

Yurtdışından Gelen Grup İçi Hizmet Faturalarında Hizmetin Gerçekten Alındığının İspat Edilmesi, İspat Edilememesi Halinde Karşılaşılacak Vergisel Riskler

Güray ÖĞREDİK
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
MAZARS/DENGE
Vergi Departmanı, Kıdemli Müdür

Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi Ağustos 2015 sayısında yayınlanmıştır.

ÖZET

Vergiye tabi kazancın tespiti sırasında hasılat ve gelirlerden indirilecek masraf ve maliyetlerin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili bulunması temel bir zorunluluktur. Diğer taraftan, söz konusu masraf ve maliyetlerin gerçek olduğunun vergi mevzuatımızın aradığı niteliklere uygun belgeler ve ilave destekleyici/kanıtlayıcı evraklar ile ispat edilebiliyor olması gerekliliktir. Vergi incelemelerinde yurt dışından gelen masraf faturalarında yer alan hizmetlerin gerçekten alındığı, bu hizmetlere gerçekten ihtiyaç bulunduğu, söz konusu hizmetin Türkiye'deki ticari kazancın elde edilmesine ve devam ettirilmesine olan katkısı ve söz konusu bedelin emsaline uygun olduğu somut bir şekilde ispat edilemezse, söz konusu masraflar dolaylı bir şekilde gayrimaddi hak niteliğinde bir ödeme sayılarak ya da transfer fiyatlandırması suretiyle örtülü kazanç dağıtımı yapıldığı kabul edilerek cezalı stopaj tarhiyatları yapılabilmekte ve ayrıca söz konusu gider kaydının da reddi yapılabilmekte ve bu suretle kurumlar vergisi açısından da cezalı tarhiyat yapılabilmektedir.

ANAHTAR KELİMELELER

Grup içi hizmet, yurtdışı masraf, management fee, gayrimaddi hak, emsal bedel, ticari kazanç, transfer fiyatlandırması raporu, konw how, royalty,

1. GİRİŞ

Global ölçekte yatırımları bulunan yurtdışı merkezli yabancı şirketlerin Türkiye'de kurdukları ya da ortak oldukları şirketlerin (yabancı sermayeli şirketlerin), bazı hizmetleri yurt dışındaki grup şirketlerinden almaları daha efektif ve verimli olabildiği gibi, kimi zaman faaliyet alanı ya da organizasyon yapısı gereği bazı hizmetlerin zorunlu olarak yurt dışından alınması gerekebilmektedir. Diğer taraftan, global ölçekli sermayenin transfer fiyatlandırması alanında yaptıkları bazı manipülatif hareketler ile global kârlılıklarını arttırmak ve aynı zamanda global vergi yüklerini de azaltmak istedikleri bir gerçektir. Ülkemiz vergi denetimlerinde öteden beri yurt dışından gelen masraf, hizmet, gayrimaddi hak ve benzeri içerikli faturalara genellikle önyargılı yaklaşmış, bu faturalara konu hizmetlerin/işlemlerin gerçekliği (stopaj yapılmış olsa dahi) sürekli sorgulanmıştır.

Son dönemlerde yapılan vergi incelemelerinde yurt dışından gelen grup içi hizmet (uygulamada bilhassa yabancı sermayeli şirketlerde genel olarak kullanılan tabiri ile "management fee") faturalarında;

- Hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığının,

- Hizmeti alan şirketin söz konusu hizmete ihtiyacı olup olmadığı; kendi organizasyonu içinde gerek teknik gerekse tecrübe itibarıyla söz konusu işlemi yerine getirecek bir imkân/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 masraflar dolaylı bir şekilde gayrimaddi hak niteliğinde bir ödeme olarak ya da transfer fiyatlandırması mevzuatı kapsamında dağıtılmış kâr payı kabul edilerek kabul edilerek cezalı vergi kesintisi (stopaj) tarhiyatları yapılabilmekte; ayrıca, söz konusu gider kayıtları Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak değerlendirilerek cezalı kurumlar vergisi tarhiyatı da yapılabilmektedir.

2. YASAL MEVZUAT

Gerek yurt içinden gerekse yurt dışından gelen grup içi hizmet mahiyetindeki faturalar açısından öncelikli husus **söz konusu giderlerin gerçek olduğunun ispat edilmesidir**. (1) Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Genel Tebliği'nin "**11. Grup İçi Hizmetler**" başlığı altında aşağıdaki düzenlemeler yer almaktadır:

"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 olmadığına belirlenmesi gerekmektedir.**

11.2- Grup İçi Hizmetlerin Fiilen Sağlanıp Sağlanmadığının Tespiti

Emsallere uygunluk ilkesi gereği grup içi hizmetin verilir verilmemesinin 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.**"

Ayrıca (1) Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "**8.7. Holding şirketlerin genel idare giderlerinin bağlı şirketlere dağıtımı**" bölümünde,

“Holding şirketler tarafından bağlı şirketlere araştırma ve geliştirme, finansman temini, pazarlama ve dağıtım, yatırım projelerinin hazırlanması, hedeflerin tayini, planlama, örgütlendirme kararlarının uygulanması, bilgisayar hizmetleri, sevk ve idare, mali revizyon ve vergi müşavirliği, piyasa araştırmaları, halkla ilişkilerin tanzimi, personel temini ve eğitimi, muhasebe organizasyon ve kontrolü, hukuk müşavirliği konularında hizmetler verilebilmektedir.

