

# DENET VERGİ DUYURU



Duyuru Tarihi : 30.09.2015  
Duyuru No : 2015/121  
Yayımlandığı Yer : YAKLAŞIM DERGİSİ - EKİM 2015  
SAYI : 274

Haluk ERDEM  
Yeminli Mali Müşavir  
haluk.erdem@bdo.com.tr

**BDO Yayıncılık A.Ş.**

Eski Büyükdere Cad. No.14  
Park Plaza Kat:4  
34398 Maslak/İstanbul  
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00  
Fax: +90 212 365 62 02  
e-mail: bdo@bdo.com.tr  
www.bdo.com.tr

## MASRAF DAĞITIM SÖZLEŞMELERİ (COST SHARING AGREEMENTS) TAHTINDA YURT DIŞINA YAPILAN ÖDEMELERİN VERGİSEL YÖNLERİ

### I. GİRİŞ:

Daha ziyade çok uluslu şirketler, yurt dışında bulunan merkez şirketlerinden (holdingler) veya diğer topluluk şirketlerinden, çeşitli alanlarda danışmanlık hizmetleri almaktadır. Bu hizmetler genellikle merkez şirketlerde oluşan masrafların çeşitli kriterlere göre Dünya'daki topluluk şirketlerine yansıtılması şeklinde fiyatlandırılmaktadır.

Esas itibarıyla bu şekildeki yansıtımlar, merkez personeli ile veyahut da merkezin dışarıdan tedarik ettiği uzmanlık gerektiren hizmetlerin doğrudan veya dolaylı olarak, tüm topluluk şirketlerinin yararlandığı anlayışından hareketle yapılmaktadır. Bu masraf dağıtımları, genellikle yazılı şekilde yapılan masraf dağıtım anlaşmalarına (Cost sharing agreements) veya hizmet sözleşmelerine (Service agreements) dayandırılmaktadır.

*Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.*

*BDO International global ağıının toplam gelirleri 2014 yılında 7,02 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 152 ülkede bulunan 1.328 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 60.000 kişi çalışmaktadır.*

*Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.*

*Denet'in müşterilerine özel bir hizmetidir. İzinsiz çoğaltılamaz, iktibas edilemez.*

Anılan danışmanlık hizmetleri, serbest meslek hizmeti veya ticari kazanç mahiyetinde olduğundan, Türkiye ile diğer ülkeler arasında imzalanmış olan çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının 14'üncü maddelerinde yer alan düzenlemeler (Türkiye'de işyeri bulundurma veya bir takvim yılında/ kesintisiz herhangi bir 12 aylık dönemde 183 günü aşacak şekilde Türkiye'de bulunma) veya 7. Maddelerinde yer alan düzenlemeler (Türkiye'de işyeri olması) gereği Türkiye'de vergiye tabi tutulmamaktadır. Bu nedenle, Türkiye mukimi şirketler tarafından, diğer ülke mukimi olan bu şirketlere yapılan ödemeler üzerinden, anlaşmalardaki şartlar oluşmamışsa, 5520 sayılı KVK'nun 30'uncu maddesine göre herhangi bir stopaj yapılmamakta veya dar mükellef kurumlarca beyanname verilmemektedir.

Buna mukabil son zamanlarda vergi inceleme elemanları tarafından yazılan raporlarda, Türkiye'de mukim yabancı sermayeli şirketler tarafından yurt dışında mukim topluluk şirketlerinden alınan bu hizmetlerin, know how mahiyetinde birer gayrimaddi hak olduğu ve 193 sayılı GVK'nun 70 maddesinde belirtilen *"sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerin kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı"* olarak nitelendirilebileceği, bu yüzden de Vergi Anlaşmalarının 12'nci maddeleri kapsamında ve KVK'nun 30. Maddesi gereği %10 oranında stopaja tabi tutulması gerektiği belirtilmekte, bu kapsamda yurt dışında bulunan topluluk şirketlerine yapılan ödemeler üzerinden stopaj tarhiyatı ve bu stopajlar üzerinden ayrıca sorumlu sıfatıyla KDV tarhiyatı yapılmaktadır.

Yapılan bu tarhiyatlar, açıkça Kanuna ve Türkiye ile diğer devletler arasında imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının ilgili hükümlerine aykırık teşkil etmektedir. Bunun gerekçeleri makalemizin ilerleyen bölümlerinde yer almaktadır.

## II. İNCELEME ELEMANLARININ GÖRÜŞ VE İDDİALARI:

Genelde aynı şablona göre tanzim edilen bu inceleme raporlarında, yurt dışında mukim topluluk şirketlerinden, bu şirketler ile yapılmış bulunan sözleşmeler tahtında alınan hizmetlerin, sınai ve ticari alanda elde edilmiş bilgi birikiminin kullanılması niteliğinde olduğu, bu şirketler tarafından bu hizmetler karşılığı elde edilen bedellerin, serbest meslek kazancı ya da ticari kazanç olarak nitelendirilemeyeceği, bunların know how mahiyetinde bir gayrimaddi hak niteliğinde olup GVK'nun 70'nci maddesi kapsamında bir gayrimenkul sermaye iradı olarak nitelendirilmesi gerektiği, vergi anlaşmalarının 12'nci maddelerine göre sınai, ticari ve bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimin kullanma imtiyazı ve kullanma haklarının satışının kaynak ülkede vergilendirilebileceği, ancak vergilemede %10 oranında bir sınırlama olduğu, bu sebeple de yurt dışı şirketlere yapılan ödemeler üzerinden %10 oranında stopaj yapılması gerektiği iddia edilmektedir.

Bu raporlarda genellikle;

- Yurt dışındaki topluluk firmalarının Türkiye'deki topluluk şirketinin faaliyet konusunda uzmanlaşmış, uluslar arası tecrübeye sahip firmalar olduğu,
- Bu firmalarla yapılan hizmet sözleşmelerinde Türkiye'deki şirketin çeşitli alanlarda (örneğin finansal faaliyetler, muhasebe, yasal ve vergi ile ilgili hususlar, sigorta, reklam ve halkla ilişkiler gibi) hizmet ihtiyaçlarını karşılamak için gereken yapı ve kaynaklara sahip olmadığı, buna mukabil yurt dışı firmaların sözleşme kapsamı hizmet ve destekleri sağlamak için gereken tüm insan kaynakları ve teknik kaynaklara sahip olduğunun ya da harici danışmanlardan gerektiğinde edinebilecek olduğunun belirtildiği,
- Keza tüm bu sözleşmelerde, tarafların sözleşmeler vesilesiyle birbirleriyle paylaştıkları tüm belge, veri ve bilgilerin gerek sözleşme süresince gerekse sözleşmenin hitamından sonra gizli tutulacağı belirtilmiştir,
- Bu meyanda, bu firmalardan alınan hizmetlerin bir bütün halinde know how olarak değerlendirilmesi gerektiği
- Türk Vergi hukukunda know how kavramının karşılığı GVK'nun 70'inci maddesinde geçen "*sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgiler üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı*" olduğu ve bu kullanma hakkı veya imtiyazının kiraya verilmesinin gayrimenkul sermaye iradı olarak sayıldığı,
- Vergi Anlaşmalarının 12'nci maddelerinde sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma hakkı, kullanma imtiyazı ve satışı dolayısıyla elde edilen bedellerin gayrimaddi hak bedeli sayıldığı ve kazancın sağlandığı ülkede %10 oranıyla sınırlı olmak üzere vergilendirilebileceğinin belirtildiği,
- Danıştay ve Danıştay Vergi Dava Daireleri tarafından verilen bazı kararlarda da yurt dışında bulunan şirketten alınan benzer nitelikli hizmetlerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 70/5'inci maddesindeki "*..... sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgiler üzerindeki hakların kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı*" düzenlemesinden hareketle gayrimenkul sermaye iradı sayıldığı ve yapılan tarhiyatların onandığı,

İleri sürülerek, gayrimaddi hak kullanımından dolayı stopaj tarhiyatları yapılmaktadır. Ayrıca bulunan stopaj farkları üzerinden Katma Değer Vergisi Kanunu uyarınca sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanması gerektiği de iddia edilmektedir.

İnceleme raporlarında yer alan bu yöndeki iddialar, hukuka ve Türkiye ile yabancı devletler arasındaki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının (ÇVÖA) hükümlerine aykırıdır. Bunun gerekçeleri aşağıda belirtilmiştir bulunmaktadır.

### III. TÜRKİYE'DEKİ YABANCI SERMAYELİ ŞİRKETLERİN YURT DIŞINDA BULUNAN GRUP ŞİRKETLERİ İLE OLAN HİZMET İLİŞKİLERİ:

Bu hizmetler genellikle yurt dışında mukim merkez şirketlerin (holdingler) sahip olduğu uzman iş gücü veya uzman danışmanlar eliyle verilmektedir. Bu firmalar genelde köklü ve büyük global firmalar olup, yıllardır edindikleri tecrübeleri ve bilgi birikimini kullanarak topluluk şirketlerine hizmetler vermektedirler. Hizmetlerin bu şekilde merkezileştirilmesi ile amaçlanan şey, bazı hizmetlerin tek elden yürütülerek hem ölçek ekonomisinden yararlanmak, hem de grup şirketlerinin her alanda mümkün olabildiğince aynı uygulamaları hayata geçirmelerini sağlamaktır.

Merkez şirketler, topluluğun çeşitli alanlardaki hizmet ihtiyaçları için personel istihdam etmekte yahut dışarıdan hizmetler almakta ve bunlar için maliyetlere katlanmaktadır.

Bu şirketlerle topluluk şirketleri arasında; yukarıda temel mahiyeti açıklanan hizmetlerle ilgili olarak hizmet sözleşmeleri yapılmakta ve genellikle merkezde katlanılan masrafların üzerine kar konulmaksızın, hangi hizmetin ne ölçüde sunulduğunun tespit edilememesi, çoğu zaman her firma için ortak olarak sağlanan hizmetler olması gibi nedenlerle her bir topluluk firması için sunulan hizmet bazında katlanılan maliyet birebir ölçülememiştir, çeşitli kabul edilebilir anahtarlarla (şirket ciroları, sermaye, aktif büyüklüğü, üretim miktarları, personel sayısı gibi) topluluk şirketlerine dağıtılmaktadır.

