

Dr. Özgecan GÖK

## SOSYAL İÇERİK ÜRETİCİLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ\*

TAXATION OF SOCIAL CONTENT CREATORS

## ÖZET

Hayatımıza influencer ya da fenomen gibi sıfatlarla giren kişilerin sosyal medya araçları üzerinden elde ettikleri kazançlar 7338 sayılı Kanun ile 1 Ocak 2022 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, bir takvim yılı içerisinde, tarifenin dördüncü gelir dilimi tutarına kadar elde edilenler gelir vergisinden; bu kapsamdaki teslim ve hizmetler ise, katma değer vergisinden istisna tutulmaktadır. Çalışmada, öncelikle sosyal içerik üreticilerinin gelir elde etme yöntemleri, bu gelirlerin mahiyeti ele alınmaktadır. Sosyal içerik üretim faaliyetinin gerçekleştiği yer gelir ve katma değer vergisi açısından belirleyici olduğundan konu, uluslararası vergi hukuku ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları bakımından da ele alınmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** İçerik üreticiliği, sosyal içerik üretici, gelir vergisi, ticari kazanç, dijital reklam geliri, işyeri, katma değer vergisi.

## ABSTRACT

Earnings obtained through social media tools of people who enter our lives as influencers or phenomena, with the Law No. 7338 effective from 1 January 2022, within a calendar year, up to the amount of the fourth income segment of the tariff income tax; Deliveries and services within this scope are exempted from value added tax. In the study, first the income generation methods of social content producers and the nature of these incomes are discussed. Since the place where the social content production activity takes place is decisive in terms of income and value added tax, the issue is also discussed in terms of international tax law and double taxation agreements.

**Keywords:** Content production, social content producer, income tax, commercial income, digital advertising income, workplace, value added tax.

\*Bu makalenin çekirdeğini İstanbul Medeniyet Üniversitesi ile Bilişim ve Teknoloji Hukuku Derneği'nin ev sahipliğinde 3-4-5 Aralık 2021 tarihlerinde gerçekleştirilen Uluslararası Bilişim ve Teknoloji Hukuku Sempozyumu'nda sunulan "Dijital İçerik Üreticilerin Gelir Vergisi Karşısındaki Konumu" başlıklı tebliğde tartışılan konular oluşturmaktadır. Bu makalede ayrıca konunun katma değer vergisi yönü de ele alınmaktadır. Tebliğ metni için bkz. Gök, Özgecan, "Dijital İçerik Üreticilerinin Gelir Vergisi Karşısındaki Konumu", (Uluslararası Bilişim ve Teknoloji Hukuku Sempozyumu Tebliğler Kitabı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2021, ss. 537-558).

## Araştırma Makalesi

Makale Geliş Tarihi: 16.03.2023 Kabul Tarihi: 24.07.2023

\* ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-3296-2098>

Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı, ozgecangok@hotmail.com

## GİRİŞ

İnternet platformları üzerinde içerik üretimi öncelikle insanların tanınır, bilinir olma ihtiyacının tatmini açısından büyük bir önem taşımaktadır. Öte yandan bu yolla büyük kazançlar elde edilebiliyor olması, sosyal ağlar için içerik üretimini bir meslek haline getirmiştir. Gelir vergisi ve katma değer vergisi açısından, YouTube, Patreon, Instagram, Pinterest, Twitch gibi sosyal medya araçları üzerinden elde edilen kazançların nasıl nitelendirileceği; ne zamandan itibaren vergilendirilebilir hale geleceği, bu platformlarda içerik üreticilerinin işyerinin tespiti ve vergilendirme yetkisini haiz ülkenin neresi olacağı, son zamanların güncel tartışma konularından biridir. 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un<sup>1</sup> 2'nci maddesinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na<sup>2</sup> eklenen "Mükerrer Madde 20/B" ile "**sosyal içerik üreticiliği**" (ve mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliği) bakımından özel bir istisna düzenlemesi getirilmektedir. Yine faaliyet Katma Değer Vergisi Kanunu'nun<sup>3</sup> 17'nci maddesine eklenen düzenlemeyle katma değer vergisinden de istisna edilmiştir.

Konunun vergilendirme boyutunun ele alındığı çalışma, dört ana başlıktan oluşmaktadır. İlk bölümde 7338 sayılı Kanun ile kanunî temeli bulan ve dijital bir üretim olan "sosyal içerik üretimi" gibi faaliyetler kavram bakımından değerlendirilmekte ve çalışmanın kapsam yönünden çerçevesi çizilmektedir.

İkinci bölümde sosyal içerik üreticilerinin hangi yollarla gelir elde edebildikleri ortaya konmakta ve bu kazanç türlerinin gelir vergisi açısından niteliği değerlendirilmektedir. Sosyal içerik üreticiliği vasıtasıyla gelir elde etme modelleri çeşitlilik arz etmektedir. Bunların hepsi birbirinden farklı gibi görünse de gelir vergisine tabi olmak bakımından aralarında bir fark bulunmamaktadır. Bu bakımdan çalışmada her bir

<sup>1</sup> 14.10.2021 tarih ve 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (RG. 31640 26.10.2021).

<sup>2</sup> 31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (RG. 6. 1. 1961 -10700).

<sup>3</sup> 25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (RG. 2.11.1984-18563).

kazancın mahiyeti ortaya konmakta; bunların hangi kapsamda ve neden gelir vergisine tabi olacağı konusu irdelenmektedir. Verginin konusu bakımından yapılan nitelendirmelerden sonra, içerik üreticiliği nedeniyle doğacak gelir vergisi mükellefiyeti 7338 sayılı kanun ile getirilen düzenleme milat kabul edilerek, öncesi ve sonrası ayırımında değerlendirilmektedir.

Gelir vergilendirmesini gerçekleştirecek olan vergi dairesinin takip, kontrol ve denetim faaliyetlerini yerine getirebilmesi bakımından işyeri belirlemesi önem arz etmektedir. Dijital içerik üretim faaliyeti bakımından işyeri ve bununla bağlantılı olarak üretimin gerçekleştirildiği yer uluslararası vergi hukuku bakımından hangi ülkenin vergileendirme yetkisinin doğacağı yönünden de önem arz etmektedir. Bu bağlamda çalışmanın üçüncü bölümünde faaliyetin gerçekleştiği yer ile bağlantılı olarak öncelikle işyerinin tespiti konusu ele alınmaktadır. Sosyal içerik üretiminin sınır aşan bir ekonomik faaliyet olması nedeniyle konunun çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ve uluslararası vergi hukuku yönü de üçüncü bölümde ele alınmaktadır.

Son olarak konunun katma değer vergisi bakımından yönü ele alınmakta; ulaşılan sonuç ve değerlendirmelere yer verilerek çalışma sonlandırılmaktadır.

## I. KAVRAM VE KAPSAM

İçerik; sözcükler, görseller, sesler ve (geleneksel ya da teknolojik tüm) medya araçlarının sunduğu her şeyi kapsayan, iletişim diline özgü bir kavramdır. Teknolojik gelişmelere paralel bir şekilde oluşan dijital kültürün en güçlü araçları “yeni medya” olarak da ifade edilen, sosyal medya araçlarıdır. Sosyal medya araçları, sundukları içerik, içerik biçimi ve içerik üretim süreci gibi özellikleri itibarıyla geleneksel medya araçlarından ayrılmakta; içeriğin sayısallaştırılarak internet ağı üzerinde bir noktadan başka bir noktaya iletilebildiği ve tüm bu sürecin veriye dönüştüğü bir siber alanı oluşturmaktadır<sup>4</sup>.

<sup>4</sup> Duran, Kübra Nur/Yeniceler, İrem; “Gelenekselden Yeni Medyaya Geçiş Sürecinde İçerik Üretimi Sürecinin Dönüşümü: Cüneyt Özdemir Youtube Kanalı”, (Yeni Medya Elektronik Dergisi, Y. 2019, C. 3, S.3, ss. 200-212), s. 203, 204.

Bilgi ve teknolojinin hammadde olarak kullanıldığı; sanal veri girişi ve sanal ürün çıktısına dayalı olarak yapılan üretim genel olarak “dijital içerik üretimi” olarak ifade edilmektedir<sup>5</sup>. Dijital içerik üretiminde sermaye, emek ve toprak gibi klasik üretim faktörleri değil; bilgi, fikrî mülkiyet hakları ve teknolojik donanım gibi hususlar “dijital üretim faktörleri” olarak karşımıza çıkmaktadır<sup>6</sup>. İnternet kullanıcısı olarak kişiler, hâkimiyet alanları itibariyle dijital üretim faktörlerinin merkezinde yer almakta; kaynak olarak hem üretici hem tüketici (üretketicisi- İng. Producer) pozisyonunda konumlanmaktadır<sup>7</sup>. Üretilen içerik -tür ve nitelik olarak her ne olursa olsun- o içeriği oluşturan ve internet aracılığıyla diğer kullanıcılara/ağa servis eden kişiler, geniş anlamda birer dijital içerik üreticisidir<sup>8</sup>. Bu anlamda, dijital platformlar ya da sosyal medya platformları için içerik üretimi; doğrudan bir web sitesinin oluşturulması ya da mobil cihazlar için uygulama geliştirilmesi gibi faaliyetler, dijital içerik üretimi kapsamında değerlendirilebilecek konulardır.

Bu çalışmanın kapsamını, ürettiği dijital içeriği sosyal medya platformları üzerinden paylaşarak izleyicilere sunan ve bu suretle gelir elde eden gerçek kişilerin vergi mükellefiyeti oluşturmaktadır. Yakın bir geçmişte 7338 sayılı kanunla getirilen düzenlemede ele alınan kitle “**sosyal içerik üreticisi**” olarak ifade edilmektedir (GVK mük m. 20/B). Bu terimin, içinde dijitaliği barındırmıyor olması nedeniyle ne kadar isabetli

<sup>5</sup> Bkz. Uslu, Yasin; Sanal Reklam Faaliyetlerinin Vergilendirilmesi (Yetkin Yayınları), Ankara 2021, s. 35.

<sup>6</sup> Bkz. Uslu, s. 37. Dijital ekonominin/platformların iktisadi özellikleri hakkında bkz. Kılıçer, Erkan /Peker, İmren; Dijital ekonomide Vergilendirme –Örnek Ülke Uygulamaları-, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2020, s. 37 vd.; Doğan, Cihan; Rekabet Hukuku ve İktisadi Bağlamında Dijital Platformlar, (On İki Levha Yayıncılık), İstanbul 2021, s. 23 vd. Durdu, Muhammet, Türkiye’de sosyal Medya İşletmelerinin Vergilendirilmesi, (İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2019, S. 10(2), ss.470-488), s.471, 472. Gelirin, üretim faktörlerinin üretime katılma karşılığında fonksiyonel bölüşüm sonunda hasıladan aldıkları pay olarak tanımlanması hakkında bkz. Taylar, Yıldırım; Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay, (On İki Levha Yayıncılık), İstanbul, 2021, s. 171. Ayrıca bkz. Şenyüz, Doğan /Yüce, Mehmet /Gerçek, Adnan; Türk Vergi Sistemi, 15. Baskı, (Ekin Yayınevi), Bursa 2018, s. 3,4; Öner, Erdoğan; Türk Vergi Sistemi, (Seçkin Yayıncılık), Ankara, 2017, s. 37; Oktar, S. Ateş; Türk Vergi Sistemi, (Türkmen Kitabevi), İstanbul 2016, s. 3, 4.

<sup>7</sup> Üretici ve tüketici bütünleşmesi hakkında bkz. Kılıçer/Peker, s. 36, 37. Ayrıca bkz. Duran/Yeniciler, s. 203.

<sup>8</sup> Katılımcı ağa bağlı platformlar/katılıma dayalı ağ platformları üzerinden içerik üretiminin dijital ekonomi içerisinde bir iş modeli olarak konumlanmasına yönelik açıklamalar için bkz. Budak, Tamer; Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi, (On İki Levha Yayıncılık), İstanbul, 2018, s. 42, 43; Artar, s. 20.

olduğu ayrı bir tartışmanın konusudur. Öte yandan “dijital içerik üretimi” kavramının sosyal medya araçlarına içerik sunma faaliyetini aşan bir anlam taşıdığı da tartışmasızdır.

