

5 Mayıs 2014

BİLGİSAYAR PROGRAMLARININ (YAZILIM) İTHALATINDA VERGİLENDİRME

Bu rapor, TÜBİSAD Mevzuat Komisyonu bünyesinde yürütülen çalışmalar kapsamında, BDO Türkiye DENET Yönetim Danışmanlığı, Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. Partneri Can Kılıçkaya tarafından hazırlanmıştır.

Teknolojinin hızla gelişimi ile birlikte bilgisayar kullanımı da yaygınlaşmış ve bu hızlı değişim ve gelişmeler yazılım sektörünün önemliliğini ve gerekliliğini de ön plana çıkarmıştır. Türkiye’de yazılım sektörüne son zamanlarda yatırım yapılmakla birlikte, bu alandaki ihtiyaçlar genellikle yurtdışından karşılanmaktadır.

Şirketler ihtiyaç duydukları bilgisayar programlarını yurtdışından CD veya benzeri taşıyıcı ortamlar içerisinde ithalat yoluyla veya internetten (elektronik ortam üzerinden) indirilerek satın alabilmektedirler.

Bu tür yurtdışı yazılım alımlarının ve ithalat işlemlerinin, Gümrük Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu açısından değerlendirilmesine yönelik açıklamalarımız aşağıda yer almaktadır.

Bilgisayar Programlarının Yurtdışından CD veya Benzeri Taşıyıcı Ortamlar İçerisinde İthal Edilmesi

Gümrük Kanunu Açısından,

4458 Sayılı Gümrük Kanunu’nun 1. Maddesine göre amaç, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine giren ve çıkan eşyaya ve taşıt araçlarına uygulanacak gümrük kurallarını belirlemektir.

Gümrük Kanunu’nun 3.23 maddesinde eşya, her türlü madde, ürün ve değer olarak tanımlanmaktadır. Görüleceği üzere, Gümrük Kanununda yer alan eşya tanımı çok geniş tutulmuştur. Daha net bir ifadeyle “hizmet” dışındaki her şey eşya tanımının içine alınmıştır.

Aynı Kanunun 3/8-a maddesinde, gümrük vergileri, ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümünü oluşturmaktadır. İthalat vergileri ise 3/9-a maddesine göre; eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri ifade etmektedir.

Gümrük Kanunu’nun yukarıdaki hükümleri değerlendirildiğinde, gümrük vergisi eşya ithalatından alınmakta, hizmet ithalatı gümrük vergisine konu edilmemektedir.

Taşıyıcı ortamlarda ithal edilen veri yada komutlara (software) sayısal ürün adı verilmektedir. Dünya Ticaret Örgütü Global Elektronik Ticaret Deklarasyonu'nda sayısal ürünler hizmet olarak nitelendirilmiştir.

Buna göre, taşıyıcı ortamın kendisi eşya, içerisindeki veri yada komutlar hizmettir. Bu neviden işlemlerde hem hizmet hem de eşyanın birlikte ithalinin gerçekleştiği bir durum söz konusudur.

4458 Sayılı Gümrük Kanunu'na bağlı Gümrük Yönetmeliği'nin 54. Maddesine göre;

“Veri ya da komut yüklü bilgi taşıyıcılarının gümrük kıymetinin belirlenmesi

MADDE 54 – (1) Bilgisayarlarda kullanılmak üzere ithal edilen veri ya da komutlar yüklü bilgi taşıyıcılarının gümrük kıymetinin belirlenmesinde, sadece taşıyıcı ortamın kendisinin maliyeti veya kıymeti esas alınır. Bu nedenle, taşıyıcı ortamın maliyet veya kıymetinden ayırt edilebilmesi koşuluyla, gümrük kıymeti, veri veya komutların maliyet veya kıymetini içermez.

(2) Bu maddede geçen;

a) Taşıyıcı ortam XE "Taşıyıcı ortam" deyimi, entegre devreler, yarı iletkenler ve bu tür devre veya cihazlarla bütünlük oluşturan benzeri araç ve aletleri,

b) Veri veya komutlar deyimi, ses, sinematografik veya video kayıtlarını,

kapsamaz.”

Bu düzenlemeye göre,

- Veri veya komutların maliyetinin, taşıyıcı ortamın kıymetinden ayrılabilmesinin mümkün olduğu durumda; taşıyıcı ortamın kıymeti üzerinden gümrük vergisi,
- Veri veya komutların maliyetinin, taşıyıcı ortamın kıymetinden ayrılabilmesinin mümkün olmadığı durumlarda, taşıyıcı ortam ile veri veya komutun toplam kıymeti üzerinden gümrük vergisi,

hesaplanacaktır.

Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından,

3065 sayılı KDV Kanununun ilişkin 10 maddesinin ı bendi uyarınca, vergiyi doğuran olayın, ithalatta, Gümrük Kanunu'na göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi

2

Selahattin Pınar Cad. Cemal Sahir Sok. Polat İş Merkezi

No:29 Kat:4-5 Da:47 Mecidiyeköy/İstanbul

T: 0 212 275 52 52

F:0 212 273 29 99

www.tubisad.org.tr

olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili ile meydana geldiği hükme bağlanmıştır. Kanununun 43/4. maddesinde “İthalde alınan Katma Değer Vergisi ilgili gümrük idaresince tarh olunur” denilmektedir.

Aynı Kanununun 21. Maddesine göre; İthalatta verginin matrahı aşağıda gösterilen unsurların toplamıdır:

a) İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri,

b) İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,

c) Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler.

Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 13.05.2002 tarihli 10211 sayılı Tasarruflu yazısının ekinde yer alan Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 26.04.2002 tarihli 18720 sayılı yazısına göre;

“Katma Değer Vergisi Kanununun 21. maddesi (ithalatta verginin matrahı) uyarınca, değeri veya maliyeti, ithal edilen taşıyıcı ortamdan ayrılabilen verilerin kıymetinin, katma değer vergisi matrahına dahil edilerek işlem yapılması gerekmektedir.

Ancak, değeri veya maliyetinin ayrıca tespit edilmesine imkan bulunmayan dolayısıyla taşıyıcı ortamda bir bütün olarak ticarete konu edilen ve maliyeti eşyanın gümrük kıymetine dahil olan veri yada komut yüklü bilgi taşıyıcıların gümrük vergisi tarhına esas kıymetinin katma değer vergisi matrahının teşkil edeceği tabiidir.”

Bu bağlamda;

- Veri veya komutların maliyetinin, taşıyıcı ortamın kıymetinden ayrılabilmesinin mümkün olduğu durumda; gümrük kıymetine girmeyen veri veya komut kıymetleri KDV matrahına dahil olacaktır.

Örneğin, veri veya komutların CIF kıymeti 100.000 USD, taşıyıcı ortamın(CD) CIF kıymeti 1 USD olup yurt dışından düzenlenen faturada da bu durum belirtilmiştir. (CD gümrük vergisi oranı %10 olsun)

Bu durumda, yazılımlar CD'ler içerisinde gönderildiğinden söz konusu CD'ler gümrük idaresine beyan edilmek zorundadır. Gümrük kıymeti olarak ise, CD'nin kıymeti olan 1 USD beyan edilecektir. Eşyanın (CD) gümrük vergisi 1 USD üzerinden $1 \times 10 = 0,1$ USD olarak hesaplanacak, ancak ithalat beyannamesi üzerinde KDV matrahı belirlenirken, bilgisayar yazılımının (veri ve komutlar) kıymeti

olan 100.000 USD de kıymete dahil edilecek ve söz konusu ithalata ilişkin başkaca yurt içi harcama yapılmadığı farz edildiğinde eşyanın KDV matrahı 100.001,1 USD olarak beyan edilecektir.

- Veri veya komutların maliyetinin, taşıyıcı ortamın kıymetinden ayrılabilmesinin mümkün olmadığı durumlarda, taşıyıcı ortam ile veri veya komutun toplam kıymeti esas alınacak olup, bu bağlamda KDV Kanununun 21/a maddesi uyarınca KDV matrahı olarak da toplam kıymet esas alınacaktır.

Örneğin, veri veya komutların ve taşıyıcı ortamın CIF kıymeti 100.000 USD olup, veri ve komutların, taşıyıcı ortamdan ayrılması mümkün bulunmamaktadır. (CD gümrük vergisi oranı %10 olsun)

Bu durumda, veri veya komutların kıymeti cihazdan ayrı olarak tespit edilemediğinden, gümrük kıymeti olarak 100.000 USD beyan edilecek ve gümrük vergisi 100.000 USD üzerinden, $100.000 * \%10 = 10.000$ USD olarak ödenecektir.

Söz konusu ithalata ilişkin başkaca yurt içi harcama yapılmadığı farz edildiğinde, eşyanın KDV matrahı 110.000 USD olarak beyan edilecektir.

CD ortamında getirilerek gümrüğe beyan edilen programlar için 2 no.lu KDV beyannamesi verilmesine gerek bulunmamaktadır.

Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Açısından,

Öncelikli olarak burada Gümrük Kanunu'nun 3.23 maddesindeki eşya tanıma bakmak gerekmektedir. Gümrük Kanunun'daki Eşya, her türlü madde, ürün ve değer olarak tanımlanmaktadır. Daha net bir ifadeyle "hizmet" dışındaki her şey eşya tanımının içine alınmıştır.

