

Grup içi hizmetlere ilişkin giderlerin kurum kazancından indirilip indirilemeyeceği hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.0.03.44-010.01-23
Tarih	16.11.2011

T.C.

MALİYE BAKANLIĞI

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Sayı : B.07.1.GİB.0.03.44-010.01-23

16/11/2011

Konu : Grup içi hizmetlere ilişkin giderlerin kurum kazancından indirilip indirilemeyeceği.

İlgi (a)'da kayıtlı yazınız ve eklerinin incelenmesinden, ...'nin merkezi ...'da bulunan ...'nun bir üyesi olduğu, ... Grubu şirketleri arasında ortak fayda sağlayacak hizmetlerin tanımlandığı ve tanımlanan hizmetlerin masraf ve risklerinin paylaşılması esaslarının düzenlendiği bir çerçeve anlaşma yapıldığı, söz konusu anlaşma uyarınca tespit edilecek dağıtım anahtarına göre paylaştırılacak ve ... tarafından anılan şirkete fatura edilecek masraf paylarının kurum kazancından indirilip indirilemeyeceği hususunda görüş istenildiği anlaşılmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin bir hesap dönemi içinde elde edilen 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 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde de, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespit edilmesinde gider olarak indirilebileceği belirtilmiştir.

Öte yandan, Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasında dar mükellefiyete tâbi kurumların fıkra da belirtilen kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmış olup, madde ile Bakanlar Kuruluna verilen yetkiye istinaden yayımlanan 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kesinti oranları belirlenmiş bulunmaktadır.

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "8.7. Holding şirketlerin genel idare giderlerinin bağlı şirketlere dağıtımı" bölümünde, holding şirketler tarafından bağlı şirketlere araştırma ve geliştirme, finansman temini, pazarlama ve dağıtım, yatırım projelerinin hazırlanması, hedeflerin tayini, planlama, örgütlendirme kararlarının uygulanması, bilgisayar hizmetleri, sevk ve idare, mali revizyon ve vergi müşavirliği, piyasa araştırmaları, halkla ilişkilerin tanzimi, personel temini ve eğitimi, muhasebe organizasyon ve kontrolü, hukuk müşavirliği konularında hizmet verilebildiği belirtilmiştir. Bu tür hizmetlerin mutlaka verilmiş olması, kesilen faturada hizmet türünün ayrıntılı olarak belirtilmesi ve tek faturada birden fazla hizmet bedelinin bir arada yer alması halinde, her hizmet bedelinin ayrı ayrı gösterilmesi şartıyla, holding tarafından verilen hizmetlerin bağlı şirketlerce gider yazılabileceği ifade edilmiştir.

Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi ile düzenlenen ve 1/1/2007 tarihinde yürürlüğe giren transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesine ilişkin açıklamaların yapıldığı 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğin "11- Grup İçi Hizmetler" bölümünde, 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 gerektiği
- açıklanmıştır.

Bu çerçevede, ilişkili bir şirketin ana şirketten veya aynı grubun üyesi olan diğer bir şirketten aldığı hizmetin "grup içi hizmet" olarak kabul edilebilmesi için; hizmeti alan şirketin **söz konusu hizmete ihtiyacı olması**, şirketin bu hizmetlerden **fiilen yararlanması** ve hizmet bedelinin uygun bir dağıtım anahtarı kullanmak suretiyle tespit edilen **emsallere uygun hizmet bedeli olması** gerekmektedir.

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.

Ayrıca, 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.

...'ün ilgi (c)'de kayıtlı yazı ekinde alınan dilekçesinde, şirketin söz konusu çerçeve anlaşmaya 1/1/2007 tarihinden geçerli olmak üzere taraf olduğu belirtilmiş olup, dilekçe ekinde yer alan orijinal İngilizce anlaşma metninin incelenmesinden, anlaşmanın aşağıdaki hizmetleri kapsadığı anlaşılmıştır:

a) Global ve bölgesel pazarlama/dağıtım alanındaki hizmetler,

b) Bölüm yönetimi ve ... Grubunun operasyonel, bölgesel, fonksiyonel ve kurumsal bölümlerinin kontrolü alanındaki hizmetler,

c) Teknoloji kontrolü ve üretim planlaması alanındaki hizmetler,

ç) Hammaddelerin satın alınması alanındaki hizmetler,

d) Lojistik ve bilgi teknolojisi, enerji yönetimi ve atık teknolojisi, atık su yönetimi, halkla ilişkiler/kurum tanıtımı ve ürün reklamı alanındaki hizmetler.

