



# DUYURU

## DUYURU: 20.02.2019/15

### **“1 SERİ NO.LU KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİNDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR 17 SERİ NO.LU TEBLİĞ”DE YER ALAN DÜZENLEMELER**

15.02.2019 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan “**Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 17)**” ile, 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı gereği internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak yapılması gereken vergi kesintisinin uygulanması ile ilgili usul ve esaslar açıklanmıştır.

Söz konusu Tebliğ’de yer alan düzenlemeler, özetle aşağıdaki gibidir:

#### **I. İNTERNET ÜZERİNDEN REKLAM VERENLERE VE BUNLARA ARACILIK EDENLERE YAPILACAK OLAN ÖDEMELERDE VERGİ KESİNTİSİ UYGULAMASI**

##### **A. Yasal Düzenleme**

Vergi Usul Kanunu’nun 11/7. maddesinin Cumhurbaşkanlığına verdiği yetki kapsamında yayımlanan “**476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı**” ile, Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 15. ve 30. maddeleri kapsamındaki tevkifat oranlarının belirlendiği Bakanlar Kurulu Kararlarında yapılan düzenlemelerle, internet ortamında verilen reklamlarda hizmeti verenler ile bunlara aracılık edenlere yapılacak olan ödemeler tevkifat kapsamına alınmıştır.

Buna göre, **01.01.2019 tarihinden itibaren**, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu **hizmeti verenler veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlerden;**

- + Mükellef olup olmamasına bakılmaksızın, gerçek kişilere yapılacak ödemelerden %15,**
- + Dar mükellef kurumlara yapılacak ödemelerden %15,**
- + Türkiye’de kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan kurumlara yapılacak ödemelerden ise %0**

oranında vergi kesintisi yapılması hususu hükme bağlanmıştır.



## B. Uygulama İle İlgili Usul ve Esaslar

İnternet ortamında reklam hizmeti veren veya bu hizmetlerin verilmesine aracılık edenlerin **mükellef olup olmadığına bakılmaksızın**, bu hizmetlere ilişkin ödemelerden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin ödemelerin bu hizmetin verilmesine aracılık eden **tam mükellef bir kuruma yapılması halinde**, bu ödemeler üzerinden %0 oranında vergi kesintisi yapılacaktır. Ancak, internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık eden tam mükellef kurumlar tarafından, bu hizmetin karşılığı olarak hizmeti verenlere yapılan ödemeler üzerinden de vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Dolayısıyla, ödemenin bu hizmetin verilmesine aracılık eden kuruma yapılması ve daha sonra **hizmete aracılık eden kurum tarafından tahsil edilen hizmet bedellerinin asıl hizmet sunucusuna ödenmesinde de vergi kesintisi yapılması** gerekmekte olup asıl hizmet sunucusunun tam mükellef olması halinde vergisi kesintisi oranı %0 olarak uygulanacaktır.

Konuyla ilgili diğer hususlar özetle şöyledir:

- ✚ 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı 01.01.2019 tarihinden itibaren yapılacak ödemelere uygulanmak üzere 18.12.2018 tarihinde yayımlanarak bu tarih itibarıyla yürürlüğe girmiş olduğundan **hizmet bu tarihten (18.12.2018'den) önce verilmiş olsa dahi, 01.01.2019 tarihinden itibaren yapılan ödemeler üzerinden** vergi kesintisi yapılacaktır.
- ✚ Vergi kesintisi açısından, internet ortamında reklam hizmeti veren veya bu hizmetlerin verilmesine aracılık edenlere **ilgili Cumhurbaşkanlığı Kararının yürürlük tarihi olan 18.12.2018 tarihinden önce nakden veya hesaben ödeme yapılmış olması halinde**, bu ödemelerin konusunu teşkil eden hizmetlere ilişkin olarak 01.01.2019 tarihinden sonra yapılacak ödemelerden *(18.12.2018 tarihinden önce hesaben yapılmış olan bir ödemenin 01.01.2019 tarihinden sonra nakdi ödemesinin gerçekleştirilmesi işleminden)* vergi kesintisi yapılmayacaktır.

## C. Reklam Hizmetlerindeki Tevkifat Uygulamasının Dar Mükellef Gerçek Kişi ve Kurumlar Açısından Değerlendirilmesi

Yukarıda yer verilen düzenleme, özellikle Türkiye'de sabit bir işyeri (şubesi veya ofisi) bulunmayan dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar yönünden hukuki olarak tartışmaya açıktır. Sözü edilen husus Türkiye'nin taraf olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının (ÇVÖA) bulunduğu ülke mukimleri açısından özel önem arz etmektedir.

Bilindiği üzere, reklam hizmeti sunulması faaliyeti, Türk vergi mevzuatına göre ticari kazanç olarak vergilendirilmektedir. Dar mükelleflerin Türkiye'de elde ettikleri ticari kazançların vergilendirilebilmesi için, bu kişilerin Türkiye'de **sabit bir yere (işyerine) sahip olmaları veya daimi temsilci bulundurmaları ve ticari faaliyetlerini söz konusu yerler / temsilciler aracılığıyla**



**gerçekleştirmeleri** gerekmektedir. İnternet siteleri ise halen geçerli mali mevzuatımıza göre sabit bir yer (işyeri) olarak tanımlanmamaktadır. Dolayısıyla, bu şartlarda, Türkiye’de sabit bir yeri veya temsilcisi olmayan dar mükellef kişilerin internet üzerinden sundukları reklam hizmetlerinden sağladıkları kazançların Türkiye’de vergilendirilmesine imkan bulunmamaktadır.

Bununla birlikte, Cumhurbaşkanı tarafından yapılan bu düzenleme 6745 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu’nun 11. maddesinde düzenlenmiş olan bir yetkiye dayandığından, sözü edilen düzenlemenin Türk hukuku açısından geçerli olduğu (genel düzenlemenin istisnasını teşkil ettiği) kabul edilebilir. Dolayısıyla, Türkiye’nin doğrudan vergileme yetkisinin bulunduğundan hareketle, **Türkiye ile ÇVÖA imzalamamış durumda olan ülkelerin mukimleri açısından**, bu düzenlemede hukuki bir sorun görünmemektedir.

Ne var ki, Türkiye ile ÇVÖA imzalamış olan diğer ülkelerde mukim kişiler açısından durum farklıdır. Zira Anayasa’nın 90. maddesine göre usulüne göre yürürlüğe konulmuş bulunan milletlerarası anlaşmalar (ve bu kapsamda vergi anlaşmaları) normlar hiyerarşisi bakımından kanunların üzerinde olup, bunlar arasında hüküm farklılığı bulunması halinde **milletlerarası anlaşma hükümlerinin uygulanması** gerekmektedir.

Dar mükelleflerin elde ettiği ticari kazançların vergilendirilmesi için ilgili ülkede sabit bir işyerinin veya daimi temsilcinin bulunması ve kazancın bunların aracılığı ile elde edilmesi koşulu bu anlaşmalarda da belirlenmiş bir hükümdür. Buna göre, sözü edilen sabit işyerinin veya temsilcinin bulunmadığı hallerde, ilgili ülkenin kendisinden yapılan ödemeler üzerinden vergi alma hakkı bulunmamaktadır. Bu kısıtlamanın yasal düzenleme yapılarak bertaraf edilmesi imkanı da bulunmamaktadır. Dolayısıyla yapılan bu düzenleme, Türkiye’nin ÇVÖA imzaladığı ülkelerin mukimi olan kişilerin taraf olduğu işlemler açısından bize göre hukuki boyutu itibarıyla tartışmaya açıktır.

Hal böyle iken, işbu Duyuru konusu Tebliğ’de konunun uluslararası boyutuna hiç değinilmemiş olup, Tebliğ’de yer verilen örnekte kanuni ve iş merkezi İrlanda’da bulunan şirketten söz edilmiş olmasına rağmen İrlanda ile Türkiye arasında akdedilmiş olan ÇVÖA’ya atıfta bulunulmamıştır. Buradan hareketle, Mali İdare’nin konunun uluslararası yönünü dikkate almadığı ve konuya yerel bir düzenleme olarak yaklaştığı anlaşılmaktadır.

Ayrıca, Tebliğ düzenlemesi ile ÇVÖA’da yer alan düzenlemeler çerçevesinde;

- ✚ Anlaşma hükümlerinin dar mükellef ülkenin alması gerekene göre daha yüksek vergi almasını engellemeyeceği,
- ✚ Bu tür durumlarda dar mükellef ülke tarafından fazladan alınan verginin ilgili yabancı ülke mukimi kişiye iadesinin sağlanmasının gerekeceği

şeklindeki ifadeler dikkate alınarak, haksız bir vergileme olması durumunda söz konusu verginin (talebi durumunda) ilgili yabancı kişiye iade edilmesi ile ilgili bir açıklama da yapılmamıştır. Bu bakımdan, Türkiye ile ÇVÖA imzalamış ülkelere birinde mukim olan kurumlara yapılacak ödemelerde izlenecek olan yolun tespitinde uzman desteği alınmasında yarar vardır.



## II. KURUMLAR VERGİSİNDEN MUAF OLAN KOOPERATİFLERDE ORTAK DIŐI İŐLEMLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

İŞbu Duyuru konusu Tebliğ ile, kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerde ortak dıŐi iŐlemlerin vergilendirilmesi konusuna ilişkin olarak yasal defter kayıtlarında dikkat edilecek hususlar açıklanmıştır.

Buna göre, kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerce, ortak dıŐi iŐlemlerden doğan kazancın ve kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından;

- Ortak dıŐi iŐlem kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi,
- Ortak dıŐi iŐlemlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının diğer iŐlemlerle iliŐkilendirilmemesi ve
- Kooperatif tarafından tutulan defterlere bu ayrımı sağlayacak Őekilde kaydedilmesi

gerekecektir.

Saygılarımızla.

