325 SERİ NO'LU GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ (SERİ NO: 318)'NDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ

Resmi Gazete No: 32674
Resmi Gazete Tarihi: 26/09/2024

MADDE 1- 12/1/2022 tarihli ve 31717 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 318)'nin ikinci bölümünün başlığı "Sosyal İçerik Üreticiliği, İnternet ve Benzeri Elektronik Ortamlar Üzerinden Sunulan Hizmetler ile Mobil Cihazlar İçin Uygulama Geliştiriciliğinde Kazanç İstisnası" şeklinde değiştirilmiştir.

MADDE 2- Aynı Tebliğin 2 nci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"MADDE 2- (1) 7338 sayılı Kanunun 2 nci maddesi ile 193 sayılı Kanuna eklenen mükerrer 20/B maddesi, 27/12/2023 tarihli ve 7491 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 7 nci maddesi ile başlığıyla birlikte aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmiş, bu düzenleme 1/1/2024 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere 28/12/2023 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

"Sosyal içerik üreticiliği, internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden sunulan hizmetler ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnası

Mükerrer Madde 20/B - İnternet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticilerinin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar ve bu ortamlar üzerinden verilen bireysel kurs, eğitim, veri işleme ve geliştirme, ürün tanıtımı gibi hizmetlerden sağlanan kazançlar ile akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştirenlerin elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden müstesnadır.

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

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

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

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

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

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

MADDE 3- Aynı Tebliğin 3 üncü maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki bentler eklenmiştir.

"f) İnternet ve benzeri elektronik ortam: Haberleşme ile kişisel veya kurumsal bilgisayar sistemleri dışında kalan ve kamuya açık olan internet üzerinde oluşturulan ortamlar ile bu ortamlara benzer; verilerin sayısallaştırılarak depolanması, işlenmesi, saklanması ve iletilmesinin sağlandığı ortamı,

g) Hizmet sunucusu: İnternet ve benzeri elektronik ortamlarda bireysel kurs, eğitim, veri işleme ve geliştirme, ürün tanıtımı gibi hizmetleri sunan gerçek kişileri,"

MADDE 4- Aynı Tebliğin 4 üncü maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"MADDE 4- (1) İstisnadan; internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticisi gerçek kişiler, bu ortamlar üzerinden verilen bireysel kurs, eğitim, veri işleme ve geliştirme, ürün tanıtımı gibi hizmetlerden kazanç sağlayan gerçek kişiler ile akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştiren gerçek kişiler yararlanabilecektir.

Bu kapsamda;

- Sosyal ağ sağlayıcıları üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticisi gerçek kişiler ile akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştiren gerçek kişilerin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 1/1/2022 tarihinden,

- İnternet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticisi gerçek kişilerin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 1/1/2024 tarihinden,

- İnternet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden verilen bireysel kurs, eğitim, veri işleme ve geliştirme, ürün tanıtımı gibi hizmetlerden kazanç sağlayan gerçek kişilerin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 1/1/2024 tarihinden

itibaren istisna kapsamındadır.

(2) Söz konusu istisna uygulamasında mükelleflerin tam veya dar mükellef olmalarının bir önemi bulunmamaktadır.

Örnek 1: Mükellef (A), 1/1/2021 tarihinden itibaren sosyal ağ sağlayıcısı aracılığıyla ürün tanıtımı yapmakta ve reklam geliri elde etmektedir.

Mükellef (A), bu kazançları için 1/1/2022 tarihinden itibaren mezkûr maddede belirtilen tüm şartları sağlaması koşuluyla söz konusu istisnadan yararlanabilecektir.

1/1/2022 tarihinden önce bahsi geçen faaliyetlerden elde edilen kazançlar ise ticari kazançlara ilişkin genel hükümlere göre vergilendirilecektir.

Örnek 2: Mükellef (B), mobil cihazlar için geliştirmiş olduğu "yol tarifi" adlı uygulamayı elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden kullanıma sunmuş ve aynı zamanda uygulama içi reklam almıştır.

Mükellef (B), uygulamanın kullanımından ve uygulama içi reklamdan elde ettiği gelirleri için 1/1/2022 tarihinden itibaren mezkûr maddede belirtilen tüm şartları sağlaması koşuluyla söz konusu istisnadan yararlanabilecektir.

