

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERGİ HUKUKUNDA GRUP İÇİ HİZMETLERİN
TRANSFER FİYATLANDIRMASI AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ

DUYGU ARSOY ALPTEKİN

2501150462

TEZ DANIŞMANI

DR. ÖĞRETİM ÜYESİ YASEMİN TAŞKIN

İSTANBUL - 2018



T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MÜDÜRLÜĞÜ



YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı : DUYGU ARSOY ALPTEKİN Numarası : 2501150462
Anabilim Dalı /
Anasanat Dalı / Programı : MALİ HUKUK Danışmanı : DR. ÖĞR. ÜYESİ YASEMİN TAŞKIN
Tez Savunma Tarihi : 09.07.2018 Saati : 11.00
Tez Başlığı : VERGİ HUKUKUNDA GRUP İÇİ HİZMETLERİN TRANSFER FİYATLANDIRMASI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

TEZ SAVUNMA SINAVI, İÜ Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 36. Maddesi uyarınca yapılmış, soruların cevaplarına alınan cevaplar sonunda adayın tezinin **KABULÜNE** OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞUYLA karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- PROF. DR. SALİM ATEŞ OKTAR		Kabul
2- PROF. DR. BİNHAN ELİF YILMAZ		Kabul
3- DR. ÖĞR. ÜYESİ YASEMİN TAŞKIN		Kabul
4- DR. ÖĞR. ÜYESİ EZHAN DOĞRUSÖZ		Kabul
5- DR. ÖĞR. ÜYESİ ŞERİF EMRE GÖKÇAY		Kabul

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- DR. ÖĞR. ÜYESİ ÖNDER BİNGÖL		
2- DR. ÖĞR. ÜYESİ İREM BERKSOY		

ÖZ

VERGİ HUKUKUNDA GRUP İÇİ HİZMETLERİN TRANSFER FİYATLANDIRMASI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

DUYGU ARSOY ALPTEKİN

Küreselleşme ile birlikte sermayenin uluslararası dolaşımının serbestleşmesi ve teknolojik gelişmeler, sınırları ortadan kaldırarak işletmelerin faaliyetlerinde önemli değişimlere sebep olmuştur. Bu değişim sürecinde işletmeler için hizmet önem kazanmış ve işletmelerin hizmete olan ihtiyaçları artış göstermiştir. Hizmetin işletmeler açısından öneminin artması, hizmet işlemlerinin sıklıkla gerçekleştirilmesini ve hizmetin ekonominin temel unsurlarından birisi olmasını sağlamıştır.

İşletmelerin yapısı ve faaliyetlerinin boyutu genişledikçe, yönetimin sağlanması ve faaliyetlerinin sürdürülmesi ile ilgili olarak hizmetlere olan ihtiyaçları artış göstermektedir. Bu sebeple özellikle çok uluslu işletmeler ve holding şirketleri hizmetlere sıklıkla ihtiyaç duymaktadır. Söz konusu şirketler, sinerji ve tasarruf sağlamak amacıyla grup şirketlerinden hizmet almayı tercih etmektedirler. Grup şirketleri arasında gerçekleştirilen hizmet işlemleri başta yönetim, teknik, ticari ve destek hizmetlerini kapsamaktadır. Ayrıca ilgili hizmetler grup şirketlerinin ihtiyacına binaen farklı hizmetlerden de oluşabilmektedir.

Hizmet işlemlerinin grup şirketleri arasında sıklıkla ve farklı kapsamlarda sunulması, grup içi hizmetlerin transfer fiyatının vergi planlamasının önemli bir unsuru olmasını sağlamıştır. Hizmetin özellikleri sebebi ile gerçekliğinin ve emsallere uygunluğunun tevsiki zordur. Bu nedenle grup içi hizmet işlemleri transfer fiyatlandırması açısından vergi idareleri tarafından daha sık denetlenmekte ve ihtilafli konular ortaya çıkmaktadır.

Bu çalışmada, öncelikle hizmet kavramı ile hizmeti diğer işlem türlerinden ayıran temel özellikleri işletmecilik ve vergi hukuku açısından incelenmiştir. Bununla birlikte grup içi hizmet ve çok uluslu işletme kavramları açıklanarak grup

içi hizmetin çok uluslu işletmelere sağladığı avantajlar ve dezavantajlar analiz edilmiştir. Sonrasında ayrı bir bölüm halinde grup içi hizmet işlemlerine ilişkin olarak OECD'nin transfer fiyatlandırması hususundaki yaklaşımlarına yer verilmiştir. Bu çerçevede hizmetin fiili olarak verilmesinin ve emsallere uygunluğunun tevsiki incelenmiştir. OECD'nin BEPS eylem planı ile yaşanan uluslararası ihtilafli hususlara çözüm olarak sunduğu düşük katma değerli hizmet yaklaşımına değinilmiştir. Buna ek olarak grup içi hizmet işlemlerine ilişkin Türkiye'deki transfer fiyatlandırması düzenlemeleri ve uygulamaları analiz edilmiştir. Bu çerçevede Türkiye'de sıklıkla gerçekleştirilen, holding şirketleri tarafından verilen hizmetlere yönelik özellik arz eden hususlar ayrıca ele alınmıştır. Son olarak, grup içi hizmet işlemlerine ilişkin olarak uygulamada sıklıkla karşılaşılan ihtilafli hususlar ve vergi idaresinin bu hususlara yaklaşımı analiz edilmiştir.

Anahtar kelimeler: Transfer fiyatlandırması, örtülü kazanç dağıtımı, hizmet, grup içi hizmet

ABSTRACT

EVALUATION OF INTRA GROUP SERVICES IN TERMS OF TRANSFER PRICING IN TAX LAW

DUYGU ARSOY ALPTEKİN

International circulation of capital and technological developments have caused significant changes in the operations of enterprises by virtually eliminating borders with globalization. In this change of process, services businesses have become important and the needs for services have increased. The increase in the importance of the service in terms of businesses has made service transactions are carried out frequently and one of the fundamental element of the economy.

As the structure and operations of businesses grow in size, their needs for administrative and operational services are increasing. For this reason, multinational corporations and holding companies are often in need of services. These companies prefer to get services from group companies to ensure synergy and savings. Service transactions between group companies mainly include management, technical, commercial and support services. In addition, the related services can consist of different service types.

The fact that service transactions are frequently and widely distributed among group companies, this has made the transfer price of intra group services an important part of tax planning. Due to the features of the service, it is difficult to prove actualness and arm's length nature of the service transactions. For this reason, intra-group service transactions are more frequently audited by tax authorities in terms of transfer pricing and disputed issues arise.

In this study, firstly the basic features of service concept and service that distinguish service from other transaction types have been examined in terms of business administration and tax law. In addition, the concepts of intra-group service and multinational enterprises are explained and the advantages and disadvantages of in-group service to multinational enterprises are analyzed. The OECD's approach to

transfer pricing in relation to intra-group service transactions in a separate section was included. In this framework, the fact that the service was actually provided and the arm's length nature of the transaction were analyzed extensively. The OECD's BEPS action plan has addressed the low value-added service approach offered as a solution to international disputed issues. In addition, the regulations relating to transfer pricing in Turkey and applications are analyzed for intra-group transaction services. In this context, often realized in Turkey, special considerations for services provided by the holding company are also discussed. Finally, the disputed issues frequently encountered in practice with respect to intra-group service transactions and the tax authority's approach to these issues have been analyzed.

Key words: Transfer pricing, disguised profit distribution, services, intra group services

ÖNSÖZ

Hizmetin işletmeler açısından öneminin artması ve ekonomiye yön veren sektörlerinden biri olması hizmet işlemlerinin vergilendirilmesini önemli bir noktaya taşımıştır. Bununla birlikte, hizmetlerin grup şirketleri arasında sıklıkla gerçekleştirilmesi sebebi ile hizmet işlemleri transfer fiyatlandırmasının temel konularından biri olarak kabul edilmektedir.

İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Bilim Dalı'nda Yüksek Lisans Tezi olarak hazırlamış olduğum çalışmada; grup içi hizmet işlemlerinin OECD tarafından hazırlanan ve transfer fiyatlandırması uygulamalarında temel rehber olarak kabul edilen OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi ve Türkiye'deki transfer fiyatlandırması mevzuatı çerçevesinde değerlendirilmesine yer verilmiştir.

Tez danışmanım Dr. Öğretim Üyesi sayın Yasemin TAŞKIN'a tezim ile ilgili değerli görüşleri ve katkılarından dolayı çok teşekkür ederim. Ayrıca tez çalışması sürecinde desteklerini ve anlayışlarını hiçbir zaman eksik etmeyen eşime ve oğluma sevgilerimi sunarım.

Duygu ARSOY ALPTEKİN

İstanbul, 2018

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖZ	iii
ABSTRACT	v
ÖNSÖZ.....	vii
İÇİNDEKİLER	viii
TABLolar LİSTESİ.....	xi
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

İŞLETMECİLİK VE VERGİ HUKUKU AÇISINDAN HİZMET KAVRAMI

VE ESASLARI

1.1. İşletmecilik Açısından Hizmetler	3
1.1.1. Hizmetin Tanımı	3
1.1.2. Hizmetin Özellikleri.....	5
1.1.2.1. Soyutluk	5
1.1.2.2. Ayrılmazlık (Hizmet Üretimi ile Tüketimin Eşzamanlı Olması).....	7
1.1.2.3. Heterojenlik.....	8
1.1.2.4. Dayanaksız Olma ve Talep Değişkenliği.....	9
1.1.2.5. Sahipliğin El Değiştirmemesi	10
1.1.2.6. Emek Yoğunluğu	11
1.1.3. Hizmetlerin Sınıflandırılması.....	11
1.1.3.1. Hizmetin Yapısı Açısından Sınıflandırma	11
1.1.3.2. Hizmet İşletmesinin Müşterileri İle Olan İlişki Türü Açısından Sınıflandırma.....	12
1.1.3.3. Hizmet İşletmesinin Esnekliğine Ve İnisiyatifi Açısından Sınıflandırma.....	13
1.1.3.4. Kullanıcılar Açısından Sınıflandırma	13
1.1.3.5. Amaç Açısından Sınıflandırma	14
1.1.4. Hizmet Sektörü	14
1.1.4.1. Hizmet Sektörünün Sınıflandırılması.....	14
1.1.4.2. Hizmet Sektörünün Gelişimi ve Önemi	16
1.1.5. Hizmet İşletmelerinin Genel Özellikleri ve Stratejileri	18
1.2. Vergi Hukuku Açısından Hizmet.....	19
1.2.1. Hizmetin Türk Vergi Hukukundaki Tanımı.....	19
1.2.2. Grup İçi Hizmet Kavramı.....	20
1.2.3. Grup İçi Hizmet Sağlayıcıları	23
1.2.3.1. Üstlenilen İşlev ve Riskler Açısından Hizmet Sağlayıcıları	23

1.2.3.2. Holding Şirketler	25
1.3. ÇUI Kavramı ve Vergi Sistemlerine Etkisi	27
1.4. Grup İçi Hizmetlerin ÇUI'lere Sağladığı Avantajlar	30
1.4.1. Ekonomik Avantajlar	30
1.4.2. Yönetimsel Avantajlar	31
1.4.3. Vergisel Avantajlar	31
1.5. Grup İçi Hizmetlerin ÇUI'lere Sağladığı Dezavantajlar	33
1.5.1. Yönetimsel Açısından Dezavantajlar	33
1.5.2. Faaliyetler Açısından Dezavantajlar	34

İKİNCİ BÖLÜM

OECD AÇISINDAN GRUP İÇİ HİZMETLER

2.1. OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nin Amacı ve Esasları	36
2.2. OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi Açısından Grup İçi Hizmetler	37
2.2.1. Grup İçi Hizmetlerin Fiilen Sağlanıp Sağlanmadığının Tespiti	39
2.2.1.1. Fayda Analizi	39
2.2.1.2. Maliyet Bazının Tespiti ve Dağıtım Metodu	42
2.2.1.3. Maliyet Bazının Tespitine İlişkin Özellikli Hususlar	44
2.2.1.3.1. Mükerrer Hizmetler	45
2.2.1.3.2. Hissedar Hizmetleri	46
2.2.1.3.3. Merkezi Hizmetler	47
2.2.1.3.4. Arızı Hizmetler	48
2.2.1.3.5. Çağrı Üzerine Sağlanan Hizmetler	49
2.2.2. Emsallere Uygunluk İlkesinin Uygulanması	50
2.2.2.1. Grup İçi Hizmet İşlemlerinde Transfer Fiyatlandırması Yöntem Seçimi	51
2.2.2.1.1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi	52
2.2.2.1.2. Maliyet Artı Yöntemi	54
2.2.2.1.3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi	57
2.2.2.1.4. Kar Bölüşüm Yöntemi	58
2.2.2.1.5. İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi	60
2.2.2.2. Emsallere Uygun Fiyat veya Bedelin Tespiti	63
2.2.2.3. Hizmet İşlemlerinde Karşılaştırılabilirlik Analizi	64
2.2.2.3.1. Hizmet Nitelikleri	66
2.2.2.3.2. İşlev Analizi	66
2.2.2.3.3. Ekonomik Koşullar	67
2.2.2.3.4. İş Stratejileri	68
2.2.2.4. Emsal Fiyat Aralığı	69
2.2.2.5. Düzeltme İşlemleri	72
2.3. BEPS Eylem Planı ve Düşük Katma Değerli Hizmetler	73
2.3.1. BEPS Eylem Planı Hakkında Genel Bilgiler	73
2.3.2. Düşük Katma Değerli Hizmet Tanımı	75
2.3.3. Basitleştirilmiş Fiyatlandırma Yönteminin Uygulanması	76
2.3.4. Düşük Katma Değerli Hizmetlerin Dokümantasyonu	78

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN GRUP İÇİ HİZMETLER ve İHTİLAFLI DURUMLAR

3.1. Türkiye’deki Transfer Fiyatlandırması Düzenlemeleri.....	80
3.1.1. İlişkili Kişi Kavramı.....	84
3.1.2. Emsallere Uygunluk İlkesi ve Karşılaştırılabilirlik Analizi.....	85
3.2. Türkiye’deki Düzenlemeler Açısından Grup İçi Hizmetler.....	86
3.2.1. Türkiye’deki Transfer Fiyatlandırması Düzenlemeleri Açısından Grup İçi Hizmetler.....	86
3.2.1.1. Grup İçi Hizmetlerin Fiilen Sağlanıp Sağlanmadığının ve Hizmet İhtiyacının Tespiti.....	87
3.2.1.2. Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygunluğun Tespiti.....	88
3.2.2. Grup İçi Hizmetlerin K.V.K. Açısından İndirilebilir Gider Olarak Değerlendirilmesi.....	90
3.2.2.1. Kazancın Elde Edilmesi ve İdamesi Açısından Bir İlliyet Bağının Bulunması.....	92
3.2.2.2. Hizmet Giderlerinin Kazancın Elde Edilmesine Yönelik Olması.....	92
3.2.2.3. Yapılan Giderin Bir İktisadi Kıymetin Maliyet Bedelinin Bir Unsuru Olmaması.....	93
3.2.3. Holding Şirketler Tarafından Verilen Hizmetlere Yönelik Düzenlemeler.....	93
3.2.4. Grup İçi Hizmetlere İlişkin Transfer Fiyatlandırması Dokümantasyon Yükümlülükleri.....	94
3.2.4.1. Transfer Fiyatlandırması Dokümantasyon Raporu.....	96
3.2.4.2. Diğer Bilgi ve Belgeler.....	98
3.2.5. Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Form.....	99
3.3. Transfer Fiyatlandırması Açısından Grup İçi Hizmetlere İlişkin İhtilaf Durumlar ve Çözümüne Yönelik Değerlendirme.....	101
3.3.1. Grup İçi Hizmetin Fiili Olarak Verildiğinin İspatı.....	102
3.3.2. Hizmet İhtiyacının Tespitine Yönelik İhtilaflar.....	105
3.3.3. Grup İçi Hizmetin Gayrimaddi Hak Bedeli Olarak Sınıflandırılması ...	107
3.3.4. Emsal Tespitinde Yaşanan Zorluklar.....	111
3.3.4.1. İç Emsal Tespitinde Yaşanan Zorluklar.....	111
3.3.4.2. Dış Emsal Tespitinde Yaşanan Zorluklar.....	113
3.3.5. Grup İçi Hizmetlerde Yaşanan İhtilaflara Yönelik Değerlendirmeler... ..	116
SONUÇ.....	118
KAYNAKÇA.....	121

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1.1.: Hizmet Grup Şirketleri Tarafından Üstlenilen Temel Risk ve İşlevler	24
Tablo 2.1.: Örnek Dağıtım Anahtarı	42
Tablo 2.2.: Sıklıkla Kullanılan Kar Düzeyi Göstergeleri	60
Tablo 2.3.: Uluslararası Ticari Veritabanları	71
Tablo 3.1.: Formun İlişkili Kişilerle Gerçekleştirilen Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin İşlemler Bölümü	99



KISALTMALAR LİSTESİ

a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
BEPS	: Kar Aktarımı Yoluyla Matrah Aşındırması (Base Erosion Profit Shifting)
B.K.	: Borçlar Kanunu
B.K.K.	: Bakanlar Kurulu Kararı
bkz.	: Bakınız
ÇÜİ	: Çok Uluslu İşletme
E.	: Esas
Form	: Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form
G.V.K.	: Gelir Vergisi Kanunu
K.D.V.	: Katma Değer Vergisi
K.D.V.K.	: Katma Değer Vergisi Kanunu
K.V.K.	: Kurumlar Vergisi Kanunu
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi	: Çok Uluslu İşletmeler Ve Vergi İdareleri İçin OECD Fiyatlandırması Rehberi, Temmuz 2017
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
T	: Tarih
TCMB	: Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
TL	: Türk Lirası
t.y.	: Tarih yok
T.T.K.	: Türk Ticaret Kanunu
UN	: Birleşmiş Milletler (United Nations)
v.d.	: ve diğerleri
V.U.K.	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Küreselleşmenin ticari ve ekonomik açıdan en büyük etkilerinden biri çok uluslu işletmelerin ekonomideki ağırlıklarının artış göstermesi olmuştur. ÇUI'ler yeni stratejiler benimseyerek uluslararası faaliyetlerini arttırmışlardır.

Uluslararası alanda birçok ülkede faaliyet gösteren ÇUI'lerin temel hedefleri karlarını arttırmaktır. Birçok ülkede faaliyet göstermeleri, ÇUI'nin grup şirketleriyle gerçekleştirdikleri işlemlerde transfer fiyatını değiştirmek sureti ile kar aktarmalarını mümkün kılmaktadır. Bu durum vergilendirme sistemleri için grup içerisinde gerçekleştirilen işlemlerin transfer fiyatına ilişkin düzenlemeler yapılması gereksinimini ortaya çıkarmıştır.

Grup içi hizmetler, birçok ÇUI grubunun transfer fiyatlandırması politikasının merkezinde yer almaktadır. Bu sebeple OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde ayrı bir bölüm içerisinde grup içi hizmet kavramına ve analizine yer verilmiştir. Türkiye'deki transfer fiyatlandırması mevzuatındaki grup içi hizmetlere ilişkin hükümler ise OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nin özeti niteliğindedir.

Grup içi hizmetlerin fiili olarak verilmesi, hizmeti alan tarafa fayda sağlaması ve emsallere uygunluğunun tevsiki transfer fiyatlandırması düzenlemeleri açısından önem arz etmektedir. Grup içi hizmetlerin fiili olarak verildiğinin ve fayda sağladığının gerçek olmasının tevsiki için hizmet ve hizmete ilişkin kavramların öncelikli olarak analiz edilmesi gerekmektedir. Hizmet kavramı genel olarak mal piyasalarının haricindeki işlemler olarak tanımlanmakta olup ana özelliği soyut olmasıdır. Bu sebeple çoğu zaman hizmetlerin gerçekliğinin tevsik edilmesine ilişkin ihtilafli hususlar ortaya çıkmaktadır. Zira Türkiye'deki transfer fiyatlandırması mevzuatında hizmetin gerçekliğinin tevsikinin nasıl yapılacağına dair rehber veya ortaya konmuş somut kriterler yer almamaktadır.

Bununla birlikte fiyatlandırılmasında maliyet bazının esas alındığı hizmetlerde hizmet maliyetinin tespitine yönelik uygulama esasları bulunmamakta olup OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde yer alan hususların Türkiye'deki mevzuata dahil edilmediği görülmektedir. Emsallere uygunluğunun tespitine yönelik ise çoğunlukla iç emsalin tespit edilememesi sebebi ile dış emsal tespiti önem arz etmektedir. Ancak Türkiye'de vergi idaresi tarafından önerilen veya dış emsal teşkil

edebilecek halka açık veritabanlarının bulunmaması, emsallere uygunluğun tevsikinde de ihtilaflara sebebiyet vermektedir.

Söz konusu hususlara çözüm olarak BEPS eylem planı çerçevesinde sıklıkla gerçekleştirilen destek hizmetleri için basitleştirilmiş fiyatlandırma yöntemi benimsenmiştir. Bu çerçevede uygulamaya ilişkin standartlar tespit edilerek uygulama birliğinin sağlanması ve destek hizmetleri için sıklıkla yaşanan ihtilaflı konuların çözüme kavuşturulması hedeflenecektir.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde hizmet ve hizmete ilişkin kavramların işletmecilik ve vergi hukuku açısından değerlendirilmesine yer verilecektir. Bu çerçevede hizmet kavramı ele alınarak hizmetin işletmecilik açısından tanımı, özellikleri, sınıflandırılmasına, hizmet sektörüne ve sektörde faaliyet gösteren işletmelerin genel özellikleri ile stratejilerine ilişkin bilgilere yer verilecektir. Bununla birlikte; hizmetin Türk vergi hukukundaki yeri, grup içi hizmet ve ÇUİ kavramları açıklanacaktır.

İkinci bölümde birçok ülke mevzuatının temelini oluşturan OECD düzenlemeleri çerçevesinde grup içi hizmet işlemleri analiz edilecektir. Sıklıkla yaşanan vergilendirme sorunlarının çözümüne yönelik olarak OECD tarafından yayınlanan BEPS eylem planı çerçevesinde düşük katma değerli hizmetler hakkında bilgilere yer verilecektir.

Üçüncü bölümde ise Türkiye'deki K.V.K. düzenlemeleri ve transfer fiyatlandırması uygulamaları açısından grup içi hizmetlere yer verilecektir. Bu çerçevede grup içi hizmet kavramının tanımını, gider niteliği analiz edilmiştir. Bu çerçevede hizmetin fiili olarak verilmesi, fayda sağlaması ve emsallere uygunluğunun tevsikine yönelik analiz yapılacaktır. Bununla birlikte, Türkiye'de grup içi hizmet işlemleri konusunda sıklıkla karşılaşılan ihtilaflı hususlar özelge ve yargı kararları ile birlikte açıklanacaktır.

Sonuç bölümünde ise incelediğimiz konuya ilişkin olarak genel değerlendirme ve önerilere yer verilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

İŞLETMECİLİK VE VERGİ HUKUKU AÇISINDAN HİZMET KAVRAMI VE ESASLARI

1.1. İşletmecilik Açısından Hizmetler

İşletmeyi kar elde etmek amacı ile mal veya hizmet üreten, satışa konu eden ihtiyaç karşılamaya yönelik olarak faaliyet gösteren sosyal, hukuki, ekonomik ve teknik bir birim olarak tanımlamak mümkündür.¹

Uluslararası alanda faaliyet gösteren işletmelerin büyük bir kısmı kendi faaliyet gösterdikleri ekonomilerde lokomotif görevi görmektedirler. Bu sebeple söz konusu işletmeler ekonomi açısından çok önemli bir role sahiptirler.²

Faaliyetlerini sürdürebilmek için işletmeler hizmete ihtiyaç duymaktadırlar. İşletmelerin faaliyet alanları genişledikçe hizmete olan ihtiyaçları artış göstermektedir. Bu sebeple işletme faaliyetlerinin ayrılmaz bir parçası ve gelişmenin önemli göstergesi olması sebebi ile hizmet sektörü günümüz ekonomilerinin hızla gelişen, dinamik sektörü olmuştur.³

1.1.1. Hizmetin Tanımı

Geçmiş insanlık tarihi kadar eski olan hizmet tanımı ve kavramı sistematik olarak 1700'lü yılların başından itibaren incelenmekte ve hayatımızın birçok aşamasında farklı şekillerde karşımıza çıkmaktadır.⁴ Bu sebeple hizmetin farklı tanımlarının yapılması mümkün olmamaktadır.

Ekonomi literatüründe ilk olarak 1700'lü yıllarda fizyokratlar tarafından ele alındığı ve tarımsal üretim dışında kalan bir faaliyet olarak tanımlandığı görülmektedir.⁵

¹ Ömer Dinçer, Yahya Fidan, **İşletme Yönetimine Giriş**, İstanbul, Alfa Yayıncılık, 2009, s. 3

² Haldun Soydal, **Küçük Ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde E-Ticaret**, 2006, <http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr>, (çevrimiçi) 28.04.2018

³ Sima Nart, Semih Okutan, Gülçin Bilgin Turna, Remzi Altunışık, Nihal Sütütemiz, Yetkin Bulut, **Hizmet Pazarlama Stratejileri**, Beta Yayınları, İstanbul, 2016, s.1

⁴ Erdoğan Koç, **Hizmet Pazarlaması ve Yönetimi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2. Baskı, s. 21

⁵ Anna Mattila, Jochen Wirtz., Consumer Complaining To Firms: The Determinant Of Channel Choice, **Journal of Service Marketing**, s. 147

Klasik ekonomistlerden Adam Smith bu tanımın yetersizliğini fark ederek tanımın kapsamını somut nitelikli mal ya da ürün ortaya çıkarmayan diğer faaliyetleri hizmet olarak tanımlamıştır.⁶

Hizmet kavramı ile ilgili değerlendirmelerde bulunan Fransız Jean Baptiste Say hizmeti bir destek niteliğinde fonksiyon olarak değerlendirerek üretim dışı tüm faaliyetleri hizmetin kapsamına dahil etmiştir.⁷ Jean Baptiste Say malların faydasını arttıran ve imalat yapılmayan faaliyetleri de hizmet tanımına dahil etmiştir.

Neo klasik iktisadin kurucusu Alfred Marshall ise hizmetlerin sunulduğu anda gerçekleşen ürünler olarak tanımlamıştır.⁸

1966 yılında Rathmell hizmeti bir iş, efor ya da eylem olarak tanımlanmıştır.⁹

Collier ise hizmeti üretildiği anda tüketilen somut olmayan ürünler tanımlamaktadır.¹⁰ Bu doğrultuda hizmetin, gerek insan gerekse makinalar ile üretilerek tüketicilere sunulan ve hizmet alıcılarına hizmetin verildiği anda doğrudan fayda sağlayan ürünler olarak değerlendirilmesi mümkündür.¹¹

Hizmetler için bir diğer kabul görmüş tanım Grönroos tarafından yapılmıştır. Bu çerçevede hizmet çoğu zaman doğası gereği sunulduktan sonra değiştirilmesi mümkün olmayan, hizmet alıcısı ve satıcısının fiziksel kaynakları arasında hizmetin verildiği anda oluşan ve hizmeti alan tarafın problemlerine çözüm olarak nitelendirilebilecek bir faaliyet dizgisidir.¹²

Uluslararası anlaşmalarda ve uluslararası kuruluşlar tarafından da hizmet tanımları yapılmıştır.

⁶ Nazlım Tüzel Uraltaş, Kenan Mehmet Ekici, **Hizmet Pazarlaması**, Savaş Yayınevi, 2010, Ankara, s.3

⁷ Sima Nart, Semih Okutan, Gülçin Bilgin Turna, Remzi Altunışık, Nihal Sütütemiz, Yetkin Bulut, **Hizmet Pazarlama Stratejileri**, Beta Yayınları, İstanbul, 2016, s.16

⁸ Stephanie D. Kendall, **Customer Service from the costumers perspective Customer service delivery: Research and best practices**. J-B SIOP Professional Practice Series, 2007., s. 21

⁹ John Rathmell, What is meant by services?, **Journal of Marketing**, 30 Ekim, <http://belzrudovic.free.fr/>, online (çevrimiçi) 10.01.2018, s. 33

¹⁰ Nermin Uyguç, **Hizmet Sektöründe Kalite Yönetimi: Stratejik Bir Yaklaşım**, İzmir, Dokuz Eylül Yayınları, 1998, s.8

¹¹ Kasım Karahan, **Hizmet Pazarlaması**, Beta Yayınları, İstanbul, 2000, s. 21

¹² Sevgi Ayşe Öztürk, **Hizmet Pazarlaması: Kuram, Uygulama ve Örnekler**, 11. Baskı, Ekin Basım Yayın, 2011, Bursa, s.22

Dünya Ticaret Örgütü Hizmet Ticareti Genel Anlaşması, dünyadaki birçok ülke tarafından imzalanan ilk anlaşma olarak hizmet ticaretine ilişkin olarak temel tanım, politika ve işleyiş esaslarını ortaya koymaktadır.¹³

Avrupa Birliği'nde hizmet, Roma Anlaşması'nın 60. maddesinde tanımlanmıştır. İlgili maddede hizmet; mal, sermaye veya gerçek kişilerin dolaşimleri kapsamında değerlendirilemeyecek olan faaliyetler olarak tanımlanmıştır. İlgili madde çerçevesinde hizmet tanımı sınai nitelikteki faaliyetleri, ticari nitelikteki faaliyetleri, esnaf ve sanatkâr faaliyetlerini, mesleki faaliyetleri kapsadığı belirtilmiştir.¹⁴

1960'da Amerikan Pazarlama Birliği ise hizmet kavramını satışa konu edilen veya kendi başına olmasa dahi ticari malların satışı ile bağlantılı olan faaliyet ya da tarafların elde ettiği fayda olarak tanımlamıştır.¹⁵

Bununla birlikte hizmetin özelliklerini dikkate alarak yapılan diğer bir tanıma göre ise hizmet, kişilerin veya işletmelerin ihtiyaçlarına yönelik olarak fiyat karşılığı sunulan, soyut olan, üretimle tüketiminin aynı anda gerçekleşmesi sebebi ile stoklanamayan, standart olarak sunulabilmesi çoğu zaman mümkün olmayan ve hizmeti sunan kişi ile özdeşleşmiş faaliyetler bütünüdür.¹⁶

1.1.2. Hizmetin Özellikleri

Hizmetlerin diğer ürün gruplarına kıyasla farklı değerlendirilmesine ve kategorize edilmesine sebep olan özellikleri mevcuttur.

1.1.2.1. Soyutluk

Elle tutulabilir olmayıp performans ya da eylem olduğu için hizmetleri, somut mallar ile kıyasladığımızda, görememekte, dokunamamakta, hissedememekte ve

¹³ Türkiye Cumhuriyeti Ekonomi Bakanlığı, <https://www.ekonomi.gov.tr/portal/faces/home/hizmetTicareti/uluslararasıİlişkilerHizmetTicaretiAnlasmaları-GATS>, çevrimiçi (01.05.2018)

¹⁴ Zehra Taşkesenlioğlu, Hizmet Sektör Raporu (2009), **MUSIAD Araştırma Raporları**, Şubat 2010, <http://www.musiad.org.tr>, (çevrimiçi) 01.01.2018, s. 10

¹⁵ Haluk Erkut, **Hizmet Yönetimi**, Toplam Kalite Yönetimi Dizisi, İnterbank, İstanbul, 1995, s. 10

¹⁶ Ferhat Sayım, Volkan Aydın, **Hizmet Sektörü Özellikleri Ve Sistemik Olmayan Risklerin Sektör Menkul Kıymetleri İle Etkileşimine Dair Teorik Bir Çalışma**, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, S. 29, Nisan 2011, <https://scholar.google.com>, çevrimiçi (28.04.2018)

tadamamaktayız. Hizmetler soyut oldukları için tatmin olarak algılanırlar ve fiziksel anlamda ölçülemezler. Bu yüzden hizmet statik değil dinamiktir.¹⁷

Bunun bir neticesi olarak hizmetler depolanamaz, stoklanamaz, patent vasıtası ile korunamaz, raflarda doğrudan nihai tüketiciye sunulamazlar.¹⁸

Buna ek olarak hizmetlerin stok yapılarak muhafaza edilmesi, üretiminin standart bir şekilde yapılması, nihai tüketiciye doğrudan geçmeyerek, mülkiyetin değişikliği ilişkisi bulunmamaktadır.¹⁹

Hizmetlerin yapılan bir projeksiyon çerçevesinde önceden üretilmesi mümkün bulunmamaktadır. Örnek olarak herhangi bir uçakta dolu olmayan koltukların stoklanarak tekrar satışa konu edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu doğrultuda hizmet ifasına ilişkin olarak ortaya çıkabilecek kayırların giderilememektedir.²⁰

Hizmet ürünlerinin hizmetin alıcıları tarafından doğrudan algılanması mümkün değildir.²¹ Bu sebeple hizmetin tüketici tarafından algılanması genellikle temsili fiziksel öğeler vasıtasıyla gerçekleşmektedir.

Hizmetin değeri, kapsamı ve özelliklerinin tüketici tarafından algılanması ancak hizmet satın alındıktan sonra, hizmet tüketildikten sonra veya hizmetin satın alınması süresince değerlendirebilecektir.²² Bu doğrultuda, tüketicilerin hizmeti doğru şekilde değerlendirebilmesi ise ancak deneyimlemesinden sonra, yani çoğunlukla hizmet alımından sonra, gerçekleşebilmektedir.²³

Hizmetin doğru şekilde algılanabilmesi için tüm temel ve ek öğeleriyle birlikte, bir bütün olarak tecrübe edilmesi gerekmektedir. Bunun yani hizmetin

¹⁷ Mesut Bozkurt, Fatih Akcan, **Hizmet Pazarlaması ve Kalite Yönetimi**, Paradigma Akademi, 2017, İstanbul, s.6

¹⁸ W. Seward Husted Varble, Dole L. Lowry, **Principles of Modern Marketing**, Massachusetts, 1989, s. 611

¹⁹ Gökhan Aydın, **Hizmet İşlemlerinde Etkin Pazarlama Yönetimi**, Nobel Yayıncılık, 2016, s.2

²⁰ Henry Assael, **Marketing**, Orlando, The Dryden Press, 1993, s.368

²¹ Valarie Zeithaml, **How Cosumer Valuation Processes Differ Between Goods and Services in Marketing Services**, Chicago, 1981, American Marketing Association, s. 187

²² Ferhat Sayım, Volkan Aydın, **Hizmet Sektörü Özellikleri Ve Sistemik Olmayan Risklerin Sektör Menkul Kıymetleri İle Etkileşimine Dair Teorik Bir Çalışma**, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, S. 29, Nisan 2011, <https://scholar.google.com/scholar?cluster=11796309892865929973&hl=en&oi=scholar>, (çevrimiçi) 28.04.2018

²³ Aydın, a.g.e., s.2

parçalara ayrılıp denetlenmesi ise çoğu hizmet için gerçekleştirilmesi pek de mümkün olmamaktadır.²⁴

Dolayısıyla, hizmet ürünlerine karşı alıcıların talebi, bireylerin ya da yakınlarının daha önceki deneyimlerine, tavsiyelerine ya da tanıtım ve reklamların etkisine bağlıdır.²⁵

1.1.2.2. Ayrılmazlık (Hizmet Üretimi ile Tüketimin Eşzamanlı Olması)

Ticari mallar üretildikten sonra depolanmakta sonrasında satılarak ve tüketilmektedir. Hizmetlerde ise farklı olarak önce satışa konu edilmekte sonra da üretim ve tüketim eşzamanlı olarak gerçekleşmektedir.²⁶

Bu sebeple fiziki mallar önce satılıp sonra tüketildiği halde, hizmetler ise tam tersi olarak önce satılıp sonra tüketilmektedir.²⁷

Neticede üretim ile tüketim birbirinden ayrılamaz ve hizmetler, onu sağlayan veya hizmeti yapandan ayırdedilemez adeta onun bir parçası olur.²⁸

Diğer bir deyişle, hizmet ürünlerinin çoğunluğu üretildikleri anda müşteriye sunulurlar ve müşteri tarafından o anda tüketilirler. Bu durum çoğunlukla önceden üretilip daha sonra müşterilere dağıtılan mal/mamullerden farklılık göstermektedir. Hizmetin, hizmeti üretenen ayrılamıyor olması bu eş zamanlılığın sebebidir.²⁹

Hizmet alıcısı ile hizmet tedarikçisi hizmetin üretimi ve ifası süresince sürekli etkileşim içerisinde olmaktadır ve bu sebeple hizmet alıcısı üretim sürecine doğrudan katılmaktadır. Bu durum temelde iki ana sonuca sebebiyet vermektedir. Bunlardan ilki, hizmeti üreten ve sunanın çoğu zaman aynı olması ve hizmet tedarikçisinin hizmetin doğrudan bir parçası olmasıdır. Bu sebeple hizmet tedarikçisi hizmetin bir parçasıdır. Hizmetin üretim ve tüketiminin eş zamanlı olmasının ikinci önemli sonucu ise hizmet alıcısının doğrudan hizmet üretim sürecinin içerisinde bulunmasıdır.³⁰

²⁴ Christian Grönroos, **Service Management and Marketing; Customer Management in Service Competition**, 3rd Edition John Wiley, & Sons West Sussex UK, s. 41

²⁵ Adrian Palmer, **Principles of Services Marketing**, McGraw-Hill Book Company, Berkshire, İngiltere, 1994, s.2

²⁶ İsmet Mucuk, **Temel Pazarlama Bilgileri**, İstanbul, 2016, 5. Basım, s. 304

²⁷ Orhan İçöz, **Hizmet Pazarlaması**, Turhan Kitapevi, Ankara, 2005, s. 9

²⁸ Mucuk, **a.g.e.**, s. 304

²⁹ Aydın, **a.g.e.**, s.2

³⁰ Sayım, Aydın, **a.g.e.** s. 3

Hizmet sağlayıcıları genellikle müşterileriyle yüz yüze hizmetin üretimini ve sunumunu yapmakta bazı durumlarda müşteri de bir eş üretici olarak hizmetin ortaya konulmasında aktif rol oynamaktadır. Burada örnek olarak bir konser veya tiyatro oyununu düşünebiliriz, müzisyenler/oyuncular hizmeti ortaya koyarken, izleyiciler/dinleyiciler bu durumu deneyimleyebilmekte ve hizmet tüketebilmektedirler.³¹

Hizmetin alımı esnasında hizmeti üretenle olan etkileşim ve iletişim sebebiyle insan faktörünün önemi, malların sunumu ve satışına kıyasla çok artmaktadır.

Bununla birlikte hizmetin ayrılmazlık özelliğinin istisnaları da vardır. Bu istisnalarda genellikle hizmet bir aracı vasıtasıyla müşterilere sunulmaktadır. Örneğin; bir sigorta acentesi sigorta hizmetini sigortayı sağlayan ana kurum adına müşterilere sunmaktadır. Bu duruma genellikle standartlaştırılabilen hizmetlerde rastlanmaktadır. Bu gibi özel durumların dışında ise hizmetin hizmeti sunan işletme tarafından doğrudan müşteriye ulaştırılması yani doğrudan dağıtımı gerekmektedir.³²

1.1.2.3. Heterojenlik

Hizmetlerin nitelikleri, kapsamaları faaliyet gösterilen sektörler bazında farklılık göstermektedir. Buna ek olarak aynı sektörde dahi her hizmet birbirinden farklı özellikler gösterebilecektir. Hizmetler ihtiyaç odaklı üretime konu edildikleri için hizmet kalitesi ve kapsamında farklı hususlar mevcut olabilmektedir. Bu durum da nihayetinde hizmetlerin standart olarak sunulmasını ve hizmetin kalite kontrolünün yapılmasını zorlaştırmaktadır.³³

Sunulan hizmetin kalitesi, hizmetin verildiği koşullara ve özellikle de hizmeti sunan kişiye sıkı sıkıya bağlıdır. Kişiler de farklı özellikleri sebebiyle farklı nitelikte hizmet sunacaklardır. Bunun da ötesinde aynı kişi bile farklı koşul ve zaman dilimlerinde farklı kalitede hizmet sunabilecektir. Bu durum ayrıca kişinin hizmeti verdiği zaman dilimindeki, motivasyonu, iş yükü, hizmeti alan tarafın yaklaşımı, hizmeti alan taraf ile etkileşimi gibi birçok husustan kaynaklanabilecektir.³⁴

³¹ Douglas Hoffman, John Bateson, Emma Wood, Alexadra Kenyon, **Services Marketing Concepts, Strategies and Cases Cengage Learning EMEA Learning**, İngiltere, 2009, s. 32

³² Öztürk, **a.g.e.**, s.22

³³ Nazlım Tüzel Uraltaş, Kenan Mehmet Ekici, **Hizmet Pazarlaması**, Savaş Yayınevi, 2010, Ankara, s. 11

³⁴ Mucuk, **a.g.e.**, s. 172

Hizmeti sunan kişinin ruh hâli, becerileri ve yeteneği kadar hizmeti alan kişinin de hizmet alımında aktif rolü ne kadar fazlaysa değişkenlik o kadar yükselebilmektedir.

Standartlaştırmanın önündeki engellerden insan faktörü sadece hizmeti sunan değil hizmeti alan kişilerle de ilgilidir. Her bir müşteri birbirinden farklıdır, dolayısıyla hizmetten beklentileri ve deneyimledikleri de birbirlerinden farklı olmaktadır.³⁵

Hizmet alıcısı hizmeti aldığı anda doğası gereği almış olduğu hizmete daha önce aldığı aynı nitelikteki hizmetlerle mukayese ederek hizmete ilişkin yargıya varacaktır. Sonuç olarak hizmetin kalitesi ve hizmeti alan tarafta yaratmış olduğu hizmeti sunun ile arasındaki ilişki ve etkileşime göre değişiklik gösterecektir.³⁶

1.1.2.4. Dayanıksız Olma ve Talep Değişkenliği

Hizmete ilişkin talep hizmetin verildiği döneme göre değişkenlik göstermektedir. Söz konusu talep değişkenliği sadece hizmetin verildiği uzun bir dönem için değil günden güne ve hatta bir gün içindeki saatlere göre bile önemli ölçülerde değişiklik gösterebilmektedir. Bu sebeple hizmet ifasını etkileyen en önemli özelliklerden biri talebin kontrol edilemeyecek şekilde dalgalanmasıdır.³⁷

Bu sebeple işletme çoğu zaman hizmet arzı ile hizmet talebi arasında denge kurmakta güçlük çekmektedir. Zira, bazı durumlarda hizmet arzı hizmet talebi karşısında yetersiz kalırken bazı durumlarda ise tam tersi olarak hizmet talebi hizmet arzı karşısında yetersiz kalabilmektedir. Bu durum da çoğu zaman işletme açısından ekonomik kayıplara neden olmaktadır. Talepteki dalgalanma nedeniyle işletmelerin üretim kapasitelerini tespit ederken güçlülere sebebiyet vermekte buna ek olarak verimliliğin tespitini de olumsuz etkilemektedir.³⁸

Örnek olarak uçak rezervasyonuna ilişkin olarak önceden tahmin edilemeyen talep değişkenliği işletme açısından hep kayıplar hanesinde yer alacaktır.³⁹ Söz konusu boş koltuk talebin artış gösterdiği bir başka dönem için satış için muhafaza

³⁵ Hamdi İslamoğlu, Burcu Candan, Kenan Aydın, Şenol Hacı Efendioğlu, **Hizmet Pazarlaması**, Beta Yayınları, 3. Baskı, İstanbul, 2014, s. 19

³⁶ Adrian Palmer, **Defining Relationship Marketing: An International Perspective Management Decision**, 1997, s. 319

³⁷ Mucuk, **a.g.e.**, s. 168

³⁸ Sayım, Aydın, **a.g.e.**, s.3

³⁹ Mucuk, **a.g.e.**, s. 172

edilemeyecektir. Bununla birlikte bir avukatın, terzinin, kuaförün veya doktorun müşterisiz, boş geçen zamanını daha sonra değerlendirilmek üzere ayırması, stoklaması, daha sonra satışa dönüştürmesi veya hizmeti hazırlayıp stoklaması mümkün değildir.

