

MOBİL UYGULAMA GELİŞTİRİCİLERİNİN KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

TAXING THE EARNINGS OF MOBILE APPLICATION DEVELOPERS



Erhan TEKİN*

ÖZ

Bilgi paylaşımı, haberleşme, eğlence gibi insanın sosyal ve ekonomik hayatını doğrudan etkileyen konulara ilişkin geliştirilen mobil uygulamalar, cep telefonu ve tablet kullanımının yaygınlaşmasıyla insanların hayatına günden güne daha da fazla girmekte dolayısıyla da bireylerin tüketim sepetindeki hacmi artmaktadır. Mobil uygulama geliştirilmesi ve pazarlanması bu açıdan bakıldığında kişilerin ve ülkelerin ekonomisine ciddi anlamda katma değer sağlamakta olduğundan bu kazanç ve katma değerlerin vergilendirilmesi devletler açısından önem arz etmektedir. Mobil uygulama yazılım ve tasarım işlerinin mesleki kazanç niteliğinde görünmesine rağmen uygulamaların kullandırılması hizmeti veya bu uygulamalar vasıtasıyla reklam hizmeti verilmesinden elde edilen kazançların vergi mevzuatı ve idarenin vermiş olduğu görüş-

ABSTRACT

Mobile applications developed on issues that directly affect the social and economic life of people, such as information sharing, communication, entertainment, and the use of mobile phones and tablets are becoming more and more popular and this increases the volume of the consumption basket of individuals. From this point of view, since the development and marketing of mobile applications provides significant added value to the economy of individuals and countries, taxation of this gain and added value is important for the states. Despite the fact that mobile application software and design works seem to be professional earnings, the earnings obtained from the use of applications or advertisement services through these applications should be evaluated as commercial earnings in the light

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, erhan.tekin@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-0441-7503.

Tekin, E. (Mart 2020). Mobil Uygulama Geliştiricilerinin Kazançlarının Vergilendirilmesi, *Vergi Raporu*, 246, (229-238).

Makale Türü: Derleme Makalesi

ler ışığında ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca söz konusu hizmetler katma değer vergisinin konusuna girmekte olup yurt dışındaki müşterilere bu hizmetin sunulmasının hizmet ihracı kapsamında istisna olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceğinin hizmetten yurt dışında faydalanma noktasında idarece daha açık şekilde izah edilmesi yaşanacak ihtilafların önlenmesi açısından faydalı olacaktır. Hâlihazırda geçerli olan mevzuat hükümleri çerçevesinde bu faaliyetler neticesinde elde edilen kazancın ülkemizde vergilendirilmesi ile vergi uygulamaları bakımından idare veya vergi mükellefleri aleyhine doğabilecek mağduriyetlerin giderilmesi noktasındaki çözüm önerileri bu çalışmamızın konusunu oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Mobil uygulama, Mobil uygulama geliştiricisi, Mobil Yazılımların Vergilendirmesi, Sanal Uygulama Marketi, Hizmet İhracı İstisnası.

Jel Sınıflandırması Kodları: H70, K34, L86.

GİRİŞ

90' lı yıllarda internetin hayatımıza girmesiyle birlikte bilginin daha hızlı bir biçimde yayılımı iletişim kanallarının gelişmesi ve çeşitlenmesi ile gerçekleşmiştir. Önceleri sadece bilgisayarlar (PC) ile internet kullanımı gerçekleşirken özellikle 2000' li yıllarla birlikte internet kullanımı cep telefonlarıyla mümkün hale gelmiş, 2010' lu yıllarla birlikte bilgisayar ile internet kullanımını geçmiştir. 2005 yılında dünyada 1,1 milyar olan internet kullanıcısı sayısı 2020 Ocak ayı itibarıyla 4,5 milyara ulaşmıştır.¹ İnternete girilebilen, yazılım ve mobil uygulama yüklenebilen akıllı telefon (smartphone) kullanıcısı sayısı ise dünya genelinde 2020 Ocak ayı itibarı ile 4,1 milyara yaklaşmış, bu kullanıcıların

of the tax legislation and the opinions of the administration. In addition, these services are subject to Value Added Tax and it would be useful to prevent conflicts to be explained more clearly by the administration at the point of benefiting from the service abroad, whether the provision of this service to customers abroad would be considered as an exception within the scope of the export of the service. Within the framework of the provisions of the legislation currently valid in our country of taxation and tax obtained as a result of these activities, or grievances that may arise against the elimination of practices to maintain the solution at the point of the taxpayers, this is the subject of our study.

