

YABANCI SERTİFİKALAR, GAYRİMADDİ HAK MI, SERBEST MESLEK KAZANCI MI?

Dr. İbrahim TUTAR*
E. Maliye Müfettişi

ÖZET

Bu çalışmada, vergi uygulamasında, Türk vergi idaresiyle vergi mükellefleri arasında çekişmelere sebep olan yurtdışından alınan sertifikaların gayrimaddi hak mı, yoksa serbest meslek kazancı mı, hatta bazı durumlarda ticari kazanç mı olduğu hususları incelenmektedir. Çalışmada, önce çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının(ÇVÖA) 12'nci ve 14'ncü maddelerinin lafzındaki hangi ortak kavramların bulanıklığa neden olduğu incelenmektedir. Daha sonra, bu belirsizliği aşmak için hangi kriterlere başvurulması gerektiği, OECD'nin ÇVÖA'larına ilişkin yorumları da dikkate alınarak ele alınmaktadır. Araştırmanın sonucunda, Türk vergi idaresinin, sözü edilen çekişmeleri sonlandırmak için, bir genel tebliğ yayımlayarak, gayrimaddi haklarla serbest meslek faaliyetleri arasındaki farklılıkları açıklamasının çekişmeleri azaltmak anlamında faydalı olacağı hükmüne ulaşılmaktadır. Değerlendirmeler, vergi idaresinin genel tebliği çıkartırken OECD'nin Mali İşler Komitesi'nce geliştirilen ÇVÖA'ların 12'nci maddesi için yaptığı yorumların ve üye ülkelerce konulan rezervlerin gayrimaddi haklarla serbest meslek faaliyetlerini ayırtırmada önemli kriterler sunduğunu ve bu nedenle dikkate alınması gerektiğini göstermektedir.

Anahtar Kelimeler: Gayrimaddi hak, serbest meslek kazancı, vergi anlaşmaları, ÇVÖA, OECD

* ORCID No: <https://orcid.org/0000-0003-3373-269X> İletişim: ibrahim.tutar@penetra.com.tr

GİRİŞ

Ülkemizle çifte vergilendirme önleme anlaşması olan bir başka ülkede mukim satıcıların Türkiye'deki mükelleflere sattığı gayrimaddi hak kapsamında yer alan know-how'lar gibi bilgi birikimine veya tecrübeye dayalı hizmet veya ürünler ile şahsi mesaiye dayanan serbest meslek kazançları kapsamındaki bilgi birikiminin nasıl ayrıştırılacağı ve vergileneceği, genellikle uygulamada tartışmalara ve çekişmelere sebep olmaktadır.

Bu makalenin amacı, sözü edilen tartışmalara ışık tutmak bakımından, gayrimaddi haklardan doğan kazançlar ile serbest meslek faaliyetlerinden doğan kazançlar arasındaki farklılıkları uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları(ÇVÖA) ve iç hukuk hükümleri çerçevesinde incelemek ve araştırmaktır. Konunun çok geniş bir alana yayılmış olan çok sayıda gayrimaddi hakkı kapsamı nedeniyle, daha çok yurtdışından satın alınan test ve sertifikaların vergilenmesi üzerinde durulacaktır.

Böylece, bahsedilen konu, bu makalede önce ÇVÖA'lardaki hükümler, sonra ulusal düzeydeki hükümler ile idari ve yargısal yorumlar açısından ele alınacaktır.

1. GAYRİMADDİ HAK BEDELLE- Rİ(ROYALTİLER) VE SERBEST MES- LEK KAZANÇLARI İLE İLGİLİ HÜ- KÜMLER

1.1. Vergi Anlaşmalarındaki Gayrimad- di Hak Bedellerinin ve Serbest Meslek Faa- liyetlerinin Tanımı

Bilindiği üzere, Anayasamızın hükümleri gereğince, uluslararası kanunlar ve diğer hükümler, yerel hükümlere takaddüm etmektedir. Bu bakımdan, konunun öncelikle uluslararası vergi anlaşmaları açısından değerlendirilmesi gerekir. Uluslararası vergilemeye dair hükümler, günümüzde büyük ölçüde OECD'nin vergi anlaşmaları modeline uygun biçimde düzenlenmekte ve kabul edilmektedir. Bu kapsamda, Türkiye, 2025 yılı sonu itibarıyla 93 ülkeyle ÇVÖA imzalamış ve yürürlüğe koymuştur¹. Bu ülkelerden sekiz(8) tanesiyle de ek protokol imzalanarak, ÇVÖA'lar kısmen tadil edilmiştir.

Söz konusu ÇVÖA'ların hükümleri gayrimaddi hak bedelleri ve serbest meslek faaliyetleri bakımından aşağıdaki bölümde ele alınmaktadır.

Gayrimaddi hak bedelleri kavramı bir çok ülkeyle yapılan ÇVÖA'nın genellikle 12/3'ncü maddesinde hükme bağlandığı üzere, şöyle tanımlanmaktadır:

‘Bu maddede kullanılan “gayrimaddi hak bedelleri” terimi, sinema filmleri ile radyo ve televizyon yayınlarında kullanılan bantlar dahil olmak üzere edebi, sanatsal veya bilimsel her nevi telif hakkının, her nevi patentin,

¹ Bu sayı, 26.12.2025 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan “Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Çin Halk Cumhuriyeti Hong Kong Özel İdare Bölgesi Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığı ile Vergiden Kaçınmaya Engel Olma Anlaşması” ve eki “Protokol”ün onaylanması uygun bulunmasına dair 7569 sayılı Kanunla, yakında 94’e çıkacaktır.

alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında veya sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi karşılığında elde edilen her türlü ödeme-yi ifade eder.²

ÇVÖA'lardaki tipik tanım bu olmakla birlikte, bu tanım bazı değişiklikler gösterebilmektedir. Örnek olarak, Türkiye-Çin ÇVÖA'sında olduğu gibi bazı ÇVÖA'larda, tanıma '*teknik bilgi(know-how)*' kavramı da eklenmektedir².

