

# “YOUTUBER”LARIN VERGİLENDİRİLMESİ

## TAXATION OF YOUTUBERS



Hüseyin UÇAR\*

### ÖZ

Gündelik hayatımızın vazgeçilmezlerinden olan YouTube, elde ettiği reklam gelirlerinden bir kısmını YouTube’a video yükleyen kişilere paylaşmaktadır. Bu paylaşımı da bazı kriterlere göre gerçekleştirmektedir. YouTube’a video yüklemenin basit bir şekilde tabi olması, YouTube üzerinden gelir elde edildiğine yönelik haberleri sıkça duymamıza neden olmaktadır. Hatta yazılı ve görsel medyada, YouTube’a devamlı olarak video yükleyen ve YouTuber olarak adlandırılan kişilerin elde ettikleri yüksek gelirler oldukça yankı bulmuş, bu gelirlerin vergilendirme dışı kalması da bu haberlerin popülaritesini arttırmıştır. Ancak 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu hükümleri, bu kişilerin YouTube’a arızı, mutat ya da organizasyon çerçevesinde video yüklemeleri nedeniyle elde ettikleri gelirlerin gelir vergisine tabi tutulması gerektiği sonucu ortaya koymaktadır. Ancak kişilerin video çekimlerinin nitelik ve nicelik bakımından farklılık arz etmesi, elde edilen gelirin

### ABSTRACT

YouTube, which is a part of our daily life, distributes a certain part of its income derived from advertisements to those who share a video on YouTube. It makes this distribution according to some criteria. Because uploading a video to YouTube is so easy, and the fact that there are news on how YouTubers derive income from these uploads, make it a popular topic. Moreover, the news on how big the earnings of YouTubers and the fact that these earnings are not taxed have echoed in the media recently, thereby increasing its popularity. However, according to Income Tax Law, no. 193, these earnings must be taxable, no matter videos have been uploaded once, more than once or in an organisational manner. However, the classification and the number of videos cause different characterisation of the income and therefore its tax treatment. This study evaluates

\* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, huseyin.ucar2@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0001-6194-7888  
Tuncer,E. (Şubat 2019). “Youtuber”Ların Vergilendirilmesi, *Vergi Raporu*, 233, (136-151).

vergilendirmesi bakımından da bazı farklılıkları doğuracaktır. Çalışmamızda YouTube üzerinden gelir elde edilmesine yönelik bazı hususlara yer verilmiş olup YouTuberlık faaliyeti kapsamında elde edilen gelirlerin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu çerçevesinde değerlendirilmesi yapılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** İnternet, Youtube, YouTuber, Video Paylaşımı.

**JEL Sınıflandırması Kodları:** H34, K34

## GİRİŞ

Bilgi, insanlık için önemli kavramlardan birisi olup maliyeti gün geçtikçe azalmaktadır. Eskiden bilgiye ulaşmak için saatleri hatta günleri harcamak gerekirken içinde bulunduğumuz çağ, bilgiye kolayca ulaşma imkânını bizlere sunmaktadır. Bunun en güzel örneği de bilgisayardır. Günlük yaşantımızın neredeyse her alanında var olan bilgisayar, internet olanağının gelişmesi ile insanlık için vazgeçilmez bir hal almıştır. Türkiye İstatistik Kurumunun 08.08.2017 tarih ve 27819 sayılı Haber Bülteninde yer verdiği üzere; bilgisayar ve internet kullanımı, 2017 yılında 16-74 yaş grubundaki bireylerde sırasıyla %56,6 ve %66,8 iken 2018 yılında sırasıyla %59,6 ve %72,9'e yükselmiştir. Diğer taraftan hane halkı bilişim teknolojileri kullanım araştırması sonuçlarına göre 2017 yılının Nisan ayında hanelerin %80,7'si evden internete erişim imkânına sahipken bu oran 2018 yılının Nisan ayında %83,8 olmuştur. Yani her 100 hanenin 83'ünde evden internete erişim imkânı bulunmaktadır. Yine bu araştırmaya göre; internet üzerinden kişisel kullanım amacıyla mal veya hizmet siparişi veren ya da satın alan 16-74 yaş grubundaki bireylerin oranı, 2016 yılı Nisan ayı ile 2017 yılı Mart aylarını kapsayan on iki aylık dönemde %24,9 iken bu dönemi takip eden 12 aylık dönemde ise %29,3 olarak gözlenmiştir.<sup>1</sup> Görüldüğü üzere internetin

YouTubers' income within the meaning of Income Tax Law, no. 193.

**Keywords:** The Internet, YouTube, YouTuber, video share

**JEL Classification Codes:** H34, K34

yaşantımız içerisindeki payı her geçen gün artmaktadır. İhtiyaçlarımızı karşılamak adına hedeflediğimiz ilk yer internet olmaktadır.

Görsel ve infografik, insanlara her zaman daha cazip gelmiştir. Çünkü insanların hayatında çok fazla sözcük bulunmaktadır. 1986'dan günümüze insanlara bahsedilen sözcük sayısı 5 kat artmış olup ortalama bir insana günde 174 gazete dolusu sözcükten bahsedilmektedir. Hal böyleyken, insanlara yazılı olarak çok fazla bir şey yüklenebilme olanağı kalmamaktadır. O nedenle fotoğraf, video vb. iletişim olanakları önemini gitgide arttırmaktadır. Dolayısıyla herhangi bir bilgiye ulaşmak isteyen bireyin, video paylaşım sitelerinde bilgi arayışına girmesi normal karşılanacak bir durumdur. Diğer taraftan vakit geçirmek için de video paylaşım sitelerinin kullanıldığını düşünürsek günlük hayatımızın büyük bir kısmına video paylaşım siteleri tesir etmektedir.

Yukarıda bahsedilenlere yönelik olarak YouTube ve diğer video paylaşım siteleri aracılığıyla video paylaşılması ve izlenmesi hobi amaçlı olarak başlamış olsa da bu platformlara olan ilginin artması ile video paylaşımı, zamanla gelir getirici bir hale dönüşmüştür. Bu platformlara video yükleyen kişilere, YouTube ve diğer video paylaşım sitelerinin, kendi reklam gelirlerinden belirli bir oranda pay vermeye başlaması insan-

<sup>1</sup> Türkiye İstatistik Kurumu, Hanehalkı Bilişim Teknolojileri (BT) Kullanım Araştırması, 2018, <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=27819>, (Erişim Tarihi: 01 Kasım 2018).




ların bu alana yönelmesine imkân sağlamıştır. Bu yönelim ile de YouTuber kavramı ortaya çıkmıştır. Zaten bahsedilen platformlara üye olmanın internet üzerinden ve basit bir şekilde tabii olması ile beraber video yüklemenin de herhangi bir vasfı gerektirmediği düşünüldüğünde ve en önemlisi elde edilen gelirlerin bir hayli yüksek olması; 7'den 70'e herkesin bu platformlara yönelmesine etken olmuştur. Elbette hala hobi olarak bu iş ve işlemleri gerçekleştiren kişilerin varlığı devam etmektedir ancak gelir getirici bir kaynak olarak bu platformları kullanan ve bu platformlar aracılığıyla yüksek gelirlere ulaşan insanlar da oldukça fazladır. Ortalama YouTube geliri; 1000 görüntülenme, lokasyona ve hedef kitleye göre 0,5 – 2 dolar arası değişmektedir. Rakamlar oldukça değişkendir ancak çoğu kanal ortalama 1000 görüntüleme için 0,5 dolar kazanmaktadır. 2017 yılındaki verilere göre YouTube'un günlük izlenme saat sayısının 1 milyardan fazla<sup>2</sup> olduğu düşünülürse ilgi çekici videolardan gelir etme olasılığı da bir hayli yüksektir.

