

GOOGLE REKLAM GELİRLERİNİN TİCARİ KAZANÇ OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİNE FARKLI BİR BAKIŞ ve BU KAZANÇLARIN TİCARİ KAZANÇ OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİNİN ETKİLEYECEĞİ HUSUSLAR

A DIFFERENT VIEW OF HOW GOOGLE AD REVENUE IS CONSIDERED AS COMMERCIAL EARNINGS AND THE CONSIDERATIONS THAT WILL AFFECT THE CONSIDERATION OF THESE EARNINGS AS COMMERCIAL EARNINGS



Önder YILMAZ*

ÖZ

Günümüzde internetin yaygınlaşması ve tüketici tercihlerine ilişkin verilerin yönetilebilmesi internet mecrasını reklam verenler açısından cazip hale getirmiştir. Hizmet alanların yaygın olarak tercih ettiği dijital reklamlardan birisi de Google reklamlardır. Çalışmada içerik üreticilerinin Google Adsense üzerinden elde ettiği gelirlere ilişkin Maliye idaresinin bakışına yer verilmiş vergilendirmede alternatif bir öneri getirilmiştir. Öte yandan Maliye idaresinin, gerçek kişilerin elde ettiği Google reklam gelirleri üzerindeki mevcut değerlendirmesi karşısında mükelleflerin karşılaşılabileceği muhtemel durumlar ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Google Reklamları, Ticari Kazanç, Gayrimaddi Hak, Ticaret Yasağı.

JEL Sınıflandırma Kodları: H20, H27, H29, K34.

ABSTRACT

Today, the dissemination of internet and the management of data on consumer preferences have made internet media attractive for advertisers. One of the widely preferred digital advertisements for service areas is Google advertisements. The study included an overview of the Finance Administration on the revenue generated by content producers through Google Adsense and an alternative proposition was introduced in taxation. On the other hand, in the face of the current evaluation of the financial administration on Google advertising revenues obtained by real persons, the possible situations that taxpayers may face are discussed.

Keywords: Google Ads, Commercial Earning, Intangible Right, Trade Ban.

JEL Classification Codes: H20, H27, H29, K34.

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, onder.yilmaz@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-1087-1884.

Önder, Y. (Mayıs 2019). Google Reklam Gelirlerinin Ticari Kazanç Olarak Değerlendirilmesine Farklı Bir Bakış ve Bu Kazançların Ticari Kazanç Olarak Değerlendirilmesinin Etkileyeceği Hususlar, *Vergi Raporu*, 236, (302-313).

GİRİŞ

Gelişen teknolojiler, pazarlama teknikleri; değişen tüketim alışkanlıkları, alışveriş çeşitleri beraberinde yeni kazanç kapıları açmıştır. Bunlardan bir tanesi de internet reklam faaliyetleri üzerinden kazanç elde etme imkanidir. İnternetin yaygınlaşması ve internet üzerinden tüketici tercihlerine ilişkin verilerin yönetilebilmesi internet mecrasını reklam verenler açısından cazip hale getirmiştir. Digital reklamcılık faaliyeti olarak da anılan internet ve mobil reklamcılık sağladığı kolaylıklar ve yaygın müşteri kitlesine ulaşım imkanı gibi sağladığı birçok avantaj sayesinde her geçen gün daha da yaygınlaşmaktadır.

İnternet üzerinden yürütülen reklam faaliyetlerinin birçok farklı şekli bulunmaktadır. Çalışmada web sitesi ve Youtube videoları üzerinden yayınlanan reklamlar üzerinden Google firmasının¹ Google AdSense hesapları üzerinden pay dağıttığı gerçek kişilerin kazançları üzerinde durulacaktır. Söz konusu kazançta Maliye idaresinin bakışı değerlendirilecek ve Maliye idaresinin görüşü dışında farklı bir bakış açısı getirilmeye çalışılacaktır. Öte yandan içerik üreticilerin Google reklam gelirlerinden aldıkları payları vergi idaresinin ticari kazanç olarak değerlendirmesinde kazanç elde edenlerin karşılaşılabileceği çeşitli durumlara yedi başlık halinde değinilmiştir.

1- GOOGLE REKLAMLARINDAN ELDE EDİLEN KAZANÇ

Teknolojinin gelişmesiyle birlikte tüketicinin tercihlerinin takip edilmesi reklam hizmeti alıcılarını hedef müşteri kitlesine ulaşma konusunda kolaylık sağlamaktadır. Öte yandan tüketiciye reklam konusu ürün veya hizmeti doğru zaman-

lamayla ulaştırabilme imkanı digital reklamı günümüzde oldukça önemli hale getirmiştir. İAB Türkiye AdEx-TR 2018 ilk 6 ay sonuçlarına göre dijital reklam yatırımları, 2017'nin aynı dönemine oranla yüzde 14 oranında artarak 1.213 milyon TL'ye ulaşmıştır.²

İnternet kullanıcılarının bir internet sitesi kurarak veya YouTube'ye video yükleyerek Google AdSense hesabı üzerinden; reklam kazancından pay elde etme imkanı bulunmaktadır.³ Google AdSense hesabı üzerinden içerik üreticileri, Google firmasının şartlarının kabul edilmesi dahilinde, web sitelerinde ve Youtube videolarında metin ve/veya görüntü reklamları yayınlamasını tercih edebilirler. Daha sonra reklam verenler gerçek zamanlı bir açık arttırmada reklam alanları için teklif verir. Reklamverenlerin ve ağların faturalandırılması işlemiyle Google firması ilgilenir. Reklamlar görüldüğünde veya tıklandığında içerik üreticileri otomatik olarak para kazanır. Belirli bir minimum tutara ulaşıldığında ödeme yapılır.

Gerçek kişilerin bu şekilde elde ettiği kazançlar Maliye idaresi tarafından ticari kazanç olarak görülmektedir. Maliye idaresi web sitelerini iş yeri olarak değerlendirmekte ve Google AdSense üzerinden elde edilen geliri reklam kazancı saymakta ve bu kazançların vergilendirilmesinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ticari kazançla ilişkin hükümlerini uygulamaktadır.

