

TWITCH PLATFORMU ÖZELİNDE, SOSYAL MEDYA İÇERİK ÜRETİCİLERİNİN ELDE ETMİŞ OLDUKLARI KAZANÇLARININ GELİR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Doç. Dr. Baki YEGEN 

ÖZET

Twitch platformu, dünya genelinde yoğun ilgi gören ve yaygın şekilde kullanılan video içerik platformları arasında yer almaktadır. Twitch platformu, başta video oyun kategorisi olmak üzere sohbet, müzik ve doğa gibi çeşitli kategorilerdeki yayıncılara ait canlı görüntü akışlarının izleyicilerle paylaşılmasına aracılık etmektedir. Aynı zamanda platform, yayıncılara, kanallarında yayınlanan reklamlar, platformda satılan sanal ürünler ve bağış ödemeleri üzerinden olmak üzere farklı şekillerde kazanç elde etme imkânı sunmaktadır. Çalışmada platform aracılığıyla elde edilen farklı kazanç türlerinin vergilendirilmeleri hususunda geçmiş yıllarda yaşanan belirsizlikler üzerinde durulmuş ve bu belirsizlikleri gidermesi öngörülen güncel yasal düzenlemelere değinilmiştir. Bu kapsamda kazanç türleri gelir vergisi açısından ilgili kanun hükümleri, tebliğ ve özelteler eşliğinde incelenmiş, özellikle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen sosyal içerik üreticiliğinde kazanç istisnası ile ilgili açıklamalar üzerinde durulmuştur. Sonuçta, Twitch platformu aracılığıyla elde edilen bütün gelirlerin, türü fark etmeksizin, ticari kazanç hükümlerine tabi oldukları anlaşılmış ve söz konusu kazançların etkin şekilde vergilendirilmeleri için çeşitli öneriler sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Twitch, Kazanç, Gelir Vergisi.

JEL Kodları: H24, H71, K34

SPECIFIC TO TWITCH PLATFORM, EVALUATION OF THE INCOME OF SOCIAL MEDIA CONTENT PRODUCERS IN TERMS OF INCOME TAX LAW

ABSTRACT

Twitch platform is among the video content platforms that attract great attention and are widely used around the world. Twitch platform mediates the sharing of live video streams of broadcasters from various categories especially the video game, chat, music, and nature with the audience. At the same time, the platform offers broadcasters the opportunity to earn gain in different ways, over the advertising broadcast on their channels, virtual products sold on the platform, and donation payments. In the study, the uncertainties experienced in the past years regarding the taxation of different types of earnings

* Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Niğde/ Türkiye. E-mail: bakiyegen@ohu.edu.tr

Makale Geçmişi/Article History

Başvuru Tarihi / Date of Application : 1 Haziran / June 2021

Düzeltilme Tarihi / Revision Date : 4 Kasım / November 2021

Kabul Tarihi / Acceptance Date : 10 Şubat / February 2022

obtained through the platform are emphasized and the current legal regulations that are expected to eliminate these uncertainties are mentioned. In this context, the types of earnings are examined in terms of income tax in the context of the relevant law provisions, communique, and tax rulings, and especially the explanations about the income exception in social content production added to the Income Tax Law No. 193 are emphasized. As a result, it has been understood that all incomes, regardless of the type obtained through the Twitch platform, are subject to the provisions of commercial earnings and various suggestions have been presented for the effective taxation of these earnings.

Keywords: *Twitch, Earning, Income Tax.*

JEL Codes: *H24, H71, K34*

1. GİRİŞ

Teknolojik gelişmelerin bir hayli hızlı yaşandığı günümüzde, yaşanan ilgili gelişmeler vergilendirilebilir alanların farklı ortamlara yansımalarına neden olmaktadır. Nitekim bildiğimiz klasik anlamda vergilendirilebilir bir alanın, sanal ortama taşınması pekâlâ mümkün olmaktadır. Bu noktada sanal ortama taşınan bir vergilendirme alanında ortaya çıkan vergiyi doğuran olayın özel vergi hukuku kapsamında tabi olacağı vergi kanununun tespiti son derece önem taşımaktadır. Diğer bir ifadeyle vergi hukuku açısından gerçek hayatta gerçekleşmesi muhtemel vergiyi doğuran olay, sanal ortamda alışılmıştan farklı şekillerde gerçekleşebildiği için somut olayın soyut hukuk kuralı ile örtüştüğü durumun doğru bir şekilde tespit edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla sanal ortamda gerçekleşen vergiyi doğuran olayın hangi vergi kanunu kapsamında değerlendirilmesi gerektiği vergilendirme yapılabilmesi açısından önem arz etmektedir. Teknolojiye bağlı olarak zamanla farklılaşan vergilendirilebilir alanların sanal ortamlara taşınmaları halinde bu alanların vergilendirilmeleri ile ilgili zaman zaman gecikmeler ve aksaklıklar yaşanabilmektedir. Yaşanan aksaklıkların giderilebilmeleri hususunda sanal ortamda gerçekleşen vergiyi doğuran olaylara yasal düzenlemeler kullanılarak olabildiğince hızlı şekilde uyum sağlanması gerekmektedir.

Günümüzde sanal ortamdaki vergilendirilebilir alanlardan biri de canlı görüntü paylaşılan platformlardır. İnternet ortamında canlı görüntü ya da diğer ismiyle canlı yayın yapılmasına olanak sağlayan Twitch, Youtube, Facebook, TikTok, Instagram gibi pek çok platform bulunmaktadır. Ticari amaçla faaliyet gösteren ve büyük kitlelere hitap eden söz konusu platformlar, günümüzde mal ve hizmet satışlarına yönelik tanıtım ve pazarlama faaliyetlerine aracılık ettikleri için işletme ve firmalar açısından potansiyel reklam alanı olarak görülmektedirler (Demirel & Arslaner, 2021: 28). Bu nedenle bahsi geçen platformların temel gelir kaynağı reklam faaliyetleri olmakla birlikte bazı platformlar elde ettikleri reklam gelirlerinin bir kısmını yayıncılarla paylaşmakta, bazıları ise reklam gelirlerini yayıncılarla paylaşmak yerine farklı yöntemler benimsemektedir. Örneğin Youtube'da YouTube İş Ortağı Programı ile, Facebook'ta Yayın İçi Reklamlar ile reklamcılık gelirleri yayıncılarla paylaşılmaktadır. Buna karşın TikTok ve Instagram platformlarında reklam gelirleri yayıncılarla

paylaşılmamaktadır. TikTok'ta diğer kullanıcılar tarafından yayıncılara gönderilen sanal hediyelerden elde edilen gelirlerin bir kısmı yayıncılarla paylaşılmaktadır. Instagram üzerinden ise yayıncılara platform tarafından herhangi bir ödeme yapılmamakta, yayıncılar kendileri ile iletişime geçen markalarla iş birliği anlaşması yaparak ürün veya hizmet reklamı karşılığı gelir elde edebilmektedirler.

Bu kapsamda platform gelirlerin yayıncılarla paylaşıldığı, dolayısıyla da yayıncılara kazanç elde etme imkânı sunan platformlardan biri de Twitch'dir. Twitch platformu aracılığıyla da kullanıcılar çeşitli şekillerde kazanç sağlayabilmektedirler. Şöyle ki, Twitch platformunda canlı yayın kanalına sahip olan kullanıcılar doğrudan kendileri ile iletişime geçen sponsorlarla yapacakları anlaşmalar üzerinden ya da canlı yayın esnasında kanallarında yer verilen reklamlar üzerinden kazanç sağlayabildikleri gibi platformda satılan "Bit" ve abonelik adındaki sanal ürünlerin satışlarından pay almak suretiyle de kazanç sağlayabilmektedirler. Söz konusu kazançların yanı sıra canlı yayın kanalına sahip platformu aktif bir şekilde kullanan popüler kullanıcılar platform aracılığıyla "donation" ya da "bağış" adı altında da kazanç sağlamaktadırlar. Twitch platformu aracılığıyla elde edilen çeşitli kazançların vergisel durumlarının değerlendirilmesi bu çalışmanın ana temasını oluşturmaktadır.