Yukarıda bahsedilenler doğrultusunda YouTube olarak adlandırılan kavramın ve bu kavram vasıtasıyla elde edilen gelirin vergisel bağlamdaki değerlendirilmesi bu makalenin konusunu teşkil edecektir.

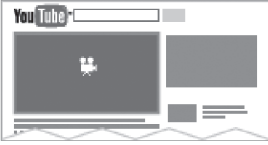
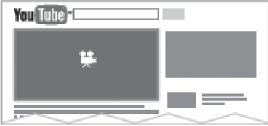
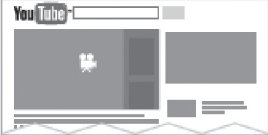
## 1- YOUTUBE VASITASIYLA GELİR ELDE EDİLMESİ

### 1.1- YouTube Reklam Biçimleri

Milyonlarca insanın giriş yaptığı ve videolarından faydalandığı YouTube, bu videoların yayınlanması esnasında bizlere farklı şekillerde reklam izletmektedir. İzletilen bu reklamlar vasıtasıyla YouTube gelir elde etmekte, elde ettiği gelirin bir kısmını da bir sonraki bölümde bahsedilen şartları sağlayan video sahiplerine vermektedir. Bu reklamların yayınlanması için YouTube hesaplarında yer alan para kazanma seçeneğinin aktif hale getirilmesi gerekmektedir. YouTube'un yayınlarken gelir elde ettiği, bizlerin de YouTube'dan video izlerken denk geldiğimiz reklam çeşitleri aşağıdaki gibidir.

REKLAM BİÇİMİ	YERLEŞİM	PLATFORM	ÖZELLİKLER
<p>Görüntülü reklamlar</p> 	Öne çıkan videonun sağında ve video önerileri listesinin üstünde gösterilir. Bu reklam, daha büyük oynatıcılarda oynatıcının altında gösterilebilir.	Masaüstü bilgisayar	300x250 veya 300x60
<p>Yer paylaşımli reklamlar</p> 	Videonun alttaki %20'lik bölümünde gösterilen şeffaf yer paylaşımli reklamlar.	Masaüstü bilgisayar	468x60 veya 728x90 resim reklamlar ya da metin reklamlar
<p>Atlanabilir video reklamlar</p> 	Atlanabilir video reklamlar, izleyicilerin reklamı isterlerse 5 saniye sonra atlamasına olanak tanır. Ana videonun öncesi, içi veya sonrasına yerleştirilir.	Masaüstü bilgisayar, mobil cihazlar, TV ve oyun konsolları	Video oynatıcıda oynatılır.

<sup>2</sup> We Are Social, Digital in 2017:Global Overview, <https://wearesocial.com/special-reports/digital-in-2017-global-overview>, (Erişim Tarihi: 01 Kasım 2018).

<b>Atlanamayan video reklamlar</b> 	Videonuzun görüntülenebilmesi için atlanamayan video reklamların izlenmesi gerekir. Bu reklamlar ana video öncesinde, sırasında ya da sonrasında gösterilebilir.	Masaüstü bilgisayar ve mobil cihazlar	Video oynatıcıda oynatılır. Bölgesel standartlara bağlı olarak 15 veya 20 saniye uzunluğundadır.
<b>Bumper reklamlar</b> 	Videonuzun görüntülenebilmesi için 6 saniye kadar süren atlanamayan video reklamların izlenmesi gerekir.	Masaüstü bilgisayar ve mobil cihazlar	Video oynatıcıda oynatılır ve 6 saniye kadar sürebilir.
<b>Sponsorlu kartlar</b> 	Sponsorlu kartlar, videoda öne çıkan ürünler gibi videonuzla alakalı olabilecek içerikler gösterir. Videoyu görüntüleyenler, birkaç saniyelik bir kart bilgisi görür. Kartlara göz atmak için videonun sağ üst köşesindeki simgeyi de tıklayabilirler.	Masaüstü bilgisayar ve mobil cihazlar	Kart boyutları değişiklik gösterir

YouTube kullanıcıları para kazanma özelliğini etkinleştirdikten sonra videolarında reklamlar yayınlanmaya başlar. Reklamlar, AdSense açık artırması, DoubleClick ve YouTube tarafından satılan diğer kaynaklar aracılığıyla sunulmaktadır.

Videolardaki gösterilen reklamlar, bağlamsal unsurlara göre otomatik olarak belirlenir. Bunlara video meta verileri ve içeriğin reklam verenlere uygun olup olmaması gibi çeşitli unsurlar örnek gösterilebilir.

Videolardaki en alakalı reklamları yayınlamak için YouTube, sistemini düzenli olarak izler ve günceller. Ancak videolardaki gösterilen reklamların tamamını manuel olarak kontrol etmemektedir.<sup>3</sup>

Diğer taraftan, YouTube'un geniş kitlelere ulaşması, farklı alanlarda video çeken ve yayınlayan YouTuberların bulunması, kendi markalarının reklamını yapmak isteyen ticari, zirai ve mesleki

faaliyet sahiplerinin de dikkatini çekmiş bulunmaktadır. Gün geçtikçe önemi azalan televizyon, radyo gibi medya araçlarına karşın gelişmişlik ağı git gide büyüyen sosyal medyanın öncülerinden olan YouTube, işletmelerin tanıtımı için cazip hale gelmiştir. İşletmeler yukarıdaki tabloda yer verilen YouTube reklam biçimleri dışında bizzat YouTuberlarla iletişime geçerek de reklam hizmeti alabilmektedirler. Bu reklam hizmetlerinin YouTube reklam biçimlerine göre avantajı, işletmelerin hedef kitlelerine yönelik olmasıdır. Örneğin ünlü bir yağ firması, YouTube'da 1 milyon abonesi olan "Bayan (R)'nin Mutfağı" adlı kanalın sahibi Bayan (R) ile irtibat kurmuş, Bayan (R)'nin çektiği videolarda sadece kendi işletmesinin yağlarının kullanılması, bu yağların video boyunca tezgahta durması ve Bayan (R) tarafından belirli aralıklarla videoda dile getirilmesi karşılığında

<sup>3</sup> Youtube reklam biçimleri, <https://support.google.com/youtube/answer/2467968?hl=tr>, (Erişim tarihi: 01 Kasım 2018).

şahıs ile anlaşmıştır. Bayan (R)'nin bu anlaşma sonucunda YouTube'u devre dışı bırakarak bizzat ünlü yağ firmasından gelir elde etmesi YouTuberların elde ettikleri farklı gelir kaynakları için güzel bir örnek olacaktır.

Görüldüğü üzere YouTuberlar, sadece YouTube aracılığıyla değil YouTube'u devre dışı bırakarak da gelir elde etmektedirler. Bununla beraber 18 Aralık 2018 tarih ve 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 11'inci maddesinin yedinci fıkrası uyarınca; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15'inci maddesinin birinci fıkrasında sayılanlara, internet ortamında verilen reklam hizmetleri vergi kesintisi kapsamına alınmıştır. Bu hizmetlere ilişkin olarak hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemelerden, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına bakılmaksızın vergi kesintisi yapılmasına yönelik mecburiyet getirilmiştir. Bahsi geçen bu mecburiyetin YouTube ve YouTuberlar üzerindeki etkisi şu şekilde olacaktır;

- i) Yukarıda sayılanlar, bu karar ile YouTube'dan aldıkları reklam hizmetleri sonucunda YouTube'a yapacakları ödemeler üzerinden %15 vergi kesintisi yapacaklardır. Ancak bu kesintinin YouTuberların vergilendirilmesine yönelik herhangi bir etkisi olmayacaktır. Çünkü bu kesinti, YouTube'un yukarıdaki tabloda belirtilen şekillerde vereceği reklam hizmeti neticesinde elde edeceği gelire yönelik bir kesintidir. Kararda; YouTube'un, YouTuberlara yapacağı ödemeye yönelik %15'lik kesintiyi mecbur kılan herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Zaten YouTube işletmesi dar mükellef bir kurum olup 193 sayılı Kanunun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında ve 5520 sayılı Kanunun 15'inci maddesinin birinci fıkrasında sayılanlar arasında yer almamaktadır. Ayrıca You-

Tuber olarak adlandırılan kişiler YouTube işletmesine herhangi bir reklam hizmeti vermemekte olup YouTube'a sağladıkları hizmet, video içerik oluşturma hizmetidir.

