



DAR MÜKELLEF KURUMLARDAN SAĞLANAN BİLGİSAYAR YAZILIMLARINDA VERGİ KESİNTİSİ

İdris KÖSE^(*)

ÖZ

Bilindiği üzere; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na istinaden tam mükellefiyeti haiz kurumlar gerek yurt içinde gerekse yurt dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler. Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar, dar mükellefiyeti haiz kurumlar, Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilirler. Bununla birlikte dar mükellefiyeti haiz kurumların vergilendirilmesinde belirleyici unsur elde etmiş olduğu kazançların niteliğidir.

Bu çalışmada; yurt içinde mukim firmaların, tam mükellefiyeti haiz kurumların, yurt dışından temin ettikleri bilgisayar yazılımlarının (programların) içeriğine, niteliğine, kullanılış şekline, kapsamına bakılarak ilgili kanunlar çerçevesinde değerlendirilmesine yer verilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Dar mükellefiyeti haiz kurumlar, bilgisayar yazılımları, lisans sözleşmeleri

1- GİRİŞ

Dar mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden sonra Türkiye'de elde edecekleri kazanç ve iratların tamamı tevkifata tabi olmayıp, tevkifat uygulamasının düzenlendiği 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanun'unun 30. maddesi uyarınca sadece bir kısım kazanç ve iratlar tevkifata tabi bulunmaktadır.¹ Anılan madde hükümleri doğrultusunda; dar mükellefiyeti haiz kurumların aşağıda belirtilecek olan kazanç ve iratlar üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.

Dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye'de bir iş yeri veya daimi temsilci bulunsa da bu iş yerlerinde yürüttükleri ticari faaliyetle bağlantılı olmamak suretiyle elde ettikleri;

1. GVK'nın 42.maddesine göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hak ediş ödemelerinden;

^(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

¹ Cem Tekin, Emre Kartaloğlu, "Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları" s.910.

II. Serbest meslek kazançlarından;

III. Gayrimenkul sermaye iratlarından;

IV. GVK'nın 75.maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere menkul sermaye iratlarından;

KVK'nın 30.maddesi gereğince vergi kesintisi yapılacaktır. Ayrıca, ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın, telif, imtiyaz, iktira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden de vergi kesintisi yapılacaktır.

Anılan maddenin 8. fıkrasında Bakanlar Kurulu'na; yukarıda belirtilen kazanç ve iratlara ilişkin vergi kesintisi oranlarını, gelir unsurları veya faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı belirleme yetkisi verilmektedir. Bakanlar Kurulu tarafından bu yetki 2009/14593 ve 2009/14594 sayılı kararnamele ile kullanılmış olduğundan, dar mükellefiyeti haiz kurumlara yapılan ödemelerin türüne göre tevkifat oranı değişmektedir.

2- BİLGİSAYAR YAZILIMLARININ TEVKİFAT KARŞISINDAKİ DURUMU

2.1.1- Bilgisayar Yazılımlarının Kapsamı ve Hukuki Niteliği

Yazılım (software); bir bilgisayarda donanıma hayat veren ve bilgi işlemde kullanılan programlar, yordamlar, programlama dilleri ve belgelerin tümüdür. Bir başka deyişle; değişik ve çeşitli görevler yapma amaçlı tasarlanmış elektronik araçların birbirleriyle haberleşebilmesini ve uyumunu sağlayarak görevlerini ya da kullanılabilirliklerini geliştirmeye yarayan makine komutlarıdır.²

Genel olarak yazılım (software), araştırma ve geliştirme çabalarının sonucunda ortaya çıkan fikir ve kavramların bir ürünüdür. Fikir ürünleri üzerindeki hakları belirten kavram da fikri haklar kavramıdır. Fikri hakların konularından biri olan bilgisayar yazılımları da alelade bir mal niteliğinde olmayıp bir eser niteliğindedir. Nitekim; 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'nda eser ve eser sahibinin tanımları yapılmıştır. Mezkur kanunun 1'nci maddesinin tanımlar başlıklı kısmında, eser; sahibinin hususiyetini taşıyan ve ilim ve edebiyat, musiki, güzel sanatlar veya sinema eserleri olarak sayılan her nevi fikir ve sanat mahsullerini; eser sahibi ise; eseri meydana getiren kişi şeklinde ifade edilmiştir. Bahsi geçen kanunun 2'nci maddesinin 1'nci fıkrasında ise; herhangi bir şekilde dil ve yazı ile ifade olunan eserler ve **her biçim altında ifade edilen bilgisayar programları ve bir sonraki aşamada program sonucunu doğurması koşuluyla bunların hazırlık tasarımları**, ilim ve edebiyat eserleri arasında gösterilerek bilgisayar yazılımlarının hukuki kapsamı belirtilmiştir.