Örnek 3: Mükellef (C), sosyal ağ sağlayıcısı üzerinden oluşturduğu kanala ücret karşılığı üye olan takipçilerine her sabah pilates eğitimi vermektedir. Mükellef (C), eğitim sırasında kullandığı spor malzemelerinin tanıtımını yaparak aynı zamanda reklam geliri de elde etmektedir.

Mükellef (C), sosyal ağ sağlayıcısı üzerinden oluşturduğu kanala üye olanların ödediği abonelik gelirleri ile bu kanal üzerinden vermiş olduğu reklam hizmeti nedeniyle elde ettiği reklam gelirleri için 1/1/2022 tarihinden itibaren mezkûr maddede belirtilen tüm şartları sağlaması koşuluyla söz konusu istisnadan yararlanabilecektir.

Örnek 4: Mükellef (Ç), kendisine ait internet sitesi üzerinden matematik dersi eğitim videoları yayınlamakta ve üye olanların ödemiş olduğu abonelik gelirleri ile videoların izlenmesi esnasında yayınlanan reklamlardan kazanç elde etmektedir. Ayrıca, bu internet sitesi üzerinden çevrimiçi görüşme programı kullanarak özel dersler de vermektedir.

Mükellef (Ç), bu faaliyetlerin internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden yapılmış olması nedeniyle elde ettiği abonelik ve reklam gelirleri için 1/1/2024 tarihinden itibaren mezkûr maddede belirtilen tüm şartları sağlaması koşuluyla, söz konusu istisnadan yararlanabilecektir.

Ayrıca, çevrimiçi görüşme programı kullanarak vermiş olduğu özel derslerden elde ettiği gelirler de aynı tarihten itibaren mezkûr istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Örnek 5: Mükellef (D), eğitim videolarının paylaşıldığı ve ücretli abonelik sistemiyle işleyen bir internet sitesine "piyano ve keman nasıl çalınır?" konulu eğitim videolarını yüklemekte ve bahsi geçen videolar izlendikçe abonelik ücretlerinden ve reklam gelirlerinden pay almaktadır. Mükellef (D) aynı zamanda, daha önceden belirlenmiş olan bir program dahilinde çevrimiçi görüşme programı kullanarak özel piyano dersleri vermektedir.

Mükellef (D), internet sitesinde paylaştığı eğitim videolarından elde ettiği abonelik ve reklam gelirleri için 1/1/2024 tarihinden itibaren mezkûr maddede belirtilen tüm şartları sağlaması koşuluyla söz konusu istisnadan yararlanabilecektir.

Ayrıca, çevrimiçi görüşme programı kullanarak vermiş olduğu özel derslerden elde ettiği gelirler de aynı tarihten itibaren mezkûr istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Örnek 6: Mükellef (E), internet üzerindeki arama motorlarında yapılan içerik aramalarında, firmaların internet sitelerinin üst sıralara yerleştirilmesi, listelenmesi veya ön plana çıkarılmasına ilişkin arama motoru optimizasyonu hizmetini internet aracılığıyla vermektedir.

Mükellef (E), söz konusu hizmet nedeniyle elde ettiği gelirler için 1/1/2024 tarihinden itibaren mezkûr maddede belirtilen tüm şartları sağlaması koşuluyla istisnadan yararlanabilecektir.

Örnek 7: Mükellef (F), 1/1/2023 tarihinden itibaren sosyal ağ sağlayıcısı olarak nitelendirilmeyen (Z) platformu üzerinden finansal okuryazarlığa ilişkin bireysel kurs vermektedir.

Mükellef (F), söz konusu faaliyetinden elde ettiği gelirler için 1/1/2024 tarihinden itibaren mezkûr maddede belirtilen tüm şartları sağlaması koşuluyla istisnadan yararlanabilecektir.

(3) İstisnadan yararlanabilmek için birinci fıkrada belirtilen faaliyetlerde bulunan kişilerin bu faaliyetleri sonucu elde edecekleri tüm hasılatı tahsil etmelerini teminen Türkiye'de kurulu bankalarda hesap açmaları şarttır.

