

Grup içi hizmet ve gayri maddi hak ödemeleri; OECD ve Türk Vergi İdaresinin görüşleri

Nur Karaduman
Sedat Nalçacı

Türkiye’de dar mükellef olan yabancı kurumlarca elde edilen hasılatın kurumlar vergisi stopajına tabi olup olmadığı ve stopaj oranının tespitinde kazancın mahiyetine göre değerlendirme yapılmaktadır. Uygulamada danışmanlık niteliğindeki serbest meslek hizmetleri ile ticari, sınai veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin aktarımı niteliğindeki gayri maddi hak bedellerini birbirinden ayırmakta güçlükler yaşanmaktadır.

Kazancın türünün net olarak belirlenememesi durumunda vergi kaybına neden olunması muhtemeldir. Dolayısıyla yurt dışından sağlanan hizmetin içeriğinin doğru olarak anlaşılabilmesi için alınan hizmetin niteliğinin doğru tanımlanması, ifade edilmesi ve sağlam destekleyici unsurlara dayandırılması gerekmektedir.

Makalemizde; yurt dışından sağlanan hizmetlerin birbirinden ayrılmasında karşılaşılan sorunlar, Türk vergi mevzuatında yer alan grup içi hizmet ve gayri maddi hak tanımları, esas alınabilecek kriterler, uygulamada dikkat edilmesi gereken noktalar ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme (ÇVÖ) Anlaşmaları kapsamında yurt dışından alınan hizmetlerin vergilendirmesinde dikkat edilmesi gereken diğer hususlar yer almaktadır.

1. Grup içi hizmet, serbest meslek faaliyeti ve gayri maddi hak kavramları

a. Grup içi hizmetin tanımı

1 seri numaralı “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ”e göre 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 olmadığına belirlenmesi gerekmektedir.

Emsallere uygunluk ilkesi gereği grup içi hizmetin verilip verilmediğinin belirlenmesinde, hizmeti alan grup üyesinin ticari pozisyonunu güçlendirecek ticari veya ekonomik bir değer sağlayıp sağlamadığı dikkate alınmalıdır. İlişkili bir şirketin ana şirketten veya aynı grubun üyesi olan diğer bir şirketten ihtiyacı olmayan bir hizmeti alması ya da bir hizmetin grup üyesine, sadece grup üyesi olması nedeniyle verilmesi durumunda, söz konusu şirketin grup içi hizmet elde ettiğinin kabulü mümkün bulunmamaktadır.

Söz konusu hizmetlerin analiz edilmesinde, bir grup şirketi tarafından, bir ya da daha fazla sayıda grup şirketine sunulan hizmet dolayısıyla hizmet alıcısının ticari konumunda farklılık yaratacak bir ekonomik veya ticari bir katkı veya fayda oluşup oluşmadığına bakılması gereklidir.

Fayda testi dediğimiz bu konseptte OECD rehberlerinde yer verilmiş olup, grup içi hizmetin sunulduğunun ispat edilmesi açısından söz konusu testin varlığı önem arz etmektedir.

Fayda testi uygulanmasında, öncelikle aşağıdaki soruların yanıtlanması gereklidir:

- a) Benzer koşullarda, bağımsız bir işletme, başka bir bağımsız bir işletmeden söz konusu hizmetleri satın alıp ilgili maliyetlere katlanmaya razı olacak mıdır?
- b) Bağımsız işletmenin, söz konusu hizmetleri harici olarak temin etmediği durumda, işletme kendi bünyesinde, bu hizmetleri sağlamak amacıyla kapasite oluşturma yoluna gidecek midir?
- c) Alınan hizmet ile elde edilen veya beklenen fayda arasında doğrudan bir ilişki mevcut mudur?