Holding tarafından bağlı şirketlere verilen hizmetler için fatura düzenlenmesi zorunlu olup verilen hizmetin karşılığını teşkil eden bedelin, Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinde yer alan **emsallere uygunluk ilkesine göre** belirlenmesi gerekmektedir.

Holding tarafından verilen bu tür hizmetlerin **bağlı şirketlerce gider yazılabilmesi için,**

- **Hizmetin mutlaka verilmiş olması,**
- **Kesilen faturada hizmet türünün ayrıntılı olarak belirtilmesi,**
- **Tek faturada birden fazla hizmet bedelinin bir arada yer alması halinde, her hizmet bedelinin ayrı ayrı gösterilmesi,**

şarttır.

Yukarıda belirtilen koşullara uygun olarak bağlı şirketler, holding tarafından kesilen fatura bedelini gider olarak kayıtlarında gösterebileceklerdir.” düzenlemesine yer verilmiştir.

Diğer taraftan, gayrimaddi hak kavramı vergi mevzuatımızda ilk olarak (1) Seri No.lu transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım genel tebliğinin (10) numaralı bölümünde aşağıdaki gibi tanımlanmış ve açıklanmıştır:

“10. Gayri Maddi Haklar

10.1- Gayri Maddi Hakların Tanımı

Gayri maddi haklar, sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya satışı ile sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkını ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle, gayri maddi haklar patent, ticari marka, ticari unvan, tasarım ya da model gibi sınai varlıkların kullanım hakkı ile edebi, sanatsal eserlerin mülkiyet hakları ile ticari bilgi birikimi (know how) ve ticari sırlar **gibi** fikri hakları kapsamaktadır.

Gayri maddi haklar özellikleri nedeniyle ticari gayri maddi haklar ve pazarlama amaçlı gayri maddi haklar olmak üzere iki grup altında değerlendirilmektedir. **Ticari gayri maddi haklar** bir malın üretiminde ya da bir hizmetin sağlanmasında kullanılan patentler, know-how, dizaynlar ve modeller ile müşterilere transfer edilen ya da ticari faaliyetin işletiminde kullanılan (bilgisayar yazılım programları gibi) ticari varlık niteliğine sahip gayri maddi hakları ifade etmektedir.

Pazarlama amaçlı gayri maddi haklar ise, bir ürün ya da hizmetin ticari amaçlı olarak kullanımına yardımcı olan ticari markalar ve ticari unvanlar, müşteri listeleri, dağıtım kanalları ile ilgili ürün açısından önemli bir promosyon değerine sahip nevi şahsına münhasır isimler, semboller ya da resimler gibi gayri maddi hakları ifade etmektedir.

10.2- Gayri Maddi Haklarda Emsallere Uygunluk İlkesi

İlişkili kişilerin kendi aralarında gerçekleştirdikleri ve gayri maddi hakların da dahil olduğu mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde bedel, emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilecektir.

Gayri maddi haklara ilişkin emsallere uygun bedelin belirlenmesinde öncelikle gayri maddi hakkı devreden ile devralan taraf ayrı ayrı değerlendirilmelidir. Gayri maddi hakka ilişkin emsallere uygun bedel devreden yönünden; karşılaştırılabilir nitelikteki kontrol dışı bir işlemde, gayri maddi hakkın sahibinin söz konusu hakkı başkasına devretmeyi kabul edebileceği bedel olmalıdır. Devralan yönünden emsallere uygun bedel, karşılaştırılabilir ilişkisiz bir kurumun faaliyetlerinde kullanmayı düşündüğü gayri maddi hak için ödemeyi kabul ettiği tutarı ifade etmelidir.

Gayri maddi hakların devri, bir gayri maddi varlığın doğrudan satışına ilişkin olabileceği gibi, imzalanan bir lisans anlaşması sonucunda gayri maddi varlığa ilişkin hakkın karşılığında bir royalti (gayri maddi hak bedeli) ödemesi biçiminde de gerçekleşebilir.”

3. GRUP İÇİ HİZMET/GAYRİMADDİ HAK ÖDEMELERİNİN GERÇEK OLDUĞU NASIL BELGELENEBİLİR?

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 Kanununun 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.

Söz konusu düzenlemeye göre, grup şirketlerinden gelecek masraf faturalarının aşağıdaki kapsamda incelenmesi ve bu hususların belgeye bağlanması zorunludur:

- Hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığı,
- Hizmeti alan şirketin söz konusu hizmete ihtiyacı olup olmadığı,
- Sadece grup üyesi olması nedeniyle böyle bir yansıtmanın yapılıp 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.

