



## MERKEZDEN YAPILAN MASRAFLARIN AKTARILMASININ TRANSFER FİYATLANDIRMASI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

*EVALUATION OF COST-SHIFTING FROM PRINCIPAL TO RELATED PARTIES FROM TRANSFER PRICING POINT OF VIEW*

Serdar PEHLİVAN<sup>(\*)</sup>

### ÖZET

Globalleşme ile birçok ülkede birbirine bağlı şirketler türemiştir. Bu şirketlerle ilgili bağlayıcı kararlar alabilen holding şirket türü meydana gelmiştir. Holding şirket, tüm grup şirketleri için stratejik kararlar alabilmektedir. Ayrıca bu şirketler danışmanlık, insan kaynakları gibi birçok hizmeti ifa edebilmektedir. Bu hizmetlerin maliyetlerinin grup şirketlere yansıtılması sırasında transfer fiyatlandırması kuralları göz önünde bulundurulmalıdır. Zira, vergi otoriteleri, yansıtılan maliyetlerin emsallere uygun olmasını aramaktadır. Grup içi şirketlere ana şirket tarafından verilen hizmetler ticari sır ya da benzersiz hizmetler ise karşılaştırılabilir emsallere uygun işlem bulunamayacaktır. Emsal veri bulma ve çifte vergilendirme gibi dizi transfer fiyatlandırması problemleri vardır.

**Anahtar Kelimeler:** Transfer fiyatlandırması, grup içi hizmet, grup içi şirket, emsallere uygunluk ilkesi

### ABSTRACT

In many countries related companies have been created as a result of globalisation. Holding companies have been established in order to control and take strategic and binding decisions on its related companies, i.e. subsidiaries. These companies may also provide quite a few services such as consultancy and human resources. While reflecting such service charges to intra-group companies, transfer pricing rules must be taken into account. This is because, tax jurisdictions oblige companies to reflect costs at arm's length. If services provided by principal to its intra-group party are considered to be trade secrets or incomparable, then there will be no comparable uncontrolled transaction. There are a number transfer pricing issues such as finding comparable data and double taxation.

**Key Words:** Transfer pricing, intra-group service, intra-group company, arm's length principle

<sup>(\*)</sup> Vergi Müfettişi

**1- GİRİŞ**

Globalleşme, bilgi teknolojilerindeki gelişmeler, rekabetçi piyasa ortamı ve bu piyasa ortamının şirketler üzerinde meydana getirdiği düşük maliyet-yüksek verimlilik baskısı farklı coğrafyalarda faaliyetlerini sürdüren çok uluslu şirketlerin yönetim anlayışında değişikliğe yol açmıştır. Söz konusu şirketlerle ilgili stratejik kararlar alabilen ayrı bir tüzel kişiliğe sahip ve bu şirketleri tek bir merkezden yönetebilen holding şirketler meydana gelmiştir. Kendisine bağlı tüm şirketlerle ilgili bağlayıcı kararlar alabilen bu şirket yapısı, bağlı grup şirketine katma değeri olan hizmetler sunabilecek kaynaklara ve organizasyona sahip bulunmaktadır. Bir holding şirket dünyanın birçok ülkesindeki grup şirketlerine bazı hizmetleri kendisi verebilmektedir. Bu hizmetin maliyetinin grup şirketlerine paylaştırılması transfer fiyatlandırması literatürünün her zaman gündemde olan konulardandır. Zira transfer fiyatlandırması devletlerin vergi tabanını erozyona uğratmakta ve devletler bu alanda önemli vergi kayıplarıyla karşılaşmaktadır.

Nitekim, 2007 takvim yılına münhasır olarak Transfer Fiyatlandırması nedeniyle Türkiye’den yurtdışına aktarılan kazancın ve bu kazancın yol açtığı kurumlar vergisi kaybının tahminine yönelik yapılan bir araştırmada, dış ticaret yapılan ülkelere 7.374.841.065,87 \$ örtülü olarak gelir aktarıldığı ve aktarılan bu gelirlerin yol açtığı kurumlar vergisi kaybının da 1.474.968.213,17 \$ olduğu tahmin edilmiştir. Tahmine ilişkin analize görünmez ticaret olarak adlandırılan uluslar arası hizmet ticareti dahil edilmemiştir. Bahsi geçen kayıplara hizmet ticaretinden kaynaklanan vergisel kayıplarda dahil edilmiş olsaydı, kurumlar vergisi kaybı tahmin edilen rakamın oldukça üstünde çıkardı.<sup>1</sup>

Çalışmamızda, holding veya bağlı grup şirketlerin birinden bir başka deyişle hizmet merkezinden, tüm grup şirketlerine sunulan hizmetlerin maliyetlerinin yansıtılması yönelik olarak Türk Vergi Mevzuatındaki transfer fiyatlandırması uygulamalarını üç bölüm halinde ele almaya çalıştık. İlk bölümde grup içi hizmet ve bu hizmetlerin gider nitelikleri ile grup şirketlerine paylaşımında kullanılan maliyet yansıtma yöntemlerine değinilmiştir. İkinci bölümde, grup içi hizmetlerin transfer fiyatlandırması analizi, bu hizmetlerin transfer fiyatlarını belirlemekte kullanılan karşılaştırılabilir fiyat yöntemi ve maliyet artı yöntemleri kapsayacak şekilde açıklanmaya çalışılmıştır. Çalışmamızın son bölümünde ise transfer fiyatlandırması yönünden sonuçlar ve tarafların vergilendirme pozisyonlarının yeniden düzenlenmesine yönelik düzeltme işlemleri irdelenmiştir.

**2- GRUP İÇİ HİZMETLER VE GİDER NİTELİĞİ****2.1- Grup İçi Hizmetler**

Globalleşme ile birlikte ölçek ekonomilerinin sağladığı maliyet avantajlarından yararlanmak isteyen şirketler kendilerine bağlı şirketler kurmuş veya şirketler satın almışlardır. Bu gelişmenin sonucu olarak, birbirine bağlı bu şirketlerin ayrı birer tüzel kişilikleri bulunsada bu şirketlerle ilgili bağlayıcı kararlar alabilen ayrı tüzel kişiliğe haiz “Holding Şirketi” adı verilen üst yönetim şirketleri türemiştir. Bu şirket yapılanması, bağlı şirketlerin sermaye, yönetim, koordinasyon ve denetiminden sorumludur. Holding firmaları daha çok stratejik kararların alınması ve üst düzeyde pazarlama ve yönetim konularında hizmet sunmaktadır. Ancak şunu da belirtmeliyiz ki mevzuatımızda holding şirket tanımı sadece

<sup>1</sup> PEHLIVAN, Serdar/GÖKBUNAR, Ali Rıza, “Ülkemizde Transfer Fiyatlandırmasının Yol Açtığı Tahmini Kurumlar Vergisi Kaybı”, Yönetim ve Ekonomi, Y. 2010, C. 17, S. 1, s.108,109,118.