2. E-SPOR VE TWİTCH PLATFORMU ARASINDAKİ İLİŞKİ

İnternet kullanıcılarının rakiplerine karşı üstünlük sağlamak amacıyla çevrimiçi bireysel ya da takım halinde oynayabildikleri video ve bilgisayar oyunlarını bünyesinde barındıran e-sporun son yıllarda popülerliği gittikçe artmaktadır (Mustafaoğlu, 2018: 84). Söz konusu spor dalı küresel anlamda geniş bir izleyici ve takipçi kitlesine sahiptir. E-spor sadece bir spor dalı olmamakta, aynı zamanda dünya çapında büyük ödüllerin verildiği organizasyonlar dâhilinde ilgi çeken ve gittikçe büyüyen bir sektör olarak dikkat çekmektedir (Kocadağ, 2017: 49-50). E-spor kapsamında uluslararası boyutta turnuvalar düzenlenmesi ve söz konusu turnuvaların canlı yayın izlenme oranlarının FIFA Dünya Kupası Finalleri dâhil çoğu geleneksel spor müsabakalarını geride bırakması, tüm dünyada e-sporun ne denli bir yükseliş yaşadığını ispatlamaktadır (T.C. Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı, 2017: 2).

E-sporun yaşadığı hızlı yükselişte rekabete dayanan video ve bilgisayar oyunlarının oynanmalarının yanında izlenmelerinin de etkili olduğu bilinmektedir (Yükçü & Kaplanoğlu, 2018: 533). Nitekim yayınlanan 2021 Küresel E-spor Pazar Raporu'na göre küresel anlamda e-spor izleyici sayısının 2019 yılında 397,8 milyon ve 2020 yılında 435,9 milyon olarak gerçekleştiği ifade edilmiştir. 2021 yılı için ise toplam izleyici sayısının yıllık %8,7'lik bir büyüme ile 474 milyona ulaşacağı, 2024 yılına gelindiğinde ise bu rakamın 577,2 milyona ulaşacağı ifade edilmiştir (Newzoo Global Esports & Live Streaming Market Report 2021: 31).

Ülkemizde de son yıllarda dünya çapında olduğu gibi e-spora yoğun ilgi duyulmaktadır. Bu yoğun ilginin bir göstergesi olarak 2018 yılında ülkemizde Türkiye E-Spor Federasyonu'nun (TESFED) kurulmuş olduğu bilinmektedir. Nitekim TEFED tarafından yayınlanan 25 Eylül 2019 tarihli 1. Esport Çalıştayı Sonuç Raporu'nda Türkiye'de 32 milyon kişinin oyun oynadığı ve 4 milyon kişinin e-spor

farkındalığının bulunduğu ifade edilmiştir (Türkiye E-Spor Federasyonu 1. Espor Çalıştayı Sonuç Raporu, 2019: 1). Öte yandan TESFED Başkanı Alper Afşin Özdemir, 2020 yılı haziran ayı içerisinde resmi bir haber ajansına verdiği demeçte e-sporun cinsiyet fark etmeksizin çoğunlukla genç nesil tarafından ilgi gördüğünü ve e-spor farkındalığı olan kullanıcı sayısının 12 milyon civarında olduğunu ifade etmiştir (Yanık, 2020). Açıklamalardan da anlaşıldığı üzere günden güne büyüyen ciddi büyüklükte izleyici ve kullanıcı potansiyeline sahip devasa bir eğlence sektörü olan e-spor, dünya genelinde olduğu gibi ülkemizde de fazlasıyla ilgi görmektedir. Bununla birlikte bütün dünyayı etkisi altına alan ve insan sağlığını ciddi derecede tehdit eden COVID-19 pandemisi nedeniyle insanlar çoğunlukla evlerinde vakit geçirdikleri için bilgisayar başında geçirilen zaman artmış, bu durum ise son yıllarda e-spora olan ilgiyi daha da artırmıştır.

E-spora ilgi duyan internet kullanıcılarının e-spor ile ilgili canlı yayınları takip etmeleri için bir platforma ihtiyaç duyulmaktadır. Bu noktada kullanıcılara canlı yayın imkânı sunan çeşitli platformlar bulunmakla birlikte, çoğu ülkede sunulan bu hizmet Twitch platformu tarafından domine edilmektedir (Woodcock & Johnson, 2019: 813). Twitch platformunun kökenleri yine bir canlı yayın platformu olan ve 2007 yılında kurulan Justin.tv'ye dayanmaktadır. Justin.tv kapsamında yapılan yayınlar içerisinde oyun kategorisi e-spor popülaritesinin artmasıyla birlikte diğer kategorilerin önüne geçmiş ve en fazla ilgi gören kategori olmuştur (Nematzadeh vd., 2019: 5). Bu nedenle Justin.tv'nin kurucuları oyun odaklı yayın kategorisini ayırmak suretiyle 2011 yılında Twitch platformu kurmuşlardır. Hızla büyüyen Twitch platformu 2014 yılında Amazon şirketi tarafından 970 milyon ABD Doları karşılığında satın alınmıştır (Anderson, 2018: 6).

Twitch, video oyunu içeriğinin yayınına ve görüntülenmesine güçlü bir şekilde odaklanan canlı bir yayın platformu olarak tanımlanmaktadır (Johnson & Woodcock, 2019a: 671). Geleneksel yayın ve çevrimiçi oyun oynamayı birleştiren Twitch platformu sayesinde video oyunları gerçek zamanlı yayınlanmaktadır (Li vd., 2020:1). Platform, kendi oynadıkları oyunları yayınlayan yayıncı veya başkalarının yayınladıkları oyunları izleyen izleyiciler tarafından kullanılmaktadır (Siutila, 2018: 131). Öte yandan geleneksel medya üretimi ile karşılaştırıldığında geleneksel medya üretimi için teknik ve profesyonel iş bölümüne ihtiyaç duyulmasına rağmen, Twitch platformunda canlı yayın yapan yayıncılar özellikle yayın hayatlarının başlarında yayın için ihtiyaç duyulan tüm rolleri kendileri üstlenmektedirler. Böylece yayıncılar yaratıcı içerik oluşturmanın yanı sıra teknik ekipmanları kendileri yönetmek suretiyle prodüksiyonu da kendileri gerçekleştirmektedir (Taylor, 2018: 68). Video oyunları için popüler yayın sitesi olan Twitch platformu canlı yayınlar vasıtasıyla oyuncuların en sevdikleri video oyunları etrafında takipçi ve topluluk oluşturmasına olanak sağlamaktadır. Twitch platformu sadece bilgisayarlarda kullanılmayıp mobil cihazlarda ve oyun konsollarında da kullanılabilir. Ayrıca söz konusu platform aracılığıyla kullanıcılar e-spor kapsamında beğendikleri oyunlara ilişkin turnuva maçlarını canlı yayında izleyebildikleri gibi söz konusu maçların tekrarlarını ve özet görüntülerini izleyebilme imkânına da sahip olmaktadır (Gerber, 2017: 344-345).

Twitch platformunda büyük turnuvalara ilişkin yayınlar yapılmasının yanında genellikle tek bir oyuncu kendi oynadığı oyuna ait yayın yapmakta ve yayın yaparken sohbet etmekte, oyun stili hakkında açıklamalarda ve tavsiyelerde bulunmaktadır (Kaytoue vd., 2012: 1181). Twitch'in oyun endüstrisindeki önemi canlı akışın, bir çevrimiçi eğlence biçimi olarak çok popüler hale gelmesi noktasında olmuştur. Öyle ki, yayıncılara bir oyun yayınlama ve izleyicilerin yorumlarına tam zamanında tepki verme fırsatı sunan Twitch.tv ile izleyiciler, yayıncıyla ya da sohbet yoluyla diğer katılımcılar ile iletişim kurma seçeneğiyle akışı izleyebilmektedir (Gros vd., 2017: 44). Twitch'in yapısal olarak videonun yanında çalışan eşzamanlı sohbeti desteklemesi, yayıncıların izleyicileriyle etkileşim kurabilmesi adına önemlidir. Bu yolla onlardan gelen soruları yanıtlamak, geri bildirimlere yanıt vermek ve aylar hatta yıllar boyunca onları tanımak ve onlar tarafından tanınmak gibi olanaklar mümkün kılınmaktadır (Taylor, 2018: 68). Bu nedenle Twitch platformunun altyapısı yayıncı ile izleyici arasında yüksek etkileşim sağlanması ve etkileşimin desteklenmesi amacıyla tasarlanmıştır. Bu nedenle platform canlı yayın akışlarının iletişim uygulamalarını ilerletmek için sohbet kolaylaştırıcıları, analizler, şarkı istekleri, sohbet oyunları gibi değişik otomatik botlardan ve bağış araçları gibi araçlardan faydalanılması konusunda büyük özgürlük sağlamaktadır (Sjöblom vd., 2019: 20).

