

DENET VERGİ SİRKÜLER



Sirküler Tarihi : 20.12.2018
Sirküler No : 2018/125

İNTERNET ORTAMINDA ALINAN REKLAM HİZMETLERİNE KARŞILIK YAPILAN ÖDEMELER ÜZERİNDEN TEVKİFAT YAPMA MÜKELLEFİYETİ GETİRİLMİŞTİR

Hatırlanacağı gibi 6745 Sayılı Kanunun 9 uncu maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesine yedinci fıkra eklenmek suretiyle yeni bir vergi güvenlik müessesesi getirilmiş ve Bakanlar Kuruluna, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırma ve belirli şartlar altında farklı kesinti oranları tespit etme yetkisi verilmiştir . Aynı Kanunla, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. Maddesine 18. bent, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15/1 maddesine (ğ) bendi ve 30/1 maddesine de (d) bendi eklenerek, Vergi Usul Kanunu'nun 11/7 maddesi kapsamındaki ödemelerden tevkifat yapılacağı hükme bağlanmıştır. 7.7.2018 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 700 Sayılı KHK ile de bu maddelerdeki Bakanlar Kurulu ifadesi, Cumhurbaşkanlığı olarak değiştirilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 11/7. Maddesi aşağıdaki gibidir:

“Cumhurbaşkanı, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğu bulunup bulunmamasına, ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satımı olup olmamasına, elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine, ödeme yapılanın bu tutarı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapmamasına bakılmaksızın, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya, iş grupları, iş neveleri, sektörler ve emtia grupları itibarıyla, vergiye tabi işlemle ilgili, vergi kanunlarında belirtilen alt ve üst limitler arasında olmak şartıyla, farklı kesinti oranları tespit etmeye yetkilidir.”

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağına bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağına toplam gelirleri 2018 yılında 9 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 160'dan fazla ülkede bulunan 1.600 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 80.000'nin üzerinde kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

Cumhurbaşkanlığı da bu yetkisine dayanarak, çıkardığı [476 Sayılı Kararla](#), internet ortamında alınan reklam hizmetleri karşılığı yapılan ödemeleri vergi tevkifatı kapsamına almış olup, bu hizmetleri verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemelerden, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmadıklarına bakılmaksızın tevkifat yapma yükümlülüğü getirmiştir.

476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı eki Karar ile aşağıdaki düzenlemeler yapılmıştır:

1. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. Maddesine ilişkin tevkifat oranlarını belirleyen 12/1/2009 tarihli ve 2009/14592 sayılı Kararnamenin Eki Kararın 1. Maddesine eklenen 17. Bent ile, internet ortamında alınan reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden %15 tevkifat yapma yükümlülüğü getirilmiştir. Buna göre tam mükellef veya dar mükellef gerçek kişilere bu kapsamda yapılan ödemelerden %15 tevkifat yapılacaktır.
2. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. Maddesinde yer alan tevkifat oranları hakkındaki 12.1.2009 tarihli ve 2009/14594 sayılı Kararnamenin eki Kararın 1. Maddesine eklenen 11. Bent ile internet ortamında alınan reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden %0 tevkifat yapma yükümlülüğü getirilmiştir. Buna göre tam mükellef kurumlara bu kapsamda yapılacak ödemeler tevkifat kapsamına alınmakla birlikte tevkifat oranı 0 (sıfır) olarak belirlenmiştir.
3. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. Maddesinde yer alan dar mükellefiyete tabi kurumlara yapılacak ödemelerdeki tevkifat oranları hakkındaki 12.1.2009 tarihli ve 2009/14593 sayılı Kararnamenin eki Kararın 1. Maddesine eklenen 15. Bent ile internet ortamında alınan reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden %15 tevkifat yapma yükümlülüğü getirilmiştir. Buna göre dar mükellef kurumlara bu kapsamda yapılacak ödemeler üzerinden %15 tevkifat yapılacaktır.

Yukarıda belirtilen düzenlemeler, 1.1.2019 tarihinden itibaren yapılacak ödemelere uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Yukarıdaki düzenlemelerle tam ve dar mükellef gerçek kişilere ve dar mükellef kurumlara 1.1.2019 tarihinden itibaren yapılacak internet ortamındaki reklam hizmeti karşılığı ödemeler ile bu hizmeti doğrudan vermeyip de aracılık edenlere yapılacak ödemeler üzerinden %15 tevkifat yapılacaktır. Dolayısıyla, tevkifatın tek safhada, sadece ilgili reklam hizmetini alan tarafından ödeme yapılan aracı yahut reklam verene yönelik olarak uygulanması gerekir.