Türk Ticaret Kanununun 466. maddesinde “gayeleri esas itibariyle başka işletmelere iştiraktan ibaret olan şirketler” olarak zikredilmiş, bu anlamda bu şirketlerin yatırım merkezi olduğu sonucu çıkmaktadır. Oysa uygulamada holdinglerin, iştiraklerinin sadece sermayesine değil yönetimine de iştirak ettiği görülmektedir. Araştırma ve geliştirme, finansman temini, pazarlama ve dağıtım, yatırım projelerinin hazırlanması, hedeflerin tayini, planlama, örgütlendirme kararlarının uygulanması, bilgisayar hizmetleri, sevk ve idare, mali revizyon ve vergi müşavirliği, piyasa araştırmaları, halkla ilişkilerin tanzimi, personel temini ve eğitimi, muhasebe organizasyon ve kontrolü, hukuk müşavirliği konularında hizmetler sunabilen holding şirketler, bu hizmetlerin sunumu için ayrı bir grup hizmet merkezi kurabilirler veya grup içi şirketlerden birini veya birkaçını bu hizmetlerin sunumu görevi verebilirler. Merkezden yapılabilen hizmetlere, tedarik zincirinin planlanması, grup içi üreticilerle, grup içi distribütörler arasında iletişimin sağlanması, hangi ürünlerin ne kadar üretileceği ve satılacağı, bu ürünlerin kalitesinin ve miktarının ne olacağı, lisans, patent, marka ve unvan gibi gayri maddi hakların yönetimi ve bu hakların korunması hizmetleri de ilave edilebilir.<sup>2</sup>

Grup içi hizmet, 1 No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği'nin 11.1. bölümünde “*ilişkili şirketler arasında gerçekleşen, genellikle ana şirketin bağlı şirketlerine veya aynı gruba bağlı şirketlerden birinin diğerlerine verdiği hizmetler olarak tanımlanmıştır.*” Bu hizmetlerin grup şirketlerine sağlanmasıyla katlanılan giderlerin nasıl finanse edileceği, hangi yöntemlerle grup şirketlerine yansıtılacağı transfer fiyatlandırması sorununu gündeme getirmektedir.

## 2.2- Grup İçi Hizmetlerinin Gider Niteliği

Grup İçi Hizmetlerin gider niteliğine haiz olabilmesi için 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile 1 No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği'nin 11.1. bölümündeki şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu şartlar:

- Hizmetin fiilen sağlanmalıdır.

Hizmet veren grup şirketi açısından hizmetin sunulup sunulmadığının değerlendirilmesi yapılırken, bu hizmeti sağlayacak organizasyona sahip olup olmadığı, yeterli insan kaynağına ve diğer kaynaklara sahip olup olmadığı araştırılmalıdır.

- Hizmeti alan şirket/şirketlerin söz konusu hizmete ihtiyacı olmalıdır.

Hizmet alan grup şirketi aynı zamanda bu hizmetin üreticisi konumunda ise aldığı hizmetin gerçekliği eleştiri konusu yapılabilir. Grup şirketine, grubun üyesi olması nedeniyle hizmet maliyetlerinin yansıtılması ya da grup şirketinin ihtiyacı olmayan bir hizmet satın alması halinde grup içi hizmetin elde edildiği kabul edilemez. Diğer yandan ödeme yapılması ve ödemenin “yönetim gideri” olarak faturalandırılması, hizmetin fiilen alındığını göstermemektedir.

- Hizmetin alınmış olması halinde hizmet bedelinin emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenmiş olması gerekmektedir.<sup>3</sup>

<sup>2</sup> GÜNGÖR, A.Feridun, ORHAN, Hakan; “Transfer Fiyatlandırması Açısından Grup İçi (Holding) Yönetim Hizmetleri-I” Yaklaşım Dergisi, Sayı:201, Eylül-2009, Gelir İdaresi Başkanlığı, 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, Resmi Gazete, Sayı:26482, Tarih: 03/04/2007.

<sup>3</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği, Resmi Gazete, Sayı:26704, Tarih:18.11.2007, s.44.

- Kesilen faturada hizmet türü ayrıntılı gösterilmelidir.
- Tek faturada birden fazla hizmet bedelinin bir arada yer alması halinde, her hizmet bedelinin ayrı ayrı gösterilmesi gerekmektedir.<sup>4</sup>

Faturada hizmetin muhteviyatı ile ilgili ayrıntılı bilgiler istenmesinin olası nedeni mükerrer gider kaydedilmesinin önlenmesidir. Şöyle ki; aynı hizmeti üreten birden çok grup şirketinin aynı hizmet için fatura düzenlemesi durumunda mükerrer gider sözkonusu olacaktır. Diğer yandan, grup şirketi bir hizmeti doğrudan holding firmasından aldığı anda, aynı hizmet için dolaylı yansıtma ile holding firması tarafından masraf aktarılması halinde mükerrerlik gündeme gelecektir. Hizmet ile hizmet alana sağladığı faydanın eşleştirilmesi, faydanın yapılacak belgelendirme çalışmalarıyla tespit edilmesi mükerrerliği önleyebilecektir.<sup>5</sup> Know-How anlaşmalarında, anlaşmada teknik hizmetlerle destek vereceği hüküm altına alınmış olabilir. Gayri maddi hakların transferine yönelik yapılan royalti ödemesinin yanında, anlaşma metninde taahhüt edilen teknik hizmetlerin ayrıca faturalandırılması, mükerrer gider kaydedilmesine yol açacaktır. Grup içi hizmetlerin transfer fiyatlandırması yönünden değerlendirilmesinde, holding ile grup şirket arasındaki lisans anlaşmaları ve gayri maddi hakların transferine ilişkin diğer anlaşmaların metinlerinin anlaşılması gerekmektedir.<sup>6</sup> Diğer yandan hizmeti alan grup içi şirketin alınan hizmet ticari pozisyonlarını güçlendirmeli, ekonomik ve ticari bir değer sağlamalıdır. Bunu tespit etmek için karşılaştırılabilir bağımsız, ilişkisiz bir şirket bulunmalı ve karşılaştırma yapılmalıdır. Benzer şartlarda çalışan ilişkisiz şirket bu tür hizmetlerin kendileri için ihtiyaç olmadığını düşünüyor ve bunlar için ödeme yapmayı kabul etmiyor, hatta bu hizmetleri üretecek birimler kurmayı öngörmüyorsa sözkonusu grup içi hizmete ihtiyaç olduğu ileri sürülemez.<sup>7</sup>

## 2.3- Gider Yansıtma Yöntemleri

### 2.3.1- Doğrudan Yansıtma Yöntemi

Hizmet sağlanan grup şirketi ile hizmet arasında doğrudan illiyet bağı kuruluyorsa hizmet maliyeti doğrudan yansıtılabilir. Grup şirketi adına yapılan masrafları yansıtma doğrudan yansıtma daha müsaittir. Bu yöntemde, hizmetin sağladığı faydanın ve bunun karşılığında yapılan ödemelerin tespiti ve bu ödemelerin emsallere uygunluğunu belirlemek nispeten daha kolaydır. Doğrudan yansıtma dolaylı yansıtma tercih edilmelidir. Aynı hizmetin birden çok grup şirketine sunulması durumlarından doğrudan yansıtma yönteminin kullanılması çoğu zaman imkansızdır. Hizmeti sunan şirket doğrudan yansıtabileceği hizmet maliyetlerini tespit ederse bu maliyetleri doğrudan yansıtmalı, geri kalan kısmı ise dolaylı yansıtma tabi tutabilir. Örneğin: grup şirketinin müşterisi ile ihtilafa neden olan bir konu dava edilmiş, Holding şirket tarafından grup şirketine hukuki danışmanlık desteği bu davaya münhasır olarak verilmiştir. Holding şirketin, emsallere uygun olarak grup şirketine sağladığı bu hukuk hizmetine fatura düzenlemesi doğrudan yansıtma yöntemine örnek olarak gösterilebilir.

