

**K.K.T.C. mukimi firmadan e-pin kodu alımı karşılığında yapılan
ödemeler üzerinden tevkifat yapıp yapılmayacağı.**

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	62030549-125[30-2020/272]-1051413
Tarih	06.08.2024

T.C.

HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI

İstanbul Defterdarlığı

Gelir Kanunları Gelir Ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 62030549-125[30-2020/272]-...

06.08.2024

Konu : ... mukimi firmadan e-pin kodu alımı karşılığında yapılan ödemeler üzerinden
tevkifat yapıp yapılmayacağı.

İlgi

:

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; ... mukimi firmadan "E-PIN" kodları (...) satın alınarak satışının yapıldığı ve satıcı firma ile bayilik sözleşmelerinin bulunduğu belirtilerek,

- E-PIN kodlarının satın alma işleminde Katma Değer Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunları yönünden vergi kesintisi yapıp yapılmayacağı,

- E-PIN kodlarının Türkiye de kurulu veya yurt dışındaki başka bir şirkete veya nihai tüketiciye satışı aşamasında KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı, bu satıştan elde edilen kazançların kurumlar vergisine tabi olup olmadığı

hususlarında Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin; ikinci fıkrasında, Kanunun 1 inci maddesinde sayılan kurumlardan, kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, dar mükellefiyet esasına göre sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirileceği belirtilmiştir. Aynı maddenin üçüncü fıkrasında dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar sayılmış, dördüncü fıkrasında da bu maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimi temsilci bulundurulması konularında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümlerinin uygulanacağı hükümlerine yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin birinci fıkrasında dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından kazanç ve iradın hangi şartlara göre Türkiye'de elde edilmiş sayılacağı belirtilmiş olup anılan fıkranın; 1 inci bendinde, ticari kazançlarda; kazanç sahibinin Türkiye'de iş yerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması halinde, 4 üncü bendinde ise serbest meslek kazancının, serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi halinde Türkiye'de elde edilmiş sayılacağı belirtilmiştir. Söz konusu maddenin üçüncü fıkrasında da maddede sözü edilen değerlendirmeden maksadın, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılması olduğu hükme bağlanmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasında, dar mükellefiyete tâbi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları, avanslar da dâhil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiş olup ticari kazançlar tevkifata tabi kazanç ve iratlar arasında sayılmamıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, ... mukimi firmadan alınan aktivasyon kodlarına (...) yapılan ödemelerden kurumlar vergisi kesintisi yapılmaması gerekmektedir.

2- ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI YÖNÜNDEN

01.01.1989 tarihinden itibaren uygulanmakta olan Türkiye Cumhuriyeti ile ... Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaybını Önleme Anlaşması'nın 7 nci maddesinin 1 inci fıkrasında, *"1. Bir Akit Devlet işletmesine ait kazanç, söz konusu işletme diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, sadece ilk bahsedilen Devlette vergilendirilebilecektir. Ancak, işletmenin diğer Akit Devlette bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunması halinde kazanç, bu diğer Devlette, işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere vergilendirilebilir."* hükmü yer almaktadır.

"İşyeri"nin tanımı ise Anlaşmanın 5 inci maddesinde yapılmış ve hangi hallerde diğer devlette işyeri oluşacağı açıkça belirtilmiştir.

Buna göre, ... mukimi firmanın E-PİN kodlarının satışından elde etmiş olduğu kazançların Anlaşmanın 7 nci maddesi kapsamında ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup, ... mukimi şirketin elde etmiş olduğu gelirlerin; Türkiye'de bulunan bir işyeri vasıtasıyla elde edilmedikçe, yalnızca ...'de vergilendirilmesi gerekmektedir. Söz konusu gelirlerin Türkiye'de bulunan bir işyeri vasıtasıyla elde edilmesi durumunda, Türkiye'nin bu işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere, iç mevzuat hükümlerine göre vergi alma hakkı olacaktır.

Diğer taraftan, E-PiN kodlarının yurtiçine satışından elde edilen kazançların iç mevzuat hükümlerine, söz konusu kodların yurtdışına satışlarında ise satışın yapıldığı ülke ile ülkemiz arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunuyor ise anlaşma hükümlerine, anlaşma bulunmuyor ise iç mevzuat hükümlerine göre değerlendirme yapılması gerekmektedir.

3- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

- 1/1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin; 1/2 nci maddesinde, her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV'ye tabi olduğu,
- 4/1 inci maddesinde, hizmetin teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu,
- 6/b maddesinde, işlemlerin Türkiye'de yapılmasının hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği,
- 8/1-a maddesinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işi yapanların verginin mükellefi olduğu,
- 9/1 inci maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığının, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği,
- 11/1-a maddesinde, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin KDV'den istisna olduğu,

- 12/2 inci maddesinde, yurt dışındaki müşteri tabirinin ikametgâhı, işyeri, kanunî ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurtiçinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade ettiği; bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için hizmetin yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması veya hizmetten yurt dışında faydalanılması gerektiği

hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin "Kart, Şifre, Kod ve Benzerlerinin Satışında KDV Uygulaması" başlıklı (I/B-16.) bölümünde,

"16.1. Genel Açıklama

Kart, şifre ve kodlar (aktivasyon kodu, e-pin kodu, oyun kodu, dijital ürün kodu, cüzdan kodu, hediye kartı/çeki ve benzeri mahiyette olanlar), sanal ortamda (yayın platformları, oyun siteleri, uygulama mağazaları gibi) pazarlanan bilgisayar programı, oyun, uygulama, müzik, yayın ve eğlence gibi ürün ve hizmetlerin temin edilmesinde kullanılabildiği gibi, sanal veya fiziki mağazalarda güvenli alışveriş yapılmasında da kullanılabilmekte olup, bu kart, şifre ve kodlar sanal ortamda veya fiziki olarak satılabilmektedir.