- ii) Yukarıda verilen Bayan (R) örneğinde olduğu gibi YouTuberlar, YouTube'u devri dışı bırakarak kendi çektikleri video içeriklerinde farklı metotları kullanarak işletmelerin reklamlarını yapmayı da tercih etmektedirler. Yapılan bu reklamlar sonucunda da, reklamlarını yaptıkları firmalardan bizzat kazanç sağlamaktadırlar. Yukarıda bahsedilen karar neticesinde, vermiş oldukları reklam hizmeti nedeniyle YouTuberlara yönelik ödemelerden %15 vergi kesintisi yapılacaktır. Yani örneğimizedeki yağ firması, Bayan (R)'ye yapacağı ödemeler üzerinden %15 vergi kesintisi yapmakla sorumlu olacaktır. Ancak bu kesintinin yapılması için yağ firmasının 193 sayılı Kanunun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında ya da 5520 sayılı Kanunun 15'inci maddesinin birinci fıkrasında sayılan kişi ya da kurumlardan olması gerekmektedir. Bu işlemlerin bir aracı vasıtasıyla gerçekleştirilmesi ve ödemenin aracıya yapılması kesintinin yapılmasına mani olmayacaktır.

Ancak makalemizin konusu YouTuberların YouTube aracılığıyla gelir elde etmesi olduğu için kişilerin YouTube'u devre dışı bırakarak kendi videolarında reklam hizmeti vermesi neticesinde gelir elde etmesi ile beraber internet ortamında verilecek reklam hizmetlerine yönelik ödemeler üzerinden yapılacak vergi kesintisi, bu makalede ayrıca değerlendirilmeyecek olup tarafımızca ele alınacak başka bir makalenin konusunu teşkil edecektir.

## 1.2- YouTube Vasıtasıyla Gelir Elde Etmenin Genel Şartları

YouTube, YouTube İş Ortağı Programı (YPP) aracılığıyla YouTube'daki içeriklerden para kazanılmasına imkân vermektedir. Video yükleyen kişiler/içerik sahipleri, videolarında yayınlanan

reklamlardan ve içeriklerini izleyen YouTube Premium abonelerinden para kazanmaktadır. Bu program, Türkiye dâhil 97 ülkede kullanılabilir. Bunun için de YouTube kanalında 4 adımlık bir yol izlenmesi gerekmektedir. Bu adımların hepsinin internet üzerinden yapılabilmesi bireylere büyük bir kolaylık sağlamaktadır. Bu adımlar;

- YouTube İş Ortağı Programı şartlarını okuyarak kabul etmek,
- Ödeme alabilmek için AdSense hesabı oluşturmak,
- Videolarda yayınlanması istenilen reklam türlerini belirlemek ve hem mevcut hem de gelecekteki tüm videolarda para kazanma işlevini otomatik olarak etkinleştirmek,
- Kanalın YouTube tarafından incelenmesi.

YouTube, 16 Ocak 2018 tarihinde YPP için yeni uygunluk koşulları belirlemiş olup yukarıda bahsedilen aşamalardan sonuncusu olan inceleme için, kanalın son 12 ayda 4.000 saatlik izlenmesi ve 1.000 aboneye sahip olmasını şart koşmuştur. Yani yayınladığı videolar son 12 ayda 4.000 saat izlenen ve en az 1.000 abonesi olan YouTuberlar para kazanma imkânına sahip ola-

caktır. Buradaki amaç daha fazla reklam gelirinin kazanılmasına imkân vermekle beraber uygun-suz videolardan para kazanılmasının önüne geçmektir. YouTube, kendi kriterlerine göre gerekli değerlendirmeleri yapar ve başvuru için bir sonuca varır. Eğer ki başvuru kabul edilirse para kazanma serüveni başlamış olur ancak başvuru reddedilirse tekrar başvuru ile içerik sahiplerine ikinci bir hak tanınmaktadır.

YouTube, para kazanmaya devam edilebilmesi için bazı eşikler belirlemiştir. Belirlenen bu eşiklerin üstünde yer almaya devam edilirse YouTube da kendi reklam gelirlerinden pay vermeye devam eder. Ancak eşğin altına düşen içerik sahiplerinin para kazanma özelliği son bulmaz. Para kazanma özelliğinin kaldırılabilmesi için kanalın etkin olmaması ve en az 6 aydır topluluk yayınının yüklenmemesi veya yayınlanmaması gerekmektedir. Diğer taraftan içerik sahiplerinin elde etmiş oldukları gelir, AdSense adındaki ortaklık sistemi ile kişilerin hesabına yatırılır. Ancak bunun için de YouTube tarafından belirlen şartlar ve ödeme eşği bulunmaktadır. Bu şartlar ve YouTube tarafından belirlenen eşikler aşağıda yer verilen tablodaki gibidir.

Eşikler	Vergi Bilgileri	Adres	Ödeme Şekli	Ödeme	İptal
	Girişi	Doğrulaması	Girişi		
<b>ABD doları (USD)</b>	\$0	\$10	\$10	\$100	\$10
<b>Euro (EUR)</b>	Yok	€10	€10	€70	€10
<b>İngiliz Sterlini (GBP)</b>	Yok	£10	£10	£60	£10
<b>Avustralya Doları (AUD)</b>	Yok	A\$15	A\$15	A\$100	A\$15
<b>Kanada doları (CAD)</b>	C\$0	C\$10	C\$10	C\$100	C\$10
<b>Çek korunası (CZK)</b>	Yok	Kč200	Kč200	Kč2000	Kč200
<b>Danimarka Kronu (DKK)</b>	Yok	kr60	kr60	kr600	kr60
<b>Hong Kong doları (HKD)</b>	Yok	HK\$100	HK\$100	HK\$800	HK\$100
<b>Macar forintı (HUF)</b>	Yok	Ft2000	Ft2000	Ft20.000	Ft2000
<b>İsrail şekeli (ILS)</b>	Yok	₪40	₪40	₪400	₪40
<b>Japon Yeni (JPY)</b>	Yok	¥1000	¥1000	¥8000	¥1000
<b>Meksika pezosu (MXN)</b>	Mex\$0	Mex\$100	Mex\$120	Mex\$1,200	Mex\$120
<b>Yeni Zelanda doları (NZD)</b>	Yok	\$15	\$15	\$130	\$15

<b>Norveç kronu (NOK)</b>	Yok	kr60	kr60	kr600	kr60
<b>Polonya zlotisi (PLN)</b>	Yok	zł30	zł30	zł300	zł30
<b>Singapur Doları (SGD)</b>	Yok	S\$15	S\$15	S\$150	S\$15
<b>Güney Afrika Randı (ZAR)</b>	Yok	R100	R100	R1000	R100
<b>İsveç Kronu (SEK)</b>	Yok	kr70	kr70	kr700	kr70
<b>İsviçre frangı (CHF)</b>	Yok	CHF10	CHF10	CHF100	CHF10
<b>Türk Lirası (TRY)</b>	Yok	TL10	TL20	TL200	TL20