(4) Bu kapsamda, istisnadan faydalanmak isteyen mükelleflerin ikametgâhlarının bulunduğu yerdeki tarha yetkili vergi dairesine başvurarak istisna kapsamındaki faaliyetlerine ilişkin olarak ilgili vergi dairelerinden Ek-1'de yer alan "193 Sayılı Kanunun Mükerrer 20/B Maddesi Uygulamasına İlişkin İstisna Belgesi"ni (İstisna Belgesi) almaları gerekmektedir. Başvuruda bulunanların istisna kapsamına giren faaliyetleriyle ilgili olarak;

a) Başvuru öncesinde ticari kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyetlerinin bulunması halinde, vergi dairelerince mükelleflerin kayıtlı faaliyetlerinin istisna kapsamına giren faaliyetlere uygun olup olmadığı kontrol edilecek, vergi dairelerine kayıtlı bu faaliyetlerin mezkûr madde hükmüne göre istisna edilen faaliyetler arasında olduğunun tespitini veya uygun faaliyet kodunun tesisini müteakip başvuru sahiplerine istisna belgeleri verilecektir.

b) Başvuru öncesinde ticari kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyetlerinin bulunmaması halinde ise istisna kapsamına giren faaliyetlerle ilgili mükellefiyet tesisinin ardından istisna belgeleri alınabilecektir.

Örnek 8: Ticari kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunan sosyal içerik üreticisi mükellef (G), 8/2/2022 tarihinde istisna belgesi almak için bağlı bulunduğu vergi dairesine başvurmuştur.

İlgili vergi dairesince kayıtlar üzerinde yapılan kontrolde, mükellefin kayıtlı faaliyetinin istisna kapsamına giren faaliyetlere uygun olduğu anlaşılmış olup adı geçen mükellefe, başvurusuna istinaden, istisna belgesi verilecektir.

Örnek 9: Konfeksiyon ürünlerinin perakende satışı nedeniyle ticari kazanç yönünden mükellefiyeti bulunan mükellef (H), 11/3/2022 tarihinde istisna belgesi almak için bağlı bulunduğu vergi dairesine başvurmuştur.

Söz konusu mükellefin istisna kapsamına giren faaliyetlerin herhangi birinden ek faaliyette bulunacağını bildirmesi halinde, vergi dairesince mükellefe istisna belgesi verilebilecektir. Mükellefin istisna kapsamına giren faaliyetlerin herhangi birinden ek faaliyetinin bulunmaması durumunda ise hâlihazırdaki kayıtlı faaliyetinin istisna kapsamına giren faaliyetlere uygun olmaması nedeniyle mükellefe istisna belgesi verilemeyecektir.

Örnek 10: Ticari kazanç yönünden mükellefiyeti bulunmayan mükellef (I), 4/2/2022 tarihinde tarha yetkili vergi dairesine başvurarak istisna kapsamına giren faaliyetlerle ilgili istisna belgesi talep etmektedir.

İlgili vergi dairesince, adı geçen hakkında istisna kapsamına giren faaliyetlerle ilgili mükellefiyet tesisinin ardından istisna belgesi verilecektir.

(5) Vergi dairelerinden temin edilen istisna belgeleri, madde kapsamında istisna edilen faaliyetlerle ilgili hasılatın tahsil edileceği banka hesaplarının açılışında kullanılacaktır. Mükelleflerin bankalardaki mevcut hesapları da istisna belgesinin ilgili bankaya ibrazı suretiyle, münhasıran bu faaliyetlere ilişkin hasılatın tahsili amacıyla kullanılabilecektir.

(6) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 148 ve mükerrer 257 nci maddelerinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak; söz konusu istisnadan yararlanabilmek amacıyla Türkiye'de kurulu bankalar nezdinde yeni hesap açılması halinde hesap açılış tarihinden itibaren, mevcut hesabın kullanılacak olması halinde ise mevcut hesabın bu amaçla kullanılacağına dair istisna belgesinin bankaya ibraz tarihinden itibaren bir ay içerisinde banka hesaplarına ilişkin bilgilerin (banka adı, banka şubesi, IBAN numarası) bağlı bulunulan vergi dairesine yazılı bildirim yükümlülüğü getirilmiştir. Bu bağlamda istisnadan yararlanabilmek amacıyla bankada hesap açan veya hesaplarını bu amaçla kullanmaya başlayan mükelleflerin banka hesaplarına ilişkin bilgilerini bir ay içerisinde bağlı bulundukları vergi dairesine bildirmeleri şarttır.

