

Yurt dışından ithal edilen yazılım programları nedeniyle tevkifat yapıp yapılmayacağı.

Sayı:

B.07.1.GİB.4.34.16.01-125[30-2015/133]-91199

Tarih:

03/11/2015

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 62030549-125[30-2015/133]-91199

03/11/2015

Konu : Yurt dışından ithal edilen yazılım programları nedeniyle tevkifat yapıp yapılmayacağı.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, Vergi Dairesi Müdürlüğünün vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz, ABD, İngiltere, İtalya, Almanya ve Hollanda'da mukim firmalardan yazılım programları ithal ederek satışını veya kullanımını gerçekleştirdiğiniz belirtilerek ödenecek tutar üzerinden vergi tevkifatı yapıp yapılmayacağı hususunda Başkanlığımızdan bilgi talep edildiği anlaşılmaktadır.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında, Kanunun birinci maddesinde sayılı kurumların kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden dar mükellefiyet esasında vergilendirileceği hükme bağlanmış ve üçüncü fıkrasında da dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar bentler halinde sayılmıştır.

Aynı Kanunun 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 gayrimaddi 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 kazançlardan % 5, diğer serbest meslek kazançlarında % 20, gayrimaddi hak bedeli ödemelerinde de %20 olarak belirlenmiştir.

Bu düzenlemeler çerçevesinde,

-Şirketiniz tarafından yurt dışındaki mukim firmadan alınan programın piyasada bulunan bir program olması ve üzerinde herhangi bir değişiklik yapmadan ve/veya çoğaltmadan, nihai tüketicilere satılması veya aynı şekilde işletmede kullanılması halinde elde edilen kazanç, ticari kazanç niteliğinde olup, bu nitelikteki ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

-Yurt dışındaki mukim firmalara şirketinizde kullanılmak veya müşterilere satışını yapmak üzere daha önce piyasada bulunmayan programın özel olarak hazırlanması halinde, yurtdışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç serbest meslek kazancı niteliği taşıdığından, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %20 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

-"Copyright" kapsamında alınan programın çoğaltma, değiştirme, topluma dağıtma, gösterme vb. gibi haklarının veya uygulama lisansının satın alınması halinde, şirketiniz tarafından bir gayrimaddi hak elde edilecek olup, yurt dışındaki mukim firmaya yapılacak söz konusu gayrimaddi hak bedeli ödemelerinden 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI YÖNÜNDEN:

Türkiye - İngiltere Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması 01.01.1989, Türkiye - ABD Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması 01.01.1998, Türkiye - Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması 01.01.2011, Türkiye - İtalya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması 01.01.1994, Türkiye - Hollanda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması ise 01.01.1989 tarihlerinden itibaren uygulanmaktadır.

Yazılım programının satın alınması veya kullanılması karşılığında İngiltere, ABD, Almanya, İtalya ve Hollanda mukimi firmalara yapılacak ödemelerin, Türkiye'nin, İngiltere, ABD, Almanya, İtalya ve Hollanda ile akdetmiş olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları'nın birer örneği ekli 5 inci, 7 nci, 12 nci ve 14 üncü maddeleri kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre, yurt dışından alınan yazılımın nihai kullanıcıya satış işleminin yapılması, herhangi bir ek veya değişikliğe uğratılmadan alındığı/kurulduğu şekliyle kullanılması durumu söz konusu Anlaşmalar'ın "Ticari Kazançlar" başlıklı 7 nci maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmekte olup eğer bu hizmet veya faaliyetler Türkiye'de ilgili Anlaşmalar'ın 5 inci maddesi kapsamında bir iş yeri vasıtasıyla icra edilirse bu iş yerine atfedilen gelirle sınırlı olmak üzere vergileme hakkı Türkiye'ye ait olacak ve vergilendirme iç mevzuatımız çerçevesinde yapılacaktır.

Diğer taraftan, daha önce piyasada bulunmayan yazılım programının özel olarak hazırlanması durumunda bu hizmetlere ilişkin ödemelerin Türkiye - Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının "İşyeri" ile "Ticari Kazançlar"ı düzenleyen 5 inci ve 7 nci maddeleri, diğer anlaşmaların ise "Serbest Meslek Faaliyetleri"ni düzenleyen 14 üncü maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Almanya Anlaşmasının 7 nci maddesinin birinci fıkrasına göre, Almanya mukimi bir şirketin

söz konusu hizmetler karşılığında elde ettiği kazancın Türkiye'de vergilendirilmesi için bu kazancın Türkiye'de bulunan bir işyeri vasıtasıyla elde edilmesi gerekmektedir. Aksi durumda vergileme Almanya'da yapılacaktır.

Türkiye - Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının "İşyeri" başlıklı 5 inci maddesinin 3 üncü fıkrasının (b) bendinde, işyeri teriminin, bir teşebbüs tarafından, çalışanları veya teşebbüs tarafından bu amaçla görevlendirilen diğer personel aracılığıyla bir Akit Devlette ifa edilen ve herhangi bir 12 aylık dönemde toplam altı ayı aşan bir süre veya sürelerde devam eden (aynı veya bağlı proje için), danışmanlık hizmetleri de dahil, hizmet tedariklerini kapsayacağı hüküm altına alınmıştır. Söz konusu hizmetler bakımından Türkiye'de bir işyeri oluşup oluşmadığı bu düzenleme çerçevesinde belirlenecektir.

