

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VE ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINDA GAYRİMADDİ HAK BEDELİNİN TESPİTİ

Yazar: Ertuğrul AKÇAOĞLU*

Yaklaşım / Temmuz 2011 / Sayı: 223

I- GİRİŞ

“Gayrimaddi hak bedeli” esasen bir kavram ve terim olarak (iç) vergi hukukumuzda kullanılmamaktadır. Gayrimaddi hak bedellerinin bazıları (kullanma karşılığı olanları) hukukumuzda gayrimenkul sermaye iratları kapsamında düzenlenmiştir. Bu çalışma ile, “gayrimaddi hak bedelleri”nin vergi hukukumuzdaki yerini tespit ve başta ticari kazançlar, serbest meslek kazançları olmak üzere diğer gelir unsurları ile sınırlarının belirlenmesi amaçlanmaktadır.

Bilindiği üzere “ticari kazanç” Gelir Vergisi Kanunu’nun 37. maddesinde “her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazanç” olarak tanımlanmıştır. “Ticari faaliyet”ten ne anlaşılması gerektiği hususunda Gelir Vergisi Kanunu’nda hüküm bulunmamaktadır. Ticaret Kanunu’ndaki “bir ticari işletmeyi ilgilendiren bütün işlem ve fiiller ticari işlerdendir”(1) tanımından hareketle bir “ticari işletme”nin(2) her türlü faaliyetinin ticari faaliyet olacağı ve dolayısıyla, bundan elde edilen kazançların Gelir Vergisi Kanunu uyarınca ticari kazanç olarak nitelendirileceği sonucuna varabiliriz. “Serbest meslek kazancı” ise Gelir Vergisi Kanunu’nun 65. maddesinde “her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazanç” olarak tanımlanmıştır. Bu tanımın gereği olarak Kanun’da serbest meslek faaliyeti “sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tâbi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.” ifadesi yer alır(3).

II- GELİR VERGİSİ KANUNU VE ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI BAKIMINDAN GAYRİMADDİ HAK BEDELLERİ (GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARI)

A- GENEL ÇERÇEVE

Ülkemizin tarafı olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında “gayrimaddi hakların kullanılması (kiralınması) ya da kullanma hakkı (satışı, devri) karşılığı yapılan ödemeler”e uygulanacak kurallar yer alır. Gelir Vergisi Kanunu’nda gayrimaddi hak bedellerine özgü bir hüküm bulunmaz. Gayrimaddi hak bedellerinin bir bütün olarak ayrı bir gelir unsuru halinde düzenlenmediği; gayrimaddi hakların “kullanım” bedellerinin ise gayrimenkul sermaye iratları içine yedirilmiş olduğu görülür. Bu durum -belki- Kıta Avrupası’na özgü gayrimenkul -menkul mal ayrımının hukukumuzda yerleşmiş olmasına rağmen; Anglo-Sakson hukuku kökenli maddi (tangible)- gayrimaddi (intangible) mal ayrımının hâlâ hukumuza yabancı olmasıyla açıklanabilir(4). Sebebi ne olursa olsun gayrimaddi haklardan elde edilen irat ve kazançların belki de en maddi mal türü olan gayrimenkullerin iratlarıyla aralarındaki temel yapısal farklılığa rağmen aynı kategori içinde düşünülmüş ve düzenlenmiş olması eleştirilmelidir.

Kanun’un 70. maddesinde, başkaca şeylerin yanı sıra, şu mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından “kiraya verilmesinden” elde edilen iratları gayrimenkul sermaye iradı saymıştır:

“(…) 5. Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanunî mirasçıları tarafından kiralınmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), alâmetifarika, 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.);

6. (202 sayılı Kanun’un 35. maddesiyle değişen bent) Telif hakları (bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralınmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır); (...)” (5)

Bu mal ve hakların bir ticari işletmeye dahil bulunduğu hallerde, bunların iratları gayrimenkul sermaye iradı değil, ticarî kazanç olarak nitelendirilir(6).

