

# DİJİTAL EKONOMİ: ÇEVİRİMİÇİ OYUNLAR (ONLINE GAME) ve VERGİLENDİRİLMESİ

## DIGITAL ECONOMY: ONLINE GAME AND TAXATION



Oğuzhan ARMAĞAN\*



Caner GÜRBÜZ\*

### ÖZ

Dijital ekonominin yükselen değeri oyun sektöründe hem oyun satışları hem de oyun içi eşya satışları büyük bir gelir oluşturmaktadır. Tüketiciler, sanal mağazalardan veya oyun üreticilerinin sitelerinden içerik indirebilmektedir. Ödeme araçları olarak, banka/kredi kartı, bitcoin, paypal, GSM operatörleri vb. kullanılmaktadır. Kullanıcılar Electronic Personal Identification Numbee kısaca Epin olarak adlandırılan yöntemde oyun içerisinde oyun içi eşya veya rekabet özelliklerini artıracak donanımlar satın almaktadır. Çalışmamızda çevrimiçi oyun sektörü, aracı kurumlar ve ödeme yöntemlerine değinilmiştir. Örnek uygulamalarla Kurumlar ve Katma Değer Vergisi Kanunu açısından vergilendirmeye yönelik değerlendirme yapılmıştır. Hizmet sunucularının 3 Nolu KDV beyannamesi ile ilgili detaylara yer verilerek verginin indirimi, beyanı ve ödeme durumları anlatılmıştır.

**Anahtar kelimeler:** Epin, 3 No.lu Kdv Beyannamesi, Online Oyun, E Spor, Dar Mükellefiyet, Yurt Dışı Hizmet Sunucuları.

**JEL Sınıflandırması:** H25, O33.

### ABSTRACT

The rising value of the digital economy in the game sector, both game sales and in-Game goods sales constitute a huge income. Consumers can download content from virtual stores or game manufacturers ' sites. As payment tools, bank/ credit card, bitcoin, PayPal, GSM operators etc. are used. In the so-called electronic personal identification Numbee method, users purchase in-game items or hardware to enhance their competitive features. In our study, online gaming sector, intermediary institutions and payment methods were discussed. In the case of corporate and Value Added Tax Law, tax assessments were made.

**Keywords:** Epin, VAT declaration No. 3, Online Game, E Sports, Limited tax liability, service providers abroad.

**Jel Classification Codes:** H25, O33.

\* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, oguzhan.armagan@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-7706-3822.

\*\* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, caner.gurbuz@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-6794-0270.

Armağan, O., Gürbüz, C. (Mayıs 2019). Dijital Ekonomi Çevrimiçi Oyunlar (Online Game) ve Vergilendirilmesi, *Vergi Raporu*, 236, (273-283).

## GİRİŞ

Dijital ekonominin hızla gelişen ve büyüyen sektörü çevrim içi oyunlar (online game)dir. Çevrimiçi oyunlarda; oyun geliştiricileri/üreticileri üretmiş oldukları oyunları kapalı beta ve açık beta olarak kullanıcılara ilk aşamada sunmakta oyundaki eksiklikler tespit edilerek güncelleştirmeler yapılmaktadır. Çevrimiçi oyunlar, üreticinin kendi internet mağazasından veya aracı kurumlar vasıtasıyla sanal mağazalardan ücret mukabili veya ücretsiz indirilmektedir. İlk gelir bu aşamada ücretli oyunlar açısından oluşmaktadır. İster ücretli ister ücretsiz oyunlarda oyun içi eşya satışları ile oyuncular birbirinden farklılaşmakta ve rekabet özellikleri artmaktadır. Bu noktada gelirler oyun oynadığı müddetçe süreklilik arz ederek devam etmektedir.

Çevrim içi oyun sektörü sadece bilgisayar veya konsollarda değil ve telefon ve tabletlere yönelik de içerik üretmektedir. Newzoo Global Games Market 2018 raporuna göre; indirilen oyunların toplam tutarı 28,6 milyar dolar civarında gerçekleşmiştir. Bilgisayar ve konsol oyunlarında gelir toplamı ise 38,9 milyar dolar civarındadır. Oyun sektöründe en çok payı %51 ile tablet ve akıllı telefon oyunları almıştır.

Çevrimiçi oyunlar, pazarlama ve reklam ağının gelişmesi, yayıncılık ve yayın sektörünün gelişmesini de sağlamıştır. Tüm bu gelirler elde edilirken Maliye İdaresinin yeni bir yaklaşımla Türkiye’de herhangi bir bağlantısı, kanuni ve iş merkezi olmayan, işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan kurumların KDV açısından 3 No.lu KDV beyannamesinin verilmesi ve “Özel KDV Mükellefiyeti” tesis ettirilmesi yönünde ilk adımları atmıştır.

Çalışmamızın devamında; oyun satışı, oyun içi eşya satışları ve epin aracı kurumlar kavramları-

na değinilerek Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi Kanunu uyarınca açıklamalar yapılarak örnek olaylarla uygulama anlatılacaktır.

