

## DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ KURUMLARA YAPILAN İTHALAT KOMİSYONU ÖDEMELERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ ESASLARI

Levent BAŞAK\*

### 1. GİRİŞ

İhracat bir ülkenin kalkınmasının itici gücüdür. İhracat aynı zamanda Türk firmalarının yurt dışı yatırım ortamını yakından tanımaları açısından önemli bir dış ticaret yöntemidir. Aynı şekilde ithalat işlemleri de bir dış ticaret işlemi olarak bir ülkenin kalkınmasında önemli bir yere sahiptir.

Türkiye hızla kalkınan bir ülke olarak Türkiye’de üretilen birçok ürün için ara malı ithalatı yapmak zorundadır. Aynı zamanda nihai tüketim amaçlı olarak yapılan ithalat işlemleri de günümüzde hızla artmaktadır. Türk halkının tüketim meyli yüksek olduğu için ithalat mallarına olan talep de fazladır.

Türkiye’nin yurt dışından gerek ara malı gerekse nihai tüketim amaçlı yapacağı mal ithalatında ithalatı yapacak kişi, kurum ve kuruluşlar ithal mallarının özellikleri, kalite standartları, sağlık koşulları, malların çevreye duyarlı olup olmadıkları ve bunun gibi birçok işlemi yapmak ve istediği koşullarda ithalat işlemini yapmak için yurt dışında mukim kurumlardan aracılık hizmeti satın almaktadır.

Yurt dışında mukim kurumlar bu kapsamda Türkiye’de faaliyet gösteren kişi, kurum ve kuruluşların istediği doğrultuda ithalat işlemini ve istediği kalitede ürünlerin ithalatını yapabilmeleri için hizmet sunmaktadır. Bunun karşılığında Türkiye’de faaliyet gösteren kişi, kurum ve kuruluşlar yurt dışında mukim kurumlara “*aracılık hizmeti*”, “*aracılık hizmet komisyonu*”, “*ithalat komisyonu*” ve “*gider komisyonu*” gibi adlar altında çeşitli ödemeler yapmaktadır.

Bu makalemizde Türkiye’de faaliyet gösteren kişi, kurum ve kuruluşların yurt dışından yapılacak ithalat işlemlerine ilişkin olmak üzere yurt dışında mukim kurumlara yaptıkları ithalat komisyonu ödemelerinin vergilendirilmesi esasları, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (K.V.K.) 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (K.D.V.K.) ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (V.U.K.) hükümleri dairesinde analiz edilecek ve konu hakkındaki düşüncelerimiz açıklanmaya çalışılacaktır.

\* Vergi Başmüfettişi

## 2. İTHALAT KOMİSYONLARININ İKTİSADİ VE MALİ ANALİZİ

İktisadî açıdan komisyonculuk (aracılık) faaliyeti (hizmeti), bir mal veya hizmetin alım veya satımına aracılık etmek üzere verilmiş olan hizmetlerdir. Bu hizmetler Türkiye’de yerleşik bir gerçek veya tüzel kişi tarafından yabancı bir firmaya verilebileceği gibi yurt dışında mukim yabancı bir firma tarafından Türkiye’de yerleşik bir gerçek veya tüzel kişiye verilebilecektir.

Komisyonculuk faaliyeti bir mal veya hizmetin alım ve satımını artıracığından küreselleşme hareketleri ile birlikte iktisadî açıdan bu faaliyetlerde büyük artışlar olmuştur. Bu artışlar özellikle çok uluslu şirketler tarafından mal veya hizmetin satımı, tanıtımı ve diğer faaliyetlerin yerine getirilmesi bakımından beraberinde aracılık hizmeti karşılığında yapılan ödemelerin niteliğinin tespiti sorununu ortaya çıkarmıştır.

Dış ticaret açısından komisyonculuk faaliyeti ihracat ve ithalatın artmasını sağlayacağından dış ticaret hacminin artmasında da bu faaliyetin önemi büyüktür. Dış ticaret açısından komisyonculuk faaliyeti “*ihracat komisyonculuğu*” ve “*ithalat komisyonculuğu*” şeklinde gerçekleşmektedir.

