

Yurt dışı mukimi kurumlara verilen yazılım hizmeti karşılığında elde edilen kazancın vergilendirilmesi

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	62030549-125[10-2018/552]-1037657
Tarih	15.09.2022

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Gelir Ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 62030549-125[10-2018/552]-1037657

15.09.2022

Konu : Yurt dışı mukimi kurumlara verilen yazılım hizmeti karşılığında elde edilen kazancın vergilendirilmesi

İlgi

:

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, her türlü bilgisayar yazılımının üretimi ve geliştirilmesi konusunda faaliyette bulunduğunuz, Şirketiniz tarafından ABD mukimi şirkete verilen yazılım hizmeti karşılığında kesilen faturanın TL olarak döviz karşılığı da belirtilmek suretiyle düzenleneceği, düzenlenen bu faturanın karşılığının yurt dışı mukimi şirket tarafından ödeme alan aracı kuruma gönderileceği ve bu kurumun %3 komisyon bedelini tahsil ettikten sonra geri kalan tutarı Şirketiniz hesabına göndereceği belirtilerek,

- Bu şekilde düzenlenen ve ödemesi alınan faturanın Vergi Usul Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu hükümlerine uygun olup olmadığı,

- Yurt dışına düzenlenecek hizmet ihracatı faturası için KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı,

- Yurt dışına düzenlenecek yazılım hizmet ihracatı dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi uyarınca istisna hükmünden yararlanıp yararlanmayacağı,

- İstisna kapsamındaki faaliyetlerle istisna kapsamı dışındaki faaliyetlerin bir arada yapılması ve istisna kapsamındaki maliyet ve gider kalemlerinin ayrı hesaplarda izlenememesi nedeniyle istisna kazanç tutarının, cari yılda oluşan bütün maliyet ve gider kalemlerinin indirim kapsamındaki faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan hasılatın toplam hasılatı oranlanması yöntemi ile belirlenip istisna kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen hasılatın bu faaliyetler nedeniyle yapılan giderler ve maliyetler düşülmek suretiyle tespit edilip edilemeyeceği ile istisna tutarının kazanç bulunmaması halinde de indirim konusu yapıp yapılmayacağı hususunda bilgi talep edildiği,

anlaşılmakta olup konu hakkında Başkanlığımız görüşleri aşağıda açıklanmıştır.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN;

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının

tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm uyarınca tespit edilecek kurum kazancından Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde yer alan giderler indirilebilecektir.

Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği hükmüne yer verilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinde,

"(1) Kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır:

...

ğ) Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'si.

Bu indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır.

..." hükmüne yer verilmiştir.

Konu ile ilgili açıklamalara 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin "10.5. Türkiye'den yurt dışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetler" başlıklı bölümünde yer verilmiş olup "10.5.2. İndirimden faydalanma şartları" ana başlığı altında yer alan alt başlıklı bölümlerde de indirimden faydalanmanın şartları açıklanmıştır. Anılan Tebliğin;

- "10.5.3.1. İndirim tutarının tespiti" başlıklı bölümünde, *"İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen hasılatın bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın %50'si, kurumlar vergisi beyannamesinin "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde gösterilmek suretiyle indirim konusu yapılabilecektir. Diğer indirim ve istisnalar ile geçmiş yıl zararları nedeniyle indirim konusu yapılamayan tutar izleyen dönemlere devredilemeyecektir. Faaliyet sonucunun zararlı olması halinde ise indirim söz konusu olmayacaktır."*,

- "10.5.3.2. Kazançların kayıtlarda izlenmesi" başlıklı bölümünde, *"Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi, ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim, eğitim ve sağlık hizmetleri ile ilgili olarak indirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen kazancın, kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, hasılat, maliyet ve gider unsurlarının; ayrı ayrı izlenmesi, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir."*

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde, indirim uygulanacak kazançla ilişkin hasılat, gider ve maliyet unsurlarının ayrı olarak tespit edilmesi esastır.

Gider ve maliyet unsurlarının ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespitinin mümkün olmadığı hallerde ise müşterek genel giderler, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan hasılatın toplam hasılatı oranı esas alınarak dağıtılacaktır.