Birçok hizmet işletmesinde görece sabit bir kapasite vardır ve bu kapasite kullanılmadıkça ekonomik kayıp oluşmaktadır. Havayolları düşünüldüğünde, her bir uçuş için satılamayan bir uçak koltuğu, benzer şekilde bir film seansındaki sinema koltuğu veya bir gece boş kalan bir otel odası doğrudan ekonomik kayıp anlamına gelmektedir. Satılamayan, doldurulamayan bu kapasitelerin bir sonraki döneme (güne, seansa, uçuşa vb.) aktarılması mümkün olmamaktadır.⁴⁰

Bu sebeple hizmetlerde kapasitenin tamamını doldurmak için ortaya konan çabalara rağmen fiili kapasite çalışmak çoğu sektörde son derece zordur. Rezervasyon sistemleri, ön-satışlar, dinamik fiyatlama gibi araçlar değişken talebin yönetilebilmesine ve kapasite kullanımının artmasına olanak sağlamaktadır. Turizm sektöründe havayolları gibi işletmeler ellerindeki geniş veri setleri (eski rezervasyon ve uçuş bilgileri vb.) ile analizler yaparak kapasiteyi tam olarak doldurabilmek adına fazladan bilet satışı yapmaktadır. Bu şekilde kabul edilebilir bir risk olarak kapasitelerini tam olarak doldurmaya çalışmaktadırlar.⁴¹

1.1.2.5. Sahipliğin El Değiştirmemesi

Hizmet ile ticari mal kıyaslandığında ortaya çıkan en büyük farklardan biri hizmetin sahiplenilmemesidir. Ticari mal ele alındığında satın alma işlemi gerçekleştiğinde alıcı ticari mala sahip olmaktadır ancak hizmet işlemlerinde herhangi bir mülkiyet devri gerçekleşmez.⁴²

Bir hizmeti alan kişi, hizmeti aldığı anda tükettiği herhangi bir şeyin sahipliğinin el değiştirmesi söz konusu değildir. Bu sebepten ötürü hizmetlerin ikinci el pazarları da ortaya çıkmamaktadır.⁴³

Bununla birlikte, hizmet sunumunda hizmetin tüketiliyor olması sebebiyle çoğu hizmeti bir kiralama olarak düşünmek mümkündür. Örneğin spor salonuna veya

⁴⁰ Karahan, **a.g.e.**, s. 62

⁴¹ Aydın, **a.g.e.**, s.2

⁴² Uraltaş, Ekici, **a.g.e.**, s. 12

⁴³ İslamoğlu, Candan, Aydın, **a.g.e.**, s. 19

bir yüzme salonuna abone olan kişiler alaların belirli süre boyunca kendi kullanımları için kiralamış olmaktadır.⁴⁴

1.1.2.6. Emek Yoğunluğu

Hizmet sağlayan işletmelerde emek organizasyonun temelinde yer almaktadır. Hizmet organizasyonun etkinliği ve verilen hizmetin kalitesi ise doğrudan emeğe dayanmaktadır. Emeğe doğrudan bağlı olan bir organizasyonun doğrudan insanlara bağımlı olduğunu söylemek mümkün olacaktır. Bu yapıya sahip organizasyonlardaki aksaklıklar doğrudan personelin eğitimi ve bilgi seviyesindeki artış gibi hizmeti sunan insanlara yapılan yatırım ile giderilebilecektir.

Hizmet, alıcı ile satıcı arasındaki doğrudan iletişim, ilişki ve yakınlığa dayanmaktadır. Bu açıdan hizmet insanlar arasındaki iletişim ile doğrudan ilgili olup sektördeki insan faktörünün varlığı vazgeçilmezdir.⁴⁵

1.1.3. Hizmetlerin Sınıflandırılması

Hizmet kavramı içerisinde finansal hizmetlerden sağlık hizmetlerine, avukatlık, muhasebecilik, mimarlık gibi profesyonel hizmetlerden eğlence hizmetleri, fiziksel dağıtım hizmetleri, eğitim, iletişim ve araştırma hizmetlerine kadar geniş bir yelpazede hizmetler yer almaktadır.⁴⁶ Hizmetler çok geniş bir yelpazede yer aldığı için hizmetleri değişik açılardan farklı farklı şekillerde sınıflandırmak mümkündür.

1.1.3.1. Hizmetin Yapısı Açısından Sınıflandırma

Hizmetlerin neye yönelik olarak gerçekleştirildiği, yani hizmete söz konusu olan kişi/nesnenin fiziksel öğeler barındırma derecesine göre bir ayırım yapmak mümkündür. Bu ayırımın faydası tüketicinin fiziksel olarak hizmet sunumunda bulunup bulunmayacağı, hizmetin hangi aşamasında tüketici etkileşimine gerek duyulacağı, tüketicinin zihinsel bir çaba gösterip göstermemesinin gerekliliği gibi unsurların kolayca belirlenebilmesidir. Bu doğrultuda hizmetler yapısına göre

⁴⁴ Aydın, **a.g.e.**, s .5

⁴⁵ Sayım, Aydın, **a.g.e.**, s.2

⁴⁶ Hasan Gedik, **Hizmetlerin Pazarlanmasında Hizmet Kalitesinin Önemi**, Gazi Kitapevi, Ankara, 2017, s. 13-14

sınıflandırıldığında insan süreçli, madde süreçli, zihinsel uyarıcı süreçli ve bilgi süreçli hizmetler olarak ele alınabilecektir.⁴⁷

Christopher Lovelock tarafından yapılan sınıflandırmada hizmetin yapısına ilişkin olarak hizmete konu olan unsurun kişi olması iki ana gruba ayrılmıştır. Bunlar insan vücuduna yönelik ve insan zihnine yönelik hizmetlerdir. Ana unsurun nesne olması durumunda ise mal veya fiziksel nesnelere yönelik hizmetler ile dokunulmaz aktiflere yönelik hizmetler olarak bir ayırım yapılması mümkündür. Dokunulabilir bir hizmet olarak insan vücuduna yönelik hizmetler sağlık, taşıma, restoran gibi hizmetler iken mal ya da fiziksel nesneye yönelik hizmetler yük taşıma, endüstriyel bakım, kuru temizleme gibi hizmetler olabilecektir. Buna ek olarak dokunulamayan hizmetler grubunda insan zihnine yönelik olarak eğitim, televizyon yayıncılığı, müze gibi hizmetler yer alırken dokunulmaz aktiflere yönelik hizmetler bankacılık, muhasebecilik, güvenlik gibi hizmetlerdir.⁴⁸

Bu doğrultuda olarak hasta bir kişinin tedavi görebilmek için hastaneye bizzat gitmesi ve ulaşım hizmetinden yararlanacak bir kişinin, o ulaşım aracına binmesi gerekecektir. Ancak bankacılık hizmeti alan bir kişi, işini telefon veya internet aracılığıyla da halledebilecektir. Zihinsel olarak hazır bulunmayı gerektirmeyen bir duruma örnek olarak, öğrencilerin derse devamlılığı gerekmeden, televizyon veya internet aracılığıyla hizmet verilebilecektir.⁴⁹

1.1.3.2. Hizmet İşletmesinin Müşterileri İle Olan İlişki Türü Açısından Sınıflandırma

Müşterileri ile kurulan hilişki türüne göre sınıflandırması müşterinin işletme ile olan üyelik durumu ve hizmetin sürekliliği baz alınarak yapılabilmektedir.

Sürekli hizmet sunumu gerçekleştirilen ve üyelik ilişkisi kurulan hizmetlere sigortacılık ve bankacılık; üyelik ilişkisi bulunmayan ancak sürekli hizmetlere devlet karayolu ve radyo istasyonu gibi hizmetler örnek verilebilecektir. Bununla birlikte süreksiz olarak üyelik ilişkisi bulunmayan hizmetler araba kiralama ve posta

⁴⁷ Christopher Lovelock, **Managing Services: Marketing Operations and Human Resources**, Prentice Hall, 1992, s. 324

⁴⁸ Christopher Lovelock, **Services Marketing**, Upper Saddle River NJ Prentice Hall Inc.1996, s.29

⁴⁹ Nart, Okutan, Turna, Altunışık, Sütütemiz, Bulut, **a.g.e.**, s.46

hizmetleri; sezonluk tiyatro ve otobüs abonmanı gibi hizmetler ise süreksiz ancak üyelik ilişkisi bulunan hizmetlerdir.⁵⁰

Hizmeti alan ve hizmeti veren arasında oluşan ilişkisi her iki tarafa da çeşitli faydalar sağlamaktadır. Zira hizmet işletmesi açısından üyelik bağı müşterileri hakkında detaylı bilgilere sahip olmayı ve böylece ihtiyaçlarına uygun hizmetleri geliştirebilmeyi mümkün kılmaktadır. Hizmet alıcısı için ise uzun süreli üyeliklerde hizmet ücreti konusunda avantaj yaratabilmektedir.⁵¹

1.1.3.3. Hizmet İşletmesinin Esnekliğine Ve İnisiyatifi Açısından Sınıflandırma

Hizmet sağlayan işletmelerin hizmeti sunabilme esnekliğine ve müşterinin talebini karşılayabildiği inisiyatifine göre hizmetler sınıflandırılabilir. Bu çerçevede, işletmenin esnekliği ve müşterinin talebini karşılayabilme oranının yüksek olduğu hizmetler güzellik merkezi, mimari tasarım hizmetleri ve eğitim olarak belirtilebilecektir. Bununla birlikte her iki unsurun da düşük olduğu müşteri için özellikli bir inisiyatifin geliştirilemediği ve esnekliğin bulunmadığı hizmetlere toplu taşıma hizmetleri örnek verilebilecektir.⁵²

Bununla birlikte bazı durumlarda hizmet sağlayıcı müşterinin ihtiyaçlarını karşılamadaki inisiyatifini düşük iken hizmetin ve hizmet sisteminin özelliğinin yüksek derecede esnekliğe izin verdiğini görülebilmektedir. Bu tip hizmetler restoran, otelcilik hizmetleridir. Tam tersi olarak kitle eğitimi, koruyucu sağlık hizmetlerinde ise ihtiyaç karşılama özelliği yüksek iken hizmet sisteminin esneklik göstermemektedir.⁵³

1.1.3.4. Kullanıcılar Açısından Sınıflandırma

Kullanıcılar açısından hizmetler üçe ayrılır. Bunlardan ilki son tüketiciye yönelik hizmetler; ikincisi kurumlara yönelik hizmetler; üçüncüsü ise karma hizmetlerdir. Sinema, tiyatro, konser gibi eğlence hizmetlerinin hedef kitlesi doğrudan son tüketicidir. Kurumların temizlik ve bakım hizmetleri, danışmanlık

⁵⁰ Lovelock, Lauren Wright, **Principles of Service Marketing and Management**, Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey, 2002; s. 53

⁵¹ Malcolm McDonald, Adrian Payne, **Marketing Planning For Service**, Butterworth Heinemann, Oxford, 1996, s. 12

⁵² Lovelock, Wright, **a.g.e.**, s. 64

⁵³ Nihan Özgüven, **Hizmet Pazarlamasında Müşteri Memnuniyeti Ve Ulaştırma Sektörü Üzerinde Bir Uygulama**, Ege Akademik Bakış, 2008, s. 657

hizmetleri de yine kurumlara yöneliktir. Öte yandan, bankacılık, sigortacılık ve danışmanlık gibi hizmetlerden hem kurumlar hem de bireyler yararlanabilmektedir.⁵⁴

1.1.3.5. Amaç Açısından Sınıflandırma

Hizmetleri veren işletmenin amaçları açısından hizmetler, kar amacı olan hizmetler ve kar amacı olmayan hizmetler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Bütün işletmeler için kar, hem etkinlik hem de verimlilik ölçüsüdür. Ancak, kar amacı gütmeyen örgütlerde amaç, kar değil, hizmettir. Bu nedenle, kar gibi ortak bir ölçüt mevcut değildir. Bu örgütlerde amaç, gelirlerle giderler arasındaki farkı artırmaktan ziyade, belli bir kaynakla mümkün olduğu kadar çok hizmet vermek veya belli bir hizmeti mümkün olduğu ölçüde az kaynak kullanarak gerçekleştirmektir.⁵⁵

1.1.4. Hizmet Sektörü

Tarım, sanayi ve hizmet sektörleri dünya ekonomisinde yön veren temel sektörlerdir.

Tarım ve sanayi sektörleri fiziksel malların iktisadi faaliyetlerinden oluşurken; hizmetler sektörü, genelde hizmet sektörünün ne olmadığı üzerinden tanımlanmaktadır. Birçok tanımı olmasına rağmen hizmetler sektörü için, tarım ve sanayi sektörleri dışında kalan tüm üretim faaliyetlerini kapsadığı söylenebilecektir.⁵⁶

1.1.4.1. Hizmet Sektörünün Sınıflandırılması

Hizmet sektörünü, hizmet alıcısı açısından temin etmiş olduğu hizmet çerçevesinde kendisinde veya kendi lehine değişikliklere sebebiyet veren sektörler olarak tanımlamak mümkündür.⁵⁷

Ekonomik faaliyetlerin yerine getirilmesinde önemli bir konuma sahip olan hizmet sektörü heterojen yapısı ile geniş bir alanı kapsamaktadır. Bu sebeple hizmet

⁵⁴ Nart, Okutan, Turna, Altunışık, Sütütemiz, Bulut, **a.g.e.**, s.45

⁵⁵ Davut Aydın, Kar Amacı Güden ve Kar Amacı Gütmeyen İşletmelerin Karşılaştırılması, **Eskişehir A.Ü. İ.I.B.F. Dergisi**, Eskişehir, 1992, Cilt:10, Sayı:1-2, s. 246

⁵⁶ Fuat Öz, Gökhan Demirtaş, Berrin Onaran, Esra Çiğerci, Burcu Mucan, Zeki Atıl Bulut, Alparslan Özmen, Erdem Akkan, Ayşe Özgöz, Tülin Çakır, Ali Fikret Aydın, Nurgül Emine Barın, **Hizmet Pazarlaması**, Efil Yayınevi, Ankara, Kasım 2017, s. 23

⁵⁷ M. Hanifi Aslan, **Hizmet Ekonomisi**, Alfa Yayınları, İstanbul, 1998, s.9., s.9

sektöründeki faaliyetlerin farklı sınıflandırmalarının yapılması mümkün bulunmaktadır.

Hizmet sektörünün teknoloji içeriklerine göre alt başlıklara ayrılması mümkündür. Buna göre hizmetler temel olarak “bilgiye dayalı hizmet sektörleri” ve “geleneksel hizmet sektörleri” olmak üzere iki ayrı kategoride değerlendirilmektedir. Bilginin baz alındığı hizmet sektörleri; bankacılık, danışmanlık, müteahhitlik ve teknik hizmetler, reklamcılık ve dağıtım, sigortacılık, sağlık, bilgi teknolojisi, eğitim gibi alt sektörlerden oluşmaktadır. Geleneksel hizmetler ise temel olarak ticaret, turizm, taşımacılık gibi hizmetlerdir.⁵⁸

Birleşmiş Milletler tarafından, ekonomik faaliyetlerin daha geniş analizlerini kapsayan istatistiki çalışmalarda baz alınan ve uluslararası verilerin karşılaştırmasının yapılabilmesini sağlayan bir araç olarak kullanılan merkezi bir sınıflandırma bulunmaktadır.⁵⁹ Uluslararası standartlar içerisinde “uluslararası standart sanayi sınıflandırması” en yaygın uygulanan standartlardan biridir. Bu standart, tüm ekonomik sektörleri kapsayan bir faaliyet sınıflamasıdır. Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal Konseyi tarafından ilk defa 1948 yılında hazırlanan standart, tüm ekonomik faaliyetlerin sınıflandırılması için oluşturulmuştur.⁶⁰ Bu sınıflandırmaya göre sektörler tarım, sanayi hizmetler olmak üzere üç ana başlığa ayrılmıştır. Alt sektör gruplarından biri olan hizmetler ise hizmet sektöründeki tüm faaliyetleri kapsayacak şekilde on sekiz⁶¹ alt faaliyete ayrılmıştır.

Bir başka standart ise Avrupa Birliği İstatistik Ofisi tarafından oluşturulan Avrupa Topluluğu’nda ekonomik faaliyetlerin istatistiki sınıflamasıdır. Söz konusu sınıflama, alt sektörler altına haneli bir kod verilmesi sebebi ile altı faaliyet sınıflaması olarak adlandırılmaktadır.

⁵⁸ Mehmet Behzat Ekinci, **Gelişmekte Olan Ülkelerin Hizmet Ticaretindeki Yeri Ve Türkiye; Hizmet Ticaretinde Türkiye'nin Stratejik Sektörlerine İlişkin Değerlendirmeler**, <http://www.akademiktisat.net>, , çevrimiçi (27.01.2018)

⁵⁹ UN, **International Standard Industrial Classification of All Economic Activities**, Revision 4, New York, 2008, <https://www.bundesbank.de>, çevrimiçi (27.01.2018), s. 7

⁶⁰ Öz, Demirtaş, Onaran, Ciğerci, Mucan, Bulut, Özmen, Akkan, Özgöz, Çakır, Aydın, Barın, **a.g.e.**, s. 23

⁶¹ Bu alt sektörler; D- Elektrik, Gaz, Su ve Havalandırma; E- Su kaynağı kanalizasyon, atık yönetimi; F- İnşaat; G- Perakende ve toptan ticaret; motorlu araçlar tamiri; H- Ulaştırma ve depolama; I- Konaklama ve yiyecek servisi aktiviteleri; J- Bilgi ve İletişim; K- Finans ve sigorta işlemleri; L- Emlakçılık; M- Profesyonel, bilimsel ve teknik aktiviteler; N- İdari ve destek hizmeti aktiviteleri; O- Kamu yönetimi ve savunma; zorunlu sosyal güvenlik; P- Eğitim; Q- İnsan sağlığı ve sosyal hizmetler; R- Sanat, eğlence ve rekreasyon; S- Diğer hizmet aktiviteleri; T- Hane halkının işveren olarak aktiviteleri; U- Bölge dışı organizasyon ve kişilerin aktiviteleri

Altılı faaliyet kodlaması Avrupa'da ekonomik faaliyetlerle ilgili istatistiklerin üretilmesi ve yayılması amacına yönelik bir başvuru kaynağıdır. Söz konusu kodlama ile ekonomik faaliyetlere ilişkin istatistiki verilerin hem ülke içinde hem de dünya düzeyinde karşılaştırılması açısından çok önemli bir araçtır.⁶² Hizmet sektörü açısından amaç temel olarak hizmet sektörünün farklı niteliklerdeki alt faaliyet sektörlerinin etkin bir şekilde sınıflandırılmasıdır.

1.1.4.2. Hizmet Sektörünün Gelişimi ve Önemi

Hizmet sektörü, 1900'lü yılların ortalarından itibaren tarım ve üretim sektörünü geride bırakarak ön plana çıkmıştır. Sektör ilk dönemlerde gelişmiş ekonomilerde kendine yer bulmuş olsa da ilerleyen dönemlerde gelişmekte olan ekonomilerde de ön plana çıkmaya başlamıştır.⁶³

Teknoloji ve haberleşmedeki gelişmeler üretimi sorun olmaktan çıkarmış, uzaklık ve sınırları ortadan kaldırmıştır. Bu değişim sürecinde ekonomik büyüme gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde üretimden hizmet sektörüne doğru kaymıştır.⁶⁴

Dünyadaki ekonomilerde hizmet sektörünün gelişmesinin ve büyümesinin teknoloji ve haberleşmedeki gelişmelerin yanısıra farklı nedenleri de bulunmaktadır. Bu nedenler; insanların teknoloji ile birlikte aynı iş için harcamış oldukları zamanın artması, kadınların iş hayatında katılımının artış göstermesi, farklı ürün gruplarının ortaya çıkması, doğal dengeye ve kaynakların kullanımına verilen önemin artması, insanların yaşayış tarzları ve beklentilerindeki farklılaşma olarak sıralanabilecektir.⁶⁵

Hizmet sektöründeki gelişmelere baktığımızda, sektörün sürekli büyüdüğü görülmektedir. Bugün dünya ekonomisinin önemli bir kısmı hizmetlerden oluşturmaktadır. Dünya Bankası'nın 2016 yılı verilerine baktığımızda hizmetlerin dünya gayri safi yurtiçi hasılasının %60'undan fazlasını oluşturduğunu görmekteyiz.⁶⁶

Hizmet sektörünün ülkelerin gayri safi yurtiçi hasıllarındaki artışına ilişkin olarak 1989 ve 1999 yılında yapılan iki araştırma analiz edilmiştir. 1989 yılında

⁶² Mehmet Çimi, Yurtdışı Eğitim Danışmanlığı Sektöründeki Katma Değer Vergisi Kaybı, **Vergi Dünyası**, Aralık 2017, www.vergidunyasi.com.tr, çevrimiçi (01.05.2018)

⁶³ Arif Özsağır, Aliye Akın, Hizmetler Sektörü İçinde Hizmet Ticaretinin Yeri Ve Karşılaştırmalı Bir Analizi, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:11, S. 41, s. 312-331, www.esosder.org, çevrimiçi (01.05.2018)

⁶⁴ İlker Parasız, **Para-Banka ve Finansal Piyasalar**, 7. Baskı, Bursa, Ezgi Yayınevi, s. 62

⁶⁵ Öztürk, **a.g.e.**, s. 15

⁶⁶ Dünya Bankası, **Economy & Growth**, <http://data.worldbank.org/indicator>, çevrimiçi (01.05.2018)

yapılmış olan araştırmada Amerika Birleşik Devletleri'nin gayri safi yurtiçi hasılanın %69'unun, İngiltere'nin %62'sinin hizmet sektörüne ait olduğu saptanmıştır. 1999 yılındaki araştırmada ise bu oranlar Amerika Birleşik Devletleri için % 75, İngiltere için %73 olarak belirlenmiştir.⁶⁷

OECD ülkelerinde ise bazı ülkeler hizmet sektörünü lokomotif olarak belirleyip ekonomilerini yönlendirmektedir.

Hollanda'da gayri safi yurtiçi hasılanın % 74'ünü hizmet sektörü oluşturmaktadır. Hizmet sektöründe ise finansal sektörün gelişmiş olduğu gözlemlenmektedir.⁶⁸

İtalya'da hizmet sektörünün gayri safi yurtiçi hasıladaki üretim sektörü ile kıyaslandığında oldukça yüksektir. Bununla birlikte hizmet sektörü içerisinde üretim sektörüne yönelik olarak verilen ürün lojistiği, diğer destek hizmetlerinin önemli bir paya sahip olduğu söylenebilecektir. İnşaat sektörü İtalyan ekonomisinin temel sektörlerinden biridir, gayri safi yurtiçi hasılanın yaklaşık % 6'sını oluşturmaktadır.⁶⁹

Hong Kong'da üretimin büyük bir kısmı, Çin ve çevre ülkelere kaydırılmış durumdadır. Hong Kong ekonomisini yönlendiren finans, dış ticaret, bankacılık ve deniz taşımacılığı sektörleridir. 2015 yılında hizmetler sektörünün Hong Kong ekonomisi içindeki payı, %92 seviyesindedir.⁷⁰

Türkiye'de de gayri safi yurtiçi hasılanın içerisindeki hizmet sektörünün payı zaman içerisinde büyüme yaşanmıştır. Türkiye'de 1960 yılında %26,5 olan hizmetler sektörü payı, 2015 yılında %57,4 oranına yükselerek ciddi bir gelişme göstermiştir.⁷¹

Türkiye'deki hizmet sektörünün alt sektörleri grupları incelendiğinde gayri safi yurtiçi hasılanın %36,8'i ulaştırma ve depolama, %14,4'ü idari ve destek hizmet faaliyetleri, %12,8'i konaklama ve yiyecek hizmeti faaliyetleri, %11,8'i bilgi ve

⁶⁷ Gedik, **a.g.e.**, s. 14

⁶⁸ Türkiye Cumhuriyeti Ekonomi Bakanlığı, **Ülke Raporları**, Hollanda, <https://www.ekonomi.gov.tr/portal/faces/home/disliiskiler/ulkeler/ulke-detay/Hollanda/html>, çevrimiçi (02.05.2018)

⁶⁹ Türkiye Cumhuriyeti Ekonomi Bakanlığı, **Ülke Raporları**, İtalya, <https://www.ekonomi.gov.tr>, çevrimiçi (02.05.2018)

⁷⁰ Türkiye Cumhuriyeti Ekonomi Bakanlığı, **Ülke Raporları**, Hong Kong, <https://www.ekonomi.gov.tr>, çevrimiçi (02.05.2018)

⁷¹ Öz, Demirtaş, Onaran, Ciğerici, Mucan, Bulut, Özmen, Akkan, Özgöz, Çakır, Aydın, Barın, **a.g.e.**, s. 27

iletişim, %11,3'ü ise mesleki, bilimsel ve teknik faaliyetleri oluşturduğu görülmektedir.⁷²

1.1.5. Hizmet İşletmelerinin Genel Özellikleri ve Stratejileri

Hizmet işletmeleri, hizmet üretmek ve pazarlamak için faaliyette bulunan işletmelerdir. Bu işletmeler üretim faktörlerini bir araya getirip hizmet üretirler ve kar amacıyla kurulup, işletilmektedirler⁷³

Hizmet işletmeleri diğer ticari işletmeler gibi kar elde etmeyi hedeflemektedir. Bununla birlikte hizmet işletmelerinin de faaliyetlerini sürdürmeleri ve hizmetlerini müşterilerine ulaştırabilmeleri için karlılıklarını sürdürmeleri kılmaları gerekmektedir. Hizmet işletmeleri ile hizmet kuruluşlarını kar amaçlı olma özelliğiyle ayırtmak mümkündür.⁷⁴

Hizmetlerin mallar gibi standart olarak ortaya konması ve müşterilere sunumu oldukça zordur. Hizmet sunan kişinin ruh hali ve iletişim becerileri tüketicileri doğrudan etkileyebilmektedir.⁷⁵ Bu doğrultuda, hizmet sunan işletme personelinin seçilmesi ve görevlendirilmesi hususunda özen gösterilmeli ve personelin nitelikleri ile işin özelliklerinin uyumluluğu aranmalıdır.⁷⁶

Bununla birlikte talep ve kapasite uyumlu hale getirilmesi tüm işletmelerin arzuladıkları bir amaçtır. İmalat işletmeleri mevcut kapasitenin kullanımında stoklama imkanı sebebi ile talebin şekline ve dalgalanmasında belirli dereceye kadar bağımsız olarak hareket edebilse de hizmet işletmelerinde bu durum söz konusu değildir.⁷⁷ Bu sebeple genellikle sabit kapasite ile çalışan hizmet işletmelerinde kapasitenin etkin bir şekilde yönetiminin oldukça zor olması hizmet işlemlerinin bir diğer önemli özelliği olarak ön plana çıkmaktadır.

⁷² Türkiye İstatistik Kurumu, **Haber Bülteni**, 27 Aralık 2016, S. 21528, www.tuik.gov.tr, çevrimiçi (02.03.2018), s. 2

⁷³ Zeyyat Sabuncuoğlu, Tuncer Tokol, **İşletme**, Bursa, 2005, Alfa Aktuel Yayınları, s.69

⁷⁴ Pınar Seden Meral, Finansal Hizmet İşlemlerinde Kurumsal Bankacılık, **İletişim Fakültesi Dergisi**, 2007, S. 29, http://www.journals.istanbul.edu.tr/, çevrimiçi (02.03.2018)

⁷⁵ Aydın, **a.g.e.**, s. 2

⁷⁶ Şükrü Yapraklı, Erkan Sağlık, **Hizmet İşletmelerinde Rekabet Aracı Olarak Hizmet Kalitesi Ve İlişki Kalitesi: Konaklama İşletmelerinde Bir Uygulama**, Temmuz 2010, www.e-dergi.marmara.edu.tr, çevrimiçi (02.05.2018)

⁷⁷ Gedik, **a.g.e.**, s. 52

Hizmet işletmelerinde, ortaya çıkan ürünün kalite miktarını ölçme imkanı oldukça sınırlıdır. Hizmet sunumunda kalite müşteri tarafından algılanan bir şeydir ve hizmetin sunumu esnasında ortaya çıkmaktadır. Hizmetlerin mallardan farklı özellikleri ve soyut olmaları sebebiyle hem müşterilerin beklentileri ve algıladıkları memnuniyet seviyeleri farklı olmakta hem de işletmeler için kaliteyi ölçmek zorlaşmaktadır. Bunu ek olarak işletmelerin doğrudan kontrolünde olmayan müşterilerin bazı hizmetin üretiminde / sunumunda rol almaları kalite yönetimini daha da zorlaştırmaktadır.⁷⁸

Üretim sektöründeki işletmeler, stratejik yönetimlerinde farklı birçok strateji uygulayabilmektedir. Bu stratejilerin ticari hayatta oldukça önemli olduğu ve işletmelerin bu şekilde üstünlükler sağlayabildiği bir gerçektir. Teknoloji ve yenilik odaklı bu çabalar genellikle standart ve somut bir çıktısı olan üretim sektörü üzerinde odaklaşmaktadır.⁷⁹

Ancak günümüzde hizmet işletmeleri de strateji oluşturma konusunda üstünlüklere sahip olabilmektedirler. Hizmetin soyut olması, müşteriye sunulduğu tüketiliyor olması, insan faktörüne çok sıkı bir şekilde bağlı olması, stoklanamıyor olması hizmet işletmelerini üretim işletmelerine kıyasla stratejik rekabette geri kalmasına sebebiyet vermektedir. Hizmet işletmeleri bu dezavantajlı durumu hizmet çeşitliliği artırma, patent hakkına sahip olarak kendi teknolojilerini üretebilme olanağı, maliyetlerini daha kolay kontrol edebilme özelliği, fiyat farklılaştırması yapabilmeleri, şirket satın alarak büyümenin daha kolay olması gibi stratejilerle avantaja dönüştürebilmektedir.⁸⁰

1.2. Vergi Hukuku Açısından Hizmet

1.2.1. Hizmetin Türk Vergi Hukukundaki Tanımı

Türkiye'deki dolaysız vergi mevzuatında genel hizmet tanımına yer verilmediğini görülmektedir.⁸¹

⁷⁸ Palmer, **a.g.e.**, s. 277

⁷⁹ Uraltaş, Ekici, **a.g.e.**, s.72

⁸⁰ Şafak Ertan Çomaklı, Kenan Mehmet Ekici, Tarık Zeki Şahım, **Geleceği Planlamada Stratejik Yönetim**, A-C Kitabevi, Ankara, 2007; s. 47

⁸¹ Erdoğan Öcal, Yurt Dışından Alınan Hizmetler Ve Vergisel Sorunları, **Vergi Sorunları**, Temmuz 2013, Sayı 298, <http://www.vergisorunlari.com.tr/>, (çevrimiçi) 14.03.2017, s.2

Bununla birlikte hizmetlerin alt grubu olarak tanımlanabilecek serbest meslek faaliyetleri tanımına G.V.K. 65.⁸² maddesinde şahsi mesai, ilmi veya mesleki bilgiye dayanan ticari olmayan faaliyetler şeklinde yer verilmiştir.

221 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği⁸³'nde serbest meslek faaliyetinin özelliklerine yer verilerek kavrama ilişkin kriterler tanımlanmıştır. Bu çerçevede ilgili tebliğde serbest meslek faaliyetinin anaparadan ziyade kişisel mesaiye veya bilgiye dayanması, kişinin kendi sorumluluğu altında kendi nam ve hesabına yapılması ve nihai olarak süreklilik arz etmesi gerektiği belirtilmiştir.

Bu doğrultuda G.V.K. ve K.V.K.'nunda, hizmetlerin, serbest meslek faaliyetleri kapsamında verilen hizmetler” ve “bunlar dışında kalan ticari hizmetler” olarak iki çeşit hizmet dikkate alınarak düzenleme yapıldığı sonucuna varmak mümkün bulunmaktadır.⁸⁴

Buna ek olarak, K.D.V.K.⁸⁵ 4. maddesinde⁸⁶ hizmet teslimi sayılan haller mal ithalatı dışında kalan işlemler olarak tanımlanmıştır. Hizmetin kapsamı ise bir şeyin yapılması, işlenmesi, meydana getirilmesi, imal edilmesi, onarılması, temizlenmesi, muhafaza edilmesi, hazırlanması, kiralanması ve bir şeyin yapılmamasının taahhüt edilmesi olarak belirlenmiştir.

1.2.2. Grup İçi Hizmet Kavramı

K.V.K. 13⁸⁷. maddesinde yer verilen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri çerçevesinde kurumların grup şirketleri ile

⁸² G.V.K. 65. Maddesi “Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.” şeklindedir.

⁸³ 1999 Yılında Yayımlanan 221 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

⁸⁴ Öcal, **a.g.m.**, s.2

⁸⁵ Kanun kabul numarası 3065 tarihi 25.10.1984; resmi gazete sayısı 18563, tarihi 02.11.1984

⁸⁶ Madde 4; “Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebilir. Bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her biri ayrı işlem olup, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirilirler.” şeklindedir.

⁸⁷ KVK 13. madde: “Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.” şeklindedir.

gerçekleştirmiş oldukları hizmet işlemlerinin emsallere uygun olması gerektiği vurgulanmıştır.

Transfer fiyatlandırması hükümlerinde hizmet tanımından ziyade grup şirketleri arasından gerçekleştirilen “grup içi hizmet” kavramına yer verildiği görülmektedir.

1 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Tebliği’nde⁸⁸ “11.1- Grup İçi Hizmetlerin Tanımı ve Kapsamı” bölümünde grup içi hizmet kavramı ana grup şirketinin grup şirketlerine veya aynı grupta faaliyet gösteren bağlı şirketlerin birbirlerine sunduğu hizmetler olduğu belirtilmiştir.⁸⁹

Buna ek olarak Türkiye’deki düzenlemelerde uygulamada sıklıkla görülen holdingler tarafından grup şirketlerine verilen hizmetlerin kapsamına yer verilmiştir. 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde “*holding şirketlerin diğer grup şirketlerine 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 gibi konularda hizmetler verilebileceği*” belirtilmiştir.⁹⁰

Grup içi hizmetler, transfer fiyatlandırması hususunda pek çok ülke mevzuatının temelini oluşturan OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi’nde farklı şekillerde tanımlanmıştır.

OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi’nde yer alan kavramların tanımının bulunduğu terimler sözlüğü bölümünde grup içi hizmetler bağımsız bir işletmenin de, kendi ihtiyacını karşılamak için ödemedede bulunmaya ya da yerine getirmeye istekli

⁸⁸ 18 Kasım 2007 tarihli ve 26704 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

⁸⁹ 11.1- Grup İçi Hizmetlerin Tanımı ve Kapsamı “*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.*”

⁹⁰ Resmi Gazete Tarihi: 03.04.2007 Resmi Gazete Sayısı: 26482, 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, Bölüm 8.7. “Holding şirketlerin genel idare giderlerinin bağlı şirketlere dağıtımı”

davranacağı (idari, teknik, finansal, ticari, vb. nitelikteki) faaliyet olarak tanımlanmıştır.⁹¹

OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nin "grup içi hizmetlerle ilgili özel değerlendirmeler" bölümünde ise grup içi hizmetlerin içeriğine ilişkin bilgiler bulunmaktadır. Bu kapsamda grup içi hizmetlerin yönetsel, teknik, finansal ve üretime yönelik hizmetler de dahil olmak üzere oldukça geniş bir kapsamda yer aldığı belirtilmiştir.⁹²

Sıklıkla verilen grup içi hizmetlerden bazılarının teknoloji, üretime yönelik, imalat, montaj, hammaddenin yönetilmesi, satış ve pazarlama, satınalma, lojistik hizmetleri, ödünç verme ve fon sağlama, eğitim ve insan kaynakları yönetimi, araştırma ve geliştirme faaliyetleri, likidite yönetimi, hukuki görüş sağlama, finansal danışmanlık, defter ve belgelerin üretilmesi ve saklanması, finansal tabloların oluşturulması ve çeşitli yönlerden denetlenmesi olarak sıralanması mümkündür.⁹³

OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nin yanısıra AB Transfer Fiyatlandırması Komisyonu'nun düşük katma değerli hizmetlere ilişkin rehberinde oldukça grup içi hizmetlere ilişkin detaylı bir liste yer almaktadır.⁹⁴ Bu listede grup içi hizmetler bilgi teknolojileri, insan kaynakları, pazarlama, hukuki, muhasebe ve idari, hizmetleri, teknik, kalite kontrol ve diğer hizmetler başlıkları altında sınıflandırılmış olup, akabinde hizmetlerin içeriklerine ilişkin detaylı bilgilere yer verilmiştir.⁹⁵ Söz konusu raporda grup içi hizmetlerin nitelikleri baz alınarak bir sınıflandırma oluşturulmuştur.

⁹¹ OECD, **Çok Uluslu İşletmeler Ve Vergi İdareleri İçin OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi**, Temmuz 2017, s.27

⁹² OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi Bölüm 4, "Neredeyse her ÇUİ grubunun, en başta idari, teknik, finansal ve ticari hizmetler olmak üzere, çok geniş bir kapsam içinde yer alan hizmetlerini üyelerine temin etmesi gerekmektedir. Bu tür hizmetler, tüm grup için yönetim, koordinasyon ve kontrol işlevlerinin sağlanmasını da içerebilmektedir. Bu tür hizmetleri sağlamanın maliyeti, başlangıçta ana şirket, bu amaç için görevlendirilen bir grup üyesi ya da başka bir grup üyesi tarafından üstlenilebilmektedir."

⁹³ Arif Bilir, Vergi Mevzuatımıza Göre Grup İçi Hizmetlerin Transfer Fiyatlandırmasında Hizmetin Yapılıp Yapılmadığının Tespiti, **Vergi Sorunları**, Şubat 2014, S. 305, <http://vergisorunlari.com.tr/>, çevrimiçi (13.03.2018)

⁹⁴ EU Joint Transfer Pricing Forum, **Guidelines On Low Value Adding Intra-Group Services**, Meeting of 4th February 2010, Centre de Conferences Albert Borschette Rue Froissart 36 - 1040 Brussels, s. 15

⁹⁵ Detaylı sınıflandırma: "Bilgi teknolojileri hizmeti; bilgi sisteminin kuruluşu, gelişimi ve yönetimi, yazılıma yönelik çalışma, donanıma yönelik çalışma, gelişim, yükleme ve periyodik/olağanüstü bakım, verinin iletilmesi ve sağlanması, yedekleme hizmetleri; insan kaynakları hizmetleri; personelin yönetimine yönelik, sözleşme, idare, sosyal güvelik ve mali faaliyetler, personel seçimi ve işe alım,

1.2.3. Grup İçi Hizmet Sağlayıcıları

1.2.3.1. Üstlenilen İşlev ve Riskler Açısından Hizmet Sağlayıcıları

Küreselleşme ve ÇUI'nin gerçekleştirmiş oldukları işlem hacimlerindeki artış ÇUI gruplarını daha efektif ve rekabetçi olmaları için mevcut yapılarını analiz etmeye mecbur kılmaktadır. Bu sebeple ÇUI'ler mevcut yapılarını gözden geçirerek daha efektif ve hızlı hareket kabiliyetine sahip olabilecekleri, aynı zamanda maliyetlerini minimize edebilecekleri bir iş modeli için yeniden yapılanmaya büyük önem atfetmişlerdir.

Genellikle, ÇUI'lerin operasyonlarını yeniden yapılandırma sürecini, küresel olarak geliştirilen üretici ya da distribütörlük iş modelleri izlemektedir. Böylece, gerçekleştirilen işlevlere, kullanılan varlıklara ve üstlenilen risklere göre grup içindeki işletmeler, sınırlı risk birimleri (fason üretici veya komisyoncu acente gibi), orta riskli birimler (sözleşmeli üretici, komisyoncu, sınırlı riskli distribütör) veya yüksek riskli birimler (tam kapsamlı üretici, tam kapsamlı distribütör) sınıflandırılmaktadır.⁹⁶

kariyere yön verme alanında destek sağlanması, tazminat ve yan hakların belirlenmesine yönelik destek, kişisel değerlendirme sürecinin tanımlanması, personel eğitimi, sınırlı süreli personellerin sağlanması, tam zamanlı ve geçici personelin paylaşımına yönelik koordinasyon ve ihtiyaç duyulmayan personelin yönetimi; pazarlama hizmetleri; pazarlama faaliyetlerine yönelik çalışma, gelişim ve koordinasyon, satış promosyonlarına yönelik çalışma, gelişim ve koordinasyon, reklam faaliyetlerine yönelik çalışma, gelişim ve koordinasyon, pazar araştırması, internet sitelerinin yönetimi ve geliştirilmesi, iştiraklerin müşterilerine dağıtılan dergilerin yayımı, hukuki hizmetler, kontrat ve sözleşmelerin taslak haline getirilmesi ve incelenmesine yönelik destek, sürekli hukuki danışmanlık, hukuksal ve vergisel görüşlerin taslak haline getirilmesi, hukuki yükümlülüklerin yerine getirilmesine yönelik destek, adli davalara yönelik destek, sigorta şirketleri ve brokerlara olan ilişkilerin merkezi yönetimi, vergi danışmanlığı, transfer fiyatlandırması çalışmaları ve gayri maddi varlıkların korunması; muhasebe ve idari hizmetler; bütçe ve faaliyet planlarının hazırlanması ve zorunlu defter takibine yönelik destek, dönemsel bilanço, yıllık ve olağanüstü bilançolar veya hesap özetlerinin hazırlanmasına yönelik destek, vergi beyanı, hesaplama ve vergi ödemeleri vb. gibi mali yükümlülüklerle uyuma yönelik destek; bilişim, iştirakin hesaplarının denetimi ve faturalama süreçlerinin yönetimi; teknik hizmetler; tesis, makine, ekipman ve süreçlere yönelik destek, mülk ve tesislerde olağan ve olağanüstü bakım faaliyetlerinin planlanması ve yürütülmesi, mülk ve tesislerde olağan ve olağanüstü yeniden yapılandırma faaliyetlerinin planlanması ve yürütülmesi, teknik know-how'un aktarılması, ürünlerin inovasyonuna yönelik rehberlik sağlama, fazla kapasitenin minimize edilmesi ve talebin verimli bir şekilde karşılanması, sermaye giderlerinin planlamasına ve uygulanmasına yönelik destek, verimliliğin izlenmesi, mühendislik hizmetleri; kalite kontrol hizmetleri; kalite ilkelerinin ve üretim standartlarının sağlanması, sertifikasyon, müşteri memnuniyeti programlarının geliştirilmesi ve uygulanması; diğer hizmetler;"

⁹⁶ Alexandra Corlaci, **Business Models For Tax And Transfer Pricing Purposes**, Accounting And Audit Department Faculty Of Economics And Business Administration, Babes-Bolyai University. Cluj-Napoca. Romania, s. 2

ÇUI grubundan hizmet sağlayıcıları çoğunlukla üstlenmiş oldukları fonksiyon ve riskler açısından sınıflandırılmaktadır. Bu doğrultuda şirketler merkezileştirilmiş destek hizmetleri sağlayan ortak bir servis merkezinden, gayri maddi duran varlıkların ana şirketin sahip olduğu bir yapıda sözleşmeli hizmet sağlayıcılarına ve gayri maddi haklara sahip olarak özellikli hizmetler konusunda uzmanlaşan hizmet sağlayıcılarına kadar farklı şekilde sınıflandırılabilmektedir.⁹⁷

Aşağıda hizmet sağlayıcıların üstlenmiş oldukları temel risk ve fonksiyonlar çerçevesinde sınıflandırmaları özetlenmiştir.

Tablo 1.1.: Hizmet Grup Şirketleri Tarafından Üstlenilen Temel Risk ve İşlevler

	Merkezi Destek Hizmetleri	Sözleşmeli Hizmet Tedarikçileri	Özellikli Hizmet Tedarikçileri
Hizmeti sağlarken kullanılan varlıklara yatırım	Düşük	Düşük	(Çok) Yüksek
İnsan kaynakları	Verilen hizmete göre değişkenlik gösteriyor	Düşük gelir	Yüksek gelir
Değerli gayrimaddi varlıklar	-	-	x
Rutin gayrimaddi varlıklar	x	x	x
Faturalama ve tahsilat	x	x	x
Genel yönetsel fonksiyonlar	x	x	x
Pazar riski	-	-	x
Tahsilat riski	-	-	x
Kur riski	-	-	x
Sorumluluk riski	x	x	x

Kaynak: Anuschka Bekker, Transfer Pricing Restructurings Streamlining all the way, IBFD, 2009, s. 35.

İlişkili kişiler arasında gerçekleştirilen hizmet işlemlerinde tarafların üstlendiği işlevler, katlandığı riskler ve kullanılan varlıklar ne kadar fazla olursa ilgili

⁹⁷ Anuschka Bekker, **Transfer Pricing Restructurings Streamlining all the way**, IBFD, 2009, s. 34.

tarafın yarattığı katma değer o kadar fazla olacağından, elde etmiş olduğu karlılığın yaratmış olduğu katma değer ile orantılı olması beklenmektedir. Bu doğrultuda, şirketlerin sınıflandırılmasının etkin bir şekilde yapılması, gerçekleştirilen işlemlerin fiyatlandırılması ve işlemde tarafların elde etmesi gereken karlılığın tespitine yönelik olarak etkili bir araç olacaktır.⁹⁸

Bununla birlikte şirketlerin ana faaliyet konusu kapsamında bulunmayan destek hizmetleri hususunda grubun yönetsel ve faaliyetlerini sürdürebilmesi açısından önem arz etmektedir. Nispeten daha sınırlı bir organizasyon ile sınırlı bir alan faaliyet gösteren çok uluslu işletmeler tek yönetim şirketinden yönetsel ve organizasyonel destek hizmetleri temin edebilmektedir. Ancak birden fazla bölgede faaliyet gösteren uluslararası ÇÜİ işletme gruplarında yönetsel yapılanma çoğu zaman bölgesel merkezler ve bu merkezlerin bağlı olduğu ana yönetsel merkez şeklinde oluşturulmaktadır.