<sup>4</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, Resmi Gazete, Sayı:26482, Tarih: 03/04/2007.

<sup>5</sup> GÜNGÖR, A.Feridun, ORHAN, Hakan; "Transfer Fiyatlandırması Açısından Grup İçi (Holding) Yönetim Hizmetleri-I" Yaklaşım Dergisi, Sayı:201, Eylül-2009

<sup>6</sup> TAŞKIN Yasemin (2012), Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi, Türkmen Kitabevi Yayınları, İstanbul 2012, s.249.

<sup>7</sup> AKTAŞ, Mehmet; Uluslararası Transfer Fiyatlandırması Ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulanma Olanakları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2004, s.158.

**2.3.2- Dolaylı Yansıtma Yöntemi**

Dolaylı yansıtma yöntemi, grup şirketlerine sunulan hizmet için katlanılan maliyetlerin grup şirketlerine belli bir dağıtım anahtarına göre yansıtılması anlamına gelmektedir. Zira holding şirket tarafından yapılan gider ve katlanılan maliyetler, sadece holding şirket tüzel kişiliğine yararlar sağlamayacaktır. Holding şirkette çok yüksek maaşla çalışan bir CEO, bir mali işler direktörü (CFO), grup şirketlerinin hepsi için politika üretir ve stratejik kararlar verir. Bu durumda grup şirketlerine yarar sağlayan bu maliyetlerin tümünün Holding'in mali tablolarına yansıtılması, Holding'in beyan edeceği kazancı azaltacak, grup şirketlerinin ise yansıtılmayan maliyetler nedeniyle kazancı fazla beyan edilecektir. Yüksek katma değerli bu hizmetlerin maliyetlerinin, grup şirketlerine aktarılmasında yüzde yüz doğru olarak nitelendirilebilecek bir mekanizma bulunmamaktadır. Ancak sunulan hizmetlerde fayda seviyesini en iyi yansıtan dağıtım anahtarının seçilmesi gerekmektedir. Grup şirketler için bu hizmetlerin yararının ölçüsü cirolarda artış olabilir. Net satışlar bu maliyetlerin aktarılmasında dağıtım anahtarı olabilecektir. İnsan kaynakları gibi bazı hizmetler merkezden sağlandığında grup şirketlerinin personel sayısı dağıtım anahtarı kabul edilerek maliyetler yansıtılabilir.

Sık rastlanılan dağıtım anahtarları, net satışlar, satılan malın maliyeti, aktif toplamı, kullanıcı sayısı, personel sayısı, alandır. Burada amaç maliyetlerin grup şirketlerine yansıtılmasından ziyade grup şirketlerinin bu hizmetten elde ettiği faydanın karşılığı ödemeyi doğru tespit etmektir. Uygulamada Çok Uluslu Şirketler, hizmetlerin maliyetinin yansıtılmasında dağıtım anahtarı olarak net satışları kullanmaktadır. Burada ciro şirketlerin büyüklüklerinin göstergesi olarak kabul ediliyor. Ancak insan kaynakları, bilgi teknolojileri ve bina hizmetleri gibi hizmetlerin maliyetlerinin yansıtılmasında sağlanan faydayı ölçmekte net satışlar yeterli bir dağıtım anahtarı değildir. Dağıtım yöntemi doğrudan yansıtılmaya ne kadar yakın ise o kadar güvenilir olacaktır. Düzenli olarak takip edilen zaman çizelgeleri ile hizmeti veren personel veya departman bazında fiilen harcanan zamanların tespit edilmesi ve bunların dağıtım anahtarı olarak kabul edilmesi daha sağlıklı sonuçlar verecektir. Dolaylı yansıtma yöntemine, çalışmamızın 3.1 bölümünde yer alan Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi konusu irdelenirken örnek verilmiştir.<sup>8</sup>

**3- GRUP İÇİ HİZMETLERİN TRANSFER FİYATLANDIRMASI ANALİZİ**

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13/2. maddesinde kurumların idaresi, denetimi ve sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı bağlı oldukları kurumlar ilişkili kişi sayılmıştır. Buna göre, Holding'in idaresi altındaki bağlı grup şirketleri ilişkili kurum sayılmakta bu şirketler arasında gerçekleşen hizmetlerin fiyatlarının emsallere uygunluk ilkesine uygun olması istenilmektedir. Grup içi hizmet fiyatlarının emsallerine dönüştürme süreci, karşılaştırılabilir işlemler bulma ve bu işlemlerin kontrol altındaki işlemlerle karşılaştırılmasını içeren karşılaştırılabilirlik analiz yapmayı gerekli kılmaktadır. Ayrıca emsallere uygun fiyat yöntemlerinden işlemin mahiyetine en uygun olanını seçmek suretiyle transfer fiyatlandırması analizi tamamlanır. Çalışmamızın bu bölümünü karşılaştırılabilirlik analizi ile yöntemleri bir arada değerlendirmek suretiyle analiz etmeye çalıştık. Emsallere uygun fiyatı tespit yöntemleri açısından Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi ve Maliyet Artı Yöntemi irdelenmiş, zira

<sup>8</sup> GÜNGÖR, A.Feridun, ORHAN, Hakan; "Transfer Fiyatlandırması Açısından Grup İçi (Holding) Yönetim Hizmetleri-II" Yaklaşım Dergisi, Sayı:202, Ekim-2009.

bu yöntemlerin tercih edilmesi gerektiği konusunda transfer fiyatlandırması uygulamalarında yaygın bir kanaat vardır. Ayrıca 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliğinde bu yöntemlerin tercih edilebileceğine ilişkin hükümde bulunmaktadır.

### 3.1- Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

OECD rehberinde ve 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Tebliğinde grup içi hizmetlerin emsaller uygunluk ilkesine göre transfer fiyatlarının tespitinde Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi ile Maliyet Artı Yönteminin uygulanabileceği belirtilmiştir.