2- GOOGLE REKLAM GELİRLERİNİN GELİR VERGİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

Gelir Vergisi Kanunu'nda gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılında elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak tanımlanmış olup Ge-

¹ Google LLC şirketinden bu şekilde bahsedilmiştir.

² Bkz. (<http://www.milliyet.com.tr/dijital-reklam-nereye-kosuyor--pembenar-yazardetay-yasam-2762116/>). Erişim tarihi: 04 Ocak 2019.

³ Youtube üzerinden elde edilen gelirler için bakınız Ömer İPEK. Yeni Bir Kazanç Yöntemi Olarak "Youtuber"lık' ve Vergilendirilmesi. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı Nisan 2018. s. 55.

lir Vergisi Kanunu' nu 2. Maddesinde kazanç ve iratlar tahdidi olarak belirtilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu' nun 37- 51. Maddeleri ticari kazanç hükümlerini düzenlemektedir. Bir faaliyetin ticari faaliyet olup olmadığı ticari faaliyetin özelliklerinden ortaya çıkan kabul görmüş bir takım kriterler çerçevesinde değerlendirilmektedir. Bir faaliyetin ticari addedilebilmesi için ticari faaliyetin emek-sermaye özelliği, hacim özelliği, organizasyon özelliği, kazanç elde etme gayesi özelliği ve devamlılık özelliği çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir. İlgili özellikleri taşıyan, ticari faaliyetin gelir vergileri yönünden vergilendirilmesi de Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan ticari kazanç hükümleri çerçevesinde yapılacaktır. Bu noktada ticari mahiyetteki işlemin devamlı olup olmaması önem teşkil etmekte faaliyet devamlı suretle yapılmadığı takdirde Gelir Vergisi Kanunu 82/1-1 .maddesi uyarınca arizi ticari kazanç olarak vergilendirilecektir. Ticari mahiyetteki işlemin devamlılık kriteri 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin⁴ 2.4. bölümde "*Devamlılık unsuru, bir hesap dönemi içinde aynı veya aynı faaliyet alanlarında ticari mahiyet arz eden işlemlerin birden fazla yapılmasını ifade etmektedir. Aynı hesap döneminde tek işlem nedeniyle ticari faaliyetin devamlılık unsurunun oluştuğunu kabul etmek mümkün olmamakla birlikte, faaliyetin organizasyon gerektirmesi veya amacının ticari olması durumunda devamlılık unsurunun varlığı kabul edilir.*

Ticari organizasyon, sermaye tahsisi, işyeri açılması, personel istihdamı, ticaret siciline kaydolmak gibi unsur ve şartlardan tümü veya bir kısmı yerine getirilmek suretiyle belirli şekilde kurulmuş olacaktır. Bu takdirde bu organizasyon içinde bir takvim yılında veya iki veya üç yılda tek bir işlem yapılmış olsa dahi ticari faaliyetin varlığı kabul edilecektir." şeklinde açıklanmıştır.

Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Buna göre bir işlemin vergiye tabi olup olmadığı hususu ve müteakip vergiye tabi olması halinde hangi gelir veya iradın çatısı altına gireceğinin tespiti işlemin gerçek mahiyetine göre tayin edilecektir. Nitekim içerik üreticilerinin web sitesi ve YouTube üzerinden elde ettikleri reklam geliri payların hangi gelir unsuru olarak değerlendirileceği bu işlemlerin esas niteliğinin ortaya konularak değerlendirilmesi gerekir. Reklam hizmeti faaliyeti sunan açısından bir ticari faaliyettir. Fakat Google firmasının reklam faaliyeti kapsamında elde ettiği gelirlerinden website sahiplerine veya Youtube abonelerine pay vermesi durumunda ilgili içerik üreticilerinin faaliyetinin de reklam hizmeti olarak değerlendirilmesi ne denli doğru olacaktır, tartışılmalıdır.

2.1- Gayri Maddi Hak Kapsamında Değerlendirme

Google reklamlarda özetle reklam hizmeti almak isteyenler Google ile reklam sözleşmesi yapmakta olup Google firması tarafından -kabul eden içerik üreticilerinin- web sitelerinde, uygulamalarında veya videolarında reklamlar yayınlanmaktadır. Olayın bütünü ele alındığında Google firması taahhüt ettiği reklam hizmetini içerik üreticileri aracılığıyla yayınlamakta bir reklam organizasyonu kurmaktadır. Fakat vergi kanunlarımızda vergilendirmenin gerçek mahiyeti her bir işlem ele alınarak değerlendirilmektedir. Zincirleme bir ilişki ağı bulunan bir ticaret sürecinde birbirinden bağımsız her kişinin geliri münhasıran değerlendirilecektir. Şöyle ki tek ortaklı ve bir pazarlama elemanı bulunan bir limitet şirketin taahhüt ettiği mimari projeleri her seferinde bağımsız bir mimara yaptırmaması durumunda organizasyon genel olarak ticari sayılmamakta;

⁴ 03/04/2007 tarihli ve 26482 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

limitet şirketin geliri ticari kazanç, şirket ortağının geliri menkul sermaye iradi, personelin geliri ücret, mimarların geliri serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmektedir.

Google reklamlar üzerinden pay alan reklam hizmetinde aracı konumunda bulunan içerik üreticilerinin gelirlerinin tespitinde de bu kişilerin durumunun münferiden ele alınmasını gerektirecektir. Google reklamlarında reklam verenlerin temel amacı çok sayıda kişi tarafından ziyaret edilen sitelerin veya izlenen videolar aracılığıyla mümkün olduğunca çok kişiye reklamları ulaştırmaktır. İçerik üreticileri yayınlanacak reklamlar üzerinde söz sahibi olamadığı gibi bedel de dahil olmak üzere sözleşme üzerinde bir değişiklik yapma imkanı ve gücü bulunmamaktadır. Burada Google AdSense üzerinden pay almak isteyen içerik üreticileri; mesleki, teknik bilgileri veya yetenekleriyle oluşturdukları içeriklerle insanların ilgisini çekmeye çalışmakta ve nihayetinde içeriklerinin Google tarafından reklam gelirlerinden pay verilebilecek niteliğe gelmesini sağlamaya çalışmaktadır. Daha sonra mevcut popülerite kullanılarak reklam hizmetine konu olmaktadır. Burada içerik üreticileri reklam hizmeti vermemekte mevcut takipçi kitlesi üzerinde reklam yapılabilmesi için izin vermektedir. Nitekim **Google kazanç paylaşım sisteminde içerik üreticileri içerikleri üzerinde Google adına dünya çapında basit, telifsiz, devredilebilir bir lisans hakkı tanımayı taahhüt**

ederler. Bu bakımdan da içerik üreticilerinin faydalandığı şeyin tescile tabi olmayan bir gayri maddi hak olarak değerlendirilebilir.