Gayrimenkul sermaye iratları içinde sayılan bu tanımın, OECD Model Anlaşması’nda ve buna dayalı olarak

Türkiye'nin tarafı olduğu ikili anlaşmalarda yer alan **“gayrimaddi hak bedelleri”**, *“edebî, sanatsal veya bilimsel eserler üzerindeki herhangi bir telif hakkının (copyright) (...) ya da sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye ilişkin bilginin kullanılması ya da kullanma hakkı karşılığı olarak elde edilen her çeşit ödemedir”*(7) şeklindeki tanımla uyumlu olduğu söylenebilir. Farklılık gayrimenkul sermaye iratlarının sadece **“kullanma”** karşılığı ödenen bedelleri içermesine karşılık, Model Anlaşma'daki gayrimaddi hak bedellerinin hem **“kullanma”** hem de **“kullanma hakkı”** karşılığı olabilmesidir. Bunlardan ilki kiraya ikinci ise satıma işaret eder.

Gayrimaddi hak bedelleri her ne kadar Gelir Vergisi Kanunu'nda ayrı bir kavram, tür olarak düzenlenmemişse de 2006 yılında yürürlüğe girmiş olan Kurumlar Vergisi Kanunu'nda iki hükümde geçmektedirler. Kanun'un 26. maddesinde özel beyan zamanına ilişkin olarak ve 30. maddesinin 2. bendinde dar yükümlülükte vergi tevkifatı bağlamında gayrimaddi hak bedellerine değinilmektedir.

B- ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINDA GAYRİMADDİ HAK OLARAK ÖNGÖRÜLEN UNSURLARIN TÜRK GELİR VERGİSİ KANUNU KARŞISINDAKİ KONUMU

1- Bilgisayar Yazılımları (Programları)

5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'na göre *“her biçim altında ifade edilen bilgisayar programları ve bir sonraki aşamada program sonucu doğurması koşuluyla bunların hazırlık tasarımları”*nın ilim (ve edebiyat) eseri olarak fikir ve sanat eseri kabul edilmesinden(8) hareketle yazılımların **“kiraya(9) verilmesi”** halinde elde edilecek iradın, telif hakkının kullanılmasının karşılığı olarak gayrimenkul sermaye iradı olacağı düşünülür. Ancak, yazılımlar kural olarak kiralanmaz, satılırlar. Bu nedenle elde edilen kazanç gayrimenkul sermaye iradı değil, ticari kazanç veya istisnai olarak değer artışı kazancı(10) olur. Bir bilgisayar yazılımının bir programcı tarafından müşteri için özel üretilmesi halinde ise elde edilen kazanç serbest meslek kazancı olarak nitelendirilir.

Bilgisayar programlarından dar yükümlünün elde ettiği kazancın gayrimenkul sermaye iradı ya da serbest meslek kazancı olarak nitelendirildiği durumlarda Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi uyarınca kaynakta tevkifat yapılması suretiyle vergilendirilmesi söz konusu olacaktır(11). Ticari kazanç nitelendirmesindeyse bu kazançların Türkiye'de vergilendirilip vergilendirilmeyeceği dar yükümlünün Türkiye'de bir **“işyeri”** veya **“daimi temsilci”**sinin varlığına ve bu kazancın o işyeri veya daimi temsilci **“aracılığıyla”** elde edilip edilmemesine bağlıdır.

2- Telif Hakkı Bedelleri

Bilgisayar programları için getirdiğimiz açıklama esasen tüm telif hakları için geçerlidir. Bir telif hakkının kullanımı için yapılan ödeme Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesi uyarınca *-kural olarak-* gayrimenkul sermaye iradı, bazı hallerde de serbest meslek kazancına(12) vücut verir. Telifin kullanım hakkı (telif hakkının devri) karşılığı olarak yapılan ödemeler ise ticari kazancı veya bazen serbest meslek kazancını doğurur(13).

3- Know-How Ödemeleri

Know-how çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında bir gayri maddi hak çeşidi olarak **“gizli formül veya üretim yöntemi veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi”** şeklinde ifade edilmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde de *“sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü”* ifadesi yer almaktadır. **Know-how** işlemi, önceden var olan bir ürünün (bilgi, bilgi birikimi, teknik, formül, plan vs.) müşterinin **“kullanımı”** için transferini içerir. Dolayısıyla **know-how** edinilmesi için yapılacak ödemeler gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilecektir.