Serbest meslek faaliyetleri ise, ÇVÖA'ların neredeyse tamamının 14'ncü maddesinde hükme bağlandığı üzere, şöyle tanımlanmaktadır:

'Serbest meslek faaliyetleri" terimi, özellikle bağımsız olarak yürütülen bilimsel, edebi, sanatsal, eğitici veya öğretici faaliyetleri, bunun yanı sıra doktorların, avukatların, mühendislerin, mimarların, dişçilerin ve muhasebecilerin bağımsız faaliyetlerini kapsamına alır.'

Bu tanımda yer alan '*bağımsız olarak yürütülen bilimsel ... faaliyetleri, bunun yanısıra... mühendislerin, mimarların, ... bağımsız faaliyetleri*' ifadesinin, yine yukarıda ifade ettiğimiz **sertifikalandırma** gibi hizmetler bakımından ele aldığımızda, bu tanımın da bilgi

birikimine dayanan bir *bağımsız mühendislik* hizmetinden bahsettiği açıktır.

Buna göre, öncelikle, 12/3'üncü maddede '...*sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi karşılığında elde edilen her türlü ödeme*' ifadesinin ve 14'ncü maddede '...*bilimsel, edebi, sanatsal, eğitici veya öğretici faaliyetleri, bunun yanısıra... mühendislerin bağımsız faaliyetleri...*' ifadesinin neleri kapsadığı çok berrak biçimde tanımlanması gerekir. Örneğin bir tekstil kimyasalının içindeki maddelerin canlılara ve çevreye zararlı olup olmadığına dair herkesin bildiği bir uluslararası bir standarda göre analiz eden ve sonuçları değerlendiren yurtdışından alınan bir sertifikayı kapsayıp, kapsamadığı hangi kriterlere ve kavramlara göre değerlendirilmelidir?

Bu örnekteki benzer biçimde, Türkiye mukimi bir şirket tarafından vergi anlaşması olan ülkelerin mükelleflerinden alınan sertifikalar için yapılan ödemelerin, vergi anlaşmalarının gayrimaddi hakları(royaltileri) düzenleyen 12'nci maddelerine göre mi, yoksa 14'ncü maddesine göre mi gelir vergisi stopajına tabi olacağı veya olmayacağı hususu aşağıda ayrıntılı olarak değerlendirilecektir.

O halde, ÇVÖA'ların 12'nci ve 14'ncü maddelerinde yer alan bu iki kazanç türü arasındaki farklılığın hangi faaliyetleri kapsadı-

² Türkçe ÇVÖA'larda, know-how kavramının 'teknik destek' olarak çevrildiği görülmektedir. Oysa, İngilizce anlaşmalarda ve OECD'nin İngilizce yayınlarında know-how ile teknik destek kavramının iki ayrı kavram olarak kullanıldığı görülmektedir. Bu hususun da vergi idaresince daha belirgin bir şekilde açıklanması gerektiği anlaşılmaktadır.

ğını, ayırt edici kriterlerin neler olduğunu çok berrak biçimde tanımlamak ve değerlendirmek gerekmektedir.

1.2. OECD'nin Konuya İlişkin Yorumları

Yukarıda ele aldığımız ifadelerin doğru analiz edilmesi için bunların içinde yer alan bazı kavramların daha iyi tanımlanması gerekmektedir. Örnek olarak, 'üretim yöntemi', 'teknik bilgi' ve/veya 'know-how', 'tecrübeyle dayalı bilgi birikimi' ve 'bağımsız olarak yürütülen bilimsel faaliyetler', 'mühendislik faaliyetleri' gibi kavramlar arasında ne gibi farklılıklar olduğu anlaşılmalarda veya Türkiye'nin ikincil mevzuatında tanımlanmış değildir. Bu kavramlara dair belirsizlikler, mükelleflerle vergi idaresi arasındaki çekişme nedenlerinin başında gelmektedir. Bu kavramları açıklığa kavuşturmak için OECD'nin bu hususla ilgili Mali İşler Komitesinin çalışmaları sonucu ortaya konulan yorumlara başvurmakta fayda vardır.

Bilindiği üzere, OECD(2019)'nin yayınladığı Gelir ve Sermaye Üzerine Model Vergi Anlaşması içinde yer alan yorumları ('Commentaries'), üye ülkelerin hükümetleri tarafından OECD'nin Mali İşler Komitesi-ne('Committee of Fiscal Affairs') atanmış uzmanları tarafından hazırlanıp üzerinde anlaşmaya varıldığından, uluslararası vergi hukuku gelişiminde özel bir öneme sahiptir. Yorumlar, Vergi Anlaşması Modelinin aksine yasal olarak bağlayıcı uluslararası belgeler olan üye ülkelerce imzalanan anlaşmalara herhangi bir

şekilde eklenmek için tasarlanmasa da anlaşmaların uygulanmasında ve yorumlanmasında ve hatta bazı ihtilafların çözümünde yol gösterici olabilir. Ayrıca, sadece, vergi mükellefleri değil, üye ülkelerin vergi idareleri de ikili vergi anlaşmalarını yorumlarken rutin olarak OECD'nin yorumlarına başvurabilmektedir.

