

GRUP İÇİ HİZMETLERDE TRANSFER FİYATLANDIRMASI

Grup İçi Hizmetlerde Transfer Fiyatlandırması

Dr. Metin DURAN¹

YMM, Ortak Transfer Fiyatlandırması

Vergi Sorunları Dergisi, Temmuz 2010

GİRİŞ:

5520 sayılı yeni kurumlar vergisi kanununun 13'ncü maddesi ile yeni bir kavramın, (transfer fiyatlandırması kavramının) vergi sistemimize girdiğini söylemek mümkündür. Esas itibarıyla eski kurumlar vergisi kanununda yer alan örtülü kazanç dağıtım müessesinin diğer birçok ülkede günümüzde uygulanan ve OECD transfer fiyatlandırması düzenlemelerine uygun daha çağdaş bir halini oluşturduğunu göz önüne alırsak bu kavramın bize tamamen yeni olmadığını da söyleyebiliriz.

Hemen hemen bütün çok uluslu şirket grupları, kendi grupları içerisinde çok sayıda hizmetin sağlanmasını organize etmek durumundadırlar; bunlar özellikle yönetim, teknik, mali ve ticari hizmetlerdir. Bu hizmetlerden yönetim; bütün grup için koordinasyon ve kontrol fonksiyonlarını da kapsayabilir. Bu tür hizmetlerin sunmanın maliyeti grubun ana merkezinde ya da grup içinde bu tür hizmetleri sağlamak için kurulmuş bir birimde (grup servis merkezi) ya da başka bir grup şirketinde toplanabilir.² Bir şirketin ihtiyaç duyduğu hizmetlerin bir kısmını kendi bünyesinde sağlaması mümkün olabileceği gibi, bu hizmeti dışarıdan üçüncü kişilerden alması ya da grup üyesi şirketlerden alması da mümkündür. İşte bu son halde grup içi hizmetlerin varlığından söz edilir. Bu yazının konusunu grup içi hizmetlerin fiyatlandırılması oluşturmaktadır.

Transfer Fiyatlandırması Nedir?

Genel olarak transfer fiyatlandırması ilişkili kişilerin mal ya da hizmet alım ya da satımında, ya da borç alıp vermede uyguladıkları fiyat ya da bedel olarak tanımlanabilir. Bu fiyatların emsallere uygun olmaması halinde de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım ortaya çıkmış olur. Yukarıda tanımdan yola çıkarak, burada tanımlanması gereken ilk kavramlardan birinin emsallere uygunluk ilkesi olduğunu söyleyebiliriz. Emsallere uygunluk ilkesini aşağıdaki gibi tanımlamak mümkündür.

i) **Emsallere Uygunluk İlkesi:** Kurumlar Vergisi Kanununun 13'ncü maddesinde aşağıdaki tanım yer almaktadır: *"Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder"*. OECD Model Tax Convention da ise aşağıdaki tanım yer almaktadır. *"İki ilişkili kuruluş arasındaki ticari ve mali ilişkilerde belirlenen ya da kabul ettirilen koşulların, birbirinden bağımsız kuruluşlar arasında uygulanan koşullardan farklı olması durumunda, bu koşulların bulunmadığı durumda tahakkuk etmesi gereken, ancak bu koşullar nedeniyle işletmelerden biri lehine tahakkuk etmeyen kârlar; o kuruluşun kârlarına dâhil edilir ve vergiye tabi kâr olarak vergilendirilir."*³

ii) Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri:

Emsallere uygun fiyatın hangi yöntemler kullanılarak belirlenebileceği gerek OECD rehberinde ve gerekse KVK'nın 13'ncü maddesinde ve buna dayanarak çıkarılan 1 Seri numaralı transfer fiyatlandırması tebliğinde açıklanmıştır. Bu yöntemler geleneksel işlem yöntemleri ve işlemsel kar yöntemleridir. Geleneksel yöntemler: karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemidir. İşlemsel kar

yöntemleri ise; işlemsel net kar marjı yöntemi ve kar bölüşüm yöntemidir. Bu yazının konusu yalnızca grup içi hizmetlerin açıklanması olduğundan transfer fiyatlandırması yöntemlerinin detaylı açıklanmasına burada yer verilmeyecektir.

