

Yurtdışı firmasına müşteri bulma hizmeti karşılığında ödenen komisyon ücretinin vergilendirilmesi

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.4.DEF.0.81.10.00-010.01-25360
Tarih	12.12.2023

T.C.

Düzce VALİLİĞİ

Defterdarlık Gelir Müdürlüğü

Sayı :

12.12.2023

Konu : Yurtdışı firmasına müşteri bulma hizmeti karşılığında ödenen komisyon ücretinin vergilendirilmesi

İlgi

:

...

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, sermayesi olan firmanızın ısıtma ve kullanım suyu basıncı için tank ve ekipmanların üretim ve satışını yapmak maksadıyla faaliyet gösterdiği, şirketinizin bu kapsamda yılından bu yana mukim grup firmaları ile arasında yapılan sözleşme gereği mukimi grup şirketleri tarafından Türkiye'de bulunan müşterilere yapılan satışlar üzerinden hizmet sözleşmesinde belirlenmiş oranlar üzerinden aylık olarak "provizyon komisyon faturaları" almakta olduğu, söz konusu hizmet sözleşmelerinin "Türkiye, Yakın Doğu, Orta Doğu ve Asya pazarlarında müşteri sağlamak" şeklinde düzenlendiği, bahsi geçen faturaların Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesine ve Türkiye Cumhuriyeti ile arasında Gelir Üzerinden alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması Kapsamında gelir vergisi stopajına tabi olup olmadığı konusunda, ayrıca alınan bu hizmetin KDV kanunu karşısındaki durumu hakkında görüş istendiği anlaşılmaktadır.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun üçüncü 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 olup üçüncü fıkrasında ise, dar mükellefiyet mevzuuna giren kurum kazancının hangi kazanç ve iratlardan oluştuğu belirtilmiştir. Anılan maddenin üçüncü fıkrasının (a) bendinde, Türkiye'de işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde ve bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançların kurum kazancı olarak vergilendirileceği hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasında, dar mükellefiyete tabi kurumların anılan fıkra da bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi tevkifatı yapılacağı; ikinci fıkrasında ise, ticarî veya ziraî kazançta 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 kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmış olup, kesinti oranı 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden %20 olarak belirlenmiştir.

Buna göre, Şirketiniz tarafından yurt dışındaki mukim firmadan alınan hizmetler için yapılan ödemelerin, bu hizmetlerin sınai, ticari ve bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanılmasına yönelik gayrimaddi

hak niteliğindeki hizmetler kapsamında yapılan ödemeler olması halinde kurumlar vergisi kesintisi yapılması, ticari faaliyet kapsamında yapılacak ödemeler üzerinden ise vergi tevkifatı yapılmaması gerekmektedir.

TRANSFER FİYATLANDIRMASI YÖNÜYLE ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI HÜKÜMLERİ YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" başlıklı 13 üncü maddesinin;

- Birinci fıkrasında; kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı; alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği,

- İkinci fıkrasında; ilişkili kişinin kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade ettiği; ilişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla olduğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı arandığı, ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da tarafların ilişkili kişi sayıldığı, ilişkili kişiler açısından bu oranların topluca dikkate alındığı,

- Üçüncü fıkrasında; emsallere uygunluk ilkesinin ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade ettiği...,

- Dördüncü fıkrasında; kurumların, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, bu fıkra da belirtilen yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit edeceği,

- Altıncı fıkrasında; tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı

hükme bağlanmıştır.

Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamaların yapıldığı 1 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğin "4- Emsallere Uygunluk İlkesi" başlıklı bölümünde,

"...Emsallere uygun fiyat veya bedel, aralarında ilişkili kişi tanımına uygun herhangi bir ilişki olmayan kişilerin tamamen işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşturduğu piyasa ya da pazar fiyatı olarak da adlandırılan tutardır. Bu fiyat veya bedel, işlem anında hiçbir etki olmaksızın objektif olarak belirlenen en uygun tutar olup ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanan fiyat veya bedelin bu tutar olması gerekmektedir. Aralarında ilişki bulunmayan gerçek kişi veya kurumlar arasındaki işlemlerde fiyat, piyasa koşullarına göre belirlendiğinden ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde de aynı koşullar geçerli olmalıdır. Dolayısıyla taraflar arasındaki ilişkinin mal veya hizmet fiyatlandırmasına herhangi bir etkisi bulunmamalıdır. İlişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde uygulanan fiyat veya bedelin piyasa fiyatını yansıtmaması durumunda, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde uygulanan bu fiyat veya bedelin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edildiği kabul edilecektir...." açıklamalarına yer verilmiştir.

