

Yurt dışından alınan reklam, danışmanlık ve komisyon hizmetlerinde vergilendirme ve belge düzeni hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	11395140-105[VUK1-21948]-513752
Tarih	08.05.2023

T.C.GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : 11395140-105[VUK1-21948]-513752

08.05.2023

Konu : Yurt dışından alınan prim, reklam ve danışmanlık faaliyetlerinin vergilendirilmesi.

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve eki dilekçenizin tetkikinden, şirketinizin tanıtım ve satış faaliyetlerine destek sağlamak amacı ile yurt dışında faaliyet gösteren firmalardan reklam ve promosyon, danışmanlık ve komisyon hizmeti aldığı, bu hizmet karşılığında ilgili firma tarafından şirketinize hizmet faturası düzenlendiği, ayrıca şirketinizin söz konusu firmalar için belirlediği satış kotasının aşılması durumunda bahse konu firmaların belli bir oranda rebate (prim) kazanacakları ve bu kazançları için de tarafınıza fatura düzenleyecekleri belirtilerek, bu kapsamda hizmet alınan yurt dışı firmalara yapılan ödemeler üzerinden kesinti yapıp yapılmayacağı, ödemelerin gider kaydedilip kaydedilemeyeceği, söz konusu hizmetlerin katma değer vergisine tabi olup olmadığı, yurt içinde faaliyet gösteren ihracatına destek olduğunuz firmalara düzenleyeceğiniz hizmet faturalarında her hangi bir limit ve uygulama olup olmadığı

hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edildiği anlaşılmaktadır.

1) KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında, birinci maddede yazılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanların, yalnız Türkiye de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış, üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyet mevzuuna giren kurum kazancının hangi kazanç ve iratlardan oluştuğu belirtilmiştir. Anılan maddenin üçüncü fıkrasının (a) bendinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de bir işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançların, dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazancı olarak vergilendirileceği hükmüne yer verilmiştir. Aynı maddenin dördüncü fıkrasında da, bu maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimi temsilci bulundurulması konularında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasında, dar mükellefiyete tabi kurumların bu fıkranın bentlerinde yer alan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dâhil nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması öngörülmüş ve kesinti oranları 3/2/2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir. Ancak, anılan maddede ticari kazanç kapsamındaki ödemeler üzerinden tevkifat yapılmasına ilişkin herhangi bir hükme yer verilmemiştir.

Aynı Kanunun "Safi Kurum Kazancı" başlıklı 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununun "Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti" başlıklı 38 inci maddesinde ise, *"Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:*

- 1. İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir;*
- 2. İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.*

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulur." hükümlerine yer verilmiştir.

Bu bağlamda, tespit edilecek kurum kazancından Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ncı maddesinde yer alan giderler indirilebilecektir. Gelir Vergisi Kanununun 40 ncı

maddesinde safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmış olup, maddenin (1) numaralı bendinde ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan 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 yapılmıştır. 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 de konuya ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Buna göre;

1- Yurt dışındaki firmalardan aldığınız rebate (prim), reklam ve promosyon, danışmanlık ve komisyon hizmeti ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmesi nedeniyle söz konusu faaliyetler mukabilinde yurt dışındaki firmalara fatura karşılığında yapılan ödemeler üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesine göre kurumlar vergisi tevkifatı yapılmaması gerekmektedir.

2- Yurt dışından aldığınız hizmetlere ilişkin şirketiniz adına düzenlenen fatura tutarlarının kurum kazancınızın tespitinde doğrudan gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

3- Şirketinize reklam ve tanıtım hizmeti veren firmaların mukim oldukları ülkeler ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının olması durumunda bu anlaşma hükümlerinin dikkate alınacağı tabiidir.

4- Şirketinizce internet ortamında reklam hizmeti alınması durumunda 1/1/2019 tarihinden itibaren bu reklam hizmetleri nedeniyle yapılacak ödemeler üzerinden 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı kapsamında %15 oranında vergi tevkifatı yapılacağı tabiidir.

2) KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV)Kanununun;

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

- (6/b) maddesinde, hizmet ifalarında işlemin (hizmetin) Türkiye'de yapılmış sayılması için, hizmetin Türkiye de yapılması veya hizmetten Türkiye de faydalanılması gerektiği,

- 8 inci maddesinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanların verginin mükellefi olduğu,

- (9/1) maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığının vergi alacağının emniyet

altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, KDV Genel Uygulama Tebliğinin "I/C-2.1.2.1. İkametgâhı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler" bölümünde, "3065 sayılı Kanunun 1 inci maddesine göre bir hizmetin KDV'nin konusuna girebilmesi için Türkiye'de ifa edilmesi gerekmektedir. Aynı Kanunun (6/b) maddesinde ise Türkiye de yapılan veya faydalanılan hizmetlerin Türkiye'de ifa edilmiş sayılacağı hükme bağlanmıştır.

