

# Grup İçi Hizmetlerin Transfer Fiyatlandırması yönünden değerlendirilmesi

Çok uluslu şirketlerin merkezileştirilmesinin arttığı yeni uluslararası düzende grup içi hizmetlere ilişkin faturalaşmalar gittikçe artmaktadır. 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ'inde "grup içi hizmetler, ilişkili şirketler arasında gerçekleşen, genellikle ana şirketin bağlı şirketlerine veya aynı gruba bağlı şirketlerden birinin diğerine verdiği hizmetleri ifade etmektedir" şeklinde tanımlanmıştır<sup>1</sup>. Günümüzde çok uluslu şirketlerin birçoğu, grup üyelerine/iştiraklerine idari, ticari, finansal ve teknik hizmetler sağlamaktadır. Bu tür hizmetlere ilişkin giderler bazen ana/holding şirket tarafından bazen de grup içinde tanımlanmış bir hizmet merkezi tarafından üstlenilmekte ve sonrasında periyodik olarak bu hizmetlerden faydalanan taraflara dağıtılmaktadır.

Grup içi hizmetlere ilişkin özellikli konular giderek detaylı olarak incelenmekte, söz konusu giderlerin yansıtıldığı durumlarda, içeriğinin nelerden oluşması gerektiği, emsallere uygunluğunun tespitine ilişkin uygulanan yöntemler sorgulanmaktadır. Grup şirketlerinde sıklıkla karşımıza çıkan söz konusu hizmet faturalarının gider kabul edilebilirliği, emsallere uygunluğu, gayri maddi hak niteliği taşıyıp taşımadığına ilişkin çeşitli tartışmalar bulunmaktadır. Öte yandan grup tarafından sağlanan hizmetlerin faturalandırılmaması da transfer fiyatlandırmasının yanı sıra stopaj ve Katma Değer Vergisi açısından risk taşımaktadır.

Grup içi hizmet faturaları Türk vergi otoriteleri tarafından da bir çok kere eleştirilmiş, detaylı analiz ve dökümantasyonun eksikliği nedeniyle vergi incelemelerinde önemli vergi cezası tarhiyatları yapılmıştır.

Grup içi hizmetlere ilişkin oluşabilecek potansiyel vergi riskleri şöyledir:

- Grup içi hizmet faturalarının fayda testini sağlayamaması veya emsallere uygun olmaması nedeniyle gider yazılabilirliğine karşı iddialara ilişkin oluşan Kurumlar Vergisi, örtülü kazanç dağıtımına ilişkin Kar Dağıtım Stopajı ve Katma Değer Vergisi riskleri
- Grup içi hizmetlerin niteliğine bağlı olarak oluşan diğer vergi riskleri ise;
  - Grup içi hizmetlerin sağlanmasına ilişkin olarak herhangi bir gayri maddi hakkın kullanılması durumunda oluşan stopaj riski

<sup>1</sup> 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ, Bölüm 11.1

- Grup içi hizmetlerin içeriğinde, malın gümrük kıymetine girmesi gereken hizmetlerin olması durumunda ortaya çıkan Gümrük vergileri riski

Vergi inceleme elemanları tarafından bu tür durumların tespitinde geçmişe dönük vergi riski hem KV hem KDV hem de stopaj açısından yüklü vergi tarhiyatlarına sebep olmaktadır.

Bu bültende hizmeti alan taraf açısından grup içi hizmetlerin giderleştirilmesine ilişkin yapılması gerekenler, hizmeti veren taraf açısından maliyetlerin tespitinde ve emsallere uygun kar marjının belirlenmesinde dikkat edilecek hususlar, verilen hizmetlerin doğru yansıtılmamasından ve doğru kaydedilmemesinden doğan riskler ayrı başlıklar halinde ele alınacaktır.

## **1. Grup içi hizmetlerin giderleştirilmesine ilişkin yapılması gerekenler**

Türk transfer fiyatlandırması düzenlemeleri doğrultusunda grup içi hizmet faturalarının hizmeti alan şirket tarafından gider yazılabilmesi aşağıda detaylı olarak açıklanan fayda testi kriterlerinin sağlamış olmasına bağlanmıştır<sup>2</sup>. Hizmet faturaları, bu şartların tamamının sağlanması halinde hizmeti alan grup şirketleri tarafından giderleştirilebilecektir.

### **1.1. Hizmetin fiilen sağlanmış olması**

Fayda testinin ilk şartı hizmetin gerçekten verilmiş olmasıdır. İlişkili bir şirketin ana şirketten veya aynı grubun üyesi olan diğer bir şirketten ihtiyacı olmayan bir hizmeti alması ya da yalnızca aynı gruba bağlı olmaları nedeniyle fiilen alınmayan bazı ortak giderlerin dağıtılması halinde hizmetler vergisel açıdan gider kabul edilmemektedir.

2/2

Grup içi hizmetin fiilen sağlanmış olduğunun tespitinde, hizmeti alan grup üyesinin söz konusu hizmete olan ihtiyacı dikkate alınmalıdır. Nasıl ki herhangi bir şirketin ihtiyacı olmayan bir hizmeti alması ve bunun için ödeme yapması ticari açıdan uygun değilse, herhangi bir grup şirketinin sadece grup üyesi olması nedeniyle bir grup içi hizmet elde ettiğinin kabulü mümkün değildir. Grup şirketine söz konusu hizmetler için yapılan ödemeler de bu hizmetin fiilen sağlandığını göstermek için yetersiz kalacaktır.

