

GSM abonelerine verilecek yurt dışında bulunan içerik platformuna erişim hizmetinin vergilendirilmesi hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.99.16.02-ÖİV-39-171
Tarih	30.07.2012

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

BÜYÜK MÜKELLEFLER VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü

Sayı : B.07.1.GİB.4.99.16.02-ÖİV-39-171

30/07/2012

Konu : GSM abonelerine verilecek yurt dışında bulunan içerik platformuna erişim hizmetinin vergilendirilmesi.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ile şirketinizce abonelerinize mobil telefonları vasıtasıyla yurt dışında mukim grup şirketinize ait içerik platformuna erişim hizmeti verileceği, bu platforma yerli ve yabancı tüm içerik firmalarının kendi hazırladıkları içerikleri yükleyeceğini, şirketiniz abonelerinin bu ortak platformdan içerik indirdikleri zaman indirilen içerik için abonelerinizden tahsil edilecek tutarların yurt dışındaki içerik firmasına aktarılacak üzere bu işe aracılık eden yurt dışındaki grup şirketinize aktarılacağı, şirketinizin abonenin harcadığı veri (data) üzerinden gelir elde edeceği, içeriklerin kendisi üzerinden herhangi bir gelir elde edilmesinin söz konusu olmayacağı belirtilerek;

- firmanız tarafından abonelere fatura edilecek içerik bedelleri üzerinden özel iletişim vergisi hesaplanıp hesaplanmayacağı;

- firmanız tarafından yurt dışında mukim grup şirketine ödenen bedeller üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı;

- firmanızın kendi içeriğini geliştiren başka bir firma kurması durumunda, bu firmanın yurt dışındaki platforma yüklenmek üzere geliştirilen içerikleri yurt dışındaki grup firmasına faturalaması esnasında katma değer vergisi hesaplanıp hesaplanmayacağı, söz konusu hizmetin, hizmet ihracı kapsamında vergiden istisna edilip edilemeyeceği;

konularında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

A- ÖZEL İLETİŞİM VERGİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 5904 sayılı Kanunla değişik 39 uncu maddesinin birinci fıkrasında, 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu uyarınca Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumuyla görev ve imtiyaz sözleşmesi imzalamak suretiyle veya 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu uyarınca bu Kuruma bildirim yapılması veya bu Kurumca kullanım hakkı verilmesi yoluyla yetkilendirilen veya yetkilendirilmiş sayılan işletmecilerin; her nevi mobil elektronik haberleşme işletmeciliği kapsamındaki (ön ödemeli kart satışları dahil) tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetleri %25, kablolu, kablosuz ve mobil internet servis sağlayıcılığı hizmeti %5 oranında ÖİV ye tâbi olduğu, verginin matrahının katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül ettiği ve bu maddede hüküm bulunmayan hallerde, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

KDV Kanununun 20 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasında, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu, aynı maddenin (2) numaralı fıkrasında, 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 suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerlerin toplamını ifade ettiği hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanununun 3 üncü maddesinde elektronik haberleşme, elektriksel işaretlere dönüştürülebilen her türlü işaret, sembol, ses, görüntü ve verinin kablo, telsiz, optik, elektrik, manyetik, elektromanyetik, elektrokimyasal, elektromekanik ve diğer iletim sistemleri vasıtasıyla iletilmesi, gönderilmesi ve alınması; elektronik haberleşme hizmeti ise elektronik haberleşme tanımına giren faaliyetlerin bir kısmının veya tamamının hizmet olarak sunulması şeklinde tanımlanmıştır.

Bu hükümlerden anlaşılacağı üzere, Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumuyla görev veya imtiyaz sözleşmesi imzalamak suretiyle veya 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu uyarınca bu Kuruma bildirim yapılması veya bu Kurumca kullanım hakkı verilmesi yoluyla yetkilendirilen veya yetkilendirilmiş sayılan işletmeciler tarafından yapılabilen elektronik haberleşme hizmetleri ÖİV ye tâbi olup bu nitelikte olmayan hizmetler ise elektronik haberleşme hizmeti olmadığından ÖİV ye tâbi bulunmamaktadır.

