

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 38418978-125[30-11/2]-430

Tarih : 18.04.2014

Konu : Dar Mükellef Kurumlara Yapılan Ödemelerden Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı

İlgi (a) da kayıtlı özelge talep formunuz ve ilgi (b) de kayıtlı dilekçenizde, Belçika’da yerleşik ve şirketinizin % 96 ortağı olan Belçika mukimi ... N.V (Belçika) Holding ile şu anda sahip olunan ya da gelecekte sahip olunacak patentler, teknik bilgiler ve işletme teknolojilerinden yararlanılması konusunda bir lisans sözleşmesi imzaladığımız, sözleşmenin ... N.V (Belçika) Holding tarafından sahip olunan Ar-Ge ve üretim teknolojisinin sadece Türkiye’deki kullanılma hakkını kapsadığı ve bu hakkın kullanımının Ar-Ge ve üretim teknolojisi kullanılarak imal edilen ürünleri tanıtmayı ve satmayı içerdiği, söz konusu kullanım hakkı kapsamında imalat sürecinde söz konusu Ar-Ge ve üretim teknolojilerinden yararlandığımız, bunun karşılığında şirketiniz tarafından belli bir formüle göre hesaplanmış “lisans ve telif bedeli”nin adı geçen şirkete ödendiği,

- Almanya mukimi olan ve yukarıda adı geçen Belçika şirketi ile ilişkili olarak faaliyet gösteren ... GmbH isimli şirket ile bu şirket tarafından Almanya’da oluşturulmuş ortak bilgi platformunu ve Almanya’dan sağlanan internet ağını kullanmak üzere bir anlaşma imzalandığı, bu kapsamda söz konusu firmadan internet hizmetleri, e-posta adresi, network hizmeti aldığımız, bu sistemler için ayrıca telefon ve internet üzerinden destek aldığımız, söz konusu desteğin Türkiye’ye gelmeden Almanya’dan verildiği, bu hizmetler karşılığında yurtdışı ilişkili şirket pozisyonunda ... System tarafından düzenlenen aylık sistem destek faturası karşılığında şirketinizce ödeme yapıldığı,

- Yine Almanya mukimi söz konusu şirket tarafından, grubun tüm şirketleri için Microsoft şirketinden Microsoft yazılım ürünlerinin ve internetten sızacak virüsleri engelleyecek güvenlik yazılım lisanslarının toplu bir şekilde alınarak her bir grup şirketine; şirketlerde kullanılan bilgisayar adedine göre “Microsoft ürünleri lisans bedeli ve internet güvenlik yazılımı bedeli” olarak yılda bir kez lisans faturası kesildiği ve bunun karşılığında şirketinizin de söz konusu Almanya şirketine ödeme yaptığı, belirtilerek yaptığımız söz konusu ödemelerin kurumlar vergisi kesintisine tabi olup olmadığı hususunda Başkanlığımızdan g.rüş talep edilmektedir.

I- Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 3. maddesinin ikinci fıkrasında, Kanunun 1. Maddesinde sayılan kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanların sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden dar mükellefiyet esasında vergilendirileceği hükme bağlanmış ve üçüncü fıkrasında da dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar bentler halinde sayılmıştır.

Anılan Kanununun 30. maddesinde, dar mükellefiyete tâbi kurumların maddede sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır; bu maddenin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye’de elde ettikleri serbest meslek kazançları ile ticari veya zirai kazançları dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapılması öngörülmüş olup 12.01.2009 tarih ve 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kesinti oranı petrol arama faaliyeti dolayısıyla sağlanacak serbest meslek kazançlarından % 5, diğer serbest meslek kazançlarından % 20, gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden de % 20 olarak belirlenmiştir.

Öte yandan, şirketinizin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit etmiş olduğu bedel veya fiyat üzerinden ilişkili kişilerden mal ve hizmet alması durumunda Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesinde belirtilen hükümlerin uygulanacağı tabiidir.

II- Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Yönünden:

Şirketinizin Belçika mukimi ... N.V. ile akdettiği; Ar-Ge ve üretim teknolojisinin Türkiye’de kullanım hakkının alınmasına ilişkin sözleşme çerçevesinde yapılan lisans ve telif bedeli ödemelerinin Türkiye Belçika Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması kapsamında gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

08.10.1991 tarihinde yürürlüğe giren “Türkiye Cumhuriyeti ile Belçika Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması”nın hükümleri 01.01.1992 tarihinden itibaren uygulanmakta olup Anlaşmanın “Gayrimaddi Hak Bedelleri”ni düzenleyen 12. maddesi:

“1. Bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen gayrimaddi hak bedelleri, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber, söz konusu gayrimaddi hak bedelleri elde edildikleri Akit Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı diğer Akit Devletin bir mukimi ise bu şekilde alınacak vergi, gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 10’unu aşmayacaktır.