Öte yandan, aynı Kanunun "Kabul edilmeyen indirimler" başlıklı 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların, kurum kazancının tespitinde indiriminin yapılmasının kabul edilmeyeceği hükmüne yer verilmiştir.

Bu açıklamalar çerçevesinde, ilişkili kişi kapsamında bulunan ... mukimi grup firmalarına şirketiniz tarafından ödenen bedelin emsallere uygun olması gerekmektedir. Emsallere uygun bedelin tespitinde Kanunun 13 üncü maddesinde yer alan ve anılan Tebliğde ayrıntıları açıklanan yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanının kullanılacağı tabiidir. İlişkili kişilere ödenen bedelin emsallere uygunluk

ilkesine aykırı olması durumunda, yapılan ödemelerin emsallere uygun bedeli aşan kısmının, diğer bir ifadeyle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın, kanunen kabul edilmeyen indirim olarak dönem kazancınıza eklenmesi gerekmektedir.

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI YÖNÜNDEN:

Türkiye Cumhuriyeti ile Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması" 01.01.2011 tarihinden itibaren uygulanmakta olup, söz konusu Anlaşmanın "Ticari Kazançlar"a ilişkin 7 nci maddesinin 1 inci fıkrasında;

"1. Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, teşebbüsün kazançları bu diğer Devlette, yalnızca bu işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere vergilendirilebilir."

hükmü yer almaktadır.

Anlaşmanın "İşyeri" başlıklı 5 inci maddesinde ise hangi hallerde diğer Devlette bir işyeri oluşup oluşmayacağı belirtilmiştir.

Bu kapsamda, mukimi grup firmalarının yurt içinden ve yurt dışından **yeni müşteri temini** için aracılık faaliyeti yapmaları durumunda mukimi firmalara yapılacak komisyon ödemelerinin Anlaşmanın 7 nci maddesi çerçevesinde ticari kazanç kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Maddenin 1 inci fıkrasına göre, mukimi grup firmaları tarafından bu şekilde elde edilecek kazanç Anlaşmanın 5 inci maddesi kapsamında Türkiye'de yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunulmak suretiyle elde edilmedikçe, bu kazançların yalnızca vergilendirilmesi gerekmektedir.

Bununla birlikte, mukimi grup firmalarının, Türkiye'de yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmaları durumunda ise, elde edecekleri kazançları bu işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere Türkiye'nin de vergi alma hakkı doğacaktır. Türkiye'de vergileme yapılırken, vergileme, iç

mevzuatımızdaki usul ve esaslar çerçevesinde yapılacaktır.

.... grup firmalarına komisyon bedeli dışında yapılacak diğer ödemelerin ise ödemelerin niteliğine bağlı olarak ayrıca değerlendirilmesi gerekmektedir.

Özelge talebinize ilişkin olarak talep edilen ilave bilgi kapsamında Başkanlığımıza gönderilen 21.01.2019 tarihli dilekçeniz ekinde yer alan bilgilerin incelenmesinden, kurumunuzcamukimi grup firmalarına know-how veya gayrimaddi hak bedeli şeklinde bir ödemede bulunulmadığı, bununla birlikte maktu tutarlarda ve bahse konu özelge talep formunuzda belirtilen satışlar üzerinden sabit oranlar uygulanarak yönetim ücreti (management fee), sigorta gideri ve provizyon/komisyon ödemeleri yapıldığı, bu ödemelerden yönetim ücreti ve komisyon ödemeleri için % 10 vergi kesintisi yapıldığı anlaşılmaktadır.

.... mukimi grup firmalarına belli bir ürün ya da hizmet sağladığı müşterileri içeren bir müşteri listesi için veya müşteri ilişkilerini kullanım hakkı veya teknik bilgi birikimi aktarımı için ödeme yapılması halinde bu türden ödemelere Anlaşmanın 12 nci maddesi hükümleri uygulanacaktır.

Anlaşmanın "Gayrimaddi Hak Bedelleri" başlıklı 12 nci maddesinin ilk üç fıkrası aşağıdaki gibidir.