Keywords: Mobile Application, Mobile Application Developer, Taxation Of Mobile Software, Virtual Application Market, Service Export Exception.

Jel Classification Codes: H70, K34, L86.

mobil uygulama indirme sayısı ise 2019 yılı sonu itibarı ile 204 milyara ulaşmıştır.²

Dünya genelinde 4 milyar civarında insana hitap eden ve günden güne payı artan bir pazarın olması mobil uygulama geliştiricilerinin kazançlarını da doğrudan artırmaktadır. Ülkemizde mobil uygulama yazılımları üzerinden kazanç elde etme şekilleri ile bu kazançların vergi kanunları açısından nasıl vergilendirileceğine bu çalışmamızda değinilecektir.

1- Mobil Uygulama Yazılımları Üzerinden Kazanç Elde Etme Şekilleri

Mobil uygulamalar, ticari işletmeler tarafından kendi tanıtımlarına veya e-ticaret amaçlı kul-

¹ CLEMENT, J. (2020). "Global digital population as of January 2020". (<https://www.statista.com/statistics/617136/digital-population-worldwide/>). Erişim tarihi:05 Şubat 2020.

² CLEMENT J (2020). "Number of mobile app downloads worldwide from 2016 to 2019". (<https://www.statista.com/statistics/271644/worldwide-free-and-paid-mobile-app-store-downloads/>). Erişim tarihi:05 Şubat 2020.

lanılmak üzere tasarlanabileceği gibi münferit olarak bireysel uygulama geliştiricileri tarafından da tasarlanabilir. Tasarlanan bu uygulamaların kullanıcılarla buluşma noktası sanal marketler olarak adlandırılan App Store ve Google Play Store' dir. App Store platformu İOS tabanlı tablet ve telefonlar için Google Play Store platformu ise Android tabanlı tablet ve telefonlar için uygulama edinme marketleridir.

Geliştirilen uygulamalar uygulama marketleri tarafından bir takım ön kontrollere tabi tutulmak suretiyle kullanıcılara sunulmak üzere bu platformlarda yer alabilmekte olup kullanıcılar bu uygulamaları geliştiricinin belirleyeceği ücreti ödeyerek veya herhangi bir bedel belirlenmediyse ücretsiz olarak indirebilmektedir. Ücretsiz indirilebilen uygulamalar ise uygulama kullanılırken uygulama içi satın alma yöntemi ve uygulama içi abone olma yöntemi ile ücretlendirilebilmektedir. Ayrıca uygulama geliştiricileri Google' nin sunmuş olduğu AdMob servisi aracılığıyla uygulamalarına reklam alabilmekte ve gelirlerini artırmaktadırlar. "Karma para kazanma"³ stratejisi olarak adlandırılan bu yöntemle hem uygulamanın kullanılması hem de uygulamada yer alan reklamlardan kazanç elde edilmektedir. Bedelsiz uygulamaların kullanıcılar tarafından indirilme sayısının ve buna bağlı olarak da reklam hizmetinden elde edilecek kazancın artıyor olması uygulamayı indirme ve kullanım bedelinin piyasa koşullarına göre optimum bir şekilde belirlenmesini mecbur kılmaktadır.

Sanal ortamda mobil uygulama satışları, genel olarak kullanıcıların yani bu hizmeti alanların uygulama geliştiriciyle muhatap olmadan hizmeti sanal market niteliğindeki uygulama marketlerinden sanal bir sözleşme aracılığıyla ve ödemeyi uygulama marketine (kredi kartı, mobil ödeme,

PayBal gibi ödeme araçlarıyla) yapmak suretiyle satın almasıyla gerçekleşmektedir. Uygulamayı indirme, aboneliği uzatma, uygulamanın ek özelliklerinden faydalanma ve uygulama içi satın alma bedelleri sanal marketler tarafından kullanıcılardan tahsil edilmekte ve üzerinden yüzde 30' lara varan komisyon kesilerek uygulama geliştiriciye iletilmektedir. Kullanıcılara sunulan hizmet dolayısıyla fatura ise sanal marketler tarafından düzenlenmektedir.