Birden fazla iş birimleri bazında faaliyet gösteren ÇÜİ gruplarında ise ana merkeze bağlı iş birimi bazında farklı bölgesel yönetim merkezleri de oluşturulabilmektedir. Söz konusu ÇÜİ'ler ihtiyaçlarına binaen yönetsel ve organizasyon destek ve danışmanlık hizmetlerinin ilgili bölgesel merkezlerden veya ana grup şirketinden temin edebilmektedir. Bununla birlikte merkezleşmenin olmadığı, her bir grup şirketinin kendi yönetsel kararları doğrultusunda hareket ettiği ÇÜİ grupları da mevcuttur.

1.2.3.2. Holding Şirketler

Ülkemizde grup şirketleri daha çok "Holding Şirketleri" olarak faaliyet göstermektedir.⁹⁹

Holding şirket kavramının kabul görmüş olan ortak bir tanımı bulunmamakla birlikte her bir ülke mevzuatında ve literatürde farklı şekillerde tanımı mevcuttur.

6102 sayılı T.T.K.'nın 519. maddesinde holdinglere ilişkin olarak hüküm bulunmaktadır. Söz konusu hüküm çerçevesinde holding şirketler amacı başka işletmelere katılmaktan ibaret olan şirketler olarak tanımlanmıştır.

⁹⁸ EY Türkiye, **Vergi Rehberi 2015**, <http://www.vergidegundem.com>, çevrimiçi (13.01.2018), s.49

⁹⁹ A. Feridun Güngör, Hakan Orhan, Transfer Fiyatlandırması Açısından Grup İçi (Holding) Yönetim Hizmetleri, **Yaklaşım**, Eylül 2009, S. 201, s. 68

Holding şirketler, kuruluşu dışındaki bir veya birçok şirketin, bu şirketler üzerinde sevk ve idare ile kontrol imkanlarını devamlı ve etkili bir şekilde kullanılabilecek miktarda pay senetlerine sahip olan şirketler olarak da tarif edilebilmektedir.¹⁰⁰

Bununla birlikte holding şirketleri, ekonomik bir bütünlük sağlamak amacıyla birden fazla işletmeye, yönetim ve denetimini mümkün kılan oranda katılan ana şirket olarak tanımlamak mümkündür.¹⁰¹

Holding şirketlerin diğer şirketler üzerindeki kontrolünün sağlanabilmesi için özellikle halka açık şirketlerde hisseler birçok ortak arasında küçük miktarlarda dağıtıldığından, kararlarda söz sahibi olmak için hisse senetlerinin çoğunluğuna sahip olmak gerekmektedir.¹⁰²

Örnek olarak İsviçre’de holding şirket başka ortaklıkların faaliyetini kontrol edebilecek yani onların yönetim kurullarına hakim olabilecek sayıda hisse senedine sahip bir ortaklık olarak belirtilmektedir. İsviçre doktrininde ise holding şirket, katıldığı ortaklıkların (yavru ortaklıkların) yönetimini elinde tutacak, kendi isteklerini onlara kabul ettirecek ve gerekirse onların iktisadi politikalarını belirleyebilecek oy gücünü sağlayan sermaye ile başka ortaklıklara katılan ortaklık olarak tanımlanmak suretiyle “yönetim gayesi güdülen bir ortaklık” olarak ifade edilmektedir.¹⁰³

Bir şirketler grubu içinde holdinglere ana şirket, ana ortaklık veya hakim şirket; sermaye yatırılan şirketlere de bağlı şirket, yavru şirket, tabi şirket ya da fiyaly şirket adları verilmektedir.¹⁰⁴

Genel tanım ve kavram olarak bakıldığında ise “Holding Şirketi” kavramının grubun ana şirketi için kullanıldığı, “Holding” kavramının ise daha çok ana şirket ve ona bağlı iştirakleri kapsamak suret ile kullanıldığı görülmektedir.

¹⁰⁰ Orhan Nuri Çevik, **Anonim Şirketler**, Seçkin Kitapevi, Ankara, 1988, s. 1202

¹⁰¹ Nejat Tenker, **Türkiye’de Holdingler ve Vergi Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi**, Ankara, Kalite Matbaası, 1979, s. 12

¹⁰² Aksan, Hacıhüsrevoğlu, Özbaşar, Österim, Sarpyener, **Holding Muhasebesi ve Holdinglerin Organizasyon Yapıları**, Sermet Matbaası, 1982, s. 10-11

¹⁰³ Ahmet Ak, **Vergi Hukukunda İştirakler**, Savaş Yayınları, Ankara, Nisan 2009, s. 241

¹⁰⁴ Orhan Nuri Çevik, **Uygulamada Şirketler Hukuku**, 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002, s. 703

Holding şirketlerin grubun merkez şirketi olarak diğer tüm grup şirketlerine yönetsel nitelikte sevk ve idare hizmetleri sunması oldukça yaygındır.¹⁰⁵

1.3. ÇUI Kavramı ve Vergi Sistemlerine Etkisi

Küreselleşme uluslararası sınırların kalkmasına sebebiyet vererek mal ve hizmetin sadece belirli bir bölgede kalmamasına ve tüm dünyada dolaşmasına olanak sağlamıştır. Bunun neticesinde de, dünyada birçok ülkede faaliyet gösteren, merkezinin farklı bir ülkede üretim merkezlerinin ise farklı ülkelerde konumlandığı ÇUI'ler ortaya çıkmıştır.¹⁰⁶

ÇUI'lerin çeşitli yönlerden ele alınarak yapılan farklı tanımları bulunmaktadır. Sözlük anlamı olarak ÇUI ana merkez ve ana merkeze bağlı farklı ülkelerde yapan ve ana merkezin kontrolü altındaki firmaların oluşturdukları bütün olarak tanımlanabilecektir.¹⁰⁷

OECD tarafından ÇUI grubu iki ya da daha fazla ülkede ticari kuruluşlara sahip bulunan, ilişkili kuruluşlardan oluşan şirketler grubu, ÇUI ise bir ÇUI grubu üyesi olan kuruluş olarak tanımlanmaktadır. Bir başka deyişle, ÇUI'ler birden fazla ülkede kazanç sağlayabilecekleri ticari faaliyetlerini sürdüren küresel dünyadaki en önemli ekonomik aktörleri olarak tanımlanabilecektir.¹⁰⁸

Literatürde kabul edilebilir bir orandaki varlıklarının uluslararası alanda yatırım yapan bir şirketin çok uluslu şirket olarak kabul edilmesine ilişkin iki farklı görüş ortaya konmaktadır.¹⁰⁹

ÇUI'nin tanımlanmasında oran sınırı getiren bir görüşe göre işletme grubunun toplam varlıklarının %20'si diğer ülkelerde ise söz konusu grup ÇUI grubu olarak tanımlanabilecektir. Diğer bir görüşe göre ise, diğer ülkelerdeki faaliyetlerden

¹⁰⁵ Krisli Klaarman, **Intragroup Services Caught The Attention Of The Tax Authority**, Deloitte, <https://www2.deloitte.com>, t.y., çevrimiçi (15.07.2017)

¹⁰⁶ Ufuk Olcay, Tokay Acar, **Transfer Fiyatlandırması**, Seçkin Yayınları, Ankara, Haziran 2013, s. 23

¹⁰⁷ Halil Seyidoğlu, **Ekonomik Terimler Sözlüğü**, Güzem Yayınları, Ankara, Ocak 1992, s. 131

¹⁰⁸ Coşkun Can Aktan, İstiklal Vural, **Çokuluslu Şirketler**, Çizgi Kitapevi, Konya, 2006, s.12

¹⁰⁹ Hasan Tağraf, Küreselleşme Süreci ve Çok Uluslu İşletmelerin Küreselleşme Sürecine Etkisi, **C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 3, S. 2, 2002, s. 38.

elde edilen kâr ve satış, toplam satış içerisinde en az %35 düzeyinde ise işletme grubu ÇUI grubu olarak tanımlanabilmektedir.¹¹⁰

ÇUI'ler küresel bir anlayışla yönetilen ve denetlenen işletmeler olmakla birlikte, söz konusu işletmelerin temel hedefleri elde edebileceği en yüksek kazançla ulaşmaktır. Bu sebeple ÇUI'ler hedefleyen ulusal kimliğe sahip olmayan dünyada en güvenli ya da en yüksek kazancın olduğu yerlere yerleşerek veya taşınarak hareket etmektedirler.¹¹¹

Özellikle küreselleşmeyle birlikte karlarını artırma amacıyla hareket etmeleri ve örgütlenmelerini bu şekilde oluşturmaları temel özelliklerini oluşturmaktadır. Ayrıca oluşturdukları bağlı kuruluşlar ya da iştirakleri vasıtasıyla pek çok alanda faaliyet göstermektedirler.¹¹²

Bu çerçevede, ÇUI'ler merkezi bir ülkede bulunduğu halde, faaliyetlerini küresel olarak birden fazla ülkede sürdürmektedirler. Söz konusu ÇUI grupları birden fazla ülkede ana merkez tarafından koordine edilen şubeler, yavru şirketler veya bağlı şirketler aracılığıyla dünya çapında operasyon ağına sahiptirler. Söz konusu ÇUI grupları genel merkez tarafından tespit edilen grup politikasına uygun olarak stratejilerini tespit etmektedirler. Bu çerçevede grup şirketlerinin yatırım, üretim, araştırma geliştirme ve insan kaynakları politikası ile ilgili stratejik kararlar merkezde bulunan şirket tarafından alınmaktadır.¹¹³

Buradan hareketle ÇUI grupları birden fazla coğrafyada farklı ülkelerde operasyonlarını sürdürmelerine rağmen merkezi bir kontrol ve denetime sahip bulunmaktadır. ÇUI'ler temelde faaliyet gösterdikleri ülkelerde genellikle personel istihdam edilmesi ve gündelik operasyonları konusunda bağımsız iken grubun yönetimi olarak tek merkezden yönetilmektedirler. Bu açıdan bağımsız yerel ülkelerde faaliyet gösteren şirketler bağımsız şirket olarak değerlendirilebilecekken

¹¹⁰ Olcay, Acar, **a.g.e.**, s. 23

¹¹¹ Paul Hirst, Grahame Thompson, **Küreselleşme Sorgulanıyor**, Dost Kitapevi, Ankara, 1998, s. 37

¹¹² Yasemin Taşkın, **Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2012, s. 28

¹¹³ Gülten Kutal, Ali Rıza Büyüksulu, **Endüstri İlişkileri Boyutunda Çok Uluslu Şirketler ve İnsan Kaynağı Yönetimi Teori ve Uygulama**, Der Yayınları, 1996, İstanbul, s. 31

söz konusu şirketlerin stratejik olarak merkez şirket tarafından yönetimi ve denetimi söz konusudur.¹¹⁴

ÇUI'ler dünyaya yayılmış olan faaliyetleri, yüksek ticaret hacimleri ile dünya ekonomisinde ve faaliyet gösterdikleri ülkelerin ekonomilerinde önemli bir yer tutmaktadırlar.¹¹⁵ Bu nedenle ÇUI'ler ülkelerin vergilendirme yetkisi üzerinde yadsınamayacak büyüklükte bir baskı yapabilme gücüne sahiptirler. Gerçekten de ÇUI'ler, ülkelerin vergi yüküne göre merkez oluşturmak ve ülkelerin vergi sistemlerindeki farklılıkları kendi lehlerine kullanmak suretiyle, ülkelerin vergilendirme haklarını kullanmalarına ilişkin sıkıntılarla karşı karşıya kalmalarına ve vergi tabanlarının giderek küçülmesine sebep olmaktadır.¹¹⁶

Bu doğrultuda ÇUI'ler kar maksimizasyonu ve vergi yükünü azaltmak gibi amaçlara ulaşmak için konum ve uluslararasılaşmanın avantajlarından küresel anlamda yararlandığı söylenebilecektir.¹¹⁷ ÇUI'ler, küresel piyasalardaki aksaklıklar ve/veya boşluklardan faydalanarak vergi yükünü azaltma amaçlarına yönelik olarak işlem ve faaliyetlerini belirlemeleri sonucunda hükümetler, ülkelerinin vergileme alan ve kapasitelerini koruyabilmek için ulusal ve uluslararası alanda vergi sistemlerini değiştirme ve geliştirme zorunluluğuyla karşı karşıya kalmışlardır.¹¹⁸

Özellikle ÇUI'lerin ilişkili kişilerle gerçekleştirdikleri mal ve hizmet, gayri maddi hak, sermaye transferleri gibi işlemleri sonucunda gerek ÇUI'ler gerekse ülkeler açısından ortaya çıkan olumsuz sonuçları bertaraf edebilmek ve azaltmak amacıyla uluslararası alanda kullanılacak ortak yöntemler ortaya konması gereği doğmuştur.¹¹⁹

¹¹⁴ Ceyda Ilgaz, Küreselleşme ve 1980 Sonrası Türk Toplumuna ve Basınına Yansıması, **İ.Ü. İletişim Fakültesi Yayınları**, İstanbul, 2000, <http://eskidergi.cumhuriyet.edu.tr/makale/146.pdf>, çevrimiçi (07.05.2018), s. 5

¹¹⁵ Tağraf, **a.g.e.**, s. 8

¹¹⁶ İhsan Günaydın, Serkan Benk, Globalleşenin Vergi Sistemlerinde Ortaya Çıkardığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri-I, **Vergi Sorunları**, S. 179, Ağustos 2003, s. 158

¹¹⁷ Suna Oksay, **Şirketler Teorileri çerçevesinde Yabancı Sermaye Yatırımlarının Değerlendirilmesi**, <http://www.dtm.gov.tr>, çevrimiçi (07.05.2018)

¹¹⁸ Habib Yıldız, Şule Yıldız, **Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türkiye'de Yapılan Son Düzenlemeler**, Ankara, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2009, s. 128

¹¹⁹ Olcay, Acar, **a.g.e.**, s. 27

1.4. Grup İçi Hizmetlerin ÇUI'lere Sağladığı Avantajlar

Hizmet işlemlerinin ÇUI gruplarında sıklıkla gerçekleştirilmesinin ardında temel olarak ekonomik, organizasyonel ve vergisel avantajlar bulunmaktadır.

1.4.1. Ekonomik Avantajlar

ÇUI gruplarında farklı hizmet işlemleri gerçekleştirilebilmektedir. Bu hizmetler bir kereye mahsus, diğer grup şirketinin ihtiyacına binaen gerçekleştirilebilecek olduğu gibi; ÇUI işletme grubu altında olmanın getirdiği organizasyon yapısını ekonomik avantaja dönüştürmek maksadı ile düzenli olarak da temin edilebilmektedir.

ÇUI'ler, ölçek ekonomisinden ve ihtisaslaşmadan yararlanmak amacıyla, çok yaygın olarak; kendi içlerinde tamamen grup içi firmalara hizmet sağlayan birim ya da birimler oluşturma yoluna gitmektedirler.¹²⁰

Oluşturulan hizmet birimleri grup şirketlerine ihtiyaçlarına binaen hizmet sunması, grup üyelerinin farklı hizmetleri ilişkisiz kişilerden temin etmelerine gerek kalmamasına¹²¹ sebebiyet vermektedir.

Bununla birlikte, hizmetler merkezileştirilerek grup içerisinde uzmanlık alanları yaratılmakta, birden fazla şirketin aynı hizmet kapsamında harcayacağı zaman ve ekonomik maliyetlerin de önünde geçmektedir. Zira aynı işin, ayrı ayrı her şirkette yapılması gerekirken, sadece ana grup şirketi bünyesinde tek elden verilmesi hizmetin daha ucuza temin edilmesi yolu ile şirketlere ekonomik avantaj sağlanacaktır.¹²²

Diğer bir husus ise, ÇUI kur dalgalanmalarından ekonomik yarar sağlamak amacı ile grup içi hizmet işlemlerini araç olarak kullanabilmesidir. Bu doğrultuda hizmete ilişkin kaynaklar, kur değerinin düşük olduğu ülkeden kur değerinin farklılık gösterdiği ülkeye kaydırabilmekte¹²³ ve kurdaki değişiklik hizmet işletmeleri için ekonomik bir avantaja dönüşebilmektedir.

¹²⁰ Öcal, **a.g.m.**, s.2

¹²¹ Klaarman, **a.g.m.**, s.2

¹²² 06.05.1985 Tarihli, 258 Yayın Sıra No'lu Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyon Kararı

¹²³ İhsan Günaydın, Çok Uluslu Şirketler İçin Bir Strateji Olarak Transfer Fiyatlandırması, **Vergi Sorunları**, Sayı 141, Haziran 2000, s. 120

1.4.2. Yönetimsel Avantajlar

Grup içi hizmetler genel olarak grup dışındaki bağımsız işletmelerden tedarik edilebilecek danışmanlık, mali işler, avukatlık gibi hizmetler olabileceği gibi, şirketlerin günlük operasyonel faaliyetlerinin bir bölümü olabilecek eğitim, merkezi denetim, temizlik, bakım onarım gibi dâhili hizmetler olarak da sağlanabilmektedir.¹²⁴ Bununla birlikte grup içi hizmetler ÇUI grup şirketleri için dışarıdan alınması mümkün olmayan gruba özgü stratejik, yönetim, bazı gruba özgü teknolojilere ilişkin olarak danışmanlık hizmetlerinin alınmasını da mümkün kılmaktadır.

Şirketlerin grup içerisindeki uyumu, grubun yönetimsel yapısı ve organizasyonel hiyerarşi açısından ihtiyacı olan hizmetleri grup şirketlerinden temin etmesi önem teşkil etmektedir. Bu şekilde grup içerisindeki şirketlerin faaliyet alanları hizmetin sunuma ilişkin kalite düzeyi grup merkezinin kontrolünün altında olmaktadır.

Merkezi olarak sunulan hizmetler grup içerisindeki koordinasyonu ve operasyonel yönetimi sağlama noktasında grup şirketlerine avantaj sağlamaktadır. Örnek olarak finansman hizmetlerinin merkezi grup şirketi tarafından sunulması, iletişimin hızlı kurulması, değişen koşullara cevap verme noktasında gruba esneklik kazandırmaktadır.¹²⁵

1.4.3. Vergisel Avantajlar

Günümüzde ekonomilerin küreselleşmesi, sermayenin coğrafi mobilitesinin artmasına neden olmuştur. Coğrafi mobilite ile birlikte ÇUI gruplarının vergi matrahı daha hareketli olduğundan, yatırım ve finansman gibi işletme kararları da vergisel farklılıklara daha fazla duyarlı hale gelmiştir.¹²⁶ Böylelikle, ÇUI'lerin küresel yapılanmasının grup şirketlerinin vergi yükü üzerindeki etkisi artış göstermiş, etkin bir yapı kurularak vergisel avantajlar elde etmesi mümkün hale gelmiştir.

¹²⁴ Atilla KAVAN, Grup İçi Hizmetlerde Sözleşme Düzenlenmesi Ve Transfer Fiyatlandırması Açısından Değerlendirme, **Vergi Sorunları**, Ocak 2015, Sayı 316, <http://vergisorunlari.com.tr/>, çevrimiçi (14.08.2017), s.2

¹²⁵ Güngör, Orhan, **a.g.m.**, s. 67

¹²⁶ Günaydın, Benk, **a.g.m.**, s. 2

Grup içi hizmet işlemleri aynı grupta faaliyet gösteren ÇUI'ler tarafından sıklıkla gerçekleştirilmektedir. Bu sebeple, hizmet bedeline ilişkin tutarlarının ÇUI grubunun vergi matrahları ve ödedikleri vergi tutarları üzerinde doğrudan etkiye sahip olduğu söylenebilecektir.

Öte yandan grup şirketlerinin gerçekleştirdikleri hizmet faaliyetlerinin, daha yüksek oranlı vergi uygulanan ülkelerdeki vergiye tabi toplam geliri azaltmak amacı ile düşük vergi oranı uygulanan bölgelerde konumlandırılması tercih edilebilmektedir.¹²⁷ Bu durum ÇUI grubunun küresel vergi yükünü en alt seviyede tutarak toplam karı maksimum düzeye¹²⁸ ulaştırmasına sebebiyet verecektir.

Buna ek olarak ÇUI gruplarının faaliyet gösterdikleri bir ülke elde ettikleri karı diğer bir ülkede faaliyet gösteren grup şirketine aktarabilmesi için reel sermaye hareketi şart değildir. Zira, grup şirketleri arasındaki ticarete fiyatlar yolu ile de karın aktarımı mümkündür.¹²⁹

ÇUI'ler ülkeler arasındaki farklılıklardan yararlanarak karların maksimizasyonu yönünde fiyat politikalarını belirleme avantajlarını sonuna kadar kullanmaktadırlar.¹³⁰ ÇUI'ler, yüksek vergi oranları olan bir ülkedeki bağlı şirketinden düşük vergi oranları olan ülkede konumlanmış olan bağlı şirketine yapılan satışların fiyatını düşük olarak ayarlayarak yüksek vergi oranlı ülkedeki vergiden kaçınmış olacaktır.

Bazı devletler, söz konusu transfer fiyatlamalarını kontrol etmeye çalışmaktadırlar. Ancak vergi idarelerinin yeterli bilgiye ulaşamamaları veya gerekli düzenlemeleri vergi mevzuatlarına adapte etmemiş olmaları sebebi ile çoğunlukla bunu etkin olarak başaramamaktadırlar.¹³¹

¹²⁷ PWC, **Transfer Pricing At Your Fingertips-International Transfer Pricing**, 2015/16 <https://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2015-2016-final.pdf>, çevrimiçi (22.02.2018), s. 18

¹²⁸ Fatih Saraçoğlu, Ercan Kaya, Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı, **Vergi Sorunları**, S. 216, Eylül 2006, s. 107

¹²⁹ Levent Yahya Eser, İhsan Günaydın, Globalleşme Vergi Devleti İçin Bir Tehdit mi?, **Vergi Sorunları**, S. 234, Mart 2008, <http://www.vergisorunlari.com.tr>, çevrimiçi (17.01.2018)

¹³⁰ Peter Kenen, **The International Economy**, 4. Baskı, 2000, Cambridge University Press, s. 4

¹³¹ Lorraine Eden, **Taxes, Transfer Pricing and The Multinational Enterprise**, Oxford Handbook Of International Business, İngiltere, 2001, Oxford Univesity Press, s. 592

Diğer taraftan, ÇUI'ler yalnızca gelir üzerinden alınan vergiler bakımından değil ülkelerin uygulamış oldukları vergisel teşvik politikaları sebebi ile avantajlar elde edebilmektedirler.

Vergisel teşvikler ile vergi idareleri önceden belirlenmiş makro ekonomik hedeflere ulaşmak amacı ile ilgili ülke vergi mevzuatında değişiklik yapılması suretiyle vergi mükelleflerine vergisel kolaylıklar ve ayrıcalıklar sağlanmaktadır.¹³²

Vergi idareleri, yabancı sermaye yatırımlarına vergi oranlarının indirilmesinden, vergi tatiline, yatırım indirimlerinden sıfır ya da düşük gümrük tarifesi uygulamalarına kadar farklılık arz eden vergisel teşvikler sunabilmektedirler.¹³³

Hizmet sektörü açısından, vergi teşviklerinin kapsamına ağırlıklı olarak ekonomik, sosyal ve kültürel açılarından ilgili ülkeye de katkı sağlayabilecek bankacılık, eğitim, teknoloji ve AR-GE hizmetleri gibi faaliyetler dahil edildiğini¹³⁴ söylemek mümkündür.

1.5. Grup İçi Hizmetlerin ÇUI'lere Sağladığı Dezavantajlar

ÇUI gruplarında hizmetlerin merkezileşmesi veya uzmanlaşmış hizmet şirketlerinin grup şirketlerine sunulması, ÇUI gruplarına yönetsel ve operasyonel açıdan dezavantajlar sağlayabilmektedir.

1.5.1. Yönetsel Açıdan Dezavantajlar

Hizmet kavramı gibi soyut ve öznel olan bir unsurun başarılı bir şekilde yönetilmesi zor olabilmektedir. Bu bağlamda, hizmet sektöründe faaliyet gösteren her şirketin, günümüz rekabet ortamında ayakta kalabilmesi ve daha da önemlisi söz

¹³² Anvar Shah, **Fiscal Incentives for Investment and Innovation**, Oxford University Press, New York, 1995, s.2.

¹³³ Serkan Benk, Vergisel Teşvikler ve Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları, **Vergi Sorunları**, Kasım 2005, S. 206, www.vergisorunlari.com, çevrimiçi (10.01.2018), s.2

¹³⁴ Erol Çamur, **Türkiye'de Beşinci Beş Yıllık Plan Döneminde Sanayileşme ve İhracatı Teşvik İçin Sağlanan Kredi İmkânları ve Özel Sektör Tarafından Bu Amaç İle Kullanılan Krediler**, 1990-1991 Hesap Uzmanları Kurulu Konferansları II, Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı A.P.K.K.B. Yayını, 1991, s. 340

sahibi olabilmesi için verdiği hizmetlerin belirli bir program içerisinde yönetilmesi gerekmektedir.¹³⁵

Bu sebeple hizmet sektöründe faaliyet gösteren ÇUI'ler farklı ulusal piyasalar ve rekabetçi durumlar karşısında hızlı kararlar vermeli ve etkin bir plan ile bu kararları koordine etmelidir.¹³⁶

Merkezi olarak grup şirketleri tarafından sunulan hizmetler, grup şirketlerinin serbest hareket alanlarını daraltarak grup içerisinde katı bir organizasyonel hiyerarşiye sebebiyet verebilmektedir.¹³⁷ Söz konusu hiyerarşik yapı ÇUI'nin hizmet sektörünün değişen yerel pazar rekabeti ve ürün geliştirme sürecinde hızlı karar vermesine engel teşkil edebilecektir.

Buna ek olarak, ÇUI'nin pazardaki konumunu doğrudan etkileyebilecek hizmetlerin ana şirket veya ilgili grup şirketinden temin edilmesi durumunda yerel pazarın ihtiyaçlarının saptanmasında ve hizmetlerin yerel pazarın ihtiyaçlarına uygun bir biçimde yürütülmesinde de aksaklıklar ortaya çıkabilmektedir.¹³⁸

1.5.2. Faaliyetlerin Sürdürülmesi Açısından Dezavantajlar

ÇUI gruplarının grup dışı şirketlerden hizmet almasına gerek kalmayacak şekilde tüm hizmet ihtiyaçlarını grup şirketlerinden karşılaması grup içerisindeki işlem sayısında ciddi oranda artışa sebebiyet verecektir.

Gerek OECD önerilerinde gerekse OECD'yi kendi mevzuatlarında baz alan birçok ülkede her bir hizmet işlemine ilişkin olarak işlemlerin gerçekliği, emsallere uygunluğunun tevsik edilmesi gibi hususlarda ilgili dokümantasyonun oluşturulması zorunludur.¹³⁹

¹³⁵ Burçak Şentürk, **Hizmet Yönetimine Yeni Bir Bakış: Hmk Stratejik Hizmet Yönetimi Süreci**, Ocak 2012, <http://e-dergi.marmara.edu.tr>, çevrimiçi (01.04.2018)

¹³⁶ Zafar Khan, Sue Ravenscroft, **Transfer Pricing in Europe**, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation 1, 1992, s. 51-60

¹³⁷ Allan McCarthy, **The Good, The Bad, and The Ugly of Shared Services Implementations**, 2001, <https://www.hrexchangenetwork.com>, çevrimiçi (05.01.2018)

¹³⁸ Deloitte, **Shared Services Handbook**, t.y. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/dk/Documents/finance>, çevrimiçi (12.01.2018), s. 4

¹³⁹ Hulusi Önder, Çok Sayıda İlişkili Kişiyile Gerçekleştirilen, Çeşitli Türlerde Transferleri İçeren "TF" Raporları, **Yaklaşım**, Aralık 2014, S. 264, www.yaklasim.com, çevrimiçi (23.12.2017), s. 2

Bu sebeple ÇUI'lerin faaliyet gösterdikleri ve gerçekleştirilen hizmet işlemi hacminin fazla olduğu ülkelerde, transfer fiyatlandırması mevzuatı konusunda deneyimli operasyonel bir yapı oluşturulması ihtiyacı ortaya çıkacaktır.¹⁴⁰

Grup şirketleri ile gerçekleştirilen hizmet işlemleri için görevlendirilen personelin ilgili ülkelerdeki yükümlülükleri takip etmesi ve gerekli dokümantasyonu oluşturması gerekecektir. Bu durum taraflara ek operasyonel iş yükü getirecektir.



¹⁴⁰ State Services Commission, **The Benefits and Pitfalls of Shared Services**, <http://www.ssc.govt>, çevrimiçi (10.09.2017)

İKİNCİ BÖLÜM

OECD AÇISINDAN GRUP İÇİ HİZMETLER

2.1. OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nin Amacı ve Esasları

OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nin temel ilkesi, OECD üye ülkelerinin¹ OECD Model Vergi Anlaşması'nda (ve anlaşma taraflarını bu bakımdan hukuken bağlayan iki taraflı anlaşmalarda) ve 1979 Raporu'nda yer verilen emsallere uygunluk ilkesinin uygulamasını sağlamaktır.

Emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen transfer fiyatları ile aynı işlemin ilişkisiz şirketlerle gerçekleştirilmesi durumunda uygulanacak olan fiyat arasındaki fark transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı olarak nitelendirilmektedir. Transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımında bir işletmenin vergilendirilmemiş geliri, sermaye ve kazancın dağıtımı şeklinde olmadan diğer grup şirketlerine aktarılmaktadır.² Bu aktarım işlemi sermaye ya da ticari olmayan işlemlerle gerçekleştirilmemekle birlikte hukuki bir işlem çerçevesinde yapıldığından dışarıdan bakıldığında örtülü kazanç dağıtımı tespit edilememektedir. Transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı genellikle şirket ile grup şirketleri arasında gerçekleştirilen kira, ticari mal alım satımı ve kredi gibi ilişkilerin ardına gizlenmektedir.³

Bu çerçevede rehberin amacı ise, transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı vakalarına tüm taraflar açısından tatmin edici çözüm yolları göstermek suretiyle vergi idarelerine (gerek OECD üyesi ülkelerin, gerekse diğer ülkelerin) ve ÇUİ'lere yardımcı olmak; böylelikle gerek vergi idareleri arasındaki,

¹ OECD üye ülkeleri Avustralya, Avusturya, Belçika, Kanada, Şili, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Almanya, Yunanistan, Macaristan, İzlanda, İrlanda, İtalya, Japonya, Kore, Lüksemburg, Meksika, Hollanda, Yeni Zelanda, Norveç, Polonya, Portekiz, Slovak Cumhuriyeti, Slovenya, İspanya, İsveç, İsviçre, Türkiye, İngiltere ve Amerika Birleşik Devletleri'dir. Avrupa Toplulukları Komisyonu, OECD'nin çalışmalarına katılmaktadır.

² Şükrü Kızılot, **Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Yaklaşım, Ankara, 2002, s. 190

³ Mualla Öncel, **Kurumlar Vergisi Açısından Sermaye Şirketlerinde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayını, Ankara, 1979, s.5.

gerekse de ÇUI ile vergi idareleri arasındaki çatışmaları en aza indirmek ve masraflı dava yolu seçeneğine gidilmesini önlemektir.⁴

OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, bir ÇUI grubu dahilindeki ticari ve finansal ilişkilerin şartlarının emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığının değerlendirilmesine ilişkin yöntemleri belirlemekte ve bu yöntemlerin pratik uygulamasını incelemektedir.

OECD, üye ülkelerin rehberine uymalarını teşvik etmekle birlikte OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi kanun hükmünde değildir. OECD kurallarının üye ülkeler üzerinde herhangi bir yasal yaptırımı bulunmamakla birlikte OECD ülkelerinin vergi idareleri üzerinde önemli etkileri vardır.⁵ OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nin yerel vergi mevzuatlarına dahil edilip edilmeyeceği veya ne şekilde dahil edileceği konusunda ülke bazında adımlar atılmaktadır. Örneğin bazı ülkelerde yerel düzenlemeler açık bir şekilde OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'ni referans almakta, bazı ülke düzenlemelerinde ise böyle açık bir referans bulunmamaktadır. İlave olarak, bazı ülkeler rehberin yerel vergi kanunları kapsamında kabul görmesi için bir takım yeni idari düzenlemelere ihtiyaç duymaktadır. Bazı ülkeler ise OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi üzerinde yapılacak değişikliklerin önceden var olan transfer fiyatlandırması ilkelerini açıklamak amacıyla olduğu ve dolayısıyla sadece pratikte geriye dönük bir etkisinin olabileceği anlayışını savunarak herhangi bir yerel adım atmamayı tercih edebilecektir.⁶

2.2. OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi Açısından Grup İçi Hizmetler

OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nin transfer fiyatlandırması alanında birçok ülke mevzuatına ve uluslararası inisiyatife dayanak teşkil etmesi sebebi ile transfer fiyatlandırmasıyla ilgili uygulamaların anayasası olarak kabul edilmektedir. Bununla birlikte, Birleşmiş Milletler tarafından yayımlanan Transfer Fiyatlandırması

⁴ OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, **a.g.e.**, s. 15.

⁵ Kızılot, **a.g.e.**, s. 79

⁶ EY Türkiye, **Vergide Gündem**, Sirküler No 047, 10 Haziran 2016, <http://www.vergidegundem.com/>, çevrimiçi 12.09.2017, s. 2

kılavuzunun dahi OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi ile uyumlu olması gözetilmiştir.⁷

Küresel olarak hizmet bazlı işlemler uluslararası ticarete %60'ın üzerinde paya sahiptir.⁸ ÇUI'lerin uluslararası ticarete önemli bir paya sahip olduğu gözönünde bulundurulduğunda, hizmet işlemlerinin de fiyatlandırılmasının ülkelerin vergi gelirleri üzerinde etkili olduğunu söylemek mümkün olacaktır. Bu sebeple, OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nin hemen hemen tüm versiyonlarında grup içi hizmet işlemlerinin transfer fiyatlandırması uygulamaları çerçevesinde değerlendirilmesine ilişkin olarak ayrı bir bölüme yer verilmiştir.

OECD'nin 1979 Raporu grup içi hizmetleri üçe ayırmıştır. Bunlar sahiplik faaliyetleri, bir ya da birden fazla grup şirketinin hizmetten faydalandığının çok açık olduğu hizmetler ve hizmetten faydalananının kim olduğunun açık olmadığı hizmetlerdir.⁹

1984 yılında yayınlanan OECD Raporu'nda merkezi hizmetler ve hizmet maliyetlerinin dağıtımına ilişkin ayrı bir bölüm yer almaktadır. Bu raporda hizmeti veren işletmenin mukim olduğu devlet ile hizmeti alan işletmenin mukim olduğu devletin “faydalanma” kriterlerinin farklı olması halinde ÇUI'nin çifte vergilendirmeye maruz kalabileceği belirtilmiştir. Raporun ilgili bölümünde “genel faydalanma” ve “özel faydalanma” kavramları tarif edilerek uygulanması esaslarına ilişkin bilgiler verilmiştir.

“Genel faydalanma” kriterine göre, merkezin yüklediği masraflardan hizmeti alsın almasın iştiraklere pay verilmesi kabul edilirken; “özel faydalanma” kriterinde hizmeti almayan işletmeye masraftan pay verilmesi kabul edilmemektedir.

10

⁷ UN, **Practical Manual on Transfer Pricing**, New York, 2017, s. 7

⁸ Akshay Kenkre, **Safe Harbour Rules for Intra Group Services- Analysing the Fine Print**, , <https://transprice.in/pdf/article/Safe-Harbour-Rules-for-intra-group-services.pdf>, Haziran 2017, s. 3, (çevrimiçi) 02.03.2018

⁹ Bilir, **a.g.m.**, s.2

¹⁰ OECD, **Transfer Prices And Multinational Enterprises - Three Taxation Issues**, 1984, s. 73, https://books.google.com.tr/books?id=_XGT86wERloC&pg=PA7&hl=tr&source=gbs_selected_page_s&cad=3#v=onepage&q&f=false, (çevrimiçi) 17.02.2018

OECD 1995 Rehberi'nde grup içi hizmetler ile ilgili özel değerlendirmelerin de yer aldığı ayrı bir rapor bölümü bulunmaktadır.¹¹ Söz konusu bölüm Rehber'in güncellenen 2010 ve 2017 yılı versiyonlarında da mevcuttur.

Rehber'in nihai versiyonunda grup içi hizmetler için transfer fiyatlandırması analizine yönelik olarak iki önemli husus ön plana çıkmaktadır. İlk husus, grup içi hizmetlerin fiilen sağlanıp sağlanmadığıdır. Diğer ise, söz konusu hizmetler için vergisel maksatla grup içerisinde belirlenen bedelin, emsallere uygunluk ilkesiyle tutarlı olup olmadığına ilişkindir.¹²

2.2.1. Grup İçi Hizmetlerin Fiilen Sağlanıp Sağlanmadığının Tespiti

2.2.1.1. Fayda Analizi

OECD Rehber'inde hizmetin herhangi bir grup üyesi tarafından bir ya da daha fazla sayıdaki grup üyelerine sağlanması durumunda fayda analizinin yapılması önerilmektedir.

Fayda analizinden temel kasıt grup içi hizmetin, hizmeti tedarik eden şirketlerinin ticari pozisyonlarını güçlendirecek şekilde ilgili şirkete ekonomik ya da ticari değer sağladığının tespit edilmesidir. Hizmeti alan taraf açısından, sağlanan grup içi hizmetlerin hizmet alıcısının ticari konumunu güçlendirmesi ekonomik veya ticari bir fayda elde etmesiyle açıklanabilmektedir.

Diğer bir deyişle, grup içi işlemlerinin emsallere uygunluk ilkesine uygun olduğunu kabul edebilmek için ilgili tutarların hizmeti alan tarafından hizmetten gerçekten faydalanıp faydalanmadığına yönelik olarak fayda analizinden geçmesi gerekmektedir.

Grup içi hizmetlerde hizmetlerin fiilen sağlanıp sağlanmadığının belirlenmesi için, hizmeti veren şirket açısından hizmeti verebilecek gerekli altyapıya ve ekonomik kaynağa sahip olup olmadığı önem arz edecektir. Grup içi hizmeti alan taraf açısından ise hizmeti alan şirketin söz konusu hizmete ihtiyacı olup olmadığının incelenmesi gerekmektedir. Bununla birlikte yapılan analiz ve değerlendirmeler

¹¹ OECD, **Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations**, Temmuz 1995, Tekrar Basım 1998, s. 7

¹² OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, **a.g.e.**, s. 206

yapılırken baz alınan kaynakların ve analiz sonuçlarının mümkün olduğunca somut verilerle ortaya konulması gerekmektedir.¹³

Bu çerçevede fayda analizinin temel olarak iki şartı sağlaması gerekmektedir. İlk olarak hizmeti alan tarafın ekonomik fayda sağlaması veya hizmetten ekonomik fayda sağlamayı beklemesi gerekmektedir. İkinci olarak ilgili şirket, bağımsız bir şirketin aynı veya benzer koşullardaki hizmeti almaya veya kendisi vermeye hazır olduğunu göstermek durumundadır.

Temel olarak fayda göz önünde bulundurulduğunda tekil, ikili ve genel olmak üzere üç fayda analizi yöntemi bulunmaktadır. Tekil yöntem sadece hizmetin bir tarafı için faydalanma oranını değerlendirmekteyken ikili yöntem çerçevesinde her iki tarafın da faydalanma oranı değerlendirilmektedir. Genel yöntemde ise tüm ÇUI'lerin faydalarını analiz etmektedir.¹⁴

Birçok ülkede vergi gelirlerinin tekil yöntemle garanti altına alınabilmesi ve tekil yöntemin uygulama kolaylığı gibi sebeplere genellikle uygulamada tekil bir yaklaşım benimsendiği görülmektedir.

Tekil yaklaşım servis merkezi olarak ÇUI grubunun tamamı için faaliyet gösteren şirketler tarafından verilen hizmetler için uygulamada sorunlara sebebiyet verebilmektedir. Zira sağlanan hizmetler spesifik olarak fayda sağlamamakla birlikte, grubun tamamına bakıldığında önemli bir maliyet avantajı sağlayabilmektedir.

Bu sebeple uygulanacak olan fayda testinin taraflarının seçilmesinde öncelikle hizmet işleminin mahiyetinin tespit edilmesi, sonrasında uygulanacak fayda analizi yöntemi ve fayda analizinin uygulamasına yönelik esasların belirlenmesi gerekmektedir.

Fayda analizinin uygulanmasında alınan hizmetin türü, sektör, organizasyon yapısı gibi tüm unsurlar dikkate alınarak farklı yöntemler tercih edilebilmektedir. Ancak çoğunlukla hizmeti alan birim ve şirket yöneticileri ile gerçekleştirilen karşılıklı mülakat yöntemi tercih edilmektedir.

¹³ İsmail Barınır, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını İncelemelerinde Özellikli Durumlar, , **AYMMO**, 2016, aymmo.org.tr, çevrimiçi (19.02.2018))

¹⁴ UN Secreteriat, **Transfer Pricing- History & State of the Art & Perspectives-**, Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters Tenth Meeting, Geneva, 10-14 Eylül 2001, s. 3

Mülakat yönteminin tercih edilmesi durumunda, soru listelerinin hazırlanarak sorunun muhatabının doğru tespit edilmesi büyük önem arz etmektedir. Fayda analizi yapılırken temel olarak aşağıdaki hususlara odaklanılması gerekmektedir;¹⁵

- i. Hizmet sunucusunun kapasitesi ve organizasyonu,
- ii. Fiyatlandırma ile sağlanan faydanın orantılı olup olmadığı,
- iii. Hizmet alanın organizasyon şeması ve ticari alımları,
- iv. Hizmet alanın kendi organizasyonu kurma ve dışarıdan hizmet alma isteği,
- v. Ekonomik/ticari katkı sağlayıp sağlamadığı,
- vi. Ticari kazanç ile illiyet bağı olup olmadığı,
- vii. Hizmetin alındığına ve verildiğine ilişkin somut deliller,
- viii. Grup analizi (Merkezi/örgütsel yapılanma),
- ix. Sektör analizi,
- x. Sağlanan faydalar/Beklenen faydalar, vb.

Mülakat neticesinde elde edilen sonuçlar önceden belirlenen kriterler çerçevesinde değerlendirilmeli ve somut sonuçlarla ortaya konmalıdır.

Örnek olarak bilişim sistemlerinin geliştirilmesine yönelik olarak sağlanan grup içi hizmetten elde edilen faydaya yönelik teknik analizler veya matematiksel analizler mevcut ise bu bilgilerin arşivlenmesi faydalı olacaktır.

Bu noktada fayda analizinin uygulanmasında elde edilen verilerin somut kanıtlarla birlikte dokümanite edilerek arşivlenmesi hizmetten ilgili şirketlerin yararlanıp yararlanmadığına yönelik değerlendirmelerde de büyük önem arz edecektir.

Bununla birlikte ilişkisiz konumda olan bağımsız faaliyet gösteren şirketlerin aynı hizmeti alırken aynı bedeli ödemede veya aynı hizmeti vermekte istekli olup olmayacağı da hizmet fayda analizinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Buna yönelik olarak hizmet temininde ilişkisiz firmalardan alınan teklifler, pazar verisi mevcut ise pazar verisinin de fayda analizi dokümanının bir parçası olması fayda testinin güvenilirliğini arttıracaktır.¹⁶

¹⁵ Barınır, **a.g.m.**, s. 2.

¹⁶ Deloitte, **Tax Analysis**, 9 Nisan 2015, <https://www2.deloitte.com>, çevrimiçi (01.08.2017)

2.2.1.2. Maliyet Bazının Tespiti ve Dağıtım Metodu

Grup içi hizmet işlemlerinin fiyatlandırmasında çoğu zaman hizmet maliyetleri baz alınmaktadır. Hizmetin sunulmasına ilişkin doğrudan ve dolaylı masraflar dağıtılabılır hizmet maliyeti bazına ilave edilmektedir.¹⁷

Doğrudan maliyetler hizmet ile doğrudan ilişkili olan yani projenin doğrudan faydalarını elde etmek için yapılan harcamalardır. Hizmet ile doğrudan ilişkili harcamalar kuruluş ve işletme döneminde gerçekleştirilen giderlerden oluşmaktadır.¹⁸

Dolaylı maliyetler ise hizmeti veren şirket tarafından doğrudan hizmet verilen şirketlerle ilişkilendirilemeyen ancak hizmet maliyetinin bir unsuru olarak ilgili şirketlere yansıtılması gereken maliyetlerdir.

Söz konusu maliyetlerin tespiti ve ilgili şirkete doğru bir şekilde yansıtılmasında belirlenen maliyetlerin güncel ve doğru verilerin temel alınması gerekmektedir.

Dolaylı olarak grup şirketlerine yansıtılacak maliyet bedellerinin en doğru şekilde ilgili şirkete yansıtılması için en uygun dağıtım anahtarının seçilmesi gerekecektir.

