

T.C.

**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

**İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**

**Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü**

Sayı : 11395140-019.01-304

04/03/2013

Konu : İnternet sitesine ödenen üyelik  
bedellerinin vergi kanunları karşısındaki  
durumu.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, internet ortamında faaliyet gösteren şirketinizin SMS yolu ile banka hesabına yatan üyelik bedelleri karşılığında aylık fatura düzenleyip düzenleyemeyeceği ile yabancı ülke internet sitelerini üyelerinize kullandırmanız ve üyelik bedellerinin banka hesabınız aracılığıyla tahsil edilmesine imkan tanımanız durumlarında elde edilecek gelirin vergi kanunları karşısındaki durumu hususlarında Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

**I- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde kurumlar vergisine tabi kurumlar sayılmış, 3 üncü maddesinde de;

"(2) Dar mükellefiyet: Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler.

(3) Dar mükellefiyette kurum kazancı, aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşur:

a) 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de iş yeri olan veya daimî temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticarî kazançlar (Bu şartları taşımasalar bile kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye'de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye'de yapılmasıdır.)

...

(4) Bu maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimî temsilci bulundurulması konularında, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri uygulanır.

(5) Kanunî merkez: Vergiye tâbi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir.

(6) İş merkezi: İş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir."

hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla, Türkiye'de iş yeri olmayan veya daimî temsilci bulundurmamayan yabancı kurumlar sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirileceklerdir.

Aynı Kanunun 30 uncu maddesinde de dar mükellefiyet esasında vergilendirilen kurumların, bu maddede belirlenen esaslar dahilinde tevkifata tabi kazanç ve iratları belirlenmiştir.

Ayrıca, internet sitesi sahibi yurt dışı kurumlara vermiş olduğunuz aracılık hizmetleri nedeniyle daimi temsilci niteliğine haiz olmanız halinde ise yurt dışı kurumların Türkiye'de şirketiniz aracılığıyla elde ettikleri ticari kazançların iç mevzuatımıza göre vergilendirileceği tabiidir.

## **II- ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI YÖNÜNDEN:**

30.12.1996 tarihli ve 22863 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 01.01.1998 tarihinde uygulamaya başlanan "Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti İle ... Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması"nın ticari kazançlar ile ilgili 7 nci maddesinde;

"1. Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnız bu (ilk bahsedilen) Devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, kazanç bu diğer Devlette, sadece işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere vergilendirilebilir."

...

5. Kazanç, bu Anlaşmanın başka Maddelerinde düzenlenen gelir unsurlarını da kapsamına aldığı anda, o maddelerin hükümleri bu madde hükümlerinden etkilenmeyecektir.;"

hükümü yer almakta olup, 31.12.1997 tarihli ve 23217 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 01.01.1998 tarihinde uygulamaya başlanan "Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti İle ... Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması"nın ticari kazançlar ile ilgili 7 nci maddesinde de;

"1. Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, sadece ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, teşebbüsün kazançları bu diğer Devlette, işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere, vergilendirilebilir.

...

6. Kazanç, bu Anlaşmanın başka maddelerinde ayrı olarak düzenlenen gelir unsurlarını da kapsamına aldığı anda, o maddelerin hükümleri bu madde hükümlerinden etkilenmeyecektir."

hükümü bulunmaktadır.

Bu hükümlere göre,

-Türkiye ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalamış olan ülke mukimi internet sitesini, Türkiye'de mukim internet sitesi üyelerinin kullanma hakkının sağlanması veya

-Türkiye'de mukim internet sitesi sahibi firmanın üyelerine Türkiye ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalamış olan ülke mukimi internet sitesine üyelik için aracı olması, durumunda, yurtdışındaki (... veya ...'ndeki) internet sitesine ödenecek üyelik bedelleri, copyright ve benzeri kapsamda bir gayri maddi hak bedeli ödemesi olarak görülmediğinden, ticari kazanç kapsamında değerlendirilmesi gerekmekte olup, söz konusu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının 7 nci maddesi kapsamında ticari kazanç olarak ...'da veya ...'nde vergilendirileceğinden, söz konusu ülkeler mukimi internet sitelerine yapılan anılan konularla sınırlı ödemeler üzerinden, firmanız tarafından herhangi bir tevkifat yapılmayacaktır.

Öte yandan, yurtdışı internet sitelerine üyelik için bankada toplanan paralardan ziyade, söz konusu üyelik işlemine aracılıktan bir gelir elde etmeniz halinde, firmanızın üyelik işlemine aracılıktan elde ettiği geliri ticari kazanç olarak kurum kazancı içinde beyan etmesi gerekmektedir.

Ancak Türkiye - ... ve Türkiye - ... Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının "İşyeri"ne ilişkin 5 inci maddesinin 4 üncü fıkrasında, bir kişinin, bir Akit Devlette diğer Akit Devletin bir teşebbüsü namına hareket ederek onun adına devamlı olarak mukavele akdetme yetkisini kullanması durumunda bu teşebbüsün ilk bahsedilen Devlette bir işyerine sahip

olduğunun kabul edileceği hükmü yer almaktadır. Burada bahsedilen "mukavele akdetme yetkisi"nden, bir kişi tarafından akdedilen sözleşmelerin aslında bir teşebbüs adına yapılmadıkları, ancak bu teşebbüs için bağlayıcı bir nitelik taşıdıkları durumlarda bu kişinin "mukavele akdetme yetkisi" ne sahip olduğunun anlaşılması gerekmektedir.