Ancak sözleşmelerde çeşitli başlıklar altında toplanan hizmetlerin hepsinin her an verilmesi gibi bir durumsöz konusu olmayabilmekte, taraflar arasındaki sözleşmeler uyarınca ticari hayatın devamı sırasında sözleşmelerin kapsadığı hizmetlerden gerekli olanlar gerekli olduğu dönemde verilmektedir. İhtiyaçlar kimi zaman topluluk şirketleri tarafından belirlenmekte ve merkez şirketlerden çözüm, yardım, tavsiye vb. talep edilmekte, kimi zaman da merkez firmalar dünya veya bölgesel coğrafyada cereyan eden gelişmeler tahtında topluluk şirketlerini bilgilendirmekte ve gerekli hizmetleri sağlamaktadır. Söz konusu hizmetlerden bazıları ise periyodik olarak sunulabilmektedir.

Diğer yandan verilen hizmetler incelendiğinde, hazır bir bilgi paketinin kullanıma sunulmadığı, sunulan hizmetlerin danışmanlık, koordinasyon, eğitim hizmetleri, seminer düzenleme, lobi faaliyetleri, teklif hazırlama, tanıtım faaliyetleri, planlama yapma, müzakere yapma, çeşitli konularda destek ve yardım sağlama, tavsiyede bulunma, çeşitli projelerin gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi, denetleme, kılavuz hazırlama, geliştirme ve iyileştirme yapma, analizler, hesaplamalar yapma gibi, hepsi bizzat merkez şirketler tarafından sunulan, ameliyesi bunlar tarafından üstlenilmiş birer hizmet unsuru olan faaliyetler olduğu görülmektedir.

Merkez firmalar, anılan hizmetleri, yeterliyse kendi istihdam ettiği kadrolar eliyle, yeterli değilse üçüncü kişilerden hizmet almak suretiyle temin etmektedir. Elbette ki bu firmaların elinde hizmetin edimi için gerekli bilgi birikimleri vardır. Kimi zaman bu bilgi birikimi yetersiz kalmakta, gerek kendi kaynaklarından gerekse üçüncü kişilerden hizmet alınarak bu hizmetler tedarik edilmeye çalışılmaktadır. Bu firmaların kadrolarında çalışan elemanlar alanlarında uzman ve maliyetleri yüksek profesyonellerdir. Varlık sebepleri, tüm Dünyada bulunan topluluk şirketlerine gerektiği an gerektiği yardımı sağlamaktır. Uluslar arası alanda genellikle birbirine benzer şekilde uygulanan böylesine bir modelin kurulmasının sebepleri, şöyle sıralanabilir:

- Dünya üzerinde faaliyet gösteren bütün grup firmaları, bu hizmetleri münferit olarak ayrı ayrı temin etmeye kalktıklarında, çok yüksek maliyetli profesyonelleri ayrı ayrı istihdam etmek durumunda kalacaklar ya da her biri ayrı ayrı üçüncü kişilerden danışmanlık hizmetleri alarak grup teşkilatlanma modelinde olduğu gibi tek bir yerden alınana göre çok daha pahalıya mal olacaktır. Oysa grup modelinde bu elemanlar tek elde toplanmakta, bunların her biri her grup firması için hizmet vermekte, ya da üçüncü kişilerden (mühendislik firmaları, yönetim danışmanlığı firmaları, bağımsız denetim firmaları, vergi danışmanlığı firmaları, avukatlık firmaları, finansal danışmanlar, bankalar vs.) topluca hizmet alınmakta ve ayrı ayrı alınana göre çok önemli tutarda maliyet tasarrufu sağlanmaktadır.
- Her birinin ayrı ayrı bu hizmetleri tedarik etmesi halinde ortak bir grup stratejisi oluşturulamayacak, birbiri ile çelişen uygulamalarla karşılaşılabilir ve hatta kimi zaman grup firmaları arasındaki koordinasyon kaybolacağı için bunların çıkar çatışması yaşamaları, birbirlerine rakip olmaları gibi durumlar hasıl olacaktır.
- Belli bazı yatırımları en uygun ülkelerde yaparak bazı mal cinslerini bu ülkelerde üreten ve her firmanın bulunduğu coğrafyada bu mallara talep oluştuğunda kolaylıkla o firmanın diğer imalatçı firmadan bu malı tedarik ederek piyasaya sunması gibi bir imkan kullanılamamış, plansız bir şekilde her firma kendi yatırımını yaparak atıl kapasiteler yaratılmış olacak, ticari anlamda verimsizlik oluşacaktır. Bu durum aşırı yüksek maliyetlere yol açacak, şirketlerin piyasa kaybetmelerine neden olacaktır. Oysa bu merkezi modelde, bu koordinasyon sağlanıp, yine çok önemli bir maliyet avantajı sağlanmaktadır.
- Grubun her bir firmasının hammadde ve malzeme, aksesuar vb. tedariklerini kendisinin yapması, küçük siparişler ve yüksek maliyetler anlamına gelecek, oysa topluca alımlar büyük siparişler ve düşük maliyet anlamına gelecektir. Topluca tedarikin getirdiği avantajları ayrıca anlatmaya gerek yoktur. Aynı durum makine ve teçhizat tedarikleri için de geçerlidir.

- Grubun finansman ihtiyaçları da aynı şekilde topluca sağlanabilmekte bu da finansman maliyetlerini düşürmektedir. Ortak future uygulamaları yapılabilmekte veya ortak para havuzu (cash pooling) oluşturulabilmektedir.
- Her bir firmanın kendi ülkesi dışında kendilerine ihracat pazarı yaratması, çok önemli bir personel maliyetini gerektirmekte ya da Dünya çapında faaliyet gösteren önemli aracı firmalara önemli komisyonlar ödenmesi gerekmektedir. Merkez firmalar, tüm grup firmaları için Dünya piyasasını takip etmekte, bu iş için gerektiğinde büyük aracı firmalarla anlaşmakta ve grup firmalarına önemli tutarda ihracat pazarı yaratmaktadır. Bu suretle yine maliyet avantajı yaratılmaktadır. Keza her bir coğrafi bölgede tutundurulması gereken ürün gamlarının belirlenmesi, acentelik, distribütörlük anlaşmaları yapılması, ihaleler ve projelerle ilgi strateji geliştirilmesi gibi hizmetler de tek elden yürütülmekte ve bu sayede maliyet düşürme, pazar yakalama gibi önemli avantajlar yaratılmaktadır.
- Şirket içi organizasyonları, personel ilişkileri, müşteri ilişkileri, bayi ilişkileri ve yönetimi, maliyet hesaplama, fiyat oluşturma, pazarlama, kamu ile ilişkiler gibi pek çok konuda eğitimler verilerek şirket verimliliği artırılmaktadır.

Yapılan sözleşmeler tahtında sunulan bu hizmetler, telefon konuşmaları, toplantılar, yazışmalar, komite ve çalışma grupları oluşturulması, direktifler, raporlar ve bunun gibi iletişim vasıtalarıyla sağlanmaktadır.

Diğer yandan bu sözleşmelerde, hemen her türlü ticari sözleşme ve hizmet sözleşmesinde mutaden yer aldığı şekilde, bilgi ve belgelerin üçüncü kişilerle paylaşımı yasaklanmaktadır. Elbette ki gizlilik bu tür sözleşmelerin olmazsa olmaz bir unsurudur. Zira bir danışman, müşterisinin bilgilerini haiz olur ve onu üçüncü kişilere ifşa ederse, bu istenmeyen sonuçlara yol açar. Aynı şekilde müşteri de danışmandan elde ettiği bilgileri ifşa ederse aynı sonuçlar doğar. Bu, neredeyse tüm sözleşmelerde yer alan ortak akıl düzenlemelerdir.

Oysa inceleme raporlarında, bu husus sanki orta yerde gizli tutulması gereken bir formül, sihirli bir know how varmış da şirketler onu teslim alıp başkalarına ifşa edemezmiş, satamazmış gibi bir değerlendirme yapılarak, olay gayrimaddi bir hakkın varlığına yönlendirilmektedir.

Yukarıda verilen bilgilerden hemen anlaşılacağı üzere, orta yerde merkez şirketler tarafından, topluluk şirketlerine alıp kullanması için ve paket halinde bir ürün haline getirilmiş bir gayrimaddi hak ya da raporlarda yer alan deyimlerle know how yoktur. Merkez şirketler, yapmış olduğu maliyetleri birebir yansıtırken, bir paket halinde satılmış veya kiraya verilmiş ve böylece şirket kullanımına terk edilmiş böyle bir gayrimaddi hak olmayıp, merkez şirketler fiilen bu işlerin ameliyesini üstlenmekte, devamlı surette hizmet sunmakta, yani bir gayrimaddi hakkı verip kenara çekilmemektedir.

Şayet inceleme raporlarındaki bu anlayış doğru kabul edilirse, şirketlerin aldığı tüm hizmetlerin (bilhassa danışmanlık hizmetlerinin) know-how transferi olduğunun kabulü gerekir. Zira hiçbir basiretli tacir, konusunda bilgi ve tecrübe sahibi olmayan kişiden hizmet almaz. Bu mantık ile hareket edildiğinde, bir dava takibi için hukuki görüşü alınan avukata yapılan ödemenin de gayrimaddi hak ödemesi olarak kabul edilmesi gerekir. Zira bu durumda hukuki görüş veren avukat, ilgili mevzuat alanında bilgi ve tecrübe sahibi olmak durumundadır. Örnekleri çoğaltmak mümkün olmakla birlikte, bu şekildeki bir anlayışın makul olmadığı kanaatimizce açık olduğundan gerekli değildir. Aksi bir yorum; Gelir Vergisi Kanunumuzun 65/2'nci maddesinde yer alan **“Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır”** hükmünün yok sayılmasını gerektirir.

