

Yurt dışı firmalardan alınan yazılım hizmet ödemelerinde tevkifat durumu

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	76464994-130-211836
Tarih	31.08.2022

T.C.

HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI

Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı

(Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü)

Sayı : 76464994-130[KDV.2020.368]-211836

31.08.2022

Konu : Yurt dışı firmalardan alınan yazılım hizmet ödemelerinde tevkifat durumu

İlgi : ... evrak kayıt tarihli ve ... evrak kayıt numaralı özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, bilişim teknolojisi ve yazılım faaliyetinden dolayı kayıtlı mükellef olduğunuz, Almanya mukimi bir şirkete yazılım hizmeti vereceğiniz, yazılım hizmeti konusunda Rusya mukimi gerçek kişi şahıs işletmesinden fatura karşılığı yazılım hizmeti alacağınız, Rusya mukimi firmanın işletme yazılım desteğini direkt Almanya'da bulunan sunucuya bağlanarak gerçekleştireceği ve vereceği bu yazılım hizmetinden Türkiye'de yararlanılmayacağı belirtilerek, Rusya mukimi firmaya yazılım hizmeti karşılığı yapacağınız ödemelerde gelir vergisi ve katma değer vergisi (KDV) tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

I-GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Mükellefler" başlıklı 3 üncü maddesinde, Türkiye'de yerleşmiş olan gerçek kişilerin Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirileceği hüküm altına alınmış olup, "Türkiye'de Yerleşme" başlıklı 4 üncü maddesinde;

"Aşağıda yazılı kimseler Türkiye'de yerleşmiş sayılır:

İkametgahı Türkiye'de bulunanlar (İkametgah, Kanunu Medenin 19'uncu ve müteakip maddelerinde yazılı olan yerlerdir);

Bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez.)" hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun 6 ncı maddesinde, Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Anılan Kanunun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının; (4) numaralı bendinde, dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından, serbest meslek kazançlarında, serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi, (7) numaralı bendinde, diğer kazanç ve iratlarda, bu kazanç veya iratları

doğuran işin veya muamelenin Türkiye'de ifa edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi durumunda kazanç ve iradın Türkiye'de elde edildiği kabul edilmektedir. Aynı maddenin ikinci fıkrasında da, değerlendirmeden maksatın, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılması olduğu hükme bağlanmıştır.

193 sayılı Kanunun 65 inci maddesinde, serbest meslek faaliyetlerinden doğan kazançların serbest meslek kazancı olduğu, serbest meslek faaliyetinin, 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 olduğu hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun; 80 inci maddesinde, gelire giren diğer kazanç ve iratların, değer artış kazançları ve arızî kazançlar olduğu, mükerrer 80 inci maddesinde, maddede yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artışı kazançları olduğu belirtilmiştir.

Anılan Kanunun 94 üncü maddenin birinci fıkrasında tevkifat yapmakla yükümlü olanlar sayılmış olup, aynı fıkranın; (2) numaralı bendinde, yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden, (4) numaralı bendinde, dar mükellefiyete tabi olanlara, telif ve patent haklarının satışı dolayısıyla yapılan ödemelerden, tevkifat yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Bu hükümlere göre, Rusya mukimi gerçek kişiye yapılacak ödemeler üzerinden;

- Alınan yazılım hizmetinin serbest meslek faaliyeti kapsamında bir hizmet olması halinde, 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (2/b) bendi uyarınca,

-Telif hakkına konu bir yazılım alınması halinde ise 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendi uyarınca,

gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

II-VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

-215 inci maddesinde, "1. Bu Kanuna göre tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulması zorunludur. Ancak, Türkçe kayıtlar bulunmak kaydıyla defterlerde başka dilden kayıt da yapılabilir. Bu kayıtlar vergi matrahını değiştirmeyecek şekilde tasdik ettirilecek diğer defterlere de yapılabilir.

a) Kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılır. Belgeler, Türk parası karşılığı gösterilmek şartıyla, yabancı para birimine göre de düzenlenebilir. Şu kadar ki yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenen belgelerde Türk parası karşılığı gösterilme şartı aranmaz.

