

İsviçre mukimi firmadan alınan SAP yazılım kullanım bedelleri ve söz konusu yazılımın uyarlanması amacıyla yapılan harcamaların giderleştirilmesi ve tevkifat uygulaması

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.99.16.02-125[30-2014]-3508
Tarih	24.02.2016

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

BÜYÜK MÜKELLEFLER VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 64597866-125[30-2016]-3508

24/02/2016

Konu : İsviçre mukimi firmadan alınan SAP yazılım kullanım bedelleri ve söz konusu yazılımın uyarlanması amacıyla yapılan harcamaların giderleştirilmesi ve tevkifat uygulaması

İlgide kayıtlı özelge talep formunun incelenmesinden, şirketinizin muhasebe bilgi sistemi için dünya çapında kullanılan SAP yazılımını (Kurumsal Kaynak Planlama Programı) Ağustos 2014 döneminden itibaren kullanmaya başladığı, söz konusu yazılım ve bu yazılımın Türkiye'deki muhasebe ve Vergi Usul Kanunu düzenlemelerine uyumlu hale getirilmesi ile ilgili uyarlama, uygulama, geliştirme, danışmanlık, eğitim ve tedarikçi firmanın otel, ulaşım, v.b. masraflarının global bir sözleşme kapsamında

maliyet avantajı sağlamak adına İsviçre mukimi ... tarafından karşılandığı ve şirketinize yansıtıldığı, şirketiniz bünyesinde kullanılacak olan SAP yazılımının tarafınızca çoğaltılmasının veya başka bir suretle yurt içinde veya yurt dışında herhangi bir firmaya satışı, kiralanması veya başka bir şekilde kullandırılmasının söz konusu olmadığı belirtilerek, bahsi geçen yazılım ve yazılım ile ilgili Vergi Usul Kanunu düzenlemelerine uyumlu hale getirilmesi ile ilgili olarak yapılan her türlü uyarılama, uygulama, geliştirme, danışmanlık, eğitim, konaklama ve benzeri maliyetler için İsviçre mukimi ... tarafından şirketinize faturalanan maliyetler için yapılan ödemelerin;

- Vergi Usul Kanunu kapsamında kaç yılda itfa edilmesi gerektiği;

- Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesi kapsamında kurumlar vergisi kesintisine tabi olup olmadığı,

hususlarında Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmıştır.

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 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 bahse konu vergi kesintisi oranları 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 03/02/2009 tarihinden itibaren;

-Petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlarda %5, diğer serbest meslek kazançlarında % 20,

-3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarında %1, diğer gayrimenkul sermaye iratlarında %20,

olarak belirlenmiştir.

Diğer taraftan, 12/01/2012 tarihli ve 28171 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, 08/02/2012 tarihinde yürürlüğe giren ve 01/01/2013 tarihinden itibaren uygulanmakta olan "Türkiye Cumhuriyeti ile İsviçre Konfederasyonu Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme

Anlaşması'nın "Ticari Kazançlar" başlıklı 7 nci maddesinde;

"1. Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, teşebbüsün kazancı yalnızca işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere bu diğer Devlette vergilendirilebilir..."

hükmüne yer verilmiş, aynı Anlaşmanın "İşyeri" başlıklı 5 inci maddesinin 3 üncü fıkrasında;

"3. "İşyeri" terimi aynı zamanda aşağıdakileri de kapsar:

...

b) Bir teşebbüs tarafından, çalışanları veya teşebbüs tarafından bu amaçla görevlendirilen diğer personel aracılığıyla bir Akit Devlette ifa edilen ve herhangi bir 12 aylık dönemde (aynı veya bağlı proje için) toplam altı aylık süre veya süreleri aşan, danışmanlık hizmetleri dâhil hizmet tedarikleri."

hükmüne yer verilmiş, anılan Anlaşmanın "Gayrimaddi Hak Bedelleri" başlıklı 12 nci maddesinde ise;

"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 bedelinin gerçek lehđarı diğer akit Devletin bir mukimi ise bu şekilde alınacak vergi gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 10'unu aşmayacaktır...

