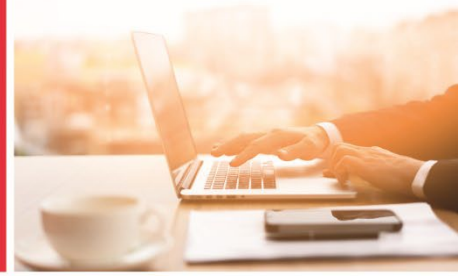


DENET DUYURU
Vergi

AUDIT | TAX | ADVISORY

For the latest from BDO Turkey, follow us



Duyuru Tarihi : 02.03.2022
Duyuru No : 2022/026
Yayımlandığı Yer : LEBİB YALKIN MEVZUAT
DERGİSİ - Mart 2022
Sayı : 219

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

GRUP ŞİRKETLERDE PERSONEL HİZMETLERİNİN TAHSİSİ ve MÜŞTEREK GİDER PAYI YANSITILMASI**ÖZET :**

Grup şirketlerde personelin birden fazla şirkete hizmet verdiği ve bazı masrafların ortak gider niteliğinde olduğu sıklıkla görülmektedir.

Buna bağlı olarak personel hizmetlerinin ve ortak giderlerin ilgili şirketlere fatura edilmesi gereği ortaya çıkmaktadır.

Personel hizmetlerinin ve müşterek giderlerin ilgili şirketlere faturalanmasında KDV ve KDV tevkifatı ile transfer fiyatlandırması hakkında cevap içeren bir özelge¹ çerçevesinde konuya ilişkin görüşlerimiz aşağıda açıklanmıştır.

Grup şirketlerde holding veya holding rolü oynayan firmalarca grubun tümü için yapılan masrafların gruba dahil firmalara

¹ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 19.64597866-130[9]-E.24193 sayılı özelge.

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2021 yılında 11,8 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167'dan fazla ülkede bulunan 1.728 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 97.292 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

dağıtılmasına ilişkin masraf dağılım sözleşmeleri konumuzun dışında tutulmuş, anlatımımız sadece yukarıda belirttiğimiz özelgenin kapsamı ile sınırlandırılmıştır. ²

ANAHTAR KELİMELER :

Grup şirket, hizmet sözleşmesi, maliyet paylaşımı, ortak işgücü, emsallere uygunluk, yansıtma, transfer fiyatlandırması, KDV tevkifatı, grup/içi hizmetler.

1. ÖZELGEDE SORULAN HUSUSLAR :

Bu yazımıza konu olan özelgede neyin sorulduğu şöyle ifade edilmiştir :

“-.. grup olarak Türkiye’de üç ayrı tüzel kişiliğe sahip şirketlerinizin bulunduğu, grup şirketlerinize ait ortak işlemler için ayrı departmanların ve yöneticilerin bulunmaması nedeniyle tek bir departman üzerinden işlemlerin yürütüldüğü,

-... Ltd. Şti. ile ... Fabrikaları A.Ş. arasındaki ortak masrafların paylaşılmasına ilişkin hizmet sözleşmesi düzenlendiği, elektrik, su, doğalgaz masraflarının da kullanımına göre diğer grup şirketine fatura edildiği,

-Aynı gruba bağlı iki şirkette ilave maliyete katlanılmasını önlemek ve ilave personel alımının önüne geçmek amacıyla grup şirketleriniz arasında ortak işgücü kullanımı gerçekleştirildiği ve söz konusu ortak personellerin diğer grup şirketleriniz için hizmet verdiği süreler isabet eden ücretlerin ilgili grup şirketine kar marjı olmadan yansıtıldığı

belirtilerek, herhangi bir kar marjı ilave edilmeden yapılan personel maliyeti yansıtma işleminin katma değer vergisinin (KDV) konusuna girip girmediği, bu işlemin KDV’ye konu olması halinde ise KDV tevkifatına tabi olup olmadığı hususundaki Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmaktadır.”

2. KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN VERİLEN CEVAP ve GÖRÜŞLERİMİZ:

2.1. Kurumlar Vergisi Yönünden Verilen Cevap:

Özelgede Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. maddesinde düzenlenmiş olan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konusundaki mevzuat tekrarlandıktan sonra şu açıklamalara yer verilmiştir:

² Bu konuda geniş bilgi için ortaklarımızdan Sayın YMM Haluk ERDEM tarafından hazırlanan ve Yaklaşım Dergisinin Ekim 2015 sayısında yayımlanan “*MASRAF DAĞITIM SÖZLEŞMELERİ (COST SHARING AGREEMENTS) TAHTINDA YURT DIŞINA YAPILAN ÖDEMELERİN VERGİSEL YÖNLERİ*” başlıklı yazıya bakınız.(www.denet.com.tr/yayınlarımız/makaleler/halukerdem)

“Özelge talep formunuz, ek dilekçeniz ve eki hizmet sözleşmesinde belirtilen hususlar incelendiğinde, transfer fiyatlandırmasına konu iki işlemin bulunduğu tespit edilmiştir. Bu işlemlerden biri; elektrik, su, doğalgaz masraflarının karşılıklı olarak ilişkili şirketler arasında aynen yansıtılması; diğer işlem ise ortak personellerin ilgili şirket için hizmet verdiği süreler e isabet eden ücretlerinin ilgili şirkete fatura edilmek suretiyle yansıtılmasıdır. Bu kapsamda ilk işleminizin ilişkisiz taraflardan sağlanan hizmetlerin hizmetten fayda sağlayan tarafa doğrudan yansıtılması şeklinde gerçekleştiği anlaşılmaktadır.

Diğer işleminiz ile ilgili olarak; şirketiniz ile grup şirketiniz arasında gerçekleşen ortak işgücü kullanımı sonucu söz konusu ortak personellerin ilgili şirkete hizmet vermesi işlemi ilişkili kişiler arasında gerçekleşen bir işlem olup bu işleme ilişkin bedelin emsallere uygun olması gerekmektedir. Emsallere uygun bedelin tespitinde Kanununun 13 üncü madde hükmü ile anılan Tebliğde açıklanan yöntemlerden, işlemin mahiyetine en uygun olanının kullanılacağı tabiidir.”

2.2. Kurumlar Vergisi Yönünden Verilen Cevaba İlişkin Görüşümüz:

Dikkat edilirse bu açıklamalarla, sorulan soru sadece transfer fiyatlandırması açısından ele alınmış ve cevapsız bırakılmıştır.

Bizim anlayışımıza göre;

- Gruba dahil her bir şirket ayrı tüzel kişiliğe sahip olduğu ve bu şirketlerin kendilerine ait giderleri kayıtlarına almaları gerektiği için, bu şirketlerin her birinin defterlerinde yer alan giderlerin gerçekliği, kendilerine aidiyeti ve belli bir gidere katılım durumu varsa gider paylarının doğru tespiti, kurumlar vergisi açısından öncelikli olarak önem taşımaktadır.
- Müştereken kullanılan elektrik, su ve doğalgaza ait giderlerin ilgili şirkete yansıtılmasında transfer fiyatlandırması kurallarına uygun hareket edilmesi gerektiği tabiidir.

Özelgeye konu olayda birden fazla şirketin elektrik, su ve doğalgaz kullanımlarının ortak olduğu ve bunlara ait faturaların şirketlerden biri adına (sözleşme yapan şirkete) düzenlendiği, diğer şirketlere isabet eden payların kar konulmaksızın ilgili şirketlere YANSITILDIĞI anlaşılmaktadır. Bize göre de bu yansıtmanın kar konulmaksızın yapılması gerekir. Çünkü yansıtmayı yapan şirket fatura düzenlemekle beraber bu faturanın içeriği ticareti yapılan kar veya hizmet satışı değil, masrafın payı itibarıyla ilgili şirketin aktarılması amacını taşımaktadır.

Böyle bir aktarım herhangi bir fonksiyon ve risk içermediği için kar marjı hak etmemektedir. (Müşterek kullanıma konu telefon, internet vb. aboneliklerine ilişkin yansıtımlar açısından da görüşlerimiz aynıdır.)

Müştereken kullanılan işyerine ait kira payları, taşınmazın tamamını kiralamış olan şirket tarafından bu mekandaki alt kiracı durumunda olan şirketlere metrekare esasında belirlenerek yansıtılırken kar payı gözetilmemesi, bizim anlayışımıza göre transfer fiyatlandırması kurallarına uygun düşmektedir.