## 1- ÇEVİRİMİÇİ OYUNLAR (ONLINE GAME) ve ÖDEME ARAÇLARI ve ARACI KURUMLAR KAVRAMLARI

Dünyadaki Pazar büyüklüğü 2018 yılı itibarıyla 138 milyar dolar aşan online oyun sektörü, Türkiye’de 30 milyonu aşan kullanıcı sayısı ile 878 milyon dolar işlem hacmine ulaşmıştır. Oyun satışı gelirlerinde Türkiye gelir bazında dünyada 18. Sırada yer almaktadır.<sup>1</sup> Çevrimiçi oyunların Twitch ve Youtubegaming gibi çevrim içi yayın platformlarında izlenme durumlarına göre League of Legends (LoL) Counter-Strike: Global Offensive (Csgo) ve Dota 2 şeklindedir.<sup>2</sup>

Çevrimiçi oyun; bilgisayar, tablet, telefon ya da playstation, xbox gibi konsol olarak nitelendirilen sabit veya taşınabilir cihazlarla internet altyapısı ile birden fazla kişinin aynı anda çevrimiçi bağlanarak oynadıkları oyunlardır. Online oyunlar çoğunlukla gerçek kişilerin birbirlerine karşı veya yapay zekâya karşı mücadelesini konu edinmekte, karşı takımı yok etmeye veya belli bir alanı savunmaya veya saldırmaya dayalı olduğu gibi, skor/sayı üretme amaçlarını da taşımaktadır. Online oyunlar; birinci şahıs oyunları (fps), rol yapma oyunları (rpg) devasa çok oyunculu çevrimiçi oyun (mmorpg) şeklinde sınıflandırılabilirdiği gibi tek oyunculu (singleplayer) çok oyunculu (multiplayer) şeklinde oyuncuların tek yada takım halinde hareket etmesine dayalı olarak da ayrıma tabi tutulmaktadır.

Çevrimiçi oyunların dünyada ve ülkemizde giderek popülerliği artmaktadır. Şöyle ki; Intel Extreme Masters Espor Chicago Finali’ni bir özel te-

<sup>1</sup> Newzoo 2018 Global Games Market Report. (<https://newzoo.com/solutions/standard/market-forecasts/global-games-market-report/>). Erişim tarihi: 07 Kasım 2018.

<sup>2</sup> (<https://newzoo.com/insights/rankings/top-games-twitch-youtube/>). Erişim tarihi: 12 Kasım 2018.

levizyon kanalı canlı yayınlamıştır.<sup>3</sup> Dijital oyunlar reklam verenlerden, üreticilere, oyunculardan, yayıncılara kadar büyük bir alanı etkilemektedir. Türk mobil oyun şirketlerinden “Gram Game” 250 milyon dolara ABD şirketi “Zynga” tarafından satın almıştır.<sup>4</sup> Danimarka’nın Kopenhag kentinde düzenlenen BLAST Pro Series Copenhagen 2018 turnuvasının açılışına Danimarka Başbakanı Lars Løkke Rasmussen katılmış ve açılış konuşmasını yapmıştır.<sup>5</sup> Yine BLAST Pro Series İstanbul 2018’e 129 farklı ülkede beş kıtada erişim sağlanmış, internet üzerinden 6 milyon kişi izlemiş sosyal medyada 100 milyondan fazla etkileşim olmuş 71 ülkeden 594 makale yayınlanmıştır.<sup>6</sup> Tüm bunlar dijital oyun sektörünün gelişimi göstermektedir. 2017 yılında Türk oyun geliştiricilerinin oyun ihracı bir önceki yıla göre %40 artarak 700 milyon dolara ulaşmıştır.

Oyun sektörünün bu denli geniş kitlelere ulaşması oyun üreticilerinin, geliştiricilerinin de karlarını artırmaktadır. Oyun satışı dışında oyun içerisinde ücretli eşya satışı, aksesuar, hediye-lik eşya vb satışları da oyun sektörünün pazarlama ağına dahil olmuştur. Çevrim içi oyunlarda oyuncular birbirlerinden farklılaşmak, rekabetçi güçlerini artırmak, hız, güç, teknik, zihinsel veya daha güçlü görünmek için çeşitli satın almaları başvurmaktadırlar. Oyun içi eşyalar; doğrudan oyunun yapım şirketlerinden alındığı gibi aracı kurum vasıtasıyla da elde edilebilmektedir. Ayrıca ücretsiz olarak veya ücretle indirilen oyunlarda bir takım özelliklerin kısa sürede kullanılabilmesi için de oyuncular ödeme yapmaktadırlar. Oyun

şirketlerine yahut aracı kurumlara ödemeler; banka/kredi kartları, bitcoin, paypal, ön ödemeli veya faturalı hatlar vb. aracılığı ile olmaktadır.

Electronic Personal Identification Numbee kısaca Epin olarak adlandırılan ödeme yöntemi harf ve rakamlardan oluşan 8, 12, 16 gibi haneli benzersiz kodlardır. Örneğin: 312A-CG23-6567-H205 şeklindedir Oyuncuların satın almış olduğu epinler vasıtasıyla oyun içerisinde kullanılabilir krediye sahip olunmaktadır.<sup>7</sup> Epin sahibi kullanıcılar epinlerinin daha önceden bedellerini ödemiş olduklarından, oyun içerisinde kredi kartı veya para gerektirmeden içerik satın alabilmektedirler epinler oyun içerisinde reel para yerine geçmektedir. Diğer bir ödeme yöntemi kredi/banka kartları ile ödemedir. Oyun yapımcısının hesabında veya aracı kurumlar vasıtasıyla kredi kart/banka kartı kullanılarak oyun içi eşya satın alınabilmektedir. Bir diğer yöntem olarak bitcoin, paypal ile ödeme karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca ön ödemeli kartlardan bakiye çekilerek veya faturalı hatlarda faturaya yansıtılarak epin satın alımı gerçekleştirilebilmektedir. Oyuncuların satın aldığı ürünler sadece oyun içi eşya, özellik şeklinde gerçekleşmemektedir ayrıca ücrete tabi oyunların elde edilmesi de mevcuttur. Ücrete tabi oyunlar “*Steam, Uplay*” gibi sanal satış mağazalarından indirilebilmektedir. Bu satış mağazaları sadece online değil internet altyapısı gerektirmeyen çevrim dışı (offline) oyunların indirimi de mümkündür.