Fikir ürünleri, gayri maddi mallardır ve gayri maddi mal ise, insan zekasının ürünü olan ve üzerinde cisimlendiği maddi mallardan ayrı bir varlığı ve ekonomik değeri olan mallardır.³ 1 Nolu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği'nde gayri maddi haklar özellikleri nedeniyle ticari gayri maddi haklar ve pazarlama amaçlı gayri maddi haklar olmak üzere iki grup altında değerlendirilmektedir. Buna göre; ticari gayri maddi haklar, bir malın üretiminde ya da bir hizmetin sağlanışında kullanılan patentler, know-how (teknik bilgi), dizaynlar ve modeller ile müşterilere

² TDK Bilişim Sözlüğü

³ Şafak N. Erel, "Türk Fikir ve Sanat Hukuku", 2.Bası, Ankara-1998, s.4.

transfer edilen ya da ticari faaliyetin işletiminde kullanılan (örnek bilgisayar yazılım programları gibi), ticari varlık niteliğine sahip gayri maddi haklardır. Ticari gayri maddi haklar; genellikle risk ve maliyet içeren araştırma ve geliştirme faaliyetleri sonucu elde edilirler ve bu tür hakları geliştiren taraf genellikle bu faaliyetlere ilişkin olarak katlandığı giderleri geri kazanmaya ve ürün satışları, hizmet sözleşmeleri ya da lisans anlaşmaları yoluyla bu tür faaliyetlerinden bir getiri elde etmeyi amaçlamaktadır.⁴

İnsan zekasının ürünü olan bilgisayar yazılımlarının yapılan açıklamalar ışığında gayri maddi mal olarak değerlendirilmesi gerektiği aşıkardır. Gayri maddi mal olarak bilgisayar yazılımları; eser sahibine bir takım mali ve manevi haklar sağlar. Bu hakların temel dayanağı ise gayri maddi mal olarak değerlendirilen yazılımların 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'nda ilim ve edebiyat eserleri arasında yer almasıdır. Mali ve manevi hak ayrımı; suni bir ayrım olmakla birlikte bu iki hak türü aynı hükümlere tabi değildir. Bu bağlamda mali haklar, her birisi ayrı ayrı gösterilmek şartıyla devredilebilirken, kanun, manevi hakların devrine imkan tanımamıştır. Genel olarak bilgisayar yazılımlarının temin edilmesinde yapılan sözleşmelerin mali hak kapsamında olmasından ötürü ilerleyen bölümlerde manevi hakların muhteviyatına yer verilmeyecektir.

2.1.2- Mali Haklar ve Yazılım Lisans Sözleşmeleri

5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'nun 20'nci maddesi, eser sahibine; işleme, çoğaltma,

yayma, temsil, umuma iletim ve güzel sanat eserleri bakımından satış bedellerinden pay alma gibi bir takım mali haklar sağlamıştır. Mamafih, mezkur kanunun 48'nci maddesi eser sahibine, eser üzerindeki haklarını, süre, yer ve muhteva bakımından sınırlı veya sınırsız, karşılıklı veya karşılıksız olarak devretme veya bu haklara ilişkin lisans tanıma imkanı sunmuştur.

Eser sahibi, eseri üzerindeki mali haklarını, ayrı ayrı belirtmek şartı ile bütün olarak devretme imkanına sahip olduğu gibi eser üzerindeki hakları kendinde tutarak sadece bu hakların kullanım hakkını başkasına verme imkanına da sahip bulunmaktadır. Hakkın özünün devrinde devir işlemi, hakkın özünü tutarak; kullanım hakkının devrinde ise lisans (ruhsat) söz konusudur.⁵ Bilgisayar yazılımlarının kullanım hakkının tanınmasına kanunda ruhsat denilirken, uygulamada lisans terimi tercih edilmektedir. Bilgisayar yazılımlarının kullanım hakkının devri, lisans sözleşmeleri ile yapılır. Lisans sözleşmelerinin konusu, eser üzerindeki mali hakların kullanım hakkıdır. Lisans sözleşmelerinde hakkın özünün, eser sahibinin üzerinde kalmaya devam etmesi, lisans sözleşmelerini devir sözleşmelerinden farklılaşması sonucunu doğurur. Devir sözleşmelerinde hakkın devreden malvarlığından sözleşmedeki şartlar dahilinde çıkarak devralanın malvarlığına dahil olurken; lisans sözleşmelerinde hakkın özü eser sahibinde kalmaya devam eder. Eser sahibi, lisans sözleşmeleri ile üçüncü kişilere, eseri üzerindeki mali hakların kullanılması hakkını tanımakta, karşılığında da kararlaştırılan bedeli almaya hak kazanmaktadır.