Örnek 11: Mükellef (İ); 1/1/2023 tarihinden itibaren ekonomi, finans, temel bilimler, güzel sanatlar gibi kategorilerde içerik üretimine imkan sağlayan, alanında uzman eğitmenlerin belli bir konuda video, metin, görüntü gibi araçlarla hazırladıkları içerikleri kullanıcılara sunabildikleri (P) platformuna lise matematiğine ilişkin videoları yüklemekte, videolar (P) platformu üyelerince belirli bir bedel karşılığında izlenebilmektedir. (P) platformu, bahsi geçen videoların izlenmesi karşılığı elde edilen gelirden kendi komisyon bedelini düştükten sonra geri kalan tutarı mükellef (İ)'ye aktarmaktadır.

Mükellef (İ), 2/1/2024 tarihinde bağlı olduğu vergi dairesine başvurarak istisna kapsamına giren faaliyetiyle ilgili istisna belgesi talep etmiş olup vergi dairesince mükellef (İ)'ye aynı tarihte istisna belgesi verilmiştir. Mükellef (İ), temin ettiği istisna belgesini bankaya ibraz etmek suretiyle (P) platformundan elde ettiği hasılatın tahsili amacıyla 2/1/2024 tarihinde bir hesap açtırmıştır. Mükellef (İ), mezkûr madde hükmünde istisnaya ilişkin belirtilen şartların tamamını taşıması kaydıyla 2024 takvim yılında bu faaliyetinden elde ettiği kazançlar için istisnadan yararlanabilecektir.

(7) İstisnadan yararlanabilmek için istisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen kazanç toplamının 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması şarttır. İstisna uygulamasında söz konusu tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarın aşılıp aşılmadığı, takvim yılı sonu itibarıyla her bir yıl için ayrı ayrı değerlendirilecektir.

(8) İstisna şartlarını haiz mükelleflerin, istisna kapsamındaki faaliyetleri nedeniyle elde ettikleri kazançlar için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecek, diğer gelirleri nedeniyle beyanname verilmesi halinde bu kazançlar beyannameye dâhil edilmeyecektir.

(9) İlgili takvim yılında istisna şartlarını sonradan kaybedenler ile bu şartları ihlal edenler, şartın kaybedildiği veya ihlal edildiği yıl için söz konusu istisnadan yararlanamayacak olup, bu kapsamda elde edilen kazançların tamamı yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir. Bu durumda, madde hükmü uyarınca tevkif edilen vergiler beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilecektir. İlgili takvim yılında herhangi bir nedenden ötürü istisnadan yararlanılamaması, sonraki yıllarda istisnadan yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir.

(10) İstisna şartlarının ihlali nedeniyle yıllık beyanname verilmesi durumunda, 193 sayılı Kanunun 40 ıncı maddesinde sayılan giderler ile 89 uncu maddesinde yer alan indirimler beyannamede beyan edilen gelirden indirim konusu yapılabilecektir. Söz konusu giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için 213 sayılı Kanunda belirtilen belgelerle tevsik edilmesi şarttır.

Örnek 12: Mükellef (J), 2022 takvim yılında sosyal içerik üreticiliği faaliyetinden dolayı 450.000 TL, şehirlerarası yolcu taşımacılığı faaliyetinden ise 550.000 TL kazanç elde etmiştir.

Anılan mükellefin istisna kapsamındaki faaliyetleri nedeniyle elde ettiği kazancı, 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2022 takvim yılı için 880.000 TL) aşmadığından şehirlerarası yolcu taşımacılığı faaliyeti nedeniyle verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesine sosyal içerik üreticiliği faaliyetinden elde edilen kazançlar dâhil edilmeyecektir.

Örnek 13: Mobil uygulama geliştiriciliği faaliyetinde bulunan mükellef (K), istisna kapsamındaki bu faaliyeti nedeniyle Türkiye'de kurulu bankalar aracılığıyla 2022 takvim yılında 600.000 TL hasılat elde etmiştir.

Ancak, mükellefin söz konusu faaliyeti nedeniyle nakden tahsil ettiği gelirlerinin de bulunduğu, takvim yılı sona ermeden tespit edilmiştir.

Bu nedenle, 2022 takvim yılında mobil uygulama geliştiriciliği faaliyetinden elde edilen gelirlerin tamamı için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi gerekmekte olup, faaliyet kapsamında bankalar tarafından tevkif edilmiş olan vergiler mükellefin beyanı üzerine hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilecektir.

Diğer taraftan, mezkûr maddede belirtilen şartların sağlanması halinde 2023 takvim yılı ve sonraki yıllar için de istisna uygulamasından yararlanılabilecektir.

