

İrlanda mukimi Şirketten alınarak herhangi bir değişiklik yapılmaksızın satılan ve ihraç edilen bilgisayar programları için yapılan ödemeler ile imzalanan destek sözleşmeleri kapsamında sağlanan bakım ve güncelleme hizmetlerine ilişkin bedeller üzerinden

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	62030549-125[30-2012/360]-1181
Tarih	24.04.2014

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 62030549-125[30-2012/360]-1181

24/04/2014

Konu : İrlanda mukimi Şirketten alınarak herhangi bir değişiklik yapılmaksızın satılan ve ihraç edilen bilgisayar programları için yapılan ödemeler ile imzalanan destek sözleşmeleri kapsamında sağlanan bakım ve güncelleme hizmetlerine ilişkin bedeller üzerinden tevkifat yapıp yapılmayacağı.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, şirketinizce İrlanda mukimi ... tarafından üretilen yazılım ürünlerinin üzerinde herhangi bir değişiklik yapmaksızın Türkiye'deki ve yurt dışındaki müşterilere dağıtımını yaptığınız, dağıtım işine ek olarak müşterilerinizle belirli süreler için destek sözleşmeleri imzaladığınız ve bu sözleşmeler kapsamında yazılımların kaynak kodlarında hiçbir değişiklik yapmaksızın

destek hizmetleri sağladığınız, ayrıca yazılımların güncellemelerini de yaptığınız belirtilerek, yazılım bedeli olarak ... 'e yapılan ödemeler ile müşterilerle imzalanan destek sözleşmeleri kapsamında yazılımların kaynak kodlarında değişiklik yapılmaksızın sağlanan bakım ve güncelleme hizmetlerine ilişkin bedeller üzerinden ... 'e yapılan ödemelerin Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesine göre tevkifata tabi olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Kurumlar Vergisi Yönünden:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasında, Kanun'un 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.

Aynı Kanun'un 30'uncu maddesinin birinci fıkrasında, dar mükellefiyete tâbi kurumların maddede sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dâhil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmış olup anılan fıkranın (b) bendinde, petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlardan (2009/14593 sayılı BKK ile) %5, diğerlerinden (2009/14593 sayılı BKK ile) % 20; ikinci fıkrasında ise ticarî veya ziraî kazançta dâhil 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 (2009/14593 sayılı BKK ile) % 20 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu düzenlemeler çerçevesinde,

- Şirketiniz tarafından yurt dışında mukim firmalardan alınan bilgisayar programlarının 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.

- Yurt dışında mukim firmalardan Şirketinizde kullanmak ve/veya müşterilere/bayilere satışını yapmak üzere özel olarak bir bilgisayar programı hazırlanması halinde veya daha önce üretilmiş, piyasada bulunan bilgisayar programlarının üzerinde, şirketinize yönelik özel değişikliklerin yapılması 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 gayrimaddi hak elde edilecek olup yurt dışında mukim firmaya yapılacak söz konusu gayrimaddi hak bedeli ödemelerinden %20

oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Diğer taraftan, yurtdışı mukim firmanın söz konusu programa ilişkin olarak firmanıza vereceği bakım, onarım, destek ve eğitim hizmetleri serbest meslek kazancı niteliğinde olup, bu ödemeler üzerinden de % 20 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Yönünden:

1.1.2011 tarihinden itibaren uygulanmakta olan Türkiye Cumhuriyeti ile İrlanda Arasında Gelir ve Sermaye Değer Artış Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması'nın bir örneği ekli "İşyeri" başlıklı 5 inci maddesinin 1 inci fıkrasında "işyeri" terimi tanımlanmış, 2 nci fıkrasında da işyerine örnek yerler sayılmıştır.

Anlaşma'nın 5 inci maddesinin bağımsız temsilciliğe ilişkin 7 nci fıkrasında, 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 işyerine 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.

Ancak, aynı maddenin daimi temsilciliği düzenleyen 6 ncı fıkrasında; gerçek veya tüzel kişilerin, diğer Akit Devletin bir teşebbüsü namına hareket etmesi ve bu teşebbüs adına devamlı olarak sözleşme imzalama yetkisi kullanmaları durumunda, 7 nci fıkrada belirtilen bağımsız nitelikteki temsilciler kapsamında değerlendirilmeleri mümkün bulunmamaktadır. Bu durumda, söz konusu faaliyetler diğer Akit Devletin teşebbüsü için bir işyeri oluşturacaktır.