Dijital oyunların en fazla kullanılan ödeme yöntemi dünya çapında tüketicilerin %26’sının

<sup>3</sup> Dmax. (<https://www.dmax.com.tr/program/intel-extreme-masters-espor-chicago-finali>). Erişim tarihi: 12 Kasım 2018.

<sup>4</sup> Zynga. Türk mobil oyun girişimi Gram Games’i 250 milyon dolara satın aldı. (<https://webrazzi.com/2018/05/30/zynga-turk-mobil-oyun-girisimi-gram-gamesi-250-milyon-dolara-satin-aldi/>). Erişim tarihi: 12 Kasım 2018.

<sup>5</sup> Eray AVCI. “Danimarka Başbakanı. BLAST Pro Series Copenhagen’in açılışına katıldı! (<https://thatsgamebro.com/danimarka-basbakani-lars-lokke-rasmussen-blast-pro-series-2018-copenhagenin-acilisina-katildi/>).

<sup>6</sup> “Rakamlarla BLAST Pro Series İstanbul!” (<https://www.hubogi.com/rakamlarla-blast-pro-series-istanbul/>). Erişim tarihi: 12 Kasım 18.

<sup>7</sup> XGame “Epin Nedir” (<https://www.xgame.com.tr/epin-nedir>). Erişim tarihi: 07 Kasım 2018.

kullandığı paypal'dır.<sup>8</sup> Paypal ülkemizde faaliyetini durdurduğu için ülkemiz açısından en önemli ödeme yöntemi banka/kredi kartı şeklinde olmaktadır. 2018 yılında dijital oyunların gelirlerinin 105,4 milyar dolar olacağı, 2020 yılında ise 123,5 milyar dolar olacağı tahmin edilmektedir.<sup>9</sup>

Kullanıcıların, oyun ve oyun içerisinde eşya satın alımında iki yöntem kullanılmaktadır. Birincisi doğrudan oyun geliştiricisinden tedarik süreci ikincisi ise aracı kurumlardan tedarik sürecidir. Oyun geliştiricilerinin internet sitelerinde yer alan mağazalarından içerik indirilebilmektedir. Türkiye'deki oyun sektöründe kullanılan dijital satış kanalları'nın başlıcaları Voidu, Kinguin, G2A, Steam, Aral Game, Perdigital, Game Sultan, ByNoGame, Epin, GameSatış, GSM Operatörleri şeklindedir.<sup>10</sup> Aracı kurumlar hem oyun satışı hem de epin, steam cüzdan kodu satışı faaliyetinde bulunmaktadır.

Vergisel açıdan aracı kurumların veya oyun geliştiricilerinin/üreticilerin yurt içinde yerleşiklere yaptıkları satışlar karşılığında azımsanmayacak gelirler elde edilmektedir. Örneğin League of Legends oyununun yapım şirketi Riot Games ülkemizde 2018 yılına aylık ortalama 3.000.000,00.- TL gelir elde etmiştir. Bir olayın vergilendirilmesi için öncelikle gelir/kazanç ve irat elde edilmesi gerekmektedir. Şurası da önemlidir ki, bu gelirler yurt içinde mukim vatandaşlarımız tarafından sağlanmaktadır. Sektörün büyüklüğü ve gelişimi; vergilendirme politikalarının ve teşviklerin geliştirilmesini yakından hissettirmektedir. Bu gelirlerin nasıl vergilendirileceği aracı kurumların veya oyun geliştiricilerinin/üreticilerin tam dar mükellef olup olmamalarına göre değişecektir.

Ayrıca KDV kanunu açısından hangi işlemlerin vergiye tabi olduğu, nasıl vergilendirileceği farklılaşmaktadır.

Çalışmamızda bilinmeyene temas etmek, gri noktaları aydınlatmak amacıyla hizmet sunucularının; Türkiye'de mukim kişilere oyun içi eşya satışlarının, oyun satışlarının; iş yeri kavramı, daimi temsilci, kanuni ve iş merkezi açısından gelir ve kurumlar vergisi kanunlarıncı nasıl değerlendirileceği, oyun şirketlerinin ağırlıklı olarak yurtdışı mukim olmaları dolayısıyla Katma değer vergisi karşısındaki durumları, 3 No.lu KDV beyannamesi ve özellikli durumları çalışmamızın esasını oluşturmaktadır.

