

Yurtdışından alınacak bilgisayar yazılımları ve bilgi transferi bilgi transferi hizmetleri ve bunlara yönelik yurt içinde ve yurt dışında eğitim, danışmanlık, teknik destek, güncelleme ve bakım hizmetleri nedeniyle yapılacak ödemelerden e tevkifat yapılıp

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	64597866-125[30-2013]-31
Tarih	20.02.2013

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

BÜYÜK MÜKELLEFLER VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü

Sayı : 64597866-125[30-2013]-31

20/02/2013

Konu : Yurtdışından alınacak bilgisayar yazılımları ve bilgi transferi bilgi transferi hizmetleri ve bunlara yönelik yurt içinde ve yurt dışında eğitim, danışmanlık, teknik destek, güncelleme ve bakım hizmetleri nedeniyle yapılacak ödemelerden e tevkifat yapılıp yapılmayacağı.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, ortaklığınızın yurt içinde ve yurt dışında yolcu ve yük taşımacılığı yapmakta olduğu belirtilerek; Almanya, İngiltere, Amerika Birleşik Devletleri, İsveç ve Hindistan' da mukim firmalardan alınan bilgisayar programları, bilgi transferi hizmetleri ve bunlara yönelik yurt içinde ve yurt dışında eğitim, danışmanlık, teknik destek, güncelleme ve bakım hizmetleri nedeniyle yapılacak ödemelerden tevkifat yapılıp yapılmayacağı, söz konusu işlemlerin Katma Değer Vergisine (KDV) tabi olup olmayacağı 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 tabi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratlar 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 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 03.02.2009 tarihinden itibaren petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlarda % 5, diğer serbest meslek kazançlarında % 20, gayrimaddi hak bedeli ödemelerinde de % 20 olarak belirlenmiştir.

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 - İsveç Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması 01.01.1991, Türkiye - Hindistan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması ise 01.01.1994 tarihlerinden itibaren uygulanmaktadır.

Yazılım programının satın alınması veya programlardan üyelik yolu ile faydalanılması ve bunlara yönelik Türkiye'de veya uzaktan bağlantı yoluyla yurtdışından sağlanan eğitim, teknik destek, güncelleme, bakım, danışmanlık vb. hizmetlerinin alınması karşılığında İngiltere, ABD, Almanya, İsveç ve Hindistan mukimi firmalara yapılacak ödemelerin, Türkiye'nin, İngiltere, ABD, İsveç ve Hindistan ile akdetmiş olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları'nın birer örneği ekli 12, 14 ve 15 inci maddeleri, Almanya ile akdetmiş olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının ise birer örneği ekli 7, 12, 15 inci maddeleri kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Mukteza talebinin değerlendirilmesinde, söz konusu ülkelerden alınan yazılım ile programlardan üyelik yolu ile faydalanılması ile ilgili olarak, mülkiyet hakkının yazılımı kullanan Türk Hava Yolları A.O.'ya geçmeyerek programı hazırlayan İngiltere, ABD, Almanya, İsveç ve Hindistan mukimi firmalarda kaldığı anlaşılmaktadır. Bu kapsamda, söz konusu Anlaşmaların birer örneği ekli 12 inci maddeleri çerçevesinde, Türk Hava Yolları A.O. tarafından yazılım bedeli ve üyelik ücretleri olarak İngiltere, ABD, Almanya ve İsveç mukimi firmalara yapılacak Türkiye kaynaklı ödemeler üzerinden alınacak vergi , gayrimaddi hak bedeli

gayrisafi tutarının %10'unu, Hindistan mukimi firmaya yapılacak Türkiye kaynaklı ödemeler ise gayrimaddi hak bedeli gayrisafi tutarının %15'ini aşmayacaktır.