2- ELDE EDİLEN KAZANÇLARIN VERGİLENDİRMESİ

Vergi kanunlarımız açısından verginin konusu, mükellefi, kapsamı, faaliyetin devamlılığı, oranı gibi asli unsurlarının belirleyicisi olan mukimlik, hizmetten yararlanılma yeri, hizmetin nerede ve nasıl gerçekleştiği ve işyeri gibi kavramlarla somut bir biçimde uyuşmayan işlemler olması açısından yukarıda sayılan kazançların vergilendirme açısından niteliği net olarak ortaya koyulamamaktadır. Mobil uygulama üzerinden elde edilen kazançlar açısından spesifik olarak idarenin özelge seviyesinde vermiş olduğu görüşleri mevcut olup vergilendirmenin asli unsurlarına tam olarak uymayan ve uygulamada tartışmalı bazı hususlar bulunmaktadır. Aşağıda her bir vergi kanunu açısından bu türden kazançların nasıl vergilendirilmesi gerektiği konusu ele alınacaktır.

2.1- Gelir veya Kurumlar Vergisi

Açısından Değerlendirme

2.1.1- Mobil Uygulamaların Kullanıcılar Tarafından İndirilmesi Sonucu Elde Edilen Kazançlar

Bilindiği üzere 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda yedi gelir unsuru sayılmış ve elde edilen

³ Google INC. "Mobil reklamlar: Oyun uygulamalarından para kazanmanın anahtarı". (<https://admob.google.com/intl/tr/home/resources/monetize-mobile-game-with-ads/>). Erişim tarihi:05 Şubat 2020.

bu gelir veya kazançların gelir vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda ise kurumlar ayrı ayrı sayılmış, bu kurumların kazançlarının kurumlar vergisine tabi olduğu ve bu kazançlarında gelir vergisine giren gelir unsurlarından oluşacağı hüküm altına alınmıştır. Esasında gelir ve kurumlar vergisinin üzerinden alındığı gelir ve kazanç türleri aynı olmakla beraber elde eden kişinin hukuki niteliği ve kazancın hesaplanması açısından bir ayırım söz konusudur. Bu açıdan bakıldığında kazancın gelir veya kurumlar vergisine tabi olup olmayacağının belirlenmesinde Gelir Vergisi Kanunu'nda sayılan yedi kazanç unsurundan birine girip girmediğinin tespiti önem arz etmektedir.

193 sayılı Kanunun 65'inci maddesinde serbest meslek faaliyeti "sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır" şeklinde tanımlanmış olup serbest meslek faaliyetinden doğan kazançların ise serbest meslek kazancı olduğu hüküm altına alınmıştır. Mezkur Kanunun 37'inci maddesinde ise ticari kazancın tanımı "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır." şeklinde yapılmıştır. Mobil uygulama geliştirme işi serbest meslek kazancının tanımına göre mesleki bir faaliyet gibi gözüktüğü de işin kimlere, ne amaçla yapıldığı, sermayenin ve organizasyonun varlığı, yapılan işin ticari bir nitelik taşıyıp taşımadığı kazanç unsurunun tespitinde önem taşımaktadır. Mobil uygulamanın tüm kullanıcılara yönelik olarak sunulmuş ve temel standart özellikleri olan, kullanıcıların özelliklerine göre ayrı ayrı tasarlanmamış olması durumunda artık piyasaya sürülen ticari bir ürünün varlığından ve bu ürünün kullanıcılara mutlak bir şekilde kullandırılması

hizmeti sonucunda elde edilmiş bir ticari kazançtan bahsedilmesi gerekmektedir. Ancak verilen bir sipariş üzerine, siparişi veren tarafından sadece o kullanıcının tercihlerine göre tasarlanan, sadece siparişi veren kullanıcıya özgü bir mobil uygulamanın yazılımından ve sadece bu yazılımın siparişi veren kullanıcının kullanımına sunulması sonucunda elde edilen bir kazancın varlığında ise serbest meslek kazancının oluştuğunun düşünülmesi gerekmektedir. Tasarlanan uygulamanın patentinin alınıp müellifleri tarafından başka bir kişiye devri söz konusu ise söz konusu kazanç Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesi hükümleri kapsamında belli bir tutara kadar gelir vergisinden müstesna olan serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Nitekim Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen Özelge'de de idare görüşünü benzer şekilde ortaya koymaktadır.⁴