Malî açıdan ihracat komisyonculuğu, Türkiye’den yurt dışına mal ihraç eden firmaların malın ihraç edildiği ülkede müşteri bulunması, pazar takibi, malların pazarlanmasında reklâm ve tanıtım faaliyetleri, danışmanlık, fuar hizmetleri gibi hizmetlerin yapılması faaliyetini içermektedir.

İthalat komisyonculuğu ise, ihracat komisyonculuğunun tersine yurt dışında mukim kişi, kurum ve kuruluşların Türkiye’ye satacakları (ihraç edecekleri) mallar açısından Türkiye’de müşteri bulma, tüketicileri bilgilendirme, reklâm, tanıtım ve fuar hizmetleri gibi hizmetlerin yapılmasına yönelik aracılık faaliyetidir.

İthalat komisyonculuğu faaliyetinin bir ayağını ise Türkiye’de mukim kişi, kurum ve kuruluşlar tarafından yurt dışından yapılacak ithalat işlemlerinde ithal edilecek malın yurt dışında tedariki (özellikle ithal edilecek malların belirli kalite standartlarına uygun olup olmadığının tespiti), yurt dışından mal alınacak firmaların tespiti (ithal edilecek malın alınacağı firmaların paravan bir şirket olup olmadığına yönelik araştırmalar), ithal edilecek malın lojistik hizmetlerinin yapılması gibi işlemlerin yurt dışında mukim aracı bir yabancı firmadan alınacak hizmetler kapsamında yapılması oluşturur.

Bu makalemizde yurt dışına mukim yabancı bir şirketten ithal edilecek malların tedariki ve yukarıdaki hizmetler kapsamında alınacak aracılık hizmeti karşılığında yabancı firmanın düzenleyeceği yabancı fatura veya

fatura yerine geçen bir belge karşılığında yabancı firmalara yapılacak olan “ithalat komisyonu” ödemelerinin K.V.K. ve K.D.V.K. karşısındaki durumu analiz edilecektir.

### 3. YURT DIŞINDA MUKİM KURUMLARA YAPILAN İTHALAT KOMİSYONU ÖDEMELERİNİN K.V.K. KARŞISINDAKİ DURUMU

K.V.K.’nın 3’üncü maddesinin (1) ve (2) numaralı fıkralarında tam ve dar mükellefiyete tâbi kurumların hukukî statüsü belirlenmiş daha sonra ise mezkûr maddenin (3) numaralı fıkrasında dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve/veya iratlar hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle bu başlık altında yapacağımız değerlendirmeler şu başlıklar altında yapılacaktır.

#### 3.1. Dar Mükellefiyet Rejiminin Temel Esasları

Yurt dışında mukim kurumlara yapılacak komisyon ödemelerinin bu kurumların kazancı olarak vergilendirilmesi noktasında öncelikle yapılan ödemeler kapsamında Türkiye kaynaklı gelir elde eden kurumların hukukî statüsünün tespit edilmesi gerekmektedir. Bu tespit K.V.K.’nın 3’üncü maddesi hükmüne göre yapılacaktır.

K.V.K.’nın 3’üncü maddesinin (2) numaralı bent hükmünde bu konuda şu düzenlemeye yer verilmiştir:

“(2) Dar mükellefiyet: Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler.”

Bu düzenlemede dar mükellefiyet rejiminin temel esasları hüküm altına alınmıştır. Buna göre Türkiye’de elde ettiği kazanç ve/veya iratlardan ötürü “dar mükellefiyete tâbi kurum” olarak vergilendirilmesi gereken kurumların aşağıdaki özelliklere sahip olması gerekmektedir (Başak, 2007, 125-131.)

1- Bir kurumun dar mükellefiyete tâbi kurum statüsüne sahip olabilmesi için yurt dışında mukim (yerleşik) olması gerekmektedir. Yâni kurumların kanunî ve iş merkezinin her ikisinin de yurt dışında bulunması gerekmektedir.

2- Yurt dışında mukim kurumların K.V.K.’nın 1’inci maddesinde sayılı kurumlardan veya bu kurumlara eşdeğer yabancı bir kurum olması ve bu şekilde Türkiye’de faaliyet göstermesi gerekmektedir.

