

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**KAYSERİ VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**  
**Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü**

Sayı : 50426076-130[37-2016/20-614]-59424

12.08.2020

Konu : İnternette ödenen reklam giderlerinin gider olarak indirilip indirilemeyeceği, hizmet karşılığı yapılan ödemeler üzerinden Gelir Vergisi ve KDV yönünden tevkifat yapılıp yapılmayacağı hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formuyla; dijital platformda reklam, web tasarım ve kurumsal sunucu hizmeti verdiğiniz, bu kapsamda merkezi İrlanda' da bulunan ... Şirketine ait internet sitesinde hem kendi işletmeniz hem de müşterilerinizin işletmeleri adına reklam hizmeti aldığınız, reklam hizmet bedellerini internet ortamında kredi kartı ile ödediğiniz, ödemeler karşılığında... Şirketinden 01/04/2018 tarihine kadar ödeme makbuzu, bu tarihten itibaren ise ekstre aldığınız, benzer işlemi Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti (K.K.T.C)' de bulunan ... Şirketi ile yaptığınız ve hizmet karşılığında fatura aldığınızdan bahisle, söz konusu ödemeler karşılığında aldığınız ödeme makbuzunun, faturanın ve ekstreinin gider hesaplarınıza dahil edilip edilmeyeceği ile ödemelere ilişkin katma değer vergisi (KDV) ve gelir vergisi yönünden tevkifat yapılıp yapılmayacağı hususlarında görüş talep ettiğiniz anlaşılmış olup konuya ilişkin Başkanlığımız görüşü aşağıda açıklanmıştır.

#### **A-GELİR VERGİSİ YÖNÜNDEN**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Ticari Kazancın Tarifi" başlıklı 37 nci maddesinde; "*Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.*" hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun 40 ıncı maddesinde ise; safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmış olup, birinci bendinde; ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde indirilebileceği belirtilmiştir.

Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında sayılan kanunen kabul edilmeyen giderler dışında kalan ticari organizasyona bağlı olarak yapılan giderlerdir ve bunlara işletme giderleri de denilebilir.

Yapılan bir ödemenin genel gider adı altında kabul edilebilmesi için, ödemeler ile iş arasında açık ve güçlü bir illiyet bağının mevcut olması, ödemelerin işin önemi ölçüsünde yapılmış bulunması ve ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılmış olması gerekmektedir.

Buna göre, ... Şirketi ve... Şirketinden almış olduğunuz reklam hizmeti karşılığında yapılan ödemeler, reklam gideri olarak kabul edilecek ve söz konusu giderler ticari kazancınızın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılmış olduğundan safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Öte yandan, 19/12/2018 tarihli ve 30630 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 18/12/2018 tarihli ve 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı 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 alınarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemelerden vergi kesintisi yapılması gerektiği yönünde düzenleme yapılmış olup, söz konusu Karar ile ilgili açıklamaların yer aldığı 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "15.3.11.1.1. İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin ödemeler **üzerinden yapılacak vergi kesintisi**" başlıklı bölümünde;

".....

*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 hesaben ödeme yapılmış olması halinde, bu ödemelerin konusunu teşkil eden hizmetlere ilişkin olarak 1/1/2019 tarihinden sonra yapılacak ödemelerden vergi kesintisi yapılmayacaktır.*

....."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Anılan Kararın eki Kararın 2 inci maddesinde; Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinde yer alan tevkifat nispetleri hakkındaki 12/01/2009 tarihli ve 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na yeni bir bent eklenerek, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden % 15 oranında tevkifat yapılacağı belirtilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre; hem kendi işletmeniz hem de müşterilerinizin işletmeleri adına aldığımız reklam hizmetleri dolayısıyla 01/01/2019 tarihinden önce yaptığımız ödemeler dolayısıyla tarafınızca vergi tevkifatı yapılmayacaktır. Ancak, bu tarihten itibaren 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı kapsamında, alınan reklam hizmeti nedeniyle yapılacak ödemeler üzerinden %15 oranında vergi tevkifatı yapılacağı tabiidir.