Mevcut vergi mevzuatımızda yukarıdaki hususların belgelenmesine dair işlem ve belge türü detayında özel herhangi bir düzenleme bulunmamakta olup, bu belgeleme prosedürleri işlemin mahiyetine göre farklılık gösterecektir. Mükelleflere tavsiyemiz, yurtdışındaki ilişkili şirketlerinden temin ettikleri hizmetler nedeniyle gelen faturalarda yer alan bedeller için detaylı bir belgeleme yapmaları, söz konusu hizmetlere gerçekten ihtiyaç duyduklarını ve hizmetleri fiilen aldıklarını;

- 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 "detaylı" 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.1 Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Genel Tebliğinin "(10) Gayrimaddi Haklar" ve "(11) Grup İçi Hizmetler" başlıklı bölümlerinde yer verilen düzenlemeler kapsamında belgeleme ve açıklamalara yer verilmiş, yasal süresi içinde hazırlanmış yıllık transfer fiyatlandırması raporları

ve benzeri belge, bilgi ve raporlar ile ispat etmeleridir.

Diğer taraftan, (1) Seri No.1 Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Genel Tebliğinin “**7.1-Yıllık Belgelendirme**” bölümünde aşağıda yer verilen hususların yukarıda örneklemeye çalıştığımız belgeleme çalışmasında referans alınması da mümkündür. Buna göre söz konusu tebliğin ilgili kısmına aşağıda yer verilmiştir:

“Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlamalarına gerek bulunmayan mükelleflerin aşağıda belirtilen bilgi ve belgeleri istenmesi durumunda İdare’ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edebilecekleri tabiidir.

Söz konusu bilgi ve belgeler aşağıdaki gibidir:

- *Mükellefin faaliyetlerinin tanımı, organizasyon yapısı (merkez, şube) ve ortakları, sermaye yapısı, içinde bulunduğu sektör, ekonomik ve hukuki geçmişi hakkında özet bilgiler, ilişkili kişilerin tanımı (vergi kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları vb.) ve bu kişiler arasındaki mülkiyet ilişkilerine ilişkin bilgiler,*
- *Üstlenilen işlevleri, sahip olunan riskleri ve kullanılan varlıkları içeren tüm bilgiler,*
- *İşlem konusu yıla ilişkin ürün fiyat listeleri,*
- *İşlem konusu yıla ilişkin üretim maliyetleri,*
- *İşlem konusu yıl içinde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin miktarı ile fatura, dekont ve benzeri belgeler,*
- *İşlem konusu yıl içinde ilişkili kişilerle yapılan tüm sözleşme örnekleri,*
- *İlişkili kişilere ait özet mali tablolar,*
- *İlişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan şirket içi fiyatlandırma politikası,*
- *İlişkili kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi,*
- *Gayri maddi varlıkların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayri maddi hak bedellerine ilişkin bilgi,*
- *Kullanılan transfer fiyatlandırması yönteminin seçilme nedeni ve uygulanmasına ilişkin bilgi ve belgeler (iç ve/veya dış emsaller, karşılaştırılabilirlik analizi),*
- *Emsallere uygun fiyat ya da kar marjının saptanmasında kullanılan hesaplamalar ve yapılan varsayımlara ilişkin ayrıntılı bilgiler,*
- *Belli bir emsal fiyat aralığı tespit edilmişse, bu aralığın tespitinde kullanılan yöntem,*
- *Emsal fiyatın tespit edilmesi için gerekli diğer belgeler.*

İdare gerekli gördüğü takdirde mükelleften ilave bilgi ve belge talebinde bulunabilir. İlgili bilgi ve belgelerin yabancı dilde yazılmış olmaları halinde, bunların Türkçe çevirilerinin de ibraz edilmesi zorunludur.

Öte yandan, yukarıda belirtilen Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunu hazırlamak zorunda olan kurumlar vergisi mükelleflerinin istihdam ilişkisi içinde bulunmaları nedeniyle ilişkili kişi sayılanlarla yaptığı işlemlere ilişkin bilgi ve belgelere düzenlenecek raporda yer vermelerine gerek bulunmamaktadır. Ancak söz konusu bilgi ve belgelerin istenmesi durumunda İdare’ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edileceği tabiidir.”

