

T.C.GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 62030549-125[30-2012/287]-7305 09.01.2017

Konu : Lisans kullanım hakkı ve danışmanlık/geliştirme hizmeti karşılığı Almanya mukimi firmaya yapılacak ödemelerin vergilendirilmesi.

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve dilekçelerde, Almanya mukimi bir firmadan işletmede kullanılmak üzere SAP tabanlı bir lojistik/muhasebe programının lisans kullanım hakkı ve bu programla ilgili olarak geliştirme ve danışmanlık hizmeti alınacağı belirtilerek, Almanya mukimi firmaya yapılacak ödemelerin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasına göre nasıl vergilendirileceği ve programla ilgili olarak alınacak geliştirme ve danışmanlık hizmetinin aktifleştirilmesinin ne şekilde gerçekleştirileceği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

1. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU ve ÇİFTE VERGİLEMİYİ ÖNLEME ANLAŞMASI YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında, Kanunun birinci maddesinde sayılı kurumlardan 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.

Anılan Kanunun tam mükellefiyette kurum kazancının tespitine ilişkin 6 ncı maddesinde de, kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde de safi kazancın tespitinde indirilecek giderlerin neler olduğu sayılmış olup, maddenin (1) numaralı bendinde ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin, (7) numaralı bendinde ise Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanların ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 22 nci maddesinin birinci fıkrasında; dar mükellef kurumların iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettikleri kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanacağı; ikinci fıkrasında dar mükellefiyete tabi kurumların ticari veya zirai kazançlar dışında kalan

kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanununun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümlerinin uygulanacağı, ancak bu kazanç ve iratların Türkiye'de yapılmakta olan ticari veya zirai faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancının bu maddenin birinci fıkrasına göre tespit edileceği hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Tebliğinin "22.2.3. Serbest Meslek Kazançları" başlıklı bölümünde;

"Serbest meslek faaliyeti, esas itibarıyla gerçek kişilerce icra edilen ve Gelir Vergisi Kanununun 65 inci maddesinde tanımlanan faaliyet türüdür. Dar mükellef kurumların bu tür kazanç elde etmeleri ise istihdam ettikleri personelleri aracılığı ile olmaktadır.

Serbest meslek kazançlarının Türkiye'de elde edilmiş sayılması için serbest meslek faaliyetinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekir.

Türkiye'de değerlendirme, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır."

açıklamaları yer almaktadır.

Kanunun 30 uncu maddesinde ise dar mükellefiyete tâbi 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, aynı maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde serbest meslek kazançlarından, ikinci fıkrasında ise ticarî 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 hükme bağlanmıştır. Vergi kesintisi oranları, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 03.02.2009 tarihinden itibaren, petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak serbest meslek kazançlarında %5, diğer serbest meslek kazançları ile gayrimaddî hak bedeli ödemelerinde %20 olarak belirlenmiştir.

Öte yandan, Türkiye Cumhuriyeti ile Federal Almanya Cumhuriyeti Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nda;

"Madde 5 : İşyeri :

...

3."İşyeri" terimi aşağıdakileri de kapsayacaktır:

a) altı ayı aşan bir süre devam eden bir inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlara ilişkin gözetim faaliyetleri;

b) bir teşebbüs tarafından, çalışanları veya teşebbüs tarafından bu amaçla görevlendirilen diğer personel aracılığıyla bir Akit Devlette ifa edilen ve herhangi bir 12 aylık

dönemde toplam altı ayı aşan bir süre veya sürelerde devam eden (aynı veya bağlı proje için), danışmanlık hizmetleri de dahil, hizmet tedarikleri.

...

Madde 12 : Gayrimaddi Hak Bedelleri:

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

2. Bununla beraber, söz konusu 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 gayrisafı tutarının yüzde 10'unu aşmayacaktır.

3. Bu maddede kullanılan "gayrimaddi hak bedelleri" terimi, sinema filmleri, radyo ve televizyon kayıtları dahil olmak üzere, edebi, sanatsal, bilimsel her nevi telif hakkının, her nevi patentin, ticari markanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında veya sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimini için veya sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeyi ifade eder. "Gayrimaddi hak bedelleri" terimi aynı zamanda kişinin isminin, görüntüsünün veya her türlü benzeri şahsi hakkının kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeyi de kapsamaktadır.

