

# Oyun Yazılım Hizmetlerinin KV ve KDV Karşısındaki Durumu

Sayı:

B.07.1.GİB.4.06.17.01-130[KDV2/H/GEÇ20/2016/06]-35748

Tarih:

25/01/2019

**T.C.**

**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

**ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**

**Mükellef Hizmetleri Kdv Ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü**

Sayı : 84974990-130[KDV2/İ/GEÇ20/2016/06]-35748

25.01.2019

Konu : Oyun Yazılım Hizmetlerinin KV ve  
KDV Karşısındaki Durumu

İlgi : ... tarihli ve ... sayılı özelge talep formu

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; şirketinizin ... Teknokentte oyun yazılımı alanında faaliyet gösterdiği, ürettiğiniz oyun yazılımlarının gerek yurt içi gerekse yurt dışındaki kullanıcılar tarafından ... vs. gibi yurt dışı firmalar aracılığı ile indirilerek kullanıldığı, bu aracı firmaların söz konusu oyun programlarının kaç kullanıcı tarafından indirilip kullanıldığını firmanıza raporladığını bu raporlara istinaden fatura düzenlediğinizi, oyun programlarının indirilmesi esnasında yayınlanan reklamlardan gelir elde edildiği belirtilerek, elde edilen gelirlerin 4691 sayılı Kanun kapsamında Kurumlar vergisinden muaf olup olmadığı, yurt içi ve yurt dışındaki kullanıcılara verilen hizmet ve elde edilen reklam gelirlerinin KDV den istisna olup olmadığı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

## **A)KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME**

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun "Tanımlar" başlıklı 3 üncü maddesinde;

"Bu Kanunun uygulanmasında;

...

c) Araştırma ve Geliştirme (AR-GE): Araştırma ve geliştirme, kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yazılım dahil yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmaları,

...

l) Yazılım: Bir bilgisayar, iletişim cihazı veya bilgi teknolojilerine dayalı bir diğer cihazın çalışmasını ve kendisine verilen verilerle ilgili gereken işlemleri yapmasını sağlayan komutlar dizisinin veya programların ve bunların kod listesini, işletim ve kullanım kılavuzlarını da içeren belgelerin, belli bir sistematik içinde, tasarlama, geliştirme şeklindeki ürün ve hizmetlerin tümü ile bu ürün ya da mal ve hizmetlerin lisanslama, kiralama ve tüm hakları ile devretme gibi teslim şekillerinin tümünü,

...

ifade eder."

hükümlerine yer verilmiştir.

Aynı Kanunun geçici 2 nci maddesinde; "Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu Bölgedeki yazılım, tasarım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır." hükmü yer almaktadır.

Söz konusu madde hükmünden yararlanılabilmesi için;

- Bu Kanunda tanımlanan teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösterilmesi,

- Kazancın, münhasıran bu bölgedeki yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazançlardan olması,

- Bölge içi ve dışı faaliyetlerden elde edilen kazanç ayırımının yapılması

gerekmektedir.

Konu ile ilgili açıklamaların yer aldığı 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.12.2.2. Yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda kurumlar vergisi istisnasının kapsamı" başlıklı bölümünde, "Yapılan düzenlemeyle teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, faaliyete başlanılan tarihten bağımsız olmak üzere, 31/12/2023 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin bölge dışında gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar, yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi istisnadan yararlanamaz.

Öte yandan, teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirketlerin, bu faaliyetler sonucu buldukları ürünleri kendilerinin seri üretime tabi tutarak pazarlamaları halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlanabilecektir. Üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmı ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. Ancak, lisans, patent gibi gayrimaddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte uyarılama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirileceği tabiidir.

Örneğin; teknoloji geliştirme bölgesinde yazılım faaliyetinde bulunan şirketin, ürettiği yazılımların lisans satışından veya kiralanmasından elde edeceği kazançlar istisnadan yararlanacak, ancak söz konusu yazılımın disk, CD veya elektronik ortamda pazarlanmasından elde edilen kazançların (lisansa isabet eden kısmı hariç) istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

Aynı şekilde, bir ilaç şirketince bölgede gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyeti sonucu ortaya çıkan kanser ilacına ait gayrimaddi hakkın kiralanması veya devrinden elde edilecek kazançlar istisnadan yararlanacak, ilacın bizzat üretilerek satılması halinde bu faaliyetten elde edilen kazancın gayrimaddi hakka isabet eden kısmı hariç istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır..." açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde;

- Şirketinizin geliştirdiği oyun yazılımlarının yurt içi ve yurt dışındaki kullanıcılar tarafından ... ve benzeri yurt dışı firmalar aracılığıyla indirilerek kullanılması karşılığında elde edilen kazançlarınızın (oyun esnasında yayınlanan reklamlar dolayısıyla elde edilen hasıllardan pay almak suretiyle elde edilenler dahil) 31.12.2023 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkündür.