Ele alınması gereken diğer bir konu ise internet sitelerinin vergi idaresi tarafından⁵ iş yeri olarak görülmesidir. Vergi Usul Kanunu 156. Maddede⁶ iş yeri olarak nelerin nitelendirileceği sayılmış ve ticari işlemlerin yürütüldüğü yerlerin iş yeri olduğu belirtilmiştir. Bu durumda bir internet sayfasının iş yeri addedilmesinde temel alınacak kıstas ticari işlemlerinin bu kanal vasıtasıyla yürütülmesidir. Kanun metninde iş yeri olarak nitelendirilen yerler fiziki mekanlar olsa da ticari işlemler elektronik ortamda yürütülüyorsa bu gibi yerler de tam mükellef gerçek kişiler için⁷ iş yeri olarak değerlendirilecektir. Örneğin bir internet sitesi kurucusu tarafından oluşturduğu yüksek takipçi sayısı bulunan facebook, instagram gibi platformlar üzerinde reklam vermek için ürün satıcılarıyla irtibat kurması, yayınlanacak reklamlara ilişkin fiyat ve kriterler belirlemesi ticari faaliyetin bu kanal vasıtasıyla elde edildiğinin göstergesidir. Konu hakkında kanun metninde geçen iş yerinin bir “yer” olduğu ve fiziki bir varlığa işaret ettiğinden yola çıkarak fiziki varlığı bulunmayan web sitesinin iş yeri olmayacağını savunanlar da mevcuttur.⁸ Fakat web siteleri veya Youtube kanalları ticari faaliyetin yürütülmesi amacıyla değil farklı amaçlarla oluşturulmuş olabilir. Ticari faaliyetin yürütülmesi amacıyla kurulmayan fakat ziyaretçi sayısının

⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 20.03.2006 tarih B.07.1.GİB.0.44/4402-302/019262 sayılı özelgesi

⁶ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 156. Madde hükmünde işyeri “Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence 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 tanımlanmıştır.

⁷ Web sitelerinin iş yeri olarak değerlendirilmesi dar mükellefler nezdinde vergilendirmede çifte vergilendirme anlaşmaları hükümleri kapsamında bir takım sorunlara yol açabilecektir. Web sitesinin yönetildiği yerin tespitinin güç olması hususu iş yerinin nerede oluşacağı konusunda da tereddüt oluşturacaktır. Bu yüzden çalışmamızda değerlendirme tam mükellefler üzerinden yapılmıştır.

⁸ Yrd.Doç.Dr. Ertuğrul AKÇAOĞLU, Elektronik Ticaretten Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi, Uluslararası Vergi Hukuku Konularına Türkiye Yaklaşımı Kitabı, 2017, s. 25.

fazlalığı dolayısıyla reklam geliri elde etmek isteyen birisi ne kadar gelir elde edeceğini belirlemediği, yayınlanacak reklamın türü, süresi, içeriği vd. üzerinde belirleyici bir etkisinin olmadığı dikkate alındığında bir işyeri vasıtasıyla gelir elde etmekten daha çok barındırdığı müşteri kitlesine ulaşım hakkını kiralamış olmaktadır. Burada içerik üreticisi tarafından reklam hizmetinin bir bölümü üstlenmemekte, herhangi bir sorumluluk altına girmeksizin ve reklam hizmeti için bir uğraş vermeksizin sadece kendisine ait mecraların kiralanması sonucu hasılatın pay almaktadır. Bu durum özünde Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. Maddesinin son fıkrasında belirtilen zirai faaliyette bilfiil iştirak etmeksizin sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirlerinin gayrimenkul sermaye iradı sayılması hususuna benzemektedir. Fakat bu noktada belirtmek gerekir ki Gelir Vergisi Kanunu'nda gayrimenkul sermaye iradı doğuran kiralama sayılmış olup web sitesinin veya Youtube aracılığıyla yayınlanan videoların haklarının kiralanmasını bu madde hükmüne sokmak olanaklı bulunmamaktadır. Ayrıca kıyas yoluyla da ilgili gelirlerin gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi mümkün değildir.

2.2- Ticari Kazanç Kapsamında Değerlendirme

Google reklamları üzerinden elde edilen kazançlar Maliye idaresi tarafından ticari kazanç olarak değerlendirilmekte ve vergilendirilmektedir. Konu hakkındaki görüşümüz yukarıda belirtildiği üzere farklıdır. Fakat Google reklam gelirlerinin bir ticari organizasyon çerçevesinde elde edilmesi halinde kazanç ticari kazanç olacaktır.

Diğer yandan web sitesi sahiplerinin veya Youtube abonelerinin Google reklam dışında reklam vermek isteyenlerle anlaşarak içeriklerinde yayınladıkları, ücretli tanıtım olarak nitelendirilen durumu değerlendirmek gerekir. Konu hakkında içerik üreticilerinin şahsi popülaritesi, web sitesi veya Youtube kanalının abone sayısı,

takipçi kitlesi vb. diğer özellikleri ile reklam verenler tarafından dikkate değer bir reklam yüzü konumunda olduğu; bu nedenle direk reklam verenlerle karşılıklı anlaşarak belli bir ürün ya da markanın reklamını içeriklerinde tanıtmasının şahsi mesaiye dayalı serbest meslek faaliyeti olduğu değerlendirmeleri yapılmaktadır. Burada ücretli tanıtım vasıtasıyla kazanç elde edenlerin ürettiği içerikler şahsi yetenek ve mesaiye dayanması, içerik üreticilerinin asli uğraş konusunun bu faaliyet olması dayanaklarıyla elde edilen kazanç serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmektedir. Ancak içerik üreticileri bir sözleşmeyle bir ürün veya hizmetin tanıtımını yapmakla reklam hizmeti sunan taraf olmaktadır. Burada temel faaliyet reklam hizmetidir ve ilan ve reklam işleriyle uğraşanların kazançları Gelir Vergisi Kanunu'nun 51. Maddesinde gerçek usulde vergilendirilecek ticari kazanç olarak belirtilmiştir. Nihai olarak ilgili faaliyetin ticari organizasyon kapsamında yapılan ticari faaliyet olması gerektiği düşünülmektedir.