Gümrük Kanunu'nda gümrük vergileri tanımı yapılırken gümrük vergisi ve ek mali yükümlülüklerden bahsedilmiştir. 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 3. maddesinde "ithalat vergileri"nin, "**eşyanın ithalinde** ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri" kapsadığı hükme bağlanmıştır.

Gümrükler Genel Müdürlüğüne yayımlanan 02.10.2012 tarihli 20401 sayılı tasarruflu yazına göre, KKDF ek bir mali yükümlük olarak değerlendirilmiştir.

Bununla birlikte, Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu hakkında yayımlanan 6 seri no.lu Tebliğ'in "Fona yapılacak kesintiler" başlıklı maddesinde **ithalatta alınan** kaynak kullanımını destekleme fonu kesintilerinin "ithalat tutarı" üzerinden yapılacağı ifade edilmiş, diğer taraftan, ithalatta KKDF uygulamasına ilişkin 2011/16 sayılı Genelge'de "ithalat tutarı" yerine "**mal bedeli**" kavramı kullanılmıştır. Her ne kadar Karar'da ithalat tutarı ifade edilmiş olsa bile, söz konusu Genelge'de

gümrük idaresi tarafından yapılan yorumda KKDF için esas alınacak ödeme tutarının **mal bedeli** (fatura) olarak dikkate alınacağı ifade edilmiştir.

Bu bağlamda değerlendirmemiz,

- Gümrük vergisine dahil edilmesi gereken ancak faturada (mal bedeli içerisinde) ayrıca belirtilmemiş (ayrıştırılması mümkün olmayan) olan yazılım bedelleri, mal bedeli olarak ödenecek bedelin bir parçasını teşkil edeceğinden, ithal edilen eşyaya ilişkin fatura (mal bedeli) ödemelerinin KKDF'nin konusuna gireceği,
- Faturada ayrıca belirtilmiş (mal bedelinden ayrı) yazılım bedelleri ise eşya kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, buna ilişkin yapılan ödemelerin KKDF'nin konusuna girmeyeceği, (bu konuda uygulamada tereddütler söz konusu olabilir)

yönündedir.

Bilgisayar Programlarının İnternette (Elektronik Ortam Üzerinden) İndirilerek Satın Alınması

Gümrük Kanunu Açısından,

İnternet üzerinden satın ve teslim alınan bilgisayar programları (sayısal ürünler) yukarıda yer alan açıklamalarda da belirtildiği üzere, hizmet ithalatı olarak değerlendirilmekte ve Gümrük İdaresine beyan edilmesine gerek bulunmamaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından,

KDV Kanunu'nun 1/2 maddesi ile her türlü mal ve hizmet ithalatı katma değer vergisine tabi tutulmuş, aynı Kanun'un 6/b maddesi ile de hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması halinde işlemin Türkiye'de yapılmış kabul edileceği belirtilmiştir. Buna göre, yurt dışındaki firmalara yaptırılan ve Türkiye'de faydalanılan hizmetler KDV'ye tabi olacaktır.

Yurt dışından satın alınan bilgisayar programlarının KDV'ye tabi tutulması da hizmet ithali hükümleri çerçevesinde yapılmaktadır. Buna göre, yurt dışında mukim firmalardan satın alınan bilgisayar programı hizmet niteliği taşıdığından ve bu hizmetten de Türkiye'de faydalandığından dolayı bu hizmet ifası KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.

Bu durumda KDV mükellefi yurt dışındaki firma olmakla birlikte, yurt dışındaki firmanın Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmuyorsa, KDV Kanununun 9. maddesi gereğince hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından yurt dışındaki firmaya yapılan

ödemeler üzerinden KDV tevkifatı (%18) yapılarak bağlı bulunulan vergi dairesine 2 no'lu KDV beyannamesiyle sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir. Sorumlu sıfatıyla beyan edilen söz konusu KDV, 1 no'lu KDV beyannamesinde aynı dönemde indirim konusu yapılacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından,

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasında; Kanun'un 1'inci maddesinde sayılan kurumlardan, kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, dar mükellefiyet esasında sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirileceği hükmü yer almış, üçüncü fıkrasında dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar bentler halinde sayılmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanun'un dar mükellefiyette vergi kesintisinin düzenlendiği 30'uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, serbest meslek kazançları için yapılacak ödemelerden, ikinci fıkrasında ise ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaba ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %20 oranında kesinti yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Stopaj kapsamında değerlendirilen yukarıdaki işlemlerde, işlemin niteliğine göre, yurt dışındaki firmaların mukimi olduğu ülke ile ülkemiz arasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının bulunması halinde, bu anlaşmalarda söz konusu ödemelere ilişkin bir hükmün bulunması durumunda, öncelikle bu hükümlerin dikkate alınması gerekmektedir.