- Yukarıda açıklanan şekilde yapılan faaliyetler, teknoloji geliştirme bölgesinde yürüttüğünüz Ar-Ge ve yazılım faaliyetlerine bağlı olarak ortaya çıkan bir ürünün seri üretime tabi tutularak pazarlanması olarak değerlendirilecek ve bu ürünlerden elde ettiğiniz kazançların sadece lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı için, transfer fiyatlandırması esaslarına göre gerekli ayrıştırma yapılmak suretiyle istisna hükümlerinden yararlanılabilecektir.

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

3065 sayılı KDV Kanununun;

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

yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduđu,

- 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 maddesinde bir hizmetin hizmet ihracı kapsamında değerlendirilebilmesi için hizmetin yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması ve hizmetten yurt dışında faydalanılması gerektiği,

- Geçici 20 nci maddesinde, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre teknoloji geliştirme bölgesinde ve ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, oyun, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden müstesna olduğu,[7104 sayılı Kanunun 14 üncü maddesi ile "internet," ibaresinden sonra gelmek üzere "oyun," ibaresi ve paragrafa "Bu kapsamda istisna edilen işlemler bakımından bu Kanunun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz." cümlesi eklenmiştir. (Yürürlük 1/1/2019)]

hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin;

(II-G/2.) bölümünde, " ...

*Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde veya İhtisas Teknoloji Geliştirme bölgelerinde bulunan mükelleflerin 31/12/2023 tarihine kadar bu bölgede ürettikleri sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımları şeklindeki teslim ve hizmetleri KDV'den istisnadır. Söz konusu bölgede üretilen yazılımın farklı kişilere satılması ya da satışın CD veya elektronik ortamda yapılması istisna uygulanmasına engel olmadığı,*

...

*Güncelleme dışında bir yazılımla ilgili olarak verilen bakım, destek (otomasyon) hizmetleri, teknoloji geliştirme bölgesinde veya ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde üretilse dahi, oyun programları, network uygulamaları gibi yazılımlar, işlevlerini yerine getirmek için yazılım kullanan ürün, aygıt, eşya vb. donanımlar ile bu donanımlara ilişkin hizmetler, web sitesi aracılığıyla verilen reklam hizmetleri ve ar-ge çalışmaları kapsamında yer alan teslim ve hizmetler istisna kapsamında değerlendirilmeyeceği,"*

(II-A/2.) bölümünde,

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

*- Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapılması,*

*- Hizmetten yurtdışında 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.*

*Yurt dışındaki 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."*

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre Türkiye'de hazırlamış olduğunuz bilgisayar oyun programlarına ilişkin verilen hizmetin ve indirilmesi esnasında verilen reklam hizmetinin yurt dışındaki bir müşteri (kullanıcılar) için yapılması, bu hizmetten yurt dışında faydalanılması halinde bu hizmet KDV Kanununun 11/1-a maddesine göre hizmet ihracatı kapsamında değerlendirilebilecektir.

Bilgisayar uygulamasının yurt içi ve yurt dışı kullanımına y6nelik ayırım yapılamaması halinde, m6nhasıran yurt dışındaki m6Őteriler için yapılmayan s6z konusu hizmet KDV ye tabi olacaktır. 6te yandan, ... Teknokente 6rettiğiniz oyun programlarının elektronik ortamda indirilmesi 3065 sayılı KDV Kanununun geii 20 nci maddesine g6re 1/1/2019 tarihinden itibaren KDV den istisna olacaktır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(\*) Bu 6zelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(\*\*) İnceleme, yargı ya da uzlaŐmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlıŐ bilgi verilmiŐ ise bu 6zelge geçersizdir.

(\*\*\*) Talebiniz 6zerine tayin edilmiş olan bu 6zelgeye uygun işlem yapmanız h6linde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.