

Yurt dışında mukim firmaya ait yazılım programlarının Türkiye Distribitörlüğü aracılığı ile satışında vergilendirme

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	39044742-130[Özelge]-532884
Tarih	12.05.2023

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları KDV-ÖTV Grup Müdürlüğü

Sayı : E-39044742-130[Özelge]-532884

12.05.2023

Konu : Yurt dışında mukim firmaya ait yazılım programlarının Türkiye Distribitörlüğü aracılığı ile satışında vergilendirme

İlgi : ... tarihli ve ... evrak kayıt numaralı özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, İsviçre merkezli ... firmasının üretmiş olduğu, piyasada bulunan ağır makine elemanlarının optimizasyonu, analizi ve tasarımı için modüler bir hesaplama paket programı olan ... programının Türkiye satış distribütörlüğünü yaptığınız, söz konusu programın gümrüklenmeden direkt CD ortamında ya da internetten alınan kod ile tarafınızca aracılık edilerek çoğaltılmadan ilgili firmaya satışının yapıldığı, ayrıca yurtdışından gelen faturaların üzerinde Duty Tarfi No: 8523,5100, Code 911, Ch kodlu gümrük tarife kodunun bulunduğu belirtilerek, söz konusu faturalarda katma değer vergisi tevkiyatı ve gelir vergisi stopajı uygulanıp uygulanmayacağı ile konunun çifte vergilendirmeyi önleme mevzuatı yönünden değerlendirilmesi talep edilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında, Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların dar mükellefiyet esasında sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış; üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar bentler halinde sayılmıştır.

Anılan Kanunun 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tabi 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, maddenin ikinci fıkrasında ise ticari veya zirai kazanca 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 vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Vergi kesintisi oranları 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 3/2/2009 tarihinden itibaren, petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlarda %5, diğer serbest meslek kazançları ve gayrimaddî hak bedeli ödemelerinde ise %20 olarak belirlenmiştir.

Bu düzenlemeler çerçevesinde,

-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 niteliğinde olacağından, bu nitelikteki ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

-Yurt dışında mukim firmalardan şirketinizde 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 alınan bir bilgisayar programının çoğaltma, değiştirme, topluma dağıtma, gösterme gibi haklarının satın alınması halinde, şirketiniz tarafından bir gayrimaddi hak elde edilecek olup, yurt dışında mukim firmaya yapılacak söz konusu gayrimaddi hak bedeli ödemelerinden %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Öte yandan, bilgisayar yazılım ürünlerinin, şirketçe 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.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Yönünden:

Türkiye Cumhuriyeti ile İsviçre Konfederasyonu Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının hükümleri 1/1/2013 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

Anlaşmanın 7 nci maddesinin 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 vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, teşebbüsün kazancı yalnızca işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere bu diğer Devlette vergilendirilebilir."* hükmü yer almaktadır.

Buna göre, hesaplama paket programı olan ... programının satış distribütörlüğünü yapan firmanızın, İsviçre mukimi firma ile yalnızca bu programın Türkiye'deki dağıtımına yönelik (değiştirme veya çoğaltma hakkı içermeyen) bir sözleşme yapması durumunda İsviçre mukimi firmaya yapılacak ödemelerin ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. İsviçre mukimi firmanın bilgisayar programı satışından elde ettiği gelirlerin Türkiye'de vergilendirilebilmesi için İsviçre mukimi firmanın faaliyetlerini Türkiye'de sahip olduğu bir iş yeri vasıtasıyla gerçekleştirmesi gerekmektedir.

