

Tarih: 14.01.2022

Sirküler 2022/6: Sosyal İçerik Üreticiliği İle Mobil Cihazlar İçin Uygulama Geliştiriciliğinde Kazanç İstisnasının Uygulanmasına Dair Gelir Vergisi Tebliği Yayınlandı

26 Ekim 2021 tarihli Resmi Gazetede yayımlan 7338 sayılı “Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”la Gelir Vergisi Kanunu’na eklenen Mükerrer 20/B maddesiyle, sosyal medya üzerinden paylaşım yapan sosyal içerik üreticilerinin elde ettikleri kazançlar ile mobil cihazlarda uygulama geliştirenlerin bu uygulamalardan elde ettikleri kazançları GVK’nin 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 880.000 TL) aşmaması kaydıyla 1.1.2022 tarihinden itibaren gelir vergisi istisnası kapsamına alınmıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığı’na verilen maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi kapsamında 12 Ocak 2022 tarihli Resmi Gazetede 318 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği yayınlanmıştır. Tebliğde yapılan uygulamaya dair açıklamalar aşağıda özetlenmiştir.

1- İstisnanın Uygulanmasında Tanımlar

GVK Mükerrer 20/B Maddesinde geçen sosyal medya terimlerinin istisna uygulaması açısından dikkate alınacak tanımları tebliğde yapılmış olup bu tanımlar aşağıdaki gibidir:

- a) **Elektronik uygulama paylaşım ve satış platformu:** Yazılım geliştirme kitleri marifetiyle geliştirilen ve yayınlanan mobil uygulamalara, kullanıcıların çevrim içi ortamda göz atmasına ve indirmesine olanak tanıyan ve uygulama mağazası olarak da tanımlanan platformu,
- b) **Mobil uygulama:** Akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlara yönelik özel kodlar ve tasarımlar ile geliştirilen yazılımı,
- c) **Mobil uygulama geliştiricisi:** Elektronik uygulama paylaşım ve satış platformlarında faaliyet göstermek amacıyla uygulama geliştiren ve geliştirdiği uygulamaları bu platformlarda kullanıcıların hizmetine sunan gerçek kişiyi,
- ç) **Sosyal ağ sağlayıcısı:** Sosyal etkileşim amacıyla kullanıcıların internet ortamında metin, görüntü, ses, video gibi içerikleri oluşturmalarına, görüntülemelerine veya paylaşmalarına imkân sağlayan gerçek veya tüzel kişiyi,
- d) **Sosyal içerik üreticisi:** Sosyal ağ sağlayıcıları aracılığıyla; herhangi bir konuya ilişkin paylaşımlar yapmak suretiyle tanıtım ve tavsiyede bulunarak bir ürün ya da hizmetin satın alınması için diğer kullanıcıları etkilemek suretiyle gelir elde edenler ile paylaşımlarının izlenmesi sayesinde reklam gelirlerinden pay alan başta olmak üzere içerik üreticiliği faaliyeti sonucu her türlü gelir elde eden gerçek kişiyi,
- e) **Üçüncü taraf hizmet sağlayıcısı:** Sosyal içerik üreticilerine daha geniş kitlelere ulaşma, dijital hak yönetimi, içerik programlama, içerik üretici ortak çalışmaları ve benzeri alanlarda hizmet sunan gerçek ya da tüzel kişiyi,

İfade etmektedir.

2- İstisnadan Faydalanabilecek Olanlar

İstisnadan,

- İnternet ortamındaki 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 kişiler**

Yararlanabilecektir.

İstisnadan **tam veya dar mükellef gerçek kişilerin** tamamı yararlanabilecektir.

3- İstisnadan Faydalanmak İçin Yerine Getirilmesi Gereken Şartlar

3.1- Vergi Dairesine Başvurularak Mükellefiyet Tesisi ve İstisna Belgesi alınması

İstisnadan faydalanmak isteyen mükellefler ikametgâhlarının bulunduğu yerdeki tarha yetkili vergi dairesine başvurarak istisna kapsamındaki faaliyetine ilişkin olarak ilgili vergi dairelerinden Tebliğ Ek-1'de yer alan "193 Sayılı Kanununun Mükerrer 20/B Maddesi Uygulamasına İlişkin İstisna Belgesi"ni (İstisna Belgesi) almaları gerekmektedir. Bunun için başvuruda bulunanların istisna kapsamına giren faaliyetleriyle ilgili olarak;

- 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 ek olarak uygun faaliyet kodunun tesisini müteakip başvuru sahiplerine istisna belgeleri verilecektir.
- Başvuru öncesinde ticari kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyetlerinin bulunmaması halinde ise istisna kapsamına giren faaliyetlerle ilgili mükellefiyet tesisinin ardından istisna belgeleri verilecektir.

