

# Fenomenlerin vergilendirilmesi

**Tamer Türkyılmaz**

## I. Giriş

Geçtiğimiz günlerde, internet ve sosyal medya ortamlarında tanınan ve genel olarak “fenomen” olarak adlandırılan kişilerin vergi dairelerine çağrıldıkları ve kendilerine kazançlarıyla ilgili olarak bir takım soruların sorulduğu yönünde haberlerle karşılaştık.

Fenomenlik günümüzde sıkça kendinden söz ettiren, gençlerin ve hatta çocukların hayallerini süsleyen yeni dünyaya ait “güzide meslek”lerden biri olarak tanımlanabilir. Her ne kadar, yine bu yeni dünyaya ait sınıflardan “Influencer”, “Gamer”, “Youtuber”, “Blogger”, “Vlogger” gibi çok sayıda tanımlamayla iç içe geçmiş olsa ve bir anlam karmaşası mevcut olsa da çalışmamızın amacı bu türden bir karmaşayı ortadan kaldırmak olmadığından, vergisel açıdan “Fenomen”i, internet ve sosyal medya üzerinde geniş takipçi kitlesine sahip olup takipçi kitlesi sayesinde gelir elde eden kişi olarak düşünebiliriz.

Son bir-iki senedir Hazine ve Maliye Bakanlığının da kendilerinin takipçisi olduğu biliniyordu, ancak etkileşim de aldıklarına göre bundan sonraki süreçte benzer durumda olan kişilerin vergi konusuna ek hassasiyet göstermesi gerekeceği düşünülmektedir.

## II. Gelir unsuru tartışması

Gelir Vergisi Kanunu’nun 2. maddesinde gelir unsurları şu şekilde sayılmıştır:

- Ticari kazançlar
- Zirai kazançlar
- Ücretler
- Serbest meslek kazançları
- Gayrimenkul sermaye iratları
- Menkul sermaye iratları
- Diğer kazanç ve iratlar

Dolayısıyla kanun kapsamında bir kazancın “gelir” olarak nitelendirilebilmesi için yukarıda sayılan gelir unsurlarından birine girmesi gerekmektedir.

Fenomenlerin kazançlarına ilişkin en temel tartışma ise bu kazancın ticari faaliyet sonucunda elde edilen bir ticari kazanç mı, yoksa serbest meslek faaliyeti sonucunda elde edilen bir serbest meslek kazancı mı olduğu noktasındadır.

İlk görüşe göre, fenomenlerin yaptıkları iş bir reklamcılık faaliyeti olup ihtiyaç duyulan ekipman için sermayenin gerektiği, ticari bir organizasyon içerisinde çekimlerin, kurgu - montajın, takipçi nezdinde araştırmaların – analizlerin yürütüldüğü, markalarla ticari anlaşmaların yapıldığı bir durumun var olduğu gerekçesiyle ilgili kazançların ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerekeceği belirtilmektedir.

İkinci görüş ise bu tür kişilerin elde ettikleri kazançların sermayeden ziyade şahsi mesaiye ve birikime dayandığı, işverene tabi olmaksızın yapıldığı ve şahsi sorumluluk içerdiği gerekçesiyle bu tür faaliyetlerden elde edilen kazançların serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi gerekeceği yönündedir.

Esasında gerekçelendirilişine bakıldığında her iki görüşe de katılmak mümkün, ancak iki farklı görüşün ortaya çıkmasındaki temel nedenin fenomen olarak nitelendirilen kişilerin tek potada eritmeye çalışılmasından kaynaklı olduğu düşünülmektedir. Oysa kamuoyunda fenomen olarak adlandırılan kimselerin birbirinden farklı platformlarda, farklı faaliyetler yürütebildikleri ve farklı kaynaklardan gelir elde ettikleri anlaşılmaktadır. Örneğin, belirtildiği gibi yalnızca bir aksiyon kamerasıyla video çekerek kendi performansını sergileyen kişinin bunu Youtube'a yüklemesi sonucunda tıklanma sayısı üzerinden Youtube'un hesapladığı reklam gelirini kişiye ödemesi söz konusu olduğunda, her ne kadar reklamlardan pay alsın da kişinin bir reklamcılık faaliyeti yürüttüğünü söylemek zorlama bir tespit olacaktır. Böyle bir gelirin, kişinin sergilediği performansın beğenilmesi ve fazlaca izlenmesi sonucunda Youtube'un, şirketlerin kendisine verdiği reklamlar dolayısıyla elde ettiği gelirden, izlenme oranına bakarak kişiye pay vermesi gibi bir dizi olayın sonucu olduğu unutulmamalıdır. Dolayısıyla böyle bir durumda, kişinin faaliyetinin sermayeden ziyade şahsi mesaiye dayandığı söylenebilir.