Bu nedenle, OECD'nin 2025 yılında yayımlanan güncel yorumlarına göz atıldığında, OECD'nin 2019 yılı çalışmasında yer alan gayrimaddi hak bedelleri ile serbest meslek faaliyetleri arasındaki farklılıklara ilişkin yorumları aynen koruduğu görülmektedir (bkz. OECD(2025)). Bu nedenle, gayrimaddi hak bedelleri ile serbest meslek faaliyetleri arasındaki farklılıkları açıklamak için, OECD(2019)'un 'Gelir ve Servet Vergileri Üzerine Model Vergi Anlaşması' çalışmasının 'Royaltiler Üzerine Yorumlar'ı içeren 12'nci bölümünde yer alan aşağıdaki paragraflarındaki açıklamaları esas alınacaktır.

OECD(2019)'un konu hakkındaki yorumlarının konumuza ait paragrafları aşağıya aynen alınmıştır:

'11. Endüstriyel, ticari veya bilimsel deneyime ilişkin bilgiler karşılığında alınan ödemeleri telif hakkı olarak sınıflandırırken, 2'nci paragraf "know-how" kavramına atıfta bulunmaktadır. Çeşitli uzman kuruluşlar ve yazarlar birçok know-how tanımı geliştirmiştir. Know-how kavramı "Endüstriyel, ticari veya bilimsel deneyime ilişkin bilgiler karşılığında yapılan ödemeler" ifadesi, patentlenmemiş ve genellikle diğer fikri mülkiyet hakları kate-

gorilerine girmeyen belirli bilgilerin aktarımı bağlamında kullanılmaktadır.

Genellikle, bir işletmenin faaliyetinde pratik uygulaması olan ve açıklanmasından ekonomik bir fayda sağlanabilecek, önceki deneyimlerden kaynaklanan, açıklanmamış endüstriyel, ticari veya bilimsel nitelikteki bilgilere karşılık gelir. Tanım, önceki deneyime ilişkin bilgilerle ilgili olduğundan, ödeme yapanın talebi üzerine hizmetlerin yerine getirilmesi sonucu elde edilen yeni bilgiler için yapılan ödemelere uygulanmaz.

11.1 Bilgi paylaşım sözleşmesinde, taraflardan biri, diğer tarafa kendi hesabına kullanılabilmesi için, kamuya açıklanmamış özel bilgi ve deneyimini aktarmayı kabul eder.

Lisans verenin, lisans alana verilen formüllerin uygulanmasında kendisinin herhangi bir rol oynamasının gerekmediği ve sonucunu garanti etmediği kabul edilmektedir.

11.2 Bu tür sözleşmeler, taraflardan birinin diğer taraf için işi kendi mesleğinin alışılmış becerilerini kullanarak gerçekleştirmeyi taahhüt ettiği hizmet sunma sözleşmelerinden farklıdır.

Bu tür sözleşmeler kapsamında yapılan ödemeler genellikle Madde 7 kapsamına girer.

11.3 Bu iki ödeme türünü, yani bilgi birikimi sağlama ödemeleri ve hizmet sunma ödemeleri arasındaki ayrımı yapma ihtiyacı bazen pratik zorluklara yol açmaktadır. Bu ayrımı yapmak için aşağıdaki kriterler önemlidir:

—Bilgi birikimi sağlama sözleşmeleri, 11. paragrafta açıklanan türden, zaten mevcut olan bilgileri veya bu tür bilgilerin geliştirilmesi veya oluşturulmasından sonra sağlanmasını içerir ve bu bilgilerin gizliliğine ilişkin özel hükümler içerir.

—Hizmet sunma sözleşmelerinde, tedarikçi, özel bilgi, beceri ve uzmanlığın kullanılmasını gerektirebilecek hizmetleri yerine getirmeyi taahhüt eder, ancak bu özel bilgi, beceri veya uzmanlığın diğer tarafa aktarılmasını taahhüt etmez.

Bilgi birikimi sağlamayı içeren çoğu durumda, mevcut bilgileri sağlamak veya mevcut materyali yeniden üretmek dışında, tedarikçinin sözleşme kapsamında yapması gereken çok az şey vardır. Öte yandan, hizmetlerin ifasına ilişkin bir sözleşme, çoğu durumda, tedarikçinin sözleşmeden doğan yükümlülüklerini yerine getirmek için çok daha yüksek bir harcama seviyesini içerir.

Örneğin, tedarikçi, sunulacak hizmetlerin niteliğine bağlı olarak, araştırma, tasarım, test, çizim ve diğer ilgili faaliyetlerde çalışanlar için maaş ve ücret ödemek veya benzer hizmetlerin ifası için alt yüklenicilere ödeme yapmak zorunda kalabilir.