Sosyal içerik üretimi ile kazanç elde edilmesi, “dijital ekonomi” olarak ifade edilen vergilendirilebilir gelir kaynağının bir parçasını oluşturmaktadır. İnternetin iletişim teknolojileri içerisindeki alanının genişlemesi, reklamcılık faaliyetlerinin de yer bakımından internete konumlanmasına sebep vermiş, bu anlamda internet ortamlarında gerçekleştirilen içerik üretimi gelir getirisi yüksek bir faaliyet alanına dönüşmüştür<sup>9</sup>. Bu itibarla çalışmada ele alınan sosyal içerik üreticileri, Türkiye Cumhuriyeti sınırları içinde ikamet eden ve tam mükellef statüsünde olabilecek gerçek kişilerdir. Çalışmanın maddî vergi hukuku bakımından sınırını da bu anlamda Gelir Vergisi Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu oluşturmaktadır.

## II. SOSYAL MEDYA PLATFORMLARI ARACILIĞI İLE GELİR ELDE ETME YÖNTEMLERİ

### A. Genel Esaslar

Gerçek kişilerin gelirleri, tam ve dar mükellefiyet esasları çerçevesinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’na göre vergilendirilmektedir (GVK m. 1). Dijital ortamlarda içerik üretenler, izleyici ve platforma bir hizmet/katma değer sunmakta ve karşılığında belirli değerleri gelir olarak elde etmektedir. Sosyal içerik üretimi yoluyla elde edilen kazançlarda gelir vergisi mükellefiyeti tartışılırken öncelikle elde edilen gelirin ne tür bir gelir olduğunun tespiti gerekmektedir. Bu başlıkta sosyal ağ sağlayıcıları aracılığıyla elde edilen gelir türleri ele alınmakta; daha sonra, bu gelirlerin niteliği irdelenmektedir.

<sup>9</sup> Aynı yönde bkz. Turan, Metin; Bilişim Vergi Hukuku, (Adalet Yayinevi), Ankara, 2018, s. 69, 70. Demirel, Şeyma/ Arslaner, Hakan; “Türkiye’de İnternet Reklamcılığının Vergisel Boyutu”, (Maliye Çalışmaları Dergisi, Y. 2021, S. 65, ss. 25-48], s. 28. Artun, Emine Sevcan; “İnternet Ortamında Reklam Verenlerin Vergi Kesintisi Yapma Yükümlülükleri”, [Uluslararası Bilişim ve Teknoloji Hukuku Sempozyumu Tebliğler Kitabı, (Adalet Yayinevi), Ankara, 2021, ss. 475-494], s. 477.

## B. Sosyal İçerik Üreterek Elde Edilen Gelir Türleri

### 1 Genel Olarak

Sosyal medya aracı ya da kanunda “sosyal ağ sağlayıcı” olarak ifade edilen her bir platformun içerik üreticisine kendine özgü gelir elde etme modelleri sunmaktadır<sup>10</sup>. Sosyal içerik üreticisinin bu yolla elde ettiği gelirler ana hatları ile reklâm gelirinden verilen paylar; izleyici tarafından yapılan bağışlar, işletmelerin yaptığı nakdî ve aynî ödemeler ile bağlantı linki aracılığıyla gelir paylaşımı çerçevesinde incelenebilir.

### 2. Sosyal Ağ Sağlayıcı Aracılığıyla Kazanç Paylaşımı

Sosyal medya platformlarının en temel gelirini reklam gelirleri oluşturmaktadır<sup>11</sup>. İçerik üretimi vasıtasıyla kazanılan en temel gelir türünü de sosyal medya platformlarının reklam kazançlarından içerik üreticisine aktardığı pay oluşturmaktadır. İçerik üretici platforma (örneğin YouTube’a) bir içerik yerleştirmekte; bu içerik vasıtasıyla (Google Ad-Sense üzerinden) gelir elde edilmektedir. Platform/Ağ sağlayıcı elde ettiği reklam gelirinin bir kısmını önceden belirlediği, takipçi sayısı, beğenilme oranı, izlenme süresi gibi parametreler ve kriterler çerçevesinde içerik üreticisine aktarmaktadır<sup>12</sup>. Reklam geliri, gelir vergisi açısından

<sup>10</sup> Örneğin YouTube’da izlenme sayısı üzerinden reklam gelirinden pay aktarımı ağırlıkta iken Twitch uygulamasında diğerlerinin yanı sıra kullanıcılardan “bağış” adı altında gelen ödemelerin; Instagram, Tik Tok, Pinterest gibi uygulamalarda ise işletmelerle aralarında yapılan anlaşma gereği elde edilen gelirin ağırlık kazandığı görülmektedir. Örneğin YouTube üzerinden gelir elde etme yöntemleri için bkz. (<https://support.google.com/youtube/answer/72857?hl=tr> E.T. 27.10.2021.); Instagram üzerinden gelir elde etme yöntemleri için bkz. (<https://business.instagram.com/creators/earn-money?locale=tr> TR E. T. 27.10.2021); Patreon üzerinden gelir elde etme yöntemleri için bkz. (<https://www.patreon.com/pricing> E.T. 27.10.2021). Yeni bir iş modeli olarak sosyal ağlara içerik üretimi vasıtasıyla reklam gelirinin elde edilmesine ilişkin açıklamalar hakkında ayrıca bkz. Ferhatoğlu, Emrah; “BEPS Eylem 1: Dijital Ekonomi”, [Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma (Editör, Prof. Dr. Billur Yaltı), (Beta Yayıncılık), İstanbul, 2018, ss.211-228], s. 214.

<sup>11</sup> Ertaş, Bilal Levent; “Dijital Ekonomide Yurt Dışından Alınan Hizmetler Bakımından KDV Mevzuatındaki Sorunlar”, (Vergi Raporu, S. 2019, 2017, ss. 131-140), s.134; Durdu, s. 480 vd.

<sup>12</sup> Pekşen, Fatih; “Dijital Tanıtım ve Pazarlamada Sosyal Medyanın Rolü ve Vergilendirilmesi”, [Bilişim Çağında Vergi Hukuku, (Editörler: Dr. Mustafa Göktuğ Kaya, Prof. Dr. Ersan Öz), (Ekin Yayınevi), Bursa, 2020, ss. 23-78], s. 34. Bu kriterlerin fiyatlama algoritmaları dâhilinde yapılmasına ilişkin açıklamalar hakkında bkz. Doğan, s. 160.

ticarî kazanç olarak nitelendirilmektedir<sup>13</sup>. Burada içerik üreticisinin pastadaki payı, platform aracılığı ile alıyor olması gelirin reklam geliri olma niteliğini etkilememektedir.

### 3. İzleyici (Sosyal İçerik Tüketicisi) Tarafından Yapılan Bağışlar (Donate)

Sosyal içerik üreticisinin izleyicileri tarafından, kendi belirleyecekleri bir tutarı “donate” adı altında göndermeleri neticesinde de bir gelir elde edilmektedir. Burada kullanıcı ya da izleyicilerin gönderdikleri paranın miktarı kendi isteklerine bağlıdır. Sosyal medya jargonuna “donate” olarak giren; izleyici bakımından ödeme, içerik üretici bakımından gelir elde etme şekli günlük Türkçe’ye “bağış” olarak çevirmektedir. Ancak bunun hukukî niteliğinin bağış olduğunu söylemek pek mümkün değildir. Çünkü hukukî bir işlem olarak bağışta, karşılığında bir şey beklenmeden bir şeyin ya da paranın verilmesi söz konusudur. Sosyal içerik üreticisine bağış adı altında ödenen değerlerin vergilendirme boyutunu ele aldığımızda karşılıksız bir ödemeden bahsedilemez. İzleyiciler, tükettikleri içerik karşılığında kendi belirledikleri bir bedeli ödemek istemektedirler. Bu çerçevede “kanal üyelikleri”, “süper chat”, “süper etiket” gibi uygulamalar vasıtasıyla izleyicilerin elde ettiği bazı avantajlar karşılığında da bir defalık ya da düzenli ödemeler gerçekleşmektedir. Bu tür ödemelerin zorunlu olmaması ve miktarının kullanıcı tarafından belirleniyor olması ilişkiye bağış niteliği kazandırmayacağı gibi, vergisel sonuç olarak da yine karşılıksız bir intikal olarak veraset ve intikal vergisi çerçevesinde değerlendirme yapılmasını gerektirmeyecektir. Sosyal içerik tüketicilerinin bu türde yaptığı ödemeler, hukuki nitelik olarak bağıştan ziyade bahşişe benzemektedir.

<sup>13</sup> Elektronik ticarete web sitelerinde yayınlanmak üzere verilen reklam faaliyeti karşılığında elde edilen gelirin ticarî kazanç niteliğinde olması hakkında bkz. Yaltı, Billur; Elektronik Ticarete Vergilendirme, (Der Yayınları), İstanbul, 2003, s.172. Google AdSense reklam gelirin ticarî nitelikte olduğu hakkında bkz. Dş. 4. D. 19.10.2020 tarih ve E. 2016/10735; K. 2020/3953 sayılı kararı (Özel Arşiv).

#### 4. İşletmelerce Gerçekleştirilen Nakdî Ödemeler

Sosyal içerik üreticisinin, hazırladığı içeriğe ürün yerleştirmesi ya da bir işletmenin reklamını yapması karşılığında elde ettiği kazanç bu kapsamdadır<sup>14</sup>. Sosyal medya jargonunda bu tür gelirlerin “iş birliği” kapsamında edinildiği görülmektedir: Başka bir ifade ile işletmeler, sosyal içerikte yer almaları karşılığında para ile ifade edilebilen ödemeler yapmaktadırlar. Söz konusu iş birliğinin temelinde bir reklam ya da sponsorluk sözleşmesi olabilmektedir. Konu sponsor veren ya da reklam verenin vergi yükümlülüğü bakımından farklı sonuçlar doğursa da<sup>15</sup> sosyal içerik üreticisi açısından her iki durumda da gelir elde etme sonucu doğmaktadır. Burada nakdî ödemenin hangi ödeme aracı ile yapıldığının (havale, online ödeme sistemi vb.) bir önemi bulunmamaktadır. Para ile ifade edilen tüm ödemeler bu kapsamda sosyal içerik üreticinin gelirini ifade etmektedir.

#### 5. İşletmelerce Gerçekleştirilen Aynı Ödemeler

Aynı formda gerçekleştirilen ödemeler/edimler de bir kazanç olarak değerlendirilebilmektedir. Bu durum diğer gelir elde etme yöntemlerine göre bir miktar belirsizlik içermektedir. Sosyal içerik üreticilerinin reklamını yapması karşılığında veyahut da “iyi iş çıkarma” karşılığında ürüne sahip olması/ ürünü elinde tutması ya da ürünü veren işletmenin bir hizmetinden yararlanması bu kapsamda değerlendirilmektedir. Bu tür uygulamaların yapılmış olduğunu, sosyal medya üzerinde paylaşılan içeriğin “hediye” ya da “gift” etiketi ile paylaşılmış olmasından anlayabilmekteyiz. Burada içerik üreticisinin elinde bulunan ürünün firmalarca gönderilen bir hediye olduğu bir an için düşünülse de bu yaklaşım vergi

<sup>14</sup> Pekşen, s. 36, 37.