...",

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Şirketiniz tarafından ABD mukimi şirkete verilen yazılım hizmeti karşılığında elde edilen ve yukarıda belirtildiği şekilde tespit edilen kazancın %50'sinin, yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalardaki şartların sağlanması kaydıyla, Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurum kazancından indirim konusu yapılması mümkün bulunmakta olup faaliyet sonucunun zararlar sonuçlanması halinde ise indirimin söz konusu olmayacağı tabiidir.

Diğer taraftan, istisna kazancın hesaplanmasında, ödeme alan aracı kuruma yapılan komisyon ödemelerinin Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi gereğince gider olarak indirim konusu yapılabilmesi mümkün bulunmaktadır.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN;

3065 sayılı KDV Kanununun;

- 1/1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde 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,

- 11/1-a maddesinde, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin KDV'den istisna olduğu,

- 12/2 nci maddesinde, bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için, hizmetin yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması ve hizmetten yurt dışında faydalanılması gerektiği,

hükme bağlanmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin "II/A-2. Hizmet İhracı" başlıklı bölümünde,

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

-Hizmetin yurt dışındaki bir müşteri için yapılması,

-Hizmetten yurt dışında faydalanılması gerekir.

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

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

Yurtdışındaki firmaların, Türkiye'ye gönderecekleri mal ve hizmetler Türkiye'de tüketildiğinden, bu firmalara söz konusu mal ve hizmetler için Türkiye'de verilen danışmanlık, aracılık, gözetim, müşteri bulma, piyasa araştırması vb. hizmetler, hizmet ihracı istisnası kapsamında değerlendirilmez ve KDV'ye tabidir. Bu durumda faydalanma kriterinin tespitinde, yapılan hizmetin ithal edilen mal ile doğrudan ilişkili olması gerekir..."

"II/A-2.2. İstisnanın Tevsiki ve Beyanı" başlıklı bölümünde ise;

"Hizmet ihracına ilişkin istisna, yurtdışındaki müşteriye düzenlenen hizmet faturası ile tevsik edilir. Hizmet faturalarının firma yetkililerince onaylı fotokopileri veya dökümlerini gösteren liste verilir. Bu

belgelerin istisnanın beyan edildiği dönemde beyanname verme süresi içinde bir dilekçe ekinde ibrazı gerekir. İstisnanın beyanı için, hizmete ait ödeme belgesinin (dövizin Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden bir belge, banka dekontu vb.) temin edilmiş olması zorunlu değildir.

...

Bu şekilde beyan edilen işlemlerle ilgili yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin iadesi, hizmet bedeli döviz olarak Türkiye'ye gelmeden yerine getirilmez."

açıklamaları yer almaktadır.

Buna göre, yurt dışında mukim müşterilere verilen yazılım hizmetinden yurt dışında faydalanılması ve yukarıda sayılan diğer şartların da birlikte gerçekleşmesi halinde söz konusu hizmetin hizmet ihracı kapsamında KDV'den istisna tutulması mümkün bulunmaktadır.

Ancak, hizmet ihracına ilişkin istisnanın beyanı için hizmete ait ödeme belgesinin (dövizin Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden bir belge, banka dekontu vb.) temin edilmiş olması zorunlu olmamakla birlikte, bu şekilde beyan edilen işlemlerle ilgili yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin iadesinin hizmet bedeli döviz olarak Türkiye'ye gelmeden yerine getirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Ayrıca, Şirketiniz tarafından yurt dışında mukim müşterilere verilen yazılım hizmetinden, yurt dışındaki müşterilerin Türkiye'de yararlanmaları halinde verilen hizmet genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olacaktır.

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.

2.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 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde, "Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.",

- 232 nci maddesinde, "Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:

1. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;

2. Serbest meslek erbabına;

3. Kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara;

4. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;

5. Vergiden muaf esnafa.

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

..."

hükümlerine yer verilmiştir.

Bu bağlamda, Şirketiniz tarafından ABD mukimi firmaya verilen yazılım hizmetlerine ait faturaların en geç hizmetin verilmesinden itibaren yedi gün içinde düzenlenmesi gerekmekte olup, söz konusu faturaların hizmet bedeli olarak sadece döviz cinsinden/yabancı para cinsinden tutara yer verilmek suretiyle düzenlenebilmesinin yanı sıra, döviz cinsinden hizmet bedeli ile birlikte Türk Lirası karşılığı gösterilmek suretiyle de düzenlenebilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

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