İçerik üreticilerinin Google firmasından reklam sunucusu olarak elde ettiği gelir ile ücretli tanıtım dolayısıyla elde ettiği gelirin ayrıştırılmasında temel dayanak reklam faaliyetinde yüklenildiği misyondur. Ücretli tanıtımda içerik üreticisi reklam sözleşmesinin tarafı olmakta ve reklam hizmetini bizzat veren konumundadır. Google reklam geliri elde eden içerik üreticisinin ise yayınlanan reklam üzerinde önemli bir etkisi ve sorumluluğu bulunmamaktadır. Bu bakış açısıyla çalışmada bu iki kazanç şekli ayrıştırılmıştır.

2.3- Gelir Unsurları Bakımından Nihai Değerlendirme

Konu hakkında genel bir değerlendirme yapıldığında, içerik üreticilerinin Google reklamlar üzerinden elde ettiği kazancın, başkaca bir değerlendirme yapılmadan ticari kazanç olarak dikkate alınmasının doğru olmayacağı düşünülmektedir. Bir serbest muhasebeci mali müşavirin

mükelleflerin vergiye uyumunu arttırmak için bir konferansta yaptığı konuşmasını kitaplaştırması ve bu kitap içerisinde reklam hizmeti verilmesi durumunda kazanç serbest meslek kazancı olmakta⁹ fakat aynı serbest muhasebeci mali müşavirin konferans video kaydını Youtube kanalına koyup izletmesi ve bu video üzerinde Youtube'ın reklam vermesine müsaade etmesi durumunda elde ettiği kazanç ticari kazanç olmaktadır. İlk durumda ortaya konulan eser üzerinde eser sahibinin gayri maddi hakkı söz konusudur, ikinci durumun da benzer şekilde gayri maddi hak olarak dikkate alınması gerektiği düşünülmektedir.

Teknolojinin ve internetin gelişimi beraberinde bir çok kazanç çeşidi (twitch gelirleri, digital reklam gelirleri, uygulama içi sanal malzemelerin satılması, e-spor gelirleri gibi) türetmiştir. Mevcut Gelir Vergisi Kanunu nasıl ki oluşturulduğu dönemin gelir unsurları üzerinde daha çok durduysa ilerleyen süreçte günümüz gelir unsurlarının vergilemesini kapsayacak bir takım değişikliklerin oluşması kaçınılmazdır. Fakat bu çalışmada ele alınan konu mevcut Gelir Vergisi Kanunu çerçevesinde değerlendirildiğinde; içerik üreticilerinin oluşturdukları içeriklerin gayri maddi hak olarak değerlendirilmesinin ve haklarını kiraya vererek gelir elde edildiğinin değerlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir. Hakların kiraya verildiği varsayımı ise içerikler üzerinde yayınlanacak Google reklamlarının içerik üreticileri tarafından istenildiği zaman sonlandırabilmesi iradesinin bulunması ve içeriklerden doğacak sorumluklardan reklam verildiği süre dahil içerik üreticilerinin sorumlu olması hususlarına dayanırılmıştır. Burada içerik üreticileri Google firmasına belirsiz süreli fakat geçici bir kullanım hakkı vermekte olup içerik üreticilerinin oluşturdukları içerikleri satma hakları da bulunmaktadır. Sosyal

medyada fenomen olan bazı videoların haklarının satıldığı görülmektedir.¹⁰

Öte yandan mükellefiyeti bulunmayan gerçek kişilerin sadece Google reklam üzerinden elde ettiği kazançların ticari kazanç üzerinden vergilendirilmeleri kişileri birçok ödev ve sorumluluğa tabi kılacaktır. Üretilen içeriklerin GVK 70. Maddesinin birinci fıkrasının 5. Bendine getirilecek bir hükümlerle gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilmesi ve esas itibarıyla bankalar ve aracı kurumlar vasıtasıyla stopaj yoluyla vergilendirilmesi önerisinin değerlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Makalenin ilerleyen bölümlerinde Google AdSense üzerinden reklam payı alanların gelirlerinin mevcut durumdaki haliyle yani ticari kazanç olarak dikkate alınmasının beraberinde etkileyeceği hususlara değinilecektir.

3- REKLAM GELİRLERİNİN TİCARİ KAZANÇ OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİNİN BERABERİNDE GETİRDİKLERİ

Bu bölümde Google AdSense hesabı üzerinden, reklam gelirlerinden, aldıkları payları ticari kazanç kapsamında beyan etmeyen mükelleflerin karşılaşılabilecekleri muhtemel tarhiyatlara ve Google AdSense gelirlerinin ticari kazanç olarak değerlendirilmesinin etki edeceği durumlar ele alınacaktır.