#### IV. VERGİ İNCELEMELERİNDE GAYRİMADDİ HAK KİRALAMASI OLARAK DEĞERLENDİRİLEN BU HİZMETLER ESASEN SERBEST MESLEK FAALİYETİ VEYA TİCARİ FAALİYET NİTELİĞİNDEDİR:

Vergi inceleme raporlarında, detayını yukarıda belirttiğimiz hizmetlerin tamamı, bir know how olarak değerlendirilmekte ve sanki bir know how paketi içerisinde topluluk şirketlerine bir kerede sunulmuş gibi değerlendirmelerde bulunmaktadır. Raporlarda önce know how'un sınai, ticari ve bilimsel alanda edinilmiş bilgi birikimi olduğu hakkında açıklamalar yapılmakta, ardından know-how'un bir gayrimaddi hak olduğu ve bunun vergi kanunlarımızdaki karşılığının da GVK'nun 70'nci maddesinde geçen **“sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı”** olduğu ve bunun da gayrimaddi hak kirası olarak değerlendirilerek **“ülkeler arasındaki vergi anlaşması hükümleri de el verdiğiinden”** Türkiye'de stopaja tabi tutulması gerektiği gibi kanuni dayanağı olmayan değerlendirmeler yapılmaktadır.

Üstelik bu değerlendirmelerin ardından orta yerde bir gayrimaddi hak varmış gibi **“know how”** adı altındaki bir gayrimaddi hak **KİRAYA VERİLMİŞ** değerlendirilmesinde bulunmaktadır.

Neden orta yerde bir hak vardır ve bu hak nasıl ve hangi bedelle kiraya verilmektedir, bunun anlaşılabilmesi mümkün değildir.

Bunu anlayabilmek için, öncelikle GVK'nun 70'nci maddesinde belirtilen hakların mahiyetini incelemek gerekir.

GVK'nın gayrimenkul sermaye iradının tarifi başlıklı 70'nci maddesinin birinci fıkrasının 5'nci bendi aynen şu şekildedir:

*“5. Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanunî mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.)”*

Yukarıdaki madde hükmünden görüleceği üzere kiraya verilebilecek hakların hepsi birer üründür, tanımlanabilir vaziyettedir ve **KARŞI TARAFIN KULLANIMINA TERKEDİLEBİLİR** mahiyettedir. Bu durum da gayet doğaldır. Zira bir şeyin kiralanabilmesi için orta yerde kiralamaya konu bir varlık olmalıdır. Bu varlık eğer maddi değilse, gayrimaddi olarak tanımlanabilir. Ancak bunun için neticesi alınmış veya bir ürün haline getirilmiş bir sonuç olmalıdır.

Vergisel açıdan bir gayrimaddi varlığın tescilli olup olmadığının önemi bulunmamaktadır. Her ne kadar hak sahipleri, ihlale karşı kendilerini güvence altına alabilmek amacıyla eğer mümkünse bunları ilgili bir makama tescil ettirirler ama bu, Kanunda şart koşulmamıştır. Ancak konumuz açısından önemli olan şey, orta yerde kiraya verilebilecek tecrübeye dayalı bilgi birikiminden oluşturulmuş bir ürünün olması ve o ürünün de sahibi lehine bir hak teşkil etmesi gerektiğidir. Bu hak ister bir marka, ister isim hakkı, ister resim, ister desen gibi bir eser isterse de sınai, ticari veya bilimsel alanda elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerin **KULLANMA HAKKI VEYA KULLANMA İMTİYAZI** olsun, orta yerde kiracının kullanımına terk edilebilecek somut bir şey olmalıdır.

Olayımız açısından değerlendirildiğinde de, orta yerde sınai, ticari veya bilimsel tecrübe olması, bunun tanımlanabilir bir ürün haline getirilmiş olması ve kiracının o ürünü kullanabilir durumda olması gerekir. Bu ürün yazı ortamında, bir formül olarak, bir bilgisayar programı şeklinde vb. olabilir, yeter ki kiracısı bunu teslim alsın ve teslim aldığı bu hakkı **KENDİ İMKANLARIYLA KENDİ SORUMLULUĞU ALTINDA KULLANSIN**. Şayet orta yerde sahibine ait ticari, sınai ve bilimsel alanda edinilmiş bir tecrübeye dayalı bir bilgi birikimi varsa ve bu bilgi birikimi yukarıda belirtildiği şekilde bir ürün halinde değil devamlı olarak ihtiyaç sahibinin ihtiyacına veya hizmeti sunanın yönlendirmelerine veyahut da içinde bulunulan durumun gerekliliklerine göre bir hizmet şeklinde sunuluyorsa, işte bu gayrimaddi hak kiralaması değil, serbest meslek faaliyeti veyahut ticari kazanç olarak değerlendirilebilir.

**“İRAT” ile “FAALİYETİ” ayıran şey de budur. Elbette ki ister irat ister faaliyet şeklinde olsun, bunu sunanın alanında elde edildiği tecrübesi ve bilgi birikimi vardır ve bu zaten olayın gerekliliğidir. Ancak önemli olan bunun sunum şeklidir. Eğer inceleme raporlarında iddia edildiği gibi her tür tecrübeye dayalı bilgi birikimini gayrimaddi hak olarak değerlendirecek olursak, o zaman serbest meslek faaliyetinden veya ticari faaliyetten söz etme imkanı kalmaz. Tek kazanç unsuru gayrimaddi hak kirası şeklinde tezahür eden bir gayrimenkul sermaye iradı olur. Bu durum GVK’nun 65’nci maddesinde düzenlenmiş “serbest meslek kazancı” düzenlemelerini yok saymak veya bu düzenlemeleri boş yere yapılmış zaten uygulanamaz olan düzenlemeler olarak kabul etmek anlamına gelir. Bu da kanun dışı ve mantığı olmayan bir yorum tarzıdır. Aynı şey çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının 14’ncü maddelerinde düzenlenen “serbest meslek faaliyetleri” için de geçerlidir.**

- Örneğin, bir malın üretim yöntemini gösteren önceden hazırlanmış bilgileri bir rapor veya bilgisayar ortamında karşı tarafa kiraya veren ve karşı tarafın (kiracının) bu üretim yöntemini kendi imalatında kullandığı bir durumda elbette ki gayrimenkul sermaye iradının varlığından söz edilebilir. Zira geliri elde eden kişi, bu bilgileri hazır durumda karşı tarafın kullanımına terk etmekte, ayrıca bir hizmet vermeye devam etmemektedir. Oysa ki aynı firmanın, karşı taraf siparişine bağlı olarak üretim yöntemi geliştirmek üzere çalışmalar yapması, firmanın üretim yöntemlerini, verimliliğini vs. takip etmesi serbest meslek faaliyetidir.
- Bir malın terkiğini oluşturan formülün kiralama suretiyle karşı tarafın kullanımına terk edilmesi, bir gayrimaddi hak kirası olarak kabul edilebilir. Zira malın formülünü hazırlayan firmanın, bu noktadan sonra sunduğu bir hizmet yoktur. Ancak bir malın formülünün hazırlanması konusunda ücreti mukabili hizmet sunulması, gayrimaddi hak kirası değil, serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilir.
- Bir denetim firmasının iç denetim için hazırladığı manüel, ücreti mukabili müşterisine kiralaması ve müşterinin iç denetçilerinin bu manüel yapacakları denetim çalışmalarında kullanması durumunda gayrimaddi hak kirasından söz edilebilir. Ama denetim firmasının müşterisinde bizzat iç denetim yapması serbest meslek faaliyetidir.
- Bir bilgisayar programının “copyright” ını yani çoğaltma, değiştirme, topluma dağıtma, gösterme gibi haklarının kiralanması gayrimenkul sermaye iradıdır çünkü program hazır paket halinde kullanıma terk edilmiştir. Oysa işletmede kullanılma ve/veya müşterilere satışını yapmak üzere bir bilgisayar programının özel olarak hazırlanması halinde serbest meslek faaliyeti söz konusudur. Bu örnekte, bilgisayar programcısının bilgi birikimi ve know how’undan elbette söz edilecektir ama bu bir hakkın kiralanması değil bir serbest meslek faaliyetidir. (GİB İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın Gelir İdaresi Başkanlığı’nın yazısına dayanarak yayımlamış olduğu 2010/4 Sayılı Uygulama Tamimi)

- Bir kişi veya şirketin, elindeki mşşteri listesini bedeli mukabili satması veya kiraya vermesi, bir gayrimaddi hakkın devri veya kiralanması olarak değerlendirilebilir. Oysa ki bir kişi veya şirketin, piyasa araştırması yaparak veya kişisel ilişkilerini kullanarak bedeli karşılığında mşşteri bulmak için uğraş içinde olması bir faaliyettir, serbest meslek faaliyeti olarak da ticari komisyonerlik kapsamında ticari kazanç olarak da değerlendirilebilir ama bunun gayrimaddi hak olarak veya irat olarak değerlendirilmeyeceği tartişmasıdır.
- Bir doktorun geliştirdiği tedavi yöntemiyle hastasını tedavi etmesi sonucu elde ettiği kazanç serbest meslek kazancıdır. Aynı doktorun geliştirdiği bir tedavi yöntemine ilişkin bilgileri bir başka doktora devretmesi gayrimaddi hak olarak değerlendirilebilir.

Uygulamadan ve yukarıda yaptığımız açıklamalardan anlaşılacağı üzere merkez şirketler ile topluluğa bağlı tüm şirketlerin yapmış olduğu anlaşma, aslında ortak hizmet alımı anlaşmasıdır. Bu hizmetlerden bir kısmı merkez şirketlerde doğrudan sözleşmeli personel alıştırma yahut bunların yetersiz kaldığı durumlarda üçüncü kişilerden hizmet satın alma şeklinde gerçekleşmektedir. Bu hizmetleri pilot firmalar olarak alan merkez şirketler, hizmetlerden tüm grup firmalarının yararlanmalarını sağlamakta ve maliyetini de genellikle birebir (zerine hiçbir kar koymaksızın) eşitli dağıtım anahtarları vasıtasıyla grup firmalarına yansıtmaktadırlar. Bu şekilde birden çok firmanın birden çok kere ayrı ayrı yerlerden alacakları hizmete göre veya her firmanın ayrı ayrı personel istihdam etmesi merkezde tek bir yerde bu masraflar oluşturularak nispeten çok daha ucuza mal edilmektedir. Üstelik bu yolla grup adına ortak politika ve stratejiler geliştirilmekte ve yürütülebilmektedir.