Ancak öte yandan, bahsedildiği gibi üst düzey kameralarla, ses - ışık teçhizatıyla, kurgu - montaj - analiz vb. için kalabalık bir ekiple veya ajanslarla çalışarak geniş bir organizasyona ulaşan, hatta bununla yetinmeyip kendi markasını yaratarak perakende mağazaları aracılığıyla ürünlerini satan fenomenlerin olduğu da bilinmektedir. Bu durumda olan kişilerin gelirlerinin ticari kazanç kapsamında değerlendirilmesi daha uygun olacaktır. Hali hazırda, uygulamada bu kişilerin anılan işleri yürütmek için genellikle sermaye şirketi kurdukları da gözlemlenmektedir.

Yukarıdakilere ek olarak küresel şirketlerin, siyasal partilerin, reklam ajanslarının sosyal medyada bir fikri yaymak veya tam tersine bir düşüncenin yayılmasını engellemek amacıyla çalışanlarına ait kullanıcı hesapları vasıtasıyla kitlesel çalışmalar yürütebildikleri de bilinmektedir. İşçi - işveren ilişkisi içerisinde yürütülen bu tür faaliyetlerde ise gelir unsurunun ücret olacağı tabiidir.

Yukarıda özetlenmeye çalışıldığı şekliyle, gelirin serbest meslek kazancı olarak mı, ticari kazanç olarak mı, yoksa ücret olarak mı nitelendirileceğinin yapılan işin mahiyetine göre belirlenmesi gerekeceği düşünülmektedir. Dolayısıyla kişi ve vaka bazında bir tespit / değerlendirme yapmak daha münasip olacaktır.

Ancak, gelir unsurunun ticari kazanç veya serbest meslek kazancı olması durumunda, kişilerin vergi dairesinde mükellefiyet tesis ettirmeleri, defter ve kayıtlarını düzenli bir şekilde ve kanunlara uygun şekilde tutmaları, beyannamelerini vermeleri (muhtasar, KDV, geçici vergi, yıllık beyanname gibi), fatura veya serbest meslek makbuzu düzenlemeleri gerekecektir. Serbest meslek faaliyeti kapsamında değerlendirilen fenomenler için, kendilerine ödeme yapılırken, ilgili ödemelerin hali hazırda vergi kesintisine konu edildiği durumda kendilerinin ayrıca mükellefiyet tesis etmelerine gerek bulunmayacağı şeklinde bir yanılığa sahip olabildikleri de anlaşılmaktadır. Oysa ilgili vergi kesintisinin nihai bir vergilendirme olmadığı ve bu anlamda diğer yükümlülükleri ortadan kaldırmayacağını belirtmekte fayda görmekteyiz.

### **III. Mükellefiyet durumu**

Yine basına sıkça yansıyan haberlerden anlaşıldığı kadarıyla, bahsi geçen kişilerin bazılarının ikametgâhlarını Türkiye dışında bir ülkeye aldıkları şeklinde iddiaların olduğu da görülmektedir. Vergi ile ilgili haberlerde yer verilen bu detaydan, ayrıca

vurgulanmasa da aslında kişilerin vergisel yükümlülüklerden kaçınmak için böyle bir yola başvurmuş olabilecekleri çıkarımı yapılabilmektedir.

Bu noktada Türkiye’de yerleşiklerin (tam mükellef) ve Türkiye’de yerleşik olmayanların (dar mükellef) neye göre belirlendiğine ve nasıl vergilendiğine ilişkin kısaca bilgi vermekte fayda var. Bu husus Gelir Vergisi Kanunu’nun “Türkiye’de yerleşme” başlıklı 4. maddesinde düzenlenmiştir:

*“Aşağıda yazılı kimseler Türkiye’de yerleşmiş sayılır:*

- 1. İkametgâhı Türkiye’de bulunanlar (İkametgâh, Kanunu Medenin 19’uncu ve müteakip maddelerinde yazılı olan yerlerdir);*
- 2. Bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılımlar Türkiye’de oturma süresini kesmez.)”*

Aynı Kanun’un 3. maddesinde ise şöyle denilmiştir:

*“Aşağıda yazılı gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler:*

- 1. Türkiye’de yerleşmiş olanlar;*  
...”