Benzer koşullarda, bağımsız işletme yukarıda sayılan ilk iki alternatifin hiçbirini tercih etmiyor ise ya da üçüncü soruya verilen cevabın "Hayır" olması durumunda söz konusu hizmetlere ihtiyaç duyulmadığı sonucuna ulaşılabacaktır. Böylelikle bu hizmetin, hizmeti alan kuruma herhangi bir fayda sağlamadığı görülecektir.

Yukarıda belirtilen ana koşullarla birlikte, fayda testinde dikkate alınması gereken diğer unsurlar, hizmetin mükerrer olmaması ve hizmet aktarımı sırasında emsal fiyat veya bedelin uygulanmasıdır.

b. Serbest meslek faaliyetinin tanımı

Serbest meslek faaliyetlerinin tanımına hem mevzuatımızda Gelir Vergisi Kanunu'nda (md. 65) hem de OECD Model Vergi Anlaşmaları¹nda (md. 14) yer verilmiştir.

Serbest meslek faaliyetleri Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. maddesinde aşağıdaki unsurları içerecek şekilde tanımlanmıştır:

- Sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması,
- Ticari mahiyette olmayan işlerin bir işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması,
- Faaliyetlerin devamlı olarak yapılması.

Model anlaşmanın ilgili maddesinde ise serbest meslek teriminin; "Doktorların, mühendislerin, mimarların, dışçilerin ve muhasebecilerin bağımsız faaliyetlerinin yanı sıra, özellikle bağımsız olarak yürütülen bilimsel, edebi, artistlik, eğitici ve öğretici faaliyetleri" kapsamına aldığı açıklanmıştır.

Anlaşıldığı üzere farklı düzenlemelerde yer verilen tanımlamalar birbirinden çok farklılaşmamaktadır.

c. Gayri maddi hakkın tanımı

1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ ve OECD Model Vergi Anlaşmalarınının 12. maddesine göre gayri maddi haklar; sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dâhil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, almeti 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.

Gayri maddi haklar özellikleri nedeniyle ticari gayri maddi haklar ve pazarlama amaçlı gayri maddi haklar olmak üzere iki grup altında değerlendirilmektedir:

Ticari gayri maddi 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 gayri maddi hakları ifade etmektedir.

Pazarlama amaçlı gayri maddi haklar ise bir ürün ya da hizmetin ticari amaçlı 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 gayri maddi hakları ifade etmektedir.

2. OECD ve Türk vergi mevzuatı kapsamında değerlendirmeler

Günümüzde çok uluslu olarak faaliyet gösteren yüksek marka gücüne sahip ürünlerin üretim ve satış faaliyetleri ile işgal eden global şirketlerin oldukça büyük bir bölümü, sahip oldukları ticari marka haklarını diğer ülkelerde bulunan firmalara bir lisans sözleşmesi aracılığı ile kullandırarak ticari faaliyetlerini devam ettirmektedir.

Yine çok uluslu şirketler, ilgili ülkelerde faaliyette bulunurken ana merkezlerinden yönetim hizmetleri temin etmekte ve bu sayede ticari ve ekonomik bir değer yaratmaktadırlar.

¹ Makalede bundan sonra "model anlaşma" olarak anılacaktır.

Bununla birlikte son dönem vergi incelemelerinde sıklıkla eleştirilen konulardan birisi ise önceki bölümlerde de değinildiği üzere yönetim hizmetleri için yapılan ödemelerin gayri maddi hak bedeli olarak sınıflandırılmasıdır. Bu nedenle aşağıda öncelikle Türk vergi mevzuatı ile OECD Model Çifte Vergilendirme Anlaşmalarının bahsi geçen kavramlara ilişkin vergisel uygulamaları özetlenmiştir. Daha sonra Vergi İdaresinin uygulama ve eleştirilerine değinilmiştir.

a. Yasal mevzuat

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, dar mükellef kurumların elde ettikleri serbest meslek kazancı için yapılacak ödemelerden, ikinci fıkrasında ise ticari ve zirai kazanç dâhil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile % 20 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, Türkiye'nin tarafı olduğu ve yürürlükte bulunan 80'in üzerinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında yer alan gayri maddi hak bedelleri ve serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi ile ilgili düzenlemelerin yer aldığı maddeler genel olarak aşağıdaki gibidir:

➤ Madde 12: Gayri maddi hak bedelleri

Bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen gayri maddi hak bedelleri, bu diğer Devlette vergilendirilebilir. 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 % 10'unu aşmayacaktır.

