

SİRKÜLER
Sayı: 2015/064

İstanbul, 23.03.2015
Ref: 4/064

Konu:

YURTDIŞINDAN GELEN GRUP İÇİ HİZMET (MANAGEMENT FEE) FATURALARINDA HİZMETİN GERÇEKTE ALINDIĞININ İSPAT EDİLMESİ, İSPAT EDİLEMESİ HALİNDE KARŞILAŞILACAK VERGİ RİSKLERİ

Özet: Son dönemlerde yapılan vergi incelemelerinde yurt dışından gelen grup içi hizmet (management fee) faturalarında ;

- Hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığının,
- Hizmeti alan şirketin söz konusu hizmete ihtiyacı olup olmadığı; kendi organizasyonu içinde gerek teknik gerekse tecrübe itibariyle söz konusu işlemi yerine getirecek bir imkânın/kadronun olmadığı,
- Sadece grup üyesi olması nedeniyle böyle bir yansıtmanın yapılıp yapılmadığının (grup içi dağıtım anahtarı kullanılarak fiilen almadığı bir hizmeti almış gibi gösterilerek masraf yansıtması yapılmadığının),
- Hizmet bedelinin emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığı,
- Alınan hizmetin Türkiye’deki şirketin ticari pozisyonunu güçlendirecek ticari veya ekonomik bir değer sağlayıp sağlamadığının; söz konusu masrafın Türkiye’deki ticari kazancın elde edilmesi ile olan ilgisinin,

mükellef tarafından belgeleriyle ispat edilmesi istenebilmektedir. Bu ispatın ve ilave açıklamaların kabul edilebilir bir şekilde yapılamaması halinde söz konusu hizmetleri için kanunen işlemi yapılacak, cezalı kurumlar vergisi ve transfer fiyatlandırması mevzuatı kapsamında dağıtılmış kâr payı kabul edilerek cezalı vergi kesintisi (stopaj) tarhiyatları yapılabilecektir. Ayrıca bu çerçevede yurt dışına yapılmış olan nakden veya hesaben ödemeler için sorumlu sıfatı ile hesaplanan KDV tutarının indirimi de red edilebilecektir.

Günümüzde birçok yabancı sermayeli şirket bazı hizmetleri grup şirketlerinin buldukları ülkelerden ayrı ayrı satın almak yerine grubun bir veya birkaç şirketi üzerinden satın alma yolunu tercih etmektedirler. Böylece benzer hizmetlerin daha ucuza mal edilmesi ve aynı hizmetin tüm grup şirketlerine tek elden verilmesi sağlanmaktadır. Söz konusu hizmetler yönetim hizmetleri “management service” veya buna benzer adlar altında bağlı grup şirketlerine faturalanabilmektedir. Yönetim hizmetleri adı altında verilen hizmetlere tedarik zinciri yönetimi, insan kaynakları-çalışan ilişkileri, hukuki konular, kurumsal strateji, araştırma ve geliştirme, lojistik, finans hizmetleri, bilgi teknolojisi, satın alma, satış ve pazarlama, risk yönetimi/sigorta ve güvenlik yönetimi, bakım- onarım gibi hizmetleri örnek verebiliriz. Belirtilen hizmetler ya hizmeti alan grup şirketinin net satışları baz alınarak veyahut merkezde yapılan harcamalara belli anahtarlar uygulanarak hesaplanmaktadır. Yurt dışından Türkiye’deki grup şirketlerine verilen yönetim hizmetleri Maliye Bakanlığı’na bugüne kadar hizmetin stopaja tabi olup olmadığı yönünden değerlendirilmiş ve bu konuda birçok özelge verilmiştir. Ancak son dönemlerde vergi inceleme elemanları öncelikle yönetim hizmetleri adı altında verilen hizmetlerin gerçekten alınıp alınmadığını araştırmakta ve

kendisine sunulan belgelerin yeterliliğine göre değerlendirmelerini yapmaktadırlar. Söz konusu değerlendirmenin olumsuz olması halinde yapılan bu ödemeler ilişkili kişiye kar aktarımı yapıldığı kabul edilerek ilgili mükellefe cezalı kurumlar vergisi ve kar dağıtım stopajı tarhiyatları yapılabilmektedir. Aynı zamanda bu giderlere ilişkin olarak sorumlu sıfatı ile beyan edilip indirim konusu yapılan Katma Değer Vergilerinin de indirimi reddedilebilmektedir.