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, uygulaması zor olsa da en dolaysız ve güvenilir yöntem olduğundan her durumda öncelikli olarak tercih edilmelidir. Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, emsallere uygun hizmet bedelinin, karşılaştırılabilir koşullarda hizmet ifasında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade etmektedir. Bu yöntemin uygulanabilmesi için ilişkili kişilerle yapılan işlemin, birbirleriyle ilişkili olmayan kişilerin yaptıkları işlemler ile yüksek oranda karşılaştırılabilir nitelikte olması gerekmektedir. Bu ise sadece bilgi teknolojileri, insan kaynakları, muhasebe, hukuk gibi hizmet alanlarında mümkündür. Zira bu hizmetleri dışarıdan temin mümkün olduğundan dış emsal verisi kısmen bulunabilir. Ancak bu yöntemde karşılaştırma yaparken küçük farklılıklar varsa düzeltme yoluna gidilecektir. Çok büyük farklılıklar olması halinde bu yöntemin uygulanması sağlıklı sonuçlar vermemektedir. Şöyle ki; emsalini aldığınız şirket bu hizmetlerin pazarlaması için önemli fonksiyonlar üstlenmesine karşın, kontrol altındaki işlemde hizmet sadece grup şirketlerine verildiğinden hiçbir pazarlama çabasında bulunulmamış olabilir. Ayrıca grup şirketlerinden yapılan ödemelerde tahsilat riski de bulunmamaktadır. Fonksiyon ve risklerdeki bu farklılık karşılaştırma yapılmasını güçleştirmektedir. Asıl katma değerli ve yüksek maliyetli planlama, koordinasyon, kontrol ve stratejik kararların alınması gibi hizmetlerde karşılaştırılabilir veri bulmak çoğu zaman imkân dâhilinde değildir. Zira bu veriler ticari sır niteliğindedir, ilişkisiz şirketler bu bilgilerini paylaşmak istemez. Bu hizmetler yalnız grup şirketlerine sunulduğundan iç emsal bulmakta mümkün değildir. Karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanması karşılaştırılabilir koşullarda tespit edilen güvenilir emsal verilerinin bulunmasına sıkı şekilde bağlıdır. Dolayısıyla grup dışına verilmeyen, gruba özel ve grup dışından alınamayan hizmetler için iç veya dış emsal bulmak mümkün olmadığından karşılaştırılabilir fiyat yöntemi de işlemin mahiyetine en uygun yöntem olmayacaktır.<sup>9</sup>

Bu yöntemin ve maliyetlerin aktarılmasında kullanılan dolaylı yansıtma yönteminin uygulanmasına ilişkin olarak 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğinde yer alan 1 No.lu örnek aşağıdaki gibidir:<sup>10</sup>

*“(ABCD) şirketler grubudur. (A) şirketi Almanya’da bulunan ve (ABCD) grubuna insan kaynaklarının yönetimine ilişkin hizmetler sunan bir şirkettir. (A) şirketinin sunduğu hizmetin maliyeti 33.000 YTL’dir. (B) ve (C) şirketleri Almanya’da, (D) şirketi ise Türkiye’de faaliyet göstermektedir. (A) şirketinin söz konusu hizmete ilişkin faydaları kesin olarak ölçemediği varsayımı altında, ortaklaşa kullanılan bu hizmet maliyeti uygun bir dağıtım anahtarı kullanmak suretiyle paylaşılacaktır. Örneğimizde uygun*

<sup>9</sup> GÜNGÖR, A.Feridun, ORHAN, Hakan (II); a.g.m.

<sup>10</sup> 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, s.46

dağıtım anahtarının şirketlerde çalışan kişi sayısı olduğu varsayılmıştır. Söz konusu şirketlerde çalışan kişi sayıları toplamı aşağıdaki gibidir:

(B) şirketi 600 kişi

(C) şirketi 250 kişi

(D) şirketi 250 kişi

(A) şirketinin yukarıdaki dağıtım anahtarını esas alarak 33.000 YTL'lik toplam gideri dağıtması halinde aşağıdaki sonuçlar elde edilir:

<b>Kişi Sayısı</b>	<b>Gider Payı</b>
(B) şirketi 600	18.000
(C) şirketi 250	7.500
(D) şirketi 250	7.500
<b>TOPLAM 1.100</b>	<b>33.000</b>

Tablodan da görüleceği üzere, Türkiye'de faaliyette bulunan (D) şirketi için gider payı 7.500YTL'dir. Ancak, karşılaştırılabilir fiyat yönteminin kullanılması sonucu söz konusu hizmetin emsallere uygun bedelinin 6.000 YTL olduğu tespit edilmiştir. Bu durumda, (D) şirketinin gider payı 6.000 YTL olarak dikkate alınacaktır.”

### 3.2- Maliyet Artı Yöntemi

Karşılaştırılabilir bir fiyatın bulunamadığı durumlarda genellikle maliyet artı yöntemi uygulanmaktadır. Sistem kısaca hizmet maliyetlerinin kâr marjı ilave edilerek veya edilmeden hizmetten faydalanan şirketlere doğrudan veya bazı dağıtım anahtarları vasıtasıyla yansıtılması şeklinde çalışmaktadır.

Bu yöntemin uygulanmasına ilişkin olarak 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğinde yer alan 2 No.lu örnek aşağıdaki gibidir:<sup>11</sup>

“Merkezi İstanbul'da bulunan (A) Holding Şirketinin Türkiye'de 3 bağlı şirketi bulunmaktadır. Grup şirketlerinden Ankara'da bulunan (AA) şirketi ve Afyon'da bulunan (AB) şirketi çimento üretimi ve pazarlaması alanında faaliyette bulunmaktadır. İstanbul'da bulunan (AC) şirketi ise bankacılık alanında faaliyet göstermektedir.

(A) şirketi aynı grubun üyesi olan (AA) ve (AB) şirketlerinin imalat faaliyetlerinde kullandığı makine ve teçhizatın onarımına ilişkin hizmetler sunmaktadır. Söz konusu hizmetin maliyeti 15.000 YTL olarak belirlenmiştir. (A) şirketi söz konusu hizmete ilişkin faydaları kesin olarak ölçemediği varsayımı altında, bu hizmet maliyetini uygun bir dağıtım anahtarı kullanmak suretiyle paylaşmıştır. Dolayısıyla, uygun bir dağıtım anahtarı kullanmak suretiyle yapılan gider dağılımının aşağıdaki gibi olduğu varsayılmaktadır.

#### **Gider Payı (YTL)**

(AA) şirketi 7.250

(AB) şirketi 7.750

TOPLAM 15.000

<sup>11</sup> 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, s.46-47

Söz konusu şirketin aynı grubun üyesi olan (AA) ve (AB) şirketlerinin imalat faaliyetlerinde kullandığı makine ve teçhizatın onarımına ilişkin hizmet maliyeti üzerinden %4 brüt kâr elde etmek suretiyle hizmetin maliyeti aşağıdaki gibi yeniden belirlenmiştir.