Yurtdışı şirket ile tanzim edilecek sözleşmenin mutlaka bir vergi uzmanı ile transfer fiyatlandırması uzmanına danışılarak hazırlanması tavsiyemizdir. Sözleşme içinde yer verilecek bazı ifadeler nedeniyle vergisel anlamda hiç arzu edilmeyen olumsuz bazı sonuçlar doğabilir. Örneğin: “Yönetim ve İdare Hizmetleri Sözleşmesi” adı altında bir sözleşme tanzim edilmiş olsa dahi bu sözleşme içinde örneğin “...’nun ticari, teknik, sınai ve idari yönetim

teknikleri alanında geniş bilgi ve deneyimlere sahip olduğu ve bu özel bilgi ve deneyimlerden bir bütün olarak ...'nin faydalanmasının sağlanacağı, taraflarca sağlanan bilgilerin gizli tutulacağı” veya benzeri ifadelerle yer verilirse, olası vergi incelemesinde bu sözleşme kapsamında sunulacak hizmetlerin bilgi birikimi ve deneyimden yararlandırma amaçlı olduğu ve buna bağlı olarak sözleşme kapsamında yapılan ödemenin gayrimaddi hak bedeli niteliğinde olduğu kabul edilmesi riski söz konusu olabilecektir.

Ayrıca unutulmamalıdır ki, yurt dışından sürekli gelen faturaların sadece sözleşme imzalanması suretiyle ilave belgeleme yapılmadan gider yazılabileceği gibi yanlış bir sonucuna varılmamalıdır. Sözleşmeler genel çerçeveyi belirleyeceğinden, vergi idaresinin yaklaşımına göre sözleşmeye istinaden gelmiş olsa da fatura bazından her bir hizmetin fiilen alındığının, gerçek olduğunun, ihtiyaç bulunduğunun, ticari faaliyet ile ilgisi olduğunun yukarıda sınırlı sayıda örnek olarak yer verdiğimiz belgeler ve benzerleri ile ispat edilmesi gerektiği unutulmamalıdır.

4. GRUP İÇİ HİZMET/GAYRİMADDİ HAK ÖDEMELERİNİN GERÇEK OLDUĞUNA DAİR BELGELEME YAPIL(A)MAMASI HALİNDE KARŞILAŞILABİLECEK VERGİSEL RİSKLER

KVK'nun 30. maddesinde, dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlardan yapılacak vergi kesintisine ilişkin düzenlenmelere yer verilmiş bulunmaktadır. Bu maddeye göre, kazanç ve iratların nakden veya hesaben ödenmesi veya tahakkuk ettirilmesi aşamasında avanslar da dahil olmak üzere gayri safi tutar üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır. Dar mükellefiyete tabi kurumların bu madde uyarınca vergi kesintisine tabi kazançlarına ilişkin kesinti, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından yapılacaktır.

KVK'nun 30. Maddesine göre, ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın dar mükellef kurumlara nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen aşağıdaki kazanç türleri kapsamındaki bedellerden, yine aşağıda belirtilen oranlarda vergi kesintisi (stopaj) yapılması gerekmektedir.

- **Serbest meslek kazancı** mahiyetindeki ödemelerden %20,
- Telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri **gayrimaddi hakların** satışı, devir ve temlik karşılığında yapılan ödemelerden %20.

KVK'nun 13. Maddesine göre, 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. **Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç**, 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 sayılır**. Aynı zamanda KVK'nun 11. Maddesine göre, **transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirimi kabul edilmez**.

Yukarıda yer verilen yasal düzenlemelerden görüldüğü üzere, yurtdışından gelen ve gayrimaddi hak veya serbest meslek hizmeti niteliğindeki hizmet bedellerini içeren faturalar vergi kesintisine (stopaja) tabi olacaktır. Faturanın gönderildiği ülke ile Türkiye Cumhuriyeti arasında imzalanmış çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması (ÇVÖA) varsa bu anlaşma hükümlerinin ayrıca dikkate alınması gerekmektedir. Ancak, ÇVÖA'ndaki avantajlardan yararlanabilmek için 3 No.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Sirküleri gereği yurtdışında mukim şirketin bağlı olduğu vergi idaresinden aldığı mukimlik belgesini ödeme yapana ibraz etmesi gerekmektedir. (3) No.lu sirkülerde konu hakkında yer alan açıklamalar aşağıdaki gibidir:

*“Anlaşmaya taraf diğer ülkede yerleşik (tam mükellef) olanların Türkiye’de elde ettikleri kazanç veya iratların ilgili anlaşma çerçevesinde vergiye tabi tutulabilmesi için de kendi ülkelerinin yetkili makamlarından mukimlik belgesi almaları ve **bu belgenin aslı ile birlikte Noterce veya bu ülkelerdeki Türk konsolosluklarınca tasdik edilmiş Türkçe tercümesinin bir örneğini** ilgili vergi dairesine veya kendilerine yapılan ödeme üzerinden vergi sorumlularınca vergi tevkifatı yapılması durumunda ise vergi sorumlularına ibraz etmeleri gerekmektedir. Vergi sorumluları teslim aldıkları söz konusu mukimlik belgelerini gerektiğinde yetkili makamlara ibraz etmek üzere muhafaza edeceklerdir. **Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ise ilgili anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerimiz uygulanacaktır.**”*