⁴Birgül Dikmen, "Gayri maddi Hakların Kiralanması Suretiyle Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Türkiye'de Elde Edilen Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi", Vergi Dünyası, Kasım 2010, Sayı:351

⁵Yunus Çelikbiz, "Lisans Sözleşmeleri", Nisan 2008, www.hukukiboyut.com

Borçlar Kanun'a göre sözleşmelerde şekil serbestisi asıldır, aksi belirtilmedikçe işlemler, şekle tabi değildir. Ancak bir hukuki işlemin kanun tarafından kamu düzeni gerekçesi ile belirli şekle tabi tutulması mümkündür. Nitekim FSEK' unun 52.maddesinde mali haklara ilişkin tasarrufi veya borçlandırıcı işlemler şekil şartına tabi kılınmıştır. Buradaki yazılılık şartı sözleşmenin sıhhatinin şartı olup aksi takdirde yazılı olmayan lisans sözleşmelerinin geçersizliğini ifade eder.

Lisans sözleşmeleri; rızai bir sözleşme olup kurucu unsuru, tarafların birbirine uygun irade beyanıdır. Lisans sözleşmeleri, lisansı alan kurum veya şahsa, mutabakat sağlanan hususlar çerçevesinde eseri kullanma hakkı sağlar. Bu haklar kapsamında lisans sözleşmeleri türleri itibariye basit lisans (basit ruhsat) ve münhasır lisans (tam ruhsat) olmak üzere ikiye ayrılır. Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'nun 56'nci maddesi doğrultusunda basit lisans; mali hak sahibinin başkalarına da aynı ruhsatı vermesine engel olmayan lisans türüdür. Kanun veya sözleşmeden aksi anlaşılmayan lisans, basit lisans sayılır ve basit lisanslar hakkında hasılat(ürün) kirasına ilişkin hükümler uygulanır. Hasılat (ürün) kirası ise; Borçlar Kanunu'nun 270 ve müteakip maddelerinde düzenlenmiştir. Hasılat kirası; kiracıya, kiralamakla ilgili kullanma hakkının yanında onun sermayelerini de toplama hakkını verir. Kiralayanın en önemli borcu, kiralamakla ilgili sözleşmenin gayesine uygun surette kullanmaya elverişli bir halde kiracıya teslim etmek ve kira süresi boyunca onu bu halde bulundurmaktır. Lisans sözleşmelerinin diğer türü olan münhasır lisans ise, verilen lisansın sadece bir kişiye tahsis edilmesi halinde söz konusu olan lisansdır. Münhasır lisanslar hakkında da intifa hakkına ilişkin hükümler uygulanır.

Tüm bu bilgiler ışığında, dar mükellefiyeti haiz kurumlardan sağlanan bilgisayar yazılımları

nın vergilendirilmesinde baz alınacak unsur; lisans sözleşmelerinin muhteviyatıdır. Taraflar arasında mutabakat sağlanan lisans sözleşmelerinin niteliği; dar mükellefiyeti haiz kurumun tevkifata tabiiyetinde önem arz edecek konuların başında gelir.

2.1.3- Yurt Dışından Sağlanan Bilgisayar Yazılımlarında Vergi Kesintisi

Yazımızın daha önceki bölümlerinde yer verildiği üzere; yazılım lisansları birden fazla yerde gayri maddi hak olarak nitelendirilmektedir. Gayri maddi haklara ilişkin yapılan lisans sözleşmeleriyle yabancı kurumlardan sağlanan gayri maddi hak alımlarının, kiralamalarının ve kullanımlarının stopaj yoluyla vergilendirilip vergilendirilemeyeceği Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'ncü maddesinde öngörülmüştür. Dar mükellefiyeti haiz kurumlar ile yapılabilecek muhtemel lisans sözleşmelerinin içeriği doğrultusunda uygulamadaki durumları aşağıdaki şekilde izah edebiliriz;

a) Dar mükellefiyeti haiz kurum; bilgisayar yazılımı üzerindeki mali haklarını lisans alan Türkiye' deki mukim kişi veya kurumlara sınırsız ve suresiz olarak devretmeyip yalnızca kullanma hakkı tanınması; lisans sözleşmesinin basit ruhsat kapsamında değerlendirilmesini gerektirir. Basit lisansla lisans veren, sadece lisans konusu hakkın kullanım hakkını lisans alana tanıdığından, hakkın özüne sahip olmaya ve dolayısıyla eser üzerindeki mali hakları başka kişilere de verme hakkını kendinde tutmaya devam ettiği için, basit lisans sözleşmesi; tasarrufi değil, borçlandırıcı bir işlemdir. Bahsi geçen yazılım lisans sözleşmelerinde alıcı kuruma herhangi bir tasarruf yetkisinin verilmemesinden ötürü alıcının bilgisayar yazılımı üzerinde mülkiyet hakkının olmadığına delalet eder. Bu nedenle yazılım lisans sözleşme-

