

Bilgisayar oyunları için lokalizasyon, tercüme, uyarlama faaliyetinin gelir vergisi ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına göre durumu

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	84098128-120.04[65-2013-4]-207
Tarih	16.04.2014

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İZMİR VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

MÜKELLEF HİZMETLERİ GELİR VERGİLERİ GRUP MÜDÜRLÜĞÜ

Sayı : 84098128-120.04[65-2013-4]-207 16/04/2014

Konu : Serbest Meslek Kazancı

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve ekinde yer alan dilekçenizde, çevrimiçi oynatılan bilgisayar oyunları için yerelleştirme (lokalizasyon) hizmeti sunduğunuz, yaptığınız işin 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu kapsamında eser sayıldığı, aslen Alman vatandaşı olmanıza rağmen T.C. uyruklu olduğunuz için üzerinde T.C. kimlik numarası bulunan Mavi Kart sahibi olduğunuzu, 04.04.2013 tarihinde ikametgahınızı Almanya'dan Türkiye'ye taşıdığınızı, müşteriniz olan Almanya mukimi firmanın şahsınızdan üzerinde vergi numarası bulunan fatura istediğini belirterek, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması çerçevesinde vergilendirmenin nasıl olacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde, "Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır.

Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dahildir.

Yukarıda yazılı kazançların arızî olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez.

Serbest meslek kazançları istisnasının, bu Kanunun 94 üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur."

hükmüne yer verilmiştir.

37 nci maddesinde ise, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiştir.

Ticari faaliyet, bir tür emek-sermaye organizasyonuna dayanmakta olup, kazanç sağlama niyet ve kastının bulunup bulunmaması böyle bir organizasyon tarafından icra edilen faaliyetin "ticari faaliyet" olma niteliğine etki etmemektedir.

Ancak, bir faaliyetin "ticari faaliyet" sayılabilmesi için kazanç sağlama niyet ve kastı gerekmemekle birlikte, faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurları ile birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

61 inci maddesinde, "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez." hükmü yer almıştır.

Aynı Kanunun 65 inci maddesinde, "Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.

Serbest meslek faaliyeti; 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 yapılmasıdır..." hükmü yer almıştır.

Buna göre, serbest meslek faaliyetinin ana unsuru, faaliyetin sermayeden ziyade şahsi çalışmaya, bilimsel veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması ve bu faaliyetin müstakil bir organizasyon içinde bir işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.

Anılan Kanunun "Vergi tevkifatı" başlıklı 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında nakden veya hesaben yaptıkları ödemelerden istihkak sahiplerinin gelir vergisine mahsuben tevkifat yapacak olanlar sayılmış olup, 2 numaralı bent uyarınca yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden % 17 oranında, gelir vergisi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre; bilgisayar oyunları için lokalizasyon, tercüme, uyarlama faaliyetiniz, Almanya'daki firmanın doğrudan bir kontrol ve müeyyidesi olmaksızın ve bir hizmet akdi ile bağlı bulunmaksızın, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabınıza yapmanız ve faaliyetinizin ticari mahiyette olmaması halinde, anılan Kanunun 65 inci maddesi uyarınca serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilecektir.

Dolayısıyla, söz konusu firmanın Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılanlar arasında yer almaması ve adınıza yapacağı ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapmasının mümkün bulunmaması nedeniyle, elde ettiğiniz kazancın tamamının yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede, söz konusu çalışmalarınız Kültür ve Turizm Bakanlığı Telif Hakları Genel Müdürlüğünün 10.05.2013 tarihli ve 91657 sayılı yazısı ile 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu çerçevesinde güzel sanat eseri olarak değerlendirilmiş olmakla birlikte, söz konusu işin Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde yer alan eser gruplarından hiç birinin kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından, bu işler nedeniyle söz konusu maddede yer alan istisnadan faydalanılması mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, bu faaliyetten elde ettiğiniz serbest meslek kazancınızın gerçek usulde vergilendirilmesi ve yıllık gelir vergisi beyannamesi ile tarafınızca beyan edilmesi gerekmektedir.

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI YÖNÜNDEN

Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması'nın "Serbest Meslek Faaliyetleri" başlıklı 14 üncü maddesinde;

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

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

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

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

2. "Serbest meslek faaliyetleri" terimi, doktorların, avukatların, mühendislerin, mimarların, dişçilerin ve muhasebecilerin bağımsız faaliyetlerinin yanı sıra, özellikle bağımsız olarak yürütölen bilimsel, edebi, artistik, eğitici veya öğretilici faaliyetleri kapsamına alır."

hükmü yer almaktadır.

