

**Şirketin hissedarı olan Almanya mukimi ana kuruluş firmasının yaptığı gayrimaddi hak karşılığı ödemelerin belirli bir oranda yansıtılması nedeniyle, bu firmaya yapılan ödemelerin vergilendirilmesi**

|                   |                                  |
|-------------------|----------------------------------|
| <b>Belge türü</b> | Özelge                           |
| <b>Kanun</b>      | KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU       |
| <b>Özelge no</b>  | B.07.1.GİB.4.34.17.01-130-283472 |
| <b>Tarih</b>      | 12.09.2017                       |

**T.C.**

**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

**İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**

**Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü**

Sayı : 39044742-130-283472

12.09.2017

Konu : Şirketin hissedarı olan Almanya mukimi ana kuruluş firmasının yaptığı gayrimaddi hak karşılığı ödemelerin belirli bir oranda yansıtılması nedeniyle, bu firmaya yapılan ödemelerin vergilendirilmesi

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; hisselerinizin %99,99 una sahip Almanya menşeli ... şirketinin yapmış olduğu marka-patent-telif masraflarını aralarında Şirketinizin de olduğu iştiraki olan firmalara belirli bir oranda paylaştırdığı belirtilerek, bu ödemelere ilişkin vergilendirmenin nasıl olacağı hususunda bilgi istenilmektedir.

## I- 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 almış, aynı maddenin üçüncü fıkrasında dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar bentler halinde sayılmıştır.

Aynı Kanunun 6 ncı 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. Kanunun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununun "*Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti*" başlıklı 38 inci maddesinde ise;

*"Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:*

*1. İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir;*

*2. İşletmeden çekilen değerler ise bu farka ilave olunur.*

*Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulur."* hükümlerine yer verilmiştir.

Buna göre, tespit edilecek kurum kazancından Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 inci maddesinde yer alan giderler indirilebilecektir.

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.

Öte yandan, aynı Kanunun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde, Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmının menkul sermaye iradı sayıldığı hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanununun 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 hüküm altına alınmış olup; alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği belirtilmiştir.

Maddenin ikinci fıkrasında ilişkili kişilerin, kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortakların 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 ettiğine yer verilmiştir.

Aynı maddenin üçüncü fıkrasında ise emsallere uygunluk ilkesinin tanımı yapılmış olup emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişki bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade etmektedir.

Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamaların yapıldığı 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğin "4-Emsallere Uygunluk İlkesi" başlıklı bölümünde,

*"...Aralarında ilişki bulunmayan gerçek kişi veya kurumlar arasındaki işlemlerde fiyat, piyasa koşullarına göre belirlendiğinden, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde de aynı koşullar geçerli olmalıdır. Dolayısıyla, taraflar arasındaki ilişkinin mal veya hizmet fiyatlandırmasına herhangi bir etkisi bulunmamalıdır.*

*İlişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde uygulanan fiyat veya bedelin piyasa fiyatını yansıtmaması durumunda, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde uygulanan bu fiyat veya bedelin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edildiği kabul edilecektir..."*

açıklamaları yer almaktadır.

Aynı Tebliğin "10-Gayri Maddi Haklar" başlıklı bölümünde de gayri maddi hakkın tanımına yer verilmiş olup "10.2. Gayri Maddi Haklarda Emsallere Uygunluk İlkesi" ve "10.3. Gayri Maddi Haklarda Emsallere Uygun Bedelin Tespitinde Kullanılabilecek Yöntemler" başlıklı bölümlerinde, ilişkili kişilerin kendi aralarında gerçekleştirdikleri ve gayri maddi hakların da dahil olduğu mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde fiyat ya da bedelin, emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edileceği, ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilen işlemlerde gayri maddi hakların da yer alması halinde, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanabilmesi için kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemler arasında karşılaştırılabilirlik analizinin yapılması gerektiği, daha sonra gayri maddi hakkın alım ya da satım işleminde kullanılacak en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin belirleneceği ifade edilmiştir.