Şirketin söz konusu hizmete ihtiyacı olup olmadığının desteklenmesi için destekleyici kanıtların hazır edilmesi gerekmektedir. Şirketin faaliyeti ile direkt ilgisi bulunan spesifik hizmetlerin alınması, somut örneklerin verilmesi durumunda (ör: müşterinin satış faaliyetlerine ilişkin alınan satış ve pazarlama hizmetleri ya da şirketin satın alımlarına ilişkin lojistik ve sigorta hizmetleri) desteklenebilir. Ancak spesifik olmayan hizmetlerin (ör: ortak hizmetler) gerçekten alındığının desteklenmesi için ek dokümanlara (ör: sözleşme ve ekleri, hizmet detaylarına ilişkin dokümanlar vb.) ihtiyaç duyulabilir. Bu durumda kesilen faturada hizmetlerin içeriğinin detaylı bir şekilde belirtilmesi ve bu hizmetin verilmesine ilişkin destekleyici dokümanların (hizmetin verilmesine ilişkin harcamalar, konaklama ve seyahat masrafları, kişilerin çalışma saatleri, verilen hizmete ilişkin yazışmalar vb) saklanması tavsiye edilmektedir.

Burada dikkate edilmesi gereken bir başka husus, şirkete yansıtılan giderlere konu faaliyetlerin şirketin gerçekleştirdiği veya başka şirketlerden sağladığı hizmetler ile mükerrer hizmetlerin olmadığına kanıtlanmasıdır<sup>3</sup>. Söz konusu hizmetlerin mükerrer olmadığına iddiası ve dolayısıyla gider olarak dikkate alınması için şirkete sağlanan hizmetlerinin içeriğinin detaylı olarak tespit edilmesi, şirketin fonksiyon ve risk analizi ile uyumlu olması, eğer şirketin bulunduğu sektöre, şirketin yapısına veya söz konusu döneme ilişkin özel bir durum varsa bunun nedenlerinin açıklanması önem taşımaktadır.

Bunun yanı sıra ücretlendirmenin ayrıca faturalanmasına gerek olmadığı durumların da olabileceği örneklerle açıklanmıştır<sup>4</sup>. Örneğin, finansal hizmetler kapsamında sağlanan kredilerde, faize dahil edilen hizmet bedelinin ayrıca faturalanmaması veya satın alma hizmetlerinin mal bedeline dahil edildiği durumlarda ayrıca komisyon bedelinin hesaplanmaması gerekmektedir.

### **1.2. Hizmet alan şirketin söz konusu hizmete ihtiyacı olması**

<sup>2</sup> 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ, Bölüm 11.1

<sup>3</sup> OECD Rehberi paragraf 7.11

<sup>4</sup> OECD Rehberi paragraf 7.15

Grup içi hizmetin verilip verilmediğinin belirlenmesinde hizmeti alan grup üyesinin ticari pozisyonunu güçlendirecek ticari veya ekonomik bir değer sağlayıp sağlamadığı dikkate alınmalıdır. İlişkili bir şirketin ana şirketten veya aynı grubun üyesi olan diğer bir şirketten ihtiyacı olmayan bir hizmet alması ya da bir hizmetin grup üyesine, sadece grup üyesi olması nedeniyle verilmesi durumunda, söz konusu şirketin grup içi hizmet elde ettiğinin kabulü mümkün bulunmamaktadır.<sup>5</sup>

Mali idarenin olası eleştirilerini önlemek için hizmetin şirket üzerinde ticari ve ekonomik bir değer artışı yaratıp yaratmadığı göz önüne alınmalıdır. Hizmet sonuçlarının müşterinin faaliyetleri ile bağlantısının (ör: karlılıkta artış, müşteri bazında pazar payı artışı, maliyetlerin azalması vb.) kurulması ve müşterinin ilgili ekonomik faydaları hizmetlerin alınmadığı durumda elde edemeyeceğinin gösterilmesi önemlidir.

Faydanın tespiti yapılırken sadece hizmetin anlık faydasına odaklanmak yerine uzun vadeli etkisi de dikkate alınmalıdır. Bazı hizmetlerin gerçekleştiği anda bir fayda yaratmasını bekleyemeyeceğimiz gibi, bazı hizmetlerin beklenen faydasını sağlaması için de gerçekleştirilen faaliyetlerin sonuçlanması gerekebilmektedir. Bu tür durumlarda yansıtılan hizmetlerin ne kadar kabul edilebilir olduğunun açıklanması daha da önem taşımaktadır<sup>6</sup>.

OECD rehberinde faydanın tespiti yapılırken arızı olarak sağlanan faydaların da ayrıştırılması gerektiği belirtilmiştir<sup>7</sup>. Yani ana şirketin holding faaliyetleri kapsamında veya grubun belirli bir kısmı için özel olarak gerçekleştirdiği faaliyetlerin, tüm gruba veya grubun başka bir kısmına da fayda sağladığı durumlarda, bu faaliyetlere ilişkin giderlerin sadece amaçlanan şirket veya kısım tarafından üstlenilmesi gerektiğini açıklamıştır.

