

**Yurt dışından ithal edilen yazılım programları için yapılan
ödemelerde tevkifat yapıp yapılmayacağı.**

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	62030549-125[30-2020/166]-570919
Tarih	24.05.2023

T.C.

HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Gelir Ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 62030549-125[30-2020/166]-570919

24.05.2023

Konu : Yurt dışından ithal edilen yazılım programları için yapılan ödemelerde tevkifat
yapılıp yapılmayacağı.

İlgi

:

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, şirketinizin Kanada merkezli bir firmadan web sitesi yazılım hizmeti aldığı belirtilerek, söz konusu yazılım programları karşılığında yapılan ödemeler üzerinden kurumlar vergisi ve KDV tevkiyatı yapıp yapılmayacağı hususunda bilgi talep edilmekte olup, konu hakkında Başkanlığımız görüşü aşağıda açıklanmıştır.

KURUMLAR VERGİSİ 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; maddenin üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar bentler halinde sayılmıştır.

Anılan Kanunun 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tabi kurumların maddede 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 belirtilmiş 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 hükmüne yer verilmiş olup, anılan maddede yıllara yaygın inşaat işleri hariç olmak üzere ticari kazanç kapsamındaki ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılacağına ilişkin hüküm bulunmamaktadır. Vergi kesintisi oranları, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlarda %5, diğer serbest meslek kazançlarında %20; 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 yapılan ödemelerde de %20 olarak belirlenmiştir.

Bu düzenlemeler çerçevesinde,

-Yurt dışında mukim firmadan ithal edilen yazılımların 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 firmadan şirketinizde kullanmak ve/veya müşterilere satışını yapmak üzere daha önce piyasada bulunmayan bir yazılımının 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 yazılımın 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.

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI YÖNÜNDEN

29.04.2011 tarih ve 27919 sayılı Mükerrer Resmi Gazetede yayımlanan "Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile ... Hükümeti Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" ... tarihinden itibaren uygulanmaktadır. Söz konusu Anlaşmanın 7 nci maddesinde ticari kazançların, 12 nci maddesinde gayrimaddi hak bedellerinin, 14 üncü maddesinde de serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

Anlaşmanın "Gayrimaddi Hak Bedelleri" başlıklı 12 nci maddesinde;

"1. Bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen gayrimaddi hak bedelleri, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber, sözkonusu 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, gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 10 unu aşmayacaktır.

3. Bu maddede kullanılan "gayrimaddi hak bedelleri" terimi, sinema filmleri ile radyo veya televizyon kayıtları dahil olmak üzere edebi, sanatsal veya bilimsel her nevi telif hakkının, her nevi patentin, almeti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin kullanımı, kullanım hakkı veya satışı karşılığında veya sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi için veya sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanımı ya da kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeyi ifade eder.

..."

hükümlerine yer verilmiştir.

... mukimi şirketten alınan hizmetlerin "Copyright" kapsamında bir bilgisayar programının çoğaltma, değiştirme, topluma dağıtma, gösterme vb. gibi haklarının satın alınması şeklinde olması halinde, şirketiniz tarafından bir gayrimaddi hak elde edilecek olup, söz konusu gayri maddi hak bedeli ödemelerinin gerçek lehtarının ... mukimi firmanın olması durumunda söz konusu Anlaşmanın 12 inci maddesinin 2 nci fıkrasına göre ödemelerin gayrisafi tutarı üzerinden %10 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Söz konusu ödemelere iç mevzuatımızda daha düşük bir oranın uygulanması halinde iç mevzuatımızda belirlenen bu düşük oranın uygulanacağı tabiidir.

Aynı Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi"ne ilişkin 23 üncü maddesinin 1 nci fıkrası (a) bendi hükmü gereğince, söz konusu ödemeler için Türkiye'de bu şekilde ödenen vergi, Kanada'da ödenecek bu gelire ilişkin vergiden mahsup edilmek suretiyle aynı gelir üzerinden iki defa vergi alınması önlenmiş olacaktır.

Şirketiniz tarafından ... mukimi firmadan piyasada bulunan hazır paket programın alınarak üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan ve/veya çoğaltılmadan işletmenizde kullanılması halinde ise, yurt dışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç, ticari kazanç niteliği taşıyacağından, Anlaşmanın 7 inci maddesi kapsamında değerlendirilecektir.

