

# Yabancı yayıncılar tarafından sağlanan reklam hizmetlerinin vergisel boyutu



## Çağatay Yüce

Ortak  
Vergi Hizmetleri  
Deloitte Türkiye

Dijital reklamcılık, teknolojinin yoğun olarak kullanıldığı kompleks bir sektör olup sektörde en büyük pay yurt dışı yayıncılara aittir. Türkiye trafiğini hedeflemek için yapılan reklam yatırımlarının büyük bir kısmı bu yurtdışı kurumlara gitmektedir. Bu nedenle, internet ortamında verilen ve aracılık edilen reklam hizmetlerine getirilen stopaj uygulaması tüm sektörü önemli ölçüde etkileyecektir.

İnternet üzerinden verilen reklam hizmetlerinin vergilendirilmesine dair uygulamanın dayanağını, VUK'nun 11'inci maddesinin 7'nci fıkrası ile Cumhurbaşkanına verilen stopaj yükümlülüğü ihdas etme yetkisi oluşturmaktadır. Dijital reklam hizmetlerine uygulanacak stopaj da bu yetki çerçevesinde

ihdas edilmiş olup maddede, **ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmadığına bakılmaksızın**, işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yapma yükümlülüğü getirilebileceği düzenlenmiştir.

Yazımızda, öncelikle yukarıda yer verilen yetki kapsamında çıkarılan Cumhurbaşkanlığı Kararı ile getirilen düzenleme ele alınacak, sonrasında da bu düzenleme çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının uygulanması açısından değerlendirilecektir.

**1. 476 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı:** GVK md.94, KVK md.15 ve KVK md.30'a eklenen bentler ile "*Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemelerden*" tevkifat yapılacağı düzenlemesine 07.09.2016 tarihinde

yer verilmiştir. VUK md.11'e dayanılarak çıkarılan 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile internet ortamında verilen ve aracılık edilen reklam hizmetleri vergi kesintisi kapsamına alınmıştır. Bu kapsamda, 01/01/2019 tarihinden itibaren, internet ortamında reklam hizmeti verenlere ve buna aracılık edenlere aşağıda sayılan kişi ve kurumlar tarafından yapılan ödemeler, **ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına bakılmaksızın** stopaja tabi tutulmuştur. Tevkifat yapmakla yükümlü olan kişi ve kuruluşlar şunlardır:

Kamu idare ve kuruluşları, iktisadî kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, ziraî kazançlarını bilânço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler.

Stopaj oranları şu şekilde belirlenmiştir,

- GVK md.94 kapsamında yapılan ödemeler (Gerçek kişilere, dernek ve vakıflara ve 94.madde kapsamında olan diğer kişi ve kurumlara yapılan ödemeler) üzerinden % 15,
- KVK md.30 kapsamında yapılan ödemeler (Dar mükellef kurumlara yapılan ödemeler) üzerinden % 15.
- KVK md.15 kapsamındaki ödemeler (Tam mükellef kurumlara yapılan ödemeler) üzerinden % 0, olarak belirlenmiştir.

## 2. Konunun Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Düzenlenmesi:

Türkiye'nin imzalamış olduğu vergi anlaşmalarına göre Türkiye'de mukim olmayan kurumların ticari kazançlarının Türkiye'de vergilendirilmesi için sabit bir işyeri veya daimi temsilci bulunması gerekir. Reklam hizmetlerinin ticari faaliyet niteliği göz önüne alındığında, vergilendirme hakkı esas olarak reklam hizmetini veren kurumun mukim olduğu ülkeye aittir. Reklam verme hizmetlerinin Türkiye'de sabit bir işyeri/ daimi temsilci aracılığıyla sunulması halinde ise Türkiye'nin de ilgili kazancı vergilendirme hakkı doğmaktadır.

## İrlanda mukimi firmaların Türkiye'de, ÇVÖA'daki a tanımına uygun bir işyeri mevcut ise Türkiye'nin bu işyerine atfedilebilen gelirleri vergileme yetkisi bulunmakta, işyeri yok ise hiçbir şekilde vergileme yetkisi bulunmamaktadır.