Bununla birlikte, tarafların elde ettikleri veya elde etmeyi planladıkları ancak ekonomik olarak ölçülemeyen faydanın da ilgili şirketlere doğru yansıtılması önemli olan husus hizmetin mahiyetine en uygun ve doğru dağıtım anahtarını uygulamaktır. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını konusunda vergi idaresi tarafından eleştiri ile muhatap olmak istemeyen şirketler, her bir hizmeti içerik bakımından analiz etme ve doğru dağıtım anahtarını belirleme mecburiyetindedirler.¹⁹

Uygulanan dağıtım anahtarlarının hizmet bedelinin gerçek veya gerçeğe en yakın şekilde oluşabilmesi için aşağıdaki gereklilikleri karşılaması gerekecektir.²⁰

- i. Ölçülebilir olması,

¹⁷ Wagdy Moustafa Abdallah, **Critical Concerns in Transfer Pricing and Practice**, <https://books.google.com.tr/>, çevrimiçi (22.01.2018), s. 80

¹⁸ Mircan Tokatlıoğlu, **Fayda-Maliyet Analizi**, Motif Matbaacılık, Ankara, 2005, s. 49

¹⁹ Cihan Deligöz, Transfer Fiyatlandırması Nedir?, **Yaklaşım**, Mayıs 2016, S. 281, s. 173

²⁰ UN Secreteriat, **a.g.e.**, s. 3

- ii. Hizmetin türü ile ilgili olması,
- iii. Emsallere uygun fiyatı yansıtması,
- iv. Grup içerisindeki tüm ÇÜİ tarafından tutarlı bir şekilde uygulanması.

Dağıtım anahtarının, kullanıldığı masraf paylaşımı çerçevesinde makul ve anlaşılabilir olması gerekmektedir. Örnek olarak, ana grup şirket tarafından diğer grup şirketlerine verilen satış ve pazarlama hizmetlerine ilişkin maliyetlerin en makul dağıtım anahtarı net satış tutarı olabileceken bilişim sistemlerine ilişkin olarak verilen hizmetlerde en makul dağıtım anahtarı olarak kullanıcı sayısının kullanılması uygun olabilecektir. Aynı şekilde mali işler ve muhasebe hizmetlerine ilişkin bir hizmet maliyetinin ilgili şirkete yansıtılmasında net aktif toplamı baz alınabilecek iken; bordro hizmetlerine ilişkin giderlerde kişi sayısının baz alınması anlamlı olacaktır.²¹

Aşağıda ÇÜİ tarafından bazı hizmetlerde sıklıkla uygulanan örnek dağıtım anahtarlarının listesine yer verilmiştir.

Tablo 2.1.: Örnek Dağıtım Anahtarı

Hizmet Türü	Dağıtım Anahtarı
Bilişim teknolojileri	Bilgisayar sayısı
İş yönetim programları	Lisans sayısı
İnsan kaynakları	Çalışan Sayısı
Sağlık ve güvenlik	Çalışan Sayısı
Eğitim	Çalışan Sayısı
Vergi, Muhasebe	Satış veya bilanço büyüklüğü
Pazarlama Hizmetleri	Bağımsız müşterilere satışlar
Araç filo yönetimi	Araç sayısı

Kaynak: UN Secreteriat, Transfer Pricing- History & State of the Art & Perspectives-, Ad HocGroup of Experts on International Cooperation in Tax Matters Tenth Meeting, Geneva, 10-14 September 2001, s. 21

Birden fazla grup içi hizmetin varlığı, birbirinden farklı dağıtım anahtarlarının kullanılmasını gerektirebilmektedir. Bununla birlikte aynı hizmeti alan

²¹ Deligöz, a.g.m., s. 174

farklı grup şirketlerinin her biri için farklı dağıtım anahtarlarının kullanabilmesi mümkün olmayacaktır.²²

Bu çerçevede örnek olarak üretim merkezlerine sunulan teknik hizmete ilişkin masrafların doğrudan ilgili şirketlerle ilişkilendirilmesi mümkün olmayan durumlarda dağıtım anahtarı kullanılması gerekecektir. Ancak birden fazla grup şirketine verilen teknik destek hizmetlerinde bir grup şirketine harcanan saatler baz alınarak bir diğerine ise yapılan yatırım tutarı baz alınarak maliyet dağıtılması, uygulanan dağıtım anahtarının güvenilirliğini azaltacaktır. Bununla birlikte ilgili şirketlerin faaliyet gösterdikleri ülkelerde alınan hizmet bedelinin emsallere uygun olmadığına yönelik eleştirilere maruz kalmasına sebebiyet verecektir.

2.2.1.3. Maliyet Bazının Tespitine İlişkin Özellikli Hususlar

Bir grup içi hizmetin sunulmasına ilişkin tüm doğrudan ve dolaylı masraflar dağıtılabılır maliyet bazına ilave edilebilmektedir. Söz konusu maliyetlerin grup şirketlerine doğrudan dağıtılabılması için hizmet maliyetleri ile hizmetlerin arasında doğrudan bir ilişki kurulması gerekmektedir.

Hizmet maliyeti ile hizmet verilen şirketlerin arasındaki ilişkinin katlanılan her bir maliyet kalemi için kurulamaması durumunda hizmet maliyetlerinin gerçeğe en yakın şekilde yansıtılması gerekecektir. Hizmet maliyetinin doğrudan hizmet verilen şirketle ilişkisinin kurulamaması durumunda aynı zamanda maliyet bazının da doğru tespit edilmesi gerekecektir.

Bu çerçevede, hizmet maliyetine dâhil edilmemesi ve dolayısıyla dağıtıma tabi tutulmaması gereken giderler aşağıdaki gibidir.²³

- i. Mükerrer hizmet maliyetleri
- ii. Ana hissedarlara fayda sağlayan hizmetlere ilişkin maliyetler
- iii. Hizmet sunan şirketin sadece faaliyetlerini sürdürmesi için katlanmış olduğu maliyetler

²² Abdulkadir Demirci, Grup İçi Hizmetlerin Belirlenmesi Ve Fiyatlandırması Etrafındaki Sorunlar, **Vergi Dünyası**, Nisan 2014, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/6313>, çevrimiçi (21.02.2018), s. 1

²³ Güngör, Orhan, **a.g.m.**, s. 67

- iv. Arızı olarak sunulan ve ilgili şirketlere devamlı fayda sağlamayan hizmetlere ilişkin maliyetler.

2.2.1.3.1. Mükerrer Hizmetler

ÇUI'nin diğer bir grup şirketinden almış olduğu hizmeti ilişkisiz kişilerden veya diğer ilişkili kişilerden alıyor olması verilen hizmete ihtiyacının olmadığını destekleyecektir. Bu noktada ana grup şirketi tarafından yansıtılan masrafların içerisinde mükerrerlik yaratabilecek maliyetlerin ayrıştırılması gerekecektir. Bununla birlikte şirket tarafından alınan diğer hizmetlerle benzerlik gösteren veya mükerrerlik gösterebilecek hizmetler mevcut ise bu hizmetlerin ayrıca değerlendirilmesi gerekecektir.

Mükerrer hizmetleri ile ilgili OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde yer verilen geçici olarak mükerrer hizmet alma zorunluluğunun doğması veya hatalı karar alınmasının önlenmesi amacıyla iki farklı kaynaktan teyit alınması gibi istisnai durumlar mevcuttur. Bu doğrultuda hizmeti alan şirket daha önce almış olduğu hizmeti başka bir şirketten de alarak teyit etmeyi ve güvenilirlik seviyesini arttırmayı hedefleyebilecektir. Bu durumda şirketin ikinci hizmeti almasının sebebi ilk alınan görüşün isabetli olup olmadığının anlaşılmasına yönelik ise ikinci bir görüşe başvurmak işletmenin faydasına sayılabilecektir. Örneğin ilişkili kişiden hukuki bir görüş alınmıştır ve hata yapmamak adına ilişkili olmayan bir ya da iki kişiden de hukuki görüş alınmıştır. Bu halde işletmenin fayda sağladığı söylenebilecektir.²⁴

Bununla birlikte zaman zaman ÇUI grupları aynı isim altında farklı fonksiyonlar içeren hizmetler temin edebilmektedir, ancak söz konusu hizmetler mükerrerlik içermemektedir. Bu fonksiyonlar grup, bölge veya yerel ülke bazında olabilmektedir. Örnek olarak stratejik pazarlama hizmetleri tüm grup şirketlerinin yararına olması sebebi ile grup bazında temin edilmekte iken yerel ülkede şirket yerel pazarın analizine ilişkin olarak pazarlama hizmetleri alınabilmektedir.²⁵ Bu örnekten hareketle hizmetlerin isimlerinin aynı olmasına rağmen farklı hizmetler olması sebebi ile mükerrerlik teşkil etmeyecektir.

²⁴ Bilir, a.g.m., s.3

²⁵ UN, a.g.e., s. 239

2.2.1.3.2. Hissedar Hizmetleri

Grup içi hizmet veren şirketler ilgili hizmeti grup içerisindeki bir şirkete ya da birden fazla şirkete sunabilmektedir.

Dar bakış açısı ile grup şirketlerinin tamamının her bir hizmete ihtiyacı bulunmayabilir. Diğer bir deyişle hizmeti alan şirketler bağımsız olsalar faaliyet gösterebilirlerdi bu hizmetlerin tamamını satın almaya niyetli olmayabilirlerdi. Hissedar hizmetleri grup üyelerinin sadece bir grubun üyesi olarak faaliyet göstermeleri sebebi ile tedarik ettikleri hizmetlerdir. Bu hizmetler diğer bir grup üyesi (genellikle ana şirket ya da holding şirket) tarafından sahiplik ya da kontrol sıfatıyla ilgili şirketlere sağlanmaktadır. Ancak çoğu zaman sahiplik ya da kontrol özelliği, söz konusu aktivite ya da hizmetleri alanlardan bu hizmetlerin maliyetlerine katlanmaları için yeterli bir sebep olmamaktadır.²⁶

Hissedar hizmetleri, hissedarların yatırımlarındaki menfaatlerini koruyan, ana şirketin yasal yapısı ilgili, ana şirketin raporlama yükümlülükleri veya sermaye hareketlendirmesinin maliyetine yönelik hizmetlerdir. Bu hizmetler daha geniş bir kavram olan ve emsallere uygunluğunun detaylı analizini gerektiren genel merkez yönetim hizmetlerinden ayrı tutulmalıdır. Bu ayrıştırma karşılaştırmadaki şartlar ve tespitler çerçevesinde ilişkisiz kişilerin söz konusu hizmetler sağlamak veya kendi içerisinde yürütmek konusunda istekli olup olmamasına bağlıdır.²⁷

OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde hissedar hizmetlerine ilişkin olarak aşağıdaki örnekler yer almaktadır.²⁸

- i. Ana şirketin kendi faaliyetleri ve hukuki yapısını sürdürmeleri için sunmuş olduğu hisselerinin ihracı, ana şirket hissedarlarının toplantıları, denetim kurulunun giderleri vb hususlarla ilgili maliyetler
- ii. Raporların konsolide edilmesi, ana şirketin bağlı ortaklığın hesaplarının yalnızca ana şirket için denetimi ve hazırlanması ile ilgili maliyetler dahil olmak üzere ana şirketin raporlama gereklilikleri (finansal raporlama ve denetim dahil) ile ilgili maliyetler

²⁶ Mehmet Aktaş, **Uluslararası Transfer Fiyatlandırması Ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulanma Olanakları**, Yaklaşım Yayıncılık, Şubat 2004, s. 159-160

²⁷ PWC, **a.g.e.**, s. 16

²⁸ OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, **a.g.e.**, s. 322

- iii. İştirak alımında ilişkin fon artışı ve ana şirketin ana şirketteki pay sahipleri, finansal analistler, fonlar ve diğer menfaat sahipleri ile iletişim stratejisi gibi yatırımcı ilişkilerine ilişkin maliyetler
- iv. Ana şirketin vergi mevzuatı ile uyum konusundaki gereksinimleri ile ilgili maliyetler
- v. Grup şirketlerinin kurumsal yönetimi için yapılan tali maliyetler.

Bununla birlikte hissedar hizmetleri tespit edilirken her bir hizmetin kendi nitelikleri çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Örnek olarak fon artışına ilişkin hizmetler, genel merkez yönetim hizmetleri olarak tanımlanabilecek olan şirketin yeni bir şirket alabilmesi için gerekli olan hizmetlerdir. Bununla birlikte hizmeti alan şirket benzer bir hizmeti şirketin faaliyet gösterdiği ülkedeki ilişkisiz kişiden de alma noktasında istekli olabilecektir. Dolayısıyla söz konusu hizmetlerin sadece ortaklık ilişkisi sebebi ile alındığının iddia edilmesi mümkün olmayacaktır.

2.2.1.3.3. Merkezi Hizmetler

OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde "*merkezi hizmetler bir bütün olarak gruba katkıda bulunabilecek olan diğer faaliyetler, ana şirket ya da (ör. Bölgesel bir çatı işletme gibi) bir grup hizmet merkezi bünyesinde merkezileşen ve gruba (ya da grubun birden fazla üyesine) bu şekilde temin edilen hizmetler olarak*" tanımlanmıştır.²⁹

ÇUI grupları genellikle bazı iş fonksiyonlarını merkezileştirerek diğer grup veya alt grup şirketlerine faydalanmaları amacı ile hizmet sunmaktadır. Bu şekilde birçok düşük katma değerli veya yüksek katma değerli hizmetlerin merkezi olarak sunulması mümkün bulunmaktadır. Bu doğrultuda her bir işletme grup şirketinden emsallere uygun bir şekilde tespit edilen hizmet bedeli ile almış olduğu hizmetlerden yararlanmaktadır. Ekonomik fayda söz konusu hizmetin şirketin kendi içerisinde verilmesi veya ilişkisiz firmadan da temin etmek istemesi durumunda daha da görünür olmaktadır.³⁰

Merkezi hizmetler ÇUI gruplarının faaliyet gösterdiği sektör, faaliyet alanları, organizasyon yapısı gibi unsurlara göre değişiklik gösterebilmektedir. Bununla

²⁹ OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, **a.g.e.**, s. 324

³⁰ UN, **a.g.e.**, s. 239

birlikte söz konusu hizmetler genel olarak tedarik, planlama, koordinasyon, mali işler hususunda destek, hukuk, finansman, satım alma, insan kaynakları, bilişim teknolojileri gibi alanlarda sunulmaktadır. Ayrıca araştırma geliştirme, gruba ait gayrimaddi varlıkların korunması ve geliştirilmesine yönelik hizmetler de sıklıkla hizmet merkezleri tarafından sunulabilmektedir.

2.2.1.3.4. Arızı Hizmetler

Bağımlı bir teşebbüsün sadece belirli bir ÇÜİ grubunun üyesi olması nedeniyle arızı olarak sağladığı faydalar için grup içi hizmet alımında bulunmuş varsayılmayacağı ve bu hizmetler için ödeme yapması gerekmemektedir. Bu kapsamda, arızı kavramı, belirtilen yararları sağlamaya yönelik birlikte kararlaştırılmış kasıtlı eylemlere ya da işlemlere dayanmayıp sadece grup üyesi olma durumundan doğan ve üyeliğe bağlı olarak ortaya çıkan yararları ifade etmektedir. Arızı kavramı, sağlanan yararların büyüklüğüne ya da bu yararların küçük veya göreceli olarak önemsiz düzeyde olması gerektiğine ilişkin bir belirleme içermemektedir.³¹

Buna göre ana şirket yönetim yapısı, yönetici hakları ve teşviklerinde yapılacak değişiklikte çıkacak ya da çıkması muhtemel verimlilik artışının iştirake faydası olmayacaktır. Ancak iştirakteki yönetim yapısı, yönetici hak ve teşviklerinde yapılacak değişiklikte iştirak işletmenin özel ve belli faydasının olduğu söylenebilecektir. Bu değişikliğin masrafları da buna göre değerlendirilecektir.³²

Örnek olarak, grup şirketinin grup tarafından sağlanan finansal garantörlük hizmetini olmasa dahi mali tablolarının güçlü olması sebebi ile alacağı kredi notunun mevcut kredi notundan daha yüksek olacağını iddia edilmesi durumunda merkezi bir hizmetin sağlandığının söylenmesi mümkün değildir. Diğer taraftan, garantörlük hizmeti sebebi ile ilgili grup şirketinin kredi notunun daha yüksek olması ve nakit akışını bu yolla kontrol altında tutuyor olması durumunda bu şirketin garantörlük hizmetinden yararlandığını söylemek mümkün olacaktır.

³¹ Tahir Erdem, Grup Sinerjilerinin Transfer Fiyatlandırması Boyutu, **MDERGI/8763A.017**, Ekim 2017, S. 166, <https://lebibyalkin.com.tr/>, çevrimiçi (22.02.2018), s. 2

³² James M. Hill, The Proposed Services Regulations Modernize U.S. Transfer Pricing Rules Pertaining to Intercompany Service Charges, **International Tax Journal**, Ekim 1998, s. 16

Bununla birlikte ana grup şirketi tarafından sürdürülen pazarlama ve halkla ilişkiler kampanyalarında yaratılan prestijden diğer grup şirketinin yararlanması durumunda da bir grup içi hizmetin varlığından söz edilebilecektir. Bu açıdan, pasif yönde ilişkilendirmenin, grubun belirli üyelerinin kâr elde etme potansiyellerini olumlu yönde arttırabilmektedir. Bu sebeple her hizmet işleminin, kendine özgü olgu ve koşulları çerçevesinde ele alınması gerekecektir.³³

2.2.1.3.5. Çağrı Üzerine Sağlanan Hizmetler

Çağrı üzerine sağlanan hizmetler grup bünyesinde bulunan ve talep edilmesi halinde ilgili grup şirketlerine sunulabilecek hizmetlerdir. Söz konusu hizmetlerin grup şirketlerine ne şekilde katkı sağladığı ve söz konusu hizmetlerin sadece grup bünyesinde olmasının grup içi hizmet olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceği farklı değerlendirmelere oldukça açıktır.

Çağrı üzerine sağlanan hizmetlerle ilgili olarak temel sorun, bu tür hizmetlerin istendiğinde hazır olmasının (erişilebilir şekilde bulunmasının) kendi başına ayrı bir hizmet kabul edilmesidir. Bu sebeple çağrı üzerine sağlanan hizmetlerde fiilen hizmetin verildiğinin tevsiki mümkün olmamakla birlikte, ilgili şirketin sadece hazır bulundurulan hizmetler için ek ücret alınıp alınmaması gerektiği konusu da ayrı bir tartışma konusudur.³⁴

Bir grup içerisindeki ana şirket ve hizmet sağlayıcı konumundaki şirketler grup şirketlerine ihtiyaçları olduğu anda veya herhangi bir zamanda başta strateji, yönetim, bilgi işlem ve danışmanlık gibi konularda hizmet sunmak üzere hazırlıklı olabilmektedirler. Hizmet sağlayan şirketler gerekli durumlarda hizmet sağlayabilmek amacı ile personel, alt yapı ve malzemeyi hazır bulundurmaktadırlar.

Bu noktada hizmet alıcısının, benzer koşullar altında bağımsız şirketlerden de aynı niteliklerdeki hizmeti almak istemesi önem arz etmektedir. Hizmet alıcısının hizmet bedeline ek olarak hizmetin hazır bulundurulmasına yönelik sabit bir bedeli de ödemeye razı olması durumunda grup içi hizmetin varlığından söz edilebilecektir.

Örnek olarak, işletmelerin ana faaliyet konusu kapsamında hizmetlerini sürdürebilmeleri için takip edilmesi gereken bir davanın bulunması halinde, hukuki

³³ OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, **a.g.m.**, s. 323

³⁴ Tahir Erdem, Transfer Fiyatlandırması Boyutuyla Grup İçi Hizmetler, **Diyalog**, S. 307, Kasım 2013, s. 13

danışmanlık almak üzere bir hukuk firmasına yıllık bazda bir "abonelik" ödemesi yapabilmektedir. Diğer örnek de, bilişim teknolojileri alanında yaşanabilecek sorunların çözümüne yönelik öncelik elde etmeye yönelik alınan hizmetlerdir.³⁵

Bununla birlikte çağrı üzerine hizmetlerin hizmeti alan tarafından çoğunlukla ihtiyaç halinde fiili olarak alınıyor olması fayda analizi yapılmasını güçleştirmektedir. Ancak hizmeti veren şirket açısından bakıldığında ise çoğunlukla ihtiyaç anında talebe cevap verecek olan personelin istihdamı, hizmet verilmesi için gerekli altyapının sağlanması, ofis giderleri gibi hizmete ilişkin olarak birçok masrafa katlanıldığı görülmektedir. Bu noktada fayda analizine ilişkin olarak kısa bir dönem yerine uzun döneme ilişkin hizmetten elde edilen faydanın analiz edilmesinde fayda bulunmaktadır.

Diğer grup içi hizmet işlemleri için de önem arz eden husus hizmeti ilişkisiz kişiden temin etme ihtiyacının değerlendirilmesi çağrı üzerine hizmetler içinde geçerlidir.

2.2.2. Emsallere Uygunluk İlkesinin Uygulanması

Emsallere uygunluk ilkesi uluslararası anlamda kabul görmüş transfer fiyatlaması standardıdır. Bağımsız faaliyet gösteren işletmeler arasında ticari işlemlere ilişkin esaslar pazar koşulları çerçevesinde belirlenmektedir. Grup şirketleri arasındaki işlemlerde ise gerçekleştirilen işlemlerde her zaman aynı sadece pazar koşullarının etkisi ile gerçekleştirilmemektedir. Bu tür işlemlerde uygulanan transfer fiyatlarının emsallere uygun olmaması ve serbest piyasa koşullarını yansıtmaması, bağlı işletmelerin vergi matrahlarını ve bağlı işletmelerin faaliyette buldukları devletlerin vergi gelirlerini olumsuz yönde etkilemektedir. Bu sebeple, OECD üyesi ülkeler, grup içi işlemlerdeki fiyat veya bedelin bağlı emsallere uygun olarak tespit edilmesi hususunda fikir birliği içindedirler.³⁶

Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanabilmesi için öncelikle işlemin mahiyetine en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin seçilmesi, sonrasında seçilen yöntem çerçevesinde emsal fiyat veya bedelin emsallere uygunluğunun analizinin yapılması gerekecektir.

³⁵ OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, **a.g.e.**, s. 327

³⁶ Billur Yaltı Soydan, Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi, **Vergi Sorunları**, S.91, Nisan 1996, www.vergisorunlari.com, çevrimiçi (10.12.2017)

2.2.2.1. Grup İçi Hizmet İşlemlerinde Transfer Fiyatlandırması Yöntem Seçimi

1979 yılında OECD tarafından grup içi işlemlerin emsallere uygunluğunun tevsikinde karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış yöntemi önerilmiştir.

1995 yılında ise OECD tarafından rehber düzenlenmiştir. Bu rehber ile 1979 yılı raporundan farklı olarak gerçekleştirilen işlemlerin ve taraflarının kendine özgü özelliklerine odaklanması olmuştur. Bu çerçevede işlemlerin karşılaştırılabilirlik analizine yönelik temel oluşturulmuştur. Bununla birlikte dokümantasyon gereksinimine vur yapılmıştır.

2009 yılındaysa OECD, transfer fiyatlandırması yöntemleri arasında hiyerarşiye yönelik olarak önemli bir öneri getirmiş olup “Durumun Şartlarına En Uygun Yöntemi”ni önermiştir.³⁷

Bununla birlikte, sonraki dönemlerde ise kâr bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemine yer verilmiştir.

2009 yılında yapılan son revizyonla birlikte OECD'nin emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde önerdiği yöntemlere aşağıda geleneksel veya diğer yöntemler ayrımı olmaksızın yer verilmiştir. Bu beş transfer fiyatlandırması yöntemi emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasında uluslararası mutabakatı göstermektedir. Bu doğrultuda çifte vergilendirme riskini minimize etmek amacıyla söz konusu beş transfer fiyatlandırması yöntemini uygulamaları ve yerel uygulamalarında benimsemeleri konusunda yönlendirilmiştir.³⁸

Bu çerçevede OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, ilişkili şirketlerin arasındaki ticari veya finansal ilişkilerde uygulanan şartların emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığının belirlenmesinde “geleneksel işlem yöntemleri” ve “işleme dayalı kâr yöntemleri” olmak üzere iki çeşit yöntem öngördüğünü söylemek mümkün olacaktır. Geleneksel işlem yöntemleri karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi ve maliyet artı yöntemidir. İşleme dayalı kâr yöntemleri ise işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ile işleme dayalı kâr bölüşüm yöntemleridir.

³⁷ Eyyup İnce, OECD Transfer Fiyatlandırmasında Durumun Şartlarına En Uygun Yöntem Kuralını Benimsedi, **Vergi Sorunları**, <http://www.vergisorunlari.com.tr>, (çevrimiçi) 27.02.2018, s.1.

³⁸ OECD, **Transfer Pricing Methods**, Temmuz 2010, <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45765701.pdf>, (çevrimiçi) 28.02.2018, s. 2

Geleneksel işlem yöntemleri, ilişkili şirketler arasındaki ticari ve finansal ilişkilerdeki şartların emsallere uygun olup olmadığının belirlenmesinde en dolaysız yöntemler olarak değerlendirilirken, OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, işleme dayalı kâr yöntemlerinin geleneksel işlem yöntemlerinden daha uygun görüldüğü durumların da olabileceğini kabul etmektedir. Transfer fiyatlandırması yönteminin seçimi, belirli bir durum için en uygun yöntemin bulunmasına dayanmaktadır. Dolayısıyla, OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi belirli bir yöntem hiyerarşisi öngörmemektedir.³⁹

Yöntem seçim süreci sırasıyla; OECD tarafından kabul edilen yöntemlerin karşılaştırmalı olarak güçlü ve zayıf yanlarını, özellikle işlev analiziyle belirlenen kontrol edilen işlemin yapısı ışığında ilgili yöntemin uygunluğunu, seçilen yöntem ve/veya diğer yöntemlere uygulanmak üzere özellikle kontrol dışı emsallere ilişkin olarak gerekli ve güvenilir bilginin ulaşılabilirliğini ve kontrol edilen ile kontrol dışı işlemler arasındaki somut farklılıkları gidermek amacıyla ihtiyaç duyulabilecek karşılaştırılabilirliğe ilişkin düzeltmelerin güvenilirliğini de içerecek şekilde karşılaştırılabilirlik düzeyini göz önünde bulundurmalıdır. Hiçbir yöntem, her durum için uygun olmayabileceği gibi belli bir yöntemin belli koşullar altında uygun olmadığının kanıtlanmasına da ihtiyaç yoktur.⁴⁰

OECD Rehber'ine göre ilişkili kişiler arasındaki hizmet işlemlerinin de dahil olduğu ticari ilişkilerde uygulanan koşulların emsallere uygunluk ilkesi ile uyumlu olup olmadığının belirlenmesi için "geleneksel işlem yöntemleri" ve "işleme dayalı kâr yöntemlerini" kullanılabilir. Geleneksel yöntemler karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, yeniden satış yöntemi ve maliyet artı yöntemidir. İşleme Dayalı Kâr Yöntemleri İse İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi ve Kâr Bölüşüm Yöntemidir.

2.2.2.1.1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, bir işletmenin uygulayacağı emsallere uygun fiyatın veya bedelin, bağımsız şirketlerle gerçekleştirilen karşılaştırılabilir nitelikte olan işlemlerde uygulanan pazar fiyatı ile karşılaştırılmasını kapsamaktadır.⁴¹

³⁹ OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, **a.g.e.**, s. 323

⁴⁰ OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, **a.g.e.**, s. 97

⁴¹ 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Tebliği

Bu yöntemin uygulanmasındaki temel husus ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemlerin, bağımsız şirketlerle gerçekleştirilen işlemler ile karşılaştırılabilir nitelikte olması gerekmektedir. Karşılaştırılabilir nitelik kavramı işleme konu mal veya hizmet ile işlemin koşullarının gerek ilişkili kişiler ve gerekse aralarında ilişki bulunmayan kişiler arasında işlemlerdeki koşullara benzer nitelikte olmasını ifade eder.⁴²

Karşılaştırılabilir fiyat yönteminde emsal tespitinin zor olması sebebi ile uygulaması zor olsa da en dolaysız ve güvenilir yöntem öncelikli olarak tercih edilmektedir. Diğer bir deyişle, emsal niteliğinde işlemlerin tespit edilebilmesi durumunda, karşılaştırılabilir fiyat yöntemi en güvenilir yöntem olarak diğer tüm yöntemlere tercih edilmektedir.⁴³

Bu yöntem, kontrollü bir işlemle aktarılan mallar ya da hizmetler için alınan ücret ile karşılaştırılabilir kontrolsüz bir işlemle aktarılan mal ya da hizmetler için alınan ücreti karşılaştırmaktadır.⁴⁴

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi katma değeri düşük olan, günlük operasyonel olarak birden fazla şirketten alınması mümkün olan muhasebe, hukuk, insan kaynakları gibi hizmetler için kullanım alanı bulabilmektedir. Bu tip hizmetler başta operasyonları ve işlem hacimleri yüksek olan ÇÜİ tarafından farklı şirketlerden farklı dönemlerde temin edilebilmekte ve bu tip hizmetlerde saatlik ücret baz alınarak hizmet bedeli belirlenebilmektedir. Bu noktada hizmetlerin arasında tarafların üstlendiği risk ve işlevler açısından vade, kur, üstlenilen masraflar ve hizmetin niteliğine göre diğer unsurlarda farklılıklar mevcut ise düzeltme yapılması gerekecektir.

Bununla birlikte grup içerisinde hizmet şirketi olarak faaliyet gösteren ve operasyonlarında hem ilişkili kişi hem de ilişkisiz kişilere satışları bulunan şirketler için karşılaştırılabilir fiyat yöntemi uygulama alanı bulabilmektedir. Örnek olarak hem ilişkili hem de ilişkisiz şirketlerine lojistik hizmetleri veren bir şirketin

⁴² Paul Balkus, Gianni De Robertis, Charles North, “**Using Comparables with Significant Intercompany Sales**”, International Tax Review, Transfer Pricing 7th Edition, No: 23, Temmuz 2005, s. 31

⁴³ Soner Yakar, Elif Ünal, Transfer Fiyatlama ve Çok Uluslu İşletmeler Açısından Bir Değerlendirme, **Vergi Sorunları**, S.222, Mart 2007, s. 127

⁴⁴ Kızılot, **a.g.e.**, s. 72

karşılaştırılabilir fiyat yöntemi uygulaması mümkün bulunmaktadır. Bu örnekten hareketle verilen lojistik hizmetlerinin fiyatlandırmasında taşınacak yükün cinsi, müşterinin iş hacmi, kullanılan aracın özmal, kiralık, sözleşmeli ya da spot araç olması, destinasyon, dönüş yükü bulabilme durumu ve verilen hizmetlerin niteliğine (yükleme–boşaltma hizmetinin verilen hizmetlere dahil olup olmaması) gibi çeşitli değişkenlere bağlı olarak farklılık gösterebilecektir. İşlem hacmi yoğun olan firmalarda birebir aynı hizmetin veya makul bir düzeltme ile aynı şartların elde edilebileceği bir analizin yapılması mümkün olabilecektir.

Bu doğrultuda, karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanması için karşılaştırılabilir koşullar altında gerçekleştirilen güvenilir emsal verilerine ulaşılması yöntemin uygulanması için vazgeçilmez öneme sahiptir.⁴⁵

2.2.2.1.2. Maliyet Artı Yöntemi

Dünyada belli başlı grup şirketlerin hemen hemen yarısı, mal ve hizmetleri kendi bünyelerinde maliyete dayalı bir sisteme değerlendirilmiş şekilde transfer etmektedir.⁴⁶ Bu sebeple grup içi hizmet işlemleri için karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulama alanı bulamadığı durumlarda çoğunlukla maliyet artı yöntemi tercih edilmektedir.

Karşılaştırılabilir emsallerin tespit edilememesi durumunda işlemin içeriği gereği üstlenilen risk ve fonksiyonlar, kullanılan varlıkların; bağımsız şirketler tarafından verilen hizmetlerde üstlenilen risk ve fonksiyonlar, kullanılan varlıklarla karşılaştırılabilir olması şartıyla maliyet artı yöntemi tercih edilebilmektedir.⁴⁷

Maliyet artı yöntemi ÇUI tarafından hizmet maliyetlerinin üzerine emsallerine uygun bir kar marjının eklenmesi ile hizmetten faydalanan şirketlere doğrudan veya bazı dağıtım anahtarları vasıtasıyla yansıtılması şeklinde uygulanmaktadır.

⁴⁵ Güngör, Orhan, **a.g.m.**, s. 68

⁴⁶ UN Secreteriat, **a.g.e.**, s. 3

⁴⁷ Emmylou P. Limwan, **Transfer Pricing Considerations for Intra-Group Services**, Şubat 2013, <http://www.sgv.ph/transfer-pricing-considerations-for-intra-group-services-by-emmylou-p-limwan-february-25-2013/>, çevrimiçi (28.02.2018), s. 1

Maliyet artı yöntemi temel olarak hizmet sağlayıcısının vermiş olduğu kontrol altında hizmet için üstlenmiş olduğu maliyet bedelini baz almaktadır. Hizmet sağlayıcısı, gerçekleştirdiği fonksiyonlar, üstlendiği riskler, hizmet işleminde kullanılan aktifler ve piyasa koşulları çerçevesinde emsallerine uygun bir karlılık elde etmek amacı ile hizmet maliyetinin üzerine emsallere uygun bir kar marjı ekleyecektir. Bu doğrultuda hizmet işlemlerinde maliyet artı yöntemi kullanıldığında “Transfer Fiyatı = Hizmet Maliyeti x (1 + Kar Marjı)” olarak formüleleştirilebilmektedir. Buradaki transfer fiyatından kasıt, hizmet veren şirketin kontrol altındaki işlemde uygulamış olduğu fiyatı temsil etmektedir.

Maliyet kavramı çok genel bir belirleme ile, “bir varlığı edinmek için yapılan harcamalar toplamıdır” biçiminde tanımlanabilmektedir.⁴⁸

V.U.K. 262. maddesinde ise “*maliyet bedeli iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamını ifade etmektedir*” ifadesi yer almaktadır. Bu doğrultuda vergi mevzuatımıza göre giderleri “maliyet bedelinin bir parçası olan” ve “maliyete girmeyen ve direkt olarak indirim konusu yapılan giderler” olarak iki kısımda incelemek mümkündür.⁴⁹ Doğrudan hizmet ile ilgili olan giderler ve hizmet teminine kadar olan süreçte üstlenilen tüm masraflar hizmetin maliyet bedelinin bir parçası olarak değerlendirilmektedir.

Maliyet artı yönteminde, hizmet maliyetleri makul bir brüt kar oranı kadar arttırılmaktadır. Bu doğrultuda maliyet artı yönteminde baz alınan kar göstergesi brüt kar marjıdır. Brüt kar marjı oranı “Brüt Kar / Net Satışlar” şeklinde hesaplanmaktadır. Bu noktada test edilen şirket ile emsaller arasında muhasebesel farklılıklar mevcut ise karşılaştırılabilirlik analizinin yapılması mümkün değildir. Bu sebeple brüt kar marjının test edilen taraf ve emsal olarak tespit edilen şirketler için aynı şekilde hesaplanması gerekmektedir.

Standart bir şirketin maliyet ve gider kalemleri genel olarak üç gruptan oluşmaktadır: direk hizmet veya ürün maliyeti, endirekt hizmet veya ürün maliyeti,

⁴⁸ Hasan Yalçın, **Ticari Kazanç ve Kurum Kazancının Tespitinde Giderler**, İstanbul, Nisan 2001, Kılavuz Yayınları, s. 40

⁴⁹ Ali Eğler, **Gelir Vergisi Kanunu Açıklamaları Görüş ve Önerme Raporu**, İstanbul, 2002, s.239

faaliyet giderleri. Maliyet artı yönteminin baz aldığı brüt kar marjı direkt ve indirekt maliyeti, net karlılık bazlı yöntemler ise bu analizlerine faaliyet giderlerini de dahil etmektedirler.⁵⁰

Ülkeler arasındaki farklılıklar sebebi ile maliyet ve giderlerin arasındaki sınır her durumda çok net değildir. Bazı faaliyet giderlerinin dikkate alınması gerektiği durumlarda tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik ilkeleri gereği, maliyet artı yönteminin uygulaması çoğu zaman brüt karlılık yerine net karlılık temelli analizlere daha yakın bir noktaya gelmektedir.⁵¹

Türkiye’de faaliyet gösteren ÇUI için gerçekleştirilen emsal çalışmalarında şirketin V.U.K. doğrultusunda hazırlanan mali tabloları baz alınırken, özellikle Avrupa’da faaliyet gösteren bağımsız şirketlerin mali verilerinin yer aldığı veritabanları kullanılması sureti ile gerçekleştirilen emsal çalışmalarında farklı muhasebe standartlarını kullanan şirketlerin mali verileri yer alabilmektedir. Bu doğrultuda sağlıklı bir analiz yapılabilmesi için test edilen tarafın analizde baz alınması maliyet kalemleri ile emsal olarak tespit edilen firmaların maliyet kalemlerinin tutarlı olması sağlanmalı gerekli ise finansal tablolar üzerinde düzeltme yapılmalıdır.

Maliyet artı yöntemi grup içi hizmet işlemlerinde sıklıkla uygulama alanı bulmaktadır. Ana grup şirketi tarafından diğer iştiraklerine verilen yönetim, stratejik danışmanlık gibi hizmetlerde fiyat bazında iç emsal ve dış emsal tespit edilmesinin söz konusu hizmetlerin gruba özgü olması sebebi ile çoğunlukla mümkün olmamaktadır. Bununla birlikte bu tür hizmetlerde temel fiyatlandırma metodolojisi ana grup şirketinin söz konusu hizmetler için katlanmış olduğu maliyetlerini belirli dağıtım anahtarları vasıtasıyla tespit ederek maliyetlerinin üzerine emsallere uygun bir kar marjı eklemesi sureti ile yansıtması şeklinde olmaktadır.

Buna ek olarak, sözleşmeli üretim hizmetleri de maliyet artı yönteminin sıklıkla uygulama alanı bulduğu hizmet alanı için verilebilecek diğer bir örnektir. Sözleşmeli üretim çerçevesinde üretici ne üreteceği, ne kadar ve hangi kalitede üreteceğine dair talimatlar almaktadır. Üretici firmanın sözleşme kapsamında riski

⁵⁰ Abdallah, a.g.e., s. 79

⁵¹ UN, **Informal Meeting on Practical Transfer Pricing Issues for Developing Countries**, New York, 7-8 June 2011, http://www.un.org/esa/ffd/tax/2011_TP/TP_Chapter5_Methods.pdf, çevrimiçi (22.01.2018), s. 27

çok düşük olup kalite şartlarını sağladığı sürece tüm ürünün satın alınacağı garantisine sahiptir. Böyle durumlarda üretici firma hizmet veren bir şirket olarak grup içi hizmetin fiyatlandırmasında standart olarak maliyetlerin üzerine kar marjı ekleyeceği için maliyet artı yöntemini seçebilmektedir.⁵²

2.2.2.1.3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

K.V.K. 13. maddesinde yeniden satış fiyatı yöntemi tanımlanmıştır. Bu çerçevede yeniden satış fiyatı yönteminde emsallere uygun fiyat, söz konusu işlemin bağımsız firmalarla gerçekleştirilmesi durumunda uygulanan fiyattan makul bir kar marjının düşülmesi sureti ile hesaplanması gerekmektedir.

Yeniden satış fiyatı yöntemi, bağlı bir işletmeden tedarik edilen ürünün, bağımsız bir işletmeye yeniden satışında uygulanan fiyata benzetilebilmektedir. Bu yöntemde, grup içinde satılan bir malın fiyatı ile grup dışında birine satılması halinde oluşacak fiyatların karşılaştırması yapılmaktadır.⁵³

Bu hesaplamada emsal fiyat yeniden satış fiyatının, $(1 + \text{brüt satış kar oranı})$ toplamına bölünmesi sureti ile hesaplanmaktadır. Makul brüt satış kârından kasıt, ilgili işlemin yeniden satışında yüklenilen satış ve diğer faaliyet giderleri ile üstlenilen riskler ve kullanılan varlıklar esas alınarak gerçekleştirilen işlevlerin gerektirdiği kâr tutarını ifade etmektedir.⁵⁴

Uygulama açısından bu yöntemin, üründeki maliyet ve yapısal karşılaştırılabilir fiyat yöntemi ve maliyet artı yöntemine göre daha az bağımlı olduğu söylenebilmektedir. Ancak yöntemin uygulamasında, doğrudan maliyeti etkileyen hususlar ya da iş deneyimi/piyasa payı gibi konular karşılaştırmanın güvenilirliğini etkilemektedir.⁵⁵

⁵² Aktaş, **a.g.e.** , s. 165

⁵³ Mustafa Çamlıca, Uluslararası Vergiden Kaçınma, Vergi Kaçakçılığı ve Vergi Anlaşmalarının İstismarı, **Vergi Sorunları**, S. 93, s. 94

⁵⁴ Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar, Madde 10

⁵⁵ Cevdet Okan Bahar, Transfer Fiyatlandırması, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Ağustos 2007, S. 232, s. 131

Bu yöntemin bir diğer özelliği ise, ilişkili kişiden satın alınan bir ürünün, ilişkisiz bir gerçek veya tüzel kişiye tekrar satılması durumunda uygulanan fiyatı esas almaktadır.⁵⁶

Bu yöntem genellikle nihai satış fiyatının piyasa koşulları çerçevesinde belirli olduğu veya devlet tarafından satış fiyatlarının düzenlendiği sektörlerde sıklıkla uygulama alanı bulduğunu söylemek mümkündür.

Örnek olarak piyasada sınırlı riskler üstlenerek yurtdışındaki ilişkili şirketten almış olduğu ürünlerin distribütörlüğünü yapan bir şirket verilebilecektir. Söz konusu şirket, tedarik etmiş olduğu ürünler üzerinde herhangi bir değer artırımına sebebiyet verecek uygulamalar yapmadan fiziksel olarak ürünün yapısını değiştirmeden satışa konu etmektedir. Şirketin bu faaliyetleri çerçevesinde uygulayabileceği transfer fiyatlandırması yöntemi yeniden satış fiyatı yöntemi olabilecektir.

Karşılaştırılabilirlik açısından en önemli sorunlar şirketler arasındaki muhasebe, özellikle de maliyet tabanlarının farklılığından kaynaklanmaktadır. Örneğin, Ar-Ge harcamaları ilgili yıl faaliyet giderleri içinde gösterilebilmekte veya aktifleştirilerek amortismanına tabi tutulabilmektedir. İşlemlerin karşılaştırılabilmesi için söz konusu harcamalarda gerekli düzeltmelerin yapılması şarttır.⁵⁷

Yeniden satış fiyatı yöntemi yukarıda da değinildiği gibi distribütörlük faaliyeti ile iştigal eden ve ilişkili kişilerden temin etmiş olduğu malları ilişkisiz kişilere yeniden satışa konu eden işletmeler için uygulama alanı olan bir transfer fiyatlandırması yöntemidir. Bu sebeple genellikle hizmet işlemlerinde uygulama alanı bulmadığını söylemek mümkündür.

2.2.2.1.4. Kar Bölüşüm Yöntemi

Kar bölüşüm yöntemi, bir veya birden fazla kontrol altındaki işlem neticesinde elde edilen kar veya zararın tarafların üstlendikleri risk işlev ve fonksiyonlar çerçevesinde emsallere uygun bir çerçevede bölüşmesini öngörmektedir.

⁵⁶ Nalan Ece, Transfer Fiyatlandırmada OCD Yaklaşımı Açısından Geleneksel İşlem Yöntemleri ve Uygulama Örnekleri, **ISMMO**, 2016, www.ismmo.org.tr, çevrimiçi (13.01.2018), s. 2

⁵⁷ Namık Kemal Uyanık, Fonksiyonel ve Karşılaştırılabilirlik Analizinin En Uygun Transfer Fiyatlandırma Metodunun Seçimine Etkisi-II, **Yaklaşım Yayınları**, Şubat 2010, S. 206, s. 2

Söz konusu yöntemde karın işlemin taraflarının karın/zararın oluşumuna ne kadar katkıda bulunduysa o kadar kar veya zarar elde etmesini öngörmektedir. Bu sebeple tarafların üstlenmiş oldukları risk, işlev ve fonksiyonlarının analizi karın emsallere uygun bir şekilde bölüşümünde oldukça önemlidir. Fonksiyon analizi ve diğer temin edilen veriler çerçevesinde, işlemin taraflarının işleme ilişkin olarak üstlendikleri fonksiyonları, riskleri ve katkılarını belirlemeye çalışmaktadır.⁵⁸

Bu yöntemin uygulamasında öncelikle ilişkili şirketler arasındaki ortaya çıkacak karın tespit edilmesi gerekmektedir. Burada, net ya da brüt kar marjı gibi bir karlılık göstergesi değil, karın kendisi dikkate alınmaktadır.⁵⁹ Uygulamada net kar olsa dahi nadiren brüt kar da baz alınabilmektedir. Brüt karın baz alınması durumunda brüt karlılık ile net kar arasında oluşan ortak giderlerin de ilgili şirkete ayrıca yansıtılması öngörülmektedir.

Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması; genellikle belirli kontrol edilen işlemlere ilişkin fiyatın, marjın veya kârların bağımsız işletmeler arasındaki karşılaştırılabilir işlemlerden gelen fiyat, marj veya kârlarla ile karşılaştırılmasına dayanmaktadır. Kâr bölüşüm yönteminde, emsallere uygunluk ilkesi, bağımsız işletmelerin işlemlerden bekleyecekleri kâr dağılımına yakınsamaya dayandırılmaktadır.⁶⁰

1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Tebliği'ne göre bu yöntem genel olarak emsal niteliğinde işlemlerin tespit edilmesinin mümkün olmadığı ve ilişkili kişiler arasındaki işleminin iç içe geçerek ayrılmaz bir bütün olduğu durumlarda kullanım alanı bulmaktadır. Diğer bir deyişle bu yöntem, işlemlerin birbirleriyle ayrılmaz ve bağlantılı olduğu veya her bir işlemin ayrı ayrı ele alınmasının zor olduğu hizmet işlemlerinde uygulama alanı bulmaktadır.

