

## İrlanda mukimi şirketten alınarak satılan bilgisayar programları için yapılan ödemeler üzerinden tevkifat yapıp yapılmayacağı hk.

|                   |                                 |
|-------------------|---------------------------------|
| <b>Belge türü</b> | Özelge                          |
| <b>Kanun</b>      | KURUMLAR VERGİSİ KANUNU         |
| <b>Özelge no</b>  | 62030549-125[30-2014/423]-64929 |
| <b>Tarih</b>      | 24.05.2016                      |

T.C.

**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

**İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**

**(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)**

Sayı : 62030549-125[30-2014/423]-64929

24/05/2016

Konu : İrlanda mukimi şirketten alınarak satılan bilgisayar programları için yapılan ödemeler üzerinden tevkifat yapıp yapılmayacağı.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, şirketinizin faaliyet konusunun her türlü iletişim, telekomünikasyon, bilgi işlem ve endüstriyel otomasyon teçhizatı, yardımcı teçhizatı ve makinaları ile bunların yazılım ve donanım ve parçaları ile her türlü kablo ve kablolama ürünleri gibi bilişim ürünlerini yurtiçi ve yurt dışından tedarik etmek suretiyle bilişim sektöründe faaliyet gösteren bayilere toptan ticaretini yapmak olduğu, şirketinizin faaliyet konusu içerisinde yer alan anti virüs yazılım programlarını İrlanda mukimi ... Ltd. şirketinden temin ederek bayilere sattığı, şirketinize bayileriniz tarafından son

kullanıcı bilgilerini ve istedikleri programları içeren siparişlerin geldiği, şirketiniz tarafından İrlanda mukimi firmaya bilgisayar programlarını kullanacak nihai kullanıcılar ile satışı gerçekleştiren bayilerin bilgilerini içeren siparişlerin girildiği, yurt dışındaki üretici firmanın sistemlerinde bunu kabul ettikten sonra faturalarını posta ve mail yoluyla şirketinize gönderdiği, mailde lisans numaralarının da yer aldığı, bayilere istedikleri siparişlerin faturalarının düzenlendiği ve lisans numaralarının mail ile gönderildiği, bayilerin de son kullanıcılara fatura düzenleyerek lisans numaralarını bildirdiği, nihai kullanıcıların hazır paket anti virüs bilgisayar programlarını internet aracılığıyla bilgisayarlarına yüklediği, bilgisayar programları üzerinde herhangi bir değişiklik veya çoğaltma yapılmadığı belirtilerek söz konusu İrlanda mukimi firmaya yapılan ödemelerin Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesine göre tevkifata tabi olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

## **KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN**

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

Öte yandan, aynı Kanunun dar mükellefiyette vergi kesintisinin düzenlendiği 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, serbest meslek kazançları için yapılacak ödemelerden, ikinci fıkrasında ise ticari veya zirai kazanca dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmış olup, 2009/114593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile tevkifat oranı % 20 olarak belirlenmiştir.

Bu açıklamalara göre;

-Yurtdışında mukim firmalardan ithal edilen bilgisayar programları üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan ve/veya çoğaltılmadan nihai tüketicilere satılması veya aynı şekilde işletmede kullanılması halinde yurtdışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç ticari kazanç niteliği taşıyacağından, bu nitelikteki ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

-Yurtdışında mukim firmalardan işletmenizde 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 taşıdığından bu kapsamdaki ödemeler üzerinden %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

-"Copyright" kapsamında bir bilgisayar programının çoğaltma, değiştirme, topluma dağıtma, gösterme gibi haklarının satın alınması halinde, şirketiniz tarafından bir gayri maddi hak elde edilecek olup, yurtdışında mukim firmaya yapılacak söz konusu gayri maddi hak bedeli ödemelerinden %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Öte yandan, bilgisayar yazılım ürünlerinin, şirketinize 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 yurtdışına yapılacak ödemelerin vergilendirilmesinde herhangi bir değişikliğe yol açmayacaktır.