Anlaşmanın 5 inci maddesinde işyerinin tanımı yapılarak hangi hallerde diğer Devlette bir iş yeri oluşacağı açıkça belirtilmiştir. Maddenin bağımlı temsilcilikle ilgili 5 inci fıkrasında:

"1 inci ve 2 nci fıkra hükümleriyle bağlı kalınmaksızın, bir kişi 6 ncı fıkranın uygulanacağı bağımsız nitelikteki bir acente dışında- bir Akit Devlette, bir teşebbüs adına hareket eder ve o teşebbüs adına sözleşme akdetme yetkisine sahip olup, bu yetkisini mutaden kullanırsa, bu kişinin faaliyetleri, 4 üncü fıkra bahsedilen ve anılan fıkra hükümlerine göre işe ilişkin sabit bir yer aracılığıyla yürütüldüğünde bu sabit yere işyeri mahiyeti kazandırmayan faaliyetlerle sınırlı olmadıkça, bu teşebbüs, bu Devlette, söz konusu kişinin teşebbüs için gerçekleştirdiği her türlü faaliyet dolayısıyla bir işyerine sahip kabul edilecektir.",

Bağımsız temsilcilikle ilgili 5 inci maddenin 6 ncı fıkrasında:

"Bir teşebbüs, bir Akit Devlette işlerini yalnızca kendi işlerine olağan şekilde devam eden bir simsar, genel komisyon acentesi veya bağımsız statüde diğer herhangi bir acente vasıtasıyla yürüttüğü için bu Devlette bir işyerine sahip kabul olunmayacaktır."

hükmü yer almaktadır.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde, İsviçre mukimi firma tarafından elde edilecek gelir, Anlaşmanın 5 inci maddesi kapsamında Türkiye'de yer alan bir iş yeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunulmak suretiyle elde edilmedikçe bu kazançların yalnızca İsviçre'de vergilendirilmesi gerekmektedir. İsviçre mukimi

firma, Anlaşmanın 5 inci maddesi kapsamında Türkiye'de yer alan bir iş yeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa Türkiye'nin, bu iş yerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde vergi alma hakkı bulunmaktadır.

Öte yandan, söz konusu Anlaşmanın "Serbest Meslek Faaliyetleri"ne ilişkin 14 üncü maddesinde yalnızca gerçek kişilerin faaliyetlerine ilişkin düzenlemelere yer verildiğinden, İsviçre mukimi firmaya işletmenizde kullanmak ve/veya müşterilere satışını yapmak üzere daha önce piyasada bulunmayan bir programının özel olarak hazırlanması halinde, bu hizmetlere ilişkin ödemelerin Anlaşmanın yine 5 inci ve 7 nci maddeleri kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre, İsviçre mukimi firmanın elde edeceği kazancın Türkiye'de vergilendirilmesi için bu kazancın Türkiye'de bulunan bir işyeri vasıtasıyla elde edilmesi gerekmektedir. Aksi durumda, vergilendirme İsviçre'de yapılacaktır.

Türkiye'de ifa edilen söz konusu hizmetler yönünden, Anlaşmanın "İşyeri" başlıklı 5 inci maddesinin 3 üncü fıkrasının (b) bendinde, işyeri teriminin, 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 dahil, hizmet tedariklerini kapsayacağı hüküm altına alınmıştır. Söz konusu hizmetler bakımından Türkiye'de bir işyeri oluşup oluşmadığı bu düzenleme çerçevesinde belirlenecektir.

Bununla birlikte, telif hakkı kapsamında bir bilgisayar programının çoğaltma, değiştirme, topluma dağıtma, gösterme vb. gibi haklarının kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında İsviçre mukimi firmaya yapılacak ödemelerin Anlaşmanın 12 nci maddesinin 3 üncü fıkrası kapsamında gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirilmesi gerekecektir. Buna göre, şirketiniz tarafından İsviçre mukimi firmadan söz konusu programın telif hakkı kapsamında alınması halinde Anlaşmanın 12 nci maddesinin 2 nci fıkrası uyarınca, söz konusu firmaya yapılacak gayrimaddi hak bedeli ödemelerinin gayrisafi tutarı üzerinden Türkiye'nin de, iç mevzuatımızda daha düşük bir oran öngörülmemesi halinde %10 oranında vergi alma hakkı bulunmaktadır.