KVK'nun 30'uncu maddesinde bahsedilen ticari kazanç ve telif (gayrimaddi hak) kavramlarının üzerinde durulduğunda,

Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'nun 2'nci maddesine göre, her biçim altında ifade edilen bilgisayar programları ve bir sonraki aşamada program sonucunu doğurması koşuluyla bunların hazırlık tasarımları üzerindeki mali haklar da, telif (copyright) haklarının tabii olduğu esaslar çerçevesinde işleme tabii tutulacaktır.

Gelir İdaresi Başkanlığının 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğinde gayri maddi haklar; sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya satışı ile sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkını ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle, gayrimaddi haklar, patent, ticari marka, ticari unvan, tasarım ya da model gibi sınai varlıkların kullanım hakkı ile edebi, sanatsal eserlerin mülkiyet hakları ile ticari bilgi birikimi (know how) ve ticari sırlar gibi fikri hakları kapsamaktadır.

Gayrimaddi haklar özellikleri nedeniyle ticari gayri maddi haklar ve pazarlama amaçlı gayri maddi haklar olmak üzere iki grup altında değerlendirilmektedir. Ticari gayrimaddi haklar bir malın üretiminde ya da bir hizmetin sağlanmasında kullanılan patentler, know-how, dizaynlar ve modeller ile müşterilere transfer edilen ya da ticari faaliyetin işletiminde kullanılan (bilgisayar yazılım programları gibi) ticari varlık niteliğine sahip gayrimaddi hakları ifade etmektedir. Pazarlama amaçlı gayrimaddi haklar ise, bir ürün ya da hizmetin ticari amaçlı kullanımına yardımcı olan ticari markalar ve ticari unvanlar, müşteri listeleri, dağıtım kanalları ile ilgili ürün açısından önemli bir promosyon değerine sahip nevi şahsına münhasır isimler, semboller ya da resimler gibi gayrimaddi hakları ifade etmektedir.

Tebliğde yer verilen açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, bilgisayar yazılımları, ticari varlık niteliğine sahip gayri maddi hak olarak değerlendirilmelidir.

Ancak, KVK 30.maddesinde ticari ve zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın ifadesinden, bu faaliyetten elde edilecek kazancın gayrimaddi hak satış kazancı olarak değil, ticari veya zirai kazançlar içinde yer almasının vergilendirmede fark etmeyeceği anlamı çıkmaktadır.

Bu hüküm uyarınca tevkifat sorumluluğundan söz edilebilmesi için, dar mükellef kurumun, maddede sayılan türde bir gelir elde etmesi gerekli olup, bunun niteliğinin belirlenmesi ise söz konusu gelirin dar mükellef kurum açısından hangi gelir grubuna dahil olduğunun saptanmasına bağlıdır.

Yukarıdaki açıklamalar değerlendirildiğinde,

1-Yurtdışında mukim firmalardan **ithal edilen bilgisayar programları 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.**

2-Yurtdışında mukim firmalardan **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 **kazanç serbest meslek kazancı niteliği taşıdığından**, bu kapsamdaki ödemeler üzerinden %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

3-“**Copyright**” kapsamında bir bilgisayar programının **çoğaltma, değiştirme, topluma dağıtma, gösterme gibi haklarının satın alınması halinde**, alım yapan tarafından bir gayrimaddi hak elde edilecek olup, yurtdışında mukim firmaya yapılacak söz konusu gayri maddi hak bedeli ödemelerinden %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Bilgisayar yazılım ürünlerinin, CD, disket vb. taşıyıcı medya içerisinde gümrükten ithal edildikten sonra internet üzerinden indirilen şifre ile aktive edilerek iktisap edilmiş olması yada bilgisayar programının doğrudan doğruya internet üzerinden şifre ile indirilerek iktisap edilmiş olması durumu, yurtdışına yapılacak ödemelerin vergilendirilmesinde herhangi bir değişikliğe yol açmayacaktır.

Ancak, stopaj kapsamında değerlendirilen yukarıdaki işlemlerde, **işlemin niteliğine göre, yurt dışındaki firmaların mukimi olduğu ülke ile ülkemiz arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının bulunması ve bu anlaşmalarda söz konusu ödemelere ilişkin bir hükmün bulunması durumunda, öncelikle bu hükümlerin dikkate alınması gerekmektedir.**

Gelir İdaresi'nin son zamanlarda verdiği görüşler de yukarıda yapılan açıklamalar yöndedir.