<sup>15</sup> Reklamın, insanları gönüllü olarak belli bir davranışta bulunmaya ikna etmek, belirli bir düşünceye yönlendirmek, dikkatlerini bir ürüne, hizmete, fikir ve kuruluşa çekmeye çalışmak, onunla ilgili bilgi vermek, ona ilişkin görüş ve tutumlarını değiştirmeleri veya belirli bir görüşü ya da tutumu benimsemelerini sağlamak amacıyla oluşturulan; iletişim araçlarından yer ya da süre satın almak yoluyla sergilenen ya da başka biçimlerde çoğaltılıp dağıtılan ve bir ücret karşılığı oluşturulduğu belli olan duyurular; sponsorluğun ise, bir kuruluşun belirlemiş olduğu hedeflere ulaşmak için spor, sanat, kültür ve sosyal olaylar ile çeşitli kişi ve kuruluşlara nakdî veya başka türlü desteklerle yapılan tüm faaliyetlerin planlanması, uygulanması ve kontrol edilmesi süreçlerini kapsayan taraflar arasında karşılıklı olarak birbirlerine fayda sağlamaya yönelik yapılan yazılı iş anlaşmaları olarak değerlendirilmesi hakkında bkz. Dş. 4. D. 9. 10.2017 tarih ve E. 2013/4011; K. 2017/6706 sayılı kararı (Özel Arşiv).



hukuku açısından doğru görülmemektedir. Çünkü nihayetinde sosyal içerik üreticisi, tanıtımını yaptığı ürüne (örneğin lüks markalı bir saate) sahip olmak için bir şey yapmış olmaktadır. Dolayısıyla bu, yapılan hizmet karşılığında elde edilen aynı kazançtır. Aynı ödemelerin de Vergi Usul Kanunu'nun 258'inci ve devamı maddelerinde yer alan değerlendirme hükümleri çerçevesinde gelir vergisi matrahına dahil edilebilmesi mümkündür<sup>16</sup>. Bununla birlikte firmalarca gönderilen ögenin emsal ya da olağan fiyatı bilinir değilse değerlemenin yapılabilmesi de güçlük arz edebilecektir.

## 6. Bağlantı Linki Aracılığı ile Gelir Paylaşımı

Sosyal içerik üreticilerinin gelir elde ettiği yöntemlerden bir diğeri de bağlantı linki (*İng. affiliate link*) paylaşımıdır. Bu suretle üçüncü bir işletmenin mal ya da hizmet satışına aracılık etme karşılığında bu satışı-  
tan pay (komisyon) almak şeklinde gelir elde edilmesi de mümkündür. Satıştan alınan pay ya da yüzdenin yanı sıra satış birimi başına belirlenen maktu bir bedel de gelir olarak elde edilebilmekte, somut olaya göre ödemenin şekli farklılık gösterebilmektedir.

## C. Dijital (Sosyal) İçerik Üreterek Elde Edilen Gelirin Niteliği

Gelir Vergisi Kanunu, gelir türlerini; ticarî kazançlar, ziraî kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlar olmak üzere yedi başlık altında sınıflandırmaktadır. Sanal veriye dayalı olarak üretilen dijital içeriğin sosyal ağ sağlayıcı üzerinden yayınlanması suretiyle kazanç elde edilmesi, Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde sayılan bu gelir türleri arasında sınıflandırma yapmak bakımından belirsizlikler içermekte ve yorum gerektirmektedir<sup>17</sup>.

<sup>16</sup> Emsal bedel kapsamında değerlemeye ilişkin açıklamalar hakkında bkz. Kaneti, Selim /Ekmeççi, Esra / Güneş, Gülsen /Kaşıkçı, Mahmut; Vergi Hukuku, (Filiz Kitabevi), İstanbul, 2019, s. 299, 300. Kuşkusuz içerik üreticinin herhangi bir kazanç elde etmeden sevdiği bazı ürünlerin tanıtımını yapması vergiye tabi bir faaliyet olarak değerlendirilmeyecektir. Bkz. Pekşen, s. 37. Ancak bu haller açısından da -gelir elde edilen hallerde olduğu gibi- 6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun'da düzenlenen hükümlere uygun davranılması önem arz etmektedir.

<sup>17</sup> Uslu, s. 33, 34 ve 36.

Sosyal medya platformları aracılığı ile elde edilen kazancın birbirinden farklı karakteristik özelliklerinin bulunması nedeniyle tek tek ele alındığında her birinin farklı bir gelir türü gibi nitelendirilmesi mümkündür. Öte yandan nitelendirme konusunda sosyal içerik üretici ile sosyal ağ sağlayıcı (medya) arasındaki hukukî ilişkinin ne olduğuna dikkat etmek gerekmektedir<sup>18</sup>. Sosyal içerik üretici 5651 sayılı İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanun kapsamında *-internet ortamı üzerinden kullanıcılara bilgi ve belge üretimi sağlıyor olması itibarıyla- içerik sağlayıcıdır*<sup>19</sup>. Sosyal ağ sağlayıcılar ise, hizmet ve içerikleri barındıran sistemleri sağlayan veya işleten (gerçek veya tüzel) kişileri ifade etmekte ve bu özelliği ile *yer sağlayıcı* niteliğindedir<sup>20</sup>. Başka bir deyişle sosyal içerik üretici bilgi veya veri üretmekte; sosyal ağ sağlayıcı ise üretilen bu bilgiyi veya veriyi barındıran sistemi (yeri) sağlamaktadır. Üçüncü kişilerden değişik şekil ve vesilelerle gelir elde etme amacına göre bir araya gelinen bu ilişkiyi Türk Borçlar Kanunu anlamında adi ortaklık olarak nitelendirmek gerekmektedir<sup>21</sup>. Adi ortaklık sözleşmesi, iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri sözleşmedir (TBK m. 620). Sosyal içerik üreticisinin genel hatları ile emeğini ve kısmen mallarını; sosyal ağ sağlayıcının ise sermaye olarak içeriği barındıran sistemi ve mallarını gelir elde etme amacıyla birleştirdiği/bir araya getirdiği söylenebilir<sup>22</sup>.

<sup>18</sup> Dayanak hukuk ilişkilerinin ticarî gelirin varlığının dayanağı olacağı hakkında bkz. Saban, Nihal; Vergi Hukuku, (Beta Yayıncılık), İstanbul, 2019, s. 207.

<sup>19</sup> "Tanımlar

2- (1) Bu Kanunun uygulamasında; ...

f) İçerik sağlayıcı: İnternet ortamı üzerinden kullanıcılara sunulan her türlü bilgi veya veriyi üreten, değiştiren ve sağlayan gerçek veya tüzel kişileri, ...

m) Yer sağlayıcı: Hizmet ve içerikleri barındıran sistemleri sağlayan veya işleten gerçek ve-ya tüzel kişileri, ... ifade eder."

<sup>20</sup> Sosyal ağ sağlayıcıların, kapsamında kullanıcılar tarafından oluşturulan bir içeriğin geliştirilmesi, genişletilmesi, derecelendirilmesi, yorumlanması ve dağıtımında kullanıcılar arası işbirliği temeline katkıda bulunmasına olanak sağlayan katılımcı ağa bağlı platform olarak dijital ekonominin bir parçasını oluşturması hakkında bkz. Budak, s. 42. Ayrıca bkz. Artar, s. 20, 21.

<sup>21</sup> Sosyal içerik üretici ile sosyal medya platformları arasındaki ilişkinin Borçlar Özel Hukuku yönüyle nitelendirilmesi konusunda görüş ve değerlendirmelerini benimle paylaşan, saygıdeğer hocam Doç. Dr. Nalan Kahveci'ye çok teşekkür ederim.

<sup>22</sup> Nitekim YouTube ya da Instagram gibi sosyal medya platformları içerik üreticileri ile aralarındaki sözleşme ilişkisini iş ortaklığı ya da ortaklık programı olarak adlandırmaktadır.

Buradan hareketle vergilendirilebilir gelir açısından baktığımızda bir adi ortaklık ilişkisi içerisinde elde edilen kârı Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesinin 7'nci fıkrasındaki açık düzenleme gereğince “*şahsî ticarî kazanç*” olarak değerlendirmek zorunludur<sup>23</sup>. Sosyal ağ sağlayıcı vasıtasıyla ticarî nitelikteki reklam kazancının paylaşımı konusunda bir duraksama yaşanmamaktadır. Diğer kazanç türlerinde ise, sosyal içerik sağlayıcının kazancını ağ sağlayıcı ile paylaşmıyor olması gelirin türü konusunda bir farklı bir değerlendirme yapılmasını gerektirmez. Çünkü içerik üretici gelirini sosyal ağ sağlayıcının sağladığı imkânlar, izleyici kitlesi gibi unsurlar çerçevesinde elde etmektedir. Reklam veren veya aynı ya da nakdî menfaat sağlayan işletmeler sosyal ağ sağlayıcısının tüketici kitlesini göz önünde bulundurularak sosyal içerik üreticisini desteklemektedir<sup>24</sup>. Dolayısıyla gelirin elde edilmesinde kurulan adi ortaklık ilişkisi doğrudan etkilidir ve gelir türünü değiştirici bir etki doğurmamaktadır.

Elde edilen gelir, sosyal medya platformu ile içinde bulunduğu hukukî ilişkiden bağımsız değerlendirildiğinde, sosyal içerik üreticisi açısından daha çok şahsî mesai harcanması sebebiyle serbest meslek kazancına da benzetilebilmektedir. Çünkü sosyal içerik üreticiliğini meslek edinen kişiler, bağımsız olarak (yani bir işverene bağımlı olmaksızın), sürekli ve kazanç elde etme amacıyla emek yoğun bir şekilde hareket etmektedir. Bu noktada faaliyetin icrasında verilen “nitelikli emek” serbest meslek kazancı olma yönündeki kanıyı güçlendirmektedir<sup>25</sup>. Buna karşın kazancın adi ortaklık ilişkisi içerisinde elde edilen bir reklam geliri olması serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesine engel oluşturmaktadır.

<sup>23</sup> Ayrıca bkz. Öner E., s. 49; Oktar, s. 30; Taylar, s. 176.

<sup>24</sup> Nitekim tüketicilerin uygulama ve mobil cihazlardaki dijital içerik ve hizmetlerle daha fazla etkileşime giriyor olmaları nedeniyle, hangi uygulamaları kullandıklarının ve hangi web sayfalarını takip ettiklerinin reklam verenler tarafından sıkı takip altında olduğu hakkında bkz. Budak, s. 10. Ayrıca bkz. Ferhatoğlu, s. 223; Kılıçer/Peker, s. 168, 169.

<sup>25</sup> Nitelikli emek unsurunun yoğun olarak uygulanması sebebiyle, serbest meslek kazancının serbest olarak elde edilen diğer (ticarî ve zirai) kazançlardan ayrıldığı yönünde açıklamalar için bkz. Öncel, Muallâ / Kumrulu, Ahmet / Çağan, Nami / Göker, Cenker; Vergi Hukuku, 29. Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara, 2020, s. 298, 299; Öner E., s. 86; Oktar, s. 86. Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü kapsamında elektronik ticarete serbest meslek kazancı ve ticarî kazanç tartışmaları hakkında bkz. Yaltı, s. 185 vd.

Ürettiği dijital içeriği bir sosyal medya platformu kullanmaksızın kendine ait web sitesi ya da uygulama üzerinde barındırıp işleten, yani hem içerik hem yer sağlayan pozisyonunda olan kişinin elde ettiği gelirin, serbest meslek kazancı olup olmayacağı tartışılabilir. Serbest meslek kazançları, ticarî kazançlarda olduğu gibi aslında emek ve sermayenin belirli oranlarda bir araya getirilmesi neticesinde elde edilen gelirlerdir. Somut olayın özelliğine göre bu durumda dijital içerik üretiminin bir an için serbest meslek kazancına benzetilebileceği düşünülebilir<sup>26</sup>. Fakat bu durumda dahi elde edilen reklam gelirlerinin niteliği ticarîdir<sup>27</sup>. Kaldı ki, bir gelir türü aynı anda ticarî kazanç ile başka bir gelir türünün özelliklerine de sahip olabilmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'ndaki düzenlemeler doğrultusunda bu tür durumlarda, ilke olarak ticarî kazancın başka kazanç ya da iratlara önceliği olduğu belirtilmektedir<sup>28</sup>.

