

T.C.
İstanbul Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı
Mali Hukuk Bilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

**Türk Vergi Sisteminde Dar Mükellef
Kurumların Vergilendirilmesi**

Celal Küpeli

2501070254

Tez Danışmanı

Prof. Dr. S. Ateş Oktar

İstanbul, 2011



T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MÜDÜRLÜĞÜ



TEZ ONAYI

Enstitümüz MALİ HUKUK Bilim Dalında ders dönemindeki Eğitim - Öğretim Programını başarı ile tamamlayan 2501070254 numaralı CELAL KÜPELİ'NİN hazırladığı "TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE DAR MÜKELLEFLERİN VERGİLENDİRİLMESİ" konulu YÜKSEK LİSANS/ DOKTORA TEZİ ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 15.Maddesi uyarınca 21.11.2011 PAZARTESİ günü saat: 13.00'de , sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin ..*kabulü*.....'ne OYBİRLİĞİ /~~OYÇOKLUĞUYLA~~ karar verilmiştir.

| JÜRİ ÜYESİ | KANAATI | İMZA |
|------------------------------------|--------------|--------------------|
| PROF.DR.S.ATEŞ OKTAR | <i>Kabul</i> | <i>[Signature]</i> |
| PROF.DR.ELİF SONSUZOĞLU | <i>kabul</i> | <i>[Signature]</i> |
| DOÇ.DR.NAGİHAN OKTAYER | <i>Kabul</i> | <i>[Signature]</i> |
| YRD. DOÇ.DR.ERKAN AYDIN | <i>kabul</i> | <i>[Signature]</i> |
| YRD.DOÇ.DR.ERTUNÇ ŞİRİN | <i>Kabul</i> | <i>[Signature]</i> |

Türk Vergi Sisteminde Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesi

Celal KÜPELİ

Öz

Bu tezde, kanuni merkezi ve iş merkezinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayan ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında dar mükellef olarak adlandırılan kurumların vergilendirilmesine yönelik esaslar ve bu konuda ortaya çıkan sorunlar incelenmiştir.

Çalışmada, dar mükellef kurumlara yönelik uygulamalar, tam mükelleflere yönelik uygulamalarla karşılaştırılmış ve farkları ortaya koyulmuştur. Ayrıca, konuyla ilgili olarak, 2006 yılında yürürlüğe giren 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’yla Türk vergi sistemine getirilen yenilikler ele alınmıştır.

Dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde, Türkiye’nin taraf olduğu uluslararası vergi anlaşmalarının hükümlerinin büyük önem arz ettiği; yeni kanun çerçevesinde yapılan bazı değişikliklerin olumlu olmakla birlikte, bazı konularda halen belirsizliklerin yaşandığı; yeni kanunda yer alan bazı maddelerin hala işlerlik kazanmadığı; dar mükellef kurumların vergilendirilmesine yönelik düzenlemelerde vergi planlamasına yol açacak hükümler olmasına rağmen çoğunun dar mükellef kurumlar tarafından kullanılmamakta olduğu; uluslararası vergi anlaşmalarının yorumlanmasında ortaya çıkan farklı görüşlerin özellikle serbest meslek kazancı elde eden dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde ihtilaflara yol açtığı sonuçlarına ulaşılmıştır.

Taxation of Foreign-Based Corporations in Turkish Taxation System

Celal KÜPELİ

Abstract

This thesis analysis the taxation of corporations whose both registered offices and business centers are not in Turkey and who are called as limited corporate taxpayer in subject to Turkish Corporate Tax Law.

Practices about limited corporate taxpayers have been compared to the practices about full corporate-tax liability and the differences have been introduced. Furthermore, latest changes have been brought out after the implementation of the new Corporate Tax Law.

As a result of the study, it is concluded that taking into account the provisions of international tax treaties has a great significance in taxation of such corporations; although some of the new provisions of the corporate tax code are affirmative, there are still uncertainty in some cases; some provisions in the new corporate tax code are not effective; the corporate tax law includes some provisions that results in tax planning, but whose are not well-known by the limited corporate taxpayers; differences in reading of the international tax treaties cause conflicts especially for taxation of independent professional services.

ÖNSÖZ

Vergi kanunlarının uygulamasında kişisel ilkesinin bir görünümü olarak devletler, egemenlik haklarına dayanarak, ülke sınırları içinde gerçekleşen gelir doğurucu olayların yanı sıra, kendi vatandaşlarının diğer ülkelerde elde etmiş oldukları gelirleri vergilendirmek istemektedir. Dolayısıyla, aynı kişi ya da kurumun elde etmiş olduğu gelir, birden fazla kez vergilendirilmek istenmekte ve çifte vergilendirme sorunu ortaya çıkmaktadır.

Globalleşen dünyada artan uluslararası ekonomik ve ticari ilişkiler neticesinde çifte vergilendirmenin önemi git gide artmaktadır. Devletler, çifte vergilendirme sorununu yaptıkları ikili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıyla çözümlerin yanı sıra, kendi iç hukuklarında da düzenlemeler yaparak tek taraflı çözüm üretmek yoluna gitmektedir.