Grup İçi Hizmetler.

Grup içi hizmet, ilişkili şirketler arasında gerçekleşen, genellikle ana şirketin bağlı şirketlerine veya aynı gruba bağlı şirketlerden birinin diğerlerine verdiği hizmetleri ifade etmektedir. Bu hizmetler tüm grup için yönetim, koordinasyon ve kontrol işlevlerinin sağlanmasını da içermekte olup, bu tür hizmetleri sağlamanın maliyeti, ana şirket, bu amaç için görevlendirilen bir grup üyesi veya diğer bir grup üyesi (grup hizmet merkezi) tarafından üstlenilebilmektedir.

Grup içi hizmetlerle ilgili olarak;

- Hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığı,
- Hizmeti alan şirket/şirketlerin söz konusu hizmete ihtiyacı olup olmadığı,
- Hizmetin alınmış olması halinde hizmet bedelinin emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığının

belirlenmesi gerekmektedir.⁴

i) Grup içi hizmetin ifa edildiğinin tespiti,

Grup içi hizmetlerle ilgili olarak emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenmesi gereken konulardan biri, herhangi bir hizmetin bir grup üyesi tarafından bir ya da birden fazla grup üyelerine sağlanması durumunda, ilgili grup içi hizmetin, hizmeti alan grup içi şirketlere ticari pozisyonlarını güçlendirecek biçimde bir ekonomik ya da ticari değer sağlayıp sağlamayacağı konusudur. Bu husus, karşılaştırılabilir durumlarda bir ilişkisiz kuruluşun, aynı nitelikte hizmetlerin diğer bir ilişkisiz kuruluş tarafından sağlanması karşılığında aynı bedeli ödemeye istekli olup olmayacağı, ya da böyle bir hizmetin kendi bünyesinde temin edilmesini isteyip istemeyeceği sorusuna bağlı olarak belirlenebilir. Söz konusu hizmetin, ilişkisiz kuruluşun kendisi için temin edilmesi karşılığında söz konusu bedeli ödemek, ya da bu hizmeti kendi bünyesinde üretmek konusunda isteksiz olacağıının belirlenmesi durumunda, söz konusu faaliyetin normal koşullar altında emsallere uygun bir grup içi hizmet olarak nitelendirilmemesi gerekir.⁵

Hangi tür hizmetlerin grup içi hizmet olarak sayılması gerekeceğine ilişkin birtakım kategorilerin belirlenebilmesi her zaman mümkün değildir. Bazı grup içi hizmetler, grubun bir ya da daha fazla sayıdaki üyeleri tarafından duyulan bir ihtiyacı karşılamak üzere ÇÜİ grubunun bir üyesi tarafından sağlanabilir. Böyle bir durumda, bir hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığının belirlenebilmesi nispeten kolay olmaktadır. Normal koşullarda, karşılaştırılabilir durumlarda bir ilişkisiz işletme, söz konusu faaliyeti ya kendi bünyesinde karşılayacak ya da ilgili hizmeti sunmak üzere bir üçüncü kişiyi görevlendirecektir. Bu nedenle, böyle bir durumda, olağan koşullarda grup içi bir hizmetin mevcut olduğu görülecektir. Örneğin normal koşullarda, bir ilişkili kuruluşun aynı ÇÜİ grubu üyesi diğer bir kuruluşun gerçekleştirdiği imalat faaliyetlerinde kullanılan donanımın onarımını üstlendiği durumda, bir grup içi hizmetten söz edilebilir.⁶

ii) Hissedar Faaliyetleri:

Bir ilişkili kuruluşun aynı grubun birden fazla üyesini, ya da bir bütün olarak grubu ilgilendiren faaliyetleri üstlenmesi durumunda, yukarıda bahsedilen duruma göre daha detaylı bir analiz gerekebilir.

