

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1953

21/06/2012

Konu : Yurt dışı mukimi firmalardan alınan hizmet karşılığı ödenen komisyon bedellerinin vergilendirilmesi.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, yurt dışındaki acentelerinizden ve ortaklarınızdan aldığınız müşteri bulma hizmeti karşılığı bu firmalara komisyon ödediğiniz belirtilerek, söz konusu komisyon ödemelerinin vergilendirilmesi hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

I- GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNU İLE ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARİ YÖNÜNDEN

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Mükellefler" başlıklı 3 üncü maddesinde, "Aşağıda yazılı gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler:

1. Türkiye'de yerleşmiş olanlar;

2. Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları (Bu gibilerden, bulundukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla Gelir Vergisi'ne veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkûr kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.);

"Mükellefler ve Mevzu" başlıklı 6 ncı maddesinde, "Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler.";

"Kazanç Veya İradın Türkiye'de Elde Edilmesi" başlıklı 7 nci maddesinde ise "Dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından kazanç ve iradın Türkiye'de elde edildiği aşağıdaki şartlara göre tayin olunur:

1. Ticari kazançlarda; kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması (Bu şartları haiz olsalar dahi iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlardan, ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye'de satmaksızın yabancı memleketlere gönderenlerin bu işlerden doğan kazançları Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz.

Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye'de olması veya satış akdinin Türkiye'de yapılmış olmasıdır. İş merkezinden maksat ise, iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkezdir.

..." hükümlerine yer verilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Tam ve dar mükellefiyet" başlıklı 3 üncü maddesinin 2 nci fıkrasında, Kanunun I inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, dar mükellefiyet esasında sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükmü getirilmiş; aynı maddenin 3 üncü fıkrasında ise dar mükellefiyette kurum kazancının ticari kazançlar, zirai kazançlar, serbest meslek kazançları, gayrimenkul ve menkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlardan oluştuğu belirtilmiştir.

Buna göre, kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayan mükellefler yalnızca Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilmektedir. Eğer Türkiye'de şube ya da temsilci var ise verginin ödenmesinden bunlar sorumlu olmaktadır. Yurt dışındaki firmanın Türkiye'de temsilci bulundurmada mal veya hizmeti kendisinin satması halinde de bu kurumun dar mükellef olma özelliği değişmeyecek, verginin ödenmesinden mal veya hizmeti alan kurum sorumlu olacaktır.

Aynı Kanunun "Safi kurum kazancı" başlıklı 6 ncı maddesinin 1 inci fıkrasında, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazançları üzerinden hesaplanacağı; 2 nci fıkrasında ise safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanununun 37 nci ve 51 inci maddeleri ile tavassut (aracılık) işi ticari kazanç kapsamında değerlendirilmiştir.

Diğer taraftan, komisyon geliri elde eden bahse konu yurt dışı firmaların Hollanda ve İngiltere mukimi olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle, vergilendirme değerlendirmesi yapılırken Türkiye-Hollanda ve Türkiye-İngiltere Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının "Ticari Kazançlar"a ilişkin bir örneği ekli 7 nci maddelerinin dikkate alınması gerekmektedir.

Anılan maddelerin 1 inci fıkrasına göre, bu kazançların Türkiye'de vergilendirilmesi için Hollanda ya da İngiltere mukimi şirketin ticari faaliyetini Türkiye'de sahip olduğu bir işyeri vasıtasıyla gerçekleştirmesi gerekmektedir.

"İşyeri" tanımı ise, Anlaşmaların bir örneği ekli "İşyeri" başlıklı 5 inci maddelerinde yapılmış olup, hangi hallerde diğer Devlette bir işyeri oluşacağı ve oluşmayacağı açıkça belirtilmiştir.