K.V.K.’nın 3’üncü maddesinin (2) numaralı bendinde dar mükellefiyete tâbi kurumların hukukî statüsü belirlendikten sonra bu kurumların vergilendirilmesi ile ilgili olarak önemli bir düzenleme daha yapılmıştır. Bu düzenlemeye

göre dar mükellefiyete tâbi kurumlar sadece Türkiye’de elde ettikleri kurum kazançları üzerinden kurumlar vergisine tâbi tutulacaktır. Dolayısıyla bu kurumların yurt dışında herhangi bir ülkede elde ettikleri kazanç ve/veya iratlar Türkiye’de kurumlar vergisinin konusuna girmeyecektir. Dolayısıyla bu kazançların Türkiye’de vergilendirilmesi söz konusu olmayacaktır.

### 3.2. Dar Mükellefiyette Kurum Kazancını Oluşturan Kazanç ve İratlar

K.V.K.’nın 3’üncü maddesinin madde başlığı “*Tam ve dar mükellefiyet*” şeklindedir. 5520 sayılı K.V.K.’ndan önce yürürlükte olan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun (K.V.K.’nın) dar mükellefiyet rejimini düzenlediği 12’nci maddenin madde başlığı ise “*Dar Mükellefiyette Mevzu*” şeklindedir.

5422 ve 5520 sayılı K.V.K.’nda dar mükellefiyet rejimi ile ilgili olarak yapılan düzenlemelerin ayrı ayrı analiz edilmesi konunun daha iyi anlaşılması bakımından önemlidir. Bu nedenle bu konu makalemizin aşağıdaki bölümünde iki başlık altında değerlendirilecek ve bu iki Kanun arasındaki farklar ve benzerlikler üzerinde durulacaktır.

#### 3.2.1. 5422 Sayılı K.V.K. Hükümlerine Göre Dar Mükellefiyet Rejiminde Kurum Kazancını Oluşturan Kazanç ve İratlar

5422 sayılı K.V.K.’nın 12’nci maddesinde konu ile ilgili olarak şu düzenleme yapılmıştır:

*“Madde 12 - (199 sayılı Kanununun 10’uncu maddesiyle değişen şekli) Onbirinci maddede yazılı dar mükellefiyet mevzuuna giren kurum kazancı aşağıda gösterilen kazanç ve iratlardan terekküp eder.*

*1. (2362 sayılı Kanununun 8’inci maddesiyle değişen bent) Türkiye’de Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerde elde edilen ticari kazançlar.*

*(2573 sayılı Kanununun 4’üncü maddesiyle eklenen hüküm) (Bu şartları haiz olsalar dahi kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye’de satmaksızın yabancı memleketlere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye’de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye’de satmaktan maksat alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye’de olması veya satış akdinin Türkiye’de yapılmasıdır.)*

*2. Türkiye’de elde edilen ücretler.*

3. Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançları.
4. Türkiye’de bulunan zirai işletmeden elde edilen kazançlar.
5. Gayrimenkullerin, hakların ve menkul malların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen iratlar.
6. (2362 sayılı Kanununun 8’inci maddesiyle değişen bent) Türkiye’de elde edilen menkul sermaye iratları.
7. (4369 sayılı Kanununun 81’inci maddesiyle değişen bent) Türkiye’de elde edilen diğer kazanç ve iratlar.”

K.V.K.’nın 12’nci maddesinin madde başlığı dar mükellefiyette mevzuu olduğu için dar mükellefiyete tâbi kurumların Türkiye’de elde ettikleri ticarî kazançların kurumlar vergisinin konusuna girebilmesi için aşağıdaki şartlardan bir tanesinin mevcudiyeti gereklidir.

1- Dar mükellefiyete tâbi kurumların Türkiye’de V.U.K.’nın 156’ncı maddesinde belirtilen türden bir işyeri açması ve kazancını bu işyerinde elde etmesi gereklidir.

2- Dar mükellefiyete tâbi kurumların Türkiye’de daimi temsilcisinin olması ve kazancını bu temsilciler vasıtası ile elde etmesi gereklidir.

Dar mükellefiyete tâbi kurumların Türkiye’de ticarî kazanç elde edebilmesi için yukarıdaki iki şarttan bir tanesinin sağlanması gereklidir. Yâni dar mükellefiyete tâbi kurumların Türkiye’de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve işyeri veya daimi temsilci vasıtası ile kazanç elde etmesi gereklidir. Türkiye’de açılan işyerinde veya daimi temsilci vasıtası ile elde edilen kazancın niteliği ise ticarî kazançtır.