Bu itibarla, internet ortamında faaliyet gösteren şirketinizin, ... şirketlerinin internet oyunlarını kendi üyelerine kullandırması veya ... şirketlerinin internet sitelerine kendi üyelerinin üye olması için aracılık etmesi durumunda, söz konusu yurt dışı şirketler adına ticari faaliyette bulunduğu ve bu durumda şirketinizin, daimi olarak temsil ettiği ... veya ... şirketlerinin Türkiye'deki işyerini oluşturduğunun kabul edilmesi gerekmektedir.

Dolayısıyla, ... - ... veya Türkiye - ... Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının 7 nci maddesinin 1 inci fıkrasına göre Türkiye'de bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunan ... veya ... şirketlerinin elde ettiği kazançlar Türkiye'de, işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere vergilendirilecektir. Bu şekilde Türkiye'de ödenecek olan vergiler, söz konusu Anlaşmaların "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 23 üncü maddeleri uyarınca ...'de mahsup edilecek, ...'da ise bu gelirler vergiden istisna edilecektir.

### **III- 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 vergiye tabi olduğu,

4/1 inci 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 gerçekleştirilebileceği,

6/b maddesinde, hizmet ifalarında işlemin 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 nci maddesinde, bir hizmetin yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için, hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapılmış olması ve hizmetten yurtdışında faydalanılması gerektiği, hüküm altına alınmıştır.

Hizmet ihracı ile ilgili açıklamalar 17, 26, 30 ve 113 Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerinde yapılmıştır.

26 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (K) bölümüne göre, hizmet ihracatında katma değer vergisi istisnası uygulanabilmesi için;

- Hizmetin Türkiye'de yurt dışındaki bir müşteri için yapılması,
- Fatura ve benzeri belgelerin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmiş olması,
- Hizmet bedelinin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesi,
- Hizmetten yurt dışında yararlanılmış olması,

şartlarının birlikte gerçekleşmiş olması zorunludur.

Diğer taraftan, 113 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (B) bölümünde ise, "KDV Kanununun yukarıda belirtilen hükümleri ile konu hakkındaki açıklamaların yer aldığı KDV Genel Tebliği uyarınca, yurt dışındaki müşteriler için ifa edilen hizmetlerin bedelinin hizmetin ifa edildiği dönemde döviz olarak Türkiye'ye gelmesi beklenilmeden ihracat istisnası kapsamında beyan edilecektir.

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 getirilmeyecektir." denilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, şirketinizin internet üzerinden Türkiye'de bulunan üyelerine verdiği hizmet, KDV Kanununun 1/1 inci maddesi kapsamında KDV ye tabidir. Ancak, söz konusu hizmetin yurt dışındaki müşterilere verilmesi ve yukarıda belirtilen diğer şartların mevcut olması halinde ise bu hizmet, KDV Kanununun 11/1-a ve 12/2 nci maddelerine göre hizmet ihracı kapsamında KDV den istisna olacaktır.

Öte yandan, yurt dışında faaliyet gösteren firmalara ait internet sitelerinin yurt içindeki üyelerinizin kullanımına yönelik ortaya çıkan aracılık hizmetiniz de KDV Kanununun 1/1 inci maddesine göre KDV ye tabi tutulacaktır.

#### **IV- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN:**

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227 nci maddesinin birinci fıkrasında; "Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir." hükmü yer almaktadır.

Mezkur Kanunun 229 uncu maddesinde; "Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika" olarak tanımlanmış, 231/5 inci maddesinde ise; faturanın mal teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği, bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı hükme bağlanmıştır.

232 nci maddede ise: "Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:

1. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;
2. Serbest meslek erbabına;
3. Kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara;
4. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;
5. Vergiden muaf esnafa.

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

Yukarıdakiler dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tesbit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin (1.1.2013 tarihinden itibaren) 800 TL'yi geçmesi veya bedeli (1.1.2013 tarihinden itibaren) 800 TL'den az olsa dahi istemleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir." hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun mükerrer 257 nci maddesinin 1 inci fıkrasının (1) numaralı bendi ile Maliye Bakanlığı, mükellef ve meslek grupları itibariyle muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu Kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye ve bunlarda değişiklik yapmaya yetkili kılınmıştır.

Buna göre, internet sitenizi üyelerinize kullandırmanız karşılığında SMS yoluyla tahsil ettiğiniz üyelik bedelleri için ay sonunda toplu fatura düzenlenip düzenlenemeyeceği hususunun Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesi uyarınca Maliye Bakanlığınca değerlendirilmesi gerektiğinden şirketinizin doğrudan Gelir İdaresi Başkanlığına müracaat etmesi icap etmektedir.

Diğer taraftan, yurt dışında (... , ...) mukim firmalara ait internet sitelerini üyelerinize kullanma hakkı tanımanız ve bu hakka ilişkin üyelik bedellerini banka hesabınız aracılığıyla tahsil etmeniz durumlarında şirketiniz tarafından elde edilecek komisyon bedelleri için yurt dışında mukim şirketler adına fatura düzenlemeniz gerektiği tabiidir.

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.