Diğer taraftan, yurt dışındaki firmaların mukimi olduğu ülke ile ülkemiz arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının bulunması ve bu anlaşmalarda söz konusu ödemelere ilişkin bir hükmün bulunması durumunda, öncelikle bu hükümlerin dikkate alınacağı tabiidir.

## ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI YÖNÜNDEN

"Türkiye Cumhuriyeti ile İrlanda Arasında Gelir ve Sermaye Değer Artış Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" 01.01.2011 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

Şirketiniz tarafından İrlanda mukimi firmadan alınan hazır paket anti virüs programlarının üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan ve/veya söz konusu programlar üzerinde başkaca herhangi bir hakka (değiştirme veya çoğaltma hakkı) sahip olunmadan Türkiye'deki dağıtımına yönelik yalnızca aracılık yapılarak bayilere satılması durumunda, İrlanda mukimi firmaya yapılacak ödemelerin vergilendirilmesi hususu, Türkiye-İrlanda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın "Ticari Kazançlar" başlıklı 7 nci maddesi kapsamında değerlendirilecektir.

Anılan maddenin 1 ve 2 nci fıkralarında;

*"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 bu işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere bu diğer Devlette vergilendirilebilir.*

*2. 3 üncü fıkra hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet teşebbüsü diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunduğu, her iki Akit Devlette de bu işyerine atfedilecek kazanç, bu işyeri aynı veya benzer koşullar altında, aynı veya benzer faaliyetlerde bulunan ayrı ve bağımsız bir teşebbüs olsaydı ve işyerini oluşturduğu teşebbüsten tamamen bağımsız bir nitelik kazansaydı ne kazanç elde edecek ise aynı miktarda bir kazanç olacaktır. "*

hükümleri yer almaktadır.

Anılan maddenin 1 inci fıkrasına göre, İrlanda mukimi firmanın söz konusu yazılım satışından elde ettiği gelirlerin Türkiye'de vergilendirilmesi için İrlanda mukimi firmanın faaliyetlerini Türkiye'de sahip olduğu bir iş yeri vasıtasıyla gerçekleştirmesi gerekmektedir.

"İş yeri" tanımı ise, Anlaşma'nın bir örneği ekli "İşyeri" başlıklı 5 inci maddesinin 1 inci fıkrasında yapılmış olup, aynı maddede hangi hallerde diğer Devlette bir iş yeri oluşup oluşmayacağı açıkça belirtilmektedir.

Bağımsız temsilcilik ise 5 inci maddenin 7 nci fıkrasında düzenlenmiş olup, fıkarda, bir Akit Devlet teşebbüsünün, diğer Devletteki işlerini, kendi işlerine olağan şekilde devam eden bir simsar, genel komisyon acentesi veya bağımsız statüde diğer herhangi bir acente vasıtasıyla yürütmesi durumunda, faaliyetin icra edildiği ülkede bir iş yerine sahip olmadığının kabul edileceği hüküm altına alınmıştır.

Bu kapsamda bağımsız nitelikte bir temsilciden söz edilebilmesi için, temsilcinin hem hukuken hem de ekonomik olarak teşebbüsten bağımsız olması ve teşebbüs adına faaliyette bulunurken kendi işlerine olağan şekilde devam etmesi gerekmektedir. Bir temsilcinin müteşebbisten bağımsızlığı aynı zamanda onun müteşebbise karşı sorumluluklarının derecesine bağlıdır. Temsilci faaliyetlerini müteşebbisten aldığı emir ve talimatlar ile yürütüyor ise müteşebbisten bağımsız addedilmeyecektir. Bağımsız bir temsilci için diğer bir önemli kıstas ise temsilcinin faaliyetlerinin müteşebbisin etkin bir kontrolüne tabi olmaması ve temsilcinin faaliyetlerini tek bir işveren adına yürütmemesidir.