Görüldüğü üzere, gayrimaddi hak ya da serbest meslek hizmeti niteliğinde hizmet bedeli içeren faturaya dair ilgili taraf mukimlik belgesini yukarıda yer verdiğimiz sirküler açıklamalarına uygun olarak ibraz edemezse, gayrimaddi hak tutarı ÇVÖA'ndaki orana göre değil iç mevzuatımızdaki orana göre (%20) vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Ayrıca olası bir vergi incelemesinde talep edilmesi halinde ödeme yapılan şirketin görevlendirdiği kişilerin söz konusu hizmet için 12 aylık bir dönem içinde Türkiye’de 183 günden az kaldıklarının ya da söz konusu hizmetin Türkiye’ye gelmeksizin verildiğinin ispat edilmesi gerekmektedir. Türkiye’de serbest meslek icrası için kalınan sürenin herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşmış olduğunun tespitinde vergi idaresinin yaklaşımı; Türkiye’de birden fazla teşebbüse serbest meslek faaliyeti sunuluyorsa bu faaliyetlerin tamamı ve hizmetin Türkiye’ye gönderilen birden fazla personel vasıtasıyla icra edildiği durumda, bunların Türkiye’de toplam kalma sürelerinin dikkate alınması gerektiği yönündedir.

Grup şirketlerinden temin edilecek serbest meslek hizmetlerinin, Türkiye’ye gelmeksizin icra edilmesi durumunda, serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilecek gelirlerin vergileme hakkı (eğer ÇVÖA imza edilen bir ülkeden fatura geliyorsa) yalnız ilgili ülkeye ait olacaktır. Ancak ÇVÖA imzalanmamış bir ülkeden gelen fatura söz konusu ise bu faturada yer alan serbest meslek hizmeti mahiyetindeki bedel (hizmet Türkiye’ye gelmeksizin verilmiş olsa dahi) (KVK’nun 22/2 maddesinin yaptığı atıf kapsamında, GVK’nun 7/4 maddesi ve bu maddenin son fıkrasındaki açıklama gereği) vergi kesintisine tabi olacaktır.

Olası bir vergi incelemesinde (vergici katı bir yaklaşım çerçevesinde en kötü senaryoya göre) söz konusu ödemelerin grup içi hizmet kriterleri kapsamında olduğunun ispat edilememesi halinde, bu ödemelerin gayrimaddi hak niteliğinde tevkifata tabi tutulmasının, bu ödemelerin gayrimaddi hak niteliğinde gider yazılabileceği anlamına gelmeyeceği yönünde eleştiri yapılabilir. Diğer bir ifadeyle, **gider kaydı (GVK Madde 40/1 kapsamında olmadığından) Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (KKEG) olarak kabul edilerek kurumlar vergisi**

yönünden cezalı tarhiyat istenebileceği gibi aynı zamanda (KVK Madde 30/2 kapsamına giren bir ödeme olduğu kabul edildiğinden) cezalı vergi kesintisi (stopaj) tarhiyatı da istenebilir. Keza, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilmiş 16.11.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.0.03.44-010.01-23 sayılı özelgenin sonuç bölümü aşağıdaki şekildedir:

“Bu açıklamalar çerçevesinde;

a) Anlaşma kapsamında alınan hizmetlere ihtiyaç duyulması, bu hizmetlerin füilen 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.

Öte yandan, söz konusu ödemelerin Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesi kapsamında olması halinde, bu tutarlar üzerinden hizmetin niteliğine göre vergi kesintisi yapılacağı tabiidir.”

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 16.06.2008 tarihli ve B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-MUK- 137/18412 sayılı özelgede de aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

“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 füilen 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 verilmemesinin 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 füilen sağlandığını göstermeyecektir.

.....’nin dilekçesinde genel idare giderlerine katılma paylarına ilişkin olarak yurtdışı yönetim merkezine yapılan ödemelerin yıl sonunda alınan fatura karşılığı kesinleştiği ve ödendiği belirtilmektedir. Bununla birlikte, dilekçede **söz konusu ödemelerin belli bir hizmetten füilen yararlanma karşılığında yapıp yapılmadığı anlaşılamamaktadır.**

Bu açıklamalar çerçevesinde;

a) İhtiyaç duyulan hizmetin fiilen sağlanmış olması ve fatura bedelinin emsallere uygun olarak belirlenmiş olması şartıyla, yurtdışı yönetim merkezine ödenecek genel idare giderlerine katılma payları kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Ancak, söz konusu ödemelerin karşılık ayrılmak suretiyle gider yazılabilmesi mümkün bulunmamaktadır.

b) Hizmet karşılığı olmayan genel idare giderlerine katılma paylarına ilişkin ödemeler ise kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılamayacaktır.

Öte yandan, yurtdışı yönetim merkezine ödenen bedellerin Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesi kapsamında olması halinde, söz konusu ödemeler üzerinden hizmetin niteliğine göre vergi kesintisi yapılacağı tabiidir.”