Buna göre, Almanya mukimi bir teşebbüsün Türkiye'de serbest meslek faaliyetinde bulunması durumunda Türkiye'de bir işyerinin oluşup oluşmadığının tespiti açısından gerekli olan herhangi bir 12 aylık dönemde toplam altı ayı aşan bir sürenin tespitinde,

-Teşebbüsün, Türkiye'de, Anlaşmanın 5 inci maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinde bahsedilen aynı veya bağlı projeler kapsamında hizmet ifasında bulunması durumunda sürenin bir bütün olarak, ayrı projeler kapsamında hizmet ifasında bulunması durumunda ise her bir proje süresinin ayrı ayrı;

-Her bir projeye ilişkin faaliyetin, söz konusu teşebbüsün Türkiye'ye gönderdiği birden fazla personel tarafından icra edilmesi durumunda her bir personelin Türkiye'de kaldıkları sürelerin toplamının dikkate alınması

gerekmektedir.

Faaliyetin Türkiye'de icra edilmesi durumunda, yaptıkları serbest meslek ödemeleri üzerinden vergi tevkifatı yapmak zorunda olan vergi sorumluları, tevkifat yükümlülüğünün doğduğu sırada, istihkak sahibi teşebbüsün faaliyet icrası amacıyla Türkiye'de herhangi bir 12 aylık dönemde toplam altı ayı aşan bir süre kalıp kalmama durumunu bilemeyeceğinden, söz konusu ödemeler üzerinden vergi tevkifatı yapmak durumundadırlar.

Diğer taraftan, Türkiye ile ABD, İngiltere, İtalya ve Hollanda arasında akdedilen Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının 14 üncü maddelerinin ikinci fıkrası uyarınca; söz konusu ülkelerin mukimi olan teşebbüslerin Türkiye'de icra edecekleri serbest meslek faaliyetlerinden elde edecekleri kazançların Türkiye'de vergilendirilmesi için bu faaliyetlerin Türkiye'de icra edilmesinin yanı sıra, bu hizmet veya faaliyetlerin Türkiye'de bir işyeri vasıtasıyla icra edilmesi veya Türkiye'de herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günden fazla sürede icra edilmesi koşullarından en az birisinin de gerçekleşmesi gerekmektedir.

Ancak, yukarıda sayılan ülkelerde mukim teşebbüslerin Türkiye'de icra edecekleri serbest meslek faaliyeti, bu teşebbüslerin personelleri vasıtasıyla Türkiye'de yapacakları serbest meslek

faaliyetlerini ifade etmektedir. Bu nedenle, faaliyetin Türkiye'de icra edilmesi durumunda, yaptıkları serbest meslek ödemeleri üzerinden vergi tevkifatı yapmak zorunda olan vergi sorumluları, tevkifat yükümlülüğünün doğduğu sırada, istihkak sahibi teşebbüsün faaliyet icrası amacıyla Türkiye'de herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşan bir süre kalıp kalmama durumunu bilemeyeceğinden, söz konusu ödemeler üzerinden vergi tevkifatını yapmak durumundadırlar.

İlgili ülke mukimi teşebbüslerin Türkiye'de serbest meslek icrası için kaldığı sürenin herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşip aşmadığının tespitinde; Türkiye'de birden fazla teşebbüse serbest meslek faaliyeti sunuluyorsa bu faaliyetlerin tamamı ile hizmetin Türkiye'ye gönderilen birden fazla personel vasıtasıyla icra edilmesi durumunda, bu personellerin Türkiye'de toplam kalma süreleri dikkate alınacaktır.

Kendilerine yapılan ödemelerden vergi tevkifatı yapılan teşebbüsler, Anlaşma hükümleri çerçevesinde bu ödemelerin Türkiye'de vergilendirilmemesinin gerektiği durumlarda, bizzat veya vekilleri vasıtasıyla, tevkif edilen vergilerin iadesi için ilgili vergi dairesine başvurabileceklerdir.

Ayrıca, "Copyright" kapsamında alınan yazılım programının çoğaltma, değiştirme, topluma dağıtma, gösterme vb. gibi haklarının veya uygulama lisansının satın alınması halinde, şirketiniz tarafından bir gayrimaddi hak elde edilecek olup söz konusu Anlaşmalar'ın 12'nci maddesi kapsamında değerlendirilecek ve Almanya, İngiltere, İtalya ve Hollanda mukimlerine yapılacak gayri maddi hak bedeli ödemeleri üzerinden ise %10; ABD mukimine yapılacak gayrimaddi hak bedeli ödemeleri üzerinden ise ilgili Anlaşma'nın 12'nci maddesinin (3-a) bendine göre %10 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için ABD, İngiltere, İtalya, Almanya ve Hollanda mukimi söz konusu şirketlerin bu ülkelerde tam mükellef olduğunun ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkelerde vergilendirildiğinin yetkili makamlarından alınacak bir belge ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile noterce veya bu ülkelerdeki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen Türkçe tercümesinin bir örneğinin vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi 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 özolgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi

için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.