$$(AA) \text{ Şirketi} = 7.250 \times 1,04 = 7.540 \text{ YTL}$$

$$(AB) \text{ Şirketi} = 7.750 \times 1,04 = 8.060 \text{ YTL}$$

$$\text{TOPLAM} \quad 15.600 \text{ YTL}$$

Ancak yapılan karşılaştırılabilirlik analizi sonucu, ilişkisiz (B) ve (C) şirketlerinin aynı hizmeti ilişkili olmayan şirketlere % 2 brüt kâr marjıyla verdiği tespit edilmiştir. Dolayısıyla, yeniden tespit edilen emsallere uygun bedeller aşağıdaki gibi olacaktır:

$$(AA) \text{ Şirketi} = 7.250 \times 1,02 = 7.395 \text{ YTL}$$

$$(AB) \text{ Şirketi} = 7.750 \times 1,02 = 7.905 \text{ YTL}$$

$$\text{TOPLAM} \quad 15.300 \text{ YTL}$$

Holding şirketlerin tüm maliyetleri grup şirketlerine verilen hizmet maliyetlerinden müteşekkil olmayabilir. Üzerine kar ilave edilecek büyüklük olan hizmet maliyeti bazının objektif bir şekilde tespit edilmesi gerekmektedir. Hizmet maliyetleri hesabı incelenirken genel yönetim giderlerinde pay verilip verilmediğinin belirlenmesi gerekmektedir. Uygulamada şirketler genel yönetim giderlerini maliyete dahil etmemekte, ancak maliyetin üzerine ilave ettikleri kar marjı ile genel yönetim giderlerini karşılama yoluna gitmektedir. Genel yönetim giderleri hizmet maliyetine dahil edilecekse verilen hizmetle mütenasip olması gerekmektedir. Hizmet maliyetleri personel ücretlerini içerebileceği gibi, dışarıdan satın alınan danışmanlık hizmetleri de hizmet maliyetine dahil edilebilmektedir. Holdingler hem hizmet merkezi hem de masraf dağıtım merkezidir. Tüm grup şirketlerini ilgilendiren giderlerin Holding şirketinde toplanması normaldir.

Maliyetin artışı belirlenirken, hizmet sağlayıcısı grup şirketinin, aracılık fonksiyonu üstlenmesi durumunda, bu hizmetleri fiilen üretiyor gibi değerlendirme yapılmamalıdır. Aksi halde maliyete ilave edilecek kar marjı fiktif ve ticari gerçeklerle bağdaşmayan bir oran olacaktır. Holding ve bağlı şirketlerine hizmetlerin sunumunda bazen dış kaynaklardan yararlanabilmektedir. Üçüncü şirketler, hizmeti grup şirketlerinden birinin aracılığıyla tüm grup şirketlere ifa ediyor olabilir. Bu grup şirketi hizmet sağlayan konumundan ziyade bir hizmetin ifasına aracılık eden, komisyoncu niteliğinde bir fonksiyon üstlenmiştir. Bu hizmette asıl kar marjı bağımsız üçüncü şirketin komisyoncu niteliğindeki grup şirketine düzenlediği faturanın muhteviyatında yer alacaktır. Bağımsız üçüncü şirket, A grup şirketine danışmanlık hizmeti vermiştir. Ancak hizmeti sağlayan şirketle anlaşması olan diğer bir grup şirketi B'dir. B, danışmanlık şirketinin kendisine düzenlediği faturayı kabul edecektir. B grup şirketi ise bu masrafı A grup şirketine yansıtacaktır. B, hizmet tedarikçisinin seçiminde ve ilişkilerin yürütülmesi noktasında destek vermiştir. Ayrıca A şirketi adına finansman yüküne katlanmıştır. Zira ödemeyi gerçekleştirmiştir. Paranın zaman değerine bağlı olarak belli bir süre faiz gelirinden mahrum kalmıştır. B, katlandığı finansman yükü ve küçük düzeylerde katma değer sağlayıcı faaliyetlerin karşılığı olarak yansıtma yaparken danışmanlık şirketinin düzenlediği fatura bedeli maliyet kabul edilmek suretiyle belli bir oranda kar marjı uygulayacaktır. Transfer fiyatlandırması uygulayıcıları bu kar marjının %0-2 arasında olması halinde makul karşılanabileceğini ileri sürmektedir.



Bazen sağlanan bir hizmet ile hizmet sağlanan arasında doğrudan ilişki kurmak mümkün olmayabilir. Hizmet grup içi şirketlerin hepsine ortak olarak sunulabilmektedir. Örneğin reklam masrafları ile aynı grup içinde birden fazla şirket aynı binayı ortak olarak kullandığında bina masraflarının dağıtımı gündeme gelecektir. Örneğimizde olduğu gibi, yapılan masrafların gruba faturalandırılmasında kar marjının düşük olması mutattır. Zira masrafın yapıldığı yerde katma değerli fonksiyon üstlenilmemiş, yapılan masraf grup şirketlerine sağladığı fayda oranında dağıtılacaktır. Transfer fiyatlandırması uygulayıcıları bahsi geçen kar marjının %1-3 aralığında olması halinde makul karşılanabileceğini düşünmektedir. Bizzat merkez tarafından tüm gruba yapılan hizmetlerin gruplara faturalandırılmasında daha yüksek bir kar marjı belirlenebilir.

Holdinge çalışan bir personelin geçici bir süre başka bir grup şirketine hizmet vermesi veya onun adına çalışması halinde bu personele ait tüm masrafların ilgili grup şirketine yansıtılmasında iki hususa dikkate edilmesi gerekmektedir. Birincisi, personelin görevlendirildiği grup şirketin adına çalışıp çalışmadığı, ikincisi danışmanlık faaliyeti icra edip etmediği hususlarıdır. Kar marjı bu personelin grup şirketi adına çalışıp çalışmadığının değerlendirmesine bağlıdır. Geçici görevlendirildiği grup şirketi adına çalıştırılıyorsa, masraf yansıtması gibi değerlendirilip düşük kar marjı ile faturalandırma yapılabilir. Grup şirketinde bir projeye destek vermek, bu personelin tabi olduğu grup şirketinin danışmanlık faaliyeti olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Burada masraf yansıtması değil, hizmet ifası vardır. Masraf yansıtmasına göre daha yüksek bir kar marjı ile grup şirketine yansıtma yapılır.

Bir grup şirketi iç kaynaklarını kullanmak suretiyle diğer grup şirketlerine hizmet veriyorsa, hizmet maliyetinin üzerine bir kar marjı ilave edilmesi gerekmektedir. Burada katma değerli bir hizmet sunulmaktadır, üçüncü kişilerde benzer durumlarda kar marjı uygulayacaktır. Hizmetin sağladığı katma değere göre kar marjı belirlenecektir. Grup içi hizmetlerin fiyatının belirlenmesinde karşılaştırılabilir iç emsal ve dış emsal olacak veri bulmak mümkün olmayabilir. Transfer fiyatlandırması uygulamalarında, grup içi hizmetlere ilişkin transfer fiyatlarının belirlenmesinde sözkonusu hizmetin maliyetine %5-10 arasında kar marjı uygulandığı gözlenmektedir. Maliyet bazı oluşturulurken, hizmetin sunulması için katlanılan ilgili yönetim giderleri dahil her türlü masraf hizmet maliyetine dahil edilmektedir.<sup>12</sup>

Piyasada bağımsız şirketler hizmetlerini fiyatlandırırken maliyetler üzerine makul bir kar marjı ilave etmektedirler. Emsal bedel tespit edilirken, piyasada bağımsız firmaların aynı hizmetin fiyatını pazarlama stratejilerinin gereği olarak maliyetin altında dahi belirleyebilirler. Bu şirketler hizmetlerin çeşit ve alanını genişletmek veya pazarın tamamına nüfuz etmek amacıyla kar elde etmek yerine hizmetleri maliyetin altında satabiliyorlar. Dolayısıyla bağımlı şirketlerin grup içi şirketlere sunduğu hizmetlerden muhakkak kar elde etmeyebilir. Fiyatların ticari icaplara uygunluğu ortaya konulduktan sonra herhangi bir eleştiri ile karşılaşılmayabilir.<sup>13</sup>

Holdingle grup şirketleri için planlama, stratejik kararlar alma ve kontrol gibi yönetim hizmetleri ilişkisiz üçüncü şirketlere sunması rekabet şartlarında mümkün değildir. Bu anlamda maliyete ilave edilecek kar marjını holding içinde aramak mantıklı değildir. Tüm holdinglerde, ticaretin kuralları gereği bu hizmetlerinin muhteviyatını kimse ile paylaşmaz, bu hizmetlerini de bağımsız şirketlere sunmaz. Bu halde maliyete ilave edilecek kar marjı da dış kaynaklarda bulunmayacaktır. Zira buluna-

<sup>12</sup> GÜNGÖR, A.Feridun, ORHAN, Hakan (II); a.g.m.