K.V.K.’nın 12’nci maddesinde yapılan düzenleme uyarınca dar mükellefiyete tâbi kurumların Türkiye kaynaklı elde ettiği ticarî kazançların Türkiye’de açılan bir işyerinde veya daimi temsilci vasıtası ile elde edilmemesi durumunda Türkiye kaynaklı ticarî kazançlar Türkiye’de kurumlar vergisinin konusuna girmeyecektir. Dolayısıyla kurumlar vergisinin konusuna girmeyen Türkiye kaynaklı ticarî kazançların tevkif suretiyle veya yıllık beyan esasına göre vergilendirilmesi söz konusu olmayacaktır.

### 3.2.2. 5520 Sayılı K.V.K. Hükümlerine Göre Dar Mükellefiyet Rejiminde Kurum Kazancını Oluşturan Kazanç ve İratlar

K.V.K.’nın 3’üncü maddesinin (3) numaralı fıkrasında konumuz ile ilgili olarak şu düzenleme yapılmıştır:

“(3) *Dar mükellefiyette kurum kazancı, aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşur:*

a) *4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye’de iş yeri olan veya daimî temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticarî kazançlar (Bu şartları taşıyacak bile kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları malları Türkiye’de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye’de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye’de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye’de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye’de yapılmasıdır.).*

b) *Türkiye’de bulunan ziraî işletmeden elde edilen kazançlar.*

c) *Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançları.*

ç) *Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen iratlar.*

d) *Türkiye’de elde edilen menkul sermaye iratları.*

e) *Türkiye’de elde edilen diğer kazanç ve iratlar.”*

Dar mükellefiyete tâbi kurumlarca Türkiye’de elde edilen ücret gelirleri hariç olmak üzere 5422 sayılı K.V.K.’nun 12’nci maddesinde yapılan düzenleme ile 5520 sayılı K.V.K.’nun 3’üncü maddesinin (3) numaralı fıkrasında yapılan düzenlemeler aynıdır. Yâni dar mükellefiyet rejiminde kurumların kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratların vergilendirilmesi ile ilgili olarak temelde farklı bir düzenleme yapılmamıştır.

Bununla birlikte yukarıda da ifade ettiğimiz gibi 5422 sayılı K.V.K.’nun 12’nci maddesinin madde başlığı “*Dar mükellefiyette mevzuu*” iken 5520 sayılı K.V.K.’nun 3’üncü maddesinin (3) numaralı fıkrasının madde başlığı “*Tam ve dar mükellefiyet*” şeklindedir. Ancak 5520 sayılı K.V.K.’nun 3’üncü maddesinin (3) numaralı fıkrasında düzenlenen ve dar mükellefiyete tâbi kurumlarda kurum kazancını oluşturan kazanç ve/veya iratlar dar mükellefiyet rejiminde kurumlar vergisinin konusunu oluşturacaktır.

Sonuç itibarıyla; 5422 sayılı K.V.K.’nun 12’nci ve 5520 sayılı K.V.K.’nun 3’üncü maddesinin (3) numaralı fıkrasında yer alan düzenlemeler uyarınca dar mükellefiyete tâbi kurumların Türkiye’de bir işyeri açmadan veya daimi temsilci bulundurmada elde ettikleri ticarî kazançlar Türkiye’de kurumlar vergisinin konusuna girmeyecektir.

Mevzuat açısından yaptığımız bu açıklamalarımızı konumuza uyarladığımızda Türkiye’de mukim kişi, kurum ve kuruluşların yurt dışında

mukim bir kurumdan, dar mükellefiyete tâbi kurumlardan, yurt dışından yapacakları ithalat işlemleri ile ilgili olarak aldıkları aracılık hizmeti karşılığında bu kurumlara yapacakları komisyon ödemeleri dar mükellefiyete tâbi kurumların Türkiye’de işyerinin olmaması veya daimi temsilci ile faaliyet göstermemesi durumunda kurumlar vergisinin konusuna girmeyecektir.

Bu durumda ticaret mevzuatı açısından yapısı itibariyle ticarî kazanç mahiyetinde olan komisyon kazançları üzerinden Türkiye’den dar mükellefiyete tâbi kurumlara ödeme yapan kişi, kurum ve kuruluşların K.V.K.’nun 30’uncu maddesine göre kurumlar vergisi tevkifatı yapmasına gerek bulunmamaktadır. Pek tâbidir ki komisyon kazançları için dar mükellefiyete tâbi kurumların Türkiye’de yıllık kurumlar vergisi beyannamesi verme zorunluluğu da yoktur.

