

Distribütör Şirketlerin Yabancı Şirketler Açısından Türkiye’de İşyeri Oluşturmasıyla İlgili Gelir İdaresi’nin Son Özelgesi

Selman Koç

YMM, Eski Baş Hesap Uzmanı

1.Giriş

Bilindiği üzere 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 3’ üncü maddesinin ikinci fıkrasında, Kanun’un 1’inci maddesinde sayılan kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanların dar mükellefiyet esasında, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilecekleri hükme bağlanmıştır. Aynı maddenin üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar bentler halinde sayılmıştır. Sayılan kazanç ve iratlardan biri de, yabancı kurumların 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye’de açacakları iş yeri veya Türkiye’de bulunduracakları daimi temsilci vasıtasıyla yapılan işlerden elde edecekleri ticari kazançlardır.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları’nın (“ÇVÖA”) ticari kazançlarla ilgili 7’inci maddesinde de yabancı bir şirketin diğer devlette (kaynak ülke) yer alan bir işyeri vasıtasıyla bu ülkede ticari bir faaliyette bulunmadıkça, kaynak ülkeden ticari kazanç yönünden vergilendirilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. ÇVÖA’ların 5’inci maddesinde işyeri kavramı açıklanmaktadır. Yabancı şirket açısından kaynak ülkede işyeri’nin hangi hallerde oluşacağı ve işyeri olarak kabul edilmeyen durumların neler olduğu bu maddede ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Buna göre aşağıdaki durumlarda kaynak ülkede işyeri olduğu kabul edilmektedir;

- a) Kaynak ülkede fiziki olarak yönetim yeri, şube, büro, fabrika, atelye, maden ocağı, petrol veya doğalgaz kuyusu, taş ocağı veya doğal kaynakların çıkarıldığı diğer yerler açılması,
- b) Altı ayı aşan (bu süre anlaşma imzalanan ülkeye göre değişmektedir) süre devam eden bir inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi ve bunlarla bağlantılı gözetim faaliyetleri yürütülmesi,

- c) Bağımsız nitelikteki acenta dışında bir kişi kaynak ülkede yabancı bir şirket namına hareket etmesi ve bu şirket adına mukavele akdetme yetkisine sahip olması ve bu yetkisini mutaden kullanması,

durumunda işyerinin varlığı kabul edilecektir.

ÇVÖA'lara göre kaynak ülkede işyeri olduğu kabul edilmeyen durumlar ise aşağıdaki gibidir;

- a) İşe ilişkin sabit yerin (işyeri) sadece mal satın alma, bilgi toplama veya hazırlayıcı ve yardımcı karakter taşıyan diğer bir işin yapılması amacıyla kullanılması, kaynak ülkede yabancı şirkete ait malların yalnızca depolama, teşhir veya teslim amacıyla sabit bir yerde tutulması veya kullanılması,
- b) **Yabancı şirketin kaynak ülkedeki ticari faaliyetini bağımsız statüde çalışan herhangi bir acenta vasıtasıyla veya kendi işlerine olağan şekilde devam eden bir simsar veya genel komisyon acentasıyla yürütmesi,**
- c) Yabancı şirketin kaynak ülkede mukim bir şirketi sermaye veya oy hakkı yönünde kontrol etmesi,
- durumunda işyerinin varlığı kabul edilmeyecektir.

Bu çalışmamızda yabancı şirketlerin mallarını Türkiye'de pazarlayan distribütör şirketlerin faaliyetlerinin yabancı şirketler açısından Türkiye'de işyeri oluşturduğuna ilişkin İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.04.2014 tarihli özelgesi¹ irdelenecektir.

2. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın Konuyla İlgili Özelgesi

İrlanda mukimi bir yazılım şirketinin distribütörlüğü'nü yapan Türkiye mukimi (X) şirketi, bu yazılım şirketine yaptığı bir kısım ödemelerle ilgili vergisel yükümlülüğü olup olmadığı konusunda İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'ndan özelge talep etmiştir. Hakkında özelge talep edilen ödeme türleri şunlardır;

¹ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.04.2014 tarih ve 62030549-125[30-2012/360]-1181 sayılı Özelgesi (Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:398, Ekim 2014, sf.253-256, Hesap Uzmanları Derneği)

- a) İrlanda mukimi firmadan alınan bilgisayar programlarının üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan nihai tüketicilere satılması halinde, bu firmaya yapılacak bilgisayar programı ödemeleri.
- b) Nihai tüketicilerle imzalanan destek sözleşmeleri uyarınca bilgisayar programı yazılımlarının bakım ve güncelleme hizmetlerine ilişkin olarak İrlanda mukimi firmaya yapılan ödemeler.