Yukarıda yer verilen maddeler uyarınca vergisel anlamda Türkiye’de yerleşik sayılmanız için iki ayrı koşul mevcut ve bunlardan herhangi birinin tek başına bulunması yeterli sayılmıştır. Yani ikametgâhınız Türkiye’deyse, Türkiye’de yerleşiksiniz, dünya üzerinde nereden gelir elde ederseniz edin Türkiye’de vergi vermeye mecbursunuz; eğer ikametgâhınız Türkiye’de değil ama 6 aydan fazla Türkiye’de bulunuyorsanız (üstelik geçici ayrılımlar da 6 aylık sürenin hesabında dikkate alınıyor) yine dünya üzerinde nereden gelir elde ederseniz edin Türkiye’de vergi vermeye mecbursunuz.

Peki, ikametgâhın Türkiye’de bulunması ne anlam ifade ediyor? Kanun burada Türk Medeni Kanunu’nun 19. maddesine atıf yapmıştır. İlgili madde ise şöyledir:

*“Yerleşim yeri bir kimsenin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yerdir. Bir kimsenin aynı zamanda birden çok yerleşim yeri olamaz...”*

Yukarıda Kanun’un yaptığı tanımlama, elbette adres değişikliği yaptırmak için ziyaret edilen nüfus müdürlükleri veya dış temsilciliklerce etraflıca yapılan bir soruşturmaya temel teşkil etmiyor. Zira gerektiği durumlarda adres değişikliği yaptırmak kişilerin sorumluluğunda olup ilgili işlemler beyana dayalı olarak yapılıyor (bazı durumlarda kişi adına ilgili adrese düzenlenmiş fatura, çalışma / oturma izni vb. belgeler talep edilebiliyor). Ancak böyle bir işlemle ikametgâhı yurt dışında göstermenin, fakat aslında Kanun’da ifade edildiği şekilde “Türkiye’de sürekli kalma niyetiyle oturmaya” devam etmenin kişiyi dar mükellef konumuna getirmeyeceğini söyleyebiliriz. Dolayısıyla, benzer şekilde hareket eden kimselerin olası vergi incelemelerinde yapılacak tespitler sonucunda Türkiye’de yerleşik olduklarının belirlenmesi halinde buna uygun olarak vergilendirme yapılabilecektir. Zaten böyle bir durumda, ikametgâh ile ilgili bir tespit yapılamasa bile kişinin bir takvim yılında 6 ayı aşkın bir süre Türkiye’de bulunması Türkiye’de yerleşik olarak nitelendirilmesi için yeterli olacaktır.

Öte yandan, ilgili kişilerin Gelir Vergisi Kanunu'na göre Türkiye'de yerleşik sayılırken, aynı dönemde farklı bir ülkede, o ülkenin yerel mevzuatına göre yerleşik sayılması durumu da söz konusu olabilmektedir. Böyle bir durumda ise, mevcutsa ilgili ülkeyle Türkiye arasında akdedilmiş çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması maddelerine göre mukimlik (yerleşik olma) sorunu çözümlenecektir. Yürürlükte bir anlaşma bulunmaması durumunda ise, her iki ülke otoritesinin de kişiyi kendi ülkesinde yerleşikmiş gibi değerlendirerek vergilemesi söz konusu olabilecektir.

Yukarıda yer verilen maddelere göre Türkiye'de dar mükellef olarak nitelendirilecek kişiler için ise vergileme, Türkiye'de elde edilen kazanç ile sınırlı olacaktır. "Kazancın Türkiye'de elde edilmesi"nden kastın ne olduğuna, Gelir Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinde açıklık getirilmiştir:

*"Dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından kazanç ve iradın Türkiye'de elde edildiği aşağıdaki şartlara göre tayin olunur:*

1. *Ticari kazançlarda; kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması,*  
...
3. *Ücretlerde:*
  - a) *Hizmetin Türkiye'de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye'de değerlendirilmesi;*  
...
4. *Serbest meslek kazançlarında: Serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi;"*

Yukarıda bahsi geçen "değerlendirme" sözcüğüne ise yine aynı maddenin 2. fıkrasında açıklık getirilmiştir: "... ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır".

Öte yandan, dar mükellefiyet durumunda, varsa ilgili ülke ile Türkiye arasında akdedilmiş çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümlerine de ayrıca bakılması gerekecektir. Zira ülkelerle yapılan anlaşmalarda işyerine ilişkin farklı tanımlamalar olabilmekte, gelirlerin vergilendirilmesi için ödeme, ülkede geçirilen süre vb. kriterler yer alabilmektedir. İlgili ülkeyle akdedilmiş bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının olmaması durumunda ise yukarıda anılan Gelir Vergisi Kanunu maddelerine göre vergilendirme yapılacaktır.