Hukukî nitelik konusunda değinilmesi gereken bir diğer nokta, sosyal içerik üretiminin telif kazancı sayılıp sayılmayacağıdır. Dijital içerik üreticisinin hesabını bir sosyal medya ajansı vasıtasıyla yönetiyor olması ve ürettiği içeriği ajans üzerinden telif hakkı ödemesi olarak yayınlıyor

<sup>26</sup> Bu çerçevede hazırlanan bilgisayar, yazılım ve programlarının internet sitesi üzerinden yürütülen faaliyetin Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesinde tanımlanan serbest meslek kazancına ilişkin genel hükümlere göre gelir vergisine tabi tutularak istisna edilmesinin gerektiği hakkında bkz. Turan, s. 84, 85.

<sup>27</sup> Davacıya ait internet sitesi üzerinden yayınlanan reklamlardan dolayı yurtdışı mukimi... firması tarafından yapılan ödemelerin ticarî sayılabilmesi için gereken sermaye, sürekli yürütüldüğünün kabulü ile devamlılık ve gelir elde etme kastının bulunması unsurlarını ihtiva ettiğinden ticarî kazanç olarak kabul edilmesi hakkında bkz. D.Ş. 4. Dairesi'nin 19.10.2020 tarih ve E. 2016/10735; K.2020/3953 sayılı kararı, (Özel arşiv). (Söz konusu kararda ilk derece mahkemesi üniversite öğrencisi olan ve kendini geliştirmek için bilgisayar programcılığı ve web tasarımı üzerinde çalışmalar yapan davacının sermaye gücüne dayanmayıp kişisel emeğine ve ilmi bilgisine dayandığı ve ticari bir organizasyon dahilinde faaliyet göstermediği yaklaşımından hareketle ticarî kazanç sayılmayacağı yaklaşımından hareket etmektedir.) Yine Gelir İdaresi Başkanlığı da dijital içerik üretilip yayınlama yoluyla elde edilen gelirin serbest meslek kazancı ya da arızî kazanç hükümlerine değil ticarî kazanç hükümlerine tâbi olması gerektiği görüşündedir. Dijital içeriğin yayımlandığı platformlar üzerinden reklam yapılarak veya izlenme sayısına göre kazanılan gelirler vergi idaresi tarafından "reklam geliri" olarak değerlendirilmekte ve ticarî kazanç olarak kabul edilmektedir. Aynı şekilde dijital içerik üreticisinin sponsor olarak da ifade edilebilecek başka işletmelerle anlaşarak ürettiği içerikte reklam yapması da reklam geliri olarak değerlendirilmektedir. Bkz. T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.11.2019 tarih ve 50426076-120[37-2019/20-727]-E. 129069 sayılı Özelgesi. Ayrıca bkz. Pekşen, s. 37.

<sup>28</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 268.

olması durumunda da gelirin niteliği serbest meslek kazancı olmaktadır (GVK. m. 18)<sup>29</sup>.

Kanunen ticarî faaliyetin ya da serbest meslek faaliyetinin süreklilik arz etmesi gerekmektedir. Faaliyetin devamlılık unsuru taşımadığı durumlarda arızî kazanç olarak değerlendirilebilmesi mümkündür<sup>30</sup>. Arızî olarak yürütülen ticarî muamelelerin ve serbest meslek faaliyeti neticesinde elde edilen kazanç Gelir Vergisi Kanunu'nun 80 ve 82'nci maddeleri çerçevesinde, gelire giren diğer kazançlar arasında arızî kazanç olarak nitelendirilmektedir. Son olarak içerik üreten kişinin bir işyerine bağlı olarak, ürettiği içeriği yine işyerine ait sosyal medya hesabı üzerinden paylaşması durumunda ücret geliri formunda bir gelir elde edildiğinden bahsedilebilir<sup>31</sup>.

## Ç. Dijital (Sosyal) İçerik Üreticisinin Gelir Vergisi Mükellefiyeti

### 1. Genel Olarak

Vergilendirilebilir bir gelirden bahsedebilmek için ortada bir kazancın olması; başka bir deyişle faaliyetin gerçekleştirilmesi ile bağlantılı olarak yapılan giderlerin kazançtan fazla olmaması gerekmektedir. Sosyal içerik üreticilerinin bu şekilde gelirlerinin faaliyeti gerçekleştirirken yaptıkları giderden fazla olmasının sonucu gelir vergisinin ödenmesidir<sup>32</sup>.

Sosyal içerik üreticilerinin gelir vergisi mükellefiyetini, zaman bakımından iki ayrı dönem itibariyle incelemek gerekmektedir. Bu sebeple konu, 7338 sayılı kanun ile getirilen düzenlemenin yürürlük tarihi olan

<sup>29</sup> İçerik hizmetleri ile ilgili olarak telif hakları üzerinde bir tasarrufta bulunulup bulunulmadığına bakılması gerektiği hakkında bkz. Yaltı, s. 182.

<sup>30</sup> Pekşen, s. 37.

<sup>31</sup> Yapılan tespitler hakkında bkz. Erdoğan, Hüsnü; "İnternet Reklam Hizmetleri ve İçerik Üreticilerinin Vergilendirilmesi", (<https://istanbulymmo.org.tr/Data/pdf/20210120.pdf>, E.T. 30.09.2021).

<sup>32</sup> İnternet üzerinden reklam, satış ve pazarlama faaliyetleri bakımından kazanç ile gider arasında nedensellik bağının bulunması; giderin, kazancın elde edilmesinde zorunlu olarak doğması gerektiği hakkında bkz. Turan, s. 83.

1 Ocak 2022<sup>33</sup> öncesi ve sonrası dönem bakımından ayrı başlıklar altında irdelenmektedir. Çünkü konu hakkında bir düzenleme mevcut bulunsa dahi bu düzenlemenin yürürlüğünden önceki dönem bakımından eski düzenlemeler çerçevesinde, tarh zamanaşımı süresi içerisinde vergilendirme işlemlerinin yapılabilmesi mümkündür.

## 2. 7338 Sayılı Kanun Öncesi Durum

Gelir Vergisi Kanunu'na 20/B maddesinin eklenmesinden önceki dönem bakımından sosyal içerik üreticilerinin gelirlerinin genel olarak ticarî kazanç olarak kabul edilmesi sebebiyle, bu şekilde gelir elde etmiş olan içerik üreticilerinin mükellefiyet kaydı açtırarak belge düzenine uyması ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 85'inci maddesi çerçevesinde (ticarî) gelirini beyan etmesi gerekmektedir.

1 Ocak 2019 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yapılan düzenlemeler çerçevesinde, sosyal medya platformu/ağ sağlayıcı gerekse reklam veren işletmelerden reklam hizmeti karşılığında yapılan ödemelerden %15 oranında gelir vergisi kesintisi yapılması zorunlu hale getirilmiştir. Buna göre işleme taraf olan ve vergi kesintisi yapmakla yükümlü olan kişiler belirlenmekte, iş türü ve sektörler itibarıyla internet üzerinden reklam hizmetleri verilmesi ve buna aracılık edilmesi durumunda ödemenin yapıldığı kişinin mükellef kaydı olup olmadığına bakılmaksızın sanal reklam hizmetlerinden elde edilen gelirin kaynağa kesme yolu ile vergilendirileceği düzenlenmektedir<sup>34</sup>. Bu anlamda reklam veren işletmeler (ya da sponsorlar) yaptıkları kesintiyi beyan ederken içerik üreticisinin bilgilerini de beyan etmektedir. Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde merkezi ya da temsilcisi bulunmayan kişilerden ya da sosyal ağ sağlayıcılar üzerinden (Örneğin Google Ireland Ltd. gibi) aktarılan reklam gelirinden alınan payın ise, içerik üreticisi tarafından beyan edilmesi gerekmektedir. Bu

<sup>33</sup> "Madde 62: Bu Kanunun; ...

...

b) 2 nci maddesi 1/1/2022 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yayımı tarihinde, ... yürürlüğe girer" (7338 s.K.)

<sup>34</sup> Açıklamalar için bkz. Uslu, s. 63-65; Kılıçer/Peker, s. 169 vd.; Pekşen, s. 36.

dönem açısından vergi tutarı, artan oranlı gelir vergisi tarifesi (esas tarife) üzerinden hesaplanmakta, içerik üreticisi tarafından verilen beyannameye göre hesaplanan vergiden, kesinti yoluyla ödenmiş olan vergiler mahsup edilerek ödenmesi gereken nihaî vergi tutarına ulaşılmaktadır<sup>35</sup>. Bununla birlikte söz konusu düzenleme ile getirilen düzenleme verginin kanuniliği bakımından ilkesi bakımından tartışmalıdır. Vergi sorumluluğunun ve vergi mükellefiyetinin kanunla düzenlenmiş olması gerekmektedir. Cumhurbaşkanı kararıyla bir sorumluluk ya da yükümlülük getirilmesinin vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı olduğuna işaret edilmektedir<sup>36</sup>.

7338 sayılı kanun öncesindeki dönem bakımından Gelir Vergisi Kanunu Mükerrer Madde 20’de düzenlenen genç girişimci istisnasının, şartların varlığı halinde uygulanabilmesi mümkündür. Bununla birlikte içerik üreticisi genç girişimci istisnasından yararlanmış olsa bile kendisine yapılan ödemelerden %15 kesintiye muhatap olacağı için kesinti yoluyla ödenen vergiler diğer gelir vergisi istisnası uygulamalarında olduğu gibi nihaî vergiye dönüşecektir<sup>37</sup>.

### 3. 7338 Sayılı Kanun Sonrası Durum

7338 sayılı kanun ile getirilen düzenlemede sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliği konusunda, Gelir Vergisi Kanunu’na eklenen “Mükerrer Madde 20/B” ile 1 Ocak 2022 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere bir istisna getirilmektedir. Bu istisnadan faydalanılabilmesi için Türkiye’de kurulu bankalarda bir hesap açılması ve bu faaliyetlere ilişkin tüm hasılatın münhasıran bu hesap aracılığıyla tahsil edilmesi gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanunu’nda kabul edilen diğer pek çok istisnada olduğu gibi

<sup>35</sup> Erdoğan, (https://istanbulymmo.org.tr/Data/pdf/20210120.pdf, E.T. 30.09.2021).

<sup>36</sup> İlgili açıklamalar ve buna karşın Katma Değer Vergisinin 9’uncu maddesinde yer alan düzenlemenin verdiği yetki çerçevesinde, internet ortamında reklam verenlere, katma değer vergisi kesintisi yapma yükümlülüğü getirilmesinin kanunilik ilkesi bakımından sorun teşkil etmediği hakkında bkz. Artun, s. 488 ve 492. Buna karşın söz konusu düzenleme vergi güvenliğinin sağlanması bakımından önemli bir gelişme olarak görülmesi hakkında bkz. Demirel/Arslaner, s. 37.

<sup>37</sup> Erdoğan, (https://istanbulymmo.org.tr/Data/pdf/20210120.pdf, E.T. 30.09.2021).

sosyal içerik üretimi bakımından da tevkifat uygulaması kabul edilmektedir. Gelirin münhasıran tahsil edildiği bankalar, bu kapsamda açılan hesaplara aktarılan hâsılat tutarı üzerinden, aktarım tarihi itibarıyla %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapmak ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 98 ve 119'uncu maddelerindeki esaslar çerçevesinde beyan edip ödemekle yükümlüdür. Her ne kadar istisna hali söz konusu ise de bankalarca ke-sinti yoluyla ödenen vergiler kanunî sınırın altındaki kazançlar bakımın-dan nihaî vergiye dönüşmektedir.

