

Yurtdışı ortağa ait masrafların şirketlerine yansıtılması sebebiyle yapılan ödemenin vergilendirilmesi

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	62030549-125-1330275
Tarih	14.11.2022

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Gelir Ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 62030549-125[30-2020/59]-1330275

14.11.2022

Konu : Yurtdışı ortağa ait masrafların şirketlerine yansıtılması sebebiyle yapılan ödemenin vergilendirilmesi

İlgi

:

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; şirketinizin ortağı olan ve kanuni merkezi yurt dışında bulunan ...'nin kendi faaliyetleri doğrultusunda katlandığı ve sadece kendisinin yararlandığı hukuk hizmetleri, IT hizmetleri, halkla ilişkiler hizmetleri vb. hizmetler için yaptığı harcamaların belli bir kısmının aralarında şirketinizin de bulunduğu çeşitli ülkelerde faaliyet gösteren iştiraklerine belirli bir oranda dağıtıldığı, şirketinizin yansıtmaya konu hizmetlerden herhangi bir şekilde yararlanmadığı belirtilerek, merkezin söz konusu hizmetler için düzenlediği masraf yansıtma faturalarına ilişkin ödemelerin gerçekleştirilmesi aşamasında herhangi bir tevkifat yapma yükümlülüğü bulunup bulunmadığı hususunda 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 hükmü yer almakta olup, aynı maddenin üçüncü fıkrasında dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar bentler halinde sayılmıştır.

Aynı Kanunun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmış olup, maddenin (1) numaralı bendinde ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin üçüncü fıkrasında ise tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye'de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.) ve Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci

fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr payları üzerinden bu Kanunun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tabi tutulan kazançlar hariç olmak üzere kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hüküm altına alınmış olup, bahse konu kâr payları üzerinden 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %15 oranında (2021/4936 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı uyarınca 22/12/2021 tarihinden itibaren %10) kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı belirlenmiştir.

Aynı Kanunun 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,

- 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.

Yine aynı Kanunun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde de, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde gider olarak indiriminin kabul edilmeyeceği hükmüne yer verilmiştir.

Konu ile ilgili olarak 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel 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 verilir 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." ifadelerine yer verilmiştir.

Bu açıklamalar ve özelge talep formunuz ile eklerinde yer verilen bilgiler çerçevesinde, şirketiniz ile ... mukimi ... ilişkili kişi kapsamında olup ...'nin kendi faaliyetleri doğrultusunda katlandığı ve sadece kendisinin yararlandığı masrafların/giderlerin **şirketiniz ile herhangi bir ilgisinin bulunmaması**, tarafınıza yansıtılan hukuk hizmetleri, IT hizmetleri, halkla ilişkiler hizmetleri vb. hizmetlerin herhangi bir şekilde **kullanıcısı veya yararlanıcı durumunda olmamanız** sebebiyle tarafınıza fatura edilen bu hizmetler, transfer fiyatlandırması hükümleri açısından "grup içi hizmet" kapsamında değerlendirilmemektedir.

Dolayısıyla İspanya mukimi ilişkili kişiye bahse konu hizmetler için yapılan ödemeler transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak değerlendirilmekte olup söz konusu ödeme tutarlarının kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmadığından ilgili tutarların bir yandan Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine göre "kabul edilmeyen indirim" olarak kurum kazancına dahil edilmesi, diğer taraftan da aynı Kanunun 13 üncü maddesinin altıncı fıkrası gereğince dağıtılmış kâr payı sayılmak suretiyle 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI YÖNÜNDEN

01/01/2004 tarihinden itibaren uygulanmakta olan "Türkiye Cumhuriyeti ile İspanya Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması"nın "Temettüler" başlıklı 10 uncu maddesinde;

"1. Bir Akit Devletin mukimi olan bir şirket tarafından diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen temettüler, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber sözkonusu temettüler, ödemeyi yapan şirketin mukim olduğu Akit Devlette ve bu Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak, temettünün gerçek lehdarı diğer Akit Devletin bir mukimi ise bu şekilde alınacak vergi aşağıdaki oranları aşamayacaktır:

a)Türkiye yönünden:

i) temettü ödeyen şirketin sermayesinin doğrudan doğruya en az yüzde 25 ini elinde tutan bir şirkete (ortaklıklar hariç), 5 inci fıkra da belirtilen şekilde vergiye tabi tutulmuş olan kazançlardan ödenen temettülerde gayrisafi temettü tutarının yüzde 5 i; ve

ii) tüm diğer durumlarda gayrisafi temettü tutarının yüzde 15 i.

...

3. Bu maddede kullanılan "temettü" terimi, hisse senetlerinden, intifa senetlerinden veya intifa haklarından, maden hisselerinden, kurucu hisse senetlerinden veya alacak niteliğinde olmayıp kazanca katılmayı sağlayan diğer haklardan elde edilen gelirler ile dağıtımı yapan şirketin mukim olduğu Devletin mevzuatına göre, vergileme yönünden hisse senetlerinden elde edilen gelirle aynı muameleyi gören diğer şirket haklarından elde edilen gelirleri ifade eder.

...

5. 2 nci ve 4 üncü fıkranın amaçları bakımından, istisna edilmediği ve tam oranlı kurumlar vergisine tabi tutulduğu durumda, kazancın Türkiye'de vergiye tabi tutulmuş olduğu kabul edilir." hükümlerine yer verilmiştir.

