

Distribütörü olunan Hollanda mukimi firmadan ithal edilen arazi ölçme cihazı ve cihaz içinde bulunan programın çalışması için gerekli kod numarası için ödenen bedellerin vergilendirilmesi hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 30-147
Tarih	13.01.2012

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 30-147

13/01/2012

Konu : Distribütörü olunan Hollanda mukimi firmadan ithal edilen arazi ölçme cihazı ve cihaz içinde bulunan programın çalışması için gerekli kod numarası için ödenen bedellerin vergilendirilmesi.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Hollanda mukimi bir firmanın distribütörlüğünü yaptığınızı, söz konusu firmadan arazi ölçme cihazı ithal ederek yurt içindeki firmalara sattığınızı, cihazın içinde kurulu bir programın bazı müşterilerce kullanıldığını, bu programı kullanmak isteyen müşteriler için Hollanda mukimi firmadan bedel karşılığı kod numarası alarak bedel karşılığı müşterilere sattığınızı belirterek, programın çalışmasını sağlayan kod numarası için ödenen bedellerden vergi tevkifatı yapıp yapılmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasında; Kanun'un 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 almakta olup, üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar sayılmıştır.

Aynı Kanun'un dar mükellefiyette vergi kesintisinin düzenlendiği 30'uncu maddesinde, dar mükellef kurumların kurumlar vergisi kesintisi yapılacak kazanç ve iratları sayılmış olup, sayılan kazanç ve iratlar arasında ticari kazançlara yer verilmemiştir.

Diğer taraftan, 01/01/1989 tarihinden itibaren uygulanmakta olan Türkiye-Hollanda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın "Gayrimaddi Hak Bedelleri"ne ilişkin 12'nci maddesinde;

"1. Devletlerden birinde doğan ve diğer Devletin bir mukimine ödenen gayrimaddi hak bedelleri, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber, sözkonusu gayrimaddi hak bedelleri elde edildikleri Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak bu şekilde alınacak vergi, gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 10 unu aşmayacaktır.

...

4. 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 sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı karşılığında ödenen her türlü bedelleri kapsar.

5. Devletlerden birinin mukimi olan bir gayrimaddi hak bedeli lehdarı, bu bedelin elde edildiği diğer Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa veya bir Türkiye mukimi Hollanda'da bulunan bir sabit yeri kullanarak Hollanda'da serbest meslek faaliyetinde bulunursa ve sözkonusu bedelin ödendiği hak veya varlık ile bu işyeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa, 1 inci ve 2 nci fıkra hükümleri uygulama dışı kalacaktır. Bu durumda olayına göre, 7 nci veya 14 üncü Madde hükümleri uygulanacaktır."

hükümleri öngörülmektedir.

Diğer taraftan, söz konusu Anlaşma'nın "İşyeri"ne ilişkin 5'inci maddesinde işyerinin tanımı yapılarak hangi hallerde diğer Devlette bir işyerinin oluşup oluşmayacağı hususlarına açıklık getirilmiştir. Söz konusu maddenin, diğer Devlette işyeri oluşturma kriterlerinden biri olan "daimi temsilcilik"

müessesesinin düzenlendiği 5'inci fıkrasında;

"5. 1 inci ve 2 nci fıkra hükümleriyle bağlı kalınmaksızın, bir kişi -6 ncı fıkra hükmünün uygulanacağı bağımsız nitelikteki acenta dışında- bir Akit Devlette diğer Akit Devletin teşebbüsü namına hareket ederse, aşağıdaki şartlarla bu teşebbüs, ilk bahsedilen Devlette bu kişinin gerçekleştirdiği her türlü faaliyet dolayısıyla bir işyerine sahip kabul edilecektir:

a) Eğer bu kişi, işe ilişkin sabit bir yerden yürütülebilecek 4 üncü fıkroda belirtilen türden faaliyetlerle sınırlı olmamak üzere, o Devlette teşebbüs adına mukavele akdetme yetkisine sahip olup ve bu yetkisini mutaden kullanırsa işyerinin varlığı kabul edilecektir. Ancak anılan fıkra hükmü çerçevesinde işe ilişkin sabit bir yerden yürütülen faaliyetler, bu yeri bir işyeri haline getirmeyecektir veya

b) Eğer bu kişi, böyle bir yetkisi olmamasına rağmen, teşebbüs adına sürekli olarak sevk ettiği mallardan veya ticari eşyadan ilk bahsedilen Devlette mutaden mal veya ticari eşya stoku bulundurursa, işyerinin varlığı kabul edilecektir. Şu kadar ki, söz konusu kişinin yalnızca malların veya ticari eşyanın sürekli olarak sevkini değil, fakat bu malların veya ticari eşyanın satışıyla bağlantılı bütün faaliyetleri bilfiil yürüttüğü; ancak ilk bahsedilen Devlette vergiden kaçınmak için satış mukavelesini bizzat akdetmediği ispatlanmadıkça bir önceki cümle hükümleri uygulanmayacaktır."

hükümleri öngörülmektedir.