Bu tür hizmet ifaları daha dar bir kapsamda ele alındığında, bir grup içi hizmet, ilgili grubun üyeleri tarafından özellikle talep edilmese veya aynı tür hizmetler ilişkisiz kuruluşlar tarafından sağlanmış olsaydı, bu hizmetin alınması ve hizmet bedelinin ödenmesi konusunda hizmeti alan grup üyesi şirket istekli olmasa da grup üyelerine fiilen verilebilmektedir. Bu tür faaliyetler, grubun bir üyesi tarafından (genellikle bu, ana şirket ya da yerel

bir holding şirketi olmaktadır) ve genellikle de bu tarafın bir ya da daha fazla grup üyesinin sermayesinde belli bir hisseye sahip bulunduğu (diğer bir deyişle, bir hissedar konumunda olmasından) tek başına üstlendiği bir hizmet niteliğini taşımaktadır. Bu tür faaliyetler, hizmeti alan taraftan bir ücret ödenmesini haklı göstermez.

Aşağıda sayılan (ve OECD'nin 1984 Raporunda da yer alan) örnekler, OECD Rehberinin 7.6. numaralı bendinde belirtilen standartlar uyarınca üstlenilen hissedar hizmetlerini oluşturmaktadır:

a) Örneğin, ana şirketin hisselerinin ihracını gerçekleştiren ana şirket hissedarlarının toplantıları gibi, bizzat ana şirketin hukuki yapısına ilişkin faaliyetlerin giderleri ile, denetim kurulunun giderleri;

b) Raporların konsolidasyonu da dâhil olmak üzere, ana şirketin raporlama gereksinimlerine ilişkin giderler;

c) İştiraklerin satın alınması için gereken fonların toplanmasına ilişkin giderler.⁷

Hissedar faaliyeti olarak nitelendirilebilecek faaliyetler yukarıda sayılanlarla sınırlı olmamakla beraber hangi hizmetlerin bu nitelikte sayılabileceği her zaman çok net olarak tespit edilemeyebilir. Bu nedenle her hizmetin özelliğine göre durumu değerlendirmek daha doğru bir yaklaşım olacaktır.

iii) Grup içi Hizmetler için Emsale Uygun Bir Ücretin Belirlenmesi

Genel Olarak:

Bir grup içi hizmetin sağlandığının tespit edilmesinden sonra, bu hizmet karşılığında ödenen ücretin emsallere uygun olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir. Bu da, grup içi hizmetler karşılığında tahsil edilen ücretlerin, benzer koşullarda ilişkisiz işletmeler tarafından yapılacak ve kabul edilecek olan ücretlerle aynı emsal aralığında bulunması gerektiği anlamına gelmektedir. Sonuç olarak, bu tür işlemlerin, salt ilişkili işletmeler arasından gerçekleştiğinden, ilişkisiz işletmeler arasındaki karşılaştırılabilir işlemlerin tabi oldukları vergisel uygulamalardan farklı olmamaları gerekmektedir.

Grup içi Hizmetler Karşılığında Ödenen Bedellerde Emsal Alınabilecek Gerçek Bedellerin Tanımlanması

Sağlanan hizmetler karşılığında fiilen ödenen tutarı belirlemek üzere, vergi idaresinin, ilişkili kuruluşlar arasındaki hizmet ilişkilerinden kaynaklanan ücretlerin ödenmesini kolaylaştırmak üzere, ne tür düzenlemelerin yürürlüğe konduğunu belirleyebilmesi gerekmektedir. Bazı durumlarda, grup içi hizmet bedellerinin belirlenmesine yönelik düzenlemeler, önceden belirlenebilir. Bu tür durumlar, ÇUİ grubunun "doğrudan yansıtma" yöntemi uyguladığında; diğer bir deyişle, ilişkili kuruluşların belirli hizmetler karşılığında belirli tutarlarda ücretler ödediğinde, söz konusu olmaktadır. Bu nedenle, doğrudan yansıtma yöntemi, ödenen hizmet bedellerinin emsallerine uygun olup olmadıklarının belirlenmesini kolaylaştırabilmektedir.

Bir ÇUİ grubu, özellikle ilişkili şirketlere sağlanan hizmetlerin aynı zamanda üçüncü kişi durumundaki ilişkisiz kuruluşlara da sağladığı durumlarda, doğrudan yansıtma yöntemini uygulamaları mümkün olabilir. Belirli hizmetlerin yalnızca ilişkili kuruluşlara değil, aynı zamanda karşılaştırılabilir bir biçimde ve ticari faaliyetlerin önemli bir bölümünü oluşturacak şekilde ilişkisiz işletmelere de sağlandığı durumlarda, ÇUİ örneğin üçüncü şahıslarla düzenlenen sözleşmelerle ilgili olarak yapılan işleri ve katlanılan giderleri kayıtlara geçirerek yansıtma için farklı bir baz gösterebilmektedir. Bununla birlikte, örneğin üçüncü kişilere sağlanan hizmetlerin arızı ya da marjinal bir nitelik arz ettikleri durumlarda bu yaklaşımın her zaman uygun sonuçlar vermeyebileceği kabul edilmektedir.

