



YABANCI KURUMLARDAN ELDE EDİLEN İNTERNET REKLAM GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

*TAXATION OF THE INTERNET
ADVERTISEMENT INCOME DERIVED FROM
FOREIGN CORPORATES*

Murat GÖKKAYA^(*)

ÖZ

İnternetin kullanım oranının artması ile paralel olarak reklam pazar payı da internet reklamları lehine değişmiştir. Ayrıca internet üzerinden yapılan işlemlerin siyasi sınırlara bağlı olmaması, işlemlerin uluslararası boyuta taşınmasına neden olmuştur. Bu durum, yeni dönem ekonomik işlemlerin mevcut vergi yasaları ile yeniden yorumlanması ihtiyacını doğurmaktadır. Yabancı kurumlardan elde edilen internet reklam gelirlerinin çok büyük bir bölümünü Google International LLC (Google)'den elde edilen gelirler oluşturmaktadır. Bu nedenle gerçek kişi ve kurumlar tarafından "Google" şirketinden elde edilen reklam gelirlerinin vergilendirilmesi konusu önem arz etmektedir.

Anahtar Kelimeler: İnternet, Reklam, Google AdSense

ABSTRACT

In parallel with the increase in the Internet usage, the market share of the Internet advertisement has risen too. Besides, the fact that the transactions made on the Internet are not restrained by any political borders carries these transactions to an international level. This situation, therefore, necessitates the new era economic transactions being interpreted in the light of tax legislation again. Most of the advertisement income is derived from Google International LLC (Google) by real and legal persons and hence, so the taxation of incomes from this company is of great importance.

Key Words: The Internet, advertisement, Google AdSense

^(*) Vergi Müfettişi

1- GİRİŞ

Türkiye’de internet reklam pazarı 2011 yılında yaklaşık 830 milyon TL’lik bir ciroya ulaşmıştır. Bu, toplam Türk reklam pazarının yüzde 13,8’ini temsil etmekte olup İsviçre’deki oranla aşağı yukarı aynıdır¹. Her geçen gün online reklam pazarı büyümektedir. Ne yazık ki Türk şirketlerinin reklam pazarı içindeki payları da online reklam pazarının büyümesiyle azalmaktadır.

İnternet üzerinden verilen reklam hizmetleri, klasik reklam anlayışının dışına taşmıştır. Çünkü verilecek reklam, sınırları önceden belirlenmiş bir kalıpta olmak zorunda değildir. Bir futbol stadyumundaki reklam panoları maçı izleyen taraftarların ilgi alanlarına göre değiştirilemez ancak aynı internet-sayfasını ziyaret eden farklı kişiler için farklı reklamlar yayınlanabilir.

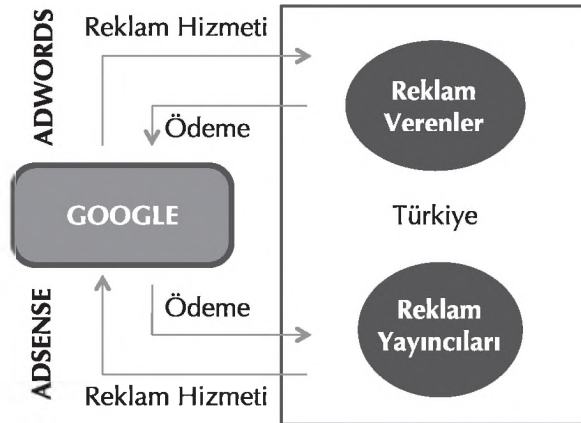
Google International LLC (Google) reklamların hedef kitleye ulaşabilmesi için, kullanıcının daha önce ziyaret ettiği internet sayfalarını, bağlandığı ağı ve diğer veri kaynaklarını kullanmaktadır. Bu durum reklam verenleri, yerli reklam şirketleri yerine yabancı bir kurum olan “Google”ya yönlendirmektedir. “Google”, reklam vermek isteyenlere; arama sonuçlarında üst sıralarda yer vermek veya üçüncü şahısların veya kurumların sahip olduğu internet sayfalarında reklam yayınlamak suretiyle hizmet vermektedir. Dolayısıyla kendi internet sayfalarında “Google” reklamlarını yayınlayan şahıs veya kurumlar da bu hizmetleri karşılığında gelir elde etmektedir.