3. Bu maddede kullanılan “gayrimaddi hak bedelleri” terimi, 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 8. maddenin 2. Fıkrasında bahsedilen teçhizatın dışında kalan sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı karşılığında ödenen her türlü bedelleri kapsar.

4. Bir Akit Devlet mukimi olan gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı bu bedelin elde edildiği diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa veya bir Türkiye mukimi, Belçika’da bulunan bir sabit yeri kullanarak Belçika’da serbest meslek faaliyetinde bulunursa ve söz konusu bedelin ödendiği hak veya varlık ile bu işyeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa, bu maddenin 1. ve 2. fıkraya hükümleri uygulama dışı kalacaktır. Bu durumda, olayına göre 7. madde veya 14. madde hükümleri uygulanacaktır.

5. Bir Akit Devletin kendisi, politik alt bölümü, mahalli idaresi veya mukimi tarafından ödenen gayrimaddi hak bedelinin, o Devlette elde edildiği kabul olunacaktır. Bununla beraber, gayrimaddi hak bedelini ödeyen kişi mukim olsun ya da olmasın, bir Akit Devlette gayrimaddi hak bedelini ödeme yükümlülüğü ile bağlantılı bir işyerine veya sabit yere sahip olduğunda ve bu gayrimaddi hak bedeli bu işyerinden veya sabit yerden kaynaklandığında, söz konusu gayrimaddi hak bedelinin işyerinin veya sabit yerin bulunduğu Devlette elde edildiği kabul olunacaktır.

6. Kullanım, hak veya bilgi karşılığında ödenen gayrimaddi hak bedelinin miktarı, ödeyici ile gerçek lehdar arasında veya her ikisi ile bir başka kişi arasında var olan özel ilişki nedeniyle, böyle bir ilişkinin olmadığı durumlarda ödeyici ve gerçek lehdar arasında kararlaştırılacak miktarı aştığında, bu madde hükümleri en son bahsedilen miktara uygulanacaktır. Bu durumda ilave ödeme, gayrimaddi hak bedelinin doğduğu Akit Devlette bu Devletin mevzuatına göre vergilendirilebilecektir” hükümlerini öngörmektedir.

Buna göre, Türkiye’de doğup şirketinizce Belçika mukimi ... N.V.’ye ödenen gayrimaddi hak bedellerini vergileme hakkı Belçika’ya ait bulunmaktadır. Bununla birlikte Türkiye’nin de söz konusu gayrimaddi hak bedelleri üzerinden vergi alma hakkı bulunmakta olup, adı geçen Belçika mukimi şirketin söz konusu gayrimaddi hak bedellerinin gerçek lehdarı olması (Anılan Anlaşmaya ekli Protokolün 5. maddesi hükmü gereğince gerçek lehtarın bir Belçika mukimi olması da yeterlidir.) durumunda Türkiye tarafından alınacak vergi, gayrimaddi hak bedellerinin gayri safi tutarın %10’u ile sınırlıdır.

Türkiye’de bu şekilde ödenecek vergi; Anlaşma’nın “Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi”ni düzenleyen 23. maddesinin 1/b bendi hükmü gereğince, söz konusu gelir unsurlarına ilişkin Belçika vergisinden, Belçika mevzuatının yabancı vergilere ilişkin hükümlerinde .ng.rülen şartlar ve oranlar altında, sabit bir oranda mahsup edilmek suretiyle çifte vergilendirme önlenecektir.

Diğer taraftan, Almanya mukimi ... GmbH firması tarafından sunulan internet hizmetleri, e-posta adresi alımı, network hizmeti ile telefon ve internet üzerinden alınan destek hizmetlerine ilişkin olarak ise 24.01.2012 tarih ve 28183 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak 01.08.2012 tarihinde yürürlüğe giren “Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması”nın hükümleri 01.01.2011 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

Şirketiniz tarafından internet erişimi, e-posta adresi, telefon veya internet üzerinden alınan destek hizmetleri için Almanya’da mukim ... GmbH’ye yapılan ödemelerin, bu hizmetlerin sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanılmasına yönelik gayrimaddi hak niteliğinde hizmetler olmaması koşulu ile Türkiye - Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının “Ticari Kazançlar”ı düzenleyen 7. Maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Şöyle ki; ödemeler, gizli teknik bilgi, ustalık veya tecrübe karşı tarafa devredilmeksizin, bu teknik bilgi, ustalık veya tecrübe kullanılarak karşı taraf için, önemli oranda maliyet ve işe katlanılarak icra edilen bir hizmet karşılığı yapılıyor ise (satış sonrası servis karşılığı yapılan, garanti kapsamında satıcı tarafından alıcıya verilen bir takım hizmetler karşılığı yapılan, saf teknik yardım karşılığı yapılan, eğitim hizmeti karşılığı yapılan gibi) söz konusu ödemelerin yapıldığı Almanya’da mukim şirketin elde ettiği gelirin, Anlaşmanın 7. maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Anlaşmanın 7. maddesinin birinci fıkrasında;

“1. Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, teşebbüsün kazançları bu diğer Devlette, yalnızca bu işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere vergilendirilebilir.” hükmü yer almaktadır.