3.1- Geçmiş Dönemde Elde Edilen Google Reklam Gelirleri

Yukarıda yer alan bölümlerde de belirtildiği üzere Google AdSense hesapları üzerinden elde edilen reklam payları Maliye idaresi açısından ticari kazanç olarak değerlendirilmektedir. Bu noktada Google AdSense üzerinden elde edilen

⁹ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.09.2011 tarih B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-GVK-18-12-702 sayılı özelgesi

¹⁰ Cansu ŞİMŞEK. "Sakatatçı Yeşim ve Kasap İkrâm ABD Yolcusu. Milli Gazetesi. (<http://www.hurriyet.com.tr/gundem/sakatatci-yesim-ve-kasap-ikram-abd-yolcusu-40816951>). Erişim tarihi: 01 Ocak 2019.

kazançların beyan edilmemesi halinde bu kazançlar üzerinden idare tarafından mükelleflere re'sen vergi tarhi yapılacaktır.¹¹ Mükelleflerin elde ettiği reklam hasılatı ticari kazançtan elde edilen hasılat olarak dikkate alınacaktır. Öte yandan mükelleflerin hasılatlarından bu işler için katlandıkları giderler düşülecektir ve ticari kazanç tespit edilecektir. Ticari hasılat üzerinden düşülecek giderlerin Vergi Usul Kanununun 227. Maddesine göre tevsik edilmesi gerekmektedir. Kanun'da belirtilen vesikalar ile giderlerini tevsik edemeyenler ise gerçekte katlandıkları giderlerini yemin hariç bir delille ispatlaması halinde bu giderlerde takdir edilecek matrahta dikkate alınacaktır. Nitekim re' sen vergi tarhında matrah takdiri takdir komisyonunca veya vergi inceleme elemanlarınca vergi incelemesi yapılmak suretiyle tayin edilecektir. Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Yapılacak incelemelerde ödenecek verginin doğruluğunun sağlanması adına tevsik edici belgeleri bulunmayan giderlerin mükellef tarafından ispat edilmesi halinde indirim sağlanacaktır. Bu yönde verilmiş özelgeler mevcuttur.¹²

Google Adsense gelirlerinin ticari kazanç olarak dikkate alınmasının sonucu olarak işlem 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1. maddesi uyarınca katma değer vergisine tabi olmaktadır. Mükelleflerce verilen ticari hizmetin, Türkiye'de gerçekleşmesi halinde genel oran üzerinden katma değer vergisi hesaplanıp ödenmesi gerekmektedir. Mükelleflerin web sitelerinde

yayınladıkları reklamların Türkiye dışında bulunanlarca tıklanması halinde hizmetin yurt dışında verilme durumu ortaya çıkacaktır. Bu durumun tevsik edilebilmesi halinde hizmetten yurt dışında faydalandığı değerlendirilebilir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11. maddesine yurt dışında bulunan müşteriye yapılan hizmetler katma değer vergisinden istisnadır. Mezkur Kanun'un 12. maddesinde ise hizmetlerin yurt dışında bulunan müşteri için yapılmış sayılabilmesi; hizmetin yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması ve hizmetten yurt dışında faydalanılması kriterlerinin bir arada bulunmasına bağlanmıştır. 1 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde¹³ hizmetin yurt dışındaki bir müşteri için yapıldığı hususunun yurt dışındaki müşteri adına düzenlenen fatura ve benzeri belge ile tevsik edileceğini belirtilmiştir.

Maliye idaresi Google firmasının reklamının web sitesinde yayınlanmasında; yurt dışındaki firma söz konusu hizmetten Türkiye'de yararlandığından hizmet ihracı kapsamında KDV'den istisna tutulmasının mümkün olmayacağını belirtmiştir.¹⁴ Bu noktada Google reklam geliri elde edenlerin hasılatlarının tamamı üzerinden genel oranda katma değer vergisi hesaplanacaktır. Öte yandan mükellefiyeti bulunmayanların Google reklam gelirleri üzerinden hesaplayacakları katma değer vergisinden yüklendikleri katma değer vergisini mahsup etme imkanı bulunmamaktadır.¹⁵

Ayrıca beyan edilmeyen ticari kazanç üzerinden hesaplanacak verginin zamanında tahakkuk edilmemesi dolayısıyla 213 s. V.U.K.'un

¹¹ 213 s. VUK'un 30/1-1 .maddesinde "Vergi beyannamesi kanunî süresi geçtiği halde verilmemesi" durumu vergi matrahının Re' sen takdir edilmesi sebeplerinden sayılmıştır.

¹² İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18/11/2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-630 18/11/2011 Sayılı Özelgesi

¹³ 26/04/2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

¹⁴ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28/12/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-2377 sayılı özelgesi

¹⁵ 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29. Maddesindenin 3. fıkrasında mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin yüklendikleri katma değer vergisini kanuni defterlere kaydetmek suretiyle indirebileceği hüküm altına alındığından, mükellefiyeti bulunmayan dolayısıyla yasal defter tutmayanların katma değer vergisi indirim imkanı bulunmamaktadır.

344. maddesi uyarınca vergi ziyaı cezası ortaya çıkacaktır. Mükelleflere işe başlamayı zamanında bildirmemesi sebebiyle V.U.K.'un 352/1-7 maddesi hükmü uyarınca usulsüzlük cezası kesilecektir. Geçmişe yönelik mükellefiyet tesis edilenlere elektronik ortamda beyanname ve bildirimlerin verilmemesi nedeniyle, söz konusu beyanname ve bildirim verilmeyen dönemlere ilişkin olarak V.U.K.'un mükerrer 355'inci maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası veya 352'nci maddesi uyarınca usulsüzlük cezası ise kesilmeyecektir.¹⁶ Fakat geçmişe yönelik mükellefiyet tesislerinde mükelleflere düzenlemedikleri hasılat faturaları için V.U.K.'un 353. Maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Mükellefler özel usulsüzlük cezaları hariç uzlaşma¹⁷ müessesinden veya cezada indirim müessesinden¹⁸ yararlanabilmektedirler.

Google reklam gelirlerini beyan etmeyenlerin pişmanlıkla gelirlerini beyan etmeleri de mümkündür. Mükellefler V.U.K' un 371. Maddesi uyarınca pişmanlık ve ıslah beyanında bulunup, hesaplanan vergilerin hesaplanacak faiziyle birlikte 15 gün içinde ödemeleri durumunda vergi ziyaı cezası ödemeyeceklerdir. Mükelleflerin pişmanlık hükümlerinden yararlanması için kanun metninde belirtilen hallerden önce bu bildirim yapmaları lazım gelmektedir.¹⁹ Pişmanlık hükümlerinden yararlanacak olan mükelleflerin beyan edecekleri hasılatların ve giderlerin gerçek durumu yansıtması gerekmektedir. Aksi halde ilave tarhiyat söz konusu olabileceği gibi sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelerle gerçek durumu yansıtmayan gider tevsikleri yapılması mükelleflere daha ağır müeyyidelere yol açacaktır.

