



Yurtdışı reklam ödemelerine CB Kararı ile kurumlar vergisi stopajı getirilebildi mi?

Google ve Facebook gibi online platformlar üzerinden alınan reklamlara ilişkin ödemelere 2019 yılından itibaren kurumlar vergisi stopajı getirilmesini amaçlayan Cumhurbaşkanlığı Kararı yayımlanmıştı. Ancak sınırları oldukça geniş olan söz konusu düzenleme, her ne kadar özellikle Google ve Facebook'a yapılan reklam ödemelerini kapsamayı amaçlasa da bu konuda yeterli olmadığı değerlendirilmektedir.

- ➔ Düzenlemenin amacı ve uygulama
- ➔ ÇVÖA açısından durum
- ➔ Dar mükellefiyette ticari kazanç
- ➔ CB Kararı'na ÇVÖA açısından bakış



Yurtdışı reklam ödemelerine CB Kararı ile kurumlar vergisi stopajı getirilebildi mi?

Google ve Facebook gibi online platformlar üzerinden alınan reklamlara ilişkin ödemelere 2019 yılından itibaren kurumlar vergisi stopajı getirilmesini amaçlayan Cumhurbaşkanı Kararı yayımlanmıştı. Ancak sınırları oldukça geniş olan söz konusu düzenleme, her ne kadar özellikle Google ve Facebook'a yapılan reklam ödemelerini kapsamayı amaçlasa da bu konuda yeterli olmadığı değerlendirilmektedir.

Sınırlarının genişliği ve verginin yasallığı ilkesine aykırı olduğu tartışmaları bir kenara bırakılacak olunursa, Vergi Usul Kanunu'nun 11'inci maddesine 2016 yılında yapılan ilave, konunun başlangıcını oluşturmaktadır. Söz konusu düzenleme şu şekildedir:

"Cumhurbaşkanı, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ... ödemenin konusunun ... elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine, ... bakılmaksızın, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya, ... yetkilidir."

Bu yetkilendirme kapsamında 476 sayılı CB Kararı ile 2019 yılından itibaren;

"15- Vergi Usul Kanununun 11'inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemelerden;

a) İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden %15." oranında stopaj yapılması gerektiği belirlenmiştir.

Düzenlemenin amacı ve uygulama

Söz konusu düzenleme, başta Google ve Facebook olmak üzere online platformlara yurtdışından yapılan ödemelerde %15 oranında kurumlar vergisi stopajı yapılmasını öngörmektedir.

Nitekim gerek 1 no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde, gerekse özelgelerde açıkça (bir tanesinde Google adı da verilerek) bu tip reklam ödemelerinde stopaj yapılması gerektiği vurgulanmıştır. Hatta tebliğde yer verilen örnekte seçilen ülkenin İrlanda olması, konuya yönelik iradeyi açıkça ortaya koymuştur.

Öte yandan bazı mükellefler konuyu yargıya taşımış, ihtirazi kayıtla verdikleri stopaj beyannamelerinde ödedikleri vergilerin iadesini talep etmişlerdir. Davaları kabul eden vergi mahkemesi kararlarında; gerek KVK'nun 3 ve VUK'un 156'ncı maddelerinde, gerekse ÇVÖA'nın ticari kazanç maddelerinde yer alan "işyeri" kavramının, **"online işyerlerini kapsamadığı"** gerekçe olarak gösterilmiştir.

Dar mükellefiyette ticari kazanç

Kurumlar vergisi açısından, kanuni merkez ve iş merkezinden her ikisi de Türkiye'de olmayan kurumlar dar mükellefler olarak belirlenmiştir. Ancak dar mükellefiyetin bu tanımı tek başına vergilendirilebilmeleri için yeterli değildir. Nitekim ortada henüz kurum kazancı yoktur. Dar mükellefiyette ticari kurum kazancı, ancak, Türkiye'de işyeri ya da daimi temsilci aracılığıyla elde edilmiş bir gelir bulunduğu ortaya çıkacaktır.

O halde denilebilir ki; dar mükellefler açısından öncelikle mükellefiyetin belirlenmesi ve sonrasında kurum kazancının oluştuğunun tespiti şarttır. Tıpkı tam mükellefler için öncelikle mükelleflerin belirlenmesi ve sonrasında onların kurum kazançlarının vergilendirilmesinde olduğu gibi.



Yurtdışı reklam ödemelerine CB Kararı ile kurumlar vergisi stopajı getirilebildi mi?

Şimdi KVK'nun 30'uncu maddesine dayanak olan VUK'un 11'inci maddesindeki yetkilerin sınırına bakalım. Konumuz özelinde Kanun Koyucu'nun Cumhurbaşkanı'na verdiği yetkide 3 unsurun olduğu söylenebilir:

1. Mükellef olup olmama durumunun önemsizliği
2. Ödeme konusunun elektronik ortamda gerçekleşmiş olabileceği
3. Vergiye tabi bir işlemin olması

Somut olayda reklam ödemesi yapılan kurumun Türkiye'de kanuni ve iş merkezi bulunmadığından dar mükellef kurum konumundadır. Esasen 11'inci maddedeki ilk şarta göre böyle bir belirlemeye gerek de yoktur. Dolayısıyla bu açıdan KVK md.3 ve VUK md.11 arasında herhangi bir uyumsuzluktan bahsedilemez.

İkinci nokta önemlidir. Nitekim mükellefiyet durumunun tespitinden sonra ticari kazancın oluşması 3'üncü maddeye göre işyeri ya da daimi temsilciye bağlanmış olmasına rağmen, **özel nitelikteki 11'inci madde** açıkça elektronik ortamdaki işlemleri vergilendirebilmeyi öngörmüştür. Başka bir deyişle 3'üncü maddedeki klasik işyeri deyimini, 11'inci maddeyle, internet ortamını kapsayacak şekilde genişletilmiştir.

Eğer 11'inci maddede "**ödeme konusunun elektronik ortamda gerçekleşmiş olabileceği**" ifadesi yer almasaydı ve sadece yukarıda yer verilen 1 ve 3'üncü düzenlemeler bulunsaydı, ortada, 3'üncü madde kapsamında işyeri olmaması sebebiyle, elde edilmiş bir dar mükellef kurum kazancından bahsedilemeyecekti. Bu nedenle 30'uncu maddedeki stopaj, kanuni dayanaktan yoksun olacaktır.

Şu halde, dar mükellef kurumlara yapılan reklam ödemelerinde işyerinin belirlenmesi KVK'nun 3'üncü maddesine göre değil, bu konudaki özel nitelikteki düzenleme olan 11'inci madde çerçevesinde yapılmalıdır.

Bu açıdan gerek yargı kararlarında gerekse yapılan tartışmalarda yer verilen KVK md.3 ve VUK md.156 çerçevesindeki "işyeri" tanımlamalarının konu özelinde belirleyici niteliklerinin olmadığı düşünülmektedir.

Ancak, yurtiçi düzenlemenin yeterliliği, ÇVÖA karşısında başarılı olduğu anlamına gelmemektedir.

ÇVÖA açısından durum

Durum bu haliyle, yurtiçi düzenleme açısından vergilemenin yasal altyapısının oluşturulmuş olduğunu göstermektedir. Ancak yurtiçindeki bu belirleme ÇVÖA açısından **geçersizdir**.

Nitekim gerek ABD gerekse İrlanda ÇVÖA'larının; 7'nci maddelerinde ticari kazançlar **işyerine**, 5'inci maddelerinde de işyerleri **fiziki sabit bir işyerine** bağlanmıştır. Bu durumda Türkiye'de ÇVÖA'larının tanımladığı haliyle işyeri bulunmadan dar mükellef kurumların ticari kazanç elde etmeleri mümkün değildir.



Daha fazlası

Konuyla ilgili olarak; 476 sayılı CB Kararı'na [buradan](#), VUK'un 11'inci maddesine [buradan](#), KVK'nun 3'üncü maddesine [buradan](#), 1 seri no.lu KV Genel Tebliği'nin ilgili kısmına [buradan](#), konunun tartışıldığı ve yargı kararlarına yer verilen Abdullah TOLU'ya ait köşe yazısına [buradan](#), Çağatay YÜCE'nin değerlendirme yazısına [buradan](#), GİB'in konu ile ilgili ilk özelgesine [buradan](#), diğer özelgeye [buradan](#), ABD ÇVÖA'na [buradan](#), İrlanda ÇVÖA'na [buradan](#) ulaşabilirsiniz.

Yurtdışı reklam ödemelerine CB Kararı ile kurumlar vergisi stopajı getirilebildi mi?

CB Kararı'na ÇVÖA açısından bakış

Yurtdışı kurumlardan alınan reklam hizmetlerinin vergilendirilmesi, VUK'un 11'inci maddesinde yer alan yetki ve buna bağlı kullanılan 476 sayılı Karar gereğince yurtiçi düzenlemeler açısından yeterli mevzuat altyapısına sahiptir. Bu yönüyle işyeri kavramının KVK md.3 ve VUK md.156 çerçevesinde tartışılması yersizdir. Bu sebeple tartışmaların, ÇVÖA'larının üstünlüğü gereğince yapılan vergilemenin yersiz olması yönünden yapılması gerektiği düşünülmektedir.

