



## Dijital Ekonominin Yükselişi ile Güncellenen Vergi Politikaları: Türkiye'de Mobil Cihazlar için Uygulama Geliştiren Gerçek Kişilere Yönelik Vaka Analizi

Betül AÇIKGÖZ<sup>1</sup>

### Öz

Mobil uygulama geliştirme, dijital ekonominin hızla büyüyen bir sektörü olarak ön plana çıkmaktadır. Uygulama geliştiricileri, yenilikçi yazılımlar ve hizmetler sunarak kullanıcı deneyimlerini dönüştürmekte ve yeni pazarlar oluşturmaktadır. Geliştiriciler, teknoloji tabanlı yeniliklerin öncüsü olup oyunlardan finansal hizmetlere, eğitimden sağlık sektörüne kadar geniş bir yelpazede kullanıcı odaklı çözümler üretmektedir. Mobil uygulama geliştirme süreçleri, yalnızca teknik bilgi ve yaratıcılık gerektirmekle kalmayıp aynı zamanda yasal ve mali yükümlülükleri de içermektedir. Dijital platformlar aracılığıyla elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi, geleneksel vergi sistemlerinin yeni düzenlemelerin yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Dijital ekonominin hızla ilerlemesiyle birlikte, mobil uygulama geliştiricilerinin vergilendirilmesi ve vergide adaletin sağlanması giderek daha kritik bir konu haline gelmiştir. Bu çalışma, mobil cihazlar için uygulama geliştiren gerçek kişilerin vergi yükümlülüklerini ve bu çerçevede güncellenen vergi düzenlemelerini incelemektedir. Bu bağlamda, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 20/B Maddesi, mobil uygulama geliştiricilerinin vergilendirilmesine yönelik önemli bir yasal düzenleme olarak öne çıkmaktadır. Bu makale, Türkiye'de mobil cihazlar için uygulama geliştiren gerçek kişilerin, geliştirdikleri mobil uygulamalar üzerinden elde ettikleri farklı türdeki gelirlerini ve bu gelirlerin vergilendirilmesine yönelik mevcut yasal düzenlemeleri, örnek olaylar çerçevesinde ele alarak derinlemesine analiz etmektedir.

**Anahtar Sözcükler:** Mobil Uygulamalar, Dijital Ekonomi, Vergi Düzenlemeleri, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Vergi Muhasebesi.

**JEL Kodları:** K34, M48, H24, H30, M10.

## Updated Tax Policies with the Rise of the Digital Economy: A Case Analysis on Individual Application Developers for Mobile Devices in Türkiye

### Abstract

Application development for mobile devices has rapidly become a growing sector within the digital economy. Mobile application developers are transforming user experiences and creating new markets by offering innovative software and services. As pioneers of technology-driven innovations, these developers provide solutions that cater to users' needs across a wide range of services, from games to financial tools, education, and healthcare. The mobile application development process not only demands technical expertise and creativity but also encompasses legal and financial obligations. The taxation of income generated through digital platforms has necessitated new regulations within traditional tax systems. The rapid growth of the digital economy has made the taxation of individual developers for mobile devices and the establishment of tax justice increasingly significant. This study examines the tax obligations of individual developers of mobile applications and the tax regulations applied in this context, particularly in light of the digital economy's expansion. In this context, Article 20/B of the Turkish Income Tax Law No. 193 stands out as a significant legal provision concerning the taxation of mobile application developers. This article conducts an in-depth examination of the various revenue models earned by individuals developing mobile applications in Türkiye and the existing legal regulations regarding the taxation of these revenues, using case studies for detailed analysis.

**Keywords:** Mobile Applications, Digital Economy, Tax Regulations, Income Tax Law No. 193, Tax Accounting.

**JEL Codes:** K34, M48, H24, H30, M10.

<sup>1</sup> Sorumlu Yazar (Corresponding Author): Betül AÇIKGÖZ, Dr. Öğr. Üyesi, Yozgat Bozok Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Üyesi, Yozgat, Türkiye, E-mail: [betul.acikgoz@bozok.edu.tr](mailto:betul.acikgoz@bozok.edu.tr), ORCID: 0000-0003-0140-3461

APA 6 Stili Kaynak Gösterimi: (To Cite This Article)

Açikgöz, B. (2025). Dijital ekonominin yükselişi ile güncellenen vergi politikaları: Türkiye'de mobil cihazlar için uygulama geliştiren gerçek kişilere yönelik vaka analizi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 18(1), 195-220. doi: <https://doi.org/10.29067/muvu.1541778>



## EXTENDED SUMMARY

### Introduction

The rise of the digital economy has significantly transformed global trade and business practices. The rapid advancement of technology has enabled the instantaneous and global delivery of goods and services through digital platforms, disrupting traditional business models and necessitating substantial changes in taxation policies. The diversification of income generation and profit transfer methods in the digital economy has introduced complex tax challenges, including the erosion of tax bases and revenue loss. Consequently, the international community has sought to develop fair and sustainable tax policies through collaboration to establish an effective taxation system for the digital economy.

Mobile applications have become a vital component of modern information and communication technologies, driving profound changes in social and economic life. These applications are designed to facilitate users' daily lives, expedite access to information, and deliver various services via mobile devices. The development of mobile applications has created a significant economic growth area within the software industry, fostering innovative ventures and technology-based business models. However, the commercialization of mobile applications necessitates the creation of sustainable business models, with strategies such as in-app purchases, advertising revenue, and subscription models becoming key factors in the competitive mobile app market. In Türkiye, the taxation of income generated by individuals developing mobile applications has been addressed by introducing specific exemptions in the Tax Procedure Law, particularly with the amendments made by Law No. 7338.

### Literature on Research

Several academic studies focus on the taxation of social media content creators and mobile application developers. Yavan and Sever's (2020) study discusses the impact of social media on daily life and examines how income generated through these platforms should be taxed. Yaprak (2022) compares the tax regulations for social media content creators in Türkiye and Singapore. Yegen (2022) explores the taxation of income earned by social media content creators on the Twitch platform, analyzing how these earnings are assessed under the Income Tax Law.

Erol (2022) analyzes the impact of technological developments on national and international taxation systems and examines new tax regulations in Türkiye. Demirci's (2022) study addresses the taxation of social media platforms and Influencers' earnings. Ergün (2022) compares tax regulations in Türkiye and other countries regarding the taxation of social media content creators' income.

Gözen Bozdoğan and Bayramoğlu (2022) assess the taxation of social media influencers and YouTubers. Dilemre Öden (2023) analyzed the taxation processes for social media content creators and mobile application developers under Turkish tax law. Gök's (2023) paper examines the national and international perspectives on the taxation of income generated through social content creation and mobile app development. Yurttakal and Yıldız (2024) discuss the impact of developments in information and communication technologies on social media platforms and examine how income generated through these platforms is taxed. Lastly, Yazıcıoğlu (2024) examines how the income of social media content creators is evaluated under international tax law and proposes solutions to address the complexities in this area. These studies offer a comprehensive review of the current regulations, challenges, and proposals related to the taxation of social media content creators' income.

This study examines the revenue models adopted by individuals who develop applications for mobile devices in alignment with their respective business models through detailed case analyses. Furthermore, it delves into the tax obligations faced by these developers within the framework of the tax regulations that came into effect as of January 1, 2022, based on the analyzed case studies.

---

## **Method of The Research**

In this study, the case study method was used to explore the research questions in depth. Case study analysis is a qualitative research method that allows for a comprehensive examination within a specific context. This method enables the detailed analysis of a particular event, process, or phenomenon and serves as an effective tool to demonstrate how theoretical concepts are related to practical applications.

The subject and purpose of the research involve understanding the tax obligations of individuals who develop applications for mobile devices. Case studies of application developers with different income models were analyzed in depth using qualitative data collection techniques.

The cases were thoroughly analyzed to highlight different aspects of the subject matter. The prepared and analyzed cases related to the identification and taxation of income earned by individuals developing applications for mobile devices provided an opportunity to test the theoretical framework in a concrete context and contributed to the existing literature. These cases enriched the study's findings and offered a broader perspective.

## **Findings of the Research**

This study analyzes the taxation of income earned by mobile application developers under these new regulations, effective January 1, 2022. Through case studies, it examines various income models and their corresponding regulations. The study will also discuss how these tax regulations are applied in practice and provide insights based on the findings.

## **Conclusion**

This study examines the impact of the rise of the digital economy on the economic roles and taxation processes of mobile application developers. The taxation regulations for the income of mobile application developers in Türkiye are discussed within the framework of Law No. 7338 and Article 20/B of the Income Tax Law No. 193. These regulations introduce innovations such as tax exemptions for developers within certain income limits and a 15% withholding tax, contributing to establishing a fair and effective taxation system in the context of the digital economy. The research analyzes various revenue models such as in-app purchases, subscriptions, advertising revenues, sponsorships, direct sales, and licensing of developers and the taxation of these revenues. Findings based on case study analysis indicate that the tax obligations of mobile application developers have significant implications for both individual earnings and national tax policies in the context of the digital economy. In conclusion, the study provides valuable insights into understanding the impact of tax regulations on the activities of individuals in the digital sector and developing more effective policies in this area.

## 1. GİRİŞ

Dijital ekonominin yükselişi, küresel ticaretin ve iş yapma şekillerinin yeniden yapılandırılmasına yol açmıştır. İnternetin yaygınlaşması, mobil cihazların kullanımının artması ve dijital platformlar aracılığıyla sunulan hizmetlerin çeşitlenmesi geleneksel ekonomik modellerin ötesine geçen yeni iş modellerinin ortaya çıkmasını sağlamıştır. Teknolojinin hızla gelişmesi dijital platformlar aracılığıyla mal ve hizmetlerin anında ve küresel ölçekte sunulmasına imkân tanımaktadır. Bu dönüşüm geleneksel iş modellerini köklü bir şekilde değiştirirken, vergilendirme politikalarında da kapsamlı düzenlemeler yapılmasını gerekli kılmaktadır. Dijital ekonomide gelir elde etme ve kâr transferi yöntemlerinin farklılaşması vergi tabanlarının aşınmasına ve gelir kaybına yol açabilecek karmaşık vergi sorunlarını ortaya çıkarmıştır (Biçer ve Erginay, 2015: 55-57). Bu nedenle uluslararası toplum, sürdürülebilir kalkınma amaçları doğrultusunda ve dijital ekonomi kapsamında etkin bir vergilendirme sistemi oluşturmak için iş birliği yaparak adil ve sürdürülebilir vergi politikaları geliştirmeyi hedeflemektedir (Birleşmiş Milletler, n.d.).

dijital ekonomi, vergilendirme açısından özellikle dijital platformlar ve sınır ötesi ticaret bağlamında yeni zorlukları da beraberinde getirmektedir. Geleneksel vergi politikaları gelir elde edilen yerin fiziksel konumuna dayanırken dijital ekonomi bu fiziksellikten uzaklaşarak faaliyetlerin dijital ortamda gerçekleşmesine olanak tanımaktadır. Bu da ülkeler arasında çifte vergilendirme veya vergi kaçırma gibi sorunlara yol açabilmektedir. Dijital hizmetlerden elde edilen gelirlerin hangi ülkede vergilendirileceği ve vergisel tabanın nasıl oluşturulacağı küresel vergi sisteminin en önemli tartışma konuları haline gelmiştir (OECD, 2014).

Ekonomik Kalkınma ve İş Birliği Örgütü'nün (Organisation for Economic Co-operation and Development – OECD) öncülüğünde yürütülen Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) projesi ve Avrupa Birliği'nin (AB) dijital hizmet vergisi önerileri gibi uluslararası girişimler dijital ekonominin adil bir şekilde vergilendirilmesi için çözümler üretmeye çalışmaktadır. Bu çabalar dijital hizmet sağlayıcılarının ve teknoloji devlerinin faaliyet gösterdikleri ülkelerde vergi yükümlülüğü altına alınmasını hedeflemektedir. Ancak bu girişimlerin uygulanması ülkeler arası farklı vergi sistemleri ve rekabetçi vergi politikaları nedeniyle karmaşık bir süreç haline gelmiştir (Dharmapala, 2014: 421-424).

Cari bütçeye katkı sağlamak adına dijital ekonominin vergilendirilmesi, Türkiye gibi gelişmekte olan ülkeler için kayda değer bir gelir kaynağı olarak değerlendirilebilir. Türkiye'de Dijital Hizmet Vergisi (DHV) 2020 yılında yürürlüğe girmiş ve dijital platformlar üzerinden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi hedeflenmiştir (Durdu, 2020: 1977-1983). Bunun yanı sıra Türkiye'de mobil uygulama geliştiricileri ile sosyal medya içerik üreticilerinin vergilendirilmesi 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 20/B Maddesi kapsamında düzenlenmiş olup belirtilen şartları sağlayan geliştiricilere vergi istisnası getirilmiştir.

Mobil cihazlar için geliştirilen uygulamalar, modern bilgi ve iletişim teknolojilerinin önemli bir parçası haline gelmiş, toplumsal ve ekonomik hayatta köklü değişimlere yol açmıştır (Holzer ve Ondrus, 2011: 22). Bu uygulamalar kullanıcıların günlük yaşamlarını kolaylaştırmak, bilgiye erişimi hızlandırmak ve çeşitli hizmetleri mobil cihazlar aracılığıyla sunmak amacıyla tasarlanmaktadır. Eğitim, sağlık, finans, eğlence ve sosyal etkileşim gibi farklı alanlarda kullanılan mobil uygulamalar bireylerin ve işletmelerin verimliliğini artırmaktadır. Akıllı telefon kullanım oranı Amerika Birleşik Devletleri'nde %85 olup araştırmalar akıllı telefon kullanıcılarının ekran sürelerinin %90'ınının mobil uygulamalarda geçirildiğini göstermektedir. Mobil cihazların artan popülaritesi ve mobil uygulamaların kullanımının artması pazarlamacıların mobil uygulamaların sağladığı potansiyel iş fırsatlarını fark etmesini sağlamıştır (Fang ve Kang, 2024: 47). Ayrıca mobil uygulamaların geliştirilmesi yazılım sektörü için önemli bir ekonomik büyüme alanı yaratmış, yenilikçi girişimlerin ve teknoloji tabanlı iş modellerinin ortaya çıkmasını teşvik etmiştir. Mobil uygulamalar günümüzde genellikle Android ve iOS gibi popüler işletim sistemleri için özel olarak tasarlanmakta ve kullanıcı deneyimini optimize etmek için sürekli yenilik ve iyileştirmeler gerektirmektedir. Bu bağlamda mobil uygulama geliştirme sadece teknik bilgi ve beceriyi değil,

aynı zamanda kullanıcı ihtiyaçlarını anlama ve pazar dinamiklerine hızlı bir şekilde uyum sağlama yetkinliklerini de gerektiren çok yönlü bir süreçtir (Park, 2020; 578).