Örnek 14: Mükellef (L), 2024 takvim yılında bir internet sitesinde ünlü ressamlara ait tablolara ilişkin bilgilendirme videoları yayınlamış ve yayın içi reklam almak suretiyle 193 sayılı Kanunun mükerrer 20/B maddesi kapsamında 4.200.000 TL hasılat elde etmiştir. Mükellef (L)'nin, bu faaliyeti ile ilgili olarak yapmış olduğu ve tevsik edebildiği giderlerinin toplamı 300.000 TL'dir. Ayrıca mükellef (L), Türkiye Kızılay Derneğine makbuz karşılığında 100.000 TL nakdi bağışta bulunmuştur.

Mükellef (L) tarafından, 2024 takvim yılında gerçekleştirilen bu faaliyet nedeniyle elde edilen (4.200.000 TL-300.000 TL=) 3.900.000 TL kazancın takvim yılı sonu itibarıyla 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2024 takvim yılı için 3.000.000 TL) aşması nedeniyle, bu kazançlar için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi gerekmektedir.

Mükellef (L) tarafından, 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesi kapsamında makbuz karşılığı yapılan 100.000 TL tutarındaki bağış, beyannamede indirim konusu yapılabilecek, faaliyet kapsamında bankalar tarafından tevkif edilmiş olan vergiler ise beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilecektir.

(11) İstisnadan faydalanma şartlarını kaybeden veya istisna şartlarını ihlal eden mükelleflerin istisnadan faydalanılamayan dönemler için geçici vergi beyannamesi verme yükümlülükleri bulunmamaktadır. Madde kapsamında istisna edilen faaliyetlerin yanı sıra mükelleflerin başka faaliyetlerinin bulunması halinde ise istisna dışı diğer faaliyetler nedeniyle geçici vergi beyannamesi verme yükümlülüğü devam edecektir.

(12) Bankalar tarafından 193 sayılı Kanunun mükerrer 20/B maddesi kapsamında elde edilen hasılat tutarı üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacağından, 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesi uyarınca tevkifat yapmakla yükümlü olanlarca istisnadan faydalananlara bu faaliyetleri nedeniyle yapılacak ödemelerden ayrıca gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

Örnek 15: Tam mükellef (OKD) Anonim Şirketi, üretimini yaptığı saç şekillendirme cihazlarının tanıtımını, 193 sayılı Kanunun mükerrer 20/B maddesi kapsamında istisnadan yararlanan sosyal içerik üreticisi mükellef (M)'nin sosyal medya hesapları üzerinden yapmakta ve mükellef (M)'ye bahsi geçen reklam hizmeti karşılığında bedel ödemektedir.

193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesi uyarınca mezkûr maddenin birinci fıkrasında sayılanlara internet ortamında reklam hizmeti verilmesi durumunda, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden, ödeme yapılan kişinin mükellef olup olmamasına bakılmaksızın, gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Ancak, 193 sayılı Kanunun mükerrer 20/B maddesi ile mezkûr istisnadan faydalananlara bu faaliyetleri nedeniyle yapılacak ödemeler üzerinden ayrıca gelir vergisi tevkifatı yapılmayacağı hüküm altına alındığından tam mükellef (OKD) Anonim Şirketi tarafından mükellef (M)'ye ödenen reklam hizmeti bedeli üzerinden mezkûr Kanunun 94 üncü

maddesine göre tevkifat yapılmayacaktır.

(13) 193 sayılı Kanunun mükerrer 20/B maddesinin beşinci fıkrasına göre, madde kapsamındaki kazançları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşanlar ile faaliyete ilişkin tüm gelirlerini ikinci fıkrada belirtilen şartlara göre tahsil etmeyenlerin bu istisnadan faydalanamayacakları hükme bağlanmış ve bu durumda olanların, 94 üncü maddenin birinci fıkrası kapsamında tevkifat yapma yükümlülüğü olmadığı belirtilmiştir. Bu nedenle, 193 sayılı Kanunun mükerrer 20/B maddesi kapsamında kazanç elde eden ve aynı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşması nedeniyle istisnadan yararlanamayacak olan mükelleflerin, Kanunun 94 üncü maddesi kapsamında ücret, kira gibi yapacağı ödemeler üzerinden tevkifat yapma yükümlülüğü bulunmamaktadır.