3.2- İstisna Belgesinin Bankalara Verilerek Hesap Açılması

Faaliyetleri istisna kapsamına giren gerçek kişilerin istisnadan yararlanabilmek için istisna kapsamındaki bu faaliyetleri sonucu elde edecekleri tüm hasılatlarını tahsil etmelerini teminen Türkiye'de kurulu bankalarda hesap açmaları şarttır. Bu kapsamda,

- Vergi dairelerinden temin edilen istisna belgeleri, madde kapsamında istisna edilen faaliyetlerle ilgili hasılatın tahsil edileceği banka hesaplarının açılışında kullanılacaktır.
- İstisna kapsamındaki faaliyet nedeniyle birden fazla hesap açılması mümkün bulunmakta olup, bu kapsamda açılan tüm hesapların bağlı bulunulan vergi dairesine Tebliğin 4.maddesi kapsamında bildirilmesi şarttır.

Mükelleflerin bankalardaki mevcut hesapları da istisna belgesinin ilgili bankaya ibrazı suretiyle, münhasıran bu faaliyetlere ilişkin hasılatın tahsili amacıyla kullanılabilir.

İstisna kapsamında hesaba yatırılan tüm ödemelerden tevkifat yapılacağından, açılacak hesabın münhasıran istisna kapsamındaki hasılatın tahsili için kullanılması gerekmektedir.

3.3- İstisna Kazancın Tahsil Edileceği Banka Hesabının/Hesaplarının Vergi Dairesine Bildirimi

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 bilgiler (banka adı, banka şubesi, iban numarası) bağlı bulunan vergi dairesine yazılı olarak bildirilecektir.

4- İstisna Kazancın Üst Sınırı, Sınırın Aşılması Halinde Vergilendirme

Bu istisnadan yararlanabilmek için istisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen hasılat toplamının Gelir Vergisi Kanunu’nun (GVK) 103 üncü maddesinde yazılı vergi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 880.000 TL) aşmaması şarttır. İstisna uygulamasında söz konusu tarifelin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarın aşıp aşılmadığı, takvim yılı sonu itibarıyla her bir yıl için ayrı ayrı değerlendirilecektir.

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 verilen beyannameye dâhil edilmeyecektir.

İlgili takvim yılında istisna şartlarını sonradan kaybedenler ile bu şartları ihlal edenler, şartın kaybedildiği veya ihlal edildiği yıl için söz konusu istisnadan yararlanamayacaktır. Bu durumda istisna kapsamda elde edilen kazançların tamamı yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir. Bu kazançlar üzerinden yıl içinde tevkif edilen vergiler beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilecektir.

İstisna şartlarının ihlali nedeniyle yıllık beyanname verilmesi durumunda, belgelendirilmesi kaydıyla GVK 40’ıncı maddesinde sayılan giderler ile 89’uncu maddesinde yer alan indirimler beyanname beyan edilen gelirden indirim konusu yapılabilecektir.

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 ticari kazanç yönünden başka faaliyetlerinin bulunması halinde istisna dışı diğer faaliyetler nedeniyle geçici vergi beyannamesi verme yükümlülüğü devam edecek ve sadece bu istisna dışı faaliyetler geçici vergi beyannamesine dahil edilecektir.

İlgili takvim yılında herhangi bir nedenden ötürü istisnadan yararlanılamaması, sonraki yıllarda istisnadan yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir. Bir başka ifadeyle istisnadan yararlanmada her yıl bağımsız olarak değerlendirilecektir.

5- Bankalar Tarafından Yapılacak İşlemler ve Tevkifat Uygulaması

Bankalar tarafından GVK mükerrer 20/B maddesi kapsamında elde edilen hasılat tutarı üzerinden %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacak, bunun dışında bu kazançlar üzerinden GVK 94’üncü maddesi uyarınca herhangi bir tevkifat yapılmayacaktır.

İstisna edilen faaliyetlere ilişkin gelirin aynı olarak tahsil edilmesi halinde, tahsile konu mal veya hizmetin tahsil tarihindeki rayiç bedeli gelirin elde edildiği ay içerisinde, aynı 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 yatırılmak suretiyle tevkifata tabi tutulacaktır. Bunun yapılmaması halinde istisna şartları ihlal edilmiş sayılacaktır.

Bankalar, gelirin hesaba aktarım tarihi itibarıyla gelir vergisi tevkifatı yapacaklar ve tevkif edilen vergileri, GVK 98 ve 119 uncu maddelerindeki esaslar çerçevesinde muhtasar beyanname ile beyan edip ödeyeceklerdir.