Analizini yaptığımız konu ile direkt alâkalı olmasa da bu konuya benzer bir konuda Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilmiş olan 21.06.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1953 sayılı özelgede özetle şu açıklamalara yer verilmiştir:

*“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.*

...

*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 bulundurmadan mal veya hizmeti kendisinin satması halinde de bu kurumun dar mükellef olma özelliği değişmeyecek, verginin ödenmesinden mal veya hizmeti alan kurum sorumlu olacaktır.*

...

*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.”*

Bu muktezada yapılan ve bizim de katıldığımız görüşe göre gerek K.V.K. gerekse vergi anlaşmalarında yer alan düzenlemeler uyarınca dar mükellefiyete tâbi kurumların Türkiye’de bir işyeri açmadan veya daimi temsilci görevlendirmeden elde ettikleri ticarî kazançlar Türkiye’de kurumlar vergisinin konusuna girmemektedir. Dolayısıyla dar mükellefiyete tâbi kurumlara yapılan komisyon ödemeleri bu kurumların bu kazançlarını Türkiye’de işyeri olmadan veya daimi temsilci bulundurmada elde etmeleri durumunda vergilendirme hakkı dar mükellefiyete tâbi kurumların mukim oldukları ülkeye aittir. Dar mükellefiyete tâbi kurumların Türkiye kaynaklı elde ettikleri ithalat komisyonu kazançları üzerinden K.V.K.’nun 30’uncu maddesine göre tevkif suretiyle vergi ödenmesi söz konusu olmayacağı gibi bu kazançlar için yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesine de gerek bulunmamaktadır.

#### **4. DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ KURUMLARA YAPILAN KOMİSYON ÖDEMELERİNİN K.D.V.K. KARŞISINDAKİ DURUMU**

K.D.V.K.’nun 1’inci maddesinde katma değer vergisinin konusunu teşkil eden işlemler hüküm altına alınmıştır. Buna göre Türkiye’de ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tâbidir. Bu madde hükmü katma değer vergisinin konusunu teşkil eden işlemleri hüküm altına aldığı bir işlemin (teslim ve hizmetin) katma değer vergisine tâbi olabilmesi için “teslim ve hizmetin Türkiye’de yapılması” gerekmektedir.



Katma değer vergisinin konusuna giren işlemleri tespit etmek noktasında bir teslim ve hizmetin Türkiye’de yapılıp yapılmadığının belirlenmesinde K.D.V.K.’nun 6’ncı maddesi hükmünün uygulanması gerekmektedir. K.D.V.K.’nun 6’ncı maddesinde “İşlemlerin Türkiye’de yapılması” başlığı altında özel bir düzenleme yapılmıştır. Bu düzenleme şu şekildedir:

*“İşlemlerin Türkiye’de yapılması:*

*a) Malların teslim anında Türkiye’de bulunmasını,*

*b) (4503 sayılı Kanunun 3’üncü maddesiyle değişen bent. 5.2.2000 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere) Hizmetin Türkiye’de yapılmasını veya hizmetten Türkiye’de faydalanılmasını, İfade eder.”*

Buna göre yurt dışında mukim yabancı bir kuruma, dar mükellefiyete tâbi bir kuruma, yapılan komisyon ödemeleri açısından işlemlerin Türkiye’de yapılıp yapılmadığının belirlenmesinde iki şartın varlığının araştırılması gerekmektedir.

**1. Şart:** Hizmetin Türkiye’de yapılıp yapılmadığı.

**2. Şart:** Hizmetten Türkiye’de faydalanılıp faydalanılmadığı.

Bu konuda “Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği”nde “2.1.2.1. İkametgâhı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye’de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler” başlığı altında şu düzenleme yapılmıştır:

*“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 tâbi 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 yapılıp 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.”*

Yukarıda yer alan 1. şarta göre bir hizmetin katma değer vergisine tâbi olabilmesi için hizmetin Türkiye'de ifa edilmesi gerekmektedir. Dar mükellefiyete tâbi kurumlar Türkiye'de faaliyet gösteren kişi, kurum ve kuruluşların yapacakları ithalat işlemlerinde bir kısım hizmetleri yurt dışında icra ettiğinden ve hizmet icrası için Türkiye'ye gelmesi söz konusu olmadığında 1. şart gerçekleşmeyecektir.

