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Faculty of Law of the Catholic University of Portugal.
- Tax Foundation (2019), “Another Digital Services Tax? Canada Adds Its Proposal to the Mix”, [https://taxfoundation.org/canada-digital-tax-proposal/#:~:text=The%20Canadian%20proposal%20is%20for,million%20\(%2430%20million%20US\)](https://taxfoundation.org/canada-digital-tax-proposal/#:~:text=The%20Canadian%20proposal%20is%20for,million%20(%2430%20million%20US).). (12.12.2020).
- Taxand (2019), “US Tax Update: Base Erosion & Anti-Abuse Tax”, <https://www.taxand.com/wp-content/uploads/2019/05/US-Tax-Update-Focus-on-the-BEAT-Workshop-2019.pdf>, (15.09.2020).
- TaxGuru (2019), “Advance Pricing Agreement (APA) -Programme of India- Annual Report (2018-19)”, <https://taxguru.in/income-tax/advance-pricing-agreement-apa-programme-india-annual-report-2018-19.html> (08.06.2020).
- _____ (2020), “Digital Taxation in India”, <https://taxguru.in/income-tax/digital-taxation-india.html> (15.09.2020).
- Taylor, Grantley vd. (2015), “Multinationality, Tax Havens, Intangible Assets, and Transfer Pricing Aggressiveness: An Empirical Analysis”, **Journal of International Accounting Research**, 14(1), 25-57.
- Thaib, S. W. vd. (2018), “Transfer Pricing as a Tool to Shift Taxable Income by Multinational Enterprises”, **Conference Proceedings Jakarta Indonesia, ICABE 2018**, 306-312.
- Ting, Antony ve Gray, Sidney J. (2019), “The Rise of the Digital Economy: Rethinking the Taxation of Multinational Enterprises”, **Journal of International Business Studies**, 50(9), 1656-1667.
- Todd, Paul (2017), **E-Commerce Law**, Routledge-Cavendish, Londra.
- Tokay Acar, Ufuk O. (2013), **Transfer Fiyatlandırması**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Tørsløv, Thomas R. vd. (2018), “The Missing Profits of Nation”, **National Bureau of Economic Research**, 1-40. https://www.nber.org/system/files/working_papers/w24701/w24701.pdf
- Turban, Efraim vd. (2018), **Electronic Commerce 2018: A Managerial and Social Networks Perspective**, Springer International Publishing, New York City.
- Türk, Yakup (2008), “Geçmişten Günümüze Transfer Fiyatlandırması”, **Vergi Dünyası**, 318.
- TÜRMOB (2020), “Transfer Fiyatlandırma Uygulamasında İlişkili Kişi Tanımı Değişirken Raporlama Konusunda OECD BEPS 13 Eylem Planı Dikkate Alındı”, **Mevzuat Sirküleri**, 61(1), <https://www.turmob.org.tr/ebulten/mevzuatsirkuleri/2020/61-2020.pdf> (08.10.2020).

- TÜSİAD (2017), “Dijitalleşen Dünya’da Ekonominin İtici Gücü: E-ticaret”, http://www.eticaretraporu.org/wp-content/uploads/2017/04/TUSIAD_ETicaret_Raporu_2017.pdf, (11.01.2019).
- _____ (2019), “E-Ticaretin Gelişimi, Sınırların Aşılması ve Yeni Normlar”, <https://www.eticaretraporu.org/wp-content/uploads/2019/05/DD-TUSIAD-ETicaret-Raporu-2019.pdf>, (10.02.2021).
- Ubay, Birol (2013), “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Avrupa Birliği ve OECD Yaklaşımları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 381, 115-256.
- UNCTAD (2017), **United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries**, United Nations, New York.
- _____ (2020), **World Investment Report 2020**, United Nations, New York.
- Uyanık, Namık Kemal (2006), **Transfer Fiyatlandırma**, Genişletilmiş 2. Baskı, Fersa Matbaacılık, Ankara.
- Varela, Maria L.R. vd. (2017) “Integrated Framework Based on Critical Success Factors for E-Commerce”, **Journal of Information Systems Engineering & Management**, 2(1), 1-9.
- White, Josh (29.05.2019), “Survey results: Effective IP management”, International Tax Review.
- Wirtz, Bernd W. (2001), **Electronic Business**, 2nd, Wiesbaden, Germany.
- Wittendorff, Jens (2010), **Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law**, Kluwer Law International BV, Netherlands.
- Wu, Zhiqiao ve Lu, Xiangyuan (2018), “The Effect of Transfer Pricing Strategies on Optimal Control Policies for a Tax-Efficient Supply Chain”, **Omega**, 80, 209-219.
- Yalçiner, Kürşat ve Ertürk, Erkan (2017), “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Türkiye’de Yaygın Bir Şekilde Kullanılmama Nedenleri Üzerine Bir Araştırma”, **UİİD-IJEAS**, 16. UİK Özel Sayısı, 413-424.
- Yaltı Soydan, Billur (1996), “Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlaması Rehberi”, **Vergi Sorunları**, 91.
- Yaltı, Billur (2003), **Elektronik Ticarete Vergilendirme**, Der Yayınları, İstanbul.
- Yamamoto, Gonca Telli (2013), **E-Ticaret (Kavramlar Gelişim ve Uygulamalar)**, Kriter Yayınevi, İstanbul.
- Yao, Jen-Te (2013), “The Arm's Length Principle, Transfer Pricing, and Location Choices”, **Journal of Economics and Business**, 65, 1-13.
- Yeliven, Lokman (2015), “Emsali Olmayan Varlıkların Emsal Bedeli Nasıl Belirlenebilir”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 320.

Yıldız, Habib (2005), **Küreselleşmenin Vergileme Üzerine Etkileri ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Yılmaz, Güler Hülya ve Akçura Değer, Arzu (2018), “Dijital İktisadi Faaliyetlerde İşyeri Paradoksu ve Vergisel Boyutu”, **Deloitte**, <https://www.verginet.net/dtt/18/DijitalIktisadiFaaliyetlerdeIsyeriParadoksuveVergiselBoyutu.aspx> (15.05.2020).

Ylönen, Matti ve Teivainen, Teivo (2018), “Politics of Intra-Firm Trade: Corporate Price Planning and the Double Role of the Arm’s Length Principle”, **New Political Economy**, 23(4), 441-457.

Zerenler, Muammer (2013), **Dijital İş Yaşamı: Tüm Boyutlarıyla Elektronik Ticaret**, 1. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.



ÖZGEÇMİŞ

Murat ZORKUN,..2008 yılında Cumhuriyet İlköğretim Okulu'nu; 2012 yılında Kahramanmaraş Öğretmenler Lisesi'ni; 2017 yılında da Karadeniz Teknik Üniversitesi – İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü'nü bitirdi. 2017 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı'nda yüksek lisans programına başladı. Halen Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'nde Araştırma Görevlisi olarak görev yapmaktadır.

ZORKUN, bekar olup, İngilizce bilmektedir.