Bu hükümler uyarınca, Hollanda mukimi firmaya, arazi ölçme cihazının içinde bulunan programın çalışması için gerekli kod numarasının verilmesi dolayısıyla yapılan ödemeler gayrimaddi hak bedeli olmakla birlikte, Hollanda mukimi firmanın şirketiniz vasıtasıyla Türkiye'de gerçekleştirdiği satışlar Anlaşma'nın yukarıda yer alan 5'inci maddesinin 5/b bendi uyarınca Türkiye'de bir işyeri oluşturduğundan, Hollanda mukimi firmanın bu satış dolayısıyla elde ettiği kazancın Anlaşmanın yukarıda yer alan 12'nci maddesi kapsamında değil, "Ticari Kazançlar"a ilişkin 7'nci maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Anlaşmanın 7'nci maddesinin 1'inci fıkrasında ise;

"1. Devletlerden birinin bir teşebbüsüne ait kazanç, sözkonusu teşebbüs diğer Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnız ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, kazanç bu diğer Devlette, işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere, vergilendirilebilir."

hükmü öngörüldüğünden, Hollanda mukimi firmanın, arazi ölçme cihazının satışı ve söz konusu cihazın içinde bulunan programın çalışması için gerekli kod numarasının verilmesi dolayısıyla elde ettiği kazançların ticari kazanç olarak değerlendirilip, iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde Türkiye'de vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Hollanda mukimi firmanın, arazi ölçme cihazı ve içinde bulunan programın çalışması için gerekli olan kod numarasının satışından dolayı elde ettiği kazanç, ticari kazanç kapsamında değerlendirildiğinden, Hollanda mukimi firmaya kod numarası için ödenen bu nitelikteki bedellerden vergi tevkifatı yapılmaması gerekmektedir.

Öte yandan aynı Kanun'un 01/01/2007 tarihinde yürürlüğe giren 13'üncü maddesinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerine yer verilmiş olup; söz konusu maddenin 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; alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği hükmüne yer verilmiştir.

Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamaların yapıldığı 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ'in "3-İlişkili Kişi" başlıklı bölümünde ise, "Bir kurum açısından ilişkili kişi;

- Kurumların kendi ortaklarını,
- Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumları,
- Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumları,
- Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları,
- Ortakların eşlerini,
- Ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımlarını ifade etmektedir.

...

3.1.3- Kurumun veya Ortaklarının İdaresi, Denetimi veya Sermayesi Bakımından Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bağlı Bulunduğu ya da Nüfuzu Altında Bulundurduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar: ...(2 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ'inin 1. maddesiyle eklenen paragraf) Örneğin; Almanya'da bulunan (A) şirketi Türkiye'de yerleşik (B) şirketine motorlu araç ve yedek parça satmakta olup (B) şirketi söz konusu ürünlerin Türkiye'ye ithali ile yurt içine satış hakkına sahip bulunmaktadır. (A) şirketi ile Türkiye pazarında dağıtıcı (distribütör) olarak faaliyette bulunan (B) şirketi ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir. **Yurt dışında bulunan şirketin Türkiye pazarında**

bir veya birden fazla dağıtıcı ile alım-satım faaliyetinde bulunması durumu değiştirmeyecektir. Dolayısıyla aralarında ortaklık ilişkisi bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, yurt dışında bulunan bir kurum ile Türkiye'de dağıtıcı olarak faaliyette bulunan kurum ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir." ifadelerine yer verilmiştir.

Öte yandan söz konusu Tebliğ'in " 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." şeklinde ifade edilmiştir.

Aynı Tebliğ'in "5-Emsallere Uygun Fiyat ya da Bedelin Tespitinde Kullanılan Yöntemler" başlıklı bölümünde ise, "Mükellefler, ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, işlemin mahiyetine en uygun olan yöntemi kullanarak tespit ederler.

..." denilmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde,

- Şirketiniz ile distribütörlüğünü yapmakta olduğunuz yurt dışında mukim firmanın ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmesi,

- İçinde kurulu program ile programın çalışması için gerekli kod numarasının da dahil olduğu arazi ölçme cihazı alım işlemine ilişkin olarak ilişkili kişiye ödenen bedelin emsallere uygun olması

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.