Bu durumda dar mükellefiyete tâbi kurumlara yapılacak komisyon ödemelerinin katma değer vergisine tâbi olup olmadığının tespitinde ikinci şartın varlığının araştırılması gerekmektedir. Bu şarta göre hizmetten Türkiye'de faydalanılması gerekmektedir. Ancak bir hizmetin katma değer vergisine tâbi olup olmadığının tespitinde kullanılacak hizmetten Türkiye'de faydalanılıp faydalanılmadığını tespit etmek kolay olmakla birlikte hizmetten Türkiye'de faydalanılıp faydalanılmadığını tespit etmek o kadar kolay olmamaktadır. Özellikle hizmet faaliyeti bölünebilen bir faaliyet olmadığı için ve faydalanma kriterini sorgulayacak elimizde somut veriler olmadığından ve faydalanma kriteri için subjektif değerlendirmeler yapmak gerektiğinde faydalanma kriterine bağlı olarak hizmetin Türkiye'de yapılıp yapılmadığını somut olarak tespit etmek uygulamada kolay olmamakta ve bu nedenle bu konuda farklı düşüncelerin ortaya çıkması kaçınılmaz olmaktadır.

Bu konudaki kişisel kanaatimize göre Türkiye'de mukim kişi, kurum ve kuruluşlar yurt dışından yapacakları ithalat işlemleri ile ilgili olarak dar mükellefiyete tâbi kurumlardan bir hizmet satın almışlardır, bu hizmet karşılığında bir ödeme yapmıştır ve satın alınan hizmet karşılığında yurt dışından ithalat yapıp ithal edilen mallar Türkiye'de kullanıma sunulmuştur. Bu nedenle yurt dışına yapılan komisyon ödemesi karşılığında ithalat işlemleri bir bütün olarak değerlendirildiğinde bu hizmetten Türkiye'de de faydalanılmıştır. Aksini düşünmek mümkün değildir. Şöyle ki dar mükellefiyete tâbi bir kuruma Türkiye'den ödeme yapıldığı için bu ödemenin bir karşılığının olması gerekmektedir. Karşılık olmadan dar mükellefiyete tâbi kurumlara bir ödeme yapılması söz konusu olamayacağı için hizmet yurt dışında verilmiş olsa da sonuç itibarıyla bu hizmet karşılığında mal ithalatı gerçekleşmiş ve ithalat işlemini yapan kişiler açısından amaç hasıl olmuştur.

Sonuç itibariyle; kişisel kanaatimize göre dar mükellefiyete tâbi kurumlara yapılacak komisyon ödemeleri katma değer vergisine tâbidir. Bu nedenle yapılan ödemeler üzerinden katma değer vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Bu kapsamda tevkif suretiyle alınmış olan katma değer vergisinin 2 numaralı KDV Beyannamesi ile beyan edilmesi ve aynı dönemde 1 numaralı KDV beyannamesi ile indirim konusu yapması gerekmektedir (Bu konuda benzer bir görüş için bkz., Aras, 2007. 155)

Bu koyuna benzer bir konu hakkında Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilmiş olan ve makalemizin yukarıdaki bölümünde de işlediğimiz 21.06.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1953 sayılı özelgede katma değer vergisi ile ilgili olarak özetle şu açıklamalara yer verilmiştir:

*“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 tâbi olup, bu tutar üzerinden hesaplanan KDV’nin sorumlu sıfatıyla 2 no.lu KDV Beyannamesi ile bağlı bulunduğunuz vergi dairesine beyan edip ödenmesi gerekmektedir.*

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

Bu muktezada yapılan ve bizim de katıldığımız görüşe göre Türkiye’de yerleşik kişi, kurum ve kuruluşlar tarafından yurt dışında mukim yabancı bir kurumdan, dar mükellefiyete tâbi bir kurumdan, alınan aracılık hizmeti karşılığında söz konusu kurumlara yapılan ödemeler *“hizmetten Türkiye’de faydalandığı için”* katma değer vergisine tâbidir. Bu kapsamda olmak üzere katma değer vergisine tâbi olan bu işlemler için dar mükellefiyete tâbi kurumlara yapılacak olan ödemeler üzerinden katma değer vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