Diğer taraftan, grup şirketlerinden gelen masraf faturaları ya da gayrimaddi hak niteliğindeki faturalar için çok güzel ve detaylı bir şekilde belgeleme yapılmış olması söz konusu tutarların kesin olarak kabul edileceği anlamına gelmemelidir. Dikkat edilmesi gereken diğer bir önemli husus söz konusu bedellerin transfer fiyatlandırması mevzuatı kapsamında **emsaline uygun** olduğunun da ispatının zorunlu olduğudur. Eğer söz konusu bedeller emsalin üzerinde belirlenmiş ise (grup şirketine vergisiz kazanç aktarımı yapılmışsa), **tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç**, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, **dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacak (diğer bir ifadeyle net kâr payı sayılıp kâr dağıtım stopaj oranına göre brüt tutar üzerinden cezalı vergi kesintisi tarh ettirilecek)**, aynı zamanda KVK'nun 11. Maddesine göre, **transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirimi kabul edilmeyecektir**.

Tabii incelemelerde söz konusu giderlerin **gerçek** olduğu ispat edilemezse, gayrimaddi hak niteliğinde bir ödeme olduğu düşünülmeden, söz konusu tutarın tamamının örtülü şekilde ilişkili şirkete yansıtılan tutar olduğu da iddia edilebilir. Bu durumda giderin tamamı KKEG olarak değerlendirilir ve ayrıca kar dağıtımına stopaj tarhiyatı aranır.

Ayrıca, KKEG olarak değerlendirilecek bedel üzerinden hesaplanan ve beyan edilen **sorumlu sıfatıyla KDV tutarının indiriminin reddedilmesi** de olası vergisel riskler arasındadır.

5. TRANSFER FİYATLANDIRMASI RAPORLARINDA GRUP İÇİ HİZMETLER

Yukarıda yer verdiğimiz üzere, yazımız açısından en önemli belirlemeleri Maliye Bakanlığı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Genel Tebliği'nde yapmıştır. Tebliğin (11) no.lu bölümü bir bütün olarak ele alınmalıdır. Bu durumda, **grup içi hizmet faturalarının gerçek olduğunun ispatı ile bu faturalardaki bedellerin emsaline uygun olduğunun ispatı birbirinden ayrılmaz konulardır**. Buradan hareketle, yıllık transfer fiyatlandırması raporunda ve bu raporun eklerinde, sadece ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemlerdeki bedellerin emsaline uygun olduğuna dair yöntemlerin açıklanması hususu değil, grup içi hizmet bölümü başlığı altında tebliğin (11.1) no.lu maddesinde yer verilen

- Hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığı,
- Hizmeti alan şirket/şirketlerin söz konusu hizmete ihtiyacı olup olmadığı,

hususlarının da açıklanması ve belgeye bağlanması gerekmektedir.

Diğer taraftan yine aynı tebliğin “7.1-Yıllık Belgelendirme” başlıklı bölümünde yıllık transfer fiyatlandırması raporu yazdırmak zorunda olmayan mükelleflerden dahi aranılacak bilgi ve belgeler dikkate alındığında, transfer fiyatlandırması raporlarında grup içi hizmetler için ne kadar çok ve detay bilgiler verilmesi gerektiği anlaşılmalıdır kanaatindeyiz. Diğer bir ifade ile, **yıllık transfer fiyatlandırması raporlarında ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde gerçekleştirilen işlemlerdeki bedellerin emsaline uygun olarak belirlendiğine dair yöntemler bazında detaylı açıklamalara geçmeden önce, söz konusu işlemlerin gerçek olduğunun, söz konusu hizmetlerin fiilen sağlandığının, hizmeti alan işletmenin bu hizmetlere gerçekten ihtiyacı olduğunun açıklanması ve tevsik edilmesi zorunludur kanaatindeyiz.** Tüm bu hususlara Maliye İdaresi tarafından transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını genel tebliğinde yer verilmiş olması bizi bu sonuca götürmektedir.

6. VERGİ MEVZUATINDA “ULAŞILABİLİRLİK”, “BELİRLİLİK” VE “ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK” İLKELERİ İLE “İSPAT” KAVRAMI

Anayasa Mahkemesi bir bankanın bireysel başvurusuna bağlı olarak vermiş olduğu kararda, vergi uygulamasında kanun metinlerinin açık ve net bir şekilde “belirlilik” ve “öngörülebilirlik” esaslarını yerine getirmesi gerektiği, **herhangi bir şekilde uygulamada tereddüt oluşabilecek durumlar söz konusu olması halinde “öngörülemezlik” durumunun İdare tarafından ikincil düzenlemeler ile giderilmesi gerektiği, uygulamada uzun yıllar boyunca uygulana gelen, Vergi İdaresi tarafından yapılan vergi incelemelerinde de uzun yıllardır eleştiri konusu yapılmamış, diğer bir ifadeyle genel kabul görmüş işlemlerin, aradan yıllar geçtikten sonra eleştirilmesinin mükellef açısından haksızlık olduğu, bu eleştirilere karşı açılan davalarda Vergi Yargısı tarafından mükellef aleyhine de olsa oluşan içtihadın geçmişe dönük olarak kabul edilmesinin; mükelleften gelecekte oluşacak içtihadı tahmin ederek geçmişte “belirsizlik” içeren vergiye tabi işlemlerinde doğru olanı yapmasını beklemenin yine mükellef hakları açısından kabul edilemeyeceği ve haksızlık olacağından dolayı Vakfa yapılan katkı payı ödemeleri üzerinden vergi ve ceza tahsil edilmesinin Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlali olduğunu, bu çerçevede başvurucu tarafından ödenen vergi, gecikme faizi ve ceza tutarlarının tazminat olarak başvurucuya ödenmesine karar vermiştir.¹**