Çalışmamızda özellikle kendi internet sayfasında “Google” şirketinin müşterilerinden aldığı reklamları, “Google” adına yayınlanması esasına dayanan ve “Google AdSense” olarak adlandırılan sistemden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin görüş ve açıklamalarımıza yer verilecektir.

2- İNTERNET REKLAM GELİRLERİ (GOOGLE ADSENSE)

Aşağıdaki diyagramdan da anlaşılacağı üzere “Google”, reklam verenler ile reklam yayıncıları arasında bir köprü görevi görür. Satışlarını artırmak ve tanıtım amacıyla reklam vermek isteyenler, doğrudan reklam yayıncıları ile irtibat kurmak yerine “Google”a başvururlar (Google Adwords). Diğer taraftan ziyaretçi sayısı yüksek olan internet sitesi sahipleri de reklam yayınlamak için gelir elde etmek amacıyla, doğrudan reklam verenler ile irtibat kurmak yerine yine “Google”a başvururlar (Google AdSense).

Şekil-1: Google Adwords ve AdSense Sistemi



¹ Dean, Karabey, Stevens, Tansan, Tonguç, Vos; “Türkiye İnternet Ekonomisi Raporu”, The Boston Consulting Group, s.14

“Google”, yayınlanan reklamlara tıklanma sayılarına göre “Google Adwords” sistemine üye olanlardan reklam hizmeti ücretini tahsil eder. Diğer taraftan kendi internet sayfalarında “Google” reklamlarını yayınlayan “Google Adsense” üyelerine de ödeme yapar. Çalışmamızda da kendi internet sayfasında “Google” müşterilerinin reklamlarını yayınlayarak, “Google” şirketinden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin mevcut düzenlemelere yer verilecek ve açıklamalarda bulunulacaktır.

3- YABANCI KURUMLARDAN ELDE EDİLEN İNTERNET REKLAM GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

3.1- Reklam Hizmeti Verilmesi veya Reklam Alanı Kiralanması Karşılığı Elde Edilen Gelirler

3.1.1- Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirme

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 6’ncı maddesine göre kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu’nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Gelir Vergisi Kanunu’nun 37’nci maddesi hükmüne göre her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazançlar ticari kazançtır.

Kurumlar vergisi mükellefleri açısından, tam mükellef kurumlar tarafından elde edilen tüm kazançlar ticari kazanç olarak değerlendirileceğinden uygulamada karmaşıya neden olabilecek bir durum yoktur.

Gerçek kişiler açısından ise bir ticari faaliyetten elde edilen gelirlerin ticari kazanç olarak değerlendirilebilmesi için devamlılık unsurunun bulunması gerekmektedir. Ancak ticari bir organizasyonun varlığı halinde devamlılık unsurunu arama gereği ortadan kalkar. İnternet sayfasının ticari bir faaliyet amacıyla açılmış olması durumunda (emtia alım-satımı, imal edilen mamulün satışı, hizmet pazarlaması, online reklam geliri elde etmek amacıyla kurulmuş olması gibi) herhangi bir satış gerçekleşmemiş olsa dahi ticari bir organizasyon ortaya çıkmış olacağından internet reklam gelirleri dahil her türlü gelirler ticari kazancın unsuru kabul edilir. Ancak kişisel bilgilerin paylaşıldığı, kazanç gayesiyle oluşturulmamış bir internet sayfasında elde edilen reklam gelirlerinin ticari faaliyet kapsamında olup olmadığının tespiti için devamlılık unsuruna bakılır. Söz konusu reklam gelirleri sürekli elde edilmişse ticari kazanç, aksi durumda arazi kazanç olarak değerlendirilir.