11.4 Bu nedenle, bilgi birikimi sağlama karşılığı olarak değil, hizmet sağlama karşılığı olarak alınması gereken ödeme örnekleri şunlardır:

—satış sonrası hizmet karşılığı olarak alınan ödemeler,

—satıcı tarafından alıcıya garanti kapsamında verilen hizmetler için yapılan ödemeler,

—saf teknik yardım için yapılan ödemeler,

—potansiyel müşteri listesi için yapılan ödemeler (bu liste, genel olarak mevcut bilgilerden özellikle ödeme yapan için geliştirildiğinde) (alıcının belirli bir ürün veya hizmeti sağladığı müşterilerin gizli listesi için yapılan ödeme, alıcının bu müşterilerle olan ticari deneyimiyle ilgili olacağından, bilgi birikimi için bir ödeme teşkil eder),

—bir mühendis, avukat veya muhasebeci tarafından verilen görüş için yapılan ödemeler ve

—elektronik olarak verilen tavsiyeler, teknisyenlerle elektronik iletişim veya bilgisayar ağları aracılığıyla bir sorun giderme veri tabanına erişim için yapılan ödemeler (örneğin bir veri tabanı gibi) yazılım kullanıcılarına, sıkça sorulan sorulara veya sık karşılaşılan sorunlara yanıt olarak gizli olmayan bilgiler sağlar.³

OECD(2019)'un 12'nci maddesine ilişkin 11'nci paragrafında yer alan yukarıdaki açıklamalara (yorumlara) Türkiye hiçbir rezerve koymamıştır³. Bu nedenle, bu açıklamalara Türk vergi idaresinin de zımni olarak katıldığı kabul edilebilir. Ancak, aşağıda görüleceği

üzere, Türk vergi idaresi tarafından verilen özetlerde, bu yorumlara hiç değinilmediği görülmektedir. Dahası, OECD(2019) yayınlarında yer alan yorumların Türk vergi hukukunun kaynakları arasında bile yer almadığı gözlemlenmektedir (Bkz. Oktar (2022)).

Esasında, gayrimaddi haklar, 'bedeller' kavramıyla tanımlanırken, serbest meslek kazançları 'faaliyetler' kavramıyla tanımlanmaktadır. Fakat, sorun da burada düğümlenmektedir çünkü esasında bazı anlaşmalarda iki tanım da zımni olarak hem ödemeleri, hem de faaliyetler kavramlarını içerebilmektedir. Örneğin, gayrimaddi hak bedelleri tanımı içinde yer alan üretim yönteminde öğrenme-öğretme faaliyeti, serbest meslek faaliyeti içinde de tecrübeye dayalı bilgi birikimini öğretme faaliyeti mevcut olabilmektedir. Bu iki kazançın kapsadığı kavramlar kümesinin ortak bir keşişim kümesine sahip olduğu ve bu ortak kümenin berraklaştırılması gerektiği açıktır. Belirsizlik ve tartışmalar büyük ölçüde bu ortak keşişim kümesinde yer alan kavramlardan kaynaklanmaktadır.

Aşağıdaki 2'nci bölümde, bu iki kazanç türünün hangi kriterlere göre ayrıştırılabileceği ele alınmaktadır.

³ Türk vergi idaresi, vergi anlaşmalarının gayrimaddi hak (royalti) bedellerini kapsayan 12'nci maddesinin yorumlanması bakımından, royaltilerin kaynaktan vergilenmesi; endüstriyel, ticari ve bilimsel teçhizatın kiralanmasından elde edilen gelir; OECD(2019)'un 12'nci maddeye ilişkin 9.1 (telekomünikasyon ve uydu işletmelerinin verdiği hizmetler), 9.3 (radyo frekansları üzerinden yayın yapma bir ticari kazançtır), 10.1 (belli bir bölge için verilen dağıtım haklarından elde edilen kazanç ticari kazançtır) ve 10.2 (bir ödemenin, var olmayan bir tasarım, model veya planın geliştirilmesi için yapılan bir ödeme olması durumunda, bir tasarım, model veya planın 'kullanımı veya kullanım hakkı için' yapılmadığı kabul edilir) paragraflarında belirtilen ödemelerin telif hakkı oluşturup oluşturmadığı ve hangi koşullar altında oluşturduğuna ilişkin tutumunu saklı tutmaktadır, yani Türkiye bu yorumlara rezerv koymuştur.

1.3. Yerel Düzeydeki Düzenlemeler

1.3.1. Yerel Kanun Hükümleri

Her ne kadar, ÇVÖA'ların gayrimaddi hak bedellerine, serbest meslek kazancına ve ticari kazanca ilişkin hükümleri, ulusal düzeydeki hükümlere takaddüm ediyor ise de yorumlamalarımızı kolaylaştırmak ve derinlik kazandırmak bakımından, bu iç düzenlemelere özetle de olsa değinmekte fayda vardır.

Vergileme mevzuatımızın temel usul hükümlerini içeren vergi usul kanununun 269'ncü maddesinde gayrimaddi hakların gayrimenkuller gibi değerlendirilmesine; 296'ncü maddesinde ise tescile tabi tüm hakların değerinin, kaydedilmeleri sırasında tapu siciline kaydedilen bedel olduğuna ve tapu sicilinde bedeli gösterilmeyen veya tescil edilmeyen tüm hakların ise (sınai ve edebi mülkiyet hakları ile imtiyazlar dâhil) emsal bedelleriyle değerlendirilmesine hükmedilmiştir.

Gelir vergisi kanununun gayrimenkul sermaye iradını tanımlayan 70'nci maddesinin birinci fıkrasının (5) nolu bendinde yer alan '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 hakları (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.)' hükmü uyarınca, 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 hakların royalti(gayrimaddi hak) sayıldığı ve fakat bu hükmün '**sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi**' ni kapsamadığı görülmektedir.

Diğer taraftan, yine gelir vergisi kanununun 65'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' hükmünde de yer aldığı üzere, serbest meslek faaliyetinin, '**ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayandığı**' görülmektedir.