Yukarıda yer alan tablodaki Adres Doğrulama sütununda yer alan eşiğe ulaşıldığında içerik sahibinin adresine bir PIN kodu gönderilir ve içerik sahibinin kanalından bu PIN kodunu ilgili sekme-ye girmesi istenir. Diğer taraftan yine yukarıda yer alan Ödeme Şekli Girişi sütununda yer alan eşiğe ulaşıldığında ise içerik sahibinden ödeme yöntemi seçmesi talep edilir. Ödeme sütununda yer alan eşiğe ulaşıldığında ise hesapta biriken para artık çekilebilir mahiyete bürünmektedir. Diğer taraftan hesabını iptal etmek isteyen içerik sahiplerinin ise yine yukarıda yer alan İptal sütunundaki eşiğin üzerinde gelirinin olması gerekmektedir. Bu eşiğin üzerinde olan içerik sahipleri hesaplarını iptal ettiklerinde hesaplarında yer alan paranın tamamına istedikleri yöntem ile ulaşabilmektedir. Ancak bahsedilen eşiğin altında kalmaları halinde herhangi bir ödeme alamamaktadırlar. Türkiye için ödeme eşiği 200,00 TL olup AdSense hesabında 200,00-TL ve üzerinde bakiyesi olan içerik sahipleri diğer şartları da yerine getirmeleri sonucunda hesaplarında yer alan bakiyeyi çekebilmektedir. İptal eşiği ise Türkiye için 20,00-TL'dir.<sup>4</sup>

AdSense'ye üye olabilmek için 18 yaşını doldurmak şarttır. 18 yaşını doldurmayanların başvuruları YouTube tarafından reddedilmektedir. Ancak 18 yaşını doldurmayanların ebeveyni veya yasal vasisinin onayı ile AdSense hesabı aktif hale getirilebilir. Bu vasıta ile 18 yaşını doldurmuş içerik sahiplerinin yükledikleri vide-

olar aracılığıyla ve diğer şartları da sağlaması kaydıyla para kazanmasının önü açılmaktadır. Bahsedildiği üzere ödemeler AdSense üzerinden yapılmaktadır ve bu süreç içerisinde vergisel yükümlülükler ortaya çıkmaktadır.

## 2- YOUTUBE VASITASIYLA ELDE EDİLEN GELİRİN VERGİSEL BOYUTU

### 2.1- Genel Olarak

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "mevzuu" başlıklı 1'inci maddesinde; "Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır." hükmüne yer verilmiştir. Böylece gelir vergisinin kapsadığı alan, gerçek kişilerin gelirleri olarak belirlenmiştir. Aynı Kanun'un 2'nci maddesinde ise gelire giren kazanç ve iratlar tek tek sayılmış olup gelir vergisinin sınırı çizilmiştir. Bahsi geçen 2'nci madde ise aşağıdaki gibidir.

"Gelire giren kazanç ve iratlar şunlardır:

1. Ticarî kazançlar,
2. Ziraî kazançlar,
3. Ücretler,
4. Serbest meslek kazançları,
5. Gayrimenkul sermaye iratları,
6. Menkul sermaye iratları,
7. Diğer kazanç ve iratlar.

Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, yukarıda yazılı kazanç ve iratlar gelirin tespitinde gerçek ve safi miktarları ile nazara alınır."

<sup>4</sup> Youtube İş Ortağı Programına Genel Bakış, <https://support.google.com/adsense/answer/72851?hl=tr>, (Erişim Tarihi: 01 Kasım 2018).

Mezkûr Kanun'un 3'üncü maddesinde ise Türkiye'de yerleşmiş olanlar ile resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşlarının (Bu gibilerden, buldukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla Gelir Vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkûr kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.), Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirileceği, 4'üncü maddede ise bir önceki maddede yer verilen Türkiye'de yerleşme kavramı açıklığa kavuşturulmuş olup ikametgâhı Türkiye'de bulunanlar ile bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanların Türkiye'de yerleşmiş sayılacağı belirtilmiştir. Geçici ayrılmaların Türkiye'de oturma süresini kesmeyeceği de parantez içi hüküm ile ilgili maddeye eklenmiştir. Mezkûr Kanun'un 6'ncı maddesinde ise Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirileceği hüküm altına alınmış olup dar mükellef kavramı açıklığa kavuşturulmuştur. Bu kavram 7'nci madde ile genişletilmiş ve bazı gelir unsurları için kazanç Türkiye'de elde edilmemiş olsa bile Türkiye'de değerlendirilmesinin gelir vergisine tabi olması için yeterli olacağı açıklanmıştır. Değerlemeden maksat da ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılması olarak belirtilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 65'inci maddesinde her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançların serbest meslek kazancı olacağı dile getirilmiş olup aynı maddenin ikinci fıkrasında serbest meslek faaliyeti, "*Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan*

*ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.*" hükmü ile açıklığa kavuşturulmuştur. Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere serbest meslek faaliyetinin ayrımı için en önemli kıstas şahsi mesai, ilmi veya mesleki bilgi ya da ihtisas gerektiren işlerdir. Diğer taraftan bu işlerin ticari bir organizasyon altında yapılmaması ve herhangi bir işverene bağlı olmadan sürdürülmesi serbest meslek faaliyetinin diğer şartlarındandır.

Türk Dil Kurumuna göre mesai kavramının karşılığı çalışma, emektir. Dolayısıyla serbest meslek faaliyetinin şartlarından birisi olan şahsi mesai kavramı kişinin kimseye bağlı olmadan ve herhangi bir ticari organizasyon altında bulunmadan çalışması, emek sarf etmesi olarak ele alınmalıdır. YouTuber olarak adlandırılan ve YouTube video paylaşım sitesine içerik yükleyen kişilerin kayıt yapabileceği cep telefonu, kamera gibi araç gereçler ile video çekmesi göz önüne alınırsa şahsi mesainin ön planda olduğu açıktır. Bu kişilerin sermayeye bağlı kalmadan bireysel emekleri ile içerik oluşturdukları ortadadır. Diğer taraftan Mezkûr Kanun'un 66'ncı maddesinde serbest meslek erbabının neyi ifade ettiği "*Serbest meslek faaliyetini mutat meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmez.*" hükmü ile açıklığa kavuşturulmaya çalışılmıştır. Bu madde hükmünde dikkat edilmesi ve üzerinde durulması gereken husus ise mutatlık kavramıdır. Kanun koyucu serbest meslek faaliyetini mutat meslek halinde ifa edenleri serbest meslek erbabı olarak saymış, mutat meslek olarak ifa etmeyenleri ise bu sınırlamanın dışında tutmuştur. Ancak bu kişilerin serbest meslek erbabı olarak sayılmaması, yapılan iş ve işlemlerin vergi dışı bırakıldığı anlamına gelmemektedir. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde, YouTuberlık faaliyetini mutat meslek olarak ifa etmeyenlerin



elde ettiği gelirlerin de vergilendirilmesine yönelik açıklamalara yer verilmiştir. Dolayısıyla para kazanmayı kendine hedef edinen ve makalenin 1.2. bölümünde yer verildiği üzere gerekli şartları yerine getiren, YouTuber olarak adlandırılan içerik sahiplerinin, serbest meslek erbabı olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Ancak unutulmamalı ki para kazanmayı hedef edinmeyen ya da para kazanmayı hedef edinse bile makalenin 1.2. bölümündeki gerekli şartları yerine getiremeyen kişilerin kanaatimizce serbest meslek erbabı olarak ele alınmaması gerekmektedir. Bahsedilen şartlar içerisinde kıstas alınması gereken en önemli şart ödeme eşiğini geçmektir. Bu eşiğin geçilmesinden sonra kişinin bir gelir elde ettiği aşikârdır. Ancak eşiğin geçilememesi durumunda yani AdSense hesabında para bulunmasına rağmen bu paranın şahsın kendi banka hesaplarına havale edebilecek tutarda olmaması nedeniyle hak ettiği tutarı tahsil edemeyen kişilerin gelir elde ettiğini savunmak gerçek durumu ortaya koymayacaktır. Türkiye için belirlenen ödeme eşiği 200,00-TL olup bu tutarı geçen içerik sahipleri kazandıkları parayı diledikleri gibi tasarruf edebilmektedir ve dolayısıyla bu kişilerin serbest meslek erbabı olarak ele alınması gerekmektedir. Çünkü 200,00-TL altında bir kazanç sağlayan kişilerin bu tutarı elde etme imkânları bulunmamaktadır. Ancak unutulmamalı ki buradaki tek kıstas 200,00-TL tutarındaki eşiği geçmek olmamalıdır. Mutat bir şekilde bu işi ifa eden kişilerin 200,00-TL tutarındaki eşiği geçtikten sonra serbest meslek erbabı olarak ele alınması gerekmektedir. Çünkü bu eşiği geçen kişilerin daha sonrasında da vidolar çekmeye devam edeceği, bu vasıtayla gelir elde edeceği şartı ihmal edilmemelidir. Aksi durumda kişinin 3-5 video ile 200,00-TL tutarındaki eşiği geçmesi onun direkt serbest meslek erbabı olmasını sağlamayacaktır. Üzerinde durulması gereken kıstas 200,00-TL tutarındaki sınır ile beraber kişinin bu mesleği mutat olarak sürdürüp sürdürmeyeceğidir.