Twitch platformu aracılığıyla sunulan canlı yayın şeklindeki içerik türü önemli bir çevrimiçi eğlence biçimine dönüşmüştür. 2018 yılı itibariyle Twitch platformu 3,2 milyondan fazla bağımsız yayıncıya ve ayda 45 milyar dakika izlenme süresine sahip olmuştur. Twitch, platformu herhangi bir anda milyonlarca izleyici tarafından izlenen 40.000'den fazla eşzamanlı canlı yayın akışa hizmet etmektedir (Kim vd., 2020: 147). 2021 yılı aralık ayı itibariyle dünya çapında Twitch platformundaki aktif yayıncıların sayısı ise yaklaşık 7,57 milyona ulaşmıştır (<https://www.statista.com/statistics>). Ayrıca Twitch platformu 27 Ocak 2022 tarihi itibariyle dünyanın en çok görüntülenen kırk altıncı, Türkiye'de en çok görüntülenen yirmi sekizinci web sitesi konumundadır (<https://www.alexa.com/topsites>, E.T. 27.01.2022).

Twitch platformunda ağırlıklı olarak video ve bilgisayar oyunlarına ait canlı yayın yapılmakta olduğu görülmekle birlikte platforma ait internet sitesi incelendiğinde platformda oyun kategorisi dışında müzik, sadece sohbet, seyahat ve doğa gibi farklı kategorilere de yer verildiği anlaşılmaktadır. Oyun kategorisi de dâhil olmak üzere bütün kategorilerde yayın sohbeti kısmı bulunmakta olup, bu kısımda yayıncılar izleyiciler tarafından gönderilen mesajlara canlı yayın esnasında cevap vererek düşüncelerini paylaşmaktadırlar. Böylece Twitch platformu aracılığıyla yayın yapan kişilerle izleyiciler arasında herhangi bir zaman ya da mekân sınırlaması olmaksızın etkileşim kurulmaktadır.

3. TWITCH PLATFORMU ARACILIĞIYLA KAZANÇ ELDE EDİLMESİ

Geçmiş dönemlerde televizyon ve radyo üzerinden yapılan geleneksel yayın ilgisi günümüzde yeni medya anlayışı kapsamında sosyal medyaya ve yayın hizmetlerine doğru kaymaktadır. Bu kapsamda insanlar artık daha çok sosyal medyada ve yayın hizmeti sunan platformlarda zaman

geçirmekte, böylece geleneksel yayın araçlarına olan ilgi azalmaktadır. Amatör ve profesyonel içerik üreticilerinin canlı yayın yapmalarına olanak sağlayan Twitch platformu, Amerika, Avrupa ve Asya’da lider canlı yayın platformu konumunda bulunmaktadır (Spilker vd., 2020: 606). Taylor’a göre Twitch platformunda canlı yayın yapan yayıncılar kişisel oyunlarını halka açık eğlenceye dönüştürmektedirler. Söz konusu yayıncıların bazıları farklı oyunlara ilişkin yayınlar yapmakta, bazıları tek bir oyuna ve e-spor oyuncularına ilişkin yayınlar yapmaktadır. Her ne şekilde yayın yaparlarsa yapsınlar yayıncılar yayın yaparken hem oyun izleyicilerini bir araya getirmekte hem de nispeten yeni bir mesleği icra etmektedirler (Taylor, 2018: 67).

Günümüzde bazı yayıncıların büyük medya sahiplerinden daha fazla izleyici kitlesine sahip oldukları bilinmekle birlikte, söz konusu yayıncıların çoğunlukla hizmetlerini milyonlarca günlük aktif kullanıcıya ev sahipliği yapan Twitch platformu vasıtasıyla sundukları görülmektedir. Bu tür faaliyetler daha çok genç neslin ilgi alanına giren video oyun kültürünün bir uzantısı olarak algılansa da zamanla önemli bir kazanç kaynağına dönüşmüştür (Sjöblom vd., 2019: 20). Şöyle ki bireyler sahip oldukları teknolojik olanaklar dâhilinde çeşitli iletişim araçlarını kullanarak canlı yayın akışı yapılmasına aracılık eden platformlardan biri olan Twitch platformunda içerik üretmek suretiyle birtakım kazançlar sağlayabilmektedirler (Yavaşçalı & Uğurhan, 2019: 646). Bu kapsamda Twitch platformunu kullanan yayıncılar, diğer platformları kullanan yayıncıların elde ettikleri kazanç türlerine benzerlik gösterecek şekilde reklam gelirleri, “Bit” gelirleri, abonelik gelirleri ve bağışlar olmak üzere farklı şekillerde kazanç sağlayabilmektedirler (Tiryakioğlu & Yavaşçalı, 2019: 67-71).

4. TWİTCH PLATFORMU ARACILIĞIYLA ELDE EDİLEN KAZANCIN VERGİLENDİRİLMESİ

Twitch platformunda yer alan yayıncılar çeşitli kazanç sağlama strateji ve özelliklerine sahip olmaktadır (Johnson & Woodcock, 2019b: 4). Bu durum Twitch platformu aracılığıyla farklı şekillerde kazanç sağlanabilmekte olduğunu göstermekte, sağlanan kazançların vergisel boyutlarının ise ayrıca ele alınması gerektiğine işaret etmektedir. Platform aracılığıyla sağlanan kazanç türleri dikkate alındığında reklam, “Bit” ve abonelik kazançlarının ve bağışların gelir vergisi açısından değerlendirilmesi gerekmektedir.

4.1. Reklam Yoluyla Elde Edilen Kazançların Gelir Vergisi Açısından Değerlendirilmesi

Geçmiş yıllarda tüketiciler ürünlerle ilgili bilgiye sahip olma konusunda sınırlı sayıda medya araçlarını kullanmışlardır. Kimi zaman söz konusu bilgiye kişiler kendi aralarında konuşarak kimi zaman ise gazete ve dergi gibi yazılı medya araçlarını kullanarak erişmişlerdir. Bu durum 20. yüzyılda televizyon ve radyo gibi medya araçlarının ortaya çıkmalarına bağlı olarak tüketicilerin ürün bilgisine ulaşmalarında köklü bir değişime yol açmıştır. Ancak teknoloji alanında yaşanan gelişmeler, internetin ortaya çıkışı ve internet kullanımının yıllar içerisinde giderek yaygınlaşması ürünlerle ilgili olarak tüketicilere sunulan bilgilerin miktar ve kalitesini önemli derecede değiştirmiştir (Woo vd., 2015: 1510).

Bu değişimin bir sonucu olarak günümüz dünyasında olabildiğince fazla sayıda tüketiciye ulaşmak isteyen şirketler ve markalar, ürün ve hizmetlerinin tanıtımını yapmak, rakiplerinden farklı olduğunu göstermek ve tüketicilerin satın alma tercihlerini etkilemek amacıyla çeşitli medya kanallarını kullanmaktadırlar (Enginkaya & Cinar, 2014: 432). Söz konusu medya kanallarından biri de Twitch platformu olarak karşımıza çıkmaktadır. Twitch platformu, her geçen gün daha da büyüyen bir kullanıcı kitlesine sahip olduğu için firmaların satış stratejilerine uygun şekilde pazarlama mesajlarının doğru müşterilere iletilmesine aracılık edecek önemli bir potansiyele de sahiptir. Bu nedenle coğrafi sınırları olmaksızın ürün bilgilerinin en hızlı şekilde tanıtılmasına olanak sağlayan ve ticari kuruluşlar için bir standart haline gelen çevrimiçi reklamcılık faaliyetlerine Twitch platformunda da yoğun bir şekilde yer verilmekte olduğu görülmektedir (Khandare & Suryawanshi, 2016: 29).

Benzer reklamcılık faaliyetleri bir başka video içerik platformu olan Youtube için de geçerli olmaktadır. Youtube’da canlı görüntü akışı ya da daha önce kaydedilen görüntüler şeklinde izleyicilere sunulan videolar üzerinden “Youtuber” adı verilen yayıncılar reklam geliri elde etmektedirler. Bu yönüyle Youtube ve Twitch platformu yayıncılarının söz konusu platformlar aracılığıyla elde ettikleri bir takım gelir türleri benzerlik göstermektedir. Youtube aracılığıyla elde edilen kazançların vergilendirilmesi konusunda ortak görüş söz konusu kazançların 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu¹ kapsamında vergilendirilmeleri gerektiği yönündedir. Buna karşın söz konusu kazançların GVK’nın 2. maddesinde tahdidi olarak sayılan gelir unsurlarından hangisine göre vergilendirilmesi gerektiği hususunda yazarlar arasında farklı görüşlerin benimsendiği anlaşılmaktadır.