Grup içi hizmetlerde doğrudan yansıtma yönteminin uygulanışı, bazı durumlarda ÇUİ grupları için öylesine zor olabilmektedir ki, söz konusu gruplar, ana şirketler ya da grup hizmet merkezleri tarafından sağlanan hizmetlerin tahsilinde farklı yöntemler geliştirmek zorunda kalmışlardır. Böyle durumlarda, ÇUİ

gruplarının grup içi hizmet bedellerinin tahsilinde baş vurdukları uygulamalar, Ya Önceden tanımlanabilmekle birlikte, doğrudan yansıtma şeklinde belirlenmemişlerdir; ya da önceden belirlenmemişler veya diğer işlemler için ödenen ücretlere dahil edilmişler ve grup üyeleri arasında belirli bir baz üzerinden bölüştürülmüşler; ya da bazı durumlarda, grup üyeleri arasında hiç bölüştürülmemişlerdir. Böyle durumlarda, ÇÜİ grupları, genelde OECD rehberinde yer alan ilkeleri izleyerek bir emsal değer hesaplanmasında belli düzeyde bir hesaplamayı ya da tahminde bulunmayı gerektiren maliyet paylaşımı ve gider dağıtım yöntemlerinden başka fazla bir alternatiflerinin bulunmadığını görebileceklerdir. Bu tür yöntemler genellikle dolaylı yansıtma yöntemleri olarak anılırlar ve hizmetleri alanlara sunulan hizmetlerin değeri konusuna önem verilmesi ve karşılaştırılabilir nitelikteki hizmetlerin ne ölçüde ilişkisiz kuruluşlar arasında sağlandığının belirlenmesi koşuluyla, bu tür yöntemlerin uygulanmasına izin verilmesi gerekir. Hizmet bedellerinin saptanmasına yönelik bu yöntemler, işletmenin ana faaliyet alanını oluşturan belirli hizmetlerin yalnızca ilişkili kuruluşlara değil, aynı zamanda üçüncü şahıslara da sağlandığı durumlarda, genellikle kabul edilmemektedirler. Sağlanan bütün hizmetlerin karşılığında adil bir bedelin belirlenebilmesi için makul tüm çabaların gösterilmesi gereğinin yanı sıra, belirlenecek olan tüm hizmet bedellerinin de tanımlanabilir ve makul ölçüde öngörülebilir menfaatler tarafından desteklenmesi gerekmektedir. Dolaylı yansıtma yönteminin, ilgili durumun ticari özelliklerine karşı duyarlı olması örneğin dağıtım anahtarının mevcut koşullar ışığında anlamlı olması, dışarıdan gelebilecek yönlendirmelere karşı gerekli önlemleri içermesi, sağlam muhasebe ilkeleri üzerinde temellendirilmesi, ve hizmeti alan taraf açısından gerçek ya da makul ölçülerde beklenebilen faydalarla tutarlılık içeren hizmet bedellerini ya da gider paylaşımlarını üretebilmesi gerekmektedir.⁸