Günümüzde elektronik ticaret hacmi artmakta ve vergilendirme ile ilgili sorunlar ortaya çıkmaktadır. Teknolojik gelişmeler ile birlikte hizmetin sunulması süreci hızlanmakta ve hizmetin taraflarının etkileşimi azalmaktadır. Bu kapsamda,

⁵⁸ Gündoğan Durak, 5520 Sayılı Kanun'da Düzenlenen Örtülü Kazanç Dağıtım Müessesesi, **Yaklaşım**, Aralık 2006, S. 168, s. 2

⁵⁹ Erdoğan Öcal, Transfer Fiyatlandırması Yöntemlerinin Uygulanmasında Fiyat, Brüt Ya Da Net Kar Marjı Ve Kar Kavramları, **Vergi Sorunları**, Ekim 2012, S. 289, s.2

⁶⁰ OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, **a.g.e.**, s 101

internet ağı üzerinden gerçekleştirilen ticarete yönelik olarak büyük projeler gerçekleşmekte, bu proje kapsamında aynı projeye dahil olan şirketler ortak veritabanlarını kullanabilmektedir.⁶¹ Bu şekilde karmaşık bir yapının olduğu hizmet işlemlerinde kar bölüşüm yöntemi kullanılabilir.

2.2.2.1.5. İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi

OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'ne göre işleme dayalı net kar marjı yöntemi, net satışlardan faaliyetle ilgili giderlerin indirilmesinden sonra elde edilen faaliyet karını, işlemin mahiyetine uygun bir mali büyüklüğe oranlayarak elde edilen kar düzey göstergelerini esas almaktadır.

İşleme dayalı net kar marjı yönteminin uygulamasında kar düzeyi göstergesi seçilirken kontrol edilen işlemle doğrudan veya dolaylı olarak ilgili ve faaliyetlere ilişkin olan unsurlar analiz edilmelidir. İşleme dayalı net kar marjı yönteminde baz alınan net kar marjı esasen faaliyet karını ifade etmektedir. Zira terminoloji olarak net kar ifadesi vergi öncesi kar olarak da kullanılabilir.

Kar düzeyi göstergeleri temel olarak net karın işlemin niteliğine uygun bir mali büyüklüğe bölünmesi sureti ile hesaplanmaktadır.

Aşağıdaki tabloda işleme dayalı net kar marjı yönteminde sıklıkla kullanılan kar düzeyi göstergelerine yer verilmiştir.

⁶¹ Elizabeth Lyne, Joe Tynan, **Transfer Pricing in e - Business**, Accountancy Ireland, Şubat 2002, Baskı 34,s. 26 - 27

Tablo 2.2.: Sıklıkla Kullanılan Kar Düzeyi Göstergeleri

	Kar Düzeyi Göstergeleri
Varlık getiri oranı	Faaliyet karının faaliyetler ile ilgili varlıklara bölünmesi (genellikle maddi duran varlıklar)
Kullanılan sermayenin getiri oranı	Faaliyet karının kullanılan sermayeye (genellikle, toplam varlıklardan yatırım ve nakit kalemleri çıkarılarak hesaplanmaktadır) bölünmesi
Faaliyet kar marjı	Faaliyet karının satışlara bölünmesi
Brüt kar marjı	Brüt karın satışlara bölünmesi
Berry oranı	Brüt karın faaliyet giderlerine bölünmesi
Toplam maliyet getiri oranı	Faaliyet karının toplam maliyete bölünmesi
Satılan mal maliyeti getiri oranı	Brüt karın satılan mal maliyetine bölünmesi

Kaynak: UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Working draft of a Chapter of the Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, http://www.un.org/esa/ffd/tax/sixthsession/CRP4_Ch5.pdf, çevrimiçi (27.01.2018).

İşleme dayalı net kar marjı yönteminin uygulamasında kontrol altındaki işlem neticesinde elde edilen net kar marjının kontrol altında olmayan işlemlerle gerçekleştirdiği işlemler neticesinde elde etmiş olduğu net kar marjı ile karşılaştırılması gerekmektedir.⁶²

Bu doğrultuda şirketin grup şirketi ile gerçekleştirmiş olduğu işlem neticesinde elde etmiş olduğu net kar, aynı şirketin ilişkisiz şirketlerle gerçekleştirdiği işlemlerden elde edebileceği net kar ile kıyaslanacaktır. Bu mümkün değilse, dış emsallere ilişkin veriler baz alınarak bir analiz yapılması gerekecektir. Daha sonraki aşamada, tarafların üstlendikleri işlemlere ilişkin analiz, işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin saptanmasına yönelik olarak gerekli ise yapılması gereken düzeltmelerin uygulanması gerekecektir.

Ancak bu yöntem, brüt kârdan net kâra gidiş aşamasında, brüt kârı veya fiyatları etkilemeyen ya da asgari düzeyde etkileyen unsurlardan etkilenebilir ki bu

⁶² Ömer Güzeldal, Transfer Fiyatlandırmasında Uygulanacak Yöntemler, **Vergi Dünyası**, Ocak 2008, www.vergudunyasi.com.tr, çevrimiçi (13.03.2018), s.2

durum net kâr payının belirlenmesini zorlaştırılabilmektedir.⁶³ Bu özelliği yöntemin zayıf yanını oluşturmaktadır.

İşleme dayalı net kar marjı yöntemi grup içi hizmet işlemlerinde çoğunlukla karşılaştırılabilir fiyat yöntemi ve maliyet artı yönteminin uygulama alanı bulamadığı durumlarda kullanılmaktadır. İşleme dayalı net kar marjı yönteminde net karın baz alınması sebebi ile kontrol altındaki ve kontrol altında olmayan hizmet işlemlerinin maliyet bazlarında muhasebesel farklılıklar olması durumunda uygulanmaktadır.

Hizmet işlemleri göz önünde bulundurulduğunda işleme dayalı net kar marjı yönteminin uygulanmasında maliyetleri baz alan kar düzeyi göstergelerinin kullanılması makul olacaktır. Hizmet işlemlerinde genellikle maliyetlerin baz alınması sebebi ile için toplam maliyet üzerine kar marjı, toplam maliyet getiri oranı gibi kar düzeyi göstergeleri sıklıkla kullanılmaktadır.

Emsallere uygunluğun analizinin net kar marjı seviyesinde yapılması kurumun ilişkili kişileri ile gerçekleştirmiş olduğu ana faaliyeti ve bu faaliyetlerin sürdürülebilmesi için gerekli olan diğer ilişkili kişi işlemlerinde uygulanan fiyatlarında irdelenmesi anlamına gelecektir. Zira net faaliyet kar marjı analizinde kurumun faaliyetleri çerçevesinde yapmış olduğu satışlar, bu satışlara bağlı olarak ortaya çıkan maliyetler ve faaliyetin devamı için gerekli olan diğer tüm giderler ele alınmış olacaktır. Kurumun net faaliyet kar marjının emsallerine uygunluğunun tevsiki, kurumun ilişkili kişileri ile gerçekleştirmiş olduğu işlemlerde uygulanan fiyatlarında emsallerine uygun olduğunun tevsiki anlamına gelecektir.

Bu doğrultuda, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi genellikle hizmeti alan firmaların güvenilir emsal verisi tespit edemedikleri buna karşın genel faaliyetleri neticesinde emsallere uygun bir faaliyet kâr marjı elde ettikleri durumlarda kullanılmaktadır.⁶⁴

⁶³ N. Semih Öz, **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005, s. 298

⁶⁴ Gungor, Orhan, **a.g.m.**, s. 2

2.2.2.2 Emsallere Uygun Fiyat veya Bedelin Tespiti

Gerek OECD uygulamaları gerekse 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Tebliği uyarınca emsallere uygun fiyat veya bedele ulaşmak için öncelikle iç emsal kullanılacak, bu şekilde kullanılacak fiyat veya bedelin bulunmaması ya da güvenilir olmaması halinde dış emsal karşılaştırmada esas alınacaktır. Zira iç emsal varsa, işleme konu ürünler ve kontrol dışı işlemlerin gerçekleştiği koşullar büyük olasılıkla ya aynıdır; ya da farklı ise şirket koşullar hakkında tam bir bilgiye sahip olduğundan karşılaştırılabilirlik analizini yaparak gerekli düzeltmeleri kolaylıkla yapabilecektir.⁶⁵

Grup içi hizmetlerin için emsallere uygun fiyatın tespit edilmesinde hizmet işlemlerinin yapısı gereği çoğunlukla karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi tercih edilmektedir. Bununla birlikte hangi yöntem işlemin emsallere uygunluğunun tevsikinde tercih edilirse edilsin emsal fiyat veya bedele ulaşmak için iç veya dış emsallerin tespit edilmesi gerekecektir.

1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Tebliği'ne göre iç emsali test edilen şirketin ilişkisiz firmalarla gerçekleştirdiği işlemlerde kullandığı fiyat veya bedel olarak tanımlamak mümkündür. Örnek olarak lojistik hizmeti sunan bir şirketin benzer şekilde hem grup şirketlerine hem de ilişkisiz şirketlerine aynı ya da benzer niteliklerde hizmet sunması durumunda iç emsal tespit edilmesi mümkün olabilecektir.

Dış emsal ise tanım olarak işleme taraf olmayan bağımsız iki işletmenin arasında gerçekleşen işlem olarak tanımlanabilmektedir.

İç veya dış emsal tespit edilirken karşılaştırmanın yapılabilmesi için ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemlerle ilişkisiz kişilerle gerçekleştirilen işlemlerin karşılaştırılabilir olması önem arz edecektir. Bu noktada karşılaştırılabilirlik analizinde test edilen işlem ve emsal olarak tespit edilen işlemlerin nitelikleri, işlev analizi, ekonomik koşullar ve iş stratejileri hususlarının göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

⁶⁵ Ayşe Tuba Berk, Bir Transfer Fiyatlandırması Açmazı: Uygun Emsal Tespiti Üzerine Tartışmalar Ve Öneriler, **Vergi Sorunları**, Mayıs 2012, S. 284, www.vergisorunlari.com.tr, çevrimiçi (14.03.2018), s. 2

2.2.2.3. Hizmet İşlemlerinde Karşılaştırılabilirlik Analizi

Şirketler, transfer fiyatlandırması nedeniyle herhangi bir cezai müeyyideye maruz kalmamak için, transfer fiyatını belirlerken emsallere uygunluk ilkesine bağlı kalmak zorundadırlar. Çünkü transfer fiyatlandırmasında baz alınan temel kriter emsal bedele uygunluk kriteridir.⁶⁶

Emsal bedel prensibi uygulaması, genellikle bağımsız kuruluşlar arasındaki şartlarla, ilişkili kuruluşlar arasındaki şartların karşılaştırılması esasına dayanır.⁶⁷ Bu tür karşıştırmaların yararlı olabilmesi için, karşılaştırma konusu durumların ekonomik yönden birbiriyle yeterli düzeyde karşılaştırılabilir olmaları gerekmektedir.

İlişkisiz kişiler arasındaki işlemin emsal olarak tespit edilebilmesi için karşılaştırılabilirlik analizini geçmesi gerekmektedir. Bu çerçevede, kontrol altındaki işlemin kontrol altında olmayan işlemle aynı koşullarda gerçekleşmiş olması veya bir farklılık mevcut ise bu farklılığın etkisinin tespit edilerek düzeltme işlemleri ile aynı koşullara indirgenmesi gerekmektedir.⁶⁸

Karşılaştırılabilirlik; karşılaştırma konusu durumlar arasında belirlenen farklılıkların (eğer varsa) hiçbirinin, metodolojide (ör. fiyat ya da marj) incelenen koşulları önemli biçimde etkilemedikleri, ya da bu tür farklılıkların giderilebilmeleri için makul ölçüde düzeltmelerin yapılabileceği anlamına gelmektedir.⁶⁹

Karşılaştırılabilirlik analizinin temel olarak iki aşamada gerçekleştiğini söylemek mümkündür. Öncelikle bağımsız firma ile gerçekleştirilen emsal olabilecek nitelikte benzer koşullarda gerçekleşen bir işlem seçilir. Sonrasında, kontrol altındaki ve kontrol altında olmayan işlemlerin özellikleri analiz edilerek karşılaştırılabilirlik analizi uygulanmakta gerekli ise düzeltme işlemi yapılmaktadır.⁷⁰

⁶⁶ Ahmet Ak, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı, **Vergi Dünyası**, S. 302, Ekim 2006, s.101

⁶⁷ Aktaş, **a.g.e.**, s. 87

⁶⁸ Ferhat Sayım, Volkan Aydın, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı, **E-Yaklaşım**, Şubat 2011, S. 218, <http://www.yaklasim.com>, çevrimiçi (18.09.2017), s.1

⁶⁹ OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, **a.g.e.**, s. 43

⁷⁰ Hüseyin Işık, **Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç Ve Örtülü Sermaye**, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Başkanlığı, Ankara, s. 90

Hizmet özelinde karşılaştırılabilirlik analizi gerçekleştirilirken izlenebilecek standart bir yaklaşım aşağıda özetlenmiştir. Aşağıdaki adımlar detayları içermemekte olup, karşılaştırılabilirlik analizinin yapılabileceği bir şablon önermektedir. Şablon doğrusal ilerlememektedir; örneğin, tatmin edici bir sonuç elde edilinceye kadar birkaç adımın tekrar tekrar yapılması gerekebilmektedir.⁷¹

- i. Sektörün ekonomik açıdan önemli özelliklerini anlamak, şirketin faaliyetlerini ve kontrol altındaki işlemlerini anlamak,
 - Şirket hakkında temel bilgileri toplamak,
 - Kontrol altındaki işlemi doğru bir şekilde tanımlamak,
 - Ayrı ve / veya birlikte işlemleri değerlendirmek,
- ii. Kontrol altındaki işlemin karşılaştırılabilirlik faktörlerinin incelenmesi,
 - Hizmetin nitelikleri,
 - Kontrol altındaki işlemin işlevsel analizi,
 - İşlemin sözleşme şartları
 - İşlemin ekonomik şartları,
 - Tarafların iş stratejileri,
- iii. Test edilen tarafın / tarafların tespit edilmesi (varsa),
- iv. Potansiyel iç ve dış emsallerin tespiti,
- v. Mevcut ise karşılaştırılabilirlik düzeltmeleri yapılması,
- vi. En uygun transfer fiyatlandırması yönteminin seçilmesi,
- vii. Emsallere uygun fiyat veya kârın (veya fiyat aralıklarının veya karın) belirlenmesi,
- viii. Karşılaştırılabilirlik analizi belgelendirilmesi.

OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'ne göre, ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işleme ilişkisiz kişilerle gerçekleştirilen işlemin iç veya dış emsal teşkil edebilmesi için karşılaştırılabilirlik analizine ilişkin koşulları sağlaması

⁷¹ UN (2017), a.g.e., s. 69

gerekmektedir. Bu doğrultuda karşılaştırılabilirlik analizi, hizmet nitelikleri, işlev analizi, ekonomik koşullar ve iş stratejileri olmak üzere 4 başlık altında irdelenmiştir.

2.2.2.3.1. Hizmet Nitelikleri

Hizmetin kapsamı, özellikleri gibi hususlar hizmetin bedelinin tespitinde etkili olmaktadır. Bu nedenle, emsal olarak tespit edilen işlemler ile kontrol altındaki işlemin karşılaştırılabilirliğinin tespitinde, hizmetin niteliklerinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir.⁷²

Karşılaştırılabilirlik analizinde hizmetin içeriği ve kapsamı büyük önem arz etmektedir. Genellikle verilen hizmetin niteliklerindeki farklılıklar hizmetlerin birim fiyatlarının karşılaştırılmasında önem kazanmaktadır.

2.2.2.3.2. İşlev Analizi

Hizmetlere ilişkin iç veya dış emsallerin tespit edilmesinde tarafların üstlendikleri fonksiyonlar, riskler ve hizmeti verirken kullanılan kaynaklar hizmet fiyatının tespitinde önem taşımaktadır. Bu nedenle hizmetin emsallere uygunluğunun tespitinde tarafların üstlendikleri fonksiyonların analiz edilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte hizmet işlemi gerçekleştiği esnada veya hizmet verildikten sonra tarafların üslenecek oldukları riskler de hizmet fiyatının tespitinde baz alınmalıdır.

OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde temel olarak tasarım, imalat, montaj, AR-GE, diğer destek hizmet tedariki, satın alma, dağıtım, pazarlama, reklam, nakliye, finansman ve yönetim gibi fonksiyonlar yer almaktadır. Bununla birlikte ilişkili şirketlerle gerçekleştirilen işlem için tarafların üstlendiği başlıca işlevlerin tanımlanması ve gerekli ise kontrol altında olmayan işlem ile karşılaştırılması için düzeltme yapması gerekmektedir. Örnek olarak grup şirketine verilen montaj hizmetine ilişkin olarak satış sonrası destek hizmetleri kapsamında bir paket sunuluyor olması hizmet fiyatına etki edecektir.

Hizmetler açısından değerlendirildiğinde sıklıkla üstlenilen fonksiyonlar pazarlama fonksiyonu, araştırma geliştirme fonksiyonu, nakliye, lojistik fonksiyonları gibi fonksiyonlar karşımıza çıkmaktadırlar. Bu tür fonksiyonlar için şirketler belirli bir harcama yapmakta olup genel olarak aktiflerinden ayırdıkları bu

⁷² Mehmet Akif Özmen, **Gelir ve Kurumlar Vergisi Mevzuatında Vergi Güvenlik Müesseseleri**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Ocak 2008, s. 245

harcamaları giderleştirerek gelir tablosu hesaplarındaki faaliyet giderlerine yansıtmaktadırlar. Bu durum ise net kar marjını direkt olarak etkilediği için karı azaltıcı bir etki yaratmamaktadır. Fonksiyonların fiyatlara etkisi tam da bu noktada çıkmaktadır. Şöyle ki, fazla sayıda fonksiyon üstlenilen işlemler için yüksek fiyatlar talep edilerek yüksek bir ciro elde edilmesi ve beraberinde genellikle faaliyet giderlerinde muhasebeleştirilen bu tür giderleri finanse edebilecek oranda yüksek bir brüt kar marjı elde edilmesi amaçlanmaktadır.⁷³

Örnek olarak şirketin müşterisine vadeli olarak hizmet satışında bulunması şirketin hizmet bedeline ilişkin ödemeye ilişkin tahsilat riskini üzerinde taşımasına sebebiyet verecektir. Bununla birlikte hizmet bedelinin döviz cinsinden olması durumunda kurdaki değişime ilişkin olarak ortaya çıkabilecek kur riskini de üstlenmesini gerekecektir. Aynı hizmetin peşin tahsilat yapılacak bir müşteriye sağlanması durumunda daha düşük bir fiyatın veya daha düşük bir karlılığın hedeflenmesi gerekecektir. Bu noktada karşılaştırılabilirlik analizi yapılırken söz konusu işlemlere ilişkin kur ve tahsilat risklerine ilişkin düzeltme yapılarak emsal çalışması yapılması gerekecektir.

2.2.2.3.3. Ekonomik Koşullar

Ekonomik koşullarda genel olarak pazar koşulları, pazar hacmi, coğrafi konum gibi özellikler dikkate alınmaktadır.

Aynı mal ve hizmetlere ait emsal fiyatlar farklı piyasalara göre değişiklik gösterebilmektedir. Şirketler satışlarını ve kârlarını arttırmak amacı ile fiyat farklılaştırmasına gidebilmektedirler. Yani, satış maliyeti aynı olmasına karşın aynı malı değişik alıcılara farklı fiyatlardan satabilmektedirler. Böyle bir durumda karşılaştırma yapabilmek için bağımlı ve bağımsız teşebbüslerin faaliyette buldukları piyasaların karşılaştırılabilir olması gereklidir.⁷⁴

Ekonomik koşullara ilişkin önem arz eden bir diğer husus ise, ekonomide hüküm süren döngüsel ekonomik hareketlerdir. Ekonomilerde genişleme ve resesyon dönemleri yaşanmaktadır. Emsal verilerinin farklı ekonomik dönemlerde elde

⁷³ Emre Betül Güçlü, **Karşılaştırılabilirlik Analizinde Risk, Fonksiyon Ve Varlık Kullanımı Kavramları İle Bunlara Bağlı Düzeltmeler**, Mayıs 2012, S. 284, <https://www.legalkitabevi.com/>, çevrimiçi (26.02.2018), s. 1

⁷⁴ Ersin Nazal, Transfer Fiyatlandırması I, **E-Yaklaşım**, S. 175, Temmuz 2017, <http://www.yaklasim.com/>, çevrimiçi (11.11.2017), s. 34

edilmesi işlemlerin karşılaştırılabilirlik niteliklerini azaltarak mukayese yapmayı zorlaştıracaktır.⁷⁵

Bu doğrultuda hizmet işlemleri için özellikle emsal tespit edilirken hizmet taraflarının buldukları coğrafya ve ekonominin karşılaştırılabilirlik analizinde dikkate alınması gerekmektedir.

2.2.2.3.4. İş Stratejileri

Yeniliklere ve yeni ürünlerin gelişimine açık olma, ürün çeşitliliği, riskten kaçınma, politik değişimlerin değerlendirilmesi, yürürlükteki ve taslak halindeki iş hukuku mevzuat hükümlerine ilişkin veriler, iş anlaşmalarının süresi ve ticari faaliyetlerin gündelik işleyişleri üzerinde etkili olabilecek tüm diğer unsurlar gibi birçok değişkeninin, bir işletmenin iş stratejilerinin belirlenmesinde dikkate alınması gerekmektedir. İş stratejileri aynı zamanda, piyasaya nüfuz etmeye yönelik birtakım planları da kapsayabilmektedir.⁷⁶

Yeni kurulan şirketler ilk kuruldukları dönemlerde özellikle rekabetin yoğun olduğu pazarlarda zarar elde etmeye eğilimli olmaktadır. Bu sebeple faaliyetlerini düşük kar elde edecek şekilde konumlandırarak daha düşük fiyatlarla satış yaparak bir süre zarar elde edebilmektedir. Bu doğrultuda yıllardır faaliyet gösteren bir şirketin karşılaştırılabilirlik analizinde yeni kurulan bir şirketin test edilen taraf olarak seçilmesi uygun olmayacaktır.⁷⁷

Bazı durumlarda, bağımsız işletmeler, hizmetlerini fiyatlarını sundukları hizmetlerin çeşit ve alanını genişletmek amacıyla kar etmek yerine maliyetlerin altında bile tespit edebilirler. Dolayısıyla, piyasa koşulları dikkate alındığında bağımlı şirketlerin grup içi şirketlere sunduğu hizmetin tutarı mutlaka kâr içermek zorunda değildir.⁷⁸

Bu doğrultuda, ÇÜİ faaliyet gösterdiği bir ülkede aynı hizmet grubunda daha az kar elde ederken diğerlerinin farklı bir ülkede daha yüksek karlılıklar elde

⁷⁵ J. Michael McKee, C. Robert Miall, W. Scott McShan, **Transfer Pricing at a Time of Economic Downturn**, International Tax Review, Baskı 13, Mart 2002, s. 19-20

⁷⁶ OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, a.g.e, s. 76

⁷⁷ UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, **Working draft of a Chapter of the Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries**, http://www.un.org/esa/ffd/tax/2011_TP/TP_Chapter7_ComparabilityAnalysis.pdf, çevrimiçi (27.01.2018), s. 14

⁷⁸ Namık Kemal Uyanık, **Transfer Fiyatlandırma**, Ankara, TURMOB, 2006, s. 218

edebilecektir. Bu durum her koşulda ÇUI'nin hizmetlerini iştiraklerine farklı transfer fiyatlarından satışa konu ettiği anlamına gelmemektedir. Sıklıkla, belirli bir ülkedeki düşük karlılıklar ürünün düşük transfer fiyatı ile satılması neticesinde değil ürün için yapılan ortalamanın üzerindeki pazarlama reklam harcamaları sebebi ile de ortaya çıkabilecektir.⁷⁹ Özetle ÇUI'ler çoğu zaman farklı iş stratejileri sebebi ile farklı ve ortalamanın üzerinde harcamalar yapmakta veya transfer fiyatlarında değişikliğe gidebilmekte bu durumda da verilen hizmet bedelini doğrudan etkilemektedir.

Dolayısıyla bir hizmetin fiyatlandırılmasında iş stratejilerinin etkisi önem arz etmektedir. Emsallere uygunluğun analizinde tespit edilen emsaller üzerinde iş stratejilerinin etkisinin en aza indirgenmesinin sağlanması amacı ile emsal olarak yeni kurulan şirketlerle veya belirli bir süredir zarar elde eden şirketlerle gerçekleştirilen işlemlerin belirli bir süredir faaliyet gösteren şirketler için karşılaştırılabilirlik analizinde dikkate alınmamasında fayda bulunacaktır.

2.2.2.4. Emsal Fiyat Aralığı

1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Tebliği'ne göre, emsallere uygunluk ilkesi açısından en güvenilir sonuç, karşılaştırılabilirlik analizi neticesinde tespit edilen tek bir fiyat veya bedeldir. Ancak, yapılan emsal analizleri neticesinde tek bir fiyat veya bedelden tespit edilmesi çoğu zaman mümkün olmamaktadır. Bu noktada, karşılaştırılabilir nitelikte olan bir emsal kümesinin tespit edilerek belli bir fiyat veya bedel aralığına ulaşmak da mümkün olabilmektedir.

Transfer fiyatlandırması mevzuatımızda emsallere uygun fiyattan ne anlaşılması gerektiği detaylı bir şekilde açıklanmış olmakla beraber iç emsallerin yokluğu durumunda emsallere uygun fiyatın dış emsaller yoluyla ne şekilde tespit edileceği hususunda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Dolayısıyla, mükellefler emsal fiyat tespiti için makul olmak kaydıyla yöntem, kaynak ve bilgi temininde herhangi bir şekilde sınırlandırılmamıştır.

Bununla birlikte, transfer fiyatlandırması mevzuatımızda da ilişkili kişiler arasında yapılan işlemlerin emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda yapıldığının tevsikinde emsal fiyat aralığının kullanılmasına izin verilmiş olup söz konusu emsal

⁷⁹ Judy S. Kuan, **Global Transfer Pricing Solutions**, 2005, <https://books.google.com.tr/> çevrimiçi (26.02.2018), s. 16,

fiyat aralığının tespit edilmesine yönelik olarak makul olmak kaydıyla herhangi bir ölçü ya da istatistikî yöntem öngörülmemiştir.

Medyan istatistikte ortanca anlamına gelen bir terimdir. Büyükten küçüğe veya küçükten büyüğe doğru dizilmiş bir seride medyan tam ortadaki değeri ifade etmektedir. Orta değer tespitinde serideki eleman sayısı toplamı tek ise en ortada değer doğrudan medyan olarak tespit edilmektedir. Serideki eleman sayısı çift ise ortadaki iki sayının ortalaması medyan değerini ifade edecektir.⁸⁰ Bu sebeple emsal çalışmalarında medyan sıklıkla baz alınırken, analizin mahiyetine uygun olarak aritmetik ortalama, ağırlıklı ortalama, mod vb ölçülerden makul olanının da kullanılması mümkün olabilecektir.

Emsallerin doğru seçilmesi durumunda herhangi bir kâr marjının emsallere uygunluğunun testinde emsal seri değerlerinin medyan (orta nokta) etrafında normal bir dağılım göstereceği kabul edilmektedir. Genel olarak, medyanın seriyi en iyi temsil eden nokta olarak değerlendirilmesine rağmen, medyandan düşük ya da yüksek değerlerin de toplam seri alanını güvenilir bir şekilde temsil edebileceği düşünülmektedir. Ancak serinin her iki aşırı ucunda da yer alan noktaların anormal değerler olması ve bu nedenle seriyi (emsallere uygun bedeli) temsil edebilecek nitelikte olmama riski de her zaman mevcuttur.

Böyle bir riskin bertaraf edilmesi ve dolayısıyla daha güvenilir bir emsal fiyat aralığına ulaşılabilmesi için Amerika'daki mevzuatta⁸¹ yer alan çeyrekler arası yöntemi sıklıkla kullanılan bir yöntemdir. İlgili mevzuat ile çeyrekler arası aralık yöntemi, serinin %25 ile %75 yüzdelik değerleri arasında kalan değerlerin tespit edilmesi amaçlanmaktadır. Böylelikle, tüm serinin medyan etrafında eşit şekilde sıralanan %50'lik kısmı emsal fiyat aralığının tespitinde dikkate alınmakta, uçlarda kalan diğer %50'lik kısım ise göz ardı edilmektedir. Bu doğrultuda, çeyrekler arası aralık yöntemi, mevcut bir bilgi serisi ile emsal fiyat aralığı tespiti için kullanılacak en güvenilir yollardan biridir.

Amerika Vergi Otoritesi'nin belirlediği çeyrekler arası aralık hesaplamasının çeşitli programlar tarafından yapılan hesaplama ile farklılık arz ettiğini belirtmek

⁸⁰ Fethi Şeniş, **İstatistik, Açıköğretim Fakültesi Yayınları**, Eskişehir, 1998, No:77, s. 102

⁸¹ Internal Revenue Service, Treasury, § 1.482-1-B-C

gerekecektir.⁸² Bu doğrultuda aslında aynı emsal çalışmasının farklı istatistiki yöntem veya formül kullanılması neticesinde farklı sonuçlar verebileceğini de göz önünde bulundurmak gerekmektedir.

Dış emsal tespitinde baz alınabilecek halka açık verilerin yer aldığı veritabanları çoğu ülkelerde bulunmamaktadır. Bu sebeple, transfer fiyatlandırması ile ilgili düzenlemelerin kaynağı olan ülkelerde, veritabanları emsal araştırmasında büyük önem taşımaktadır. Bu ülkeler kanuni düzenlemelerin pratikte de tam olarak işlenmesi amacıyla veritabanlarının oluşturulmasına önem vermişlerdir.⁸³

Veritabanları coğrafya bazında farklılık gösterebilmektedir. ABD’de Compustat ve Disclosure veritabanları sıklıkla kullanılmakta iken Avrupa’da Bureau van Dijk’in veritabanı olan Amadeus veritabanı kabul görmektedir. Amadeus veritabanı Avrupa kıtasındaki 39 ülkeden 9 milyondan fazla şirketin finansal verilerini içermektedir. Söz konusu veritabanı, şirketleri faaliyet gösterdiği endüstrinin kısa kodu, faaliyet tanımları, mali çeşitli verilere ilişkin kriterler gibi bir çok hususta detaylı arama seçeneği sunmaktadır.⁸⁴

Buna ek olarak söz konusu veritabanlarında kullanıcılarına çeşitli bağımsızlık filtreleri uygulanmak, sadece konsolide edilmemiş mali verileri kullanmak gibi imkanlar da sunulmaktadır. Bu tür filtrelerin uygulanması ile kontrol altındaki işleme en yakın şekilde faaliyet gösteren şirketlerin gelir tablosu ve bilançolarına ulaşmak mümkün olabilmektedir.⁸⁵ Bununla birlikte karşılaştırılabilirlik analizi neticesinde düzeltme işlemi yapılması öngörülüyorsa çoğu veritabanlarında yer alan firmalara ilişkin veriler baz alınmaktadır.

Bununla birlikte ülkelerin sıklıkla kullandıkları OneSource, AIDA, Infoimprese, Dafne gibi farklı veri tabanları bulunmaktadır. Aşağıdaki tabloda dünyada kullanılan veritabanlarına yer yer verilmiştir.

⁸² Marc M. Levey, Steven C. Wrappe, Kerwin Chun, **Transfer Pricing Rules and Compliance Handbook**, CCH Incorporated, 2006, a.g.e., s. 75

⁸³ Cihangir Özçelik, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında “Emsal Fiyat Aralığı”, **Vergi Sorunları**, Mayıs 2012, S. 284, s.77

⁸⁴ Ali Alper, **Emsal Tespiti İçin Yararlanılabilecek Yurt Dışı Veri Tabanları ve Araştırma Teknikleri**, <http://www.verginet.net/UserFiles/File/TransferFiyatlandirmasi/Makaleler>, çevrimiçi (30.01.2018), s. 1

⁸⁵ Özgür Toros, Transfer Fiyatlandırması Analizlerinde Neden Yurt Dışı Kaynaklı Veri Tabanları Kullanılıyor?, **Vergi Dünyası**, Şubat 2011, Sayı: 354, s.164.

Tablo 2.3.: Uluslararası Ticari Veritabanları

Veritabanı Adı	Coğrafi Kapsam
Amadeus	Avrupa
Compustat	Amerika Birleşik Devletleri, Kanada
Disclosure	Amerika Birleşik Devletleri
Jade	Japonya
Japan Company Handbook	Japonya
Mergent	Amerika Birleşik Devletleri
Moody's	Amerika Birleşik Devletleri
Osirus	Global
Worldscope	Global
Onesource	Global, Asya, Amerika

Kaynak: Marc M. Levey, Steven C. Wrappe, Kerwin Chun, Transfer Pricing Rules and Compliance Handbook, CCH Incorporated, 2006, s. 70

Söz konusu veritabanlarında şirketlerin herhangi bir işlem neticesinde elde ettikleri karlılıktan ziyade genel faaliyetleri neticesinde elde etmiş oldukları karlılıklar yer almaktadır.

Hizmet şirketlerinin hacmi gözönünde bulundurulduğunda ilişkili şirketlerin ana faaliyet konuları kapsamında vermedikleri hizmetlerde emsallere uygunluğunun tespitine yönelik olarak söz konusu veritabanlarının kullanılması güvenli sonuçlar vermeyecektir. Zira ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemler ile benzer işlem hacimlerine, risk ve işlemlere sahip dış emsal teşkil edebilecek şirketlere ulaşılabilmesi mümkün olmayacaktır.

2.2.2.5. Düzeltme İşlemleri

Fonksiyonlar, riskler ve kullanılan varlıklar belirgin bir şekilde farklıysa bu durumda ilişkisiz şirketlerle gerçekleştirilen işlemin emsal olarak alınabilme ihtimali

düşük olmaktadır. Ancak, bu farklılıkları kavrayabilecek düzeltmeler yapılabiliriyorsa kontrol dışı işlem emsal olarak alınabilmektedir.⁸⁶

Karşılaştırılabilirlik düzeltmelerine örnek olarak; kontrol edilen ve kontrol dışı işlemler arasında farklı muhasebe uygulamalarından kaynaklanabilecek farklılıkların ortadan kaldırılmasını sağlayacak uyumlaştırma düzeltmeleri; karşılaştırılabilir olmayan büyük miktarlardaki işlemleri ortadan kaldırmak amacıyla mali verilerin bölünmesi; sermaye, fonksiyonlar, varlıklar ve riskler açısından oluşabilecek farklılıklara yönelik düzeltmeler sayılabilmektedir.⁸⁷

Bununla birlikte karşılaştırılabilirlik analizine ilişkin düzeltmelerin yapılması birçok Avrupa Birliği ülkesinde yasal zorunluluk olmamakla, birlikte çoğu zaman emsal analizinin daha güvenilir olması açısından uygulanması faydalı olmaktadır.

2.3. BEPS Eylem Planı ve Düşük Katma Değerli Hizmetler

2.3.1. BEPS Eylem Planı Hakkında Genel Bilgiler

Küreselleşme sürecinde ülkelerin uyguladığı vergi politikaları yabancı sermaye üzerinde etkili olmaktadır. Özellikle çok uluslu şirketlerin küresel ticarete etkinliğinin artmasıyla birlikte ülkelerin vergi politikaları da bu değişime paralel olarak değişiklik göstermeye başlamıştır.⁸⁸

Bu doğrultuda son yıllarda matrah aşındırma ve kar aktarımı ile ilgili tartışmalar gerek uluslararası kuruluşların gerekse ülkelerin gündemlerinde üst sıralarda yer almaya başlamıştır. Farklı ülkelerde şubeleri bulunan ÇUI'lerin faaliyet gösterdikleri ülkelerde neden oldukları vergi kayıpları ve bu kayıpların önüne geçmek üzere atılacak adımlar, uluslararası platformlarda yeni kurumsal çerçevelerin ve matrah aşındırma ve kar aktarımı ile mücadeleye ilişkin yol haritalarının oluşturulmasına neden olmuştur.⁸⁹

⁸⁶ Güçlü, **a.g.m.**, s.2

⁸⁷ OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, **a.g.e.**, s. 162

⁸⁸ Yasemin Taşkın, Yeni Bir Vergi Teşvik Kurumu: Bölgesel Yönetim Merkezleri, **Mali Çözüm**, 2017, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/142malicozum/03-Yrd_Doc_Dr_Yasemin_Taskin.pdf, çevrimiçi (14.03.2018), s. 36

⁸⁹ Sencer Turunç, **Matrah Aşındırma Kar Aktarımı**, T.C. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Ankara, Kasım 2013, s. 3

OECD tarafından önerilen BEPS eylem planı ile matrah aşındırma ve kar aktarımı ile ilgili tartışmalara yönelik uygulama birliği ve şeffaf uygulamalar ile çözüm sağlanması hedeflenmektedir.

OECD tarafından hazırlanan BEPS eylem planı toplam olarak 15 eylem planından oluşmaktadır. Bu 15 eylem planının, 8, 9, 10 ve 13. eylem planlarının transfer fiyatlandırması düzenlemeleri ile doğrudan ilgili olduğunu söylemek mümkündür.

İlgili eylem planlarının da işaret ettiği uluslararası vergilendirme sorunlarına ilişkin çözüm arayışları 1960'lı yıllara kadar dayanmaktadır. Ancak OECD tarafından bir inisiyatif olarak sunulan BEPS eylem planı G20 ülkelerinin çağrısı üzerine OECD tarafından hazırlanan BEPS Eylem Planı 19 Temmuz 2013 tarihinde açıklanmıştır.⁹⁰

Eylem planları 2013 yılının Eylül ayında Saint Petersburg'da gerçekleştirilen G20 liderler zirvesinde uygun bulunmuş olup 2015 yılı Kasım ayında Antalya'da yapılan G20 Liderler Zirvesi'nde nihai karara bağlanmıştır.

23 Mayıs 2016 tarihinde Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü Konseyi tarafından BEPS eylem planları 8-10 ve 13 için Ekim 2015 itibarıyla yayınlanan raporlarda yer alan uygulamaların OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'ne dahil edilmesi konusunda resmi bir atılmıştır.

BEPS eylem planları çerçevesinde gündeme gelen transfer fiyatlandırması uygulamalarının dahil edildiği güncel OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi Temmuz 2017'de yayımlanmıştır.

OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde yapılan değişiklikler ile transfer fiyatlandırması mevzuatında OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'ni baz alan birçok ülkenin söz konusu değişiklikleri kendi mevzuatlarına da dahil etmesi beklenmektedir.⁹¹

⁹⁰ Turunç, **a.g.e.**, s. 3

⁹¹ 8.,9 ve 10. eylem planları ile ilgili düzenlemelerin mevcut olduğu ülkeler; Arnavutluk, Arjantin, Avustralya, Kanada, Çin, Kolombiya, Finlandiya, Hong Kong, İrlanda, İsrail, İtalya, Japonya, Lüksemburg, Singapur, Slovakya, İspanya, İsveç, İngiltere, Ukrayna'dır, <http://www.ey.com/gl/en/services/tax/ey-beps-developments-tracker>, çevrimiçi (24.04.2018)

2.3.2. Düşük Katma Değerli Hizmet Tanımı

BEPS eylem planında yer alan 8., 9. ve 10. eylem planları için tek bir çalışma ortaya koyularak birleştirilmiş bir rapor final rapor olarak “Transfer Fiyatlarının Sonuçlarının Yaratılan Katma Değer ile Uyumlu Olması” adı ile yayınlanmıştır.

10. eylem planında yer alan düşük katma değerli grup içi hizmetlere ilişkin düzenlemelere OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nin 2017 yılındaki versiyonunun 4. bölümünde “D- Düşük Katma Değerli Hizmetler” başlığı altında yer verilmiştir.

10. eylem planında düşük katma değerli hizmetler ve diğer hizmetler ayrıştırılmış, düşük katma değerli hizmetlerin emsallere uygunluğu noktasında basitleştirilmiş fiyatlandırma yöntemi benimsenmiştir.⁹²

OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde yer alan tanıma göre “*düşük katma değerli grup içi hizmetler, çok uluslu şirketlerin bir veya birden fazla üyesinin diğer grup şirketleri ile gerçekleştirdiği;*

- i. *Destekleyici özellikte olan,*
- ii. *ÇUI'nin ana faaliyet konusu kapsamında olmayan,*
- iii. *Emsalsiz ve benzersiz gayri maddi varlıkların kullanımını gerektirmeyen ve bunların doğmasına yol açmayan,*
- iv. *Önemli bir riskin doğmasına neden olmayacak ve üstlenilen önemli bir riske etki etmeyecek,*

nitelikteki hizmetlerdir.”

Bununla birlikte OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde düşük katma değerli hizmet olarak nitelendirilemeyecek hizmetler ayrıca listelenmiştir. Bu kapsamda aşağıda yer verilen hizmet grupları düşük katma değerli hizmet olarak değerlendirilemeyecektir;⁹³

- v. ÇUI ana faaliyet konusu kapsamındaki hizmetler,

⁹² Abisola Agboola, Suleiman Yahaya, **Transfer Pricing Considerations for Intragroup Service Transactions**, KPMG, <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ng/pdf/tax/ng-transfer-pricing-considerations-for-intragroup.pdf>, çevrimiçi (28.02.2018), s. 2

⁹³ OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, **a.g.e.**, s. 333

- vi. Araştırma ve geliştirme hizmetleri,
- vii. Üretim ve imalat hizmetleri,
- viii. Üretimde kullanılan hammadde ve diğer malzeme tedarikine yönelik satın alma hizmetleri,
- ix. Satış, pazarlama ve dağıtım faaliyetleri,
- x. Finansal işlemler,
- xi. Maden çıkartılması, incelenmesi ve işlenmesi,
- xii. Sigorta ve reasürans,
- xiii. Üst düzey kurumsal yönetim hizmetleri,

Örnek olarak, ana faaliyet konusu bilişim teknolojileri alanında hizmet sunmak olan bir ÇUI muhasebe ve insan kaynakları konusunda grup şirketlerinden destek hizmeti almaktadır. Bu durumda, ÇUI'nin tedarik etmiş olduğu destek hizmetleri düşük katma değerli hizmet olarak sınıflandırılabilir. Buna karşın bilişim sektöründe faaliyet gösteren şirketin yazılım konusunda araştırma ve geliştirme hizmetleri alması şirketin ana faaliyeti kapsamında olması sebebi ile düşük katma değerli hizmet olarak sınıflandırılmayacaktır.⁹⁴

2.3.3. Basitleştirilmiş Fiyatlandırma Yönteminin Uygulanması

Eğer ÇUI düşük katma değerli hizmet işlemi gerçekleştiriyorsa, işlemin emsallere uygunluğunun tespitinde basitleştirilmiş fiyatlandırma yöntemini uygulayabilme olanağına sahip olmaktadır. Bu yaklaşımda bütün grup şirketlerine ait herbir hizmet kategorisi bazında maliyetler toplanmakta, sonrasında ise standart olarak %5 kar marjı eklenmektedir. Bu durumda %5 kar marjının emsal çalışmaları ile desteklenmesi gerekmeyecektir.⁹⁵

⁹⁴ Klaarman, a.g.m., 2

⁹⁵ Auresana I. Torres, **BEPS Action Plan 10: Low value-adding services**, Aralık 2015, <http://www.bworldonline.com/>, çevrimiçi (01.03.2018), s. 2

Basitleştirilmiş fiyatlandırma yönteminin uygulanabileceği grup içi hizmet işlemlerinde emsallere uygun fiyat aşağıda yer alan aşamalar takip edilerek hesaplanacaktır.⁹⁶

- i. 1. Adım: Sadece hizmeti veren şirkete ait olan maliyetler hariç olmak üzere, düşük katma değerli hizmet kategorilerine göre yıllık olarak maliyetlerin tespit edilmesi,
- ii. 2. Adım: Sadece bir grup şirketine verilen hizmetlere ilişkin maliyetler ayrıştırılması,
- iii. 3. Adım: Hizmet maliyetlerinin ilgili grup şirketleri arasında hizmetin mahiyeti ile uygun gelir, varlık, personel sayısı gibi basitleştirilmiş dağıtım anahtarları baz alınarak dağıtılması (seçilen anahtar, belirli bir hizmetin her bir alıcısı tarafından alınması beklenen faydayı makul bir şekilde yansıtmalıdır.)
- iv. 4. Adım: Hizmet maliyetinin yüzde 5 oranında kar marjı eklenmesi, söz konusu kar marjının emsal çalışmaları ile desteklenmesi gerekmektedir,
- v. 5. Adım: Herbir grup üyesinin hizmet bedeli için ödediği net tutar hesaplanmalıdır,
- vi. 6. Adım: Grup şirketleri tarafından ödenen tutarın desteklenmesi için basitleştirilmiş dokümantasyon hazırlanmalıdır.