Aydemir & Bakaç (2020) tarafından yapılan çalışmada video içerik üretilmesine bağlı olarak elde edilen reklam gelirinin devamlılık gösteren bir faaliyet kapsamında sermayenin emekten daha yoğun şekilde kullanılması suretiyle bir organizasyon dâhilinde elde edilmesi durumunda ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Buna karşın yazarlar video içerik üreticilerinin elde ettikleri gelirlerin serbest meslek kazancının özelliklerini taşımaları halinde serbest meslek kazancı hükümlerine göre vergilendirilmeleri gerektiğini de ifade etmişlerdir. Nitekim yazarlar video içerik üretilmesine bağlı olarak elde edilen reklam gelirinin tabi olacağı gelir unsuruna ait GVK’da herhangi yasal bir düzenlemenin bulunmadığına işaret ederek, bu konunun tartışmalı olduğunu belirtmişlerdir.

Uçar (2019) çalışmasında öncelikle Youtube ve diğer video paylaşım platformlarında yayınlanan reklamlar vasıtasıyla söz konusu platformda video içerik paylaşımı yapan video sahiplerinin kanallarında yayınlanan reklamlara bağlı olarak elde ettikleri gelirlerin serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmeleri gerektiğini ifade etmiştir. Ancak söz konusu kazançların serbest meslek kazancı olarak kabul edilmeleri için faaliyetlerin gelir elde etme amacıyla yapılması ve mesleğin mutat meslek olarak sürdürülmesi gerektiğini de belirtmiştir. Bu kapsamda yazar, belirli periyotlarla içerik hazırlayan

¹ RG, 06.01.1961, 10700. İlgili kanun adı, çalışmanın devamında “GVK” şeklinde kısaltılarak kullanılacaktır.
Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi / Journal of Management and Economics Research

kişilerin mesleği mutat olarak gerçekleştirdiklerini, dolayısıyla bu kişilerin serbest meslek erbabı olarak kabul edilmeleri gerektiğini ifade etmiş, ancak mesleğin mutat olarak sürdürülüp sürdürülmediğinin belirlenmesinde dikkate alınacak video içerik paylaşma periyotlarıyla ilgili vergi mevzuatında yasal bir düzenlemeye ihtiyaç duyulduğuna dikkat çekmiştir. Ayrıca yazar, çalışmada faaliyetlerin mutat meslek olarak sürdürülmedikleri durumlarda elde edilen gelirin arızı kazanç hükümleri uyarınca vergilendirilmesi gerektiğini de ifade etmiştir.

Durlanık & Yıldırım (2020) tarafından yapılan çalışmada yazarlar bir video içerik üreticisinin medya platformlarındaki izlenme sayısı ve süresine bağlı olarak elde ettiği gelirlerin reklam geliri olarak değerlendirilmesi gerektiğini, bu nedenle de elde edilen reklam gelirlerinin ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerektiğini ifade etmişlerdir. Bununla birlikte yazarlar bahsedilen video içerik üretmek suretiyle elde edilen reklam gelirlerinin serbest meslek kazancı ya da arızı kazanç hükümlerine tabi olmaması gerektiğinin de altını çizmişlerdir.

Video içerik üretimi yoluyla elde edilen reklam gelirlerinin vergilendirilmeleri konusunda yapılan çalışmalardan da anlaşılacağı üzere söz konusu gelirlerin vergi türlerinden gelir vergisine tabi olmaları noktasında yazarlar hemfikir olmaktadır. Ancak elde edilen gelirin gelir vergisi kapsamında yer alan gelir unsurlarından hangisine göre vergilendirileceği konusunda farklı görüşler benimsenmektedir. Bu konuda farklı görüşlerin benimsenmesinin altında ise video paylaşım platformları aracılığıyla elde edilen gelirle ilgili olarak GVK'da yer alan 7 farklı gelir unsuru içerisinde açık şekilde bir yasal düzenlemenin bulunmuyor olması yatmaktadır. İlgili vergi kanununda video veya canlı görüntü akışı paylaşımları yapan kişilerin elde ettikleri reklam gelirlerinin vergilendirilmeleri konusunda yasal düzenlemelere ihtiyaç duyulmakla birlikte söz konusu ihtiyaç giderilene kadar hâlihazırdaki yasal düzenlemelerin doğru bir şekilde yorumlanmaları gerekmektedir. Bu nedenle Twitch platformu aracılığıyla reklam geliri elde eden yayıncıların vergilendirilmeleri ile ilgili olarak aşağıda GVK hükümleri dikkate alınarak yapılan açıklamalara yer verilmektedir.

Ticari kazanç, gelir vergisinin konusuna giren kazanç ve iratlar içerisinde geniş anlamda uygulama alanına, dolayısıyla da önemli bir yere sahiptir. GVK'nın üçüncü kısmının birinci bölümünde ticari kazancın vergilendirilmesi ile ilgili hükümler yer almaktadır. İlgili kanunun 37. maddesinde ticari kazanç, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar olarak tanımlanmaktadır. Söz konusu madde hükmüne göre türü fark etmeksizin genel olarak bütün ticari ve sınai faaliyetler ticari kazanç olarak değerlendirilmekte, hükmün devamında ise 7 bent halinde özel olarak ticari kazanç sayılan bazı faaliyetlere yer verilmektedir (Pehlivan, 2019: 187-188). Ancak ticari kazanç, 37. maddede sayılan 7 bentten ibaret olmayıp, aynı maddede geçen genel tanım uyarınca ticari ve sınai faaliyet kavramı içerisinde değerlendirilebilecek diğer bütün faaliyetlerden elde edilen kazançları da içerecek şekilde olabildiğince geniş bir kapsama alanına sahip olmaktadır (Tosuner & Arıkan, 2013: 39-40). Nitekim Bulutoğlu (1978) ticari kazancın sadece ürün alım satımı faaliyetlerinden ya da ürünlerin niteliklerini değiştirmeye yönelik faaliyetlerden ibaret olmadığını, bu faaliyetlerin yanı sıra ürünlerin

pazarlanmalarına yardımcı olan reklam hizmetlerinin de ticari faaliyet olarak kabul edilmeleri gerektiğini ifade etmiştir. Ayrıca GVK'nın 37. maddesinde ticari kazanç elde eden mükelleflerin kazançlarının gerçek usul veya basit usul olmak üzere iki şekilde birine göre tespit edildiği ifade edilmektedir. Ticari kazanç gerçek usulde tespit edildiğinde mükellefler birinci sınıf tüccar ya da ikinci sınıf tüccar olarak ikiye ayrılmaktadır. Tüccarların hangi sınıfa dâhil olacakları ise işletmenin hukuki statüsüne, yıllık alım satım ve iş hasılatı hadleri ile birinci sınıf tüccar olarak sayılmayı istemesi halinde mükellefin isteğine bağlı olmaktadır (Şenyüz, Yüce & Gerçek, 2020: 16-18). Gerçek usule tabi mükelleflere kıyasla mali gücü nispeten daha sınırlı olan küçük ticaret ve sanat erbapları ise basit usule tabi olmaktadır. Bir mükellefin basit usule tabi olabilmesi için GVK'nın 47. maddesinde yer alan basit usule tabi olmanın genel şartları ile 48. madde yer alan özel şartları sağlaması gerekmektedir (Öncel, Kumrulu & Çağan, 2010: 278-279). Buna karşın birtakım faaliyetlerin gerçekleştirilmeleri halinde mükellefler basit usul için gereken bütün şartlarını taşıyacakları dahi basit usulden faydalanamamaktadırlar. Nitekim GVK'nın 51. maddesinde kimlerin basit usulden faydalanamayacakları açık bir şekilde sayılmaktadır.

Basit usulden faydalanması mümkün olmayan kişilerle ilgili hükümlerin yer aldığı GVK'nın 51. maddesi çalışma kapsamında incelenen Twitch platformu aracılığıyla elde edilen reklam gelirlerinin vergilendirilmesi konusu ile yakından ilişkili olmaktadır. Çünkü söz konusu maddede basit usulden faydalanamayacak olanlar arasında *"Her türlü ilan ve reklam işleriyle uğraşanlar veya bu işlere tavassut edenler"* bulunmaktadır. Her ne kadar ilgili kanun hükmünde açık bir ifadeye yer verilmiş olsa da Twitch platformunda canlı görüntü akışı sağlamak suretiyle reklam geliri elde eden yayıncıların reklam işleriyle uğraşıp uğraşmadıkları veya bu işlere aracılık edip etmedikleri konusunda kesin bir çıkarımda bulunmak güç olmaktadır. Ancak söz konusu yayıncıların faaliyetleri dikkate alındığında doğrudan olmasa bile dolaylı olarak yayıncıların reklamcılık faaliyetlerine müdahil oldukları, bu nedenle de gerçek usule göre vergilendirilmeleri gerektiği düşünülebilir. Çünkü ağırlıklı olarak elektronik spor ve video oyunlarının canlı yayın akışı şeklinde yayınlandığı Twitch platformu aracılığıyla yayıncılar açısından iki farklı şekilde reklam geliri elde etmek mümkün olmaktadır.