Bazı durumlarda, sağlanan hizmetin niteliğine bağlı olarak, dolaylı yansıtma yönteminin uygulanması gerekli ya da zorunlu olabilmektedir. Bu duruma bir örnek, sunulan hizmetlerin, çeşitli kişilere sağlanan hizmetlerin değerinin oranının yalnızca tahmini ya da yaklaşık bir bazda belirlenebildiği durumlar verilebilir. Bu sorun, örneğin, satış promosyon faaliyetlerinin (örneğin uluslararası fuarlarda, uluslararası basın yoluyla, ya da diğer merkezi reklam kampanyaları aracılığı ile) bir merkez tarafından belirlenmesinin, birden fazla ilişkili kuruluş tarafından üretilen mamullerin miktarını etkileyebildiği durumlarda ortaya çıkmaktadır. Bir diğer durum da, ilgili hizmet faaliyetlerinin hizmeti alan bütün taraflarca ayrı ayrı kayıtlara alınarak analiz edilmesinin, faaliyetlerin miktarı ile orantısız biçimde bir idari iş yükü ve maliyet oluşturduğu durumlarda ortaya çıkmaktadır. Böyle durumlarda hizmet bedeli, doğrudan bölüştürülemeyen maliyetlerin; hizmetlerden yararlanacak olan bütün muhtemel taraflar arasında uygulanacak bir bölüşüm yöntemi referans alınarak belirlenebilmektedir. Emsallere uygunluk ilkesiyle tutarlılığı sağlamak üzere, seçilen dağıtım yönteminden sağlanacak olan sonuçların, karşılaştırılabilir ilişkisiz kuruluşların kabul etmeye hazır olabilecekleri bir yöntemin uygulanması sonucu elde edilecek olan yöntemlerle tutarlılık içinde olması gerekir.

Dağıtım, toplam ciro, ya da istihdam edilen personel sayısı, ya da başka türden bir esas üzerinde gerçekleştirilebilmektedir. Uygulanan dağıtım yönteminin uygun olup olmadığı, hizmetin niteliği ve kullanımına bağlı olarak değişebilmektedir. Örneğin, bordro hizmetlerinin kullanımı ya da sağlanması, cirodan çok, personel sayısına bağlı olacaktır; öte yandan, öncelikli bilgisayar yedekleme hizmetine ilişkin ("stand by") giderleri, grup üyelerinin bilgisayar donanımı ile ilgili olarak katlandıkları göreceli giderlerle orantılı bir biçimde dağıtılabilir.

Bir ilişkili kuruluşta sağlanan hizmetler karşılığı ödenecek olan ücret, diğer işlemlerin bedeline ilave edilebilir. Örneğin, bir patentin ya da know-how'ın lisanslama ücreti, lisans alana sağlanan teknik yardım hizmetlerini ya da merkezi hizmetleri, ya da lisans uyarınca üretilen ürünlerin pazarlamasına yönelik yönetim

danışmanlık hizmetlerini içerebilmektedir. Böyle durumlarda, vergi idaresi ve mükelleflerin ilave bir hizmet ücretinin tahsil edilmediğinden ve mükerrer indirimin uygulanmadığından emin olmaları gerekir.

Dolaylı yansıtma yönteminin uygulanması durumunda, yansıtılan ücret ile sağlanan hizmetler arasındaki ilişki muğlak hale gelebilmekte ve böyle bir durumda, sağlanan faydayı tespit etmek güçleşebilmektedir. Gerçekten de böyle bir durum, sağlanan hizmet karşılığında ücret tahsil edilen kuruluşun ücreti ilgili hizmetle ilişkilendirmediği anlamına gelebilir. Sonuç olarak, ücretin önceden tanımlanamaması, ya da hizmeti alan tarafın hizmetlerin fiilen sağlandığını gösterememesi durumunda, ödenen tutar üzerinde bir indirim gerçekleştirilememesi durumunda, grup adına tahakkuk eden maliyetler için bir indirimin belirlenmesinin zorlaşacağından dolayı, çifte vergilendirme riski artacaktır.

c. Emsal Bedelin tespiti:

i) Emsal Değerin Hesaplanması

Grup-içi hizmetler bağlamında emsal fiyatın belirlenmesinde, konunun gerek hizmet sağlayıcısı, gerekse hizmetten yararlanan taraf açısından değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu açıdan, dikkate alınması gereken hususlar arasında, alıcıya sağlanan hizmetin değeri ve karşılaştırılabilir bir ilişkisiz kuruluşun karşılaştırılabilir durumlarda söz konusunu hizmet bedelini ödemeye ne ölçüde hazırlıklı olduğu ve hizmet sağlayıcısının katlanması gereken maliyetler yer almaktadır.