Öte yandan, Kurumlar Vergisi Kanununun dar mükellefiyette vergi kesintisinin düzenlendiği 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde gayrimenkul sermaye iratlarından, üçüncü fıkrasında, tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye'de bir iş yeri veya daimî temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan ve Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr payları üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılması öngörülmüş olup, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kesinti oranı 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarında %1, diğerlerinde %20, gayrimaddi haklarda %20, kâr paylarında ise %15 olarak belirlenmiştir.

Aynı maddenin 6 ncı fıkrasında da; "Yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutar üzerinden, kurum bünyesinde %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır." hükmüne yer verilmiştir.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "8.7. Holding şirketlerin genel idare giderlerinin bağlı şirketlere dağıtımı" başlıklı bölümünde ise 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 hizmet verilebildiği belirtilmiştir. Bu tür hizmetlerin mutlaka verilmiş olması, kesilen faturada hizmet türünün ayrıntılı olarak belirtilmesi ve tek faturada birden fazla hizmet bedelinin bir arada yer alması halinde, her hizmet bedelinin ayrı ayrı gösterilmesi şartıyla, holding tarafından verilen hizmetlerin bağlı şirketlerce gider yazılabileceği ifade edilmiştir.

Özelge talep formunuzun incelenmesinden, şirket hisselerinizin % 99,99 una sahip Almanya mukimi ... tarafından yapıldığı belirtilen marka-patent-telif masrafları gibi harcamaların aylık olarak iştiraki olan firmalara paylaştırılması sonucu Şirketiniz tarafından cironuzun % 2 sine tekabül eden bir tutarın ilişkili kişi ... ye ödendiği anlaşılmıştır. Ancak, Almanya'da mukim ilişkili şirket tarafından yapılan masraflarla ilgili olarak, Şirketinizin faaliyetleri dolayısıyla bu masraflara katlanmasına gerek olup olmadığı, ödemelere konu olan hizmetlerin fiilen verilip verilmediği, marka-patent ve telif masraflarına ilişkin hizmetlerle şirketinizin kazancının elde edilmesi ve idamesi arasında illiyet bağı bulunup bulunmadığı gibi bilgilere yer verilmediği anlaşılmıştır.

Bu açıklamalar çerçevesinde, Şirketiniz tarafından ... ye yapılan ödemelerin ticari kazancınızın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili bir gider niteliği taşıması ve bu ödemelere ilişkin hizmetlerin fiilen şirketinize sunulması durumunda Almanya'da mukim ilişkili şirkete yapılan bu ödemelerin kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. Şirketiniz tarafından ... ye gayrimaddi hak bedeli olarak ödenen bu tutarlar üzerinden de Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi hükümleri gereğince tevkifat yapılması gerekmektedir. Öte yandan, Almanya mukimi ... firmasına yapılan ödemelerin Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi hükümleri çerçevesinde emsallere uygun olması gerektiği tabiidir. Yabancı ortağınıza yapılan gayrimaddi hak ödemelerinin Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi kapsamına girmesi ve bu maddede

belirtilen şartların gerçekleşmesi durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın kurum kazancından indirim konusu yapılması mümkün bulunmamakta olup yapılacak düzeltme neticesine göre dağıtılmış kâr payı sayılan tutarlar üzerinden yapılacak vergi kesintisinden, daha önce bu tutarlara ilişkin olarak yabancı ortağa gayrimaddi hak olarak ödenen tutarlardan Kanunun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca yapılan vergi kesintileri mahsup edilebilecektir.

Ancak, herhangi bir hizmet sunulmadığı halde yurt dışındaki şirket tarafından belirli dağıtım anahtarları dikkate alınarak (ciro, satış adedi, personel sayısı vb.) iştirak ettiği şirketlere yansıtılan giderlerin söz konusu olması halinde ise Şirketinizce Almanya'da mukim ilişkili şirkete yapılan bu ödemelerin kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır. Bu durumda, Almanya'da mukim ilişkili şirkete yapılan bahse konu ödemeler üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin altıncı fıkrasına göre kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı tabiidir.

## II- ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI YÖNÜNDEN:

24/1/2012 tarih ve 28183 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 1/8/2012 tarihinde yürürlüğe giren ve hükümleri 1/1/2011 tarihinden itibaren uygulanmakta olan "Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması"nın "Gayrimaddi Hak Bedelleri" başlıklı 12 nci maddesinde;

*"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 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.*

...