Kanuni merkezi ve iş merkezinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayan kurumlara “dar mükellef kurum” adı verilir. Dar mükellef kurumlar, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler. “Türk Vergi Sisteminde Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesi” konulu bu tezin amacı, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca dar mükellef kurumların vergilendirilmesinin incelenmesi ve bu konudaki mevcut belirsizlik ve problemlerin ortaya konmasıdır.

Çalışmamızda öncelikle vergi kanunlarının uygulanması ve vergilendirme yetkisi üzerinde durulmuş, Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında dar mükellefiyete ilişkin açıklamalarda bulunulmuş, çifte vergilendirmeye ilişkin temel kavramlara değinilmiş, dar mükellef kurumların elde etmiş oldukları gelir unsurları irdelenmiş ve bu gelirlerin ne şekilde beyan edilip vergilendirileceği ele alınmıştır.

Tezin hazırlanmasında danışmanlığımı üstlenen Prof. Dr. S. Ateş OKTAR’a teşekkürlerimi sunarım.

Celal KÜPELİ
İstanbul, 2011

İÇİNDEKİLER

| | |
|--------------------------|------|
| Öz..... | iii |
| Abstract | iv |
| ÖNSÖZ..... | v |
| İÇİNDEKİLER..... | vi |
| KISALTMALAR LİSTESİ..... | xii |
| EKLER | xiii |
| GİRİŞ | 1 |

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ KANUNLARININ YER BAKIMINDAN UYGULANMASI VE TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE DAR MÜKELLEF KURUMLAR

| | |
|---|----|
| 1.1. Vergi Kanunlarının Yer Bakımından Uygulanması | 3 |
| 1.1.1. Kanunların Yerelliği..... | 4 |
| 1.1.2. Kanunların Kişiselliği..... | 6 |
| 1.2. Yerellik ve Kişisellik İlkelerinin Kurumlar Vergisine Yansıması ve Kurumlar Vergisinde Mükellefiyet..... | 7 |
| 1.2.1. Kurumlar Vergisinde Mükellefiyet..... | 7 |
| 1.2.2. Kurumlar Vergisinde Tam ve Dar Mükellefiyet | 8 |
| 1.2.2.1 Kurumlar Vergisinde Tam Mükellefiyet..... | 8 |
| 1.2.2.1.1. Kanuni Merkez | 9 |
| 1.2.2.1.2. İş Merkezi | 9 |
| 1.2.2.2 Kurumlar Vergisinde Dar Mükellefiyet | 10 |
| 1.2.3. Dar Mükellef Kurumların Hukuki Niteliği..... | 12 |
| 1.2.3.1 Sermaye Şirketleri | 13 |
| 1.2.3.1.1. Anonim, Limited ve Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketler | 13 |
| 1.2.3.1.2. Fonlar | 13 |
| 1.2.3.1.2.1. Yatırım Fonu | 13 |
| 1.2.3.1.2.2. Emeklilik Yatırım Fonu | 14 |
| 1.2.3.1.2.3. Konut Finansmanı Fonları | 14 |
| 1.2.3.1.2.4. Varlık Finansmanı Fonları | 14 |
| 1.2.3.2 Kooperatifler | 14 |

| | |
|---|----|
| 1.2.3.3. İktisadi Kamu Kuruluşları | 15 |
| 1.2.3.4. Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler | 16 |
| 1.2.3.5. İş Ortaklıkları..... | 17 |
| 1.2.4. Dar Mükellefiyette Vergiyi Doğuran Olay..... | 17 |
| 1.2.5. Dar Mükellefiyette Elde Etme Kavramı..... | 18 |
| 1.2.6. Dar Mükellefiyetin Uygulanma Sebepleri..... | 18 |
| 1.2.6.1. Teknik Sebepler | 18 |
| 1.2.6.2. Ekonomik Politikalar..... | 19 |
| 1.2.6.3. Vergi Anlaşmaları | 20 |
| 1.3. Çifte Vergilendirme Sorunu ve Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Rolü | 20 |
| 1.3.1. Çifte Vergilendirme Sorunu..... | 20 |
| 1.3.2. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Modelleri..... | 24 |
| 1.3.3. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri..... | 25 |
| 1.3.3.1. Kredi Yöntemi | 26 |
| 1.3.3.1.1. Tek Taraflı Önleme Yöntemi Olarak Kredi Yöntemi..... | 26 |
| 1.3.3.1.2. İki Taraflı Kaldırma Vergi Kredisi..... | 27 |
| 1.3.3.2. İstisna Yöntemi | 27 |
| 1.3.3.2.1. Tek Taraflı İstisna | 27 |
| 1.3.3.2.2. İki Taraflı İstisna..... | 28 |
| 1.3.4. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarından Yararlanılması | 28 |
| 1.3.5. Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Hükümlerinin Uygulanması | 30 |

