

## Uluslar Arası Oyun Platformlarında Verilen Oyun Tasarım Hizmetinden Elde Edilen Kazancın Vergisel Durumu hk.

|            |                                         |
|------------|-----------------------------------------|
| Belge türü | Özelge                                  |
| Kanun      | KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU              |
| Özelge no  | E-84974990-130[KDV1/İ/1/2025-41]-136252 |
| Tarih      | 03.03.2026                              |

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Ankara Defterdarlığı

Gelir Kanunları Kdv Ve Ötv Grup Müdürlüğü

Sayı : E-84974990-130[KDV1/İ/1/2025-41]-136252

03.03.2026

Konu : Uluslar Arası Oyun Platformlarında Verilen Oyun Tasarım Hizmetinden Elde Edilen Kazancın Vergisel Durumu

İlgi : ...tarih ve ... sayılı özelge talep formunuz

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, yurt dışı mukimi firmalara online oyun platformları üzerinden ana oyun içinde alt oyun ve/veya oyun karakteri tasarladığınız veya geliştirdiğiniz, bahse konu alt oyunların ilgili platformlarda oyuncular tarafından oynandığında veya oyun ve oyun karakterleri ile diğer metaların oyun içinde oyuncuların kullandığı dijital harcama birimleri ile satın alındığında oyunlarda geçerli olan harcama birimlerinden kazanç elde ettiğinizi, söz konusu kazancı ana oyun veya alt oyunların, elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları ile internet ortamındaki satışlarından değil tasarladığınız oyun ve/veya sanal metaların oyunlar içinde kullanılması ile elde ettiğinizi belirterek söz konusu faaliyetleriniz kapsamında elde edilen gelirlerin vergi kanunları karşısındaki durumu hakkında Defterdarlığımız görüşü talep edilmektedir.

#### GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun; "Ticari kazancın tarifi" başlıklı 37 nci maddesinde; Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu hüküm altına alınmıştır.

Mezkur Kanunun, "Sosyal içerik üreticiliği, internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden sunulan hizmetler ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnası" başlıklı mükerrer 20/B maddesinde;

"İnternet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticilerinin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar ve bu ortamlar üzerinden verilen bireysel kurs, eğitim, veri işleme ve geliştirme, ürün tanıtımı gibi hizmetlerden sağlanan kazançlar ile akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştirenlerin elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden müstesnadır.

Bu istisnadan faydalanılabilmesi için Türkiye'de kurulu bankalarda bir hesap açılması ve bu faaliyetlere ilişkin tüm hasılatın münhasıran bu hesap aracılığıyla tahsil edilmesi şarttır.

Bankalar, bu kapsamda açılan hesaplara aktarılan hasılat tutarı üzerinden, aktarım tarihi itibarıyla %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapmak ve Kanunun 98 ve 119 uncu maddelerindeki esaslar çerçevesinde beyan edip ödemekle yükümlüdür. Bu tutar üzerinden 94 üncü madde kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz.

Mükelleflerin birinci fıkra kapsamı dışında başka faaliyetlerinden kaynaklanan kazanç ya da iratlarının bulunması istisnadan faydalanmalarına engel değildir.

Birinci fıkra kapsamındaki kazançları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşanlar ile faaliyete ilişkin tüm gelirlerini ikinci fıkrada belirtilen şartlara göre tahsil etmeyenler bu istisnadan faydalanamazlar. Bu durumda olanların, 94 üncü maddenin birinci fıkrası

kapsamında tevkifat yapma yükümlülüğü yoktur.

İstisnaya ilişkin şartların taşınmadığının tespit edilmesi halinde eksik tahakkuk etmiş olan vergi, vergi ziyaı cezası kesilmek suretiyle gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

Cumhurbaşkanı, bu maddede yer alan tevkifat oranını her bir faaliyet türü için ayrı ayrı sifra kadar indirmeye, bir katına kadar artırmak suretiyle yeniden tespit etmeye; Hazine ve Maliye Bakanlığı, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

hükümlerine yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 318 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Tanımlar" başlıklı 3 üncü maddesinde;

"a) Elektronik uygulama paylaşım ve satış platformu: Yazılım geliştirme kitleri marifetiyle geliştirilen ve yayınlanan mobil uygulamalara, kullanıcıların çevrim içi ortamda göz atmasına ve indirmesine olanak tanıyan ve uygulama mağazası olarak da tanımlanan platformu,

b) Mobil uygulama: Akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlara yönelik özel kodlar ve tasarımlar ile geliştirilen yazılımı,

c) Mobil uygulama geliştiricisi: Elektronik uygulama paylaşım ve satış platformlarında faaliyet göstermek amacıyla uygulama geliştiren ve geliştirdiği uygulamaları bu platformlarda kullanıcıların hizmetine sunan gerçek kişiyi,

..."

