

Yazılım satışı ve yazılım implementasyon ve eğitim hizmetlerinin gelir vergisi ve KDV karşısındaki durumu

Sayı:

84974990-130[KDV/İ-1-2022/80]-576821

Tarih:

09/10/2024

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Ankara Defterdarlığı

Gelir Kanunları Kdv Ve Ötv Grup Müdürlüğü

Sayı : E-84974990-130[KDV/İ-1-2022/80]-576821

09.10.2024

Konu : Yazılım satışı ve yazılım implementasyon
ve eğitim hizmetlerinin gelir vergisi ve
KDV karşısındaki durumu

İlgi : ...

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden; serbest muhasebeci mali müşavir olarak faaliyette bulunduğunuz, bir bilgisayar mühendisi ile birlikte "m..." ve "d..." isimli iki adet yazılım geliştirdiğiniz, "m..." isimli yazılımın adınıza, "d..." isimli yazılımın ise bilgisayar mühendisi ile ayrı ayrı adlarınıza tescil edildiği, söz konusu bilgisayar yazılımlarını ilk defa 134.000,00 TL karşılığında bir holdinge sattığınız, ayrıca bu ürünlerin implemantasyon, eğitim ve refakat hizmetleri için de ayrıca bedel talep ettiğiniz, Kültür Bakanlığı tarafından adınıza tescil edilen yazılım ürünlerinin kurum veya şahıslara satılması, ayrıca bahse konu yazılım ürünleri için implementasyon, eğitim ve refakat hizmetleri verilmesi halinde, elde edeceğiniz kazancın vergilendirilmesi hususunda tereddüt hasıl olduğu anlaşılmış olup Defterdarlığımız görüşü aşağıda açıklanmıştır.

GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun;

- "Serbest meslek kazançlarında" başlıklı 18 inci maddesinde, "Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, 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 arızı 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.

Bu madde kapsamındaki kazançları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşanlar bu istisnadan faydalanamazlar. Bu durumda olanların, 94 üncü maddenin birinci fıkrası kapsamında tevkifat yapma yükümlülüğü yoktur.",

- "Serbest meslek kazancının tarifi" başlıklı 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.

...",

- "Serbest meslek erbabı" başlıklı 66 ncı maddesinde, "Serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır.

...",

- "Vergi tevkifatı" başlıklı 94 üncü maddesinde, "Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

...

2. Yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden (Noterlere serbest meslek faaliyetlerinden dolayı yapılan ödemeler hariç);

a) 18 inci madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden, (2009/14592 sayılı B.K.K. ile % 17)

b) Diğerlerinden, (2009/14592 sayılı B.K.K. ile % 20)

...

vergi tevkifatı yapılır."

hükümleri yer almaktadır.

Bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olup olmadığı ise faaliyetin; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması, bir işverene bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması ve devamlı olması, unsurlarını taşıyıp taşımadığına bağlı bulunmaktadır.

Diğer taraftan; 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanununun "Tanımlar" başlıklı 1/B maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde bilgisayar programının, bir bilgisayar sisteminin özel bir işlem veya görev yapmasını sağlayacak bir şekilde düzene konulmuş bilgisayar emir dizgesini ve bu emir dizgesinin oluşum ve gelişimini sağlayacak hazırlık çalışmalarını ifade ettiği belirtilmiştir.

Dolayısıyla, bilgisayar programcısı, yazılım geliştirme süreçlerinde yer alan ve bilgisayar yazılımlarının tasarımı ve geliştirilmesinden sorumlu olan kimse olup Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde zikredilen "bilgisayar programcısı" ve "bilgisayar yazılımı" ibareleri, bir yazılım üretimi ile ilgili olup bilgisayar kullanılarak yapılan her iş bu kapsama girmemektedir. Diğer bir ifadeyle, yasa maddesinin konu edindiği husus; üretilmiş programları kullanarak işlem yapmak değil, işletim veya uygulama programları üretilmesi/yaratılması gibi özgün özellikleri olan ve lisanslama/telif haklarıyla da ulusal veya uluslararası düzeyde korunan program üretimi/yaratımı faaliyetleridir.

