

Yurt dışında mukim grup şirketinden alınan yönetim danışmanlığı hizmetine ilişkin fatura tarihi ile ödeme tarihi arasındaki kur farkından tevkifat yapıp yapılmayacağı

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	62030549-125[15-2019/361]-1061592
Tarih	21.09.2022

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Gelir Ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 62030549-125[15-2019/361]-1061592

21.09.2022

Konu : Yurt dışında mukim grup şirketinden alınan yönetim danışmanlığı hizmetine ilişkin fatura tarihi ile ödeme tarihi arasındaki kur farkından tevkifat yapıp yapılmayacağı

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; merkezi Andorra'da bulunan şirketin İstanbul şubesi olarak faaliyette bulunduğunuz, yurt dışında bulunan şirket merkezinden yönetim danışmanlığı hizmeti aldığınız, söz konusu hizmet bedelinin döviz cinsinden şirketinize fatura edildiği ve fatura tarihi ile ödeme tarihi arasında aleyhinize kur farkı ortaya çıktığı belirtilerek, kur farkının katma değer vergisine ve kurumlar vergisi kesintisine tabi olup olmadığı hususlarında Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; Kanunun 1 inci maddesinde sayılan kurumlardan, kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, dar mükellefiyet esasında sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmıştır. Aynı maddenin üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar sayılmış olup, bu fıkranın (a) bendinde Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de iş yeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançların, (c) bendinde de Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançlarının dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazancı olarak vergiye tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tâbi kurumların maddede sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dâhil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı belirtilmiş olup, maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde serbest meslek kazançlarından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. Kesinti oranları, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca, petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlarda %5, diğer serbest meslek kazançlarında %20 olarak belirlenmiştir.

Buna göre, yurt dışındaki merkez firmadan alınan yönetim danışmanlığı hizmeti karşılığında yapılan ödemeler serbest meslek kazancı niteliği taşıyacağından bu ödemelerden Kurumlar Vergisi Kanununun

30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi çerçevesinde %20 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmekte olup, tahakkuk kaydının yapıldığı dönemde Kanun hükmü gereği o tarihteki kur üzerinden tevkifata tabi tutulan serbest meslek kazancı niteliğindeki gider kaydına ilişkin nakden ödemenin daha sonraki bir tarihte yapılması halinde, tahakkuk tarihinden nakden ödeme tarihine kadar aleyhte oluşan kur farklarına tekabül eden kısım için de nakden ödeme tarihinde ayrıca tevkifat yapılması gerekmektedir.

Örneğin; hesaben ödemenin gerçekleştiği dönemde 1 ABD Doları=17,00 TL iken hesaben ödenen 1.000 ABD Dolarına ilişkin yapılacak tevkifat tutarı 3.400 TL olup bu tutarın fiilen ödemesinin gerçekleştiği tarihte 1 ABD Doları=18 TL olması durumunda aradaki fark üzerinden $((18.000-17.000=1.000)*0,20=200$ TL) tevkifat yapılması gerekmekte olup, bu durumda gerçekleşecek toplam tevkifat tutarı $3.400+200=3.600$ TL olacaktır.

Öte yandan, anılan Kanunun "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" başlıklı 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,

-İkinci 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 alındığı,

-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...,

...

-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.

Aynı Kanunun "Kabul edilmeyen indirimler" başlıklı 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde de, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indiriminin kabul edilmediği hükmüne yer verilmiştir.

Konu ile ilgili olarak ayrıntılı açıklamaların yer aldığı 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel 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..." açıklamalarına yer verilmiştir.

Aynı Tebliğin "11- Grup İçi Hizmetler" başlıklı bölümünde,

"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.

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.

11.2- Grup İçi Hizmetlerin Fiilen Sağlanıp Sağlanmadığının Tespiti

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.

11.3- Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Belirlenmesi

Grup içi hizmetlerin fiilen sağlanıp sağlanmadığının yanısıra hizmet bedelinin hem hizmeti alan hem de hizmeti sağlayan bakımından ayrı ayrı ele alınarak emsallere uygunluğunun değerlendirilmesi gerekmektedir.

Grup içi şirketlerden birine ya da bir kaçına verilen hizmetlerde emsallere uygun bedelin tespiti bu Tebliğde belirtilen yöntemler çerçevesinde gerçekleştirilecektir. Dolayısıyla, grup içi hizmetlerde hizmet bedelinin emsallere uygun bedel olması gerekmektedir." ifadelerine yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, şirketiniz ile Andorra mukimi ...ilişkili kişi kapsamında olup ... tarafından verilen hizmet anılan Tebliğin "grup içi hizmetler" başlıklı bölümünde yer alan şartları taşıması halinde, grup içi hizmet olarak değerlendirilecektir.