Ticari kazancın tanımının yer aldığı gelir vergisi kanununun 37'nci maddesiyle, Türk ticaret kanununun birinci kitabında yer alan ticari işletmeye ilişkin hükümler birlikte değerlendirildiğinde, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç sayılacağı; bir ticari işletmenin varlığının ticari kazancının önemli unsurlarından biri olduğu; ticari kazançta, muhakkak surette bir mal veya hizmetin alım-satımının veya alım-imalat-satımının mevcut olduğu görülmektedir. Ticari faaliyetlerde, bilgi ve tecrübenin yanı sıra emek ve sermayenin de organizasyonun

önemli bir parçası olduğu açıktır.

1.3.2. Tebliğler ve Özelgeler

Türkiye’de bugüne kadar yayımlanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliğlerinde gayrimaddi haklara değinilmediği ve dolayısıyla serbest meslek faaliyetleri ile arasındaki farklılıklara yer verilmediği görülmektedir.

Bununla birlikte, 26.09.2017 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 4 nolu ÇVÖA genel tebliğinde, örnek olarak, diğer ülke mukiminin serbest meslek faaliyeti kapsamındaki *deney ve test hizmetlerini* Türkiye’ye gelmeksizin mukim olduğu ülkede vermesi durumunda söz konusu faaliyet karşılığında kendisine yapılan ödemeler üzerinden Türkiye’nin vergilendirme yetkisi bulunmayacağından, bu ödemelerden herhangi bir vergi kesintisi yapılmasının da mümkün olmadığı açıklanmıştır.

Yine söz konusu 4 no’lu tebliğde, benzer şekilde, diğer bir ülke mukimi tarafından Türkiye mukimine sunulan sinema filmi, televizyon dizisi ve belgesel programlarına ilişkin dublaja ön hazırlık ile dublaj ve miksaj hizmetinin Türkiye’ye gelinmeksizin diğer ülkede icra edilmesi durumunda, serbest meslek faaliyeti dolayısıyla elde edilecek gelirleri vergileme hakkının yalnızca diğer ülke mukimine ait olduğuna yer verilmiştir. Tebliğde, bu kapsamda yapılan ödemelerden tevkifat yapılmayacağı da vurgulanmıştır.

Diğer taraftan, 1 seri nolu transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hak-

kındaki genel tebliğde, gayrimaddi haklara bir bölüm ayrılmıştır. Bu bölümdeki tanımlar şöyledir:

‘Gayri maddi 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, gayri maddi 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.

Gayri maddi haklar özellikleri nedeniyle ticari gayri maddi haklar ve pazarlama amaçlı gayri maddi haklar olmak üzere iki grupta 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.’

Bu tanımda da açık biçimde, serbest meslek kazançlarıyla, gayrimaddi haklar arasındaki farklılıklara yer verilmediği görülmektedir.

Vergi idaresi, gayrimaddi haklar ile serbest meslek faaliyetleri arasındaki farklılıklara daha çok özelgelerle açıklık getirmeyi tercih etmektedir.

Örneğin, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 11.01.2024 tarih ve 21077 sayılı özelgede, enerji nakil hattı projelerinin anahtar teslimi işini gerçekleştiren bir şirketin, kullandığı galvanizli çelik direk, iletken, izolatör, hırdavat gibi malzemelerin işveren tarafından belirlenen teknik şartnameye uygunluğunun Macaristan’da test edilmesi işleminin serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilmesi ve Macaristan mukimi şirkete ödenen bedelin ÇVÖA’nın 14’ncü maddesi uyarınca, serbest meslek ödemesi olarak vergilenmesi gerektiği yönünde görüş verilmiştir.

Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 29.01.2013 tarih ve 4 sayılı özelgede, yataklı vagon üretimi için Türkiye’de temsilciliği bulunmayan İngiltere mukimi bir şirketten satın alınan ‘TSI’ Sertifikasyon hizmeti alımının, Türkiye-İngiltere Anlaşmanın 12’nci maddesinin 3 üncü fıkrasında düzenlenen “Gayrimaddi Hak Bedelleri” tanımı kapsamına girmeyen genel nitelikte bir hizmet olması koşuluyla, serbest meslek niteliğindeki bu hizmetler nedeniyle yapılan ödemelerden % 20 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerektiği; ancak, söz konusu faaliyetler dolayısıyla yapılan ödemelerin 12’nci madde kapsamında gayrimaddi hak bedeli niteliği taşıması halinde ise Türkiye’de % 10 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması

gerektiği yönünde görüş verilmiştir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 25.06.2013 tarih ve 918 sayılı özelgede, ABD ve İrlanda’da mukim firmadan alınan IT destek hizmetleri, İrlanda’da mukim firmadan alınan insan kaynakları destek hizmetleri ve ABD’de mukim firmadan alınan, bildirilen IP adreslerinden çıkan tüm maillerin *sertifikalandırılarak iletilmesi hizmetlerinin fikri ve sınai mülkiyet konusu olmayan genel nitelikte bir hizmet olması koşuluyla*, Türkiye-ABD Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması ve Türkiye-İrlanda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının serbest meslek kazançlarını düzenleyen 14’üncü maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