### **B-ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI YÖNÜNDEN**

İrlanda mukimi firmadan alınan reklam hizmeti ile ilgili olarak;

18.08.2010 tarihinde yürürlüğe giren "Türkiye Cumhuriyeti ile İrlanda arasında Gelir ve Sermaye Değer Artış Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" 01.01.2011 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

İrlanda mukimi ... firmasından alınan reklam hizmetine ilişkin kazançların Türkiye - İrlanda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın Ticari Kazançlara ilişkin 7 nci maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Anılan maddenin 1 inci fıkrasına göre, İrlanda mukimi şirketin söz konusu hizmetler karşılığında elde ettiği kazancın Türkiye'de vergilendirilmesi için bu kazancın Türkiye'de bulunan bir iş yeri vasıtasıyla elde edilmesi gerekmektedir. Aksi durumda vergilendirme İrlanda'da yapılacaktır. İş yeri tanımına, Anlaşma'nın "İş yeri" başlıklı 5 inci maddesinde yer verilmiştir. Söz konusu maddede elektronik ortamda yürütülen faaliyetlere ilişkin özel bir düzenleme bulunmamaktadır.

Bununla birlikte, iş yeri maddesinin 6 ncı fıkrasında daimi temsilcilik düzenlenmiştir. Bu fıkraya göre bir kişi, bir Akit Devlette diğer Akit Devletin teşebbüsü adına hareket eder ve bu fıkra kapsamında belirtilen faaliyetleri temsil ettiği teşebbüs adına yürütürse bu durumda bu faaliyetler diğer Akit Devletin teşebbüsü için bir iş yeri oluşturacaktır. Maddenin bağımsız temsilciliğe ilişkin 7 nci fıkrasında ise, bir Akit Devlet teşebbüsünün, diğer Akit Devletteki, işlerini yalnızca kendi işlerine olağan şekilde devam eden bir simsar, genel komisyon acentesi veya bağımsız statüde diğer herhangi bir acente vasıtasıyla yürütmesi durumunda faaliyetin icra edildiği Devlette bir iş yerine sahip olunmayacaktır hükmü yer almaktadır.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde, İrlanda'da mukim şirketin Türkiye'de iş yerinin oluşmaması durumunda, söz konusu firmanın ticari faaliyetlerinden dolayı elde ettiği kazançlardan vergi alma hakkı yalnızca İrlanda'ya ait olup, Türkiye'nin bu kazançlardan vergi alma hakkı bulunmamaktadır.

Bununla birlikte, faaliyetlerin Türkiye'de iş yeri oluşturacak nitelikte olması durumunda bu kazançlardan Türkiye'nin de vergi alma hakkı bulunmakta; ancak vergileme hakkı iş yerinden elde edilen kazançlarla sınırlı tutulmaktadır. Bu durumda vergileme iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde yapılacak olup Türkiye'de ödenen vergi, Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 23 üncü maddesinin 1/a bendi uyarınca İrlanda'da mahsup edilebilecektir.

Diğer taraftan, Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için İrlanda mukimi ...'nin İrlanda'da tam mükellef olduğunu ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğini İrlanda yetkili makamlarından alacakları bir belge (mukimlik belgesi) ile kanıtlaması ve bu belgenin aslı ile noterce veya İrlanda'daki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilmiş Türkçe tercümesinin bir örneğini ilgili vergi dairesine veya kendisine yapılan ödeme üzerinden vergi sorumlularınca vergi tevkifatı yapılması durumunda ise vergi sorumlularına ibraz etmesi gerekmektedir.

Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti (KKTC) mukimi firmadan alınan reklam hizmeti ile ilgili olarak;

30.12.1988 tarihinde yürürlüğe giren "Türkiye Cumhuriyeti ile Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaybını Önleme Anlaşması" 01.01.1989 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

KKTC mukimi ... firmasından alınan reklam hizmetine ilişkin kazançların Türkiye - KKTC Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın Ticari Kazançlara ilişkin 7 nci maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Anılan maddenin 1 inci fıkrasına göre, KKTC mukimi şirketin söz konusu hizmetler karşılığında elde ettiği kazancın Türkiye'de vergilendirilmesi için bu kazancın Türkiye'de bulunan bir iş yeri vasıtasıyla elde edilmesi gerekmektedir. Aksi durumda vergilendirme KKTC'de yapılacaktır. İş yeri tanımına, Anlaşma'nın "İş yeri" başlıklı 5 inci maddesinde yer verilmiştir. Söz konusu maddede elektronik ortamda yürütülen faaliyetlere ilişkin özel bir düzenleme bulunmamaktadır.