si ilk bakışta satış sözleşmesi gibi gözükmese de, rağmen, satış sözleşmesinin kurucu unsurları, yazılım lisans sözleşmesinde bulunmamaktadır. Bu yönüyle irdelendiğinde yazılım lisans sözleşmelerinin içerik itibarıyla kira sözleşmelerinin kurucu unsurları olan; kira konusu mal ve kira konusu mal için ödenen bir ücreti ihtiva ettiğinden yazılım lisans sözleşmelerini kullandırma amacı güden kira sözleşmesi olarak nitelendirmek gerekir. Bu çerçevede, yurt dışındaki mukim kurumların mülkiyetinde olan veya bu kurumlar tarafından kiralanan gayri maddi hakların Türkiye’de mukim kimselere kullandırılması (kiralınması) mukabilinde elde edilen kazançlar; **gayrimenkul sermaye iradidir**. Yani dar mükellef kurumlar tarafından bu şekilde elde edilen gayri maddi hak bedelleri GVK’nın 70’inci maddesinde yer alan haklardan yararlanılması karşılığında (bir hakkın kullanımı karşılığında) elde edilen bir bedeldir. Dolayısıyla, herhangi bir tasarruf yetkisi vermemen sadece kullandırma gayesi güden bu tür haklara ilişkin olarak yapılan ödemeler kira ödemesi olarak değerlendirilecek ve herhangi bir aktifleştirme işlemi yapılmayacaktır.⁶ Ayrıca; dar mükellefiyeti haiz kurumun kaynak ülkeden elde etmiş olduğu gayrimenkul sermaye iradını Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30’uncu maddesi gereğince %20 oranında (2009/14593 sayılı BKK) tevkifata tabi kılmak gerekir.

b) Dar mükellefiyeti haiz kurumun eseri olan bilgisayar yazılımının üzerindeki mali haklarını Türkiye’de mukim kişi veya kurumlara sınırsız, süresiz ve lisans alana münhasır olarak devretmesi halinde gayri maddi hakkın satışının gerçekleştiği kanaatindeyiz. Lisans alan; sahip olduğu bu haklara dayanarak bilgisayar yazılımını ço-

ğaltabilir, kopyalayabilir, CD’ler halinde satışa sunabilir, hatta başkasına da devredebilir. Dolayısıyla bu haklara istinaden dar mükellefiyeti haiz kurumlara yapılan ödeme; gayri maddi hakkın kullandırılması şeklinde yorumlanmayıp, gayri maddi hak satışı şeklinde düşünülmelidir. Dar mükellefiyeti haiz kurumun gayri maddi hak satışına istinaden kaynak ülkede elde ettiği kazanç; Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30’uncu maddesinin 2’nci fıkrası gereğince özel hükme tabidir. Anılan maddeye göre; *“ticari veya zira-i kazanca 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 bu maddenin birinci fıkrasında belirtilen kişilerce %15 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.”* hükümleri caridir. Maddede belirtilen %15 oranındaki tevkifat oranı Bakanlar Kurulu tarafından 2009/14593 ve 2009/14594 sayılı kararnameler ile %20 olarak tayin edilmiştir.

Konumuzla ilgili olarak; İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 17.04.2008 tarihinde 7917 sayılı vermiş olduğu mukteza şu şekildedir;

“Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin ikinci fıkrasında, ticari veya zira-i kazanca dahil olup olmadığına bakılmaksızın dar mükellef kurumların telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi haklarının satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedellerin, nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından vergi kesintisine tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır. Söz konusu bedeller üzerinden, 2006/11447 sa-

⁶Birgül Dikmen, age, Vergi Dünyası, Kasım 2010, Sayı:351

yılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 1/1/2007 tarihinden itibaren %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.” açıklamaları yer almaktadır.

Bu itibarla grup şirketleri içinde kullanılmak üzere hazırlatılan ve şirketiniz tarafından yurt dışında mukim grup firmasından temin ve ithal edilerek maddi olmayan duran varlıklar hesabında muhasebeleştirilen programlar için yapacağınız ödemeler üzerinden gayri maddi hak bedeli olarak %20 oranında tevkifat yapmanız gerekmektedir.” denilerek yapılan izahatlar paralelinde görüş bildirilmiştir.

