

İspanyadan alınan bilgisayar programı için ödenen bedellerden vergi tevkifatı yapıp yapılmayacağı ve KDV ye tabi olup olmadığı

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.07.16.01-125[KVK.2014.ÖZ.24]-3
Tarih	05.01.2016

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANTALYA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü)

Sayı : 49327596-125[KVK.2014.ÖZ.24]-3

05/01/2016

Konu : İspanyadan alınan bilgisayar programı için ödenen bedellerden vergi tevkifatı yapıp yapılmayacağı ve KDV ye tabi olup olmadığı

İlgide kayıtlı dilekçenizde, şirketinizin yurt dışındaki acentelerle hesap mutabakatı yapabilmek için İspanya'dan bilgisayar programı satın aldığınızı belirterek ödediğiniz bedelin katma değer vergisi ve kurumlar vergisine tabi olup olmadığı konusunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

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, (c) bendinde gayrimenkul sermaye iratlarından, ikinci fıkrasında ise ticarî veya ziraî kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî 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 03.02.2009 tarihinden itibaren, petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlarda % 5, diğer serbest meslek kazançlarında % 20; gayrimenkul sermaye iratlarında %20 ve gayrimaddî hak bedeli ödemelerinde ise %20 olarak belirlenmiştir.

Öte yandan, Türkiye Cumhuriyeti ile İspanya Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması 01/01/2004 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 18/12/2003 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Söz konusu Anlaşma'nın 7 nci maddesinde ticari kazançların, 12 nci maddesinde gayrimaddi hak bedellerinin, 14 üncü maddesinde de serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

Anlaşma'ya ek Protokol'ün 7 nci maddesinde ise;

"Bir Akit Devlet teşebbüsü tarafından diğer Akit Devlette, bu diğer Devlette bulunan görevli personel veya istihdam edilen personel aracılığı ile hizmet veya faaliyetler (aynı veya bağlı projeler için) icra edilir ise, söz konusu hizmet veya faaliyetin bu diğer Devlette icra edildiği kabul edilecektir."

hükmü bulunmaktadır.

Bu düzenlemeler çerçevesinde,

- Şirketiniz tarafından İspanya mukimi firmadan piyasada bulunan hazır paket programların alınarak üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan ve/veya çoğaltılmadan işletmenizde kullanılması halinde, yurt dışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç, ticari kazanç niteliği taşıyacağından, Anlaşma'nın 7 nci maddesi kapsamında değerlendirilecektir. Bu durumda, İspanya mukimi firmanın Anlaşma'nın 5 inci maddesi kapsamında Türkiye'de bir iş yerine sahip olmaksızın elde edeceği gelirleri vergilendirme hakkı İspanya'ya aittir. Bu gelirlerin Türkiye'de bulunan bir iş yeri vasıtasıyla elde edilmesi halinde ise bu iş yerine atfedilen gelirle sınırlı olmak üzere vergilendirme hakkı Türkiye'ye ait olacaktır.

Anlaşma'nın 5 inci maddesinde ise hangi hallerde diğer Devlette bir iş yeri oluşup oluşmayacağı açıkça belirtilmiştir.

- "Copyright" kapsamında bir bilgisayar programının çoğaltma, değiştirme, topluma dağıtma, gösterme vb. gibi haklarının satın alınması halinde, şirketiniz tarafından bir gayrimaddi hak elde edilecek olup, İspanya mukimi firmaya yapılacak söz konusu gayri maddi hak bedeli ödemelerinin gayrisafi tutarı üzerinden söz konusu Anlaşmanın 12 nci maddesinin ikinci fıkrasına göre %10 oranında vergi kesintisi yapılacaktır. Ancak, söz konusu ödemelere iç mevzuatımızda daha düşük bir oranın uygulanması halinde iç mevzuatımızda belirlenen bu düşük oranın uygulanacağı tabiidir.

Diğer taraftan, Anlaşma'ya ek Protokol'ün 6 ncı maddesinde:

"12 nci maddenin 3 üncü fıkrasında belirtilen bir varlığın satışı halinde yapılan ödemelerde, bu ödemelerin söz konusu varlıkla ilgili olarak gerçek bir elden çıkarma karşılığında yapılmadığı ispat edilmez ise 13 üncü madde hükümlerinin uygulanacağı anlaşılmaktadır. Bu husus ispat edilir ise 12 nci madde hükümleri uygulanacaktır."

hükmü yer almakta olup, bu çerçevede, gayrimaddi hak satışının gerçek olduğunun ispatı halinde Anlaşma'nın 13 üncü maddesi uygulanacaktır. Bununla birlikte, gayrimaddi hakkın mülkiyeti alıcıya geçmediği sürece, bir başka ifadeyle alıcı, gayrimaddi hakkı süreli veya süresiz olarak istediği kişiye kiralama hakkını devir almadığı durumda gerçek bir hak satışından bahsedilemeyecektir.

Gayrimaddi hak satışının gerçek olduğunun ispat edilmemesi veya doğrudan kullanımının ya da kullanım hakkının devredilmesi durumunda, bu ödemeler için Anlaşma'nın 12 nci maddesi hükümleri uygulanacaktır. Bu kapsamdaki ödemeler üzerinden vergilendirme hakkı İspanya'ya ait olup, Türkiye'nin de bu ödemeler üzerinden yüzde 10'u aşmayan oranda vergi alma hakkı bulunmaktadır.