Peki, bu şekilde ortak hizmet alımı yapılması yerine her bir firma ayrı ayrı üçüncü kişilerden hizmet alsaydı, rneğin Türkiye’de mukim bir topluluk şirketi, yurt dışındaki finansal danışmanlardan, hukuk bürolarından, sigorta brokerlerinden, komisyonculardan, acentelerden, teknik danışmanlardan vs. doğrudan hizmet alsaydı, yine gayrimaddi haklardan söz edilebilir miydi? Elbette ki bunlar serbest meslek hizmeti olarak kabul edilecek ve onun tabi olduğu kurallara göre vergileme yapılacaktır.

Peki, ne oldu da bunlar ayrı ayrı yerlerden değil de yukarıda belirtildiği şekilde tek yerden topluca tedarik edildiğinde gayrimaddi hak haline geldi? Bu sorunun cevabını bulmak mümkün değildir.

Üstelik genelde yapılan şey bir maliyet dağıtımıdır ve maliyetler, kar konulmadan birebir esasa göre dağıtılmaktadır. Orta yerde bir gayrimaddi hak olsa bu hakkın maliyetlerden bağımsız olarak transfer fiyatlaması kuralları çerçevesinde maliyet bedelinden çok farklı esaslara göre belirlenmiş değerleri olurdu ve bu bedel merkez şirketler tarafından talep edilirdi.

**V. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADINDAN BAHSEDEBİLMEK İÇİN ORTA YERDE KİRALANAN BİR ŞEY (VARLIK VEYA HAK) OLMALI VE BU ŞEY BORÇLAR KANUNU HÜKÜMLERİ ÇERÇEVESİNDE KİRAYA VERİLMİŞ OLMALIDIR:**

Kira konusu olabilecek bir hakkın tanımlanamadığını, karşı tarafın kullanımına terk edilen bir hak olmadığını, orta yerde olanın sadece serbest meslek faaliyeti çerçevesinde alınan hizmetler olduğunu yukarıda belirtmiştik. Üstelik hizmet bedelinin genellikle maliyetlerin birebir yansıtılması çerçevesinde faturalandığını da vurgulamıştık. Bu noktada bir de bir kazancın gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilebilmesi için orta yerde bir kira(=irat) olması gerektiğini de vurgulamak gerekir.

Borçlar Kanunu'nun 299'ncü maddesine göre kira sözleşmesi, kiraya verenin bir şeyin kullanılmasını veya kullanmayla birlikte ondan yararlanılmasını kiracıya bırakmayı, kiracının da buna karşılık kararlaştırılan kira bedelini ödemeyi üstlendiği sözleşmedir.

Aynı Kanunun 301'nci maddesine göre kiraya veren, kiralananı kararlaştırılan tarihte, sözleşmede amaçlanan kullanıma elverişli bir durumda teslim etmek ve sözleşme süresince bu durumda bulundurmakla yükümlüdür.

Mezkur Kanunun 334'üncü maddesine göre, kiracı kiralananı ne durumda teslim almışsa, kira sözleşmesinin bitiminde o durumda geri vermekle yükümlüdür.

Görüldüğü üzere bir kiralama ilişkisinde, orta yerde kiralanebilecek bir şey (varlık veya hak) olması gerekir. Bu bir kerede kiracının kullanımına terk edilir, kiracı anlaşılan sürede bu şeyi kullanır ve kiralayana süre sonunda teslim eder.

Oysa bu tip sözleşmelerde böyle bir şey yoktur. GVK'nun 70'nci maddesinde belirtilen varlık ve hakların hepsi teslim/kullanıma terk edilmeye uygun, somut şeylerdir. İşte bu noktada da İRAT ile FAALİYET arasındaki fark ortaya çıkmaktadır. Merkez şirketler ile grup firmaları arasındaki ilişki bir kiralama ilişkisi değil bir hizmet (faaliyet) ilişkisi olarak cereyan etmektedir.

**VI. MERKEZ ŞİRKETLERİN ELDE ETTİĞİ GELİRLER DAR MÜKELLEF KURUMCA ELDE EDİLEN HAK SATIŞ GELİRİ DE DEĞİLDİR:**

Her ne kadar inceleme raporlarında merkez şirketlerin elde ettiği gelir, GVK'nun 70'inci maddesi kapsamında bir gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilip, hak satışı kapsamında görülme de, yine de bu konuya değinmekte fayda vardır. Zira KVK'nun 30'uncü maddesine göre dar mükellef kurumlara yapılan gayrimenkul sermaye iradı ödemelerinin yanı sıra telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında yapılan ödemeler de stopaj konusuna alınmıştır. Bu düzenleme, bir an için akla sınai, ticari, bilimsel alanlarda elde edilmiş tecrübeye dayalı bilgi birikimin kullanma hakkı veya kullanma imtiyazının sadece kiralınmasının değil satışının da stopaja tabi olduğunu getirmektedir.

Oysa ki yukarıda ve aşağıda yaptığımız açıklamalardan anlaşılacağı üzere, orta yerde kiraya konu edilebilecek bir fikri ürün olmadığı gibi satışa konu edilebilecek bir fikri ürün de yoktur. Zira fikri bir ürün kiralaması/satışı değil, hizmet ifası (FAALİYET) vardır. Hizmet karşılığı merkez şirket maliyetleri kadar (birebir) yapılan ödemelerin de kira/satış bedeli olarak yorumlanamayacağı çok açıktır.

**VII. MERKEZ ŞİRKETLERİN VERDİĞİ HİZMETLER, GVK’NUN 65’İNCİ MADDESİ UYARINCA SERBEST FAALİYETİDİR VE GEREK GVK GEREKSE VERGİ ANLAŞMASI HÜKÜMLERİ UYARINCA GELİRİ ELDE EDEN DAR MÜKELLEF KURUMLAR BAKIMINDAN SERBEST MESLEK KAZANCI HÜKÜMLERİNE GÖRE VERGİLENDİRİLEBİLİR:**

Yukarıdaki bölümlerde merkez şirketlerin elde ettiği gelirin bir gayrimenkul sermaye iradı olmadığı belirtilmiştir. Merkez şirketlerin hizmet sözleşmesi kapsamında yaptığı faaliyetler serbest meslek faaliyeti olarak kabul edilmektedir.

Türkiye’de faaliyet gösteren tam mükellef kurumların elde ettiği gelirler esas itibariyle ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmekle birlikte, dar mükellef kurumların vergilemesi, KVK’nun 3’üncü ve 22’nci maddelerine göre tıpkı gerçek kişilerde olduğu gibi GVK’nda sayılan yedi gelir unsurunun her birinin tespitine ilişkin GVK hükümleri uygulanır. Bu yüzden tam mükellef kurumun serbest meslek kazancından söz edilemezken dar mükellef kurumların serbest meslek faaliyetleri GVK’nun 65 ila 68’inci maddelerinde yer alan serbest meslek kazancının tespitine yönelik düzenlemeleri çerçevesinde vergilendirilir.

OECD modeli vergi anlaşmalarında kurumların serbest meslek kazancı elde edemeyecekleri kabul edilip bunların serbest meslek faaliyetlerinin, eğer kaynak ülkede (Türkiye) bu faaliyetleri görmek için bir işyeri varsa, o zaman ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirileceği kabul edilmektedir. Bu yüzden Türkiye’nin imzaladığı son anlaşmaların (Örneğin Almanya ile imzalanan yeni Anlaşma) serbest meslek faaliyetlerine ilişkin 14’üncü maddelerinde sadece gerçek kişilerden söz edilmektedir. Ne var ki daha önce yapılmış anlaşmaların hemen hepsinde, kurumların da serbest meslek kazancı elde edeceklerine ilişkin düzenlemeler vardır.

Bu tip anlaşmaların 14’üncü maddeleri şöyledir;

*“1. Bir Akit Devlet mukiminin serbest meslek faaliyetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde ettiği gelir, yalnız bu Devlette vergilendirilebilecektir. Bununla beraber, eğer bu faaliyetler diğer Devlette icra edilirse ve eğer:*

*a) Kişi bu diğer Devlette bu faaliyetleri icra etmek için sürekli kullanabileceği bir sabit yere sahip ise; veya*

b) Kişi bu diğer Devlette, söz konusu hizmet veya faaliyetleri icra etmek amacıyla 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde (bazı anlaşmalarda bir takvim yılında denilmektedir), bir veya birkaç seferde 183 gün veya daha fazla kalırsa,

Söz konusu gelir, aynı zamanda diğer Akit Devlette de vergilendirilebilir. Böyle bir durumda, olayına göre, ya yalnızca söz konusu sabit yere atfedilebilen gelir, ya da yalnızca bu diğer Devlette bulunan süre içinde icra edilen hizmet veya faaliyetlerden elde edilen gelir, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bir Akit Devlet teşebbüsünün serbest meslek faaliyetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde ettiği gelir, yalnız bu Devlette vergilendirilebilecektir. Bununla beraber, eğer bu faaliyetler diğer Devlette icra edilirse ve eğer :

a) Teşebbüs, bu hizmet veya faaliyetleri icra etmek üzere bu diğer Devlette bir işyerine sahip olursa; veya

b) Hizmetlerin icra edildiği süre veya süreler, herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşarsa,

Söz konusu gelir, aynı zamanda bu diğer Akit Devlette de vergilendirilebilir.

Böyle bir durumda, olayına göre, ya yalnızca söz konusu işyerine atfedilebilen gelir, ya da yalnızca bu diğer Devlette icra edilen hizmet veya faaliyetlere atfedilebilen gelir, bu diğer Devlette vergilendirilebilir. Her iki durumda da, bu teşebbüs, söz konusu gelir dolayısıyla bu diğer Akit Devlette bu Anlaşmanın 7'nci maddesi hükümlerine göre vergilendirilmeyi, yani söz konusu gelir bu diğer Devlette bulunan bir işyerine atfedilebilirmiş gibi vergilendirilmeyi tercih edebilir. Bu tercih, bu diğer Devletin söz konusu gelir üzerinden tevkif suretiyle vergi alma hakkını etkilemeyecektir.