#### **IV. Fenomenlerin vergilendirilmesi**

Yukarıda yer verdiğimiz açıklamalardan sonra bu kısımda piyasada var olan çeşitli vakalar üzerinden fenomenlerin ne şekilde vergilendirileceğine değinebiliriz. Ancak yapacağımız yorumların Türkiye'de yerleşik kişilere ilişkin olacağını, Türkiye'de yerleşik olmayan kişiler için ise yukarıda izah edilmeye çalışıldığı gibi ilgili kişi ve yerleşik olunan ülke ile Türkiye arasındaki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümlerine bakılarak bir değerlendirmenin yapılması gerekeceğini belirtmekte fayda var.

## 1. Youtube kanalları dolayısıyla elde edilen kazançlar

### 1.1. Gelir unsuru yönünden

Daha önce de değinildiği üzere Youtuber şeklinde tanımlanan, Youtube üzerinden video paylaşarak yüksek tıklanma sayılarına ulaşan kimselerin Youtube tarafından elde edilen reklam gelirlerinden pay aldıkları bilinmektedir. Bu kısımdaki değerlendirmemiz Youtube örneği üzerinden gidecek olsa da benzer durumdaki platformlar için de aynı değerlendirmeler yapılabilecektir.

Ancak burada kullanıcılar çok farklı alanlarda içerik üretebilmekte ve elde ettikleri gelirler de buna göre değişiklik gösterebilmektedir. Tahmin edilebileceği gibi üretilecek içeriğin bir sınırı mevcut olmadığından komedi unsuru taşıyan videolardan, oyun videolarına; makyaj videolarından, belgesellere her şeyin yer alabildiği bir mecradan bahsediyoruz. Dolayısıyla gelirin unsurunun da burada yürütülen faaliyete göre tespit edilmesi gerekeceği düşünülmektedir.

Örneğin, Youtube'a yüklemek için kendi başına KPSS ders videoları çekerek paylaşım sunan kişinin elde ettiği gelirin, şahsi mesaiye ve mesleki bilgiye dayanan bir işin sonucunda elde edilmiş bir gelir olarak değerlendirilmesi ve sanal ortamda bile yürütülse, bu faaliyetin serbest meslek faaliyeti olarak nitelendirilmesi gerekeceği düşünülmektedir. İlgili içeriklere ilişkin ödemenin serbest meslek erbabına, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesine göre tevkifat yapmakla yükümlü taraflarca yapılacak olması halinde, %20 oranında gelir vergisi stopajının yapılması gerekeceği düşünülmektedir.

Ancak öte yandan, genel olarak çok fazla takipçiye ulaşmış kanal sahiplerinin bu işe ciddi bir yatırım yaptıkları, video kalitesini artırmak ve daha büyük kitlelere ulaşabilmek için daha kalabalık ekiplerle ve pahalı ekipmanlarla çalışarak hem ciddi maliyetlere katlanmakta, hem de daha çok gelir elde etmekte oldukları bilinmektedir. Bu türden kimseler içinse ticari kazancın unsurlarının oluştuğunu söylemek mümkündür. Dolayısıyla, benzer durumdaki kimselerin ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesinin uygun olacağı düşünülmektedir.

Yalnız, her iki durumda da ilgili gelir unsurunda sürekliliğin bulunması gerekir. Eğer, yürütülen faaliyet sürekli değil fakat arızı niteliği haiz ise yukarıdakilerden farklı olarak gelirin "diğer kazanç ve iratlar" kapsamında değerlendirilmesi ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 82. maddesinde yer alan arızı kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekecektir. İlgili maddede, 2019 yılı için 33.000 TL'nin (2018 yılında 27.000 TL'ydi) gelir vergisinden müstesna olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla, faaliyeti arızı nitelikte olup kazancı 2019 yılı için 33.000 TL'nin altında olanlar için bir vergisel yükümlülüğün bulunmayacağı, bunun üzerinde gelir elde edenlerince aşan kısım için yıllık beyanname vermelerinin gerekeceğini söyleyebiliriz.