<sup>13</sup> ACAR TOKAY, Ufuk Olcay (2013), Transfer Fiyatlandırması, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2013, s.129.

cak olan dış emsal ilişkili kişiler arasında gerçekleşen ve transfer fiyatlandırmasının doğasına uygun olmayan marj olacaktır. Maliyetin artışı bulunamıyorsa, bu halde kar paylaşım yöntemleri uygulanabileceği gibi, uluslar arası veri tabanlarından tespit olunacak emsal kar marjı aralığı içinde benimsenecek bir kar marjının emsal olarak alınabileceği kanaatindeyiz. Unutulmamalıdır ki veri tabanlarından bulunan emsal marjlarda, holdinglerin bağlı şirketleri arasındaki işlemlere dayalı marjlar olacaktır. Transfer fiyatlandırması kesin ve tek doğrusu olan bir disiplin değildir. Önemli olan transfer fiyatlarınızı vergi idaresine karşı savunmak ve onları ikna etmektir. Üçüncü şirketlerin ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde uyguladıkları fiyat emsallere uygun fiyat olamasa da veri tabanlarından tek bir emsalden ziyade emsal aralığı belirlendiğinde bu emsal aralığına tebliğde de belirtilen istatistik yöntemleri uygulayarak ortalama bir kar marjı emsallere uygun fiyat olarak belirlenebilir. Şu hususu da belirtmeliyiz ki, tereddütlü durumlarda Maliye Bakanlığı ile anlaşma yöntemi seçilerek, müzakere yoluyla transfer fiyatlarının belirlenmesi olası vergi inceleme risklerinin anlaşma dönemine münhasır olarak bertaraf edecektir.

#### 4- GRUP İÇİ HİZMETLERİN TRANSFER FİYATLANDIRMASI YÖNÜNDEN VERGİLENDİRİLMESİ

Çalışmamızın önceki bölümünde transfer fiyatlandırması yöntemlerinin uygulanması ile mükellefin faturalandırdığı fiyat ile olması gereken transfer fiyatları arasındaki farkın bu bölümde vergilendirilmesine yönelik işlemler irdelenecektir. Transfer fiyatlandırması yönünden vergilendirme işlemlerine değinmeden önce gayri maddi hak-grup içi hizmet ayrımının vergisel sonuçlarına değinmek isteriz.

Teknoloji transferi bazen hizmet ifası gibi kabul edilip yapılan ödemenin royalti ödemesi yerine hizmet gideri olarak yapılmasına yol açabilir. Grup içi hizmetlerin değerlendirilmesi yapılırken hassas olunmalı gayri maddi varlık transferi sözkonusu ise lisans sözleşmeleri ile royalti ödemelerinin kapsamı belirlenmelidir. Hizmet ile gayri maddi hakkın transferi yada kullanım hakkının devri işlemleri farklı vergilendirme rejimine tabidir. Aynı zamanda muhasebe kayıt düzeni açısından gayri maddi haklar satın alındığında 260 HAKLAR hesabına bir başka deyişle, ekonomik yararları birden fazla yıla sirayet ettiğinden bilanço hesabına dahil edilirken, alınan hizmetler hizmetin alındığı dönemde, gider hesaplarına dahil edilerek dönem faaliyet sonuçlarına intikal ettirilir. 11 Kasım 2011 tarih ve B.07.1 GİB 4.01 16.01-2010-1060 KV-94 sayılı özalgede; "özelge talep eden mükellef kurum, faaliyetleri ile ilgili olarak yurt dışı ilişkili şirketinden yönetim, finans, pazarlama, satın alma, insan kaynakları, bilgi teknolojileri, stratejik planlama ve iş birimleri yönetimi ile grubun teknoloji ve inovasyon merkezlerinden ayrıca bir lisans sözleşmesi kapsamında royalti hizmetleri satın aldıklarını, bahsi geçen faaliyetleri kapsamında yurt dışından satın aldıkları hizmetlerin teminini tamamen yurt dışından satın aldıklarını belirterek, serbest meslek faaliyeti niteliğindeki bu hizmetler karşılığında dar mükellef kuruma ödenen faturalar üzerinden kurumlar vergisi stopajı yapıp yapmayacaklarını sormuştur." Grubun teknoloji ve inovasyon merkezinden alınan hizmetler gayri maddi hakkın kullanımı olarak değerlendirildiğinde, dar mükellef kuruma bunun için yapılacak ödemelerde KVK'nın 30/2. maddesine göre %20 oranında kurumlar vergisi stopajı yapılacaktır. Ancak çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarındaki hükümlerinde değerlendirilmesi gerekmektedir.<sup>14</sup>

<sup>14</sup> GÜNDÜZ Zeki; "Know-How mı, Danışmanlık mı?(Stopaj Varmı Yokmu?)", Dünya Gazetesi, 21.12.2011, <<http://www.dunya.com/know-how-mi-danismanlik-mi-stopaj-var-mi-yok-mu> 141020yy.htm>, (25/02/2014).

Örneğin, yurt dışındaki ilişkili şirket Almanya’da mukim ise bu ülke ile Türkiye arasındaki ÇVÖA 12. maddesinin ikinci fıkrasına göre %10 vergi kesintisi yapılacaktır.<sup>15</sup>Finans, pazarlama, insan kaynakları, satın alma (mal temin edilmesi durumu hariç olmak üzere) stratejik planlama ve iş birimleri yönetimi gibi hizmetler karşılığında elde ettiği kazanç, serbest meslek kazancı niteliği taşıyacağından, Anlaşmanın “Serbest Meslek Faaliyetleri”ni düzenleyen 14’üncü maddesinin ikinci fıkrası çerçevesinde değerlendirilecektir. Anlaşmanın 14’üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre, şirketinin Türkiye’ye gelmesizin yurtdışında icra edeceği serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edeceği gelirleri vergileme hakkı yalnız yabancı ülkeye aittir. Eğer bu faaliyetler Türkiye’de bir işyeri vasıtasıyla icra edilirse veya Türkiye’de 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde toplam 183 günden fazla sürede icra edilirse Türkiye’nin de bu gelirleri vergileme hakkı bulunmaktadır.Türkiye’deki şirketler hizmeti ifa edenin Türkiye’de 12 ayda 183 gün kalıp kalmadığını tespit edemediklerinden KVK’nın 30/1-b maddesine göre kurumlar vergisi stopajı yapıyorlar. Daha sonra süre şartı sağlanmadığının tespiti halinde, yurt dışında mukim şirket vekili aracılığıyla kurumlar vergisi tevkifatını iade alabilmektedir. Bu durumda bahse konu hizmetler için KVK’nın 30/1-b bendine göre %15 oranının kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerekecektir.<sup>16</sup> Grup içi hizmetlerin transfer fiyatlandırması yönünden vergisel sonuçları ve bunlara ilişkin kurallar çalışmamızın izleyen bölümlerinde irdelenmiştir.