Örneğin, hizmet talebinde bulunan bir ilişkisiz kuruluş açısından bakıldığında, ilgili piyasada faaliyet gösteren hizmet sağlayıcıları, ilişkisiz kuruluşun ödemeye hazır olduğu tutar karşılığında söz konusu hizmeti sunmaya hazır ya da istekli olmayabilirler. Hizmet sağlayıcısının talep edilen hizmeti ilişkisiz kuruluşun ödemeye hazır olduğu ücret aralığında sağlamaya razı olmaları durumunda, iki taraf arasında bir anlaşma sağlanabilir. Hizmet sağlayıcısı açısından, önerilen fiyatın altında bir fiyat üzerinden hizmetin sağlanmaması ve sağlanacak olan hizmetin maliyeti, hizmet bedelinin belirlenmesinde göz önünde bulundurulması gereken hususlar arasındadır; ancak bu unsurlar her durumda sonucu belirleyen yegane unsurlar olmayabilirler.

Grup içi hizmetlerde emsal fiyatların belirlenmesinde kullanılan yöntemin, gerek OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde ve gerekse 1 Seri Nolu TF Genel Tebliğinde yer alan ilkelere uygun biçimde belirlenmesi gerekir. Genellikle, bu ilkelerin uygulanması, grup içi hizmetlerin fiyatlandırılmasında karşılaştırılabilir fiyat yöntemi ya da maliyet artı yönteminin uygulanması ile sonuçlanacaktır. Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, hizmeti alan tarafın faaliyet gösterdiği piyasadaki ilişkisiz kuruluşlar arasında karşılaştırılabilir nitelikteki bir hizmetin bulunduğu durumlarda uygulanabilir. Örneğin, muhasebe, hukuk ya da bilgisayar alanında sağlanan hizmetlerde böyle bir durum söz konusu olabilir. Maliyet artı yöntemi, ilgili faaliyetlerin niteliğinin, kullanılan varlıkların ya da üstlenilen risklerin, ilişkisiz kuruluşlar tarafından üstlenilen hizmetlerde yer alan faaliyetler, varlıklar ya da risklerle karşılaştırılabilir nitelikte olduğu, buna karşın, karşılaştırılabilir fiyatın bulunmadığı durumlarda uygun olacaktır. Maliyet artı yönteminin uygulanışında ise, hizmete dahil edilen maliyet kategorilerinde kontrol edilen ve kontrol edilmeyen işlemler arasında bir tutarlılığın mevcut olması gerekir. İstisnai durumlarda; örneğin, karşılaştırılabilir fiyat yönteminin ya da maliyet artı yönteminin uygulanmasının zor olduğu durumlarda, emsal fiyatın tatmin edici bir biçimde belirlenebilmesini sağlamak üzere, birden fazla yöntemin dikkate alınması yerinde olabilir. Bu yöntemler emsal bedelin tespit edilmesinin mümkün olmaması halinde ise işlemsel kar yöntemlerinin ve ya mükellefçe belirlenen diğer yöntemlerin kullanılması gerekir.⁹

1 Seri Numaralı TF GT'de de yukarıda yer verilen OECD rehberinde belirtilen ilkelere aynı doğrultuda esaslara yer verilmiştir. Buna göre; Grup içi hizmetlerde emsallere uygun bedelin belirlenmesinde kullanılacak yöntemlerin, söz konusu Genel Tebliğin ilgili bölümlerine göre tespit edilmesi gerekmektedir. Ancak, grup içi

hizmetlerin fiyatlandırılmasında “Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi veya Maliyet Artı Yöntemi”nin uygulanması diğer yöntemlere tercih edilebilir.¹⁰

İlgili grup içi hizmetler ve grup üyelerinin faaliyetleri ve performansları arasında bağlantıyı kurabilmek için , grubun çeşitli üyeleri arasında bir fonksiyon analizi uygulamak gerekli olabilir. Ayrıca, bazı giderlerin ortaya çıktıklarında, makul ölçülerde beklenen menfaatleri hiçbir zaman sağlamayabileceklerini de hesaba katarak, hizmetin yalnızca kısa süreli etkilerinin yanı sıra, uzun vadedeki etkilerini de dikkate almak gerekebilir. Örneğin, bir pazarlama faaliyetinin hazırlanışına ilişkin giderler, mevcut kaynakların ışığında ilk bakışta bir grup üyesi tarafından katlanılamayacak derecede ağır görünebilir; böyle bir durumda, ödenen ücretin emsallere uygun olup olmadığı belirlenmesinde, faaliyetlerden elde edilmesi beklenen menfaatlerin ödenen ücretin tutarının ve zamanlamasının, faaliyetin sonucuna bağlı olabileceği olasılığının göz önünde bulundurulması gerekir. Mükellefin böyle bir durumda bağlı kuruluşlarından tahsil etmiş olduğu ücretin makul olduğunu gösterebilmesi gerekir.¹¹