4- Malzeme ve Teçhizat Bedelleri

OECD Model Anlaşması'nın artık yer almayan ancak hala pek çok iki taraflı anlaşmada mevcudiyetini sürdüren gayrimaddi hakların kullanımı için gerekli ekipmanların kiralanmasında bunlar için ödenen bedeli de gayrimaddi hak bedeli sayan hüküm Gelir Vergisi Kanunu'nda mevcudiyetini sürdürmektedir.

Kanun 70. maddesinde, *“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”ın (know-how) “kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır”*(14) ifadesine yer vermiştir. Hükümün tek başına okunmasından, malzeme ve teçhizat satışı ile kiralanması arasında bir ayırım gözetilmediği izlenimi doğabilirse de maddenin bütünlüğü içinde burada kastedilenin kiralanmadan ibaret olduğu açıktır.

III- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU VE ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI

BAKIMINDAN GAYRİMADDİ HAK BEDELLERİ

Bu noktada Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesine de değinilmesi faydalı olacaktır. Bu madde 1. bendinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde olduğu gibi, dar yükümlü kurumlara yapılacak gayrimenkul sermaye iradı ve serbest meslek kazancı ödemelerinin kaynakta tevkifat yapılması suretiyle vergilendirilmesini öngörmektedir(15). Ancak 2. bendinde bir kısım gayrimenkul sermaye iradı bakımından özel bir hüküm içermektedir. Buna göre:

“Ticarî veya zirai kazanca dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden bu maddenin birinci fıkrasında belirtilen kişilerce % 20(16) oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.”(17).

Gelir vergisi - kurumlar vergisi mevzuatımızda gayri maddi hak bedelleri müstakil bir gelir unsuru olarak düzenlenmemiş, hatta tanımlanmamışken kanun koyucunun Kurumlar Vergisi Kanunu'nda bunlara özgü istisnai bir hüküm getirme gereği görmesi düşündürücüdür. Bu hüküm olmasaydı, bir gayrimaddi hakkın devri halinde bunu devreden yani kendisine ödeme yapılan dar yükümlü (kurum) bakımından bir ticari kazanç teşkil edip etmediği, yani bu devrin dar yükümlünün ticari faaliyetinin bir parçası olarak yapılıp yapılmadığının sorulması, araştırılması gerekecekti (Bu soru gelir vergisi bağlamında, gerçek kişi dar yükümlüler bakımından hâlâ geçerlidir.). Alınacak cevap müspet olursa Türkiye'de vergilendirme, dar yükümlünün ülkede bir işyerinin veya daimi temsilcisinin bulunması ve kazanca sebep olan işlemin bu işyeri veya temsilci aracılığı ile gerçekleşip gerçekleşmemesine bağlı olacaktır (Soru menfi yanıtlanırsa ya Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesindeki serbest meslek kazançları istisnası gündeme gelebilecek, ya da mükerrer 80. madde bağlamında bir değer artışı kazancı düşünülecekti.). Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin 2. bendi hükmü bu değerlendirmelerin yapılmasına gerek görmeksizin, satış, devir ve temlik karşılığı yapılan gayrimaddi hak bedeli ödemelerinde her durumda tevkifat yapılmasını zorunlu kılmıştır(18).

Bu hüküm bilgisayar yazılımlarının satılması halinde *-kural olarak-* uygulanmaz. Zira yukarıda da değindiğimiz üzere yazılım satışı genelde o yazılım üzerindeki telif hakkının devrini içermez. Yazılımın satışı, onun kullanılabilmesi (bilgisayar ortamında çalıştırılabilmesi) için zorunlu olan sayı ve şekilde kopyalarının yapılmasına izin verse bile bu tek başına telif hakkının devri anlamını taşımaz. Yazılım satışında elde edilen bedel (kural olarak) ticari kazançtır ve bunun bir dar yükümlü tarafından elde edilmesi halinde vergilendirilmesi yükümlünün ülkede işyeri veya daimi temsilcinin bulunması ve kazancın o işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde edilmesi şartına bağlanmıştır. Eğer yazılımlar üzerindeki telif hakkının devri söz konusu olursa o zaman dar yükümlü kurumlar bakımından Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin 2. bendi uygulanma olanağı bulacaktır.