Ancak, Anlaşmanın 12 nci maddesinin 4 üncü fıkrası uyarınca, söz konusu gayrimaddi hak bedelinin İsviçre mukimi şirketin Anlaşmanın 5 inci maddesi kapsamında Türkiye'de bulunan bir iş yeri vasıtasıyla

elde edilmesi ve söz konusu bedelin ödendiği hak veya varlık ile bu iş yeri arasında etkin bir bağ bulunması halinde vergileme, 12 nci maddenin 2 nci fıkrasında belirtilen %10 vergi oranı dikkate alınarak değil ticari kazançlara ilişkin 7 nci madde kapsamında iş yeri kazançlarıyla birlikte Türkiye'de yapılacaktır.

Diğer taraftan, İsviçre Anlaşmasına ek Protokolün 4 üncü maddesi, uyarınca Anlaşmanın 12 nci maddesinin 3 üncü fıkrası kapsamına giren bir gayrimaddi hak satışının gerçek olduğunun ispatı halinde adı geçen Anlaşmanın 13 üncü maddesi uygulanacaktır. Bu durumda, gerçek bir hak satışından bahsedilebilmesi için gayrimaddi hakkın kullanım ve tasarruf hakkının tamamen alıcıya geçmesi, başka bir ifadeyle alıcının, gayrimaddi hak üzerinde istediği gibi tasarrufta bulunabilme hakkına sahip olması gerekmektedir. Gayrimaddi hak satışının gerçek olduğunun ispat edilmemesi veya doğrudan kullanımının ya da kullanım hakkının devredilmesi durumunda, bu ödemeler için Anlaşmanın 12 nci maddesi hükümleri uygulanacaktır. Bu durumda, Anlaşmanın 12 nci maddesinin ikinci fıkrasına göre Türkiye'de %10 oranında vergi alınacaktır. Ancak, söz konusu ödemelere iç mevzuatımızda daha düşük bir oranın uygulanması halinde iç mevzuatımızda belirlenen bu düşük oran uygulanacaktır.

Anlaşma hükmüne göre Türkiye'de ticari kazançla ilişkin vergi ödenmesi durumunda, Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 22 nci maddesinin 1 inci fıkrasının (a) bendi çerçevesinde İsviçre 'de bu gelirler vergiden istisna edilecektir. Türkiye'de gayrimaddi hak bedellerine ilişkin vergi ödenmesi durumunda ise aynı maddenin 1 inci fıkrasının (b) bendine göre Türkiye'de ödenen vergi İsviçre 'de söz konusu gelire ilişkin ödenecek vergiden mahsup edilecektir.

Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için söz konusu İsviçre teşebbüsünün İsviçre 'de tam mükellef olduğunun ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğinin İsviçre yetkili makamlarından alınacak bir belge 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.

Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

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

1/2 nci maddesinde, her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV'ye tabi olduğu,

6/b maddesinde, hizmetin Türkiye'de yapılmasının veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasının, işlemin Türkiye'de yapılmasını ifade ettiği,

9/1 inci maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni 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

hüküm altına alınmıştır.

İkametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yapılan işlemlerde tevkifat uygulamasının usul ve esasları KDV Genel Uygulama Tebliğinin (İ/C-2.1.2.1.) bölümünde belirlenmiştir.

Buna göre, İsviçre merkezli firmadan söz konusu paket programın internet ortamında alınması halinde buna ilişkin bedel üzerinden hesaplanan KDV'nin, KDV Genel Uygulama Tebliğinin (İ/C-2.1.2.1.) bölümünde yer alan açıklamalar uyarınca Şirketiniz tarafından sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

Söz konusu paket programın CD ortamında ithali ise 3065 sayılı Kanunun 1/2 nci maddesi kapsamında KDV'ye tabi olup, bu vergi Şirketiniz tarafından ilgili gümrük idaresine beyan edilip ödenecektir.

Diğer taraftan, Şirketiniz tarafından yurt dışında mukim firmadan alınan programın yurt içinde satışı genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir.

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