3. "Serbest meslek faaliyetleri" terimi, özellikle bağımsız olarak yürütülen bilimsel, edebi, artistik, eğitici ve öğretici faaliyetleri, bunun yanı sıra, doktorların, avukatların, mühendislerin, mimarların, dişçilerin, muhasebecilerin bağımsız faaliyetlerini ve özel mesleki bilgi ve maharet gerektiren diğer faaliyetleri kapsamına alır."

Görüldüğü gibi, serbest meslek faaliyeti açısından gerçek kişi-kurum ayırımı yapılmamış, mukim-teşebbüs gibi anlaşmada hem gerçek kişileri hem de kurumları kavrayan ibareler kullanılmıştır. Halbuki örneğin Almanya ile yapılan Anlaşmanın (Resmî Gazete:24.1.2012-28183) serbest meslek faaliyetlerine ilişkin 14'ncü maddesinde "Bir Akit Devletin mukimi olan bir gerçek kişinin serbest meslek hizmetleri" denilerek serbest meslek faaliyetinden dolayı sadece gerçek kişilerin gelir elde edebileceği anlayışı benimsenmiş, yine Anlaşmanın işyerini tanımlayan 5'inci maddesinin "b" bendinde "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 tedarikleri" dolayısıyla kaynak ülkede işyeri olduğu kabul edilerek ve Anlaşmanın ticari

kazançlara ilişkin 7'nci maddesinde de “Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir.” denilerek, eğer yukarıdaki tanıma uygun olarak işyeri oluşmuşsa, bu işyerine atfedilen kazancın kaynak ülkede ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilebileceği öngörülmüştür.

Ancak yukarıda belirttiğimiz üzere önceki anlaşmalar, bir kurumlar vergisi mükellefinin serbest meslek faaliyetlerinin “serbest meslek kazancı” olarak vergilendirileceğine amirdir.

Kaldı ki konumuz açısından merkez şirketlerin bu hizmetlerinin serbest meslek faaliyeti mi yoksa ticari faaliyet mi sayılması gerektiği, sonucu değiştirmemektedir. Zira pratikte merkez firmalar, bu faaliyetler için Türkiye’de işyeri açmamakta ve yine faaliyetin gerçekleştiği 12 aylık kesintisiz dönemde (veya bir takvim yılında) 183 günden daha fazla süre Türkiye’de faaliyet göstermemektedirler. Bu şartlar gerçekleşirse, Türkiye’nin vergileme hakkının olduğu tartışmasızdır.

GVK’nun 65 nci maddesine göre serbest meslek faaliyeti, sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.

Keza anlaşmaların 14’üncü maddelerinde de yukarıda da belirtilen benzer bir tarife yer verilmiştir. Buna göre, “serbest meslek faaliyetleri” terimi, özellikle bağımsız olarak yürütülen bilimsel, edebi, artistik, eğitici ve öğretici faaliyetleri, bunun yanı sıra, doktorların, avukatların, mühendislerin, mimarların, dişçilerin, muhasebecilerin bağımsız faaliyetlerini ve özel mesleki bilgi ve maharet gerektiren diğer faaliyetleri kapsamına alır.

Bu kapsamda, merkez şirketlerin hizmet sözleşmesi kapsamında yukarıdaki tanımlamaya giren uzman personelleri istihdam etmek veya yine bu tanımlamaya giren kişi ve kurumlardan hizmet satın almak suretiyle sürdürdüğü danışmanlık faaliyetleri ve yönetim hizmetleri, serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilir.

Nitekim Maliye Bakanlığı da, merkez firmaların veya holding niteliğindeki firmaların, grup şirketlerine sunduğu yönetim, koordinasyon, kontrol, danışmanlık gibi hizmetlerin, serbest meslek faaliyeti olduğunu kabul etmektedir. Aşağıda belirtmiş olduğumuz Tebliğ düzenlemesi ile özelgelerden bunu açıkça görmek mümkündür;

- 1 Seri Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ'in (Resmi Gazete: 18.11.2007-26704) ("Grup İçi Hizmetler" başlıklı 11 nci maddesi aşağıdaki gibidir ;

*"11- Grup İçi Hizmetler*

*11.1- Grup İçi Hizmetlerin Tanımı ve Kapsamı*

*Grup içi hizmet, ilişkili şirketler arasında gerçekleşen, genellikle ana şirketin bağlı şirketlerine veya aynı gruba bağlı şirketlerden birinin diğerlerine verdiği hizmetleri ifade etmektedir. Bu hizmetler tüm grup için yönetim, koordinasyon ve kontrol işlevlerinin sağlanmasını da içermekte olup, bu tür hizmetleri sağlamanın maliyeti, ana şirket, bu amaç için görevlendirilen bir grup üyesi veya diğer bir grup üyesi (grup hizmet merkezi) tarafından üstlenilebilmektedir.*

*Grup içi hizmetlerle ilgili olarak;*

- Hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığı,*
- Hizmeti alan şirket/şirketlerin söz konusu hizmete ihtiyacı olup olmadığı,*
- Hizmetin alınmış olması halinde hizmet bedelinin emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir.*

*....."*

Tebliğ düzenlemesinden görüleceği üzere, grupların merkez firmaları tarafından yürütülen merkezi hizmetler, adı üstünde bir hizmet yani faaliyet olarak değerlendirilmektedir. Kaldı ki aynı Tebliğ'de, gayrimaddi haklar ayrı bir bölümde (10. Maddede) ele alınarak grup içi hizmetlerden ayrı olarak değerlendirilmiştir. Ya da başka bir söyleyişle grup içi hizmetlerin gayrimaddi haklarla ilgili bölümde değerlendirilmemesi bile onun gayrimaddi hak olmadığını göstermektedir. Bu da zaten olması gereken yorum tarzıdır. Aynen şöyledir;

*"10- Gayrimaddi Haklar*

*10.1- Gayrimaddi Hakların Tanımı*

*Gayrimaddi haklar, 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 hakkını ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle, gayrimaddi haklar patent, ticari marka, ticari unvan, tasarım ya da model gibi sınai varlıkların kullanım hakkı ile edebi, sanatsal eserlerin mülkiyet hakları ile ticari bilgi birikimi (know how) ve ticari sırlar gibi fikri hakları kapsamaktadır. Gayrimaddi haklar özellikleri nedeniyle ticari gayrimaddi haklar ve pazarlama amaçlı gayrimaddi haklar olmak üzere iki grup altında değerlendirilmektedir. Ticari gayrimaddi haklar bir malın üretiminde ya da bir hizmetin sağlanmasında kullanılan patentler, know-how, dizaynlar ve modeller ile müşterilere transfer edilen ya da ticari faaliyetin işletiminde*

*kullanılan (bilgisayar yazılım programları gibi) ticari varlık niteliğine sahip gayrimaddi hakları ifade etmektedir.*

*Pazarlama amaçlı gayrimaddi haklar ise, bir ürün ya da hizmetin ticari amaçlı olarak kullanımına yardımcı olan ticari markalar ve ticari unvanlar, müşteri listeleri, dağıtım kanalları ile ilgili ürün açısından önemli bir promosyon değerine sahip nevi şahsına münhasır isimler, semboller ya da resimler gibi gayrimaddi hakları ifade etmektedir.*

*royalty (gayrimaddi hak bedeli) ödemesi biçiminde de gerçekleşebilir.*

.....”

- **GİB Adana Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 21.11.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.01.16.01-2010-1060-KV-94**

Bu özelgede, yurt dışı ilişkili firmadan yönetim, finans, pazarlama, satın alma, insan kaynakları, bilgi teknolojileri, stratejik planlama ve iş birimleri yönetimi ile grubun teknoloji ve inovasyon merkezlerinden ayrıca lisans sözleşmesi kapsamında royalty hizmetleri satın alındığı ve bu ödemelerin vergisel niteliği sorulmuş, cevaben royalty lisansının gayrimaddi hak olduğu, ancak yurt dışında mukim ilişkili şirketin sunduğu yönetim, finans, pazarlama, insan kaynakları, satın alma, stratejik planlama ve iş birimleri yönetimi gibi hizmetler karşılığında elde ettiği kazancın, serbest meslek kazancı niteliğinde olduğu ve Anlaşmanın “Serbest Meslek Faaliyetleri” ni düzenleyen 14 ncü maddesinin uygulanacağı cevabı alınmıştır.

Görülmektedir ki, halen Gelir İdaresi Başkanlığı’nın özelge havuzunda bulunan bu görüş, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın resmi görüşüdür ve başka bir mükellefin ve bu kapsamda Müvekkil Şirketin konu hakkındaki soracağı aynı soruya aynı cevabın alınacağı bellidir. Bu Vergi Usul Kanunun 413 ncü maddesinde düzenlenmiş bulunan “*Gelir İdaresi teşkilatınca, aynı konuda aynı yönde özelge verileceği*” kuralının bir gerekliliğidir.

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın bu görüşü vermesi normal ve doğrudur. Çünkü bu İdare, Türkiye’nin imzalamış olduğu çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının yorumlanması konusunda Türkiye’nin üyesi olduğu OECD nin vergi anlaşmaları hakkındaki yorumlarına itibar etmek durumundadır. OECD nin konuyu nasıl yorumladığına ileriki bölümlerde yer verilecektir.

- **GİB İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 07.01.2012 Tarih ve 4.35.16.01-176300-26 sayılı Özelgesi**

GİB internet sitesindeki özelge havuzunda bulunan bu özelgede de yine yurt dışında mukim ilişkili şirketin hizmet sözleşmesi kapsamında stratejik yönetim, kuruluş, grup insan kaynakları ve teknik hizmetler sunduğu belirtilip, bu hizmetlerin niteliği hakkında İdarenin görüşü istenmiş, İdare tarafından verilen özelgede, **stratejik yönetim, kuruluş, grup insan kaynakları ve teknik hizmetler konularında yaptığı hizmet alımlarının, fikri ve sınai mülkiyet konusu olmayan genel nitelikte bir hizmet olması**

koşuluyla, serbest meslek kazancı addedileceği, genel bir hizmet niteliği arz etmeyip fikri ve sınai mülkiyet konusu olması halinde ise gayrimaddi hak olarak değerlendirileceği belirtilmiştir.