➤ Madde 14: Serbest meslek kazançları

Bir Akit Devlet mukiminin Türkiye'ye gelinmeksizin icra edeceği serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edeceği gelirleri vergileme hakkı yalnız bu Akit Devlete aittir. Bu kapsamda, eğer bu faaliyetler Türkiye'de bir işyeri vasıtasıyla icra edilirse veya Türkiye'de 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde toplam 183 günden fazla sürede icra edilirse Türkiye'nin de bu gelirleri vergileme hakkı bulunmaktadır.

Yukarıda yer verilen açıklamalar uyarınca, gayri maddi hak ödemeleri için belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılmaktadır. Buna karşın profesyonel hizmetler için, yukarıda bahsi geçen Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ile belirlenen kesinti şartları nadiren gerçekleştirildiğinden, bu ödemelere çoğunlukla kesinti uygulanmaması İdare ile mükellefleri karşı karşıya getirmektedir.

Vergi İdaresi ise gerçekleştirdiği vergi incelemelerinin bir kısmında dar mükellef kurumlara yapılan ödemelerin birçoğunun serbest meslek hizmeti kapsamında değerlendirilemeyeceğini ve esasen bu ödemelerin gayri maddi haklara ilişkin olduğunu iddia etmektedir.

Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığının 21/11/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.01.16.01-2010-1060-KV-94 sayılı özelgesinde;

“... şirketinden aldığınız bilgi teknolojileri hizmetleri ise sağlanan hizmetin niteliğine göre gayri maddi hak veya serbest meslek olarak değerlendirilecektir. ... şirketinin sunduğu hizmet Anlaşmanın 12. maddesinin dördüncü fıkrasında tanımlanan ‘gayrimaddi hak bedelleri’ terimi kapsamına girecek nitelikte bir hizmet ise bu hizmet karşılığı yapılacak ödemelerin gayrisafi tutarı üzerinden Anlaşmanın 12. maddesinin ikinci fıkrasına göre % 10 oranında vergi kesintisi yapılacaktır. Söz konusu hizmetler ‘gayrimaddi hak bedelleri’ terimi kapsamında değerlendirilebilecek nitelikte değilse Anlaşmanın ‘Serbest Meslek Faaliyetleri’ni düzenleyen 14. maddesinin ikinci fıkrası kapsamında ele alınacaktır.”

ifadelerine yer verilmiştir.

b. Grup içi hizmetlere ilişkin inceleme trendleri

Vergi İdaresinin ödemenin niteliğini yeniden sınıflandırmaya dair diğer ortak eleştirileri şu şekildedir:

- Serbest meslek hizmetleri için mükelleflerce yapılan ücret ödemelerinin royalti ödemelerinde olduğu gibi belli bir dönemde elde edilen cironun belli bir oranı olarak belirlendiğine işaret edilmiştir.
- Söz konusu hizmetlerin özellikle Türkiye'deki şirket için verilmediği belirtilmiştir.
- Söz konusu hizmetlerin temin edildiği mükelleflerce detaylı bir şekilde ispatlanamamıştır.
- Mükelleflere söz konusu hizmetlerin fiilen sağlandığına ilişkin yeterli destekleyici kanıtların bulunmadığı belirtilmiştir.
- Mükelleflerin grup şirketleriyle düzenlediği sözleşmelerin gayri maddi haklardan faydalanmayı içerdiği ve hizmetler ile gayri maddi haklar arasında hiçbir ayırım yapılmadığı belirtilmiştir.
- Türkiye mukimi olmayan şirketlerce sağlanan hizmetlerin, grup genelinde standardizasyon ve kalite güvencesini sağlamak amacıyla sunulması sebebiyle marka lisansından (royalti) bir farkı olmadığı iddia edilmiştir. Dolayısıyla ödenen tutarların aslında piyasada grubun markasının ve algısının kullanım hakkı için ödenen bir bedel olduğu öne sürülebilmektedir.