İlk olarak yayıncılar kanallarında oynatılan her türlü reklamdan elde edilen gelirlerden pay alabilmektedirler. Yayıncının kanalında reklamlara yer verilmesi halinde Twitch platformu reklamların yayınlanması karşılığında reklam veren kişilerden almış olduğu ödemenin bir kısmını yayıncıya aktarmaktadır. Bu durumda yayıncı Twitch platformu ile bir nevi ortaklık gerçekleştirmek suretiyle reklam işiyle uğraşmış ve elde edilen reklam gelirinden pay almış olmaktadır. İkinci olarak ise yayıncıların kanallarında reklam vermek isteyenler, yayıncılarla doğrudan iletişime geçerek reklamlarını kanallarında yayınlamaları karşılığında yayıncılara ödeme yapabilmektedirler (Siutila, 2018: 133). Bu durumda ise yayıncı doğrudan reklam hizmetini sunmuş olmaktadır. Örneğin Twitch platformunda daha çok oyun video ve yayınlarına yer verildiği ve platformun önemli bir izleyici kitlesine hitap ettiği düşünülürse, oyun yazılımı yapan şirketlerin, oyun konsolu üretimi yapan

şirketlerin, oyun bilgisayarı üretimi yapan şirketlerin veya oyun ekipmanları üretimi yapan şirketlerin yayıncılarla birebir iletişim kurarak kanallarında kendi ürünlerinin reklamlarını yapmaları karşılığında yayıncılarla anlaşmaları, bu kapsamda yayıncılara maddi veya aynı ödeme yapmaları muhtemeldir. Tüm bu nedenlerden ötürü Twitch platformunda yaptıkları yayınlara bağlı olarak reklam geliri elde eden yayıncıların elde ettikleri gelirlerin ticari kazanç kapsamında değerlendirilmeleri gerekmektedir.

Nitekim internet üzerinden verilen reklam hizmetlerinin vergilendirilmesi konulu, 13.11.2019 tarihli özelgesinde Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı, öncelikle bir faaliyetin “ticari faaliyet” sayılabilmesi için kazanç sağlama niyet ve kastının şart olmadığını, faaliyetin kazanç sağlama potansiyeline sahip olmasının yeterli olacağını belirtmiştir. Özelgenin devamında ise video paylaşım sitelerinde yayımlanan reklamlar aracılığıyla elde edilen gelirlerin GVK’nın 37. maddesine göre ticari kazanç olarak değerlendirilmesi, bu şekilde gelir elde edenlerin gelir vergisi mükellefiyetlerine bağlı olarak GVK’nın 85. maddesine göre yıllık gelir vergisi beyannamesi ile gelirlerini beyan etmeleri gerektiği ifade edilmiştir.

Öte yandan ticari kazancın özellikleri dikkate alındığında faaliyetin devamlılık göstermesi gerekmekte, devamlılık göstermeyen ticari faaliyetler farklı bir gelir unsuru olan diğer kazanç ve iratlardan GVK’nın 82. maddesinde düzenlenen arazi kazançlar kapsamında vergiye tabi olmaktadır (Arslan, 2012: 22). Bu nedenle Twitch platformunda yaptıkları yayınlar aracılığıyla reklam geliri elde eden kişilerin, faaliyetlerini süreklilik gösterecek şekilde sürdürmeleri halinde kazançları ticari kazanç hükümlerine, süreklilik göstermeyecek şekilde ara sıra gerçekleştirmeleri halinde kazançları arazi kazanç hükümlerine tabi olacaktır. Ancak şunu da belirtmek gerekir ki Twitch platformu aracılığıyla reklam geliri elde edebilmek için büyük bir izleyici kitlesine sahip olmak gerekmekte, büyük bir kitlenin ilgisini çekmek ve söz konusu ilgiliyi canlı tutmak ise platformda uzun süre zaman geçirilmesini gerektirmektedir. Belirli bir izleyici kitlesine sahip bir yayıncının ciddi zaman harcayarak kazandığı popülaritesini devam ettirmek ve daha fazla izleyicinin dikkatini çekmek için belirli sıklıkla canlı görüntü akışına, diğer bir ifadeyle canlı yayın yapmaya ihtiyacı olduğu düşünülürse, yayıncının faaliyetinin süreklilik gösterdiği, hatta süreklilik göstermesi gerektiği anlaşılmaktadır. Nitekim Twitch platformunda iştirak programına katılabilmek için yayıncıların birtakım şartları sağlamaları gerektiği ancak belirtilen şartların sağlanmaları durumunda yayıncıların platform aracılığıyla kazanç elde edebilecekleri ifade edilmektedir. Söz konusu şartları şu şekilde sıralamak mümkündür (Twitch.tv İştirak Olma Şartları, 2022);

- Son 30 günde toplamda en az 500 dakikalık yayını olmak,
- Son 30 günde en az 7 farklı yayın günü olmak,
- Son 30 günde ortalama 3 veya daha fazla eş zamanlı izleyicisi olmak,
- En az 50 takipçisi olmak.

Anlaşıldığı üzere bir yayıncının düzenli olarak Twitch platformu aracılığıyla reklam geliri elde edebilmesi için platformda belirlenen şartları sağlaması gerektiğinden yayıncının faaliyetinin zaten süreklilik göstermek mecburiyetinde olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle düzenli kazanç elde etmek isteyen yayıncılar faaliyetlerini süreklilik gösterecek şekilde tekrarlamak zorundadırlar. Bu durumda yayıncılar platform aracılığıyla düzenli gelir elde ettikleri dönemlerde ticari kazanç hükümleri, aksi takdirde arazi kazanç hükümleri geçerli olmaktadır.

4.2. Sanal Ürün Satışına Aracılık Etmek Suretiyle Elde Edilen Kazançların Gelir Vergisi Açısından Değerlendirilmesi

Twitch platformunda görüntü akışı sağlayarak faaliyet gösteren yayıncılar reklam geliri elde edebildikleri gibi “Bit” ve abonelikler aracılığıyla da gelir elde edebilmektedirler. İzleyiciler tarafından Twitch platformuna ödeme yapılmak suretiyle satın alınabilen ve Bit adı verilen sanal ürünler izleyicilere yayıncılarla etkileşim kurmaları konusunda birtakım imkânlar sunmaktadır. Şöyle ki Bit satın alan izleyiciler, yayıncıların yayın yaptıkları esnada aktif durumdaki yayın sohbeti kısmında dikkat çekecek animasyonlu ifadeler şeklinde mesajlar paylaşabilmekte, bu şekildeki sohbet mesajlarına ise “Cheer” denilmektedir. Dolayısıyla izleyicilerin Cheer yapmak suretiyle yayıncının dikkatini çekmesi için Bit satın alması ve kullanması gerekmektedir. Ayrıca platformda izleyicilerin bu yolla yayıncıları teşvik edip destekleyebilecekleri ve yayıncının takdirini kazanabilecekleri ifade edilmektedir. İzleyicilerin Cheer yapmak için kullandıkları her Bit başına yayıncılara 1 sent gelir payı verilmektedir (Twitch.tv Bit ile Cheer Kılavuzu, 2022). Böylelikle yayıncılar sanal ürün olan Bit’lerin izleyiciler tarafından satın alınmalarına ve harcanmalarına aracılık etmek suretiyle gelir elde edebilmektedirler. Yayıncıların Twitch platformunda gelir elde etmelerine olanak sağlayan bir diğer yöntem ise abonelikler üzerinden pay alınması şeklinde gerçekleşmektedir. Söz konusu yöntemle tıpkı Bit yönteminde olduğu gibi izleyicilere favori yayıncıları ile etkileşime geçebilmelerinde çeşitli ayrıcalıklar tanınmaktadır. Bu kapsamda abone olan izleyicilere platform genelinde kullanabilecekleri özel ifadeler, abone rozetleri ve reklamsız izleme gibi ayrıcalıklar sağlanmaktadır. Bit yönteminde olduğu gibi izleyicilere satılan sanal bir ürün niteliğinde olan abonelik, Bit yönteminden farklı olarak her ay yenilenmesi gereken bir ürün olmaktadır (Twitch.tv Nasıl Abone Olunur?, 2022). Bit yönteminden farklı olarak abonelik yönteminde elde edilen gelirlerle ilgili olarak yayıncıların kanallarına abone olan kişi başına alacakları pay ile ilgili olarak Twitch platformunun resmi internet sitesinde herhangi bir açıklamaya yer verilmemiş olduğu görülmektedir. Buna karşın çeşitli internet sitelerinde yer verilen açıklamalarda yayıncıların kanallarına abone olan kişiler tarafından yapılan abonelik ödemelerinin Twitch platformu ile yayıncılar arasında yaklaşık olarak 50/50 oranında, yani yarı yarıya paylaşıldığı ifade edilmektedir. Özetle Twitch platformunda yayın yapan kişiler yukarıda açıklanan iki farklı yöntem aracılığıyla sanal ürün satılmasına aracılık etmekte ve satılan sanal ürünler üzerinden pay almak suretiyle gelir elde etmektedirler. Ancak video paylaşım platformlarında satılan sanal ürünlere aracılık edilmesi suretiyle elde edilen komisyon gelirlerinin vergilendirilmeleri hususunda yakın geçmişe değin vergi kanunlarında açık bir yasal

