

Dar mükellef iştirak sahibinden alınan hizmet bedellerinden vergi kesintisi yapıp yapılmayacağı.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.34.16.01-125[30-2013/89]-1296
Tarih	23.08.2013

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 62030549-125[30-2013/89]-1296

23/08/2013

Konu : Dar mükellef iştirak sahibinden alınan hizmet bedellerinden vergi kesintisi yapıp yapılmayacağı.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; Almanya da mukim ... firmasının, şirketinizin ortağı olduğu, anılan şirket ile şirketiniz arasında hizmet sözleşmesi imzalanması ve ödenen bedellerin üç ayda bir fatura edilmesi suretiyle, stratejik yönetim, kuruluş, finans, pazarlama, satın alma, grup insan kaynakları, teknik hizmetler, stratejik planlama ve iş birimleri yönetimi konularında hizmet alımının söz konusu olduğunu, bu hizmetlerin Türkiye'ye gelmeksizin yılın tamamında ifa edildiği belirtilerek, temin edilen hizmet bedellerine istinaden ödenen bedellerin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı, bu hizmetler karşılığında Alman mukimi firmaya yapılacak ödemeler üzerinden tevkifat yapıp yapılmayacağı hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmakta olup, konu hakkında Başkanlığımız görüşleri aşağıda açıklanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; birinci maddede yazılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanların, yalnız Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış, üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyet mevzuuna giren kurum kazancının hangi kazanç ve iratlardan oluştuğu belirtilmiştir. Anılan maddenin üçüncü fıkrasının (c) bendinde, Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançlarının, (e) bendinde de Türkiye’de elde edilen diğer kazanç ve iratların dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazancı olarak vergilendirileceği, hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunu’nun “Safi kurum kazancı” başlıklı 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Bu hükümler uyarınca tespit edilecek kurum kazancından Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde yer alan giderler indirilebilecektir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun “İndirilecek Giderler” başlıklı 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde; ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılabileceği hükme bağlanmıştır.

Dolayısıyla, şirketiniz tarafından ...’dan temin edilen “stratejik yönetim, kuruluş, finans, pazarlama, satın alma, grup insan kaynakları, teknik hizmetler, stratejik planlama ve iş birimleri yönetimi” ile ilgili yapılan ödemelerle kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında illiyet bağının bulunması kaydıyla söz konusu hizmet bedellerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanununun 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 birinci fıkrasının (b) bendinde, serbest meslek kazançlarından, ikinci fıkrasında ise ticari veya zirai kazanca 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 oranları, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 03.02.2009 tarihinden itibaren, petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlardan %5, diğer serbest meslek kazançlarından % 20, gayrimaddi hak bedeli ödemelerinden de %20 olarak belirlenmiştir.

Öte yandan aynı Kanunun “Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” başlıklı 13 üncü maddesinde;

“(1) 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.

(2) İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının 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 eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.” hükümleri yer almıştır.

Buna göre, şirketinizin ortağı olan Almanya mukimi ... firmasından almış olduğunuz stratejik yönetim, kuruluş, finans, pazarlama, satın alma, grup insan kaynakları, teknik hizmetler, stratejik planlama iş birimleri yönetim hizmetleri için yapılan ödemeler sırasında 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinde yer alan “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir.

Diğer taraftan, Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşmasının hükümleri 01/01/2011 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

Şirketiniz tarafından stratejik yönetim, kuruluş, finans, pazarlama, satın alma, grup insan kaynakları, teknik hizmetler, stratejik pazarlama ve iş yönetimi gibi hizmetleri içeren yönetim hizmet sözleşmesi gereğince Almanya’da mukim ortağınız ...’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 nci 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 nci maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Anlaşmanın 7 nci maddesinin 1 inci 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 inci 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 nci 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.

Anlaşmanın 12 nci 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 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."

Bu düzenlemelere göre, Türkiye’de doğan ve Almanya mukimi şirkete sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanımı veya kullanma hakkı karşılığında yapılacak olan ödemelerin gayrisafi tutarı üzerinden Anlaşmanın 12 nci maddesinin 2 nci 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 söz konusu Almanya teşebbüsünün 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 birlikte Türkçe tercümesinin Noterce veya Almanya'daki 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.

(*) 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.