

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
BÜYÜK MÜKELLEFLER VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü

Sayı : 64597866-125[30-2014]-4427

10.03.2017

Konu : Yurt dışından CD ortamında veya doğrudan internetten şifreyle indirilerek temin edilen bilgisayar yazılımları için yapılan ödemelerin tevkifata tabi olup olmadığı.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Şirketinizin İrlanda ve Hollanda'dan, müşterilerinize satışını yapmak üzere CD içerisinde veya doğrudan internetten şifreyle indirip aktive etmek suretiyle yazılımlar ithal ettiği, söz konusu yazılımların tedarikçi firma tarafından bütün müşterileri için standart olarak satışa sunulan paket programlar olduğu, bunların üzerinde tarafınızca herhangi bir değişiklik ve geliştirme yapılmadığı belirtilerek, İrlanda ve Hollanda'daki firmalara bu yazılımlar için ödenen bedellerin Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesi kapsamında tevkifata tabi olup olmadığı hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; Kanunun 1 inci maddesinde sayılan kurumlardan, kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, dar mükellefiyet esasında sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirileceği hükmü yer almış, üçüncü fıkrasında dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar bentler halinde sayılmıştır.

Aynı Kanununun 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tâbi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiş olup maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde serbest meslek kazançlarından, ikinci fıkrasında ise ticarî veya ziraî kazançta dahil 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 kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. Vergi kesintisi oranları 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 3.2.2009 tarihinden itibaren, petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlarda %5, diğer serbest meslek kazançlarında % 20, gayri maddi hak bedeli ödemelerinde ise %20 olarak belirlenmiştir.

Bu açıklamalara göre;

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

-Yurtdışında mukim firmalardan işletmenizde 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, şirketiniz tarafından bir gayri maddi hak elde edilecek olup, yurtdışında mukim firmaya yapılacak söz konusu gayri maddi hak bedeli ödemelerinden %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Öte yandan, bilgisayar yazılım ürünlerinin, şirketinize CD, disket vb. taşıyıcı medya içerisinde gümrükten ithal edildikten sonra internet üzerinden indirilen şifre ile aktive edilerek iktisap edilmiş olması ya da bilgisayar programının doğrudan doğruya internet üzerinden şifre ile indirilerek iktisap edilmiş olması durumu yurtdışına yapılacak ödemelerin vergilendirilmesinde herhangi bir değişikliğe yol açmayacaktır.

Diğer taraftan, yurt dışındaki firmaların mukimi olduğu ülke ile ülkemiz arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının bulunması ve bu anlaşmalarda söz konusu ödemelere ilişkin bir hükmün bulunması durumunda, öncelikle bu hükümlerin dikkate alınacağı tabiidir.

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI YÖNÜNDEN

"Türkiye Cumhuriyeti ile Hollanda Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" 01.01.1989 tarihinden itibaren; "Türkiye Cumhuriyeti ile İrlanda Arasında Gelir ve Sermaye Değer Artış Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" ise 01.01.2011 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

Şirketiniz tarafından Hollanda ve İrlanda mukimi firmalardan alınan bilgisayar programlarının üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan ve/veya söz konusu programlar üzerinde başkaca herhangi bir hakka sahip olunmadan yalnızca aracılık yapılarak müşterilere satılması durumunda, Hollanda ve İrlanda mukimi firmalara yapılacak ödemelerin vergilendirilmesi hususu, anılan Anlaşmaların birer örnekleri ekli 7 nci maddesi kapsamında değerlendirilecektir.

Anılan maddenin 1 inci fıkrasına göre, bu kazancın Türkiye'de vergilendirilmesi için Hollanda ve İrlanda mukimi firmaların faaliyetlerini Türkiye'de sahip olduğu bir iş yeri vasıtasıyla gerçekleştirmesi gerekmektedir.

"İş yeri" tanımı ise, Anlaşmaların birer örnekleri ekli "İş yeri" başlıklı 5 inci maddesinin birinci fıkrasında; "Bu Anlaşmanın amaçları bakımından "iş yeri" terimi, bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer anlamına gelir." şeklinde yapılmış olup, aynı maddede hangi hallerde diğer Devlette bir iş yeri oluşup oluşmayacağı açıkça belirtilmektedir.

Bağımsız temsilcilik ise Hollanda ve İrlanda Anlaşmalarının 5 inci maddesinin sırasıyla 6 ile 7 nci fıkralarında düzenlenmiş olup, bu fıkralarda, 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 iş yerine 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.