Ancak, Anlaşma'nın 12 nci maddesinin 4 üncü fıkrası uyarınca, İspanya mukimi firma Türkiye'de yer alan bir iş yeri veya sabit yer vasıtasıyla ticari veya serbest meslek faaliyetinde bulunursa ve söz konusu bedelin ödendiği hak veya varlık ile bu işyeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa vergileme, 12 nci maddenin 2 nci fıkrasında belirtilen yüzde 10 vergi oranı dikkate alınarak değil, olayına göre 7 nci veya 14 üncü madde hükümleri uygulanarak iş yeri veya sabit yerin kazançlarıyla birlikte Türkiye'de yapılacaktır.

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

- İspanya mukimi firmaya, şirketinizde kullanılmak üzere daha önce piyasada bulunmayan bir bilgisayar programının özel olarak hazırlanması halinde veya daha önce üretilmiş, piyasada bulunan

bilgisayar programlarının üzerinde, şirketinize yönelik özel değişikliklerin yapılması halinde İspanya mukimi firma tarafından elde edilen kazanç, serbest meslek kazancı niteliği taşıyacağından, Anlaşma'nın 14 üncü maddesinin ikinci fıkrası çerçevesinde değerlendirilecektir. Buna göre, İspanya mukimi bir teşebbüsün Türkiye'ye gelmeksizin İspanya'da icra edeceği serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edeceği gelirleri vergileme hakkı yalnız İspanya'ya aittir. Söz konusu faaliyetlerin Türkiye'de icra edilmesi durumunda ise, İspanya mukimi firmanın bu faaliyetleri Türkiye'de bir iş yeri vasıtasıyla icra etmesi veya Türkiye'deki faaliyetlerinin icra edildiği süre veya sürelerin herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günden fazla olması halinde Türkiye'nin de bu gelirleri vergileme hakkı bulunmaktadır.

Söz konusu İspanya mukimi firmanın Türkiye'de icra edeceği serbest meslek faaliyetlerini bir iş yeri vasıtasıyla gerçekleştirmesi durumunda kendisine yapılacak ödemeler üzerinden vergi sorumlularınca Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30 uncu maddesi uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir. İspanya mukimi firmanın bir iş yeri bulunmaksızın Türkiye'de icra edeceği serbest meslek faaliyeti ise, bu firmanın personelleri vasıtasıyla Türkiye'de yapacağı serbest meslek faaliyetlerini ifade etmektedir. Bu durumda da, Türkiye'nin vergilendirme hakkı ve vergi sorumlularının tevkifat yükümlülüğü firmanın faaliyet icrası amacıyla Türkiye'de herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşan bir süre kalması koşuluna bağlanmıştır. Faaliyetin Türkiye'de icra edilmesi durumunda, istihkak sahibi firmanın faaliyet icrası amacıyla Türkiye'de herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşan bir süre kalıp kalmayacağının yaptıkları serbest meslek ödemeleri üzerinden vergi tevkifatı yapmak zorunda olan vergi sorumlularınca ödeme sırasında belirlenebilir olması ya da bilinmesi mümkün olmayabileceğinden, söz konusu ödemeler üzerinden vergi sorumlularının vergi tevkifatını yapmaları gerekmektedir.

İspanya mukimi firmanın Türkiye'de serbest meslek icrası için kaldığı sürenin herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşp aşmadığının tespitinde; Türkiye'de serbest meslek faaliyeti sunuluyorsa, aynı veya bağlı proje kapsamındaki faaliyetlerin tamamı ve aynı veya bağlı proje kapsamında sunulan hizmetin Türkiye'ye gönderilen birden fazla personel vasıtasıyla icra edildiği durumda, bunların 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.

Diğer taraftan, Anlaşma hükümlerine göre, Türkiye'nin vergi alma hakkının olduğu durumda yol açılacak çifte vergilendirme, Anlaşma'nın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi"ne ilişkin 22 nci maddesinin 1 inci fıkrası çerçevesinde, Türkiye'de ödenen verginin İspanya'da bu gelire ilişkin ödenecek vergiden mahsup edilmesi suretiyle önlenebilecektir.

Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için söz konusu İspanya teşebbüsünün İspanya'da tam mükellef olduğunun ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğinin İspanya yetkili makamlarından alınacak bir belge ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile Noterce veya İspanya'daki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen Türkçe tercümesinin bir örneğinin vergi sorumlularına ve ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun, 1/2 nci maddesi ile her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV ye tabi olduğu, 6 ncı maddesinde, işlemlerin Türkiye'de yapılmasının, mal tesliminde, malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını, hizmet ifalarında işlemin Türkiye'de yapılmış sayılması için hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği, 8/1-b maddesinde, ithalatta mal ve hizmet ithal edenlerin verginin mükellefi olduğu, 9/1 maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı'nın vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği ve 29/1 inci maddesinde de mükelleflerin, vergiye tabi işlemler üzerinden hesapladıkları katma değer vergisinden, bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV ile ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen KDV yi indirebilecekleri hüküm altına alınmıştır.

26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe girmiş olan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin; **"C. MÜKELLEF VE VERGİ SORUMLUSU"** başlığının "2.1.2.1. İkametgâhı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler" 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, yurt dışında yerleşik firmalardan satın aldığınız bilgisayar programları KDV'ye tabi olup, bu hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin şirketiniz tarafından sorumlu sıfatıyla (2 no.lu KDV beyannamesi ile) beyan edilerek ödenmesi 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. — 18.09.2026