### **1.3. Hizmetin bedelinin emsallere uygunluk ilkesine uygun olarak belirlenmesi**

Grup içi yansıtımların emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığını tespit etmek için en uygun yöntemin seçilmesi ve uygulanan fiyatın emsaller doğrultusunda olduğunun kanıtlanabilir olması gerekmektedir. Bu nedenle şirketlerin grup içi hizmet faturalarını desteklemek adına maliyetlerin nasıl belirlendiği, nasıl dağıtıldığı ve uygulanan kar marjının tespitine ilişkin hesaplamaları ve çalışmalarını dökümanete etmesi gerekmektedir.

5520 sayılı Kanununun 13üncü maddesine yedinci fıkra olarak eklenen hükümlerle, tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki iş yeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü hazine zararının doğması şartına bağlanmıştır. Hazine zararı, "emsallere 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 ettirilmesi" olarak tanımlanmıştır<sup>8</sup>. Dolayısıyla, hizmet alan ve veren grup şirketlerinin yurt içinde olduğu durumlarda, grup içi hizmetleri veren ve alan tarafların tüm vergiler yönünden incelenmesi ve tüm vergiler açısından hazine zararına neden olmayacak şekilde faturalandırıldığının ispatı gerektirmektedir.

## **2. Grup içi hizmetlerde maliyet bazının tespitinde dikkat edilmesi gerekenler**

Hizmetin alan tarafın piyasasında ilişkisiz şirketler arasında gerçekleştirilen benzer hizmetlerin olduğu durumlarda veya hizmet veren tarafın benzer koşullarda hizmet verdiği ilişkisiz bir şirketin olduğu durumlarda Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi'nin uygulanması en uygundur. Ancak karşılaştırılabilir bir emsal olmadığı durumlarda ise maliyet bazlı bir yöntemin uygulanması uygun olacaktır<sup>9</sup>. Grup içi hizmetlerin genellikle grubun yapısına özgü ihtiyaçlarına ilişkin olarak organize edildiği öngörüldüğünde bu hizmetler ile karşılaştırılabilir bir emsal fiyata ulaşmak mümkün olmamaktadır. Bu nedenle grup içi hizmetlerin fiyat tespitinde genellikle maliyet bazlı yöntemler uygulanmaktadır. Bu nedenle bu yazıda maliyet bazlı yöntemlerin nasıl uygulanacağına yer verilmiştir.

<sup>5</sup> 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ, Bölüm 11.2

<sup>6</sup> OECD Rehberi paragraf 7.32

<sup>7</sup> OECD Rehberi paragraf 7.12

<sup>8</sup> 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Madde 13

<sup>9</sup> OECD Rehberi paragraf 7.31

Maliyet bazlı yöntemlerin uygulanmasında öncelikli olarak ilişkisiz ve ilişkili işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin analizi yapılmalı ve hizmetin verilmesi için üstlenilen maliyetlerde herhangi bir düzeltme yapıp yapılmayacağını tespit edilmesi gerekmektedir<sup>10</sup>.

Fayda testinde sayılan bu kriterin desteklenebilmesi için aşağıdaki temel başlıklara dikkat edilmelidir.

### **2.1. Yansıtılan maliyetlerin kırılımının sağlanabilmesi ve maliyetlerin sağlanan hizmetle ilgili olması**

Maliyet bazı belirlenirken hizmet veren şirketin fonksiyonlarına ilişkin maliyetlerinin ve dışarıdan sağlanan maliyetlerinin ayrıştırılması ve hizmetin içeriği ile doğrudan ilişkili tüm maliyetlerin maliyet bazına dahil olması gerekmektedir. Mükerrer hizmetlerin tespit edildiği durumlarda söz konusu hizmete ilişkin maliyetler hesaplama dışında tutulacaktır.

Bu anlamda maliyet bazına girecek maliyetler 3 gruba ayrılmaktadır:

1. Hizmetin sağlanması için doğrudan katlanılan ve hizmetle doğrudan ilişkili olan maliyetler (personel maaşları ve yan hakları, ekipman maliyetleri, vs)
2. Hizmetin sağlanması için dolaylı olarak katlanılan ve hizmetle doğrudan ilişkili olmayan maliyetler (elektrik, kira, telefon ve bazı genel yönetim giderleri- kalite kontrol süreçleri, koordinasyon, vs)
3. Hizmetin sağlanması için ilişkisiz taraflardan sağlanan ve doğrudan hizmeti alan tarafa ilişkisiz taraflardan sağlanan hizmetlere ilişkin maliyetler

Bu aşamada, özellikle hizmetin ana/holding şirket tarafından sağlandığı durumlarda, ana şirket/holding faaliyetleri kapsamında girecek aktivitelerin grup içi hizmetlerden ayrıştırılması gerekmektedir<sup>11</sup>.