Bununla birlikte, iş yeri maddesinin 5 inci fıkrasında daimi temsilcilik düzenlenmiştir. Bu fıkra göre bir Akit Devlet mukimi bir kişi, diğer Akit Devlet mukimi bir kişiye yazılı veya sözlü bir hizmet veya vekalet akdi ile bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle ticari muameleler yapmaya yetkili bulunur ve bulunduğu Akit Devlette bu yetkisini, diğer Akit Devletteki temsil edilen adına mutaden kullanırsa, bu kişi ilk bahsedilen devlette bir işyerine sahip kabul edilecektir. Maddenin bağımsız temsilciliğe ilişkin 4 üncü fıkrasında ise, bir Akit Devlet teşebbüsünün, diğer Akit Devletteki, işlerini yalnızca kendi işlerini olağan şekilde sürdüren bir acenta, bir genel komisyon acentası veya bağımsız statüde diğer herhangi bir aracı vasıtasıyla yürütmesi durumunda faaliyetin icra edildiği Devlette bir iş yerine sahip kabul olunmayacağı hükmü yer almaktadır.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde, KKTC'de mukim şirketin Türkiye'de iş yerinin oluşmaması durumunda, söz konusu firmanın ticari faaliyetlerinden dolayı elde ettiği kazançlardan vergi alma hakkı yalnızca KKTC'ye ait olup, Türkiye'nin bu kazançlardan vergi alma hakkı bulunmamaktadır.

Bununla birlikte, faaliyetlerin Türkiye'de iş yeri oluşturacak nitelikte olması durumunda bu kazançlardan Türkiye'nin de vergi alma hakkı bulunmakta; ancak vergileme hakkı iş yerinden elde edilen kazançlarla sınırlı tutulmaktadır. Bu durumda vergileme iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde yapılacak olup Türkiye'de ödenen vergi Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 22 nci maddesinin 2 nci fıkrası uyarınca KKTC'de mahsup edilebilecektir.

Diğer taraftan, Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için KKTC mukimi ...'un KKTC'de tam mükellef olduğunu ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülke vergilendirildiğini KKTC yetkili makamlarından alacakları bir belge (mukimlik belgesi) ile kanıtlaması ve bu belgenin aslı ile noterce veya KKTC'deki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilmiş Türkçe tercümesinin bir örneğini ilgili vergi dairesine veya kendisine yapılan ödeme üzerinden vergi sorumlularınca vergi tevkifatı yapılması durumunda ise vergi sorumlularına ibraz etmesi gerekmektedir.

## C-VERGİ USUL KANUNUNU YÖNÜNDEN

22/01/1997 tarih ve 22885 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 253 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin "Yurt Dışında Faaliyette Bulunan Mükelleflere Yaptırılan İş ve Hizmetler Karşılığında Alınan Belgelerle İlgili İşlemler" başlıklı (B) bölümünde; Vergi Usul Kanununun kayıt nizamına ilişkin 215 inci maddesinde, bu Kanuna göre tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulmasının mecburi olacağı belirtilmiş, 227 nci maddesinde de "Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir." hükmüne yer verilmiştir. Söz konusu kayıtların ise aynı Kanunun 229 uncu ve müteakip maddelerinde yer alan belgelerden herhangi biri ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

Bu hükümlere göre, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlara yaptırılan iş veya hizmetler karşılığında ödemede bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlardan aldıkları muteber belgeleri, yurt dışındaki temsilciliklerimizde veya yurt içindeki noterlerde Türkçe'ye tercüme ve tasdik ettirdikten sonra defterlerine gider olarak kaydedebilmekteydiler.