-"İstisnadan faydalanabilecekler, faydalanma şartları ve istisna uygulamasında özellik arz eden durumlar" başlıklı 4 üncü maddesinde;

"(1) İstisnadan; internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticisi gerçek kişiler, bu ortamlar üzerinden verilen bireysel kurs, eğitim, veri işleme ve geliştirme, ürün tanıtımı gibi hizmetlerden kazanç sağlayan gerçek kişiler ile akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştiren gerçek kişiler yararlanabilecektir.

...

(17) Mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliği faaliyeti kapsamında yalnızca elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde edilen kazançlar mezkûr madde kapsamında istisna edilmektedir. Bu platformlar üzerinden elde edilen; ücretli uygulama satış geliri, reklam geliri, uygulama içi satış geliri, sponsorluk geliri, ücretli abonelik geliri gibi gelirler istisna kapsamında dikkate alınacaktır. Diğer taraftan, elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları dışında elde edilen kazançlar ise istisna kapsamında değerlendirilemeyecektir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Öte yandan, anılan Kanunun, "Diğer indirimler" başlıklı 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı 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, elde edildiği takvim yılına ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar tamamının Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla, %80'i. Bu indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır. Bu bentte yer alan oranı, hizmet alanları ve kazanç tutarları itibarıyla sıfıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya ve Türkiye'ye transfer edilecek kazanç tutarını sıfıra kadar indirmeye veya kanuni seviyesine kadar artırmaya Cumhurbaşkanı, bu bendin uygulamasına ve denetime ilişkin usul ve esasları belirlemeye ilgili bakanlıkların görüşünü almak suretiyle Maliye Bakanlığı yetkilidir."

hükmüne yer almaktadır.

Diğer taraftan, konuyla ilgili açıklamaların yer aldığı 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin;

- "10.5.2.2. Hizmetin, Türkiye'den münhasıran yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için yapılmış olması" başlıklı bölümünde; mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmetlerinin, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara verilmesi gerektiği, söz konusu hizmetlerin fiilen verilmesi gerektiği, bu alanlarda sunulan asistanlık, danışmanlık ve aracılık gibi hizmetlerin bu kapsamda değerlendirilmesinin mümkün olmadığı,

- "10.5.2.3. Faturanın yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi" başlıklı bölümünde; yapılan hizmet ile ilgili olarak düzenlenecek faturanın, yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi gerektiği,

- "10.5.2.4. Türkiye'den verilen, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme ve veri analizi hizmetlerinden yurt dışında yararlanılması" başlıklı bölümünde; verilen hizmetten yurt dışında yararlanılmış olması gerektiği, yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için verilen hizmetin, bu kişilerin ve/veya kurumların Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması gerektiği"

açıklamalarına yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, yurt dışında yerleşik bulunan ... isimli firmaya uluslararası online oyun platformları üzerinden ana oyun içinde alt oyun ve/veya oyun karakteri tasarlayarak oyun geliştirme, 3 boyutlu ve 2 boyutlu grafikler, illüstrasyonlar oyunlarla ilgili yeni deneyimler sunma ve geliştirdiğiniz alt oyunların oyuncular tarafından oynanması halinde veya tasarlamış olduğunuz oyun ve oyun karakterlerinin oyun içinde oyuncular tarafından dijital harcama birimleri ile satın alınması sonucu elde ettiğiniz kazancın 193 sayılı Kanunun 85 inci maddesi kapsamında yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilerek genel hükümlere göre vergilendirilmesi gerekmekte olup söz konusu faaliyetiniz nedeniyle bu faaliyetten elde edilen kazançlar için mezkûr Kanunun mükerrer 20/B maddesinde düzenlenen istisnadan yararlanmanız mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, ilgide kayıtlı özelge talep formunuzun ve sistem kayıtlarınızın incelenmesinden; diğer faaliyetlerinizin yanında "741200- Grafik Tasarım Ve Görsel İletişim Faaliyetleri, Diğer Yazılım Programlarının Yayımlanması, Video Oyunlarının Yayımlanması" nace kodlu faaliyet ile de iştigal ettiğiniz anlaşılmıştır.