İlgili özalgede konuyla ilgili řu açıklamalar yapılmıştır;

“... 01.01.2011 tarihinden itibaren uygulanmakta olan Türkiye Cumhuriyeti ile İrlanda arasında imzalanan ÇVÖA'nın 5'inci maddesinin bağımsız temsilciliğe ilişkin 7'nci fıkrasında, bir Akit Devlet teşebbüsünün, diğer devletteki işlerini, kendi işlerine olağan şekilde devam eden bir simsar, genel komisyon acentesi veya bağımsız statüde diğer herhangi bir acente vasıtasıyla yürütmesi durumunda, faaliyetin icra edildiği ülkede bir işyerine sahip olmadığının kabul edileceği hüküm altına alınmıştır.

Bu kapsamda bağımsız nitelikte bir temsilciden söz edilebilmesi için, temsilcinin hem hukuken hem de ekonomik olarak teşebbüsten bağımsız olması ve teşebbüs adına faaliyette bulunurken kendi işlerine olağan şekilde devam etmesi gerekmektedir.

Bir temsilcinin müteşebbisten bağımsızlığı aynı zamanda onun müteşebbise karşı sorumluluklarının derecesine bağlıdır. Temsilci faaliyetlerini müteşebbisten aldığı emir ve talimatlar ile yürütüyor ise müteşebbisten bağımsız addedilmeyecektir. Bağımsız bir temsilci için diğer bir önemli kıstas ise temsilcinin faaliyetlerinin müteşebbisin etkin bir kontrolüne tabi olmaması ve temsilcinin faaliyetlerini tek bir işveren adına yürütmemesidir.

Ancak, aynı maddenin daimi temsilciliği düzenleyen 6'nci fıkrasında; gerçek veya tüzel kişilerin, diğer Akit Devletin bir teşebbüsü namına hareket etmesi ve bu teşebbüs adına devamlı olarak sözleşme imzalama yetkisi kullanmaları durumunda, 7'nci fıkrada belirtilen bağımsız nitelikteki temsilciler kapsamında değerlendirilmeleri mümkün bulunmamaktadır. Bu durumda söz konusu faaliyetler diğer Akit Devletin teşebbüsü için bir işyeri oluşturacaktır.

...

İrlanda mukimi ... Limited ile şirketiniz arasında imzalanması tasarlanan Distribütörlük Sözleşmesi bir bütün olarak incelendiğinde Şirketinizin, İrlanda mukimi ... Limited adına hareket ettiği ve sözkonusu bilgisayar programının tanıtım, pazarlama ve dağıtımını İrlanda mukimi şirket adına yürütmekte olduğu anlaşılmaktadır. Şirketinizin söz konusu distribütörlük sözleşmesi kapsamında yürüttüğü faaliyetlere ilişkin olarak sözleşmede açık talimatların yer aldığı, İrlanda mukimi firmanın dağıtımını yaptığımız yazılım ürünlerine ilişkin son kullanıcı lisans sözleşmelerine dahi müdahil olabildiği, alt distribütörlerle imzalanmış olan sözleşmelerin İrlanda mukimi ana firmaya bilgi verilerek feshedilebildiği, dağıtımını yaptığımız yazılım ürünleri ile rekabet edebilecek diğer ürünlerin dağıtım veya temsilciliğini yapamadığınız yani tek bir işveren adına hareket ettiğiniz dikkate alındığında Şirketinizin faaliyetlerini bağımsız olarak yürüttüğünü söylemek mümkün değildir.

Ayrıca bu faaliyetlere ilişkin olarak tutulan defter ve kayıtların bile İrlanda mukimi şirketin incelemesine tabi olması sözleşme kapsamındaki söz konusu faaliyetlerin İrlanda mukimi firmanın kapsamlı kontrolü altında yürütüldüğünü göstermektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, Şirketinizin, İrlanda'da mukim şirket için gerçekleştirdiği söz konusu faaliyetler dolayısıyla bu kuruluşun bağımlı temsilcisi niteliğini kazandığı değerlendirilmektedir. Dolayısıyla Anlaşma'nın (ÇVÖA) 5'inci maddesinin 6'nci fıkrası kapsamında İrlanda mukimi Limited için Türkiye'de bir işyeri olduğu sonucuna varılmaktadır.