## 2.2- YouTube Üzerinden Elde Edilen Gelirin Serbest Meslek Kazancı Kapsamında Değerlendirilmesi

### 2.2.1- Mutatlık Kavramının Açıklanması

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 66'ncı maddesinde serbest meslek erbabı hüküm altına alınmış olup ilgili maddenin ilk fıkrası aşağıdaki gibidir.

*“Serbest meslek faaliyetini mutat meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmez.”*

Maddenin birinci fıkrasındaki mutat ifadesi belirleyici olacaktır. Çeşitli kaynaklarda mutat ifadesinin tanımı devamlılık kavramı ile açıklanırken bazı kaynaklarda da devamlılık ile mutat kavramlarının aynı olmadığı belirtilmiştir. Aslında mutat, kelime anlamı olarak devamlı olarak yapılan, adet edinilen iş anlamlarına gelmektedir. Ancak Kanun Koyucu ticari kazançlarda “devamlı” ifadesini kullanmışken serbest meslek erbapları için devamlı yerine “mutat” ifadesini kullanmıştır. Aynı Kanun’un bir bölümünde devamlı başka bir bölümünde ise mutat kelimesinin kullanılmasının Kanun Koyucu tarafından bir hedefe binaen olduğu mutlaktır. Bu ayırım ve hedefin yansımaları 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 155'inci maddesi ile kendini göstermektedir. Mezkûr Kanun’un “Serbest meslek erbabında işe başlamanın belirtileri” başlıklı 155'inci maddesinde “Serbest meslek erbabı için aşağıdaki hallerden her hangi biri “işe başlama” yı gösterir:

1. Muayenehane, yazıhane, atelye gibi özel iş yerleri açmak;
2. Çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu ifade eden alametleri asmak;
3. Her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren ilanlar yapmak;
4. Serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolunmak.

*Mesleki teşekküllere kaydolunanlardan görevleri veya durumları icabı bilfiil mesleki faaliyette bulunmayacak olanlar bildirmelerinde bu ciheti de açıklarlar.”*

Böylece yukarıdaki madde hükmü ile serbest meslek erbabının işe başlaması, yani mutat meslek halinde ifa edeceği serbest meslek faaliyetinin hangi şartlar altında mutat olacağı belirlenmiştir. Bu nedenle mutat ifadesi, devamlılık ifadesi ile aynı manaya gelmemektedir. Ticari kazançta birden fazla kez yapılması yeterli kabul edilmişken mutat olması için 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 155’inci maddesindeki şartlar aranacaktır. Yani serbest meslek faaliyetini birden fazla kez yapanların bu faaliyetleri mutat meslek kapsamında kabul edilmeyip bu kişiler serbest meslek erbabı sayılmayacaktır.

Bu durum serbest meslek kazancı hakkında açıklama yapan en geniş düzenleme olan 221 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde açıklanmıştır. Tebliğ başında devamlı olması ifadesi kullanılsa da müteakip açıklamalarında mutat olma özelliğini vurgulayarak ve örneklerle aynı şey olmadığını açıklanmıştır. 221 No.lu Tebliğ’e göre;

*“Gelir Vergisi Kanununun 66 ncı maddesinde serbest meslek faaliyetini mutat meslek halinde ifa edenler serbest meslek erbabı olarak tanımlanmıştır. Buna göre, bir kimsenin serbest meslek erbabı olabilmesi için hem serbest meslek faaliyetinde bulunması hem de bu faaliyeti mutat meslek halinde yapması gerekmektedir.*

....

#### ÖRNEK 5

*Devlet memuru olarak çalışan Bay (F), amatör olarak çektiği fotoğrafları gazete ve dergilere göndermektedir. Gazete ve dergiler de bunlardan bazılarını yayınlamakta ve yayınlanan fotoğraflar karşılığında da, Bay (F)’ye ödeme yapmaktadırlar.*

*Bay (F)’nin fotoğraflardan elde ettiği gelir serbest meslek kazancı olup, “fotoğraf” Gelir Vergisi*

*Kanununun 18 inci maddesinde sayılan eserlerden olduğundan bu gelire istisna uygulanacaktır. Faaliyet mutat meslek olarak ifa edilmediğinden, Bay (F)’nin defter tutma ve belge düzenleme gibi yükümlülükleri yoktur.”*

Tebliğ’de tereddütleri giderecek bu örnekte, kanun sistematüğinde devamlılığı tanımlamada kullanılan birden fazla yapıma unsuru olmakla birlikte devamlılık ve mutat olmayı ayıracak ve farklı manalara geldiğini belirtecek bir açıklamaya yer verilmiştir. Burada şahıs, fotoğraf çekme işini birden fazla kez yapmasına rağmen bahsedilen bu iş mutat meslek olarak kabul edilmediğinden kişi de serbest meslek erbabı olarak kabul edilmemiştir. Ancak bu iş, arızı serbest meslek faaliyeti kapsamında değerlendirilecektir. Bununla birlikte çekilen fotoğrafların Tebliğ’deki açıklamaya göre 213 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 18’inci maddesi kapsamında eser olarak vergiden müstesna olduğu belirtilmiştir. Böylece serbest meslek kazancı elde eden serbest meslek erbabının devamlı değil mutat meslek halinde ifa edildiği anlatılarak serbest meslek erbaplarını açıklayan 66’ncı maddenin birinci fıkrası açıklığa kavuşturulmuş bulunmaktadır.<sup>5</sup>

#### 2.2.2- YouTuberların Serbest Meslek Erbabı Sayılması

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 66’ncı maddesinde yer verildiği üzere serbest meslek erbabı olmanın şartı serbest meslek faaliyetini mutat bir şekilde sürdürmektedir. Mutatlardan neyin kastedildiği makalenin 2.2.1. bölümünde açıklığa kavuşturulmuştur. Kanaatimizce bir işin mutat sayılabilmesi için 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 155’inci maddesinde sayılı şartlardan en az birisinin yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu şartlardan bir tanesi de her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren ilanlar yapmaktır.

<sup>5</sup> Emre Akın, Vergi Tekniği ve Mütalaât, Bâki Kulu, İstanbul Şubat 2016, s.127.