c) Türkiye’de mukim şahıs veya kurumlar; yurtdışında mukim şahıs veya kurumlara, piyasada bulunmayan ve kendi ihtiyaçları doğrultusunda özel olarak hazırlattıkları bilgisayar programlarında ise; vergilendirmenin kaynağı ne gayrimenkul sermaye iradı ne de gayri maddi hakkın satışı veya kiralınmasıdır. Zira; Gelir Vergisi Kanunu’nun 65. maddesi uyarınca; her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar; serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti ise aynı maddede, sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması olarak tanımlanmıştır. Bu tanımlamaya istinaden; dar mükellefiyeti haiz kurum, Türkiye’de mukim şahıs veya kurumun isteği doğrultusunda tamamen ona özgü bir biçimde bilgisayar programı hazırlaması; serbest meslek kazancı kapsamında değerlendirilecektir. Genel olarak dar mükellefiyeti haiz kurumların; sermayeden ziyade şahsi mesaiye , ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın

zın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesaplarına yapmalarının mümkün olmadığı düşünülse de; dar mükellef kurumların personellerini, Türkiye’deki mevcut şartlar altında gerçekleştirdikleri faaliyetler neticesinde elde edecekleri gelirler, Türkiye’de elde edilmiş serbest meslek kazancı olarak kurumlar vergisine tabi olacaktır.⁷ Netice itibariyle; dar mükellefiyeti haiz kurumun kaynak ülkede elde etmiş olduğu serbest meslek kazancı üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30/1-b maddesine göre vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Nitekim; Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 24.06. 2008 tarih ve 63201 sayılı muktezada da “Yurtdışında mukim firmalara, işletmede kullanmak üzere veya müşterilere/bayilere satışını yapmak üzere daha önce piyasada bulunmayan bir bilgisayar programının özel olarak hazırlatılması halinde, yurtdışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç serbest meslek kazancı niteliği taşıdığından, 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca % 20 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.” denilmek suretiyle yapılan açıklamalar teyit edilmiştir.

d) Bilişim sektöründeki birçok firma; dar mükellefiyeti haiz kurumlardan piyasada bulunan ve hazır paket programları niteliğinde olan ürünleri satın alarak; üzerinde herhangi bir değişiklik yapmadan ve/veya çoğaltmadan, toptan veya perakende olarak sattıkları bilinmektedir. Burada önemle üzerinde durulması gereken husus; satışı gerçekleşen ürünün hazır paket programı niteliğinde olmasıdır. Bu tip programlar(virüs programları gibi); programı satın alan kurum veya şahsa bilgisayar yazılımları gibi üzerine fonksi-

⁷ Cem Tekin, Emre Kartaloğlu, age, s.903

yonlar yükleyebilme, linkler oluşturabilme hatta ihtiyaçlar doğrultusunda programlar bina edilebilme gibi özellikleri sağlamaz. Hazır paket programlarının bilgisayar yazılımlarından bu yönüyle ayrışması; satışa konu olan programın ticari emtia gibi yorumlanmasında herhangi bir sakıncanın olmadığı kanaatindeyiz. Dolayısıyla bu tür işlemlere konu olan hazır paket programlarının satışını, telif hakkı satışı ya da telif hakkı kullanma yetkisinin devri gibi değil; özellikli bir malın satışı gibi düşünmeliyiz. Diğer bir deyişle; yurt dışındaki şirkete ödenen bedeller, mal bedeli hükmünde olup; dar mükellef satıcı durumundaki yabancı şirketin elde edeceği kazanç ise; yurt dışında elde edilen ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerekir.⁸ Dolayısıyla yurt dışındaki firmalardan gümrükten CD ile geçirmek veya internetten indirmek yoluyla programı ithal eden bir ticari işletmenin bu programı çoğaltmadan nihai tüketicilere satması ya da şirket amaçları doğrultusunda kullanması durumunda alım için yurt dışındaki firmaya ödediği tutar; Kurumlar Vergisi Kanun'unun 30'uncu maddesi kapsamına girmediğinden vergi kesintisi söz konusu değildir.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 24.06.2008 tarih ve 63201 sayılı muktezada;

"Şirketiniz tarafından yurtdışında mukim firmalardan piyasada bulunan hazır paket programların alınarak üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan ve/veya çoğaltılmadan nihai tüketicilere satılması ... halinde elde edilen kazanç ticari kazanç niteliğinde olup, bu nitelikteki ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmamaktadır." denilerek görüşümüz doğrultusunda bir

açıklama yapılmıştır. Fakat unutulmamalıdır ki; satışa konu olan ürün hazır paket programı niteliğinde olup üzerinde herhangi bir değişikliğin söz konusu olmadığı bir bilgisayar programıdır.

Ancak verilen bazı muktezalara bakıldığında; mukteza talebinde bulunan mükelleflerin yazılım lisans sözleşmelerinin muhteviyatına değinilmeksizin vergi idarelerinden görüş talep etmesi, vergisel anlamda ihtilafların çıkmasına sebep olmuştur. Örneğin; İstanbul Defterdarlığı Vasitasız Vergiler Gelir Müdürlüğü tarafından verilen 04.02.2003 tarihli muktezada;

"Anılan şirket yurtdışında faaliyet gösteren firmalardan bilgisayar programı ithal ederek nihai tüketicilere satmakta, bir başka deyişle alım satımla uğraşmaktadır. Söz konusu iş ticari bir faaliyet, bundan elde edilen gelir de ticari kazanç niteliğindedir. Diğer taraftan yurtdışındaki şirkete ödenen bedeller de bir ticari faaliyetin gerçekleştirilmesi için tediye edilen mal bedeli olduğundan bu dar mükellef durumundaki yabancı şirketin elde edeceği kazanç da ticari kazanç olacaktır. Bu nedenle, söz konusu şirketçe mal bedeli olarak yurtdışına transfer edilen bedeller üzerinden KVK'nın 24. maddesi (5520 sayılı KVK md. 30) uyarınca herhangi bir tevkifatın yapılmaması gerekir." denilmiştir.