Yukarıdaki tanımlamalara göre mobil telefonlar için geliştirilen mobil uygulamaların sanal marketler aracılığıyla tüm kullanıcıların hizmetine sunulması ve bu uygulamaların indirilmesi karşılığında elde edilen kazancın vergi kanunlarına göre ticari kazanç sayılması gerekmektedir. Kazanç, 5520 sayılı Kanunda sayılan kurumlar tarafından elde ediliyorsa ise kurum kazancı sayılması gerekmekte olup kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

5520 sayılı Kanunun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasına (ğ) bendi ve 193 sayılı Kanunun 89'uncu maddesinin birinci fıkrasına 13 numaralı bendi olarak 6322 sayılı Kanunla "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 ana-

⁴ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen 27.11.2017 tarih ve 27575268-105[229-2016-357]-471915 sayılı özelge.

lizi 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 %50’si.” şeklindeki hüküm eklenmiştir. Söz konusu kanun hükmü ve 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 10.5. numaralı bölümünde sayılan şartların taşınması halinde kurumlar vergisi mükellefi ve gelir vergisi mükellefi mobil uygulama geliştiricilerinin kazançlarının %50’ si kurumlar vergisi beyannamesi ve gelir vergisi beyannamesi üzerinden indirim konusu yapılabilecektir. Kanun metninde de görüleceği üzere verilen hizmetten yurt dışında yararlanılmış olması gerekir. Diğer bir anlatımla, yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için verilen hizmetin, bu kişilerin ve/veya kurumların Türkiye’deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması gerekmektedir.⁵ Bu açıdan bakıldığında söz konusu şart, yazımızın ilerleyen kısımlarında değinileceği üzere katma değer vergisi hizmet ihracı istisnası şartlarıyla paralellik göstermektedir. Ancak bu şartın gerçekleşiyor olduğunun indirim uygulaması bakımından idareye ispatının teknik ve hukuki olarak yapılması mobil uygulama geliştiricileri açısından pek mümkün görünmemektedir.

2.1.2- Mobil Uygulamalar Aracılığıyla Verilen Reklam Hizmetlerinden Elde Edilen Kazançlar

Mobil uygulama geliştiricileri uygulamalarının içine Google Admob servisi aracılığıyla banner reklamı, geçiş reklamı, ödüllü reklamlar gibi reklamları yerleştirebilmekte ve bunun sonucunda dolaylı da olsa bir kazanç elde etmektedir.

Buradaki işleyiş şu şekildedir; reklam verenler Google ile reklam sözleşmesi yaparak belirlenen bir tutarı Google’ ye öderler, Google ise geliştiricilerle anlaşarak sanal bir sözleşme karşılığında uygulamalara belirlediği reklamları yerleştirir, reklamların görüntülenme ve tıklanma sayısına göre belirlenen bedelleri yüzde 30’ a varan komisyon oranında kesintiye tabi tutarak geliştiricilerin banka hesabına yatırırlar.

Geliştiriciler açısından bakıldığında 193 sayılı Kanunun 37’nci maddesi uyarınca reklam verme hizmetinin ticari kazanç olarak değerlendirilmesi ve yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Geliştiricilerin kurumlar vergisi mükellefi olması durumunda ise söz konusu kazanç kurum kazancı olarak değerlendirilmeli ve yıllık kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilmelidir.

Reklam verme hizmetine aracılık eden Google açısından bakıldığında ise geliştiricilere sağladığı reklam geliri üzerinden almış olduğu komisyon tutarının vergilendirilmesi, firmanın bu kazancı Türkiye’de işyeri ve daimi temsilcisi aracılığıyla elde edip etmediğine göre değerlendirilmesi gerekmektedir.