#### 4.1- Hazine Zararının Varlığının Araştırılması

5422 Sayılı Mülga Kurumlar Vergisi Kanununun örtülü kazanç dağıtımı ile ilgili dava konu bazı vakalarda Danıştay hazinenin zararının varlığını aramaktaydı. 5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanununun 13/7. maddesine hazine zararı kısıtı eklenerek transfer fiyatlandırması yönünden vergilendirme şartı belirlenmiştir. Söz konusu madde hükmü aşağıdaki gibidir:

*“(7) Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsalere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.”*

Merkezi Türkiye’de bulunan Holding şirketinin, tam mükellef grup şirketlerine sunduğu hizmetlerin transfer fiyatlandırması yönünden eleştirilebilmesi için holding şirket ile grup şirketlerinin vergisel pozisyonlarının hazine zararının varlığını teyit etmeleri gerekiyor. Hazine zararı ilkesindeki mantık taraflardan birisi için gelir olanın diğeri için gider olması nedeniyle mükerrer vergilendirme yapıldığını ortaya koyarak hazine kaybının olmadığını ispat etmektir.Holding şirket ile grup şirketi kar beyan ettiyseyada şirketlerden biri aşındırılan kurum kazancının altında beyanda bulunduyorsa, kurumlar vergisinin sabit oranlı olması hasebiyle grup içi hizmetin transfer fiyatlandırması hazine zararına yol açmayacaktır.Hazine zararı ilkesi, ortakların haklarının korunmasını göz ardı eden, ilişkili şirketleri tek bir şirket gibi kabul edip her şirketin tüzel kişiliği olduğu olgusunu göz önüne almayan, yurt içindeki işlemlerde aranırken yurt dışı işlemlerden aranmaması gibi sakıncalar içermektedir. Mükerrer vergi-

<sup>15</sup> Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyet Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması, Resmi Gazete, Sayı:28183, Tarih:24/01/2012.

<sup>16</sup> GÜNDÜZ, Zeki; a.g.m.

lendirmeyi önlediği argümanı ise yeni kanunun getirdiği düzeltme mekanizması nedeniyle dayanaksızdır. Zira, 5520 sayılı kanunun 13/6. maddesinde transfer fiyatlandırması yoluyla aktarılan kazanç “kar payı” olarak kabul edilmekte, tarafların önceden yaptıkları vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilmektedir.<sup>17</sup>

#### **4.2- Tarafların Vergilendirme Usulleri**

##### Örtülü Kazanç Dağıtan Tam Mükellef Kurum İse,

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım şartlarının gerçekleşmesi halinde, örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından işlemin yapıldığı geçici vergi döneminde hesaben gerekli düzeltme işlemleri yapılabilecektir. Örneğin tam mükellef holding şirketi grup şirketine 10.01.2012 tarihinde hukuki danışmanlık hizmet vermiş ve 100.000,00.-TL fatura düzenlemiştir. Holding şirket 25.02.2012 tarihinde bu hizmet emsallere uygun fiyatın üzerinde faturalandırdığını tespit etmiştir. Emsaller uygun fiyatın 40.000,00.-TL olduğu tespit edilmiştir. Bu durumda grup şirketi tarafından holding şirkete 60.000,00.-TL fatura düzenlemek suretiyle tarafların hesapları düzeltilebilir. Holding şirket bu fatura ile hasılatını 40.000,00.-TL'ye grup şirketi de giderlerini 40.000,00.-TL'ye indirmiş olacaktır. Ancak 2012/1 geçici vergi döneminden sonra düzeltme hesaben değil düzeltme beyannamesi ile yapılacaktır. Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre pişmanlık yoluyla verilecek beyanname ile de düzeltme yapılabilir. Şirketlerin emsallere aykırılığı 05.04.2012 tarihinde fark etmesi halinde, hizmeti alan grup şirketi, Kurumlar Vergi Kanununun 11/c. maddesi gereğince 2012/1 dönem için pişmanlıkla vereceği kurum geçici vergi beyannamesinde 60.000,00.-TL tutarı Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak beyan ederek kurum kazancını yükseltecektir.

##### Örtülü Kazanç Dağıtılan Tam Mükellef Kurum İse,

Yukarıda verdiğimiz örneğe devam edelim. Verilen beyanname tarh edilen kurumlar vergisi farkının ödenmesi halinde, holding şirketi 60.000,00.-TL tutarı iştirak kazançları istisnası olarak beyan etmek suretiyle fazladan ödediği kurumlar vergisini iade alacaktır. Örtülü dağıtılan kazancı iştirak kazancı olarak kabul edilmesindeki mantık, transfer fiyatlandırması sonucunda aktarılan kazancın kar payı olarak kabul edilmiş olması ve holding şirketin, sermayesine katıldığı iştiraki grup şirketinden elde ettiği kazancın iştirak kazancı olması ve Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-a maddesi gereğince bu kazancın istisna sayılmasıdır.<sup>18</sup>

##### Örtülü Kazanç Dağıtan Dar Mükellef Kurum İse;

Yabancı ülkede mukim bir holding'in Türkiye'de dar mükellef statüsünde bir şubesi var ise holding'in yönetim hizmetlerinin maliyetlerinden Türkiye'deki şubeye pay verildiğinde, bu payın Türkiye'deki şube işyerinin kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olması ve emsallere uygun olması gerekmektedir. Ana merkeze emsallere aykırı ödeme yapıldığında, emsaller uygun ödeme ile uygulanan ödeme arasındaki fark KVK'nın 11/c maddesi gereği K.K.E.G niteliğindedir. Ancak burada şu hususa değinmek isteriz: Bahsi geçen holding'in genel yönetim giderlerinden verilen pay Türkiye'deki şubenin

<sup>17</sup> KAPUSUZUĞLU, Tuncay; “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Uygulamasında “Hazine Zararı” Aranmasının Sakıncaları”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:323, Temmuz 2008.