Konuya İlişkin Örnekler:

Örnek 1:

B firması, Almanya'da mukim A firmasından ithal ettiği bilgisayar programları üzerinde herhangi bir değişiklik yapmadan ve/veya çoğaltmadan nihai tüketicilere satmakta veya aynı şekilde işletmesinde kullanmaktadır. B firması ithal ettiği bilgisayar programlarına ilişkin A firmasına 100.000 USD ödeme yapmıştır.

Burada, yurtdışında mukim A firması tarafından elde edilen kazanç, ticari kazanç niteliği taşıması ve Almanya ile yapılan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının (*) Ticari Kazançları düzenleyen 7 maddesine göre Türkiye'de yer alan bir işyeri vasıtası ile elde edilmemesi nedeniyle Almanya'da vergilendirilecek olup, B şirketi tarafından vergi kesintisi yapılmayacaktır.

(*) Türkiye ile Almanya arasında yapılan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması hükmü aşağıda yer almaktadır.

Madde 7

TİCARİ KAZANÇLAR

1. Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnız ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, kazanç bu diğer Devlette, işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere, vergilendirilebilir.

2. Bir Akit Devlet teşebbüsü diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunduğu anda, bu işyerine, her bir Akit Devlette de, eğer bu işyeri aynı veya benzer koşullar altında, aynı veya benzer faaliyetlerde bulunan tamamen aynı ve bağımsız bir teşebbüs olsaydı ve işyerini oluşturduğu teşebbüsten tamamen bağımsız nitelik kazansaydı, ne kazanç elde edecek idiyse, böyle bir kazanç atfedilecektir.

3. İşyerinin kazancı belirlenirken, işyerinin bulunduğu Devlette veya başka herhangi bir yerde yapılan ve yönetim ve genel idare giderlerini de kapsamına alan, işyerinin amaçlarına uygun düşen giderlerin indirilmesine müsaade edilecektir.

4. İşyeri tarafından teşebbüs adına yalnızca mal ve ticari eşya alınması dolayısıyla doğan hiç bir kazanç, bu işyerine atfedilmeyecektir.

5. Kazanç, bu Anlaşmanın başka Maddelerinde düzenlenen gelir unsurlarını da kapsamına aldığı anda, o Maddelerin hükümleri bu Madde hükümlerinden etkilenmeyecektir.

Örnek 2:

B firması, Almanya’da mukim A firmasından işletmesinde kullanmak ve/veya müşterilerine satışını yapmak üzere daha önce piyasada bulunmayan bir programını yurtdışında özel olarak hazırlatmış ve ithal etmiştir. B firması ithal ettiği bilgisayar programlarına ilişkin A firmasına 100.000 USD ödeme yapmıştır.

Burada, yurtdışında mukim A firması tarafından elde edilen kazanç, serbest meslek kazancı niteliği taşıması nedeniyle KVK’nun 30 maddesi uyarınca %20 oranında vergi kesintisine tabi olacak, ancak burada öncelikli olarak ve Almanya ile yapılan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının (*) Serbest Meslek Kazançlarını düzenleyen 14 maddesine bakılacaktır. Söz konusu madde uyarınca, Almanya mukimi A firmasının Türkiye’ye gelmeksizin Almanya’da icra edeceği serbest meslek faaliyeti dolayısıyla elde edeceği kazancı vergileme hakkı yalnız Almanya’ya aittir. Kazanç Almanya’da vergilendirilecek olup, B şirketi tarafından vergi kesintisi yapılmayacaktır.

(*) Türkiye ile Almanya arasında yapılan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması hükmü aşağıda yer almaktadır.

Madde 14

SERBEST MESLEK FAALİYETLERİ

1. Bir Akit Devlet mukiminin serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği gelir, bu faaliyetler diğer Akit Devlette icra edilmedikçe, yalnız ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir. Eğer faaliyetler diğer Devlette icra edilirse, buradan elde edilen gelir diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. 1 inci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette icra ettiği serbest meslek faaliyetlerinden elde ettiği gelir, eğer:

a) Gelir elde eden kişi, bu diğer Devlette bir takvim yılı içinde bir veya bir kaç seferde 183 günü aşmamak üzere kalırsa ve

b) Ödeme, bu diğer Akit Devletin mukimi olmayan bir kişi tarafından veya böyle bir kişi adına yapılırsa ve

c) Ödeme, böyle bir kişinin bu diğer Devlette sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılmazsa,

yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir.