Örnek 16: Sosyal içerik üreticisi mükellef (N), faaliyetini yürütmek için bir iş yeri kiralamıştır. Ayrıca yanında bir işçi çalıştırmakta olup, yaptığı içerik üretim faaliyeti karşılığında 193 sayılı Kanunun mükerrer 20/B maddesi kapsamında 2022 takvim yılında 950.000 TL kazanç elde etmiştir.

Mükellef (N)'nin 2022 takvim yılında istisna faaliyeti kapsamında elde ettiği kazancın, aynı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2022 takvim yılı için 880.000 TL) aşması nedeniyle bu kazanç yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edilecektir.

Diğer taraftan, mükellef (N) kiralamış olduğu iş yeri nedeniyle 2022 takvim yılında ödediği kira bedelleri ile çalıştırdığı işçisine ödediği ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapmayacaktır. Mükellef (N)'nin yanında çalışan işçisinin ücret geliri ise, 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesindeki istisna hükümleri de dikkate alınmak suretiyle 95 inci maddesi uyarınca vergilendirilecektir.

(14) İstisna kapsamındaki faaliyetler sonucu elde edilen hasılat üzerinden tevkif edilen vergiler nihai vergi olacağından, bu vergilerin başka gelirler nedeniyle verilecek yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergilerden mahsubu mümkün değildir.

Örnek 17: Mükellef (O), 2022 takvim yılında sosyal içerik üreticiliği faaliyetinden 500.000 TL, internet üzerinden yapılan perakende ticareti faaliyetinden ise 800.000 TL kazanç elde etmiştir.

Anılan mükellefin istisna kapsamındaki faaliyeti nedeniyle elde ettiği kazancı 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2022 takvim yılı için 880.000 TL) aşmadığından bu kazanç için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecek, internet üzerinden yapılan perakende ticareti faaliyetinden elde ettiği kazanç nedeniyle verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesine bu kazançlar dâhil edilmeyecektir.

Sosyal içerik üreticiliği faaliyetinden dolayı tevkif suretiyle ödenmiş vergi olan 75.000 TL (500.000x%15) mükellefin beyanı üzerine hesaplanan vergilerden mahsup edilemeyecektir.

(15) İstisna edilen faaliyetlere ilişkin gelirin ayni olarak tahsil edilmesi halinde, tahsile konu mal veya hizmetin tahsil tarihindeki rayiç bedelinin gelirin elde edildiği ay içerisinde, ayni olarak tahsil edilen gelirin içinde bulunulan ayın son yedi günü içerisinde elde edilmiş olması halinde ise en geç takip eden ayın ikinci iş günü bitimine kadar banka hesabına yatırılması durumunda istisna şartları ihlal edilmemiş olacaktır.

Örnek 18: İnternet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden ürün tanıtımı yapan mükellef (Ö)'ye bu hizmeti karşılığında 6/5/2024 tarihinde cep telefonu verilmiştir. Cep telefonunun alındığı tarihteki rayiç bedeli 30.000 TL'dir.

Ürün tanıtım hizmeti karşılığında ayni tahsilata konu edilen cep telefonunun, 6/5/2024 tarihindeki rayiç bedeli kadar nakit bedelin 31/5/2024 tarihine kadar bu istisna kapsamında açılan hesaplara yatırılması halinde, mezkûr madde kapsamında istisnadan yararlanılmaya devam edilebilecektir.

(16) Sosyal içerik üreticiliği, internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden sunulan hizmetler ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnasından sadece gelir vergisi mükellefleri yararlanabilecek olup kurumlar vergisi mükellefleri bu istisnadan yararlanamayacaktır.

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

Örnek 19: Mobil cihazlar için uygulama geliştiren mükellef (P), geliştirdiği mobil uygulamayı bir yazılım şirketine 600.000 TL'ye satmıştır.

Mükellef (P)'nin elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları dışındaki bu satışı nedeniyle elde ettiği kazanç istisna kapsamında olmayacaktır.

Örnek 20: Mükellef (R), bilgisayarlar için uygulama geliştirmekte ve geliştirdiği bu uygulamaları muhtelif müşterilere satmaktadır.

Mükellefin geliştirdiği bu uygulamaların akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlara yönelik olmaması ve gelirin elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları vasıtasıyla elde edilmemesi nedeniyle mükellefin bu kazançları dolayısıyla mezkûr istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

(18) Sosyal içerik üreticiliği ve hizmet sunuculuğu faaliyetleri kapsamında internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden elde edilen; reklam gelirleri, sponsorluk gelirleri, bağışlar, hediyeler, bahşişler, ücretli abonelik gelirleri gibi gelirler istisna kapsamında dikkate alınacaktır.