3.2- Esnaf Muaflığından Yararlanarlarda Durum

Gelir Vergisi Kanunu' nun 9. Maddesinde belirtilen şekillerde çalışan ticaret ve sanat erbabları gelir vergisinden muaf tutulmuştur. Esnaf muaflığından faydalananlar, esnaflık faaliyetlerinden elde ettiği kazancı beyan etmeyecektir. Fakat Gelir Vergisi Kanunu 94. madde uyarınca esnaf muaflığından faydalananlardan vergi tevkifatı yapılmaktadır. Esnaf muaflığının 94'üncü madde uyarınca tevkif suretiyle kesilen vergiye şümülü yoktur. Esnaf muaflığından yararlananların defter tutma yükümlülüğü bulunamaktadır fakat faaliyetleri ile ilgili olarak satın aldıkları mallara ve giderlerine ilişkin, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden aldıkları belgeleri saklamak zorundadırlar. Esnaf muaflığından faydalananların mükellefiyet tesisi, belge düzenleme, defter tutma, beyanname verme gibi yükümlülükleri olmayacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 9. Maddesinde "*Ticarî, zirâî veya meslekî kazancı dolayısı ile gerçek usûlde Gelir Vergisine tâbi olanlar ile yukarıda sayılan işleri Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yapanlar esnaf muaflığından faydalanamazlar.*" hükmü yer almaktadır. Buna göre ticari kazanç dolayısıyla gerçek usulde Gelir Vergisine tabi olanlar esnaf muaflığından yararlanamamakta; muaflıktan faydalanırken gerçek usulde vergilendirilecek ticari kazanç elde edenlerin ise esnaf muaflığı sona emektedir.

Esnaf muaflığından faydalan bir gerçek kişinin Google reklam geliri elde etmesi halinde, elde ettiği gelir gerçek usulde vergilendirilen ticari

¹⁶ Bkz. 449 sıra No.lu Vergi Usul Genel Tebliği

¹⁷ Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi V.U.K.'un Ek Madde1 ila Ek Madde 10 maddeleri arasında düzenlenmiştir. Tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi ise V.U.K.' un Ek Madde 11. maddesinde düzenlenmiştir.

¹⁸ Cezada indirim müessesesi V.U.K.' un 376. maddesinde düzenlenmiştir.

¹⁹ Konu hakkında bakınız Bilal Levent ERTAŞ. İnternet Üzerinden Elde Edilen Kazançlar İçin Geriye Dönük Vergi Beyanı. (<http://bilallevent.com/internet-uzerinden-elde-edilen-kazanclar-icin-geriye-donuk-vergi-beyani.html>)

kazanç olacağından esnaf muaflığı sona erecektir. Esnaf muaflığından yararlanan dönemlerde Google reklam geliri elde edenlere geriye dönük ticari faaliyet dolayısıyla mükellefiyet tesis edileceğinden, mükellefiyet tesisinden itibaren esnaf muaflığı sona erecek mükellefin muaflık kapsamında elde ettiği gelirler dahil Google reklam gelirleri o yıl ki ticari kazancının tespitinde dikkate alınacaktır. Vergilemede mükerrerlik oluşmaması adına esnaf muaflığı dolayısıyla tevkif edilecek gelir vergisinin daha sonradan tarh edilecek vergiden mahsubu yapılacaktır.

3.3- Basit Usulde Gelir Elde Edenlerde Durum

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37 ve müteakip maddelerinde ticari kazanç hükümleri düzenlenmiştir. Ticari ve sınai faaliyetten doğan kazançlar Gelir Vergisi Kanunu hükümleri uyarınca basit usul ve gerçek usul olmak üzere iki farklı şekilde tespit edilmektedir. Gerçek usulde vergilendirilen mükellefler bilanço esasına veya işletme hesabı esasına göre vergilendirilmektedir. Bilanço esası ile işletme hesabı esasına göre defter tutacak mükelleflerin Vergi Usul Kanunu'nun 176 ve müteakip maddeleri uyarınca tayin edilmektedir. Basit usulde vergilendirilecek mükelleflerin bu usulde yararlanma şartları ise Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu 46 ila 51. maddeleri arasında basit usulde vergilendirmenin hükümlerine yer verilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 47. maddesinde bulunan genel şartların ve 48. maddesinde bulunan özel şartların aynı anda sağlanması halinde mükellefler basit usulde vergilendirme olanaklarından yararlanırlar. Bu usulde vergilendirilenler, kazancın tespiti ve Vergi Usul Kanunu'nun defter tutma hükümleri hariç, bildirme, vesikalar, muhafaza, ibraz, diğer ödevler ve ceza hükümleri ile Vergi Usul Kanunu ve diğer kanunlarda yer alan ikinci sınıf tüccarlar hakkındaki hükümlere tabidirler.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 46. maddesi uyarınca basit usule tabi olmanın şartlarından herhangi

birini takvim yılı içinde kaybedenler, ertesi takvim yılı başından itibaren gerçek usulde vergilendirilirler. Basit usulde vergilendirmeye tabi iken Google reklam geliri elde edenler basit usulde vergilendirilemeyecektir. Çünkü Google reklam gelirleri vergi idaresi tarafından reklam hizmeti olarak görülmektedir. Gelir Vergisi Kanununun 51. Maddesinde ise reklam hizmeti verenler veya bu hizmete aracılık edenlerin basit usulden yararlanamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Basit usulde ticari kazanç elde edenlerin Google Adsense üzerinden elde ettikleri reklam kazançları basit usulde değerlendirilmeyeceğinden basit usul şartları bozulacak ve mükellefler gerçek usulde vergilendirilecektir.

Öte yandan gerçek kişilerin ortaklık halinde basit usul hükümlerinden yararlanması durumunda ortaklardan birisinin Google reklam gelirleri dolayısıyla gerçek usulde ticari kazanç elde etmesi halinde diğer ortağında basit usulde vergilendirilmesi mümkün olmayacaktır.