Bu kapsamda açılan hesaplara döviz cinsinden bedellerin yatırılması durumunda, hesaba yatırılan döviz bedellerinin aktarım tarihindeki kur (işlem tarihindeki döviz alış kuru) Türk lirası karşılıkları dikkate alınmak suretiyle tevkifat matrahı tespit olunacaktır.

Bir takvim yılında elde edilen hasılatın Kanunda öngörülen tutarı aşması durumunda da bankalarca hesaba aktarılan tutarlar üzerinden tevkifat yapılmaya devam edilecektir. Dolayısıyla bankaların, Kanunda öngörülen tutarı aşıp aşmadığının kontrolü yönünde bir sorumlulukları bulunmamaktadır.

6- İstisna Kapsamına Giren/ Girmeyen Gelirler

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.

Elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları dışında elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilemeyecektir.

Sosyal içerik üreticiliği faaliyeti kapsamında **sosyal ağ sağlayıcıları üzerinden** elde edilen; reklam gelirleri, sponsorluk gelirleri, bağışlar, hediyeler, bahşişler, ücretli abonelik gelirleri gibi gelirler istisna kapsamında dikkate alınacaktır.

Sosyal içerik üreticileri tarafından internet ortamındaki **sosyal ağ sağlayıcıları üzerinden** elde edilen gelirlerin **üçüncü taraf hizmet sağlayıcıları aracılığıyla** elde edilmesi durumunda da istisnadan yararlanılabilecektir.

Sosyal ağ sağlayıcısı olarak kabul edilmeyen;

- Kişisel internet siteleri,
- Elektronik ticaret siteleri,
- Haber siteleri,

Gibi etkileşim amaçlı içeriğin ikincil ve yan hizmet olarak sunulduğu platformlarda faaliyette bulunan kişilerin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar için mezkûr **istisna hükümleri uygulanmayacaktır.**

Sadece belirli bir kısmında sosyal etkileşim amaçlı içeriğe yer veren kişisel internet sitelerinin sosyal ağ sağlayıcıları kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmadığından mükellefin kişisel internet sitesi aracılığıyla elde ettiği kazanç istisna kapsamında değerlendirilemeyecektir.

7- İstisnadan Faydalananların Defter Tutma Yükümlülükleri ve Belgelendirme

Tebliğde yapılan açıklamaya göre, internet ortamındaki sosyal ağ sağlayıcıları 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 kazançlarının ticari kazanç kapsamında vergilendirilmekte olduğu belirtilmiştir. GVK mükerrer 20/B maddesiyle bu faaliyetlerden elde edilen kazançlar maddede yer verilen belirli şartlar dâhilinde gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Bakanlık, yasada verilen yetkiye istinaden, **münhasıran GVK mükerrer 20/B maddesinde istisna edilen türdeki faaliyetlerde bulunan mükelleflerden** istisnadan faydalananların yıl içindeki kazançları toplamının GVK'nın 103 üncü maddesinin dördüncü gelir diliminde yer alan (2022 yılı için 880.000 TL) tutarı aşmış aşmadığına bakılmaksızın, defter tasdik ettirme, **defter tutma** (defter-beyan sistemine kaydolma/elektronik defter tutma) ve **belge düzenleme zorunluluklarının kaldırılmasını uygun görmüştür.**

Mezkûr madde kapsamında **istisna edilen faaliyetlerin yanı sıra mükelleflerin ticari, zirai veya serbest meslek kazancı yönünden başka faaliyetlerinin bulunması halinde, bu mükelleflerin defter tasdik ettirme, defter tutma (defter-beyan sistemine kaydolma/elektronik defter tutma) ve belge düzenleme zorunlulukları devam etmektedir.** Başkaca faaliyetleri nedeniyle mükellefiyeti bulunan ve defter tutan mükelleflerin, istisna kapsamında bulunan ve bulunmayan faaliyetlerine ilişkin hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi, istisna kapsamındaki faaliyete ilişkin hasılat, maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtlarının da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir. Mevcut istisna uygulaması kapsamında icra edilen faaliyet ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan hasılatın toplam hasılat içindeki oranı dikkate alınarak dağıtılacaktır. Bu dağıtım sonucunda müşterek genel giderlerden istisna kapsamındaki faaliyete düşen pay, diğer faaliyetlere ilişkin vergiye tabi kazancın ve matrahın tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Bu istisnadan yararlananların, faaliyetlerine ilişkin olarak adlarına düzenlenen belgeler ile yapmış oldukları giderlere, satın aldıkları mal ve hizmetlere ilişkin belgeleri Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) öngörülen süre boyunca saklamaları zorunludur.