3. 1 inci ve 2 nci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Federal Almanya Cumhuriyeti teşebbüsünün serbest meslek faaliyetlerinden elde ettiği gelir, söz konusu faaliyetler Türkiye Cumhuriyeti'nde icra edilmedikçe ve

a) Gelir elde eden kişi Türkiye Cumhuriyeti'nde bir takvim yılı içinde bir veya bir kaç seferde 183 günü aşan bir süre kalmadıkça veya

b) Ödeme, Türkiye Cumhuriyeti'nde mukim olmayan bir kişinin Türkiye Cumhuriyeti'nde sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılmadıkça,

yalnızca Federal Almanya Cumhuriyeti'nde vergilendirilebilecektir.

4. Faaliyetler, yukarıda bahsedilen şekilde ifa edildiğinde, teşebbüslerin kazançları Türkiye Cumhuriyeti'nde, 7 nci Madde hükümlerine göre vergilendirilebilir. Bu durumda Türkiye Cumhuriyeti, serbest meslek kazançlarını yukarıdaki hükümler çerçevesinde tevkifat suretiyle vergilendirebilir. Bununla beraber gelir elde eden kişi, ilgili vergilendirme döneminin sonunda net esasına göre vergilendirilmeyi tercih etme hakkına sahiptir. Akit Devletlerin yetkili makamları karşılıklı anlaşmayla bu hükümlerin uygulama şeklini belirleyebilirler.

5. "Serbest meslek faaliyetleri" terimi, özellikle bağımsız olarak yürütülen bilimsel, edebi, artistik, eğitici ve öğretici faaliyetleri, bunun yanı sıra doktorların, avukatların, mühendislerin, mimarların, dişçilerin, muhasebecilerin bağımsız faaliyetlerini ve özel mesleki bilgi ve maharet gerektiren diğer faaliyetleri kapsamına alır.

Örnek 3:

B firması, Almanya'da mukim A firmasından "Copyright" kapsamında bir bilgisayar programının çoğaltma, değiştirme, topluma dağıtma, gösterme gibi haklarını satın almıştır. B firması elde ettiği gayrimaddi hakka ilişkin A firmasına 100.000 USD ödeme yapmıştır.

Burada, yurtdışında mukim A firması tarafından elde edilen gayrimaddi hak kazancı, KVK'nun 30 maddesi uyarınca %20 oranında vergi kesintisine tabi olacak, ancak burada öncelikli olarak ve Almanya ile yapılan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının (*) Gayrimaddi Hak Bedellerini düzenleyen 12 maddesine bakılacaktır. Söz konusu madde uyarınca, gayrimaddi hak bedelleri dolayısıyla A firmasının elde ettiği kazanç Türkiyede de vergilendirilebilecek olup, bu şekilde alınacak vergi gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 10'unu aşmayacaktır.

(*) Türkiye ile Almanya arasında yapılan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması hükmü aşağıda yer almaktadır.

Madde 12

GAYRİMADDİ HAK BEDELLERİ

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 bu şekilde alınacak vergi gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 10'unu aşmayacaktır.

3. Bu maddede kullanılan "gayrimaddi hak bedelleri" terimi, sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya satışı ile sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı karşılığında ödenen her türlü bedelleri kapsar.

4. Bir Akit Devlet mukimi olan gayrimaddi hak bedeli lehdarı bu bedelinin elde edildiği diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa sözkonusu bedelin ödendiği hak veya varlık ile bu işyeri arasında önemli bir bağ bulunmaktaysa, 1 inci ve 2 nci fıkra hükümleri uygulama dışı kalacaktır. Bu durumda 7 nci madde hükümleri uygulanacaktır.

5. Bir Akit Devletin kendisi, eyalet (laender) politik alt bölümü, mahalli idaresi veya mukimi tarafından ödenen gayrimaddi hak bedelinin, o Devlette elde edildiği kabul olunacaktır. Bununla beraber, gayrimaddi hak bedelini ödeyen kişi mukim olsun ya da olmasın, bir Akit Devlette gayrimaddi hak bedelinin ödemeye neden olan hak veya varlık ile bağlantılı bir işyerine sahip olduğunda ve bu gayrimaddi hak bedeli bu işyerinden kaynaklandığında, sözkonusu gayrimaddi hak bedelinin işyerinin veya Devlette elde edildiği kabul olunacaktır.

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

Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Açısından,

Bilgisayar programlarının yurtdışından internet (elektronik ortam üzerinden) indirilerek satın alınması halinde, hizmet ithalatı kapsamında yapılan bu ödemeler Gümrük Kanunu ve Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Hakkında yayımlanan 6 Seri No.lu Tebliği uyarınca KKDF konusuna giren eşya tanımına ve mal ithalatı tanımına uymadığından, KKDF'ye tabi olmayacağı kanaatindeyiz.