## 2- HİZMET SUNUCULARININ VERGİLENDİRİLMESİ

### 2.1- Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Vergilendirme

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun<sup>11</sup> 1. Maddesinde kurumların kazançlarının kurumlar vergisine tabi olduğu belirtilmiş müteakip maddede kurumlardan kastın neler olduğu açıklanmıştır. Kurumların sadece Türkiye'de elde ettiği kazançlar üzerinden vergilendirilmesi veya hem Türkiye'de hem de yurtdışında elde ettiği kazançlar üzerinden vergilendirilmesi mezkûr kanunun 3. Maddesinde tam ve dar mükellef esasına göre belirlenmektedir. Kanunun 3. maddesinde Kanunun 1'inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunanların Tam mükellef olduğu ve tam mükelleflerin gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı *üzerinden vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır*. Kanunun 1'inci madde-

<sup>8</sup> SuperData A Nielsen Company. Payment Preferences of Digital Gamers. (<https://www.superdataresearch.com/market-data/payment-preferences-of-gamers-worldwide/>). Erişim tarihi: 12 Kasım 2018.

<sup>9</sup> SuperData A Nielsen Company. Trends And Insights On Games And Interactive Media. 2017.

<sup>10</sup> Bilgi Teknoloji Kurumu. "Türkiye Oyun Sektörü Raporu" (<http://oyun.guvenliweb.org.tr/dosya/wPJE.pdf>). Erişim tarihi: 07 Kasım 2018

<sup>11</sup> T.C Yasalar (13/6/2006) 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu. Ankara:Resmi Gazete (26205 Sayılı)

sinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanların Dar mükellef olduğu ve bunların sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği belirtilmiştir. İş merkezi ve kanuni merkez de mezkur maddede tanımlanmıştır.

Bilindiği üzere, 193 sayılı GVK.nın 37. maddesinde, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu hükme bağlanmıştır. Ticari faaliyet bir tür emek-sermaye organizasyonuna dayanmakta olup, kazanç sağlama niyet ve kastının bulunup bulunmaması böyle bir organizasyon tarafından icra edilen faaliyetin “ticari faaliyet” olma niteliğine etki etmemektedir.

Ancak, bir faaliyetin “ticari faaliyet” sayılabilmesi için kazanç sağlama niyet ve kastı gerekmemekle birlikte, faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurlarıyla birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, söz konusu oyun satışı, oyun içi eşya satışları, epin satışları ve yazılım programı pazarlama faaliyetinin ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi ve bu faaliyetler neticesinde elde edilen kazancın GVK.nın ticari kazançlara ilişkin hükümleri çerçevesinde vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

*Çevrimiçi oyun üreticilerinin kanuni ve iş merkezlerinin yurt içinde olmadığı varsayımı altında dar mükellefiyet esası geçerli olmaktadır.* Dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettiği kazançların vergilendirilebilmesi için Kurumlar vergisi kanununun 3. Maddesinin 3. fıkrasında yer alan hususları taşıması gerekmektedir. Söz konusu kanun metni aşağıdaki gibidir. **“(3) Dar mükellefiyette kurum kazancı, aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşur: a) 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türki-**

*ye’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 taşıyabilir 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.)”* Mükellef Kurumun Türkiye’de iş yeri veya daimî temsilci bulunmadığından söz konusu kazançları kurum kazancının konusuna girmemektedir. Dolayısıyla açıklanan hükümler doğrultusunda mükellef kurum Kurumlar Vergisi bakımından mükellefiyet tesis ettirmeyecek ve Kurumlar Vergisi Beyannamesi vermeyecektir. Madde metninde geçen iş yeri kavramı Vergi Usul Kanununun 156. maddesinde aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır. “Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir.” Mezkûr kanun hükmünün iş yerini; fiziki, somut bir yer olarak tanımlanması dijital ortamda faaliyet gösteren kişi veya kurumlar açısından yeterli olmamaktadır. Çevrimiçi oyun sektöründe gibi dijital sektörlerde iş yeri kavramını genişletecek unsur sunucu (server)’dur.<sup>12</sup> Çevrimiçi oyunlardan League of Legend’sin serverlerine baktığımızda ülkemizde bulunmadığı görülmektedir.<sup>12</sup> Yine Playerunknown’s Battlegrounds’unda ülkemizde sunucusu bulunmamaktadır. Riot Gamesin (LOL Yapımcısı) yurt içi yerleşiklere satmış olduğu içeriklerin

<sup>12</sup> Oğuzhan Armağan. “Çevrimiçi Yayın Hizmetleri ve Vergilendirilmesi”. Vergi Raporu Dergisi. 2018 Sayı 230. Sayfa 105.

vergilendirilmesi iş yeri ve daimi temsilcisini ve sunucunun Türkiye’de bulunmaması veya sunucu nezdinde tasarrufta bulunulmaması nedenleriyle dar mükellef esası geçerli olacak ve gelirleri üzerinden vergilendirme yapılmayacaktır.<sup>13</sup>

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3’üncü maddesinin ikinci fıkrasında; Kanunun 1’inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanların sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış, üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyet mevzuuna giren kurum kazancının hangi kazanç ve iratlardan oluştuğu belirtilmiştir.

Aynı Kanun’un 30’uncu maddesinde; dar mükellefiyete tabi kurumların maddede sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisikesintisi yapılacağı hükme bağlanmış olup, ticari veya zirai kazançta 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 yapılacak tevkifat oranı 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 03/02/2009 tarihinden itibaren %20 olarak belirlenmiştir.