Mobil uygulamalar dijital medya sektöründeki aktörler için pazar payını artırmada önemli stratejik mecralar haline gelmiştir. Özellikle App Store ve Google Play platformlarında yer alan bu özel uygulamalar filmler, spor ve televizyon gibi farklı segmentlerde ve dillerde programlar sunmaktadır. Spotify, YouTube Music, Amazon Prime Music, Apple Music ve Google Play Music gibi abone tabanlı internet üzerinden sesli yayın hizmetleri de piyasaya sürülmüştür. Bu gelişmeler mobil pazarın dijital medyanın geleceği açısından hayati bir rol oynayacağını göstermektedir (Elavarthi ve Chitrapu, 2021; 104).

Mobil uygulama ekosistemi sürekli değişen teknoloji trendleri, platform bağımlılıkları ve kullanıcı gizliliği gibi zorluklarla karşı karşıyadır (Qu, Hu, Wu ve Meng, 2024; 7207-7208). Özellikle veri güvenliği ve kullanıcı mahremiyeti konuları mobil uygulama geliştiricilerinin sorumluluklarını artıran ve yetkili kurumların dikkatini çeken önemli hususlardır. Bunun yanı sıra mobil uygulamaların ticarileştirilmesi geliştiriciler ve işletmeler için sürdürülebilir iş modelleri yaratmayı zorunlu kılmaktadır. Bu bağlamda uygulama içi satın alımlar, reklam gelirleri ve abonelik modelleri gibi çeşitli gelir elde etme stratejileri mobil uygulama pazarında rekabetin anahtarı haline gelmiştir.

Mobil uygulamaların küresel ekonomiye entegrasyonu, dijital hizmetlerin vergilendirilmesi gibi ulusal ve uluslararası düzeyde düzenleyici çerçevelerin yeniden şekillendirilmesini de beraberinde getirmiştir. Özellikle uygulama geliştiricilerinin dijital platformlar üzerinden elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesi, ülkeler arasında uyumlaştırılmış politikaların geliştirilmesini gerektiren karmaşık bir mesele olarak öne çıkmaktadır. Bu süreç dijital ekonomi içinde adil bir vergi düzeni oluşturmanın yanı sıra, inovasyonu teşvik eden bir yasal ortam yaratmayı hedeflemelidir.

Mobil cihazlar için uygulama geliştiren gerçek kişilerin vergilendirilmesi, dijital ekonominin hızla büyümesiyle birlikte vergi sistemlerinde ortaya çıkan adalet ilkesiyle ilgili tartışmaları da gündeme getirmektedir. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73. Maddesinde hükmedildiği üzere; "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır". Bu noktadan hareketle vergide adalet ilkesi, bireylerin malî gücüne göre vergi yükümlülüklerinin adil dağılımını hedeflemektedir (Aydın, 2022: 5). Diğer taraftan geleneksel iş modellerine dayalı mevcut vergi düzenlemeleri dijital platformlardan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde yetersiz kalabilmektedir. Mobil uygulama geliştiricileri gibi sosyal medyada içerik üretenler ile online hizmet sunanlar, gelirlerini genellikle dijital platformlar üzerinden elde ettikleri için bu gelirlerin doğru ve etkin bir şekilde vergilendirilmesi karmaşık hale gelmektedir. Vergide adalet ilkesinin sağlanabilmesi için vergi sistemlerinin dijital ekonominin dinamiklerine uyum sağlayacak şekilde güncellenmesi ve dijital gelirlerin şeffaf bir şekilde beyan edilmesini teşvik edici politikalar geliştirilmesi önem arz etmektedir. Böylece mobil uygulama geliştiren gerçek kişilerin yasal çerçevede vergilendirilmesi sağlanarak vergi sistemine olan güvenin ve kamusal kaynakların sürdürülebilirliğinin artırılması amaçlanmaktadır.

26 Ekim 2021 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 14 Ekim 2021 tarih ve 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 2. maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Mükerrer 20/B Maddesi kapsamında, sosyal medya içerik üreticiliği ve akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliği için özel bir istisna düzenlemesi getirilmiştir. Ayrıca bu faaliyetler, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesine eklenen hükümlerle katma değer vergisinden de istisna tutulmuştur. Bununla birlikte, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 20/B Maddesi 7491 sayılı "Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile değiştirilmiş olup internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden verilen bireysel kurs, eğitim, veri işleme ve geliştirme, ürün tanıtımı gibi hizmetlerden sağlanan kazançlar da istisna kapsamına alınmıştır.

Bu çalışmada, 1 Ocak 2022 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren düzenlemelerin mobil cihazlar için uygulama geliştiren gerçek kişilerin kazançlarının vergilendirilmesine etkileri incelenecek ve konu çeşitli örnek olaylar ışığında analiz edilecektir. Çalışmanın ikinci bölümünde mobil cihazlar için uygulama geliştiren gerçek kişilerin geliştirdikleri mobil uygulamalar üzerinden farklı iş modelleriyle elde ettikleri gelirlerini ve bu gelirlerin vergilendirilmesinde tabi oldukları yürürlükteki mevzuat ele alınacaktır. Üçüncü bölümde literatür araştırmasına yer verilecektir. İzleyen bölümde araştırmanın konusu, kapsamı ve yöntemi hakkında bilgi verilecek olup vergi mevzuatında yapılan düzenlemelerin uygulama kısmında nasıl ele alındığı örnek olaylar üzerinden tartışılacaktır. Çalışmanın sonuç kısmında ise edinilen bulgular özetlenerek yorumlanacaktır.

## **2. MOBİL CİHAZLAR İÇİN GELİŞTİRİLEN UYGULAMALAR ÜZERİNDEN ELDE EDİLEN GELİR ÇEŞİTLERİ VE VERGİ DÜZENLEMELERİ**

Bu bölümde, mobil cihazlar için geliştirilen uygulamalar üzerinden elde edilen gelir çeşitleri ve bu gelirlerin tabi olduğu vergi düzenlemeleri ele alınarak, geliştiricilerin karşılaştığı hukukî ve malî yükümlülükler ayrıntılı bir şekilde değerlendirilecektir.

### **2.1. Mobil Cihazlar İçin Geliştirilen Uygulamalar Üzerinden Elde Edilen Gelir Çeşitleri**

Mobil uygulamalar tüketicilerin hizmetler için ödeme yapmaya daha açık hale gelmesiyle uzun vadeli bir değer kazanmıştır. Statista tarafından hazırlanan rapora göre; 2019 ve 2021 yılları arasında uygulama harcamalarındaki küresel büyüme trendi, Covid-19 pandemisinin yol açtığı dijital etkileşim artışıyla desteklenmiştir. 2022'de bu trend normalleşmiş ve dünya genelinde mobil uygulamalara yapılan harcamalar 167 milyar ABD dolarına gerileyerek hafif bir düşüş kaydetmiştir. 2023 yılında yıllık harcamalar yeniden toparlanarak 171 milyar ABD doları seviyesine ulaşmıştır. 2022'de yaşanan düşüşün ardından, 2023'ün ikinci çeyreğinde kullanıcı başına uygulama harcaması 5 ABD dolarını aşarak tekrar yükselişe geçmiştir. Bu alanda en yüksek harcama yapan pazarlar ise Çin Halk Cumhuriyeti ve Amerika Birleşik Devletleri olmuştur. Tüketiciler, mobil uygulamaları kullanışlı buldukları için cihazlarında tutmaktadırlar. Z kuşağının %27'si uygulamaların yaşamlarını kolaylaştırdığını belirtirken X kuşağının %28'i uygulamaların zaman tasarrufu sağladığını ifade etmiştir. Genel olarak kullanıcıları elde tutma konusunda mobil uygulamaların en önemli özelliği kullanım kolaylığı olmuştur (Statista, 2024). Mobil uygulamalar üzerinden elde edilen gelir çeşitleri dijital ekonominin hızla büyüyen ve karmaşıklaşan bir parçasıdır. Bu gelirler mobil uygulama geliştircileri ve şirketleri için fırsatlar sunmakta olup çeşitli gelir modelleri aracılığıyla elde edilmektedir (Appel, Libai, Muller ve Shachar, 2020; 93-94). Gelir modeli seçimi taktiksel fiyatlandırma ve diğer kararların öncesinde alınan stratejik bir karardır ve en doğru seçimi belirleyen pazarın bağlamsal koşulları gibi durumsal faktörlerdir (Casadesus-Masanell ve Ricart, 2010:196-198).

#### **2.1.1. Uygulama İçi Satın Almalar**

Mobil uygulamalar üzerinden elde edilen gelirlerin en yaygın kaynaklarından biri uygulama içi satın almalarıdır. Kullanıcılar genellikle ücretsiz olarak indirdikleri bir uygulama içinde belirli özellikler, sanal ürünler veya hizmetler için ödeme yapmaktadırlar (Hyrynsalmi, Suominen, Mäkilä, Järvi ve Knuutila, 2012; 212). Bu model, oyunlar gibi eğlence odaklı uygulamalarda sıklıkla kullanılmakla birlikte eğitim, sağlık ve diğer hizmet tabanlı uygulamalarda da giderek yaygınlaşmaktadır.

Ekonomik açıdan bakıldığında uygulama içi satın almalar mikro ödemelerin bir türü olarak değerlendirilmekte ve kullanıcılara düşük maliyetli giriş imkânı sunmaktadır (Appel, Libai, Muller ve Shachar, 2020; 94). Dünya genelinde uygulama içi satın alım gelirleri 2017 yılında yaklaşık 37 milyar ABD doları seviyesine ulaşmış ve 2020 yılında bu tutar iki katına çıkmıştır. Uygulama içi satın alım gelirleri ücretli uygulamalardan elde edilen gelirleri aşıya da toplam uygulama kullanıcılarının yalnızca %5'i herhangi bir uygulama içi satın alım yapmaktadır (Salehudin ve

Alpert, 2022: 633). Uygulama geliştiricileri için bu model devamlı gelir akışları sağlamakta olup etkinliği kullanıcı başına gelir metriği ile ölçülmektedir.

### 2.1.2. Abonelikler

Mobil uygulamalardan elde edilen abonelik gelirleri dijital ekonomi içerisinde sürdürülebilir bir gelir modeli olarak önem kazanmaktadır. Abonelik sistemi kullanıcıların belirli bir süre boyunca sürekli erişim sağlamak için düzenli olarak ödeme yaptığı bir gelir modelidir. Bu model özellikle medya, müzik, video akış hizmetleri ve bulut tabanlı yazılımlar gibi dijital içerik sağlayıcıları tarafından tercih edilmektedir. Abonelikler geliştiricilere sürekli ve öngörülebilir bir gelir akışı sağlar ve aynı zamanda kullanıcı sadakatini artırma potansiyeline sahiptir (Hyrnsalmi, Suominen, Mäkilä, Järvi ve Knuutila, 2012; 212). Abonelik modeli geleneksel tek seferlik satın alma yöntemlerine kıyasla daha yüksek kullanıcı etkileşimi sağlamaktadır.

### 2.1.3. Reklam Gelirleri

Mobil uygulamalarda reklam gelirleri özellikle ücretsiz uygulamalar için önemli bir gelir kaynağıdır (Hyrnsalmi, Suominen, Mäkilä, Järvi ve Knuutila, 2012; 212). Reklam modelleri arasında banner reklamlar, videolu reklamlar, ödüllü reklamlar ve yerel reklamlar gibi çeşitli türler bulunmaktadır. Geliştiriciler kullanıcıların dikkatini çekmek ve etkileşimlerini artırmak için bu modelleri stratejik bir şekilde kullanmaktadır. Reklam gelirleri genellikle kullanıcı sayısı, uygulama içi etkileşimler ve gösterim başına maliyet gibi metrikler üzerinden hesaplanmaktadır (Guo, Zhao, Hao ve Liu, 2019; 2413-2414). Bu modelin başarısı büyük ölçüde uygulamanın kullanıcı kitlesinin büyüklüğüne ve kullanıcıların reklamlara verdiği tepkilere bağlıdır. Ancak gizlilik ayarlarının sıkılaşması ve kullanıcı beklentilerinin değişmesi reklam gelirlerinin gelecekteki büyüme potansiyelini etkileyecek önemli unsurlar olarak görülmektedir.

### 2.1.4. Doğrudan Satışlar ve Lisanslama

Bazı mobil uygulama geliştiricileri uygulamalarını doğrudan satarak veya belirli bir ücret karşılığında lisanslayarak gelir elde ederler (Rajala, Rossi, Tuunainen ve Vihinen, 2007: 39). Bu model genellikle profesyonel yazılımlar, özel araçlar veya yüksek değerli içerik sunan uygulamalar için uygundur. Kullanıcılar belirli bir hizmet veya ürüne tek seferlik ödeme yaparak erişim sağlarlar (Hyrnsalmi, Suominen, Mäkilä, Järvi ve Knuutila, 2012; 214).