## 5. DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ KURUMLARA YAPILAN KOMİSYON ÖDEMELERİNİN V.U.K. KARŞISINDAKİ DURUMU

Yurt dışında mukim bir kurum tarafından yurt dışında verilen aracılık hizmetleri karşılığında yabancı kurumlar tarafından düzenlenecek “*yabancı faturaya*” mukabil olmak üzere yapılacak ödemelerin vergilendirilmesi noktasında üzerinde durulması gereken önemli mevzuat düzenlemelerinden bir tanesi de vergilendirmenin yapılmasında belge düzenine ilişkin düzenlemeleri hüküm altına alan V.U.K.’dur.

Yurt dışından yabancı bir kurumdan satın alınacak aracılık hizmetlerine ilişkin belge düzeni ile ilgili olarak öncelikle V.U.K.’nun 227’nci maddesi hükmünün analiz edilmesi gerekmektedir. Bu madde hükmünde “*İspat edici kağıtlar*” başlığı altında şu düzenlemeye yer verilmiştir:

*“Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir.*

**(205 sayılı Kanunun 14’üncü maddesiyle eklenen ve 19.02.1963 tarihi itibariyle geçerli olan fıkra)** *Defter tutmak mecburiyetinde olmayan mükellefler vergi matrahlarının tesbiti ile ilgili giderlerini tevsike mecburdurlar. (Götürü usulde tesbit edilen giderler hariç.)*

**(3505 sayılı Kanunun 3’üncü maddesiyle eklenen ve 03.12.1988 tarihi itibariyle geçerli olan fıkra)** *Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır.*

**(3505 sayılı Kanunun 3’üncü maddesiyle eklenen ve 03.12.1988 tarihi itibariyle geçerli olan fıkra)** *Maliye ve Gümrük Bakanlığı, düzenlenmesi mecburi olan belgelerde bulunması gereken zorunlu bilgileri belirlemeye ve bu belgelerden uygun gördüklerine, düzenlenme saatinin yazılması mecburiyetini getirmeye yetkilidir.”*

Bu düzenleme uyarınca Türkiye’de mukim kişi, kurum ve kuruluşların yurt dışında mukim bir firmadan aldıkları aracılık hizmeti karşılığında yabancı kurumlara yapılacak ödemelerin kayıt altına alınmasında ödemelerin muteber bir belge ile teşvik edilmesi gerekmektedir.

Yurt dışında mukim yabancı bir şirketten alınan hizmet bedellerinin Türkiye’de kayıt altına alınmasında kullanılan en önemli muteber belgelerden bir tanesi faturadır. Fatura düzenlenmesine ilişkin olarak V.U.K.’nun 229’uncu maddesinde “*Faturanın tarifi*” başlığı altında şu düzenlemeye yer verilmiştir:

*“Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.”*

Bu düzenlemeye göre bir kişi veya kurum tarafından satılan emtia veya yapılan işin karşılığında mal veya hizmet satışı yapılan müşterinin borçlandığı meblağları göstermek üzere emtiayı satan veya işi (hizmeti) yapan tüccar tarafından müşteriye ticarî vesika niteliğinde fatura vermesi gereklidir.

Tüccarlar tarafından düzenlenmesi zorunlu olan faturalarda yer alması gereken zorunlu hususlara V.U.K.’nun 230’uncu maddesinde yer verilmiştir. Buna göre tüccarlar tarafından düzenlenecek olan faturaların şekil şartlarının düzenlendiği bu maddede yer alan bilgiler dahilinde fatura düzenlenmesi gereklidir.

V.U.K.’nun *“Faturanın nizamı”* başlıklı 231’inci maddesinde faturanın düzenlenmesinde uyulacak ilkelere yer verilmiştir. Mezkûr maddenin 5’inci fıkrasında yer alan düzenlemeye göre, faturanın, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenmesi gerekmektedir. Bu kural dahilinde yedi gün içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılacaktır.