düzenleme bulunmamakta, konu ile ilgili olarak sadece Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan 06.09.2013 tarih ve 1457 sayılı özelge dikkate alınmaktaydı. Söz konusu özelge kapsamında; internet üzerinden yapılan satış faaliyetlerine aracılık eden kişilerin sundukları hizmet karşılığında aldıkları komisyon bedellerinin devamlılık göstermeleri halinde ticari kazanç, devamlılık göstermemeleri halinde arazi kazanç hükümleri dikkate alınarak vergisel açıdan değerlendirilmeleri gerektiği anlaşılmaktaydı (Kükreler, 2016: 587). Nitekim 01.01.2022 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanacak olan sosyal içerik üreticiliğinde kazanç istisnası müessesesine ilişkin yasal düzenlemelerde incelendiğinde sosyal içerik üreticilerinin faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların ticari kazanç kapsamında değerlendirilecekleri belirtilmektedir.

4.3. Bağış Yoluyla Elde Edilen Kazançların Gelir Vergisi Açısından Değerlendirilmesi

Twitch platformunda yayın yapan kişiler yukarıdaki açıklamalarda yer verildiği üzere reklam gelirleri ve platform aracılığıyla satılan sanal ürünler üzerinden pay almak suretiyle kazanç sağlayabildikleri gibi bu yöntemlerin yanı sıra bağış yöntemi ile de önemli miktarlarda kazanç sağlayabilmektedirler. Bu yöntemde yayıncı, platformdaki yayın kanalında “donation”, “donate” veya “bağış” adı altında bir alana yer vermektedir. Yayıncıya bağış yapmak isteyen izleyiciler yayıncının kanalında yer verdiği söz konusu alana tıkladıklarında yayıncıya bağış ödemesi yapılmasını sağlayan aracı internet sitelerine yönlendirilmektedirler. Bu şekilde aracı internet sitelerine yönlendirilen izleyiciler desteklemek istedikleri yayıncılara farklı tutarlarda bağış ödemesi yapabilmektedirler. Bu kapsamda izleyiciler tarafından yapılan bağış ödemelerinin vergisel durumunun da ayrıca değerlendirilmesi gerekmektedir. Her ne kadar izleyiciler tarafından yapılan ödemeler bağış ismini alsalar da söz konusu ödemeler Twitch platformunda yayın yapan kişiler açısından kazanç niteliği taşımaktadır.

2021 yılında ve daha önceki dönemlerde yayıncılara yapılan bağış ödemelerinin vergiye tabi olup olmadıkları, vergiye tabi olmaları durumunda hangi vergi türünün konusuna girdikleri, dolayısıyla değerlendirilmeleri gereken vergi türü ile ilgili belirsizlik yaşanmıştır. Şöyle ki yayıncılara yapılan bağış ödemelerinin sağlar arası ivazsız servet intikallerini vergilendiren veraset ve intikal vergisinin konusuna girebileceği gibi her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazançları vergilendiren gelir vergisinin konusuna da girebileceği düşünülmekteydi. Ancak söz konusu belirsizlik 12 Ocak 2022 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 318 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile ortadan kaldırılmıştır. Bahsi geçen tebliğde usul ve esasları tayin edilen sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnasına ilişkin düzenlemeler dahilinde 4. maddenin 18. fıkrasında; “*Sosyal içerik üreticiliği faaliyeti kapsamında sosyal ağ sağlayıcıları üzerinden elde edilen; reklam gelirleri, sponsorluk gelirleri, bağışlar, hediyeler, bahşişler, ücretli abonelik gelirleri gibi gelirler istisna kapsamında dikkate alınacaktır.*” açıklamasına yer verilmiştir. Böylece Twitch platformunda yayın yapan kişilere izleyicileri tarafından yapılan bağış ödemelerinin gelir vergisi açısından değerlendirilmesi

gerektiği ve bu şekilde kazanç elde eden yayıncıların ilgili genel tebliğ şartlarını taşımaları halinde GVK Mükerrer Madde 20/B’de düzenlenen istisnadan yararlanabilecekleri açık bir şekilde anlaşılmaktadır.

4.4. Sosyal İçerik Üreticiliğinde Kazanç İstisnası

Twitch platformu aracılığıyla elde edilen kazançlardan reklamlar ve sanal ürün satışları üzerinden alınan payların hangi gelir unsuruna tabi olduklarına dair GVK’da açık bir yasal düzenlemeye yer verilmemektedir. Buna karşın gerek konuyla ilgili yayınlanan özelemler gerekse ilgili kanun hükümleri dikkate alınarak yapılan yorumlardan söz konusu kazançların ticari kazanç hükümlerine tabi oldukları anlaşılmaktadır. Önceki dönemlerde sosyal içerik üreticilerinin elde ettikleri kazançların hangi gelir unsuruna tabi oldukları hususundaki belirsizlikten ziyade sosyal içerik üreticilerinin elde ettikleri kazançların gelir vergisine tabi olup olmadıkları tartışmalı bir konu olmaktadır. Çünkü geçmiş yıllarda bu şekilde elde edilen bir gelir türü bulunmamaktaydı ve bu nedenle nispeten yeni bir gelir türü olarak ifade edilebileceğimiz bu tür gelirlere ilişkin vergi kanunlarında yasal bir düzenleme de doğal olarak bulunmamaktaydı. Şöyle ki yaşanan teknolojik gelişmeler doğrultusunda internet kavramının ve kullanımının özellikle 2000’li yılların başlarından itibaren olağanüstü bir şekilde ilerleme kaydetmesi ve hayatın her alanına girmesiyle birlikte sanal ortamda gerçekleşen yeni bir vergilendirme alanı doğmuştur. Sanal ortamda gerçekleşip vergi borcunun ortaya çıkmasına sebebiyet veren vergiyi doğuran olaylar yasa koyucu tarafından dikkate alınarak vergi kanunlarında ihtiyaç duyulan yasal düzenlemelere yer vermeye başlanılmıştır. Bu duruma istinaden atılan ilk somut adım ise GVK’da yapılan değişiklik olmuştur.

7338 sayılı Vergi Usul Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun² ikinci maddesiyle GVK’ya Mükerrer Madde 20/B eklemiş ve ilgili kanun maddesinin 01.01.2022 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanacağı ifade edilmiştir. Böylece GVK’nın “Muaflık ve İstisnalar” başlıklı İkinci Kısım’ının “Kazançlarda İstisnalar” başlıklı Dördüncü Bölümü’ne Mükerrer Madde 20/B eklenmek suretiyle “Sosyal İçerik Üreticiliği ile Mobil Cihazlar İçin Uygulama Geliştiriciliğinde Kazanç İstisnası” getirilmiştir. Söz konusu istisna uyarınca sosyal içerik üreticilerinin faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar belirli şartları taşımaları halinde istisna kapsamına alınmıştır. Buna göre istisnadan yararlanmak isteyen bir sosyal içerik üreticisinin Türkiye’de kurulu bankalarda bir hesap açtırması ve tahsilatlarında ilgili hesabı kullanması gerekmektedir. Hesabın açıldığı bankanın ise vergi sorumlusu sıfatıyla hesaba gönderilen ödemeler üzerinden %15 oranında gelir vergisi stopajı yapması gerektiği anlaşılmaktadır. Öte yandan ilgili faaliyetleri nedeniyle elde ettikleri kazanç toplamı 2022 yılı için 880.000 TL’yi³ aşanlar ile tahsilatlarında kanunda belirtilen banka hesabı şartına uymayanların istisnadan yararlanamayacakları açık bir şekilde belirtilmektedir. Böylece 2022 yılı için sosyal içerik

² RG, 26.10.2021, 31640.

³ GVK md.103 gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutar

üreticilerinden toplam kazancı 880.000 TL’yi aşmayanlar için bankaların ilgili hesaplara gelen ödemeler üzerinden yapacakları %15 oranındaki kesintiler nihai vergi olmaktadır.

