

Grup firmasından temin edilecek ve alınacak hizmetler nedeniyle katma değer vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	64597866-130[9]-E.24193
Tarih	19.10.2020

T.C.GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı

Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü

Sayı : 64597866-130[9]-E.24193

19.10.2020

Konu : Grup firmasından temin edilecek ve alınacak hizmetler nedeniyle katma değer vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı.

İlgi : a) 12/12/2019 tarihli özelge talep formunuz.
b) 16/12/2019 tarihli ek dilekçeniz.

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve eklerinin incelenmesinden;

-.. grup olarak Türkiye'de üç ayrı tüzel kişiliğe sahip şirketlerinizin bulunduğu, grup şirketlerinize ait ortak işlemler için ayrı departmanların ve yöneticilerin bulunmaması nedeniyle tek bir departman üzerinden işlemlerin yürütüldüğü,

-... Ltd. Şti. ile ... Fabrikaları A.Ş. arasındaki ortak masrafların paylaşılmasına ilişkin hizmet sözleşmesi düzenlendiği, elektrik, su, doğalgaz masraflarının da kullanımına göre diğer grup şirketine fatura edildiği,

-Aynı gruba bağlı iki şirkette ilave maliyete katlanılmasını önlemek ve ilave personel alımının önüne geçmek amacıyla grup şirketleriniz arasında ortak işgücü kullanımı gerçekleştirildiği ve söz konusu ortak personellerin diğer grup şirketleriniz için hizmet verdiği süreler isabet eden ücretlerin ilgili grup şirketine kar marjı olmadan yansıtıldığı

belirtilerek, herhangi bir kar marjı ilave edilmeden yapılan personel maliyeti yansıtma işleminin katma değer vergisinin (KDV) konusuna girip girmediği, bu işlemin KDV'ye konu olması halinde ise KDV tevkifatına tabi olup olmadığı hususundaki Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmaktadır.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinin; birinci fıkrasında; kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı; alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği, ikinci fıkrasında; ilişkili kişinin 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 ettiği, ilişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla olduğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı arandığı, ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da tarafların ilişkili kişi sayıldığı, ilişkili kişiler açısından bu oranların topluca dikkate alınacağı, üçüncü fıkrasında; emsallere uygunluk ilkesinin, 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 ettiği, dördüncü fıkrasında; kurumların, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, bu fıkra da belirtilen yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit edeceği, altıncı fıkrasında, tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Anılan madde hükümlerinin uygulanmasına ilişkin usullerin düzenlendiği 27/11/2007 tarih ve 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında, bu düzenlemenin amacının, ilişkili kişilerle mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan gerçek kişi ve kurumların gelirlerinin tam ve doğru olarak beyan edilmesini sağlamak

ve transfer fiyatlandırması yoluyla vergi matrahının aşındırılmasına engel olmak olduğu belirtilmiştir.

Konu ile ilgili ayrıntılı açıklamalar 1 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğde yer almaktadır. Söz konusu Tebliğin "4- Emsallere Uygunluk İlkesi" başlıklı bölümünde,

"...Emsallere uygun fiyat veya bedel, aralarında ilişkili kişi tanımına uygun herhangi bir ilişki olmayan kişilerin tamamen işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşturduğu piyasa ya da pazar fiyatı olarak da adlandırılan tutardır. Bu fiyat veya bedel, işlem anında hiçbir etki olmaksızın objektif olarak belirlenen en uygun tutar olup, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanan fiyat veya bedelin bu tutar olması gerekmektedir.

Aralarında ilişki bulunmayan gerçek kişi veya kurumlar arasındaki işlemlerde fiyat, piyasa koşullarına göre belirlendiğinden, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde de aynı koşullar geçerli olmalıdır. Dolayısıyla, taraflar arasındaki ilişkinin mal veya hizmet fiyatlandırmasına herhangi bir etkisi bulunmamalıdır.

İlişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde uygulanan fiyat veya bedelin piyasa fiyatını yansıtmaması durumunda, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde uygulanan bu fiyat veya bedelin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edildiği kabul edilecektir..." açıklaması yapılmıştır.