Bu noktada son olarak, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin 2. bendinde yer alan hükmün OECD Model Anlaşmasıyla ve bu modeli takip ederek Türkiye'nin akdetmiş olduğu çifte vergilendirme anlaşmalarıyla çelişir oluşuna işaret etmek gerekir. Model Anlaşma'nın gayrimaddi hak bedellerini düzenleyen 12. maddesine göre, gayrimaddi hak bedelleri kural olarak kendisine ödeme yapılan kişinin yerleşik olduğu ülke tarafından vergilendirilir. Kaynak ülkesi de bu ödemeler üzerinden tevkifat suretiyle vergi alabilir ama bu vergi belli bir oranı (Model'e göre %10'u) geçemez. Kaldı ki gayrimaddi hak bedeli lehtarının kaynak ülkede yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyeti varsa, kendisi için ödeme yapılan gayrimaddi hakkın bu işyeri ile arasında önemli bir bağ bulunup bulunmadığına bakılması gerekmektedir. Zira böyle bir bağın bulunması halinde kaynak ülke tevkifat suretiyle vergilendirme yapamaz; dar yükümlünün ticari kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin genel kural uygulanır. İşte 30. maddenin 2. bendi bu koşulu göz ardı etmektedir. Önceki kanun/sonraki kanun ilişkisi içinde kanun koyucunun 2006 tarihli Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi ile bundan önce akdetmiş olduğu çifte vergi anlaşmalarının ilgili hükmünü tek yanlı olarak değiştirme yoluna gittiği düşünülebilir. Diğer taraftan özel kanun/genel kanun ilişkisi içinde, çifte vergilendirme anlaşmaları daha özel kanun konumunda olduğundan bunların ilgili hükümlerinin geçerliliklerini koruduğu savunulabilir. İdarenin aşağıda değineceğimiz bir uygulama tamiminde yer alan ve bizim de katıldığımız görüşü, bu bakımdan çifte vergilendirme anlaşmalarının uygulanacağıdır(19).

Her ne kadar Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinde yer alan hükmü, ulusal ve uluslararası hukuk arasındaki uyum anlamında doğru bulmuyorsak da bu hükmün idare bakımından pratikliğine ve bunun elektronik ticaretin vergilendirilmesi alanında Prof. Richard L. DOERNBERG tarafından ortaya atılan **“vergi tabanının erozyonu”** yaklaşımında ifade olunan çözüm önerisine benzerliğine işaret etmeliyiz(20).

IV- VERGİ İDARESİNİN GAYRİ MADDİ HAK BEDELLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNE YAKLAŞIMI

Maliye uygulaması da bu görüşlerimizi teyit eder. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nca 2008 yılında verilen

bir Mukteza'da “Şirketiniz tarafından Hollanda mukimi bir firmadan piyasada bulunan hazır paket programların alınarak üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan ve/veya çoğaltılmadan nihai tüketici niteliğindeki hastanelere satılması veya aynı şekilde işletmenizde kullanılması halinde, Hollanda'da mukim firma tarafından elde edilen kazanç, ticari kazanç niteliği taşıyacağından, bu nitelikteki ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.”(21) denilmiştir. Aynı şekilde, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü'nün Temmuz 2010'da yayınladığı aynı yönde bir uygulama tamimi mevcuttur. Tamimin ilgili kısmı şu şekildedir:

“- Yurt dışında mukim firmalardan ithal edilen bilgisayar programları üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan ve/veya çoğaltılmadan nihai tüketicilere satılması veya aynı şekilde işletmede kullanılması halinde yurt dışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç ticari kazanç niteliği taşıyacağından, bu nitelikteki ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

- Yurt dışında mukim firmalardan işletmede kullanmak ve/veya müşterilere satışını yapmak üzere daha önce piyasada bulunmayan bir bilgisayar programının özel olarak hazırlanması halinde, yurt dışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç serbest meslek kazancı niteliği taşıdığından bu kapsamdaki ödemeler üzerinden % 20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