1.3.3. Yargı Kararları

Konu hakkında çok fazla yargı kararı olmadığı gözlemlenmektedir. Danıştay 3. Daire tarafından 2013 yılında verilen 2012/1126 E., 2013/6501 K. sayılı kararda, “manufacturing design(üretim tasarımı)” hizmeti dahilinde üretim sürecine başlanılmadan önce yapılması gereken bazı güvenlik testleri ile üretim sürecinde kullanılan bazı teknik çizimler temin edildiği, hizmetin bir anlaşmaya bağlı olmaksızın isteğe bağlı olarak alındığı, bu konuda destek alınmasının sebebinin yurtdışındaki şirketin teknik çizim konusunda deneyimli ve bilgi birikimine sahip uzmanlara sahip olması ve ölçek ekonomisinden faydalanmak olduğu, güvenlik testlerinin üretilecek olan kablo takımlarının sıcağa soğuğa dayanıklılığı gibi bazı özelliklerinin test edilmesi ile alakalı bu-

lunduğu, üretime başlanılmadan önceki süreçte teknik çizimlerin gönderildiği, söz konusu teknik çizimler her ne kadar yazılı bir anlaşma bulunmasa da ticari sır niteliğinde kabul edildiğinden taraflarca gizli tutulduğu, herhangi bir üçüncü kişiye ifşa edilmediği, yurtdışındaki firmanın üretilecek ürüne ilişkin müşteri çizimlerini teknik çizime dönüştürdüğü, anılan şirketin müşterilerce oluşturulan çizimleri teknik çizime dönüştürme konusunda mühendislik hizmeti sunduğu, teknik çizime dönüştürme aşamasında herhangi bir değişiklik veya yeni bir çizim yapılmadığı, müşteri çizimlerinin şirketin üretim sistemleri içerisinde kullanılabilir formata dönüştürüldüğü, teknik çizime dönüştürülürken ürünün tasarımında, özelliklerinde hiçbir değişikliğin yapılmadığı, yıllardır süre gelen teknik deneyim ve tecrübe sonucu eriştiği bilgiyi kullanarak müşteri çizimlerini üretimin yapılacağı teknik çizimler haline getirip söz konusu çizimleri davacı şirkete aktardığı anlaşılmış olup yukarıda belirtilen hususlar ile söz konusu hizmetlerin “know-how” hizmeti olarak değerlendirilmesinin mümkün olmadığı sonucuna varıldığından; iddia edilenin aksine, mükellef kurumun yurt dışında mukim firmalardan almış olduğu söz konusu hizmetler karşılığı yapmış olduğu ödemeler know-how ödemeleri kabul edilerek yapılan tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle tarhiyat kaldırılmıştır.

Buna göre, Danıştay 3. Daire kararıyla,

vergi idaresinin yurtdışından alınan bir *güvenlik testi sonucunun* know-how (gayrimaddi hak) olduğuna ve %10 stopaja tabi olması gerektiğine dair vergi idaresinin iddiası reddedilmiştir.

2. DEĞERLENDİRME

Yukarıdaki OECD yorumları, ÇVÖA metinleri, genel tebliğler, özelemler ve yargı kararı birlikte ele alındığında, vergi idaresinin ÇVÖA’ların 12’nci maddesindeki gayrimaddi hakların ve 14’ncü maddesindeki serbest meslek faaliyetlerinin şöyle tanımlandığı anlaşılmaktadır:

Gayrimaddi haklar, ister bir sicile kaydedilsin, ister edilmesin, geçmişte uzun yılların çalışması ve birikimi sonucunda, elle tutulmayacak tarza oluşturulmuş olan ve bir kere üretildikten sonra çok fazla emek harcanmadan sözlü, yazılı veya elektronik ortamda -eğer bir başkasına tekel (monopol) hakkı devredilmediyse- tekrar satılabilen; sözleşmesi yapıldığında hemen satılabilecek durumda olan⁴ ve satıldıktan sonra, satanın uygulamada yer almadığı ve sonucunu garanti etmediği, tekrar üretilmesinin veya çoğaltılmasının maliyeti nispeten düşük olan bedel ve kıymetlerdir.

Buna karşın, serbest meslek faaliyetleri ise, sermayeden daha çok şahsi bilgisini ve tecrübesini satan kişinin bizzat kendi emeğini ve mesaisini harcayarak üretilen; hizmet sözleşmesi yapıldığında, henüz üretilmemiş

⁴ Yukarıda değinildiği üzere, Türkiye, bir ödemenin, var olmayan bir tasarım, model veya planın geliştirilmesi için yapılan bir ödeme olması durumunda, bir tasarım, model veya planın 'kullanımı veya kullanım hakkı için' yapılmadığı yani gayrimaddi hak olmadığı yönündeki OECD açıklamasına rezerv koymuştur.

olan, sözleşme yapıldıktan sonra, daha çok mühendis, hekim, mali müşavir, muhasebeci gibi uzmanlaşmış bağımsız çalışanlar tarafından verilen hizmetlerle ifa edilen, gayrimaddi haklara görece, yine kişilerin şahsi mesaisiyle verilen tasarım, test, eğitim, montaj, mühendislik, yapım, onarım, danışmanlık yapma gibi daha maliyetli bir üretim sürecini içeren ve en önemlisi bir beşeri sermayenin şahsi mesaisi olmadan üretilmesi ve ifa edilmesi mümkün olmayan hizmetlerdir.