Türkiye'de tam mükellef statüsünde olan şirketinize, ... mukimi şirketin ...%94.99 hisse ile iştirak ettiği anlaşılmakta olup şirketiniz tarafından söz konusu şirkete dağıtılacak kar payı üzerinden Türkiye'de % 5 oranında vergi ödenmesi gerekmektedir.

Ancak, %5'lik vergi oranının uygulanması Anlaşma'nın 10 uncu maddesinin 5 inci fıkrasında belirtilen koşulların gerçekleşmesine bağlanmış olup, Türkiye'de elde edilen kazancın istisna edildiği veya tam oranlı kurumlar vergisine tabi tutulmadığı durumlarda dağıtılacak kar payı üzerinden yapılacak vergilendirmede %5 oranının uygulanması mümkün olamayacaktır. Bu durumda, Türkiye'de istisna edilen veya tam oranlı kurumlar vergisine tabi tutulmayan kazançlara karşılık gelen tutar, dağıtımına konu olduğunda %15 oranında vergiye tabi tutulacaktır. Söz konusu ödemelere iç mevzuatımızda daha düşük bir oranın uygulanması halinde iç mevzuatımızda belirlenen bu düşük oranın uygulanacağı tabiidir.

Anılan maddede geçen "tam oran" ifadesinden Türk Kurumlar Vergisi Kanununda öngörülen genel kurumlar vergisi oranının anlaşılması gerektiği ise Anlaşmaya ekli Protokol'ün 3 üncü maddesinde hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi"ne ilişkin 22 nci maddesinin 1 inci fıkrasında;

"1) İspanya'da çifte vergilendirme iç mevzuat hükümleri veya aşağıdaki hükümlere göre önlenecektir;

a) Bir İspanya mukimi, bu Anlaşma hükümlerine uygun olarak Türkiye'de vergilendirilebilen bir gelir elde ettiğinde, İspanya;

i) bu mukimin geliri üzerinden ödeyeceği vergiden, Türkiye'de ödenen vergiye eşit bir miktarın mahsubuna;

ii) kurum bünyesinde ödenen verginin İspanya iç mevzuatına uygun olarak mahsubuna müsaade edecektir.

Bununla birlikte bu mahsup, mahsuptan önce hesaplanan ve Türkiye'de vergilendirilebilir gelire atfedilebilen vergi tutarını aşmayacaktır.

b) (a) bendi hükümlerine bakılmaksızın, İspanya'da mukim olan bir şirket, 10 uncu maddenin 2 nci fıkrasının (a) bendinin (i) alt bendi veya 10 uncu maddenin 4 üncü fıkrasının (a) bendinin (i) alt bendi hükümlerine uygun olarak Türkiye'de vergilendirilebilir bir gelir elde ettiğinde, İspanya bu geliri vergiden istisna edecektir.

Bu bend, bir vergi mükellefinin bir mali yıl içinde Türkiye'de Kurumlar Vergisi'nden istisna olan kazançtan doğan gelir kısmına uygulanmayacaktır.

Bu yöntem, bu fıkranın (a) bendinde öngörülen yöntemin alternatifidir ve her iki yöntem aynı gelire aynı anda uygulanmayacaktır.

..."

düzenlemesi yer almakta olup buna göre çifte vergilendirme İspanya'da önlenecektir.

Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için söz konusu İspanya teşebbüsünün İspanya'da tam mükellef olduğunun ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğinin İspanya yetkili makamlarından alınacak bir belge (mukimlik belgesi) ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile birlikte Türkçe tercümesinin noterce veya bu ülkedeki Türk konsolosluklarınca tasdik edilen bir örneğinin vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ise ilgili Anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerimizin uygulanacağı tabiidir.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

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

4/1 nci 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, hizmet ifalarında işlemin Türkiye'de yapılmasının, hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği,

hüküm altına alınmıştır.

Konuyla ilgili olarak KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/A-6.2.) bölümünde;

"Hizmet ifalarında işlemin Türkiye'de yapılmış sayılması için, 3065 sayılı Kanunun (6/b) maddesine göre hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması gerekir.

Hizmetin Türkiye'de yapılmış sayılması için belirtilen iki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmez. Şartlardan herhangi birisinin oluşması halinde hizmet, Türkiye'de yapılmış sayılır. Bir diğer ifade ile hizmet Türkiye'de yapılmışsa, hizmetten hangi ülkede faydalanılırsa faydalanılsın işlem Türkiye'de yapılmış sayılır ve vergiye tabi olur. Hizmetin başka bir ülkede yapılması halinde bu hizmetten Türkiye'de faydalanılmış ise işlem yine Türkiye'de yapılmış sayılır."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, kanuni merkezi yurt dışında bulunan ortağınız ...'nin kendi faaliyetleri doğrultusunda katlandığı ve sadece kendisinin yararlandığı hukuk hizmetleri, IT hizmetleri, halkla ilişkiler hizmetleri vb. hizmetler için yaptığı harcamaların belli bir kısmının şirketinize yansıtılması, söz konusu masraflara konu hizmetler yurt dışında yapıldığından ve hizmetlerden yurt dışında faydalandığından, KDV'nin konusuna girmemekte olup, yurt dışındaki firmaya yapılacak ödemeler üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanıp beyan edilmesine gerek 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