3. Bu maddede kullanılan "gayrimaddi hak bedelleri" terimi, sinema filmleri ile radyo veya 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 sınaî, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi için veya sınaî, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanımı ya da kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeyi ifade eder..."

hükümlerine yer verilmiştir.

Buna göre, şirketiniz tarafından İsviçre mukimi şirkete gayrimaddi hak bedeli niteliğindeki SAP yazılım kullanımı karşılığında yapılacak ödemeler üzerinden Türkiye Cumhuriyeti ile İsviçre Konfederasyonu Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının 12 nci maddesinin 2 nci fıkrası uyarınca %10 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, bahsi geçen yazılımın Vergi Usul Kanunu düzenlemelerine uyumlu hale getirilmesi ile ilgili olarak yapılan her türlü uyarlama, uygulama, geliştirme, danışmanlık, eğitim, konaklama vb. hizmetler, söz konusu hizmetlerin ilgili sözleşmede yer alması ve ayrı bir bedel olarak belirtilmemesi halinde anılan Anlaşmanın 12 nci maddesi kapsamında, ayrı bir bedel belirlenmiş olması halinde ise Anlaşmanın "Serbest Meslek Faaliyetleri"ni düzenleyen 14 üncü maddesi yalnızca gerçek kişilere yönelik olarak düzenlenmiş olduğundan, Anlaşmanın 7 nci maddesi kapsamında ticari kazanç olarak değerlendirilecektir. Bu durumda, İsviçre mukimi bir şirketin verdiği hizmetler karşılığında elde ettiği kazancın Türkiye'de vergilendirilmesi için bu kazancın Türkiye'de bulunan bir işyeri vasıtasıyla elde edilmesi gerekmektedir. Aksi durumda vergilendirme İsviçre'de yapılacaktır.

Anlaşmanın "İşyeri" başlıklı 5 inci maddesinin 3 üncü fıkrasının (b) bendine göre, İsviçre mukimi firma tarafından şirketinize yönelik hizmetlerin anılan firmanın kendi çalışanları veya teşebbüs tarafından bu amaçla görevlendirilen diğer personel aracılığıyla gerçekleştirilmesi ve bu hizmetlerin Türkiye'de herhangi bir 12 aylık dönemde toplamda altı ayı aşan bir süre veya sürelerde devam etmesi halinde Türkiye'de bir işyeri oluşacaktır. İsviçre mukimi firmanın söz konusu faaliyetleri, Anlaşma kapsamında ticari kazanç olarak değerlendirilmekle birlikte bu kazançların Türkiye'de vergilendirilmesi gerektiği durumda vergilemenin iç mevzuatımızdaki usul ve esaslar çerçevesinde yapılacağı tabiidir. Türkiye'de icra edilen söz konusu hizmetler dolayısıyla elde edilen gelirlerin iç mevzuatımız hükümleri çerçevesinde vergi tevkifatına tabi tutulması halinde, tevkifat yapmak zorunda olan vergi sorumluları, tevkifat sorumluluğunun doğduğu sırada, istihkak sahibi teşebbüsün faaliyet icrası amacıyla yukarıda belirtilen toplam altı aylık süre içerisinde kalıp kalmama durumunu bilemeyeceklerinden anılan ödemeler üzerinden vergi tevkifatı yapmaları gerekmektedir.

Hizmetin, aynı veya bağlı projeler kapsamında gerçekleştirilmesi durumunda sürenin bir bütün olarak, ayrı projeler kapsamında gerçekleştirilmesi durumunda ise her bir proje süresinin ayrı ayrı dikkate alınması ve her bir projeye ilişkin faaliyetin, söz konusu firmanın Türkiye'ye gönderdiği birden fazla personel tarafından icra edilmesi halinde ise her bir personelin Türkiye'de kaldıkları sürelerin toplamının dikkate alınması gerekmektedir.