4. Bir Akit Devlet mukimi olan gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı, söz konusu bedelin elde edildiği diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa veya bu diğer Devlette yer alan bir sabit yeri vasıtasıyla serbest meslek faaliyetinde bulunursa ve sözkonusu bedelin ödendiği hak veya varlık ile bu işyeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa, 1 inci ve 2 nci fıkra hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda, olayına göre 7 nci madde veya 14 üncü madde hükümleri uygulanacaktır.

5. Gayrimaddi hak bedellerinin, ödemeyi yapan kişinin mukim olduğu Akit devlette elde edildiği kabul olunacaktır. Bununla beraber, gayrimaddi hak bedelini ödeyen kişi, bir Akit Devletin mukimi olsun veya olmasın, bir Akit Devlette gayrimaddi hak bedelini ödeme yükümlülüğü ile bağlantılı bir işyerine veya sabit yere sahip olduğunda ve bu gayrimaddi hak bedeli bu işyeri veya sabit yerden kaynaklandığında, sözkonusu gayrimaddi hak bedelinin, işyerinin veya sabit yerin bulunduğu Akit Devlette elde edildiği kabul olunacaktır.

6. Kullanım, hak veya bilgi karşılığında ödenen gayrimaddi hak bedelinin miktarı, ödeyici ile gerçek lehdar arasında veya her ikisi ile bir başka kişi arasında var olan özel ilişki nedeniyle, böyle bir ilişkinin olmadığı durumlarda ödeyici ve gerçek lehdar arasında kararlaştırılacak miktarı aştığında, bu madde hükümleri yalnızca en son bahsedilen miktara uygulanacaktır. Bu durumda ilave ödeme, bu Anlaşmanın diğer hükümleri de dikkate alınarak, her bir Akit Devletin mevzuatına göre vergilendirilebilecektir.

...

Madde 14: Serbest Meslek Faaliyetleri:

1. Bir Akit Devletin mukimi olan bir gerçek kişinin serbest meslek hizmetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği, gelir, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Bununla beraber, bu hizmet veya faaliyetler diğer Devlette icra edilirse ve eğer;

a) bu kişi, bu diğer Devlette, söz konusu hizmet veya faaliyetleri icra etmek amacıyla sürekli kullanabileceği sabit bir yere sahip ise; veya

b) bu kişi, bu diğer Devlette, söz konusu hizmet veya faaliyetleri icra etmek amacıyla, 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde, bir veya birkaç seferde toplam 183 gün veya daha uzun bir süre kalırsa,

söz konusu gelir aynı zamanda bu diğer Akit Devlette de vergilendirilebilir.

Böyle bir durumda, olayına göre, ya yalnızca söz konusu sabit yere atfedilebilen gelir ya da yalnızca bu diğer Devlette bulunulan süre içinde icra edilen hizmet veya faaliyetlerden elde edilen gelir, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

...” hükümleri yer almaktadır

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Almanya mukimi firmaya gayrimaddi hak bedeli niteliğindeki SAP tabanlı bir lojistik/muhasebe programının lisans kullanım hakkı karşılığında yapılan ödemeler üzerinden Türkiye Cumhuriyeti ile Federal Almanya Cumhuriyeti Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın 12 nci maddesinin ikinci fıkrasına göre %10 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, Almanya mukimi firmanın Türkiye'ye gelmeksizin icra edeceği geliştirme ve danışmanlık faaliyetleri dolayısıyla elde edeceği gelirleri vergileme hakkı yalnızca Almanya'ya ait olacaktır. Ancak bu hizmet veya faaliyetler Anlaşmanın 5 inci maddesi kapsamında Türkiye'de herhangi bir 12 aylık dönemde 6 ay veya daha uzun bir sürede icra edilirse Türkiye'nin de bu gelirleri vergileme hakkı bulunmaktadır.

Almanya mukimi teşebbüslerin Türkiye'de icra edecekleri serbest meslek faaliyeti, bu teşebbüslerin personeli vasıtasıyla Türkiye'de yapacakları serbest meslek faaliyetlerini ifade etmektedir. Faaliyetin Türkiye'de icra edilmesi durumunda, yaptıkları serbest meslek ödemeleri doğduğu sırada, istihkak sahibi teşebbüsün faaliyet icrası amacıyla Türkiye'de herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde 6 ay veya daha uzun bir süre kalıp kalmama durumunu bilemeyeceğinden söz konusu ödemeler üzerinden vergi tevkifatını yapmak durumundadırlar.