Doğrudan satış ve lisanslama modeli bir defalık yüksek gelir sağlama potansiyeline sahip olmakla birlikte kullanıcı tabanını genişletme konusunda sınırlamalar getirebilir (Roma ve Ragaglia, 2016: 173-175). Bu model uygulamanın kalitesi, kullanıcı ihtiyaçlarına uygunluğu ve fiyatlandırma stratejisi gibi faktörlere bağlı olarak başarılı olabilir. Ayrıca lisanslama anlaşmaları uygulamanın farklı pazarlara girmesi ve globalleşmesi için fırsatlar sunabilmektedir.

### 2.1.5. Sponsorluk ve Ortaklıklar

Mobil uygulamalardan elde edilen sponsorluk ve ortaklık gelirleri dijital ekonomi ekosisteminde önemli bir gelir modeli haline gelmiştir. Bazı mobil uygulamalar markalarla sponsorluk anlaşmaları yaparak veya stratejik ortaklıklar kurarak gelir elde etmektedirler. Sponsorluklar markaların uygulamalar içinde görünürlük kazanmasını sağlarken stratejik ortaklıklar uygulama geliştiricilere finansal destek sunmanın yanı sıra kullanıcı deneyimini artırma imkânı tanımaktadır. Sponsorluklar uygulama içi içerik veya etkinlikler aracılığıyla markaların tanıtımını yapmayı içerebilir (Tang, 2019: 4-5). Uygulama geliştiricileri için sürdürülebilir bir gelir kaynağı oluşturan bu iş birlikleri aynı zamanda markalara geniş bir kullanıcı tabanına erişim fırsatı sunmaktadır. Bu model özellikle niş pazarlara hizmet eden veya güçlü bir topluluk oluşturan uygulamalar için etkili bir modeldir.

## 2.2. İlgili Mevzuat

Türkiye'deki mobil uygulama pazarı dijitalleşmenin hız kazanmasıyla birlikte önemli bir büyüme potansiyeli sergilemektedir. Türkiye'deki genç ve dinamik nüfus yapısının yanı sıra akıllı telefon

kullanımının ve internet erişim oranlarının yüksekliği dikkat çekmektedir. Bu durum mobil uygulama geliştiricileri ve yatırımcılar için cazip bir pazar imkânı yaratmaktadır. Oyun, sosyal medya, e-ticaret ve finansal hizmetler gibi çeşitli kategorilerdeki mobil uygulamalar, Türkiye'deki kullanıcılar arasında yoğun ilgi görmektedir. Bununla birlikte yerli uygulamaların küresel pazarda rekabet edebilmesi için yenilikçi çözümler ve kullanıcı deneyimi odaklı tasarımlar büyük önem taşımaktadır. Son yıllarda Türkiye'deki start-up ekosistemi ve devlet destekli girişimler yerli mobil uygulamaların geliştirilmesi ve uluslararası pazarlara açılması yönünde olumlu adımlar atmaktadır. Mobil cihazlar için uygulama geliştiren gerçek kişiler dijital ekonomide faaliyet gösterdikleri için geleneksel vergi mevzuatından farklı düzenlemelere tabi olabilmektedir.

### **2.2.1. 1 Ocak 2022 Tarihinden Önce Uygulanan Mevzuat**

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na Mükerrer 20/B Maddesi eklenmeden önce sosyal içerik üreticilerinin kazançları ticarî kazanç niteliğinde değerlendirilmekteydi. Bu doğrultuda, içerik üreticilerinin elde ettikleri gelirleri ticarî kazanç olarak beyan etmeleri yasal bir zorunluluk teşkil etmekteydi. 1 Ocak 2019'dan itibaren 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile sosyal medya platformlarından elde edilen reklam gelirlerinden %15 oranında gelir vergisi kesintisi yapılması zorunlu hale getirilmiştir. Ayrıca reklam veren işletmelerin bu kesintiyi beyan ederken içerik üreticisinin bilgilerini de beyan etmeleri gerekmekteydi. İçerik üreticisinin merkezi Türkiye'de bulunmayan sosyal ağ sağlayıcılarından elde ettiği gelirlerin ise içerik üreticisi tarafından beyan edilmesi zorunluluğu vardı (C.K. 476, 2018). Bu düzenlemelerin verginin kanuniliği ilkesi açısından tartışmalı olduğu ve Cumhurbaşkanlığı kararıyla bir vergi yükümlülüğü getirilmesinin bu ilkeye aykırı olabileceği belirtilmiştir (Gök, 2023: 52-53). 7338 sayılı kanun öncesinde genç girişimci istisnası şartlarının sağlanması halinde, bu istisnadan yararlanılabilmekteydi. Ancak %15'lik kesinti uygulanması devam etmekte ve kesinti yoluyla ödenen vergiler nihaî vergi olarak kabul edilmekteydi (Gözen Bozdoğan ve Bayramoğlu, 2022: 833-836).

Mobil cihazlar için uygulama geliştiren gerçek kişilere yönelik vergi mevzuatı dijital ekonominin gelişimi ile birlikte önem kazanmıştır. 2022 yılı öncesi Türkiye'de bir kişinin geliştirdiği uygulamalardan elde ettiği gelir vergi mevzuatında serbest meslek kazancı veya ticarî kazanç olarak değerlendirilmekteydi. Mobil uygulama geliştiricisinin uygulama geliştirip satması durumunda bu gelirler ticarî kazanç olarak kabul edilirken bu kazançtan dolayı gelir vergisi mükellefiyeti doğmaktaydı. Ayrıca mobil uygulama geliştiricilerinin elde ettiği gelirler KDV ve stopaj gibi diğer vergiler açısından da değerlendirilip gerekli yükümlülükler yerine getirilmekteydi.

Mobil cihazlar için uygulama geliştiricilerinin de diğer ticarî faaliyette bulunan mükellefler gibi gelirlerini ve giderlerini belgelendirme yükümlülüğü bulunmaktaydı. Vergi mevzuatına uyum sağlamak uygulama geliştiricilerinin de faaliyetlerini yasal çerçevede sürdürebilmeleri için temel bir gerekliliktir. Gelir vergisi mükellefi olan bu geliştiriciler ticarî işlemlerini izlemek ve gerektiğinde denetlenmek üzere Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu kapsamında belirli defterleri tutmak zorundaydılar. Ayrıca mobil uygulama geliştiricilerinin elde ettikleri kazançları ve giderleri belirli aralıklarla vergi dairelerine beyan etmeleri zorunluydu. Bu yükümlülüklerin uyulmaması durumunda uygulama geliştiricileri de diğer mükellefler gibi cezai yaptırımlarla karşılaşabilmekteydi.

Vergi mükelleflerinin yükümlülüklerini daha etkin bir şekilde yerine getirebilmeleri, vergi dairelerinin üzerindeki işlem yükünün hafifletilmesi ve kayıt dışı gelirlerin önüne geçilmesi amacıyla sosyal medya içerik üreticileri ile mobil cihazlar için uygulama geliştiricilerine yönelik yeni vergi düzenlemeleri hayata geçirilmiştir.

### **2.2.2. 1 Ocak 2022 Tarihi İtibariyle Uygulanan Mevzuat**

26 Ekim 2021 tarihinde 31640 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'a eklenen ve 7491 sayılı Kanunu'nun 7. Maddesi ile değiştirilen 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) Mükerrer 20/B Maddesinde



“İnternet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticilerinin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar ve bu ortamlar üzerinden verilen bireysel kurs, eğitim, veri işleme ve geliştirme, ürün tanıtımı gibi hizmetlerden sağlanan kazançlar ile akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştirenlerin elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden müstesnadır” hükmü yer almaktadır.

Bu istisnadan yararlanabilmek için Türkiye’de kurulu bir bankada hesap açılması ve istisna kapsamında sayılan faaliyetlere ilişkin tüm gelirlerin yalnızca bu hesap üzerinden tahsil edilmesi gerekmektedir. Bankalar bu hesaplara aktarılan gelirler üzerinden aktarım tarihinde %15 oranında gelir vergisi kesintisi yapmak, bu vergiyi GVK’nın 98 ve 119. maddeleri çerçevesinde beyan etmek ve ödemekle yükümlüdür. Bu tutar üzerinden ayrıca GVK’nın 94. maddesi kapsamında bir kesinti yapılmaz.

Mükelleflerin Mükerrer 20/B maddesinin birinci fıkrası kapsamı dışındaki faaliyetlerinden elde ettikleri gelirler, bu istisnadan yararlanmalarına engel teşkil etmemektedir. Ancak birinci fıkrada belirtilen kazançlarının toplamı 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 103. maddesinde yer alan dördüncü gelir dilimindeki tutarı aşanlar veya gelirlerini ikinci fıkrada belirtilen şartlara uygun olarak tahsil etmeyenler bu istisnadan yararlanamaz. 2024 yılı için bu tutar 3.000.000 TL olarak belirlenmiştir. Bu durumda olanlar Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesi kapsamında tevkifat yapmakla yükümlü değildir.

Eğer istisna koşullarının sağlanmadığı tespit edilirse, eksik tahakkuk eden vergi, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi tahsil edilir. Cumhurbaşkanı bu maddede yer alan tevkifat oranını her bir faaliyet türü için ayrı ayrı sifra kadar düşürmeye veya bir katına kadar artırarak yeniden belirlemeye; Hazine ve Maliye Bakanlığı ise maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

12 Ocak 2022 tarihinde 31717 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 318 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde ilgili istisnanın uygulama usul ve esaslarına dair açıklamalar yer almaktadır. 318 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği internet üzerinden sosyal medya içeriği üreten bireyler ile mobil cihazlar için uygulama geliştiren gerçek kişilere sağlanan gelir vergisi istisnasının usul ve esaslarını açıklamaktadır. Daha sonra 26 Eylül 2024 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 325 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile bu düzenlemelere ek açıklamalar getirilmiştir.

Bu güncellemeler sosyal medya içeriği üreticileri, internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden hizmet sunan bireyler ve mobil uygulama geliştiricilerine yönelik vergi istisnasının kapsamını genişletmeyi amaçlamaktadır. Bu düzenlemelere göre:

**Kazanç İstisnası:** Sosyal medya içeriği üreticilerinin metin, görüntü, ses ve video içerikleri üzerinden elde ettiği kazançlar ile bireysel kurs, eğitim, veri işleme gibi hizmetlerden ve mobil cihazlar için uygulama geliştirmeden elde edilen gelirler, belirli koşullar altında gelir vergisinden istisna tutulmuştur.

**Bankalar Aracılığıyla Gelir Toplama:** İstisnadan yararlanabilmek için gelirlerin Türkiye’de kurulu bir banka hesabı aracılığıyla toplanması gerekmektedir. Bankalar, bu hesaplara aktarılan tutarlardan %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapacak ve beyan edip ödeyecektir.

**Diğer Faaliyetlerden Gelen Kazançlar:** Mükellefler, istisna kapsamı dışında başka faaliyetlerden gelir elde edebilirler; bu durum istisnadan yararlanmalarına engel değildir.

**Kazanç Sınırı:** İstisna kapsamındaki kazançlar, Gelir Vergi Kanunu’nun 103. maddesindeki dördüncü gelir dilimini aşarsa ya da gelirler belirtilen banka hesabına aktarılmazsa, bu kişiler istisnadan faydalanamazlar.

**Belge Düzenleme Zorunluluğu:** Mükellefler, istisna başvurusu için “İstisna Belgesi” almalıdır. Bu belge, faaliyetin vergi dairesine kaydedildiğini gösterir ve banka hesabı açılışında veya mevcut

hesapta istisna uygulanacak faaliyetler için kullanılabilir.

**İstisnanın İhlali:** Şartları ihlal eden veya istisna şartlarını kaybeden mükellefler, yıllık gelir vergisi beyannamesi vermekle yükümlüdür. İstisna dışı diğer faaliyetleri varsa, geçici vergi beyannamesi verme yükümlülüğü devam edecektir.

Bu tebliğ ile sosyal medya içerik üreticileri, online hizmet sunucuları ve mobil uygulama geliştiricileri için gelir vergisi istisnası konusunda önemli düzenlemeler getirilmiştir.

### 3. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Dijital ekonominin hızla gelişmesi mobil uygulama geliştiricilerinin ekonomik faaliyetlerini de önemli ölçüde arttırmıştır. Bu gelişme geleneksel vergi sistemlerinin dijitalleşen ekonomiye uyum sağlaması gerekliliğini gündeme getirmektedir. Bu bağlamda literatür taraması bölümünde dijital ekonominin vergi politikalarına etkisi ile Türkiye'deki vergi düzenlemeleri üzerine yapılan çalışmalar incelenecektir. Literatürde mobil uygulama geliştiricilerinin yeni düzenlemeler çerçevesindeki vergi yükümlülüklerine dair kapsamlı çalışmaların eksik olduğu dikkat çekmektedir. Ayrıca güncellenen vergi politikalarında sosyal medya içerik üreticileri ile mobil uygulama geliştiricilerinin birlikte ele alınması nedeniyle bu konuya da literatür taramasında yer verilmiştir.