Diğer taraftan, VUK'nun “Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat” başlıklı 3. maddesinin (B) fıkrası aşağıdaki gibidir:

“B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.”

Yukarıdaki hükümlere göre, gerek yurt içinden gerekse yurt dışından grup içi hizmet ya da gayrimaddi hak (know-how, royalty..v.b.) niteliğinde gelen faturaların gider kaydının

¹ MAZARS/DENGE, 2015/44 Sayılı sirküler. <http://www.dengeakademi.com/Files/Circular/1580.pdf> (Erişim: 16.03.2015)

yapılabilmesi için mevcut mevzuatımızda “ulaşılabilirlik” ilkesinin yerine getirildiği, diğer bir ifadeyle Mali İdare’nin bu gibi faturalarda gider kaydını kabul etmek için arayacağı kıstasların neler olduğunun mevzuatta yer aldığı herkesçe kabul edilecek bir husustur. Ancak düzenlemeler incelendiğinde söz konusu kıstasların genel hükümler mahiyetinde olduğunu, belgelemenin işlem bazında nasıl ve ne şekilde yapılması gerektiğine dair detay düzenlemeler içermediğini görmekteyiz. Her ne kadar transfer fiyatlandırması tebliğinin (7.1) numaralı bölümünde bazı belgeler ismen sayılmış olsa da burada da aslında genel belirlemeler yapıldığı söylenebilir. Diğer taraftan bu şekilde detaylı bir düzenleme yapılmasının mümkün olmayacağı da aşikârdır kanaatindeyiz.

Tüm bu hususlar topluca dikkate alındığında, grup içi hizmet faturalarında aranacak ilk kıstasının bu giderlerin “gerçek” olması gerektiğidir. Diğer taraftan, mevcut mevzuat hükümleri kapsamında vergi mevzuatında “belirlilik” ve “öngörülebilirlik” ilkeleri de yerine getirilmiştir düşüncesindeyiz. Çünkü mevcut mevzuat hükümleri mükelleflere bu giderlerin gerçek olduğunu belgelemesi gerektiğini, eğer belgeleyemezse cezalı tarhiyatlar ile karşı karşıya kalabileceğini açıklamaktadır.

Bu durumda mükelleflere tavsiyemiz, objektif bir şekilde ve ellerinden gelen en detaylı şekilde söz konusu hizmet faturalarının altını doldurmaları; gerçek olmayan, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını yaparak matrah aşındırıcı işlemlerden kaçınmalarıdır. Mükellef gerekli belgelendirmeyi yapmış, elinden geldiğince detaylı açıklamalarda bulunmuş, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun ve olayın özelliğine göre normal ve mutad olan bir işlem yapmış ve bu yönde açıklamalarda da bulunmuş ise bu durumda söz konusu giderlerin gerçek olmadığını ya da gayrimaddi hak niteliğinde olduğunu veya transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını yapıldığını ispat etmek yükümlülüğü bunu iddia edecek tarafa (vergi müfettişine) ait olacaktır.

7. SONUÇ

Türkiye’deki bir şirketin yurt dışındaki grup şirketlerinden aldığı tedarik zinciri yönetimi, insan kaynakları-çalışan ilişkileri, kurumsal strateji, araştırma ve geliştirme, lojistik, satış ve pazarlama, risk yönetimi/sigorta, bütçe raporlama, finansal danışmanlık, güvenlik yönetimi, bilgi teknolojileri hizmeti, finansman temini, yatırım projelerinin hazırlanması, hedeflerin tayini, planlama, örgütlendirme kararlarının uygulanması, sevk ve idare, mali revizyon ve vergi müşavirliği, piyasa araştırmaları, halkla ilişkilerin tanzimi, personel temini ve eğitimi, muhasebe organizasyon ve kontrolü, hukuk müşavirliği **ve benzeri** grup içi hizmetler genel olarak serbest meslek hizmeti mahiyetinde değerlendirilebilecek masraflardır. Diğer taraftan, isim kullanım hakkı, ticari ve teknik bilgi birikimi kullanım hakkı, bir gruba üye olunması nedeniyle elde edilen ticari imkanlar ve benzeri kapsamda gelen faturalarda gayrimaddi hak ödemesi niteliğinde olmakla birlikte burada da aslında yurt dışındaki şirketten bir hizmet temini söz konusudur denilebilir. Bu konularda en önemli hususlar,