OECD Rehberi'nde ana şirket/holding aktiviteleri şu şekilde örneklendirilmiştir<sup>12</sup>:

- 1- Ana şirketin hukuksal yapısı gereği gerçekleştirdiği faaliyetler: Ortaların gerçekleştirdiği toplantılar, yönetim kurulu toplantıları, ortaklık paylarına ilişkin konular, borsaya kote olma işlemleri, vb.
- 2- Finansal veya denetime özgü raporlama zorunluluklarına ilişkin faaliyetler: Konsolidasyon işlemleri, ana şirketin özel amaçlar için iştiraklerini denetlemesi, konsolide olmuş finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin işlemler, vb.
- 3- Yatırım işlemleri gereği fon artırıcı faaliyetler: Ana şirketin ortakları, finansal analistler ve diğer yatırımcılarla bu amaçla yapılan iletişim vb.
- 4- İlgili vergi kanunları gereği ana şirketin uyumluluk faaliyetleri
- 5- Kurumsal yönetim ile ilgili diğer yan faaliyetler

Söz konusu faaliyetler genel olarak belirlenmiş, grubun her hangi bir iştirakine/iştiraklerine özel olarak gerçekleştirilen bu tip faaliyetlerin, ortaklık payı veya buna ilişkin elde edeceği menfaatten ari olarak gerçekleştirildiği durumlarda söz konusu iştirak/iştirakler özelinde sağlanan bir hizmet olarak nitelendirilebileceği de eklenmiştir.

OECD Rehberi bu anlamda aslında hizmetlere ilişkin bir çerçeve çizmeye odaklanmakta, grup içi hizmetlerin her grubun veya şirketin özelinde detaylı olarak analiz edilmesi gereken bir husus olduğunun da altını çizmektedir. Bunu yaparken de en temelde, benzer şartlar altında söz konusu bağımsız bir şirketin aynı hizmeti kendi bünyesinde gerçekleştirip gerçekleştirmeyeceğini veya söz konusu hizmet için benzer bir bedel ödemeyi kabul edip etmeyeceğinin değerlendirilmesi gerekmektedir. Yani, şirketlerin sırf

<sup>10</sup> OECD Rehberi paragraf 7.33

<sup>11</sup> OECD Rehberi paragraf 7.9

<sup>12</sup> OECD Rehberi paragraf 7.10

bir gruba bağılı olduğu için aslında ilişkisiz bir şirkete ödemeyeceği bir hizmet bedelini ödemek zorunda kalmamaları savunulmaktadır.

### **2.2. Doğrudan yansıtma yerine dağıtım anahtarını kullanılarak dağıtılan giderler varsa dağıtım anahtarlarının hizmetin niteliğine göre belirlenmiş olması**

Grup içi hizmetlerin doğrudan bir iştirake ilişkin olduğu durumlarda doğrudan ilgili şirkete yansıtılması olağandır. Ancak birden çok iştirake sağlanan hizmetler olduğu durumda oluşan maliyetlerin uygun dağıtım anahtarları ile dağıtılması gerekmektedir. Dağıtım anahtarları sağlanan hizmetin kullanımına ilişkin ölçü olabilecek, tespiti kolay veriler üzerinden seçilmelidir<sup>13</sup>. Hizmetin niteliği gereği maliyetlerin işgücü ağırlıklı olduğu durumlarda, maliyetlerin dağıtımı için kullanılan oranların tespitinde en güvenilir yöntem, hizmetin ifasında çalışan kişilerin harcadığı zamanın düzenli olarak kaydedilmesidir. Bu şekilde işgücünün toplam maliyeti otomatik olarak hizmeti alan taraflar için harcanan zamana bölünebilecek ve dağıtılabilecektir.

Ancak hizmet ifası sırasında hizmet alan/alacak olan tarafların doğrudan tespit edilememesi durumundan hizmetten faydalanan taraflardaki değişkenlere göre dağıtım yapmak daha uygun olacaktır. Bu durumda dağıtım anahtarının hizmetten faydalanan tarafların sayısına göre belirlenmesi de mümkündür. Buna verilebilecek örnekler; IT giderlerinin bilgisayar sayısına göre, satış pazarlama giderlerinin ciroya göre, insan kaynakları hizmetinin çalışan personel sayısına göre dağıtılmasıdır.

### **3. Grup içi hizmetlerde maliyetler üzerine eklenen kar marjının tespitinde dikkat edilmesi gerekenler**

Maliyetlerin belirlenmesi ve hizmetten faydalanan taraflara dağıtımı sonrasında söz konusu maliyetlerin üzerine kar marjı eklenip eklenmeyeceğinin belirlenmesi ve eklenecek kar marjının tespitinin yapılması gerekmektedir. Hizmetin sağlanması için katlanılan maliyetlerin kar marjına tabi olması, hizmet veren şirketin yarattığı katma değer ile doğrudan bağlantılıdır. Elde edilecek kar oranı da yaratılan katma değere göre belirlenmelidir. Buna göre uygulanacak kar oranının tespitinde hizmetleri ikiye ayırmak uygun olacaktır:

#### **3.1. Katma değeri olmayan hizmetler**

İlişkisiz taraflardan sağlanan seyahat, konaklama, telefon, danışmanlık, elektrik, su gibi maliyetler, hizmetin verilmesi sırasında masraf olarak kaydedilmekte ve hizmetin sağlandığı tarafa yansıtılmaktadır. Bu durumlarda katma değer, hizmeti sağlayan şirkette değil, ilişkisiz tarafta oluşmuş ve halihazırda ilişkisiz tarafın fiyatına dahil edilmiştir. Bu nedenle bu tür maliyetlere kar marjı eklenmesi uygun değildir.