Düşük katma değerli hizmetler için basitleştirilmiş fiyatlandırma yöntemini benimseyen vergi idareleri alt sınır tespit ederek, söz konusu eşiğin aşılması durumunda basitleştirilmiş fiyatlandırma yöntemi uygulanan işlem için inceleme yapmaları mümkün olabilecektir. Söz konusu alt sınır örnek olarak, sabit finansal oranlara (örneğin, grup içi servis maliyetlerinin toplam maliyetlere veya ciroya oranı veya hizmet öncesi karlılık) dayandırılabilir veya bir gruba referans yoluyla belirlenebilir toplam hizmet maliyetinin ÇUİ grubunun cirosuna veya grup tarafından kabul edilen toplam hizmet maliyetinin ciroya oranı veya benzeri uygun oranlar baz alınabilmektedir. Böyle bir alt sınır kabul edildiğinde, vergi idaresi, düşük katma

⁹⁶ Shannon Blankenship, Mud Vishweshwar, Rafal Sadowski, Low Value Adding Services, **Deloitte Global Transfer Pricing, November 2015**, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/Tax/us-tax-beps-changes-transfer-pricing-low-value-adding-intragroup-services.pdf>, çevrimiçi (14.03.2018), s.2

değerli hizmet tutarının tespit edilen sınırı aşması durumunda basitleştirilmiş fiyatlandırma yöntemini kabul etmekle yükümlü olmayacaktır ve tam fonksiyonel analiz ve karşılaştırılabilirlik analizi yapabilecektir.⁹⁷

2.3.4. Düşük Katma Değerli Hizmetlerin Dokümantasyonu

basitleştirilmiş fiyatlandırma yönteminin tercih edildiği grup içi hizmet işlemleri için aşağıda detaylarına yer verilen hususları dikkate alarak hazırladıkları dokümantasyonu istenildiğinde takdirde vergi idarelerine sunması gerekmektedir.⁹⁸

- i. Düşük katma değerli grup içi hizmet kategorilerinin tanımı, söz konusu hizmetten faydalanan taraflar, bu hizmetlerin düşük katma değerli olduğunu ispat eden sebepler; hizmetlerin sağlanmasındaki temel amaç; tarafların elde ettikleri veya elde etmeyi bekledikleri fayda; seçilen dağıtım anahtarlarına ilişkin açıklamalar ve bu dağıtım anahtarlarının tarafların sağladıkları faydayı yansıttığını gösterecek sebepler ve kar marjı oranının teyit edilmesi;
- ii. Hizmet verilmesine ilişkin ilgili yazılı sözleşmeler ve sözleşmede mevcut ise farklı grup şirketlerinin uygulamış olduğu dağıtımı etkileyecek değişiklikler; bunlara getirilen değişiklikler.
- iii. Masraf havuzunun belirlenmesine ilişkin dokümantasyon ve hesaplamalar, uygulanan kar marjı, belirli bir grup şirketine verilen hizmet maliyetleri de dahil olmak üzere tüm kategorilerin detaylı listesi ve ilgili maliyetlerin tutarları
- iv. Belirlenen dağıtım anahtarlarının uygulamasını gösteren hesaplamalar

Düşük katma değerli hizmetlerin dokümantasyonunda belirli standartlar öngörülerek uygulama birliğinin sağlanması amaçlanmıştır. Bununla birlikte dokümantasyonun belirli standartlar çerçevesinde yapılması hem hizmetin taraflarını hem de olası bir inceleme durumunda vergi idareleri için pratik bir yaklaşım olacaktır.

Şüphesiz, dokümantasyon ve raporlama gereksinimleriyle birleştirilen basitleştirilmiş fiyatlandırma yöntemi ile ülkeler arasında daha fazla şeffaflık ve

⁹⁷ OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, a.g.e. s. 342

⁹⁸ OECD/G20, **Base Erosion and Profit Shifting Project, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation**, Actions 8-10, 2015 Final Reports, s.159

uygulama birliği sağlamayı amaçlamaktadır. Geniş çapta kabul görürse, bu yaklaşım ÇUI vergi mükelleflerinin uyum maliyetlerini önemli ölçüde azaltacaktır. Elbette söz konusu avantajlar basitleştirilmiş fiyatlandırma yönteminin kaç ülkede kabul ettiğine bağlı olarak değişiklik gösterebilecektir.⁹⁹



⁹⁹ Christiana Panayi, **Advanced Issues in International and European Tax Law**, Bloomsbury, 2015, s. 120

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN GRUP İÇİ HİZMETLER ve İHTİLAFLI DURUMLAR

3.1. Türkiye'deki Transfer Fiyatlandırması Düzenlemeleri

Türkiye'de 1950 yılında yürürlüğe giren ve 2006 yılına kadar yürürlükte kalan mülga 5422 sayılı K.V.K.'da yer alan "Örtülü Kazanç" müessesesi, uluslararası alandaki gelişmeler ve özellikle OECD'nin düzenlemeleri dikkate alınarak 5520 sayılı K.V.K. 13. maddesinde "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" başlığı altında yeniden düzenlenmiştir.¹ Böylece, söz konusu düzenleme ile transfer fiyatlandırması terimi ilk kez Türkiye'de K.V.K.'nda bir madde olarak yer almıştır.

5520 Sayılı K.V.K.'nun "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" başlıklı 13. maddesi² ve 193 Sayılı G.V.K.'nun "indirilemeyecek giderler"

¹ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehber**, Ankara, 2010, s. 1

² K.V.K. 13. maddesine göre "(1) Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir. (2) İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.(6728 sayılı kanununun 59 uncu maddesiyle eklenen cümleler;Yürürlük 09.08.2016) İlişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla oluştuğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranır. Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır. (3) 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. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur."

başlıklı 41/5. maddesi³, Türk vergi sisteminde transfer fiyatlandırmasının yoluyla örtülü kazanç dağıtımını müessesesinin yasal temelini teşkil etmektedir.⁴

5520 sayılı K.V.K. ile örtülü kazanç dağıtımını uygulamasında getirilen yenilikler şu şekilde özetlenebilmektedir⁵:

- i. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının ilişkili kişiler arasında gerçekleşeceği belirtilerek "ilişkili kişi" tanımlanmıştır,
- ii. Zararlı vergi rekabetine yol açtığı kabul edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılan işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış işlemler olarak kabul edilmiştir,
- iii. Emsal fiyatın/bedelin/ücretin belirlenmesinde ilkesel bir tanımlama yapılarak emsallere uygunluk ilkesi benimsenmiştir,
- iv. Genel olarak OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi esas alınmış ve emsalin belirlenmesinde Rehber'de önerilen yöntemlere yer verilmiştir,
- v. İlişkili kişilerle yapılan işlemlerle ilgili olarak belirlenecek yöntem konusunda Maliye Bakanlığı'na başvurularak anlaşma yapılabilmesi imkanı getirilmiştir.

Bunlara ek olarak Bakanlar Kurulu Kararları ve 1⁶ ve 2⁷ Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği ile de uygulamaya ilişkin usul ve esaslar ayrıntılı olarak belirlenmiştir.

³ G.V.K. 41/5 uyarınca “Bu fıkranın 1 ilâ 4 numaralı bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır. Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoy, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılır. Bu bent uygulamasında, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hâl ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir. İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilir. İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında bu maddede yer almayan hususlar bakımından, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi hükmü uygulanır.”

⁴ Döndü Kara, Vecdi Can, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramının 6728 Sayılı Kanun Kapsamında Değerlendirilmesi, **İşletme Bilimi Dergisi**, 2017, <http://dergipark.gov.tr/>, çevrimiçi (12.03.2018)

⁵ Serkan Açar, **Transfer Fiyatlandırması Örtülü Kazanç Dağıtımı**, Yaklaşım Yayıncılık, 2011, s. 165

Bu çerçevede, 5520 sayılı K.V.K. 13. maddesi ile işletmelerin, grup şirketleri ile gerçekleştirdikleri işlemlerde emsallere uygunluk ilkesine aykırı tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden ticari işlem gerçekleştirmeleri durumunda kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

İlişkili kişi tanımı yapılarak 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Tebliği'ndeki açıklamalar ve örneklerde gerçek kişi ve kurumların diğer bir kurum üzerinde doğrudan ya da dolaylı ortaklık ilişkisi dışında, sürekli bir iktisadi ilişkinin de bulunması durumunda bu kurumların ilişkili kişi olarak değerlendirileceği vurgulanmıştır.⁸

Bununla birlikte OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi ile aynı doğrultuda emsallere uygunluk ilkesi ve emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespitinde kullanılan yöntemlere ilişkin esaslar tespit edilmiştir. İlgili düzenlemelerde, kurumlar ilişkili kişilerle gerçekleştirdikleri işlemlerde uygulayacakları fiyatların emsaline uygun olduğunun tespitini aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını seçerek yapabilecekleri belirtilmiştir.

Buna ek olarak ilgili tebliğler ile anlaşma usulü, düzeltme işlemleri ve dokümantasyon gibi Türkiye'deki transfer fiyatlandırması uygulamalarının temelini oluşturan birçok hususta düzenleme yapılmıştır. .

04.06.2008 tarihinde 5766 sayılı "Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da ve Bazı Kanunlar'da Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun kanununun 21. maddesi ile K.V.K. "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını" başlıklı 13. maddesine 7. fıkra eklenmiş ve mevcut 7. fıkra 8. fıkra olarak teselsül ettirilmiştir. Bu çerçevede ilgili fıkra ile Türkiye'de gerçekleştirilen ilişkili kişi işlemlerinde yurtiçindeki işlemler nedeniyle örtülü kazanç dağıtımının varlığı hazine zararının doğmasına bağlanmıştır.

16.03.2016 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesinde yayımlanan 3 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Tebliğ taslağı ile BEPS 8, 9, 10 ve

⁶ 18.11.2007 tarihli ve 26704 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷ 22.04.2008 tarihli ve 26855 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁸ Gökçe Gücüyener, Transfer Fiyatlandırması Mevzuatında İlişkili Kişi Kavramı, **Vergi Sorunları**, Haziran 2014, S. 309, www.vergisorunlari.com, çevrimiçi (13.01.2018)

13 numaralı eylem planında çerçevesinde öngörülen başta dokümantasyon olmak üzere düzenlemelerin Türkiye'deki yansımaları yer almaktadır.

6728 Sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun⁹'un 59. maddesi ile K.V.K. 13. maddesinde ilişkili kişi tanımı, transfer fiyatlandırması yöntemlerinin uygulanma hiyerarşisi, peşin fiyatlandırması anlaşmaları ile ilgili hususlara netlik kazandırmak amacı ile düzenlemeler yapılmıştır.

İlgili düzenleme ile ilişkili kişi tanımına sınırlama getirilmiştir. Bu doğrultuda ilişkinin doğrudan veya dolaylı ortaklık payı ile sağlanması durumunda ilişkili kişilerin arasındaki doğrudan ve dolaylı ortaklık, oy veya kar payının en az %10 olması şartı getirilmiştir.

3 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ¹⁰ ile 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nin ilgili bölümlerinde yapılan değişikliklerle peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin düzenlemelerin temel amacı, ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemler ile transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı yoluyla ülkelerin vergi matrahlarının aşındırılmasının önüne geçmektir. Bu doğrultuda ülkeler ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilen işlemler yolu ile kazanç aktarımını önlemek amacı ile transfer fiyatlandırması ile ilgili bir dizi düzenlemeler benimsemişlerdir.¹¹ Bu doğrultuda, Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumların tamamı Türkiye'deki transfer fiyatlandırması düzenlemelerinin kapsamında bulunmakta olup, ilişkili kişilerle gerek yurt içi gerekse yurt dışı faaliyetleri ile ilgili olarak yapılan mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı çerçevesinde değerlendirilecektir.

⁹ 09.08.2016 tarihli 29796 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁰ 07.12.2017 tarihli 30263 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹ Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar, B.K.K. No 2007/12888, Resmi Gazete Tarihi 06.12.2007, No. 26722

3.1.1. İlişkili Kişi Kavramı

İlişkili kişi kavramına K.V.K. 13. maddesinde, 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nde ve 2 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nde yer verilmiştir. 2010 yılında yayınlanan "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehber"de kurumlar açısından ilişkili kişinin tanımı yapılarak örneklere yer verilmektedir. Bu doğrultuda bir kurum açısından ilişkili kişi;

- i. Kurumların kendi ortaklarını,
- ii. Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumları,
- iii. Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumları,
- iv. Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları,
- v. Ortakların eşlerini,
- vi. Ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy, üçüncü derece dâhil yansoy hısımları ve kayın hısımlarını

ifade etmektedir.

Bununla birlikte 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun¹² ile 5520 sayılı Kanunun 13. maddesinin İkinci fıkrasına, "İlişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla oluştuğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranır. Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır." cümleleri eklenmiştir.

¹² 09.08.2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Bununla beraber K.V.K. 13. maddesindeki ilişkili kişi kapsamı sadece ortaklık payı ile sınırlı kalmamaktadır. Ortaklık ilişkisi olup olmadığına veya ortaklık oranına bakılmaksızın, kurumların idaresi, denetimi ve sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfusu altında bulundurduğu kişiler, ilişkili kişi sayılmaya devam edilecektir.¹³

3.1.2. Emsallere Uygunluk İlkesi ve Karşılaştırılabilirlik Analizi

K.V.K. 13. maddesi uyarınca 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 etmekte olup ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanan fiyatların emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenmesi gerektiği belirtmektedir.

Bu çerçevede emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilen fiyat veya bedel, aralarında ilişkili kişi tanımına uygun bir ilişki bulunmayan ve işlemin gerçekleştiği anda oluşan piyasa ya da pazar fiyatıdır. İlişkili kişiler arasındaki ticari işlemlerde uygulanan fiyat ya da bedel piyasa ya da pazar fiyatını yansıtmıyorsa, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde uygulanan fiyat emsallere uygunluk ilkesine aykırı olacağından kazanç transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacaktır. Emsallere uygun fiyatın belirlenmesinde öncelikle işletme içi emsal kullanılacak, eğer böyle bir emsal söz konusu değil ise dış emsal yoluyla fiyat tespiti yoluna gidilecektir.¹⁴

Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanabilmesi ilişkili kişiler arasındaki işlemlerle ilişkisiz kişiler arasındaki işlemlerin karşılaştırılabilir olmasına dayanmaktadır. Bu amaçla yapılan karşılaştırılabilirlik analizi ise, kontrol altındaki işlemlerin sahip olduğu koşullar ile kontrol dışı işlemlerin sahip olduğu koşulların karşılaştırılmasına dayanır. Karşılaştırılabilirlik analizinde dikkate alınan başlıca unsurlar aşağıdaki gibidir:

- i. Mal veya hizmetlerin nitelikleri

¹³ Gökçe Gücüyener, **Transfer Fiyatlandırmasında İlişkili Kişi, Yöntem Hiyerarşisi ve PFA'ya İlişkin Gelişmeler**, Vergi Sorunları, Eylül 2016, S. 336, <http://www.vergisorunlari.com.tr>, çevrimiçi (13.03.2018), s.1

¹⁴ Taşkın, a.g.e., s. 92

- ii. Sözleşme şartları
- iii. İşlev analizi
- iv. Ekonomik koşullar
- v. İş stratejileri
- vi. Gayri maddi haklar

Kurumlar ilişkili kişilerle gerçekleştirdikleri işlemlerde uygulayacakları fiyatların emsaline uygun olduğunun tespitini aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını seçerek yapabileceklerdir.

3.2. Türkiye'deki Düzenlemeler Açısından Grup İçi Hizmetler

3.2.1. Türkiye'deki Transfer Fiyatlandırması Düzenlemeleri Açısından Grup İçi Hizmetler

Grup içi hizmetlere yönelik olarak 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Tebliği'nde yer alan düzenlemeler kısa ve öz olmakla beraber, anlatımından ve kanun gerekçesinden OECD düzenlemelerini esas aldığı görülmektedir.¹⁵

1 Seri No.'lu Transfer Fiyatlandırması Tebliği'nde grup içi hizmetlere yönelik düzenlemelere "11. Grup içi Hizmetler" başlığı altında yer verilmiştir. Bu kapsamda grup içi hizmetler ile ilgili olarak üç temel kriter belirlenmiştir. Bu kriterler; 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.

Bu üç unsurun birlikte grup şirketleri arasında gerçekleştirilen herbir grup içi hizmet için ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekecektir.

¹⁵ Bilir, a.g.m., s.2

3.2.1.1. Grup İçi Hizmetlerin Fiilen Sağlanıp Sağlanmadığının ve Hizmet İhtiyacının Tespiti

1 Seri No.'lu Transfer Fiyatlandırması Tebliği uyarınca grup içi hizmet işlemlerinin emsallere uygunluğunun tevsik edilmesinde grup içi hizmetin fiili olarak verilmediğinin analizi önemli bir yere sahiptir. Grup içi hizmetin fiili olarak verilip verilmediğinin belirlenmesinde ise söz konusu hizmetin hizmeti alan şirketin ticari pozisyonunu güçlendirecek bir değer sağlayıp sağlamadığının tespit edilmesi gerekecektir.

Bu kapsamda ÇUI'nin grup şirketine ihtiyacı olmayan veya sadece grubun bir üyesi olması sebebi ile vermiş olduğu hizmetlerin grup içi hizmet olarak nitelendirilmesi mümkün olmayacaktır. Bununla birlikte ÇUI'nin organizasyonel yapısı göz önünde bulundurulduğunda hizmetin kendi iç kaynaklarından karşılamasının mümkün olması ve aynı hizmeti ilişkisiz firmalardan ücret karşılığı temin etme ihtiyacının olmaması durumunda da hizmet alındığının kabulü mümkün olmayacaktır.

Grup içi hizmetlerde hizmetlerin fiilen sağlanıp sağlanmadığının tespitine yönelik olarak grup içi hizmeti veren şirketin söz konusu hizmeti vermek için gerekli ekonomik ve organizasyonel yapısının mevcudiyetinin tevsik edilmesi gerekecektir. Diğer taraftan hizmeti alan şirketin söz konusu hizmete ihtiyacının yine organizasyonel ve ekonomik açılardan analiz edilmesi gerekecektir. Elde edilen verilerin ise mümkün olduğu ölçüde somut verilerle ortaya konması ve desteklenmesi önem arz edecektir.¹⁶

Grup içi hizmetlerin fiilen sağlandığı ve hizmeti alan şirketin hizmete ihtiyacı olduğunun tevsikine yönelik olarak Türkiye'deki transfer fiyatlandırması mevzuatı çerçevesinde özel bir düzenleme mevcut değildir. Bu sebeple ÇUI tarafından grup şirketlerine verilen hizmetin niteliği ve kapsamına göre her bir fatura bazında ayrı ayrı değerlendirme yapılması gerekecektir. Hizmetin fiili olarak sağladığına yönelik etkin bir analizin yapılabilmesi için hizmetin kapsamı, özellikleri ve hizmeti veren kişilere ilişkin bilgileri kapsayan detaylı bir dokümantasyon hazırlanması önem arz etmektedir.

¹⁶ Kavan, a.g.m., s.2

ÇUI'lerin sıklıkla gerçekleştirdiği teknik destek, danışmanlık, yönetim hizmetleri gibi grup içi hizmet kategorileri göz önünde bulundurulduğunda hizmet sağlayıcı grup şirketi ile alınacak hizmetlere ilişkin detaylı bir sözleşme, alınan hizmetin içeriğine dair uzlaşılan detaylı bilgi ihtiva etmesi açısından önem arz etmektedir.¹⁷

Örnek olarak; hizmeti alan şirket bünyesinde oluşturulan hizmet talep formu, diğer firmalardan temin edilen teklifler, ihale yapıldıysa ihaleye ilişkin detaylı bilgiler, hizmet tedarikçisinin seçilmesine ve iç onay sürecine yönelik dokümanlar hizmetin fiili olarak verildiğinin ve hizmeti alan tarafın da söz konusu hizmete ihtiyacı olduğunu destekler nitelikte olacaktır. Bununla birlikte hizmetin sadece grup üyesi olması sebebi ile verilmediği noktasına da dayanak teşkil edilebilecektir.

Bununla birlikte hizmetin verilmesi sürecinde gerçekleştirilen yazışmalar, toplantılara ilişkin notlar, hizmete ilişkin rapor, sunum, hizmeti fiili olarak veren kişilerin kimlik bilgileri, bu kişilerin unvanları, iş tanımları, hizmet proje niteliğindeyse projedeki görevleri, çalıştıkları saatler, hizmetin verilmesi sürecinde masraf gerçekleştirildiyse masraf listeleri gibi dokümanlar da hizmetin fiili olarak verilmesine yönelik olarak destekleyici niteliği olabilecektir.

3.2.1.2. Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygunluğun Tespiti

Transfer fiyatlandırmasında kilit kavram, kanunda bir karşılaştırma ölçütü olarak düzenlenen emsaldir. Vergi hukukunda emsal, aynı/benzer şartlar altındaki vergi mükellefleri ve/veya aynı/benzer vergi konuları için vergilendirme bakımından hayatın olağan akışı içinde normal ve mutad olan durumun kanuni ölçütüdür.¹⁸

“Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar”¹⁹da emsallere uygunluk ilkesinin temel amacına yer verilmiştir. Bu çerçevede emsallere uygunluk ilkesinin temel amacı ilişkili kişiler arasındaki gerçekleştirilen işlemlerde uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında ilişki bulunmayan bağımsız kişilerle gerçekleştirilen karşılaştırılabilir nitelikteki işlemde baz alınan fiyat veya bedele eşit olmasıdır.

¹⁷ Kavan, **a.g.m.**, s.2

¹⁸ Billur Yaltı Soydan, Transfer Fiyatlandırmasında “Gizli Emsal”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.251, Ağustos 2009, s. 16

¹⁹ 06.12.2007 tarih ve 26722 sayılı Resmi Gazete 'de yayınlanmıştır.

1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Tebliği'nde grup içi hizmet bedelinin hizmeti tedarik eden ve hizmet sağlayıcısı açısından ayrı ayrı ele alınarak emsallere uygunluğunun değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Bu açıdan değerlendirildiğinde, hizmeti alan şirket açısından alınan hizmetin değerinin tespitinde aynı şartlar altında aynı şirketi bağımsız bir işletmeden almayı isteyip istememesi ve almak istese dahi aynı hizmet bedeli ödemeye hazır olup olmadığı dikkate alınmalıdır. Hizmet tedarikçisi tarafından ise emsallere uygun fiyat doğru hizmet maliyetinin tespit edilmesi çoğu zaman sıkı sıkıya bağlıdır.²⁰

Emsallere uygunluk ilkesinin temel amacı baz alındığında grup içi hizmet işlemindeki fiyatın, bağımsız firmalarla veya iki bağımsız firmanın arasında belirlenen bedele eşit olması gerekecektir.

Bu noktada hizmetin emsallere uygunluğunun tevsikinde, işlemin mahiyetine en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin tercih edilerek emsal fiyatın tespit edilerek grup içi hizmetin emsallere uygunluğunun değerlendirmesi gerekmektedir.

Emsallere uygun fiyatın tespitinde tercih edilebilecek yöntemler K.V.K. 13. maddesinde ve 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Tebliği'nde açıklanmıştır. Bu yöntemler geleneksel işlem yöntemleri ve işlemsel kar yöntemleri olarak sınıflandırılabilir. Geleneksel yöntemler: karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemidir. İşlemsel kar yöntemleri ise; işleme dayalı net kar marjı yöntemi ve kar bölüşüm yöntemidir.

Kurumlar ilişkili kişilerle gerçekleştirdikleri işlemlerde uygulayacakları fiyatların emsaline uygun olduğunun tespitini aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını seçebilmektedirler. Bununla birlikte 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Tebliği'nde grup içi hizmetlerin fiyatlandırılmasında "Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi veya Maliyet Artı Yöntemi"nin uygulanması diğer yöntemlere tercih edilebileceği ifadesi bulunmaktadır.

1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Tebliği'ne göre ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilen işlemlerin emsallere uygunluğunun tevsikinde öncelikle ilgili şirketin bağımsız şirketlerle gerçekleştirmiş olduğu benzer nitelikteki işlemler diğer bir

²⁰ Metin Duran, Grup İçi Hizmetlerde Transfer Fiyatlandırması, **Vergi Sorunları**, Temmuz 2010, www.vergisorunlari.com.tr, çevrimiçi (14.03.2018), s. 1

deyişle iç emsaller kullanılacaktır. Güvenilir iç emsalin tespit edilememesi durumunda bağımsız işletmelerin arasında gerçekleştirilen işlemlerdeki fiyat ya da bedel karşılaştırmada esas alınacaktır. Zira iç emsal varsa, işleme konu ürünler ve kontrol dışı işlemlerin gerçekleştiği koşullar büyük olasılıkla ya aynıdır; ya da farklı ise şirket koşullar hakkında tam bir bilgiye sahip olduğundan karşılaştırılabilirlik analizini yaparak gerekli düzeltmeleri kolaylıkla yapabilecektir.²¹

Bununla birlikte emsal analizinin sağlıklı bir şekilde yapılması ilişkili kişiler arasındaki işlemlerle ilişkisiz kişiler arasındaki işlemlerin karşılaştırılabilir olmasına, yani işlemlerin hangi koşullar altında gerçekleştiği hususuna sıkı sıkıya bağlıdır.²²

Bu noktada karşılaştırılabilirlik analizinde test edilen işlem ve emsal olarak tespit edilen işlemlerin nitelikleri, işlev analizi, ekonomik koşullar ve iş stratejileri hususlarının göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

3.2.2. Grup İçi Hizmetlerin K.V.K. Açısından İndirilebilir Gider Olarak Değerlendirilmesi

Hizmetin gerçekliğinin tevsikine yönelik olarak K.V.K. 13. maddesinde ve 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Tebliği'nde yer alan düzenlemelerin özü itibariyle hizmetin gerçekliği ile doğrudan ilgili olduğunu söylemek mümkündür.

Bununla birlikte grup içi hizmeti alan işletmeler, işlem tutarını hizmet niteliğine göre faaliyet giderleri, pazarlama ve satış giderleri gibi sınıflandırarak “gider olarak” kayıtlarına intikal ettirmektedir. Diğer bir deyişle, hizmeti alan şirket almış olduğu grup içi hizmet tutarını kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapmaktadır.

Dolayısıyla hizmetin gerçekliğinin tevsikine ilişkin hususların hizmetin gider niteliği ile birlikte değerlendirilmesi ve analiz edilmesi gerekecektir. Zira söz konusu düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde özü itibari ile hizmetin gerçekliğine yönelik mevzuatın belirlediği çerçeveyi oluşturmaktadır.

K.V.K.'nun 1. maddesine göre kurumlar vergisinin konusunu; sermaye

²¹ Berk, **a.g.m.**, s. 2

²² Alper Aslıhak, Grup İçi Borç Verme İşlemlerinde Emsal Faiz Oranı, **Vergi Sorunları**, Mayıs 2014, S. 308, s. 165

şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler, iş ortaklıkları tarafından elde edilen kazançlar oluşturmaktadır. Aynı madde hükümleri uyarınca kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşmaktadır.

K.V.K. 6. maddesinin 1. bendinde, kurumlar vergisi mükelleflerin bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı belirtilmiştir. Bununla birlikte aynı maddenin, 2. bendinde ise safi kurum kazancının tespitinde ise G.V.K.'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmektedir.

G.V.K.'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri arasında yer alan 38. maddesinde ise, ticari kazancın bu surette tespit edilmesi sırasında, 213 sayılı V.U.K. değerlemeye ait hükümleri ile bu kanununun 40. ve 41. maddeleri hükümlerine uyulacağı hükmedilmiştir. G.V.K. 40. maddesinde ise; safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmış olup, birinci bendinde "Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin" kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Başka bir ifadeyle, G.V.K. 40. maddesinde, kazancın tespitinde dikkate alınması gereken giderlerle ilgili kısıtlamalar mevcuttur. Bu doğrultuda 40. maddede yer almayan giderler, kurumun öz sermayesinde azalma meydana getirirse dahi matrahın tespitinde gider olarak dikkate alınmayacaktır.²³

İlgili maddede vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapılacak genel giderlerin tanımı, nelerden ibaret olduğu ve ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi dışında gider kabul edilme ölçüleri konusunda bir belirleme yapılmamıştır.²⁴

Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan hizmetlerin de dahil olduğu genel giderlerin; kazancın elde edilmesi ve idamesi açısından bir illiyet bağının bulunması, giderlerin kazancın elde edilmesine yönelik olması, harcamaların

²³ Yılmaz Özbalcı, **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, Ocak 2004, s. 387

²⁴ Recep Bıyıklı, Aydın Kıratlı, **Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler ve İndirimler**, Yaklaşım Yayınları, İstanbul, Şubat 2001, s. 53.

yapıldığı geliri doğuran olayın vergiye tabi bulunması karşılığında gayri maddi bir kıymet iktisap edilmemiş olması ve maliyete girecek giderlerden olmaması gerekir.

25

Bu doğrultuda aşağıda grup içi hizmet işlemleri çerçevesinde hizmeti alan tarafından gider olarak indiriminde esas alınacak ölçütlere ilişkin hususların grup içi hizmet işlemleri açısından değerlendirilmesine yer verilmiştir.

3.2.2.1. Kazancın Elde Edilmesi ve İdamesi Açısından Bir İlliyet Bağının Bulunması

Kazancın elde edilmesi ve idame edilmesi ile doğrudan bağlantılı olmayan giderlerin ticari kazanç veya kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır. Bu doğrultuda, grup şirketinden temin edilen hizmetin indirilebilecek gider olarak kayıtlarına alabilmesi için, hizmetin kazanç elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olması gerekecektir.

Giderin kazanç ile illiyet bağının doğrudan ve etkisi görülebilir şekilde olması ve yapılan giderin bir iktisadi kıymetin maliyet bedelinin bir unsuru olmaması gerekmektedir.²⁶

3.2.2.2. Hizmet Giderlerinin Kazancın Elde Edilmesine Yönelik Olması

Giderin kazancın elde edilmesi ve gelirin harcanmasına yönelik yapılması gereklidir. Bu noktada en önemli koşul yapılan giderdeki "keyfilik" unsurudur. Bazı hallerde işletme bünyesindeki gider, kazancın elde edilmesi ve idamesinin bir gereği olarak değil, işletme sahip veya yöneticilerinin şahsi kararlarıyla veya işletme idaresi dışında anlaşılabilen nedenlerle yapılabilmektedir.²⁷

Gider olarak indirim konusu yapılabilecek genel giderlerin tespitinde subjektif değerlendirmeye tabi bu unsuru tespit etmekle oransal uyuma bakmak

²⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Ticari Kazançların Vergilendirilmesi Rehberi (Gerçek Usul)**, Yayın No:60, Ocak 2008, s.12

²⁶ Yalçın, a.g.e., s. 1525-1526

²⁷ Özbalcı, a.g.e., s. 390

gerekir. Sürdürülen faaliyet ile yapılan gider ve niteliği arasında oransal bir uyum yoksa bu giderin yapımında keyfilik unsurunun olduğu söylenebilmektedir.²⁸

Bu doğrultuda hizmet giderinin indirilebilir gider niteliğini analiz etmek amacı ile gerçekleştirilen giderlerin gideri yapan işletmenin ticari faaliyetleri, faaliyet gösterdiği sektör, işlem hacmi, faaliyet gösterdiği ülkeler gibi birçok kriter dikkate alınarak değerlendirilmesi gerekecektir. Örnek olarak, sadece grup şirketlerine satış yapan ve pazarlama açısından oldukça sınırlı bir fonksiyona sahip olan ÇUI'nin oransal açıdan yüksek olarak nitelendirilebilecek bir satış pazarlama hizmeti alımının ÇUI'nin genel olarak kazanç elde edilmesine yönelik olarak alınmadığı şeklinde değerlendirilmesi mümkün bulunmaktadır.

3.2.2.3. Yapılan Giderin Bir İktisadi Kıymetin Maliyet Bedelinin Bir Unsuru Olmaması

Ticari kazancın hesaplanmasında yapılan indirim konusu yapılabilmesi için ilgili gider karşılığında sabit kıymet edinilmemiş olması gerekmektedir. Zira sabit kıymet edinilmesi durumunda ilgili giderin harcama olarak sınıflandırılması mümkün bulunmayıp, sabit kıymet olarak nitelendirilmesi gerekecektir. Bu durumda yapılan bir harcama karşılığında maddi veya gayri maddi bir kıymet edinilmesi halinde, indirilecek bir genel giderden değil, sahip olunan aktif kıymetlerin amortismanından bahsedilebilecektir.²⁹ Bu sebeple alınan hizmet esasen bir iktisadi kıymetin maliyet bedelinin bir unsuru ise aktif kıymet olarak değerlendirilmesi gerekecektir.

3.2.3. Holding Şirketler Tarafından Verilen Hizmetlere Yönelik Düzenlemeler

06.05.1985 tarih ve 258 yayın sıra numaralı Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu Kararı ile yönetim ve sermaye açısından birbirine bağlı şirketlerin kendi aralarında hizmet işlemi gerçekleştirmelerine ilişkin olarak mevzuatımızda herhangi bir yasak olmadığı vurgulanmış olup holdingler verdikleri hizmetin karşılığını iştiraki bulunduğu şirkete faturalayabileceği belirtilmiştir.³⁰

İlgili kararda holding şirketlerinin grup şirketlerine vermiş olduğu hizmetlerin

²⁸ İmdat Türkay, Serbest Meslek Kazancının Tespitinde İndirilebilecek/İndirilemeyecek Giderler, Mali **Çözüm**, İSMMMO, 2017, s.154

²⁹ Bıyıklı, Kıratlı, **a.g.e.**, s. 56

³⁰ Hasan Yalçın, Selçuk Yücel, **Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Giderler**, Kılavuz Yayınları, 1996, İstanbul, s. 91

K.V.K. hükümleri uyarınca gider olarak kaydedilmesi için hizmetin mutlaka verilmiş olması ve kesilen faturada hizmetin nev'inin ve bedelinin ayrı ayrı belirtilmesi gerektiğine yer verilmiştir.

Holding şirketlerinin vermiş olduğu hizmetlere ilişkin olarak hizmeti alan grup şirketinin ilgili hizmeti kayıtlarına gider olarak almasına yönelik olarak ilk düzenlemeler mülga 33 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği³¹'nin "2. Holding Şirketlerin Genel İdare Giderlerinin Bağlı Şirketlere Dağıtımı" bölümünde yer almıştır.

Günümüzde halihazırda yürürlükte olan 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yer alan holding şirketlerin vermiş olduğu hizmetlerin gider niteliğine yönelik düzenlemeler 33 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile paralellik göstermektedir.

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "8.7. Holding şirketlerin genel idare giderlerinin bağlı şirketlere dağıtımı" bölümünde ana grup şirketi tarafından diğer grup şirketlerine verilen hizmetlerin hizmeti alan tarafın gider olarak kayıtlarındaki gösterilebilmesi için;

- i. Hizmetin fiili olarak verilmiş olması,
- ii. Hizmete ilişkin olarak düzenlenen faturada hizmet türünün ayrıntılı olarak belirtilmesi,
- iii. Tek faturada birden fazla hizmet bedelinin bir arada yer alması halinde, her hizmet bedelinin ayrı ayrı gösterilmesi gerektiği belirtilmiştir.

3.2.4. Grup İçi Hizmetlere İlişkin Transfer Fiyatlandırması Dokümantasyon Yükümlülükleri

İspat yükünün dağılımı ile ilgili temel ilke olayların hayatın olağan uygun yönde geliştiğinin kabulüdür. Bu durumda, olağan akış dışındaki olayların varlığını ispat yükü bunu ileri sürene ait olmaktadır. Örneğin, ticaretin amacı kar etmektir. Herhangi bir kazanç amacı olmadan ticari faaliyette bulunulması, iktisat bilimine, dolayısıyla hayalin olağan akışına aykırıdır. "Zararına satış" yaptığını ilan eden bir

³¹ 19310 sayılı ve 13.12.1986 tarihli Ticaret Sicil Gazetesinde yayımlanmıştır.

tüccarın zarara rağmen ticari faaliyeti sürdürmesinin nedenlerini açıklama ve gerçekten zarar ettiğini ispat yükümlülüğü bulunmaktadır.³²

İspatlama amacı ile kullanılan araçlara "delil" (kanıt) denilmektedir. Hukukta genel olarak belge, tanık, bilirkişi, ikrar, yemin, karineler gibi deliller kullanılmaktadır.³³

Vergi hukukunda, yemin dışında, her türlü delilin kullanılmasına izin verilmektedir. Karmaşık iktisadi olgular olan vergiyi doğuran olayların ispat edilmesinde her türlü delilin kullanılması bir zorunluluk olarak ortaya çıkmıştır.³⁴

K.V.K. 13. maddesi uyarınca emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur.

Aynı maddenin gerekçesinde ise *“seçilen yöntem ve uygulanmasına ilişkin bütün hesaplama ve işlemler ayrıntılı olarak tutulmalı ve saklanmalıdır, bu hesaplama ve belgeler, yöntemin seçilme gerekçelerini açıklayan en önemli unsurlardır.”* ifadesi yer almaktadır.

Dolayısıyla transfer fiyatlaması mevzuatı çerçevesinde dokümantasyon mükelleflerin işlemlerini emsallerine uygun olarak gerçekleştirdiğinde yönelik bir delillendirme niteliği taşımaktadır.³⁵

2010 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hakkında rehberde ise belgelendirme ile amaçlananın, transfer fiyatlandırmasına ilişkin sürecin anlaşılması ve hesaplamaların ayrıntılarının gösterilmesi olduğu belirtilmiştir. Bu nedenle, ilişkili kişi işlemi gerçekleştiren tarafların ilgili işlemin emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda gerçekleştirildiğine yönelik olarak bilgi, belge ve dokümanları temin etmesi veya hazırlaması gerekmektedir. Bununla birlikte olası bir vergi incelemesinde talep edilmesi durumunda sunulmak üzere ilgili dokümanların arşivlenmesi önem arz etmektedir.

³² S. Ateş Otkar, **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, 12. Baskı, İstanbul, 2017, s. 61-62

³³ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Ocak 2004, Turhan Kitabevi, s. 199

³⁴ Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, Yetkin Yayınları, İzmir, 1994, s. 81.

³⁵ Erkan Yetkiner, Transfer Fiyatlandırması Örtülü Kazanç Dağıtımında Belgelendirme, **Denge Akademi**, <http://www.dengeakademi.com/>, çevrimiçi (31.01.2018), s.1

Aşağıda 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Tebliği'nde grup içi hizmetler de dahil olmak üzere ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemlere ilişkin olarak yıllık belgelendirme yükümlülükleri bulunmaktadır.

3.2.4.1. Transfer Fiyatlandırması Dokümantasyon Raporu

1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Tebliği uyarınca mükelleflerin ilişkili kişileri ile gerçekleştirdiği işlemlere ilişkin olarak yıllık transfer fiyatlandırması dokümantasyon raporu hazırlaması gerekmektedir. Bu kapsamda Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükellefler ilgili hesap döneminde gerçekleştirdikleri yurtiçi ve yurtdışı işlemlerini rapora konu ederken diğer mükelleflerin sadece yurtdışı işlemlerine yer vermektedir.

Bununla birlikte, gelir vergisi mükellefleri için transfer fiyatlandırması dokümantasyon raporu hazırlama yükümlülüğü öngörülmemiştir.³⁶

Transfer fiyatlandırması dokümantasyon raporunun kurumlar vergisi beyannamesi verilme süresine kadar hazırlanması ve talep edilmesi halinde ilgili vergi idarelerine sunulması gerekmektedir.

Transfer fiyatlandırması raporu vergi dairesi veya inceleme elemanlarınca istenmesi halinde 15 gün içinde ibraz edilmek zorunluluğu olan bir belgedir.³⁷ Bununla birlikte rapor istenilmediği takdirde ibraz edilmesi veya kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmemektedir.

Bununla birlikte, işveren çalışan ilişkisi sebebi ile ilişkili kişi olarak nitelendirilen ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemlere ilişkin bilgi ve belgelere transfer fiyatlandırması dokümantasyon raporlarında yer verilmesine gerek bulunmamaktadır.³⁸

Transfer fiyatlandırması raporlarının 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Tebliği'nde yer alan format çerçevesinde hazırlanması gerekmektedir. Söz konusu formata ilişkin detaylar aşağıda yer almaktadır.

i. Genel Bilgiler,

³⁶ Cuma Adıbeş, Transfer Fiyatlandırmasında Belgelendirme, **Vergi Sorunları**, Mayıs 2012, S. 284, s. 233

³⁷ Bumin Doğrusöz, Transfer Fiyatlandırması Raporu, 07 Mayıs 2015, **Dünya Gazetesi**, <https://www.dunya.com>, çevrimiçi (01.02.2018), s. 1

³⁸ Ağar, **a.g.e.**, s. 367

- ii. İlişkili Kişiler Hakkındaki Bilgiler,
- iii. İlişkili Kişiler Arasındaki İşlemin Ayrıntılarına İlişkin Bilgiler,
- iv. Transfer Fiyatlandırması Analizlerine İlişkin Bilgiler,
- v. Sonuç

Bununla birlikte raporda içeriği belirtilen belgelerin yer aldığı "Ekler" başlıklı bölüm de rapor kapsamında değerlendirilmektedir.

Raporun ve eklerinin tamamının Türkçe olarak ibraz edilmesi zorunlu kılınmıştır.

Transfer fiyatlandırması dokümantasyon raporlarında diğer grup içi işlemlerle birlikte hizmetlerin de işlem bazında açıklanması gerekmektedir.

Grup içi hizmet işlemlerinin gerçek olduğunun, grup içi hizmetlerin fiilen sağlandığının, hizmeti alan işletmenin bu hizmetlere ihtiyacı olduğunun tevsik edilmesi zorunludur.³⁹ Bu doğrultuda söz konusu bilgilere dokümantasyon raporunun içerisinde yer verilmesi faydalı olacaktır. Bununla birlikte yapılan değerlendirmelere ilişkin somut delillerin mevcut olması durumunda dokümantasyon raporuna ek yapılması gerekecektir.

Grup şirketlerinden alınan her bir hizmete ilişkin olarak hizmeti alan ve hizmet tedarikçisinin üstlendiği fonksiyon ve risklerin açıklanması hizmet işlemlerinin karşılaştırılabilirlik analizinin yapılması açısından gereklidir. Hizmet işleminin mahiyetine uygun olarak emsallere uygunluğunun tevsikinde seçilen transfer fiyatlandırması yöntemi ve gerçekleştirilen emsal çalışmalarına ilişkin detaylı bilgilere de rapor içerisinde veya eklerinde yer verilmesi gerekecektir.⁴⁰

Transfer fiyatlandırması raporunda format gerekliliklerinin bulunması, şirket ve işlem gerçekleştirmiş olduğu ilişkili kişilerle ilgili detaylı bilgiler içermesi gibi sebeplerle çoğu zaman 15 günlük sürede tamamlaması mümkün olmamaktadır. Bu

³⁹ Güray Öğrendik, Yurt Dışından Gelen Grup İçi Hizmet Faturalarında Hizmetin Gerçekten Alındığının İspat Edilmesi, İspat Edilememesi Halinde Karşılaşılacak Vergisel Riskler, **MDERGI/8789A.016**, Ağustos 2015, S. 140, s. 34

⁴⁰ Yetkiner, **a.g.m.**, s.1

sebeple mükellefler istenilmese dahi raporları hazır bulundurmaya tercih etmektedirler.⁴¹

Anılan raporlar mevcut bir inceleme kapsamında vergi inceleme elemanları ve inceleme olmaksızın İdare tarafından talep edilebilmektedir.

Mevcut bir vergi incelemesi kapsamında talep edilen transfer fiyatlandırması raporlarının süresinde verilmemesine ilişkin olarak 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Tebliği'nde öngörülmemiş olmakla birlikte V.U.K.'un mükerrer 355. maddesinin ikinci fıkrası gereği özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.⁴²

Bu duruma kıyasla herhangi bir vergi incelemesi olmaksızın talep edilen transfer fiyatlandırması raporlarının süresi içerisinde sunulmaması halinde nasıl bir yol izleneceği açık bir şekilde düzenlenmemiştir. Bazı yazarlara göre bu durum vergi incelemesine sevki gerektirirken, bazılarına göre sadece özel usulsüzlük cezası kesilip raporlar tekrar talep edilmelidir.⁴³

3.2.4.2. Diğer Bilgi ve Belgeler

1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Tebliği'ne göre rapor hazırlama zorunluluğu bulunmayan mükelleflerin veya rapor hazırlama zorunluluğu bulunmayan işlemler için transfer fiyatlandırması raporundaki içeriğe benzer içerikteki dokümanları hazır bulundurması gerekmektedir.

Bu çerçevede mükellefler rapor hazırlama zorunluluğu bulunmasa dahi şirket hakkında genel bilgiler, fiyat listeleri, ürün maliyetleri, işlemde tarafların üstlendiği risk ve işlevler, işlemin tutarı ve dekont fatura gibi tutarların teyit edilebileceği dokümantasyonu vergi idaresinin talebi olduğunda sunulmak üzere hazır bulundurulması gerekecektir.

