

**Grup şirketlerine ortaklığı bulunan şirket müdürlerine genel merkezce belirlenen dağıtım anahtarına göre ödenen ücretlerin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilip indirilemeyeceği hk.**

|                   |                         |
|-------------------|-------------------------|
| <b>Belge türü</b> | Özelge                  |
| <b>Kanun</b>      | KURUMLAR VERGİSİ KANUNU |
| <b>Özelge no</b>  | 62030549-KVK 6-742      |
| <b>Tarih</b>      | 21.05.2013              |

**T.C.**

**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

**İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**

**(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)**

**Sayı : 62030549-KVK 6-742**

**21/05/2013**

**Konu : Grup şirketlerine ortaklığı bulunan şirket müdürlerine genel merkezce belirlenen dağıtım anahtarına göre ödenen ücretlerin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilip indirilemeyeceği**

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz, şirketinizin ana merkezi Avustralya'da olan, Birleşik Arap Emirlikleri'nde bulunan bölge müdürlüğüne bağlı olarak faaliyet gösteren çok uluslu bir şirket olduğu, şirket ortaklarınızın biri Avustralya, diğeri Singapur'da bulunan Grup Şirketleri olduğu, Şirketinizin, tamamı Avustralya uyruklu, dördü Avustralya'da, biri Birleşik Arap Emirlikleri'nde ikamet eden 5 şirket müdürü tarafından yönetildiği, söz konusu müdürlerin diğer grup şirketlerine de hizmet verdiği, şirket müdürlerinden ikisinin grup

şirketleri ile ortaklık ilişkisi bulunduğu, ana merkezin müdürlere yapılan maaş ödemelerini tespit edilecek dağıtım anahtarına göre paylaştırarak fatura etmek istediği belirtilerek, fatura edilecek maaş paylarının kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapıp yapılmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

## **KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "İndirilecek Giderler" başlıklı 40 ıncı maddesinde ise ticari kazançlarda safi kazancın tespit edilmesi sırasında indirilecek giderler düzenlenmiş olup bu maddenin birinci fıkranın (1) numaralı bendi ile ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde kurum kazancının tespitinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların indirim konusu yapılamayacağı hükme bağlanmış olup aynı Kanunun "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" başlıklı 13 üncü maddesinde;

"(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. ....

(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.

....." hükmü yer almaktadır.

Bunun yanında, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ'in "11.1- Grup İçi Hizmetlerin Tanımı ve Kapsamı" başlıklı bölümünde;

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

Grup içi hizmetlerle ilgili olarak;

- Hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığı,

- Hizmeti alan şirket/şirketlerin söz konusu hizmete ihtiyacı olup olmadığı,

- Hizmetin alınmış olması halinde hizmet bedelinin emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir."

açıklamasına yer verilmiş, "11.2- Grup İçi Hizmetlerin Fiilen Sağlanıp Sağlanmadığının Tespiti" başlıklı bölümünde ise konuyla ilgili olarak;

"Emsallere uygunluk ilkesi gereği grup içi hizmetin verilip verilmediğinin belirlenmesinde, hizmeti alan grup üyesinin ticari pozisyonunu güçlendirecek ticari veya ekonomik bir değer sağlayıp sağlamadığı dikkate alınmalıdır.

İlişkili bir şirketin ana şirketten veya aynı grubun üyesi olan diğer bir şirketten ihtiyacı olmayan bir hizmeti alması ya da bir hizmetin grup üyesine, sadece grup üyesi olması nedeniyle verilmesi durumunda, söz konusu şirketin grup içi hizmet elde ettiğinin kabulü mümkün bulunmamaktadır.

Grup içi hizmetlerin, grubun bir veya daha fazla sayıdaki üyesi tarafından tanımlanan bir ihtiyacı karşılamak üzere grubun bir üyesi tarafından sağlandığı durumda, hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığının belirlenebilmesi kolaylıkla mümkün bulunmaktadır. Örneğin, ilişkili bir kurumun aynı grubun üyesi olan diğer bir kurumun gerçekleştirdiği imalat faaliyetlerinde kullanılan makine ve teçhizatın onarımını üstlenmesi durumu grup içi hizmet olarak kabul edilebilecek olup, söz konusu hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığının tespiti mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, grup içi şirket tarafından sağlandığı belirtilen hizmetler karşılığı ilişkili kişilere ödeme yapılmış olması ve/veya yapılan ödemenin "yönetim gideri" olarak tanımlanmış olması söz konusu hizmetlerin fiilen sağlandığını göstermeyecektir."

şeklinde açıklamalarda bulunulmuştur."

Bu hüküm ve açıklamalara göre; şirket müdürlerinize ödenen ve ana merkezinizce tespit edilen dağıtım anahtarına göre belirlenerek tarafınıza fatura edilen ücretlerin böyle bir hizmetin alınıyor olması halinde kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün olmakla birlikte, söz konusu ücretlerin ödendiği müdürlerin ilişkili kişi olarak değerlendirilmesi halinde yapılan ödemenin Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinde tanımlanan emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilmiş olması gerekmekte olup aksi takdirde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtıldığı kabul edilerek anılan Kanun maddesi çerçevesinde işlem tesis edilecektir.

### **GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN**

Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler şeklinde tanımlanmıştır.

Aynı Kanunun 94 üncü maddesinde sayılan ödemeleri nakden veya hesaben yaptıkları sırada istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur olanlar sayılmış olup, maddenin (1) inci bendinde, hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup, ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), aynı Kanunun 103 ve 104 üncü maddelere göre tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun 7 nci maddesinde ise;

"Dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından kazanç ve iradın Türkiye'de elde edildiği aşağıdaki şartlara göre tayin olunur;

...

#### **3. Ücretlerde:**

a) Hizmetin Türkiye'de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye'de değerlendirilmesi;

b) Türkiye'de kain müesseselerin idare meclisi başkan ve üyelerine, denetçilerine tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye'de değerlendirilmesi;

...

Bu maddenin 3'üncü, 4'üncü, 5'inci ve 7'inci bentlerinde sözü edilen değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır."

hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, bahsi geçen ülkelerle Türkiye arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması olmaması halinde müdürlerinize yaptığınız ücret ödemeleri iç mevzuatımıza göre değerlendirilerek bu ödemelerden genel hükümler çerçevesinde Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendine istinaden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekecektir. Ülkelerle Türkiye arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması olması halinde ise anlaşmada yer alan hususlara göre değerlendirme yapılması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(\*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(\*\*) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(\*\*\*) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

---

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026