

## Yurt dışı mukimi kurumlara verilen yazılım hizmeti karşılığında elde edilen kazancın vergilendirilmesi ve belge düzeni

|            |                                 |
|------------|---------------------------------|
| Belge türü | Özelge                          |
| Kanun      | KURUMLAR VERGİSİ KANUNU         |
| Özelge no  | 62030549-125[10-2021/55]-551297 |
| Tarih      | 17.05.2023                      |

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Gelir Ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : E-62030549-125[10-2021/55]-551297

17.05.2023

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

İlgi

:

....

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; Şirketinizin hazırlamış olduğu web sitesi yazılım kodlama, yazılım sistem tasarımı, yazılım geliştirme ve bu yazılımları destekleyici eğitim videolarının yurt dışında bulunan

müşterilere satıldığı, ayrıca hazırlayacağınız paket programları ve bilgisayar ortamında kullanılan çeşitli yazılımları yurt dışındaki müşterilere satılacağı belirtilerek, yurt dışı mukimi kurumlara verilen yazılım hizmetinden elde edilen kazancın vergilendirilmesi, faturaların TL cinsinden düzenlenip düzenlenemeyeceği ile .... olarak mı düzenlenmesi gerektiği hususlarında bilgi talep edildiği anlaşılmakta olup konu hakkında Başkanlığımız görüşü aşağıda açıklanmıştır.

## **KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME**

Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasında; Kanunun 1 inci maddesinde sayılan kurumlardan kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanların, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış olup aynı Kanunun 6 ncı maddesinde de kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun 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.*

*Bu bentte yer alan oranı, hizmet alanları ve kazanç tutarları itibarıyla sıfıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya Cumhurbaşkanı, bu bendin uygulanmasına ve denetime ilişkin usul ve esasları belirlemeye ilgili bakanlıkların görüşünü almak suretiyle Maliye Bakanlığı yetkilidir.*

..." hükmü yer almıştır.

Öte yandan konu ile ilgili açıklamalara 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi 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.

Buna göre, söz konusu indirim hükmünden yararlanılabilmesi için;

- İlgili şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konuları arasında, 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, eğitim ve sağlık hizmetlerinin sunulması,
- Hizmetin, Türkiye'den münhasıran yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için yapılmış olması,
- Faturanın yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi,
- Türkiye'den verilen, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme ve veri analizi hizmetlerinden yurt dışında yararlanılması,

- İlgili bakanlığın izin ve denetimine tabi olarak Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilen eğitim ve sağlık hizmetleri ile mesleki eğitim hizmetlerinin yararlanıcısının yurt dışında olması

gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, yurt dışı mukimi firmalara verilen yazılım kodlama, yazılım sistem tasarımı, yazılım geliştirme ve bu yazılımları destekleyici eğitim videoları satışı hizmetleri karşılığında elde edilen kazancın %50'sinin, şartların sağlanması kaydıyla, Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurum kazancından indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, şirketiniz tarafından yurt dışında mukim müşterilere verilen söz konusu hizmetlerden, yurt dışındaki müşterilerin Türkiye'de faydalanması durumunda söz konusu hizmetlerin Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında değerlendirilmeyeceği tabiidir.

## **VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME**

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.*

...",

- 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. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.*",

- 280 inci maddesinde, "*Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır. Yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur.*"

hükümleri yer almaktadır.

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 değerlendirme günü itibariyle Bakanlığımızca kur ilan edilmediği durumlarda T.C. Merkez Bankasıyla ilan edilen kurların esas alınması gerekmektedir. Bu şekilde yapılacak değerlemelerde 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 düzenlenebilmesinin 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.

Diğer taraftan, 509 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin "IV.2.4.3. e-Arşiv Fatura Olarak Düzenlenme Zorunluluğu Getirilen Diğer Faturalar" başlıklı bölümünde; *"e-Arşiv Fatura uygulamasına dahil olmayan mükelleflerce, 1/1/2020 tarihinden itibaren düzenlenecek faturaların, vergiler dahil toplam tutarının 30 Bin TL'yi (vergi mükelleflerine düzenlenenler açısından vergiler dahil toplam tutarı 5.000 TL'yi) aşması halinde, söz konusu faturaların, bu Tebliğin "V.7." ve "VIII." numaralı bölümlerinde belirtilen istisnai durumlar haricinde, "e-Arşiv Fatura" olarak Başkanlıkça sunulan e-Belge düzenleme portalı üzerinden düzenlenmesi zorunludur. Söz konusu faturaların bu Tebliğin "V.7." ve "VIII." numaralı bölümlerinde belirtilen istisnai durumlar haricinde e-Arşiv Fatura yerine matbu (kağıt) fatura olarak düzenlenmesi veya alınması halinde, faturayı düzenleyen ile nihai tüketici dışındaki vergi mükellefiyeti bulunan alıcı hakkında düzenlenen veya alınan her bir kağıt fatura için ayrı ayrı olmak üzere Kanunun 353 üncü maddesinde öngörülen cezai hüküm uygulanır. Satıcı ve alıcının her ikisinin de e-Fatura uygulamasına kayıtlı kullanıcılar olması halinde, bunlar arasında düzenlenen faturaların tamamının e-Fatura olması gerekmektedir. Aynı günde aynı kişilere düzenlenen faturalar topluca birlikte değerlendirilecek olup, faturaların vergi dâhil tutar toplamının belirtilen tutarı aşması halinde, söz konusu faturaların e-Arşiv Fatura olarak düzenlenmesi ve alınması zorunluluğu bulunmaktadır."* açıklaması yapılmıştır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre;

- Şirketiniz tarafından yurt dışı mukimi firmalara verilen yazılım hizmeti karşılığında hizmetin tamamlanmasından itibaren yedi gün içerisinde müşteri (yurtdışındaki firma) adına yukarıda belirtilen çerçevede fatura düzenlenmesi,
- Ayrıca, şirketinizin e-Fatura ve e-Arşiv Fatura uygulamalarına dahil olmadığı dikkate alındığında düzenleyeceğiniz ihracat faturalarının, vergiler dahil toplam tutarı ... TL ve üzeri ise .... üzerinden e-...

olarak düzenlenmesi,

gerekmektedir.

## **KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME**

3065 sayılı KDV Kanununun;

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

- 4 üncü 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, KDV ye tabi hizmetler bakımından işlemlerin Türkiye'de yapılmasının, hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği,

- 11/1-a maddesinde, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin 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 faydalanılması gerektiği

hüküm altına alınmıştır.

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 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."*

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, yurt dışında mukim firmalara verilen web sitesi yazılım kodlama, yazılı sistem tasarımı, yazılım geliştirme ve yazılım destekleyici eğitim videoları hizmetlerinden yurt dışında faydalanılması halinde söz konusu hizmetlerin hizmet ihracı kapsamında KDV'den istisna tutulması mümkün bulunmaktadır. Ancak, Şirketiniz tarafından yurt dışında mukim müşterilere verilen söz konusu hizmetlerden, yurt dışındaki müşterilerin Türkiye'de yararlanmaları halinde verilen hizmet genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olacaktır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