Daimi temsilcilik ise Hollanda ve İrlanda Anlaşmalarının 5 inci maddelerinin sırasıyla Hollanda için 5 inci ve İrlanda için 6 ncı fıkralarında düzenlenmiştir. Bu fıkralara göre, bir kişi, bir Akit Devlette diğer Akit Devletin teşebbüsü adına hareket eder ve söz konusu fıkralar kapsamında belirtilen faaliyetleri temsil ettiği teşebbüs adına yürütürse bu durumda bu faaliyetler diğer Akit Devletin teşebbüsü için bir iş yeri oluşturacaktır.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde, Hollanda ve İrlanda mukimi firmalar tarafından elde edilecek kazançlar, ilgili Anlaşmaların 5 inci maddesinin 1, 2 ile Hollanda için 5 ve İrlanda için 6 ncı fıkraları kapsamında Türkiye'de yer alan bir iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla ticari faaliyette bulunulmak suretiyle kazanılmadıkça bu kazançların yalnızca mukim olunan söz konusu ülkelerde vergilendirilmesi gerekmektedir.

Anılan firmalar, Türkiye'de yer alan bir iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa Türkiye'nin, bu iş yerine veya daimi temsilciye atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere iç mevzuatımız çerçevesinde vergi alma hakkı bulunmaktadır.

Bununla birlikte, "Copyright" kapsamında bir bilgisayar programının çoğaltma, değiştirme, topluma dağıtma, gösterme vb. gibi haklarının satın alınması halinde ise Hollanda ve İrlanda mukimi firmalara yapılacak ödemelerin Anlaşmaların "Gayri maddi Hak Bedelleri "ne ilişkin 12 nci maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekecektir.

Türkiye-Hollanda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının "Gayri maddi Hak Bedelleri" başlıklı 12 nci maddesinde;

"1. Devletlerden birinde doğan ve diğer Devletin bir mukimine ödenen gayri maddi hak bedelleri, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber, söz konusu gayri maddi hak bedelleri elde edildikleri Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak bu şekilde alınacak vergi, gayri maddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 10'unu aşmayacaktır.

3. Devletlerin yetkili makamları 2 nci fıkranın uygulama şeklini karşılıklı anlaşmayla belirleyeceklerdir.

4. Bu maddede kullanılan "gayri maddi hak bedelleri" terimi, 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 hakkı karşılığında ödenen her türlü bedelleri kapsar.

5. Devletlerden birinin mukimi olan bir gayri maddi hak bedeli lehtarını, bu bedelin elde edildiği diğer Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa veya bir Türkiye mukimi Hollanda'da bulunan bir sabit yeri kullanarak Hollanda'da serbest meslek faaliyetinde bulunursa ve söz konusu bedelin ödendiği hak veya varlık ile bu işyeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa, 1 inci ve 2 nci fıkra hükümleri uygulama dışı kalacaktır. Bu durumda olayına göre, 7 nci veya 14 üncü Madde hükümleri uygulanacaktır."

hükümleri yer almaktadır.

Yine Anlaşmaya ek Protokolün XI inci maddesi;

"Bu Anlaşmanın 12 ve 13 üncü Maddeleri yönünden şu husus anlaşılmaktadır. 12 nci Maddenin 4 üncü fıkrasında belirtilen bir varlığın devri dolayısıyla yapılan ödemelere, bu ödemenin, söz konusu varlığın gerçekten de devredildiği için yapıldığı ispat edilmedikçe 12 nci madde hükümleri uygulanacaktır. Bu husus ispat edilirse 13 üncü Madde hükümleri uygulanacaktır."

hükümünü öngörmektedir.

Anlaşmanın "Sermaye Değer Artış Kazançları "nı düzenleyen 13 üncü maddesinin 4 üncü fıkrasında ise;

"4. 1, 2 ve 3 üncü fıkralarda değinilenler dışında kalan varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazanç, yalnızca elden çıkarmanın mukim olduğu Devlette vergilendirilebilecektir."

hükmü bulunmaktadır.

Bu çerçevede, gayri maddi hak satışının gerçek olduğunun ispatlanması halinde Anlaşmanın 13 üncü maddesi uygulanacaktır. Bununla birlikte, gayri maddi hakkın mülkiyeti alıcıya geçmediği sürece, bir başka ifadeyle alıcı, gayri maddi hakkı süreli veya süresiz olarak istediği kişiye kiralama hakkını devir almadığı durumda gerçek bir hak satışından bahsedilemeyecektir.

Gayri maddi hak satışının gerçek olduğunun ispat edilmemesi veya doğrudan kullanımının ya da kullanım hakkının devredilmesi durumunda, bu ödemeler için Anlaşmanın 12 nci maddesi hükümleri uygulanacaktır. Bu kapsamdaki ödemeler üzerinden vergilendirme hakkı Hollanda'ya ait olup, Türkiye'nin de bu ödemelerin gayri safi tutarı üzerinden yüzde 10 oranında vergi alma hakkı bulunmaktadır. Ancak, söz konusu ödemelere iç mevzuatımızda daha düşük bir oranın uygulanması halinde iç mevzuatımızda belirlenen bu düşük oranın uygulanacağı tabiidir.