Öte yandan, Türkiye - İsviçre Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması uyarınca Türkiye'de vergiye tabi tutulmaması gereken bir gelir elde edildiyse, İsviçre mukimi firma, tevkifat yoluyla kendisinden alınan vergilerin iadesi için bizzat veya vekilleri aracılığıyla ilgili vergi dairesine başvurabilecektir.

Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için söz konusu İsviçre mukiminin İsviçre'de tam mükellef olduğunun ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğinin İsviçre yetkili makamlarından alınacak bir belge (Mukimlik Belgesi) ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile noterce veya İsviçre'deki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen Türkçe tercümesinin bir örneğinin vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi halinde ise ilgili Anlaşma

hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerimizin uygulanacağı tabiidir.

VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 313 üncü maddesinde; *“İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle, 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.”* hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre, bir iktisadi kıymetin amortismanına tabi tutulabilmesi için işletmede bir yıldan fazla kullanılması, yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunması, kullanıma hazır halde bulunması ve işletmenin aktifinde kayıtlı olması gerekmektedir.

Literatürde bilgisayar yazılımı; hem bilgisayar sistemini oluşturan donanım birimlerinin yönetimini hem de kullanıcıların işlerini yapmak için gerekli olan programlar şeklinde tanımlanmaktadır. Benzer ve daha kapsayıcı bir tanım olarak, bilgisayar üzerinde yer alan fiziksel tüm unsurlar donanım, geri kalan programlama unsurlarının tamamı ise yazılım olarak nitelendirilmektedir.

İşletmelerin faaliyetlerini yürütürken kullandığı bilgisayar programları satın alındığı anda kullanıma hazır olabilecekleri gibi bazen işletmenin faaliyet alanının özelliğine göre programlara belli uyarlamalar yapılması hâlinde kullanıma hazır hâle gelebilmektedir. Satın alınan bilgisayar programlarının uyarlama yapılmadan kullanılmasının mümkün olmaması durumunda, bilgisayar programının kullanıma hazır halde olmaması nedeniyle amortisman ayrılması mümkün olmayacaktır. Bu durumda bilgisayar programlarının da uyarlamaların tamamlandığı yılda kullanıma hazır hâle geldiği kabul edilmelidir.

Öte yandan, söz konusu satın alınan bilgisayar programının kullanıma hazır hâle getirilmesi ile ilgili olarak uyarlama, uygulama, geliştirme, danışmanlık, eğitim ve tedarikçi firmaların personeline yönelik otel, ulaşım, iâşe v.b. giderler yapılmaktadır. Bu şekilde, bilgisayar programlarının kullanıma hazır hale getirilmesi için yapılan uyarlamaların tamamlandığı yıla kadar oluşan ilgili tüm giderlerin bilgisayar programının maliyet bedeline dâhil edilerek yapılmakta olan yatırımlarda izlenip, uyarlamaların tamamlandığı dönemde aktifleştirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan; bilgisayar programlarının aktifleştirilmesinden sonra ortaya çıkabilecek normal bakım ve onarım harcamalarının ise bilgisayar programının maliyeti ile ilişkilendirilmeksizin harcamanın yapıldığı dönemde doğrudan giderleştirilmesi gerekmektedir.

Aynı Kanunun 315 inci maddesinde ise mükelleflerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa edecekleri ve ilan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır.

Anılan maddenin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden amortismanına tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak “*Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları*” tespit edilmiş ve bu oranlar 339, 365, 389, 399, 406 ve 418 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişik 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki liste ile açıklanmıştır.

Buna göre, şirketiniz tarafından gayrimaddi hak iktisabı mahiyeti taşımadan, sadece kullanma amaçlı olarak iktisap edilen bilgisayar yazılımlarının uyarılama vb. harcamaları dâhil maliyet bedelinin anılan listenin, “4.3. *Bilgisayar Yazılımları*” sınıflandırması uyarınca aktifleştirilerek 3 yılda ve % 33,33 amortisman oranı ile itfa edilmesi gerekmektedir.

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.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 10.09.2026