3.4- Genç Girişimcilik İstisnasından Yararlananlarda Durum

Gelir Vergisi Kanunu mükerrer 20. Maddesiyle, 10.02.2016 tarihinden itibaren ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunanların maddede yazılı şartları yerine getirmesi halinde faaliyete başladıkları takvim yılından itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri kazançların 75.000,00-TL' si gelir vergisinden istisnadır. Genç girişimcilerde kazanç istisnasında 29 yaşından küçük gerçek kişilerin ilk defa ticari, zirai veya mesleki faaliyet nedeniyle mükellefiyet tesis ettirmesi ve işe başalamanın kanuni süresinde bildirilmiş olması gerekir. Hali hazırda genç girişimcilik istisnasından yararlananların mükellefiyetleri süresince Google reklam gelirleri elde etmesi halinde bu kazançlar için genç girişimcilik istisnasından yararlanabileceklerdir. Fakat genç girişimcilik istisnasından yararlanan mükellef-

lerin daha önceki tarihlerde Google reklam geliri elde etmesi halinde bu durumda mükellefiyet tesis ettirilen tarih geriye çekilecektir. İlk defa mükellef olma şartı ve işe başlamanın süresinde bildirme şartı ihlal edileceğinden genç girişimlik istisnasından haksız yere faydalanmış olacaktır. Google reklam gelirleri dolayısıyla geriye dönük mükellefiyet tesisinde mükellefler tarafından yararlanan genç girişimcilik istisna tutarı kadar ilave matrah üzerinden vergi tarh edilecektir.

Ayrıca Google reklam geliri elde etmeyi düşünen gerçek kişilerin yasal süresi içerisinde ilk defa mükellefiyet tesis ettirmeleri durumunda genç girişimcilik istisnası, üç vergilendirme dönemiyle sınırlı olarak, önemli bir katkı sağlayacaktır.

3.5- Konut Kira Geliri İstisnasından Yararlananlarda Durum

Gelir Vergisi Kanunu 21. maddesinde, binaları mesken olarak kiraya veren ve bu kiralama dolayısıyla gayrimenkul sermaye iradı elde edenlere belirlenen tutarlarda²⁰ istisna uygulanmaktadır. Fakat ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar bu istisnadan faydalanamamaktadır.

Google reklam geliri elde edenlerin bu gelirleri gerçek usulde ticari kazanç olarak vergilendirileceğinden gayrimenkul sermaye iradına ilişkin Gelir Vergisi Kanunu'nun 21. maddesinde yazılı istisnadan yararlanamayacaktır. Google reklam geliri elde ettiği takvim yılında bu kazancını beyan etmeyen ve aynı takvim yılında mesken ki-

ralarından elde ettiği irat dolayısıyla mezkur istisnadan yararlananlarda ise yararlanan istisna tutarı üzerinden hesaplanan ilave vergi tarhı söz konusu olacaktır.

3.6- Küçüklerde Durum

Günümüzde internet oldukça yaygın olup ülkemizde 2018 yılında hane halkının internet kullanım oranı yüzde 72,9' dur.²¹ İnternet kullanım yaşı çok düşük yaşlara kadar gerilemiştir. Bu noktada interneti aktif olarak kullanan küçüklerin²² internet üzerinden Google reklam geliri elde etmesi muhtemeldir.

Bilindiği üzere küçük ve kısıtlılar Vergi Kanunları uyarınca mükellef olmaktadır.²³ Google reklam geliri elde eden küçükler adına bu kazançlar dolayısıyla ticari kazanç yönünden mükellef tesis edilecektir. Öte yandan küçüklerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir.²⁴ Kanuni temsilcilerin ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanunî ödevleri yerine getirmeyen temsilcinin varlığından alınacaktır.

Küçüklerin Google reklam geliri elde etmesi durumunda bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilecektir. Küçükler tarafından elde edilen ve beyan edilmeyen Google reklam gelirleri dolayısıyla Maliye idaresince yapılan tarhiyatlarda kanuni temsilcilerde muhatap olarak dikkate alınacaktır.

²⁰ 302 seri No.lu GV Genel Tebliği ile 2018 yılı için bu tutar 4.400.00-TL olarak belirlenmiştir.

²¹ Bilgi Toplumunu İstatistikleri.(<http://www.tuik.gov.tr/UstMenu.do?method=temelist>). Erişim tarihi: 04 Ocak 2019.

²² 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nda ergin olmayan kişiler küçük olarak tanımlanmıştır. Medeni Kanununun 11. maddesi ve 12. maddesi kimlerin ergin olacağını açıklamıştır. Mezkur kanuna göre kişiyi ergin kılan haller şunlardır; 18 yaşını doldurmuş olmak . 18 yaş dolmasa dahi evlenmek veya mahkemece ergin kılınmak.

²³ 213 s. Vergi Usul Kanunu 9. Maddesi şöyledir; "Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir. Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz."

²⁴ 213 s. Vergi Usul Kanunu 10. Maddesinde "Tüzelkişilerle küçüklerin ve kısıtlıların. Vakıflar ve cemaatler gibi tüzelkişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri. tüzelkişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir." hükmü yer almaktadır.

3.7- Ticaret Yasağı Olanlarda Durum

657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 125. Maddesinde memurlara verilecek disiplin cezası ile disiplin cezasını gerektiren fiil ve hallere yer verilmiştir. Ticaret yapmak veya Devlet memurlarına yasaklanan diğer kazanç getirici faaliyetlerde bulunmak, 657 sayılı yasanın 125/D maddesi uyarınca kademe ilerlemesinin durdurulması cezasını gerektiren bir hal olarak düzenlenmiştir.

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu 28'inci maddesinde; *"Memurlar Türk Ticaret Kanununa göre (Tacir) veya (Esnaf) sayılmalarını gerektirecek bir faaliyette bulunamaz, ticaret ve sanayi müesseselerinde görev alamaz, ticari mümessil veya ticari vekil veya kollektif şirketlerde ortak veya komandit şirkette komandite ortak olamazlar. (Görevli oldukları kurumların iştiraklerinde kurumlarını temsilen alacakları görevler hariç).*

Memurlar, mesleki faaliyette veya serbest meslek icrasında bulunmak üzere ofis, büro, muayenehane ve benzeri yerler açamaz; gerçek kişilere, özel hukuk tüzel kişilerine veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait herhangi bir iş yerinde veya vakıf yükseköğretim kurumlarında çalışamaz." hükümleri yer almaktadır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 12. Maddesinde tacir *"Bir ticari işletmeyi, kısmen de olsa, kendi adına işleten kişi"* olarak tanımlanmıştır. Mezkur kanunun 11. Maddesinde ticari işletme, esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletme olarak tanımlanmıştır.