Bununla birlikte vergi idaresi gerekli gördüğü takdirde mevzuatta tanımlı bilgi ve belgelerin haricinde de bilgi ve belge talebinde bulunabilecektir.

⁴¹ Doğrusöz, **a.g.m.**, s.1

⁴² Fuat Usta, Transfer Fiyatlandırmasında Raporlamaya İlişkin Yaptırımların Analizi, **Yaklaşım Yayınları**, Mart 2015, S. 267, s. 33

⁴³ Usta, **a.g.m.**, s. 2

Bu listedeki belgeler, ibraz talebi üzerine hemen oluşturulabilecek belgeler olmadığından, bu mükelleflerin de bu kapsamdaki belgelerini de her yıl itibariyle önceden bir dosya halinde hazır etmelerinde şüphesiz fayda bulunmaktadır.⁴⁴

3.2.5. Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Form

Kurumlar vergisi mükelleflerinin kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde yer alan ilişkili kişilerle gerçekleştirdikleri işlemlere istinaden "Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Formu" doldurmaları gerekmektedir. İlgili formun mükellef tarafından kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilmesi gerekmektedir.⁴⁵ Formun içeriğinde kontrol edilen yabancı kurum ve örtülü sermayeye ilişkin bilgiler de yer almaktadır.

Formun hazırlanmasına ilişkin detaylı bilgilere Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Sirküler/1⁴⁶de yer verilmiştir. Söz konusu sirkülerde formun tüm kurumlar vergisi mükellefleri tarafından ilgili hesap döneminde gerçekleştirmiş olduğu ticari işlemlerin tamamının yer verilmesi gerekmektedir.

Bu formda ilişkili kişi bilgisi, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerin tür ve tutar bilgileri ve transfer fiyatlandırmasında kullanılan yöntem bilgileri özet olarak yer almaktadır.⁴⁷

Formun I numaralı bölümünde, formun doldurulduğu hesap dönemine ilişkin olarak mal veya hizmet alım ya da satımında bulunduğu ilişkili kişilere ilişkin bilgiler yazılmaktadır. Bu bölümde ilişkili kişilerin unvanları, yurtiçinde bulunan ilişkili kişilerin vergi kimlik numaraları, yurtdışındaki ilişkili kişilerin ise ülkelerinin yazılması gerekmektedir.

Formun II numaralı bölümünde ise ilişkili kişilerle gerçekleştirilen transfer fiyatlandırmasına ilişkin işlemlere yer verilmiştir. Aşağıda formun ilgili bölümüne yer verilmiştir.

⁴⁴ Kalkan, **a.g.m.**, s. 1

⁴⁵ Veysi Seviğ, Transfer Fiyatlandırması Formu Ve Raporu, **Referans Gazetesi**, 04.04.2008, <http://www.muhasibetr.com/>, çevrimiçi (01.02.2018)

⁴⁶ 24/04/2008 tarihli, TF-1/2008-1 sayılı Sirküler

⁴⁷ Rafet Kalkan, **Transfer Fiyatlandırmasında Belgelendirme Artık Daha da Önemli**, <http://www.bilgilibidenetim.com/>, çevrimiçi (01.02.2018)

Tablo 3.1.: Formun İlişkili Kişilerle Gerçekleştirilen Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin İşlemler Bölümü

		Alım (YTL)	Satım (YTL)
	Varlıklar		
1	Hammadde-Yarı Mamul		
2	Mamul-Ticari Mallar		
3	Gayri maddi Haklar/Varlıklar (Edinilen		
4	Kiralamalar		
5	Diğer (Belirtiniz)		
	Hizmetler		
6	İnşaat-Onarım-Teknik		
7	Araştırma ve Geliştirme		
8	Komisyon		
9	Diğer (Belirtiniz)		
	Mali İşlemler		
10	Ödünç Para/Kredi- Faiz		
11	Vadeli İşlemler (Türev ürünler)		
12	Sigorta		
13	Menkul Kıymetler		
14	Diğer (Belirtiniz)		
	Diğer İşlemler		
15	İkramiye ve Benzeri Ödemeler		
16	Grup İçi Hizmetler		
17	Diğer (Belirtiniz)		
	Yapılan İşlemlerin Toplamı		

Kaynak: Tebliğ, Resmi Gazete No: 26704, Resmi Gazete Tarihi: 18/11/2007

Yukarıda yer verilen tabloda grup içi hizmetler bölümünde bazı hizmetlere ilişkin olarak "İnşaat-Onarım ve Teknik Hizmetler", "Araştırma ve Geliştirme Hizmetleri", "Komisyon" ve burada sınıflandırılmayan diğer hizmetlere ilişkin bilgilerin 6 ile 9. satırlar arasında ilgili kutuda yer verilmesi gerekmektedir.

18 numaralı "Grup İçi Hizmetler" satırına ilişkili kişilerle ilgili hesap döneminde ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilen grup içi hizmet sözleşmelerine ilişkin bilgiler yer alacaktır. Bu çerçevede, grup içi hizmet alımına ilişkin tutarlar alım sütununa, verilen hizmete ilişkin tutarlar ise satım sütununa yazılacaktır.⁴⁸

⁴⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, **TF-1/2008-1 sayılı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Sirküler/1**, 24/04/2008, Bölüm 4.4. Diğer İşlemler, s. 2

Hizmet hacminin doğru yansıtılması açısından hizmet alımına ilişkin iade, iskonto gibi fiyat düzeltmeleri düşüldükten sonra net olarak yer verilmesi gerekecektir.

Vergi İdaresi'nin öteden beri yaklaşımı ciro primlerinin ayrı bir hizmet olarak değerlendirilmesi gerektiği yönündedir. Bu sebeple ciro primlerine ilişkin tutarların Form'da ayrıca "Hizmetler — Diğer" bölümünde gösterilmesi makul bir yaklaşım olacaktır.⁴⁹

Formun III. bölümünde ise her bir işlem için seçilen transfer fiyatlandırması yöntemine yer verilmesi gerekmektedir. İşlemin emsallere uygunluğunun tevsikinde Türkiye'deki transfer fiyatlandırması düzenleme çerçevesinde her bir işlem ayrı ayrı değerlendirilmelidir.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından ilan edilen format çerçevesinde ilgili formda beyan edilen işlemlere ilişkin olarak alım ve satım tutarlarının Türk Lirası para biriminden olması gerekmektedir. Bununla birlikte grup içi işlemlerin döviz ile gerçekleştirilmesi durumunda döviz bedelleri Vergi Usul Kanunu hükümleri doğrultusunda TL tutarı baz alınarak yasal defterlere aktarıldığı formda yer almalıdır.

Formda yer verilmesi gereken grup içi alım satım işlem tutarlarının katma değer vergisi, banka ve sigorta muameleleri, özel tüketim vergisi gibi diğer yasal yükümlülükler ile sözleşmelerden alınan damga vergisi hariç tutarlar olması gerekmektedir.⁵⁰

3.3. Transfer Fiyatlandırması Açısından Grup İçi Hizmetlere İlişkin İhtilafı Durumlar ve Çözümüne Yönelik Değerlendirme

Hizmet; sınıflandırılması, gerçekliği, hizmetin ifa edildiğinin ispatı ve dokümantasyonu gibi birçok konuda farklı yaklaşımlar ve değerlendirmelere açık olan bir kavramdır.

Bununla birlikte hizmet işlemlerinin taraflarının grup şirketleri olması vergisel açıdan ihtilafı birçok sorunun yaşanmasına sebebiyet vermektedir.

⁴⁹ Vergide Gündem, **Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Formun Doldurulmasına İlişkin Bilgiler**, Sirküler No: 43, www.vergidegundem.com, çevrimiçi (01.02.2018)

⁵⁰ Zihni Kartal, **Transfer Fiyatlaması Nasıl Belgelenir?**, **Vergi Dünyası**, Ocak 2008, <https://www.vergidunyasi.com.tr/>, çevrimiçi (01.02.2018)

3.3.1. Grup İçi Hizmetin Fiili Olarak Verildiğinin İspatı

ÇUI'ler büyüyen iş hacimleri ve faaliyet gösterdikleri coğrafi alan göz önünde bulundurulduğunda ticari faaliyetlerini sürdürebilmek için birçok hizmete ihtiyaç duymaktadır.

ÇUI genellikle; ölçek ekonomisinden ve grup içerisinde oluşacak uzmanlaşmadan yararlanmak, ticari bilgilerin diğer şirketlerle paylaşılmasının önüne geçmek gibi sebeplerle ihtiyaçları olan birçok hizmeti grup şirketlerinden temin etme yolunu tercih etmektedirler. Bu durum da ÇUI'lerin grup şirketleri ile gerçekleştirdikleri hizmetlerin işlem hacimlerinin artmasına ve vergi idareleri nezdinde de dikkat çekici olmasına sebebiyet vermiştir.⁵¹

Hizmetin kavram olarak soyut niteliği göz önünde bulundurulduğunda; hizmetin gerçek olup olmadığı, diğer bir deyişle, hizmetin grup şirketleri tarafından fiili olarak verildiği ve alıcı şirket tarafından da gerçekten alındığı vergi idareleri tarafından sıklıkla sorgulanır olmuştur.⁵² Diğer taraftan hizmet fiili olarak verilmiş olsa dahi hizmeti alan şirket açısından kazanç elde etmeye yönelik olup olmadığı ve kazancın idame edilmesi ile doğrudan bağlantılı olup olmadığı da değerlendirme konusu olmuştur.

Hizmetin gerçek olup olmadığının sorgulanmasında hizmetin ana unsuru olan maliyet bazının doğru hesaplanması ve ilgili grup şirketine hizmet bedelinin fiili duruma en uygun şekilde yansıtılması önem arz etmektedir. Grup içi hizmetin fiyatı tespit edilirken ÇUI'ler hizmetleri sağlamak için yapmış oldukları masrafları mümkün olduğu ölçüde ilgili grup şirketine doğrudan yansıtmalıdır.⁵³

Ancak yönetim, stratejik danışmanlık gibi daha çok tüm grup şirketlerinin yararlandığı hizmetlerden hangi şirketin ne ölçüde yararlandığını tespit etmek oldukça güç olmaktadır. Bu sebeple hizmet için yapılan masrafların hangi grup

⁵¹ UN Secreteriat, **a.g.e.**, s. 6

⁵² Jaakko Klemettilä, Joel Cooper, Randall Fox, **Tax Alert (Supreme Court Cases)**, Eylül, 2017, <https://www.dlapiper.com/en/us/insights/publications/2017/09/>, çevrimiçi (13.01.2018)

⁵³ EY, **Global Tax Alert (News from Transfer Pricing)**, <http://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert/intragroupservices>, çevrimiçi (13.02.2018)

şirketi için yapıldığının belirlenemediği durumlarda hizmet masraflarının fiili duruma en yakın şekilde dağıtılması için dağıtım anahtarları kullanılmaktadır.⁵⁴

Hizmete ilişkin masrafların muhatap şirket tespit edilirken doğru ayrıştırılmaması veya hizmetin niteliği ile uygun olmayan dağıtım anahtarlarının kullanılması diğer bir grup şirketine ait masrafın başka bir grup şirketine yansıtılmasına sebebiyet verecektir.

Hizmet alan grup şirketinde ise masrafların mahiyetine ilişkin olarak bilgi eksikliğinin bulunması durumunda; hizmeti alan şirketin kendisine ait olmayan bir masrafı kurumlar vergisi açısından indirim konusu yapması sonucunu doğuracak ve olası bir incelemede vergi idaresi tarafından eleştiri konusu yapılacaktır.⁵⁵

Diğer taraftan grup içi hizmetlerin transfer fiyatları ve grubun genel transfer fiyatlandırması politikası genellikle ÇUI gruplarının yönetimleri tarafından tespit edilmektedir. Ancak grup içi hizmet işlemine ilişkin olarak transfer fiyatlandırması çerçevesinde gerekli bilgilerin toplanması, analizi, dokümantasyonu, gerekli vergi idaresine sunulması gibi süreçler ÇUI grubunun mali işler bölümleri tarafından takip edilmektedir.

Bu durum gerçekleştirilen grup içi hizmetin fiilen alındığı ve gerçek olduğuna yönelik olarak gerekli bilgilerin detaylı bir şekilde toplanmasına ve sunulmasına engel teşkil edebilmektedir. Zira bazen yönetsel bazen de ticari sebeplerle; hizmet maliyetini oluşturan masrafların içeriği, kullanılan dağıtım anahtarının diğer grup şirketleri için de geçerli olup olmadığı veya söz konusu hizmetten diğer hangi ülkedeki ÇUI'lerin yararlandığı gibi bilgilerin elde edilmesi mümkün olamamaktadır.⁵⁶

Bununla birlikte ÇUI gruplarının aynı hizmeti birden fazla ülkedeki iştiraklerine sunmaları ve küresel olarak uygulama birliğinin bulunmaması, ülkelerin yerel mevzuatları çerçevesinde ülke bazında farklı uygulamalar geliştirilmesine zemin hazırlamakta ve uygulama birliğinin bozulmasına zemin hazırlamaktadır. Bu durum da başta dağıtım anahtarları ve dağıtıma konu edilecek masraflar başta olmak

⁵⁴ OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, **a.g.e.**, s. 330

⁵⁵ Emre Kartaloğlu, **Gelir Vergisi Mükelleflerinde Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı**, <http://www.emrekartaloglu.com>, çevrimiçi (10.10.2017)

⁵⁶ UN (2008), **a.g.e.**, s. 36

üzere uygulamada standart olması hedeflenen birçok politikanın farklılık göstermesine ve yerel ülkelerde vergi idarelerine küresel yapıya ilişkin bilgilerin sunulmasında tereddütlere sebep olmaktadır.

Hizmetin fiyatlandırılmasına ve masrafların yansıtılmasına ilişkin bilgi eksikliğinin bulunması vergi idarelerine de gerekli bilgi ve dokümanların sunulamamasını beraberinde getirmektedir. Bu durum yerel vergi idaresi grup içi hizmetlerin hizmet sağlayıcısı tarafından fiilen sağlanmadığı, hizmeti alan tarafın söz konusu hizmete ihtiyacı olmadığı veya hizmetin şirketin faaliyetlerini idame ettirmesi ile ilgili illiyet bağının kurulamaması sonucuna götürmektedir.

Türkiye'deki transfer fiyatlandırması mevzuatında ise grup içi hizmetlerin fiili olarak verildiğinin, hizmetlere ilişkin ihtiyacın bulunduğu tevsi veya ortak masrafların dağıtımında hangi dağıtım anahtarlarının kullanılabilmesine yönelik detaylı bir düzenleme veya rehber bulunmamaktadır. Bununla birlikte mükelleflerin sorularına istinaden verilmiş olan muktezalarda konuya ilişkin genel değerlendirmeler mevcuttur.

Gelir idaresi Başkanlığı tarafından verilen özelgede⁵⁷ grup içi hizmetler ile ilgili grup şirketleri arasında imzalanan sözleşme çerçevesinde yöntem ve süreçlerin uygulanması neticesinde tarafların elde ettiği faydaların analizi amaçlanmıştır. Aynı özelgede faydanın analizi için ilgili sözleşmede yer alan hükümlerden tarafların ihtiyaçlarına yönelik bilgi edinilemediği belirtilmiştir. Buna ek olarak hizmeti alan şirketin ekonomik ve ticari pozisyonunu güçlendirecek değer sağlanıp sağlanmadığının da anlaşılamadığı belirtilmiştir. Sözleşmede içerik olarak verilen hizmetlerin niteliği, maliyet ve riskler arasındaki bağlantı gibi bilgilerin de bulunmadığı vurgulanmıştır. Dolayısıyla ilgili sözleşme kapsamında verilen hizmetin sadece hizmeti alan tarafın grup üyesi olması sebebi ile alıp almadığına ilişkin bir değerlendirme yapılamamıştır. Bununla birlikte hizmetlerin içerikleri, kapsamı ve özelliklerinin tespitine yönelik olarak transfer fiyatlandırması dokümantasyon raporlarının da incelendiği vurgulanmaktadır. Bu çerçevede hizmetlerin içeriklerine yönelik olarak söz konusu hizmet ile aynı nitelikte hizmet alımına ilişkin analiz yapılmış ve "Bölgesel Yönetim Hizmet Sözleşmesi", "Lojistik Hizmet Sözleşmesi"

⁵⁷ 16.11.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.0.03.44-010.01- 23 sayılı özelge

ve "Bölgesel Pazar Geliştirme Hizmet Sözleşmesi" gibi isimler altında farklı hizmet işlemlerinin de gerçekleştiği gözlemlenmiştir. Bu çerçevede söz konusu hizmetlerin tamamına yakın kısmının benzer veya aynı nitelikte hizmetler olduğu kanaati oluşmuştur. Tüm değerlendirmeler neticesinde aynı nitelikteki hizmetleri için fatura edilecek masraf paylarının kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılmasının mümkün bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

Bununla birlikte Gelir idaresi Başkanlığı tarafından verilen grup içi hizmetlerle ilgili birçok özelgede kanun metninde yer alan hükümlerin bulunduğu gözlemlenmektedir. Örnek olarak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen bir özelgede⁵⁸ *"Bu açıklamalar çerçevesinde, şirketinizin yurt dışındaki ilişkili şirketlerden temin edeceği hizmetlere ihtiyacının olması ve hizmetlerin fiilen sağlanmış olması şartıyla, söz konusu hizmetlere ilişkin olarak fatura edilen bedeller ile kullanılan dağıtım anahtarlarının emsallere uygun olması gerekmektedir."* ifadesi yer almaktadır.

3.3.2. Hizmet İhtiyacının Tespitine Yönelik İhtilaflar

Hizmet satın alma sürecinin başlayabilmesi için ilk olarak hizmet alıcısının bir ihtiyacın farkına varması gerekmektedir. İhtiyaç kavramı komplike bir kavram olmakla birlikte günümüzde çoğunlukla hizmet alıcısının talebine binaen hizmet satın alma süreci başlamaktadır.⁵⁹

Bu sebeple hizmete hizmet alıcısının ihtiyacının olması hizmet alım işleminin gerçek olduğuna yönelik baz oluşturmaktadır. Ancak Türkiye'deki transfer fiyatlandırması mevzuatında ÇUİ'lerin grup şirketlerinden almış oldukları hizmetlere ihtiyaçlarının olduğunu kanıtlayabilecekleri bir metodoloji bulunmamaktadır.

Bu doğrultuda hizmeti alan her bir ÇUİ'nin grup şirketlerinden almış oldukları her bir hizmet için ayrı ayrı hizmet ihtiyacını tevsik eder durumda olmaları gerekecektir.

Tüm hizmet kategorileri değerlendirildiğinde hizmete olan ihtiyacın operasyonel yapıdaki eksikliklerle ile izah edilmesi gerek somut kanıtlara

⁵⁸ 16.01.2013 tarihli ve 64597866-125[30-2013]-3 sayılı özelge

⁵⁹ Aydın, **a.g.e.**, s. 24

dayandırılabilmesi gerekse objektif olarak analiz edilebilmesi açısından ön plana çıkmaktadır.⁶⁰

Organizasyon yapısının analizinde hizmeti alan şirketin organizasyon yapısı, çalışan kişi sayısı, çalışanların iş tanımları önemli birer gösterge olmaktadır. Zira ÇUI'ler çoğunlukla organizasyon yapısının yetersiz olduğu veya hizmet alanında uzmanlaşmış personele sahip olmadığı durumlarda hizmete ihtiyaç duyma ve hizmet için bir bedel ödeme isteğine haiz olacaktır.⁶¹

Hizmeti alan şirketin yeterli kadrosunun bulunması, gerekli organizasyonel yapıya sahip olması, hizmet ifasında gerekli olabilecek sabit kıymetlerin halihazırda ÇUI'nin bünyesinde yer alıyor olması hizmete ihtiyacın bulunmadığına yönelik kanaati arttıracak unsurlardır.

Bununla birlikte, hizmete ihtiyacın olmasına ilişkin bu tip bir değerlendirmenin birçok subjektif varsayım içermesi kaçınılmazdır. Zira her bir organizasyon ve faaliyet için yeterli sayıda personel, hizmet çerçevesinde ihtiyaç olabilecek sabit kıymet kavramı değişkenlik gösterebilecektir.

Ayrıca hizmetin içeriği ÇUI'nin organizasyon yapısındaki bölümün organizasyonel adı ile aynı olsa dahi çoğu zaman hizmetin ÇUI'nin bünyesindeki ekip tarafından gerekli uzmanlığın bulunmaması sebebi ile verilmesi mümkün olamamaktadır. Dolayısıyla aynı başlık altında ÇUI'ye farklı katkılar sağlayabilecek, farklı niteliklere sahip hizmetlerin verilmesi mümkün olmaktadır.⁶²

Örnek olarak ÇUI'nin organizasyon yapısında mali işler alanında yöneticilerin bulunması ve şirketin muhasebe kayıtlarının tutulmasına yönelik olarak yeterli sayıda çalışanın bulunması durumunda muhasebe kayıtlarının tutulmasına yönelik bir hizmete ihtiyacının bulunmadığını ileri sürmek mümkün bulunmaktadır. Bu noktada yansıtılan masrafların içerisinde veya verilen hizmetin niteliğinde muhasebe hizmetinin bulunması hizmet giderinin kurumlar vergisinden indirilebilir niteliğinin tamamen reddedilmesine ve hizmete ilişkin tutarın örtülü kazanç yoluyla kar dağıtımı olarak nitelendirilmesine sebebiyet verecektir.

⁶⁰ UN, a.g.e., s. 6

⁶¹ Klemettilä, Cooper, Fox, a.g.e., s.1

⁶² OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, a.g.e., s.329

Ancak muhasebe hizmetlerinin çoğu zaman kayıt tutmaktan ibaret olmaması, yeterli personel sayısının tespitinde subjektif değerlendirmelere açık alanların bulunması ÇUI ile vergi idaresi arasında ihtilafa yol açabilecektir. .

3.3.3. Grup İçi Hizmetin Gayrimaddi Hak Bedeli Olarak Sınıflandırılması

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıyla, gelirin elde edildiği ülkede ve geliri elde edenin ikamet ettiği ülkede ayrı ayrı vergilendirilmesini önlemek temel amaçtır. Böylelikle ülkelerin vergi idareleri vergilendirmeyi belli prensiplere bağlayarak uluslararası vergilendirmede mükerrer vergilendirmenin önüne geçmek mümkün olabilmektedir.⁶³

Türkiye'nin 84 ülke ile imzalamış olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunmaktadır.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 90/5.⁶⁴ maddesine göre, uluslararası anlaşmalar kanun hükmünde olup aynı konuda farklı hükümler içeren kanunlar ile uyumsuzluk olması durumunda uluslararası anlaşma hükümleri esas alınmaktadır.

Türkiye'nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları genel olarak iç mevzuatta yer alan düzenlemeler ile karşılaştırıldığında özel hükümler içermeleri sebebi ile hukuki hiyerarşi sebebi ile mevcut vergi kanunlarına göre üstün gelebilmektedir. Böylece çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları zaman zaman vergilendirme yetkisini ülkelerin aleyhine sınırlandırabilmektedirler.

Zira K.V.K.'nun 35. maddesinde de diğer kanunlardaki muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümlerin kurumlar vergisi bakımından geçersiz olduğunu ancak uluslararası anlaşma hükümlerinin saklı olduğu belirtilmiştir.⁶⁵

⁶³ Türkiye Cumhuriyeti Ekonomi Bakanlığı, **Yurtdışına Yatırım**, www.ydy.gov.tr, çevrimiçi (23.04.2018)

⁶⁴ , "Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasa'ya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesi'ne başvurulamaz. Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyumsuzluklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır."

⁶⁵ K.V.K. Madde 35 "(1) Diğer kanunlardaki muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler, kurumlar vergisi bakımından geçersizdir. (2) Kurumlar vergisi ile ilgili muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler, ancak bu Kanun, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununa hüküm eklenmek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir. (3) Uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır." şeklindedir.

Bu durum grup içi hizmet işlemlerinin vergilendirilmesini etkilemektedir. Zira, K.V.K.'nın 30. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca⁶⁶ ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlikine ilişkin olarak ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden söz konusu ödemeleri yapanlar tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılmaktadır. Bununla birlikte yurtdışına gayrimaddi hak bedeli ödemesi yapıldığında ödeme yapılan ülkeyle imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması mevcut ise anlaşma hükümlerine bağlı olarak tevkifat oranı %10'a kadar düşebilmektedir.⁶⁷

Türkiye'nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında farklı hükümler bulunsa da genel olarak serbest meslek hizmetine ilişkin olarak 183 gün sınırının uygulandığı görülmektedir. Bu doğrultuda ödeme serbest meslek hizmetine ilişkin olarak yurtdışına ödeme yapılırsa ve hizmet veren şirket hizmet süresince 183 günden fazla Türkiye'de bulunmamışsa stopaj hesaplanmamaktadır.

Bu noktada serbest meslek hizmeti ve gayrimaddi hak tanımlarının detaylı bir şekilde yapılarak ayrımının ortaya konması ve işlemlerin doğru sınıflandırılması işlemlerin vergilendirilmesi açısından önem teşkil edecektir.

Türkiye'nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının çok büyük bir bölümünde serbest meslek faaliyeti" tanımı 14. maddede "*Serbest meslek faaliyetleri terimi, özellikle bağımsız olarak yürütülen bilimsel, edebi, sanatsal, eğitici veya öğretici faaliyetleri, bunun yanı sıra doktorların, avukatların, mühendislerin, mimarların, dışçilerin ve muhasebecilerin bağımsız faaliyetlerini kapsamına alır.*" şeklinde yer almaktadır.

Öte yandan, söz konusu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının ise 12. maddesinde gayrimaddi hak bedeli "*sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi*

⁶⁶ K.V.K. Madde 30/2'de "*Ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden bu maddenin birinci fıkrasında belirtilen kişilerce % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.*" ifadesi yer almaktadır.

⁶⁷ Okan Coşgun, Serbest Meslek Hizmeti, Gayrimaddi Hak mıdır?, **Yaklaşım Yayınları**, Ağustos 2012, S. 236, www.yaklasim.com, çevrimiçi (23.04.2018)

birikiminin kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya satışı ile sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı karşılığında ödenen her türlü bedelleri kapsar” şeklinde tanımlanmıştır.

Bununla birlikte serbest meslek hizmeti ile gayrimaddi hak arasındaki ayırımın da ortaya konması gerekecektir. Bunun için OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi çerçevesinde belirlenen gayri maddi hakların aktarılmasında sadece, karşı tarafa bunu kullanması için verilen bir izin olması; hizmette ise, bir faaliyette bulunulması ve belli masraflara katlanılması gerektiği kriterinin baz alınması uygun olacaktır.⁶⁸

Ancak son dönemdeki vergi inceleme raporlarında yönetim, teknik danışmanlık gibi bazı hizmet gruplarındaki teknik bilginin gayrimaddi hak olarak değerlendirildiği ve ilgili ödemelerin stopaja tabi tutulması gerektiği öngörülmektedir. Söz konusu hizmetlerin amacının, esasen Türkiye’deki şirketin faaliyetlerini belirli bir standartta sunması veya marka bilinirliğini arttırmak ve korumak amacı ile sağlanması olduğu, bu sebeple de işlemin hizmetten ziyade teknik bilgi olarak nitelendirilmesi gerektiği belirtilmektedir. Bununla birlikte hizmet sözleşmesinde gizliliğe ilişkin hükümlerin bulunması, hizmetin üretimin yapılabilmesi için gerekli en önemli unsurlardan biri olması, hizmet neticesinde devredilmesi mümkün olmayan teknik bir bilginin oluşması gibi hususlar hizmetin gayrimaddi hak bedeli olarak sınıflandırılmasına dayanak sağlayabilecektir.

Mükellefler ise genel olarak ilgili hizmetler çerçevesinde gayrimaddi hak alımının söz konusu olmadığını, alınan hizmetin serbest meslek kapsamında alınan bir hizmet olduğunu ileri sürmektedir. İşte bu birbirine zıt iki yorum mükellef ve vergi idarelerini vergi yargısında karşı karşıya getirmektedir.⁶⁹

Konuya ilişkin olarak yargının ve vergi idarelerinin yaklaşımlarının analiz edilebileceği örnek yargı kararları ve özeldeler aşağıda yer almaktadır.

Hizmetin tanımı ve sınıflandırılmasına yönelik olarak Vergi Dava Daireleri Kurulu⁷⁰,nün kararında öncelikle işlemin kapsamına sonra ise işleme ilişkin sözleşmede yer alan hususlara dikkat çekilmiştir. Söz konusu kararda alıcı tarafın

⁶⁸ Öcal (2013), **a.g.m.**, s.2

⁶⁹ Leon Aslan Coşkun, Yurt Dışına “Management Fee” Adı Altında Yapılan Ödemeler, **Fortune Bülten**, <http://fortuneturkey.com/>, çevrimiçi (10.02.2018)

⁷⁰ Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun E.2006/219 K.2006/261 sayılı kararı

işlem neticesinde ticari, teknik, sınai ve idari yönetim teknikleri açısından oldukça geniş bir perspektifte yarar sağlayacağı vurgulanmıştır. Bununla birlikte ilgili sözleşmesinde gizlilik maddesinin bulunmasının alıcının karşı tarafa ait bilgi birikimi ve deneyimlerden faydalanacağı yönünde değerlendirmeye destek sağladığı görülmektedir. Tüm bu bilgiler çerçevesinde gerçekleştirilen işlemin serbest meslek hizmetinden ziyade gayri maddi hak bedeli niteliğinde olduğu sonucuna varılmıştır.

Danıştay 4. Dairesi'nin Kararı'nda⁷¹ "...malların imalatı, kullanımı ve satışı, yönetim ve satış organizasyonlarının geliştirilmesi, satış politikalarının belirlenmesi, ürünler ile ilgili yeni formüllerin verilmesi, yatırımların yönlendirilmesi gibi konularla ilgili verdiği bilgiler ile danışmanlık ve yönetim hizmetlerinin karşılığı olarak yapılan ödemelere ilişkin..." ödemelerin gayrimaddi hak kapsamında olduğu belirtilmiştir.

Adana Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir diğer özalgede ise⁷² plastik boru ve ek parça üretimi ile satış ve pazarlama faaliyetiyle işgal eden bir mükellefe grup içi hizmetler ile ilgili yazılı açıklama yapılmıştır. Bu çerçevede şirketin Hollanda'daki bir grup şirketinden yönetim, finans, pazarlama, satın alma, insan kaynakları, bilgi teknolojileri, stratejik planlama ve iş birimleri yönetimi hizmetlerini aldığı belirtilmiştir. İlgili şirketin bu faturalara istinaden kurumlar vergisi stopajı yapıp yapmayacağı hususunda Adana Vergi Dairesi açıklama yapmıştır. Söz konusu açıklama çerçevesinde şirketin diğer grup şirketinden temin etmiş olduğu bahsi hizmetlerin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının "Serbest Meslek Faaliyetleri"ni düzenleyen 14. maddesinin ikinci fıkrası çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiği vurgulanmıştır.

Bu doğrultuda serbest meslek hizmeti ile gayri maddi hak işlemlerine ilişkin tanım ve uygulama esaslarına yönelik olarak verilen özelge ve yargı kararlarında da anlayış birliği bulunmadığı görülmektedir.

⁷¹ 23.05.2002 tarih ve E. 2001/2866, K. 2002/2208 sayılı karar

⁷² Adana Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 21.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.01.16.01-2010-1060-KV-94 sayılı Özelge

3.3.4. Emsal Tespitinde Yaşanan Zorluklar

Transfer fiyatları bir işletmenin bağımlı işletmelere fiziki malların ve gayrimaddi hakların tesliminde ya da hizmetlerin sağlanmasında uyguladığı fiyatlar şeklinde tanımlanmaktadır.⁷³

ÇUI grubunun üyeleri arasındaki ilişkiler çerçevesinde bu grup üyelerinin serbest piyasalarda faaliyet gösteren bağımsız işlemeler olmaları durumunda benimsemiş olacakları koşullardan farklı özel bir takım koşulları belirlemelerine imkan tanıyabilmektedir.⁷⁴

Bunu önlemek amacı ile transfer fiyatlarını emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit etmeleri gerekmektedir. Emsallere uygunluk ilkesi ÇUI'lerin kendi aralarında uygulamış oldukları transfer fiyatlarını ilişkisiz şirket olmaları durumunda uygulayacakları fiyatlara uygun olarak belirlemeleri gerektiği esasına dayanmaktadır.

Bir başka deyişle bir bedel ya da fiyatın, emsal oluşturabilmesi için bağımsız kişiler arasında oluşması ve daha da önemlisi karşılaştırılabilir olması gerekmektedir. Nitekim yasal düzenlemelerde de emsallere uygun fiyat veya bedele ulaşmak için yapılacak karşılaştırmada, öncelikle iç emsal kullanılması; iç emsalin bulunmaması ya da güvenilir olmaması halinde dış emsallerin esas alınması öngörülmüştür.⁷⁵

Grup içi hizmet işlemlerinin emsallere uygunluğuna yönelik iç emsal veya dış emsalin tespitine yönelik olarak uygulamadaki belirsizlikler ihtilafli konuların ortaya çıkmasına sebebiyet vermektedir.

3.3.4.1. İç Emsal Tespitinde Yaşanan Zorluklar

1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Tebliği'ne göre iç emsali test edilen şirketin ilişkisiz firmalarla gerçekleştirdiği işlemlerde kullandığı fiyat veya bedel olarak tanımlamak mümkündür.

İç emsal tespit edilebilmesi için ÇUI tarafından grup şirketleri ile gerçekleştirilen hizmet işlemlerinin bağımsız şirketlerle de gerçekleştirilmiş olması

⁷³ OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, **a.g.e.**, s.17

⁷⁴ OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, **a.g.e.**, s. 16

⁷⁵ Berk, **a.g.m.**, s. 2

gerekecektir. Buna ek olarak iç emsal teşkil edecek işlemin ilişkili kişiler arasındaki işlem ile aynı veya benzer nitelikte olması önem arz etmektedir.⁷⁶

Grup şirketleri ile gerçekleştirilen hizmetlerin gruba özgü olması sebebi ile çoğunlukla benzer niteliklere sahip bağımsız şirketlerle gerçekleştirilen benzer veya aynı niteliklere sahip grup içi hizmet bulunmamaktadır. Bu sebeple grup içi hizmetlerinin emsallere uygunluğu test edilirken iç emsallerin tespit edilmesi mümkün olmamaktadır.

Bununla birlikte bağımsız şirketlerle grup içi hizmetler mevcut olsa dahi uygulamada grup şirketleri ile gerçekleştirilen işlemlerin hacmi ile bağımsız şirketler arasında gerçekleştirilen işlem hacimleri çoğu zaman farklılık göstermektedir. Söz konusu farklılığın da fiyat üzerinde doğrudan etkisi bulunmaktadır.⁷⁷

Zira piyasa koşulları çerçevesinde yüksek hacimli alım ve satım işlemlerinde zaman ve efor tasarrufu sağlanmaktadır. Bu sebeple yüksek hacimli işlemlerde birim hizmet veya mal fiyatı düşük hacimli işlemlere kıyasla daha düşük belirlenebilmektedir.

İç emsal olarak kabul edilebilecek işlemin hacmi ile kontrol altındaki işlemin hacmi kıyaslandığında farklılığın makul bir oranda olması gerekmektedir. Ancak işlemin iç emsal olarak kabul edilebilmesi için hacimdeki farklılıktaki makul oranın ne olduğu konusunda mevzuatta⁷⁸ veya yargı kararlarında somut bir belirleme bulunmadığı görülmektedir.

Danıştay 4. Dairesi'nin⁷⁹ emsal çalışmasında baz alınan fiyat ve bedellerin iç emsaller arasından seçilmesi halinde seçilen emsallerin niteliğinin ve iş hacimlerinin somut olarak ortaya konulması ve uygunluğunun karşılaştırılmada dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir. “Somut” ifadesinden kasıt maddi hukuk bakımından karşılaştırmanın içeriğinin ve karşılaştırmada varılan sonucun belirli ve net bir şekilde açıklanmasıdır⁸⁰ şeklinde kararı bulunmaktadır.

⁷⁶ Aslıhak, **a.g.m.**, s.165

⁷⁷ OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, **a.g.e.**, s. 354

⁷⁸ Olcay, Acar, **a.g.e.**, s. 200

⁷⁹ 20.01.2004 tarihli 2003/245 esas ve 2004/59 numaralı karar

⁸⁰ Soydan, **a.g.m.**, s. 16

Türkiye’de transfer fiyatlandırması düzenlemelerinde emsal analizinde baz alınabilecek emsallere yönelik olarak belirlenen somut kriterler bulunmamaktadır. Buna karşın 213 sayılı V.U.K. 267.⁸¹ maddesinde emsal bedel ve emsal ücrete istinaden belirmeler yapılmıştır. Bu çerçevede gerçek bedeli olmayan, bilinmeyen veya doğru olarak tespit edilemeyen bir malın bedelinin tespitine yönelik olarak yöntemler ortaya konmuştur.

Bu çerçevede ortalama satış fiyatının hesaplamasında aylık satış miktarının, emsal bedeli belirlenecek olan her bir malın miktarına kıyas ile % 25 oranından az olmaması gerektiği belirtilmiştir. Doğrudan transfer fiyatlandırması mevzuatında yer almayan bu sınırın kanun koyucu kabul ettiği makul bir oran olarak dikkate⁸² alınması konuya ilişkin ihtilaflara bir çözüm teşkil edebilecektir.

3.3.4.2. Dış Emsal Tespitinde Yaşanan Zorluklar

Grup içi hizmet işlemleri ağırlıklı olarak ölçek ekonomisinden yararlanmak için merkezi ve gruba özgü olarak sunulan hizmetler ile gruba özgü teknik, stratejik, yönetsel danışmanlık hizmet gruplarından oluşmaktadır.

Bu sebeple grup içi hizmet işlemlerinin emsallere uygunluğunun tevsikinde çoğu durumda iç emsal tespit edilmesi mümkün olmadığı için dış emsal araştırması yapılmaktadır.⁸³

K.V.K.’nın 13. maddesine istinaden çıkarılan Bakanlar Kurulu Kararı’nın⁸⁴ 3. maddesinde dış emsal “*ilişkisiz kişilerin kendi aralarında yaptıkları karşılaştırılabilir nitelikteki işlemlerde kullandığı fiyat ya da bedeli ifade eder*” şeklinde tanımlanmıştır.

Türkiye’de dış emsallerin tespit edilebileceği halka açık şirketler dışındaki şirketlerin mali tablolarına ulaşma imkânı çok kısıtlıdır.

⁸¹ VUK 267. maddede “*aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan «Ortalama satış fiyatı» ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25 ten az olmaması şarttır.*” ifadesi yer almaktadır.

⁸² Açar, **a.g.e.**, s. 138

⁸³ Alper, **a.g.m.**, s.1

⁸⁴ Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Karar, B.K.K. No 2007/12888, RG.T. 06.12.2007, No. 26722.

Bunun nedeni, ülkemizde sadece Sermaye Piyasası Kurulu ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun denetime tabi kurumların verilerine ulaşılmasıdır.

Diğer taraftan, Türk Ticaret Kanunu'nun 1524 maddesi ile 1 Temmuz 2013 tarihinden itibaren kamunun aydınlatılması amacıyla her sermaye şirketine web sitesi kurma zorunluluğu getirilmiş ve anılan madde de sermaye şirketlerinin internet sitelerinde açıklanması zorunlu içeriklerin finansal tablolar, kanunen açıklanması gerekli ara tablolar, özel amaçlarla çıkarılan bilançolar ve diğer finansal tablolar, pay ve menfaat sahipleri bakımından bilinmesi gerekli finansal raporlamalar, bunların dipnotları ve ekleri olduğu belirtilmiştir.⁸⁵

Ancak söz konusu şirketlerin mali verileri çoğunlukla birden fazla faaliyet alanına ilişkin konsolide mali veriler olarak açıklanmaktadır. Dolayısıyla, ÇUI'ler tarafından grup şirketleri ile gerçekleştirilen hizmetlerin emsallere uygunluğunun tevsikinde dış emsal olarak konsolide verilerin baz alınması doğru sonuçlar vermeyecektir.

Bununla birlikte Türkiye'de TCMB ve T.C. Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı girişimci bilgi sisteminde sektörlere ait konsolide mali veriler halka açıklanmaktadır.

Söz konusu sektör verilerini oluşturan şirketlerin finansal tabloları ilişkili kişiler ile gerçekleştirilen işlemleri de kapsamaktadır. Bununla birlikte veritabanlarında konsolide edilen mali verilerin faaliyet bazında ayrıştırılamaması ve hizmetlerin detaylı verilerinin halka açıklanan verileri içerisinde bulunmaması sebebi ile karşılaştırılabilirlik analizi de yapılamamaktadır. Bu doğrultuda açıklanan sektör verilerinin de sağlıklı bir dış emsal verisi sunmadığını söylemek mümkündür.⁸⁶

Aynı şekilde OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde de düzeltme yapılmasının genellikle mümkün olmaması sebebi ile ortalama sektör getiri oranlarının emsallere uygunluk ilkesini karşılayan koşulları oluşturmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir.

⁸⁵ Özçelik, **a.g.m.**, s.77

⁸⁶ OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, **a.g.e.**, s. 152

Türkiye’de dış emsal tespitine yönelik halka açık veritabanlarının bulunmaması veya etkin kullanılmaması sebebi ile dış emsal tespitinde uluslararası veri tabanlarının kullanılması yaygınlaşmıştır. Söz konusu veritabanları özel sektör tarafından oluşturulan, farklı coğrafi bölgelerde faaliyet gösteren çok sayıda şirketin mali verilerini içermektedir.⁸⁷

Uluslararası veritabanları ile çalışan sayısı, net satış hacmi, faaliyet gösterilen sektör gibi kriterler uygulanarak test edilen işlemi için dış emsal analizi yapılması mümkün olmaktadır.⁸⁸

Ancak Türkiye’de veritabanlarının güvenilirliği ve bu veritabanlarından elde edilen yabancı emsallerin dış emsal teşkil edip edemeyeceği hususu tartışma konusudur. Zira söz konusu veritabanlarında çoğu zaman Türkiye’deki firmaların mali verileri bulunmamaktadır. Aynı ilgili veritabanlarında fiyat bilgisi bulunmamakta olup karlılık bazlı analiz yapmak mümkün olmaktadır. Bu durum da emsal çalışmalarında çoğu zaman yabancı veritabanlarını kullanan ÇÜİ ile vergi idareleri arasında ihtilaflara yol açmaktadır.

İstanbul 11. Vergi Mahkemesi’nin kararında⁸⁹ ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemlerin emsallere uygunluğunun tevsikinde Türkiye’deki verilerin kullanılması gerekirken Amadeus veritabanı gibi uluslararası veritabanlarındaki verilerin baz alınmasında hukuki isabet görülmediği vurgulanmıştır. Söz konusu ihtilaflı durumda Türkiye’de araç ve yedek parça satan firma mali verilerini fonksiyon bazında ayrıştırmadan emsal analizi gerçekleştirmiştir. Gerçekleştirilen emsal analizinde Türkiye’deki verilerin esas alınmaksızın uluslararası veritabanından tespit edilen dış emsallere ilişkin mali veriler baz alınmıştır. İstanbul Vergi Mahkemesi bu konuya istinaden çoğunlukla aldığı karar ile Türkiye’deki verilerin esas alınması gerekirken yurtdışındaki ülkelerin şartlarına göre hazırlanmış olan Amadeus veritabanından yararlanılmasında hukuki isabet görülmediği yargı kararında belirtilmiştir.⁹⁰ Bu karara katılmayan ve karşı oy veren hakimin gerekçesinde ise mükellefin ana firmalarının uluslararası kuruluşlar olduğu vurgulanmıştır. Bununla birlikte kurumun

⁸⁷ Alper, **a.g.m.**, s.1

⁸⁸ OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, **a.g.e.**, s. 152

⁸⁹ E.2009/3169 ve K.2010/2091 sayılı Karar

⁹⁰ Erdoğan Öcal, Transfer Fiyatlandırması ve Örtülü Sermaye ile İlgili İki Yargı Kararı, **E-Yaklaşım**, Ekim 2010, S. 214, <https://www.yaklasim.com>, çevrimiçi (14.03.2018), s.3

fiyat ve satış politikalarının yerel unsurlar dikkate alınsa dahi asıl olarak uluslararası grup politikaları doğrultusunda belirleniyor olduğuna vurgu yapılarak emsal araştırması yapılırken Amedeus verilerinin kullanılmasında da herhangi bir hukuka aykırılık bulunmadığı belirtilmiştir.

Bu doğrultuda, Türkiye’de halka açık verilen sınırlı olması, mevzuat ve uygulama birliğinin bulunmaması sebebi ile birçok ÇUI uluslararası veritabanlarını kullanarak gerçekleştirdiği grup içi işlemlerin emsallere uygunluğunu tevsik etmektedir.