### 1.2. Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu yönünden

Elde ettiği gelirler serbest meslek kazancı kapsamında değerlendirilen kimseler için önem arz edebilecek bir diğer husus da üretilen içeriklerin Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu kapsamında "eser" statüsünde kabul görmesinin de söz konusu olabileceğidir. Örneğin ilgili Kanun'un 5. maddesinde aşağıda yapılan tanıma uyan içeriklerin "sinema eseri" olarak nitelendirileceği belirtilmektedir:

*“...her nevi bedii, ilmi, öğretici veya teknik mahiyette olan veya günlük olayları tespit eden filmler veya sinema filmleri gibi, tespit edildiği materyale bakılmaksızın, elektronik veya mekanik veya benzeri araçlarla gösterilebilen, sesli veya sessiz, birbiriyle ilişkili hareketli görüntüler dizisi.”*

Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır:

*“Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat gelir vergisinden müstesnadır.*

*Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dâhildir.*

*Yukarıda yazılı kazançların arızî olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez.*

*Serbest meslek kazançları istisnasının, bu Kanun'un 94'üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur.”*

Dolayısıyla, Kültür Bakanlığı vasıtasıyla ilgili içeriğin eser olarak tescil edilmesi durumunda söz konusu içerik dolayısıyla elde edilen kazancın, gelir vergisinden istisna edilmesinin mümkün olacağı düşünülmektedir. Ancak ilgili içeriğe ilişkin ödeme Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapmakla yükümlü olanlar tarafından gerçekleştirilirse, %17 oranında stopaj yapılması gerekecektir.

### **1.3. Katma değer vergisi yönünden**

Katma değer vergisi yönünden kısa bir değerlendirme yapmak gerekirse, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde:

*“Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir:*

- 1. Ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,*  
...”

hükmü yer almaktadır. Aynı Kanun'un 6. maddesinde ise hangi işlemlerin Türkiye'de yapılmış sayılacağına ilişkin hüküm yer almaktadır:

*“İşlemlerin Türkiye'de yapılması:*

- a) Malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını,*
- b) Hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını*

*ifade eder.”*



Her ne kadar dijital ortamda üretilerek kullanıma sunulmuş bir içeriğin nerede yapıldığı ve içerikten nerede faydalandığı konusu her zaman tartışma konusu edilebilecek bir hususa da genel itibarıyla Türkiye’de bulunan kişilerce Türkiye’de meydana getirilen içeriklerin veya yurt dışında üretilse bile Türkiye’deki kullanıcılara hitap eden ve onlarca tüketilecek bir içeriğe ilişkin teslimin katma değer vergisine konu olacağı düşünülmektedir. Yalnız buradaki teslim kavramını geleneksel anlamda bir kez yapılarak sona eren bir hadise gibi düşünmemek gerekecektir. Zira videolar yayında kaldığı müddetçe izlenmeye devam edilecek olup her tıklanma ayrı bir teslim gibi düşünülebilecektir. İlgili platformlarsa, yalnızca videonun yüklendiği ilk dönemde değil, fakat tıklanma sayısının artarak devam ettiği ileriki dönemlerde de kişilere ödeme yapmaya devam edecektir. Dolayısıyla, tıklanma – gelir döngüsü devam ettikçe katma değer vergisi hesaplanması gerekeceği düşünülmektedir. Öte yandan, arızı nitelikteki işlemlerin KDV’ye tabi olmayacağını belirtmekte yarar var.

## **2. Reklamcılık faaliyeti kaynaklı kazançlar**

Artık hemen hemen her marka, geleneksel pazarlama ve reklam yöntemlerine ek olarak, ürün tanıtımları için takipçi sayısı ve popülerliği yüksek olan fenomenlerin kapısını da çalıyor. Yapılan araştırmalar da bu tür bir pazarlamanın, geleneksel yöntemlere göre daha etkili olduğu sonucunu veriyor. Hatta bu, literatüre “Influencer Marketing” olarak da girmiş durumda.

Ancak, ürün tanıtımlarına ek olarak özünde reklam faaliyetiyle benzerlik gösteren diğer faaliyetlerin de bu kapsamda değerlendirilmesi gerekeceği düşünülmektedir. Örneğin, siyasal partiler propagandaları için, aralarında çekişme olan kişiler sosyal medyada diğer tarafa karşı üstünlük kurabilmek için, unutulmaya yüz tutmuş şarkıcılar popüler kişilerin “hikâyelerinde” (story) 3-4 dakika görünerek kendini hatırlatmak için fenomenlerden bu tür hizmetleri alabilmektedir. Örnekler elbette ki çoğaltılabilir.