657 sayılı yasada memurun ticaret yasağı bulunmaktadır ve bu yasağa ilişkin Türk Ticaret Kanunu hükümlerinin dikkate alınacağı belirtilmiştir. Öte yandan Devlet Personel Başkanlığı

bir konu hakkında²⁵ *"Basit usulde vergilendirildiği tespit edilen ticari taksi işletmeciliğinin, Devlet memurları açısından ticari ve diğer kazanç getirici faaliyet kapsamında değerlendirilmesi gerektiği"* yönünde görüş belirtmiştir. Yani memurun faaliyetinin ticari olup olmadığına Ticaret Kanununun yanı sıra Vergi Kanunları da dikkate alınmaktadır.

Google reklam geliri elde eden bir memur Gelir Vergisi Kanunu uyarınca ticari kazanç elde edildiği düşünüldüğünde bu noktada elde edilen gelirin 657 sayılı kanunda disiplin cezası gerektiren bir işlem olarak değerlendirilebilir. Google reklam geliri elde etmeyi planlayan bir memur öncesinde bir özelgeyle durumu netleştirilmesinde fayda vardır. Google reklam geliri elde etmiş memurların ise konu hakkında bir disiplin soruşturması geçirmeleri halinde disiplin cezası ile karşı karşıya gelme muhtemeldir.

657 sayılı yasa kapsamında bulunan memurların yanı sıra kendi kanunlarında ticaret yasağı getirilenler (örn.; 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 1136 sayılı Avukatlık Kanunu) için elde edilen reklam gelirleri, kazanç elde edenleri disiplin cezalarıyla karşı karşıya bırakabilecektir.

SONUÇ

İnternet günümüzde oldukça yaygınlaşmış olup çoğu kişi için hayatın olmazsa olmazı haline gelmiştir. Kullanıcılar tarafından erişimi ve kullanımını oldukça kolay olan internet bugün hemen hemen herkesin kullandığı bir platform halindedir. Ticari işletme niteliğinde olmayan, internet üzerinden ticaret yapmayanların sadece web sitesi veya Youtube vasıtasıyla Google reklamları üzerinden aldığı payların ticari kazanç olarak değerlendirilmesi beraberinde bir takım durumlarda etkilemektedir. Her ne kadar Google reklam

²⁵ Devlet Personel Başkanlığı'nın 26/12/2016 tarih 7549 sayılı; Devlet memurunun üzerine kayıtlı ticari taksi plakasını başkasına devretme yerine başka bir şahsa verip ticari işletme kurmadan kira geliri alıp alamayacağı hakkındaki görüşü. (<http://www.dpb.gov.tr/tr-tr/gorus/baska-is-ve-ticaret-yasagi>). Erişim tarihi: 03 Ocak 2019.

geliri elde edenlerin kazançları ticari kazanç olarak değerlendirilmesi vergilendirme açısından bir kolaylık sağlasada elde edenler açısından bazı olumsuzluklara yol açmaktadır.

Değerlendirmemiz ticari bir işletmeye dahil olmayan Google reklam geliri – diğer işletmeler tarafından verilen benzer reklam payları- elde edenlerin bu faaliyetlerinin, getirilecek bir düzenlemeyle, ticari kazanç yerine gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi yönündedir. Bu kişilerin web siteleri veya YouTube videoları üzerinden yayınlanan reklam üzerinde bir etkileri bulunmamakta sadece fazla sayıda internet kullanıcılarına ulaşım hakkını kiralamaktadır. Bu şekilde vergileme Google reklam kazancı elde edenler açısından da kolaylık sağlayacaktır. Ayrıca kişilerin mükellefiyet tesis etmeden elde edeceği Google reklam gelirleri üzerinden yapılacak vergilemenin bankalar veya aracı kurumlar vasıtasıyla tevkifat yoluyla yapılması daha pratik olacaktır. Öte yandan ücretli tanıtım yapan içerik üreticilerin bu reklam faaliyetlerinden elde ettikleri gelirin ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesinin daha uygun olacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28/12/2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-2377 sayılı Özelgesi.
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.09.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-GVK-18-12-702 sayılı Özelgesi.

- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18/11/2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-630 18/11/2011 sayılı Özelgesi.
- AKÇAOĞLU, E. Elektronik Ticaretten Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi. Uluslararası Vergi Hukuku Konularına Türkiye Yaklaşımı Kitabı. 2017
- İPEK Ö. "Yeni Bir Kazanç Yöntemi Olarak Youtuber"lık ve Vergilendirilmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı Nisan 2018.
- Google AdSense, (https://www.google.com/intl/tr_tr/adsense/start/#/?modal_active=none)
- LEVENT, B. "İnternet Üzerinden Elde Edilen Kazançlar İçin Geriye Dönük Vergi Beyanı. (<http://bilallevent.com/internet-uzerinden-elde-edilen-kazanclar-icin-geriye-donuk-vergi-beyani.html>). Erişim tarihi: 04 Ocak 2019.
- NAR, P. "Dijital Reklam Nereye Koşuyor". (<http://www.milliyet.com.tr/dijital-reklam-nereye-kosuyor--pembenar-yazar-detay-yasam-2762116/>). Erişim tarihi: 04 Ocak 2019.
- "Sakatatçı Yeşim ve Kasap İkrâm ABD Yolcusu, (<http://www.hurriyet.com.tr/gundem/sakatatci-yesim-ve-kasap-ikram-abd-yolcusu-40816951>). Erişim tarihi: 01 Ocak 2019.
- Başka İş ve Ticaret Yasağı. (<http://www.dpb.gov.tr/tr-tr/gorus/baska-is-ve-ticaret-yasagi>). Erişim tarihi: 03 Ocak 2019.