"1. Bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen gayrimaddi hak bedelleri, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber, söz konusu gayrimaddi hak bedelleri elde edildikleri Akit Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı diğer Akit Devletin bir mukimi ise, bu şekilde alınacak vergi gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 10 unu aşmayacaktır.

3. Bu maddede kullanılan "gayrimaddi hak bedelleri" terimi, sinema filmleri ile radyo ve televizyon kayıtları dahil olmak üzere, edebî, sanatsal veya bilimsel her nevi telif hakkının, her nevi patentin, ticari markanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında veya sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi için veya sınai, ticari veya

bilimsel teçhizatın kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeyi ifade eder. "Gayrimaddi hak bedelleri" terimi aynı zamanda kişinin isminin, görüntüsünün veya her türlü benzeri şahsi hakkının kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeyi de kapsamaktadır."

Buna göre, Anlaşmanın 12 nci maddesinin 2 nci fıkrası uyarınca, mukimi grup firmalarına gayrimaddi hak bedeli ödemesi yapılması halinde ödemenin gayrisafi tutarı üzerinden Türkiye'de %10 oranını aşmayacak şekilde vergi alınabilecektir.

Ayrıca, özelge talebinize konu olan mukimi grup firmalarından alınan hizmet içinde Anlaşmanın 12 nci maddesinde tanımlanan gayrimaddi hak niteliğinde bir hizmet bulunması ve bu hizmet karşılığında yapılan ödemelerin anlaşmanın temel amacını oluşturması ve diğer ödemelerin sadece yardımcı ya da büyük ölçüde önemsiz karakterde olması durumunda Anlaşmanın 12 nci maddesi hükümleri uygulanacaktır.

.... mukimi grup firmalarının Türkiye'de bulunan bir işyeri vasıtasıyla gelir elde etmesi durumunda Türkiye'de ödeyeceği vergi, Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi"ne ilişkin 22 nci maddesinin 2 nci fıkrasının (c) bendinde yer alan koşulların karşılanıp karşılanmaması durumuna göre Almanya'da ödenecek vergiden mahsup edilebilecek veya vergisinin hesaplanmasına esas olan matrahın dışında tutulabilecek olup; Almanya mukimi grup firmalarının Türkiye'de gayrimaddi hak kapsamında gelir elde etmesi durumunda ise Türkiye'de ödeyeceği vergi, Anlaşmanın 22 nci maddesinin 2 nci fıkrasının (b) bendine göre ödenecek vergiden mahsup edilebilecektir.

Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için söz konusu mukimi teşebbüslerin ... tam mükellef olduğunun ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğinin yetkili makamlarından alınacak bir belge ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile Noterce veya ... Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen Türkçe tercümesinin bir örneğinin vergi sorumlularına ve ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

- 1/1 inci maddesinde ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin vergiye tabi olduğu,

- 4 üncü maddesinde hizmetin; teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu ve bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işletmek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği,

- 6 ncı maddesinde, işlemlerin Türkiye'de yapılmasının, malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını, hizmetin Türkiye' de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği,

-9 uncu maddesinde ise mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, 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.

Öte yandan, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "I/C- 2.1.2.1.1. Genel Olarak" başlıklı 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."

açıklamalara yer verilmiştir.

Özelge talep formunuz ve ekinde yer alan sözleşmenin incelenmesinden, yurt dışında yerleşik grup firmanızın çeşitli pazarlarda firmanız için müşteri sağlamak ve firmanızın nam ve hesabına satış sözleşmelerine aracılık etmek ile yükümlü olduğu, yurt dışında yerleşik grup firmasının sadece aracı olarak faaliyet gösterdiği ve firmanız ile müşteri arasındaki satış sözleşmelerine aracılık ettiği ve firmanıza Türkiye'de müşteri bulduğu anlaşılmaktadır.

Buna göre, mukim grup firmanız tarafından Türkiye'de müşteri bulmak suretiyle sunulan aracılık hizmetleri ile sınai, ticari ve bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanılmasına yönelik gayrimaddi hak niteliğinde sunulan hizmetlerden firmanız tarafından Türkiye'de faydalanıldığından bu hizmetlerin ifası KDV'ye tabi olacaktır. Söz konusu hizmetler için ödenen bedel üzerinden hesaplanan KDV'nin firmanız tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 17.09.2026