Bu tevkifat mükellefiyetiyle ilgili olarak tereddüt yaratan hususlar ve bunlara yönelik görüşlerimiz aşağıdaki gibidir:

- Reklam tabiriyle kastedilen hizmetin, sadece firmanın kendisinin veya ürünlerinin tanıtımına yönelik hizmetlerle kısıtlı mı olacağı, yoksa arama motorlarında yapılacak aramalarda ön sıralarda yer almak için yapılacak

ödemelerin de bu kapsamda değerlendirilip değerlendirilmeyeceği belirsizdir. Kanımızca, bu ödemeler geniş yorumlanmalı ve dolaylı da olsa firma tanıtımına yönelik olduğundan ön sıralarda yer almak için yapılan ödemeler de tevkifat kapsamında değerlendirilmelidir. Ancak örneğin mal veya hizmetini, alışverişe yönelik internet siteleri vasıtasıyla satan mükelleflerin bu sitelere yaptığı ödemeler (satışı yapılan mallar bu sitelerde teşhir edilse bile) ticari komisyon niteliğinde olup reklam karşılığı olmadığından tevkifat kapsamında değerlendirilmemelidir.

- Tevkifat yükümlülüğünün 1.1.2019 tarihinden önce alınan ama ödemesi bu tarihten sonra yapılan hizmetleri de kapsayıp kapsamadığı belli değildir. Bize göre, hizmet bu tarihten önce alındıysa nakden veya hesaben ödemesi bu tarihten sonra yapılsa bile tevkifat mükellefiyeti doğmamalıdır. Ancak Maliye İdaresi'nin, hizmetin alım tarihine bakılmaksızın tevkifatı nakden veya mahsuben ödemeye bağlayan bir yorum yapması da muhtemeldir. Bu sebeple stopaj kapsamında reklam ödemesi yapan mükelleflerin, stopaj mükellefiyeti altına girmemek için hesaben veya nakden ödemelerini 2018 yılında yapmaları önem arz etmektedir.
- Vergi Usul Kanunu'nun 11. Maddesi, Cumhurbaşkanlığı'na, tevkifat yükümlülüğü koyma yetkisini, ödeme yapılanın Türkiye'de mükellefiyetinin olup olmadığına bakılmaksızın getirmiştir. Yani internet ortamında reklam verilen kişi veya kurumun, Türkiye'de sabit (maddi) bir işyeri olmadığı için mükellefiyeti olmasa dahi tevkifat yapma yükümlülüğü olacaktır.

GVK'nun 7/1 ve KVK'nun 3/3-a maddeleri uyarınca Türkiye'de ticari kazanç elde eden dar mükellef kişi ve kurumlara yapılacak ödemelerin Türkiye'de vergilenebilmesi için, bu kişi veya kurumların Türkiye'de sabit bir işyerlerinin veya daimi temsilcilerinin olması gerekir. Zira reklam hizmeti verme işinden elde edilen gelir ticari bir kazançtır. Burada geçen işyeri tabiri de Vergi Usul Kanunu'nun 156. Maddesinde *"ticarî, sınaî, zirai ve meslekî faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalâthane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticarî, sınaî, zirai veya meslekî bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir"* şeklinde tanımlanmış olup bu tanımdan maddi yerlerin varlığı anlaşılmaktadır.

Reklamcılık faaliyeti de ticari bir faaliyettir. Bunun Türkiye'de vergilenebilmesi için Türkiye'de bir işyeri olması veya kazancın daimi temsilci vasıtasıyla elde edilmesi gerekir.

Bu durumda, Türkiye'de sabit (maddi, fiili) bir işyeri olmadığı için dar mükellefiyet kapsamında vergilendirme yapılamayacağına ilişkin bu düzenlemelere rağmen, Vergi Usul Kanunu'nun 11. Maddesi buna bir istisna getirmektedir. Ancak bu olsa olsa, Türkiye'nin çifte vergilemeyi önleme anlaşması yapmadığı ülke mukimleri için geçerli olabilir. Çifte vergileme anlaşması olan ülke mukimlerine yapılan ödemeler için se ilgili anlaşma hükümlerine bakmak gerekir.

Türkiye'nin çifte vergilemeyi önleme anlaşması yaptığı ülkelerle arasındaki anlaşmalara bakıldığında, işyeri tabiri, genellikle bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer olarak tanımlanmıştır. Anlaşmalarda ayrıca, yönetim yeri, şube, büro, fabrika, atelye, maden ocağı, petrol veya doğal gaz kuyusu, taş ocağı veya doğal kaynakların çıkarıldığı diğer yerler ile belli süreleri aşan inşaat veya kurma projelerinin özellikle işyeri olduğu belirtilmiştir. Yani anlaşmalarda, işyerinin varlığının kabulü için diğer ülkedeki maddi bir yerin varlığı aranmıştır.