Daimi temsilcilik ise, Anlaşma'nın 5 inci maddesinin 6 ncı fıkrasında düzenlenmiştir. Bu fıkraya göre, bir kişi, bir Akit Devlette diğer Akit Devletin teşebbüsü adına hareket eder ve söz konusu fıkralar kapsamında belirtilen faaliyetleri temsil ettiği teşebbüs adına yürütürse bu durumda bu faaliyetler diğer Akit Devletin teşebbüsü için bir iş yeri oluşturacaktır.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde, İrlanda mukimi firma tarafından elde edilecek gelir, Türkiye'de yer alan bir iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla ticari faaliyette bulunulmak suretiyle elde edilmedikçe bu kazançların yalnızca İrlanda'da vergilendirilmesi gerekmektedir.

İrlanda mukimi firma, Anlaşma'nın 5 inci maddesi kapsamında Türkiye'de yer alan bir iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa Türkiye'nin, bu iş yerine veya daimi temsilciye atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde vergi alma hakkı bulunmaktadır.

Bununla birlikte, "telif hakkı" kapsamında bir bilgisayar programının çoğaltma, değiştirme, topluma dağıtma, gösterme vb. gibi haklarının kullanımı veya elden çıkarılması karşılığında İrlanda mukimi firmaya yapılacak ödemelerin Anlaşma'nın bir örneği ekli "Gayrimaddi Hak Bedelleri"ne ilişkin 12 nci maddesinin 3 üncü fıkrası kapsamında gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirilmesi gerekecektir.

Buna göre, şirketiniz tarafından İrlanda mukimi firmadan bilgisayar programlarının telif hakkı kapsamında alınması halinde Anlaşma'nın 12 nci maddesinin 2 nci fıkrası uyarınca, söz konusu firmaya yapılacak gayrimaddi hak bedeli ödemelerinin gayrisafi tutarı üzerinden Türkiye'nin, iç mevzuatımızda daha düşük bir oran öngörülmemesi halinde % 10 oranında vergi alma hakkı bulunmaktadır.

Ancak, aynı maddenin 4 üncü fıkrası uyarınca, söz konusu gayrimaddi hak bedelinin İrlanda mukimi şirketin Anlaşma'nın 5 inci maddesi çerçevesinde Türkiye'de bulunan bir iş yeri veya sabit yer

vasıtasıyla elde edilmesi ve söz konusu bedelin ödendiği hak veya varlık ile bu iş yeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunması halinde vergileme, 12 nci maddenin 2 nci fıkrasında belirtilen yüzde 10 vergi oranı dikkate alınarak değil, duruma göre 7 nci maddeye ilişkin "Ticari Kazançlar" veya 14 üncü maddeye ilişkin "Serbest Meslek Faaliyetleri" kapsamında iş yeri veya sabit yer kazançlarıyla birlikte Türkiye'de yapılacaktır.

Diğer taraftan, İrlanda mukimi firmadan alınan söz konusu yazılım programlarının CD, disket vb. araçlar içerisinde gümrükten ithal edildikten sonra internet üzerinden indirilen şifre ile aktive edilerek iktisap edilmiş olması ya da bilgisayar programının doğrudan internet üzerinden indirilerek iktisap edilmiş olması (lisans numaralarının ayrıca alınmış olması), yurtdışına yapılacak ödemelerin vergilendirilmesinde herhangi bir değişikliğe yol açmayacaktır.

İlgili Anlaşma hükmüne göre Türkiye'de vergi ödenmesi durumunda, söz konusu vergiler, Anlaşma'nın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 23 üncü maddesinin 1/a bendi çerçevesinde İrlanda'dan ödenecek vergilerden mahsup edilebilecektir.

Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için İrlanda mukimi firmanın, İrlanda'da tam mükellef olduğunu ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğini İrlanda yetkili makamlarından alınacak bir belge (mukimlik belgesi) ile kanıtlaması ve bu belgenin aslı ile Noterce veya bu ülkelerdeki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen Türkçe tercümesinin bir örneğini ilgili vergi dairesi veya vergi sorumlularına ibraz etmeleri 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