Ancak; Bakanlığımıza yapılan başvurulardan, bu işlemlerin yurt dışı temsilciliklerimizdeki iş yığılmalarına neden olduğu, mükellefler bakımından da ağır külfetler getirdiği anlaşıldığından, anılan Kanunun mükerrer 257 nci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak, bu Genel Tebliğ ile yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlara yaptırılan iş veya hizmetler karşılığında alınan belgelerin, yurt dışındaki temsilciliklerimizde veya yurt içinde noterlerde Türkçe'ye tercüme ve tasdik edilme zorunluluğu kaldırılmıştır.

Buna göre, yurt dışındaki kişi veya firmalardan belge alan mükellefler, bu belgeleri defter kayıtlarında gider olarak göstermeleri sırasında belgelerde yazılı bedelleri, belgenin düzenlendiği günde Merkez Bankasınca belirlenen döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevirerek kayıtlarında göstereceklerdir. Ancak inceleme sırasında inceleme elemanınca lüzum görülmesi halinde, mükellefler bu belgelerini tercüme ettirmek zorundadırlar."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde; yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlara yaptırılan hizmet karşılığında ödemede bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışından aldıkları belgenin (fatura, ekstre, ödeme makbuzu vb.), kayıtlarının tevsikinde tevsik edici belge olarak kabul edilebilmesi için, alındığı ülke mevzuatına göre muteber bir belge olması gerekmektedir.

Diğer taraftan, .... ile ... şirketlerinin, Türkiye'de iş yerlerinin bulunması ve bu iş yerleri aracılığı ile Türkiye'de mükellefiyet tesisini gerektirecek faaliyetlerinin yürütülmesine bağlı olarak mükellef olmaları hallerinde ise söz konusu mükellefiyet kapsamında gerçekleştirilen mal teslimi ve hizmet ifaları için müşterilerine Vergi Usul Kanunu ve ilgili alt mevzuat düzenlemelerine uygun olarak fatura düzenlemeleri gerektiği tabiidir.

## **D-KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN**

"3065 sayılı KDV Kanununun;

1/1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,

4/1 inci maddesinde, hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu ve bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği,

6/b maddesinde, işlemlerin Türkiye'de yapılmasının, hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği,

9/1 inci maddesinde ise; mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı'nın vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği,

hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinde tevkifat yapmakla yükümlü kurum ve kuruluşlar ile tevkifat kapsamındaki hizmetler ve bu hizmetlere uygulanacak tevkifat oranlarına ilişkin açıklamalar yer almaktadır.

Tebliğinin "I/C-2.1.2.1.1) bölümünde;

"Buna göre, ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların Türkiye'de yaptığı hizmetler ile bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye'de faydalanılan hizmetler KDV'ye tabi olacaktır.

Bu gibi hizmet ifalarında mükellef, esas olarak hizmeti ifa eden olmakla birlikte, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığından, KDV'nin tamamı, hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

Hizmetin vergiden müstesna olması ve hizmetin yurt dışında yapılıp hizmetten yurt dışında faydalanılması halinde, mükellef veya sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmeyecektir.

KDV'nin sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi için hizmetten Türkiye'de faydalanan muhatabın KDV mükellefi olması şart değildir. KDV mükellefiyeti bulunmayanlar da söz konusu hizmetler nedeniyle KDV tevkifatı yaparak 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmek ve ödemek zorundadır."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, firmanızın internet üzerinden aldığı reklam hizmetinden Türkiye'de yararlanıldığından, bu hizmet bedeli üzerinden 3065 sayılı KDV Kanununun 1/1 inci maddesine göre KDV hesaplanacaktır. Reklam hizmetini aldığınız firmanın KDV mükellefiyeti bulunması halinde bu hizmet nedeniyle hesaplanan KDV'nin hizmeti veren firma tarafından 1 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Hizmeti aldığınız firmanın Türkiye'de ikametgâhı, iş yeri, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması halinde ise hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin firmanız tarafından sorumlu sıfatıyla 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir."

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(\* ) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(\*\*) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(\*\*\*) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.