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 yapıp 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, Türkiye'de ikametgâhı, iş yeri, kanuni merkezi veya iş merkezi bulunmayan yurt dışında mukim firmalardan alınan söz konusu hizmetlerden (reklam, promosyon, danışmanlık, prim) Türkiye'de faydalanılması şartıyla, bu hizmetler üzerinden hesaplanacak KDV tutarlarının şirketiniz tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

Öte yandan, hizmeti veren yurt dışında mukim şirketlerin Türkiye'de ikametgâhı, iş yeri, kanuni merkezi veya iş merkezinin bulunması halinde, hizmet bedeli üzerinden hesaplanacak KDV'nin bahse konu hizmeti sunanlar tarafından 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilmesi gerektiği tabiidir

3) VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 227 nci maddesinin birinci fıkrası, "Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir.",

- 229 uncu maddesi, "*Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.*",

- 231 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi, "*5. Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Hazine ve Maliye Bakanlığı; mal veya hizmetin nev'i, miktarı, fiyatı, tutarı, satışın yapılma şekli, faaliyet konusu, sektör veya mükellefiyet türünü ayrı ayrı veya birlikte dikkate alarak, bu süreyi indirmeye ya da faturanın malın teslim edildiği veya hizmetin yapıldığı anda düzenlenmesi zorunluluğu getirmeye yetkilidir. Bu süreler içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.*",

- 232 nci maddesi, "*Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:*

1. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;
2. Serbest meslek erbabına;
3. Kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara;
4. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;
5. Vergiden muaf esnafa.

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

Yukarıdakiler dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin 50.000.000 lirayı (2022 yılı için 2.000, -TL) geçmesi veya bedeli 50.000.000 liradan (2022 yılı için 2.000, -TL) az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir."

hükümlerine amirdir.

Öte yandan, 253 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin "*Yurt Dışında Faaliyette Bulunan Mükelleflere Yaptırılan İş ve Hizmetler Karşılığında Alınan Belgelerle İlgili İşlemler*" başlıklı B bendinde; "*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."* hükmü yer almıştır. 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 ödemedede bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlardan aldıkları muteber belgeleri, yurt dışındaki temsilciliklerimizde veya yurt içindeki noterlerde Türkçeye tercüme ve tasdik ettirdikten sonra defterlerine gider olarak kaydedebilmekte idiler.

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.

Buna göre;

- Hizmet alımında bulunduğunuz yurt dışında mukim firmaların, ülkemizde, tüccarlara ilişkin defter tutma ve belge düzenleme yükümlülüklerini gerektirecek mahiyette mükellefiyetinin tesis edilmesinin gerekli olduğu durumda, birinci sınıf tüccarlara ilişkin defter tutma ve belge düzenleme yükümlülüklerinin bunlar tarafından genel hükümler çerçevesinde yerine getirilmesi gerekmekte olup, bu halde söz konusu firmalardan aldığınız hizmetlere (reklam, promosyon, danışmanlık hizmetleri ile prim ödemlerine) ait kayıtlarınızın, Vergi Usul Kanununun 229 ve müteakip maddeleri çerçevesinde adınıza düzenlenen fatura ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

- Hizmet alımında bulunduğunuz yurt dışında mukim firmaların, ülkemizde tüccarlara ilişkin defter tutma ve belge düzenleme yükümlülüklerini gerektirecek mahiyette mükellefiyetinin tesis edilmesinin gerekmediği durumlarda ise yurt dışında mukim firmalardan aldığınız hizmetlere (reklam, promosyon, danışmanlık hizmetleri ile prim ödemlerine) ait kayıtlarınızın adınıza düzenlenen fatura veya ilgili ülke mevzuatına göre muteber bir belge ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, yurt içinde faaliyet gösteren ihracatına destek olduğunuz firmalara verdiğiniz hizmete ilişkin olarak, hizmetin yapıldığı tarihten itibaren 7 gün içinde alıcı adına fatura düzenlemeniz gerekmekte olup, Vergi Usul Kanunu uygulamasında söz konusu faturalara ilişkin her hangi bir limit bulunmamaktadır.

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.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026