Ayrıca, konu ile ilgili olarak Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumundan alınan 18.04.2011 tarihli ve 9924 sayılı yazıda, 16.03.2011 tarihli ve 2011/DK-08/135 sayılı Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurulu Kararı ile,

1- İşletmeciler tarafından ilgili mevzuat ve yetkilendirmeleri kapsamında sunulan müzik, melodi, görüntü, logo, resim, oyun, tv gibi aboneye elektronik haberleşme vasıtası ile teslim edilen her türlü katma değerli hizmetin sunulmasının elektronik haberleşme hizmeti olduğu,

2- Ancak, internet ortamında erişilmek üzere "web" sunucuları üzerinde müzik, melodi, görüntü, logo, resim, oyun, TV gibi verilerin barındırılması/depolanması hizmetlerinin elektronik haberleşme hizmeti olmadığı, bununla birlikte söz konusu verilerin işletmeciler tarafından ilgili mevzuat ve yetkilendirilmeleri kapsamında elektronik haberleşme altyapısı vasıtasıyla iletilmesi, gönderilmesi ve alınması faaliyetlerinin elektronik haberleşme hizmeti olduğu, hususlarına karar verildiği

belirtilmektedir.

Buna göre, şirketiniz tarafından ilgili mevzuat ve yetkilendirilmeleri kapsamında abonelerine sunulan müzik, melodi, logo, resim ve benzeri elektronik haberleşme vasıtası ile teslim edilen her türlü katma değerli hizmetlerin sunulması, elektronik haberleşme hizmeti olduğundan bu hizmetler karşılığında abonelerden alınan bedellerin ÖİV ye tabi tutulması gerekmektedir. Ancak, yurt dışındaki grup şirketine ait platformdan abonelerinize yapılan içerik satışı elektronik haberleşme hizmeti olmadığından abonelerinizin yurt dışında mukim grup şirketlerine ait platformlardan yükledikleri içerik bedelleri, aboneleriniz adına düzenlenecek faturalarda ayrıca gösterilmek suretiyle ÖİV ye tabi tutulmayacaktır.

Ayrıca, internet ortamında erişilmek üzere "web" sunucuları üzerinde müzik, melodi, görüntü, logo, resim, oyun, TV gibi verilerin barındırılması/depolanması hizmetleri elektronik haberleşme hizmeti olarak değerlendirilmediğinden ÖİV ye tabi değildir. Ancak, söz konusu verilerin işletmeciler tarafından ilgili mevzuat ve yetkilendirilmeleri kapsamında elektronik haberleşme altyapısı vasıtasıyla iletilmesi, gönderilmesi ve alınması faaliyetleri elektronik haberleşme hizmeti olduğundan bu hizmetler karşılığında alınan bedeller üzerinden ÖİV hesaplanması gerekmektedir.

B-KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; birinci maddede yazılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanların, yalnız Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış, üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazancının hangi kazanç ve iratlardan oluştuğu belirtilmiştir. Anılan maddenin üçüncü fıkrasının (a) bendinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de bir işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançların, (c) bendinde, Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançlarının, (e) bendinde de Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratların dar mükellefiyet

konusuna giren kurum kazancı olarak vergilendirileceği hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tabi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı belirtilmiş olup maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde serbest meslek kazançlarından, ikinci fıkrasında ise ticari veya zirai kazanç dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. Vergi kesintisi oranları, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 03.02.2009 tarihinden itibaren, petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlarda % 5, diğer serbest meslek kazançlarında % 20, gayrimaddi hak bedeli ödemelerinde de %20 olarak belirlenmiştir.

