

Danimarka mukimi Şirketin Yönetim veya Franchise Sözleşmesi kapsamında verdiği hizmetlerin vergilemesi

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	62030549-125[30-2020/232]-1190513
Tarih	17.10.2022

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Gelir ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 62030549-125[30-2020/232]-1190513

17.10.2022

Konu : Danimarka mukimi Şirketin Yönetim veya Franchise Sözleşmesi kapsamında verdiği hizmetlerin vergilemesi

İlgi : 12/05/2020 tarih ve ... sayılı özelge talep formu.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda;

- Danimarka'da mukim müvekkiliniz ... Hotels ...'nin ... Otel Grubunun bir şirketi olduğu, ... Otel Grubunun faaliyetlerinin, grubun sahibi olduğu veya kiraladığı otellerin işletilmesi ve grubun kendi işletmediği otellere marka ve danışmanlık hizmetleri verilmesini içerdiği, söz konusu otellerin ... Otel Grubu (...) markalarından biri altında işletildiği,

- ... Hotels Group'un grup şirketlerinden biri olan ... Hotels ... (...)’ın, Türkiye’de toplam 14 otelin işletilmesi ve markalaştırılması konusunda yönetim sözleşmeleri ile franchise sözleşmeleri imzaladığı, sözleşmelere ... ve ... ile ilişkili kişi durumunda olmayan otel sahiplerinin taraf olduğu,

- Yönetim sözleşmesinin franchise sözleşmesine kıyasla daha geniş bir hizmet kapsamı içerdiği, otel sahiplerinin ... ile imzalayacağı sözleşme türünü seçme hakkı bulunduğu,

Buna göre;

Yönetim sözleşmesi kapsamında;

- Otel sahiplerine personel alımı, pazarlama, halkla ilişkiler, satın alma, güvenlik standartları, bilgi teknolojileri ve otelin iç dekorasyonu konularında destek ve danışmanlık hizmetleri sunulduğu,

- Otel sahibine grubun ortak rezervasyon sistemine erişim imkanı sağlandığı ve ...'un sunduğu hizmetlerin çoğunlukla Belçika'da yer alan ... personeli tarafından verildiği,

- Yönetim Sözleşmesi uyarınca otel sahibinin yaptığı ödemelerin aşağıdaki şekilde olduğu;

1. Baz ücret ve yönetim ücreti

2. Rezervasyon ücreti

3. ... pazarlama ve reklam katılım payı (pazarlama ücreti),

Franchise sözleşmesi kapsamında;

- Otel sahibine isim, logo vs. kullanım hakları ve grubun rezervasyon sistemine erişim hakkı sağlandığı,

- Yönetim sözleşmelerinden farklı olarak otel sahiplerine sağlanan destek ve danışmanlık unsurunun daha sınırlı olduğu,

- Pazarlama faaliyetlerine ilişkin sunulan destek ve hizmetlerin, yönetim sözleşmesi kapsamında sunulan pazarlama desteği ile aynı oranda olduğu,

- Söz konusu sözleşmenin en önemli unsurunun, otel sahibine ... Grubuna ve sistemlerine ilişkin kullanım haklarının sağlanması olduğu,

- Franchise sözleşmesi uyarınca otel sahibinin yaptığı ödemelerin aşağıdaki şekilde olduğu;

1. Gayrimaddi hak ödemesi

2. Rezervasyon ücreti

3. ... pazarlama ve reklam katılım payı (pazarlama ücreti),

- Yönetim sözleşmesi uyarınca otel sahiplerinin, akdedilen yönetim sözleşmesini ...'un otel sahipleri ile imzaladığı üçüncü bir sözleşme türü olan lisans sözleşmesine dönüştürme imkanı bulunduğu ve söz konusu lisans sözleşmesinin hükümleri ile franchise sözleşmesi hükümlerinin aynı olduğu

belirtilmiş ve ... şirketinin Türkiye'de mukim otel sahiplerine sunduğu söz konusu hizmetler karşılığı elde ettiği gelirlerin vergisel açıdan ne şekilde değerlendirileceği hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmuştur.

I. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında, Kanunun birinci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış ve üçüncü fıkrasında da dar mükellefiyette kurum kazancının hangi kazanç ve iratlardan oluştuğu belirtilmiştir.

Aynı Kanunun 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tabi kurumların maddede bentler halinde 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 belirtilmiş olup, maddenin ikinci fıkrasında, ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. Vergi kesintisi oranı, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca gayrimaddi hak bedeli ödemelerinde %20 olarak belirlenmiştir.

II. ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI YÖNÜNDEN

"Türkiye Cumhuriyeti ile Danimarka Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" 01/01/1991 tarihinden itibaren uygulanmakta olup, söz konusu Anlaşmanın "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 gayri maddi hak bedelleri elde edildikleri Akit Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak, gayri maddi hak bedeli elde eden kişi gayri maddi hak bedelinin gerçek lehdarı ise, bu şekilde alınacak vergi, gayri maddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 10'unu aşmayacaktır.