**Tablo 1: TRDizin ve Dergipark Kaynakları Taranarak Yapılan Literatür Araştırması**

Çalışmanın Başlığı	Çalışmanın Yazar(lar)ı ve Yılı	Konusu ve Kapsamı
Türkiye'de Sosyal Medya İşletmelerinin Vergilendirilmesi	Durdu, 2019	Bu çalışmada dijital ekonominin büyümesiyle birlikte sosyal medya işletmeleri ve online reklamcılık gibi sektörlerin vergilendirilmesinde karşılaşılan sorunlar ele alınmıştır. Geleneksel vergilendirme anlayışında sabit ve fiziki işyeri şartı, dijital platformların vergilendirilmesinde hukuki sorunlar yaratırken, uluslararası düzeyde faaliyet yerleri ve ödeme yapılan ülkeler arasındaki farklılıklar, vergilendirme yetkisi konusunda karmaşa yarattığı ifade edilmiştir. Türkiye'de, 6741 sayılı Kanun ve ilgili Cumhurbaşkanlığı Kararları ile bu sorunların çözümüne yönelik tevkifat usulü ve KDV düzenlemeleri getirildiği belirtilmiştir. Ancak çalışmada dijital ekonominin yalnızca online reklamcılıkla sınırlı olmadığı, bulut bilişim ve diğer dijital hizmetlerin de uluslararası uyumlu bir vergi sistemiyle ele alınması gerektiği vurgulanmıştır.
Sosyal Medyadaki İçerik Üreticilerinin Vergilendirilmesi: Türkiye Örneği	Yavan ve Sever, 2020	Bu çalışmada, sosyal medyanın günlük yaşamın vazgeçilmez bir parçası haline geldiği vurgulanarak, bu platformlar üzerinden gerçekleştirilen içerik üretimi faaliyetlerinin ülkelerin sosyal, ekonomik, politik ve mali alanları üzerindeki etkileri ele alınmaktadır. Makalede özellikle malî alandaki vergisel boyuta odaklanılmış ve sosyal medyada içerik üretimi yoluyla elde edilen kazançların nasıl vergilendirileceği sorusuna yanıt aranmıştır. Türkiye'de de bu faaliyetlerin artış gösterdiği belirtilerek sosyal medya kullanımının yaygınlığı ve etkileri üzerine genel bir değerlendirme yapılmış ve Türkiye'deki içerik üretimi faaliyetlerinin vergilendirilmesi incelenmiştir.
Youtuber'lık Faaliyeti ve Vergisel Boyutu	Aydemir ve Bakaç, 2020	Son yıllarda hızla artan sosyal medya kullanımı bazı bireyler için gelir kaynağı haline geldiği belirtilmiştir. Özellikle YouTube üzerinden elde edilen kazançların dikkat çektiği ve bu kapsamda Türkiye İş Kurumu'nun Google ile iş birliği yaparak 'Dijital Girişimcilik' ve 'Nasıl Youtuber Olunur?' eğitimleri başlattığı ifade edilmiştir. Bu makale YouTube üzerinden gelir elde etme yöntemlerini ve bu gelirlerin vergilendirilmesiyle ilgili mevzuat hükümlerini inceleyerek 'sosyal medya ekonomisi' olarak tanımlanan bu yeni sektörün kayıtlı ekonomiyeye dahil edilmesi yönünde öneriler sunmaktadır.
Ülkemizde Sosyal İçerik Üreticilerine İlişkin Vergilendirme ve Singapur'daki Uygulama	Yaprak, 2022	Çalışmada sosyal medya içerik üreticilerinin vergilendirilmesine ilişkin düzenlemeler ele alınmaktadır. Makalede Türkiye'de yürürlükte olan mevzuat ve Singapur'daki benzer düzenlemeler karşılaştırılmış, iki ülke arasındaki uygulama ve düzenlemelerdeki benzerlikler ve farklılıklar incelenmiştir.

Twitch Platformu Özelinde, Sosyal Medya İçerik Üreticilerinin Eldiği Oldukları Kazançlarının Gelir Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi	Yegen, 2022	Bu çalışmada Twitch platformunun küresel ölçekte popülerliği ve çeşitli kategorilerdeki canlı görüntü akışlarını izleyicilerle buluşturma işlevi ele alınmıştır. Platformun yayıncılarına reklamlar, sanal ürün satışları ve bağışlar yoluyla farklı kazanç elde etme fırsatları sunduğu belirtilmiştir. Çalışma bu kazanç türlerinin vergilendirilmesinde geçmişte yaşanan belirsizlikleri ve bu belirsizlikleri gidermeyi amaçlayan güncel yasal düzenlemeleri incelemiştir. Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen sosyal medya içerik üreticiliği kazanç istisnası ve diğer ilgili kanun hükümleri, tebliğler ve yönetmelikler çerçevesinde değerlendirilmiş, Twitch üzerinden elde edilen tüm gelirlerin ticarî kazanç kapsamında vergilendirilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır. Çalışmada ayrıca bu kazançların etkin şekilde vergilendirilmesi için çeşitli öneriler sunulmuştur.
Sosyal Medya İçerik Üreticiliğinde Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi	Erol, 2022	Bu çalışmada cep telefonları ve internetin sağladığı hızlı veri akışının ülkeler arasındaki sınırları adeta ortadan kaldırarak dünyayı küresel bir yaşam alanına dönüştürdüğü vurgulanmıştır. Bu teknolojik gelişmelerin özellikle ulusal ve uluslararası vergilendirme sistemlerini etkilediği, ekonominin ve ticaretin boyut değiştirmesiyle vergi düzenlemelerinin bu değişimlere ayak uydurma çabası içine girdiği belirtilmiştir. Türk vergi sisteminin bu hızlı değişime ayak uydurmak için evrimsel bir süreçten geçtiği ve bu bağlamda 7338 Sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Mükerrer 20/B maddesi üzerinden sosyal medya içerik üreticileri ve mobil uygulama geliştiricilerinin kazançlarının vergilendirilmesi için yapılan düzenlemeler incelenmiştir. Bu çalışmada, Türk vergi sistemine yeni getirilen bu düzenlemenin detaylı bir analizi yapılmıştır.
Sosyal Medya Platformlarının Vergilendirilmesi	Demirci, 2022	Çalışma, sosyal medyanın günümüzde hızla artan kullanımı ve bu platformlar aracılığıyla elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine odaklanmıştır. Instagram, YouTube ve Facebook gibi platformların yaygınlaşmasıyla birlikte sosyal medya pazarlaması ve Influencer'ların gelir elde etme yöntemlerinin önem kazandığı belirtilmiştir. Ayrıca sosyal medya platformlarının ve Influencer'ların elde ettiği gelirlerin vergilendirilmesi konusunda mevcut boşluklar ve bu konudaki düzenlemeler ele alınmıştır. Çalışmada özellikle sosyal medya platformlarının vergilendirilmesi ve ülkelerin bu alandaki yaklaşımlarını incelenmiştir.
Sosyal Medya İçerik Üreticilerinin Vergilendirilmesi	Ergün, 2022	Çalışmada dijitalleşmenin artmasıyla birlikte sosyal medya üzerinden içerik üreten kişilerin gelirlerinin nasıl vergilendirildiği incelenmiştir. Araştırma Türkiye ve diğer ülkelerdeki vergi düzenlemelerini karşılaştırarak sosyal medya içerik üreticilerinin gelirlerinin vergilendirilmesi konusunda küresel ölçekte sorunlar bulunduğunu ortaya koymuştur. 2021 yılında Türkiye'de yapılan düzenlemelerle bu gelirlerin %15 oranında vergilendirileceği belirtilse de pratikte bu konudaki problemlerin devam edeceği öngörülmüştür.
Türkiye'de Sosyal Medya ve Fenomenlerinin ve Youtuber'ların Kazançlarının Vergilendirilmesine Dair Bir Değerlendirme	Gözen Bozdoğan ve Bayramoğlu, 2022	Sosyal medyanın hızla artan kullanımının insanların yaşam tarzlarını ve ekonomik ilişkilerini nasıl dönüştürdüğü konusu ele alınmıştır. Çalışmada sosyal medya platformlarının bireylerin yeteneklerini sergileyebilecekleri ve işletmelerin ürünlerini tanıtabilecekleri cazibe merkezleri haline geldiği belirtilmiştir. 7338 Sayılı Kanun ile belirli bir gelir sınırına kadar vergiden istisna sağlandığı ancak bu sınır aşıldığında vergi yükümlülüklerinin artmasından dolayı belirtilen gelir sınırlarının şirket kurmak ve kurumlar vergisi ödemek zorunda olduğu vurgulanmıştır.
Sosyal İçerik Üreticiliği Kazanç İstisnası ve Sosyal Medya Reklam Gelirinden Yapılan Stopaj Uygulamasına Etkisi	Hançer, 2022	İnternet teknolojisinin mobil cihazlara yayılmasıyla sosyal medya ve mobil uygulamaların kullanımının hızla arttığı belirtilmiştir. Bu platformlar üzerinden reklam, bağış, hediye ve abonelik gibi çeşitli yollarla elde edilen gelirlerin büyüklüğü ve artan kullanıcı sayısının, mevcut vergi düzenlemelerinin bu tür gelirleri kapsamakta yetersiz kalmasına neden olduğu vurgulanmıştır. Bu nedenle yeni düzenlemelere ihtiyaç doğduğu ve getirilen vergi istisnasının sosyal medya reklam gelirlerindeki stopaj uygulamasını etkilediği ifade edilmiştir.

Taxation of Those Who Earn Income From Social Media in Türkiye: Problems Encountered and Solution Suggestions	Avcı, 2023	Bu çalışma bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmelerle birlikte internetin ve sosyal medya kullanımının yaygınlaşması sonucu ortaya çıkan yeni ekonomik faaliyet alanlarına odaklanmıştır. Sosyal medya üzerinden gelir elde eden bireylerin sayısının artmasıyla birlikte bu faaliyetlerin vergilendirilmesinin önemli bir konu haline geldiği belirtilmiştir. Türkiye'de de sosyal medya üretim faaliyetlerinin artması ve gelir elde etme yöntemlerinin çeşitlenmesinin yeni vergisel düzenlemeleri gündeme getirdiği ancak bu düzenlemelere rağmen bazı vergisel sorunların devam ettiği vurgulanmıştır. Çalışmada, Türkiye'de sosyal medya gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin mevcut sorunları tespit ederek çözüm önerileri sunulmuştur.
Yeni Trend Sosyal Medya Kazanç Kapısı Bigo Live Platformu ve Uygulamadan Elde Edilen Gelirlerin Vergisel Boyutu	Aydemir, 2023a	Geçmişte geleneksel oyunlarla vakit geçiren insanların teknolojinin ilerlemesiyle sosyal medya uygulamalarını tercih ettiği belirtilmiştir. Bu değişimle birlikte gelen dijital sosyalleşmenin yeni kazanç olanakları da yarattığı ifade edilmiştir. Çalışmada, Bigo Live platformunda canlı yayın yaparak gelir elde edenlerin faaliyetlerinin vergisel yükümlülükleri incelenmiştir. Çalışmanın amacı, bu faaliyetin tanımını yaparak gelir unsurları açısından vergilendirme gerekliliklerini ortaya koymak ve sosyal içerik üreticiliği istisnasından faydalanma koşullarını değerlendirmektir.
Son On Yılın En Popüler Sosyal Medya Uygulaması Instagram Kazançları ve Vergisel Yönleri	Aydemir, 2023b	Bu çalışmada, Instagram'ın etkileşimli ve katılımcı özellikleriyle sağladığı çeşitli kazanç yöntemleri ve bu kazançların vergilendirilme süreçlerinde yaşanan belirsizliklerin kullanıcılar için oluşturduğu riskler ele alınmıştır. Çalışmanın amacı Instagram üzerinden elde edilen gelirlerin hangi gelir türü kapsamında vergilendirileceğini ve hangi gelirlerin vergiden istisna tutulabileceğini değerlendirmektir.
Sosyal İçerik Üreticilerinin ve Mobil Cihazlar İçin Uygulama Geliştiricilerinin Türk Vergi Mevzuatı Kapsamında Vergilendirilmesi	Dilemre Öden, 2023	Çalışmada sosyal medya içerik üreticileri ve mobil uygulama geliştiricilerinin elde ettikleri gelirlerin Türk vergi mevzuatı kapsamında nasıl vergilendirildiğini incelenmiştir. Son yıllarda bu faaliyetlerin gelir getirci niteliğinin artması vergilendirme sürecini ön plana çıkarmıştır. Çalışmada içerik üreticileri ve uygulama geliştiricilerinin belirli koşulları sağlamaları halinde elde ettikleri gelirlerin vergiden istisna tutulduğu yeni düzenlemeler ele alınmıştır. Ayrıca bu istisnalardan yararlanamayan mükelleflerin ticarî kazançları üzerinden nasıl vergilendirileceği detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Çalışmanın amacı bu güncel düzenlemeleri değerlendirmek ve gelirlerin vergilendirilmesi konusunu kapsamlı bir şekilde irdelemektir.
Sosyal İçerik Üreticilerinin Vergilendirilmesi	Gök, 2023	Çalışmada sosyal medya içerik üreticiliği ve mobil uygulama geliştirme yoluyla elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine dair ulusal ve uluslararası vergi hukuku perspektifinden yaşanan gelişmeleri ele alınmıştır. Getirilen istisnalarla sağlanan bu vergi avantajının diğer gelir türleri ile kıyaslandığında vergi adaletine aykırı olduğu ve gelir sınırını aşan durumlarda uygulanan düzenlemelerin vergi kaçırılmaya neden olabileceği belirtilmiştir. Dijital ekonominin fiziksel bağımsızlığının vergi yükümlülüklerinin hangi devlet tarafından gerçekleştirileceği konusunda belirsizliklere yol açabildiğine dikkat çekilmiştir. Sonuç olarak çalışmada gelecekte sosyal medya içerik üretiminin vergilendirilmesi ve uluslararası vergi hukukundaki ticarî kazançlar ve işyeri kavramına ilişkin hükümlerin uygulamada önemli bir husus olarak değerlendirilmesi gerektiği vurgulanmıştır.
Son Mevzuat Değişiklikleri Çerçevesinde Türkiye'de Sosyal Medya Fenomenlerinin Vergilendirilmesine İlişkin Genel Değerlendirme	Yurttakal ve Yıldız, 2024	Bu çalışmada bilgi ve iletişim teknolojilerindeki hızlı gelişimin özellikle iletişim araçları ve sosyal medya platformları üzerinde yarattığı değişim ele alınmıştır. Çalışmada sosyal medya ve sosyal medya platformu kavramları açıklanmış ardından bireysel içerik üreticileri ve işletmelerin bu platformlar üzerinden elde ettikleri gelirlerin son yasal düzenlemeler çerçevesinde nasıl vergilendirildiği incelenmiş ve tartışılmıştır.