...

Şirketiniz tarafında İrlanda mukimi firmadan alınan bilgisayar programlarının üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan veya sözkonusu programlar üzerinde başka herhangi bir hakka sahip olunmadan satılması durumunda İrlanda mukimi firmaya yapılan ödemeler bu firma için ticari kazanç niteliği taşıyacağından, ÇVÖA'nin 7'nci maddesi kapsamında değerlendirilecektir. Bu durumda, İrlanda mukimi şirketin Türkiye'de oluşan işyeri vasıtasıyla icra ettiği faaliyetlerden elde ettiği kazançların, ÇVÖA'nin 7'nci maddesi uyarınca bu işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere Türkiye'de iç mevzuat hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

...

Öte yandan, gerek Türkiye’de gerekse yurtdışında bulunan müşterilerinizle imzalanan teknik destek sözleşmesi gereğince, yazılımların kaynak kodlarında hiçbir değişiklik yapılmaksızın sağlandığı ifade edilen bakım ve güncelleme hizmetlerine ilişkin firmanız tarafından İrlanda mukimi firmaya yapılan ödemeler de ÇVÖA’nın “Ticari Kazanç” başlıklı 7’nci maddesi kapsamında değerlendirilecektir. İrlanda mukimi firmanın Türkiye’de oluşan bir işyeri vasıtasıyla elde ettiği söz konusu kazançların da Anlaşma’nın 7’nci maddesi kapsamında bu işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere Türkiye’de iç mevzuat hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

İrlanda mukimi Limited tarafından, ÇVÖA’nın 7’nci maddesi çerçevesinde Türkiye’de ödenecek vergiler, ÇVÖA’nın “Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi” başlıklı 23 üncü maddesinin 1 inci fıkrasına göre İrlanda’da hesaplanacak vergiden mahsup edilebilecektir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.”

3. Özelge ile İlgili Genel Değerlendirmeler

İlgili özelgede ortaya konulan idari görüşün dayanağını teşkil eden argümanlar şunlardır;

- a) Distribütörlük faaliyeti kapsamında yürütülen işlere ilişkin olarak distribütörlük sözleşmesinde yurtdışı ana firmanın açık talimatları yer almaktadır. İrlanda mukimi ana firma, dağıtım yapılacak yazılım ürünlerine ilişkin Türkiye’de gerçekleştirilecek faaliyetlerin ifası sırasında uyulması gereken kuralları, sınırları ve yoğunlaşılacak hususlar açıkça tek tek belirlemiştir.
- b) Alt distribütörlerle imzalanmış olan sözleşmelerin İrlanda mukimi ana firmaya bilgi verilerek feshedilebilmektedir. İrlanda mukimi ana firma nihai tüketici lisans sözleşmelerine müdahil olabilmektedir.
- c) Distribütör şirket dağıtımını yaptığı yazılım ürünleri ile rekabet edebilecek diğer ürünlerin dağıtım veya temsilciliğini yapmadığından tek bir işveren adına hareket etmektedir.
- d) Distribütörlük faaliyetine ilişkin olarak tutulan defter ve kayıtların İrlanda mukimi ana şirketin incelemesine tabi olması, sözleşme kapsamındaki dağıtım faaliyetinin İrlanda mukimi ana firmanın kapsamlı kontrolü altında yürütüldüğünü göstermektedir.

Özelge’de distribütör firmanın ana firma açısından Türkiye’de işyeri oluşturması, İrlanda ÇVÖA’nın 5’inci maddesinin 6’ncı fıkrasına dayandırılmıştır. ÇVÖA’nın bu maddesine göre bir kişi veya şirket (distribütör) kendi ülkesinde yabancı bir teşebbüs (ana firma) adına hareket ederek teşebbüs adına mukavele akdetme yetkisine haiz olursa ve bu yetkisini mutaden kullanırsa işyerinin oluştuğu kabul edilmektedir.

Özelge’nin dayanağını teşkil eden ve yukarıda sıralanan bağımlılık argümanlarından hiçbirisinde distribütörün ana firma adına mukavele akdetme yetkisine sahip olduğu ve bu yetkisini mutaden kullandığı ortaya konulmamıştır.

