

Bulgaristan mukimi firmadan alınan program lisans şifresine ilişkin yapılan ödemeler üzerinden tevkifat yapıp yapılmayacağı.

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	45404237-130[I-21-59]-74403
Tarih	28.03.2023

T.C.

HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI

Gelir İdaresi Başkanlığı

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı

Sayı : E-45404237-130[I-21-59]-74403

28.03.2023

Konu : Bulgaristan mukimi firmadan alınan program lisans şifresine ilişkin yapılan ödemeler üzerinden tevkifat yapıp yapılmayacağı.

İlgi : ... tarihli özelge başvuru formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve eklerinin incelenmesinden, Şirketiniz tarafından Bulgaristan'da mukim firmadan alınan ve yurt içinde yerleşik başka bir firmaya satılan program lisans şifresi (Makinelerde operatör güvenliği için makine güvenli duruş süresini raporlayan programda, güncel tarihli rapor oluşturulmasını ve rapor çıktısı alınmasını sağlamaktadır.) karşılığında yurt dışı mukimi firmaya yapılan ödemeler üzerinden kurumlar vergisi ile katma değer vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmıştır.

I-KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin 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 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 ticari veya zirai kazanç 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 hükmüne bağlanmıştır. Vergi kesintisi oranları ise, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 03.02.2009 tarihinden itibaren, petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlardan %5, diğer serbest meslek kazançlarından % 20, gayrimaddi hak bedeli ödemelerinden de %20 olarak belirlenmiştir.

Bu açıklamalara göre;

-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 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 taşıyacağından bu kapsamdaki ödemeler üzerinden %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

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

Bilgisayar yazılım ürünlerinin 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 yurt dışına 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.

II-ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI YÖNÜNDEN:

"Türkiye Cumhuriyeti ile Bulgaristan Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması" 01.01.1998 tarihinden itibaren uygulanmaktadır. Anlaşmanın 7 nci maddesinde ticari kazançların, 12 nci maddesinde gayrimaddi hak bedellerinin vergilendirilmesine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

Şirketiniz tarafından Bulgaristan 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, Bulgaristan mukimi firmalara yapılacak ödemelerin vergilendirilmesi hususu, anılan Anlaşmanın 7 nci maddesi kapsamında

değerlendirilecektir.

Anılan maddenin 1 inci fıkrasında; "Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu Devlette vergilendirilebilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, bu kazanç diğer Devlette, sadece işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere, vergilendirilebilir.

..." denilmiş,

Anlaşmanın "İşyeri" başlıklı 5 inci maddesinde; "Bu Anlaşmanın amaçları bakımından "işyeri" terimi, bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer anlamına gelir." açıklaması yapılmış olup, aynı maddede hangi hallerde diğer Devlette bir iş yeri oluşacağı açıkça belirtilmiştir.

Buna göre, Bulgaristan mukimi firmanın ilgili Anlaşmanın 5 inci maddesi kapsamında Türkiye'de bir iş yeri bulunmadığı sürece elde edeceği gelir üzerinden yalnızca mukim olunan ülkede vergilendirilecektir. Ancak, Türkiye'de Anlaşmanın 5 inci maddesi kapsamında bir iş yeri bulunması durumunda iş yerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere iç mevzuatımız çerçevesinde Türkiye'nin vergi alma hakkı bulunmaktadır.

Öte yandan, anılan Anlaşmanın "Gayrimaddi Hak Bedelleri" başlıklı 12 nci maddesinde;

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

2.Bununla beraber, söz konusu gayrimaddi hak bedelleri elde edildikleri Akit Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak, gayrimaddi hak bedeli elde eden kişi gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı ise, bu şekilde alınacak vergi, gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 10'unu aşmayacaktır.

3.Bu maddede kullanılan "gayrimaddi hak bedelleri" terimi, sinema filmleri, radyo veya televizyon yayınlarında kullanılan kayıtlar ve bantlar dahil olmak üzere edebi, sanatsal veya bilimsel çalışmaların her nevi telif hakkının, her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin kullanılması veya kullanım hakkı için veya sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgiler için veya sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanımı veya kullanma hakkı için yapılan her türlü ödemeleri kapsar.

..." hükümleri yer almaktadır.

Bu hükümlere göre, Şirketiniz tarafından Bulgaristan mukimi firmaya, "Copyright" kapsamında bir yazılımın çoğaltma, değiştirme, topluma dağıtma, gösterme gibi haklarının kullanımı karşılığında ödeme yapılması durumunda, bahsi geçen ödemeler üzerinden gayrimaddi hak bedeli gayrisafi tutarının %10'unu aşmayacak şekilde vergilendirme yapılması gerekmektedir. Ancak, söz konusu ödemelere iç mevzuatımızda daha düşük bir oranın uygulanması halinde iç mevzuatımızda belirlenen bu düşük oranın uygulanacağı tabiidir.

Anlaşma hükümlerine göre Türkiye'nin vergi alma hakkının olduğu durumlarda ortaya çıkan çifte vergilendirme, Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Metodu" başlıklı 22 nci maddesi kapsamında Bulgaristan'da mahsup yolu ile önlenecektir.

Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için Bulgaristan teşebbüsünün bu ülkede tam mükellef olduğunun ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğinin Bulgaristan yetkili makamlarından alınacak bir belge (Mukimlik Belgesi) ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile Noterce veya Bulgaristan'daki 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 hükümlerimiz uygulanacaktır.

III-KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı KDV Kanununun;

-1/1 inci maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,

-6/b maddesinde, işlemlerin Türkiye'de yapılmasının, hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği,

-9 uncu maddesinde ise mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığının, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisinin, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödeneceği

hüküm altına alınmıştır.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.2.1.1) bölümünde;

"3065 sayılı Kanunun 1 inci maddesine göre bir hizmetin KDV'nin konusuna girebilmesi için Türkiye'de ifa edilmesi gerekmektedir. Aynı Kanunun (6/b) maddesinde ise Türkiye'de yapılan veya faydalanılan hizmetlerin Türkiye'de ifa edilmiş sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların Türkiye'de yaptığı hizmetler ile bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye'de faydalanılan hizmetler KDV'ye tabi olacaktır.

Bu gibi hizmet ifalarında mükellef, esas olarak hizmeti ifa eden olmakla birlikte, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığından, KDV'nin tamamı, hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

Hizmetin vergiden müstesna olması ve hizmetin yurt dışında yapılıp hizmetten yurt dışında faydalanılması halinde, mükellef veya sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmeyecektir.

KDV'nin sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi için hizmetten Türkiye'de faydalanan muhatabın KDV mükellefi olması şart değildir. KDV mükellefiyeti bulunmayanlar da söz konusu hizmetler nedeniyle KDV tevkifatı yaparak 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmek ve ödemek zorundadır. "

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, Bulgaristan'da yerleşik firmadan alınan ve yurt içinde yerleşik başka bir firmaya satılan program lisans şifrelerinden Türkiye'de faydalanılacağından işlem KDV'ye tabi olup, Bulgaristan'da yerleşik firmaya ödenecek program lisans şifresi bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin Şirketiniz tarafından sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir. Öte yandan Şirketinizce 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilerek ödenen KDV'nin 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılması mümkündür.

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 özelveğe uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.