

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**  
**Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü**

Sayı : 11395140-105[229-2014/VUK1-18164]-337968

05.04.2018

Konu : İnternet üzerinden yapılan yazılım uygulamalarının satışının vergilendirilmesi ve belge düzeni.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; şirketinizin bilgisayar programı yazılımı işi ile iştigal ettiği, yapılacak bir projeye istinaden hazırlanan cep telefonu uygulamasının nihai tüketicilerce cep telefonlarına indirmek suretiyle kullanılacağı, kullanım sırasında ücretli olan bazı özelliklerin GSM operatörleri, mobil ödeme, kredi kartı, paypal vb. ödeme kanalları üzerinden satılacağı belirtilerek, ödemeyi yapan nihai tüketicilere doğrudan ulaşma imkanı olmadığından kesilecek faturaların kimler adına düzenleneceği ile söz konusu satış işleminin KDV ve gelir/kurumlar vergisi uygulamaları karşısındaki durumu hakkında Başkanlığımız görüşleri talep edilmektedir.

**I- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Safî kurum kazancı" başlıklı 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safî kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safî kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinin birinci fıkrasında; her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu hükme bağlanmış ve ticari kazançta vergiyi doğuran olay tahakkuk esasına bağlanmıştır.

Ticari kazancın tespitinde geçerli olan iki temel ilke “dönemsellik” ve “tahakkuk esası” ilkeleridir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar veya mahiyet itibariyle kesinleşmiş olması, yani geliri veya gideri doğuran işlemin eksiksiz tekemmül etmesinin yanı sıra, miktarının ve işlemde kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Ticari kazancın elde edilmesi tahakkuk esasına bağlanmış bulunduğundan, bir gelir unsurunun özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, mahiyet ve tutar itibariyle kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Dönemsellik ilkesi ise bu gelir ve giderin ilgili olduğu döneme intikalinin sağlanmasıdır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketiniz tarafından hazırlanan cep telefonu uygulamasının nihai tüketicilerin cep telefonlarına indirilmek suretiyle kullanımı sırasında ücretli olan bazı özelliklerden dolayı GSM operatörleri, mobil ödeme, kredi kartı, PayPal vb. ödeme sistemi ile elde edilecek kazancın şirketinizin kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

## **II- 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,

- 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, 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 hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan 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,

-20/1 inci maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu, bedel deyiminin, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği,

hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/A-2.1.) 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."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, Türkiye'de hazırlamış olduğunuz cep telefonu uygulamasının kullanıcılar tarafından cep telefonlarına indirilmesi suretiyle verilen hizmetler KDV'ye tabidir.

Ancak, söz konusu uygulamaya ilişkin hizmetin yurt dışındaki bir müşteri (kullanıcılar) için yapılması ve yurt dışında faydalanılması halinde, bu hizmet KDV Kanununun 11/1-a maddesine göre hizmet ihracı kapsamında değerlendirilebilecektir.

### III- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun "İspat edici kağıtlar" başlıklı 227 nci maddesinde; "*Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir.*" hükmüne yer verilmiş olup, söz konusu kayıtların aynı Kanunun 229 ve müteakip maddelerinde yer alan belgelerden herhangi biri ile tevsik edilmesi esas bulunmaktadır.

Aynı Kanunun 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 vesika*" şeklinde tanımlanmış, mezkur Kanunun 231 inci maddesinin (5) numaralı bendinde ise; "*Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır...*" hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre; şirketiniz tarafından hazırlanan cep telefonu uygulamasının nihai tüketicilerin cep telefonlarına indirilmek suretiyle kullanımı sırasında ücretli olan bazı özelliklerin kullanımı nedeniyle verilen hizmetler nedeniyle 7 gün içinde bu hizmetin verildiği kişiler adına fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

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 özolgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.