Diğer taraftan, yurt dışında yerleşik bulunan anılan firmaya uluslararası online oyun platformu üzerinden verdiğiniz oyun geliştirme ve oyun tasarımı, oyun karakter tasarımı, 3 boyutlu ve 2 boyutlu grafikler, illüstrasyonlar, arayüz tasarımı gibi hizmetlerin fiilen sunulması sonucu elde ettiğiniz kazancın %80'inin mezkur Kanunda sayılan tüm şartların sağlanması kaydıyla Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendine göre, gelir vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmek suretiyle, gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

#### 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 KDV ye tabi olduğu,

-4/1 inci maddesinde, hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu ve 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, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin KDV den istisna olduğu,

-12/2 inci maddesinde, bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için, hizmetin yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması ve hizmetten yurt dışında faydalanılması gerektiği,

-17/4-a maddesinde, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 20/B maddesi kapsamında vergilendirilen kazançlara konu teslim ve hizmetlerin KDV'den istisna olduğu

hükme bağlanmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin;

-"İstisnanın Kapsamı" başlıklı (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."

-"Sosyal İçerik Üreticiliği, İnternet ve Benzeri Elektronik Ortamlar Üzerinden Sunulan Hizmetler ile Mobil Cihazlar İçin Uygulama Geliştiriciliği İstisnası" başlıklı (II/F4.26.) bölümünde;

"3065 sayılı Kanunun (17/4-a) maddesinde, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 20/B maddesi kapsamında vergilendirilen kazançlara konu teslim ve hizmetler KDV'den istisna edilmiştir.

Söz konusu istisna, 1/1/2022 tarihinden itibaren sosyal ağ sağlayıcıları üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticisi gerçek kişiler ile akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştiren gerçek kişilerin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlara konu teslim ve hizmetlere uygulanmaktadır.

Bununla birlikte, 1/1/2024 tarihinden itibaren internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticisi gerçek kişilerin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar ile internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden verilen bireysel kurs, eğitim, veri işleme ve geliştirme, ürün tanıtımı gibi hizmetlerden kazanç sağlayan gerçek kişilerin bu faaliyetlerinden

elde ettikleri kazançlara konu teslim ve hizmetlere de söz konusu istisna uygulanacaktır.

Bu kapsamda, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 20/B maddesi kapsamında vergilendirilen kazançlara konu teslim ve hizmetler üzerinden KDV hesaplanmaz.

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 20/B maddesi kapsamına girmeyen kazançlara konu teslim ve hizmetlerin istisna olmadığı ve genel hükümlere göre vergilendirileceği tabiidir..."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, Şirketiniz tarafından online oyun platformları üzerinden verilen ana oyun içinde alt oyun ve/veya oyun karakteri tasarlama ve geliştirme hizmetlerinin münhasıran yurt dışındaki bir müşteri (kullanıcılar) için yapılması ve bu hizmetlerden yurt dışında faydalanılması halinde bahse konu hizmetlerin 3065 sayılı Kanunun 11/1-a maddesine göre hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Ancak, bahse konu hizmetlerin yurt içi ve yurt dışı kullanımına yönelik ayırım yapılamaması halinde, münhasıran yurt dışındaki müşteriler için yapılmayan söz konusu hizmetlere ilişkin elde ettiğiniz gelirlerin hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamakta olup, bu hizmetler için genel hükümlere göre KDV hesaplanması gerekmektedir.

Ayrıca, söz konusu faaliyetinizden elde ettiğiniz kazançlar 193 sayılı Kanunun mükerrer 20/B maddesi kapsamında vergilendirilmediğinden bu kazançlara konu hizmetlerin 3065 sayılı Kanunun 17/4-a maddesine göre KDV'den istisna tutulması mümkün bulunmamaktadır.

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.