Diğer taraftan, yazılım ile ilgili sağlanan eğitim, teknik destek, güncelleme, bakım, danışmanlık vb. hizmetleri, yazılım sözleşmesinde yer alması ve ayrı bir fiyat olarak belirtilmemesi durumunda yine söz konusu Anlaşmaların 12 inci maddeleri kapsamında değerlendirilecektir. Söz konusu hizmetler için ayrı bir bedel belirlenmiş olması durumunda ise bu hizmetlerin İngiltere, ABD ve İsveç Anlaşmalarının "Serbest Meslek Faaliyetleri" başlıklı, birer örneği ekli 14 üncü maddeleri kapsamında, Almanya Anlaşmasının "Ticari Kazançlar"ı düzenleyen bir örneği ekli 7 inci maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Hindistan Anlaşması bakımından, söz konusu hizmetlerin, hizmetin ve hizmeti veren kişinin niteliğine göre, Anlaşmanın, birer örneği ekli "Gayrimaddi Hak Bedelleri ve Teknik Hizmet Ücretleri" başlıklı 12 inci, "Serbest Meslek Faaliyetleri" başlıklı 14 üncü veya sırasıyla "İşyeri" ve "Ticari Kazançlar" başlıklı 5 ve 7 inci maddeleri kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre, İngiltere ve ABD mukimi bir teşebbüsün Türkiye'ye gelmeksizin icra edecekleri serbest meslek hizmetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetleri dolayısıyla elde edecekleri gelirleri vergileme hakkı yalnız bu ülkelere aittir. Eğer bu hizmet veya faaliyetler Türkiye'de ilgili Anlaşmaların 5 inci maddesi kapsamında bir işyeri vasıtasıyla icra edilirse veya faaliyetlerin icra edildiği süre veya süreler, Türkiye'de herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşarsa, Türkiye'nin de bu gelirleri vergileme hakkı bulunmaktadır.

Türkiye - Almanya Anlaşmasının 7 inci maddesinin 1 inci fıkrası uyarınca Almanya mukimi şirketin Türkiye'de, ilgili Anlaşmanın bir örneği ekli "İşyeri"ne ilişkin 5 inci maddesi kapsamında bir işyerine sahip olmaksızın elde edeceği geliri vergileme hakkı Almanya'ya aittir. Söz konusu gelirin Türkiye'de bulunan bir işyeri vasıtasıyla elde edilmesi durumunda ise bu işyerine atfedilen gelirle sınırlı olmak üzere vergileme hakkı Türkiye'ye ait olacaktır. Anlaşma'nın 5 inci maddesinde hangi hallerde diğer devlette bir işyeri oluşacağı ve oluşmayacağı açıkça belirtilmiştir.

Türkiye - İsveç Anlaşmasının 14 üncü maddesine göre, İsveç teşebbüsü personelin, serbest meslek hizmetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetleri karşılığında elde edecekleri gelirin Türkiye'de vergilendirilmesi için bu maddenin 2 nci fıkrasında belirtilen koşullardan en az birinin ihlal edilmesi gerekmektedir. Bu üç şartın topluca gerçekleştiği durumda vergileme İsveç'te yapılacaktır.

Türkiye - Hindistan Anlaşmasının 12 inci maddesinin 4 üncü fıkrasında tanımı yapılan "teknik hizmet ücretleri" çerçevesinde, yönetim, teknik veya danışma nitelikli hizmetler karşılığında Türkiye kaynaklı olarak yapılacak ödemelerin bu maddenin 2 nci fıkrası kapsamında %15 oranında vergi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir. Söz konusu Anlaşma kapsamında, verilecek eğitim hizmetlerinin ise, bu hizmetin gerçek kişilerce verilmesi durumunda Anlaşmanın "Serbest Meslek Faaliyetleri"ne ilişkin 14 üncü maddesine göre değerlendirilmesi gerekmektedir. Buna göre, Hindistan

mukimi gerçek kişilerin verdiği söz konusu hizmet veya faaliyetler Türkiye'de ilgili Anlaşmanın 5 inci maddesi kapsamında bir işyeri vasıtasıyla icra edilirse veya faaliyetlerin icra edildiği süre veya süreler, Türkiye'de ilgili "bir önceki yıl" veya "gelir yılı"nda toplam 183 günü aşarsa, Türkiye'nin de bu gelirleri vergileme hakkı bulunmaktadır. Söz konusu eğitim hizmetlerinin, tüzel kişilerce verilmesi durumunda ise Hindistan mukimi firmaya yapılacak söz konusu demelerin, Anlaşmanın "İşyeri"ne ilişkin 5 inci maddesi ile "Ticari Kazançlar"a ilişkin 7 inci maddesi hükümleri dikkate alınarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Buna göre, eğitim hizmetinin Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla yürütülmesi durumunda bu işyerine atfedilen gelirle sınırlı olmak üzere vergileme hakkı Türkiye'ye ait olacak ve i mevzuatımız çerçevesinde yapılacaktır.