Bu ayrıntılı tanımlar, en önemli birkaç kriterin gayrimaddi haklarla serbest meslek faaliyetlerini ayırt etmede çok önemli olduğu işaret etmektedir. Bunlar şunlardır:

i- Gayrimaddi hak(royalti), sözleşme yapıldığında mevcut olan bir kıymettir. Bu yüzden içinde daha önce yani *geçmişte* yapılmış bir yatırımı yani emeği, bilgi birikimini, tecrübeyi ve sermayeyi barındırır.

ii- Serbest meslek faaliyeti, sözleşmesi yapıldıktan sonra, insan kaynağı tarafından üretilecek bir hizmettir. Henüz o aşamaya kadar belki sadece fikir veya proje olarak mevcuttur.

iii- Gayrimaddi hakkın teslimi, sözlü, yazılı, elektronik vb ortamda ifa edilebilir; serbest meslek faaliyeti büyük ölçüde insanların mesaisiyle ifa edilir. Bu yüzden, hizmetlerin maliyeti, bir gayrimaddi hakkın teslimat maliyetine görece daha yüksektir. Gayrimaddi haklar, daha önce gerekli yatırım yapıp hazırlanmış olduğu için, sözleşmeden sonraki

üretim maliyetleri düşüktür.

iv- Ticari kazançta ve gayrimaddi hak bedelleri belli ölçülerde sermaye yatırımı içerirken, serbest meslek kazancında, sermaye malı yatırımı değil fakat beşeri sermaye yatırımı söz konusudur.

v- Serbest meslek sözleşmelerinde genel olarak kabul edilen mesleklerle ilgili yetenekler kapsamındaki bir hizmetin uygulanması ve tamamlanması garanti edilirken, royalti sözleşmelerinde, satıcı söz konusu olan royaltinin uygulanmasına dahil olmaz ve herhangi bir sonucu da garanti etmez(OECD, 1975).

Bu kriterleri bir kimyasalın veya bir metalin uluslararası standartlara göre analiz edilip, uygun bulunduğunu gösteren yurtdışından alınmış bir sertifikaya uyguladığımızda, aşağıdaki değerlendirmeyi yapmak mümkün olmaktadır.

i. Maddelerin hatta daha geniş olarak bütün eşyaların muhteviyat, güvenlik, geçerlilik vb gibi konulara ilişkin testleri, sözleşmeden sonra yapıldığı ve sertifika da bu testten sonra verildiği için bunun gayrimaddi hak olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

ii. Eğer, herhangi bir şeyin testine ilişkin uluslararası standartlar, gizli bir tekniği, formülü, modeli veya tasarımı içerseydi ve bu standardın kullanım hakkı satılıyor olsa idi, belli bir birikimi yansıtıyor olduğu için, gayrimaddi hak sayılırdı. Oysa, burada satılan standardın kendisi değil, bu standardın uygulanmasıyla bulunan sonuçlardır. Bu yüzden

satılan rapor, gayrimaddi bir hak olamaz.

iii. Burada, sadece yapılmış olan bir analizin sonucu satılıyor olup, bu analizin nasıl yapıldığına dair gizli bir bilgi yoktur. Böyle bir test hizmetinin ancak belli bir mühendis veya laborantın şahsi mesaisiyle verilebileceği açıktır.

iv. Bu test sonucunu gösteren sertifikayı alan şirketin bu sertifikayı tekrar tekrar üretip, satma hakkı bulunmamaktadır çünkü bu testin gizli formülünü almış değildir. Sadece satın aldığı analiz sonucunu gösteren sertifikadan yararlanmaktadır.

v. Burada, sertifikanın belli bir süreliğine verilmiş olması, onun geçerlilik tarihiyle ilgili olup, bu süre içinde, o sertifikayı üretip, satma hakkı veya kiralama hakkı vermemektedir çünkü zaten amaç da alınan sertifikayı çoğaltıp satmak veya kiralamak değil, müşterilere satılan maddelerin güvenli olduğunu, muhteviyatının insanlara ve çevreye zararlı olmadığını, projesine uygun imal edildiğini vs belgelemektir.

vi. Bu tür bir sertifika sadece alan kişi tarafından kullanılabilir bir belge olup, başkası tarafından kullanılma imkânı da yoktur.

vii. Alınan sertifikanın, belli bir süreliğine kullanılan bir tam tasdik veya bağımsız denetim raporundan farkı yoktur. Bu tür tasdik raporlarında, herhangi bir telif veya bir imtiyazı kullanma hakkının, bir know-how'ın, formül veya gizli bir yöntemin kiralınması veya satılması işlemi mevcut değildir.

viii. Sertifikayı satan kişi, herhangi bir şeyin testini, alıcısıyla yaptığı sözleşmeden sonra bizatihi uygulamış ve standartlara göre onay raporunu (sertifikasını) yazmışsa, bunun bir hizmet olduğu açıktır.

Bu değerlendirme, gayrimaddi hak bedeli içindeki *teknik bilgi, know-how, veya bilgi birikimi* 'yle, serbest meslek faaliyeti içinde yer alan *bilgi ve tecrübe* 'yi ayırtırmak için, bunların nerede ve ne zaman kullanıldığının, hangi formda satışa sunulduğunun, ne zaman üretildiğinin ve satıcının uygulamaya dahil olup, sonucu garanti etmeye çalışıp çalışmadığının dikkate alınması gereken önemli faktörler olduğunu ortaya koymaktadır.

SONUÇ

Bir maddenin (kimyasal, metal vb) niteliklerini bilinen bir standarda göre analiz eden ve sonucun onaylandığını gösteren bir sertifika verme işlemi için ödenen bedelin gayrimaddi hak bedeli mi, yoksa serbest meslek faaliyeti ödemesi mi sayılacağı hususu, mükelleflerle idare arasında çekişme yaratmaya devam etmektedir. Bu makalede, bu iki kazanç unsurunun nasıl tanımlanacağı ve ayrıştırılacağı ele alınmaktadır.