Uluslararası Vergi Hukukunun Yeni “Gösteri İnsanları”: Sosyal İçerik Üreticileri	Yazıcıoğlu, 2024.	Çalışmada sosyal içerik üreticilerinin OECD Model Anlaşması’nın 17. Maddesi uyarınca gösteri insanı olarak değerlendirildiğini ve bu nedenle içerik üreticilerinin sosyal medya üzerinden yaptıkları paylaşımların dünya çapında birçok ülkenin bu gelirleri vergilendirebilmesine yol açtığını vurgulanmıştır. Ancak sanal sosyal media içerik üreticilerini ticari faaliyetlerinde kullanan bireyler ve şirketler için bu durumun farklı olduğu; bunların kazançlarının genellikle 7. Madde kapsamına girdiği ve işyeri olmaksızın herhangi bir kaynak ülkede vergilendirilemediği vurgulanmıştır. Çalışmada içerik üreticilerinin vergilendirilmesinde tarafsızlık ilkesini sağlamak ve sosyal medya paylaşımlarının 17. Maddeye tabi tutulmasından doğan karmaşıklığı gidermek amacıyla bir çözüm önerisi sunulmuştur.
Sosyal İçerik Üreticiliği İstisnasının İdari Anlayışla Yorumlanması	Alp ve Doğrusöz, 2024	Bu çalışma sosyal medya platformlarından gelir elde eden içerik üreticilerine yönelik Türk vergi mevzuatındaki düzenlemeleri ele almıştır. Özellikle 7338 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu’na eklenen Mükerrer 20/B Maddesiyle getirilen sosyal medya içerik üreticiliği istisnası incelenmiştir. Çalışmada bu istisna öncesinde ve sonrasında içerik üreticilerinin gelirlerinin nasıl yorumlandığı vergi idaresinin özeldeleri üzerinden değerlendirilmiştir. Sonuç olarak güncellenen yasal düzenlemeler doğrultusunda vergi idaresine yönelik öneriler sunulmuştur.

Tablo 1’de görüldüğü üzere ulusal dizinde mobil uygulama geliştiren gerçek kişilerin vergilendirilmesi konusunu doğrudan ele alan bir çalışmaya rastlanmamıştır. Güncellenen vergi düzenlemelerinde ise sosyal media içerik üreticiliği, internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden sunulan hizmetler ile mobil cihazlar için uygulama geliştirme kazanç istisnası kapsamında birlikte değerlendirildiğinden literatür taramasında bu başlıklarla ilgili akademik çalışmalara yer verilmiştir. Bu çalışma ise mobil cihazlar için uygulama geliştiren girişimcilerin iş modellerine uygun olarak tercih ettikleri gelir kaynaklarını çeşitli örnek olaylar üzerinden ayrıntılı bir şekilde incelemektedir. Ayrıca analiz edilen bu örnek olaylar ışığında 1 Ocak 2022 tarihinden itibaren yürürlüğe giren vergi düzenlemeleri çerçevesinde mobil uygulama geliştiricilerinin karşılaştığı vergi yükümlülükleri de derinlemesine ele alınmıştır.

#### 4. ARAŞTIRMA

Bu çalışmada araştırma sorularını derinlemesine incelemek amacıyla örnek olay yöntemi kullanılmıştır. Örnek olay analizi belirli bir olay, durum, birey veya grup üzerinde derinlemesine bir inceleme yapılmasını sağlayan nitel bir araştırma yöntemidir. Bu yöntem belirli bir olayın, sürecin veya olgunun derinlemesine analiz edilmesine olanak tanımaktadır (Köklü, 1994). Örnek olay analizi genellikle sosyal bilimler, işletme, eğitim ve sağlık gibi alanlarda kullanılmakta ve teorik kavramların somut örneklerle desteklenmesine yardımcı olmaktadır. Ayrıca örnek olay incelemeleri teorik kavramların pratik uygulamalarla nasıl ilişkilendirildiğini göstermek için de etkili bir araçtır.

##### 4.1. Araştırmanın Konusu ve Amacı

Bu çalışmada mobil cihazlar için uygulama geliştiren gerçek kişilerin vergi yükümlülüklerini anlamak amacıyla örnek olay incelemesi yöntemi kullanılmıştır. Örnek olay olarak ele alınan vakalardaki mobil uygulama geliştiriciler farklı gelir modellerine sahip olup niteliksel veri toplama teknikleri ile vakalar derinlemesine analiz edilmiştir.

##### 4.2. Vaka Analizleri

Vakalar araştırma konusu olan olgunun farklı yönlerini ortaya koymak amacıyla detaylı bir şekilde analiz edilmiştir. Mobil cihazlar için uygulama geliştiren gerçek kişilerin elde ettikleri gelirlerin tanımlanması ve vergilendirilmesi sürecine yönelik olarak hazırlanan ve analiz edilen vakalar teorik çerçevenin somut bir bağlamda test edilmesine olanak sağlamakta ve mevcut literatüre katkıda bulunmaktadır. Bu vakalar çalışmanın bulgularını zenginleştirmekte ve daha geniş bir perspektif sunmaktadır.

#### 4.2.1. Uygulama İçi Satın Alımlar ile İlgili Vaka Analizi

Utku Bal mobil cihazlar için yapay zeka tabanlı bir fotoğraf düzenleme uygulaması geliştiren ve freelance çalışan bir yazılımcıdır. “AI PhotoEdit” adını verdiği bir fotoğraf düzenleme uygulaması geliştirmiştir. Bu uygulama kullanıcıların fotoğraflarını yapay zeka algoritmaları ile hızlıca düzenlemesine olanak tanımakta ve kullanıcıların estetik olarak çekici fotoğraflar yaratmalarını sağlamaktadır. AI PhotoEdit yüz tanıma, arka plan değiştirme, ışık ayarlamaları, renk düzeltmeleri ve filtreler gibi çeşitli özellikler sunmaktadır. Uygulama temel özellikleri ücretsiz sağlarken, gelişmiş filtreler, özel efektler ve daha fazla düzenleme aracı gibi ek seçenekler için uygulama içi satın alım seçenekleri sunmaktadır. Kullanıcılar, uygulama içi satın alımlar aracılığıyla çeşitli paketler satın alabilmektedirler.

##### Ücretsiz Sürüm

- Temel Düzenleme Araçları: Kullanıcılar kırpma, döndürme, parlaklık ayarı gibi temel düzenleme araçlarına ücretsiz olarak erişebilir.

- Sınırlı Filtreler: Uygulamanın sunduğu birkaç standart filtre kullanılabilir.

##### Uygulama İçi Satın Alımlar

- Pro Paket (49.99 TL):

- Tüm Filtreler: Kullanıcılar profesyonel düzeyde filtrelerin kilidini açabilir.

- Yüksek Çözünürlükte İndirme: Düzenlenen fotoğraflar yüksek çözünürlükte kaydedilebilir.

- AI Destekli Özellikler Paketi (29.99 TL):

- Otomatik Yüz Düzeltme: Yapay zeka, fotoğraflardaki yüzleri otomatik olarak analiz edip düzeltir.

- Arka Plan Değiştirme: Kullanıcılar yapay zeka desteğiyle arka planları kolayca değiştirebilir.

- Renk Düzeltme: Kullanıcılar otomatik olarak renk dengesi ve parlaklık ayarlarını yapabilir.

- Tekil Satın Alımlar:

- Tek Filtre (9.99 TL): Kullanıcılar belirli bir filtreyi tek başına satın alabilir.

- Otomatik Kolaj Yapma (19.99 TL): Kullanıcılar fotoğrafları otomatik olarak bir kolaj haline getirebilir.

AI PhotoEdit piyasaya sürüldükten kısa süre sonra büyük ilgi görmüş, geniş bir kullanıcı kitlesine ulaşmış ve uygulama mağazalarında birçok kez indirilmiştir. Uygulama özellikle sosyal medya kullanıcıları ve fotoğraf meraklıları arasında popüler hale gelmiştir.

Başlangıçta kullanıcıların %20'sinin premium özellikleri satın alması planlanmasına rağmen düzenli güncellemeler ve pazarlama stratejileri ile bu oran %35'e kadar yükselmiştir. Utku Bal elde ettiği toplam geliri başlangıçta aylık 50.000 TL olarak hedeflemiş olmasına rağmen özellikle premium filtre paketlerinin beklenenden daha popüler olması nedeniyle bu rakam %50 artış göstererek aylık 75.000 TL'ye ulaşmıştır. Uygulama içi satın alımlar sayesinde Utku Bal ciddi bir gelir elde etmeye başlamıştır. İlk yılın sonunda Utku Bal'ın uygulama içi satışlardan elde ettiği gelirlerin toplamı 900.000 TL'ye ulaşmıştır.

Utku Bal kendi tasarladığı AI PhotoEdit mobil uygulamasını uygulama marketinde satışa sunmadan önce 5 Ocak 2024 tarihinde ikamet ettiği İzmir Çiğli'deki tarha yetkili vergi dairesine

bir dilekçeyle istisna belgesi için başvurmuştur. İstisna belgesi başvurusu onaylandıktan sonra Türkiye’de kurulu bir bankada mobil uygulamadaki satışlar üzerinden gelecek gelirleri için ayrı bir hesap açtırmıştır ve kazancını o hesapta biriktirmektedir. 2024 yılı sonunda banka hesabında biriken tutar 900.000 TL olarak gerçekleşmiştir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 103. Maddesinde 2024 yılı için belirtilen vergi dilimlerinden dördüncü dilimi aşmadığı için elde ettiği gelir istisna kapsamındadır ve %15 oranında vergi tevkifatına tabi tutulacaktır. Buna göre Utku Bal’ın 2024 yılında kesinti yoluyla ödediği vergi tutarı 135.000 TL olarak hesaplanmıştır.

#### 4.2.2. Abonelik Modeli ile İlgili Vaka Analizi

"StudyBuddy" adında bir mobil uygulama geliştiren Selin Bulut üniversite öğrencilerinin ders çalışma süreçlerini optimize etmelerine yardımcı olmayı hedeflemektedir. Selin Bulut üniversitede elektronik mühendisliği ile yazılım mühendisliği bölümlerini çift anadal programıyla okumuş ve 2023 yılında çift diploma ile mezun olmuştur. Mezuniyetten sonra üniversitede okurken staj yaptığı yazılım firmasında tam zamanlı olarak işe başlamıştır. Geliştirdiği uygulamanın temel işlevi öğrencilere günlük, haftalık ve aylık çalışma planları oluşturma, bu planlara uyum sağlama ve ilerlemeyi izleme olanağı sunmaktır. Selin Bulut uygulamanın gelir modelini abonelik tabanlı olarak belirlemiş ve başlangıçta tüm kullanıcıların temel özelliklere ücretsiz olarak erişebilmesini sağlamıştır.

##### Temel Özellikler (Ücretsiz Kullanım):

- **Günlük ve Haftalık Çalışma Planlayıcı:** Kullanıcılar günlük ve haftalık hedeflerini belirleyebilir ve bu hedeflere ulaşmak için yapılacaklar listesi oluşturabilir.
- **Görev Hatırlatıcı:** Kullanıcıların belirlediği zaman dilimlerinde çalışma hatırlatmaları alması sağlanır.
- **Temel İstatistikler:** Kullanıcılar haftalık olarak ne kadar süre çalıştıklarını ve belirledikleri hedeflere ne ölçüde ulaştıklarını görebilir.

##### Premium Özellikler (Ücretli Abonelik):

- **Aylık ve Yıllık İlerlemenin Takibi:** Kullanıcılar uzun vadeli hedefler belirleyebilir ve bu hedeflere yönelik ilerlemelerini detaylı grafiklerle izleyebilir.
- **Gelişmiş İstatistikler:** Çalışma verimliliğini analiz eden gelişmiş istatistiksel veriler sunulur. Bu veriler kullanıcıların hangi saatlerde daha verimli çalıştığını gösterir ve kişisel çalışma alışkanlıkları hakkında öneriler sunar.
- **Kişiselleştirilmiş Çalışma Programları:** Kullanıcılar çalışma alışkanlıklarına göre özel olarak hazırlanmış çalışma programlarına erişebilir.

StudyBuddy abonelik tabanlı gelir modelini benimsemiştir. Uygulamanın temel özelliklerine ücretsiz erişim sağlarken, kullanıcılar ek işlevsellik için premium abonelik satın alabilmektedir. Premium abonelikler aylık ve yıllık ödeme seçenekleri sunmaktadır. Uygulama içinde zaman zaman premium özelliklerin deneme sürümü olarak sunulması kullanıcıları bu özellikleri denemeye teşvik etmektedir.

Selin Bulut uygulamanın ilk aşamasında kullanıcı tabanını genişletmeye odaklanmıştır. Ücretsiz kullanıcılar uygulamanın temel işlevselliğinden faydalandıkça premium özelliklere olan ilgi artmaya başlamıştır. Özellikle uzun vadeli çalışma planları ve gelişmiş istatistikler gibi özellikler premium abonelikleri cazip hale getirmiştir.

##### Gelir Analizi

StudyBuddy'nin ilk yılında elde edilen gelirler analiz edildiğinde abonelik modelinin etkili bir şekilde uygulandığı görülmüştür:

- Toplam Kullanıcı Sayısı: 100.000 adet
- Ücretsiz Kullanıcılar: 85.000 adet
- Premium Aboneler: 15.000 adet
- Aylık Abonelik Satın Alanların Sayısı: 10.000 adet
- Yıllık Abonelik Satın Alanların Sayısı: 5.000 adet
- Aylık Premium Abonelik Ücreti: 49.99 TL
- Yıllık Premium Abonelik Ücreti: 499.99 TL

Selin Bulut'un stratejisi, kullanıcıların temel özellikleri ücretsiz kullanırken premium özellikleri keşfetmeleri ve bunlara ihtiyaç duymalarını sağlamak olmuştur. Bu strateji zamanla premium abone sayısının artmasına ve düzenli gelir elde edilmesine katkıda bulunmuştur.