Ayrıca, ...mukimi firmaya, şirketinizde kullanılmak üzere daha önce piyasada bulunmayan bir yazılımın özel olarak hazırlanması halinde veya daha önce üretilmiş, piyasada bulunan yazılım üzerinde, şirketinize yönelik özel değişikliklerin yapılması halinde ... mukimi firma tarafından elde edilen kazanç, esasen serbest meslek faaliyeti niteliğinde olmakla birlikte Anlaşmanın 14 üncü maddesinin yalnızca gerçek kişilerin faaliyetlerini düzenlemesi nedeniyle Anlaşmanın "İşyeri"ne ilişkin 5 inci ve "Ticari Kazançlar"a ilişkin 7 inci maddeleri kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre, ... mukimi bir teşebbüse ait bir ticari kazanç, söz konusu teşebbüs Türkiye'de yer alan bir işyeri vasıtasıyla faaliyette bulunmadıkça, yalnızca ...'da vergilendirilecektir. Dolayısıyla, ...mukimi teşebbüsün Türkiye'ye gelmeksizin ...'da icra edeceği serbest meslek hizmetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetleri dolayısıyla elde edeceği gelirleri vergilendirme hakkı yalnızca ...'ya ait olacaktır.

Anlaşmanın 5 inci maddesinin 3 üncü fıkrasının (b) bendi uyarınca, ... mukimi teşebbüs tarafından, çalışanları veya bu amaçla görevlendirilen diğer gerçek kişiler aracılığıyla Türkiye'de ifa edilen ve herhangi bir 12 aylık dönemde Türkiye içinde toplam 183 günü aşan bir süre veya sürelerde devam eden danışmanlık hizmetleri de dahil hizmet tedarikleri (aynı veya bağlı proje için) nedeniyle Türkiye'de iş yerinin bulunduğu kabul edilecektir. Türkiye'de bir işyerinin bulunduğu durumda, ... mukimi şirketin söz konusu faaliyetleri Anlaşma kapsamında ticari kazanç olarak değerlendirilmekle birlikte, bu kazançların Türkiye'de vergilendirilmesi gerektiği durumda, vergilemenin iç mevzuatımızdaki usul ve esaslar çerçevesinde yapılacağı tabiidir.

Ülkemizin akdetmiş olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında, anlaşmaya taraf diğer ülkenin mukimi gerçek veya tüzel kişilerin Türkiye'de icra ettikleri serbest meslek faaliyetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetler nedeniyle elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin ayrıntılı açıklamalar 4 seri no.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliğinde yapılmıştır. İlgili ülke mukimi teşebbüslerin Türkiye'de serbest meslek icrası için kaldığı sürenin herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşp aşmadığının tespiti 4 seri no.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliğinde yer alan açıklamalara göre yapılacaktır. Türkiye'nin vergi alma hakkının bulunduğu

durumlarda vergileme, Anlaşmanın ilgili hükümleri dikkate alınarak iç mevzuatımız çerçevesinde yapılacaktır.

Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için söz konusu ... mukimi şirketin bu ülkede tam mükellef olduğunun ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğinin yetkili makamlarından alınacak bir belge ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile noterce veya bu ülkelerdeki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen Türkçe tercümesinin bir örneğinin duruma göre vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ise ilgili anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerimizin uygulanacağı tabiidir.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN;

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

- 1/1 maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyeti kapsamında Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu,

- 6 ncı maddesinde, işlemlerin Türkiye'de yapılmasının; mal tesliminde, malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını, hizmet ifalarında işlemin Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği,

- 9 uncu maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî 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,

- 29 uncu maddesinde ise mükelleflerin vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV ile ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen KDV'yi indirebilecekleri,

hüküm altına alınmıştır.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin; "I/C-Mükellef ve Vergi Sorumlusu" bölümünün "2.1.2.1. İkametgâhı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler" başlıklı ayrımında;

"Buna göre, ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların Türkiye'de yaptığı hizmetler ile bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye'de faydalanılan hizmetler KDV'ye tabi olacaktır.

Bu gibi hizmet ifalarında mükellef, esas olarak hizmeti ifa eden olmakla birlikte, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığından, KDV'nin tamamı, hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir."

denilmektedir.

Buna göre, Firmanızca ... mukimi firmadan ithal edilen yazılım hizmetleri KDV'ye tabi olup, söz konusu firmanın ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmaması kaydıyla, hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamının Firmanız tarafından tevkif edilerek sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Bu şekilde ödenen KDV, aynı döneme ilişkin 1 No.lu KDV beyannamesinde genel hükümlere göre indirim konusu yapılabilecektir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibilustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026