### **2.1. Gelir unsuru yönünden**

Esasında bu daha çok Twitter, Snapchat, Instagram gibi popüler sosyal medya ortamlarında verilen bir hizmet. Bilindiği üzere, Youtube’un aksine, bu platformlar kişilere tıklanma sayılarına bakarak bir ödeme yapmıyorlar. Dolayısıyla elde edilen gelir yukarıda bahsedilen serbest meslek kazancı – ticari kazanç tartışmasının da bir miktar dışında kalıyor. Zira artık mesleki bir faaliyetten ziyade taraflar arasında yapılan ticari tanıtım anlaşmaları devreye giriyor.

Uygulamada genelde, markaların ürünlerinin, tanıtımlarının yapılması için fenomenlere gönderildiği, çekim, düzenleme vb. işlemlerin de fenomenlerce üstlenildiği ve sonunda tarzlarına uygun düşecek şekilde oluşturulan görsellerin kendilerince sosyal medya hesaplarında paylaşılması şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Bu anlamda gelir unsuru yönünden bakıldığında ilgili kazancın serbest meslek faaliyeti sonucu değil, fakat ticari bir faaliyetin sonucunda elde edilmiş bir kazanç olarak nitelendirilmesi gerekeceği düşünülmektedir. Ancak, burada yine süreklilik bulunması önem arz ediyor. Arızı nitelikte olduğu durumlarda diğer kazanç ve irat kapsamında değerlendirilecek olup yukarıda bahsedilen arızı kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekecektir.

Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı da Mart 2016’da verdiği bir özelgede şu şekilde görüş beyan etmiştir:

*“Buna göre, sahip oldukları sosyal medya hesaplarına ait sayfalarda ticari bir organizasyon içerisinde, devamlı olarak reklam hizmeti veren gerçek kişilerin ticari kazanç açısından gelir vergisi mükellefi olmaları gerekmektedir.”*

Ancak öte yandan, sosyal medyada propaganda vb. hususlar için kurulan ekipler vasıtasıyla da faaliyet gösterildiği bilinmektedir. Bahsi geçen kişilerin ilgili kurumlarla işçi işveren ilişkisi içerisinde çalıştıkları, kurumlardan gelen emir ve talimatlara göre faaliyet yürüttükleri ve bu hizmetleri karşılığında gelir elde ettikleri anlaşılmaktadır. Bu itibarla ilgili kişilerin, elde ettiği gelirin ücret olarak nitelendirilmesi ve bu esasta vergilenmesi gerekecektir. Bilindiği gibi, yıl içerisinde tek işverenden elde edilen ve Gelir Vergisi Kanunu 94. madde uyarınca vergi tevkifatına konu edilen ücretler için beyanname verilmemekte, yapılan vergi tevkifatı nihai vergilendirme olmaktadır. Ancak, ilgili işverenin anılan madde uyarınca tevkifat yapma yükümlülüğü bulunmayan bir işveren olması durumunda ise gelirin, yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekecektir.

## **2.2. Katma değer vergisi yönünden**

Yazımızın 1.3. bölümde detaylı olarak izah edildiği gibi, ilgili kazancın ticari kazanç olarak nitelendirilmesi halinde, anılan hizmetleri ifa eden kişilerin, bu hizmet bedelleri üzerinden katma değer vergisi hesaplamaları da gerekecektir.

Ancak, hizmetin arızı nitelikte olması veya verilen hizmetlerin işçi – işveren ilişkisi dâhilinde verilmesi halinde ise katma değer vergisi yönünden bir yükümlülük bulunmayacaktır.

## **2.3. 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı yönünden**

Geçtiğimiz günlerde, reklamcılık faaliyeti yürütmekte olan fenomenlerin faaliyetlerine etkisi olacak bir Karar (476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı) Resmi Gazete’de yayımlandı ve 01.01.2019 itibarıyla yürürlüğe girdi.

İlgili Karar’da internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden kişinin gerçek kişi, dar mükellef kurum veya tam mükellef kurum olmasına göre değişen vergi kesintisi oranları belirlenmiştir. İlgili oranlar, gerçek kişi ve dar mükellef kurumlara yapılan ödemeler için %15 iken, tam mükellef kurumlara yapılan ödemeler için ise %0 olarak belirlenmiştir.

Dolayısıyla, fenomenlere sosyal medya hesapları vasıtasıyla yaptıkları reklam işleri için ödenecek olan tutarlardan kişinin mükellefiyeti bulunup bulunmamasına, kazancın ticari nitelikte veya arızı nitelikte olup olmadığına bakılmaksızın %15 gelir vergisi kesintisi yapılacağı anlaşılmaktadır. Ancak, bu tür faaliyetleri tam mükellef kurumlar nezdinde yürütenler içinse bu kesinti oranı %0 olacaktır.