Makalemizin yukarıdaki bölümlerde, merkez şirketlerin masraf dağıtım sözleşmeleri tahtında verdiği hizmetlerde her hangi bir fikri veya sınai mülkiyet olmadığı, yapılanın sadece bu firmaların istihdam ettiği personelden veyahut dışarıdan aldıkları hizmetlerden tüm grup firmalarınca yararlandığı için bunların masraflarının paylaşılması olduğunu dile getirmiştik.

- GİB Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 06.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.45.15.02-VUK-27-11-17 sayılı Özelgesi

Bu özelgede, Türkiye'de mukim bir şirketin plastik sandık üretimi sırasında ürün geliştirme sorumluluğu kapsamında ürün geliştirme sürecine yönelik olarak Türkiye'de her hangi bir işyeri bulunmayan Lübnan'da mukim firmadan teknik hizmet ve danışmanlık hizmeti satın alındığı belirtilerek bu hizmet karşılığı yapılan ödemelerin vergisel niteliği sorulmuş, yurt dışında mukim firmaca sunulan teknik hizmet, destek ve danışmanlık hizmetlerinin, iki ülke arasındaki vergi anlaşmasının 14 ncü maddesine göre serbest meslek hizmetlerinin sadece gerçek kişilerce elde edilebileceği, kurumların bu nitelikteki hizmetlerinin ticari kazanç sayılacağı yani Lübnanlı firmanın ticari kazancı olduğu ve Türkiye'de işyerinin olmaması koşuluyla Türkiye'de vergilenemeyeceği cevabı alınmıştır.

Ayrıca, yazı konumuzla yakından ilgili aşağıdaki özelgelere;

- Dar mükelleflere **EĞİTİM, TEKNİK DESTEK, GÜNCELLEME, BAKIM, DANIŞMANLIK vb. hizmetleri** karşılığında yapılan ödemelerin **serbest meslek kazancı** olarak vergilendirilmesi gerektiği (20.02.2013 tarih ve 31 sayılı özelge),
- Dar mükelleflere **PROJE HİZMETİ / PROJE MÜHENDİSLİK HİZMETİ** karşılığında yapılan ödemelerin **serbest meslek kazancı** olarak vergilendirilmesi gerektiği (16.12.2004 tarih ve 60582 sayılı özelge),
- Dar mükelleflere **EĞİTİM HİZMETİ , MÜHENDİSLİK, MONTAJ, DANIŞMANLIK, ÖZEL YAZILIM HAZIRLANMASI ve tercüme hizmetleri** karşılığında yapılan ödemelerin **serbest meslek kazancı** olarak vergilendirilmesi gerektiği (28.08.2013 tarih ve 85 sayılı özelge),
- Dar mükelleflere **TEKNİK HİZMET VE DANIŞMANLIK HİZMETİ** karşılığında yapılan ödemelerin **serbest meslek kazancı / ticari kazanç** olarak vergilendirilmesi gerektiği (19.11.2012 tarih ve 1177 sayılı özelge)
- Dar mükelleflere **TEKNİK EĞİTİM HİZMETİ** karşılığında yapılan ödemelerin **serbest meslek kazancı** olarak vergilendirilmesi gerektiği (22.12.2011 tarih ve 2285 sayılı özelge),
- Dar mükellef kurum tarafından **hammadde ve yardımcı malzeme alımları için en iyi fiyat ve vade koşullarını sağlanması, en iyi sözleşme koşullarını oluşturulması, mal ve hizmetlerin sağlanmasına**

*yönelik etkinliklerin yönetimini sağlanması, yurtdışından yapılacak hammadde, yardımcı madde, yedek parça vb. alımlarına ilişkin sigorta poliçelerinin sağlanması karşılığında yapılan ödemelerin serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi gerektiği (30.01.2012 tarih ve 371 sayılı özelge),*

belirtilmiştir.

Kurumlarca verilen hizmetlerin bazı anlaşmalarda serbest meslek değil ticari faaliyet addedildiği konusunda makalemizin bu bölümünün başındaki açıklamalara bakılması yeterlidir.

Vurgulamak istediğimiz husus, bu özelgelerde de teknik hizmet ve danışmanlık hizmetlerinin gayrimaddi hak olarak değerlendirilmediğidir.

**VIII. MERKEZ ŞİRKETLERİN VERDİĞİ HİZMETLERLE İLGİLİ SÖZLEŞMELERDEKİ “GİZLİLİK” MADDELERİ, BUNLARIN SUNDUĞU HİZMETLERİ BİR “GAYRİMADDİ HAKKA” DÖNÜŞTÜRMEZ:**

Sözleşmelerde, hemen her türlü ticari ve hizmet sözleşmesinde yer aldığı şekilde, bilgi ve belgelerin üçüncü kişilerle paylaşımı yasaklanmaktadır. Elbette ki gizlilik bu tür sözleşmelerin olmazsa olmaz bir unsurudur. Aksi durum grup sırlarının ifşası sonucunu doğurabilir. İnceleme raporlarında, bu hususu sanki orta yerde gizli tutulması gereken bir formül, sihirli ve çok değerli bir know how varmış da grup şirketleri onu teslim alıp başkalarına ifşa edemezmiş, satamazmış gibi bir değerlendirme yapılarak, olay gayrimaddi bir hakkın varlığına yönlendirilmektedir. Böyle bir değerlendirme tarzına itibar edilemez.

Masraf dağıtım sözleşmelerinde, gizli tutulması gereken bir formül, bir desen, bir çizim, bir yöntem vb. yoktur. Alelade bir hizmet sözleşmesinde yer alan alelade bir gizlilik maddeleri yer almaktadır.

**IX. ÇİFTE VERGİLEMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI DA MERKEZ ŞİRKETE YAPILAN ÖDEMELERİN GAYRİ MADDİ HAK OLARAK NİTELENDİRİLMESİNE UYGUN OLMAYIP, VERGİ ANLAŞMALARI HÜKÜMLERİNİN YORUMLANMASINA İLİŞKİN OLARAK TÜRKİYE’NİN UYMAKLA MÜKELLEF OLDUĞU OECD VERGİ ANLAŞMASI YORUMLARI DA, HİZMETLERİN BİR HAK OLARAK DEĞİL BİR FAALİYET OLARAK YORUMLANMASI GEREKTİĞİNİ BELİRTMEKTEDİR:**

Vergi Anlaşmalarının 12 nci maddelerinde gayrimaddi hak bedelleri tanımlanırken, GVK’nun daha önceden belirtmiş olduğumuz 70 nci maddesinde yer alan tarife benzer şekilde, “sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her çeşit telif hakkının veya her çeşit 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 bedeller” şeklinde bir tanımlama yapılmıştır.*

Yukarıda yaptığımız açıklamalarda da belirttiğimiz üzere, orta yerde bir gayrimaddi hak olabilmesi için, devri kabil (kiralama veya satış yoluyla) bir fikri ürün olması gerekir. Devri kabil bir fikri ürün yok ise doğal olarak gayrimaddi haktan da söz edilemez. Bu durumda, olayın özelliğine göre serbest meslek faaliyeti veya ticari faaliyet düzenlemeleri devreye girer.

Merkez firmalar tarafından yapılan hizmetlerin, fikri mesaiye dayalı bir serbest meslek faaliyeti olduğunu daha önce de belirtmiştik. Her serbest meslek faaliyetinde olduğu gibi, hizmeti sunanın o hizmetin gerektirdiği bilgi birikimine sahip olması gerektiği tartışmasızdır. Burada önemli olan nokta, bu bilgi birikimi (inceleme raporlarına göre know how) sahibi, bunu karşı tarafın kullanımına terk ederek, artık kullanıcının kendi imkanlarıyla bu bilgi birikiminden faydalanmasını mı sağlamaktadır yoksa bilgi birikimini kullanarak bir faaliyet şeklinde kendi fikri mesaisi ve ameliyesiyle bir serbest meslek faaliyeti mi yürütmektedir. Bunlardan birincisi gayrimaddi hak, ikincisi serbest meslek faaliyetidir. İkisi arasındaki farklar makalemizin önceki bölümlerinde ayrıntısıyla ve örneklerle dile getirilmiştir.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, bir fikri ürünün karşı tarafa satışı veya kiralanması suretiyle elde edilen gelirler ile fikri mesai kullanılarak karşı tarafa bir hizmet sunulmasını farklı teati etmekte, bunları farklı kurallara bağlamaktadır.

Vergi Anlaşması hükümlerine göre, eğer orta yerde fikri mesaiyle sunulan bir hizmet varsa bu serbest meslek kazancıdır ve Anlaşmanın 14’üncü maddesi düzenlemelerine tabidir.

Anlaşmaların 14’üncü maddelerine göre ise, eğer diğer taraf devlet mukimi, serbest meslek faaliyetlerini Türkiye’ye gelmeksizin yürütür veyahut Türkiye’ye gelse bile bu faaliyetlerini yürütmek üzere 12 aylık her hangi bir kesintisiz dönemde (kimi anlaşmalarda bir takvim yılında), bir veya birkaç seferde 183 gün veya daha az süre kalırsa, Türkiye’nin bu kazanç üzerinden vergi alma hakkı yoktur.

#### **OECD YORUMLARI :**

Mevcut veya gelecekte yürürlüğe girecek çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarına konu hükümlerin yorumlanması ve açıklanmasına yönelik olarak OECD tarafından, OECD Model Anlaşması yayımlanmaktadır. Çifte vergiyi önleme anlaşmalarının (ÇVÖA), öncelikle model anlaşmayı esas alan ülkeler arasında olmak üzere, ortak bir lisan geliştirme ve anlaşmaların yorumlanmasında kullanılabilecek ortak bir referans metin oluşturma gayesini içeren OECD Model Anlaşması Temmuz 2010 yılında gözden geçirilerek, tekrardan yayımlanmıştır.