Oyun satışı, oyun içi eşya satışları, epin satışları ve yazılım programı pazarlama faaliyetinin ticari faaliyet olarak değerlendirildiğinden ve “*ticarî nitelikli*” olduklarından KVK’nın 30. Maddesinde düzenlenen stopaj kapsamına girmemektedirler.

Çevrimiçi oyunlar ücretli olarak “Steam, Uplay” vb. gibi sanal satış mağazalarından satın alınmaktadır. Türkiye’de mukim kişilerin sanal mağazalardan oyun veya içerik indirmeleri durumunda artık muhatap olarak sanal mağazalar dikkate alınacak bunların iş yeri veya daimi temsilcisinin Türkiye’de olmaması durumunda dar mükellef esasına göre vergilendirme yapılacağı açıktır.

Çevrimiçi oyun üreticilerinin Türkiye’de; daimi temsilci veya işyeri bulunması durumunda *dar mükellef* esasında vergilendirileceği, kanuni veya iş merkezlerinden birisinin Türkiye’de olması durumunda ise *tam mükellef* esasında vergilendirileceği açıktır.

## 2.2- Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından Vergilendirme

28.11.2017 tarih ve 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun<sup>14</sup> ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun<sup>15</sup> Vergi Sorumlusu Başlıklı 9.Maddesine “*Şu kadar ki Türkiye’de ikametgâhi, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir. Maliye Bakanlığı elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.*” ibaresi eklenmiştir. Yapılan değişikliği müteakiben 17 seri No.lu katma değer vergisi genel uygulama tebliğinde<sup>16</sup> değişiklik yapılmasına dair tebliğ yayımlanmıştır.

<sup>13</sup> (<https://pubgserverping.com/>). Erişim tarihi: 12 Kasım 2018.

<sup>14</sup> T.C. Yasalar (28.11.2017)7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. . Ankara: Resmi Gazete (30261Sayılı)

<sup>15</sup> T.C Yasalar (02/11/1984) 3065 Sayılı Katma Değer Kanunu. Ankara:Resmi Gazete (18563 Sayılı)

<sup>16</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı. 17 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ. (<http://www.gib.gov.tr/17-seri-nolu-katma-deger-vergisi-genel-uygulama-tebliginde-degisiklik-yapilmasina-dair-teblig>). Erişim tarihi: 13 Kasım 2018.



Mezkûr değişikliğe göre “Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisinin, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödeneceği, Maliye Bakanlığının elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır.

Buna göre Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından Türkiye’de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda sunulan hizmetler KDV’ye tabi olup, bu hizmetlere ilişkin KDV’nin beyanı ve ödemesi bu bölümde yer alan usul ve esaslara tabidir.

Elektronik ortamda sunulan hizmetlerin bir işyeri oluşturacak şekilde verilmesi durumunda (Türkiye’de bir işyerinin oluşup oluşmadığı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenir.), bu hizmetlere ilişkin verginin genel esaslar çerçevesinde (1 No.lu KDV beyannamesi ile) beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.”

Mezkur değişikliğe göre Elektronik Hizmet Sunucularının KDV mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun<sup>17</sup> 257. Maddesinde Maliye Bakanlığı’na verilen yetkiye istinaden; Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan, Türkiye’de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda hizmet sunanlar, bu hizmetlere ilişkin KDV’yi, “Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti” tesis ettirmek ve söz konusu hizmet sunucuları bu işlemlere ilişkin KDV’yi, 3 No.lu KDV beyannamesi ile elektronik ortamda beyan edeceklerine ilişkin tebliğde düzenleme yapılmıştır. Bu kapsamdaki hizmet sunucularının, ilk

kez verecekleri 3 No.lu KDV beyannamesini vermeden önce, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın [www.digitalservice.gib.gov.tr](http://www.digitalservice.gib.gov.tr) adresinde yer alan formu doldurmaları gerekmektedir. Doldurulan formun onaylanması sonrasında Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı nezdinde, hizmet sunucusu adına “Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti” tesis ettirilmektedir. Ayrıca özel KDV mükellefiyeti tesis ettirenler herhangi bir hadle sınırlı kalmaksızın beyannamelerini meslek mensuplarına imzalatma zorunluluğu bulunmamaktadır.

KDV Uygulama Genel Tebliği’nde, elektronik hizmet sunumuna aracılık edenler tarafından verginin beyan edilip ödenmesine ilişkin hüküm de düzenlenmiştir. Buna göre “hizmet sunucusunun açıkça belirtilmediği ve bu durumun taraflar arasındaki sözleşmeye yansıtılmadığı, düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde hizmete ve elektronik hizmet sunucusuna ilişkin bilgilere açıkça yer verilmediği hallerde, elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin KDV, elektronik hizmet sunumuna aracılık edenler tarafından beyan edilip ödenir. Öte yandan, müşteriden bedel talep etme, söz konusu hizmete ilişkin genel şartları belirleme yetkisi veya hizmeti ifa etme yükümlülüğü bulunanlar, elektronik hizmet sunucusu olarak kabul edilir.”

Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti kapsamında bulunanlar, Türkiye’de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sundukları hizmetler için, bu hizmetlerin tabi olduğu oranda KDV hesaplarlar. Online oyun sektöründe KDV oranı %18’dir. Ayrıca Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti bulunanların 213 sayılı Kanun uyarınca defter tutma zorunluluğu bulunmamaktadır.

Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti kapsamında beyan edilen hizmet-

<sup>17</sup> T.C Yasalar (04/01/1961) 213 sayılı Vergi Usul Kanunu. Ankara:Resmi Gazete (10073 Sayılı)

lere ilişkin olması şartıyla, Türkiye’de KDV mükellefiyeti bulunanlardan temin edilen mal ve hizmetler nedeniyle düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV’nin, bu kapsamda beyan edilen işlemlere isabet eden kısmının 3065 sayılı Kanunun (29/1)’inci maddesi kapsamında indirim konusu yapılması mümkündür. Ancak indirim konusu yapılabilmesi için temel şart özel KDV mükellefiyeti kapsamında, yurt içinde KDV mükelleflerinden mal veya hizmet alınmasıdır. Özel KDV mükellefiyeti dışında bir mal veya hizmet alınması durumunda fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV indirim konusu yapılamayacaktır.

Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti kapsamında bulunanlar, Türkiye’de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sundukları hizmetler nedeniyle hesapladıkları KDV’yi, takvim yılının aylık vergilendirme dönemleri itibariyle, vergilendirme dönemini takip eden ayın yirmidördüncü günü akşamına kadar, internet vergi dairesi aracılığıyla ve 3 No.lu KDV Beyannamesi ile Türk Lirası cinsinden beyan ederler. Ancak elektronik hizmet sunucularına özel KDV mükellefiyetine ilişkin hükmün yürürlüğe girdiği 1/1/2018 tarihinden itibaren, Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayıp, Türkiye’de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda hizmet sunanların, 2018 yılının Ocak, Şubat, Mart dönemlerinde yaptıkları işlemleri 2018 yılının Nisan ayının başından itibaren yirmidördüncü günü akşamına kadar verecekleri 3 No.lu KDV beyannamesi ile beyan etmeleri uygun görülmüştür.

Bu kapsamda bulunan mükelleflerin, beyanı gereken herhangi bir işlemin olmaması halinde, ilgili döneme ilişkin beyanname vermelerine gerek yoktur. Bedelin döviz olarak hesaplanması halinde döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği günkü Resmî Gazete’de yayımlanan Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru

üzerinden Türk parasına çevrilir. Merkez Bankası’nca Resmî Gazete’de ilan edilmeyen dövizlerin Türk parasına çevrilmesinde ise cari döviz kuru esas alınır.

Bu kapsamda beyan edilen KDV’nin, beyan-namenin verilmesi gereken ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar ödenmesi gerekir. Ödeme; vergi dairelerine ve tahsile yetkili bankalara yapılabileceği gibi, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın internet adresi ([www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)) üzerinden tahsile yetkili bankaların banka kartı veya kredi kartı ile de yapılabilir. 3065 sayılı Kanunun (9/1)’inci maddesinde yer alan elektronik ortamda sunulan hizmetlere yönelik beyan yükümlüğüne ilişkin düzenlemelere uymayanlar hakkında, 213 sayılı Kanunun vergi cezalarına dair hükümlerinin uygulanacağı tabiidir.” şeklinde tebliğde düzenleme yapılmıştır.

### 3- UYGULAMA ÖRNEKLERİ

Çalışmamızın bu kısmında; dijital ekonominin en önemli unsurları arasında sayılan online oyunların satışı, oyun içi eşya satışlarına ilişkin vergilemenin kurumlar vergisi ve katma değer vergisi kanunları açısından değerlendirilmesine örnek olaylar ışığında değinilecektir.

Örnek 1: İrlanda merkezli oyun yapımcısı Peak Games Limited tarafından geliştirilen League of Champions isimli bilgisayar oyunu, internet üzerinden online olarak oynanmaktadır. Söz konusu oyun içinde elektronik pin ve kostüm satışı gerçekleştiren firma 2018 yılının Ocak-Mart döneminde Türkiye’deki kullanıcılardan oyun içi ürün ve elektronik pin satışlarından 10.000.000 dolar gelir elde etmiştir.

Söz konusu kazancın vergilendirilmesi ve beyannamenin verilmesi:

#### a- Katma Değer Vergisi Beyannamesi

$10.000.000 \$ \times \%18 = 1.800.000 \$$  tutarındaki KDV’nin, Katma değer vergisi Uygulama Genel Tebliğindeki Hükümler çerçevesinde beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Peak Games Ltd.nin



Gelir İdaresi Başkanlığının [www.digitalservice.gib.gov.tr](http://www.digitalservice.gib.gov.tr) adresinde yer alan formu doldurarak Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı nezdinde Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti” tesis ettirmesi gerekmektedir. Peak Games limited şirketinin Ocak-Mart dönemi için 24 Nisan 2018 tarihine kadar bu işlemlere ilişkin KDV’yi, 3 No.lu KDV beyannamesi ile elektronik ortamda beyan edip 26 Nisan 2018 tarihine kadar ödemesi gerekmektedir. Bu tarihten sonraki beyannameler ise her ay için takip eden ayın 24’üne kadar beyan edilip 26’sına kadar ödenecektir.

#### **b- Kurumlar Vergisi Beyannamesi**

Bilindiği üzere, 193 sayılı GVK.nın 37. maddesinde, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu hükme bağlanmıştır. Ticari faaliyet bir tür emek-sermaye organizasyonuna dayanmakta olup, kazanç sağlama niyet ve kastının bulunup bulunmaması böyle bir organizasyon tarafından icra edilen faaliyetin “ticari faaliyet” olma niteliğine etki etmemektedir.