Yine aynı Tebliğin "11- Grup İçi Hizmetler" başlıklı bölümünde grup içi hizmetlere ilişkin açıklamalara yer verilmiş ve grup içi hizmetin, ilişkili şirketler arasında gerçekleşen, genellikle ana şirketin bağlı şirketlerine veya aynı gruba bağlı şirketlerden birinin diğerlerine verdiği hizmetleri ifade ettiği ve bu hizmetlerin tüm grup için yönetim, koordinasyon ve kontrol işlevlerinin sağlanmasını da içermekte olup bu tür hizmetleri sağlamanın maliyetinin, ana şirket, bu amaç için görevlendirilen bir grup üyesi veya diğer bir grup üyesi (grup hizmet merkezi) tarafından üstlenilebildiği belirtilmiştir. Ayrıca, grup içi hizmetlerle ilgili olarak; hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığı, hizmeti alan şirket/şirketlerin söz konusu hizmete ihtiyacı olup olmadığı ve hizmetin alınmış olması halinde hizmet bedelinin emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığının belirlenmesi gerektiği açıklanmıştır.

Özelge talep formunuz, ek dilekçeniz ve eki hizmet sözleşmesinde belirtilen hususlar incelendiğinde, transfer fiyatlandırmasına konu iki işlemin bulunduğu tespit edilmiştir. Bu işlemlerden biri; elektrik, su, doğalgaz masraflarının karşılıklı olarak ilişkili şirketler arasında aynen yansıtılması; diğer işlem ise ortak personellerin ilgili şirket için hizmet verdiği süreler isabet eden ücretlerinin ilgili şirkete fatura edilmek suretiyle yansıtılmasıdır. Bu kapsamda ilk işleminizin ilişkisiz taraflardan sağlanan hizmetlerin hizmetten fayda sağlayan tarafa doğrudan yansıtılması şeklinde gerçekleştiği anlaşılmaktadır.

Diğer işleminiz ile ilgili olarak; şirketiniz ile grup şirketiniz arasında gerçekleşen ortak işgücü kullanımı sonucu söz konusu ortak personellerin ilgili şirkete hizmet vermesi işlemi ilişkili kişiler arasında

gerçekleşen bir işlem olup bu işleme ilişkin bedelin emsallere uygun olması gerekmektedir. Emsallere uygun bedelin tespitinde Kanunun 13 üncü madde hükmü ile anılan Tebliğde açıklanan yöntemlerden, işlemin mahiyetine en uygun olanının kullanılacağı tabiidir.

KDV KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı KDV Kanununun;

- 1/1 inci maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,
- 9 uncu maddesinde, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları vergi alacağının ödenmesinden sorumlu tutma konusunda Bakanlığımızın yetkili olduğu,
- 27/2 nci maddesinde, bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücretinin esas alınacağı

hüküm altına alınmıştır.

Bu yetkiye dayanılarak yayımlanan KDV Genel Uygulama Tebliğinin "İşgücü Temin Hizmetleri" başlıklı (I/C-2.1.3.2.5.) bölümünde; Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanlara, faaliyetlerinin yürütülmesi ile ilgili işlemlerde kullanacakları işgücünün sağlanması şeklinde verilen hizmetlerde (işgücü temin hizmeti alımlarında) alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacağı belirtilmiştir.

Buna göre, Şirketiniz tarafından grup şirketlerinize sunulan ortak işgücü kullanımına dair personel maliyeti yansıtma işlemleri, genel esaslar çerçevesinde KDV'ye tabi bulunmakta olup, personellerin verdiği söz konusu hizmetler grup şirketlerinizin sevk ve idaresinde yürütülmediğinden, İşgücü Temin Hizmeti kapsamında tevkifata tabi değildir. Diğer taraftan, söz konusu hizmet bedellerinin emsal bedele uygun olarak KDV'ye tabi tutulması gerekmekte olup, bu hizmetlerin sunumunda çalışan personelin ücretinden düşen paya göre (salt maliyet üzerinden) bedel hesaplanması uygun değildir.

Öte yandan, elektrik, su, doğalgaz tüketimlerine ilişkin fatura bedellerinin kullanım miktarına göre bire bir paylaşılması halinde, hizmetten faydalanan grup şirketleriniz adına düzenlenen faturalarla ilgili bedellerin yansıtılmasında, asıl işlemin tabi olduğu oranda KDV hesaplanması 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. — 19.09.2026