

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 yapıp 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 yapıp 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

tefif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temliki karşılığında nakden veya hesaben 6denen veya tahakkuk ettirilen bedeller 6zerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı h6kme 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 6demelerinde de % 20 olarak belirlenmiştir. ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ 6NLEME ANLAŐMALARI Y6N6NDEN T6rkiye - İngiltere ifte Vergilendirmeyi 6nleme Anlaşması 01.01.1989, T6rkiye - ABD ifte Vergilendirmeyi 6nleme Anlaşması 01.01.1998, T6rkiye - Almanya ifte Vergilendirmeyi 6nleme Anlaşması 01.01.2011, T6rkiye - İsveç ifte Vergilendirmeyi 6nleme Anlaşması 01.01.1991, T6rkiye - Hindistan ifte Vergilendirmeyi 6nleme Anlaşması ise 01.01.1994 tarihlerinden itibaren uygulanmaktadır. Yazılım programının satın alınması veya programlardan 6yelik yolu ile faydalanılması ve bunlara y6nelik T6rkiye’de veya uzaktan bağlantı yoluyla yurtdışından sağlanan eğitim, teknik destek, g6ncelleme, bakım, danışmanlık vb. hizmetlerinin alınması karşılığında İngiltere, ABD, Almanya, İsveç ve Hindistan mukimi firmalara yapılacak 6demelerin, T6rkiye’nin, İngiltere, ABD, İsveç ve Hindistan ile akdetmiş olduğu ifte Vergilendirmeyi 6nleme AnlaŐmaları’nın birer 6rneği ekli 12, 14 ve 15 inci maddeleri, Almanya ile akdetmiş olduğu ifte Vergilendirmeyi 6nleme Anlaşmasının ise birer 6rneği ekli 7, 12, 15 inci maddeleri kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Mukteza talebinin değerlendirilmesinde, s6z konusu 6lkelerden alınan yazılım ile programlardan 6yelik yolu ile faydalanılması ile ilgili olarak, m6lkiyet hakkının yazılımı kullanan T6rk Hava Yolları A.O.’ya geçmeyerek programı hazırlayan İngiltere, ABD, Almanya, İsveç ve Hindistan mukimi firmalarda kaldığı anlaşılmaktadır. Bu kapsamda, s6z konusu Anlaşmaların birer 6rneği ekli 12 inci maddeleri çerçevesinde, T6rk Hava Yolları A.O. tarafından yazılım bedeli ve 6yelik 6cretleri 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 danış- ma 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 ödemelerin, 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 iç 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 yükümlülüğü- nün 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 ödemeler üzerinden vergi tevkifatını yapmak durumundadırlar. Kendilerine yapılan ödemelerden vergi tevkifatı yapılan teşebbüsler Anlaş- ma hükümleri çerçevesinde bu ödemelerin 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 sürenin ilgili Anlaşma maddesine göre herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde veya bir takvim yılı içinde toplam 183 günü aşp aş- madığının 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 örneği 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 örneği ekli 6 ncı maddesinde belirtilen koşulların gerçekleşmesi halinde ise Almanya Anlaşmasının 15 inci maddesinin 2 nci fıkrasının uygulanmayacağı açıktır. Yukarıda belirtilen ülkelerde mukim şirketlerin veya ücret erbabının ilgili Anlaşma hükümleri çerçevesinde Türkiye’de vergi ödemeleri durumunda söz konusu vergiler söz konusu Anlaşmaların “Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi” başlıklı maddeleri

çerçevesinde duruma göre istisna veya mahsup edilecektir. Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için söz konusu İngiltere, ABD, Almanya, İsveç ve Hindistan mukimi şirketlerin ve ücret erbablarının bu ülkelerde tam mü- kellef 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 Türkçe 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, sınai, 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, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığının, vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere 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 bölü- münde yer verilmiştir. Buna göre, ortaklığınızın yurt dışında mukim firmalardan satın aldığı bilgisayar programları, bilgi transferi ve bunlara ilişkin hizmetler ile ilgili yapılan ödemeler KDV' ye tabi olup, yurt dışında mukim firmalara ödenen bedel üzerinden hesaplanan KDV' nin, şirketinizce sorumlu sıfatıyla 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek kanuni süresinde ödenmesi gerekmektedir. Bilgi edinilmesini rica ederim.