Model Anlaşması’ndaki yorumlar, OECD Mali İşler Komitesi’nin (The OECD Committee on Fiscal Affairs) görevlendirdiği uzmanlar tarafından yapılmaktadır. Söz konusu

komite ise Türkiye'nin de aralarında bulunduğu OECD üyesi ülkeler tarafından belirlenmektedir. Yapılan yorumlar, anlaşmaların bir eki niteliğinde olmamakla beraber, özellikle anlaşmaların uygulanması ve yorumlanması sırasında ortaya çıkan uyumsuzluklarda, önemli bir destek/yardım niteliği taşımaktadır<sup>1</sup>.

OECD Mali İşler Komitesi'nin en önemli ve aktif çalışma grubunu oluşturan söz konusu uzmanlar, Komite'deki gruplarından biri olan Working Party Number 1 bünyesinde model anlaşmanın ve yorum notlarının geliştirilmesi ve güncellenmesi görevini yerine getirmektedirler. Türkiye ise Working Party Number 1 grubunda, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın ilgili yetkilileri aracılığıyla temsil edilmektedir.

OECD üyesi ülkelerin vergi idareleri, ÇVÖA'nın yorumlanmasında rutin olarak model anlaşmasındaki yorumlara başvurmaktadır<sup>2</sup>. Aynı şekilde, vergi mükellefleri de, işleriyle ilgili olarak planladıkları işlemlerde ve yatırımlarda, yoğun bir şekilde model anlaşmasındaki yorumlardan faydalanmaktadır<sup>3</sup>.

Çifte vergiyi önleme anlaşmalarının hukuksal yönden önemi de artmaktadır. Mahkemeler kararlarını verirken, model anlaşmasındaki yorumlara giderek daha çok başvurmaktadır. OECD Mali İşler Komitesi'nin edindiği bilgilere göre; OECD'ye üye önemli çoğunlukta bulunan ülkelerin mahkeme kararlarında, model anlaşmasındaki yorumlara atıf yapılmaktadır. Söz konusu birçok kararda, yaygın olarak yorumlara başvurulmuş ve yorumlar analiz edilmiştir. Ayrıca, yorumlar düzenli olarak mahkemelerin vermiş olduğu kararlarda önemli rol oynamıştır. Mali İşler Komitesi gelecekte bu trendin artarak devam edeceğini ve model anlaşmasının ikili vergi anlaşmalarının yorumlanmasında daha da yaygın şekilde referans olarak kabul edileceğini öngörmektedir<sup>4</sup>.

Model anlaşmasındaki yorumlara üye ülkelerin talebi üzerine çekinceler konulabilmektedir. Böylelikle üye ülke, anlaşma modelindeki ilgili maddenin yorumuna katılmadığına yönelik olarak çekince koyabilmektedir. Ancak üye ülke tarafından koyulan bu çekinceler, ilgili üye ülkenin anlaşma modeliyle uyumsuzluk halinde olduğu anlamına gelmemektedir. Ancak, üye ülkelerin ilgili maddeyi ne şekilde yorumlayacağını belirtmektedir. Çekinceler model anlaşmanın ikili vergi anlaşmalarının ilgili maddelerinin yorumlanmasına dair konulmasına rağmen, ilgili üye ülke tarafından değiştirmek istenen ilave yahut alternatif bir hükmün üslubu veya nasıl kaleme alınacağına dair bir belirleme yapmaz. Model anlaşması bu hükmün ülkelerin kendi ikili vergi anlaşmalarında yapmasına izin vermektedir<sup>5</sup>.

Yapılan açıklamaların ışığında, Model Anlaşmasının her bir maddesinin veya fıkrasının açıklandığı yorumlara konulan çekinceler, ilgili üye ülkelerin kendi uygulamalarında söz konusu hükmü model anlaşmasında yer alan hükümlerden farklı değerlendirdiğini

<sup>1</sup> OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, Temmuz 2010, s. 14, p. 29

<sup>2</sup> OECD, Model, s.14, p.29.1

<sup>3</sup> OECD, Model, s.14, p.29.2

<sup>4</sup> OECD, Model, s.14, p.29.3

<sup>5</sup> OECD, Model, s.14, p.30

tespit etmektedir. Bu bağlamda, üye ülkeler Model Anlaşması'nın ilgili maddelerine çekince koymadıkları durumda, model anlaşmasının madde ile ilgili yorumlarını benimsedikleri; dolayısıyla, ikili vergi anlaşmalarının uygulamaları sırasında bu yorumları takip edecekleri kabul edilmektedir.

Tüm üye ülkeler Model Anlaşmasının amacı ve temel şartları ile mutabık kalsa da, birçoğu model anlaşmanın şartlarına/yorumlanmasına şerh (reservation) koymuştur. Bu şerhler Model Anlaşmasının ilgili maddelerine kaydedilmektedir<sup>6</sup>. Böylelikle, üye ülkelerin modeldeki herhangi bir hükme katılmadığı durumlarda, bu hüküm yerine taraf olacağı vergi anlaşmalarında daha farklı hükümlere yer vermek istiyorsa, bunu şerh olarak Model Anlaşması'na eklemesine izin verilmektedir. Söz konusu şerhlerin ilgili ülke açısından bir bağlayıcılığı bulunmamakla birlikte, ülkeye ikili vergi anlaşmalarının oluşturulması aşamasında kendi pozisyonu konusunda esneklik sağlamaktadır.

Model Anlaşması'ndaki yorumlar, ilgili ülkenin şerh ve çekinceleri (observation) ile birlikte değerlendirildiğinde kuşkusuz ki, çok büyük ölçüde o ülkenin ikili vergi anlaşması politikalarını, yani söz konusu anlaşmaları uygulama prensiplerini ortaya koymaktadır. Dolayısıyla, ikili vergi anlaşmalarının oluşturulması aşamasında, Model Anlaşmasının hangi hükümlerinde ve ne yönde bir değişiklik önerilebileceğini, nerelerde ne tür farklılıklar oluşabileceğini tespit etmek mümkündür. Daha da önemlisi, Model Anlaşmanın yorumları ile ilgili ülke tarafından yapılan çekince ve şerhler bir bütün olarak değerlendirildiğinde, ülkenin akdettiği çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarını nasıl yorumlanacağı konusunda açık, güçlü ve güncel bilgi edinilmektedir.

OECD Model Anlaşması'nın iç hukukumuzda bir yeri bulunmamaktadır. Dolayısıyla mevzuatımızın bir parçası değildir. Ancak yukarıda belirtmiş olduğumuz nedenlerden ötürü, bağlayıcılığı olmamasına rağmen Model Anlaşmanın Türkiye'nin yapmış olduğu anlaşmaların yorumlanmasında rehber alınması gereği son derece açık ve tabiidir. Önceden de belirtildiği üzere, OECD üyesi ülkelerin mahkemeleri ikili vergi anlaşmalarının yorumlanmasında yaygın olarak Model Anlaşması'ndan yararlanmaktadır.

Model Anlaşması'nda uluslar arası vergi anlaşmalarının 12'inci maddesinde düzenlenen gayrimaddi hak bedellerine dair önemli ve kapsamlı yorumlar yapılmıştır. Türkiye'nin Model Anlaşmanın gayrimaddi hak bedellerine dair yorumlarına herhangi bir çekincesi bulunmamaktadır. Ancak ülkemiz söz konusu yorumlara dair iki tane şerh koymuştur.

#### Söz konusu şerhler;

- Türkiye'nin sınai, ticari ve bilimsel teçizatların kiralanması karşılığında yapılan ödemelerde kaynakta vergileme hakkını<sup>7</sup>,
- Türkiye'nin gayrimaddi hak bedellerini kaynak ülkede vergileme hakkını<sup>8</sup>,

<sup>6</sup> OECD, Model, s.15, p.31

<sup>7</sup> OECD, Model, s.236, p.46

saklı tutmasıdır.

Türkiye belirtilen şerhler haricince, Model Anlaşması'nın gayrimaddi hak bedelleri ile ilgili çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının 12'nci maddesine dair yapılan yorumları benimsediği açıktır. Diğer bir ifadeyle, anılan şerhler haricinde, Türkiye'nin gayrimaddi hak bedellerine ilişkin olarak uluslararası vergilendirme esaslarının, Model Anlaşması'nda belirtilen yorumlarla tutarlı olmasının gerekliliği açıktır.

OECD Model Anlaşması'nda, çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının 12'nci maddesinde düzenlenen gayrimaddi hak bedellerine (Royalty) dair önemli yorum ve açıklamalar bulunmaktadır. Gayrimaddi hak bedelleri (Royalty); telif hakkı ücreti, patent ücreti, imtiyaz ücreti türünden ödemeleri kapsamaktadır.

Gayrimaddi hak bedellerine ilişkin olarak OECD Model Anlaşması'nda aşağıdaki değerlendirmelere yer verilmiştir:

*Gayrimaddi hak bedelleri prensipte, patentlerin veya benzer kıymetlerin kullanımıyla ilgili lisanslar için alıcıya kullanıcı tarafından yapılan ödemeler ile ilgilidir. Söz konusu kullanım (kiralama) bir taahhüt/teşebbüs ile ilgili olarak sağlanmış olabilir (örneğin, edebi bir telif hakkının kullanımına yayıncı tarafından izin verilmesi veya bir patentin kullanıma mucidi tarafından izin verilmesi). Bu kullanım mucidin mirasçıları tarafından da sağlanmış olabilir<sup>9</sup>.*

*Gayrimaddi hak bedelleri genel olarak edebi ve sanatsal mülkiyetin farklı şekilleri ile endüstriyel, ticari veya bilimsel tecrübeler üzerindeki mülkiyet unsurları ile ilgilidir. Bu tanım, kamu otoriteleri tarafından tescil edilip, edilmediğine bakılmaksızın belirtilen hakların kullanılması yahut kullanım hakkının elde edilmesi karşılığında yapılan ödemeleri ifade etmektedir<sup>10</sup>. Dolayısıyla, bir hakkın kullanılması yahut kullanım hakkının elde edilmesi karşılığında olmayan ödemelerin, royalty olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.*

*Gayrimaddi hak bedellerine ilişkin yorum ve açıklamaların yapıldığı Model Anlaşması'nın 12'nci maddesinde, know-how ile ilgili olarak şu belirlemelere yer verilmiştir.*