...",

- 227 nci maddesinin birinci fıkrasında, "Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir.",

- 229 uncu maddesinde, "Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.",

- (231/5) maddesinde, "Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Hazine ve Maliye Bakanlığı; mal veya hizmetin nev'i, miktarı, fiyatı, tutarı, satışın yapılma şekli, faaliyet konusu, sektör veya mükellefiyet türünü ayrı ayrı veya birlikte dikkate alarak, bu süreyi indirmeye ya da faturanın malın teslim edildiği veya hizmetin yapıldığı anda düzenlenmesi zorunluluğu getirmeye yetkilidir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.",

- 280 inci maddesinde, "*Yabancı paralar borsa rayici ile değ erlenir. Borsa rayicinin takarr r nde muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır. Yabancı paranın borsada rayici yoksa, değ erlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur.*"

hükümleri yer almaktadır.

Bunun yanı sıra, 253 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin "Yurt Dışında Faaliyette Bulunan Mükelleflere Yaptırılan İş ve Hizmetler Karşılığında Alınan Bedellerle İlgili İşlemler" başlıklı bölümünde, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlara yaptırılan iş veya hizmetler karşılığında ödemede bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlardan aldıkları muteber belgeleri gider olarak defterlerine kaydedebildikleri, yurt dışındaki kişi veya firmalardan alınan bu belgelerin defter kayıtlarında gider olarak gösterilmesi sırasında belgelerde yazılı bedellerin, belgelerin düzenlendiği günde Merkez Bankasınca belirlenen döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevirerek kayıtlarda gösterileceği, ancak inceleme sırasında inceleme elemanınca lüzum görülmesi halinde, mükelleflerin bu belgeleri tercüme ettirmek zorunda oldukları belirtilmiştir.

Ayrıca, 516 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, "*130 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 217 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtildiği üzere değ erleme günü itibariyle Bakanlığımızca kur ilan edilmediği durumlarda T.C. Merkez Bankasınca ilan edilen kurların esas alınması gerekmektedir. Bu şekilde yapılacak değ erlemelerde efektif cinsinden yabancı paralar için efektif alış kurunun (bulunmaması halinde döviz alış kurunun), döviz cinsinden yabancı paralar içinse döviz alış kurunun uygulanacağı tabiidir.*" açıklaması bulunmaktadır.

Bu bağlamda, yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenen faturalarda Türk Lirası karşılığı gösterilme zorunluluğu bulunmamakta olup, söz konusu faturaların, sadece döviz cinsinden/yabancı para cinsinden tutara yer verilmek suretiyle d zenlenebilmesinin yanı sıra, döviz cinsinden işlem bedeli ile birlikte Türk Lirası karşılığı gösterilmek suretiyle de düzenlenebilmesi mümkün bulunmaktadır.

Söz konusu faturaların, sadece döviz cinsinden tutara yer verilmek suretiyle düzenlenmesi halinde, faturanın düzenlendiği tarihte Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) tarafından ilan edilen döviz alış kurunun esas alınması suretiyle belirlenecek Türk Lirası karşılığının kayıtlara intikal ettirilmesi; Türk Lirası karşılığı da gösterilmek suretiyle düzenlenecek faturalarda faturanın düzenlendiği tarihte TCMB

tarafından ilan edilen döviz alış kuru dikkate alınarak belirlenecek tutarın, işlem bedelinin Türk Lirası karşılığı olarak faturada yer verilmesi ve bu tutar üzerinden faturanın kayıtlara intikal ettirilmesi gerekmektedir. Bunun yanı sıra, söz konusu işlem bedelinin faturanın düzenlenmesinden sonra ödenmesi halinde, bahse konu alacak tutarının gerek değerlendirme günü itibarıyla gerekse de tahsil tarihinde 213 sayılı Kanun hükümlerine uygun olarak yabancı para değerlemesine tabi tutulması ve oluşan kur farklarının kayıtlara intikal ettirilmesi gerektiği tabii olup, söz konusu durumlarda oluşan kur farkı için yurt dışındaki müşteri adına her hangi bir belge düzenleme zorunluluğu bulunmamaktadır.