Dar mükellef kurumun (Google) bu komisyon gelirini ülkemizde bir işyeri ve daimi temsilci vasıtasıyla elde etmesi durumunda vergilendirme Kurumlar Vergisi Kanunu’ nun 22’ nci maddesinin birinci fıkrasındaki *“Dar mükellef kurumların iş yeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır.”* hükmü uyarınca tam mükellef kurum kazancı gibi yapılacaktır. Bu kazancın işyeri ve daimi temsilci vasıtasıyla elde edilmemesi durumunda ise vergilendirme yapılmayacaktır.

⁵ İYMMO. “Türkiye’de Yerleşik Olmayan Kişilere Verilen Hizmetler Nedeniyle Vergi İndirimi Uygulaması”. (<http://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/1333.pdf>). Erişim tarihi:05 Şubat 2020.

2.1.3- Mobil Uygulamalar Üzerindeki Hakların Devri veya Kiralanması Sonucu Elde Edilen Kazançlar

Geliştirilen mobil uygulamalar üzerindeki hakların devri ve satışı kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılıyorsa kurumlar vergisine, gelir vergisi mükellefleri tarafından yapılıyorsa ise serbest meslek kazancı olarak gelir vergisine tabidir.

Ancak 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanununun 2'nci maddesinde bilgisayar programları fikir ve sanat eserleri arasında sayılmış ve bu kanun kapsamında korunma altına alınmıştır. Mobil uygulamalarının da esasen bir çeşit bilgisayar programı olmasından dolayı eser olarak bu Kanun kapsamında koruma altına alınabilmektedir. Bu açıdan bakıldığında eser statüsünde olan mobil uygulamaların tasarımcıları, geliştiricileri yani telif hakkını alan müellifleri tarafından devri ve kiralanması Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesindeki istisna kapsamına girmektedir. Dolayısıyla söz konusu uygulamaların kurumlar vergisi mükellefleri dışındaki kişiler tarafından devri veya kiralanması gelir vergisinden müstesnadır.

Bu istisnanın Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü olmamakla beraber bu kazançları toplamının 103'üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşanlar bu istisnadan faydalanamazlar. Bu durumda olanların, 94'üncü maddenin birinci fıkrası kapsamında tevkifat yapma yükümlülüğü yoktur.

2.2- Vergi Usul Kanunu Yönünden Değerlendirme

Gelir Vergisi Kanunu açısından ticari kazanç veya Kurumlar Vergisi Kanunu açısından ise kurum kazancı elde eden mobil uygulama geliştiricileri 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 172'nci maddesi gereğince defter tutmak zorunda olup 177'nci maddede 6 bent halinde sayılan şartlardan birinin taşınması halinde bilanço esasına

göre, aksi takdirde işletme hesabı esasına göre defter tutmaları gerekmektedir. Ayrıca Vergi Usul Kanununun 227'nci maddesi gereğince, bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburi olduğundan, ticaret erbabınca Kanunun 229'uncu maddesine göre satılan emtia veya yapılan iş karşılığında, müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere müşteriye ticari bir vesika olarak fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Mobil uygulamaların telif haklarının devri veya kiralanması sonucu mutat bir şekilde serbest meslek kazancı elde edilmesi durumunda serbest meslek erbabının, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 153'üncü maddesi uyarınca işe başlamayı vergi dairesine bildirme, 172 ve 210'uncu maddeleri uyarınca serbest meslek kazanç defteri tutma, 236'ncı maddesi uyarınca da mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatları için serbest meslek makbuzu düzenleme mecburiyeti bulunmaktadır.

Ancak 224 No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre münhasıran Gelir Vergisi Kanununun 18'inci maddesinde belirtilen türden faaliyetlerde bulunan ve eserlerini sadece aynı Kanunun 94'üncü maddesinde belirtilen kişi veya kurumlara teslim eden serbest meslek erbabından isteyenlerin, defter tasdik ettirme ve tutma ile belge düzenleme zorunlulukları kaldırılmıştır.

2.3- Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirme

2.3.1- Mobil Uygulamaların Kullanıcılar Tarafından İndirilmesi ve Reklam Verme Hizmeti

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1'inci maddesinin birinci fıkrasında Türkiye' de gerçekleştirilen ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmış, 4'üncü maddesinde ise hizmetin teslim ve teslim sayılan haller ile mal

ithalatı dışında kalan işlemler olduğunu belirtmiş ve hizmeti bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek şeklinde tanımlanmıştır.