Yaptığımız değerlendirmeye göre, ÇVÖA'ların 12/3'üncü maddesindeki '*...sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi karşılığında elde edilen her türlü ödeme*' ifadesiyle, 14'ncü maddedeki '*... bilimsel, edebi, sanatsal, eğitici veya öğretici faaliyetleri, bunun yanı sıra... mühendislerin*

bağımsız faaliyetleri...' ifadesi aynı hususları anlatıyor gibi gözükse de ikisi arasında çok önemli ayırt edici kriterlerin mevcut olduğu anlaşılmaktadır. Bir kere, gayrimaddi hak, alıcının ve satıcının sözleşme yapıldıktan hemen sonra, sözlü, yazılı, elektronik veya bir başka ortamda devredilebilen bir şeydir; diğer bir deyişle gayrimaddi hak, bir birikimin sonucu olarak mevcut olan bir kıymettir. Serbest meslekte ise, yine bilgi birikimi vardır ama sözleşme yapıldığında satılacak şey hazır değildir; o bilgi birikimi o an için bir uzmanın bilgi dağarcığının içinde (beyninde) mevcuttur. Doğal olarak, hizmet, uzman bir kişinin şahsi mesaisi sonucunda hazır edilecektir. Şahsi mesai, yani bir kişinin belli bir tarih aralığındaki emeğidir. Belli bir tarih aralığındaki emek, bir defa satılabilir. Oysa, gayrimaddi hak, bir kere üretildikten sonra eğer yasal bir sözleşme veya engel yoksa birden fazla kimsenin kullanımına sunulabilir. Gayrimaddi hakkın bir kişinin kullanımına sunulmuş olması, diğer alıcılara teslimini -eğer aralarında bu neviden kısıtlayıcı bir anlaşma yoksa- kullanım hakkının aynı anda başkalarına kiralanması veya satışını fiziken engellemez. Gayrimaddi hakkın satışında, şahsi mesainin katkısı -özellikle sözleşme yapıldıktan sonra- çok azdır çünkü daha önce üretilmiştir ve mevcuttur. Oysa, sermayeden veya bir hakkın satışından ziyade şahsi mesaiye dayanan serbest meslek faaliyeti daha yüksek maliyetli bir süreçtir, çünkü henüz hazır değildir. Sözleşmeden sonra ifa edilecektir. Bununla birlikte Türkiye bu hususa rezerv koyarak bazı hallerde, sonradan üretilen hizmet

sonucunda elde edilen bilgi birikimin bile gayrimaddi hak sayılacağını ifade etmiş olmaktadır. Bu hususun Türk vergi idaresi tarafından daha açık biçimde tebliğine ihtiyaç vardır.

Sonuç olarak, yapılan bir testin sonuçlarını içeren, değerlendiren ve tasdik eden bir yurtdışı sertifikanın bir gayrimaddi hak olmaktan daha çok bir serbest meslek faaliyeti sonucunda elde edilen bir faaliyet olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle, satın alanın veya kiralayanın mukim olduğu ülkenin vergi idaresi tarafından ÇVÖA'ların gayrimaddi hak bedellerini hükme bağlayan genellikle 12'nci maddesine (veya ilgili diğer maddesine) göre, gelir stopajı yapma hakkının bulunmadığı; eğer bir gelir stopajı yapılacaksa, buna ÇVÖA'ların genellikle 14'ncü maddesinde düzenlenmiş bulunan serbest faaliyetleri ile ilgili koşullara bakılarak karar verilmesi gerektiği açıktır.

Bu çalışma, Türk vergi idaresi tarafından, ÇVÖA'ların 12'nci maddesinde hükme bağlanan gayrimaddi haklar kapsamında bulunan '*sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi karşılığında elde edilen her türlü ödeme*' ler ile 14'ncü maddedeki '*... bilimsel, edebi, sanatsal, eğitici veya öğretici faaliyetleri, bunun yanı sıra... mühendislerin bağımsız faaliyetleri*' nin hangi kriterlere göre ayrıştırılması gerektiği hususunda bir genel tebliğ yayınlamasında fayda vardır çünkü bu kavramlar iç hukukumuzda da düzenlenmemiştir.

Son olarak, Türkiye'nin de üye olduğu OECD tarafından yayınlanan Gelir ve Ser-

maye Üzerine Model Vergi Anlaşması içinde yer alan ve üye ülke uzmanlarınca kabul edilen açıklamaların('commentaries') ve konulan rezervlerin Türk vergi hukukunun yorumu bakımından da geçerli kabul edilip, edilmeyeceğinin vergi idaresince açıklanmasının, çekişmeleri azaltmak bakımından faydalı olacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

1. Danıştay (3. Daire), 2012/1126 E., 2013/6501 K. sayılı Karar.
2. Hazine ve Maliye Bakanlığı(GİB), 4 seri nolu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği, 26/09/2017 tarihli Resmi Gazete.
3. Hazine ve Maliye Bakanlığı(GİB), 1 seri nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkındaki Genel Tebliğ, 18/11/2007 tarihli Resmi Gazete.
4. Hazine ve Maliye Bakanlığı (GİB), Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 29.01.2013 tarih ve 4 sayılı Özelge.
5. Hazine ve Maliye Bakanlığı (GİB), İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 25.06.2013 tarih ve 918 sayılı Özelge.
6. Hazine ve Maliye Bakanlığı (GİB), Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 11.01.2024 tarih ve 21077 sayılı Özelge.
7. OECD(1975), Transfer Pricing : Use of Intangible Property (DAF/Committee of Fiscal Affairs, 75.2), 15 Ocak 1975 (<https://>

taxtreatieshistory.org/)

8. OECD(2019), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en>
9. OECD(2025), *The 2025 Update to the OECD Model Tax Convention*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/5798080f-en>.
10. Oktar, Salim Ateş(2022), *Vergi Hukuku* (16.basım), Türkmen Kitabevi, İstanbul.