

Amerika mukimi firmaya Geliştirilmiş Merkezi Sistem ve Geliştirilmiş Merkezi Sistem Uygulamaları için yapılacak ödemelerde kurumlar vergisi tevkifatı hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	38418978-125[30-12/3]-445
Tarih	13.05.2013

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 38418978-125[30-12/3]-445

13/05/2013

Konu : Amerika mukimi firmaya Geliştirilmiş Merkezi Sistem ve Geliştirilmiş Merkezi Sistem Uygulamaları için yapılacak ödemelerde kurumlar vergisi tevkifatı

İlgide kayıtlı özelge talep formu ile, Amerika Birleşik Devletleri'nde mukim ... unvanlı firmadan ... Merkezi Sistem Terminalleri (oyun makineleri)" ve yazılım geliştirilmesine yönelik ek donanım, yazılım ve hizmet satın alımına ilişkin sözleşme düzenlendiği, "Geliştirilmiş Merkezi Sistem ve Geliştirilmiş Merkezi Sistem Uygulamaları" için ödenecek 3.500.000 ABD. Dolarından donanım bedeli, KKDF, Kültür Fonu, Gümrük ve KDV. ödendikten sonra kalan 2.658.683,82 ABD. Dolarından % 30 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapıldığı, sözleşmeye göre daha ödeme yapılacağı ancak bu ödemelerden kurumlar vergisi kesintisi yapılmasının gerekli olup olmadığı ile tevkifat oranı hususunda tereddüt yaşandığı belirtilerek, konuya ilişkin Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

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) bendi uyarınca dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde ettikleri serbest meslek kazançları ile maddenin ikinci fıkrasında yer alan 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 serbest meslek kazançlarından %5, diğer serbest meslek kazançlarından %20, gayrimaddi hak bedelleri üzerinden %20 olarak belirlenmiştir.

Diğer taraftan, Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması'nın "Gayrimaddi Hak Bedelleri" başlıklı 12 inci 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 bedelinin gerçek lehdarı diğer Akit Devletin bir mukimi ise bu şekilde alınacak vergi, 3 üncü fıkranın (a) bendinde tanımlanan gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 10'unu ve 3 üncü fıkranın (b) bendinde tanımlanan gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 5'ini aşmayacaktır.

3. Bu maddede kullanılan "gayrimaddi hak bedelleri" terimi:

a) Sinema filmleri, radyo ve televizyon yayınlarında kullanılmak amacıyla üretilen filmler, bantlar ve diğer reproduksiyon araçlarına ilişkin ödemeler de dahil olmak üzere, edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının, patentin, alâmeti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı veya satışı (verimliliğe, kullanıma veya tasarrufa bağlı olduğu taktirde) ile;

b) Sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı karşılığında ödenen her türlü ödemeyi kapsar.

4. Bir Akit Devlet mukimi olan bir gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı, gayrimaddi hak bedelinin elde edildiği diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa veya bir Türkiye mukimi Birleşik Devletler'de bulunan bir sabit yeri kullanarak Birleşik Devletler'de serbest meslek faaliyetinde bulunursa ve gayrimaddi hak bedeli bu işyeri veya sabit yere atfedilebiliyorsa, 1 inci ve 2 nci fıkraların hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda olayına göre, 7 nci (Ticari Kazançlar) veya 14 üncü (Serbest Meslek Faaliyetleri) madde hükümleri uygulanacaktır.

5. Bir Akit Devletin kendisi, politik alt bölümü, mahalli idaresi veya mukimi tarafından ödenen gayrimaddi hak bedelinin, o Devlette elde edildiği kabul olunacaktır. Bununla beraber, gayrimaddi hak bedelini ödeyen kişi bir Akit Devletin mukimi olsun ya da olmasın, bu Akit Devlette gayrimaddi hak bedellerini ödemeye neden olan yükümlülük ile bağlantılı bir işyerine veya sabit yere sahip olduğunda ve bu gayrimaddi hak bedeli bu işyeri veya sabit yer tarafından yüklenildiğinde, söz konusu gayrimaddi hak bedelinin, bu işyerinin veya sabit yerin bulunduğu Devletteki kaynaklardan doğduğu kabul olunacaktır. Yukarıdaki iki cümlenin hiç birine göre gayrimaddi hak bedellerinin Akit Devletlerin birinde doğduğunun kabul edilmediği durumda ve gayrimaddi hak bedellerinin bir varlık veya hakkın, bir Akit Devlette kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı karşılığında ödenmesi halinde, bu gayrimaddi hak bedellerinin, bu Devlette doğduğu kabul edilecektir.

6. Kullanım, hak veya bilgi karşılığında ödenen gayrimaddi hak bedelinin miktarı, ödeyici ile gerçek lehdar arasında veya her ikisi ile bir başka kişi arasında varolan özel ilişki nedeniyle, böyle bir ilişkinin olmadığı durumlarda ödeyici ve gerçek lehdar arasında kararlaştırılacak miktarı aştığında, bu Madde hükümleri en son bahsedilen miktara uygulanacaktır. Bu durumda ilave ödeme, bu Anlaşmanın diğer hükümleri de dikkate alınarak, her bir Akit Devletin mevzuatı uyarınca vergilendirilebilecektir."