Söz konusu %15’lik kesintinin, fenomenin kazancından mı ayrılacağı, yoksa bu yüke şirketlerin mi katlanacağı konusu taraflar arasında tartışılmaktadır. Bu durumda, eğer taraflar vergi yükünün fenomen üzerinde kalması gerektiği konusunda uzlaşırsa örneğin 10.000 TL’lik tutar üzerinden 8.500 TL’yi fenomene ödeyecek, ancak vergiye firmaların katlanacak olması halinde ise 10.000 TL/(1 - 0,15) şeklinde bir brütleştirmeyle brüt tutar tespit edilecek (11.765 TL) ve brüt tutar ile net tutar arasındaki fark (bu örnek için 1.765 TL) da vergi dairesine ödenecektir.



Getirilen bu kesinti yükümlülüğünün nihai bir vergilendirme olmadığını ve dolayısıyla diğer vergi yükümlülüklerini ortadan kaldırmayacağını belirtmekte yarar var.

### **3. Oyun platformları üzerinden elde edilen gelirler**

Sosyal medya fenomenlerinin yukarıdaki faaliyetlerine ek olarak son dönemin gözde işlerinden biri de oyun platformlarında oyun oynamak, oynarken de kazanç sağlamak. Hatta öyle ki, yakın zamanda bu platformlardan birinin eski bir futbolcu ile işbirliği yaptığı ve kendisinin düzenli aralıklarla platformda oyun oynamasının sağlandığı gündemde yer almıştı.

Esasında yapılan iş oyun oynamakla sınırlı değil. Kişiler oyun oynarken aynı anda diğer kullanıcılarla sohbet ederek platformda vakit geçirmelerini temin ediyorlar. Kazanç ise kişilerin platformda geçirdikleri sürelerde yaptıkları harcamalar (örneğin oyun performansını sergileyen kişiye bahşiş verebiliyor, ona hediye alabiliyorlar) üzerinden platformun kişiye pay vermesi şeklinde elde ediliyor. Dolayısıyla aslında platform, oyunculara oyun performansını sergilemeleri için imkân sağlarken, platforma kazandırdıkları gelirden de kendilerine pay veriyor.

#### **3.1. Platform açısından gelir unsuru**

Platformun elde ettiği gelirin ticari kazanç kapsamında değerlendirilmesi gerekeceği aslında açık. Çünkü ilgili platformlar ciddi bir donanım ve yazılım maliyetine katlanan, büyük bir organizasyon şeklinde örgütlenmiş durumdadır. Hâlihazırda zaten genellikle sermaye şirketi olarak tescil edilmiş durumdadır. Ancak, tabii internet üzerinden yapılan bir aktivite olduğu için yurt dışında yerleşik kurumlara ait platformlarda da oyun oynamak mümkün olabilecektir. Türkiye’de yerleşik kurumlara ait platformların kurumlar vergisi mükellefi buldukları ve ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirildikleri düşünüldüğünde onlar açısından bir vergileme sorunu olmadığını söyleyebiliriz.

Ancak yurt dışında mukim olup Türkiye’den gelir elde eden oyun platformlarının bulunması durumunda, ilgili platformların durumlarının vergi kanunları ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında detaylı değerlendirilmesi gerekecektir.

#### **3.2. Oyuncular açısından gelir unsuru**

İlgili oyuncularca yürütülen faaliyetin ticari kazanç mı, yoksa serbest meslek kazancı olarak mı değerlendirileceği konusu yine tartışmalı bir konudur. Ancak kişi yönünden baktığımızda, bir organizasyondan ve sermayeden ziyade, şahsi bir mesaiye dayanan bir yönünün olduğunu söyleyebiliriz. Dolayısıyla bu tür kazançların serbest meslek faaliyeti kapsamında değerlendirilmesi gerekeceği düşünülmektedir. Ancak bu görüşe karşı olanların “serbest meslek” faaliyetinin özünde bir uzmanlığın, bir mesleki bilginin yattığı şeklindeki itirazlarını duyar gibi oluyoruz. Fakat artık zamanın değiştiğini ve kanunlarda zamanın ruhuna uygun değişikliklerin hemen yapılması söz konusu olmasa bile, en azından kanunda yer alan lafzın zamanın gereklerine uygun bir şekilde yorumlanabileceği düşünülmektedir. Dolayısıyla aslında oyun oynama faaliyetinin değişen dünyadaki yeni mesleklerden biri olarak değerlendirilmesi gerektiği söylenebilecektir.