- Gruba dahil şirketlerden biri tarafından bordrolanan personelin, kardeş şirketler için de hizmet vermesi farklı bir mahiyet arz etmektedir. Burada söz konusu personelin maliyetinin yansıtılması değil bu personel ile başka bir firmaya emeğe dayalı hizmet sunulması ön plandadır. ³ Bu nedenle, bordrolanan personel ile başka firmaya verilen hizmetin fatura edilmesi, karsız yansıtma işlemi değil bedeli transfer fiyatlandırması kurallarına uyması gereken bir hizmet sunumunun belgelenmesidir. Nitekim yazımıza konu özelgenin KDV ile ilgili bölümünde personel ile verilen hizmetlerin salt maliyet üzerinden pay hesaplanarak fiyatlandırılmasının uygun olmadığı belirtilmiş fakat uygun fiyatlandırmanın nasıl yapılacağı açıklanmamıştır.

Bu hizmetin fiyatlandırılmasında bize göre en isabetli yöntem maliyet + kar yöntemidir. Maliyete eklenecek, makul kar oranı bize göre %5 olabilir. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinin 2. sırasında, emsal bedel belirlemede toptan satışlar için %5 kar payı öngörülmüş olup, firmalar arası ilişkiler toptan nitelikli işlem olarak kabul görmektedir. (18 nolu KDV Genel Tebliğinde arsa payı karşılığı inşaat ilişkisinde arsa sahibinin mükellef olması durumunda trampa bedelinin inşaat maliyetine %5 kar ilavesiyle bulunması öngörülmüştür. ⁴)

³ Bordrolanan personelin geçici olarak kardeş şirket veya başka bir işveren emrine tahsis edilmesi, iş kanununda “*geçici iş ilişkisi*” olarak isimlendirilen farklı bir ilişki türüdür. Bu konuda Mali Pusula dergisinin Ağustos 2007 sayısında yayımlanan “*İŞÇİNİN GEÇİCİ OLARAK BAŞKA BİR İŞVERENİN EMRİNE TAHSİS EDİLMESİ (Geçici İş İlişkisi)*” başlıklı yazımıza bakınız.

(www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makaleler/mehmetmac/2007)

⁴ Bu konuda Lebib Yalkın Dergisinin Kasım 2018 sayısında yayımlanan “*GERÇEK KİŞİLERİN ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT YOLUYLA BAĞIMSIZ BÖLÜM EDİNMELELERİNDEN VE BUNLARI SATMALARINDAN DOĞABİLECEK VERGİLER AÇISINDAN YENİ YASAL DURUM*” başlıklı yazımıza bakınız.

(www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makaleler/mehmetmac/2018)

Şubat 2022 ayında güncellenmiş hali yayımlanan Çok Uluslu Şirketler ve Mali İdareler için OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde⁵, grup şirketler arasındaki düşük katma değerli hizmetlerin yansıtılmasında maliyetler üzerine eklenecek kar marjı %5 olarak önerilmektedir. Düşük katma değerli hizmetlere örnek olarak ise, destek fonksiyonu olarak sağlanan muhasebe ve denetim, alacak/borç yönetimi, insan kaynakları, iş yeri güvenliği, bilgi teknolojileri, halkla ilişkiler, hukuk, vergi, idari hizmetler gibi hizmetleri örnek verilmektedir. Ancak bu oranın şirketlerin ana işlerine (core business) ilişkin hizmetleri kapsamayacağı ifade edilmektedir. Tekrar vurgulamak isteriz ki, bahsettiğimiz %5 kar marjı bir öneriden ibaret olup, mutlak bir oran değildir. Duruma göre ve gerekçelendirmek suretiyle daha az veya daha çok kar marjı uygulanmasına engel bulunmamaktadır.

2.3. KDV Yönünden Verilen Cevap:

Yazımıza konu özalgede KDV ile ilgili sorulara verilen cevap şöyledir:

“Buna göre, Şirketiniz tarafından grup şirketlerinize sunulan ortak işgücü kullanımına dair personel maliyeti yansıtma işlemleri, genel esaslar çerçevesinde KDV'ye tabi bulunmakta olup, personellerin verdiği söz konusu hizmetler grup şirketlerinizin sevk ve idaresinde yürütülmediğinden, İşgücü Temin Hizmeti kapsamında tevkifata tabi değildir. Diğer taraftan, söz konusu hizmet bedellerinin emsal bedele uygun olarak KDV'ye tabi tutulması gerekmekte olup, bu hizmetlerin sunumunda çalışan personelin ücretinden düşen paya göre (salt maliyet üzerinden) bedel hesaplanması uygun değildir.