Sosyal içerik üreticisi 2021 yılı için 650.000-TL sınırına kadar ka-zançları dolayısıyla dolaylı olarak maddî vergi ödevini yerine getirmek zorunda ise de, beyanda bulunma ödevini yerine getirmekten kurtul-muş olmaktadır. Sınırın aşıp aşılmadığı ilgili takvim yılının sonu itiba-ryyla belirlenecek ve 20/B maddesi kapsamında elde edilen kazançlar toplamının istisna sınırını aşması halinde, kazançların tamamı yıllık ge-lir vergisi beyannamesi ile sosyal içerik üreticisi tarafından beyan edi-lecektir. İstisnadan faydalanıp faydalanılmayacağı yılsonu itibarıyla belirleneceğinden, istisnadan faydalanamayan mükelleflerin geçici vergi beyannamesi verme yükümlülükleri de olmayacaktır. Ayrıca bu miktara kadar elde edilen kazançları sebebiyle artan oranlı tarifeye tâbi olunma-makta; vergilendirme tek oran üzerinden gerçekleştirilmektedir. Kazan-cının devamlı veya bir defaya mahsus (arızı) nitelikte olmasının istisna bakımından ya da bankaların uygulayacağı tevkifat bakımından herhan-gi bir önemi bulunmamaktadır. İstisnaya tâbi olmak bakımından şartla-rın sağlanmadığının tespiti halinde eksik tahakkuk eden vergi, vergi zıyaı cezası ve gecikme faizi ile tahsil edilecektir (GVK mük. m. 20/B-6).

#### **D. Ara Değerlendirme**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 20/B maddesi ile getirilen düzenleme ile aynı kanunun 18'inci maddesinde yer alan telif kazançları istisnasına benzer bir şablon getirildiği görülmektedir. Sosyal içerik üreticisinin ka-zanç toplamının gelir vergisinin 4'üncü dilimine kadar istisna tutulma-sı, verginin tevkifat yoluyla ödenmesi ve mükellefin beyanda bulunma ödevinden de kurtarılıyor olması vergilendirmenin usûl yönünden ko-



lay ve ekonomik, tahsilatın da güvenli yapılmasına hizmet etmektedir. Bununla birlikte konu anayasal vergilendirme ilkeleri yönünden eleştiriyeye açıktır.

Sosyal ağlar vasıtasıyla gelir elde edilmesinin, artan oranlı tarifeye tâbi tutulan diğer gelir türlerinden farklı bir şekilde ve tek oranlı vergilendiriliyor olmasının haklı gerekçelerle temellendirilebilmesi gerekmektedir. Diğer gelir türleri bakımından kural olarak artan oranlı tarifenin uygulanması söz konusu iken, tarifenin 4'üncü dilimine kadar elde ettikleri kazançlar yönünden istisna getirilen sosyal içerik üreticileri, stopaj yoluyla %15 üzerinden tek oranlı bir şekilde vergilendirilmektedir. Öte yandan malî güce göre vergilendirme ilkesinin ve vergilendirmede eşitliğin sağlanabilmesi için malî güç göstergelerinden biri olan gelir unsurunu elde eden kişilerin aynı oranda vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu bakış açısıyla getirilen istisna düzenlemesi, sosyal içerik üreticiler açısından bir vergi avantajı olarak değerlendirilebilir. Ancak böyle bir avantajın sağlanmasının Anayasa'ya uygun olma yönünden haklı bir gerekçesinin olmadığı düşünülmektedir. Buna karşın vergi oranı düşük tutarak vergiye gönüllü uyumunu arttırma amacına hizmet edildiği argümanı da ileri sürülebilir. Bu sayede sosyal içerik üreticiliğini meslek edinmek isteyen kitle bazında vergi bilincinin artacağı düşünülebilir.

Toplam gelirin, IV' üncü gelir vergisi dilimine kadar olan tutarı bakımından istisna sayılması ve bu tutarın 1 TL dahi aşılması durumunda maddi ve şekli vergi ödevinin mahiyetinin değişecek olması da konunun vergi adaleti bakımından tartışılması gereken değişik bir yönünü oluşturmaktadır. Bu tutara kadar gelir elde edenler vergisini kesinti yoluyla dolaylı olarak tek oran üzerinden ödemiş bulunurlarken tutarın aşılması halinde hem beyanda bulunma zorunluluğu, hem de artan oranlı tarife üzerinden gelir vergisinin ödenme mecburiyeti baş göstermektedir. Bu bakımdan sosyal içerik üreticileri arasındaki adaletin sağlanması bakımından olması gereken, istisna sınırının tüm mükellefler bakımından muhafaza edilmesi, istisna sınırını aşan gelirler bakımından beyanda bulunma ve genel tarifeye tabi tutulma yönünde düzenleme yapılmasıdır<sup>38</sup>.

<sup>38</sup> Telif kazançları istisnası bakımından aynı yönde getirilen eleştiri için bkz. Doğrusöz, Bumin; "Telif Kazançları ve Yükümlülükler", (<https://www.dunya.com/kose-yazisi/telif-kazanclari-ve-yukumlulukler/476335>, E.T. 29.10.2021).

Aksi takdirde vergilendirmede eşitlik ilkesinin zedelenmesinin yanı sıra, geliri istisna sınırına yakın olan içerik üreticilerinin, gider gösterme çabasına girme, vergi matrahını azaltıcı faaliyetlere yönelme ve vergiden kaçınma yönünde karşılık verilmesi sorunu gündeme gelebilecektir.

### III. DİJİTAL İÇERİK ÜRETİMİNDE FAALİYETİN GERÇEKLEŞTİRİLDİĞİ YER VE İŞYERİNİN TESBİTİ

#### A. Genel Olarak

Sosyal içerik üretiminin gerçekleştirildiği yer gelir vergilendirmesi açısından ayrı bir önemi haizdir. Sonucunda elde edilen geliri ticarî kazanç olarak değerlendirdiğimizde işyerinin tespiti, vergilendirmeyi ve bununla bağlantılı olarak vergi denetimini gerçekleştirecek vergi dairesinin belirlenmesi bakımından önem taşımaktadır<sup>39</sup>. Dijital ortamda gerçekleştirilen faaliyetler neticesinde elde edilen kazançlar konusunda hangi devletin vergilendirme yetkisine sahip olduğu noktasında bir belirlilik ya da görüş birliği bulunmamaktadır<sup>40</sup>. Sosyal içerik üretimi faaliyetinin gerçekleştirildiği yer esasen hangi ülkenin vergilendirme yetkisinin doğacağını da belirlemektedir. Bu başlık altında önce işyeri kavramı; daha sonra dar mükellefiyet ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları çerçevesinde işyeri konusu ele alınmaktadır.

#### B. Dijital İçerik Üretiminde İşyeri

Yazılım ve elektronik verilerden oluşan sosyal medya platformlarının maddî bir varlık oluşturmaması sebebiyle dijital içerik üreticisi açısından işyeri olarak nitelendirilebilmesi konusunda tereddütler bulunmaktadır. Çünkü Vergi Usul Kanunu'nun 156'ncı maddesinde işyeri "*Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlen-*

<sup>39</sup> Konu hakkında açıklamalar için bkz. Çavdar, Fatih; "Elektronik Ticaretin Vergi Denetimi Üzerindeki Etkileri", (Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, C. 9, S. 1, 2017, ss. 13-27 <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/440074>, E.T. 30.09.2021), s. 14.

<sup>40</sup> "Sabit bir işyerinin olmayışı" konusunun dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda güçlüklerle sebebiyet vermesi hakkında bkz. Durdu, s. 473 vd.; Demirel/Arslaner, s. 29 vd.

ce ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir” şeklinde tanımlanmaktadır. Bu maddede yer alan klasik/fizikî anlamda işyeri tanımının genel olarak dijital içerik üretim faaliyetlerinde işyerini belirleme bakımından yeterli olmadığı ileri sürülmektedir<sup>41</sup>. Öte yandan tanımda “gibi” edatının kullanılması düzenlemenin genişletici yoruma tabi tutulabileceği şeklinde yorumlanmakta; kanun koyucu tarafından bilinçli şekilde faaliyetin icrasına tahsis edilen yahut faaliyette kullanılan yerin işyeri sayılabileceği düşünülmektedir. Nitekim Danıştay da Google (Adsense) gelirlerinin niteliğini irdelediği kararında bu yaklaşımı benimsemektedir<sup>42</sup>. Aynı şekilde gelir getirici faaliyetler bakımından işyerinin belirlenmesi konusunda işyerinin muhakkak fizikî varlığının aranmadığı, faaliyetin icra edildiği ya da icrasına tahsis edil yerin işyeri olarak değerlendirilebileceği anlayışı hakimdir. Bu yaklaşımla bağlantılı olarak faaliyetin sürdürüldüğü yerin işyeri özelliğini taşıyabilmesi için sosyal içerik üretimine elverişli olması yeterli sayılacaktır. Bu bakımdan sosyal içeriğin üretildiği yer, içeriği sosyal ağlara yükleyen bilgisayar ve internet ortamı işyeri olarak kabul edilmelidir. Sayılan unsurların hepsinin aynı yerde buluşması gelir vergisinde tam mükellefiyet durumu ve vergilendirme bakımından sorun teşkil etmemektedir. Görüldüğü üzere, yerel düzeyde işyeri tanımı coğrafi veya fizikî temelde aranmamakta; tam mükellefiyet esasında ticarî faaliyetlerin tespitinde işe başlama sayılan emareler vergi matrahını kavramayı kolaylaştırmakta ve sorun alanını daraltmaktadır<sup>43</sup>. Bununla birlikte içerik üreticisinin ikametinin farklı bir ülkede olması durumunda

<sup>41</sup> Erdoğmuş, (<https://istanbulymmo.org.tr/Data/pdf/20210120.pdf>, E.T. 30.09.2021).

<sup>42</sup> Dş. 4. D. 19.10.2020 tarih ve E. 2016/10735; K. 2020/3953 sayılı kararı (Özel Arşiv). Danıştay’ın işyeri konusundaki yaklaşımının eleştirisi için bkz. Rençber, Altan; Uluslararası Gelişmeler Işığında Vergi Hukukunda İşyeri, (Filiz Kitabevi), İstanbul, 2021, s. 317.

<sup>43</sup> Çolak, Mustafa; Elektronik Vergileme Hukuku, (Seçkin Yayıncılık), Ankara, 2020, s. 118. Ayrıca vergi dairelerinin iş alanları bakımından işyeri gerekli olmayan faaliyetleri yürütenlerin Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi Sıra No: 2002/3 kapsamında ikametgâhlarının işyeri olarak kabul görülüp mükellefiyet kaydının yapılması gerektiği hakkında bkz. Turan, s. 82.

ve/veya bu unsurların farklı yerlerde tecelli etmesi dar mükellefiyet durumunu ilgilendirmekte ve ayrıca uluslararası vergi hukukunun konusunu oluşturmaktadır<sup>44</sup>.

### **C. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Dijital (Sosyal) İçerik Üreticiliği**

Uluslararası vergi hukukunda gelir unsurlarının kaynak ülkede ve mukim ülkede vergilendirme yetkisi, gelir türleri itibariyle farklı şekillerde belirlenmektedir. Bu bakımdan dijital içerik üretim faaliyeti neticesinde elde edilen ticarî kazançların, kaynak ülke ve mukim ülkede ne şekilde vergilendirileceği vergi ve dış ticaret politikalarının da konusunu oluşturmaktadır<sup>45</sup>.

Taraf olunan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında ticarî kazançları vergilendirme hakkının/yetkisinin ticarî gelire kaynaklık eden ülkeye ait olması noktasında işyeri prensibinin uygulanmasını kabul etmekte; bu işyeri de genellikle sabit bir yer olarak tanımlanmaktadır<sup>46</sup>. İşyeri kavramı, kaynak devletin, ülkesinde gerçekleştirilen ve yabancı teşebbüslerce elde edilen ticarî kazançların vergilendirilebilmesi için en önemli koşuldur<sup>47</sup>. Dijital ekonominin fiziki bağımlılığı ortadan kaldırması, sosyal içerik üreticisinin gelir getirici faaliyette bulunurken fizikî bir işyerine ihtiyaç duymaması, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında ticarî kazançlar bakımından benimsenen daimî işyeri kuralını (ne-

<sup>44</sup> Çolak, s. 329.