Verilen mukteza irdelendiğinde; muktezaya konu olan şirketin yazılım lisanslarının alım satımını yapması, ticari faaliyetleri kapsamında olayın gerçekleşmesi olayın esas mahiyetini değiştirmeyecektir. Zira Vergi Usul Kanun'unun 3' üncü maddesine bakıldığında; *"vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır"* denilmektedir. Bu maddeye istinaden;

⁸Şenol Turut, "Bilgisayar Programlarının Hukuki Niteliği ve Vergilendirilmesi", Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009, s.58

kanaatimizce salt dağıtıcı firmanın faaliyeti söz konusu olmasından dolayı, gerçekleşen işlemin vergi dışı bırakılmaması gerekmektedir. Ayrıca; verilen muktezaya bakıldığında Türkiye’de mukim firmanın elde ettiği kazancın ticari kazanç olduğu belirtilmiştir. Ancak; Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 3’ncü maddesinde ticari kazanç unsurunun şartları sayılmakta olup anılan madde hükmüne göre dar mükellefiyeti haiz kurumun Vergi Usul Kanunu’nda yer alan iş yeri ve daimi temsilcileriyle faaliyet gösterebilme şartını taşıması gerekmektedir. Diğer bir anlatımla; elde edilen kazancın dar mükellef kurum adına ticari kazanç olarak nitelendirilebilmesi için Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yer alan koşulların sağlanması gerekmektedir. Yazımızın “a” bendinde izah edildiği üzere; dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye’de mukim dağıtıcı firmalara mülkiyet hakkını devretmeyip yalnızca kullanım hakkını ihtiva eden lisans sözleşmeleriyle elde ettiği kazançları ticari kazanç olarak değerlendirmeyip gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirmenin daha doğru bir yaklaşım olacağı düşüncesindeyiz.

Yukarıda bentler halinde izah edildiği üzere; dar mükellefiyeti haiz kurumların kaynak ülkede elde ettiği iratlar; Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30’ncü maddesi kapsamında irdelenmiş olup dar mükellefiyeti haiz kurumların tevkifata tabiyyetinde önem arz edecek hususlar ifade edilmeye çalışılmıştır. Mezkur kanuna göre vergi kesintisi yapacak olanlar; dar mükellef kurumlara kazanç ve iratları nakden veya hesaben ödeyenler veya hut tahakkuk ettirenlerdir. Hesaben ödeyen deyimi; mezkur kanunun 30’ncü maddesinin 10’ncü

fıkrasında, kesintiye tâbi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemler olarak belirtilmiştir. Diğer bir anlatımla; tevkifata tabi tutarın yabancı kurum cari hesabına alacak kaydedilmesi hesaben ödemedir. Bu nedenle, tevkifat yapılabilmesi için fiilen ödeme şart olmayıp, tevkifata tabi hasılatın yabancı kurum cari hesabına alacak kaydedilmesi kafiştir.⁹

Yapılacak vergi kesintisinde kazanç ve iratlar; gayri safi tutarlar üzerinden dikkate alınmalıdır. Başka bir anlatımla; dar mükellefiyeti haiz kurumlara yapılan net ödemeler, brüte iblağ edilerek vergi stopajı hesaplanmalıdır. Bu kapsamda; net olarak yapılan ödemelerin brüt tutarları aşağıda belirtilen formül yardımıyla hesaplanabilir;

Ödemenin Brüt Tutarı= Net Tutar/ (1- Tevkifat Oranı)

3- BİLGİSAYAR YAZILIMLARININ ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Çifte vergileme; vergiye tabi bir gelirin birden fazla ülkede vergi konusu olması, aynı gelirin hem elde edildiği ülkede hem de geliri elde edenin mukim (yerleşik) olduğu ülkede vergilendirilmesidir.¹⁰ Ülkeler bu istenilmeyen durumu ortadan kaldırmak amacıyla aralarında vergi anlaşmaları yapmaktadırlar. Türkiye’nin bugüne kadar muhtelif ülkelerle akdettiği vergi anlaşmalarının sayısı 74 olup; anlaşmaların tümünde karşılıklılık esası alınmıştır.

