

11.10.2024

SİRKÜLER 2024/36: Sosyal içerik üreticiliği, internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden sunulan hizmetler ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnası uygulamasına ilişkin tebliğde değişiklik

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Sosyal içerik üreticiliği, internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden sunulan hizmetler ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnası" başlıklı Mükerrer 20/B maddesinde 01.01.2024 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere 23.12.2023 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7491 sayılı kanunla değişiklik yapılmıştı. Bu değişiklik ile internetin yanı sıra benzeri elektronik ortamlar üzerinden de metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticilerinin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar ve bu ortamlar üzerinden verilen bireysel kurs, eğitim, veri işleme ve geliştirme, ürün tanıtımı gibi hizmetlerden sağlanan kazançlar da istisna kapsamına alınmıştı. Akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştiricilerin elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde ettikleri kazançların istisna kapsamında olması durumu korunmuştur.

Bu istisna uygulaması konusunda daha önce 12.01.2022 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 318 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde düzenleme ve açıklamalar yapılmıştı. Bu defa yukarıda belirtilen yasal değişiklik dolayısıyla uygulamaya yön vermek amacıyla 318 No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde 26.09.2024 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 325 No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile değişiklikler yapılmış, uygulamaya ilişkin çok sayıda örnek verilmiştir. Değişiklik sonrasındaki uygulama aşağıda başlıklarda özetlenmiştir.

1- İstisnadan Faydalanabilecek Kazançlar

Bu istisnadan;

- Akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştiren gerçek kişilerin elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde ettikleri kazançları (1/1/2022 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançlarda),
- Sosyal ağ sağlayıcıları üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticisi gerçek kişilerin kazançları (1/1/2022 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançlarda),
- İnternet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticisi gerçek kişilerin kazançları (1/1/2024 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançlarda),
- internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden verilen bireysel kurs, eğitim, veri işleme ve geliştirme, ürün tanıtımı gibi hizmetlerden gerçek kişilerin elde ettiği kazançlar(1/1/2024 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançlarda),

Yararlanabileceklerdir. (**Dar ve tam mükellef ayırımı olmaksızın**).

Mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliği faaliyeti kapsamında yalnızca elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde edilen kazançlar bu madde kapsamında istisna edilmiştir. Elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları dışında elde edilen kazançlar ise istisna kapsamında değerlendirilemeyecektir.

Bu platformlar üzerinden elde edilen; ücretli uygulama satış geliri, reklam geliri, uygulama içi satış geliri, sponsorluk geliri, bağışlar, hediyeler, bahşişler, ücretli abonelik geliri gibi gelirler istisna kapsamında dikkate alınacaktır.

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

Ortakları gerçek kişilerden oluşan **adi ortaklıkların**; istisnaya konu faaliyetleri yapmaları durumunda, adi ortaklık ve adi ortaklığı oluşturan gerçek kişi ortaklar bu faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri gelirler için **istisnadan yararlanamayacaktır**.

2- İstisnadan Faydalanmanın Şartları

Bu İstisnadan sadece gelir vergisi mükellefleri yararlanabilecek olup, kurumlar vergisi mükellefleri bu istisnadan yararlanamayacaktır.

İstisnadan yararlanabilecek gerçek kişiler ikametgâhlarının bulunduğu yerdeki tarha yetkili vergi dairesine (mükellefiyetleri var ise mükellef olunan vergi dairesine) başvurarak mükellefiyet tesis ettirecekler ve istisna kapsamındaki faaliyetlerine ilişkin olarak tebliğin ekinde örneği yer alan "**İstisna Belgesi**"ni alacaklardır.

Alınan istisna belgesi ile bu faaliyetleri sonucu elde edecekleri tüm hasılatı tahsil etmelerini teminen Türkiye'de kurulu bankalarda hesap açtıracaklardır. Açtırılan bu hesap münhasıran istisna kapsamındaki gelirlerinin tahsilatında kullanılacaktır.

