



ERCİYES

Yeminli Mali Müşavirlik ve
Bağımsız Denetim A.Ş.

GevherNesibe V.D. 342 028 6345
Ticaret Sicil No. 19263
www.erciyesymm.com.tr
bilgi@erciyesymm.com.tr

G.Nesibe Mh. Tekin Sk. İmtaş Park Kat: 5
No:4/15-16 Kocasinan / KAYSERİ
Tel: 0 352 235 24 84 Faks: 0 352 235 04 96

SİRKÜ : 2017/32

**Konu : Yurtdışından bilgisayar yazılım alımlarında
tevkifat yükümlülükleri**

**KAYSERİ
27.11.2017**

Bu sirkülerimizde teknolojik gelişmelere bağlı olarak birçok mükellefin sıklıkla gerçekleştirdiği yurtdışındaki kurumlardan yazılım alımlarında 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 3065 Sayılı KDV Kanunu hükümlerine göre tevkifat yükümlülüklerine değinilmiştir.

1- Dar mükellef kurumlardan yapılan yazılım alımlarında kurumlar vergisi tevkifatı

1.1- Yurtdışından alınan yazılımlar için yurtdışındaki kurumlara ödenen tutarların bu kurumların hangi kazanç unsuru olduğunun belirlenmesi,

Kurumlar vergisi kanunu hükümlerinin uygulanması bakımından dar mükellef kurumların serbest meslek, gayrimenkul sermaye iradi ve değer artış kazançlarında, bu kazançlara ilişkin ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılması halinde, bu kazançlar Türkiye'de elde edilmiş sayılmaktadır. Buna göre ticari bir kurum olma hüviyeti dışında yazılım alınması için dar mükellef kurumlara yapılan ödemeler mahiyetine göre dar mükellef kurumun serbest meslek, gayrimenkul sermaye iradi ve değer artış kazancı sayılabilecek olup, son yıllarda Maliye Bakanlığınca verilen özelgelerde;

Yurtdışında mukim firmalardan ithal edilen bilgisayar programlarının standart olarak alınması, yani üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan ve/veya çoğaltılmadan nihai tüketicilerce alınması veya aynı şekilde işletmelerinde kullanılması halinde yurtdışında mukim firma tarafından elde edilen kazancın ticari kazanç niteliği taşıyacağı,

Yurtdışında mukim firmalardan alım yapan işletmede 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 kazancın serbest meslek kazancı olarak nitelendirileceği,

"Copyright" kapsamında bir bilgisayar programının çoğaltma, topluma dağıtma, gösterme gibi haklarının satın alınması halinin ise gayrimaddi hak edinimi olarak değerlendirileceği,

Bilgisayar programlarının CD vb. ortamlarda 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 olmasının yurt dışına yapılacak ödemelerin vergilendirilmesinde herhangi bir değişikliğe yol açmayacağı,

belirtilmektedir.

1.2- Dar mükellef kurumlardan yapılan yazılım alımlarının dar mükellef kurumun hangi kazanç unsuru olduğunun ve vergilendirme yetkisinin belirlenmesinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının dikkate alınması

Dar mükellef kurumlardan yazılım alımları için yapılan ödemelere uygulanacak mevzuat hükümlerinin belirlenmesinde, varsa dar mükellef kurumun mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasında imzalanmış bulunan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının da dikkate alınması gerekmektedir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında anlaşmaya taraf ülkelerin vergilendirme yetkisinin belirlenmesi bakımından farklı hükümler yer almakla birlikte, serbest

meslek kazançları açısından genellikle Türkiye'ye gelinmeksizin yapılan işlemlerde Türkiye'nin vergilendirme yetkisinin bulunmadığı kabul edilmektedir.

Türkiye'de icra edilen serbest meslek faaliyetlerinde ise iş yeri ya da sabit yer, Türkiye'de kalma süresi ve ödemenin Türkiye'de yapılmış olması unsurlara göre Türkiye'nin vergilendirme yetkisinin olup olmadığı belirlenmektedir. Gayrimaddi hak satışı sayılacak bedel ödemelerinde ise vergilendirme yetkisi mukim olunan ülkeye ait olmakla birlikte karşı tarafın da belli bir oranı geçmemek üzere vergi alma yetkisinin bulunduğu kabul edilmektedir.