Masraf yansıtılmaları olarak nitelendirdiğimiz işlemler genellikle bu kapsama girmektedir. Masraf yansıtılmaları şirketin hizmetlerini gerçekleştirmek için ilişkisiz şirketlerden sağladığı yan hizmetlerin, hizmetten fayda sağlayan tarafa yansıtılmasıdır. Bu tür faturalarda hizmetin gerçekleştirilmesinin özüne ilişkin şirketin doğrudan maliyetleri değil, hizmetin verilmesini destekleyici şirketin üçüncü taraflardan sağladığı dolaylı maliyetler yansıtılmaktadır.

#### **3.2. Katma değerli hizmetler**

Hizmeti sağlayan şirketin hizmet kapsamında çalıştırdığı personel, kullandığı varlıklar, bilgi birikimi ve deneyimi yani iç kaynaklarına ilişkin oluşan maliyetleri katma değerin oluştuğu, kar marjına tabi olan maliyetlerdir.

Güncellenmiş OECD Rehberi kapsamında katma değerli hizmetler, sağlanan katma değerin derecesine göre ikiye ayrılmıştır:

##### **3.2.1. Düşük katma değerli hizmetler**

Güncellenmiş OECD Rehberi, düşük katma değerli hizmetlerin fiyatlandırmasının emsallere uygun olarak belirlenmesi ile ilgili basitleştirilmiş bir yaklaşım uygulanmasına ilişkin açıklayıcı bir bölüm içermektedir.

<sup>13</sup> OECD Rehberi paragraf 7.25

Söz konusu basitleştirilmiş yaklaşım ile hem mükellefler açısından fayda testi ve emsallere uygunluk açısından dökümantasyon yükümlülüklerini kolaylaştıracağı, çok uluslu şirketler açısından söz konusu uygulamanın kabul edildiği ülkelerin mali idareleriyle uzlaşmalarına neden olacağı ve Mali İdare tarafından ise incelemelerindeki verimliliği artıracığı öngörülmektedir<sup>14</sup>.

Genel olarak düşük katma değerli hizmetler, çok uluslu şirketler grubunun ana faaliyeti kapsamına girmeyen destekleyici hizmetler olarak tanımlanmıştır. Bu hizmetlerin önemli riskler yaratmayan veya değerli gayri maddi haklar gerektirmeyen hizmetler olması gerekmektedir<sup>15</sup>. Muhasebe ve denetim, alacak/borç yönetimi, insan kaynakları, iş yeri güvenliği, bilgi teknolojileri, halkla ilişkiler, hukuk, vergi, idari hizmetler düşük katma değerli hizmetler olarak sayılmıştır<sup>16</sup>.

Güncellenmiş OECD Rehberi'nde düşük katma değerli hizmetlerin fiyatlandırmasının emsallere uygun olarak belirlenmesi ile ilgili uygulanacak basitleştirilmiş yaklaşım kapsamında maliyetlerinin belirlenmesi detaylı olarak anlatılmış, maliyetler üzerine eklenecek kar marjı %5 olarak tespit edilmiştir. Söz konusu rehberde uyum sağlayan ülkelerde bu oranın emsallere uygunluğunun tespiti için ayrıca bir emsal çalışma yapma zorunluluğu ortadan kalkmıştır. Ancak düşük katma değerli hizmetlerin dökümantasyonu için hazırlanması gereken çalışmalar da belirtilmiştir. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanmıştır<sup>17</sup>.

- Düşük katma değerli grup içi hizmet kategorilerinin tanımı, bu hizmetten yararlanan grup şirketlerinin kimliği, hizmetlerin düşük katma değerli olduğunun ispatı, hizmetlerin sağlanmasındaki temel gerekçe, dağıtım anahtarlarının tanımı, dağıtım anahtarlarının sağlanan faydayı yansıttığının ispatı, kullanılan kar marjı oranı,

- Hizmetlerin sağlanmasıyla ilgili yazılı sözleşmeler,

- Masraf havuzunun oluşturulmasına ve belirlenen dağıtım anahtarlarının uygulanmasına ilişkin hesaplamalar.

### **3.2.2. Yüksek katma değerli hizmetler**

Güncellenmiş OECD Rehberi'nde düşük katma değerli hizmetler için önerilen basitleştirilmiş yaklaşıma uygun olmayan hizmetler de tanımlanmıştır. Bu tür hizmetler, şirketin ana faaliyeti ile ilişkili hizmetler, Ar-Ge hizmetleri, üretim hizmetleri, üretime ilişkin satın alma hizmetleri, satış, pazarlama ve dağıtım hizmetleri, finansal işlemleri, doğal kaynakların incelenmesi veya işlenmesi, sigorta hizmetleri, kurumsal yönetim hizmetleri olarak sıralanmıştır<sup>18</sup>.