İnternet üzerinden reklam hizmetleri sunan Google, Facebook gibi firmaların Avrupa'da merkez olarak konumlandığı İrlanda ile Türkiye arasında imzalanan ÇVÖA'da da bu yaklaşım görülmektedir. Söz konusu ÇVÖA'nın ticari kazançları düzenleyen 7'nci maddesinin 1'inci fıkrasında bu durum şu şekilde ifade edilmektedir:

*"Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, teşebbüsün kazancı, yalnızca bu işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere bu diğer Devlette vergilendirilebilir."*

İrlanda mukimi firmaların Türkiye'de, ÇVÖA'daki işyeri tanımına uygun bir işyeri mevcut ise Türkiye'nin bu işyerine atfedilebilen gelirleri vergileme yetkisi bulunmakta, işyeri yok ise hiçbir şekilde vergileme yetkisi bulunmamaktadır. Bu durumda Türkiye'nin vergileme yetkisinin bulunup bulunmadığı konusunda "işyeri" kavramı kritik öneme sahiptir. Türkiye - İrlanda anlaşmasının 5'inci maddesinde işyeri; *"bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer"* şeklinde tanımlanmıştır.

5'inci maddenin 6'ncı fıkrasına göre ise bir kişi, faaliyetin yürütüldüğü ülkede diğer ülke teşebbüsü adına mukavele akdetme yetkisine sahip olur ve bu yetkisini devamlı kullanırsa bu kişinin teşebbüs için gerçekleştirdiği her türlü faaliyet dolayısıyla ilk bahsedilen Devlette bir işyerine sahip olduğu kabul edilecektir. Bu kişiye vergi

uygulamalarında daimi temsilci adı verilmektedir.

Buna göre, İrlanda mukimi firmalar tarafından ifa edilen reklam verme hizmetlerinin Türkiye'de işyeri oluşturabilmesi için şu iki koşuldan birinin gerçekleşmesi gerekir:

- Türkiye'de bu işlerin tamamen veya kısmen yürütüldüğü sabit bir yer bulunması
- Bu firmalar adına Türkiye'de mukavele akdetme yetkisine sahip ve bu yetkisini devamlı olarak kullanan bir kişi (daimi temsilci) bulunması

Yukarıda yer alan iki koşulun da gerçekleşmediği durumlarda, verilen reklam hizmetlerinden elde edilen gelirleri vergilendirme yetkisi İrlanda'da bulunacaktır. Nitekim Gelir İdaresi özetlerinde de internet üzerinden reklam verme hizmeti ticari kazanç olarak nitelendirilmiş ve vergilendirme hakkının hizmet veren şirketin mukimi olduğu ülkeye ait olduğu ifade edilmiştir. (27.07.2018 tarih 11395140-105[VUK-1-21240]-E.699387, 23/02/2012 tarih B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 30-701, 02/08/2016 tarih, 39044742-130-105820)

Google'dan alınan reklam hizmetleri ile ilgili olarak verilen 23/02/2012 tarih, B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 30-701 sayılı özeltede bu husus şu şekilde ifade edilmektedir: *"... İrlanda mukimi şirketin, Anlaşmanın 5'inci maddesi kapsamında Türkiye'de bir işyerine sahip olmaması ve reklam hizmetini bu işyeri vasıtasıyla vermemesi durumunda söz konusu reklam hizmeti karşılığında elde edilecek ticari*

*kazançları vergileme hakkı yalnızca İrlanda'ya ait bulunmaktadır”.*

02/08/2016 tarih, 39044742-130-105820 sayılı özelge ise Türkiye - ABD ÇVÖA ile ilgili olup söz konusu anlaşmada da İrlanda anlaşmasına benzer hükümler bulunmaktadır. Söz konusu özelgede Türkiye'nin vergileme yetkisine ilişkin aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır:

*“Buna göre, internet üzerinden reklam verme hizmetinin ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmesi gerekmekte olup, ABD mukimi şirket Türkiye’de yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça bu şirketin yalnızca ABD’de vergilendirilmesi gerekmektedir. Eğer ABD mukimi şirket Türkiye’de yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa Türkiye’nin, bu işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere vergi alma hakkı bulunmaktadır. ABD mukimi şirketin internet ortamında reklam verme hizmetini Türkiye’de yer alan sunucular (server) aracılığıyla sunması durumunda da anılan şirketin Türkiye’de Anlaşmanın 5 inci maddesine göre bir işyeri oluştuğu kabul edilecektir.”*

İnternet üzerinden elde edilen kazançlara dair model anlaşma yorumları da yukarıdaki görüş ile uyumludur. Yorumlarda web sitesinin depolandığı ve erişiminin sağlandığı sunucunun bulunduğu lokasyonun sabit bir yer olarak dikkate alınabileceği belirtilmektedir.

Konuyla ilgili 17 Seri no’lu Kurumlar Vergisi Tebliğinde söz konusu hizmetler kapsamındaki ödemelerin ÇVÖA’ları karşısındaki durumuna dair açık bir belirleme bulunmamaktadır. Bununla birlikte, verilen örnekte, kanuni ve iş merkezi İrlanda’da bulunan bir şirket tarafından verilen reklam hizmetine ilişkin hesaben ödemelerin 1.1.2019 tarihinden önce (düzenlemenin yürürlüğünden önce) yapılmış olması nedeniyle vergi kesintisi yapılmasına gerek bulunmadığı belirtilmektedir. Tebliğ, dar mükellef bir kuruma 1.1.2019 sonrasında hesaben ödeme yapılması durumunda ÇVÖA kapsamında nasıl bir işlem yapılacağını açıklamamaktadır. Ancak tebliğde verilen örnek, GİB’in 1.1.2019 tarihinden sonra

İrlanda mukimi firmaların Türkiye’de, ÇVÖA’daki a tanımına uygun bir işyeri mevcut ise Türkiye’nin bu işyerine atfedilebilen gelirleri vergileme yetkisi bulunmakta, işyeri yok ise hiçbir şekilde vergileme yetkisi bulunmamaktadır.

yapılan hesaben ödemeler üzerinden ÇVÖA dikkate alınmaksızın vergi kesintisi yapılması gerektiği düşüncesinde olduğu şeklinde anlaşılmaya müsaittir.

**3. Değerlendirme ve Sonuç:** İnternet ortamında verilen ve aracılık edilen reklam hizmetlerine getirilen stopaj uygulaması tüm sektörü önemli ölçüde etkileyecektir. Bu etki, iç mevzuatımıza getirilen stopaj uygulamasına Gelir İdaresi’nin nasıl yön vereceğine bağlı olarak değişebilecektir.

Düzenlemede stopajın “**ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına bakılmaksızın**” yapılacağı belirtilmektedir. Bu ibare, stopajın her halükarda yapılması gerektiği şeklinde algılanmaya müsaittir. Halbuki, reklam verme hizmetleri ticari faaliyettir ve bu faaliyetin Türkiye’de vergilendirilebilmesi için Türkiye’de işyeri oluşması gerekmektedir. Dar mükellefin Türkiye’de işyeri bulunmadığı bir durumda söz konusu düzenleme “her halükarda stopaj yapılması gerekir” şeklinde uygulanır ise, Türkiye’nin vergilendirme yetkisi bulunmadığı hallerde de stopaj yapılmış

olur. Bu ise haksız yere vergi alınması anlamına gelecektir. Haksız yere alınan vergilerin, VUK’nun hata düzeltme hükümleri çerçevesinde iade alınması mümkün olmakla birlikte, iade yapılıp yapılmayacağı GİB’in yaklaşımına göre şekillenecektir.

Reklam hizmetleri GİB tarafından da ticari faaliyet olarak ele alınmakla birlikte işyeri kavramının daha geniş yorumlanması (dijital ortamların da işyeri tanımı içerisinde değerlendirilmesi gibi) halinde GİB, söz konusu vergiyi işyeri oluştuğu iddiasıyla iade etmeyebilir. Bu durumda stopaj, reklam hizmeti alan Türkiye’deki firmalar üzerinde kalacaktır. Zira yabancı yayıncılar, bu şekilde uygulanacak bir stopaj yükünü karşılamak istemeyecektir. Sektörün oligopol yapısı karşısında hizmet alıcılarının pazarlık gücü düşük olacağından, vergi Türk reklam verenler üzerinde maliyet etkisi yaratacaktır.

Avrupa Komisyonu’nun, 21 Mart 2018 tarihinde kabul ettiği dijital ekonomi paketinde kurumlar vergisi uygulamasına ilişkin teklifinde dijital hizmet veren firmaların üye ülkeler tarafından vergilendirilebilmesi için anlaşmalarda yer alan işyeri kavramına ek olarak “önemli ölçüde dijital varlık gösterme” kriteri getirilmek istenmektedir. Bunun getirilmesinin nedeni ise mevcut anlaşmaların 5’inci maddesinin bu işletmeleri vergilendirme bakımından yeterli olmayışıdır. Söz konusu düzenlemenin hayata geçmesi durumunda, birlik içi ülkeler kendi aralarında imzaladıkları ÇVÖA’larda revize yapmaksızın bu kuralı uygulayabilecektir. Ancak, Birlik üyesi olmayan ve ilgili üye ülkeyle geleneksel anlamda ÇVÖA imzalamış ülkelerde mukim firmalar için ise mevcut anlaşmalar fiziki işyeri kavramını esas aldığından dijital varlık esasında bir vergilendirme yapılamayacaktır.

Uluslararası anlaşmaların normlar hiyerarşisi içerisinde en üst noktada olduğu düşünüldüğünde, AB’nin bu anlayışına biz de katılıyoruz. Mevcut anlaşmalar çerçevesinde yabancı yayıncıların fiziken değil, yalnız dijital olarak Türkiye’de varlığını sürdürmesi halinde, Türkiye’nin bu yayıncıları vergileme yetkisi bulunmamaktadır. GİB’in de bu anlayışı benimsemesi, yabancı yayıncılara yapılan ödemeler açısından sorunu belirli ölçüde çözecektir.



Bununla birlikte, önce stopaj yapıp sonra iade yapılacak olsa bile iadenin kime (tevkifat yapana mı yoksa yabancı yayıncıya mı) yapılacağı, hangi süre içerisinde yapılacağı, işlemlerin nasıl dokümante edileceği gibi sorunlar da gündeme gelecektir. İade sürecinin uzun zaman alması halinde, paranın zaman değerinde azalma olacaktır. Dolayısıyla, sorunun tam olarak çözülebilmesi için, Türkiye’de işyeri bulunmayan yabancı yayıncılara yapılacak ödemeler üzerinden hesaplanacak verginin mukimlik belgesinin ibrazına istinaden kaynakta hiç alınmaması yoluna gidilmelidir.

Gerek, önce stopaj yapıp sonrasında iade için başvurulması, gerekse dijital görünümün işyeri sayılması şeklindeki bir yaklaşım mükelleflerle vergi idaresi arasında pek

çok ihtilaf çıkmasına neden olabilecektir. Bazı mükellefler ÇVÖA’ya dayanarak stopaj yapmamayı tercih edebilecek, bunların vergi idaresi tarafından tespiti durumunda ise bu mükellefler aleyhine cezalı kurumlar vergisi stopajı (hatta stopaj tutarı KDV matrahına dahil olduğundan sorumlu sifatiyle KDV) tarhiyatı yapılabilecektir.

%15 oranının çok yüksek olduğu da açıktır. Yabancı yayıncıların Türkiye’de işyeri bulunduğu kabul edilse dahi, vergilendirilmesi gereken kazanç tutarı hasılatın tamamı değil, bu şirketlerin Türkiye’deki faaliyetlerine atfedilebilir kâr miktarı kadar olmalıdır.

Avrupa Birliği, dijital hizmetlerin vergilendirilmesine ilişkin geçiş sürecinde

hasılat üzerinden %3 oranında bir vergi almayı planlamaktadır. Dolayısıyla, Karar ile getirilen %15 oranının çok yüksek olduğu değerlendirilmektedir. Söz konusu vergi yükünün Türk hizmet alıcılarına yansiyacak olması karşısında, stopaj oranının en azından AB seviyesine indirilmesi önerilebilir.

Sonuç olarak, ÇVÖA’larda değişiklik yapılmadığı müddetçe yabancı dijital reklamcılık gelirlerinin kazanç vergisine tabi tutulmasında problemler olacağı açıktır. Bu nedenle AB’nin kısa vadeli çözüm önerisine benzer bir yöntem Türkiye için de önerilebilir. Zira dijital reklamcılık üzerinden dolaylı vergi almak daha sağlam bir yasal zemine oturması sebebiyle, kurumlar vergisi almaya nazaran daha az sorun barındırmaktadır.