Ancak, bir faaliyetin “ticari faaliyet” sayılabilmesi için kazanç sağlama niyet ve kastı gerekmemekle birlikte, faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurlarıyla birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, söz konusu oyun satışı, oyun içi eşya satışları, epin satışları ve yazılım programı pazarlama faaliyetinin ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi ve bu faaliyetler neticesinde elde edilen kazancın GVK.nın ticari kazançlara ilişkin hükümleri çerçevesinde vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

13/6/2006 tarih ve 5520 sayılı kurumlar vergisi kanununun Tam ve Dar mükellefiyet başlıklı 3.Maddesinin ışığında Mükellef Kurumun Türkiye’de iş yeri veya daimî temsilci bulunmadığından söz konusu kazançları kurum kazancının

konusuna girmemektedir. Yukarıda açıklanan hükümler doğrultusunda mükellef kurum Kurumlar Vergisi bakımından mükellefiyet tesis edilmeyecek ve Kurumlar Vergisi Beyannamesi verilmeyecektir.

Örnek 2: Merkezi California silikon vadisinde bulunan Hero Games co. tarafından geliştirilen Super Racer isimli bilgisayar oyunu, internet üzerinden online olarak oynanmaktadır. Söz konusu oyun içinde elektronik pin ve araç geliştirme ikonları satışı yapılmaktadır. Merkezi K.K.T.C de bulunan Sultan of the Games Ltd. isimli yazılım firması Oyun geliştirici firmaların elektronik pin satışlarının online perakende satışı faaliyeti ile iştigal etmektedir. Sultan of the Games Ltd. Hero Games co. dan Haziran ayında 6.000.000 dolar değerinde elektronik pin almış ve Türkiye’deki kullanıcılara aynı ay içinde 12.000.000 dolara satmıştır. Söz konusu firma Online Oyun satışları için İstanbul’daki iletişim ofisi aracılığıyla mayıs ayında 5.000.000 TL lik reklam harcaması yapmış ve bunun karşılığı olarak 900.000 TL Katma Değer vergisi ödemiştir. (Haziran ayı dolar kuru 4 TL olarak alınmıştır)

Söz konusu kazancın vergilendirilmesi ve beyannamenin verilmesi:

#### **a-Katma Değer Vergisi Beyannamesi**

Sultan of the Games Ltd.’nin Katma değer vergisi Uygulama Genel Tebliğindeki Hükümler çerçevesinde 24 Temmuz 2018 tarihine kadar  $12.000.000 * 4 = 48.000.000$  TL Matrah üzerinden  $(48.000.000 * 0,18)$  8.640.000 hesaplanan KDV beyan etmesi, iletişim ofisi aracılığıyla yapılan reklam harcaması karşılığı olarak ödenen ve indirim hesaplarında yer alan 900.000 TL nin indirim konusu yapılması ve 7.740.000 TL nin 26 Temmuz 2018 tarihine kadar ödenmesi gerekmektedir.

#### **b- Kurumlar Vergisi Beyannamesi**

Kurumlar Vergisi açısından 1 No’lu örnekte yer alan açıklamalar bu kurum için de geçerli olduğundan tekrar açıklanmamıştır.

Örnek 3: Kanuni merkez, iş merkezi ve Server'ları İrlanda'nın Dublin şehrinde bulunan Elektronik Smart Limited, bilgisayar oyunları yapımıcılığı ve ticareti ile iştiğal etmektedir. E.S. Limited 2017 yılında NBA League of Baskebol isimli oyunu geliştirmiş ve 2018 yılında piyasaya sürmüştür.

Bay Kadir Electronic Smart Limited firmasının daimi temsilcisi olarak Türkiyede'ki faaliyetlerini ve oyunun pazarlama işini üstlenmiştir. Elektronik Smart Limited söz konusu oyunun satışından 2018 Temmuz döneminde 5.000.000-TL satış hasılatı elde etmiştir.

#### **a- Katma Değer Vergisi Beyannamesi**

5.000.000 TL \*%18 = 900.000 \$ tutarındaki KDV'nin, Katma değer vergisi Uygulama Genel Tebliğindeki Hükümler çerçevesinde beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Elektronik Smart Limited.in Gelir İdaresi Başkanlığının www.digitalservice.gib.gov.tr adresinde yer alan formu doldurarak Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı nezdinde Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti" tesis ettirmesi gerekmektedir. Elektronik Smart Limited şirketinin Temmuz dönemi için 24 Ağustos 2018 tarihine kadar bu işlemlere ilişkin KDV'yi, 3 No.lu KDV beyannamesi ile elektronik ortamda beyan edip 26 Ağustos 2018 tarihine kadar ödemesi gerekmektedir.

17 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ'in 2.1.2.1.2.1. bölümünde; Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayıp, Türkiye'de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda hizmet sunanların, bu hizmetlere ilişkin KDV'yi, "Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti" tesis ettirmek suretiyle beyan edeceği hüküm altına alınmıştır. Bu açıklama ışığında Elektronik Smart Limited şirketinin de KDV'yi, 3 No.lu KDV beyannamesi ile elektronik ortamda beyan edip ödemesi gerekmektedir.