Aynı anlaşmanın "Serbest Meslek Faaliyetleri" başlıklı 14 üncü maddesinde ise;

"1. Akit Devletlerden birinin bir mukiminin serbest meslek faaliyetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde ettiği gelir, yalnız bu Devlette vergilendirilebilecektir. Bununla beraber, eğer bu faaliyetler veya hizmetler diğer Devlette icra edilirse ve

a) Mukim bu diğer Devlette bu hizmet veya faaliyetleri icra etmek amacıyla sürekli kullanabileceği bir sabit yere sahip ise veya

b) Mukim bu diğer Devlette, sözkonusu hizmet veya faaliyetleri icra etmek amacıyla, herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde, bir veya birkaç seferde, toplam 183 gün veya daha fazla kalırsa;

sözkonusu gelir, diğer Akit Devlette de vergilendirilebilir.

Böyle bir durumda olayına göre, ya yalnızca sözkonusu sabit yere atfedilebilen gelir, ya da yalnızca bu diğer Devlette bulunulan süre içinde icra edilen hizmet veya faaliyetlerden elde edilen gelir bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Akit Devletlerden birinin bir teşebbüsünün serbest meslek faaliyetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde ettiği gelir, yalnız bu Devlette vergilendirilebilecektir. Bununla beraber, eğer bu hizmet veya faaliyetler diğer Devlette icra edilirse ve eğer:

a) Teşebbüs bu diğer Devlette hizmet ve faaliyetlerin icra edildiği bir işyerine sahip olursa; veya

b) Hizmet veya faaliyetlerin icra edildiği süre veya süreler, herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde, 183 günü aşarsa sözkonusu gelir, bu diğer Akit Devlette de vergilendirilebilir.

Böyle bir durumda olayına göre, ya yalnızca sözkonusu işyerine atfedilebilen gelir ya da yalnızca bu diğer Devlette icra edilen hizmet veya faaliyetlere atfedilebilen gelir, bu diğer Devlette vergilendirilebilir. Her iki durumda da Türkiye Cumhuriyeti, sözkonusu gelir üzerinden tevkifat suretiyle vergi alabilir. Bununla beraber, sözkonusu gelirin lehdarı, böyle bir vergiye tabi tutulduktan sonra sözkonusu gelir dolayısıyla, sanki gelir bu diğer Devlette bulunan bir işyerine atfedilebilirmiş gibi, Anlaşmanın 7 nci maddesi hükümlerine göre, net esasında vergilendirilmeyi tercih edebilir." hükümlerine yer verilmiştir.

Özelge talep formu ekinde yer alan 23.08.2011 tarihli ... Kurulmasına Yönelik Teçhizat, Yazılım ve Hizmet Teminine İlişkin Sözleşmede Değişiklik ve İlave Yapılmasına Yönelik Sözleşme" den;

- ... tarafından "Merkezi Sistem Terminaller ve Yazılım geliştirilmesine yönelik ek donanım, yazılım ve hizmetlerinin" sağlanacağını, Kurumunuzca da bu geliştirilmiş donanım, yazılım ve hizmetleri satın alınacağını,

-Merkezi Sistem Donanımının Geliştirilmiş Versiyonu, Geliştirilmiş İletişim Teçhizatı ve Geliştirilmiş Terminallerle bağlantılı olarak Geliştirilmiş Sistemin Türkiye'de işletimi amacıyla, Geliştirilmiş Yazılımın makine tarafından okunabilir bir versiyonunun (çevriminin) kullanımına ilişkin olarak devredilemez, transfer edilemez, başkalarına kullanılamaz ve münhasır olmayan bir kullanım hakkının Kurumunuza verileceğinin,

-Sözleşmede belirtilen haller istisna olmak üzere, ... kendi inisiyatifinde yazılı olarak belirli bir lisans tanımadıkça Kurumunuzun Geliştirilmiş Sistem veya onun herhangi bir parçası üzerinde hiçbir lisans ya da başka tür bir hakka sahip olmadığını,

- ... tarafından düzenlenen fatura tutarının Amerikan Doları olarak ... 'in belirlediği ve bildirdiği banka hesabına herhangi bir kesinti yapılmadan transfer edileceğinin,

- ... 'e yapılacak ödemeler başlıklı bölümde geliştirilmiş merkezi sistem ve geliştirilmiş merkezi sistem uygulamaları için 3.500.000 ABD. Doları ödenmesinin,

kararlaştırıldığı,

Özelge talep formunun tetkikinden de; "Geliştirilmiş Merkezi Sistem Uygulamaları"ndan kastedilenin sistem kurulumunun tamamlanarak iletişim sebebi irtibatlandırılması ve aynı makinelerin bilet satışına hazır hale getirilmesi için yapılan testlere ilişkin hizmetler olduğu anlaşılmaktadır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar ile ... Kurulmasına Yönelik Teçhizat, Yazılım ve Hizmet Teminine İlişkin Sözleşmede Değişiklik ve İlave Yapılmasına Yönelik Sözleşme" kapsamındaki işin ayrılmaz ve asli unsurunun kullanım hakkının verilmesi olması halinde donanım ve ek hizmetler dışında kalan ödemelerin "gayrimaddi hak bedeli"ne ilişkin ödeme olarak değerlendirilmesi ve anılan Anlaşmanın 12 nci maddesinin ikinci fıkrasına göre % 10 oranında vergi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir.