- “Copyright” kapsamında bir bilgisayar programının çoğaltma, değiştirme, topluma dağıtma, gösterme gibi haklarının satın alınması halinde, şirket tarafından bir gayrimaddi hak elde edilecek olup, yurt dışında mukim firmaya yapılacak söz konusu gayri maddi hak bedeli ödemelerinden % 20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Öte yandan, bilgisayar yazılım ürünlerinin, şirkete CD, disket vb. taşıyıcı medya içerisinde gümrükten ithal edildikten sonra İnternet üzerinden indirilen şifre ile aktive edilerek iktisap edilmiş olması ya da bilgisayar programının doğrudan doğruya İnternet üzerinden şifre ile indirilerek iktisap edilmiş olması durumu yurt dışına yapılacak ödemelerin vergilendirilmesinde herhangi bir değişikliğe yol açmayacaktır.”(22).

* Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Araştırma Görevlisi

- (1) 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu md. 3.
- (2) Türk Ticaret Kanunu'nun 1. kitabı (11-123. maddeleri) “ticari işletme”yi düzenlemektedir.
- (3) GVK md. 65, f. 2.
- (4) Oysa menkul-gayrimenkul ayrımı ile maddi-gayri maddi ayrımı birbirine paralel değildir; bunların birbirleriyle karşılaştırılması veya eşleştirilmesi hatalıdır. Kıta Avrupasının menkul -gayrimenkul mal (*movable-immovable property*) ayrımı Anglo-Saksonların *asil mal*- kişisel mal (*real-personal property*) ayrımına karşılık gelmektedir. Gayrimaddi mallar (haklar) (*intangibles*) bu tasnifte kişisel mallar içinde yer alır.
- (5) GVK md. 70, f.1. b. 5-6.
- (6) GVK md. 70, f. 2.
- (7) OECD, Model Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, md. 12, para. 2.
- (8) FSEK md. 2, b. 1.
- (9) 6098 sayılı Borçlar Kanunu'nun 298. maddesinde “kira”, “kiraya verenin bir şeyin kullanılmasını veya kullanmayla birlikte ondan yararlanılmasını kiracıya bırakmayı, kiracının da buna karşılık kararlaştırılan kira bedelini ödemeyi üstlendiği sözleşme” olarak tanımlanmaktadır.
- (10) Bkz. GVK md. 80, f. 1, b. 3.
- (11) Hali hazırda kesinti oranı % 20'dir. Bkz. 2006/11449 sayılı BKK.
- (12) Bkz. GVK md. 70 f. 1, b. 6 parantez içi hükmü.
- (13) Nitelendirme noktasında değer taşımaya da, vergilendirmenin sonuçları bakımından önemli olduğu için Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesindeki serbest meslek kazancı istisnasını da zikretmek gerekir: “Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video bant, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat gelir vergisinden müstesnadır. Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dahildir. Yukarıda yazılı kazançların arzı olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez. Serbest meslek kazançları istisnasının, bu Kanun'un 94. maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur.”
- (14) GVK md. 70, f. 1, b. 5, cümle sonu parantez içi hükmü.
- (15) Hali hazırda kesinti oranı %15'tir. Bkz. 2009/14593 sayılı BKK.
- (16) 2009/14593 sayılı BKK ile belirlenmiş oran.
- (17) KVK md. 30, b. 2.
- (18) 5422 sayılı mülga Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24. maddesi işaret ettiğimiz şekilde, “Dar mükellefiyete tâbi kurumların ticari, zirai ve diğer kazanç ve iratları dışında kalan kazanç ve iratları ile telif, imtiyaz, ihtira işletme ticaret unvanı, ... mukabilinde alınan bedeller % 25 oranında kurumlar vergisi tevkifatına tabidir.” düzenlenmesine sahipti. Anılan düzenleme, dar yükümlülere verilen ödemeler üzerinden yapılacak tevkifatı, elde edenlerin ticari, zirai ve diğer kazanç ve iratları dışında kalan