Mobil uygulama geliştiricileri tarafından kullanıcılara bu uygulamaların sunulması ve bu uygulamalar aracılığıyla reklam verme işlemi katma değer vergisi kanunu uyarınca hizmet sayılmıştır. Ancak 1'inci madde hükmü gereğince bu işlemlerin katma değer vergisine tabi olabilmesi için bu işlemlerin Türkiye' de yapılması gerekmektedir. Mezkur kanunun 6'ncı maddesi hizmet açısından işlemlerin Türkiye' de yapılmasını *"Hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını"* şeklinde tanımlamıştır. Ülkemizdeki mobil uygulama geliştiricileri tarafından sunulan hizmet Türkiye' de yapıldığından söz konusu işlemler katma değer vergisinin konusuna girmektedir.

3065 sayılı Kanunun 11'inci maddesinde yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin katma değer vergisinden müstesna olacağı hüküm altına alınmıştır. Mezkur Kanunun 12'nci maddesinde yurtdışı müşteri tabiri, 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 belirtilmiş, bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için ise hizmetlerin yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması ve hizmetten yurt dışında faydalanılması şartlarının sağlanması gerektiği hüküm altına alınmıştır.⁶

Söz konusu mevzuat hükümlerinden anlaşılacağı üzere Türkiye' deki mobil uygulama geliş-

tiricileri tarafından belirli bir bedel karşılığı uygulamayı kullandırma hizmetinin yurt dışındaki kullanıcılara sunulması ve bu hizmetten yurt dışında faydalanılması halinde bu hizmetin katma değer vergisinden müstesna tutulması gerekmektedir. Hizmetin yurt içindeki kullanıcılara sunulması halinde ise söz konusu ihracat istisnasından yararlanılması mümkün değildir. Yani, yurt dışındaki müşteri için verilen hizmetin bu müşterilerin Türkiye' deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması gerekir.⁷

Maliye idaresinin bu konuda vermiş olduğu görüş, uygulamaların yurt içi ve yurt dışı kullanımına yönelik ayırım yapılamaması halinde, münhasıran yurt dışındaki müşteriler için yapılmayan söz konusu hizmete ilişkin KDV hesaplanması gerekmekte olduğu yönündedir.⁸ Ancak, kullanıcıların yurt içi ve yurt dışında sürekli mobilize durumda olması nedeniyle katma değer vergisi kanunundaki "yararlanma" unsurunun nerede gerçekleştiğinin ayrımının yapılmasının teknik ve hukuki olarak çok zor olması ülkemiz için yüksek katma değeri olan böylesine bir sektör açısından teşvik niteliğindeki katma değer vergisi ihracat istisnasından yararlanılmasını pek mümkün kılmamaktadır. Bu işlemlerin tipik mal veya hizmet ihracat istisnası şartlarından ayrı değerlendirilerek kanuni veya idari düzenleme düzeyinde kolaylaştırıcı birtakım düzenlemelerin yapılması veya idarenin görüşlerini daha somut bir biçimde ve uygulamalardaki tereddütleri giderici şekilde paylaşması daha doğru olacaktır.

Mobil uygulamalarda gösterilmek istenen reklamlar için reklam vermek isteyenler aracılık hizmeti veren firmalarla (Google) muhatap olmaktadır ve bu hizmetin bedelini ilgili firmalara ödemektedirler. Aracılık hizmeti veren firma-

⁶ Yusuf AKDAĞ ve diğerleri. *"Katma Değer Vergisi ve Uygulaması"*. Vergi Müfettişleri Derneği. Ankara. Ocak 2016 .s.215.

⁷ Nuri DEĞER. *Açıklamalı ve Uygulamalı Katma değer Vergisi Kanunu*. Yaklaşım Yayıncılık Ankara. Temmuz 2014. 25.Baskı. s.566.