Buna göre, Türkiye mukimi olarak Almanya mukimi bir firmaya lokalizasyon, tercüme ve uyarlama hizmetlerinizin; anılan Anlaşmanın 14 üncü maddesi kapsamında, serbest meslek faaliyeti olarak değeriendirilmesi ve anılan maddenin (1/a) ve (1/b) bentlerinde yer alan koşulların birlikte Almanya'da değerileşmediği durumda, bahse konu hizmetlerden elde ettiğiniz gelirlerin Türkiye'de iç mevzuatımız çerçevesinde vergilendirilmesi gerekmektedir.

Ancak, söz konusu faaliyetler, Almanya'da yer alan bir sabit yer vasıtasıyla yürütölürse veya Almanya'da icra edilen hizmetlerin 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde, bir veya birkaç seferde toplam 183 günü aşarsa, Almanya'nın da bu gelirleri kendi iç mevzuatı kapsamında vergileme hakkı bulunmaktadır.

Anlaşmanın 14 üncü maddesi kapsamında Almanya'da vergi ödenmesi durumunda ödenen bu vergi Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önleneesi" ne ilişkin 22 nci maddesinin 1 inci fıkrası kapsamında Türkiye'de toplam kazançlar üzerinden ödenecek vergilerden mahsup edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, Türkiye'de yerleşik kişilerin Almanya'da elde ettiği yurt dışı kaynaklı gelirlerin Anlaşma çerçevesinde vergilendirilebilmesi için, söz konusu kişilerin Türk yetkili makamlarından (Gelir İdaresi Başkanlığı) alacakları ve Türkiye'de mukim olduklarını gösteren belgeyi Alman yetkili makamlarına ibraz etmeleri gerekmektedir. Anılan belgenin ibraz edilmemesi durumunda, Anlaşmaya göre değil, Alman iç mevzuatı çerçevesinde vergileme yapılacağı tabidir.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

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

4/1 inci maddesinde, hizmetin teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu, bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği,

6/b maddesinde, hizmet ifalarında işlemin Türkiye'de yapılmasının, hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği,

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

12/2 nci maddesinde, bir hizmetin yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için, hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapılmış olması ve hizmetten yurtdışında faydalanılması gerektiği, hüküm altına alınmıştır.

Hizmet ihracı ile ilgili açıklamalar 17, 26, 30 ve 113 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile 60 Seri No.lu KDV Sirkülerinin 3.1.1. bölümünde yapılmıştır.

26 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (K) bölümüne göre, hizmet ihracatında katma değer vergisi istisnası uygulanabilmesi için;

- Hizmetin Türkiye'de yurt dışındaki bir müşteri için yapılması,
- Fatura ve benzeri belgelerin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmiş olması,
- Hizmet bedelinin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesi,
- Hizmetten yurt dışında yararlanılmış olması,

şartlarının birlikte gerçekleşmiş olması zorunludur.

Ayrıca, 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin "Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesinde Yapılan Teslim ve Hizmetler" başlıklı (2.2.) numaralı bölümünde;

"... ..

Serbest meslek faaliyetlerini mutad ve sürekli olarak yapanların prensip olarak, KDV mükellefiyeti tesis ettirmeleri gerekmektedir. Ancak, Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamına giren teslim ve hizmetleri münhasıran aynı Kanunun 94 üncü maddesinde belirtilen kişi, kurum ve kuruluşlara

yapanların hesaplayacağı KDV'nin bu kişi veya kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Serbest meslek erbabının bu uygulamadan faydalanabilmesi için KDV mükellefiyetinin sadece Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamına giren işlemlerden ibaret olması ve işlemlerinin tamamının aynı Kanunun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlara yapılması gerekmektedir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, bilgisayar oyunları için lokalizasyon, tercüme, uyarlama faaliyetini mutad meslek halinde ifa etmeniz nedeniyle söz konusu hizmetlerin KDV Kanununun 1/1 inci maddesine göre katma değer vergisine tabi olması gerekmektedir.

Öte yandan, söz konusu hizmetleri yurt dışındaki müşterilere vermeniz ve yukarıda belirtilen diğer şartların mevcut olması halinde ise bu hizmetlerin KDV Kanununun 11/1-a ve 12/2 nci maddelerine göre hizmet ihracı kapsamında katma değer vergisinden istisna olacağı tabiidir.

Ancak, internet ortamında verilen hizmetten yurtdışındaki müşterilerin Türkiye'de yararlanmaları halinde vermiş olduğunuz bu hizmet genel hükümler çerçevesinde KDV 'ye tabi olacaktır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026