#### **b- Kurumlar Vergisi Beyannamesi**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3.Maddesinin 3.fıkrasında;

**"(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. Şeklinde tanımlanmıştır.

Kanunun 3.Maddesi ışığında, Elektronik Smart Limited şirketinin Türkiye'de daimî temsilcisi bulunduğundan söz konusu kazancı Türkiye'de elde edilmiş olmaktadır. Dolayısıyla da bu kazanç kurum kazancının konusuna girmektedir. Elektronik Smart Ltd. Şti'nin, söz konusu oyunun satışından 2018 Temmuz döneminde elde ettiği 5.000.000-TL satış hasılatı ve devam eden dönemlerde elde edeceği kazançları dolayısıyla kurumlar vergisi yönünden mükellefiyet tesis ettirmesi hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar bağlı bulunduğu vergi dairesine beyan etmesi ve aynı ayın sonuna kadar ödemesi gerekir.

#### **SONUÇ**

Dijital ekonomi küreselleşen çağda, yerel satışların ve satıcıların zaman ve mekandan bağımsız hareket etmelerine neden olmuştur. Dijital ekonominin gelişmesi ülkelerinde vergi politikalarının ve teşviklerinin yeniden gözden geçirilmesi noktasında önem arz etmektedir. Oyun geliştiricileri/üreticileri, epin veya oyun satış ve oyun içi eşya satışı gerçekleştiren aracı kurumların yurt içi mukimlerden elde ettikleri gelirler dolayısıyla vergilendirilmesi gerekmektedir. Maliye idaresi, dijital ekonomideki kayıt dışılığı engellemek ve hizmet sunucularının ülkemizde elde ettiği gelirleri vergilendirilmesi için 3 No.lu KDV beyannamesi verilmesini ve Özel KDV mükellefiyeti

tesis edilmesini şart koymuştur. Tüketiciler oyun şirketlerinden veya aracı kurumlardan aldıkları epinler ve cüzdan kodlarını oyunlarda reel para yerine harcamakta ve bu harcanan tutar hizmet sunucularının geliri olmaktadır.

Hizmet sunucularının 3 No.lu KDV beyannamesinde, indirim konusu yapılabilmeleri için temel şart özel KDV mükellefiyeti kapsamında, yurt içinde KDV mükelleflerinden mal veya hizmet alınmasıdır. Özel KDV mükellefiyeti dışında bir mal veya hizmet alınması durumunda fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV indirim konusu yapılamayacaktır.

Hizmet sunucuların Kurumlar Vergisi açısından işyeri veya daimi temsilcilerinin, iş ve kanuni merkezlerinin Türkiye’de olmaması durumunda kurumlar vergisi açısından mükellefiyet tesisine gerek bulunmamaktadır.

Aracı kurumların gerek epin, gerekse oyun satışlarında ise %18 KDV tutarının aracı kurumlar (hizmet sunucuları) tarafından beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

#### KAYNAKÇA

- ARMAĞAN O.. “Çevrimiçi Yayın Hizmetleri ve Vergilendirilmesi” Vergi Raporu Dergisi. 2018 Sayı 230. Sayfa 105.
- AVCI E.. “Danimarka Başbakanı. BLAST Pro Series Copenhagen’in açılışına katıldı!” (<https://thatgamebro.com/danimarka-basbakani-lars-lokke-rasmusen-blast-pro-series-2018-copenhagenin-acilisina-katildi/>)
- Bilgi Teknoloji Kurumu. “Türkiye Oyun Sektörü Raporu” (<http://oyun.guvenliweb.org.tr/dosya/WPJEr.pdf>) Erişim tarihi: 07 Kasım 2018.

- BLAST PRO, Rakamlarla BLAST Pro Series İstanbul! (<https://www.hubogi.com/rakamlarla-blast-pro-series-istanbul/>). Erişim tarihi: 12 Kasım 2018.
- DMAX. (<https://www.dmax.com.tr/program/intel-extreme-masters-esp-or-chicago-finali>). Erişim tarihi: 12 Kasım 2018.
- NEWZOO 2018 Global Games Market Report. (<https://newzoo.com/solutions/standard/market-forecasts/global-games-market-report/>) Erişim tarihi: 07 Kasım 2018.
- RİOT Games Oyuncu Destek. (<https://support.riotgames.com/hc/tr/articles/201751684-Farkl%C4%B1-Sunucular>) Erişim tarihi: 12 Kasım 2018.
- XGAME “Epin Nedir” (<https://www.xgame.com.tr/epin-nedir>). Erişim tarihi: 07 Kasım 2018.
- SUPERDATA A Nielsen Company. Payment Preferences of Digital Gamers. (<https://www.superdataresearch.com/market-data/payment-preferences-of-gamers-worldwide/>). Erişim tarihi: 12 Kasım 2018.
- SUPERDATA A Nielsen Company. Trends And Insights On Games And Interactive Media. 2017.
- ZYNGA. Türk mobil oyun girişimi Gram Games’i 250 milyon dolara satın aldı. (<https://webrazzi.com/2018/05/30/zynga-turk-mobil-oyun-girisimi-gram-gamesi-250-milyon-dolara-satin-aldi/>). Erişim tarihi: 12 Kasım 2018.
- (<https://pubgserverping.com/>). Erişim tarihi: 12 Kasım 2018.
- (<https://newzoo.com/insights/rankings/top-games-twitch-youtube/>). Erişim tarihi: 12 Kasım 2018.