Ancak, söz konusu gayri maddi hak bedelinin Hollanda mukimi şirketin Türkiye'de bulunan bir iş yeri vasıtasıyla elde edilmesi ve söz konusu bedelin ödendiği hak veya varlık ile bu iş yeri arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa vergileme, 12 nci maddenin 2 nci fıkrasında belirtilen yüzde 10 vergi oranı dikkate alınarak değil, 7 nci maddeye ilişkin "Ticari Kazançlar" kapsamında iş yeri kazançlarıyla birlikte Türkiye'de yapılacaktır.

Bununla birlikte, bahsi geçen yazılımların mülkiyet hakkının şirketinize devredilmesi ve söz konusu devrin belgelerle tevsik edilmesi halinde ise Hollanda mukimi şirkete yapılacak ödemeleri vergilendirme hakkı, Anlaşmanın 13 üncü maddesinin 4 üncü fıkrasına göre Hollanda'ya ait olup, Türkiye'nin söz konusu ödemeler üzerinden vergi alma hakkı bulunmamaktadır.

İrlanda bakımından ise, İrlanda Anlaşmasının "Gayri maddi Hak Bedelleri "ne ilişkin 12 nci maddesinde;

"1. Bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen gayri maddi hak bedelleri, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber, söz konusu gayri maddi hak bedelleri elde edildikleri Akit Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak gayri maddi hak bedelinin gerçek lehtarı diğer Akit Devletin bir mukimi ise, bu şekilde alınacak vergi, gayri maddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 10 unu aşmayacaktır.

3. Bu maddede kullanılan "gayri maddi hak bedelleri" terimi, sinema filmleri ile radyo ve televizyon kayıtları dahil olmak üzere, edebi, sanatsal veya bilimsel her nevi telif hakkının, her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında veya sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi için veya sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanımı ya da kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeyi ifade eder. "Gayri maddi hak bedelleri" terimi aynı zamanda, verimliliğe, kullanıma veya tasarrufa bağlı herhangi bir benzer hak ya da varlığın elden çıkarılmasından doğan gelirleri de kapsar.

4. Bir Akit Devlet mukimi olan gayri maddi hak bedelinin gerçek lehtarı, söz konusu bedelin elde edildiği diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa veya bu diğer Devlette yer alan sabit bir yer vasıtasıyla serbest meslek faaliyetinde bulunursa ve söz konusu bedelin ödendiği hak veya varlık ile bu işyeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa, 1 inci fıkra hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda, olayına göre, 7 nci veya 14 üncü madde hükümleri uygulanacaktır.

... "

hükümlerine yer verilmiştir.

Buna göre, şirketiniz tarafından İrlanda mukimi firmadan bilgisayar programlarının copyright kapsamında alınması halinde Anlaşmanın 12 nci maddesinin 2 nci fıkrası uyarınca, söz konusu firmaya yapılacak gayri maddi hak bedeli ödemelerinin gayrisafi tutarı üzerinden Türkiye'de iç mevzuatımızda daha düşük bir oran öngörülmemesi halinde % 10 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Ancak, aynı maddenin 4 üncü fıkrası uyarınca, söz konusu gayri maddi hak bedelinin İrlanda mukimi şirketin Anlaşmanın 5 inci maddesi çerçevesinde Türkiye'de bulunan bir iş yeri veya sabit yer vasıtasıyla elde edilmesi ve söz konusu bedelin ödendiği hak veya varlık ile bu iş yeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunması halinde vergileme, 12 nci maddenin 2 nci fıkrasında belirtilen yüzde 10 vergi oranı dikkate alınarak değil, duruma göre 7 nci maddeye ilişkin "Ticari Kazançlar" veya 14 üncü maddeye ilişkin "Serbest Meslek Faaliyetleri" kapsamında iş yeri veya sabit yer kazançlarıyla birlikte Türkiye'de yapılacaktır.

Diğer taraftan, Hollanda ve İrlanda mukimi firmalardan alınan söz konusu yazılım programlarının CD, disket vb. araçlar içerisinde gümrükten ithal edildikten sonra internet üzerinden indirilen şifre ile aktive edilerek iktisap edilmiş olması ya da bilgisayar programının doğrudan internet üzerinden şifre ile indirilerek iktisap edilmiş olması, yurt dışına yapılacak ödemelerin vergilendirilmesinde herhangi bir değişikliğe yol açmayacaktır.

İlgili Anlaşma hükümlerine göre Türkiye'de vergi ödenmesi durumunda, söz konusu vergiler, Anlaşmaların "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 23 üncü maddeleri çerçevesinde duruma göre istisna veya mahsup edilebilecektir.

Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için Hollanda ve İrlanda mukimi firmaların, bu ülkelerde tam mükellef olduğunu ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğini Hollanda ve İrlanda yetkili makamlarından alınacak bir belge (mukimlik belgesi) ile kanıtlamaları ve bu belgenin aslı ile Noterce veya bu ülkelerdeki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen Türkçe tercümesinin bir örneğini ilgili vergi dairesi veya vergi sorumlularına ibraz etmeleri gerekmektedir. Mukimlik belgesinin ibraz edilmemesi durumunda ise, ilgili Anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerimizin uygulanacağı tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.