

SİRKÜLER 2019/16: İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler den gelir / kurumlar vergisi stopajı yapılmasına dair Kurumlar Vergisi Tebliği (Seri No 17)

19.12.2018 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı kararıyla; Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrası ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 ve 30. maddelerinde sayılanlara, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak hizmeti verenlere veya verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemelerden vergi kesintisi yapılması öngörülmüştü. 15.02.2019 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)'inde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 17)'de stopaj uygulamasına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararına göre, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden, hizmeti verenin durumuna bağlı olarak aşağıdaki oranlarda stopaj yapılacaktır:

- Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi kapsamında yapılan ödemelerde (Gerçek kişilere, dernek ve vakıflara ve 94. madde kapsamında olan diğer kişi ve kurumlara yapılan ödemeler) %15,
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesi kapsamında yapılan ödemeler (Tam mükellef kurumlara yapılan ödemeler) %0,
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi kapsamında yapılan ödemeler (Dar mükellef kurumlara yapılan ödemeler) %15.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)'inde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 17)'de stopaj uygulamasına ilişkin açıklamalar aşağıda özetlenmiştir.

- 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı, 01.01.2019 tarihinden sonra yapılacak ödemelere uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Hizmetin bu tarihten önce ifa edilmiş olması stopaj yükümlülüğünü kaldırmamaktadır. Nakden veya hesaben ödemenin 01.01.2019 tarihinden önce yapılmış olması halinde, 1.1.2019 tarihinden sonra yapılacak ödemelerden kesinti yapılmayacaktır.

Tebliğde verilen örneğe göre, (Z) A.Ş. Ekim 2018 döneminde (B) Reklamcılık Ltd. Şti.'den internet ortamında reklam hizmeti almış ve bu hizmete ilişkin (B) Reklamcılık Ltd. Şti. tarafından Kasım 2018 döneminde düzenlenen faturayı yasal defterlerine kaydetmiştir. Aralarındaki anlaşma gereği (Z) A.Ş. hizmet bedelinin ödemesini 15 Ocak 2019 tarihinde yapacaktır. Kasım 2018 döneminde faturanın (Z) A.Ş.'nin defterlerine kaydedilmesi ile hesaben ödeme gerçekleşmiş olduğundan 15 Ocak 2019 tarihinde yapılacak nakden ödeme üzerinden vergi kesintisi yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

- İnternet ortamında verilen reklam gelirlerinin stopaj kapsamına alınması, geliri elde eden kişi ve kurumların vergi yükümlülüklerini ortadan kaldırmamaktadır. Bu çerçevede örneğin, internet ortamında reklam alan ve bu işi ticari faaliyet tanımı kapsamına giren kişilerin defter, belge ve beyanname yükümlülüğü doğmuşsa, bu yükümlülük devam edecektir.

- Ödeme yapılan kişi veya kurumların mükellef olup olmaması, stopaj uygulamasını etkilememektedir. Bu çerçevede örneğin gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmayan bir dernek veya vakfın, iktisadi işletme oluşturmayacak şekilde internet ortamında verdiği bir reklam hizmet bedelinden de stopaj yapılacaktır.
- Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinde, maddede yer alan ödemeleri yapanlardan kimlerin stopaj yapmakla yükümlü olduğu tek tek sayılmıştır. Buna karşılık Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinde stopaj yapacaklar tek tek sayılmamış, maddede yer alan kazanç ve iratları ödeyen veya tahakkuk ettirenlerin stopaj yapmakla yükümlü olduğu hükme bağlanmıştır. Ancak tebliğde, Tebliğin (15.1.) bölümünde sayılan vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanların, dar mükellefiyete tabi bir kurumun internet ortamında verdiği reklam hizmeti karşılığında bu kuruma yapacakları ödemeler üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapmakla yükümlü olduğu, tebliğin (15.1.) bölümünde sayılan vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar dışında kalanların ise dar mükellef bir kurumdan aldığı internet ortamındaki reklam hizmetleri karşılığında bu kuruma yapacakları ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapma yükümlülükleri bulunmadığı belirtilmiştir.

Vergi anlaşması imzalanmış ülkelerde yerleşik dar mükelleflere yapılacak ödemelerden stopaj yapıp yapılmayacağına ise anlaşma hükümlerine bakılarak karar verilmesi gerekir. Bununla birlikte tebliğde bu konuda herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Uygulamada reklam hizmetleri ticari faaliyet olarak değerlendirilmektedir. Dolayısıyla ilgili anlaşmalardaki ticari kazancın vergilendirilmesine ilişkin hükümlere göre hareket edilmesi gerekir. Anlaşmaların genelinde ticari kazancın vergilendirme hakkı işyerinin olduğu ülkeye aittir. Buna göre, dar mükellef kurumun Türkiye'de bir işyeri varsa kazancı vergileme hakkı Türkiye'ye aittir. (Örnek özetler; <http://www.gib.gov.tr/node/93859> , <http://www.gib.gov.tr/node/98802> , <http://www.gib.gov.tr/node/100685>)

Elektronik ortamda verilen hizmetlerde işyerinin oluşup oluşmadığı hususu ise son zamanlarda çok fazla gündeme gelmiştir. Son olarak vergi idaresi KDV Genel Uygulama Tebliğinde KDV mükellefiyeti bağlamında yapılan açıklamada elektronik ortamda sunulan hizmetlerin bir işyeri oluşturacak şekilde verilmesi durumunda (Türkiye'de bir işyerinin oluşup oluşmadığı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenir), bu hizmetlere ilişkin verginin genel esaslar çerçevesinde (1 No.lu KDV beyannamesi ile) beyan edilip ödenmesi gerektiğini belirtilmiştir. Bu açıklamadan da anlaşılacağı üzere vergi idaresi işyeri kavramını fiziki işyeri ile sınırlamamakta elektronik ortamları da işyeri tanımı içerisinde değerlendirmektedir. Dolayısıyla bu kapsamda yapılacak ödemeleri her olay bazında ayrı değerlendirmek uygun olacaktır.

Öte yandan vergi anlaşması hükümlerinin uygulanabilmesi için dar mükellef kurumdan mukimlik belgesi temin edilmesi gerektiği unutulmamalıdır. Aksi takdirde vergi idaresi uygulaması gereği, vergi anlaşması hükümleri uygulanamaz ve stopajın her durumda yapılması gerekir.

- Yeni karar ile stopaja tabi tutulan ödeme, reklam hizmet bedellerine ilişkindir. Hizmet verenle yapılan anlaşma çerçevesinde ödemenin niteliği reklâm bedeli değilse (örneğin gayrimaddi hak bedeli ise), yeni karar çerçevesinde bir kesinti söz konusu olmayacak, ödemenin niteliğine bağlı olarak mevzuatta öngörülüyor ise gerekli stopaj yapılacaktır.