⁸ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen 12.07.2019 tarih ve 84974990-130[KDV-1/İ/1-2016-12]-235439 sayılı özelge.

lar ise mobil uygulama geliştiricileriyle anlaşip bunların geliştirdikleri uygulamalar aracılığıyla reklam vermektedir. Bu nedenle mobil uygulama geliştiricilerinin reklam verme hizmetini reklam verenlere değil de aracı kurumlara (Google) yaptığını söyleyebiliriz. Aracı kurumların yurt dışı müşteri sayılması ve hizmetten yurt dışında faydalanılması durumunda 3065 sayılı Kanunun 11'inci maddesine göre istisna kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

2.3.2- Sanal Mağazalarca Alınan Komisyon Bedelleri

Sanal mağazalar mobil uygulamaların kullandırılması ve bu uygulamalara alınan reklamlar sonucunda mobil uygulama geliştiricilerine aktarmış olduğu tutarlar üzerinden %30 oranına varan komisyon bedelleri kesmektedir. Sanal mağazaların bu komisyon hizmeti 3065 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesi uyarınca Türkiye'de yapılmış veya Türkiye'de yararlanılmış bir hizmet olduğundan katma değer vergisine tabidir.

Sanal mağazaların ikametgahının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin Türkiye'de bulunmaması halinde Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesi uyarınca Maliye Bakanlığı, vergiye tabi işlemlere taraf olanları Katma Değer Vergisinin ödenmesinden sorumlu tutabilmektedir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde kullanmıştır.⁹ Bahse konu Tebliğin 2.1.2.1.1. numaralı bölümündeki "*KDV'nin tamamı, hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir. Hizmetin vergiden müstesna olması ve hizmetin yurt dışında yapıpı hizmetten yurt dışında faydalanılması halinde, mükellef veya sorumlu sıfatıyla KDV be-*

yan edilmeyecektir. KDV'nin sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi için hizmetten Türkiye'de faydalanan muhatapın KDV mükellefi olması şart değildir. KDV mükellefiyeti bulunmayanlar da söz konusu hizmetler nedeniyle KDV tevkiyatı yaparak 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmek ve ödemek zorundadır." şeklinde düzenlemeyle hizmetten faydalananlara beyan ve ödeme sorumluluğu getirmiştir. Dolayısıyla mobil uygulama geliştiricileri almış oldukları komisyon hizmetlerine ilişkin kendilerinden kesilen tutarları 2 No.lu KDV beyannamesiyle beyan edip üzerlerinden %18 oranında KDV ödemek zorundadırlar.

Ancak Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan sanal mağazalar tarafından verilen bu hizmetin **katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere** veriliyor olması durumunda katma değer vergisinin ne şekilde alınacağını usul ve esasları 17 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ¹⁰ ile düzenlenmiştir.

Buna göre söz konusu hizmet **elektronik ortamda sunulan bir hizmet** olarak değerlendirilecek, bu hizmeti sunanlar "Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti" kapsamında değerlendirilecek olup Türkiye'de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sundukları bu hizmetler nedeniyle hesapladıkları KDV'yi, takvim yılının aylık vergilendirme dönemleri itibarı ile, vergilendirme dönemini takip eden ayın yirmidördüncü günü akşamına kadar, internet vergi dairesi aracılığıyla ve 3 No.lu KDV Beyannamesi ile Türk Lirası cinsinden beyan edeceklerdir. 3 No.lu KDV beyannamesi sürekli bir beyanname olmayıp işlemin olması halinde aylık olarak verilecektir.¹¹

⁹ 26/04/2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

¹⁰ 31/01/2018 tarih ve 30318 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

¹¹ Numan Emre ERGİN. "Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti". (<https://www.dunya.com/kose-yazisi/elektronik-hizmet-sunucularina-ozel-kdv-mukellefiyeti/402602>). Erişim tarihi: 06 Şubat 2020.

Bu kapsamda beyan edilen KDV'nin, beyan-namenin verilmesi gereken ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar ödenmesi gerekmektedir.

2.3.3- Uygulama Geliştiricisinin Yurt Dışında Bulunuyor Olması Durumu

Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan mobil uygulama geliştiricileri tarafından Türkiye'de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda sunulan hizmetler yani uygulama kullandırma hizmeti KDV'ye tabidir.

Söz konusu hizmetlere ilişkin 3065 sayılı Kanunun 9'uncu maddesi gereğince yerine getirilecek katma değer vergisi sorumluluk uygulaması, yazımızın 2.3.2 numaralı bölümünde sanal mağazaların sunmuş olduğu komisyon hizmetlerine ilişkin açıklamalar çerçevesinde aynı usul ve esaslara tabidir.