Distribütörün, alt distribütörlerin seçiminde ve dağıtım sözleşmelerinin oluşturulmasında yurtdışına bağımlı olup olmadığı, diğer bir ifadeyle ana firmanın onayını alıp almadığı oldukça önemlidir. Alt distribütörlerle imzalanan sözleşmelerin feshedilirken ana firmaya sadece bilgi verilmesi, bu firmanın onayının alınmaması, distribütörün Türkiye içinde bağımsız hareket ettiğini göstermektedir. Nihai tüketicilerle imzalanan sözleşmelere yabancı firmanın müdahil olduğu ifade edilmesine rağmen, bu müdahalenin kapsamı, niteliği ve distribütörün bağımsızlığını etkileyip etkilemediği hususu belirsizdir.

ÇVÖA’ların 5’inci maddesinin 6’ncı paragrafıyla ilgili OECD yorumlarında²; distribütörün tek bir ana firmanın temsilciliğini yapması bağımlılık açısından önemli bir faktör olsa da tek başına yeterli bir kriter değildir. Distribütör şirketin ana firmadan bağımsız olarak kaynak ülkede acentalık faaliyeti yürütüp yürütmediğinin tespitinde, distribütörlük faaliyetiyle ilgili ticari risk ve getirilerin hangi tarafta toplandığı hususu oldukça önemlidir. Distribütörün girişimcilik riskini ve bunun karşılığı olan getiri veya zararları tek başına yüklenip yüklenmediği hususunun bu çerçevede incelenmesi gerekmektedir. Distribütörün ticari faaliyetinin sonuçları ekonomik olarak kendisine aitse yani kayıp ve zararları ana firma tarafından finanse edilmiyorsa burada ekonomik olarak bağımsızlık söz konusudur. Öte yandan bir distribütör birden fazla ana firmayı temsil etse bile, temsil edilen ana firmalar birlikte hareket ederek distribütörün faaliyetlerini ekonomik olarak kontrol etmeleri ve zararlarını karşılamaları durumunda bağımlılık ilişkisi ortaya çıkabilmektedir. Özelge’de distribütörün ticari risk ve getirilerinin ana firma tarafından üstlenildiğine, diğer bir deyişle finansal bağımlılığa, ilişkin herhangi bir tespit bulunmamaktadır.

² Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, OECD, 22 July 2010

Distribütörlük sözleşmesinde dağıtım ve pazarlama faaliyetiyle ilgili bir takım kuralların yurt dışındaki ana firma tarafından belirlenmiş olması da tek başına bağımlılığı ortaya koyan bir delil değildir. Çünkü, distribütörlük sözleşmesinin bütün ülkelerde belirli prensipler etrafında yeknesak bir şekilde uygulanma gerekliliği bulunmaktadır. Ana firma tarafından tespit edilen bu kural ve prensipler distribütörlük ilişkisinin sorunsuz ilerlemesine ve taraflar arasında iyi bir iş ilişkisinin oluşmasına katkı sağlamaktadır. Bu nedenle ana firmanın bir nevi know-how'ını temsil eden bu kuralların tek başına, distribütör firmanın ana firma adına, onun bir şubesi gibi, hareket ettiği noktada delil olarak kullanılamaz.

4. Sonuç

Çalışmamızın konusunu oluşturan özelge, Türkiye'de faaliyet gösteren distribütör şirketlerin ÇVÖA uygulamasında yabancı şirketlerin Türkiye'deki işyeri olarak kabul edilebileceğini ortaya koyması bakımından ilk idari görüştür. Özelge'de bağımlılık kriterleri olarak ileri sürülen argümanların, distribütör firma ile ana firma arasındaki bağımlılık ilişkisini ispatlama bakımında ikna edici olmadığını düşünüyoruz. Ayrıca distribütör firmaya ait olan girişimcilik riskinin ana firma ile paylaşılıp paylaşılmadığı hususu ile distribütör tarafından düzenlenen sözleşmelerin ana firmanın onayından geçip geçmediği hususunun Özelge'de yeterince değerlendirilmediği kanaatindeyiz.

Kaynakça

1. T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.04.2014 tarih ve 62030549-125[30-2012/360]-1181 sayılı Özelgesi (**Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:398, Ekim 2014, sf.253-256, Hesap Uzmanları Derneği)
2. Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, OECD, 22 July 2010