Buna göre arızı nitelikte olmayan, sürekli bir oyun oynama faaliyetinin serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilmesi ve bu anlamda gelir vergisine konu olması gerekeceği

düşünülmektedir. Bu itibarla, Türkiye’de yerleşik kurumlara ait platformlarda yürütülen faaliyetler nedeniyle bu kişilere yapılan ödemelerin de Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesi uyarınca %20 gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekeceği düşünülmektedir.

### **3.3. Katma değer vergisi yönünden**

Daha önceki bölümde detayıyla ifade edildiği şekilde, ilgili kazancın serbest meslek kazancı olarak nitelendirilmesi halinde, anılan hizmetleri ifa eden kişilerin, bu hizmetler için katma değer vergisi hesaplamaları da gerekecektir.

Ancak, hizmetin arızı nitelikte olması halinde ise katma değer vergisi yönünden bir yükümlülük bulunmayacaktır.

## **V. Çocuk fenomenlerin durumu**

Malum, internet ortamında var olabilmek için herhangi bir yaş kriteri mevcut değil ve kullanıcılar arasında ciddi oranda 18 yaşın altında yer alan kimselerin bulunduğu da bir gerçek. Bu ortam da çocuk yaşta çok büyük bir takipçi kitlesine erişmeyi olanaklı kılarken, aynı zamanda, bir çocuk için normal şartlarda mümkün olmayan kazançları da mümkün hale getirebilmektedir.

Örneğin oyuncaklarıyla çektiği videoları Youtube’a yüklemek suretiyle 4 yaşlarında sektöre giriş yapan Ryan, şu an Youtube üzerinde 17 milyondan fazla aboneye sahip. Ryan’ın 2018 yılında 20 milyon dolardan fazla gelir elde ettiği düşünülüyor. Bu büyüklüklerde olmasa da Türkiye’de de çocuk fenomenlerin var olduğu ve yürüttükleri faaliyetlerden gelir elde ettikleri biliniyor.

Ancak, çocuk olmak vergiden muaf olunması anlamına gelmiyor. Vergi Usul Kanunu’nun 9. maddesinde, “Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir” hükmü yer almaktadır. Aynı Kanun’un 10. maddesinde ise bu kişilerin ödevlerinin kimler tarafından yerine getirileceği hüküm altına alınmıştır:

*“Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.”*

Ek olarak, Türk Medeni Kanunu’nun 335. maddesinde yer alan hüküm uyarınca ergin olmayan çocuğun, ana ve babasının velâyeti altında olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla yer verilen hükümler göz önüne alındığında bu durumdaki çocukların vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeye ilişkin ödev de anne ve babaya ait olacaktır.

## **VI. Sonuç**

İnternet üzerinden elde edilen gelirler Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü’nün (OECD) ve Türkiye de dâhil pek çok ülke vergi otoritesinin gündemini de işgal etmektedir. Otoriteler ilgili gelirlerin vergi dışı kalmasını önlemek için gerekli düzenlemelerini gündemlerine alırken, OECD ise uluslararası düzeyde oluşan vergilendirme sorunlarını nasıl çözüleceği noktasında çalışmalar yürütmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı ve diğer ilgili makamlarca zaman zaman yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, idarenin, fenomenlerin vergilendirilmesi konusuna hassasiyetle eğileceği anlaşılmaktadır.

Bu itibarla internet ve sosyal medya üzerinden gelir elde eden kimselerin kendi durumlarını değerlendirmeleri ve varsa vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getirmeye özen göstermeleri, olası cezalı tarhiyatlardan önlenmesi ve kamuoyu nezdinde itibarlarının korunması açısından büyük önem arz etmektedir.

#### **Kaynaklar:**

- Gelir Vergisi Kanunu
- Katma Değer Vergisi Kanunu
- Vergi Usul Kanunu
- Türk Medeni Kanunu
- 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu
- 476 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı
- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın: 16/03/2016 ve 23474 sayılı Özelgesi
- "YouTube'un en fazla kazananı, yıllık 22 milyon dolarla 8 yaşında bir çocuk" haberi Hürriyet: <http://www.hurriyet.com.tr/teknoloji/youtubeun-en-fazla-kazanani-yillik-22-milyon-dolarla-8-yasinda-bir-cocuk-41039812>
- "Sosyal medya fenomenlerine vergi incelemesi: Beyan vermeleri için tek tek çağrılmaya başlandılar" haberi Sputnik: <https://tr.sputniknews.com/turkiye/201812181036676804-sosyal-medya-fenomenleri-vergi-incelemesi/>

*Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.*