<sup>45</sup> Bkz. Ekmekçi, Esra; Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler, (Kazancı Yayınları), İstanbul, 2001, s. 103, 104; Uslu, s. 37; Çolak, s. 75, 112. Ticarî faaliyetler bağlamında vergilendirme yetkisine ilişkin ayrıca bkz. Yılmaz, Öznur; Ticari Faaliyetler Bağlamında Çifte Vergilendirme, (Legal Yayıncılık), Ankara, 2019, s. 14, 15.

<sup>46</sup> Artar, s. 85; Çolak, s. 85.; Akçaoğlu, Ertuğrul; "BEPS Eylem 7: İşyeri Statüsünden Yapay Yollarla Kaçınmanın Önlenmesi", [Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma, (Editör, Prof. Dr. Billur Yaltı), (Beta Yayıncılık), İstanbul, 2018, ss.327-347], s. 330; Durdu, s. 474. Ayrıca web sitesinin maddî bir varlık olmadığı hakkında bkz. Öner, Cihat; Vergi Hukukunda İşyeri, (İmaj Yayınevi), Ankara, 2016, s. 227.

<sup>47</sup> Öner C., s. 12. Kabul edilebilir fizikî bir işyerinin varlığı halinde ise, devletin sadece işyerine atfedilebilen kazançlar üzerine vergi salma hakkının doğabileceği hakkında bkz. Öner C., s. 52; Akçaoğlu, 329.

xus) işlevsiz bırakabilmektedir<sup>48</sup>. Sosyal içerik üreticisinin sınırlar arası hareketliliği de isteyerek ya da istemeden işyerinin gizlenmesine neden olabilmektedir. Bu durum ticarî kazançların vergilendirilmesi konusunda bağlama noktasını kurmak bakımından güçlülere neden olmaktadır<sup>49</sup>. Bu noktada gelirin elde edildiği ülkede vergilendirme hakkının doğup doğmadığının nasıl tespit edileceği hususu belirsizdir<sup>50</sup>. Tamamı elektronik kanallar üzerinden sonuçlanan ticarî faaliyetler bakımından işyeri konusundaki tartışmalar uluslararası alanda devam etmektedir<sup>51</sup>. Bu bakımdan bu çalışma kapsamında bu soruya cevap verebilmek mümkün değildir.

Gelir Vergisi Kanunu kapsamında elde edilen kazançların tam ve dar mükellef ayrımı çerçevesinde vergiye tabi olup olmadığının belirlenmesi prensibi kabul edilmektedir<sup>52</sup>. Tam mükellef statüsünde olan bir dijital hizmet üreticisinin faaliyetini Türkiye'nin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının olmadığı bir ülkede gerçekleştirmesi sonucunda şahsî gelir vergisi ödenmesi halinde bu vergilerin kanunda belirtilen şekilde tevsik edilmesi şartıyla beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsubu söz konusu olabilmektedir (GVK m. 123)<sup>53</sup>.

<sup>48</sup> Uslu, s. 34. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında işyerinin bulunduğu devletin vergilendirme yetkisi hakkında ayrıca bkz. Işık, Uluslararası Vergilendirme, (On İki Levha Yayıncılık), İstanbul, 2014, s. 133.

<sup>49</sup> Bkz. Uslu, s. 34. Dijital ekonomide doğrudan vergiler açısından bağ kurulacak yerin sorun teşkil etmesi hakkında ayrıca bkz. Artar, s. 83; Çolak, s. 76, 81; Ferhatoğlu, s. 216, 218; Kılıçer/Peker, s. 55, 56; Rençber, s. 332.

<sup>50</sup> Devletlerin vergilendirme yetkisinin belirlenmesinde mevcut kuralların yetersizliği; hakkında bkz. Artar, s. 83, 85; Çolak, s. 76; Demirel/Arslaner, s. 31.

<sup>51</sup> Sanal ortam ve işyeri tartışmaları hakkında bkz. Ekmekçi, s. 104. Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Teşkilatı ve Birleşmiş Milletler düzeyinde tartışmaların devam ettiği; gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler bakımından kesin, bağlayıcı ve adil bir sistem üzerinde varılacak çözüm konusunda beklentinin mevcudiyetini koruduğu hakkında yönelik açıklamalar için bkz. Çolak, s. 118, 119, 310. Ayrıca bkz. Yaltı, s. 142, 143. Daimi işyerine ilişkin yapılan çalışmalar ve dijital ekonomi bakımından varılan sonuçlara ilişkin açıklamalar hakkında bkz. Yılmaz, s. 109-117; Kılıçer/Peker, s. 80 vd. Rençber, s. 322 vd.

<sup>52</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 258; Karakoç, Yusuf; Genel Vergi Hukuku, 7. Bası, (Yetkin Yayınları), Ankara, 2014, s. 134; Şenyüz/Yüce/Gerçek, s. 10; Öner E., s. 44 vd.; Oktar, s. 8; Saban, s. 186.

<sup>53</sup> Ayrıca bkz. Turan, s. 83.

Dijital reklam geliri elde eden dar mükelleflerin Türkiye’de elde ettikleri reklam gelirleri bakımından da ulusal ve uluslararası vergi hukukunda ticarî kazançların vergilendirilmesi ve işyeri kavramına ilişkin hükümleri hassasiyetle göz önünde bulundurmak gerekmektedir<sup>54</sup>. İkametgâh ilkesinin sağlanamadığı dar mükellefiyete tâbi kişilerin ticarî kazançları bakımından benimsenen kaynak ilkesi gereğince, kazanç sahibinin Türkiye’de işyerinin olması veya daimî temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtası ile sağlanması şartı aranmaktadır (GVK m. 7)<sup>55</sup>. Bu anlamda kazanç sahibinin işyerinin Vergi Usul Kanunu’nun 156’ncı maddesinde yer verilen bir işyeri niteliğinde olması OECD Model Vergi Anlaşmasındaki daimî işyeri (*fixed place of business*) tanımı ile uyumlu olması gerekmektedir<sup>56</sup>. Bu nedenle dar mükellef statüsünde olabilecek kişilerin, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları hükümlerine dayanarak sanal ortamda verilen hizmetlerin bir işyeri üzerinden verilmediği ya da atfedilebilir kârın Türkiye’de gerçekleşmediğini iddia edebilme ihtimali<sup>57</sup> bir risk olarak mevcudiyetini korumaktadır.

## IV. SOSYAL İÇERİK ÜRETİMİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ

### A. Genel Olarak

Tüketime dayalı alınan bir dolaylı vergi türü olarak katma değer vergisi, ülkelerin vergi gelirleri içerisinde en önemli kaynaklardan birini oluşturmaktadır. Katma Değer Vergisi Kanunu’na göre verginin konusunu mal ve hizmetler oluşturmaktadır. Bir kişinin Türkiye’de ticarî, ziraî, sınaî veya meslekî faaliyet çerçevesinde yaptığı mal teslimleri, hiz-

<sup>54</sup> Uslu, s. 87.

<sup>55</sup> (Bu şartları haiz olsalar dahi iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlardan, ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye’de satmaksızın yabancı memleketlere gönderenlerin bu işlerden doğan kazançları Türkiye’de elde edilmiş sayılmaz.) GVK. m. 7/1-1. Ayrıca bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 264; Karakoç, s. 134, 135; Öner E., s. 75; Saban, s. 283.

<sup>56</sup> Bu anlamda tam mükellefiyet bakımından yeter ki görülen işe başlama emarelerinin dar mükellefiyet bakımından geçici bir süreç olduğu, ana hedefin “vergi kanunlarının mantığını oluşturan sabit bir işyerine sahip olunması” olduğu yönünde açıklamalar için bkz. Çolak, s. 113. Ayrıca bkz. Işık, s. 131, 132; Yılmaz, s. 146; Çavdar, s. 17.

<sup>57</sup> Uslu, s. 87, 88.

met ifaları ile her türlü mal veya hizmet ithalatı durumunda katma değer vergisi borcu doğmakta, bu teslimi gerçekleştiren veya hizmeti yerine getiren kişiye vergi borcu isnad edilmektedir<sup>58</sup>. Sosyal içerik üretimi, başlı başına katma değer yaratan bir faaliyettir ve Katma Değer Vergisi Kanunu anlamında bir hizmet sayılabilecek niteliktedir<sup>59</sup>.

Katma değer vergisi, mal ve hizmet teslimlerinde doğmakla birlikte; bağlama noktası, kural olarak malın tüketildiği ya da hizmetten faydalandığı yer olarak belirlenmektedir. Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde gerçekleştirilen reklam hizmetleri katma değer vergisine tabidir. Sosyal içerik üretimi söz konusu olduğunda ise, içerik üreticinin faaliyet göstermekte olduğu ülkenin ve sosyal ağ sağlayıcılara yüklenen içeriğin nerede tüketildiği önemli hale gelmektedir. Çünkü katma değer vergisi borcunun Türkiye’de ödenmesi için hizmetin Türkiye’de yapılması ya da hizmetten Türkiye’de faydalanılması gerekmektedir (KDVK. m. 6/b)<sup>60</sup>. Nitekim dijital ekonomik faaliyetlerin katma değer vergisi açısından değerlendirilmesinde kabul edilen kural, tüketimin yapıldığı yer vergilendirme yetkisine sahip olduğudur<sup>61</sup>.

Sosyal içerik üretiminde katma değer vergisi borcunu gündeme getirebilecek iki ihtimal/durum bulunmaktadır. Bunlardan biri sosyal içerik üreticisinin sosyal ağ sağlayıcısı vasıtasıyla reklam hizmeti vermesi; diğeri ise sosyal ağ sağlayıcıyı aracı kılmadan-doğrudan- reklam hizmeti verdiği üçüncü kişiler/işletmelere reklam hizmeti vermesidir. Ancak bu noktada büyük sosyal medya platformlarının merkezinin yurtdışında bulunması ve bu nedenle içerik üreticilerinin ülkelerinde yalnız kalmış olmaları ya da sosyal ağ sağlayıcıların içerik üreticilerine katma değer vergisi ödenmiş bir reklam payı göndermeleri gibi hususlar katma değer

<sup>58</sup> Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 1’inci maddesinde düzenlenen konu unsuru ile 10’uncu maddesinde düzenlenen vergiyi doğuran olay kapsamında açıklamalar için bkz. Taylar, s. 201; Karakaya, s. 20, 23.

<sup>59</sup> Katma değer vergisi anlamında hizmet kavramı için bkz. Yaltı Soydan, Şişman, Gülden; Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay, (Seçkin Yayınları), Ankara 2014, s. 232 vd. Şişman, Gülden; Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay, (Seçkin Yayınları), Ankara 2014, s.150 vd.

<sup>60</sup> Pekşen, s. 34, 35; Ertaş, s. 135; Demirel/Arslaner, s. 40. Çevrimiçi ticarete hizmetten Türkiye’de faydalanılması kavramına ilişkin açıklamalar için bkz. Yaltı, s. 235; Döner, s. 77-78 .

<sup>61</sup> Tartışmalar için bkz. Ekmekçi, s. 109, 110. Durdu, s. 476.

vergisi uygulamasında belirsizliklere sebep olmaktadır. Söz konusu belirsizlik, ele alınan faaliyetin gelir vergisine paralel olarak 1.1.2022 tarihinden itibaren geçerli olacak şekilde katma değer vergisinden de istisna tutulmasına yönelik düzenleme<sup>62</sup> ile iç hukuk açısından bir miktar giderilmeye çalışılmıştır. Bununla birlikte çalışmanın bu kısmında gerek -gelir vergisinde olduğu gibi- zamanaşımı süresi içinde geçmişe dönük vergilendirme söz konusu olabileceğinden gerekse sosyal içerik üreticilerin girdiği hukuki ilişkilerin nitelendirilmesi önem arz ettiğinden, bu iki durumun birbirinden ayrılarak ele alınması tercih edilmektedir.