Kanun Koyucu ilanın şekline yönelik herhangi bir düzenleme yapmamış olup her ne şekilde olursa olsun diyerek ilanın yapılmasını yeterli bir şart olarak görmüştür. Türk Dil Kurumuna göre ilan; duyuru, açıkça bildirme, açıkça duyurma manalarına gelmektedir. Dolayısıyla; YouTube kanalı kurmak, bu kanalda videoların paylaşılması ya da paylaşılacağına farklı sosyal medya organlarında ilan edilmesi, çekilen videolarda daha sonrası için de videoların çekileceğinin ve yayınlanacağına sözlü ya da yazılı bir şekilde belirtilmesi ve buna benzer farklı metotların ilan olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Sonuç olarak, bireyin video çekme, içerik hazırlama, çekilen videolarda gerekli düzeltmeleri yapma, montajlama vb. gibi metotları kullanması, video çekmeye devam edeceğini farklı platformlarda belirtmesi ve buna yönelik hareket etmesi, bahsi geçen YouTuberlık kavramının mutata bir şekilde sürdürüleceğinin göstergesidir. Bu kişilerin serbest meslek erbabı sayılması ve bu kişiler adına mükellefiyet kaydının oluşturulması gerekmektedir. Ancak makalenin 1.2. bölümünde bahsedildiği üzere YouTube reklam gelirleri üzerinden pay almak için YouTube'un belirli kriterleri bulunmaktadır. YouTube'a içerik hazırlayan herkesin mükellefiyet kaydının oluşturulması üstesinden gelinemeyecek bir durumu ortaya çıkaracaktır. Bu nedenle AdSense hesabı oluşturan ve YouTube'un belirlediği ödeme eşiğini geçen kişilerin, yine içerik hazırlama işlemlerini mutata bir şekilde sürdürmesi şartıyla mükellefiyet kayıtlarının oluşturulması hakkaniyet bakımından daha doğru olacaktır. Çünkü YouTube'a video yükleyen herkesin gelir elde etme gayesinde olmadığı açıktır. Başka amaçlar doğrultusunda video yükleyen, içerik hazırlayan kişilerin adına mükellefiyet tesis ettirilmesi bahsi geçen kişilerin beyanname vermesini gerektirecek ve kişiler adına gereksiz bir maddi külfet doğuracak, zaman kaybına neden olacaktır. Dolayısıyla; gelir etme amacıyla olan kişilerin YouTube'un belirle-

diği ödeme eşiğini geçmesi ve belirli periyotlarda içerik hazırlayarak sosyal medyada YouTuberlık olarak adlandırılan mesleği mutata halde devam ettirmesi; bu kişiler adına serbest meslek erbabı olarak mükellefiyet tesis ettirilmesini gerektirecektir. Ancak bahsedilen periyotun ne olduğu konusunda idarenin bir kıstas belirlemesi önem arz etmektedir. YouTuberlar üzerinden yapmış olduğumuz araştırmalarda genellikle 2-3 günde bir video yüklediği anlaşılmıştır. Bu kapsamda haftada en az 1 video yükleyen ve bunu devamlı suretle gerçekleştiren kişilerin bahsedilen diğer şartları da sağlaması sonucu serbest meslek erbabı sayılması ve elde ettiği gelir üzerinden gelir vergisi alınması daha doğru olacaktır. Ancak belirttiğimiz gibi idarenin buna yönelik bir belirleme yapması daha sağlıklı olacaktır.

### **2.2.3- Serbest Meslek Kazancında Tahsilat Esasının Geçerli Olmasının YouTuberlık Kavramına Etkisi**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Serbest Meslek Kazancının Tespiti" başlıklı 67'nci maddesinde "Serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlardan bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirdikten sonra kalan farktır." hükmüne yer verilerek serbest meslek kazancı için tahsil esasının geçerli olduğu vurgulanmıştır. Dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılacak olan YouTuberların herhangi bir tahsilat yapmama durumunda, gelir elde etmediği dolayısıyla herhangi bir gelir vergisi doğmadığı açıktır. Diğer taraftan bu kişilerin yayınlamış oldukları videolar sonucu hak kazandıkları ve AdSense hesabına yatan paralar için tahsilatın gerçekleşmediği kabul edilmelidir. Çünkü bahsi geçen bu tutar, kişilerin hâkimiyetinde olmayıp harcama imkânı bulunmayan bir tutardır. Ancak AdSense hesaplarından kendi banka hesaplarına bir aktarım yapılmış ise bu hususun

tahsilat olarak değerlendirilmesi ve gelir elde edilmiş sayılması gerekecektir. Dolayısıyla bu tutarlar üzerinden gelir vergisi hesaplanması daha doğru olacaktır. Ancak bu tutarları hesaplarken kişilerin yapmış oldukları masrafların da elde edilen gelirden düşülmesi uygun olacaktır. Kanun'un 68'inci maddesinde serbest meslek faaliyeti kapsamındaki mesleki giderler tek tek sayılmış olup YouTube'lük işine uygun olanların tahsil edilen tutardan düşülmesi sonucu Mezkûr Kanun'un diğer hükümlerinin de göz önünde bulundurulması şartı ile gerekli vergilendirme yapılmalıdır.

### **2.3- YouTube Üzerinden Elde Edilen Gelirin Arızı Kazanç Kapsamında Değerlendirilmesi**

Makalenin 2.1. bölümünde bahsedildiği üzere serbest meslek erbabı sayılmak için ana şart serbest meslek faaliyetini mutlak bir şekilde sürdürmektir. Ancak YouTube'a içerik yüklemenin herhangi bir zorluk içermemesi bu mecraaya yönelik herkesin video vb. yükleyebilmesine imkân sağlamaktadır. Dolayısıyla gelir elde etme amacıyla olunmasa bile video yüklemek, popülaritenin artırılması bakımından oldukça önemli bir sonucu ortaya koymaktadır. Diğer taraftan ilgi çeken videolar kısa zaman içerisinde binlerce, milyonlarca insan tarafından izlenebilme imkânına sahiptir. Önemli olan videonun içeriği ve ilgi çekebilme kabiliyetidir. Benzersiz içeriğe sahip videoların kısa süre içerisinde yayılması ve milyonlarca insan tarafından izlenmesi günümüzde rastlanılabilecek durumlardan birisidir. Gelir elde etme amacıyla olunmasa bile içeriğin zengin ve ilgi çekici olması video sahibine gelir elde etme imkânını sağlamaktadır. Kişinin mutlak bir şekilde faaliyet sürmediği varsayımı altında; yayınladığı birkaç video sayesinde YouTube üzerinden gelir elde etmesi, kişinin arızı bir şekilde serbest meslek faaliyeti sürdürdüğünü göstermektedir.

Önceki bölümlerde de bahsettiğimiz üzere kişinin AdSense aracılığıyla gelir elde etmek için kayıt oluşturması, YouTube'un istediği şart-

ları sağlaması ve YouTube'un belirlediği ödeme eşliğini geçmesi ile beraber yayınladığı birkaç video sonucunda gelir elde etmesi beklenen bir sonuçtur. Kişinin elde ettiği bu gelir, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 82'nci maddesinin 1.fıkrasının 4.bendinde belirtildiği üzere arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyeti sonucu elde edilen gelir olarak nitelendirilmelidir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus kişinin mutlak olarak bu faaliyeti sürdürmemesidir. Daha önceki bölümlerde de bahsettiğimiz üzere idarenin buna yönelik bir görüş bildirmesi gerekecektir. Kanaatimizce; haftada en az 1 video yükleyen ve YouTube'un istediği diğer şartları da sağlayarak gelir elde eden kişilerin serbest meslek erbabı sayılması daha doğru olacaktır. Mutlak şartını sağlamayan kişilerin bu faaliyetlerinin de arızı faaliyet sayılması vergilendirme mantığına uygun düşecektir. Ancak bahsi geçen gelirin, gelir vergisine tabi olabilmesi için kişinin ilgili tutarı tahsil etmesi şarttır. Çünkü Kanun'un 82'nci maddesinin 1.fıkrasının 4.bendinde tahsil edilen hasılat kavramı ile tahsil esasının geçerli olduğu açık bir şekilde ortaya konulmuştur. Dolayısıyla tahakkukun yani kişinin AdSense hesabına gerekli tutarın aktarılmasının yeterli olmayacağı sonucu ortaya çıkmaktadır. Kişinin elde ettiği geliri, AdSense hesabından banka hesaplarına aktarması ile tahsilat gerçekleşmiş olacak ve kişi gelir elde etmiş sayılacaktır. Ancak 82'nci maddenin 2.fıkrasında arızı serbest meslek faaliyetleri sonucu elde edilen gelirin on milyar liralık kısmının gelir vergisinden müstesna olduğuna yer verilmiştir. Bu tutar 302 sıra No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 01.01.2018 tarihinden geçerli olmak üzere 27.000,00-TL olarak belirlenmiştir. Sonuç olarak mutlak meslek halinde YouTube'lük yapmayan kişilerin elde etmiş olduğu gelirin yıllık tutarının 27.000,00-TL'si gelir vergisinden müstesnadır. Bu tutarın üzerinde bir gelir elde edilmesi halinde ise kişilerin yıllık beyanname ile elde etmiş oldukları geliri istisna tutarının düşülmesi şartıyla beyan etmeleri gerekecektir.