Konuya ilişkin mali idarenin görüşlerini yansıtan bazı özelemler aşağıdaki gibidir;

“İnternet ortamında yayınlanması ve reklam alımı sonucu elde ettiğiniz kazancın Gelir Vergisi Kanununun ticari kazançlara ilişkin hükümleri çerçevesinde vergiye tabi tutulması gerekmektedir.”²

“Şahsınıza ait internet sitelerinde yayınladığınız reklamlardan dolayı ...firması tarafından adınıza yapılan ödemelerin ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.”³

“Web sitenizde yayınlanan reklamlarından dolayı ABD’de mukim Google firması tarafından şirketinize yapılan ödemelerin şirketiniz açısından ticari kazanç olarak değerlendirilmesi ve söz konusu ödemelerin tahakkuk tarihi itibarıyla, ilgili döneme ilişkin kurum kazancınızın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Şirketinizce Google firmasına Türkiye’de verilen reklam hizmetleri karşılığında anılan Kanun’un 229 ve 231’inci madde hükümlerine göre fatura düzenlemeniz gerekmektedir.”⁴

² Edirne Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 23.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.22.15.01-GVK:1-2/-6 sayılı özeliği

³ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 20.08.2013 tarih ve 67854564-1741-510 sayılı özeliği

⁴ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 28.12.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-2377 sayılı özeliği

Yukarıda yer alan özelge örneklerinden de anlaşılacağı gibi, ticari bir organizasyon olarak kabul edilen kazanç amacıyla oluşturulmuş internet sayfalarında reklam yayınlamak suretiyle elde edilen gelirler, ticari kazanç olarak gelir vergisi veya kurumlar vergisinin konusuna girmektedir. Burada faaliyetin sürekli olmadığını iddia etmenin mümkün bulunmadığı düşünülmektedir. Çünkü kazanç elde etmek amacıyla internet sayfası oluşturma fiili ile ticari bir organizasyon kurulmuş olduğundan devamlılık unsurunu arama gereği ortadan kalkmış olacaktır. Diğer taraftan internet üzerinden reklam hizmeti verilmeksizin reklam alanı olarak kiralanması da elde edilen gelir açısından herhangi bir farklılık ortaya çıkarmaz.

3.1.2- Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirme

KDV Kanunu'nun 1'inci maddesine göre Türkiye'de ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabidir. Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. KDV Kanunu'nun 5'inci maddesine göre hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması durumunda hizmet Türkiye'de yapılmış olur.

26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliğ'in 6.2. bölümünde; *"Hizmetin Türkiye'de yapılmış sayılması için belirtilen iki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmez. Şartlardan herhangi birisinin oluşması halinde hizmet, Türkiye'de yapılmış sayılır. Bir diğer ifade ile hizmet Türkiye'de yapılmışsa, hizmetten hangi ülkede faydalanılırsa faydalanılsın işlem Türkiye'de yapılmış sayılır ve vergiye tabi olur. Hizmetin başka bir ülkede yapılması halinde bu hizmetten Türkiye'de faydalanılmış ise işlem yine Türkiye'de yapılmış sayılır."* açıklamalarına yer verilmiştir.

Google reklamlarının kendi internet sayfasında yayımlanması işleminin nerede yapılmış sayılacağı ve bu hizmetten nerede yararlanıldığı hususu, konunun katma değer vergisi açısından değerlendirmesinde temel kriterdir.

Google şirketine reklam alanı kiralama veya reklam verme hizmeti internet üzerinden verildiğinden ve reklam Türkiye'deki kullanıcılara yönelik internet sayfalarında yayınlandığından hizmet Türkiye'de verilmiş olur. Hizmet Türkiye'de verildiğinden KDV Kanunu'nun 6'ncı ve 1'inci maddesi gereğince verginin konusuna girmektedir.