## **B. Sosyal İçerik Üreticinin Sosyal Ağ Sağlayıcı ile İlişkisi Bakımından**

Sosyal içerik üreticilerinin vergilendirilebilir ekonomik değerler elde ettikleri sosyal ağ sağlayıcı firmaların merkezî çoğunlukla yurtdışında bulunmaktadır. Aslında kendilerini birer reklam şirketi olarak nitelleyen sosyal ağ sağlayıcılar, sosyal içerik üreticisinin yüklemiş olduğu içeriği kullanmak suretiyle reklam hizmetlerini vermektedir. Elde edilen gelir sosyal içerik üreticisine katma değer vergisi ödenmiş bir şekilde gönderilebilmektedir. Örneğin Youtube üzerinden faaliyet gösteren içerik üreticiler bakımından Google, hizmetin üretilme/ hizmetten yararlanma yerinin Google Ireland Ltd.'in merkezinin bulunduğu İrlanda olduğunu kabul etmekte ve sosyal içerik üreticisine aslında katma değer vergisi ödenmiş bir reklam geliri payı göndermektedir. Bu uygulamanın dayanağını 2006/112/EC sayılı ve 28 Kasım 2006 tarihli Ortak Katma Değer Vergisi Sistemi Konsey Direktifi'nin 196'ncı maddesinde düzenlenen tersine vergilendirme (reverse charge) oluşturmaktadır<sup>63</sup>. Başka

<sup>62</sup> 7338 Sayılı Kanun

"MADDE 55 – 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (a) bendinde yer alan "basit usulde vergilendirilen" ibaresi "kazançları basit usulde tespit edilen" şeklinde değiştirilmiş ve bende "aynı Kanunun mükerrer 20/B maddesi kapsamında vergilendirilen kazançlara konu teslim ve hizmetler," ibaresi eklenmiştir."

<sup>63</sup> Tersine vergilendirme ilkesinin büyük sosyal medya platformları tarafından uygulandığı bilinmektedir. Nitekim Google, yönergesinde, "Ödemelerinizi yerel para biriminizde alabilmenize rağmen, tüm ödemeler, İrlanda yasaları çerçevesinde kurulan bir şirket olan Google Ireland tarafından, Google ile yaptığımız anlaşmanın şartlarına uygun olarak yapılır. Sağlanan hizmetler karşı tarafın ödemesine tabi olduğundan, 2006/112/EC Konsey Direktifi'nin 196. Maddesine göre KDV, alıcı şirket olan Google Ireland tarafından karşılanacaktır. Posta adresi İrlanda'da bulunan yayıncılar, Google'dan İrlanda'da



bir ifade ile sosyal içerik üretici katma değer vergisini aslında İrlanda'da ödemiş olmaktadır.

Gelir İdaresi ise, istisna düzenlemesi öncesinde hazırlanan içeriğin platforma yüklenmesi sebebiyle verilen hizmetin, söz konusu hizmetten Türkiye'de yararlanılıyor olması sebebiyle katma değer vergisine tabi olduğu; dolayısıyla içerik üreticinin Google Ireland Ltd. E-fatura düzenleyip katma değer vergisi ödemesi gerektiği yaklaşımından hareket etmekteydi<sup>64</sup>. Ancak bu dönem açısından sosyal içerik üreticisine aktarılan reklam gelirinde katma değer vergisinin ödenip ödenmediği; ödeniyse ne kadarının ödendiğinin belirlenmiş olması önem arz etmektedir. Sosyal ağ sağlayıcıdan (analiz ekranlarından) içeriğin izlendiği yer gibi tüketime/faydalanmaya ilişkin bilgilerin alınabildiği durumlarda, içeriğin yurtiçinde izlenme sayısının genel izlenme sayısına oranına göre fatura edilerek katma değer vergisinin Türkiye'de ödenmesi iç hukuk normları açısından makul görülebilirdi<sup>65</sup>. Nitekim içerik üreticinin gelir elde etmek üzere kullandığı platformun reklam gelirini katma değer vergisini ödemediği paylaştığı olması durumunda bundan içerik üreticinin sorumlu olması gerekecektir<sup>66</sup>.

Son olarak, sosyal içerik üreticisinin sosyal ağ sağlayıcı ile kurmuş olduğu adi ortaklık ilişkisinin katma değer vergisi yönünden gözden kaçırılan bir anlamı da bulunmaktadır. Çünkü adi ortaklık, katma de-

---

geçerli KDV'yi tahsil etme yükümlülüğü altında olabileceğinden, söz konusu kuralın tek istisnası bu yayıncılardır." şeklinde belirtmektedir. [<https://support.google.com/adsense/answer/142362?hl=tr> (E.T. 28.2.2023)]. 2006/112/EC sayılı ve 28 Kasım 2006 tarihli Ortak Katma Değer Vergisi Sistemi Konsey Direktifi'nin mahiyeti ve içeriği ve 196'ncı maddesi hakkında açıklamalar için bkz. Akdemir, s. 25 vd., 122.

<sup>64</sup> Açıklama ve örnekler için bkz. Pekşen, s. 35.

<sup>65</sup> OECD'nin reklamın muhatabı olan tüketicilerin bulunduğu ülkenin vergilendirme konusunda yetkili olması gerektiği; zaten sosyal medya sitelerinin reklamların hangi ülkede kaç kez görüntülediğini tespit edebildikleri yönünde görüşü hakkında 2018 tarihli Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Güçlükler (OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018, <https://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm> , E.T. 28.2.2023) konusunda hazırlanan ara rapora istinaden açıklamalar için bkz. Durdu, s. 480. Ayrıca "internet protokolü coğrafi konumlama" teknolojisi sayesinde işlemlerin hangi ülkede gerçekleştiğinin tespitinin imkan dâhilinde olmasına ilişkin bkz. Döner, s. 27.

<sup>66</sup> Pekşen, s. 35.

ğer vergisi açısından ayrı bir ekonomik birim olarak kabul edilmekte ve ortaklarından bağımsız olarak mükellef sayılmaktadır<sup>67</sup>. Ancak büyük sosyal ağ sağlayıcıların vergilendirme işlemine muhatap olacak şekilde Türkiye’de temsilci bulundurmadığı durumlarda, içerik üreticiler vergi idaresi karşısında tek başına hareket etmek durumunda kalmışlardır. Neticede faaliyetin katma değer vergisi yönünden istisna kapsamına alınması, bu sorunu acil yüzleşilmesi gereken bir sorun olmaktan çıkarılmıştır.

### C. Sosyal İçerik Üreticinin Üçüncü Kişilere Verdiği Reklam Hizmeti Bakımından

Sosyal içerik üreticiler, sosyal ağ sağlayıcıdan bağımsız olarak üçüncü kişilerle doğrudan iletişime geçmek suretiyle reklam hizmeti verebilmektedir. Nitekim bu suretle aynî ya da nakdî ödemeler alabildikleri, elde ettikleri gelir türleri arasında değerlendirilmiştir. 1.1.2022 tarihinden itibaren geçerli olacak şekilde 7338 sayılı Kanun ile getirilen istisna hükümleri üçüncü kişilere verilen reklam hizmeti açısından da geçerli

<sup>67</sup> “7. Adi Ortaklıklarda Vergileme

KDV uygulamasında adi ortaklıklar, bağımsız işletme birimleri olarak ayrı vergi mükellefiyetine sahiptir. Buna göre; adi ortaklıklarca defter tutma, belge düzenleme, muhafaza ve ibraz gibi vergi ödevleri ile beyanname verme ve vergi ödeme gibi mükellefiyetlerinin ortaklarından ayrı olarak yerine getirilmesi, ortaklığın KDV ile ilgili hesaplarının, ortakların varsa şahsi işletmelerindeki işlemlerden ayrı yapılması gerekir.

Adi ortaklıklarda, ortaklığın sona ermesi sonucunu doğurmayan hisse devri işlemleri KDV’ye tabi değildir. Ortaklığın sona ermesi sonucunu doğuran devir işlemlerinde ise vergi uygulanır.

Buna göre bir adi ortaklıkta, ortaklardan biri veya birkaçının hisselerini diğer ortaklara veya üçüncü şahıslara devretmesi, bu şekilde ortaklıktan bazı ortakların ayrılması veya ortaklığa yeni ortakların alınması halinde, mevcut adi ortaklık, ortak sayısındaki değişiklik dışında aynen devam ediyorsa, bu hisse devri işlemlerinde vergi uygulanmaz.

Hisse devri işlemleri adi ortaklığın sona ermesi sonucunu doğuruyor veya ortaklık, ortakların kararı ile feshediliyorsa, bu devir işlemlerine vergi uygulanması gerekir. Vergi uygulaması aşağıdaki şekilde yapılır.

Ortaklardan biri veya birkaçının hisselerinin diğer ortak veya ortaklara devredilmesi suretiyle ortaklığın sona ermesi halinde; devralan ortak veya ortakların kendi hisseleri ile satın aldıkları hisseler dikkate alınmaksızın, ortaklıkça, devralan ortak veya ortaklara teslim edilen toplam mal bedeli üzerinden KDV hesaplanır. Ortaklık tarafından düzenlenecek olan faturada ayrıca gösterilecek olan bu vergi, ilgili dönem işlemleri ile birlikte adi ortaklığın son beyannamesine dahil edilerek beyan edilir. Devralan ortak veya ortaklar tarafından ise genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabilir.

KDV yönünden işletme bazında değerlendirilen adi ortaklıklarda, KDV beyanamesi ortaklık adına düzenlenir ve ortaklardan birisi tarafından imzalanmak suretiyle ilgili vergi dairesine verilir. Ortakların verginin ödenmesi bakımından müteselsil sorumluluk taşımaları nedeniyle, ortakların adı, soyadı, adresleri ve bağlı oldukları vergi dairelerini gösteren bir liste vergi dairesine verilir. Listede yer alan bilgilerde değişiklik olması halinde bu değişiklikler de vergi dairesine bildirilir.”(Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği)

dir. Ancak istisna dışında kalan dönem ve üçüncü kişiler açısından katma değer vergisi yükümlülüğünün ele alınması gerekmektedir.

Reklam hizmeti verilen işletmenin Türkiye’de bulunması durumunda kural olarak sosyal içerik üreticinin teslim ettiği hizmetle ilgili fatura kesmesi gerekmektedir. Reklamın yapıldığı kitlenin Türkiye’de bulunması, reklamın Türkçe olması ve Türkiye’ye özgü olması gibi durumlarda hizmetin Türkiye’de yapıldığından ya da Türkiye’de faydalandığından bahsedilebilir. Buna karşın reklam veren işletmenin yurtdışında mukim bir firma olması durumunda Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 11/1-a maddesinde yer alan *yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler* kapsamında değerlendirilebilecek ve buna göre vergiden istisna tutulması gerekecektir<sup>68</sup>.

Sosyal içerik üreticinin hizmetin karşılığını “reklamını yaptığı ürüne sahip olma” örneğinde olduğu gibi bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olarak alması halinde bunların her biri Katma Değer Vergisi Kanunu’na göre ayrı işlem olarak değerlendirilmekte, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirilmektedir (KDVK. m. 4/2)<sup>69</sup>. Kuşkusuz bu husus reklam veren üçüncü kişi konumundaki işletmeyi ilgilendirmektedir. Ayrıca üçüncü kişilerin sosyal içerik üreticisiyle girdikleri hukukî ilişkinin reklam ya da sponsorluk sözleşmesi olmasına göre katma değer vergisi yönünden farklı sonuçları olabilmektedir. Bu durum sosyal içerik üreticisinden ziyade üçüncü kişi konumunda bulunan işletmelerin vergi planlamaları çerçevesinde göz önünde bulundurulması gereken bir husustur.

## SONUÇ VE DEĞERLENDİRMELER

Sosyal içerik üretimi üzerinden gelir elde edilmesi ve bu gelirin vergilendirilmesi üzerine yapılan tartışmalar ulusal ve uluslararası vergi hukukunun konusunu oluşturmaktadır. Gelişen teknolojinin, bununla

<sup>68</sup> Ayrıca bkz. Demirel/Arslaner, s. 41.