GVK’ya eklenen Mükerrer Madde 20/B’ye ilişkin usul ve esaslar ise 318 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği⁴ ile belirlenmiştir. Tebliğ uyarınca söz konusu istisnadan yararlanmak isteyen sosyal içerik üreticilerinden ticari kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunmayanların öncelikle mükellefiyet tesis ettirmeleri gerekmektedir. Daha önce ticari kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunanların ise vergi daireleri tarafından ilgili kazançlarının istisna kapsamına girip girmediklerinin tespit edilmesi gerekmektedir. Gerek haklarında ilk kez mükellefiyet tesis edilenlerin gerekse önceden mükellefiyeti olup istisnadan yararlanması yapılan kontroller sonrasında uygun görülen sosyal içerik üreticilerinin ikametgâhlarının bulunduğu yerdeki vergi dairesine başvurarak “193 Sayılı Kanun’un Mükerrer 20/B Maddesi Uygulamasına İlişkin İstisna Belgesi”ni temin etmeleri gerekmektedir. İstisna belgesini temin eden mükellefin tahsilde kullanacağı banka hesabının açılışında bankaya istisna belgesini sunması, daha önce hesabı olması halinde ise yine bankaya istisna belgesini sunmak suretiyle ilgili hesabı kullanabileceği ifade edilmektedir. Ayrıca istisna belgesinin bankaya sunulmasından itibaren bir ay içerisinde mükellefin banka hesap bilgilerini bağlı bulunduğu vergi dairesine yazılı olarak bildirme yükümlülüğü bulunmaktadır. Yukarıda değinilen hususların sağlanması ve 2022 yılı için elde edilen kazanç toplamının 880.000 TL’yi aşmaması durumunda sosyal içerik üreticileri kazanç istisnasından yararlanabilecek ve ilgili faaliyetleri nedeniyle elde ettikleri kazançlar için yıllık gelir vergisi beyannamesi vermeyecek, diğer gelirleri nedeniyle beyanname vermeleri halinde bu kazançları beyannameye dâhil etmeyeceklerdir. Ayrıca istisnadan yararlanan sosyal içerik üreticilerinin defter tutma, defter tasdik ettirme ve belge düzenleme yükümlülükleri bulunmamaktadır. İstisna şartlarının sağlanmadığı hallerde ise sosyal içerik üreticileri kazançlarına ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesi verecekler, söz konusu beyannameden safi kazancın tespitinde dikkate alınan kanunen kabul edilen indirilecek giderler (GVK md.40) ile matrahın tespitinde dikkate alınan indirimleri (GVK md.89) düşebileceklerdir.

5. SONUÇ

Özellikle video oyunlarla ilgili canlı yayın akışı sağlamak suretiyle küresel boyutta büyük ilgi gören e-spor faaliyetlerinin izleyicilerle paylaşılmasına aracılık eden Twitch platformu, yayıncılara reklamlar, “Bit” ve abonelik adı altında platformda satılan sanal ürün satışları ve bağış ödemeleri üzerinden çeşitli şekillerde kazanç elde etme imkânı sunmaktadır. Ancak yayıncılar tarafından elde edilen söz konusu kazançların ülkemizde vergilendirilmeleri konusunda ihtiyaç duyulan yasal düzenlemeler 2021 yılının sonlarında ve 2022 yılının başlarında yapılabilmektedir. Bu kapsamda GVK’ya Mükerrer Madde 20/B eklenmek suretiyle sosyal içerik üreticiliğinde kazanç istisnası getirilmiş, istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar ise 318 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirlenmiştir. İlgili

⁴ RG, 12.01.2022, 31717.

genel tebliğde sosyal içerik üreten gerçek kişilerin faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançların ticari kazanç kapsamında oldukları, bu nedenle Twitch platformu yayıncılarının reklam gelirleri, sanal ürün satışı veya bağış şeklinde elde ettikleri türü fark etmeksizin bütün kazançlarının ticari kazanç kapsamında dikkate alınmaları gerektiği anlaşılmaktadır.

Sosyal içerik üreticilerinin elde ettikleri kazançların vergilendirilmelerine yönelik getirilen yasal düzenlemelerle vergilendirme alanında önemli bir eksiklik giderilmiş olup, etkin bir vergilendirme yapılabilmesi adına ise hâlen aşağıda belirtilen iyileştirmelere ihtiyaç duyulmaktadır.

Sosyal içerik üreticiliğinden elde edilen kazancın gelir unsurlarından ticari kazanç kapsamında gelir vergisine tabi olduğunun GVK'da ticari kazancın tarif edildiği ve tahdidi olarak sayıldığı 37. madde hükümleri arasına eklenmesi gerekmektedir. Böylece sosyal içerik üreticileri sanal ortamdaki faaliyetleri neticesinde elde ettikleri kazançların ticari kazanç hükümlerine tabi olduklarını ilgili genel tebliği ve tebliğdeki açıklamaları araştırma zahmetinden kurtulacak şekilde GVK'nın 37. maddesinden daha hızlı ve kolay şekilde öğrenebileceklerdir.

Sosyal içerik üreticilerinin vergilendirilmeleri ile ilgili yasal düzenlemeler yakın geçmişte yapıldıkları için Twitch platformu ve diğer görüntü paylaşım platformları aracılığıyla kazanç elde eden yayıncıların vergisel durumlarıyla ilgili vergi idaresi tarafından başta sanal ortamda olmak üzere görsel medya araçları vasıtasıyla bilgilendirme yapılmalıdır.

Vergisel durumlarına uygun şekilde haklarında mükellefiyet tesis edilmesi gerekenlerden bildirim yükümlülüklerini yerine getirmeyen yayıncıların tespit edilmeleri gerekmektedir. Söz konusu yayıncıları tespit etmek ve vergi alacağını güvence altına almak amacıyla bankalara yüklenen devamlı bilgi verme sorumluluğu, yayıncıların banka hesaplarına yabancı menşeli şirketler tarafından yapılan ödemeleri kapsayacak şekilde düzenlenmelidir.

Sosyal içerik üreticiliğinde kazanç istisnasının vergileme ilkelerinden adalet ilkesi açısından da gözden geçirilmesi gerekmektedir. Mevcut istisna uygulaması, aynı verginin mükellefi olan ve aynı miktarda kazanç sağlayan kişilerin farklı vergi yükleriyle karşılaşmalarına neden olabilmektedir. Şöyle ki 2022 yılında 880.000 TL ve altında kazanç elde ederek istisnadan faydalanabilen bir sosyal içerik üreticisinin kazancından kesinti yoluyla sadece %15 oranında vergi alınmaktayken, sosyal içerik üreticisi olmamakla birlikte gelir vergisi mükellefi olan bir başka kişinin kazancından artan oranlı gelir vergisi tarifesine göre kademeli olarak önce %15 sonra sırasıyla %20, %27 ve %35 oranlarında vergi alınabilmektedir. Oysaki vergilemede adalet ilkesinin gereği olarak aynı ödeme gücüne sahip olan kişilerin aynı şekilde vergilendirilmeleri, dolayısıyla vergilendirmede yatay adalet kavramının göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Son olarak sosyal içerik üreticilerinin elde ettikleri kazançların vergilendirilmeleri hususunda 2022 yılından itibaren kazanç istisnası getirilmiş olmasına karşın geçmiş dönem kazançlarının vergisel

durumlarına ilişkin herhangi bir açıklamaya rastlanılmamaktadır. Ancak alacaklı vergi idaresinin tarh zamanaşımı süresi içerisinde vergi tarh ve tebliğ etme yetkisi bulunduğu için sosyal içerik üreticilerinin 2017 yılı ve takip eden yıllarda elde ettikleri kazançlarına yönelik vergilendirme işlemi yapması mümkün olmaktadır. Bu nedenle sosyal içerik üreticilerinin istisna uygulamasından önceki vergisel durumlarına açıklık getirilmesine yönelik yasal bir düzenlemeye ihtiyaç duyulmaktadır.