08.10.2012 tarihli özelge talep formu ekinde yer alan ve İrlanda mukimi ... Limited (...) ile Şirketiniz arasında 01.10.2012 tarihi itibarıyla yürürlüğe gireceği belirtilen Distribütörlük Sözleşmesinin 2.1 maddesine göre İrlanda mukimi ..., Şirketinizi yazılım programlarının dağıtım çalışmalarına yoğunlaşmak üzere yetkilendirilmiş münhasır olmayan distribütör olarak atamıştır. Şirketiniz bu distribütörlük kapsamında, yazılım programlarının son kullanıcıya tanıtımı, pazarlanması ve dağıtım haklarına sahip olmuştur. İrlanda mukimi ..., distribütörlük sözleşmesinin 2.2.A maddesi ile yazılım programlarının lisans dağıtım hakkını verdiği Şirketinizin, bu dağıtım faaliyetlerini gerçekleştirirken

uyması gereken sınırları açık olarak belirlemiştir. Söz konusu faaliyetler ile ilgili talimatlara ek olarak Şirketinizin sözleşme kapsamındaki faaliyetleri ile ilgili yoğunlaşacağı hususlar da Distribütörlük Sözleşmesinin 2.5 bölümünde tek tek sayılmak suretiyle belirtilmiştir.

Ayrıca, sözleşmede (2.2.C) dağıtım hakkına sahip olduğunuz son kullanıcı lisanslarının yazılı sözleşme şeklinde yapılması gerektiği, sözleşmedeki koşulların ihlal edilmesi durumunda Şirketinizin ...'yı en kısa sürede bilgilendireceği ve ...'nın üçüncü taraf lehtarı olarak herhangi bir son kullanıcı lisans sözleşmesini tatbik etme hakkına sahip olacağı ifade edilmektedir.

Yine söz konusu sözleşmenin "Kayıtların İncelenmesi" başlıklı 6.2 nolu bölümünde, Şirketinizin sözleşme süresince, sözleşme kapsamındaki faaliyetlerle ilgili eksiksiz, tam ve doğru olarak muhasebe defter ve kayıtları tutacağı, bu kayıtların sözleşmenin ihlal edilip edilmediğinin tespiti için ... tarafından gözden geçirilebileceği ifade edilmektedir.

Ayrıca, sözleşmede yetkili olduğunuz bölge içinde Şirketinizin alt distribütör atama hakkına sahip olduğu (2.2.B), alt distribütörün sözleşmede tanımlanan sorumluluklarını yerine getirmemesi durumunda ...'ya ihbarda bulunmak suretiyle alt distribütör sözleşmesini feshedebileceği ancak belirli şartlarla ihbarda bulunmadan sözleşme feshetme hakkına sahip olduğunuz düzenlenmiştir. (7.2.H)

Sözleşme bir bütün olarak incelendiğinde Şirketinizin, İrlanda mukimi ...Limited adına hareket ettiği ve söz konusu bilgisayar programının tanıtım, pazarlama ve dağıtımını İrlanda mukimi şirket adına yürütmekte olduğu anlaşılmaktadır. Şirketinizin söz konusu distribütörlük sözleşmesi kapsamında yürüttüğü faaliyetlere ilişkin olarak sözleşmede açık talimatların yer aldığı, ...'nın dağıtımını yaptığınız yazılım ürünlerine ilişkin yaptığınız sözleşmelere (son kullanıcı lisans sözleşmesi) dahi müdahil olabildiği, alt distribütörlerle imzalanmış olan sözleşmelerin ...'ya bilgi verilerek feshedilebildiği, dağıtımını yaptığınız yazılım ürünleri ile rekabet edebilecek diğer ürünlerin dağıtım veya temsilciliğini yapmadığınız yani tek bir işveren adına hareket ettiğiniz dikkate alındığında Şirketinizin faaliyetlerini bağımsız olarak yürüttüğünü söylemek mümkün değildir.