Anayasamızın 90’ıncı maddesinin son fıkrasına göre; “*usulüne göre yürürlüğe konulmuş mil-*

⁹Birgül Dikmen, age, Vergi Dünyası, Kasım 2010, Sayı:351

¹⁰www.gib.gov.tr, “Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergileme Esasları”

letlerarası anlaşmalar, kanun hükmündedir” denilmektedir. Bu nedenle, Türkiye Cumhuriyeti Devleti’nin taraf olduğu uluslararası vergi anlaşmalarında yer alan düzenlemeler, içerdikleri özel hükümler de göz önünde bulundurulduğunda vergi uygulama alanında öncelikle dikkate alınmalıdır. Dolayısıyla; dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye’de elde ettikleri kazançların vergilendirilmesi bakımından, dar mükellefiyeti haiz kurumun mukimi bulunduğu devlet ile Türkiye Cumhuriyeti Devleti arasında imzalanan “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması” önem arz etmektedir.

Konumuzla ilişkili olarak; dar mükellefiyeti haiz kurumların kaynak ülkede lisans sözleşmeleri dahilinde elde ettiği gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları da dikkate alınmalıdır. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının 12’nci maddesi genel olarak şöyledir;

Bir akit devlette doğan ve diğer akit devletin bir mukimine ödenen gayri maddi hak bedelleri, bu diğer devlette vergilendirilebilir. Bununla beraber, söz konusu gayri maddi hak bedelleri elde edildikleri akit devlette ve o devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak kendisine ödemedede bulunan kişi gayri maddi hak bedelinin gerçek lehdarı ise, bu şekilde alınacak vergi gayri maddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 10’unu aşmayacaktır. Maddenin devamında ise; söz konusu gayri maddi 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, alamet-i 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 elde edilen her nevi bedeli kapsadığı belirtilmiştir.

Netice itibarıyla; dar mükellefiyeti haiz kurumların kaynak ülkede gayri maddi hakkı kullandırma amacı güden yazılım lisans sözleşmeleri kapsamında elde ettiği gayri menkul sermaye iratlarından yapılacak olan vergi kesintisi; Türkiye’nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları dikkate alındığında %10’u geçemeyecektir.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının 14’üncü maddesi ise; dar mükellefiyeti haiz kurumun kaynak ülkede elde ettiği serbest meslek kazancının vergilendirilmesini ifade eder. Anılan madde hükmüne göre; *“Bir Akit Devlet mukiminin serbest meslek faaliyetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği gelir, yalnızca bu Akit Devlette vergilendirilecektir. Bununla beraber bu hizmet veya faaliyetler diğer Akit Devlette icra edilirse ve eğer:*

1. *kişi, bu diğer Akit Devlette söz konusu faaliyetleri icra etmek amacıyla sürekli kullanabileceği sabit bir yere sahip ise; veya*

2. *kişi, bu diğer Akit Devlette, söz konusu hizmet veya faaliyetleri icra etmek amacıyla, ilgili mali yıl içinde başlayan veya biten herhangi bir 12 aylık dönemde, bir veya birkaç seferde toplam 183 günü aşan bir süre kalırsa, söz konusu gelir aynı zamanda bu diğer Akit Devlette de vergilendirilebilir.”* hükmü caridir.

Buna göre; Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları kapsamında dar mükellef kurumlar tarafından serbest meslek faaliyetinin, yurtdışında icra edilmesi durumunda bu kazanç; Türkiye’de vergiye tabi tutulamayacaktır. Türkiye’de icra edilmesi durumunda ise; her anlaşmanın ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir birlikte, genel olarak bu faaliyetleri icra etmek için Türkiye’de

sürekli kullanabilecek bir yerin bulunmaması ya da Türkiye’de 183 günden az bir süre kalınması hallerinde, elde edilen kazanç üzerinden Türkiye’de vergileme yapılamayacaktır.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında bir diğer önemli husus; ödeme yapılacak kurumun o ülkenin mukimi olduğunu belgeleyecek olan mukimlik belgesinin ilgili dar mükellef tarafından ülkesinden temin edilerek ödemeyi yapacak olan kuruma ibraz edilmesidir. İlgili ülke ile aramızda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması bulunmaması, anlaşma olsa dahi hizmeti veren kurumun mukimlik belgesinin temin edilememesi veya dar mükellefiyeti haiz kurumun Türkiye’de devamlı kullanabileceği bir işyerinin bulunması ya da anlaşmada belirtilen süreden daha fazla bir süre Türkiye’de kalınması hallerinde, yaptırılan bilgisayar programı için yurtdışına ödenen hizmet bedeli üzerinden % 20 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerekecektir.¹¹