Bahse konu kart, şifre ve kodlar, belirli bir ürün veya hizmetin karşılığını oluşturabildiği gibi bunları çıkaranlar nezdinde ürün veya hizmet satın alınabilmesine yönelik sanal bir satın alma gücünü de temsil edebilmektedir.

16.2. Karşılığı Belirli Bir Ürün veya Hizmet Olan Kart, Şifre ve Kodlarda KDV Uygulaması

Bazı kart, şifre ve kodlar belirli bir ürün veya hizmeti temsil etmekte olup, henüz aktive edilmemiş olsalar bile, bunlar ile bir başka ürün veya hizmetin temini mümkün olmamaktadır. Sanal ortamda veya fiziki olarak mağazalarda satılan bu kart, şifre ve kodların yurt dışından ithali veya Türkiye'de satışı KDV'ye tabidir.

Bu kart, şifre ve kodların;

- Türkiye'de mukim olanlar tarafından yurt dışı mukimi firmalardan temin edilmesi halinde, bu işleme ilişkin KDV'nin Türkiye'de mukim olanlar tarafından sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi,

- Türkiye'de mukim olup KDV mükellefi olmayan gerçek kişiler tarafından yurt dışı mukimi elektronik hizmet sunucularından sağlanması halinde, bu işleme ilişkin KDV'nin yurt dışı mukimi firma tarafından 3 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi,

- Türkiye'de satılması halinde hesaplanan KDV'nin satıcı firmalar tarafından 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilmesi

gerekmektedir.

...

16.3. Karşılığı Belirli Bir Ürün veya Hizmet Olmayan Kart, Şifre ve Kodlarda KDV Uygulaması

Bazı kart, şifre ve kodlar, ürün veya hizmetleri sağlayanlar nezdinde daha sonra yapılacak teslim veya hizmetlerin satın alınabilmesine yönelik sanal bir satın alma gücünü temsil etmektedir. Bu kart, şifre ve kodlar kullanıldığında belirli bir ürün veya hizmet temin edilmemekte, sanal veya fiziki ortamda satın alma hakkı oluşmaktadır.

16.3.1. Karşılığı Belirli Bir Ürün veya Hizmet Olmayan Kart, Şifre ve Kodların Satışında KDV Uygulaması

Sanal veya fiziki ortamda, cüzdan kodu ve benzeri adlarla satılan ancak belirli bir ürün veya hizmetin karşılığını temsil etmeyen, kullanıldığında bunları çıkaran firma nezdinde bir satın alma hakkı oluşturan, ödeme aracı mahiyetinde olan kart, şifre ve kodların satışı KDV'nin konusuna girmemektedir. Bu çerçevede, bu kart, şifre ve kodların yurt dışından temini veya Türkiye içerisinde satışı KDV'ye tabi olmayacaktır.

..."

açıklamalarına yer verilmiş olup mezkur Tebliğin (I/C-2.1.2.1.) bölümünde ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yapılan işlemlere, (II/A-2.) bölümünde ise hizmet ihracına ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Buna göre,

-Şirketiniz tarafından temin edilecek e-pin kodlarının, belirli bir ürün veya hizmetin karşılığını temsil etmeyen, ödeme aracı mahiyetinde olan kodlardan olması durumunda, söz konusu e-pin kodlarının yurt dışından ithali ve/veya Türkiye içerisinde satışı KDV'ye tabi olmayacaktır.

-Şirketiniz tarafından temin edilecek e-pin kodlarının, karşılığı belirli bir ürün veya hizmet olan kodlardan olması durumunda, söz konusu e-pin kodlarının yurt dışından ithali 3065 sayılı Kanunun 1/2 nci maddesine göre KDV'ye tabi olup hesaplanan KDV'nin Şirketiniz tarafından sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. E-pin kodu satışı nedeniyle yurt dışı mukimi firmanın Türkiye'de işyeri oluşması halinde ise düzenlenen faturada hesaplanan KDV'nin söz konusu firma tarafından 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilmesi gerektiği tabiidir. İthal edilen söz konusu e-pin kodlarının, Türkiye içerisindeki başka bir firmaya veya nihai tüketiciye satışında 3065 sayılı Kanunun 1/1 inci maddesine göre KDV hesaplanması ve hesaplanan KDV'nin Şirketiniz tarafından 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmekte olup bu kodların Şirketiniz tarafından yurt dışı mukim firmalara satışının ise 3065 sayılı Kanunun 11/1-a maddesine göre KDV'den istisna tutulması mümkün bulunmaktadır.

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