Bu tanımlar çerçevesinde söz konusu firmaların Türkiye'de işyerinin oluşmaması durumlarında, ticari faaliyetlerinden dolayı elde ettikleri kazançlardan vergi alma hakkı yalnızca mukim oldukları ülkeye ait olup, Türkiye'nin bu kazançlardan vergi alma hakkı bulunmamaktadır. Bununla birlikte, faaliyetlerin Türkiye'de işyeri oluşturacak nitelikte olması durumunda, bu kazançlardan Türkiye'nin vergi alma hakkı bulunmakta; ancak vergileme hakkı işyerinden elde edilen kazançlarla sınırlı tutulmaktadır. Bu şekilde Türkiye'de vergi ödenmesi durumunda, söz konusu gelirler Anlaşmaların "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" maddeleri uyarınca Hollanda açısından istisna; İngiltere açısından ise mahsup konusu edilebilecektir.

Diğer taraftan, Türkiye ile arasında uygulanmakta olan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması bulunmayan bir ülke mukimine yapılan komisyon ödemelerinin vergilendirilmesinin her iki ülke iç mevzuat hükümleri çerçevesinde yapılacağı tabiidir.

II- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUN YÖNÜNDEN

Katma Değer Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin 1 numaralı fıkrasında, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisinin konusunu oluşturduğu, aynı maddenin 2 numaralı fıkrasında ise her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV ye tabi bulunduğu hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 6/b maddesine göre hizmet ifalarında işlemin (hizmetin) Türkiye'de yapılmış sayılması için, hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması gerekmektedir.

Yine aynı Kanunun 8 inci maddesinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işi yapanların verginin mükellefi olduğu belirtildikten sonra 9/1 inci maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde vergiye tabi işlemlere taraf olanların verginin ödenmesinden sorumlu tutulabileceği hüküm altına alınmıştır.

15 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (C) bölümünde, yurt dışındaki firmalara yaptırılan hizmet ifalarında tevkifat uygulanacağı belirtilerek, bu hizmet ifalarında mükellefin esas olarak yurt dışındaki firma olmakla birlikte, firmanın Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmaması halinde verginin hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından bağlı bulunulan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödeneceği; 49 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin "B-Sorumlu Sıfatıyla Ödenen Katma Değer Vergisinin İndirimi" başlıklı bölümünde de; KDV Kanununun 9 uncu maddesi gereğince sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisinin, 2 no.lu KDV Beyannamelerine dayanılarak indirim konusu yapılmasının mümkün olduğu belirtilmiştir.

Buna göre, tarafınızca yurt dışında yerleşik firmalardan alınan aracılık hizmeti karşılığı yapılan ödemeler KDV'ye tabi olup, bu tutar üzerinden hesaplanan KDV'nin sorumlu sıfatıyla 2 no.lu KDV Beyannamesi ile bağlı bulunduğunuz vergi dairenize beyan edip ödenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, bu şekilde beyan edilen verginin aynı döneme ilişkin 1 no.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

III- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227 nci maddesinin birinci fıkrasında, "Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir." hükmü yer almaktadır. Söz konusu kayıtların ise mezkûr Kanunun 229 ve müteakip maddelerinde yer alan, fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu şeklindeki belgelerden herhangi birisi ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

Buna göre, üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait kayıtlar vesikalara dayanılarak tevsik edilecektir.

Diğer taraftan, 253 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin "Yurt Dışında Faaliyette Bulunan Mükelleflere Yaptırılan İş ve Hizmetler Karşılığında Alınan Belgelerle İlgili İşlemler" başlıklı (B) bölümünde, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlara yaptırılan iş veya hizmetler karşılığında ödemede bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlardan aldıkları muteber belgeleri gider olarak defterlerine kaydedebildikleri belirtilerek, yurt dışındaki kişi veya firmalardan belge alan mükelleflerin, bu belgeleri defter kayıtlarında gider olarak göstermeleri sırasında belgelerde yazılı bedelleri, belgelerin düzenlendiği günde Merkez Bankasıncı belirlenen döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevirerek kayıtlarında gösterecekleri, ancak inceleme sırasında inceleme elemanınca lüzum görülmesi halinde, mükelleflerin bu belgelerini tercüme ettirmek zorunda oldukları açıklanmış bulunmaktadır.

Buna göre; müşteri bulma hizmeti karşılığında yurt dışında bulunan firmalara ödediğiniz komisyon bedelleri için hizmet aldığınız firmanın bulunduğu ülke mevzuatına uygun düzenlenen belgenin kayıtlarınızda gösterilebilmesi mümkün bulunmaktadır.

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 özelveğe uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.