Bilgisayar Programları ile İlgili Olarak Yurtdışından Alınan Eğitim ve Danışmanlık Hizmetlerinde Vergileme

Türkiye'de mukim kişi ve kuruluşlar, yurt dışından mal ithal edebildikleri gibi hizmet de ithal edebilirler. Hizmet ithalinden maksat yurt dışında yerleşik kişi veya kuruluşun Türkiye'ye gelerek veya elemanlarını göndererek burada bir hizmet icra etmesi veya hizmet yurt dışında yapılmakla beraber, bu hizmetten Türkiye'de yararlanılmasıdır.

Yurt dışında yerleşik kişi ve kuruluşlardan hizmet alınması, hizmeti alan Türkiye'de mukim kişi ve kuruluşlara katma değer vergisi sorumluluğu ve stopaj yapma mecburiyeti getirebilmektedir.

Hizmet İthalinde KDV Sorumluluğu,

KDV Kanunu'nun 1/2 maddesi ile her türlü mal ve hizmet ithalatı katma değer vergisine tabi tutulmuş, aynı Kanun'un 6/b maddesi ile de hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması halinde işlemin Türkiye'de yapılmış kabul edileceği belirtilmiştir.

Yurt dışındaki firmalara yaptırılan Türkiye'de faydalanılan hizmetler, KDV'nin konusuna giriyorsa veya KDV'den istisna edilmemişse, bu hizmetler KDV'ye tabi olacaktır.

Katma değer vergisi kanununun 9 uncu maddesi, mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde, Maliye Bakanlığına vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisi tanımıştır.

Yurt dışından satın alınan danışmanlık ve eğitim hizmetlerinin KDV'ye tabi tutulması hizmet ithali hükümleri çerçevesinde yapılmaktadır. Buna göre, yurt dışında mukim firmalardan satın alınan

danışmanlık ve eğitim hizmetleri, hizmet niteliği taşıdığından ve bu hizmetten Türkiye'de faydalanıldığından KDV'ye tabi tutulacaktır.

Hizmeti yapanın mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasında vergi anlaşması bulunması katma değer vergisi sorumluluğunu etkilemeyecektir.

Bu bağlamda,

KDV mükellefi yurt dışındaki firma olmakla birlikte, yurt dışındaki firmanın Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmuyorsa, KDV Kanununun 9. maddesi gereğince hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından yurt dışındaki firmaya yapılan danışmanlık ve eğitim hizmet ödemeleri üzerinden KDV tevkifatı (%18) yapılarak, bağlı bulunulan vergi dairesine 2 no'lu KDV beyannamesiyle sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir. Sorumlu sıfatıyla beyan edilen söz konusu KDV, 1 no'lu KDV beyannamesinde aynı dönemde indirim konusu yapılacaktır.

Hizmet İthalinde Stopaj Sorumluluğu,

Yurt dışında mukim kişi ve kuruluşların Türkiye'deki müşterilerine hizmet sunmak suretiyle aldıkları paralar hizmetin türüne göre Türkiye'de gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulabilmektedir. Bu vergileme genellikle stopaj yoluyla olmaktadır.

Hizmeti veren yurt dışında mukim gerçek kişi ise; hizmet bedeli olarak yapılan ödeme Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesi uyarınca stopaj gerektiriyorsa, hizmeti alan bu maddede yazılı stopaj sorumlularından biri ise, bu gerçek kişinin mukimi bulunduğu ülke ile Türkiye arasında vergi anlaşması yoksa veya bu anlaşma bu stopajı önlemiyorsa söz konusu madde kapsamında stopaj yapılacaktır.

Hizmeti veren bir kurum ise; hizmet, niteliği itibariyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30 uncu maddesi kapsamında stopaja tabi ise, kurumun mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasında vergi anlaşması yoksa veya vergi anlaşması stopajı engellemiyorsa, bu madde uyarınca stopaj yapılması gerekir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasında; Kanun'un 1'inci maddesinde sayılan kurumlardan, kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, dar mükellefiyet esasında sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirileceği hükmü yer almış, üçüncü fıkrasında dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar bentler halinde sayılmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanun'un dar mükellefiyette vergi kesintisinin düzenlendiği 30'uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, serbest meslek kazançları için yapılacak ödemelerden, ikinci fıkrasında ise ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya

hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %20 oranında kesinti yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Şirketlerin, bilgisayar programları ile ilgili olarak danışmanlık veya eğitim hizmetleri karşılığında yurt dışındaki firmalara yaptığı ödemeler, serbest meslek kazancı niteliği taşıdığından 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca % 20 oranında kurumlar vergisi kesintisine tabi olacaktır.

Stopaj kapsamında değerlendirilen danışmanlık ve eğitim işleminde, yurt dışındaki firmaların mukimi olduğu ülke ile ülkemiz arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının bulunması ve bu anlaşmalarda söz konusu ödemelere ilişkin bir hükmün bulunması durumunda, öncelikle bu hükümlerin dikkate alınması gerekmektedir.