Yukarıda yaptığımız açıklamalar çerçevesinde, yurt dışı grup şirketlerinden yönetim hizmetleri veya benzer hizmetleri alan şirketlerin söz konusu hizmetlere gerçekten ihtiyacı olup olmadığı, hizmetin alınıp alınmadığı, hizmet alınmış ise hizmetin alındığına dair belgelemenin yapılıp yapılmadığının oldukça önemli olduğu görülecektir. Yazımızın izleyen bölümlerinde yurt dışındaki grup şirketlerinden alınan yönetim hizmetleri ile ilgili belgelemelerin nasıl yapılması gerektiğine değinilerek bu konuda karşılaşılabilecek vergisel risklerin en aza indirilmesi için yapılması gereken hususlara değinilecektir.

Grup İçi Hizmetlerde Alınan Hizmetlerin Belgelendirilmesi Nasıl Yapılmalıdır?

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 6. maddesinde, kurumlar vergisinin bir hesap dönemi içinde elde edilen safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 40. 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. Yine 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Genel Tebliği'nin "11. Grup İçi Hizmetler" başlığı altında aşağıda yer alan düzenlemelerde de görüleceği üzere grup içi hizmetlerde hizmetlerin gerçekten alınıp alınmadığı ve alınan hizmetlerin nasıl belgelenmesi gerektiği konusunda bazı açıklamalarda bulunmaktadır.

"11. Grup İçi Hizmetler

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.***

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilmiş 16.11.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.0.03.44-010.01-23 sayılı özalgede grup içi hizmetler ile ilgili aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

*"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 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.***

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.

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.***

Yine Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilmiş ve aşağıda yer alan diğer bir özalgede de aynı hususların altı çizilmiştir. (16.01.2013 tarihli ve 64597866-125[30-2013]-3 sayılı)

“Grup içi hizmet bedellerinin hem hizmet alan hem de hizmeti sağlayan bakımından ayrı ayrı ele alınarak emsallere uygunluğunun değerlendirilmesi ve söz konusu hizmet bedelinin uygun bir dağıtım anahtarı kullanmak suretiyle tespit edilmesi gerekmektedir.

*Emsallere uygunluk ilkesi gereği, grup içi hizmetin verilir verilmemesinin belirlenmesinde, söz konusu hizmetin, **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 hizmet 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.***

*Bu açıklamalar çerçevesinde, şirketinizin yurt dışındaki ilişkili şirketlerden temin edeceği hizmetlere **ihtiyacının olması ve hizmetlerin fiilen sağlanmış olması** şartıyla, söz konusu hizmetlere ilişkin olarak fatura edilen bedeller ile kullanılan dağıtım anahtarlarının emsallere uygun olması gerekmektedir.”*

Örnek olarak vermiş olduğumuz özalgelerden de görüleceği üzere Maliye Bakanlığı yurtdışı grup firmalarından temin edilen hizmetler ile 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 olmadığı hususlarını sorgulamaktadır. Dolayısıyla bu tür hizmetleri alan grup şirketlerinin Maliye Bakanlığı'nın bu yaklaşımına uygun bir belgeleme yapması gerekmektedir. Aksi halde olası bir vergi incelemesinde söz konusu yönetim hizmetlerine ilişkin giderlerin kurumlar vergisi kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) olarak kabul edilerek kurumlar vergisi yönünden cezalı tarhiyat istenmesi mümkün bulunmaktadır. Ayrıca kanunen kabul edilmeyen gidere ilişkin sorumlu sıfatı ile beyan edilip indirim konusu yapılan Katma Değer Vergisinin de indirimlerden çıkartılarak tarh edilme riski bulunmaktadır. Yine kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) olarak kabul edilen tutar üzerinden ilgili dönem sonunda kar dağıtım yapıldığı iddiası ile de cezalı kurumlar vergisi vergi kesintisi (stopaj) tarhiyatı da talep edilebilecektir.