4- SONUÇ

Bu yazımızda; dar mükellefiyeti haiz kurumlardan sağlanan bilgisayar yazılımlarının (software); ilgili kanunlar çerçevesinde hukuki kapsamını irdeleyerek Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30’uncu maddesi gereği tevkifat kapsamında vergilendirilip vergilendirilemeyeceğine dair tespitler yapmaya çalıştık. Uygulamada dar mükellefiyeti haiz kurumlardan sağlanan bilgisayar yazılımlarının vergilendirilmesinde olayın gerçek mahiyetine inilmeden, dar mükellef kurumlarla Türkiye’de mukim firmaların mutabakat sağladığı lisans anlaşmalarının muhteviyatına bakılmaksızın geniş bir çerçevede yorumlamaya neden

olan muktezalar kapsamında şekillendirilmeye çalışılması, bir takım ihtilafların ortaya çıkmasına zemin hazırlamıştır.

Bizim kanaatimize göre; dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye’de mukim firmalara lisans anlaşmalarıyla yazılım üzerindeki mali haklarından yalnızca kullandırma hakkını devredip nihai tüketicilere sağlamış olduğu yazılımlardan elde ettiği kazancın ticari kazanç kapsamında değerlendirilmesi hatalı bir görüştür. Zira yazımızın ilgili bölümlerinde geniş bir şekilde açıklandığı üzere; yapılan lisans sözleşmeleriyle mülkiyet karşı tarafa geçmemekte, kullanım izin belgesi ile Türkiye’de mukim firmaya, sadece süreli veya süresiz olarak gayri maddi haktan yararlanma hakkı verilmektedir. Bu çerçevede; dar mükellefiyeti haiz kurumun kaynak ülkede elde ettiği kazanç ve iratlar; gayri maddi hak bedeli kirası olarak nitelendirilip KVK’ nın 30’uncu maddesi gereği tevkifat yapılmalıdır. Ancak yazımızın üçüncü bölümünde anlatıldığı üzere; Türkiye’nin taraf olduğu Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları çerçevesinde bu oran %10’u geçmeyecektir.

Yurtdışında mukim firmalara, işletmede kullanılmak üzere veya müşterilere/bayilere satışını yapmak üzere daha önce piyasada bulunmayan bir bilgisayar programının özel olarak hazırlanması halinde, yurtdışında mukim firma tarafından elde edilen kazancın serbest meslek kazancı olarak değerlendirilip tevkifata tabiiyetinde herhangi bir görüş ayrılığı yoktur. Ancak unutulmalıdır ki; Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları kapsamında dar mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından serbest meslek faaliyetinin, yurtdi-

¹¹Fatih Köprü, “ Yurtdışından Alınan Bilgisayar Programlarında Kurumlar Vergisi Kesintisi”, www.vergidegundem.com.tr

şında icra edilmesi durumunda bu kazanç; Türkiye’de vergiye tabi tutulamayacaktır. Dar mükellefiyeti haiz kurumun Türkiye’de devamlı kullanabileceği bir işyerinin bulunması yada anlaşmada belirtilen süreden daha fazla bir süre Türkiye’de kalınması hallerinde, yaptırılan bilgisayar programı için yurtdışına ödenen hizmet bedeli üzerinden % 20 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerekecektir.

KAYNAKÇA

- EREL, Şafak; “Türk Fikir ve Sanat Hukuku”, 2.Bası, Ankara, 1998
- BAYAR, İbrahim N.; “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi, Türkiye-İngiltere Anlaşması”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006
- TEKİN, Cem; KARTALOĞLU, Emre; “Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları”, 2.Baskı, 2010
- TURUT, Şenol; “Bilgisayar Programlarının Hukuki Niteliği ve Vergilendirilmesi”, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009
- BELGE, Gökhan; “Dar Mükellef Kurumlardan Satın Alınan Bilgisayar Yazılım Lisanslarında Kurumlar Vergisi Kesintisi”, Vergi Dünyası Dergisi, Ekim 2009, Sayı:338
- ÇELİKBİZ, Yunus; “Lisans Sözleşmeleri”, Nisan 2008, www.hukukiboyut.com
- DİKMEN, Birgül; “Gayri maddi Hakların Kiralanması Suretiyle Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Türkiye’de Elde Edilen Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi”, Vergi Dünyası, Kasım 2010, Sayı:351
- KÖPRÜ, Fatih; “Yurtdışından Alınan Bilgisayar Programlarında Kurumlar Vergisi Kesintisi”, www.vergidegündem.com.tr
- ORGAN, İbrahim; AKMAZ, Kemal; “Dar Mükellef Kurumlarda Elde Etme ve Tevkifat Uy-

gulaması”, Yaklaşım Dergisi, Şubat 2011, Sayı:218

- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5546 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu
- 818 sayılı Borçlar Kanunu
- 1 nolu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği
- <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1055>
- <http://tr.wikipedia.org/wiki/Yaz%C4%B1l%C4%B1m>
- www.ivdb.gov.tr