Kendilerine yapılan ödemelerden vergi tevkifatı yapılan teşebbüsler Anlaşma hükümleri çerçevesinde bu ödemelerin Türkiye'de vergilendirilmemesinin gerektiği durumlarda, bizzat veya vekilleri vasıtasıyla, tevkif edilen vergilerin iadesi için ilgili vergi dairesine başvurabileceklerdir.

Öte yandan, Anlaşmanın “Kaynakta Vergileme Usulüne İlişkin Kurallar” başlıklı 27 nci maddesinin uygulanmasına yönelik 2 no.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Sirkülerinde de belirtildiği üzere, Almanya mukimlerinin Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmeleri için Almanya’da tam mükellef olduklarını ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiklerini Almanya yetkili makamlarından alacakları “mukimlik belgesi” ile kanıtlamaları ve bu belgenin aslı ile Noterce veya o ülkedeki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen Türkçe tercümesinin bir örneğini, vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz etmeleri gerekmektedir.

Ayrıca, programla ilgili olarak yurt dışındaki firmadan alınan geliştirme ve danışmanlık hizmeti karşılığında yapılan ödemelerin Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin (1) numaralı bendi kapsamında genel gider olarak safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

2. VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 313 üncü maddesinde; “İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle, 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.” hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre, bir iktisadi kıymetin amortisman tabi tutulabilmesi için işletmede bir yıldan fazla kullanılması, yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunması, kullanıma hazır halde bulunması ve işletmenin aktifinde kayıtlı olması gerekmektedir.

Literatürde bilgisayar yazılımı; hem bilgisayar sistemini oluşturan donanım birimlerinin yönetimini hem de kullanıcıların işlerini yapmak için gerekli olan programlar şeklinde tanımlanmaktadır. Benzer ve daha kapsayıcı bir tanım olarak, bilgisayar üzerinde yer alan fiziksel tüm unsurlar donanım, geri kalan programlama unsurlarının tamamı ise yazılım olarak nitelendirilmektedir.

İşletmelerin faaliyetlerini yürütürken kullandığı bilgisayar programları satın alındığı anda kullanıma hazır olabilecekleri gibi bazen işletmenin faaliyet alanının özelliğine göre programlara belli uyarlamalar yapılması hâlinde kullanıma hazır hâle gelebilmektedir. Satın alınan bilgisayar programlarının uyarlama yapılmadan kullanılmasının mümkün olmaması durumunda, bilgisayar programının kullanıma hazır halde olmaması nedeniyle amortisman ayrılması mümkün olmayacaktır. Bu durumda bilgisayar programlarının da uyarlamaların tamamlandığı yılda kullanıma hazır hâle geldiği kabul edilmelidir.

Öte yandan, söz konusu satın alınan bilgisayar programının kullanıma hazır hâle getirilmesi ile ilgili olarak uyarlama, uygulama, geliştirme, danışmanlık, eğitim ve tedarikçi firmaların personeline yönelik otel, ulaşım, iâşe v.b. giderler yapılmaktadır. Bu şekilde, bilgisayar programlarının kullanıma hazır hale getirilmesi için yapılan uyarlamaların tamamlandığı yıla kadar oluşan ilgili tüm giderlerin bilgisayar programının maliyet bedeline

dâhil edilerek yapılmakta olan yatırımlarda izlenip, uyarlamaların tamamlandığı dönemde aktifleştirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan; bilgisayar programlarının aktifleştirilmesinden sonra ortaya çıkabilecek normal bakım ve onarım harcamalarının ise bilgisayar programının maliyeti ile ilişkilendirilmeksizin harcamanın yapıldığı dönemde doğrudan giderleştirilmesi gerekmektedir.

Aynı Kanununun 315 inci maddesinde ise mükelleflerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa edecekleri ve ilan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır.

Anılan maddenin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden amortismanına tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak “Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları” tespit edilmiş ve bu oranlar 339, 365, 389, 399, 406 ve 418 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişik 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki liste ile açıklanmıştır.

Buna göre, şirketiniz tarafından sadece kullanma amaçlı olarak iktisap edilen bilgisayar yazılımlarının uyarlama vb. harcamaları dâhil maliyet bedelinin anılan listenin, “4.3. Bilgisayar Yazılımları” sınıflandırması uyarınca aktifleştirilerek 3 yılda ve % 33,33 amortisman oranı ile itfa edilmesi 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.