Öte yandan, elektrik, su, doğalgaz tüketimlerine ilişkin fatura bedellerinin kullanım miktarına göre bire bir paylaşılması halinde, hizmetten faydalanan grup şirketleriniz adına düzenlenen faturalarla ilgili bedellerin yansıtılmasında, asıl işlemin tabi olduğu oranda KDV hesaplanması gerekmektedir.”

Görüldüğü gibi;

- Maliye İdaresi bordrolanan personelin başka firmalara hizmet vermesi işlemini KDV'ye tabi herhangi bir hizmet olarak nitelemektedir. İdare, bu hizmeti “işgücü temin hizmeti” olarak yorumlamamakta ve bunun sonucu olarak KDV tevkifatı uygulanmamasını öngörmektedir. İdare, bu hizmetin bedelinin tespitinde sadece maliyetin yansıtılmasının doğru olmadığı, hizmetin gerektirdiği bedelin, KDV Kanunu'nun 27. maddesi uyarınca emsal bedel ile uyumlu olması gerektiği görüşünü benimsemektedir.

⁵ https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022_0e655865-en#page336
(326 – 336 ncı sahifeler)

- Özelgede elektrik, su ve doğalgaz tüketimlerine ilişkin fatura bedellerinin kullanım miktarına göre bire bir (kar konulmaksızın) yansıtılabileceği kabul edilmekte ve bu yansıtımda yansıtılan işlemin tabi olduğu KDV oranının uygulanması gerektiği belirtilmektedir. ⁶

2.4. KDV Yönünden Verilen Cevaba İlişkin Görüşümüz:

Yazımıza konu özelgenin KDV ile ilgili bölümünde verilen cevaplara aynen katılıyoruz.

Özelgede personel tahsisine ilişkin hizmetin fiyatlandırılmasında maliyetten pay verme anlayışıyla hareket edilmesinin doğru olmadığı belirtilmekte fakat bu konuda ölçü verilmemektedir. Yukarıdaki 2.3. nolu bölümde belirttiğimiz gibi personel maliyetine %5 kar ilavesi yöntemiyle yapılacak fiyatlandırma bize göre uygun olup tatbikata bu ölçülendirmeye sıklıkla rastlamaktayız. Ancak bu ifademizden %5 kar payının artamayacağı veya azalamayacağı sonucu çıkarılmamalıdır. Verilen hizmetin düşük veya yüksek katma değerli olmasına göre de söz konusu kar oranı değişebilecektir. Kaldı ki ücret maliyetlerinde kıdem tazminatı, iş kazası ve benzeri öngörülemeyen ve kesin olmayan geleceğe matuf maliyet unsurlarının bulunduğu da unutulmamalıdır.

3. SONUÇ:

Yazımıza konu özelgeye ve bizim anlayışımıza göre aynı mekanda faaliyet gösterildiği için, elektrik, su, doğalgaz, telefon, internet gibi aboneliklerden, birden fazla mükellefin müştereken yararlanması durumunda bunların bedellerinin ilgili firmalara kullanım miktarlarına uygun olarak ve maliyet bedelleri üzerinden yansıtılması uygundur ve bu yansıtımda ilgili işlemin KDV oranının dikkate alınması gereklidir.

Söz konusu özelgede, bordrolanan personelin hizmetinden başka firmaların da faydalandırılması durumunun, genel oranda KDV'ye tabi müstakil bir hizmet sunumu olduğu, bu hizmetin bedelinin tespitinde sadece personel maliyetinin dikkate alınmasının uygun olmadığı (emsal bedele uyulması gerektiği), söz konusu hizmetin işgücü temin hizmeti niteliği taşımadığı için KDV tevkiyatına tabi olmadığı görüşlerine yer verilmiş olup bu görüşlere de aynen katılıyoruz.

6 Bu konuda Lebib Yalkın Dergisinin Kasım 2017 sayısında yayımlanan “*MASRAFLI YANSITMA İŞLEMLERİNDE KDV*” başlıklı yazımıza bakınız. (www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makaleler/mehmetmac/2017)