İngiltere, ABD, Almanya ve İsveç mukimi teşebbüslerin Türkiye'de icra edecekleri serbest meslek faaliyetleri, bu teşebbüslerin personelleri vasıtasıyla Türkiye'de yapacakları serbest meslek faaliyetlerini ifade etmektedir. Faaliyetlerin 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 (İsveç Anlaşması için bir takvim yılında) toplam 183 günü aşan bir süre kalıp kalmama durumunu bilemeyeceğinden söz konusu demeler üzerinden vergi tevkifatını yapmak durumundadırlar.

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

İngiltere, ABD, Almanya ve İsveç'te mukim teşebbüslerin Türkiye'de serbest meslek icrası için kaldığı srenin ilgili Anlaşma maddesine göre herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde veya bir takvim yılı içinde toplam 183 günü aşıp 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 alınacaktır.

Diğer taraftan, söz konusu hizmetler kapsamında İngiltere, ABD, Almanya, İsveç ve Hindistan'dan gönderilecek personelin elde ettiği ücret gelirlerinin vergilendirilmesi konusunun ise ilgili Anlaşmaların birer rneği ekli 15 inci maddeleri çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Buna göre İngiltere, ABD, Almanya, İsveç ve Hindistan teşebbüsü personelin, söz konusu hizmetler karşılığında elde edecekleri ücretlerin Türkiye'de vergilendirilmesi için anılan maddenin 2 nci fıkrasında belirtilen koşullardan en az birinin ihlal edilmesi gerekmektedir. Bu üç şartın topluca gerçekleştiği durumda ise vergileme ilgili ülkede yapılacaktır. Bununla birlikte, Türkiye - Almanya Anlaşmasına ek Protokol'ün bir rneği ekli 6 ncı maddesinde belirtilen koşulların gerçekleşmesi halinde ise Almanya Anlaşmasının 15 inci maddesinin 2 nci fıkrasının uygulanmayacağı açıktır.

Yukarıda belirtilen ülkelerde mukim Őirketlerin veya ücret erbabının ilgili Anlaşma hükümleri çerçevesinde Türkiye'de vergi ödemeleri durumunda söz konusu vergiler söz konusu Anlaşmaların " ifte Vergilendirmenin  nlenmesi" başlıklı maddeleri çerçevesinde duruma göre istisna veya mahsup edilecektir.

Anlaşma hükümlerinin i  mevzuata göre deĐiŐiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için söz konusu İngiltere, ABD, Almanya, İsveç ve Hindistan mukimi Őirketlerin ve ücret erbaplarının 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 T rk  tercümesinin bir örneğinin vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

KDV Kanununun,

- 1/1 inci maddesinde, Türkiye' de ticari, sınaı, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin, 1/2 nci maddesinde ise her türlü mal ve hizmet ithalinin 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, mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, iŐyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığının, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi iŐlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği,

hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye' de bulunmayanlar tarafından yapılan işlemlerde tevkifat uygulamasına ilişkin açıklamalara 01.05.2012 tarihinde yürürlüğe giren 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin 2.1 bölümünde yer verilmiştir.

Buna göre, ortaklığınızın yurt dışında mukim firmalardan satın aldığı bilgisayar programları, bilgi transferi ve bunlara ilişkin hizmetler ile ilgili yapılan  demeler KDV' ye tabi olup, yurt dışında mukim firmalara ödenen bedel üzerinden hesaplanan KDV' nin, Őirketinizce sorumlu sıfatıyla 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek kanuni s resinde 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