Söz konusu hizmetler için ayrı bir emsal çalışması yapılması önerilmekte, her hizmet tipine uygun düşen emsal karlılık oranının tespit edilmesi uygun görülmektedir. Bildiğiniz gibi dış emsal çalışmaları veritabanları aracılığıyla yapılmaktadır. Bu çalışmalarda kullanılan temel kriterler şöyledir:

-Coğrafya seçimi: Bu kriterde hizmeti veren şirketin bulunduğu coğrafi konum ve/veya bu ülkeye ekonomik açıdan benzerlik gösteren coğrafi bölgelerin seçilmesi önemlidir.

-İş tanımı /hizmet tipi seçimi: Bu kriterde uluslararası kodlamalardan yararlanarak hizmetin niteliğine en uygun tanımın seçilmesi gerekmektedir.

-Bağımsızlık kriteri: Hizmetin herhangi bir ilişkiden bağımsız bir ticari durumda gerçekleştiğinde elde edilecek kar marjı arandığından emsal setin bağımsız şirketlerden oluşması gerekmektedir.

Bu çalışma sonucunda elde edilen emsal şirketlerin son 3 yıllık karlılıklarının ağırlıklı ortalamaları alınarak istatistiksel bir aralık oluşturulmaktadır. Hizmete ilişkin emsallere uygun kar marjı, çeyrek aralık içinde yer almalı ve hatta medyan değerinde olması tercih edilmelidir.

## **4. Grup içi hizmetlerin doğru yansıtılmamasından ve doğru kaydedilmemesinden doğan risk:**

<sup>14</sup> OECD Rehberi paragraf 7.52

<sup>15</sup> OECD Rehberi paragraf 7.45

<sup>16</sup> OECD Rehberi paragraf 7.49

<sup>17</sup> OECD Rehberi paragraf 7.64

<sup>18</sup> OECD Rehberi paragraf 7.47

Bazı gruplarda tüm gruba fayda sağlansa dahi hizmetlerin ana şirket tarafından üstlenildiği, grup şirketlerine yansıtılmadığı görülmektedir. Bu durumda ana şirketin taşıdığı vergi riski açıktır ancak hizmetten faydalanan taraflar açısından da bu durumun her zaman avantajlı olduğu söylenemez.

#### 4.1. Verilen hizmete ilişkin maliyetlerin hizmetten faydalanan tarafa yansıtılmaması:

Grup yönetim merkezi tarafından iştiraklerine yansıtılmayan giderlerin olduğu gözlemlenmektedir. Her ne kadar Türkiye'deki şirkete sağlanan faydalar yansıtılmıyor olsa da özellikle maliyet bazlı kar hedefleyen şirketlerde (üretim, hizmet vs) söz konusu yansıtılmayan giderlerin maliyet bazının hesaplamasında erozyona neden olacağı açıktır. Bu nedenle halihazırda yansıtılmayan ve dolayısıyla gider yazılmayan masrafların şirketlerde vergi ziyayı yaratmayacağı düşüncesi maalesef doğru değildir.

Basit bir simülasyonla göstermek istersek<sup>19</sup>; A örneğinde şirkete yansıtılmayan yönetim giderlerinin B örneğinde yansıtıldığı varsayılmış; faaliyet giderleri 5 TL artırılmıştır. Aşağıdaki tablodan görüleceği üzere; toplam maliyetlerin artışı ve faaliyet karının düşüşü Toplam maliyetler kar marjında dramatik bir düşüşe neden olmuş, şirketin TMKM hedefinin altında kalmasına neden olmuştur.

Üretici (TL)	A	B
Net Satışlar	100	100
SMM	60	60
Brüt Kar	40	40
Faaliyet giderleri	30	35
Yönetim Gideri	0	5
Faaliyet Karı	10	5
Toplam Maliyetler	90	95
TMKM	11%	5%
TMKM hedefi	8%	8%
Olması gereken Faaliyet Karı	7,2	7,6
TF düzeltmesi	-2,8	2,6
Diğer Gelirler/Giderler	2	2
Vergi Öncesi Kar	5,2	5,6

A örneğinde şirketin yurtdışına **2,8 TL** tutarında karı düşürücü TF düzeltmesi yapması gerekirken, B örneğinde 5 TL hizmet gideri ödemesinin yanı sıra gerçekleştirdiği **2,6 TL** tutarındaki karı artırıcı TF düzeltmesi sonucu toplamda yurtdışına **2,4 TL** ( $5-2,6=2,4$  TL) ödeme yapması gerekmiştir.

Yönetim giderlerinin yansıtıldığı B örneğinde, olması gereken faaliyet karının ve dolayısıyla vergi öncesi karın **0,4 TL** ( $5,6-5,2=0,4$  TL) artacağı aşıkardır.

Açıkça görüleceği üzere A örneğinde yurtdışına ödenecek olan 2,8 TL'nin 0,4 TL'si B örneğinde kurumlar vergisine konu kazanç olarak ortaya çıkacaktır.

Distribütör şirketlerde kar marjı net satışlar üzerinden belirlendiğinden ve olması gereken faaliyet karı ve dolayısıyla vergi öncesi kar aynı kaldığından, distribütör şirketler için söz konusu risk oluşmamaktadır.