Bununla birlikte, bahse konu dilekçede, ... ve diğer grup şirketlerince anlaşma kapsamında geliştirilen yöntem ve süreçlerin uygulanması sonucu ...'ün elde ettiği faydalar genel olarak ifade edilmiştir. Dolayısıyla, şirketin anlaşma kapsamında aldığı hizmetlere ihtiyacı olup olmadığı ve bu hizmetlerin şirketin ticari pozisyonunu güçlendirecek ticari veya ekonomik bir değer sağlayıp sağlamadığı anlaşılamamıştır. Ayrıca, ...'ün anlaşma çerçevesinde diğer grup şirketlerine hangi hizmetleri sunduğu ve maliyet ile risklerin paylaşılması açısından ne tür bir katkı sağladığı konusunda da herhangi bir açıklama bulunmamaktadır. Bu nedenle, şirketin anlaşmada tanımlanan hizmetlerden sadece grup üyesi olması nedeniyle yararlanıp yararlanmadığının belirlenmesi gerekmektedir.

Öte yandan, ... tarafından ibraz edilen 2007 ve 2008 hesap dönemlerine ait Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporlarının incelenmesi sonucunda, Başkanlığımızca adı geçen şirketten ilave bilgi ve belge talebinde bulunulmuş olup gönderilen bilgi ve belgelerin tetkikinden; özellikle ...'ün ... ile imzaladığı hizmet sözleşmelerinin imza tarihleri ve kapsamı dikkate alındığında, ...'ün ... ile diğer grup şirketlerinin taraf olduğu çerçeve anlaşmaya katılım tarihi olan 1/1/2007 tarihi itibarıyla anlaşma

kapsamına giren alanlarda hizmet sunma konusunda uzmanlığa sahip olduğu, bu nedenle hizmet alıcısından ziyade hizmet tedarikçisi konumunda bulunduğu ve şirketin ticari pozisyonunu güçlendirecek ticari veya ekonomik bir değer sağlamak üzere anlaşma kapsamındaki hizmetlere ihtiyacı olmadığı mütalaa edilmektedir. Örneğin, çerçeve anlaşmanın 2 ve 3 numaralı eklerindeki listelerde yer alan hizmetler ile ... tarafından "Bölgesel Yönetim Hizmet Sözleşmesi", "Lojistik Hizmet Sözleşmesi" ve "Bölgesel Pazar Geliştirme Hizmet Sözleşmesi" kapsamında ...'ye sunulan hizmetlerin tamamına yakın kısmı birbirleri ile aynı veya benzer niteliktedir.

Bu açıklamalar çerçevesinde;

a) Anlaşma kapsamında alınan hizmetlere ihtiyaç duyulması, bu hizmetlerin fiilen sağlanmış olması ve fatura bedelinin emsallere uygun olarak belirlenmiş olması şartıyla, ... tarafından fatura edilecek masraf paylarına ilişkin ödemeler kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

b) ... tarafından fatura edilecek ancak yukarıda belirtilen şartlara uymayan hizmet alımlarına ilişkin masraf payları ile çerçeve anlaşma ve anılan Hizmet Sözleşmeleri kapsamına giren aynı nitelikteki hizmetler için ... tarafından fatura edilecek masraf paylarına ilişkin ödemelerin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, söz konusu ödemelerin Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesi kapsamında olması halinde, bu tutarlar üzerinden hizmetin niteliğine göre vergi kesintisi yapılacağı tabiidir.

Bilgi edinilmesini ve gereğini 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.