V.U.K.’nun *“Fatura kullanma mecburiyeti”* başlıklı 232’nci maddesinde ise, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlara da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

Yurt dışında mukim yabancı bir firmadan alınan aracılık hizmeti karşılığında bu kişilere yapılacak ödemelerde ödemeleri tevsik eden belgeler bağlamında özellikle 253 seri numaralı V.U.K. Genel Tebliğinde yer alan düzenlemelere göre işlem yapılması gerekmektedir. Bu konuda mezkûr Tebliğin **“B - Yurt Dışında Faaliyette Bulunan Mükelleflere Yapılan İş ve Hizmetler Karşılığında Alınan Belgelerle İlgili İşlemler:”** başlıklı bölümünde şu düzenlemelere yer verilmiştir:

*“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 münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir.” hükmü yer almıştır. Söz konusu kayıtların ise aynı Kanununun 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 ‘müteber belgeleri’, yurt dışındaki temsilciliklerimizde veya yurt içindeki noterlerde Türkçe’ye 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 elamanınca lüzum görülmesi halinde, mükellefler bu belgelerini tercüme ettirmek zorundadırlar.”*

Sonuç itibarıyla; yurt dışında mukim bir firmadan satın alınan aracılık hizmeti karşılığında yabancı firmalara yapılacak ödemelerin yabancı firmalar tarafından düzenlenecek fatura veya hizmeti veren firmanın mukim olduğu ülkedeki mevzuat hükümleri uyarınca fatura yerine geçen bir belge ise ispat edilmesi ve bu belge dahilinde yapılan ödemelerin kayıt altına alınması gerekmektedir.

## 6. SONUÇ

İthalat komisyonu Türkiye’de mukim kişi, kurum ve kuruluşların yurt dışından ithal edecekleri mallar için Türkiye’de müşteri bulunması hizmeti veren Türkiye’de mukim kişi, kurum ve kuruluşlar tarafından verilen aracılık hizmetleri ve Türkiye’de ithalat yapan kişilerin yurt dışında mal bulunması ve diğer bazı hizmetler dolayısıyla yabancı bir firmanın verdiği aracılık hizmeti karşılığında yapılan ödemelerden oluşmaktadır.

Bu makalemizde analiz ettiğimiz ithalat komisyonları ikinci tür ithalat komisyonlarını içermektedir. Yani Türkiye’den ithalat yapan kişilerin yurt dışından ithal edilecek malların tedariki ve ithalatla ilgili diğer işlemlere aracılık eden yabancı bir firmaya yaptıkları ithalat komisyonu ödemeleridir.

Türkiye’de mukim kişi, kurum ve kuruluşların yabancı bir firma tarafından verilen ve bu firma tarafından düzenlenen yabancı bir faturaya istinaden yapılan ithalat komisyonu niteliğindeki ödemeler üzerinden K.V.K.’nun 30’uncu maddesine göre kurumlar vergisi tevkifatı yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Çünkü dar mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen ve elde eden kurum açısından ticarî kazanç mahiyetinde olan kazançlar kurumlar vergisinin konusuna girmemektedir. Ancak yurt dışında yapılacak ithalat komisyonu ödemelerinde “*hizmetten Türkiye’de faydalanıldığı*” için yapılacak ödemeler üzerinden katma değer vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

### KAYNAKÇA

Aras, Coşkun (2007). İthalat Komisyonlarının KDV Karşısındaki Durumu. *Yaklaşım*. 171, (2007): 154-155.

Başak, Levent (2007, *Dar Mükellefiyete Tâbi Kurumlar*, Ankara : Yaklaşım Yayınları

Maliye Bakanlığı (22.01.1997). *253 seri numaralı V.U.K. Genel Tebliği*: Ankara: Resmi Gazete (22885 sayılı)

Maliye Bakanlığı (26.04.2014). *Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği*: Ankara: Resmi Gazete (28983 sayılı)

T.C. Yasalar (02.11.1984). *3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu*. Kanun. Ankara: Resmi Gazete (18563 sayılı)

T.C. Yasalar (10.01.1961, 11.01.1961 ve 12.01.1961). *213 sayılı Vergi Usul Kanunu*. Kanun. Ankara: Resmi Gazete (10703, 10704 ve 10705 sayılı)

T.C. Yasalar (10.06.1949). *5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu*. Kanun. Ankara: Resmi Gazete (7229 sayılı)

T.C. Yasalar (21.06.2006). *5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu*. Kanun. Ankara: Resmi Gazete (26205 sayılı)