

YURT DIŞINDAKİ ŞİRKETLERE YAPILAN KOMİSYON ÖDEMELERİNİN VERGİSEL DURUMU

Günümüzde uluslararası ticaretin ve ticari ilişkilerin gelişmesi ve yoğunlaşmasına bağlı olarak, vergisel ilişkiler de ülke sınırlarını aşmaktadır. Bu kapsamda, söz konusu ilişkilerin bir boyutu olarak, ülke sınırları dışındaki şirketlerden “komisyon” tahsilatı yapıldığı gibi, bu şirketlere “komisyon” ödemeleri de yapılmaktadır.

Çalışmamızın konusunu oluşturan **yurt dışındaki şirketlere yapılan komisyon ödemeleri** esas olarak iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Bunlardan birincisi, ülke içinde üretilen veya ticareti yapılan mallar için yurt dışında müşteri bulunarak pazarlanmasına aracılık edilmesi karşılığında, elde edilen hasılatın belli oranlarında ödenen komisyon tutarları; ikincisi ise yurt içinde üretimi ve ticareti yapılan mallar için alınan gayri maddi hak bedelleri (marka, lisans, know how vb) kapsamında, üretim miktarı veya satış tutarları üzerinden belli oranlarda ödenen komisyon tutarlarıdır.

Belirtilen komisyon ödemelerinin vergi sistemimizdeki yeri ve vergilendirilme rejimi aşağıda genel hatlarıyla açıklanmıştır.

Vergi Usul Kanunu Bakımından Değerlendirme:

Vergi Usul Kanunu’nun 3’üncü maddesi hükmüne göre; vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas olduğuna göre, her ne şekilde ödenirse ödensin, yurt dışındaki şirketlere yapılan komisyon ödemelerinin gerçek mahiyetini ortaya koymak bakımından, yine aynı Kanunu’un 227’nci maddesine göre bu ödemelerin belgelendirilmesi zorunludur.

Yurt dışındaki şirketlere yapılan komisyon ödemelerinin

belgelendirilmesinde, komisyon ödemelerinin niteliği ne olursa olsun, Vergi Usul Kanunu'nun 242'nci maddesine göre öncelikle usulüne göre düzenlenmiş bir sözleşme düzenlenmesi, devamında da yapılan komisyon ödemesinin özelliğine göre Vergi Usul Kanunu'nda veya ilgili ülkenin mevzuatında belirtilen belgelerle (fatura, ödeme dekontu vb) tevsik edilmesi gerekir.

Kurumlar Vergisi Kanunu Bakımından Değerlendirme:

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3/2. maddesinde; Kanunun 1'inci maddesinde sayılı kurumlardan, kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, dar mükellef esasında sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği belirtilmiş, aynı maddenin 3'üncü fıkrasında da dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar hükme bağlanmış ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de işyeri olan veya daimî temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen **ticarî kazançların** dar mükellefiyet esasında vergilendirileceği düzenlenmiştir.

Yine Kurumlar Vergisi Kanunu'nun, 30'uncu maddesinde; dar mükellefiyete tabi kurumların, bu maddede sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı düzenlenmiş ve bu çerçevede aşağıdaki kazanç unsurlarının tevkifata tabi olduğu belirtilmiştir:

"1/ c) Gayrimenkul sermaye iratları.

(2) Ticarî veya ziraî kazanca dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden bu maddenin birinci fıkrasında belirtilen kişilerce %15 oranında kurumlar vergisi

kesintisi [\[1\]](#) yapılır.”

Bu düzenlemelere göre, yurt dışındaki şirketlere ödenen komisyon ödemeleri, bir gayri maddi hak bedeline dayanmıyor ve sadece yurt dışında pazar ve müşteri bulma faaliyetine dayanıyorsa ve ayrıca komisyon ödemesi yapılan şirketlerin Türkiye’de bir işyeri ve daimi temsilcisi bulunmuyorsa, belirtilen ödemeler ticari kazanç olarak Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutul(a)mayacaktır. Söz konusu komisyon ödemelerinin bir gayrimaddi hak bedeliyle ilgili olması durumunda ise, KVK’nın 30’uncu maddesi uyarınca ödeyenler tarafından kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerekir.

Diğer yandan, Ülkemiz ile çok sayıda ülke arasında düzenlenmiş, kazanç vergilerini ilgilendiren, çoğu maddeleri de bir örnek olan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları mevcuttur. Bu çerçevede, komisyon ödemesi yapılan şirketlerin ülkemizin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması imzaladığı ülke mukimleri olmaları durumunda; yapılan komisyon ödemelerinin gayrimaddi hak niteliğinde hizmetler karşılığında olmaması koşulu ile belirtilen anlaşmaların 7’nci maddesi kapsamında (ticari kazanç olarak) değerlendirilmesi; bu ödemelerin gayrimaddi hak niteliğinde bir hizmet karşılığında olması durumunda ise, anlaşmaların 12’nci maddelerinin (gayrimaddi hak bedelleri) 2’nci fıkralarına göre değerlendirilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, Ülkemizdeki şirketler ile yurt dışında bulunan ve komisyon ödemesi yapılan şirketler arasında “ilişkili kişi” durumu varsa, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13’üncü maddesindeki Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı düzenlemelerinin de dikkate alınması gerekmektedir. Buna göre, yapılan her türlü komisyon ödemelerinde;

- Hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığı,
- Hizmeti alan şirket/şirketlerin söz konusu hizmete ihtiyacı

olup olmadığı,

– Hizmetin alınmış olması halinde hizmet bedelinin emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir.[\[2\]](#)

KDV Kanunu Bakımından Değerlendirme:

KDV Kanunu’nun 1/1’inci maddesinde, Türkiye’de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV’ye tabi olduğu, 4’üncü 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, birşeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanun’un 6/b. maddesinde, hizmetin Türkiye’de yapılmasının veya hizmetten Türkiye’de faydalanılmasının işlemlerin Türkiye’de yapıldığını ifade ettiği, 9/1. 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.

Belirtilen düzenlemelere göre, Türkiye’de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan yurt dışındaki şirketlere, yurt dışında müşteri ve pazar bulma faaliyeti nedeniyle “ihracat hizmet komisyonu veya pazarlama komisyonu” gibi adlarla ödenen komisyon bedelleri, hizmet yurt dışında ifa edildiğinden ve bu hizmetten yurt dışında faydalandığından bu tutarlar KDV’nin konusuna girmeyecek ve bu ödemeler üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV tevkifatı yapılmayacaktır. Diğer yandan, yurt dışındaki şirketlere ödenen komisyon bedelleri, gayrimaddi hak bedeli olarak ödeniyorsa, belirtilen hizmetten yararlanma Türkiye’de

gerçekleştiğinden bu demeler için hesaplanacak KDV tutarı, Katma Deđer Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesi uyarınca ödeme yapanlar tarafından sorumlu sıfatıyla ve tevkif suretiyle beyan edilerek ödenecektir.

[\[1\]](#) Belirtilen yasal tevkifat oranları Bakanlar Kurulu Kararlarıyla/Cumhurbaşkanı Kararlarıyla değişebilmektedir.

[\[2\]](#) Transfer Fiyatlandırması Yoluyla rtl Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliđ (Seri No: 1)