	Abone Sayısı	Abonelik Ücreti	Toplam
Aylık aboneliklerden elde edilen gelir	10.000 abone	49.99 TL	499.900 TL
Yıllık aboneliklerden elde edilen gelir	5.000 abone	499.99 TL	2.499.950 TL
Toplam Gelir			2.999.850 TL

Selin Bulut geliştirdiği StudyBuddy mobil uygulamasını IOS ve Android marketlerinde satışa sunmadan önce ikamet ettiği Kadıköy'deki tarha yetkili Kadıköy Vergi Dairesine bir dilekçeyle başvurarak istisna belgesi almıştır. Türkiye'de kurulu bir bankada mobil uygulamadaki abonelikler üzerinden gelecek gelirleri için ayrı bir hesap açtırmıştır ve kazancını o hesapta biriktirmektedir. 2024 yılı sonunda banka hesabında biriken tutar 2.999.850 TL olarak gerçekleşmiştir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 103. Maddesinde 2024 yılı için belirtilen vergi dilimlerinden dördüncü dilimi aşmadığı için elde ettiği gelir istisna kapsamındadır ve %15 oranında vergi tevkifatına tabi tutulacaktır. Buna göre Selin Bulut'un 2024 yılında kesinti yoluyla ödediği vergi tutarı 449.977,5 TL olarak hesaplanmıştır.

318 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği 2. Maddede belirtildiği üzere; mükelleflerin başka faaliyetlerinden kaynaklanan kazanç ya da iratlarının bulunması istisnadan faydalanmalarına engel değildir. Selin Bulut'un bir yazılım firmasında ücretli çalışıyor olması istisnadan yararlanmasına engel teşkil etmemektedir.

#### 4.2.3. Reklam Gelirleri ile İlgili Vaka Analizi

Rüzgar Demir bir teknoloji şirketinde ücretli olarak çalışan bir yazılım geliştiricisidir ve aynı zamanda boş zamanlarında mobil oyun pazarında başarılı olmak isteyen bir girişimcidir. Geliştirdiği "Galaxy Taxi" adlı oyun kullanıcıları uzay temalı bir keşif deneyimine çekmeyi hedeflemektedir. Oyun hem iOS hem de Android platformlarından edinilebilmektedir ve tamamen ücretsiz olarak sunulmaktadır. Rüzgar Demir tasarımını yaptığı oyun için gelir modeli olarak uygulama içi reklamları kullanmaktadır.

Galaxy Taxi kullanıcıların uzayda çeşitli görevleri yerine getirdiği, stratejiler geliştirip keşifler yaptığı bir aksiyon-macera oyunudur. Oyunda kullanıcıların sürekli etkileşimde bulunmalarını teşvik etmek için çeşitli seviyeler, görevler ve ödüller bulunmaktadır. Oyun ücretsiz olarak sunulmasına rağmen Rüzgar Demir gelir elde etmek için dört ana reklam gelir modelini benimsemiştir:

- Banner Reklamları: Oyunun alt kısmında sürekli olarak görünen banner reklamlar kullanıcılara düşük etkileşimli ama sürekli görünür reklamlar sunmaktadır. Bu reklamlar



kullanıcıların oyun deneyimini kesmeden mobil uygulama üzerinden gelir elde edilmesini sağlamaktadır.

- **Geçiş Reklamları:** Oyuncular bir seviyeyi tamamladıktan sonra veya oyun içi özel bir an yaşandığında tam ekran olarak gösterilen reklamlar mevcuttur. Bu reklamlar kullanıcıların dikkatini çekmek için daha etkili bir yöntem olarak kullanılır ve genellikle yüksek tıklanma oranlarına sahiptir.
- **Ödüllü Videolar:** Oyuncular ek can, oyun içi para, özel yetenekler veya ipucu kazanmak için gönüllü olarak kısa video reklamlar izleyebilirler. Bu model kullanıcılara kendi isteğiyle reklam izleme fırsatı sunar ve yüksek kullanıcı memnuniyeti ile birlikte ek gelir sağlar.
- **Yerleşik Reklamlar:** Oyun içindeki belirli öğelere entegre edilmiş doğal görünümlü reklamlardır.

Oyun 18-45 yaş arası, aksiyon-macera oyunlarını seven geniş bir kitleye hitap etmekte, hem Android hem de iOS platformlarından ücretsiz olarak indirilebilmektedir. Rüzgar Demir oyunun tanıtımını sosyal medya platformları üzerinden yaparak oyunun ilk ayda 50.000 indirme sayısına ulaşmasını sağlamıştır.

#### Reklam Gelirlerinin Analizi

- **Banner Reklamlar:**
  - Görüntülenme Başına Gelir : 15 TL (1.000 görüntülenme başına)
  - Günlük Ortalama Görüntülenme : 10.000
  - Yıllık Gelir :  $(10.000 / 1.000) \times 15 \text{ TL} \times 365 \text{ gün} = 54.750 \text{ TL}$
- **Geçiş Reklamları:**
  - Gösterim Başına Gelir : 3 TL
  - Günlük Ortalama Gösterim : 750
  - Yıllık Gelir :  $750 \times 3 \text{ TL} \times 365 \text{ gün} = 821.250 \text{ TL}$
- **Video Reklamlar:**
  - Video Başına Gelir : 4 TL
  - Günlük İzlenen Video : 600
  - Yıllık Gelir :  $600 \times 4 \text{ TL} \times 365 \text{ gün} = 876.000 \text{ TL}$
- **Yerleşik Reklamlar:**
  - Reklam Başına Gelir : 2 TL
  - Günlük Ortalama Tıklama : 900
  - Yıllık Gelir :  $900 \times 2 \text{ TL} \times 365 \text{ gün} = 657.000 \text{ TL}$

	Birim Gelir	Görüntülenme Sayısı	Aylık Toplam
Banner Reklamlar	0.015 TL	10.000	54.750 TL
Geçiş Reklamları	3 TL	7500	821.250 TL
Video Reklamlar	4 TL	600	876.000 TL

Yerleşik Reklamlar	2 TL	900	657.000 TL
Toplam Yıllık Reklam Geliri			2.409.000 TL

Rüzgar Demir geliştirdiği Galaxy Taxi oyun uygulamasını Android ve IOS uygulama mağazalarında satışa sunmadan önce ikamet ettiği Altındağ'daki tarha yetkili Yeğenbey Vergi Dairesine bir dilekçeyle istisna belgesi için başvurmuştur. Türkiye'de kurulu bir bankada mobil uygulamadaki reklamlar üzerinden elde edeceği gelirleri için ayrı bir hesap açtırmıştır ve kazancını o hesaptan tahsil etmektedir. Yıl sonunda banka hesabında biriken tutar 2.409.000 TL olarak gerçekleşmiştir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 103. Maddesinde 2024 yılı için belirtilen vergi dilimlerinden 3.000.000 TL olan dördüncü dilimi aşmadığı için elde ettiği gelir istisna kapsamındadır ve %15 oranında vergi tevkifatına tabi tutulacaktır. Buna göre Rüzgar Demir'in 2024 yılında kesinti yoluyla ödediği vergi tutarı 361.350 TL olarak hesaplanmıştır.

318 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği 2. Maddede belirtildiği üzere; mükelleflerin diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazanç veya iratlar, istisnadan yararlanmalarına engel teşkil etmez. Dolayısıyla Rüzgar Demir bir teknoloji firmasında ücretli çalışıyor olsa da istisnadan yararlanma hakkına sahiptir.

#### 4.2.4. Doğrudan Satışlar ve Lisanslama ile İlgili Vaka Analizi

Ege Güneş bir mimarlık firmasında ücret karşılığı çalışırken piyasada proje yönetimi ve tasarım süreçlerini daha verimli hale getirecek mobil çözümlerin eksikliğini fark etmiştir. Bu farkındalıkla 2022 yılında mimarların ve proje yöneticilerinin hem tasarım hem de yönetim işlerini mobil cihazlardan yapabilmelerini sağlayacak "ArchPlan" isimli bir uygulama geliştirmeye karar vermiştir.

ArchPlan mobil cihazlar için özel olarak tasarlanmış bir mimarlık yazılımıdır. Kullanıcılar projelerini planlamak, tasarımlarını görselleştirmek, malzeme seçimlerini yönetmek ve proje takvimlerini izlemek için bu uygulamayı kullanabilmektedirler. ArchPlan özellikle sık seyahat eden mimarlar ve küçük mimarlık firmaları için tasarlanmıştır, çünkü bu kullanıcılar genellikle güçlü masaüstü yazılımlarına erişim sağlamakta zorluk yaşamaktadır.

#### Gelir Modeli

ArchPlan doğrudan satışlar ve lisanslama modellerini kullanarak gelir elde eden bir mobil uygulamadır.

- Doğrudan Satışlar:
  - Tek Seferlik Satış: ArchPlan kullanıcıların uygulamayı tek seferlik bir ücret karşılığında satın alabilecekleri bir model sunar. Bu modelde kullanıcılar uygulamanın tam sürümüne yani tüm özelliklere sınırsız erişim sağlarlar. Bu yaklaşım kullanıcıların uygulamayı bir kez satın alarak uzun vadeli kullanım sağlayabilmeleri için cazip bir seçenektir.
  - Ekstra Modüller: Temel uygulama satın alındıktan sonra kullanıcılar uygulama içindeki ek modülleri veya özellikleri satın alabilirler. Bu modüller örneğin 3D modelleme, gelişmiş malzeme kütüphaneleri veya bulut tabanlı proje yönetim araçlarını içerebilir. Ek modüller uygulamanın temel maliyetine ek olarak satın alınır ve geliştiricilere ek gelir sağlar.
- Lisanslama:
  - Kurumlar için Lisanslama: ArchPlan büyük mimarlık firmaları ve inşaat şirketlerine özel lisanslama seçenekleri sunar. Bu model firmaların tüm çalışanlarına uygulamanın kurumsal sürümünü sağlar. Kurumsal lisanslama genellikle yıllık bir ücret karşılığında sunulur ve firmalara özelleştirilmiş özellikler ve destek hizmetleri de sunar. Örneğin firmanın kendi proje yönetim

süreçlerine uyacak şekilde uygulamanın özelleştirilmesi bu lisanslama modelinin bir parçası olabilir.

○ Eğitim Kurumları için Lisanslama: ArchPlan üniversiteler ve meslek okulları için özel eğitim lisansları da sunar. Bu lisanslar öğrencilere uygulamanın eğitim sürümünü sağlayarak onların gerçek iş dünyası projelerini simüle etmelerine ve uygulamanın özelliklerini öğrenmelerine yardımcı olur. Eğitim lisansları genellikle daha düşük bir maliyete sahiptir ve bir eğitim dönemi için geçerli olur.

Ege Güneş'in geliştirdiği uygulama 2023 yılının başında uygulama marketlerinde yerini almıştır. Ege Güneş tasarımı üstlendiği mimari proje yönetimi uygulamasını Android ve IOS marketlerinde satışa sunmadan önce ikamet ettiği Aydın Nazilli'deki tarha yetkili vergi dairesine bir dilekçeyle istisna belgesi için başvurmuştur. Aldığı istisna belgesi ile Türkiye'de kurulu bir bankada mobil uygulama üzerinden elde edeceği doğrudan satışlar ve lisanslama gelirleri için ayrı bir hesap açtırmıştır ve kazancını o hesapta biriktirmektedir. ArchPlan lansmanından sonraki ilk yıl içinde 10.000'den fazla bireysel kullanıcıya ulaşmayı başarmıştır. Tek seferlik satışlar ve ek modül satışları yoluyla elde edilen gelir 2023 yılı sonunda 1.000.000 TL'yi bulmuştur. Ek modüller toplam gelirlerin %25'ini oluşturmaktadır.

Kurumlar için lisanslama modeli de başarılı olmuştur. İlk yıl sonunda 5 büyük mimarlık firması ve 8 eğitim kurumu ArchPlan için lisans satın almıştır. Kurumsal lisanslamalardan elde edilen yıllık gelir ise 800.000 TL'ye ulaşmıştır.

Ege Güneş'in 2023 yılı sonunda banka hesabında biriken tutar 1.800.000 TL olarak gerçekleşmiştir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. Maddesinde 2023 yılı için belirtilen vergi dilimlerinden 1.900.000 TL olan dördüncü dilimi aşmadığı için elde ettiği gelir istisna kapsamındadır ve %15 oranında vergi tevkifatına tabi tutulacaktır. Buna göre Ege Güneş'in 2023 yılında kesinti yoluyla ödediği vergi tutarı 270.000 TL olarak hesaplanmıştır.

2024 yılına gelindiğinde ArchPlan uygulaması mimarlık sektöründe geniş yankı bulmuş ve doğrudan satış yoluyla 18.000 adet kullanıcıya ulaşmıştır. Tek seferlik satışlar ve ek modül satışları yoluyla elde edilen gelir 2024 yılı sonunda 1.800.000 TL'yi bulmuştur. Aynı şekilde lisanslama modeli de hem sektördeki mimarlık firmaları hem de eğitim kurumları arasında ilgi görmüş ve yurtdışından kurumlar da dahil olmak üzere 22 adet yeni lisans sözleşmesine imza atılmıştır. Kurumsal lisanslamalardan elde edilen yıllık gelir ise 1.500.000 TL'ye ulaşmıştır. Toplamda ArchPlan'ın 2024 yılındaki gelirleri 3.300.000 TL olarak gerçekleşmiştir.