Söz konusu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının uygulanabilmesi için dar mükellef kurumun mukimi bulunduğu ülkenin yetkili makamlarınca hazırlanmış mukimlik belgesinin alınması ve istenildiğinde ibraz edilmek üzere muhafaza edilmesi gerekmektedir.

1.3- Dar mükellef kurumlara yazılım bedeli olarak yapılacak ödemelerde uygulanacak tevkifat oranı

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. Maddesi, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ve yukarıda belirtilen açıklamalar çerçevesinde dar mükellef kurumlara yazılım bedeli olarak yapılacak ödemelerde uygulanacak tevkifat oranı, ödeme yapılacak kurumunun mukimi olduğu ülke ile yapılmış çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları dikkate alınarak uygulanmak üzere aşağıda belirtilmiştir. Ödemenin net tutar üzerinden yapılması halinde, net tutarın tevkifat oranına göre brütleştirilmesi ve brüt tutar üzerinden tevkifat yükümlülüğünün yerine getirilmesi gerekmektedir.

Ödemenin Niteliği	Dar Mükellef Kurumun Kazanç unsuru	Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Var ise Uygulanacak Tevkifat Oranı	Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Yok veya Uygulanamıyor İse Uygulanacak Tevkifat Oranı
Üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan ve/veya çoğaltılmadan işletmede kullanılmak üzere ithal edilen bilgisayar programları için yapılan ödemeler	Ticari Kazanç	Yok	Yok
İşletmede kullanmak ve/veya müşterilere satışını yapmak üzere daha önce piyasada bulunmayan bir bilgisayar programının özel olarak hazırlanması için dar mükellef kuruma yapılan ödemeler	Serbest meslek kazancı	Türkiye'ye gelmeden icra edilen serbest meslek faaliyetlerinde tevkifat yok, Diğer durumlarda anlaşma hükümleri geçerli	%20
Yazılımların çoğaltma, değiştirme, topluma dağıtma, gösterme gibi haklarının satın alınması için dar mükellef kuruma yapılan ödemeler	Gayrimaddi hak ödemesi	Anlaşma hükümlerine göre Türkiye'nin Vergilendirme Yetkisinin Olması halinde anlaşmada öngörülen oran	%20

26.09.2017 tarih ve 30192 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 4 Seri No'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliğinde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına 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 açıklamalar yapılmıştır. Söz konusu Tebliğde hizmet ya da faaliyetin Türkiye'de belirli süreden fazla kalarak ifa edilmesi halinde söz konusu hizmet ya da faaliyetler karşılığında yapılan ödemeler üzerinden, anlaşmada vergi tevkifatına ilişkin özel bir sınırlama getirilmemiş ise, iç hukukumuzda öngörülen hükümler çerçevesinde vergi kesintisi yapılması gerektiği, ancak, alınan hizmet ya da faaliyetin temini sırasında serbest meslek faaliyeti sözleşmesi uyarınca;

- hizmetin Türkiye'de ifa edilmemesi,

- hizmet konusunun bir gayrimaddi hak teşkil etmemesi,

- hizmetin Türkiye'de ifa edilmesine karşın ÇVÖ Anlaşması uyarınca Türkiye'nin vergi alma yetkisinin oluşmadığının açıkça tespiti

durumlarında hizmeti alan taraf vergi kesintisi yapılmayacağı belirtilmiştir.

Vergi kesintisi yapılmasının gerekmediği durumlarda;