## 2.4- YouTube'lık Faaliyetinin Bir Organizasyon Çerçevesinde Yürütülmesi

Bazı YouTuberlar, şahsi mesaiye dayanan, kamuya açık alanlarda ya da kendi sosyal yaşantısı içerisinde ve basit bir düzenekle video çekip bu videoları YouTube kanalında yayınlarken bazı YouTuberların da belirli bir organizasyon çerçevesinde videolar çekip bu videoları kendi kanalında yayınladığı görülmektedir. Bu organizasyonun çerçevesi; video çekimleri için tasarlanan bir stüdyo, video çekimleri için istihdam edilen personel, gelişmiş ekipmanlar, videoların profesyonel kişilerce montajlanması vb. gibi kriterlerdir. Her iki durumda da elde edilen gelir, gelir vergisine tabi iken ortaya çıkan farklılık gelirin unsurudur. Çünkü şahsi mesaiye dayanan ve organizasyon içermeyen video çekimlerinin serbest meslek faaliyeti kapsamında olacağı makalenin daha önceki bölümlerinde ele alınmıştır. Ancak belirli bir organizasyon altında çekimleri yapılan videoların YouTube kanallarında yayınlanması sonucu gelir elde edilmesi ise ticari kazancı doğuracaktır. Bu ayırım sonucu kişilerin elde ettikleri gelir ile vergisel yükümlülükleri de değişiklik gösterecektir. Sonuç olarak video çekim işlemlerinin bir organizasyon altında, gelir elde etme hedefi ile gerçekleştirilmesi ve YouTube'da yayınlanması ticari faaliyetin gerçekleştirildiğini göstermektedir. Serbest meslek kazancındaki gibi burada mutatlık kavramı aranmayacak olup kişilerin zaten gelir elde etme hedefi ile bu işe başlamaları ve organizasyon oluşturmaları devamlı suretle bu işin yapılacağına karine teşkil etmektedir. Sonuç olarak, bir organizasyon altında yılda bir kez de olsa video çekilip bu videodan gelir elde edilmesi elde edilen gelirin vergilendirilmesi için yeterli olacaktır. Herhangi bir gelir elde edilmiş olsa bile bu kişilerin, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 85'inci maddesinin 2.fıkrası gereği gelir vergisi beyannamesi vermesi gerekecektir. Bu husus serbest meslek erbapları için de geçerli olacaktır.

## 2.5- YouTube Vasıtasıyla Gelir Elde Edenlerin 18 Yaşından Küçük Olması

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 8'inci maddesinde mükellef ve vergi sorumlusu hüküm altında alınmıştır. Bu madde hükmüne göre mükellef; vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir. Mezkûr Kanun'un 10'uncu maddesinde ise küçüklerin mükellef olması halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği belirtilmiştir. Diğer taraftan makalenin 1.2. bölümünde yer verildiği üzere; 18 yaşından küçüklerin AdSense'ye üye olmaları yasaktır. Ancak bunların kanuni temsilcilerinin izni ile AdSense'ye üye olabilecekleri dolayısıyla gelir elde edebilecekleri de makalenin bahsi geçen bölümünde belirtilmiştir. Sonuç olarak 18 yaşından küçüklerin mutlak meslek halinde ya da arızı olarak ya da belirli bir organizasyon altında YouTube üzerinden gelir elde etmeleri, vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel değildir. Bu kişilerin vergi ödevlerini yerine getirecek olan kişilerin de küçüklerin kanuni temsilcisi olduğu 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerince açıktır.

## 2.6- YouTube Üzerinden Elde Edilen Gelirin KDV Açısından Değerlendirilmesi

### 2.6.1- Serbest Meslek Kazancı Kapsamında Değerlendirilmesi

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde; Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetler çerçevesindeki teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu belirtilmiştir. Mezkûr Kanun'un 4'üncü maddesinde hizmet açıklığı kavuşturulmuş olup ilgili açıklamada hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu hükme bağlanmıştır. Kanun'un 6'ncı maddesinde işlemlerin Türkiye'de yapılması açıklığı kavuşturulmuş olup hizmetin Türkiye'de yapılmasının veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasının işlemlerin Türkiye'de yapılması için yeterli olacağı belir-

tilmiştir. Bahsi geçen serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de sürdürülmesi hasebiyle, YouTube’a verilen hizmet olarak addedilen video yükleme faaliyetinin Türkiye’de yapıldığı da açıktır. Zaten videoların Türkiye’de izlendiği varsayımı altında, hizmetten Türkiye’de faydalandığını savunmak da yanlış olmayacaktır. Dolayısıyla YouTuber olarak adlandırılan kişilerin Youtube’a sunmuş oldukları hizmet karşılığında kendilerine ödenen tutarlar üzerinden KDV hesaplayıp beyan etmeleri gerekmektedir. Ancak burada YouTube’un ödediği tutar üzerinden mi KDV hesaplanması yoksa YouTube’un ödediği tutarın KDV dâhil olarak mı kabul edilmesi gerektiği sorusu akla gelmektedir. Diğer bir soru da videonun YouTube’a yüklendiği an içerisinde gelir elde edilip edilemeyeceğinin ya da ne kadar gelir elde edileceğinin belli olmamasıdır. Bahsi geçen ilk soruyu irdeleyecek olursak; YouTube’un reklam gelirlerinden verdiği payın KDV dâhil tutar olarak dikkate alınması, geliri elde edecek olan mükellefler bakımından yararlı olacaktır. Örnek;

- YouTube’a haftalık 3 video yükleyen ve bu işi mutlak bir şekilde sürdüren Bay (A)’nın, üçüncü ayın sonunda AdSense hesabında 5.250,00-TL birikmiştir. Bay (A), bu tutarı banka hesaplarına havale etmiş ve 5.250,00-TL üzerinden %18 KDV hesaplayarak beyan etmiştir. Hesaplanan KDV tutarı 945,00-TL olup Bay (A)’nın hesabında kalan toplam kazanç 4.305,00-TL’ye düşmüştür.
- Yukarıda yer alan örnekte Bay (A), elde ettiği 5.250,00-TL’yi KDV dâhil tutar olarak dikkate almış, iç yüzde yöntemi ile KDV hesaplamış ve 800,85-TL (5.250,00/1,18) tutarına ulaşmıştır. Bu durumda Bay (A)’nın hesabında kalan toplam tutar 4.449,15-TL’dir. Dolayısıyla bir önceki örneğe göre Bay (A)’nın hesabında 144,15-TL daha fazla bir tutar kalmıştır.