*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 ile gerçek lehdar arasında kararlaştırılacak miktarı aştığında, bu madde hükümleri yalnızca en son bahsedilen miktara uygulanacaktır. Bu durumda ilave ödeme, bu Anlaşmanın diğer hükümleri de dikkate alınarak, her bir Akit Devletin mevzuatına göre vergilendirilecektir."*

düzenlemeleri yer almaktadır.

Buna göre; Almanya'da mukim hâkim ortağınız tarafından kullanım hakkı alınan gayrimaddi hakların bir sözleşmeye istinaden alt lisanslamasının mümkün olması ve alt kullanım hakkı için hâkim ortak şirkete ödeme yapılması durumunda, ödenecek tutarlar üzerinden % 10 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

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

Öte yandan, Anlaşmanın "Bağımlı Teşebbüsler" başlıklı 9 uncu maddesinde ise;

*"1.a) Bir Akit Devlet teşebbüsü doğrudan veya dolaylı olarak diğer Akit Devlet teşebbüsünün yönetim, kontrol veya sermayesine katıldığında, veya*

*b) Aynı kişiler doğrudan veya dolaylı olarak bir Akit Devlet teşebbüsünün ve diğer Akit Devlet teşebbüsünün yönetim, kontrol veya sermayesine katıldığında,*

*ve her iki halde de, iki teşebbüs arasındaki ticari veya mali ilişkilerde oluşan veya oluşturulan koşullar, bağımsız teşebbüsler arasında oluşması gereken koşullardan farklılaştığında, bu şartlar altında, teşebbüslerden birisinde olması gereken, fakat bu koşullar nedeniyle kendini göstermeyen kazanç, o teşebbüsün kazancına eklenir ve buna göre vergilendirilebilir.*

*2. Bir Akit Devletin kendi teşebbüsünün kazancına dahil edip vergilendirdiği kazancın, diğer Akit Devlette vergilendirilen diğer Devlet teşebbüsünün kazancını içermesi ve aynı zamanda, ilk bahsedilen Devletin kavradığı bu kazancın, iki bağımsız teşebbüs arasında olması gereken koşullar göz önünde tutularak, ilk bahsedilen Devlet teşebbüsünde kendisini göstermesi gereken kazanç olması durumunda, diğer Devlet söz konusu kazanç üzerinden alınan verginin miktarında gerekli düzeltmeleri yapacaktır. Bu düzeltme yapılırken, bu Anlaşmanın diğer hükümleri göz önünde tutulacak ve gerektiğinde Akit Devletlerin yetkili makamları birbirlerine danışacaklardır."*

hükümleri yer almaktadır.

Buna göre, Anlaşmanın 12 nci maddesinin 6 ncı fıkrasında ve/veya 9 uncu maddesinde düzenlenen durumların varlığının tespit edilmesi durumunda, bu madde hükümleri çerçevesinde işlem tesis edileceği tabiidir.

### **III- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:**

*3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;*

1/1 inci maddesinde, Türkiye’de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmet ifalarının, 1/2 nci maddesinde de her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV ye tabi olduğu,

6/b maddesinde, hizmet ifalarında işlemin Türkiye’de yapılmış sayılması için, hizmetin Türkiye’de yapılması veya hizmetten Türkiye’de faydalanılması gerektiği,

9/1 inci maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, iş yerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı tarafından vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanların verginin ödenmesinden sorumlu tutulabileceği,

30/d maddesinde, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV’nin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV den indirilemeyeceği

hüküm altına alınmıştır.

**KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.2.1.) bölümünde,** ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanların Türkiye’de yaptığı hizmetler ile bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye’de faydalanılan hizmetlerin KDV ye tabi olacağı; bu hizmetlere ilişkin KDV nin tamamının hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödeneceği düzenlenmiştir.

Buna göre, iştiraki olduğunuz Almanya mukimi ... şirketi tarafından verilen marka-patent-telif hizmetleri KDV ye tabi olup, söz konusu hizmet bedelleri üzerinden hesaplanacak KDV nin 2 no.lu KDV beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla Şirketiniz tarafından beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(\*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(\*\*) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(\*\*\*) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

---

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 16.09.2026