Örnek 21: Mükellef (S), bir sosyal ağ sağlayıcısının sohbet odasında yönetici olarak finansal gelişmeler hakkında değerlendirmeler yapmakta ve sosyal medya hesabına eklediği "bağış" butonunun sohbete katılanlar tarafından tıklanması ile gelir elde etmektedir.

Mükellef (S), sosyal ağ sağlayıcısı üzerinden bağış adı altında elde ettiği gelirler için mezkûr maddede belirtilen diğer şartları da sağlaması koşuluyla söz konusu istisnadan yararlanabilecektir.

(19) Sosyal içerik üreticileri ve hizmet sunucuları tarafından internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden elde edilen gelirlerin üçüncü taraf hizmet sağlayıcıları aracılığıyla elde edilmesi durumunda da istisnadan yararlanılabilecektir.

Örnek 22: Mükellef (Ş), sosyal içerik üreticiliği faaliyetiyle iştigal etmektedir. Mükellefin çeşitli sosyal ağ sağlayıcıları üzerinde kendine ait hesapları bulunmakta olup mükellef tarafından üretilen içeriklerin bir kısmı kendine ait hesaplar üzerinden bir kısmı ise üçüncü taraf hizmet sağlayıcılarına ait hesaplar üzerinden paylaşılmaktadır. Üçüncü taraf hizmet sağlayıcısı kendisine ait hesaplarda, mükellef (Ş)'nin ürettiği içerikler nedeniyle elde edilen gelirler üzerinden komisyon bedelini düşmek suretiyle kalan tutarı mükellefin münhasıran bu amaçla açılan hesabına aktarmaktadır.

Mükellefin istisna kapsamındaki faaliyeti dolayısıyla üçüncü taraf hizmet sağlayıcısı aracılığıyla elde ettiği gelirler için mezkûr maddede belirtilen diğer şartların da sağlanması koşuluyla söz konusu istisnadan yararlanılabilecektir.

(20) İnternet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden yapılan faaliyetin münhasıran aracılık hizmetine ilişkin olması durumunda bu faaliyetlerden elde edilen kazançlar için mezkûr istisna hükümleri uygulanmayacaktır.

Örnek 23: Mükellef (T), kurmuş olduğu çevrimiçi eğitim platformu üzerinden her biri kendi alanında uzman olan kişileri bir araya getirerek, bu kişiler tarafından çevrimiçi verilen özel dersleri belirli bir ücret karşılığında kullanıcılara sunmaktadır. Mükellef (T)'nin kendi alanında uzman olan kişileri bir araya getirmek suretiyle yapmış olduğu aracılık faaliyetinden elde ettiği kazanç, söz konusu istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Örnek 24: Mükellef (U), kurmuş olduğu (N) çevrimiçi eğitim platformu üzerinden her biri kendi alanında uzman olan kişileri bir araya getirerek farklı konularda oluşturulan videoları belirli bir abonelik ücreti karşılığında kullanıcılara sunmaktadır. Mükellef (U), (N) platformunda videoları paylaşılan kişilere izlenme sayısına göre belirli bir tutar ödeme yapmaktadır. Mükellef (U)'nun, faaliyeti aracılık faaliyeti niteliğinde olduğundan, bu faaliyetten elde ettiği kazanç söz konusu istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Ancak, videoları paylaşılan kişiler bu platform aracılığıyla elde ettikleri gelirleri için 1/1/2024 tarihinden itibaren mezkûr maddede belirtilen tüm şartları sağlamaları koşuluyla, söz konusu istisnadan yararlanabileceklerdir.

(21) Ortakları gerçek kişilerden oluşan adi ortaklıkların; istisnaya konu faaliyetleri yapmaları durumunda, adi ortaklık ve adi ortaklığı oluşturan gerçek kişi ortaklar bu faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri gelirler için mezkûr istisnadan yararlanamayacaktır. Ancak istisna kapsamındaki faaliyetlerin ortaklar tarafından, adi ortaklık bünyesi dışında şahsi olarak yürütülmesi halinde bu kişiler mezkûr maddede belirtilen diğer şartları da sağlaması koşuluyla istisnadan faydalanabilecektir."