Diğer ülkede yukarıda tanımlandığı gibi bir işyeri olmayıp internet sitesini çeşitli şekillerde işletmek yoluyla elde edilen kazançlarda ise (örneğin internet sitesinde reklam hizmeti verme, alışveriş sitesi yoluyla kazanç elde etme, oyun sitelerinde oynanan oyunlardan kazanç elde etme gibi), işyerinin ne şekilde ele alınacağı konusunda anlaşmalarda açık bir tanımlama yoktur.

Bununla birlikte Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşmada (Vergi Anlaşmalarına Yönelik OECD Yorumları) aşağıdaki yorumu görmek mümkündür:

Yazılımın ve elektronik verinin bir birleşimi olan bir internet web sitesi tek başına bir maddi varlık teşkil etmez. Bu nedenle, “işe ilişkin bir yer” teşkil edebilecek bir lokasyona sahip değildir, çünkü bu web sitesini teşkil eden yazılım ve veri bağlamında “binalar gibi bir tesis veya, belirli durumlarda, makineler ya da teçhizat” bulunmamaktadır. Diğer taraftan, web sitesinin depolandığı ve erişiminin sağlandığı sunucu ise fiziksel bir lokasyona sahip bir ekipmandır ve dolayısıyla bu tür bir lokasyon söz konusu sunucuyu işleten teşebbüsün “işe ilişkin sabit bir yeri”ni teşkil edebilir.

Görüldüğü üzere, model anlaşma yorumlarında da internet ortamında elde edilen kazançlar için işyerinin tanımı yine sabit bir yere bağlanmış, o da web sitesinin depolandığı ve erişiminin sağlandığı sunucunun fiziken olduğu yer olarak kabul edilmiştir.

Bu yoruma göre, Türkiye’de sabit bir işyeri veya web sitesinin depolandığı ve erişiminin sağlandığı sunucunun bulunmadığı durumda eğer orta yerde bir vergi anlaşması da varsa, Türkiye’nin bu tür kazançlar üzerinden vergileme yapma hakkının olmadığı sonucu çıkmaktadır. Her ne kadar işbu OECD yorumlarına uyulmasının zorunlu olduğuna dair iç mevzuatımızda herhangi bir düzenleme olmasa da, Türkiye’nin itiraz şerhi bulunmayan bu yorumları dikkate alarak hareket etmesi uluslararası hukukun gereğidir.

Nitekim GİB tarafından verilen özelgelerde ¹, yurtdışında mukim firmaların Türkiye’de yerleşik nihai kullanıcılara internet üzerinden verdikleri hizmet karşılığında alınan tutarların, anılan şirketlerin ticari kazancını oluşturacağı ve bu nitelikteki ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacağı belirtilmiştir. Bununla birlikte, bu özelgelerin, iş bu düzenlemeden önceki hükümlere dayandırıldığı unutulmamalıdır.

¹ İstanbul VDB.’nın 12/06/2015 tarih ve 62030549-125[30-2012/72]-60466 sayılı Özelgesi
Büyük Mükellefler VDB.’nın 10.03.2017 tarih ve 4597866-125[30-2014]-4427 sayılı Özelgesi
DENET SİRKÜLER
Sayı : 2018/125

Bu çerçevede, Türkiye’de sabit ve fiili işyeri olan internet sitesi sahiplerine ödenecek reklam bedelleri ile bu işe aracılık edenlere ödenecek reklam bedelleri için bu firmalar tarafından zaten mükellefiyet tesis edilmeli ve fatura kesilmeli, yukarıdaki Karar hükümlerine göre de ödeme yapılan kişi gerçek kişi ise %15, kurum ise %0 stopaj yapılmalıdır.

Türkiye’de sabit ve fiili bir işyeri olmayıp da geliri mukimi olduğu ülkeden elde edenlere yani Türkiye’de mükellef olmayanlara yapılacak ödemelerde ise bize göre tevkifat yapılması vergi anlaşmalarına aykırılık teşkil eder. Ancak bu duruma rağmen, Vergi Usul Kanunu’nun 11/7. Maddesi ile Kararda geçen *“ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmadıklarına bakılmaksızın”* tevkifat yapılacağına dair düzenlemeden, vergi anlaşmaları göz ardı edilerek tevkifat yapılmasının öngörüldüğü anlaşılmaktadır. Bu durumun, Anayasa’nın 90. Maddesinde yer alan *“Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır.”* hükmüne aykırı olduğunu düşünüyoruz.

Yukarıdaki açıklamalarımızdan anlaşılacağı üzere, bu Kararın ardından Maliye İdaresinin Türkiye’de maddi bir işyeri (mükellefiyeti) olmayıp da sadece internet sitesi yoluyla gelir elde eden (vergi anlaşması olan veya olmayan) diğer ülke mukimlerine yapılacak bu tür ödemelerde işyerini ne şekilde kabul edeceği ve bu Kararın ne şekilde uygulanacağına yönelik düzenlemelerini takip etmek gerekir.

Saygılarımızla.