Ayrıca, bu faaliyetlere ilişkin olarak tutulan defter ve kayıtların bile ...'nın incelemesine tabi olması sözleşme kapsamındaki söz konusu faaliyetlerin İrlanda mukimi firmanın kapsamlı kontrolü altında yürütüldüğünü göstermektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, Şirketinizin, İrlanda'da mukim şirket için gerçekleştirdiği söz konusu faaliyetler dolayısıyla bu kuruluşun bağımlı temsilcisi niteliğini kazandığı değerlendirilmektedir. Dolayısıyla Anlaşma'nın 5 inci maddesinin 6 ncı fıkrası kapsamında İrlanda mukimi ... için Türkiye'de bir işyeri olduğu sonucuna varılmaktadır.

Bununla birlikte, 08.10.2012 tarihli özelge talep formu ekinde yer alan sözleşmenin imzalanmamış olması veya farklı hükümler içeren başka bir anlaşmanın imzalanmış olması durumunda

Şirketinizin bağımlı temsilci niteliği kazanıp kazanmayacağını yeniden değerlendirilmesi gerektiği tabiidir.

Türkiye Cumhuriyeti ile İrlanda Arasında Gelir ve Sermaye Değer Artış Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması'nın bir örnekleri ekli 7 nci maddesinde ticari kazançlara, 12 nci maddesinde ise gayrimaddi hak bedellerine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

Şirketiniz tarafından İrlanda mukimi firmadan alınan bilgisayar programlarının üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan ve/veya söz konusu programlar üzerinde başka herhangi bir hakka sahip olunmadan satılması durumunda İrlanda mukimi firmaya yapılan ödemeler İrlanda mukimi firma için ticari kazanç niteliği taşıyacağından, Anlaşma'nın 7 nci maddesi kapsamında değerlendirilecektir. Bu durumda, İrlanda mukimi şirketin Türkiye'de oluşan işyeri vasıtasıyla icra ettiği faaliyetlerden elde ettiği kazançların, Anlaşma'nın 7 nci maddesi hükümleri uyarınca bu işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere Türkiye'de iç mevzuat hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, "Copyright" kapsamında bir bilgisayar programının çoğaltma, değiştirme, topluma dağıtma, gösterme vb. gibi haklarının satın alınması halinde, bu kapsamda İrlanda mukimi firmaya yapılacak ödemelerin gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Nitekim, özelge talep formu ekinde yer alan sözleşmenin 2.2.A (ii) bölümünde Şirketinizin "Son kullanıcıya verilen her bir son kullanıcı lisansı için programın bir nesne kodu kopyasının çıkarılması ve/veya teslim edilmesi" hakkına sahip olduğu görülmektedir. Bu hakkı kullanmanız durumunda yapacağınız ödemelerin gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirileceği tabiidir. Anlaşma'nın 12 nci maddesinin 1 inci fıkrası kapsamında İrlanda mukimi firmaya yapılacak söz konusu gayri maddi hak bedeli ödemelerinin gayrisafi tutarı üzerinden söz konusu Anlaşmanın 12 inci maddesinin 2 nci fıkrasına göre %10 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmekte ise de İrlanda mukimi firmanın özelge konusu faaliyetleri Türkiye'de bir işyeri vasıtasıyla ifa ediyor olması nedeniyle 12 nci maddenin 4 üncü fıkrası gereğince, bu kazançların Anlaşma'nın 7 nci maddesi kapsamında bu işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere Türkiye'de iç mevzuat hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, gerek Türkiye'de gerekse yurtdışında bulunan müşterilerinizle imzalanan teknik destek sözleşmesi gereğince, yazılımların kaynak kodlarında hiçbir değişiklik yapılmaksızın sağlandığı ifade edilen bakım ve güncelleme hizmetlerine ilişkin firmanız tarafından İrlanda mukimi firmaya yapılan ödemeler de, Anlaşma'nın "Ticari Kazanç" başlıklı 7 nci maddesi kapsamında değerlendirilecektir. İrlanda mukimi firmanın Türkiye'de oluşan bir işyeri vasıtasıyla elde ettiği söz konusu kazançların da Anlaşma'nın 7 nci maddesi kapsamında bu işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere Türkiye'de iç mevzuat hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

İrlanda mukimi ... tarafından, Anlaşma'nın 7 nci maddesi çerçevesinde Türkiye'de ödenen/ödenecek vergiler, Anlaşma'nın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 23 üncü maddesinin 1 inci fıkrasına göre İrlanda'da hesaplanan/hesaplanacak vergiden mahsup edilebilecektir.

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