Ege Güneş 2024 yılı sonunda 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. Maddesi'nde belirtilen tarifenin dördüncü gelir dilimi uyarınca bir takvim yılında 3.000.000 TL'yi aşan tutarda gelir elde ettiği için geliri istisna kapsamında sayılmayacaktır. Ege Güneş'in mobil uygulama üzerinden elde ettiği gelirler için gelir vergisi beyanname düzenleme yükümlülüğü doğmuştur. Ancak 318 Seri No.lu Tebliğin 6. Madde hükmü uyarınca Ege Güneş istisna belgesi aldığından dolayı takvim yılı içinde elde ettiği gelirin istisna tutarı olan 3.000.000 TL'yi aşıp aşmadığına bakılmaksızın defter tasdik ettirme, defter tutma ve belge düzenleme zorunluluğu yoktur.

Yukarıda belirtildiği üzere, Ege Güneş'in mobil uygulama üzerinden elde ettiği toplam gelir 3.300.000 TL'dir. İstisna tutarının aşılması nedeniyle yıllık beyanname verilmesi gerektiğinde 193 sayılı Kanun'un 40. Maddesinde belirtilen giderler ve 89. Maddede yer alan indirimler beyannameye bildirilen gelirden düşülebilecektir. Bu doğrultuda Ege Güneş'in 2024 yılı içinde indirim tabi giderlerinin toplamı 200.000 TL, vergiye tabi gelirlerinin toplamı ise 3.100.000 TL olarak hesaplanmıştır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. Maddesinde belirtildiği üzere, 2024 yılında elde edilen gelirin 3.000.000 TL'si için 982.000 TL, kalan 100.000 TL için ise %40 vergi oranı kullanılarak 40.000 TL olacak şekilde toplam 1.022.000 TL gelir vergisi hesaplanmıştır. Ege Güneş'in 2024 yılında istisna kapsamında banka tarafından yapılan kesintilerinin toplamı ise 495.000 TL'dir. 318 Seri No.lu Tebliğin 4. Madde hükmü uyarınca tevkif edilen vergiler

beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilecektir. Böylece, Ege Güneş'in 2024 yılında ödemesi gereken gelir vergisi borcu 527.000 TL olarak hesaplanmıştır. Beyan edilen gelir vergisini, 2025 yılının Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere iki taksit hâlinde ödeyecektir.

Mobil Uygulama Üzerinden Elde Edilen Toplam Gelir	3.300.000 TL
İndirim Konusu Giderler	(200.000 TL)
Vergiye Tabi Gelir	3.100.000 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	1.022.000 TL
Kesinti Yoluyla Ödenen Vergi (3.300.000 x 0,15)	(495.000 TL)
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi	527.000 TL

Görüldüğü üzere mobil cihazlar için uygulama geliştiren Ege Güneş'in 2023 yılında elde ettiği kazanç üzerinden %15 oranında vergi tevfikatı uygulanmıştır ancak 2024 yılında kazancı Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen dördüncü vergi dilimini aştığı için istisna kapsamından çıkmıştır. İlgili takvim yılında herhangi bir nedenle istisnadan yararlanılamaması, izleyen yıllarda istisna hakkının kullanımına engel oluşturmaz (318 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğ, Madde 4). Dolayısıyla Ege Güneş istisna şartlarını taşıdığı takdirde izleyen yıllarda istisnadan tekrar yararlanma hakkına sahiptir.

318 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği 2. Maddede belirtildiği üzere; mükelleflerin diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazanç veya iratlar, istisnadan yararlanmalarına engel teşkil etmemektedir. Ege Güneş'in bir mimarlık firmasında ücretli çalışıyor olması istisnadan yararlanmasına engel teşkil etmemektedir.

#### 4.2.5. Sponsorluk ve Ortaklıklar ile İlgili Vaka Analizi

Deniz Gül spor tutkunu, profesyonel bir bilgisayar mühendisidir. Gençler arasında artan sağlık bilincini ve beslenme alışkanlıklarını izleme ihtiyacını fark ederek "NutriTrack" adında bir mobil uygulama geliştirmiştir. Bu uygulama kullanıcıların günlük kalori alımını, makro ve mikro besin değerlerini takip etmelerini sağlamaktadır. Ayrıca kullanıcıların beslenme hedeflerine ulaşmalarına yardımcı olmak için özelleştirilmiş diyet planları sunmaktadır. Uygulama sağlık profesyonelleriyle de entegre olarak kullanıcılara birebir destek alma imkanı sunmaktadır.

##### Sponsorluk ve Ortaklık Stratejisi

Deniz Gül mobil uygulamasını geliştirirken gelir elde etmek için bir sponsorluk ve ortaklık modeli oluşturmayı planlamıştır. Bu model kapsamında üç ana gelir kaynağı üzerinde durmuştur:

- Sağlık Ürünleri Markalarıyla Sponsorluk Anlaşmaları: NutriTrack, sağlıklı atıştırmalıklar, vitaminler ve diyet takviyeleri gibi ürünler satan markalarla sponsorluk anlaşmaları yapmıştır. Bu markalar uygulama içinde belirli diyet planlarının bir parçası olarak ürünlerini tanıtmaktadır. Örneğin bir kullanıcı uygulama üzerinden vegan bir diyet planı seçtiğinde belirli bir vitamin markasının ürünleri önerilmekte ve bu ürünlere uygulama içinden doğrudan erişim sağlanmaktadır.
- Zincir Marketlerle Ortaklıklar: Deniz Gül kullanıcıların uygulama içinde oluşturdukları alışveriş listelerini kolayca tamamlayabilmeleri için büyük zincir marketlerle ortaklıklar kurmuştur. Kullanıcıların oluşturdukları diyet planlarına uygun alışveriş listelerini belirli marketlerin çevrimiçi platformlarıyla entegre durumda olup bu marketlerin belirli indirimlerinden faydalanmaktadırlar. Marketler bu ortaklık aracılığıyla daha fazla kullanıcıyı çekmek ve satışlarını artırmak amacıyla iş birliği kurmaktadır.
- Sağlık ve Beslenme Danışmanlarıyla Ortaklıklar: NutriTrack diyetisyenler ve beslenme uzmanları ile işbirliği yaparak kullanıcılara bireysel danışmanlık hizmetleri sunmaktadır.

Kullanıcılar uygulama içinden bir diyetisyenle görüşme ayarlayabilmekte ve belirli bir ücret karşılığında kişiselleştirilmiş beslenme önerileri alabilmektedirler. Bu ortaklık hem NutriTrack hem de diyetisyenler için çift taraflı bir gelir modeli oluşturmaktadır. NutriTrack kullanıcılar ile diyetisyenleri aynı mecrada buluşturmak şeklinde bir aracılık hizmeti sunmaktadır. NutriTrack bu aracılık hizmeti karşılığında belirli bir oranda komisyon ücreti almaktadır.

### Gelirler ve Başarı Ölçütleri

NutriTrack'ın ilk yılı sponsorluk ve ortaklık stratejilerinin başarısını test etmek için kritik bir dönem olarak geçmiştir. Bu süreçte elde edilen gelirler aşağıda verilmiştir:

- Sponsorluk Gelirleri: Birinci yılda sağlıklı atıştırılabilir markalarıyla yapılan sponsorluk anlaşmalarından 1.800.000 TL gelir elde edilmiştir. Bu gelir belirli bir kullanıcı tabanına ulaşılmış olmasının bir göstergesidir ve markalarla yapılan işbirliklerinin kullanıcılar tarafından olumlu karşılandığını göstermiştir.
- Market Ortaklıklarından Elde Edilen Gelir: Zincir marketler ile yapılan ortaklıklar sayesinde NutriTrack kullanıcı başına ortalama 50 TL komisyon geliri elde etmiştir. Toplamda 1.000.000 TL'lik bir gelir kaydedilmiştir. Bu ortaklıklar kullanıcıların alışveriş alışkanlıklarını dijital platformlara kaydırmalarına yardımcı olmuştur.
- Aracılık Hizmetlerinden Elde Edilen Gelir: Kullanıcılar uygulama içinden danışmanlık hizmetlerine 1.200 TL karşılığında erişebilmiştir. İlk yılın sonunda 400 kullanıcı bu hizmetten faydalanmış ve bu hizmetlerden 480.000 TL kazanç kaydedilmiştir. NutriTrack bu kazançtan %20 oranında komisyon ücreti olarak 96.000 TL aracılık hizmeti karşılığı gelir elde etmiştir. Bu gelir uygulamanın sağladığı hizmetlerin değerinin kullanıcılar tarafından takdir edildiğini göstermiştir.

Sponsorluk Gelirleri	1.800.000 TL
Market Ortaklıklarından Elde Edilen Gelir	1.000.000 TL
Aracılık Hizmetlerinden Elde Edilen Gelir	96.000 TL
Toplam Gelir	2.896.000 TL

Deniz Gül geliştirdiği NutriTrack isimli sağlıklı beslenme uygulamasını Android ve IOS marketlerinde satışa sunmadan önce ikamet ettiği Bornova'daki tarha yetkili vergi dairesine dilekçe ile başvurarak istisna belgesi almıştır. 4 Ocak 2024 tarihinde Türkiye'de kurulu bir bankada mobil uygulamadaki iş ortaklarından ve sponsorlarından tahsil edeceği gelirler için ayrı bir hesap açtırmıştır ve kazancını o hesapta biriktirmektedir. Deniz Gül'ün sponsorluk ile market ortaklıklarından elde ettiği gelirler istisna kapsamındayken, aracılık hizmetlerinden elde ettiği gelir ise istisna kapsamında sayılmamaktadır. Bu nedenle aracılık hizmetlerinden elde ettiği gelir için ticarî mükellefiyet tesis ettirmesi gerekmektedir.

2024 yılı sonunda istisna kapsamında kabul edilen gelirlerinin banka hesabında biriken tutarı 2.800.000 TL olarak gerçekleşmiştir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 103. Maddesi'nde belirtilen tarifinin dördüncü gelir dilimine göre bir takvim yılında elde ettiği gelirleri 2024 yılı için belirlenen 3.000.000 TL'yi aşmadığı için elde ettiği gelir istisna kapsamındadır ve %15 oranında vergi tevkifatına tabi tutulacaktır. Buna göre Deniz Gül'ün 2024 yılında stopaj yoluyla kesilen vergi tutarı 420.000 TL olarak hesaplanmıştır.

İstisna kapsamında olmayan aracılık hizmetlerinden elde edilen 96.000 TL tutarındaki gelir için vergisel yükümlülükler yerine getirilecektir. Yıl sonunda beyan edeceği gelir vergisinde sadece istisna kapsamı dışında bulunan 96.000 TL tutarındaki gelir ticarî kazanç olarak beyan edilecektir.

## 5. SONUÇ

Dijital ekonominin yükselişi mobil cihazlar için uygulama geliştiren gerçek kişilerin yükümlülüklerini ve vergilendirme süreçlerini önemli ölçüde etkilemiştir. Mobil cihazlar için uygulama geliştiren gerçek kişilerin vergilendirilmesi, adil bir vergi sisteminin sağlanması ve kayıt dışılığın önlenmesi açısından kritik önem taşımaktadır. Vergide adalet ilkesi tüm bireylerin malî yükümlülüklerini gelirlerine oranlı bir şekilde yerine getirmesini öngörür. Ancak dijital platformlar üzerinden hizmet sunan bireylerin gelirlerini resmi kayıtlara geçirmeden elde etmeleri vergi tabanını daraltmakta ve kamu finansmanında önemli açıklar oluşturmaktadır. Bu bağlamda dijital ekonomiyle uyumlu vergilendirme politikaları mobil uygulama geliştiricilerinin gelirlerinin doğru ve eksiksiz bir şekilde beyan edilmesini teşvik etmeli ve denetim mekanizmaları ile kayıt dışı ekonomiyi engellemeyi amaçlamalıdır. Böyle bir yaklaşım vergide adaleti güçlendirirken, dijital ekonomiden sağlanan gelirleri artırarak toplumsal refaha katkı sağlayabilmektedir. Mobil uygulama geliştiricilerinin gelirlerinin kayıt altına alınmasıyla ekonomik şeffaflık artar ve sosyal adalet ilkelerine uygun dengeli bir vergi sistemi kurulabilir. Türkiye'de mobil uygulama geliştiren gerçek kişilerin gelirlerinin vergilendirilmesi dijital ekonominin dinamiklerine uygun bir şekilde yeniden yapılandırılmaktadır.

Bu bağlamda 7338 ve 7491 sayılı kanunlar sosyal medya içerik üreticileri, internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden hizmet sunanlar ile mobil uygulama geliştircileri için önemli vergi kolaylıkları sunarak sektördeki gelir akışını düzenlemeye yönelik yenilikler getirmiştir. Bu düzenleme ile sosyal medya içerik üreticiliği, dijital platformlar üzerinden sunulan hizmetler ve mobil uygulama gelirleri belirli bir gelir sınırına kadar vergiden istisna tutulmuş; ayrıca %15 oranında stopaj uygulaması getirilerek vergi yükü hafifletilmiştir. Kazançların banka hesapları üzerinden takip edilmesi sağlanarak vergi denetimi kolaylaştırılmış ve kayıt dışı ekonominin önlenmesine katkı sağlanmıştır.

Mobil uygulamalar üzerinden elde edilen gelir çeşitleri dijital ekonominin karmaşıklığını ve mobil ekosistemin dinamiklerini yansıtmaktadır. Her bir gelir modeli kendi avantajları ve zorlukları ile birlikte gelmekte ve bu durum uygulama geliştircilerinin stratejik kararlar almasını gerektirmektedir. Uygulama içi satın almalar, abonelikler, reklam gelirleri, sponsorluklar ve doğrudan satışlar ile lisanslama gibi modeller geliştircilere çeşitli fırsatlar sunarken aynı zamanda kullanıcı beklentilerini ve yasal gereklilikleri dikkate almayı da gerektirir. Sonuç olarak dijital ekonominin hızla yükselmesi mobil uygulama geliştircilerinin vergi yükümlülüklerini daha önemli bir konu haline getirmiştir.