İdarenin eleştiri konusu ettiği durumlar için sunduğu birtakım gerekçelere ise aşağıda yer verilmiştir:

- Kurumun, yurt dışında mukim grup şirketleri tarafından gerçekleştirilen üretime yönelik teknik bilgiler, sınai alana ilişkin her türlü bilgi ve tecrübeyi içermekte, söz konusu teknik bilgiler olmadan kurumun üretim yapması mümkün bulunmamaktadır.
- Hizmeti grup içinden almak zorunluluk olduğundan dolayı bu firmadaki tecrübenin paylaşımı anlamına geleceğinden, ödeme, gruptaki tecrübenin paylaşılmasının karşılığıdır.
- Kurumun yurt dışında mukim grup şirketi tarafından geliştirilen üretime yönelik teknik bilgilerinin devredilebilir nitelikte olması, sınai bilginin, deneyimlerin ve uygulama tekniklerinin bir başkasına devredilme kriterini sağlamaktadır.
- Türkiye'deki şirketin, yurt dışında mukim grup şirketinden aldığı hizmetin içeriğini, ne zaman alındığını ve ne işe yaradığını ortaya koyamamasından dolayı, sadece genel bir anlaşmanın ve genel ifadelerin varlığı ile gayri maddi hakka işaret etmektedir.
- Kurumun yurt dışındaki grup şirketleri tarafından gerçekleştirilen üretime yönelik teknik bilgiler gizli nitelikte olduğundan know-how sözleşmesinin bir unsuru olan gizlilik kriteri sağlanmaktadır.
- Grup şirketleri söz konusu teknik bilgileri kuruma iletmekte, uygulanması aşamasında aktif rol almamakta, uygulamanın sonucuna ilişkin herhangi bir taahhütte bulunmadığından, söz konusu hizmet bir teknik yardım hizmetinden ziyade know-how devridir.

3. Sonuç ve öneriler

Son dönemde süregelen vergi incelemelerinde, vergi inceleme elemanlarının özellikle grup içi hizmetler ve gayri maddi haklar üzerinde durduğu bilinmektedir. Uygulamada danışmanlık niteliğindeki serbest meslek hizmetleri ile teknik bilgi ve tecrübe aktarımı niteliğindeki gayri maddi hak bedellerini birbirinden ayırmakta güçlükler yaşanmaktadır.

Yukarıda bahsi geçen özelden anlaşılacağı üzere İdare, yurt dışından alınan her türlü danışmanlık hizmetinin royalti olarak değerlendirilmeyeceğine ve sağlanan hizmetin niteliğine bakılması gerektiğine vurgu yapmaktadır. Bu anlamda önerimiz grup şirketlerinden hizmet alımı gerçekleştiren şirketlerin, olası bir vergi incelemesinde yazımızda yer verilen risklerle karşılaşmamak adına;

- Anılan hizmetlerin niteliğini ortaya koyan güçlü bir dokümantasyon oluşturmaları,
- Gerçekleştirdikleri ve belgelendirdikleri fayda testi ile hizmetlerin nev'ini ortaya koymaları ve bu hizmetler aracılığıyla sağlanan faydaları somut olarak görünür kılmaları,
- Spesifik çıktılarla, alınan hizmetin sonucunu belgelendirmeleri ve böylelikle olası bir yeniden sınıflandırmayı önlemeleridir.

Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş. 'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.