3.1.2.1- Hizmetten Nerede Yararlanıldığı Kabul Edilmelidir?

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğ'in 2.1. bölümünde *"Hizmetten yurtdışında faydalanılmasından kasıt, Türkiye'de yurtdışındaki müşteri için yapılan hizmetin, müşterinin yurtdışındaki iş, işlem ve faaliyetleri ile ilgili olması; Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisi bulunmamasıdır"* açıklamasına yer verilmiştir. Dolayısıyla aksi bakış açısıyla hizmetten Türkiye'de faydalanılması da; müşteri yurt dışında olsa da müşterinin Türkiye'deki iş, işlem ve faaliyetleri ile ilgili olması durumunda hizmetten Türkiye'de faydalanılmış olmaktadır.

"Google Adsense" gelirleri, internet sitesi sahiplerinin kendi internet sayfalarının belirli bir alanını "Google" şirketine belirli bir süre için reklam alanı olarak kullandırmaları karşılığında elde edilmektedir. Söz konusu hizmetin reklam hizmeti verilmesi veya reklam alanı kiralanması olarak adlandırılır.

ması sonucu değiştirmemektedir. “Google” şirketi tarafından üçüncü taraf şirketlerden alınan reklam içerikleri, söz konusu alanda Türkiye’deki tüketicilere yönelik olarak yayımlanmaktadır. Dolayısıyla hizmetten Türkiye’de yararlanılmış olmaktadır.

KDV Kanunu’nun 8’inci maddesine göre mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar katma değer vergisi mükellefi olmaktadır.

Yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde Türkiye’de işyeri veya temsilcisi olmayan “Google” firmasına reklam hizmeti verilmesi durumunda; reklam hizmetini veren mükellefin KDV Kanunu’nun 20’nci maddesi gereğince söz konusu reklam hizmetlerinin karşılığını teşkil eden bedeller üzerinden katma değer vergisi hesaplaması ve ilgili dönem beyannamesinde hesaplanan katma değer vergisi olarak beyan etmesi gerekmektedir.

Konuya ilişkin mali idarenin yaklaşımını gösteren özelge örnekleri aşağıdaki gibidir;

“Buna göre, ... firmasının reklamlarını şahsınızın web sitesinde yayınlamak suretiyle vermiş olduğunuz reklam hizmetleri, hizmet Türkiye’de ifa edildiğinden ve hizmetten Türkiye’de yararlanıldığından genel hükümler çerçevesinde KDV’ye tabi bulunmakta olup, ... firması adına düzenleyeceğiniz faturada işlem bedeli üzerinden genel oranda (%18) KDV hesaplamamız gerekmektedir.”⁵

“Google firmasının reklamlarını Şirketinizin web sitesinde yayınlamak suretiyle vermiş olduğunuz reklam hizmetleri, hizmet Türkiye’de ifa edildiğinden ve hizmetten Türkiye’de yararlanıldığından genel hükümler çerçevesinde KDV’ye tabi bulunmakta olup, Google firması adına düzenleyeceğiniz faturada işlem bedeli üzerinden genel oranda (%18) KDV hesaplamamız gerekmektedir.”⁶

3.1.2.2- Yabancı Kurumlardan Elde Edilen Reklam Gelirleri Hizmet İhracı Kabul Edilebilir mi?

