

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**  
**(Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü)**

Sayı : 84974990-130[KDV-1/İ/1-2016-12]-235439

12.07.2019

Konu : Bilgisayar programlarının Google ve Apple'da yayınlanmasının vergilendirilmesi.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve ek dilekçenizde, şirketiniz tarafından yapılan ve Google ile Apple'a teslim edilen bilgisayar oyunları yazılımları kapsamında, oyunun oynanması esnasında elde edilen reklam gelirleri ile oyunda bir üst seviyeye geçilmesi için yüklenilen yazılımların gelirleriyle ilgili olarak Google ve Apple tarafından şirketinize pay verildiği belirtilmiş olup, kesilen faturalarda KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı ile bu faaliyetlerden elde edilen kazançlarla ilgili olarak Kurumlar Vergisi Kanununun 10/1-ğ maddesi çerçevesinde indirimden yararlanılıp yararlanılamayacağı hakkında Başkanlığımız görüşü sorulmuştur.

**A- KURUMLAR VERGİSİ BAKIMINDAN DEĞERLENDİRME**

Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun "Diğer indirimler" başlıklı 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde, 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'sinin kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim unsuru olarak dikkate alınabileceği; indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi gerektiği hükme bağlanmıştır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "10.5. Türkiye'den yurtdışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetler" başlıklı bölümünde konu ile ilgili açıklamalara ayrıntılı olarak yer verilmiş olup, "10.5.2." bölümünde de indirimden faydalanmanın şartları açıklanmıştır.

Buna göre, şirketiniz tarafından yapılan ve Google ile Apple'a teslim edilen bilgisayar oyunları yazılımları kapsamında, oyunun oynanması esnasında elde edilen reklam gelirleri ile oyunda bir üst seviyeye geçilmesi için yüklenilen yazılımların gelirleriyle ilgili olarak Google ve Apple tarafından şirketinize verilen paylar, münhasıran yurt dışındaki müşteriler için yapılan yazılım hizmetinden ziyade söz konusu bilgisayar oyunlarının yurt içi ve yurt dışındaki kullanıcılar tarafından oynanması esnasında elde ettiğiniz gelirler olması nedeniyle, şirketinizin bu kapsamda elde ettiği kazançlarla ilgili olarak Kurumlar Vergisi Kanununun 10/1-ğ maddesi çerçevesinde indirim uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.

## **B-KATMA DEĞER VERGİSİ BAKIMINDAN DEĞERLENDİRME**

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 yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin KDV'den istisna olduğu,

12/2 inci maddesinde, bir hizmetin hizmet ihracı kapsamında değerlendirilebilmesi için hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapılmış olması ve hizmetten yurtdışında faydalanılması gerektiği,

20 nci 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.) başlıklı bölümünde;

*"3065 sayılı Kanununun (11/1-a) maddesi kapsamında bir hizmetin KDV'den istisna olabilmesi için, aynı Kanununun (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 ilgili bulunmamasıdır."*

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, Türkiye'de hazırlamış olduğunuz bilgisayar oyunları uygulamasına ilişkin verilen hizmetin yurt dışındaki bir müşteri (kullanıcılar) için yapılması ve bu hizmetten yurtdışında faydalanılması halinde, bu hizmet KDV Kanununun 11/1-a maddesine göre hizmet ihracı kapsamında değerlendirilebilecektir.

Ancak, bilgisayar oyunları uygulamasının yurt içi ve yurt dışı kullanımına yönelik ayırım yapılamaması halinde, münhasıran yurt dışındaki müşteriler için yapılmayan söz konusu hizmete ilişkin Google ve Apple tarafından şirketinize verilen paylar üzerinden KDV hesaplanması 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 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.