<sup>18</sup> YAKIŞIKLI, Ramazan; “Transfer Fiyatlandırmasında Düzeltme ve KDV Uygulamaları”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:232, Nisan-2009.

kurum kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgisi yok ise KVK'nın 22/3. maddesi gereğince Türkiye'deki dar mükellef kurumun kazancından indirilemez.<sup>19</sup>

#### Örtülü Kazanç Dağıtılan Yurt Dışında Mukim ise.

Grup İçi Hizmetlerin maliyetinden Türkiye'de dar mükellef ilişkili kuruma emsallere aykırı pay verildiğinde, yurt dışında mukim ilişkili şirkete aktarılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde net kâr payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30 uncu maddesinin altıncı fıkrasına göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır. Stopajın KVK'nın 30. maddesine göre yapılmasının nedeni örtülü kazanç dağıtan ilişkili şirketin dar mükellef kurum statüsünde olmasından kaynaklanmaktadır.<sup>20</sup>

Tam mükellef kurumlar arasında İştirak Kazançları İstisnası yoluyla çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik düzeltme mekanizması öngörülmüştür. Ancak örtülü kazanç dağıtılan yurt dışında mukim şirket olduğunda, ilgili ülkenin vergi hükümlerine tabidir. Türk Vergi Kanunlarında bir düzeltme öngörülemez. Ancak o ülkenin vergi mevzuatına göre düzeltme yapılacaktır. Söz konusu ülke ile Türkiye arasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması varsa, bu anlaşmanın 9'uncu maddesine göre karşı ülkenin bu düzeltmeyi yapma yükümlülüğü vardır. Bu yükümlülük yerine getirilmezse veya düzeltmeye gönüllü olunmazsa yine aynı anlaşmanın 24. maddesine göre vergi idareleri arasında "karşılıklı anlaşma" prosedürü uygulanır. Şüphesiz bu yöntem zaman alıcı ve zor bir yöntemdir<sup>21</sup>.

## 5- SONUÇ

Dünyanın birçok ülkesinde faaliyet gösteren birbirine bağlı grup şirketlerine bir merkezden kümülatif olarak verilen hizmetlerin maliyetlerinin yansıtılmasında, bu hizmetlerin şirketlere sağladığı faydalar ölçülecektir. Ancak bu faydanın ölçülmesinde; yalnız bir şirkete hizmet sunulduğunda faydanın tamamı bu şirkete ait olduğundan maliyetin tamamı yansıtılacaktır. Tüm grup şirketlerine verilen hizmetlerde fayda oranlarını belirlemek o kadar da kolay olmayacaktır. Bu durumda hizmetin maliyeti, bu yararların karşılayacak bir dağıtım anahtarı kullanarak aktarılacaktır. İnsan kaynakları hizmetinde personel sayısı nispetinde dağıtım yapılacaktır.

Merkezden yapılan hizmet maliyetlerinin yansıtılmasında, emsallere uygunluk ölçüsüne bağlı kullanılacaktır. Karşılaştırılabilir emsal bir işlem bulunması gerekecektir. Emsallere uygun fiyat yöntemleri içinde en uygun yöntemler karşılaştırılabilir fiyat yöntemi ve maliyet artı yöntemleridir. Hizmet sağlayanın aracı veya bizzat hizmet sağlayıcısı olması, emsallere uygun fiyatı etkileyecektir. Üstlenilen fonksiyonlar ve katlanılan riskler gibi emsal fiyatları etkileyen, birçok değişken bulunmaktadır. Bu değişkenler değerlendirilmeden emsale ulaşmak olası değildir. Emsal veri bulmak, merkezden yapılan bazı hizmetlerin ticari sır niteliğinde olması ve benzersizliği nedeniyle oldukça zordur. Emsal fiyatı belirleme noktasında tereddütler hasıl olduğunda, Maliye Bakanlığı ile anlaşma yöntemi kullanılarak da vergi otoritesi ile fiyatlar müzakere edilebilir.

<sup>19</sup> ATEŞ, Leyla, Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara, 2011, s.155.

<sup>20</sup> GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ.

<sup>21</sup> ÖCAL Erdoğan; "Transfer Fiyatlandırmasında Düzeltme (2008)", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:243, Aralık 2008, ERSOY Adnan; "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Ve Düzeltme İşlemleri", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:317, Ocak 2008, s. 160-161.

Grup içi hizmetler bazen gayri maddi hak niteliğinde olabilmektedir. Bu halde hizmetlerin ayrıştırılması gerekecektir. Zira, bu yapılmadığında vergisel sonuçlarda gerçeği yansıtmayacaktır. Örneğin yapılacak tevkifatla, oranlar değişmektedir. Hizmet sunulan şirketin bulunduğu ülke ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması var ise anlaşma hükümlerinin dikkate alınması gerekecektir. Taraflardan birisi için K.K.E.G kabul edilerek kurumlar vergisi matrahı arttırılırken, diğer taraf için mükerrer vergilendirmeye neden olmak için düzeltme mekanizma kullanılacaktır. Ç.V.Ö.A'sı bu durumda devreye girmekte, karşı ülkedeki şirket için düzeltme anlaşma hükümlerine göre yapılmaktadır. Tarafların ikisi de Türkiye'de tam mükellef ise iştirak istisnası yoluyla düzeltme yapılacak ve fazla ödenen kurumlar vergisi iade edilebilecektir.

#### KAYNAKÇA

- ACAR TOKAY, Ufuk Olcay (2013), Transfer Fiyatlandırması, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2013.
- AKTAŞ, Mehmet; Uluslararası Transfer Fiyatlandırması Ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulanma Olanakları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2004.
- ATEŞ, Leyla, *Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme*, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara, 2011.
- ERSOY Adnan; "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Ve Düzeltme İşlemleri", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:317, Ocak 2008.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğ, Resmi Gazete, Sayı:26482, Tarih: 03/04/2007.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, Resmi Gazete, Sayı:26704, Tarih:18.11.2007
- GÜNDÜZ Zeki; "Know-How mı, Danışmanlık mı?(Stopaj VarmıYokmu?)", Dünya Gazetesi, 21.12.2011, <<http://www.dunya.com/know-how-mi-danismanlik-mi-stopaj-var-mi-yok-mu-141020yy.htm>>, (25/02/2014).
- GÜNGÖR, A.Feridun, ORHAN, Hakan; "Transfer Fiyatlandırması Açısından Grup İçi (Holding) Yönetim Hizmetleri-II" Yaklaşım Dergisi, Sayı:202, Ekim-2009.
- GÜNGÖR, A.Feridun, ORHAN, Hakan; "Transfer Fiyatlandırması Açısından Grup İçi (Holding) Yönetim Hizmetleri-I" Yaklaşım Dergisi, Sayı:201, Eylül-2009.
- KAPUSUZOĞLU, Tuncay; "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Uygulamasında "Hazine Zararı" Aranmasının Sakıncaları", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:323, Temmuz 2008.
- ÖCAL Erdoğan; "Transfer Fiyatlandırmasında Düzeltme (2008)", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:243, Aralık 2008
- PEHLİVAN, Serdar/GÖKBUNAR, Ali Rıza, "Ülkemizde Transfer Fiyatlandırmasının Yol Açtığı TahminiKurumlar Vergisi Kaybı", Yönetim ve Ekonomi, Y. 2010, C. 17, S. 1.
- TAŞKIN Yasemin, Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi, Türkmen Kitabevi Yayınları, İstanbul 2012.
- Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyet Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması, Resmi Gazete, Sayı:28183, Tarih:24/01/2012.
- YAKIŞIKLI, Ramazan; "Transfer Fiyatlandırmasında Düzeltme ve KDV Uygulamaları", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:232, Nisan-2009.