KDV Kanunu’nun 11/1-a maddesine göre ihracat teslimleri ile bu teslimlere ilişkin hizmetler, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler, ihracat olarak kabul edildiğinden vergiden müstesnadır. Bir hizmetin ihracat olarak kabul edilebilmesi için KDV Kanunu’nun 12’nci maddesine göre hizmetler yurt dışındaki müşteri için yapılmış olmalı ve hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır. Bu şartlardan birinci şart olan hizmetlerin yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması şartı objektif bir şart, diğer şart olan hizmetten yurt dışında faydalanılması gerektiği şartı ise subjektif bir şarttır⁷.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nin 2.1. bölümünde de; *“Yurtdışındaki firmaların, Türkiye’ye gönderecekleri mal ve hizmetler Türkiye’de tüketildiğinden, bu firmalara söz konusu mal ve hizmetler için Türkiye’de verilen danışmanlık, aracılık, gözetim, müşteri bulma, piyasa araştırması vb. hizmetler, hizmet ihracı istisnası kapsamında değerlendirilmez ve KDV’ye tabidir.”* ifadesine yer verilmiştir.

“Google” tarafından kiralanan reklam alanlarının Türkiye’deki tüketicilere yönelik reklamların yayınlanmasında kullanılması nedeniyle, her ne kadar hizmet “Google” şirketine verilmiş olsa da hizmetten Türkiye’de faydalanıldığından subjektif şart gerçekleşmediğinden hizmet ihracı olarak değerlendirilemez.

⁵ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 20.08.2013 tarih ve 67854564-1741-510 sayılı özelgesi

⁶ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 28.12.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-2377 sayılı özelgesi

⁷ Levent Başak; “Yurt Dışındaki Müşteriler İçin İnternet veya Telefonlar Üzerinden Verilen Şarkı, Melodi, Müzik vs. Hizmetler İçin Hizmet İhracı İstisnası Uygulanabilir mi?” Yaklaşım Dergisi, Mayıs 2014, Sayı:257

4- SONUÇ

İnternet sayfası üzerinden reklam gelirleri elde edenler açısından ortaya çıkacak vergisel yükümlülüklerle ilişkin olarak yukarıda yer verilen açıklamalar çerçevesinde aşağıdaki hususlara dikkat edilmesi gerekmektedir;

- Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından elde edilen söz konusu reklam gelirleri herhangi bir kritere bakılmaksızın kurum kazancına ilave edilmelidir,
- İnternet üzerinden reklam gelirin gerçek kişiler tarafından elde edilmesi durumunda, söz konusu internet sayfası ticari bir organizasyon niteliği taşıyorsa (emtia alım-satımı, imal edilen mamulün satışı, hizmet pazarlaması, online reklam geliri elde etmek amacıyla kurulmuş olması gibi) ticari kazançtır. Ticari organizasyon niteliği taşımayan internet sayfası (bilgi paylaşımı, haberleşme gibi) üzerinden reklam geliri elde edilmişse, faaliyetin sürekliliğine bakılmalıdır. Sürekli reklam geliri elde edenlerin ilgili kazançlarını ticari kazanç olarak, aksi durumda arazi kazanç olarak dikkate alınması gerekir,
- Yabancı kurumlara verilen reklam hizmetleri ticari faaliyet kapsamında ise, Türkiye’de verilmiş olduğundan katma değer vergisinin konusuna girmektedir. Ayrıca söz konusu hizmetten Türkiye’de faydalanıldığından hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla söz konusu hasılatlar üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gerekir.

KAYNAKÇA

- BAŞAK, L.; “Yurt Dışındaki Müşteriler İçin İnternet veya Telefonlar Üzerinden Verilen Şarkı, Melodi, Müzik vs. Hizmetler İçin Hizmet İhracatı İstisnası Uygulanabilir mi?” Yaklaşım Dergisi, Mayıs 2014, Sayı:257
- DEAN, KARABEY, STEVENS, TANSAN, TONGUÇ, VOS; “Türkiye İnternet Ekonomisi Raporu”, The Boston Consulting Group, s.14
- Edirne Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 23.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.22.15.01-GVK:1-2/-6 sayılı özelgesi
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 28.12.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-2377 sayılı özelgesi
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 20.08.2013 tarih ve 67854564-1741-510 sayılı özelgesi