ve maddede belirtilen gelir unsurlarına özgülemişti. Buna rağmen uygulamada yapılan ödemelerin ticari kazanç olup olmadığı araştırılmaksızın tevkifat yoluna gidildiği oluyordu. Nitekim Dn. 4. D.'nin, 31.05.1999 tarih ve E. 1998/4018 K. 1999/2347 sayılı Kararı'nda incelediği olayda "... 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun dar mükellefiyet başlıklı 11. maddesinde, birinci maddede yazılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanların, yalnız Türkiye'de elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirilecekleri, 12. maddesinde ise hangi iratların, 11. maddede yazılı dar mükellefiyet mevzuuna giren kurum kazancı olarak kabul edileceği, hükme bağlanmıştır. Sözü edilen Kanun'un 24. maddesinde ise; dar mükellefiyete tâbi kurumların ticari, zirai ve diğer kazanç ve iratları dışında kalan kazanç ve iratları ile telif, imtiyaz, ihtira, işletme ticaret unvanı, alameti farika ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik mukabilinde alınan bedellerin %25 nispetinde kurumlar vergisi tevkifatına tâbi olduğu, anılan maddenin 6. fıkrasında, dar mükellef durumunda olan kurumlara yukarıda yazılı kazanç ve iratları sağlayanların bu kazanç ve iratlardan kurumlar vergisi tevkifatı yapmak zorunda oldukları, 7. fıkrasında ise kazanç ve iratları sağlayanların kurumlar vergisi tevkifatına tâbi kazanç ve iratları nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettiren gerçek ve tüzel kişiler olduğu belirtilmiştir. Bu hükümlerin uygulanabilmesi **ve tevkifat sorumluluğundan söz edilebilmesi için dar mükellef kurumun, maddede sayılan türde bir gelir elde etmesi gerekli olup, bunun niteliğinin belirlenmesi ise söz konusu gelirin dar mükellef kurum açısından hangi gelir grubuna dahil olduğunun saptanmasına bağlıdır.** Olayda, İngiltere'de kurulu olan ve Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan ... Limited Şirketi'nin "data hattı" aboneliği ile derlediği haberleri aktarması karşılığında yapılan ödemelerin yukarıda anılan kanun hükmü kapsamında bir ödeme olduğu kabul edilerek davacı şirketin bu hüküm uyarınca tevkifat yapıp muhtasar beyanname ile bildirme yükümlülüğünde olduğu belirtilerek re'sen tarh yoluna gidilmişse de söz konusu gelirin elde eden ... firması yönünden yapısı üzerinde hiç durulmadığı anlaşılmaktadır. ... firmasının yukarıda açıklanan faaliyeti, derlediği bilgileri dünyanın her yerindeki diğer firmalara abonelik yolu ile satmak şeklinde yürüttüğü ticari faaliyete ilişkin olup aynı şekilde davacı şirkete de bilgi sattığı açık olduğundan, bu faaliyetlerden sağladığı gelirin ticari kazanç olduğundan kuşku duymamak gerekir. Bu itibarla adı geçen yabancı kuruma yapılacak söz konusu ödemelerin satın alınan bilgi karşılığı olduğu, gayri maddi hak bedeli olarak değerlendirilemeyeceği ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24. maddesine göre tevkifata tâbi tutulamayacağı açıktır. ..." biçiminde karar vermiştir. Söz konusu değerlendirme 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi karşısında geçerliliğini yitirmişse de çifte vergilendirme anlaşmalarının mevcudiyeti halinde uygulanmaya devam edecektir.

- (19) 15.07.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01 sayılı, Yurt Dışı Firmalardan Satın Alınan Bilgisayar Programları Hakkında Uygulama Tamimi. No: KVK-2010/4.
- (20) Bkz. L. Richard DOERNBERG, Electronic Commerce and International Tax Sharing, 16 Tax Notes Int'l 1013, 1998; L. Richard DOERNBERG, "Electronic Commerce: Changing Income Tax Treaty Principles A Bit?", 89 Tax Notes 1625, s. 1634, 2000; L. Richard DOERNBERG - Luc HINNEKENS, HELLERSTEIN Walter and LI Jynian, Electronic Commerce and Multijurisdictional Taxation, 2001, s. 357-458.
- (21) B.07.1.GİB.4.34.16.017/KVK-30 sayılı Mukteza.
- (22) 15.07.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01 sayılı, Yurt Dışı Firmalardan Satın Alınan Bilgisayar Programları Hakkında Uygulama Tamimi. No: KVK-2010/4. Söz konusu tamim Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 01.04.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-KVK 30-5-249 sayılı Yazılarına dayandırılmıştır.

Yazdır