Ancak, söz konusu ödemenin gayrimaddi hak bedeli tanımına girmeyen hizmetlere ilişkin olması, özelge talebinde belirtildiği gibi sistemin işletilmesine ilişkin testler ve buna bağlı hizmetlere ait bir ödeme olması halinde ise serbest meslek faaliyetine ilişkin bir ödeme olarak kabul edilmesi gerekmekte olup, söz konusu faaliyet Türkiye'ye gelmeksizin ABD'de icra edilmesi halinde geliri vergileme hakkı yalnız ABD'ye aittir. Eğer bu hizmet veya faaliyetler Türkiye'de bir işyeri vasıtası ile icra edilirse veya Türkiye'de herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günden fazla sürede icra edilirse Türkiye'nin bu gelirleri vergileme hakkı bulunmaktadır.

ABD mukimi teşebbüslerin Türkiye'de icra edecekleri serbest meslek faaliyeti, bu teşebbüslerin personelleri vasıtasıyla Türkiye'de yapacakları serbest meslek faaliyetlerini ifade etmektedir. 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 %20 oranında vergi tevkifatını yapmak durumundadırlar.

Ayrıca 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 yandan ABD teşebbüsünün Türkiye'de serbest meslek icrası için kaldığı sürenin herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşp aşmadığının tespitinde; Türkiye'de birden fazla teşebbüse serbest meslek faaliyeti sunuluyorsa bu faaliyetlerin tamamı ve hizmetin Türkiye'ye gönderilen birden fazla personel vasıtasıyla icra edildiği durumda, bunların Türkiye'de toplam kalma süreleri dikkate alınacağı tabidir.

Diğer taraftan, söz konusu hizmet kapsamında ABD'den gönderilecek personelin elde ettiği ücret gelirlerinin vergilendirilmesi konusunun ise Türkiye - ABD Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın "Bağımlı Faaliyetler"e ilişkin 15 inci maddesi çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Anılan maddenin 1 ve 2 nci fıkraları aşağıdaki gibidir;

"1. 16 ncı (Yönetim Kurulu Üyelerine Yapılan Ödemeler), 18 inci (Emekli Maaşları ve Düzenli Ödemeler), 19 uncu (Kamu Görevleri) ve 20 nci (Öğrenciler, Stajyerler ve Öğretmenler) Maddelerin hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet mukiminin bir hizmet dolayısıyla elde ettiği ücret, maaş ve diğer benzeri gelirler, bu hizmet diğer Akit Devlette ifa edilmedikçe, yalnızca bu Devlette vergilendirilebilecektir. Eğer hizmet diğer Devlette ifa edilirse, buradan elde edilen gelir diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. 1 inci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette ifa ettiği hizmet dolayısıyla elde ettiği gelir:

a) Gelir elde eden kişi, bu diğer Devlette herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde

bir veya bir kaç seferde toplam 183 günü aşmamak üzere kalırsa;

b) Ödeme, bu diğer Devletin mukimi olmayan bir işveren tarafından veya böyle bir işveren adına yapılırsa ve

c) Ödeme, işverenin diğer Devlette sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılmazsa

yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilebilecektir."

ABD teşebbüsü personelin, anılan sistem kurulumu kapsamındaki hizmetleri karşılığında elde edecekleri ücretlerin Türkiye'de vergilendirilmesi için yukarıda 2 nci fıkroda belirtilen koşullardan en az birinin ihlal edilmesi gerekmektedir. Bu üç şartın topluca gerçekleştiği durumda ise vergileme ABD'de yapılacaktır.

Anlaşma hükümlerine göre serbest meslek kazançları veya ücret gelirleri yönünden yukarıda bahsedilen ve Türkiye'de vergi ödenmesi durumunda ödenen bu vergiler; Anlaşma'nın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi"ne ilişkin 23 üncü maddesi çerçevesinde ABD'de mahsup edilebilecektir.

Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için söz konusu ABD şirketinin ve bu şirkete bağlı olarak Türkiye'de görev yapacak ücret erbabının, ABD'de tam mükellef olduğunun ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğinin ABD yetkili makamlarından alınacak bir belge ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile noterce veya ABD'deki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen Türkçe tercümesinin bir örneğinin vergi

sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz 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. — 18.09.2026