Buna göre, Almanya mukimi bir şirketin söz konusu hizmetler karşılığında elde ettiği kazancın Türkiye’de vergilendirilmesi için bu kazancın Türkiye’de bulunan bir işyeri vasıtasıyla elde edilmesi gerekmektedir. Aksi durumda vergilendirme Almanya’da yapılacaktır.

Türkiye - Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının “İşyeri” başlıklı 5. maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinde, işyeri teriminin, bir teşebbüs tarafından, çalışanları veya teşebbüs tarafından bu amaçla görevlendirilen diğer personel aracılığıyla bir Akit Devlette ifa edilen ve herhangi bir 12 aylık dönemde toplam altı ayı aşan bir süre veya sürelerde devam eden (aynı veya bağlı proje için), danışmanlık hizmetleri de dahil, hizmet tedariklerini kapsayacağı hüküm altına alınmıştır. Söz konusu hizmetler bakımından Türkiye’de bir işyeri oluşup oluşmadığı bu düzenleme çerçevesinde belirlenecektir.

Diğer taraftan, söz konusu hizmetlerin gayrimaddi hak niteliğinde bir hizmet olması durumunda ise Anlaşmanın “Gayrimaddi Hak Bedelleri”ni düzenleyen 12. Maddesi uygulanacaktır.

Bu kapsamda, söz konusu ödemeler, sadece bir ürünün incelenmesi veya sadece teknik gelişim bilgisi ile bir üretici tarafından edinilemeyen, bir ürünün veya işlemin endüstriyel tekrar üretimi için gerekli olan, patentleştirilmiş olsun olmasın, gizli teknik bir bilgi, ustalık veya tecrübenin, halka açıklanmadan kalacak şekilde, teslim alan tarafından kendi hesabına kullanılmak üzere, teslim eden tarafından önemli sayılabilecek bir iş yapılmaksızın, maliyet ve işe katlanılmaksızın devri karşılığında yapılıyor ise bu ödemelerin yapıldığı Almanya’da mukim şirketin elde ettiği gelirin gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Microsoft ürünlerinin lisans bedeli, internet güvenlik yazılımı, kullanılan bilgisayarların kirası ve SAP (sistem analizi ve program geliştirme) programı için Almanya’da mukim şirkete yapılan ödemeler bakımından da Anlaşmanın 12. Maddesi uygulanacaktır.

Anlaşmanın 12. maddesinin ilk üç fıkrası aşağıdaki gibidir.

“1.Bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen gayrimaddi hak bedelleri, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2.Bununla beraber, söz konusu gayrimaddi hak bedelleri elde edildikleri Akit Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı diğer Akit Devletin bir mukimi ise, bu şekilde alınacak vergi gayrimaddi hak bedelinin gayri safi tutarının yüzde 10 unu aşmayacaktır.

3.Bu maddede kullanılan “gayrimaddi hak bedelleri” terimi, sinema filmleri ile radyo ve televizyon kayıtları dahil olmak üzere, edebi, sanatsal veya bilimsel her nevi telif hakkının, her nevi patentin, ticari markanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında veya sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi için veya sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeyi ifade eder. “Gayrimaddi hak bedelleri” terimi aynı zamanda kişinin isminin, görüntüsünün veya her türlü benzeri şahsi hakkının kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeyi de kapsamaktadır.”

Bu düzenlemelere göre, Türkiye’de doğan ve Almanya mukimi şirkete gayrimaddi hak bedelleri karşılığında yapılacak olan ödemelerin gayrisafi tutarı üzerinden Anlaşmanın 12. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca Türkiye’de % 10 oranını aşmayacak şekilde vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Söz konusu ödemelere iç mevzuatımızda daha düşük bir oranın uygulanması halinde iç mevzuatımızda belirlenen bu düşük oranın uygulanacağı tabiidir.

Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için ilgili teşebbüsün mukim olduğu ülkede tam mükellef olduğunun ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğinin mukim olunan ülkenin yetkili makamlarından alınacak bir belge ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile birlikte Türk.e 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.

Bilgi edinilmesini rica ederim.