3.3.5. Grup İçi Hizmetlerde Yaşanan İhtilaflara Yönelik Değerlendirmeler

Birden fazla şirketi bünyesinde barındıran holdingler ve hizmet şirketleri en başta yönetim, teknik, finansal ve günlük operasyonların sürdürülmesine ilişkin destek niteliğindeki hizmetler olmak üzere, geniş bir kapsam içinde yer alan hizmetleri grup içerisinde sunabilmektedirler.⁹¹

ÇUI’lerin artan işlem hacimleri, grup içerisinde maliyet açısından efektif bir yapı kurma isteği, belirli konularda özelleşmenin grup şirketleri açısından sağladıkları faydalar gözönünde bulundurulduğunda grup içi hizmet işlemlerinin sıklıkla gerçekleştirildiği söylenebilecektir.

Türkiye’de grup içi hizmetlere ilişkin düzenlemeler OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi’nin özeti şeklindedir. Bu doğrultuda, grup içi hizmetin fiili olarak verilmesi, hizmeti alan tarafın söz konusu hizmete ihtiyacı olması ve hizmetin emsallere uygun olması gerektiği belirtilmiştir.

Söz konusu kriterler aslında OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi’nde de yer alan küresel olarak kabul görmüş bir anlayış çerçevesinde belirlenmiştir. Türkiye’deki transfer fiyatlandırması mevzuatı ana çerçevede küresel anlayış ile uyumludur ancak daha detaylı bilgilerin ve uygulama esaslarının yer aldığı düzenlemeler bulunmamaktadır.

Bu doğrultuda hem hizmet kavramının ve niteliklerinin soyut olması hem de grup içi hizmetlere ilişkin olarak mevzuatta belirlenen kriterlerin değerlendirmesinin

⁹¹ Kavan, a.g.m., s.2

de sübjektif unsurlar içermesi vergi idareleri ve mükelleflerin karşı karşıya geldiği durumlara sebebiyet vermektedir.

Vergi incelemelerinde çoğunlukla hizmetin fiili olarak verilmediği, hizmetin hizmeti alan tarafın ihtiyacına ilişkin değerlendirmelere yer verilirken, hizmetin tarafları hizmetin gerçekliğini tevsik etmek için farklı uygulamaları benimsemektedirler.

Türkiye'deki transfer fiyatlandırması mevzuatında sıklıkla gerçekleştirilen grup içi hizmet işlemlerin gerçekliği, fiili olarak verildiğine yönelik bir rehberin ve masrafların dağıtımının yapılmasına ilişkin esasları içeren ortak bir uygulamanın yer aldığı bir rehberin oluşturulmaması ihtilafların oluşması noktasında zemin hazırlamaktadır.

Bununla birlikte grup içi hizmet işlemlerinin emsallere uygunluğunun tevsikine yönelik iç ve dış emsal tespitinde güçlükler yaşanmaktadır. Hizmet işlemlerinin çoğunlukla grup şirketleri ile gerçekleştirilmesi iç emsalin tespit edilmesini imkansız hale getirmektedir. Türkiye'de halka açık bir veritabanının bulunmaması da dış emsal tespitine yönelik çalışmaları zorlaştırmaktadır.

Verilen yargı kararlarında da uluslararası veritabanları kullanılarak gerçekleştirilen emsal çalışmalarına ilişkin eleştirilerin yer alması çoğu zaman işlemin emsallere uygunluğunu tevsikinin yapılamamasına sebebiyet vermektedir.

Bu doğrultuda Türkiye'deki vergi idaresi tarafından da kabul görecektir veritabanlarının veya rehberin oluşturulması sıklıkla gerçekleştirilen grup içi hizmetlerin emsallere uygunluğunun tevsikinde yol gösterici olabilecektir.

SONUÇ

Küreselleşme ile birlikte işletmeler dünyanın birçok bölgesinde faaliyet göstermeye başlamış ve organizasyonlarını genişletmişlerdir. Bu durum ÇUI'lerin grup şirketleri ile aralarındaki ticari işlemlerin hacminde artışa sebep olmuştur. Büyüyen faaliyet alanı ve işlem hacimleri işletmelerin idari, stratejik, teknik, mali ya da diğer ticari alanlarda hizmet alma ihtiyacını da beraberinde getirmiştir.

Grup şirketlerinin tamamı için gerekli olabilecek yönetim, koordinasyon ve kontrol fonksiyonları ile ilgili hizmetler sıklıkla gerçekleştirilen grup içi hizmetlerin başında yer almaktadır. Bu tip hizmetler, merkezi olarak diğer şirketlerin operasyonlarını eksiksiz bir şekilde yürütebilmeleri için çoğunlukla ana şirket tarafından sağlanmaktadır. Buna ek olarak grup içerisinde uzmanlaşmış bölgesel grup şirketleri vasıtası ile merkezi ve ürün gruplarına özgü olarak araştırma geliştirme, teknik, satın alma, pazarlama gibi grubun ürün gruplarının üretimi ve satışı ile doğrudan ilgili olan hizmetler de sunulabilmektedir. Diğer yandan grup şirketlerinin ihtiyacı ve faaliyet gösterdiği sektörün özelliklerine binaen sunulan hizmetlerin kapsamı da farklılıklar gösterebilmektedir.

OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi Türkiye'deki uygulamalar da dahil olmak üzere birçok ülkedeki transfer fiyatlandırması uygulamalarına ve mevzuatına yön vermiştir. OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde grup içi hizmetlerin transfer fiyatlandırması açısından grup içi hizmetlerin fiilen sağlanması ve hizmet bedelinin emsallere uygun olarak belirlenmesi gerektiği vurgulanmıştır.

Grup içi hizmet temin eden ÇUI'ler için hizmetin söz konusu işletmelerin mevcut ticari pozisyonlarını güçlendirecek biçimde bir ekonomik ya da ticari değer sağlayıp sağlamayacağı büyük önem arz etmektedir. Buna ek olarak, ilgili ÇUI'lerin aynı hizmeti aynı koşullar altında ilişkisiz bir şirketten almaya istekli olması ya da söz konusu hizmeti grup şirketinden almaması durumunda kendisinin ek bir yapılanmaya ihtiyacının olması gerekmektedir. Hizmeti alan şirketin hizmetten faydalandığının tespiti de hizmetin fiilen verildiğinin tevsikinde dayanak teşkil edebilecek bir diğer husustur. Bu çerçevede hizmetin fiilen verildiğine dayanak teşkil edebilecek somut verilerin hizmeti alan şirket tarafından temin edilerek detaylı bir dokümantasyonun oluşturulması hizmetin fiilen alındığının tevsikine yönelik faydalı

olacaktır.

Grup içi hizmetlerin çoğunlukla grup şirketlerine özgü unsurlar içermesi sebebiyle fiyat bazında iç emsal tespit edilmesi mümkün olmamaktadır. Bununla birlikte, hizmet işlemlerinin birçoğu için fiyat bazında bilgilerin yer aldığı halka açık kaynakların veya ticari veritabanlarının bulunmaması sebebi ile çoğunlukla dış emsaller de tespit edilememektedir. Bu sebeple, hizmetler çoğu zaman hizmeti sağlayan işletmenin vermiş olduğu hizmete ilişkin doğrudan ve dolaylı maliyetleri ilgili grup şirketine emsallere uygun bir kar marjı ekleyerek yansıtması şeklinde fiyatlandırılmaktadır.

Bu noktada hizmet maliyetinin tespitinde hissedar faaliyetleri, mükerrerlik teşkil edebilecek maliyet kalemleri ve başka bir grup şirketi ile ilgili olabilecek masrafların ayrıştırılması gerekmektedir. OECD uygulamaları ve Türkiye'deki vergi idaresi hizmet maliyetlerinin yansıtılmasında fiili duruma en yakın sonuçlar veren doğrudan yansıtma yöntemini tercih etmektedir. Ancak doğrudan yansıtma yönteminin uygulanması çoğunlukla mümkün olamamaktadır. Böyle bir durumda gerçeğe en yakın sonuçlar verecek dağıtım anahtarlarının kullanılması gerekecektir.

Hizmet maliyetinin üzerinde eklenmesi gereken emsallere uygun kar marjı için ise hizmetlerin çoğunlukla sadece grup şirketlerine veriliyor olması, ilişkisiz firmalardan temin edilen benzer niteliklere sahip hizmetin bulunmaması sebebi ile iç emsal tespit edilmesi mümkün olmamaktadır. Grup içi hizmet işlemlerinde uygulanan kar marjının test edilebileceği halka açık veritabanlarının da bulunmaması sebebi ile çoğunlukla ticari veritabanları emsal çalışmalarında baz alınmaktadır. Ancak ticari veritabanlarının finansal veriye erişim, emsal analizine konu edilecek firmalara ilişkin bilgilerin oldukça sınırlı bir şekilde yer alması gibi sebeplerle güvenilirliği çoğu zaman tartışma konusu olmaktadır.

BEPS eylem planı ile OECD, farklı ülkelerde faaliyet gösteren ÇÜİ gruplarının faaliyet gösterdikleri ülkelerdeki vergi uygulamaları nedeniyle oluşabilecek çifte vergilendirme veya hiç vergilenmeme gibi sorunları odak noktası olarak belirlemiştir. Bu çerçevede grup içi hizmetlere ilişkin sorunların çözümüne yönelik olarak da basitleştirilmiş fiyatlandırma yöntemi önerilmiştir. Bu yöntem ile düşük katma değerli hizmetlerin maliyet bazının tespiti, dokümantasyonu,

maliyetlerin üzerine eklenecek emsallere uygun kar marjına ilişkin detaylı uygulama esasları tespit edilerek birlik ve şeffaflığın sağlanması hedeflenmiştir. Bu çerçevede BEPS aksiyon planını düşük katma değerli hizmetler açısından hem vergi idareleri hem de ÇUİ için uygulamadaki zorlukların ve sorunların bertaraf edilmesine yönelik olarak önemli bir adım olarak nitelendirmek mümkündür.

Düşük katma değerli hizmetler için öngörülen basitleştirilmiş fiyatlandırma yönteminden hareketle diğer sıklıkla gerçekleştirilen grup içi hizmet kategorileri için de standart uygulamaların geliştirilmesi grup içi hizmet işlemleri hususunda yaşanan ihtilafların bertaraf edilmesini sağlayacaktır. Bununla birlikte grup içi hizmetlerin transfer fiyatlandırması açısından değerlendirilmesinde uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik olarak geliştirilen yaklaşımların Türkiye'deki vergi idaresi tarafından da benimsenmesi halihazırda yaşanan ihtilaflı konuların çözümüne yönelik olarak önem arz edecektir.

KAYNAKÇA

- ABDALLAH, Wagdy Moustafa: **Critical Concerns in Transfer Pricing and Practice**, <https://books.google.com.tr/>, çevrimiçi (22.01.2018).
- ADİBEŞ, Cuma: Transfer Fiyatlandırmasında Belgelendirme, **Vergi Sorunları**, Mayıs 2012, S. 284.
- AGBOOLA, Abisola; YAHAYA, Suleiman: **Transfer Pricing Considerations for Intragroup Service Transactions**, KPMG, <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ng/pdf/tax/ng-transfer-pricing-considerations-for-intragroup.pdf>, çevrimiçi (28.02.2018).
- AĞAR, Serkan: **Transfer Fiyatlandırması Örtülü Kazanç Dağıtımı**, Yaklaşım Yayıncılık, 2011.
- AK, Ahmet: **Vergi Hukukunda İştirakler**, Savaş Yayınları, Nisan 2009.
- AK, Ahmet: Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı, **Vergi Dünyası**, S. 302, Ekim 2006.
- AKTAŞ, Mehmet: **Uluslararası Transfer Fiyatlandırması Ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulanma Olanakları**, Yaklaşım Yayıncılık, Şubat 2004.
- AKSAN, Zeki; HACIHÜSREVOĞLU, Rustem; ÖZBAŞAR, Sera; ÖZTERİM, Jale; SARPYENER, Ahmet: **Holding Muhasebesi ve Holdinglerin Organizasyon Yapıları**, Sermet Matbaası, Kırklareli, 1982.
- AKTAN, Coşkun Can: **Çokuluslu Şirketler**, Çizgi Kitapevi, Konya, 2006.
- ALPER, Ali: **Emsal Tespiti İçin Yararlanılabilecek Yurt Dışı Veri Tabanları ve Araştırma Teknikleri**, <http://www.verginet.net/UserFiles/File/TransferFiyatlandirmasi/Makaleler>, çevrimiçi (30.01.2018).
- ASLAN, M. Hanifi: **Hizmet Ekonomisi**, Alfa Yayınları, İstanbul, S. 9, 1998.

- ASLIHAK, Alper: Grup İçi Borç Verme İşlemlerinde Emsal Faiz Oranı, **Vergi Sorunları**, S. 308, Mayıs 2014.
- ASSAEL, Henry: **Marketing**, Orlando, The Dryden Press, 1993.
- AYDIN, Davut: Kar Amacı Güden ve Kar Amacı Gütmeyen İşletmelerin Karşılaştırılması, **Eskişehir A.Ü. İ.I.B.F. Dergisi**, Eskişehir, 1992, Cilt:10, Sayı:1-2.
- AYDIN, Gökhan: **Hizmet İşlemlerinde Etkin Pazarlama Yönetimi**, Nobel Yayıncılık, 2016.
- AYDIN, Volkan; SAYIM, Ferhat: **Hizmet Sektörü Özellikleri Ve Sistematik Olmayan Risklerin Sektör Menkul Kıymetleri İle Etkileşimine Dair Teorik Bir Çalışma**, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, S. 29, Nisan 2011, <https://scholar.google.com>, çevrimiçi (28.04.2018).
- BAHAR, Cevdet Okan: Transfer Fiyatlandırması, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, S. 232, Ağustos 2007.
- BALKUS, Paul; DE ROBERTIS, Gianni; NORTH, Charles: **Using Comparables with Significant Intercompany Sales**, International Tax Review, Transfer Pricing 7th Edition, No: 23, Temmuz 2005.
- BARINIR, İsmail: Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını İncelemelerinde Özellikli Durumlar, **AYMMO**, 2016, aymmo.org.tr, çevrimiçi (19.02.2018).
- BEKKER, Anuschka: **Transfer Pricing Restructurings Streamlining all the Way**, IBFD, 2009.
- BENK, Serkan: Vergisel Teşvikler ve Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları, **Vergi Sorunları**, Kasım 2005, S. 206, www.vergisorunlari.com, çevrimiçi (10.01.2018).
- BERK, Ayşe Tuba: Bir Transfer Fiyatlandırması Açmazı: Uygun Emsal Tespiti Üzerine Tartışmalar Ve Öneriler, **Vergi Sorunları**, Mayıs 2012, S. 284, www.vergisorunlari.com.tr, çevrimiçi (14.03.2018).

- BIYIKLI, Recep; KIRATLI, Aydın: **Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler ve İndirimler**, Yaklaşım Yayınları, İstanbul, Şubat 2001.
- BİLİR, Arif: Vergi Mevzuatımıza Göre Grup İçi Hizmetlerin Transfer Fiyatlandırmasında Hizmetin Yapılıp Yapılmadığının Tespiti, **Vergi Sorunları**, S. 305, Şubat 2014, <http://vergisorunlari.com.tr/>, çevrimiçi (13.03.2018).
- BOZKURT, Mesut; AKCAN, Fatih: **Hizmet Pazarlaması ve Kalite Yönetimi**, Paradigma Akademi, İstanbul, 2017.
- BLANKENSHIP, Shannon; VISHWESHWAR, Mud; SADOWSKI, Rafal: Low Value Adding Services, **Deloitte Global Transfer Pricing**, November 2015, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/Tax/us-tax-beps-changes-transfer-pricing-low-value-adding-intragroup-services.pdf>, çevrimiçi (14.03.2018).
- CORLACIU, Alexandra: **Business Models For Tax And Transfer Pricing Purposes**, Accounting And Audit Department, Faculty Of Economics And Business Administration, Babes-Bolyai University, Cluj-Napoca, Romania.
- COŞGUN, Okan: Serbest Meslek Hizmeti, Gayrimaddi Hak mıdır?, **Yaklaşım Yayınları**, S. 236, Ağustos 2012, www.yaklasim.com, çevrimiçi (23.04.2018).
- COŞKUN, Leon Aslan: Yurt Dışına “Management Fee” Adı Altında Yapılan Ödemeler, **Fortune Bülten**, <http://fortuneturkey.com/>, çevrimiçi (10.02.2018).
- ÇAMLICA, Mustafa: Uluslararası Vergiden Kaçınma, Vergi Kaçakçılığı ve Vergi Anlaşmalarının İstismarı, **Vergi Sorunları**, S. 93, Haziran 1996.
- ÇAMUR, Erol: **Türkiye’de Beşinci Beş Yıllık Plan Döneminde Sanayileşme ve İhracatı Teşvik İçin Sağlanan Kredi İmkânları ve Özel Sektör Tarafından Bu Amaç İle Kullanılan Krediler**, 1990-1991 Hesap Uzmanları Kurulu Konferansları II, Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı A.P.K.K.B. Yayını, 1991.
- ÇEVİK, Orhan Nuri: **Anonim Şirketler**, Seçkin Kitapevi, 2. Baskı, Ankara, 1979.

- ÇEVİK, Orhan Nuri: **Uygulamada Şirketler Hukuku**, 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002.
- ÇEVİK, Orhan Nuri: **Anonim Şirketler**, Seçkin Kitapevi, Ankara, 1988.
- ÇİMİ, Mehmet: Yurtdışı Eğitim Danışmanlığı Sektöründeki Katma Değer Vergisi Kaybı, **Vergi Dünyası**, Aralık 2017, www.vergidunyasi.com.tr, çevrimiçi (01.05.2018).
- ÇOMAKLI, Şafak Ertan; EKİCİ, Kenan Mehmet; ŞAHİM, Tarık Zeki: **Geleceği Planlamada Stratejik Yönetim**, A-C Kitabevi, Ankara, 2007.
- DELİGÖZ, Cihan: Transfer Fiyatlandırması Nedir?, **Yaklaşım**, S. 281, Mayıs 2016.
- Deloitte: **Tax Analysis**, 9 Nisan 2015, <https://www2.deloitte.com>, çevrimiçi (01.08.2017).
- DEMİRCİ, Abdulkadir: Grup İçi Hizmetlerin Belirlenmesi Ve Fiyatlandırması Etrafındaki Sorunlar, **Vergi Dünyası**, Nisan 2014, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/6313>, çevrimiçi (21.02.2018).
- DİNÇER, Ömer; FİDAN, Yahya: **İşletme Yönetimine Giriş**, İstanbul, Alfa Yayıncılık, 2009.
- DOĞRUSÖZ, Bumin: Transfer Fiyatlandırması Raporu, 07 Mayıs 2015, **Dünya Gazetesi**, <https://www.dunya.com>, çevrimiçi (01.02.2018).
- DURAK, Gündoğan: 5520 Sayılı Kanun'da Düzenlenen Örtülü Kazanç Dağıtım Müessesesi, **Yaklaşım**, S. 168, Aralık 2006.
- DURAN, Metin: Grup İçi Hizmetlerde Transfer Fiyatlandırması, **Vergi Sorunları**, Temmuz 2010, www.vergisorunlari.com.tr, çevrimiçi (14.03.2018).
- Dünya Bankası: **Economy & Growth**, <http://data.worldbank.org/indicator>, çevrimiçi (01.05.2018).

- ECE, Nalan Transfer Fiyatlandırmada OCD Yaklaşımı Açısından Geleneksel İşlem Yöntemleri ve Uygulama Örnekleri, **ISMMO**, 2016, www.ismmo.org.tr, çevrimiçi (13.01.2018).
- EDEN, Lorraine: **Taxes, Transfer Pricing and The Multinational Enterprise**, Oxford Handbook Of International Business, İngiltere, Oxford Univesity Press, 2001.
- EĞLER, Ali: **Gelir Vergisi Kanunu Açıklamaları Görüş ve Önerme Raporu**, İstanbul, 2002.
- EKİNCİ, Mehmet Behzat: **Gelişmekte Olan Ülkelerin Hizmet Ticaretindeki Yeri Ve Türkiye; Hizmet Ticaretinde Türkiye'nin Stratejik Sektörlerine İlişkin Değerlendirmeler**, <http://www.akademiktisat.net>, çevrimiçi (27.01.2018).
- ERDEM, Tahir: Transfer Fiyatlandırması Boyutuyla Grup İçi Hizmetler, **Diyalog**, S. 307, Kasım 2013.
- ERDEM, Tahir: Grup Sinerjilerinin Transfer Fiyatlandırması Boyutu, **MDERGI/8763A.017**, S. 166, Ekim 2017, <https://lebibyalkin.com.tr>, çevrimiçi (22.02.2018).
- ERKUT, Haluk: **Hizmet Yönetimi**, Toplam Kalite Yönetimi Dizisi, İnterbank, İstanbul, 1995.
- ESER, Levent Yahya; GÜNAYDIN, İhsan: Globalleşme Vergi Devleti İçin Bir Tehdit mi?, **Vergi Sorunları**, S. 234, Mart 2008, <http://www.vergisorunlari.com.tr>, çevrimiçi (17.01.2018).
- EU Joint Transfer Pricing Forum: **Guidelines On Low Value Adding Intra-Group Services**, Meeting of 4th, Centre de Conferences Albert Borschette Rue Froissart 36 - 1040 Brussels, Şubat 2010.
- EY: **Global Tax Alert (News from Transfer Pricing)**, <http://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert/intragroups-services>, çevrimiçi (13.02.2018).
- EY Türkiye: **Vergi Rehberi 2015**, <http://www.vergidegundem.com>, çevrimiçi (13.01.2018).

- EY Türkiye: **Vergide Gündem, Sirküler No 047**, 10 Haziran 2016, <http://www.vergidegundem.com/>, çevrimiçi (12.09.2017).
- GEDİK, Hasan: **Hizmetlerin Pazarlanmasında Hizmet Kalitesinin Önemi**, Gazi Kitapevi, Ankara, 2017
- Gelir İdaresi Başkanlığı: **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Rehber**, Ankara, 2010.
- Gelir İdaresi Başkanlığı: **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Sirküler/1**, 24/04/2008.
- Gelir İdaresi Başkanlığı: **Ticari Kazançların Vergilendirilmesi Rehberi (Gerçek Usul)**, Yayın No:60, Ocak 2008.
- GRÖNROOS, Christian: **Service Management and Marketing; Customer Management in Service Competition**, 3rd Edition John Wiley, & Sons West Sussex UK.
- GÜCÜYENER, Gökçe: Transfer Fiyatlandırmasında İlişkili Kişi, Yöntem Hiyerarşisi ve PFA'ya İlişkin Gelişmeler, **Vergi Sorunları**, S. 336, Eylül 2016, <http://www.vergisorunlari.com.tr>, çevrimiçi (13.03.2018).
- GÜCÜYENER, Gökçe: Transfer Fiyatlandırması Mevzuatında İlişkili Kişi Kavramı, **Vergi Sorunları**, S. 309, Haziran 2014, www.vergisorunlari.com, çevrimiçi (13.01.2018).
- GÜÇLÜ, Emre Betül: **Karşılaştırılabilirlik Analizinde Risk, Fonksiyon Ve Varlık Kullanımı Kavramları İle Bunlara Bağlı Düzeltmeler**, S. 284, Mayıs 2012, <https://www.legalkitapevi.com/>, çevrimiçi (26.02.2018).
- GÜNAYDIN, İhsan: Çok Uluslu Şirketler İçin Bir Strateji Olarak Transfer Fiyatlandırması, **Vergi Sorunları**, Sayı 141, Haziran 2000.
- GÜNAYDIN, İhsan; BENK, Serkan: Globalleşenin Vergi Sistemlerinde Ortaya Çıkardığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri-I, **Vergi Sorunları**, S. 179, Ağustos 2003.
- GÜNGÖR, A. Feridun; ORHAN, Hakan: Transfer Fiyatlandırması Açısından Grup İçi (Holding) Yönetim Hizmetleri, **Yaklaşım Yayınları**, S. 201, Eylül 2009.

- GÜZELDAL, Ömer: Transfer Fiyatlandırmasında Uygulanacak Yöntemler, **Vergi Dünyası**, Ocak 2008, www.vergdunyasi.com.tr, çevrimiçi (13.03.2018).
- HILL, James M: The Proposed Services Regulations Modernize U.S. Transfer Pricing Rules Pertaining to Intercompany Service Charges, **International Tax Journal**, Ekim 1998.
- HIRST, Paul; THOMPSON, Grahame: **Küreselleşme Sorgulanıyor**, Dost Kitapevi, Ankara, 1998.
- HOFFMAN, Douglas; BATESON, John; WOOD, Emma; KENYON, Alexadra: **Services Marketing Concepts**, Strategies and Cases Cengage Learning EMEA Learning, İngiltere, 2009.
- ILGAZ, Ceyda: Küreselleşme ve 1980 Sonrası Türk Toplumuna ve Basınına Yansımaları, **İ.Ü. İletişim Fakültesi Yayınları**, İstanbul, 2000, <http://eskidergi.cumhuriyet.edu.tr/makale/146.pdf>, çevrimiçi (07.05.2018).
- IŞIK, Hüseyin: **Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç Ve Örtülü Sermaye**, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Başkanlığı, Ankara. Yayın No: 2005/370, 2005.
- İÇÖZ, Orhan: **Hizmet Pazarlaması**, Turhan Kitapevi, Ankara, 2005.
- İNCE, Eyyup: OECD Transfer Fiyatlandırmasında Durumun Şartlarına En Uygun Yöntem Kuralını Benimsedi, **Vergi Sorunları**, <http://www.vergisorunlari.com.tr>, (çevrimiçi) 27.02.2018.
- İSLAMOĞLU, Hamdi; CANDAN, Burcu; AYDIN, Kenan; EFENDİOĞLU, Şenol Hacı: **Hizmet Pazarlaması**, Beta Yayınları, 3. Baskı, İstanbul, 2014.
- KALKAN, Rafet: **Transfer Fiyatlandırmasında Belgelendirme Artık Daha da Önemli**, <http://www.bilgilidenetim.com/>, çevrimiçi (01.02.2018).

- KARA, Döndü; CAN, Vecdi: Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında ilişkili Kişi Kavramının 6728 Sayılı Kanun Kapsamında Değerlendirilmesi, **İşletme Bilimi Dergisi**, 2017, <http://dergipark.gov.tr/>, çevrimiçi (12.03.2018).
- KARAKOÇ, Yusuf: **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, Yetkin Yayınları, İzmir, 1994.
- KARAHAN, Kasım: **Hizmet Pazarlaması**, Beta Yayınları, İstanbul, 2000.
- KARTAL, Zihni: Transfer Fiyatlaması Nasıl Belgelenir?, **Vergi Dünyası**, Ocak 2008, <https://www.vergidunyasi.com.tr/>, çevrimiçi (01.02.2018).
- KARTALOĞLU, Emre **Gelir Vergisi Mükelleflerinde Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım**, <http://www.emrekartaloglu.com>, çevrimiçi (10.10.2017).
- KAVAN, Atilla: Grup İçi Hizmetlerde Sözleşme Düzenlenmesi Ve Transfer Fiyatlandırması Açısından Değerlendirme, **Vergi Sorunları**, S. 316, Ocak 2015, <http://vergisorunlari.com.tr/>, çevrimiçi (14.08.2017).
- KENDALL, Stephanie D.: **Customer Service From The Costumers Perspective Customer Service Delivery: Research And Best Practices**. J-B SIOP Professional Practice Series, 2007.
- KENEN, Peter: **The International Economy**, 4. Baskı, Cambridge University Press, 2000.
- KENKRE, Akshay: **Safe Harbour Rules for Intra Group Services- Anaysing the Fine Print**, <https://transprice.in/pdf/article/Safe-Harbour-Rules-for-intra-group-services.pdf>, Haziran 2017, çevrimiçi (02.03.2018).
- KHAN, Zafar; RAVENSCROFT, Sue: **Transfer Pricing in Europe**, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation 1, 1992.
- KIZILOT, Şükrü: **Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Yaklaşım, Ankara, 2002.

- KLAARMAN, Krisli: **Intragroup Services Caught The Attention Of The Tax Authority**, Deloitte, <https://www2.deloitte.com>, çevrimiçi (15.07.2017).
- KLEMETTİLÄ, Jaakko; COOPER, Joel; FOX, Randall: **Tax Alert (Supreme Court Cases)**, Eylül, 2017, <https://www.dlapiper.com/en/us/insights/publications/2017/09/>, çevrimiçi (13.01.2018).
- KOÇ, Erdoğan: **Hizmet Pazarlaması ve Yönetimi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2. Baskı, Ocak 2017.
- KUAN, Judy S.: **Global Transfer Pricing Solutions**, 2005, <https://books.google.com.tr/>, çevrimiçi (26.02.2018).
- KUTAL, Gülten; BÜYÜKUSLU, Ali Rıza: **Endüstri İlişkileri Boyutunda Çok Uluslu Şirketler ve İnsan Kaynağı Yönetimi Teori ve Uygulama**, Der Yayınları, İstanbul, 1996.
- LEVEY, Marc M.; WRAPPE, Steven; CHUN, Kerwin: **Transfer Pricing Rules and Compliance Handbook**, CCH Incorporated, 2006.
- LİMWAN, Emmylou P.: **Transfer Pricing Considerations for Intra-Group Services**, Şubat 2013, <http://www.sgv.ph/transfer-pricing-considerations-for-intra-group-services-by-emmylou-p-limwan-february-25-2013/>, çevrimiçi (28.02.2018).
- LOVELOCK, Christopher: **Services Marketing**, 3rd Ed. Upper Saddle River NJ Prentice Hall Inc., 1996.
- LOVELOCK, Christopher: **Managing Services: Marketing Operations and Human Resources**, Prentice Hall, 1992.
- LOVELOCK, Christopher; Wright, LAUREN: **Principles of Service Marketing and Management, Second Edition**, Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey, 2002.
- LYNE, Elizabeth; TYNAN, Joe: **Transfer Pricing in e - Business**, Şubat 2002, Accountancy Ireland, Baskı. 34 , Şubat 2002.
- MATTİLA, Anna; WİRTZ, Jochen: Consumer complaining to firms: The determinant of channel choice, **Journal of Service Marketing**, S. 18(2):147-155, Mart 2004.

- MCCARTHY, Allan: **The Good, The Bad, and The Ugly of Shared Services Implementations**, 2001, <https://www.hrexchangenetwork.com>, çevrimiçi (05.01.2018).
- MCDONALD, Malcolm; PAYNE, Adrian: **Marketing Planning For Service**, Butterworth Heinemann, Oxford, 1996.
- MCKEE, J. Michael C; MIALL, Robert; MCSHAN, W. Scott: **Transfer Pricing at a Time of Economic Downturn**, International Tax Review, Baskı 13, Mart 2002.
- MERAL, Pınar Seden: Finansal Hizmet İşlemlerinde Kurumsal Bankacılık, **İletişim Fakültesi Dergisi**, S. 29, 2007, <http://www.journals.istanbul.edu.tr/>, çevrimiçi (02.03.2018).
- MUCUK, İsmet: **Temel Pazarlama Bilgileri**, İstanbul, 5. Basım, 2016.
- NART, Sima; OKUTAN, Semih; BİLGİN TURNA, Gülçin; ALTUNIŞIK, Remzi; SÜTÜTEMİZ; Nihal; Bulut, Yetkin: **Hizmet Pazarlama Stratejileri**, Beta Yayınları, İstanbul, 2016.
- NAZALI, Ersin: Transfer Fiyatlandırması I, **E-Yaklaşım**, S. 175, Temmuz 2017, <http://www.yaklasim.com/>, çevrimiçi (11.11.2017).
- OECD: **Transfer Pricing Methods**, Temmuz 2010, <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45765701.pdf>, (çevrimiçi) 28.02.2018.
- OECD: **Comparability: Public Invitation to Comment on a Series of Draft Issues Notes**, CTPA/CFA, 2006.
- OECD: **Transfer Prices And Multinational Enterprises - Three Taxation Issues**, 1984, https://books.google.com.tr/books?id=_XGT86wERloC&pg=PA7&hl=tr&source=gbs_selected_pages&cad=3#v=onepage&q&f=false, (çevrimiçi) 17.02.2018.
- OECD: **Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations**, Temmuz 1995, Tekrar Basım 1998.

- OECD: **OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations**, Temmuz 2017.
- OECD/G20: **Base Erosion and Profit Shifting Project, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation**, Actions 8-10, 2015 Final Reports.
- OKSAY, Suna: **Şirketler Teorileri çerçevesinde Yabancı Sermaye Yatırımlarının Değerlendirilmesi**, <http://www.dtm.gov.tr>, çevrimiçi (07.05.2018).
- OKTAR, S. Ateş: **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, 12. Baskı, İstanbul, 2017.
- OLCAY, Ufuk; ACAR, Tokay: **Transfer Fiyatlandırması**, Seçkin Yayınları, Ankara, Haziran 2013.
- ÖCAL, Erdoğan: Yurt Dışından Alınan Hizmetler Ve Vergisel Sorunları, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 298, Temmuz 2013, <http://www.vergisorunlari.com.tr/>, çevrimiçi (14.03.2017).
- ÖCAL, Erdoğan: Transfer Fiyatlandırması ve Örtülü Sermaye ile İlgili İki Yargı Kararı, **E-Yaklaşım**, S. 214, Ekim 2010, <https://www.yaklasim.com>, çevrimiçi (14.03.2018).
- ÖCAL, Erdoğan: Transfer Fiyatlandırması Yöntemlerinin Uygulanmasında Fiyat, Brüt Ya Da Net Kar Marjı Ve Kar Kavramları, **Vergi Sorunları**, S. 289, Ekim 2012.
- ÖĞREDİK, Güray: Yurt Dışından Gelen Grup İçi Hizmet Faturalarında Hizmetin Gerçekten Alındığının İspat Edilmesi, İspat Edilememesi Halinde Karşılaşılacak Vergisel Riskler, **MDERGI/8789A.016**, S. 140, Ağustos 2015.
- ÖNCEL, Mualla: **Kurumlar Vergisi Açısından Sermaye Şirketlerinde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayını, Ankara, 1979.
- ÖNCEL, Mualla; KUMRULU, Ahmet; ÇAĞAN, Nami: **Vergi Hukuku**, Turhan Kitapevi, Ocak 2004.

- ÖNDER, Hulusi: Çok Sayıda İlişkili Kişiyile Gerçekleştirilen, Çeşitli Türlerde Transferleri İçeren “TF” Raporları, **Yaklaşım**, S. 264, Aralık 2014, www.yaklasim.com, çevrimiçi (23.12.2017).
- ÖZ, Fuat; DEMİRTAŞ, Gökhan; ONARAN, Berrin; CİĞERCİ, Esra; MUCAN, Burcu; BULUT, Zeki Atıl; ÖZMEN, Alparslan; AKKAN, Erdem; ÖZGÖZ, Ayşe; ÇAKIR, Tülin; AYDIN, Ali Fikret; BARIN, Nurgül Emine: **Hizmet Pazarlaması**, Efil Yayınevi, Ankara, Kasım 2017.
- ÖZ, N. Semih: **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005.
- ÖZBALCI, Yılmaz: **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2004.
- ÖZÇELİK, Cihangir: Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında “Emsal Fiyat Aralığı”, **Vergi Sorunları**, S. 284, Mayıs 2012.
- ÖZGÜVEN, Nihan: **Hizmet Pazarlamasında Müşteri Memnuniyeti Ve Ulaştırma Sektörü Üzerinde Bir Uygulama**, Ege Akademik Bakış, 2008.
- ÖZMEN, Mehmet Akif: **Gelir ve Kurumlar Vergisi Mevzuatında Vergi Güvenlik Müesseseleri**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Ocak 2008.
- ÖZSAĞIR, Arif; AKIN, Aliye: Hizmetler Sektörü İçinde Hizmet Ticaretinin Yeri Ve Karşılaştırmalı Bir Analizi, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:11, S. 41, s. 312-331, www.esosder.org, çevrimiçi (01.05.2018).
- ÖZTÜRK, Sevgi Ayşe: **Hizmet Pazarlaması: Kuram, Uygulama ve Örnekler**, 11. Baskı, Ekin Basım Yayın, 2011, Bursa.
- PANAYI, Christiana: **Advanced Issues in International and European Tax Law**, Bloomsbury, 2015.
- PARASIZ, İlker: **Para-Banka ve Finansal Piyasalar**, 7. Baskı, Bursa, Ezgi Yayınevi, 2009.
- PALMER, Adrian: **Principles of Services Marketing**, McGraw-Hill Book Company, Berkshire, İngiltere, 1994.

- PWC: **Transfer Pricing At Your Fingertips**, International Transfer Pricing 2015/16 <https://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2015-2016-final.pdf>, çevrimiçi (22.02.2018).
- RATHMELL, John: What is meant by services?, **Journal of Marketing**, 30 Ekim, <http://belzludovic.free.fr/>, online (çevrimiçi) 10.01.2018.
- SABUNCUOĞLU, Zeyyat; TOKOL, Tuncer: **İşletme**, Bursa, Alfa Aktuel Yayınları, 2005.
- SARAÇOĞLU, Fatih; KAYA, Ercan: Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı, **Vergi Sorunları**, S. 216, Eylül 2006.
- SAYIM, Ferhat; AYDIN, Volkan: Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı, **E-Yaklaşım**, S. 218, Şubat 2011, <http://www.yaklasim.com>, çevrimiçi (18.09.2017).
- SEViğ, Veysi: Transfer Fiyatlandırması Formu Ve Raporu, **Referans Gazetesi**, 04.04.2008, <http://www.muhasibetr.com/>, çevrimiçi (01.02.2018).
- SEYİDOĞLU, Halil: **Ekonomik Terimler Sözlüğü**, Güzem Yayınları, Ankara, Ocak 1992.
- SHAH, Anvar: **Fiscal Incentives for Investment and Innovation**, Oxford University Press, New York, 1995.
- SOYDAL, Haldun: **Küçük Ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde E-Ticaret**, 2006, <http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr>, çevrimiçi (28.04.2018).
- ŞENİŞ, Fethi: **İstatistik**, Açıköğretim Fakültesi Yayınları, Eskişehir, No:77, 1998.
- ŞENTÜRK, Burçak: **Hizmet Yönetimine Yeni Bir Bakış: Hmk Stratejik Hizmet Yönetimi Süreci**, Ocak 2012, <http://e-dergi.marmara.edu.tr>, çevrimiçi (01.04.2018).
- State Services Commission: **The Benefits and Pitfalls of Shared Services**, <http://www.ssc.govt>, çevrimiçi (10.09.2017).

- TAĞRAF, Hasan: Küreselleşme Süreci ve Çok Uluslu İşletmelerin Küreselleşme Sürecine Etkisi, **C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 3, S. 2, 2002.
- TAŞKESENLİOĞLU, Zehra: Hizmet Sektör Raporu (2009), **MUSIAD Araştırma Raporları**, Şubat 2010, <http://www.musiad.org.tr>, (çevrimiçi) 01.01.2018.
- TAŞKIN, Yasemin **Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2012.
- TAŞKIN, Yasemin: Yeni Bir Vergi Teşvik Kurumu: Bölgesel Yönetim Merkezleri, **Mali Çözüm**, 2017, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/142malicozum/03-Yrd_Doc_Dr_Yasemin_Taskin.pdf, çevrimiçi (14.03.2018).
- TENKER, Nejat: **Türkiye’de Holdingler ve Vergi Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi**, Ankara, Kalite Matbaası, 1979.
- TOKATLIOĞLU, Mircan: **Fayda-Maliyet Analizi**, Motif Matbaacılık, Ankara, 2005.
- TOROS, Özgür: Transfer Fiyatlandırması Analizlerinde Neden Yurt Dışı Kaynaklı Veri Tabanları Kullanılıyor?, **Vergi Dünyası**, Sayı: 354, Şubat 2011.
- TORRES, Auresana I.: **BEPS Action Plan 10: Low Value-Adding Services**, Aralık 2015, <http://www.bworldonline.com/>, çevrimiçi (01.03.2018).
- TURUNÇ, Sencer: **Matrah Aşındırma Kar Aktarımı**, T.C. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Ankara, Kasım 2013.
- TÜRKAY, İmdat: Serbest Meslek Kazancının Tespitinde İndirilebilecek/İndirilemeyecek Giderler, **Mali Çözüm**, İSMMO, 2017.
- Türkiye Cumhuriyeti Ekonomi Bakanlığı: **Yurtdışına Yatırım**, <https://www.ekonomi.gov.tr/>, çevrimiçi (23.04.2018).

- Türkiye Cumhuriyeti Ekonomi Bakanlığı: **GATS Hizmet Anlaşması,** <https://www.ekonomi.gov.tr/portal/faces/home/hizmetTicaretI/uluslararasıİlliskilerHizmetTicaretIAnlasmaları-GATS>, çevrimiçi (01.05.2018).
- Türkiye Cumhuriyeti Ekonomi Bakanlığı: **Ülke Raporları,** Hollanda, <https://www.ekonomi.gov.tr/portal/faces/home/diİlliskiler/ulkeler/ulke-detay/Hollanda/html>, çevrimiçi (02.05.2018).
- Türkiye Cumhuriyeti Ekonomi Bakanlığı: **Ülke Raporları,** İtalya, <https://www.ekonomi.gov.tr/portal/faces/home/diİlliskiler/ulkeler/ulke-detay/İtalya/html>, çevrimiçi (02.05.2018).
- Türkiye Cumhuriyeti Ekonomi Bakanlığı: **Ülke Raporları,** Hong Kong, <https://www.ekonomi.gov.tr/portal/faces/home/diİlliskiler/ulkeler/ulke-detay/hongkong/html>, çevrimiçi (02.05.2018).
- Türkiye İstatistik Kurumu: **Haber Bülteni,** S. 21528, , 27 Aralık 2016.
- UN: **Informal Meeting on Practical Transfer Pricing Issues for Developing Countries,** New York, 7-8 Haziran 2011, http://www.un.org/esa/ffd/tax/2011_TP/TP_Chapter5_Methods.pdf, çevrimiçi (22.01.2018).
- UN: **International Standard Industrial Classification of All Economic Activities,** Revision 4, New York, 2008, <https://www.bundesbank.de>, çevrimiçi (27.01.2018).
- UN: **Practical Manual on Transfer Pricing,** New York, 2017.
- UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters: **Working draft of a Chapter of the Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries,** http://www.un.org/esa/ffd/tax/2011_TP/TP_Chapter7_ComparabilityAnalysis.pdf, çevrimiçi (27.01.2018).
- UN Secreteriat: **Transfer Pricing- History & State of the Art & Perspectives,** Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters Tenth Meeting, Geneva, 10-14 Eylül 2001.

- USTA, Fuat: Transfer Fiyatlandırmasında Raporlamaya İlişkin Yaptırımların Analizi, **Yaklaşım Yayınları**, S. 267, Mart 2015.
- URALTAŞ, Nazlım Tüzel; EKİCİ, Kenan Mehmet: **Hizmet Pazarlaması**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2010.
- UYANIK, Namık Kemal: **Transfer Fiyatlandırma**, Ankara, TURMOB, 2006.
- UYANIK, Namık Kemal: Fonksiyonel ve Karşılaştırılabilirlik Analizinin En Uygun Transfer Fiyatlandırma Metodunun Seçimine Etkisi-II, **Yaklaşım Yayınları**, Şubat 2010, S. 206.
- UYGUÇ, Nermin: **Hizmet Sektöründe Kalite Yönetimi: Stratejik Bir Yaklaşım**, İzmir, Dokuz Eylül Yayınları, 1998.
- VARBLE, W. Seward Husted; LOWRY, Dole L. **Principles of Modern Marketing**, Massachusetts, 1989.
- Vergide Gündem: **Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Formun Doldurulmasına İlişkin Bilgiler**, Sirküler No: 43, <http://www.vergidegundem.com>, çevrimiçi (01.02.2018).
- YAKAR, Soner; ÜNAL, Elif: Transfer Fiyatlama ve Çok Uluslu İşletmeler Açısından Bir Değerlendirme, **Vergi Sorunları**, S. 222, Mart 2007
- YALÇIN, Hasan: **Ticari Kazanç ve Kurum Kazancının Tespitinde Giderler**, Kılavuz Yayınları, İstanbul, Nisan 2001.
- YALÇIN, Hasan; YÜCEL, Selçuk: **Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Giderler**, Kılavuz Yayınları, İstanbul, 1996.
- YALTI SOYDAN, Billur: Transfer Fiyatlandırmasında “Gizli Emsal”, **Vergi Sorunları**, S. 251, Ağustos 2009.
- YALTI SOYDAN, Billur: Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi, **Vergi Sorunları**, S.91, Nisan 1996, www.vergisorunlari.com, çevrimiçi (10.12.2017).

- YAPRAKLI, Şükrü; SAĞLIK, Erkan: **Hizmet İşletmelerinde Rekabet Aracı Olarak Hizmet Kalitesi Ve İlişki Kalitesi: Konaklama İşletmelerinde Bir Uygulama**, Temmuz 2010, www.e-dergi.marmara.edu.tr, çevrimiçi (02.05.2018).
- YETKİNER, Erkan: Transfer Fiyatlandırması Örtülü Kazanç Dağıtımında Belgelendirme, **Denge Akademi**, <http://www.dengeakademi.com/>, çevrimiçi (31.01.2018).
- YILDIZ, Habib; YILDIZ, Şule **Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türkiye’de Yapılan Son Düzenlemeler**, Ankara, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2009.
- ZEİTHAML, Valarie: **How Cosumer Valuation Processes Differ Between Goods and Services in Marketing Services**, Chicago, American Marketing Association, 1981.