Bir grup içi hizmetle ilgili emsal ücretin belirlenmesinde kullanılan yöntemle ilgili olarak, tahsil edilen ücretin hizmet sağlayıcısına bir kar sağlamanın gerekli olup olmadığı sorusu akla gelebilir. Emsallere uygun bir işlemden ilişkisiz bir işletme normal olarak hizmetlerini salt maliyetine sunmak yerine, sunduğu hizmet karşılığında belirli bir kar elde etmeyi amaçlar. Hizmetin emsal değerinin belirlenmesinde, hizmeti alan tarafın elinde bulundurduğu ekonomik alternatiflerin de dikkate alınması gerekecektir. Bununla birlikte, ilişkisiz bir işletmenin tek başına hizmet ifasından bir kar elde edemeyeceği bazı durumlar söz konusu olabilir; bir hizmet sağlayıcısının (tahmini ya da reel) giderlerinin piyasa rayicini aştığı, ancak tedarikçinin, belki sunduğu hizmet yelpazesini tamamlamak amacıyla karlılığını artırmak üzere hizmet sağlamayı kabul etmesi, bu tür durumlara bir örnek oluşturabilir. Bu nedenle, emsallere uygun bir fiyat her durumda grup içi hizmet sunan bir ilişkili kuruluş için her zaman kar elde etmek anlamına gelmez.

Bazı durumlarda, grup içi hizmetlerin piyasa değerinin hizmet sağlayıcısı tarafından katlanılan giderlerden daha yüksek olmaması söz konusu olabilir. Böyle bir durum, örneğin hizmetin, hizmet sağlayıcının olağan ya da sürekli olarak sunduğu bir hizmet değil de, ÇÜİ grubuna kolaylık sağlanması amacıyla sunulan arızı bir hizmet niteliğinde olabilir. Grup içi hizmetlerin ilişkisiz bir işletmeden sağlanabilecek hizmetin değeri ile parasal yönden aynı değeri temsil edip etmediğini belirlemek üzere, işlevler ve elde edilmesi beklenen faydalar arasındaki karşılaştırmanın, işlemlerin karşılaştırılabilirliği üzerinde uygulanan değerlendirme ile de ilişkili olması gerekir. Böyle bir durumda, sadece ilişkili kuruluşun kar elde etmesini sağlamak üzere yukarıda belirtilen hizmetin bedelini “karşılaştırılabilir fiyat yöntemi” ile belirlenen değere yükseltmek, uygun olmayacaktır. Böyle bir sonuç, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olacaktır. Bununla birlikte, hizmeti alan tarafa sağlanacak olan tüm menfaatlerin uygun bir biçimde dikkate alınması gerekecektir.¹²

Karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanmasının mümkün olmadığı ancak Maliyet Artı yönteminin uygulanabildiği bir durumda analiz, grup hizmet sağlayıcısı tarafından yüklenilen giderlerin, işlemlerin karşılaştırılabilirliğini mümkün kılmak üzere belli bir düzeltmeyi gerektirip gerektirmediğini belirleme konusunda belirli bir incelemenin yapılmasını gerektirebilecektir. Örneğin, kontrol edilen işlemde genel giderlerin doğrudan giderlere olan oranının, diğer durumlarda karşılaştırılabilir işlemlere kıyasla daha yüksek olması durumunda; o işlemde elde edilen kar marjını geçerli bir karşılaştırmayı sağlayabilmek üzere ilişkili kuruluşun maliyet bazı üzerinde düzeltme yapmadan uygulamak, uygun olmayabilir. Bazı durumlarda, hizmeti alan tarafın söz konusu hizmeti kendisi üretmiş olsaydı katlanmış olacağı giderler, söz konusu tarafın almaya hazır olduğu hizmetle ilgili olarak emsal değerler üzerinden hizmet sağlayıcısı ile arasında yapacağı anlaşmalarda belirleyici bir özellik taşıyabilir.