Örnekler:

Türkiye'deki A Şirketi Almanya'dan ithal ettiği bilgisayar programlarının kullanılmasına ilişkin ilgili firmadan eğitim hizmeti talep etmiştir.

1- Almanya'dan gelen 2 kişilik ekip 15 gün süreyle Türkiye'de eğitim vermişlerdir.

Bu durumda,

- Hizmet yurt içinde verildiğinden sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanması gerekmektedir.

-Serbest meslek kazancı niteliğinde olan hizmet Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30 uncu maddesi kapsamında %20 stopaja tabidir. Ancak, burada Türkiye ile Almanya arasında bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması gereği (*) 183 günü geçmeyen serbest meslek faaliyeti söz konusu olduğundan hizmet bedeli üzerinden stopaj hesaplanmayacaktır. (2 kişix15 gün=30 gün, 30 gün< 183 gün)

2- Almanya'dan gelen 2 kişilik ekip 100 gün süreyle Türkiye'de eğitim vermişlerdir.

Bu durumda,

- Hizmet yurt içinde verildiğinden sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanması gerekmektedir.

-Serbest meslek kazancı niteliğinde olan hizmet Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30 uncu maddesi kapsamında %20 stopaja tabidir. Ancak, burada Türkiye ile Almanya arasında bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması gereği (*) 183 günü geçen serbest meslek faaliyeti söz konusu olduğundan hizmet bedeli üzerinden %20 stopaj hesaplanacaktır. (2 kişix100 gün=200 gün, 183 gün< 200 gün)

Eğer, Türkiye'nin Almanya ile Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması bulunmasaydı veya bu hizmet, anlaşmada 183 gün şartı yer almayan bir ülkeden alınsaydı, stopaj sorumluluğu doğacaktır.

(*) Türkiye ile Almanya arasında yapılan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması hükmü aşağıda yer almaktadır.

Madde 14

SERBEST MESLEK FAALİYETLERİ

1. Bir Akit Devlet mukiminin serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği gelir, bu faaliyetler diğer Akit Devlette icra edilmedikçe, yalnız ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir. Eğer faaliyetler diğer Devlette icra edilirse, buradan elde edilen gelir diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. 1 inci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette icra ettiği serbest meslek faaliyetlerinden elde ettiği gelir, eğer:

a) Gelir elde eden kişi, bu diğer Devlette bir takvim yılı içinde bir veya bir kaç seferde 183 günü aşmamak üzere kalırsa ve

b) Ödeme, bu diğer Akit Devletin mukimi olmayan bir kişi tarafından veya böyle bir kişi adına yapılırsa ve

c) Ödeme, böyle bir kişinin bu diğer Devlette sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılmazsa,

yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir.

3. 1 inci ve 2 nci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Federal Almanya Cumhuriyeti teşebbüsünün serbest meslek faaliyetlerinden elde ettiği gelir, sözkonusu faaliyetler Türkiye Cumhuriyeti'nde icra edilmedikçe ve

a) Gelir elde eden kişi Türkiye Cumhuriyeti'nde bir takvim yılı içinde bir veya bir kaç seferde 183 günü aşan bir süre kalmadıkça veya

b) Ödeme, Türkiye Cumhuriyeti'nde mukim olmayan bir kişinin Türkiye Cumhuriyeti'nde sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılmadıkça,

yalnızca Federal Almanya Cumhuriyeti'nde vergilendirilebilecektir.

4. Faaliyetler, yukarıda bahsedilen şekilde ifa edildiğinde, teşebbüslerin kazançları Türkiye Cumhuriyeti'nde, 7 nci Madde hükümlerine göre vergilendirilebilir. Bu durumda Türkiye Cumhuriyeti, serbest meslek kazançlarını yukarıdaki hükümler çerçevesinde tevkifat suretiyle vergilendirebilir. Bununla beraber gelir elde eden kişi, ilgili vergilendirme döneminin sonunda net esasına göre vergilendirilmeyi tercih etme hakkına sahiptir. Akit Devletlerin yetkili makamları karşılıklı anlaşmayla bu hükümlerin uygulama şeklini belirleyebilirler.

5. "Serbest meslek faaliyetleri" terimi, özellikle bağımsız olarak yürütülen bilimsel, edebi, artistik, eğitici ve öğretici faaliyetleri, bunun yanı sıra, doktorların, avukatların, mühendislerin, mimarların, dişçilerin, muhasebecilerin bağımsız faaliyetlerini ve özel mesleki bilgi ve maharet gerektiren diğer faaliyetleri kapsamına alır.