KAYNAKÇA

- Anderson, K. E. (2018). "Getting Acquainted With Social Networks and Apps: Streaming Video Games on Twitch.tv." *Library Hi Tech News*, 35(9), 7-10.
- Arslan, M. (2012). "Türk Vergi Sistemi", 5. Baskı, Nobel Akademik Yayıncılık: Ankara.
- Aydemir, R. & Bakaç, S. (2020). "Youtuber'lık Faaliyeti ve Vergisel Boyutu". *Mali Çözüm Dergisi*. 30(158), 265-285.
- Bulutoğlu, K. (1978). "Türk Vergi Sistemi", Cilt I, Fakülteler Matbaası: İstanbul.
- Demirel, Ş. & Arslaner, H. (2021). "Türkiye'de İnternet Reklamcılığının Vergisel Boyutu". *Maliye Çalışmaları Dergisi*, (65), 25-48.
- Durlanık, İ. & Yıldırım, N. (2020). "Youtuberların Vergilendirilmesi: Vergi Mükellefi Olmak Şart mı?", <https://vergiyalgi.net/youtuberlarin-vergilendirilmesi-vergi-mukellefi-olmak-sart-mi> Erişim Tarihi: 21.01.2022
- Enginkaya, E. & Cinar, D. (2014). The Impact of Digital Advertising on Consumer Purchase Decisions. Conference: 2nd International Interdisciplinary Business-Economics Advancement Conference, İstanbul, Volume 2, 432-441.
- Gerber, H. R. (2017). "eSports and Streaming: Twitch Literacies". *Journal of Adolescent & Adult Literacy*, 61(3), 343-345.
- Gros, D., Wanner, B., Hackenholt, A., Zawadzki, P. & Knautz, K. (2017). World of Streaming. Motivation and Gratification on Twitch. In: Meiselwitz, G. (eds) *Social Computing and Social Media. Human Behavior. 9th International Conference, SCSM 2017. Lecture Notes in Computer Science 10282*, Springer, Cham. 44-57.
- Johnson, M. R. & Woodcock, J. (2019a). "The Impacts of Live Streaming and Twitch.tv on The Video Game Industry". *Media, Culture & Society*, 41(5), 670-688.
- Johnson, M. R. & Woodcock, J. (2019b). "And Today's Top Donator is": How Live Streamers on Twitch.tv Monetize and Gamify Their Broadcasts. *Social Media + Society*, 5(4), 1-11.

- Kaytoue, M., Silva, A., Cerf, L., Jr, W. M., & Raïssi, C. (2012). Watch me Playing, I am a Professional: A First Study on Video Game Live Streaming. 21st World Wide Web Conference 2012, Lyon, France, 1-8.
- Khandare, A. U. & Suryawanshi, P. B. (2016). “Studying the Impact of Internet Advertising on Consumer Buying Behavior”. We’Ken- International Journal of Basic and Applied Sciences, 1(1), 28-33.
- Kim, J., Park, K., Song, H., Park, J. Y. & Cha, M. (2020). “Learning How Spectator Reactions Affect Popularity on Twitch”. 2020 IEEE International Conference on Big Data and Smart Computing (BigComp), 147-154.
- Kocadağ, M. (2017). “Elektronik Spor Kariyeri ve Eğitim”. Doğu Anadolu Sosyal Bilimlerde Eğilimler Dergisi, 1(2), 49-63.
- Kükreler, C. (2016). “İnternet Ortamında Bazı Faaliyetlerin Kavramsal Tanımları ve Türk Vergi Sistemi Karşısındaki Durumlarının Değerlendirmesi”, Yönetim Bilimleri Dergisi, 14(27), 583-604.
- Lİ, Y., Wang, C. & Lü, J. (2020). “A Systematic Review of Literature on User Behavior in Video Game Live Streaming”. International Journal of Environmental Research and Public Health, 17(9), 1-21.
- Mustafaoglu, R. (2018). “E-Spor, Spor ve Fiziksel Aktivite”. Ulusal Spor Bilimleri Dergisi, 2(2), 84-96.
- Nematzadeh, A., Ciampaglia, G. L., Ahn, Y. Y. & Flammini, A. (2019). “Information Overload in Group Communication: From Conversation to Cacophony in the Twitch Chat”. Royal Society Open Science, 6(10), 1-25.
- Newzoo Global Esports & Live Streaming Market Report 2021, Market Sizing Forecasts Activating in Esports and Streaming COVID-19 Impact Live Streaming in China Trends, <https://newzoo.com/insights/trend-reports/newzoos-global-esports-live-streaming-market-report-2021-free-version/> Erişim Tarihi: 15.01.2022
- Number of Active Streamers on Twitch Worldwide from January 2018 to December 2021, <https://www.statista.com/statistics/746173/monthly-active-streamers-on-twitch/> Erişim Tarihi: 27.01.2022
- Öncel, M., Kumrulu, A. & Çağan, N. (2010). “Vergi Hukuku”, 18. Baskı, Turhan Kitabevi: Ankara.
- Pehlivan, O. (2019). “Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi”, Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım: Trabzon.
- Siuttila, M. (2018). The Gamification of Gaming Streams. GamiFIN Conference 2018, Pori, Finland, May 21-23, 131-140.

- Sjöblom, M., Törhönen, M., Hamari, J. & Macey, J. (2019). “The Ingredients of Twitch Streaming: Affordances of Game Streams”. *Computers in Human Behavior*, 92, 20-28.
- Spilker, H. S., Ask, K. & Hansen, M. (2020). “The new practices and infrastructures of participation: How the popularity of Twitch.tv challenges old and new ideas about television viewing”. *Information, Communication & Society*, 23(4), 605-620.
- Şenyüz, D., Yüce, M. & Gerçek, A. (2020). “Türk Vergi Sistemi”, 17. Baskı, Ekin Yayınevi: Bursa.
- Taylor, T. L. (2018). “Twitch and the Work of Play”. *American Journal of Play*, 11(1), 65-84.
- T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü, (2019). İnternet Üzerinden Verilen Reklam Hizmetlerinin Vergilendirilmesi, Sayı: 50426076-120[37-2019/20-727]-E.129069 Tarih: 13/11/2019
- Tiryakioğlu, F. & Yavaşçalı, A. H. (2019). “Kullanımlar ve Doyumlar Teorisi Bağlamında Twitch TV Kullanıcılarının Kullanım Motivasyonları Üzerine Bir Araştırma”. *Dördüncü Kuvvet Uluslararası Hakemli Dergi*, 2(1), 67-90.
- The Top 500 Sites on the Web, <https://www.alexa.com/topsites> Erişim Tarihi: 27.01.2022
- Top Sites in Turkey, <https://www.alexa.com/topsites/countries/TR> Erişim Tarihi: 27.01.2022
- Uçar, H. (2019). “Youtuberların Vergilendirilmesi”. *Vergi Raporu*, (233), 136-151.
- Woo, J., Ahn, J., Lee, J. & Koo, Y. (2015). “Media Channels and Consumer Purchasing Decisions”. *Industrial Management & Data Systems*, 115(8), 1510-1528.
- Woodcock, J. & Johnson, M. R. (2019). “The Affective Labor and Performance of Live Streaming on Twitch.tv”. *Television & New Media*, 20(8), 813-823.
- Yavaşçalı, A. H. & Uğurhan, Y. Z. C. (2019). “Neden Kullanıcılar Twitch tv Üzerinde Yayıncılara Bağış Yapar? Twitch tv Kullanıcıları Üzerinde Ampirik Bir Araştırma”. *Gümüşhane Üniversitesi İletişim Fakültesi Elektronik Dergisi*, 7(2), 646-678.
- Yükçü, S. & Kaplanoğlu, E. (2018). “UİK e-Spor Endüstrisi”. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 17. UİK Özel Sayısı, 533-550.
- T.C. Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı (2017). *Dijital Dünya’da Rekabet, e-Spor ve Topluluk Yönetimi Çalıştayı-Sonuç Raporu*, Uluslararası Çocuk ve Bilgi Güvenliği Etkinlikleri Dijital Oyunlar Çalıştayları, 10 Ekim 2017, Ankara.
- Tosuner, M. & Arıkan, Z. (2013). “Türk Vergi Sistemi”, 18. Baskı, Kanyılmaz Matbaası: İzmir.
- Türkiye E-Spor Federasyonu 1. Espor Çalıştayı Sonuç Raporu 2019, <http://tesfed.gov.tr/uploads/databanks/espore-calistayi-raporu-tr.pdf> Erişim Tarihi: 21.01.2022

Twitch.tv, İştirak Olma Şartları, <https://help.twitch.tv/s/article/joining-the-affiliate-program?language=tr> Erişim Tarihi: 20.01.2022

Twitch.tv, Bit ile Cheer Kılavuzu, <https://help.twitch.tv/s/article/guide-to-cheering-with-bits?language=tr> Erişim Tarihi: 20.01.2022

Twitch.tv, Nasıl Abone Olunur?, <https://help.twitch.tv/s/article/how-to-subscribe?language=tr> Erişim Tarihi: 20.01.2022

Yanık, T. (18.06.2020), “Türkiye’de Kadınların Espora İlgisi Katlanarak Artıyor”, <https://www.aa.com.tr/tr/spor/turkiyede-kadinlarin-espora-ilgisi-katlanarak-artiyor/1881408>
Erişim Tarihi: 21.01.2022.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Çıkar Çatışması: Yazar çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Teşekkür: -

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author has no conflict of interest to declare.

Grant Support: The author declared that this study has received no financial support.

Acknowledgement: -