*Know-how; endüstriyel, ticari veya bilimsel tecrübeye konu bilgilerin devredilmesi karşılığında yapılan ödemelerdir. Geçmiş tecrübeye dayanan söz konusu bilgiler, genellikle daha önceden ifşa edilmemiş niteliktedir. Know-how'lar işletmelerin üretimi için kullanışlı bilgi niteliğinde olup, bunların kullanılmasıyla ekonomik bir fayda elde edilir. Know-how; patenti alınmamış veya diğer entelektüel kullanım haklarının türlerinden farklı olabilir<sup>11</sup>.*

---

<sup>8</sup> OECD, Model, s.235, p.36

<sup>9</sup> OECD, Model, s.220, p.1

<sup>10</sup> OECD, Model, s.222, p.8

<sup>11</sup> OECD, Model, s.225, p.11

**Know-How sözleşmesinde, taraflardan biri diğerine bilgiyi aktarır ve böylece Know-How alan bu bilgiyi kendi hesabına, kendi özel bilgi ve tecrübesi için kullanır ve bilgi kamuya ifşa edilmez, gizli kalır. Lisans verenin, formüllerin uygulanması sırasında aktif rol alma yükümlülüğünün bulunmadığı ve uygulama sonucunu garanti etmediği kabul edilir<sup>12</sup>. Know-How sözleşmeleri bu yönüyle, taraflardan birinin diğer taraf için mesleki becerilerini kullanarak bir işin yapılmasını bizzat yüklediği hizmet sözleşmelerinden ayrılır<sup>13</sup>.**

**Know-how tedariki karşılığında yapılan ödemeler ile hizmet ifası için yapılan ödemelerin birbirinden ayırt edilmesi ihtiyacı, bazen uygulamada güçlük yaratmaktadır. Bu ayrımın yapılması açısından aşağıdaki kriterler esastır<sup>14</sup>:**

- **Know-how tedarik sözleşmelerinin konusunu, hali hazırda mevcut olan bilgilerin sunulması veya bilgilerin geliştirildikten veya vücuda getirildikten sonra sunulması oluşturur ve sözleşme bilginin gizli tutulmasına ilişkin hükümler içerir.**
- **Hizmet sözleşmelerinde, yüklenici kendisine ait özel bilgi, beceri ve uzmanlığın kullanımını gerektirebilen hizmetleri ifa yükümlülüğü altına girer, fakat bu neviden bilgi, beceri ve uzmanlığını diğer sözleşene devrini taahhüt etmez.**
- **Know-how tedarikini içeren sözleşmelerin çoğunda, yüklenici mevcut bilginin sunumu veya mevcut materyalin çoğaltılması için gerekenden belki biraz fazla şey yapmak durumunda kalır. Diğer taraftan, hizmet sözleşmeleri çoğunlukla yüklenicinin sözleşmede yer alan taahhütlerini yerine getirebilmesi için çok daha yüksek tutarda harcama yapmasını zorunlu kılmaktadır. Örneğin, yüklenici, ifası taahhüt edilen hizmetin mahiyetine bağlı olarak, araştırma, tasarım, test, çizim ve diğer bunlara bağlı faaliyetlerde görev alan personele ödenen ücretler veya alt-yüklenicilere benzer nitelikteki hizmetler karşılığı yapılan ödemeler gibi birtakım harcamalar yapmak durumunda kalmaktadır.**

**Model Anlaşması, aşağıda verilen örneklerle konu ödemelerin, hizmet karşılığında yapıldığının, dolayısıyla gayrimaddi hak ödemesi olarak nitelendirilmemesi gerektiğini yorumlamıştır<sup>15</sup>.**

- **Doğrudan verilen teknik destek karşılığı yapılan ödemeler,**
- **Potansiyel müşteri listesi için yapılan ödemelerde, liste özellikle için genel olarak, mevcut olan bilgiler dahilinde alıcı geliştirilmiş ise,**
- **Mühendis, avukat veya muhasebeci tarafından verilen görüşlere konu ödemeler.**

<sup>12</sup> OECD, Model, s.225, p.11.1

<sup>13</sup> OECD, Model, s.225, p.11.2

<sup>14</sup> OECD, Model, s.225, p.11.3

<sup>15</sup> OECD, Model, s.226, p.11.4

*İş hayatında, yapılan sözleşmeler hem bir hakkın aktarımını hem de bir hizmetin yapılmasını içerebilir. Bu türden karma sözleşmelerde en uygun yöntem, prensip olarak, sözleşmede yer alan bilgiler çerçevesinde ayrıma gitmektir. Yahut, uygun bir bölüştürme yöntemi kullanılmalıdır. Yapılacak ayrıma göre de vergilendirme yapılmalıdır. Ancak sözleşmede ayrımı yapılan bir unsur yardımcı ve önemsiz bir karakterdeyse, sözleşmenin ana unsurunu oluşturan kısmı, sözleşmenin tüm bedeline uygulanmalıdır<sup>16</sup>. Diğer bir ifadeyle, yardımcı ve önemsiz olarak nitelendirilen kısım ihmal edilerek, sözleşmenin konusunun bir bütün olarak ilgili ana unsurdan oluştuğunu kabul ederek, buna göre vergilendirme yapılması gerekmektedir.*

TC Anayasası'nın 90'ncı maddesinin son fıkrası hükmüne göre usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletler arası anlaşmalar kanun hükmünde olup, yerel mevzuatın önünde yer alır. Vergi Anlaşmaları da bu kapsamdadır ve Türkiye'nin üyesi olduğu OECD yorumları da bu anlaşmaların yorumlanmasıyla ilgili bütünleyici parçalarıdır. Uyulması zarureti vardır. Kaldı ki, bu konuda yerel mevzuatımızın da vergi anlaşması ve OECD yorumlarıyla çelişir tarafı yoktur. Gerek ikili anlaşmayla gerekse yerel mevzuatla çelişen tek şey, inceleme raporlarında yer alan söz konusu hukuka aykırı anlayıştır.

**X. İNCELEME RAPORLARINDA TARHİYATLARA DAYANAK GÖSTERİLEN DANIŞTAY KARARLARI İLE VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU KARARLARI, EMSAL OLAMAZ:**

İnceleme raporlarında iki adet Danıştay, bir adet de Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı iddialara dayanak olarak gösterilmektedir. Hatta raporlar bu kararlar üzerine dizayn edilmekte ve tarhiyatların yargı mercilerine gitmesi durumunda bu Kararların verilecek kararlara yön vereceği düşünülmektedir. Bu kararların neden emsal alınamayacağı yukarıdaki gerekçelerimizden ve aşağıdaki açıklamalarımızdan net olarak anlaşılacaktır.

Bu kararlardan ilkinde ( Danıştay 4. Dairesi'nin 25.10.1972 tarih ve E: 1970/1093,K: 1972/ 5867 sayılı Kararı) , olayın imalat için yurt dışındaki firmadan alınan formül, şartname, hazır bilgi gibi, bir kerede verilen, hizmet niteliği arz etmeyen gayrimaddi haklar olduğu anlaşılmaktadır. Tamamen farklı niteliği haiz, serbest meslek niteliği arz eden tip sözleşmelere emsal teşkil etmez.

Kararlardan ikincisinde (Danıştay 4. Dairesi'nin 23.05.2002 tarih ve E: 2001/2866, K: 2002/ 2208 sayılı Kararı) ve Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararında taraflar arasında bir teknik lisans anlaşmasının var olduğu anlaşılmaktadır.

Bunun yanı sıra, dava konusu olayların gerçekleştiği yıllardaki Maliye Bakanlığı anlayışını gösteren bir Tebliğ düzenlemesi veya özelge de bulunmamaktadır. Aksine, yukarıda bahsettiğimiz 1 sayılı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ ve Maliye Bakanlığı'nca özelge

<sup>16</sup> OECD, Model, s.226-227, p.11.6

havuzunda yayımlanmış olan özeldeler vardır ve bunlar yukarıda belirtilen yargı kararlarından sonra çıkmıştır.

Daha da önemlisi, bu kararlara mesnet dava gerekçelerinde, vergi anlaşmalarının ve vergi anlaşmalarının yorumlanmasına ilişkin Türkiye için bağlayıcı olan OECD yorumlarının hiç yer almamasıdır ki bu da gerek davacılar yönünden dava gerekçelerinde gerekse ilgili yüksek mahkeme kararlarında mahkemelerce re'sen dahi olsa anlaşma hükümlerinin ve OECD yorumlarının hiç dikkate alınmamış olmasıdır.

Kaldı ki, yargı mercilerinin de henüz içtihat haline gelmemiş bu kararlarından farklı kararlar almaya başladığı görülmektedir. Danıştay 3. Dairesi (24.12.2013-2012/1126 E.,2013/6501 K.), davacının yurt dışında mukim firmalardan "Management Fee" "Manufacturing Design" ve "Teknik Destek" adı altında aldığı hizmetler karşılığında yapılan ödemeler ve ödemeler sırasında ortaya çıkan kur farklarından tevkifat yapılmadığından bahisle salınan kurum (stopaj) vergisinin hizmetin "know-how" hizmeti olmadığı gerekçesiyle kaldırılmasının hukuka uygun olduğu yönünde karar alınmıştır.

#### **XI. GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ :**

Makalemizin önceki bölümlerinde detaylıca belirtildiği üzere, genellikle global firmaların merkezi şirketlerinin, masraf dağıtım sözleşmeleri (cost sharing agreements) veya hizmet sözleşmeleri (service agreements) çerçevesinde, grup firmalarına verdiği çeşitli tipteki hizmetlerin, bir know-how olarak telakki edilerek koşulsuz olarak stopaja tabi tutulmasına dair anlayış, gerek GVK'na, gerek Maliye düzenleme ve özeldelerine ve gerek se vergi anlaşmalarına aykırı bulunmaktadır. Bu çerçevede verilen hizmetler serbest meslek hizmeti veya ticari kazanç olarak değerlendirilebilir ve ancak gerekli şartlar varsa (işyeri şartı ve Türkiye'de 183 günden fazla bulunma şartı) Türkiye'de vergilendirilebilir.