3. Bu maddede kullanılan "gayri maddi hak bedelleri" terimi, sinema filmleri, radyo televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dâhil olmak üzere edebi, artistik veya bilimsel her çeşit telif hakkının veya her çeşit patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınaî, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı kullanma hakkı veya satışı ile sınaî, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya satışı ile sınaî, 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, Danimarka'da bulunan bir sabit yeri kullanarak Danimarka'da serbest meslek faaliyetinde bulunursa ve söz konusu gayrimaddi hak bedelinin ödendiği hak veya varlık ile bu işyeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa, bu Maddenin 1'inci ve 2'nci fıkra hükümleri uygulama dışı kalacaktır. Bu durumda olayına göre, bu Anlaşmanın 7'nci veya 14'üncü madde hükümleri uygulanacaktır.

5. Bir Akit Devletin kendisi, politik alt bölümü, mahalli idaresi veya mukimi tarafından ödenen gayrimaddi hak bedelinin, o Akit Devlette elde edildiği kabul olunacaktır. Bununla beraber, gayrimaddi hak bedelini ödeyen kişi bir Akit Devletin mukimi olsun veya olmasın, bir Akit Devlette gayrimaddi hak bedelini ödemeye neden olan hak veya varlık 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 herhangi bir nedenle aştığında, bu madde hükümleri en son bahsedilen miktara uygulanacaktır. Bu durumda ilave ödeme, bu anlaşmanın diğer hükümleri de dikkate alınarak, her bir Akit Devletin mevzuatı uyarınca vergilendirilebilecektir."

hükmü bulunmaktadır.

Öte yandan özelge talep formunda;

- Yönetim sözleşmesine göre ... tarafından otel sahibine verilen hizmetlerin, inşaat sürecinde ve açılış öncesi süreçte gözetim ve destek sunulması ve otelin işletilmesi safhasında yönetim hizmetleri sağlanmasından oluştuğu, muhasebe, personel, işçi işveren ilişkileri, eğitim, yiyecek ve içecek, satın

alma, kat hizmetleri, mutfak, amaşırhane, tabela, onarım ve bakım, yenileme, genişleme, halkla ilişkiler, can güvenliği, mühendislik, sigorta, kira, lisans ve imtiyazlar, pazarlama, reklam, rezervasyon, eğlence, satış, güvenlik ve kayıp önleme, idare, ön büro ve rutin yasal konuları dahil olmak üzere ilgili sorumlulukların ... standartlarına göre yerine getirileceğı, ...'un Türkiye'de otel işletmesi faaliyetlerini sürdürmek adına hareket eden bir temsilcisinin bulunmadığı, ilgili hizmetlerin tamamının yurtdışından sağlandığı, anlaşma süresi boyunca, otelin adından önce "... " veya ... Hotels ... tarafından belirlenecek olan bir başka ön isim kullanılacağı, ancak otel sahibinin ... isminin kullanımı için spesifik bir tutar ödemeyeceğı, otel sahibinin baz ücret, yönetim ücreti, ... pazarlama ve reklam katılım payı ve rezervasyon ücreti adı altında ücret ödemesi yaptığı,

- Franchise sözleşmesine göre ise ...'un otel sahiplerine ..., ... ve ilgili logoları ve sistem dahil ancak bunlarla sınırlı olmayan belirli ticari markaların kullanılarak işletilmesi için gayri münhasır bir lisans verdiği, sözleşme uyarınca lisans sahibinin ... rezervasyon sistemine erişim sağlayacağı, otelin ...'un zaman zaman yayınladığı ilgili katalog ve yayınlarda, diğer sistem otelleri ile aynı ölçüde olmak üzere pazarlamasının yapılacağı, otel sahibine diğer sistem otellerine sunulan şartlarla sistem pazarlama kampanyalarına katılma teklifi sunulduğu, otel sahibinin royalty ödemesi, ... pazarlama ve reklam katılım payı ve rezervasyon ücreti adı altında ücret ödemesi yaptığı,

- Söz konusu ödemelerden;

a) Baz ücretinin, ... tarafından sağlanan gözetim ve yönetim (otelin işletilmesi) hizmetleri karşılığında otel sahibinin toplam hasılatın %...'ine denk gelen bir ücreti,

b) Yönetim ücretinin, baz ücrete benzer bir şekilde otel sahibinin ... tarafından sağlanan gözetim ve yönetim (otelin işletilmesi) hizmetleri karşılığında, brüt faaliyet karının %...'una denk gelen bir yönetim ücretini,

c) Royalty ödemesinin, otel sahibinin lisans kapsamında herhangi bir hak iddia ettiği, elinde tuttuğı veya kullandığı herhangi bir dönem için ...'a brüt oda hasılatının belirli bir yüzdesine denk gelen tutarda bir ödemeyi,