Bu nedenle, özellikle üretici/hizmet şirketlerinde transfer fiyatlandırması yöntemi kapsamında maliyetler üzerine kar marjı hedefleyen şirketlerde maliyet bazının tespit edilmesinde yurtdışından sağlanan tüm hizmetlerin faturalandırılmış, maliyet bazına dahil edilmiş, kar hesaplarının bu maliyetler üzerinden hesaplanmış olduğu garanti altına alınmalıdır.

<sup>19</sup> Bu örnekte yönetim giderinin stopaja tabi olmadığı varsayılmıştır. Ancak verilen hizmetlerin niteliğinde stopaja tabi unsurların var olduğu durumlarda, bu hizmetlere düşen kısmın stopaja tabi olacağı unutulmamalıdır.

#### **4.2. Hizmetlerin ve masraf yansıtılmalarının gelir ve gider hesaplarının farklı bölümlerde muhasebeleştirilmesi**

Muhasebe standartları ve transfer fiyatlandırması mevzuatı dikkate alındığında işlemlerin finansal analizinin gelir tablosu hesaplarıyla uyumsuzluğu dikkat çekmektedir. Özellikle şirketlerin ana faaliyetleri dışında gerçekleştirdikleri hizmetler ve masraf yansıtılmalarının gelir tablosunun farklı bölümlerinde kaydedilmesi halinde, gelir tablosunda yer alan kar/zarar hesaplamaları yanıltıcı görünmektedir. Bu durum Mali İdare tarafından yapılan risk analizlerinde şirket lehine sonuçlar çıkarabilmektedir. Bunu önlemek adına hizmetlerin ve masraf yansıtılmalarının gelir ve gider hesaplarının aynı bölümlerde takip edilmesi daha uygun olacaktır.

Örneğin, üretici bir şirketin grup şirketi adına gerçekleştirdiği Ar-Ge hizmetine ilişkin giderlerinin “Faaliyet Giderleri” altında kaydettiği ancak Ar-Ge hizmeti faturalarından elde ettiği geliri “Diğer Olağan Gelir ve Karlar” hesabında takip ettiği durumlarda Faaliyet Karı/Zararı olması gerekenden daha düşük olacaktır. Hatta faaliyet karı yerine faaliyet zararı oluşturması da kaçınılmazdır. Bu nedenle ya giderlerin “Diğer Olağan Gider ve Zararlar” hesabında ya da gelirlerin “Diğer Hizmetler” hesabında kaydedilmesi gelir tablosunda yer alan kar/zarar hesaplarının daha güvenilir olmasını sağlayacaktır.

#### **4.3. Grup içi hizmetlerin kapsamına giren hizmetler açısından dikkat edilecek hususlar**

##### **4.3.1. Hizmetin verilmesine ilişkin kullanılan gayri maddi hakların ayrıştırılması**

Grup içi hizmetlerin maliyetleri belirlenirken dikkat edilecek bir diğer konu, hizmetin verilmesine ilişkin kullanılan gayri maddi hakların (bilgi birikimi, teknoloji, vb) ayrıştırılmasıdır. OECD Model Anlaşmasının 12. Maddesi ve 12. Maddeye ilişkin yorumlar kısmında serbest meslek kazancı ile gayri maddi hak bedeli arasındaki fark açıklanmıştır<sup>20</sup>. Özetle; bilgi birikimine sahip olan tarafın söz konusu bilginin kullanımıyla sunduğu hizmetlere ilişkin elde ettiği bedeller serbest meslek kazancı olarak değerlendirilirken, bir şirketin faaliyetlerinde kullanması için bilgi birikiminin aktarılması, devredilmesi veya kullanılmasına ilişkin elde edilen bedeller gayri maddi hak olarak değerlendirilmiştir.

Gelir İdaresi tarafından paylaşılan özelgelerde genel olarak yurtdışında gerçekleştirilen satış pazarlama destek hizmeti, personel destek hizmeti, müşteri hizmetleri, eğitim ve ürün destek hizmetleri ile bölgesel yönetim, kurumsal strateji, araştırma ve geliştirme, finans, operasyon ve tedarik zinciri yönetimi, lojistik, insan kaynakları, risk yönetimi/sigorta ve güvenlik yönetimi gibi faaliyetlerin serbest meslek kazancı/ticari kazanç niteliğinde olduğu yorumlanmıştır. Bunun yanı sıra söz konusu özelgelerde bilgi işlem hizmetleri, bilgi teknolojileri hizmetleri, bilişim sistemleri destek hizmetlerinin genel bir hizmet sunumundan ziyade fikri veya sinai mülkiyet konusu oluşturması durumunda gayri maddi hak olarak değerlendirileceği belirtilmiştir.<sup>21</sup>

Geçtiğimiz dönemlerde yapılan incelemelerde bazı grup içi hizmetlerin gayri maddi hak niteliği taşıdığı ve bu hizmet faturalarının stopaja tabi olması gerektiği iddia edilmiştir. Aşağıdaki örneklerde yer alan grup içi hizmetlerle ilgili vergi incelemelerine ilişkin Danıştay kararlarında, hizmet sözleşmesi kapsamında alınan hizmetlerin içerikleri incelendiğinde, söz konusu hizmetlerden elde edilen gelirin gayri maddi hak kapsamında değerlendirildiği görülmektedir:

- Yönetim Ücreti, Üretim Dizaynı, ve Teknik Destek hizmetleri adı altında satın alınan hizmetlerin gayri maddi hak niteliğinde olduğu<sup>22</sup>,
- Mühendislik hizmet bedeli adı altında yapılan ödemelerin gerçekte know-how mahiyetindeki gayri maddi hak kullanımıyla ilgili olduğu<sup>23</sup>,

<sup>20</sup> OECD Model Anlaşması 2017, Madde 12 yorumları, 11 no.lu paragraf

<sup>21</sup> Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, 16.01.2013 tarihli ve 64597866-125-3 no.lu özelge, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 04.04.2014 tarihli ve 62030549-125-737 nolu özelge, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, 20.01.2017 tarihli ve 64597866-125-1264 no.lu özelge

<sup>22</sup> Danıştay 3. Daire, 24.12.2013, E. 2012/1126, K. 2013/6501

<sup>23</sup> Danıştay 3. Daire, 03.11.2014, E. 2013/12358, K. 2014/4948



- Koordinasyon ve yönetim hizmeti bedeli adı altında yapılan ödemelerin, hizmeti veren şirketin sahip olduğu ticari bilgi birikiminin hizmeti alan şirkete bir bedel karşılığında kullandırıldığı gerekçesiyle gayri maddi hak bedeli olarak değerlendirilmesi gerektiği<sup>24</sup>,
- Hazır paket yazılım programları, program üyelikleri ve teknik destek hizmetleri karşılığında yapılan ödeme yapan bir şirketin hizmeti veren tarafın donanım ve yazılım alt yapısından yararlandığı, bilgisayar programları sistemlerini kullandığı tespit edilmiş; bu bakımdan, bilimsel her nevi telif hakkı, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı karşılığında ödenen bedelin gayri maddi hak bedeli olduğu<sup>25</sup> sonucuna ulaşılmıştır.

Söz konusu örnekler doğrultusunda bir standardizasyon mümkün olmadığından, grup içi hizmetlerin gayri maddi hak içerip içermediğine ilişkin detaylı analizlerin yapılması, gayri maddi hak içerdiği durumlarda doğru bir transfer fiyatlandırması uygulaması için grup içi hizmet ve gayri maddi hak bedellerinin birbirinden ayrıştırılarak değerlendirilmesi ve gayri maddi hakka ilişkin tutara stopaj uygulanması gerekmektedir.

#### **4.3.2. Gümrük kıymetine dahil edilmesi gereken hizmetlerin ayrıştırılması**

Gümrük Kanunu'nun 27inci maddesinde ithal eşyanın gümrük kıymeti belirlenirken ilave edilmesi gereken, ithal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına dahil edilmemiş, ancak alıcı tarafından üstlenilen hizmetler/maliyetler sıralanmıştır (örn, ambalaj bedeli, Satın alma komisyonları dışındaki komisyonlar, royalti ve lisans ücretleri, nakliye ve sigorta giderleri, mühendislik hizmetleri, vb).

İthalatçı şirketlerin grup içi hizmet faturaları kapsamında yer alan maliyetleri söz konusu madde uyarınca detaylı olarak incelenmelidir. Söz konusu grup içi hizmetler kapsamında yer alan ve gümrük kıymetine dahil edilmesi gereken maliyetlerin tespit edilmesi ve Gümrük İdaresine beyan edilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde ithalatçı şirketler, Gümrük kanunu uyarınca vergi farkının 3 katı cezası ile kıymet farkı üzerinden %6 oranında KKDF riskine maruz kalacaktır.

#### **4.3.3. Satış faaliyeti ile doğrudan ilişkili hizmetlerin tespit edilmesi**

Grup içi hizmetler kapsamında hizmeti alan tarafın satış faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olan, ürün fiyatlarına ve müşteri anlaşmalarına etki eden, stratejik ve yönetsel açıdan şirketin piyasadaki konumu değiştiren her türlü hizmet detaylı analize tabi tutulmalıdır. Söz konusu hizmet vesilesiyle gerçekleştirilen satışların hangi ülkede vergilendirileceği detaylı olarak analiz edilmelidir.

Satışa konu ürünün niteliğine ve hacmine bağlı olarak bu tür hizmetlerin maliyet bazı ile faturalandırılması ile satışlar baz alınarak faturalanması arasında ciddi matrah farkları ortaya çıkabilmektedir. Bu nedenle hizmete ilişkin üstlenilen fonksiyon ve riskler dikkate alınarak transfer fiyatının maliyet bazı mı satış bazı mı hesaplanacağını tespit edilmesi önemlidir.

<sup>24</sup> Danıştay 4. Daire, 18.11.2015, E. 2012/4926, K. 2015/5681

<sup>25</sup> Danıştay 4. Daire, 16.04.2018, E. 2016/12325, K. 2018/3651

#### **Seçil Bozdağ**

Transfer Fiyatlandırması, Kıdemli Müdür

Email: [s.bozdag@pwc.com](mailto:s.bozdag@pwc.com)