Yurt dışından hizmet alan söz konusu şirketlerin grup şirketlerinden yönetim hizmetleri veya buna benzer adlar altında alınan masraf faturalarının cezalı tarhiyata konu olmaması için aşağıda sayılan hususlara titizlikle riayet edilerek belirtilen belgelendirilmelerin yapılması gerekmektedir.

- Hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığı,
- Hizmeti alan şirketin söz konusu hizmeti ilişkili kişi yerine ilişkili olmayan bir kişiden alıp almayacağı dolayısıyla bu hizmete ihtiyacı olup olmadığı,
- Sadece grup üyesi olması nedeniyle böyle bir yansıtmanın yapıp yapılmadığı,
- Hizmetin alınmış olması halinde hizmet bedelinin emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığı,
- Hizmeti alan grup üyesinin ticari pozisyonunu güçlendirecek ticari veya ekonomik bir değer sağlayıp sağlamadığı,
- Hizmet alımı nedeniyle katlanılan masrafın Türkiye'deki ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesine katkı sağlayıp sağlamadığı.
- Hizmet sağlayıcı grup şirketi ile alınacak hizmetlere dair detaylı bir sözleşme,
- Emsaline uygun, anlaşılır, açık ve net bir dağıtım anahtarı,
- Hizmeti vermek için Türkiye'ye gelen kişilerin pasaport fotokopileri,
- Yurt dışı ile yapılan yazışmalar,
- Her bir fatura ve tutar bazında söz konusu hizmetin neden alındığına/ihtiyaç duyulduğuna dair teknik açıklamaları da içeren ve şirket yetkililerince onaylanmış şirket içi raporlar ve ilgili birim amirlerince onaylanmış hizmet talep formları ve benzeri belgeler,
- Yurtdışındaki şirketten söz konusu hizmetleri fiilen veren kişilerin adı, unvanı, hangi ayda ve hangi iş/proje için kaç saat zaman harcadıkları, yapılan işin/hizmetin/projenin detayları ve fatura tutarına temel olacak ilgili kişilerin birim saat maliyetlerini içeren ve sorumlu yetkililerce onaylanmış detaylı masraf listeleri,
- (1) Seri No.lı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Genel Tebliğinin “(10) Gayrimaddi Haklar” ve “(11) Grup İçi Hizmetler” başlıklı bölümlerinde yer verilen düzenlemeler kapsamında belgelemeler ve yıllık transfer fiyatlandırması raporları ile diğer benzeri belge, bilgi ve raporların, temini gerekmektedir.

Saygılarımızla,

**DENGE İSTANBUL YEMİNLİ
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.**

(*) Sirkülerimizde yer verilen açıklamalar sadece bilgilendirme amaıdır. Tereddüt edilen hususlarda kesin işlem tesis etmeden önce konusunda uzman bir danışmandan görüş ve destek alınması tavsiyemiz olup; sadece sirk lerimizdeki açıklamalar dayanak gösterilerek yapılacak işlemler sonucunda doğacak zararlardan müşavirliğimiz sorumlu olmayacaktır.

(**) Sirkülerimiz hakkında görüş, eleştiri ve sorularınız için aşağıda bilgileri yer alan uzmanlarımıza yazabilirsiniz.

Erkan YETKİNER

YMM

Mazars/Denge Vergi Departmanı, Ortak

eyetkiner@mazarsdenge.com.tr

Güray  GREDİK

SMMM

Mazars/Denge Vergi Departmanı, Kıdemli Müdür

gogredik@mazarsdenge.com.tr