- Türkiye’deki şirketin yurt dışındaki ilişkili şirketlerden temin edeceği hizmetlere ihtiyacının olması,
- Hizmetlerin fiilen sağlanmış olması,
- Bu hizmetler nedeniyle katlanılan masrafların GVK Madde 40/1 kapsamında ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile bağlantısının çok net bir şekilde kurulabiliyor olması,
- Söz konusu hizmetlere ilişkin olarak fatura edilen bedeller ile kullanılan dağıtım anahtarlarının emsallere uygun olması,

- Alınan hizmetin Türkiye'deki şirketin ticari pozisyonunu güçlendirecek ticari veya ekonomik bir değer sağlaması,
- Ve tüm bu hususların (alınacak hizmetlerin içeriğini ve hizmet ücretlerinin emsaline uygun nasıl belirlendiğini detaylı bir şekilde belirleyen bir sözleşme başta olmak üzere) belgeler ile birlikte ispat edilebiliyor olmasıdır. (Belgeleme konusundaki örneklerimize yazımızın (3) no.lu bölümünde yer verilmiştir.)

Aksi takdirde olası bir vergi incelemesinde söz konusu "grup içi hizmet" temini olarak kayıtlara alınan ödemelerin dolaylı bir şekilde gayrimaddi hak niteliğinde bir ödeme ya da ilişkili kişiye örtülü olarak aktarılan kazanç niteliğinde kabul edilmesi ve cezalı vergi kesintisi (stopaj) tarhiyatı yapılması; diğer taraftan gider reddi suretiyle de cezalı kurumlar vergisi tarhiyatı istenmesi ve ayrıca daha önce indirim konusu yapılan sorumlu sınıfta KDV'nin indirimlerden reddi riski söz konusu olabilecektir.

Hizmeti sağlayan yurtdışındaki şirketin (ya da kişinin) mukimlik belgesinin de temin edilmiş olması çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarındaki vergi avantajlarından yararlanabilmek için birinci öncelikte zorunludur.

Mükelleflere tavsiyemiz, objektif bir şekilde ve ellerinden gelen en detaylı şekilde söz konusu hizmet faturalarının altını doldurmaları; gerçek olmayan, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yaparak matrah aşındırıcı işlemlerden kaçınmalarıdır. Mükellef gerekli belgelendirmeyi "zamanında" (işlemin olduğu tarihte) yapmış, elinden geldiğince detaylı açıklamalarda bulunmuş, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun ve olayın özelliğine göre normal ve mutad olan bir işlem yapmış ve vergi incelemesi sırasında tüm evraklarını süratle ibraz etmiş ve gerekli açıklamalarda da bulunmuş ise bu durumda söz konusu giderlerin gerçek olmadığını ya da gayrimaddi hak niteliğinde olduğunu veya transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapıldığını ispat etmek yükümlülüğü bunu iddia edecek tarafa ait olacaktır.

Uygulamada, yurt dışındaki grup içi firmalardan gelen masraf/hizmet faturalarında detaylı bir belgelendirme yapılmadığı zaman mükellefler tarafından söz konusu faturalara konu işlemler gayrimaddi hak niteliğinde kabul edilerek %20 (bazı durumlarda faturanın geldiği ülke ile ÇVÖA mevcutsa ve mukimlik belgesi temin edilmiş ise %10) stopaj yapılmak suretiyle söz konusu bedellerin gider yazıldığı da görülebilmektedir. Yukarıda yer verdiğimiz mevzuat metinleri ve özelge örneğine bağlı değerlendirmelerimize istinaden, olası bir vergi incelemesinde stopaj yapılmış olmasına rağmen söz konusu giderlerin reddedilebileceği riski mutlaka ilgili taraflarca değerlendirilmelidir kanaatindeyiz.

Yurtdışından temin edilen hizmetlerin gerçek olduğunun belgelenmesi hususu kişi ve işlem bazında farklılık gösterecek konulardır. Tüm işlemler için geçerli olabilecek, genel kriterler ve belge örnekleme yapılması zordur. Mümkün olan azami ölçüde belgeleme yapılması tavsiyemizdir. Yıllık transfer fiyatlandırması raporlarının ise sadece grup içi hizmet ve gayrimaddi hak niteliğindeki faturalardaki bedellerin tespitine ilişkin yöntemlerin açıklanması şeklinde değil, öncelikle söz konusu işlemlerin gerçek olduğunun tevsik edilmesi sonrasında bedellerin emsale uygun olduğuna dair açıklamalar içerecek şekilde yazılması doğru olacaktır.

KAYNAKÇA

MAZARS/DENGE, 2015/44 Sayılı sirküler

<http://www.dengeakademi.com/Files/Circular/1580.pdf> (Erişim: 16.03.2015)

MAZARS/DENGE, 2015/64 Sayılı sirküler

<http://www.dengeakademi.com/Files/Circular/1602.pdf> (Erişim: 23.03.2015)