Bu düzenlemeler çerçevesinde;

- Şirketinizin, yurt dışında mukim grup şirketinize ait platformdan abonelerinizin yükleyeceği içerikleri, üzerinde herhangi bir değişiklik yapmadan ve/veya çoğaltmadan nihai tüketicilere satması veya aynı şekilde işletmede kullanması halinde, yurt dışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç ticari kazanç niteliği taşıyacağından, bu nitelikteki ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.
- Mobil cihazlarda kullanılabilen söz konusu içeriklerin ve ürünlerin çoğaltma, değiştirme, dağıtma, gösterme ve benzeri haklarının satın alınması halinde bir gayrimaddi hak elde edileceğinden yurt dışında mukim firmaya yapılacak gayrimaddi hak bedeli ödemelerinden 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.
- Yurt dışında mukim firmaya, işletmede kullanmak ve/veya müşterilere/bayilere satışını yapmak üzere daha önce piyasada bulunmayan bir interaktif ürünün özel olarak hazırlanması halinde, yurt dışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç serbest meslek kazancı niteliği taşıyacağından 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Diğer taraftan, yurt dışındaki şirketin Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunması halinde, bu işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançların Türkiye'de vergilendirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, şirketinizce yurt dışında mukim grup şirketinize yapılan ödemelerin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olması halinde, Kurumlar Vergisi Kanununun transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı tabiidir.

C- KDV YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

KDV Kanununun 1/1 inci maddesinde; Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyetleri çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu, 6 ncı maddesinde de hizmet işlemlerinde

işlemlerin Türkiye'de yapılmasının, hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun 11/1-a maddesine göre, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler KDV'den istisnadır. Kanunun 12/2 maddesi uyarınca, bir hizmetin hizmet ihracı kapsamında değerlendirilebilmesi için;

-Hizmetin yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması,

-Hizmetten yurt dışında faydalanılması,

şartlarının yerine getirilmiş olması gerekmektedir.

Konuyla ilgili yayımlanan 26, 30 ve 113 Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerinde hizmet ihracı istisnası uygulamasında;

-Hizmetin Türkiye'de yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması,

-Fatura ve benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi, -Hizmet bedelinin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesi,

-Hizmetten yurt dışında yararlanılması,

şartlarının aranacağı; yurt dışındaki müşteriler için ifa edilen hizmetlerin, hizmetin ifa edildiği dönemde, bedelin döviz olarak Türkiye'ye gelmesi beklenilmeden ihracat istisnası kapsamında beyan edileceği; ancak, bu şekilde beyan edilen işlemlerle ilgili yüklenilen ve indirim konusu yapılamayan vergilerin KDV Kanununun 32 nci maddesi kapsamında iadesi hizmet bedeli döviz olarak Türkiye'ye gelmeden yerine getirilmeyeceği açıklanmıştır.

Öte yandan, 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (2.1.1) bölümünde ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların Türkiye'de yaptığı hizmetler ile bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye'de faydalanılan hizmetlerin KDV'ye tabi olacağı; bu gibi hizmet ifalarında mükellefin, esas olarak hizmeti ifa eden olmakla birlikte, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığından, KDV'nin tamamının, hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödeneceği açıklanmıştır.

Buna göre,

1) Abonelerinizin yurt dışındaki grup şirketine ait platformdan içerik sağlaması suretiyle yurt dışındaki grup şirketi tarafından verilen hizmetten şirketiniz Türkiye'de yararlandığından bu hizmet KDV Kanununun 1/1 ve 6 ncı maddeleri kapsamında KDV ye tabi tutulacak, hesaplanan KDV firmanız tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilecektir.

Söz konusu içerik hizmetine ilişkin şirketiniz tarafından abonelerinize düzenlenecek faturalarda toplam bedel üzerinden KDV hesaplanacağı tabiidir.

2) Firmanız tarafından içerik geliştirilerek bu içeriklerin yurt dışındaki grup şirketine ait platformda yer alması şeklinde yurt dışındaki grup şirketine sunulan hizmet, yukarıdaki şartların sağlanması halinde hizmet ihracı kapsamında KDV den istisna olacaktır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026