<p>Yurtdışı ülke mukimlerinca;</p> <p>Tebliğin ekinde yer alan 1 no.lu formun eksiksiz olarak doldurularak hizmet alınmaya başlandığı tarihten itibaren 30 gün içinde vergi sorumlularına verilmesi gerekmektedir.</p> <p>Faaliyetin Türkiye'ye gelmesizin icra edilmesi halinde Tebliğin ekinde yer alan 1 no.lu formun doldurularak vergi sorumluların verilmesine gerek bulunmamaktadır.</p>	<p>Vergi Sorumlularınca;</p> <p>Tebliğin ekinde yer alan 2 no.lu formun ise vergi sorumlularınca doldurularak, hizmet sunucuları tarafından kendilerine verilen 1 no.lu form ve varsa hizmete ilişkin yazılı sözleşme örneği ile birlikte, ödeme yapılmasından önce bağlı olunan vergi dairesine/mal müdürlüğüne verilmesi gerekmektedir.</p> <p>Vergi sorumlularınca kısım kısım ödeme yapılması durumunda 1 no.lu form ile 2 no.lu formun ilk ödmeden önce vergi dairesine/mal müdürlüğüne verilmesi yeterli olacaktır.</p> <p>Aynı dönemde vergi kesintisi yapılmaması gereken birden çok hizmet alımı söz konusuysa, vergi sorumlularınca tek bir 2 no.lu formun doldurularak, bu formun ilgili olduğu 1 no.lu formu dolduran hizmet sunucularının isim listesi de eklenmek suretiyle vergi dairesine/mal müdürlüğüne verilebilecektir.</p> <p>Faaliyetin Türkiye'ye gelmesizin icra edilmesi halinde Tebliğin ekinde yer alan 1 no.lu form ile 2 no.lu formun doldurulmasına vergi dairesine/mal müdürlüğüne gerek bulunmamaktadır.</p>
---	--

Hizmet veya faaliyet süresinin uzaması, iş yeri veya sabit yer açılması ve hizmetin buraya atfedilebilmesi gibi sonradan meydana gelen değişiklikler kapsamında Türkiye'nin vergilendirme yetkisinin olduğu (süre ve işyeri şartı gibi) durumlarda hizmeti alanın, vergi sorumlusu sıfatıyla önceki dönemleri de kapsayacak şekilde vergi tevkifatı yükümlülüğünü yerine getirmesi gerektiği belirtilmiştir. Türkiye'de icra edilen serbest meslek faaliyeti ve hizmet sunumuna ilişkin olarak sözleşme ya da ödeme yapıldığı sırada istihkak sahibi gerçek veya tüzel kişinin Türkiye'de çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında öngörülen süreyi aşacak şekilde kalıp kalmama durumunun ya da Türkiye'nin vergilendirme yetkisinin oluşmadığının açıkça tespit edilemediği durumlarda ise faaliyet ve hizmetlere ilişkin olarak yapılan serbest meslek ödemeleri üzerinden vergi sorumlularınca tevkifat yapılması gerektiği açıklanmıştır.

2- Dar mükellef kurumlardan yazılım alımlarında katma değer vergisi tevkifatı

KDV Uygulama Genel Tebliğinin I/C-2.1.2.1 bölümünde "ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların Türkiye'de yaptığı hizmetler ile bunların yurtdışında yaptığı ancak Türkiye'de faydalanılan hizmetlerin KDV'nin konusuna girdiği ve bu gibi hizmet ifalarında mükellefin esas olarak hizmeti ifa eden olmakla birlikte KDV'nin tamamının hizmetten faydalanan yurtiçindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödeneceği, ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından mal teslimlerinde de aynı şekilde işlem tesis edileceği, mal veya hizmetin KDV'den istisna olması halinde KDV tevkifatı yapılmayacağı belirtilmiştir.

Bu düzenlemelere göre cd ve diğer taşıyıcı ortamlarda ithal edilen ve gümrükte yazılım bedellerinin ithalat KDV matrahına dahil edildiği haller hariç olmak üzere, Türkiye'de kullanılmak üzere yurtdışından alınan yazılımlar için yapılan ödemelerin brüt tutarı üzerinden (yazılımın veya işlemin hizmet olarak değerlendirilmesi halinde hizmetin tabii olduğu KDV oranında) tam KDV tevkifatı yapılarak sorumlu sıfatıyla 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi, beyan edilen tutarın ise satıcı fatura dönemine ilişkin 1 no.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılması gerekmektedir. Yazılımdan Türkiye'de yararlanılmaması, yazılım veya hizmetin 3065 Sayılı KDV kanununda yer alan istisnalar arasında olması halinde ise KDV tevkifatı yapılmayacaktır.

