

Serbest Bölgedeki Arge faaliyetinin Kurumlar Vergisi ve KDV Kanunu karşısındaki durumu

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	62030549-KVK 6-1062
Tarih	19.07.2013

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 62030549-KVK 6-1062

19/07/2013

Konu : Serbest Bölgedeki ARGE faaliyetinin Kurumlar Vergisi ve KDV Kanunu karşısındaki durumu

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numarasında kayıtlı mükellefi olarak, kanuni merkezi Türkiye'de bulunan Şirketinizin Tübitak-Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesinde Şubesinin bulunduğunu ve esasen iştirak konunuzun gereken bazı yazılımları da yurt dışından temin ederek Ar-Ge ve bilgisayar yazılım ürünlerini üretmek ve geliştirmek suretiyle Türkiye'nin diğer yerlerinin yanında yurt dışındaki müşterilere de satılması olduğu belirtilerek;

1) Vergi uygulamaları yönünden 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununa göre kurulmuş serbest bölgelerin yurt dışı sayılıp sayılmayacağı,

2) Serbest bölgedeki şubenizden serbest bölge niteliğinde olmayan Türkiye'nin diğer yerlerine yapılan yazılım satışlarının, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun konusuna girip girmediği, KDV nin konusuna girmesi halinde KDV Kanununun 17/4-ı maddesinde yer alan istisnadan yararlanıp

yararlanamayacağı,

3) Serbest bölge şubeniz tarafından yurt dışından satın alınan yazılımlar için sorumlu sıfatıyla KDV ve kurumlar vergisi tevkifatı yapma yükümlülüğünüzün olup olmadığı,

hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmiştir.

Serbest Bölgeler Kanununun 5810 sayılı Kanunla değişik 6 ncı maddesinde, serbest bölgeler; Türkiye Gümrük Bölgesinin parçası olmakla beraber, serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerler olarak tanımlanmış ve bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun 8 inci maddesinde de serbest bölge ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaretin, dış ticaret rejimine tabi olduğu, serbest bölge ile diğer ülkeler ve serbest bölgeler arasında dış ticaret rejimi uygulanmayacağı hükme bağlanmıştır.

Serbest bölgeler, gümrük bölgesi dışında sayılmakla birlikte, fiilen Türkiye sınırları içinde bulunan, yabancı ülke niteliği taşımayan yerlerdir.

Öte yandan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında, Kanunun birinci maddesinde sayılı kurumların kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden dar mükellefiyet esasında vergilendirileceği hükme bağlanmış ve üçüncü fıkrasında da dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar bentler halinde sayılmıştır.

Aynı Kanunun 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tâbi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiş olup maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde serbest meslek kazançlarından, ikinci fıkrasında ise ticarî veya ziraî kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. Vergi kesintisi oranları, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 03/02/2009 tarihinden itibaren, petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlardan %5, diğer serbest meslek kazançlarında %20, gayrimaddî hak bedeli ödemelerinde de %20 olarak belirlenmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Ar-Ge ve yazılım geliştirme faaliyetleri için gereken ve yurt dışından temin edilen yazılımlara ilişkin olarak;

-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.

-Yurtdışında mukim firmalardan işletmenizde 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.

-"Copyright" kapsamında bir bilgisayar programının çoğaltma, değiştirme, toplama dağıtma, gösterme gibi haklarının satın alınması halinde, şirket 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, şirkete 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.

Ayrıca yurt dışından temin edilen yazılımların temin edildiği gerçek veya tüzel kişinin mukim olduğu devlet ile Türkiye Cumhuriyeti arasında akdedilmiş bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunması halinde ayrıca anlaşma hükümlerinin de dikkate alınması gerekeceği hususu da tabiidir.

Diğer taraftan, KDV Kanununun;

1 inci maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetler ile her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV ye tabi olduğu,

8/1-b maddesinde, ithalatta mal ve hizmet ithal edenlerin verginin mükellefi olduğu,

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

16/1-c maddesinde; Gümrük Kanunundaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı malların, 17/4-ı maddesinde; serbest bölgelerde verilen hizmetlerin KDV den istisna olduğu,

29 uncu maddesinde ise; mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilecekleri, indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceği

hüküm altına alınmıştır.

İkametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yapılan işlemlere ilişkin açıklamalara 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (2.1.) bölümünde yer verilmiş olup, yurtdışından sağlanan hizmetlere ait KDV nin tamamı hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenecektir.

Diğer taraftan, serbest bölgelerde ifa edilen hizmetlere ilişkin açıklamalar ise 08/08/2011 tarihinde yayımlanan 60 No.lu KDV Sirkülerinin (3.6.2.) bölümünde yer almaktadır.

Söz konusu hüküm ve açıklamalara göre;

Şirketinizin serbest bölgede bulunan şubesi tarafından yurt dışından bilgisayar yazılımı hizmeti ithali KDV ye tabi olup, hizmeti veren yurt dışındaki firmanın Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmaması halinde hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV nin, Şirketiniz tarafından sorumlu sıfatıyla 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

Öte yandan, söz konusu yazılımların serbest bölgeden serbest bölge niteliğinde olmayan Türkiye'nin diğer yerlerine teslimi Kanunun 17/4-ı maddesi kapsamında serbest bölge içerisinde ifa edilen bir hizmet olarak değerlendirilemeyeceğinden KDV ye tabi olacaktır. Ayrıca, bu teslimleriniz nedeniyle yüklenilen KDV nin indirim konusu yapılabileceği tabiidir.

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.