Bu itibarla,

-Taraflınızca Almanya mukimi firmaya verilen yazılım hizmeti için, hizmetin tamamlanmasından itibaren yedi gün içerisinde müşteri (Almanya mukimi firma) adına yukarıda belirtilen çerçevede fatura düzenlenmesi ve kayıtlara intikal ettirilmesi,

-Rusya mukimi şahıs işletmesince tarafınıza verilecek olan yazılım desteği hizmetinin, Vergi Usul Kanununun 229 ve müteakip maddelerinde belirtilen fatura veya fatura yerine geçen belge veya ilgili ülke mevzuatına göre muteber bir belge ile tevsik edilmesi

gerekmektedir.

III-KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

-1/1 inci maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,

-6/b maddesinde, işlemlerin Türkiye'de yapılmasının, hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği,

-9/1 inci maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığının vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği,

-11/1-a maddesinde, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin KDV'den istisna olduğu,

-12/2 nci maddesinde, bir hizmetin hizmet ihracı kapsamında değerlendirilebilmesi için hizmetin yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması ve hizmetten yurt dışında faydalanması gerektiği

hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin "İstisnanın Kapsamı" başlıklı (II/A-2.1.) bölümünde;

"3065 sayılı Kanunun (11/1-a) maddesi kapsamında bir hizmetin KDV'den istisna olabilmesi için, aynı Kanunun (12/2) nci maddesine göre;

- Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapılması,

- Hizmetten yurtdışında faydalanılması,

gerekir.

Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapıldığı, yurtdışındaki müşteri adına düzenlenen fatura ve benzeri belge ile tevsik edilir.

Hizmetten yurtdışında faydalanılmasından kasıt, Türkiye'de yurtdışındaki müşteri için yapılan hizmetin, müşterinin yurtdışındaki iş, işlem ve faaliyetleri ile ilgili olması; Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisi bulunmamasıdır."

açıklamaları yer almaktadır.

Aynı Tebliğin "I/C-2.1.2.1. İkametgâhı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler" bölümünün "2.1.2.1.1. Genel Olarak" başlıklı alt bölümünde ise;

"3065 sayılı Kanunun 1 inci maddesine göre bir hizmetin KDV'nin konusuna girebilmesi için Türkiye'de ifa edilmesi gerekmektedir. Aynı Kanunun (6/b) maddesinde ise Türkiye'de yapılan veya faydalanılan hizmetlerin Türkiye'de ifa edilmiş sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların Türkiye'de yaptığı hizmetler ile bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye'de faydalanılan hizmetler KDV'ye tabi olacaktır.

Bu gibi hizmet ifalarında mükellef, esas olarak hizmeti ifa eden olmakla birlikte, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığından, KDV'nin tamamı, hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

Hizmetin vergiden müstesna olması ve hizmetin yurt dışında yapılıp hizmetten yurt dışında faydalanılması halinde, mükellef veya sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmeyecektir.

KDV'nin sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi için hizmetten Türkiye'de faydalanan muhatapın KDV mükellefi olması şart değildir. KDV mükellefiyeti bulunmayanlar da söz konusu hizmetler nedeniyle KDV tevkifatı yaparak 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmek ve ödemek zorundadır."

ifadelerine yer verilmiştir.

Buna göre, tarafınızca Türkiye'de hazırlanarak Almanya mukimi şirkete verilecek yazılım hizmetinin, Rusya'da mukim gerçek kişiden alınacak yazılım desteği olmadan tamamlanması mümkün olmadığından, Rusya'da mukim gerçek kişiden alınan ve Türkiye'de faydalanılan yazılım desteği KDV'ye tabi olup, söz konusu yazılım desteği için ödenecek tutarlar üzerinden hesaplanan KDV'nin sorumlu sıfatıyla tarafınızca 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Bu şekilde beyan edilen verginin aynı döneme ilişkin 1 No.lu KDV Beyannamesi ile indirim konusu yapılması mümkündür.

Öte yandan, Almanya mukimi şirkete verilecek yazılım hizmeti, Tebliğde belirtilen hizmet ihracına ilişkin şartları sağlaması halinde KDV Kanununun 11/1-a maddesine göre hizmet ihracatı kapsamında değerlendirilecek olup, istisna kapsamına giren bu işlem nedeniyle yüklenilen vergilerin iadesinin talep edilebileceği tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

İmza

(*) 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.