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince, mezkûr madde kapsamında kazançları istisna edilen faaliyetlerde bulunanlara yapılan ödemelerin tamamının gider pusulası ile belgelendirilmesi esas olmakla birlikte, **münhasıran bu ödemelere ilişkin olmak üzere gider pusulasında bulunması gereken bilgileri (imza hariç) ihtiva eden banka dekontları VUK'un 234'üncü maddesine göre gider pusulası yerine geçebilecektir.**

Diğer taraftan, GVK mükerrer 20/B maddesinin beşinci fıkrasına göre, gelirleri bu istisna kapsamında olan mükelleflerin GVK'nın 94'üncü maddesi kapsamında ücret, kira gibi yapacağı ödemeler üzerinden tevkifat yapma yükümlülüğü bulunmamaktadır.

8- Takvim Yılı İçerisinde İstisnadan Faydalanmak veya İstisnadan Vazgeçmek İsteyen Mükelleflerin Durumu

Takvim yılı içerisinde istisnadan faydalanmak isteyen mükellefler, buldukları vergi dairelerinden istisna belgelerini almalarını müteakip;

- Yeni hesap açılışında bankalarda **hesap açtırdıkları tarih itibarıyla** istisnadan faydalanabileceklerdir.

- Mevcut hesaplardan münhasıran istisna faaliyetlere ilişkin hasılatın tahsili amacıyla kullanılacak hesaplar için ise mevcut hesabın bu amaçla kullanılacağına dair **istisna belgesinin bankaya ibraz edildiği tarih itibarıyla** istisnadan faydalanabileceklerdir.

Mükellefler, takvim yılı başı ile istisnadan faydalanabilecekleri tarih arasındaki kıst dönem faaliyetleri için ise yıllık gelir vergisi beyannamesi ve geçici vergi beyannamesi verecekler, bu kişilerin söz konusu dönem için defter tasdik ettirme, defter tutma (defter-beyan sistemine kaydolma/elektronik defter tutma) ve belge düzenleme zorunlulukları da bulunacaktır.

İstisnadan faydalanmakta iken takvim yılı içerisinde mevcut istisna uygulamasından vazgeçmek isteyen mükellefler, bağlı buldukları vergi dairesine bu durumu bildirdikleri tarih itibarıyla istisna kapsamından çıkabileceklerdir. Mükelleflerin yıllık gelir vergisi beyannamesi ve geçici vergi beyannamesi verme yükümlülükleri ile istisnadan vazgeçtikleri tarihten itibaren on gün içerisinde defter tasdik ettirme ve belge düzenleme yükümlülükleri başlayacaktır. İstisnadan ayrılma tarihinden takvim yılının son günü arasında geçen kıst dönem için yukarıda sayılan beyannameler mükellefler tarafından bağlı bulunulan vergi dairelerine verilecektir.

9- Sosyal İçerik Üreticiliği ile Mobil Cihazlar İçin Uygulama Geliştiriciliği Kapsamındaki Kazançlara Konu Teslim ve Hizmetlerde KDV İstisnası

7338 sayılı Kanunla KDV Kanunu'nun (17/4-a) maddesinde yapılan değişiklik ile GVK'nın mükerrer 20/B maddesi kapsamında vergilendirilen kazançlara konu teslim ve hizmetler KDV'den de istisna edilmiştir. Bu istisna, 1/1/2022 tarihinden itibaren söz konusu madde kapsamında vergilendirilen kazançlara konu teslim ve hizmetlere uygulanacaktır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinde bu değişikliğe ilişkin yapılan açıklamalara göre, 1/1/2022 tarihinden itibaren, internet ortamındaki sosyal ağ sağlayıcıları üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticilerinin bu faaliyetlerinden elde ettikleri ile akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştirenlerin elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde ettikleri GVK mükerrer 20/B maddesi kapsamında vergilendirilen kazançlara konu teslim ve hizmetler üzerinden KDV hesaplanmayacaktır.

Ayrıca söz konusu işlemlerin GVK mükerrer 20/B maddesindeki şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar işlemleri yapanlardan aranacaktır.

Öte yandan GVK mükerrer 20/B maddesinin birinci fıkrası kapsamındaki kazançların toplamının aynı Kanunun 103'üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmasının ve bu kazançların mezkur Kanun uyarınca yıllık beyanname ile beyan edilecek olmasının, istisna uygulamasına bir etkisi bulunmamaktadır.