Özelge başvurunuz ekinde yer alan Kültür ve Turizm Bakanlığının ... tarihli ve ... numaralı Kayıt-Tescil Belgesine göre "D..." isimli bilgisayar programının, ... tarihli ve ... numaralı Kayıt-Tescil Belgesine göre "M..." adlı bilgisayar programının 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine göre eser olarak kayıt ve tescil edildiği anlaşılmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, "m..." ve "d..." ismiyle geliştirdiğiniz yazılımların, şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması ve 5846 sayılı Kanun kapsamında Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından tescil edilmiş olması kaydıyla; bahse konu yazılımların satışından elde

edilen kazançların Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamında istisnaya tabi tutulması gerekmektedir.

Bu bağlamda, söz konusu yazılımların satışından elde edilen toplam kazancın, Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 880.000 TL, 2023 yılı için 1.900.000 TL, 2024 yılı için 3.000.000 TL'yi) aşması halinde ise söz konusu kazancınızın tamamının yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, bilgisayar programları için verilen implementasyon, eğitim ve refakat hizmetlerinden elde edilen kazançlar ise istisna kapsamında olmayıp serbest meslek kazancı olarak vergilendirilecektir.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu; ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliğinin Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre, Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin "Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesinde Yapılan Teslim ve Hizmetler" başlıklı (I/C-2.1.2.2) bölümünde;

"3065 sayılı Kanunun (1/1) inci maddesine göre, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabidir. Sözü edilen faaliyetleri mutad ve sürekli olarak yapanlar KDV mükellefi olacak, arızı serbest meslek faaliyetinde bulunanların ise KDV mükellefiyeti tesis edilmeyecektir.

Serbest meslek faaliyetlerini mutad ve sürekli olarak yapanların, prensip olarak KDV mükellefiyeti tesis ettirmeleri gerekmektedir. Ancak, 193 sayılı 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 gerekir.

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.

Ayrıca, sorumluluk uygulaması kapsamında işlem yapılabilmesi için Gelir Vergisi Kanununun 18 inci

maddesi kapsamına giren işlemleri yapan kişilerin, bu şekilde işlem yapılmasını önceden vergi sorumlusuna (Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılanlara) bildirmesi gerekmektedir.

İşlemlerine ait verginin beyan ve ödeme mükellefiyeti sorumlular tarafından yerine getirilen serbest meslek mensupları (Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde sayılanlar) ayrıca KDV beyannamesi vermez ve defter tutmazlar. İşlemin belgelendirilmesi ise Vergi Usul Kanununun genel hükümlerine göre gerçekleştirilir.

Bu uygulamaya göre, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar, aynı Kanunun 18 inci maddesi kapsamına giren kişilere yaptıkları ödemeler ile ilgili olarak gelir vergisi (GV) stopaj tutarı dâhil işlem bedeli üzerinden KDV hesaplayıp sorumlu sıfatıyla beyan edip öderler. Hesaplanan KDV tutarı GV stopaj matrahına dâhil edilmez.

Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamına giren teslim veya hizmetleri aynı Kanunun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar yanında bu maddede yer almayanlara da yapanlar, yukarıda belirtilen uygulamadan faydalanamazlar.

Sorumluluk uygulamasını tercih etmeyenler ile esasen bu kapsama girmesi mümkün olmayan mükelleflerin, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar ile bunlar dışındakilere yaptıkları işlemleri sebebiyle hesaplanan KDV, Tebliğin (I/C-2.1.3) bölümü saklı kalmak kaydıyla, kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip ödenir. Bu mükellefler genel hükümler çerçevesinde defter tutar, belge düzenler ve KDV beyannamesi verirler. Bu durumda, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşların, Tebliğin (I/C-2.1.3)bölümü saklı kalmak kaydıyla, bu işlemler sebebiyle vergi sorumlulukları söz konusu olmaz."

açıklamalarına yer vermiştir.

Buna göre; tarafınızca geliştirilen yazılım programlarının satışı ve satış sonrası implementasyon, eğitim ve refakat hizmetleri 3065 sayılı Kanunun 1/1 inci maddesine göre KDV'ye tabi olup söz konusu hizmetler 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesine ekli listelerde yer almadığından genel oranda KDV hesaplanması gerekmektedir.

Öte yandan, KDV mükellefiyetinizin sadece Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamına giren işlemlerden ibaret olması ve işlemlerin tamamının aynı Kanunun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlara yapılması halinde söz konusu hizmetlere ilişkin hesaplanan KDV'nin bu kişi veya kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gerekmektedir. Söz konusu hizmetlerin bu kapsamda yer almaması halinde bu hizmetler üzerinden hesaplanan KDV'nin mükellef sıfatıyla tarafınızca beyan edilip ödeneceği 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.