ç) ... pazarlama ve reklam katılım payının, otel sahibinin ...'a ilgili hesap dönemi için brüt oda gelirinin %...'ine denk gelen bir katılım payı ödemesini (bu ödemenin sistem otellerinin reklamını ve tanıtımını yapmak üzere ... tarafından ifa edilen hizmetler için tahsil edilen, yönetilen ve harcanan ... pazarlama ve reklam fonunun bir parçasını oluşturduğu),

d) Rezervasyon ücretinin ise, otel sahibinin ...'a, müşteriler tarafından ... rezervasyon sistemi vasıtasıyla yapılan ve iptal edilmeyen her bir oda rezervasyonu başına, ...tarafından kullanılan üçüncü kişi rezervasyon sistemleri için fatura edilen tutarların da dahil olduğu sabit bir ücreti

ihtiva ettiği belirtilmiştir.

Bu itibarla; yönetim sözleşmesi ve franchise sözleşmesi adı altında akdedilen sözleşmeler ve yönetim sözleşmesi eki lisans sözleşmesi bir bütün olarak incelendiğinde, ... tarafından Türkiye'deki otel sahiplerine verilecek hizmetlerin, farklı sözleşmeler ile ve baz ücret, yönetim ücreti, royalty ödemesi, rezervasyon ücreti, ... pazarlama ve reklam katılım payı (pazarlama ücreti) adı altındaki çeşitli hizmetler karşılığında yapılan ödemeler ile veriliyor olmasına rağmen, esasen lisans sözleşmesi kapsamında otel sahibine "... veya ..." tarafından belirlenecek olan bir başka ön isim kullanım hakkının verilmesi ve söz konusu ismin kullanımının zorunlu olması ile bu ticari markanın itibarının sağlanmasına yönelik ticari tecrübe ve bilgi birikimine bağlı hizmet niteliğinde olduğu değerlendirilmektedir. Genel olarak isim hakkı ve/veya franchise sözleşmelerinde esas olan otelcilik faaliyetinin yürütülmesi olup, bu sözleşmelerde yurt dışındaki şirket, dünyaca ünlü otel markasının ve bu markayı oluşturan sistemin kullanılmasına izin vermesinin karşılığında, otel sahibi tam mükellef kurumdan yıllık sabit bir bedel veya ciro üzerinden belli bir pay almaktadır. Yurt dışında mukim şirket, sadece markanın korunmasına yönelik standartları belirlemekte ve otelin bu standartlara uygun biçimde işletilip işletilmediğini kontrol etmektedir. Bu tip sözleşmelerde isim hakkı kullandırılmanın yanında know-how aktarımı da gerçekleştirilmektedir.

Buna göre, otel sahibi tarafından yapılacak ödemelerin otelin performansına bağlı ve ciro üzerinden taraflarca belirlenen oranlarda yapılacak olması, hizmet verenin hizmet alanı bir şekilde denetim ve kontrol altında bulundurulması, otelin mal sahibi adına Türkiye dışında yurt dışı yönetici tarafından yönetilmesi ve ... bünyesindeki otellerin yıllık pazarlama ve tanıtımı için Türkiye'deki otelin brüt gelirler üzerinden bir pay ayrılması hususları dikkate alındığında yönetim sözleşmesi veya franchise sözleşmesi kapsamında, tek sözleşme altında ve çeşitli hizmetler karşılığında yapılan ödemelerin temel niteliğinin gayrimaddi hak kiralaması olduğu gerçeğini değiştirmemektedir. Dolayısıyla hem yönetim sözleşmesi hem de franchise sözleşmesi çerçevesinde farklı adlar altında yapılan ödemelerin (baz ücret, yönetim ücreti, royalty ödemesi, ... pazarlama ve reklam katılım payı ve rezervasyon ücreti) yurt dışındaki kurumun Türkiye'den elde ettiği gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Türkiye ile Danimarka arasındaki Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının 12 nci maddesinin 2'nci fıkrası hükümlerine göre, Türkiye'de doğan ve Danimarka mukimine yapılan gayrimaddi hak bedeli ödemelerinden Türkiye'nin, iç mevzuat hükümleri kapsamında vergi alma hakkı bulunmaktadır. Ancak, gayrimaddi hak bedeli elde eden kişi gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı ise bu şekilde alınacak vergi, gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 10'unu aşmayacaktır.

Müvekkiliniz şirketin Türkiye'de elde ettiği kazanç ve iratların ilgili Anlaşma çerçevesinde vergiye tabi tutulabilmesi için Danimarka yetkili makamlarından mukimlik belgesi almanız ve bu belgenin aslı ile noter veya bu ülkedeki Türk konsolosluklarınca tasdikli Türkçe tercümesinin bir örneğini ilgili vergi dairesine veya tarafınıza yapılacak ödemeler üzerinden vergi tevkifatı yapacak vergi sorumlularına ibraz etmeniz gerekmektedir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ise ilgili Anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümleri uygulanacaktır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026