<sup>69</sup> Hizmet karşılığının mal ya da bir başka hizmet olması halinde katma değer vergisi için bkz. Şişman, s. 62, 63.

bağlantılı olarak yaşanacak uluslararası gelişmelerin ve akademik tartışmaların yakın bir gelecekte konuya farklı sonuçlar bağlaması kuvvetle muhtemeldir. Dolayısıyla Türk Gelir Vergisi Mevzuatı açısından yeni düzenlemeler getirilmiş olsa da konu dinamizmini muhafaza etmektedir. Bu çalışma kapsamında ulaşılan sonuçlar da mevzu hukuk bakımından konunun yorumlanması; gelir vergisi ve kısmen katma değer vergisi objektifiyle günün fotoğrafının çekilmesi mahiyetindedir.

Sosyal içerik üretimi, dijital içerik üretiminin bir türünü oluşturmaktadır. Dijital platformlar, sosyal medya platformları için içerik üretimi; doğrudan bir web sitesinin oluşturulması ya da mobil cihazlar için uygulama geliştirilmesi gibi faaliyetler birer dijital içerik üretim faaliyetidir. Bu anlamda dijital içerik üretimi, sosyal ağ sağlayıcıları için içerik üretim faaliyetini aşan bir kapsama sahiptir.

Sosyal içerik üretimi vasıtasıyla değişik şekillerde gelir elde edilmesi mümkündür. Sosyal ağ sağlayıcısı, izleyiciler ve reklam veren işletmeler gelire kaynaklık etmektedir. Kazanılan gelir aynı ya da nakdi olabilmektedir. Her ne şekilde olursa olsun üretilen içeriğin bir sosyal ağ sağlayıcı üzerinden paylaşımı neticesinde elde edilen (reklam) gelir(i), bir adı ortaklık ilişkisi içerisinde ve bu ilişkinin sağladığı imkânlar dâhilinde elde edildiği için Gelir Vergisi Kanunu'ndaki açık düzenleme nedeniyle şahsî ticarî kazanç hükmündedir.

Gelir Vergisi Kanunu'na 7338 Sayılı Kanun ile getirilen 20/B maddesindeki düzenleme gereğince sosyal içerik üreticilerinin 4'üncü gelir vergisi dilimine kadar elde ettikleri gelirler gelir vergisinden; yine bu kapsamda vergilendirilen kazançlara konu teslim ve hizmetler katma değer vergisinden istisna tutulmaktadır. Gelirlerini tahsil ettikleri banka tarafından tevkifat yoluyla tek oran (%15) üzerinden kesilen gelir vergisi ise nihai vergiye dönüşmüş olmakta; mükellef gelir vergisi için beyanda bulunma ödevinden kurtarılmış bulunmaktadır. Bu tür bir vergi avantajı yaratılması diğer gelir türleri ile kıyaslandığında mali güce göre vergilendirme ilkesine ve vergilendirmede eşitlik ilkesine aykırılık taşımaktadır. Ayrıca istisna sınırının üstünde kalan gelirler bakımından esas

tarifeye göre işlem yapılması da vergi adaletinin sağlanmasından uzak olduğu gibi sosyal içerik üreticisinin matrahı azaltıcı faaliyetlere girişerek vergiden kaçınma yönünde tepkiler vermesine sebebiyet verebilecek bir uygulamadır.

Dijital ekonominin fiziki bağımlılığı ortadan kaldırması, sosyal içerik üreticisinin gelir getirici faaliyette bulunurken fizikî bir işyerine ihtiyaç duymaması, işyerinin tespiti ve vergilendirmenin hangi devlet tarafından gerçekleştirileceği konusunda belirsizliklere neden olabilmektedir.

Türkiye Cumhuriyeti sınırları dahilinde gelir getirici faaliyetlerin vergilendirilmesi bakımından işyerinin belirlenmesi konusunda işyerinin muhakkak fizikî varlığı aranmamakta; faaliyetin icra edildiği ya da icrasına tahsis edilen yer işyeri olarak değerlendirilebilmektedir.

Sosyal içerik faaliyeti bakımından uluslararası vergi hukukunda ticarî kazançların vergilendirilmesi ve işyeri kavramına ilişkin hükümleri hassasiyetle göz önünde bulundurmak gerekmektedir. İkametgâh ilkesinin sağlanamadığı dar mükellefiyete tâbi kişilerin ticarî kazançları bakımından benimsenen kaynak ilkesi gereğince, fiziki bir işyerine sahip olma zorunluluğu ve kazancın bizzat veya temsilciler vasıtasıyla elde edilmesi zorunludur. Bu anlamda işyerinin Vergi Usul Kanunu'nun 156'ncı maddesinde yer verilen bir işyeri niteliğinde olması OECD Model Vergi Anlaşmasındaki daimî işyeri tanımı ile uyumlu olması gerekmektedir. Bu uyumun sağlanamadığı durumlarda sosyal içerik üretimi vasıtasıyla elde edilen kazançların uluslararası vergi hukuku bakımından vergilendirilmesi, bir sorun olarak mevcudiyetini korumaktadır.

## KAYNAKÇA

**Akçaoğlu, Ertuğrul;** “BEPS Eylem 7: İşyeri Statüsünden Yapay Yollarla Kaçınmanın Önlenmesi”, [Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma, (Editör, Prof. Dr. Billur Yaltı), (Beta Yayıncılık), İstanbul, 2018, ss.327-347].

**Akdemir, Tuğçe;** Katma Değer Vergisinde Reverse Charge-Tersine Vergilendirme Mekanizması: Avrupa Birliği ile Türkiye Üzerine Karşılaştırmalı Analiz, (On İki Levha Yayınları), İstanbul 2019.

**Artun, Emine Sevcan;** “İnternet Ortamında Reklam Verenlerin Vergi Kesintisi Yapma Yükümlülükleri”, [Uluslararası Bilişim ve Teknoloji Hukuku Sempozyumu Tebliğler Kitabı, (Adalet Yayınevi), Ankara, 2021, ss. 475-494].

**Budak, Tamer;** Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi, (On İki Levha Yayıncılık), İstanbul, 2018.

**Çavdar, Fatih;** “Elektronik Ticaretin Vergi Denetimi Üzerindeki Etkileri”, (Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, C. 9, S. 1, 2017, ss. 13-27 <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/440074> , E.T. 30.09.2021).

**Çolak, Mustafa;** Elektronik Vergileme Hukuku, (Seçkin Yayıncılık), Ankara, 2020.

**Demirel, Şeyma/ Arslaner, Hakan;** “Türkiye’de İnternet Reklamcılığının Vergisel Boyutu”, (Maliye Çalışmaları Dergisi, Y. 2021, S. 65, ss. 25-48].

**Doğan, Cihan;** Rekabet Hukuku ve İktisadı Bağlamında Dijital Platformlar, (On İki Levha Yayıncılık), İstanbul 2021.

**Doğrusöz, Bumin;** “Telif Kazançları ve Yükümlülükler”, (<https://www.dunya.com/kose-yazisi/telif-kazanclari-ve-yukumlulukler/476335>, E.T. 29.10.2021).

**Döner, Buğra Vehbi;** Doğrudan E-ticarette Katma Değer Vergisinin Sınır Ötesi Uygulaması (Çevrimiçi Ticarette Katma Değer Vergisi Uygulaması), (On İki Levha Yayıncılık), İstanbul 2022.

**Duran, Kübra Nur/ Yeniceler, İrem;** “Gelenekselden Yeni Medyaya Geçiş Sürecinde İçerik Üretimi Sürecinin Dönüşümü: Cüneyt Özdemir Youtube Kanalı”, (Yeni Medya Elektronik Dergisi, Y. 2019, C. 3, S.3, ss. 200-212).

**Durdu, Muhammet;** “Türkiye’de Sosyal Medya İşletmelerinin Vergilendirilmesi”, [İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Y. 2019, S. 10(2), ss. 470-488].

**Ekmekçi, Esra;** Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler, (Kazancı Yayınları), İstanbul, 2001.

**Erdoğan, Hüsnü;** “İnternet Reklam Hizmetleri ve İçerik Üreticilerinin Vergilendirilmesi” (<https://istanbulymmo.org.tr/Data/pdf/20210120.pdf>, E.T. 30.09.2021).

**Ertaş, Bilal Levent;** “Dijital Ekonomide Yurt Dışından Alınan Hizmetler Bakımından KDV Mevzuatındaki Sorunlar”, (Vergi Raporu, S. 2019, 2017, ss. 131-140).

**Ferhatoğlu, Emrah;** “BEPS Eylem 1: Dijital Ekonomi”, [Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma (Editör, Prof. Dr. Billur Yaltı), (Beta Yayıncılık), İstanbul, 2018, ss.211-228].

**Gök, Özgecan;** “Dijital İçerik Üreticilerin Gelir Vergisi Karşısında Konumu”, [Uluslararası Bilişim ve Teknoloji Hukuku Sempozyumu Tebliğler Kitabı, (Adalet Yayınevi), Ankara, 2021, ss. 537-558].

**Işık, Hüseyin;** Uluslararası Vergilendirme, (On İki Levha Yayıncılık), İstanbul, 2014.

**Kaneti, Selim/ Ekmekçi, Esra/ Güneş, Gülsen/ Kaşıkçı, Mahmut,** Vergi Hukuku, (Filiz Kitabevi), İstanbul, 2019.

**Karakaya, Süheyl;** Tüketicie Doğrudan Sunulan Dijital Hizmetlerin KDV Açısından Vergilendirilmesi, (On İki Levha Yayıncılık), İstanbul 2021.

**Karakoç, Yusuf;** Genel Vergi Hukuku, 7. Bası, (Yetkin Yayınları), Ankara, 2014.

**Kılıçer, Erkan/ Peker, İmren;** Dijital ekonomide Vergilendirme –Örnek Ülke Uygulamaları-, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2020.

**Oktar, S. Ateş;** Türk Vergi Sistemi, (Türkmen Kitabevi), İstanbul 2016.

**Öncel, Muallâ/Kumrulu, Ahmet/Çağın, Nami/ Göker, Cenker;** Vergi Hukuku, 29. Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara, 2020.

**Öner, Cihat;** Vergi Hukukunda İşyeri, (İmaj Yayınevi), Ankara 2016.

**Öner, Erdoğan;** Türk Vergi Sistemi, (Seçkin Yayıncılık), Ankara, 2017.

**Pekşen, Fatih;** “Dijital Tanıtım ve Pazarlamada Sosyal Medyanın Rolü ve Vergilendirilmesi”, [Bilişim Çağında Vergi Hukuku, (Editörler: Dr. Mustafa Göktuğ Kaya, Prof. Dr. Ersan Öz), (Ekin Yayınevi), Bursa, 2020, ss. 23-78].

**Rençber, Altan;** Uluslararası Gelişmeler Işığında Vergi Hukukunda İşyeri, (Filiz Kitabevi), İstanbul, 2021.



**Saban, Nihal;** Vergi Hukuku, (Beta Yayıncılık), İstanbul, 2019.

**Şenyüz, Doğan/Yüce, Mehmet/ Gerçek, Adnan;** Türk Vergi Sistemi, 15. Baskı, (Ekin Yayınevi), Bursa 2018.

**Şişman, Gülden;** Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay, (Seçkin Yayınları), Ankara 2014.

**Uslu, Yasin;** Sanal Reklam Faaliyetlerinin Vergilendirilmesi (Yetkin Yayınları), Ankara 2021.

**Taylar, Yıldırım;** Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay, (On İki Levha Yayıncılık), İstanbul, 2021.

**Turan, Metin;** Bilişim Vergi Hukuku, (Adalet Yayınevi), Ankara, 2018.

**Yaltı, Billur;** Elektronik Ticarete Vergilendirme, (Der Yayınları), İstanbul, 2003.

**Yaltı Soydan, Billur;** Hizmet İşlemlerinde Katma Değer Vergisi (Bir Karşılaştırmalı Hukuk Denemesi), (Beta Yayınları), İstanbul, 1998.

**Yılmaz, Öznur;** Ticari Faaliyetler Bağlamında Çifte Vergilendirme, (Legal Yayıncılık), Ankara, 2019.