3- DEĞERLENDİRME

Tüm bu açıklamalar ışığında görüleceği üzere mobil uygulama geliştiricilerinin bu uygulamayı kullandırma hizmetinden elde ettiği kazanç ticari kazanç sayılacağından gelir vergisine veya elde edenin hukuki niteliğine göre kurumlar vergisine tabi olacaktır. Buna bağlı olarak ise söz konusu kazanç sahipleri Vergi Usul Kanununda belirtilen ödevleri yerine getirmesi gerekmektedir.

Ayrıca elde edilen kazancın katma değer vergisine tabi olması gerekmekte olup sanal marketler aracılığıyla yurt dışına pazarlanması durumunda gerekli şartların sağlanması halinde hizmet ihracı istisnası kapsamında katma değer vergisinden müstesna olabilecektir.

SONUÇ

Yukarıda açıklandığı üzere mobil uygulama geliştiricilerinin bu uygulamalar aracılığıyla elde ettiği kazançları üzerinden ülkemizde vergilendirilmesi ve bu kişilerin vergisel ödevleri açısından uygulamada tereddütlü hususların bulunduğu görülmektedir. Özellikle mesleki kazanç ile tica-

ri kazanç arasındaki ince çizginin mükelleflerce tam olarak anlaşılamıyor olması sayıları günden güne artan yazılımcılar açısından cezalı vergi tarihlatlarına maruz kalma riskini artırmaktadır. Ayrıca Katma Değer Vergisi Kanunu açısından hizmet ihracına ilişkin yurt dışında yararlanma şartının mobil uygulama kullandırma ve reklam hizmeti açısından yerine getirilip getirilmediğinin tespitinin zor olması ise katma değer vergisi uygulaması açısından ihtilafa neden olmaktadır.

Mobil uygulama sektörünün hızla büyüyen ve yüksek katma değer sağlayan bir sektör olmasından dolayı vergi mevzuatımız açısından sanal ortamda yürütülen ve sunulan bu hizmetler açısından alışagelmış vergisel kavramlar yerine sektöre özgü uygulamaya yön verici düzenlemelerin yapılması suretiyle uygulamadaki tereddütlerin giderilmesi, kamu veya kişiler açısından doğacak mağduriyetlerin önlenmesi açısından yararlı sayılan nedenlerle önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

- AKDAĞ Y., ERGÜN İ., ARAN M.K. (2016). *Katma Değer Vergisi ve Uygulaması*. Vergi Müfettişleri Derneği. Ankara.
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen 27.11.2017 tarih ve 27575268-105[229-2016-357]-471915 sayılı özelge.
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen 12.07.2019 tarih ve 84974990-130[KDV-1/İ/1-2016-12]-235439 sayılı özelge.
- CLEMENT, J. (2020). "Global digital population as of January 2020". (<https://www.statista.com/statistics/617136/digital-population-worldwide/>). Erişim tarihi: 05 Şubat 2020.
- CLEMENT, J. (2020). "Number of mobile app downloads worldwide from 2016 to 2019". (<https://www.statista.com/statistics/271644/worldwide-free-and-paid-mobile-app-store-downloads/>) Erişim tarihi: 05 Şubat 2020.

- DEĞER, N. *Açıklamalı ve Uygulamalı Katma değer Vergisi Kanunu*. Yaklaşım Yayıncılık. Ankara. Temmuz 2014. 25.Baskı.
- ERGİN, N.E. “Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti”. (<https://www.dunya.com/kose-yazisi/elektronik-hizmet-sunucularina-ozel-kdv-mukellefiyeti/402602>). Erişim tarihi: 06 Şubat 2020.
- Google INC. “Mobil reklamlar: Oyun uygulamalarından para kazanmanın anaharı”. (<https://admob.google.com/intl/tr/home/resources/monetize-mobile-ga-me-with-ads/>). Erişim tarihi: 05 Şubat 2020.
- İYMMO. “Türkiye’de Yerleşik Olmayan Kişilere Verilen Hizmetler Nedeniyle Vergi İndirimi Uygulaması”. (<http://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/1333.pdf>). Erişim tarihi: 05 Şubat 2020.
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği