

Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)’ndan:

**KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ (SERİ NO: 1)’NDE
DEĐİŐİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ
(SERİ NO: 17)**

MADDE 1 – 3/4/2007 tarihli ve 26482 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliđi (Seri No: 1)’nin “**4.13.3. Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerde ortak dıŐı iŐlemlerin vergilendirilmesi**” başlıklı bÖlümünün beŐinci paragrafı aşağıdaki Őekilde deđiŐtirilmiŐtir.

“Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerce, ortak dıŐı iŐlemlerden doğan kazancın ve kurumlar vergisi matrahının tespiti aÇısından ortak dıŐı iŐlem kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi, ortak dıŐı iŐlemlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının diğer iŐlemlerle iliŐkilendirilmemesi ve kooperatif tarafından tutulan defterlere, bu ayrımı sağlayacak Őekilde kaydedilmesi gerekmektedir.”

MADDE 2 – Aynı Tebliğin “**15.3.10. Fon ve yatırım ortaklıklarının istisna kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi**” başlıklı bÖlümünden sonra gelmek üzere aşağıdaki bÖlüm eklenmiştir.

“15.3.11. Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemelerde vergi kesintisi

Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (đ) bendi uyarınca, Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemelerden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası ile Cumhurbaşkanına; 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 iŐlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya, iŐ grupları, iŐ neveleri, sektörler ve emtia grupları itibarıyla, vergiye tabi iŐlemlerle ilgili, vergi kanunlarında belirtilen alt ve üst limitler arasında olmak Őartıyla, farklı kesinti oranları tespit etmeye yetki verilmiŐtir.

15.3.11.1. Kesinti kapsamına alınan ödemeler

Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası ile Cumhurbaşkanına verilen yetki, 19/12/2018 tarihli ve 30630 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 18/12/2018 tarihli ve 476 sayılı Cumhurbaşkan Kararı ile kullanılmıştır.

Söz konusu Kararın eki Kararın 1 inci maddesinde, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında ve Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasında sayılanlara internet ortamında verilen reklam hizmetlerinin vergi kesintisi kapsamına alınmış olduğu, bu hizmetlere ilişkin olarak hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemelerden, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına bakılmaksızın vergi kesintisi yapılması gerektiği yönünde düzenleme yapılmıştır.

Mezkûr Kararın 2, 3 ve 4 üncü maddeleri gereğince, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere (ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına bakılmaksızın) yapılan ödemeler üzerinden;

- Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca %15,
- Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesi uyarınca %0,
- Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesi uyarınca %15

oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

15.3.11.1.1. İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin ödemeler üzerinden yapılacak vergi kesintisi

476 sayılı Cumhurbaşkan Kararı ile 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının birinci maddesinin birinci fıkrasına eklenen on birinci bent uyarınca, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden %0 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Buna göre, Tebliğin (15.1.) bölümünde sayılan vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar, tam mükellef bir kurum tarafından kendilerine internet ortamında verilen reklam hizmeti karşılığında bu kuruma yapacakları ödemeler üzerinden %0 oranında vergi kesintisi yapmakla yükümlüdürler. Tebliğin (15.1.) bölümünde sayılan vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar dışında kalanların ise tam mükellef bir kurumdan aldığı internet ortamındaki reklam hizmetleri karşılığında bu kuruma yapacakları ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapma yükümlülükleri bulunmamaktadır.

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. Öte yandan, internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık eden tam mükellef kurum tarafından, bu hizmetin karşılığı olarak hizmeti verene 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.

Ayrıca, internet ortamında reklam hizmeti veren veya bu hizmetlerin verilmesine aracılık eden gerçek kişilere yapılan ödemelerde vergi kesintisi oranı %15 olarak uygulanacaktır. Söz konusu vergi kesintisi uygulamasında gerçek kişinin tam veya dar mükellef olmasının bir önemi bulunmamaktadır.

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

476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı 1/1/2019 tarihinden itibaren yapılacak ödemelere uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiş olup hizmet bu tarihten önce verilmiş olsa dahi, anılan tarihten itibaren (bu tarih dahil) yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

Söz konusu vergi kesintisinin uygulanması açısından, internet ortamında reklam hizmeti veren veya bu hizmetlerin verilmesine aracılık edenlere anılan Kararın yürürlük tarihinden önce nakden veya hesaba ödeme yapılmış olması halinde, bu ödemelerin konusunu teşkil eden hizmetlere ilişkin olarak 1/1/2019 tarihinden sonra yapılacak ödemelerden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Örneğin, (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 hesaba ödeme gerçekleşmiş olduğundan 15 Ocak 2019 tarihinde yapılacak nakden ödeme üzerinden vergi kesintisi yapılmasına gerek bulunmamaktadır.”

MADDE 3 – Aynı Tebliğin “30.4.10. Dar mükellef kurumlarca yapılan türev işlemlerde vergi kesintisi” başlıklı bölümünden sonra gelmek üzere aşağıdaki bölüm eklenmiştir.

“30.4.11. Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemelerde vergi kesintisi

Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi uyarınca, Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemelerden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

30.4.11.1. Kesinti kapsamına alınan ödemeler

Tebliğın (15.3.11.) bölümünde açıklandığı üzere, 476 sayılı Cumhurbaşkanını Kararı ile Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında ve Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasında sayılanlara internet ortamında verilen reklam hizmetleri vergi kesintisi kapsamına alınmış olup bu hizmetlere ilişkin olarak hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemelerden, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına bakılmaksızın vergi kesintisi yapılması gerektiğı yönünde düzenleme yapılmıştır.

Mezkûr Kararın üçüncü maddesi ile, Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinde yer alan dar mükellefiyete tabi kurumların vergi kesintisine tabi kazanç ve iratlarından yapılacak vergi kesintisi oranları hakkındaki 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1 inci maddesinin birinci fıkrasına (15) numaralı bent eklenmiş ve internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden yapılacak vergi kesintisi oranını %15 olarak belirlenmiştir.

30.4.11.1.1. İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin ödemeler üzerinden yapılacak vergi kesintisi

476 sayılı Cumhurbaşkanını Kararı ile 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında yapılan değişiklik uyarınca, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti veren veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık eden dar mükellef kurumlara yapılan ödemeler üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Buna göre, Tebliğın (15.1.) bölümünde sayılan vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar, dar mükellefiyete tabi bir kurumun internet ortamında verdiği reklam hizmeti karşılığında bu kuruma yapacakları ödemeler üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapmakla yükümlüdürler. Tebliğın (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 bulunmamaktadır.

Asıl hizmet sunucusu olan dar mükellef bir kurum tarafından internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin ödemelerin, bu hizmetlere aracılık eden tam mükellef bir kuruma yapılması durumunda, Tebliğın (15.3.11.) bölümünde yapılan açıklamaların dikkate alınması gerekmektedir.

Ancak, hizmete aracılık eden tam mükellef kurum tarafından, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin tahsil edilen bedellerin, internet ortamında reklam hizmeti veren asıl hizmet sunucusu dar mükellef kuruma ödenmesinde, bu ödemeler üzerinden hizmete aracılık eden tam mükellef kurum tarafından %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Ayrıca, internet ortamında reklam hizmeti veren veya bu hizmetlerin verilmesine aracılık eden dar mükellef gerçek kişilere yapılan ödemelerde vergi kesintisi oranı %15 olarak uygulanacaktır.

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

476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı 1/1/2019 tarihinden itibaren yapılacak ödemelere uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiş olup hizmet bu tarihten önce verilmiş olsa dahi, anılan tarihten itibaren (bu tarih dahil) yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

Söz konusu vergi kesintisinin uygulanması açısından, internet ortamında reklam hizmeti veren veya bu hizmetlerin verilmesine aracılık edenlere anılan Kararın yürürlük tarihinden önce nakden veya hesaba ödeme yapılmış olması halinde, bu ödemelerin konusunu teşkil eden hizmetlere ilişkin olarak 1/1/2019 tarihinden sonra yapılacak ödemelerden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Örneğin, (C) A.Ş. reklam acenteliği faaliyetinde bulunan Bay (E) aracılığıyla Kasım 2018 döneminde kanuni ve iş merkezi İrlanda'da bulunan (L) Ltd.'den internet ortamında reklam hizmeti almıştır. (C) A.Ş., 100.000 ABD Doları olan hizmet bedelinin %25 lik kısmını anlaşma gereği Kasım 2018 döneminde avans olarak Bay (E)'ye ödemiştir. (L) Ltd. bu reklam hizmetine ilişkin faturayı Bay (E) adına Aralık 2018 döneminde düzenlemiş ve Bay (E) faturayı bu dönemde yasal defterlerine kaydetmiştir. Bay (E) de reklam hizmet bedeline ilişkin olarak Aralık 2018 döneminde (C) A.Ş. adına fatura düzenlemiş ve (C) A.Ş. söz konusu faturayı aynı dönemde yasal defterlerine kaydetmiştir. (C) A.Ş. hizmet bedelinin kalan kısmını 20 Ocak 2019 tarihinde Bay (E)'ye ödemiş, Bay (E) ise hizmet bedelinin tamamını 31 Ocak 2019 tarihinde (L) Ltd.'nin hesabına transfer etmiştir.

Kasım 2018 döneminde yapılan avans ödemesiyle bir kısmı nakden ve Aralık 2018 döneminde faturanın (C) A.Ş.'nin defterlerine kaydedilmesiyle hesaba ödemesi gerçekleşen hizmete ilişkin olarak, 20 Ocak 2019 tarihinde Bay (E)'ye yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Kanuni ve iş merkezi İrlanda'da bulunan (L) Ltd. tarafından reklam hizmetine ilişkin düzenlenen faturanın Bay (E)'nin yasal defterlerine Aralık 2018 döneminde kaydedilmesi ile hesaba ödeme gerçekleşmiş olduğundan Bay (E)'nin 31 Ocak 2019

tarihinde yaptığı nakden ödeme üzerinden vergi kesintisi yapmasına gerek bulunmamaktadır.”

Tebliğ olunur.