Öte yandan özelge talep formunuzda, ... tarafından 04/06/2012 tarihinde şirketinize EUR para birimi cinsinden fatura düzenlendiği belirtildiğinden şirketinizin 2012 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesi ekinde yer alan "Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form"un "İlişkili Kişilerle Gerçekleştirilen Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin İşlemler" başlıklı bölümünün incelenmesinden, ilgili hesap döneminde ilişkili kişi ile gerçekleştirilen tek işlemin ödünç para alımı olduğu, özelge talebinize konu yönetim danışmanlığı hizmetine ilişkin bilgilere ise yer verilmediği tespit edilmiştir.

Bu çerçevede, Andorra mukimi ilişkili kişi ile gerçekleştirilen mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerine ilişkin bedelin emsallere uygun olması gerekmektedir. Söz konusu bedelin emsallere uygunluk ilkesine aykırı tespit edilmesi halinde emsallere uygun bedeli aşan kısım transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak değerlendirilmekte olup bu kısmın kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmadığından ilgili tutar bir yandan Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine göre "kabul edilmeyen indirim" olarak kurum kazancına dahil edilecek, diğer taraftan da aynı Kanunun 13 üncü maddesinin altıncı fıkrası gereğince dağıtılmış kâr payı sayılacaktır.

Diğer taraftan, Türkiye ile Andorra arasında akdedilen bir Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması bulunmadığından iç mevzuat hükümlerimiz uygulanacaktır.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (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,

- 4/1 inci maddesinde, hizmetin teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu, bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği,

- 6/b maddesinde, hizmetin Türkiye'de yapılmasının veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasının işlemlerin Türkiye'de yapıldığını ifade ettiği,

- 9/1 inci maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, iş yerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığının, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği,

- 20/1 inci maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu,

- 24/c maddesinde, vade farkı, fiyat farkı, kur farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin KDV matrahına dahil olduğu

hükümlerine yer verilmiştir.

Diğer taraftan, ikametgahı, iş yeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yapılan işlemler ile ilgili ayrıntılı açıklamaların yer aldığı KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.2.1.1.) bölümünde;

"3065 sayılı Kanunun 1 inci maddesine göre bir hizmetin KDV'nin konusuna girebilmesi için Türkiye'de ifa edilmesi gerekmektedir. Aynı Kanunun (6/b) maddesinde ise Türkiye'de yapılan veya faydalanılan hizmetlerin Türkiye'de ifa edilmiş sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, ikametgahı, iş yeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların Türkiye'de yaptığı hizmetler ile bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye'de faydalanılan hizmetler KDV'ye tabi olacaktır.

Bu gibi hizmet ifalarında mükellef, esas olarak hizmeti ifa eden olmakla birlikte, Türkiye'de ikametgahı, iş yeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığından, KDV'nin tamamı, hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

Hizmetin vergiden müstesna olması ve hizmetin yurt dışında yapılıp hizmetten yurt dışında faydalanılması halinde, mükellef veya sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmeyecektir.

KDV'nin sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi için hizmetten Türkiye'de faydalanan muhatapın KDV mükellefi olması şart değildir. KDV mükellefiyeti bulunmayanlar da söz konusu hizmetler nedeniyle KDV tevkifatı yaparak 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmek ve ödemek zorundadır."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Öte yandan, kur farklarının KDV uygulaması karşısındaki durumuna ilişkin açıklamalara ise Tebliğin (III/A-5.3.) bölümünde yer verilmiştir.

Buna göre, yurtdışında mukim bir firmadan alınan ve Türkiye'de faydalanılan hizmetler (danışmanlık, gayrimaddi hak vb.) genel esaslar çerçevesinde KDV'ye tabi olup, bedeli döviz cinsinden tespit edilmiş bu hizmetlere ilişkin vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarih ile ödeme tarihi arasında satıcı lehine oluşan kur farklarına ait KDV'nin, Şirketiniz tarafından sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

Vergiye doğuran olayın geręekleřtięi tarihte sorumlu sıfatıyla beyan edilen KDV ilgili dönemde indirim konusu yapıldığından, alıcı olan şirketiniz lehine ödeme tarihinde ortaya çıkan kur farklarına ilişkin olarak düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Fatura tarihi ile ödemenin aynı ay içinde geręekleřmesi durumunda ise ödemeye esas tutarın tevkifat matrahı olarak dikkate alınması gerektiği tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

.

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