

Şirket ortakları ile müdürünün yüksek lisans veya daha farklı eğitim giderlerinin şirket tarafından ödenmesi durumunda gider olarak kabul edilip edilmeyeceği ile KDV indirimi

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.35.17.01-130-221
Tarih	20.04.2016

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İZMİR VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü

Sayı : 21152195-130-221

20/04/2016

Konu : Şirket ortakları ile müdürünün yüksek lisans veya daha farklı eğitim giderlerinin şirket tarafından ödenmesi durumunda gider olarak kabul edilip edilmeyeceği ile KDV indirimi

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, şirketiniz ortakları ile müdürünün, şirketin gelişimi ve işletmenin daha üst seviyelere çıkarılmasına yönelik olarak yurt içinde devlet veya özel bir üniversitede alacakları eğitime ilişkin (yüksek lisans vb.) masrafların şirketinizce ödeneceği belirtilmekte olup, söz konusu eğitim harcamalarının kurumlar vergisi açısından gider olarak kabul edilip edilmeyeceği ile bu harcamalara ilişkin yüklenilen KDV tutarlarının indirim konusu yapıp yapılamayacağı hususlarındaki Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Kurumlar Vergisi 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 maddesinin (1) numaralı bendinde de ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirileceği hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanununun "*Kabul edilmeyen indirimler*" başlıklı 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesinin kabul edilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 13 üncü maddesinde ise transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerine yer verilmiş olup söz konusu maddenin birinci fıkrasında, "*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.*" hükmüne yer verilmiştir.

Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamaların yapıldığı 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğin "*4- Emsallere Uygunluk İlkesi*" başlıklı bölümünde;

"*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 etmektedir.*

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.

Öte yandan, 193 sayılı 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 menfaatlerdir. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez..." hükmü yer almış; 62 nci maddesinde ise "İş verenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir..." denilmiş ve aynı Kanunun 94 üncü maddesinde tevkifat yapmak zorunda olan mükellefler sayılmış, bu maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde de hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre vergi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, söz konusu kişilerin şirkette ücretli olarak çalışmamaları durumunda, şirket tarafından bu amaçla yapılacak eğitim ödemelerinin, ayrı bir tüzel kişiliği bulunan şirketin faaliyetiyle doğrudan ilgili olmaması, ilgililerin bilgi ve becerilerinin arttırılmasına yönelik bir harcama olması nedeniyle kurumlar vergisi açısından gider olarak kabul edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Ancak, şirket ortaklarının ve şirket yetkili müdürünün, şirketinizde ücretli olarak çalışmaları durumunda şirketin gelişimini desteklemek amacıyla yurt içinde devlet veya özel bir üniversitede yapacakları yüksek lisans veya daha farklı eğitim nedeniyle ödenecek bedeller ücret ödemesi mahiyetinde olduğundan ve söz konusu ödemelerle ilgili gelir vergisi istisna hükmü bulunmadığından yapılacak ödemelerin, gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması ve ücret gideri olarak da Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi gereğince kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, şirketiniz tarafından ücretli olarak çalışan ortaklara ve şirket yetkili müdürüne eğitim amacıyla yapılacak ödemeler, ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilen bir işlem olduğundan, bu ücret ödemelerinin emsallere uygun olması gerekmektedir. Emsallere uygun ücretin tespitinde 5520 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinde belirtilen ve anılan Tebliğde ayrıntıları açıklanan yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanının kullanılacağı tabiidir.

Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

-1/1 inci maddesinde; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti kapsamında Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,

-29/1-a maddesinde; mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi ile ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisini indirebilecekleri,

-30/d maddesinde; Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergilerinin indirilemeyeceği

hükme bağlanmıştır.

Buna göre; Kurumlar Vergisi Kanununa göre kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmeyen şirket ortakları ile müdürünün, yurt içinde devlet veya özel bir üniversitede yapacakları yüksek lisans veya daha farklı eğitim harcamalarına ilişkin KDV tutarlarının indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

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