MADDE 5- Aynı Tebliğin 5 inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan "sosyal içerik üreticileri ve uygulama geliştiricilerinin" ibaresi "sosyal içerik üreticileri, hizmet sunucuları ve uygulama geliştiricilerinin" şeklinde değiştirilmiştir.

MADDE 6- Aynı Tebliğin 6 ncı maddesinin ikinci fıkrası aşağıdaki şekilde, üçüncü fıkrasında yer alan "(2022 yılı için 880.000 TL)" ibaresi "(2024 takvim yılı için 3.000.000 TL)" şeklinde, dördüncü fıkrasında yer alan "Örnek 14" ibaresi "Örnek 25", "Mükellef (L)'nin" ibaresi "Mükellef (Ü)'nün" şeklinde değiştirilmiştir.

"(2) İnternet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden içerikler paylaşan sosyal içerik üreticileri gerçek kişilerin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar ile akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştiren gerçek kişilerin elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde ettikleri kazançlar ticari kazanç kapsamında vergilendirilmekte olup 193 sayılı Kanuna eklenen mükerrer 20/B maddesiyle bu faaliyetlerden elde edilen kazançlar belirli şartlar dâhilinde gelir vergisinden istisna edilmiştir.

İnternet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden verilen bireysel kurs, eğitim, veri işleme ve geliştirme, ürün tanıtımı gibi hizmetlerden elde edilen kazançlar da niteliğine bakılmaksızın istisna kapsamında değerlendirilecektir."

MADDE 7- Aynı Tebliğin 7 nci maddesinin ikinci fıkrasına aşağıdaki paragraf ve örnek eklenmiş, üçüncü fıkrasında yer alan "Örnek 15", "Örnek 27 olarak" aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"İstisnadan takvim yılı içinde faydalanılmaya başlanılması halinde, istisna kapsamındaki kazançlar için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilip verilmeyeceğinin tespitinde, sadece istisnadan faydalanılan kıst dönemde elde edilen kazançların toplamı dikkate alınacak, istisna kapsamında olmayan kıst dönemde elde edilen kazançlar ise dikkate alınmayacaktır.

Örnek 26: Mükellef (V), 1/1/2023 tarihinden itibaren sosyal içerik üreticiliği faaliyetiyle iştigal etmekte olup bu faaliyeti nedeniyle 1/6/2023 tarihinde istisnadan faydalanmaya başlamıştır. Anılan mükellef 1/1/2023-31/5/2023 tarihleri arasında 700.000 TL, 1/6/2023-31/12/2023 tarihleri arasında ise 1.500.000 TL kazanç elde etmiştir.

Mükellef (V)'nin, 1/1/2023-31/5/2023 tarihleri arasında (kıst dönem) elde ettiği 700.000 TL tutarındaki kazancı için yıllık gelir vergisi ve gelir geçici vergi beyannamesi vermesi, defter tasdik ettirme, defter tutma ve belge düzenleme zorunluluklarına uyması gerekmektedir. Mükellef (V) istisnadan faydalandığı 1/6/2023-31/12/2023 tarihleri arasında elde ettiği 1.500.000 TL tutarındaki kazanç için, 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutar (2023 takvim yılı için 1.900.000 TL) aşılmadığından, yıllık gelir vergisi beyannamesi vermeyecektir."

"Örnek 27: Sosyal içerik üreticiliği faaliyeti nedeniyle istisnadan yararlanan mükellef (Y), söz konusu faaliyetinden dolayı 2022 takvim yılında 700.000 TL kazanç elde etmiştir.

Anılan mükellef, istisnadan faydalanmakta iken 1/3/2023 tarihinde mevcut istisna uygulamasından vazgeçmek istediğini bağlı bulunduğu vergi dairesine ve istisna kapsamındaki hasılatını tahsil ettiği bankaya bildirmiştir.

İstisna kapsamından çıkan mükellef (Y)'nin 1/3/2023 tarihinden itibaren on gün içerisinde defter tasdik ettirme ve belge düzenleme yükümlülüğü başlayacak, bu tarihten itibaren yıllık gelir vergisi ve gelir geçici vergi beyannamelerini de vermesi gerekecektir."

MADDE 8- Aynı Tebliğin ekinde yer alan Ek-1 ekteki şekilde değiştirilmiştir.

MADDE 9- Bu Tebliğ 1/1/2024 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

MADDE 10- Bu Tebliğ hükümlerini Hazine ve Maliye Bakanı yürütür.

Eki için tıklayınız (/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/gvteblig325ek.pdf)