Türkiye'deki dijital ekonominin hızla büyümesi mobil uygulama geliştiren gerçek kişilere yönelik vergilendirme politikalarının önemini artırmıştır. Bu çalışmada mobil cihazlar için uygulama geliştircilerinin faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların vergilendirilmesine yönelik mevcut düzenlemeler incelenmiştir. Analizler Türkiye'de uygulanan vergi istisnalarının dijital ekonomiyi destekleyici nitelikte olduğunu ancak bu istisnalardan faydalanmak için kanunda belirtilen şartların yerine getirilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. Dijital platformlar üzerinden gelir elde eden bireylerin gelirlerini doğru ve şeffaf bir şekilde beyan etmeleri gerekliliği vergi adaletini sağlama açısından kritik bir rol oynamaktadır. Vergilendirme politikalarında yapılan son düzenlemeler sektördeki büyümeyi teşvik ederken, aynı zamanda vergi adaletini sağlama amacını taşımaktadır. Bu çalışmada 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 20/B Maddesi ile 318 ve 325 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği mobil uygulama geliştircileri için kritik düzenlemeler olarak incelenmiştir. Bu düzenlemeler geliştircilerin vergisel sorumluluklarını yerine getirirken, dijital ekonomideki gelişmelere uygun bir vergi politikası oluşturmanın önemini vurgulamaktadır.

Uygulama geliştircilerinin gelirlerinin doğru bir şekilde vergilendirilmesi hem geliştircilerin malî yükümlülüklerini yerine getirmeleri hem de devletin dijital ekonomi üzerindeki kontrolünü sürdürmesi açısından önemli bir yere sahiptir. Bu bağlamda Türkiye'de mobil uygulama geliştircilerine yönelik mevcut düzenlemeler dijital ekonominin dinamiklerine uygun bir vergi

sistemi oluşturulmasına katkı sağlamaktadır. Sonuç olarak dijital ekonominin yükselişi mevcut vergi politikalarının dijital çağın dinamiklerine uygun hale getirilmesini zorunlu kılmaktadır. Vergi tabanının korunması ve adil bir vergi sisteminin sürdürülmesi için dijital ekonomiye yönelik ulusal ve uluslararası vergi politikalarının geliştirilmesi önem arz etmektedir.

Bu çalışma dijital ekonominin hızla büyüyen yapısı içinde Türkiye'deki mobil uygulama geliştiricilerinin elde ettikleri farklı gelir modellerini ve gelirin vergilendirilmesi konusunu derinlemesine ele almaktadır. Araştırma yöntemi olarak kullanılan örnek olay analizleri geliştiricilerin gelir elde etme yöntemlerini ve bu gelirlerin mevcut vergi düzenlemeleri çerçevesinde nasıl değerlendirildiğini ortaya koymuştur. Elde edilen bulgular geliştiricilerin karşılaştıkları vergi yükümlülüklerinin dijital ekonomi içinde faaliyet gösteren bireyler için önemli bir unsur olduğunu ve bu yükümlülüklerin hem bireysel kazançları hem de ülkenin vergi politikaları açısından kritik yansımaları bulunduğunu göstermektedir. Bu bağlamda çalışmanın sonuçları vergi düzenlemelerinin dijital sektördeki bireylerin faaliyetleri üzerindeki etkilerini anlamak ve bu alanda daha etkin politikalar geliştirmek adına katkı sunmaktadır.

---

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış Bağımsız

**Çıkar Çatışması:** Yazar(lar) çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Finansal Destek:** Yazar(lar) bu çalışma için finansal destek almadığını belirtmiştir.

**Etik Onay:** Bu makale, insan veya hayvanlar ile ilgili etik onay gerektiren herhangi bir araştırma içermemektedir.

**Yazar(lar) Katkısı:** Betül AÇIKGÖZ (% 100)

**Peer-review:** Externally peer-reviewed.

**Conflict of Interest:** The author(s) declares that there is no conflict of interest.

**Funding:** The author(s) received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

**Ethical Approval:** This article does not contain any studies with human participants or animals performed by the authors.

**Author(s) Contributions:** Betül AÇIKGÖZ (% 100)

---

## KAYNAKÇA

Alp, E., & Doğrusöz, A. B. (2024). Sosyal içerik üreticiliği istisnasının idari anlayışla yorumlanması. *Mali Hukuk*, 20, no.235 (2024): 1239 - 1264.

Appel, G., Libai, B., Muller, E., & Shachar, R. (2020). On the monetization of mobile apps. *International Journal of Research in Marketing*, 37(1), 93-107.

Avcı, O. (2023). Taxation of Those Who Earn Income from Social Media in Türkiye: Problems Encountered and Solution Suggestions. *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, (2), 1-34. <https://doi.org/10.33432/ybuhukuk.1290410>

Aydemir, R. (2023a). Yeni Trend Sosyal Medya Kazanç Kapısı Bigo Live Platformu ve Uygulamadan Elde Edilen Gelirlerin Vergisel Boyutu. *Vergi Raporu*, (280), 11 - 24.

Aydemir, R. (2023b). Son On Yıllık En Popüler Sosyal Medya Uygulaması Instagram Kazançları ve Vergisel Yönleri. *Vergi Dünyası Dergisi*, 1(504), 71 - 79.

- Aydemir, R., & Bakaç, S. (2020). Youtuber'lık Faaliyeti ve Vergisel Boyutu. *Mali Çözüm Dergisi*, 30, 265-285.
- Aydın, S. (2022). Vergi Revizyonu ve Muhasebesi, 4. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Biçer, R., & Erginay, M. (2015). OECD matrahın aşındırılması ve kârın aktarılması eylem planı ve Türkiye'ye etkileri. *Vergi Sorunları Dergisi*, 326(2015), 54-68.
- Birleşmiş Milletler, Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları 16 Barış, Adalet ve Güçlü Kurumlar, <https://www.kureselamaclar.org/amaclar/baris-adalet-ve-guclu-kurumlar/>
- Bozdoğan, K. G., Bayramoğlu, S. (2022). Türkiye'de sosyal medya fenomenlerinin ve youtuber'ların kazançlarının vergilendirilmesine dair bir değerlendirme. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19(2), 825 - 838. doi.org/10.33437/ksusbd.1062826
- C.K. 476, S. (2018, 12 18). İnternet Ortamında Verilen Reklam Hizmetlerinden Edinilen Kazançların Vergilendirilmesine Dair Cumhurbaşkanlığı Kararı. 12 12, 2021 tarihinde [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/Cumhurbaskani\\_Karari/476\\_vuk\\_c\\_k.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Cumhurbaskani_Karari/476_vuk_c_k.pdf) adresinden alındı
- Casadesus-Masanell, R., & Ricart, J. E. (2010). From strategy to business models and onto tactics. *Long range planning*, 43(2-3), 195-215.
- Demirci, Z. (2022). Sosyal medya platformlarının vergilendirilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 45(408), 62 - 75.
- Dharmapala, D. (2014). What do we know about base erosion and profit shifting? A review of the empirical literature. *Fiscal Studies*, 35(4), 421-448.
- Dilemre Öden, B. (2023). Sosyal içerik üreticilerinin ve mobil cihazlar için uygulama geliştiricilerinin türk vergi mevzuatı kapsamında vergilendirilmesi. *Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 8(1), 139 - 161.
- Durdu, M. (2019). Türkiye'de Sosyal Medya İşletmelerinin Vergilendirilmesi. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 10(2), 470-488. <https://doi.org/10.21492/inuhfd.596914>
- Durdu, M. (2020). Avrupa Birliği'nde Dijital Hizmet Vergisi ve Türkiye Uygulaması. *İstanbul Hukuk Mecmuası*, 78(4), 1959-1988. <https://doi.org/10.26650/mecmu.2020.78.4.0008>
- Elavarthi, S. P., & Chitrapu, S. (2021). *Media Economics and Management*. Routledge India.
- Ergün, Y. (2022). Sosyal medya içerik üreticilerinin vergilendirilmesi. *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 18(206), 391 - 406.
- Erol, A. (2022). Sosyal medya içerik üreticiliğinde elde edilen kazançların vergilendirilmesi sosyal medya içerik üreticiliğinde elde edilen kazançların vergilendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 1(486), 93 - 100.
- Fang, X., & Kang, S. R. (2024, June). Branded App Usability Study Focuses on Beverage Apps. In *International Conference on Human-Computer Interaction* (pp. 47-57). Cham: Springer Nature Switzerland.
- Gök, Ö. (2023). Sosyal içerik üreticilerinin vergilendirilmesi. *İzmir Barosu Dergisi*, 88(2), 39 - 71.
- Gözen Bozdoğan, K., Bayramoğlu, S., (2022). Türkiye'de Sosyal Medya Fenomenlerinin ve Youtuber'ların Kazançlarının Vergilendirilmesine Dair Bir Değerlendirme. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19(2), 825 - 838. 10.33437/Ksusbd.1062826
- Guo, H., Zhao, X., Hao, L., & Liu, D. (2019). Economic Analysis of Reward Advertising. *Production and Operations Management*, 28(10), 2413-2430. <https://doi.org/10.1111/poms.13015>



- Hançer, H. (2022). Sosyal İçerik Üreticiliği Kazanç İstisnası ve Sosyal Medya Reklam Gelirinden Yapılan Stopaj Uygulamasına Etkisi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 45(404), 78 - 85.
- Holzer, A., & Ondrus, J. (2011). Mobile application market: A developer's perspective. *Telematics and informatics*, 28(1), 22-31.
- Hyrnsalmi, S., Suominen, A., Mäkilä, T., Järvi, A., & Knuutila, T. (2012). Revenue models of application developers in android market ecosystem. In *Software Business: Third International Conference, ICSOB 2012, Cambridge, MA, USA, June 18-20, 2012. Proceedings 3* (pp. 209-222). Springer Berlin Heidelberg.
- Köklü, N. (1994). Örnek olay çalışma metodları. Ankara University Journal of Faculty of Educational Sciences (JFES), 27(2), 771-779. [https://doi.org/10.1501/Egifak\\_0000000372](https://doi.org/10.1501/Egifak_0000000372).
- OECD (2014), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264218789-en>.
- Park, Y. J. (2020). Development of a revenue model for buyers in co-creation environment. *Int. J. Adv. Sci. Eng. Inf. Technol*, 10, 578-584.
- Qu, J., Hu, B., Wu, Z., & Meng, C. (2024). Market development and revenue-sharing contract design for mobile game supply chains. Vol. 71, *IEEE Transactions on Engineering Management*. (7207-7226).
- Rajala, R., Rossi, M., Tuunainen, V. K., & Vihinen, J. (2007). Revenue Logics of Mobile Entertainment Software—Observations from companies producing mobile games. *Journal of Theoretical and Applied Electronic Commerce Research*, 2(2), 34-47.
- Roma, P., & Ragaglia, D. (2016). Revenue models, in-app purchase, and the app performance: Evidence from Apple's App Store and Google Play. *Electronic commerce research and applications*, 17, 173-190.
- Salehudin, I., & Alpert, F. (2022). To pay or not to pay: understanding mobile game app users' unwillingness to pay for in-app purchases. *Journal of Research in Interactive marketing*, 16(4), 633-647.
- Statista, (2024). Mobile app monetization - Statistics & Facts, Mobile App Usage Report, Erişim Adresi: <https://www.statista.com/topics/983/mobile-app-monetization/#topicOverview>
- Tang, A. K. (2019). A systematic literature review and analysis on mobile apps in m-commerce: Implications for future research. *Electronic Commerce Research and Applications*, 37, 100885.
- Yaprak, M. A. (2022). Ülkemizde sosyal içerik üreticilerine ilişkin vergilendirme ve singapur'daki uygulama. *Mali Çözüm Dergisi*, 32, 281-292.
- Yavan, S., Sever, E. (2020). Sosyal medyadaki içerik üreticilerinin vergilendirilmesi: Türkiye örneği. *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 16(185), 1321 - 1348.
- Yazıcıoğlu, A. E. (2024). Uluslararası Vergi Hukukunun Yeni “Gösteri İnsanları”: Sosyal İçerik Üreticileri. *Vergi Dünyası Dergisi*, 1(510), 32 - 48.
- Yegen, B. (2022). Twitch platformu özelinde, sosyal medya içerik üreticilerinin elde etmiş oldukları kazançlarının gelir vergisi kanunu açısından değerlendirilmesi. *Journal of Management & Economics Research*, 20(2). <https://doi.org/10.11611/yead.1063987>
- Yurttakal, C., & Yıldız, S. (2024). Son mevzuat değişiklikleri çerçevesinde türkiye’de sosyal medya fenomenlerinin vergilendirilmesine ilişkin genel değerlendirme. *BİLTÜRK Journal of Economics and Related Studies*, 6(2), 122-135. <https://doi.org/10.47103/bilturk.1415418>
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Sayı: 17863, 09.11.1982, Erişim Adresi:

<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2709.pdf>

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu. Erişim Adresi:  
<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.193.pdf>

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Sayı: 10703, 10 Ocak 1961, Erişim Adresi:  
<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf>

318 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, Sayı: 31717, 12 Ocak 2022, Erişim Adresi:  
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/01/20220112-4.htm>

325 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, Sayı: 32674, 26 Eylül 2024, Erişim Adresi:  
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2024/09/20240926-3.htm>

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, Sayı: 27846, 14 Şubat 2011, Erişim Adresi:  
<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.6102.pdf>

7338 Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Sayı:31640, 26 Ekim 2021, Erişim Adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/10/20211026-1.htm>

7491 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Sayı:32413, 28 Aralık 2023, Erişim Adresi:  
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2023/12/20231228-10.pdf>