Bir ilişkili kuruluşun hizmetin sağlanması konusunda yalnızca bir acente ya da aracı sıfatıyla hareket ettiği durumlarda, maliyet artı yönteminin uygulanışında, sağlanacak olan hasılat ya da marjın, hizmetlerin fiilen ifasını değil, bir aracılık işlevini karşılayacak tutarda olmasına dikkat etmek gerekir; ya da alternatif olarak, kullanılan karşılaştırılabilir veriler bazında, hizmetlerin maliyeti üzerindeki marjın, bizzat hizmetlerin ifası karşılığında uygun görülen tutardan düşük olması gerekir. Örneğin, ilişkili bir kuruluş, grup üyelerinin ilişkisiz işletmeler olsalardı, doğrudan katlanmaları gerekecek olan reklam amacıyla kullanılan alanın kira giderlerini grup üyeleri adına üstlenebilir. Böyle bir durumda bu giderleri bir marj uygulamadan hizmetten yararlanan grup üyelerine yansıtmak ve marjı yalnızca acentelik işlevini üstlenen aracı konumdaki kuruluşlar tarafından katlanılan giderler üzerinden uygulamak, doğru olacaktır.

Belgelendirme:

1 Seri numaralı TFGT'de transfer fiyatlandırması ili ilgili olarak belgelendirmenin nasıl olması gerektiğine ilişkin esaslar belirlenmiştir. Buna göre mükelleflerinin belgelendirme yükümlülüğü aşağıdaki gibi özetlenebilir.

— Transfer Fiyatlandırması Formu:

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ile ilgili olarak "TRANSFER FİYATLANDIRMASI, KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM ve ÖRTÜLÜ SERMAYEYE İLİŞKİN FORM"u doldurmaları ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde, bağlı bulunulan vergi dairesine göndermeleri gerekmektedir.

Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu:

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi ve yurt dışı işlemleri ile diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt dışı işlemlere ilişkin olarak "YILLIK TRANSFER FİYATLANDIRMASI RAPORU"nu kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlamaları ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri zorunludur.

Grup içi hizmetlere ilişkin işlemlerin diğer ilişkili işlemlerle birlikte transfer fiyatlandırması formunda ve yıllık transfer fiyatlandırması raporunda yer alması gereklidir. Bunun yanında, özellikle grup içi anlaşmaların rapor eki olarak sunulmak üzere, hazır bulundurulmasında büyük önem taşımaktadır.

SONUÇ:

Bu yazı grup içi hizmetlerin transfer fiyatlandırması, yerel transfer fiyatlandırması; mevzuatımız ve OECD transfer fiyatlandırması rehberindeki esaslar doğrultusunda kısaca açıklanması hedeflenmiştir. Gerek yerel transfer fiyatlandırması mevzuatımızda ve gerekse OECD transfer fiyatlandırması rehberinde yapılan açıklamalar ve verilen örnekler; gerçek hayatta karşılaşılabilecek her durumu kavramada yetersiz kalıyor olabilir. Ancak bahsedilen yerel ve uluslar arası mevzuattaki ilkeler doğrultusunda; gerek uygulanacak yöntem ve gerekse uygulanan fiyat ve kar marjları belirlenirken bu ilkelerden yola çıkılarak hareket edilmesi faydalı olacaktır. Bu durumda vergi idaresi ile mükellefler arasında çıkabilecek uyuşmazlıkları en aza indirmek mümkün olabilecektir.

KAYNAKLAR:

1. Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için OECD Transfer Fiyatlandırması Regberi, OECD Yayınları 2009,
2. Chris Adams, Global Transfer Pricing, Principles and Practice, Lexis Nexis, UK.
3. 1 Seri Numaralı Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği,
4. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gerekçesi.

1-E. Gelirler Bařkontrolörü

2-OECD Transfer Pricing Guideline for Multinational Enterprises and Tax Administrations , 2009 sf. 166

3-OECD, age. Sf.17

4-1 Seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği sh.48

5-OECD, age.sh.166.

6-OECD, age, sh.167.

7-OECD age, sh.168

8-OECD age, sh.172

9-OECD age.sh.

10-1 Seri nolu TFGT. Sh.

11-OECD age.sh.

12-OECD age.sh.