Akla gelen ikinci soruyu irdeleyecek olursak; 3065 sayılı KDV Kanunu’nun 10/a maddesinde

“Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması,” denilerek hizmetin ifa edilmesi esnasında verginin doğduğu hüküm altına alınmıştır. Ancak hizmet ifa edildiği an yani videonun yüklendiği an ne kadar gelir elde edileceğinin belli olmaması, hizmetin ifa edildiği an verginin doğmasına engel olacaktır. Kanaatimizce her ay sonunda tahakkuk eden toplam gelir üzerinden hesaplanan KDV’nin beyanname verme süresinde beyan edilmesi ve ödeme süresi içerisinde ödenmesi gerekecektir. Gelirin tahakkuk etmesinden kasıt da AdSense hesabına YouTube tarafından para aktarımının yapılmasıdır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 67’nci maddesinde serbest meslek kazancı için tahsil esasının geçerli olduğu vurgulanmışken 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 10’uncu maddesinde belirtildiği üzere tahakkuk esas geçerlidir. Bu durum elbette mükellefler bakımından sorun teşkil etmektedir ancak iki Kanun’un sistematığının farklı olması böyle bir durumu ortaya çıkarmaktadır. Kanun Koyucu tarafından bu hususa yönelik bir düzenlemenin yapılması mükelleflerin lehine olacaktır.

### 2.6.2- Arızı Kazanç Kapsamında Değerlendirilmesi

Makalenin 2.6.1. bölümünde, serbest meslek faaliyeti kapsamında ortaya çıkacak olan KDV ele alınmıştır. Bahsi geçen bölümde yer verildiği üzere; KDV, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde doğmakta olup arızı olarak yürütülen serbest meslek faaliyetleri KDV’nin konusunu teşkil etmeyecektir. Dolayısıyla arızı olarak yürütülen YouTuberlık faaliyeti nedeniyle KDV hesaplanmayacak, bu kapsamda herhangi bir yükümlülük ortaya çıkmayacaktır.

### 2.6.3- Ticari Kazanç Kapsamında Değerlendirilmesi

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1’inci maddesinde Türkiye’de yapılan ticari faali-

yet çerçevesindeki teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla makalenin 2.6.1. bölümünde yapılan açıklamalar bu bölüm için de geçerli olacaktır.

## 2.7- YouTuberliğin Yanında Başkaca Faaliyet Sürmek

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 66'ncı maddesinin ilk fıkrasının birinci cümlesinde, serbest meslek faaliyetini mutat meslek halinde ifa edenlerin serbest meslek erbabı sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu hususa yönelik olarak gerekli açıklamalar makalenin 2.2.2. bölümünde yapılmıştır. Aynı maddenin ikinci cümlesinde ise; serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılmasının serbest meslek erbabı olma vasfını değiştirmeyeceği belirtilmiştir. Dolayısıyla mutat meslek halinde bahsi geçen faaliyetin sürdürülmesinin yanında başkaca işler ile uğraşılması YouTube üzerinden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine engel olmayacaktır. Arızı olarak yapılan YouTube için içerik hazırlama faaliyeti ise arızı kazanç kapsamında vergilendirilecektir. Ancak bunun için de Kanun'un 82'nci maddesinin ikinci fıkrasında yer verilen istisna tutarının üzerinde gelir elde edilmesi gerekecektir. Ancak bu faaliyetin de başkaca faaliyetler ile beraber yapılmasına mani olacak ya da vasfını değiştirecek herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Diğer taraftan bahsi geçen faaliyetin ticari kazanç hükümleri çerçevesinde yapılması da olasıdır. Ancak ticari kazanç elde edilirken başkaca faaliyetler ile de ilgilenilebileceği açıktır. Dolayısıyla ister serbest meslek kazancı ister arızı kazanç (istisna tutarının üzerinde olması şartıyla) isterse de ticari kazanç kapsamında yapılmış olsun YouTuberlık faaliyeti sonucu elde edilen kazançlar 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 85'inci maddesi uyarınca beyan edilecek ve diğer gelirleri ile yıllık beyannamede toplanacaktır. Sonuç olarak

makalenin konusunu teşkil eden YouTuberlık faaliyetin başkaca faaliyetler ile beraber yürütülmesinin, bu faaliyet sonucu elde edilen kazancın vergilendirilmesine olumsuz herhangi bir etkisi bulunmamaktadır.

## SONUÇ

Son dönemlerde oldukça rahat gören faaliyetlerden birisi olan YouTuberlık gün geçtikçe etkisini arttırmakta ve 7'den 70'e herkesin ilgisini çekmektedir. Bu ilgiyi arttıran en önemli etken ise bu faaliyet sonucu elde edilen gelirin bir hayli yüksek olmasıdır. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73'üncü maddesinde Vergi Ödevi hüküm altına alınmış olup herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu belirtilmiştir. Ancak bu denli yüksek gelir elde edip bu gelirin vergi dışı kalması kabul edilebilir bir durum değildir. Zaten bahsi geçen faaliyetin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun serbest meslek kazancı, arızı kazanç ve ticari kazanç hükümlerine uygun olup bu faaliyetlerin hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu ayrımı ortaya koyan da faaliyetin mutat olarak yapılması ve organizasyon altında gerçekleştirilmesidir. Bahsi geçen faaliyet mutat olarak ve şahsi mesai altında yürütülüyorsa 193 sayılı Kanunun serbest meslek kazancı hükümlerine göre vergilendirilecektir. Bu faaliyetin başkaca faaliyetler ile yürütülmesi, videoların Türkiye'de izlenmesi şartıyla yurt dışında çekilmesi, 18 yaşından küçük olunması gibi durumlar elde edilen kazancın serbest meslek kazancı çerçevesinde vergilendirilmesine engel olmayacaktır. Diğer taraftan arızı olarak yapılan faaliyetler de Kanun'un arızı kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir. Buna göre arızı ve mutatlık kavramlarının herhangi bir kargaşaya mahal vermemesi adına Vergi İdaresi tarafından bir belirleme yapılması gerekecektir. Tarafımızca haftada bir video yayınlanması ve bunun devam-

lı sürdürülmesi mutlaklık için yeterli olacaktır. Bahsi geçen faaliyet, bir organizasyon altında da yapılabilecektir. İstihdam sağlanması, iş yerinde çekimlerin yapılması ya da başkaca amaçlarla iş yeri kiralanması ya da satın alınması, çekimler için profesyonel ekipmanların kullanılması gibi hususlar faaliyetin bir organizasyon altında yapıldığına karine teşkil edecektir. Böyle bir durumda ise vergilendirme ticari kazanç hükümlerine göre gerçekleştirilecektir. Sonuç olarak YouTuberlik faaliyeti nedeniyle elde edilen kazançlar (Arızı kazançlarda istisna tutarı üzerinde kazanç elde edilmesi halinde) gelir vergisinin konusunu teşkil edecektir. Kazancın serbest meslek faaliyeti ile ticari faaliyet kapsamında yürütülmesi durumunda yapılan hizmet Katma Değer Vergisi'nin konusuna da girecek olup elde edilen kazanç üzerinden KDV hesaplanacak ve genel hükümler çerçevesinde beyan edilecektir.

#### KAYNAKÇA

- AKIN, E. (2016). Vergi Tekniği ve Mütalaât. Bâki Kulu. İstanbul Şubat 2016.
- Türkiye İstatistik Kurumu (2018). Hanehalkı Bilişim Teknolojileri (BT) Kullanım Araştırması 2018. <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=27819>. Erişim Tarihi: 01 Kasım 2018.
- We Are Social (2018). Digital in 2017:Global Overview. <https://wearesocial.com/special-reports/digital-in-2017-global-overview>. Erişim Tarihi: 01 Kasım 2018.
- Youtube (2018). Youtube Reklam Biçimleri. <https://support.google.com/youtube/answer/2467968?hl=tr>. Erişim tarihi: 01 Kasım 2018.
- Youtube (2018). İş Ortağı Programına Genel Bakış. <https://support.google.com/adsense/answer/72851?hl=tr>. Erişim Tarihi: 01 Kasım 2018.