Bu istisnadan yararlanabilmek için Türkiye'de kurulu bankalar nezdinde yeni hesap açılması halinde hesap açılış tarihinden itibaren, mevcut hesabın kullanılacak olması halinde ise mevcut hesabın bu amaçla kullanılacağına dair istisna belgesinin bankaya ibraz tarihinden itibaren bir ay içerisinde banka hesaplarına ilişkin bilgilerin (banka adı, banka şubesi, IBAN numarası) bağlı bulunulan vergi dairesine yazılı olarak bildirilecektir.

İstisnadan yararlanabilmek için istisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen kazanç toplamının Gelir Vergisi Kanunu'nun 103 üncü maddesinde yazılı vergi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması şarttır. İstisna uygulamasında söz konusu tarifenin 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 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 yararlanamayacak** olup, bu kapsamda elde edilen kazançların tamamı yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir. Bu durumda madde hükmü uyarınca tevkif edilen vergiler beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilecek, GVK'nın 40 ıncı maddesinde sayılan **giderler** (VUK'da belirtilen belgelerle tevsik edilen) ile 89 uncu maddesinde yer alan **indirimler beyanname beyan edilen gelirden indirim konusu yapılabilecektir**. Bunların geçici vergi beyannamesi verme yükümlülüğü yoktur.

İlgili takvim yılında herhangi bir nedenden ötürü istisnadan yararlanılamaması, sonraki yıllarda istisnadan yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir.

GVK Mükerrer 20/B maddesi kapsamında hasılatlardan Bankalar tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılacağından, GVK 94 üncü maddesi uyarınca tevkifat yapmakla yükümlü olanlarca istisnadan faydalananlara bu faaliyetleri nedeniyle yapılacak ödemelerden ayrıca gelir **vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.**

GVK'nın Mükerrer 20/B maddesinin beşinci fıkrasına göre bu istisnadan yararlanma şartlarını kaybettikleri için beyanname verecek olanların GVK'nın 94 üncü maddesi kapsamında ücret, kira gibi yapacağı ödemeler üzerinden **tevkifat yapma yükümlülüğü bulunmamaktadır.**

3- Bankalar Tarafından Yapılacak Vergi Tevkifatı

Bankalar bildirilen hesaplara yatırılan tüm tutarlar üzerinden yüzde 15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapacaktır.

İstisna edilen faaliyetlere ilişkin gelirin aynı olarak tahsil edilmesi halinde, tahsile konu mal veya hizmetin tahsil tarihindeki rayiç bedelinin 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 yatırılması durumunda istisna şartları ihlal edilmemiş olacaktır. Bankalar yatırılan bu tutar üzerinden de yüzde 15 oranında tevkifat yapacaktır.

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.

4- İstisnadan Faydalananlarda Defter Tutma, Belge Saklama

Münhasıran GVK'nın 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 tutarı aşmış aşmadığına bakılmaksızın, defter tasdik ettirme, defter tutma (defter-beyan sistemine kaydolma/elektronik defter tutma) ve belge düzenleme zorunluluklarının bulunmamaktadır.

İstisna edilen faaliyetlerin yanı sıra mükelleflerin ticari, zirai veya serbest meslek kazancı yönünden başka faaliyetlerinin bulunması halinde, 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.**

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

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince, bu 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.

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

Takvim yılı içerisinde istisnadan faydalanmak isteyen mükellefler, Tebliğin 4 üncü maddesi kapsamında başvuruda buldukları vergi dairelerinden istisna belgelerini almalarını müteakip;

- Yeni hesap açılışında bankalarda hesap açtıkları 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 takvim yılı içinde faydalanılmaya başlanması halinde, istisna kapsamındaki kazançlar için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilip verilmeyeceğinin tespitinde, sadece istisnadan faydalanılan kıst dönemde elde edilen kazançların toplamı dikkate alınacak, istisna kapsamında olmayan kıst dönemde elde edilen kazançlar ise dikkate alınmayacaktır.

İstisnadan faydalanmakta iken takvim yılı içerisinde mevcut istisna uygulamasından vazgeçmek isteyen mükellefler, bağlı oldukları 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.