İKİNCİ BÖLÜM

DAR MÜKELLEF KURUMLARIN ELDE ETTİKLERİ

KAZANÇ VE İRATLAR

| | |
|--|----|
| 2.1. Ticari Kazançlar..... | 31 |
| 2.1.1. Ticari Kazanç Kavramı..... | 31 |
| 2.1.2. Ticari Kazancın Elde Edilmesi..... | 32 |
| 2.1.2.1 Türkiye'de İşyeri ve Daimi Temsilci | 33 |
| 2.1.2.1.1. İşyeri..... | 33 |
| 2.1.2.1.2. İşyeri ile Kazanç Arasındaki İlişki | 33 |
| 2.1.2.2.1. Daimi Temsilci | 34 |

| | |
|---|----|
| 2.1.2.2.1.1. Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere, giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler | 34 |
| 2.1.2.2.1.2. Mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar | 34 |
| 2.1.2.2.1.3. Ticari Mümessil | 35 |
| 2.1.2.2.1.4. Tüccar Vekilleri | 36 |
| 2.1.2.2.1.5. Seyyar Tüccar Memurları | 36 |
| 2.1.2.2.1.6. Acenta | 37 |
| 2.1.2.3. İrtibat Bürolarının Vergi Kanunları Karşısında Durumu | 37 |
| 2.1.3. Ticari Kazançlarda İhracat Muafılığı | 40 |
| 2.1.4. Ticari Kazancın Elde Edilmesinde Özellik Arz Eden Bazı Konular | 42 |
| 2.1.5. Ticari Kazançların Vergilendirilmesi | 43 |
| 2.1.6. Uluslararası Vergi Anlaşmalarında Ticari Kazançların Vergilendirilmesi | 44 |
| 2.2. Türkiye’de Bulunan Zirai İşletmelerden Elde Edilen Kazançlar | 46 |
| 2.2.1. Zirai Kazanç Kavramı | 46 |
| 2.2.2. Zirai Kazançlarda Elde Etme | 46 |
| 2.2.3. Uluslararası Vergi Anlaşmalarında Zirai Kazançların Vergilendirilmesi | 47 |
| 2.3. Ücret Gelirleri | 48 |
| 2.3.1. Ücret Kavramı | 48 |
| 2.3.2. Ücretin Dar Mükellef Kurumca Elde Edilmesi | 48 |
| 2.4. Türkiye’de Elde Edilen Serbest Meslek Kazançları | 50 |
| 2.4.1. Serbest Meslek Kazancı Kavramı | 50 |
| 2.4.2. Serbest Meslek Kazançlarında Elde Etme | 50 |
| 2.4.3. Uluslararası Vergi Anlaşmalarında Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi | 51 |
| 2.5. Taşınır ve Taşınmazlar ile Hakların Türkiye’de Kiralanmasından Elde Edilen İratlar | 53 |
| 2.5.1. Gayrimenkul Sermaye İradı Kavramı | 53 |
| 2.5.2. Gayrimenkul Sermaye İratlarının Kapsamı | 55 |
| 2.5.3. Gayrimenkul Sermaye İratlarının Türkiye’de Elde Edilmesi | 56 |
| 2.5.4. Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesinde Özellikli Durumlar | 57 |
| 2.5.5. Uluslararası Vergi Anlaşmalarında Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi | 58 |
| 2.6. Türkiye’de Elde Edilen Menkul Sermaye İratları | 59 |

| | |
|--|----|
| 2.6.1. Menkul Sermaye İradı Kavramı..... | 59 |
| 2.6.2. Menkul Sermaye İradının Elde Edilmesi..... | 60 |
| 2.6.3. Menkul Sermaye İratlarında Özellik Arz Eden Durumlar | 61 |
| 2.6.3.1. Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen Faiz Bedellerine İlişkin Vergi Kesintisi Uygulaması..... | 61 |
| 2.6.3.2. Alacak Faizlerinde Vergi Kesintisi Uygulaması..... | 63 |
| 2.6.3.3. Adi Komandit Şirketlerin Komanditer Ortaklarının Elde Ettikleri Kar Paylarında Vergilendirme..... | 65 |
| 2.6.4. Uluslararası Vergi Anlaşmalarında Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi | 66 |
| 2.6.4.1. Faiz Gelirlerinin Vergilendirilmesi | 66 |
| 2.6.4.2. Kar Paylarının Vergilendirilmesi | 67 |
| 2.7. Diğer Kazanç ve İratlar | 67 |
| 2.7.1. Değer Artış Kazançları..... | 68 |
| 2.7.2. Arızı Kazançlar..... | 69 |
| 2.7.3. Diğer Kazanç ve İratların Vergilendirilmesi..... | 69 |
| 2.7.4. Uluslararası Vergi Anlaşmalarında Diğer Kazanç ve İratların Vergilendirilmesi . | 70 |
| 2.8. Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi | 71 |
| 2.8.1. Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Arızı Olarak Yaptıkları Taşıma İşleri..... | 71 |
| 2.8.2. Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Devamlı Olarak Yaptıkları Taşıma İşleri..... | 72 |
| 2.8.3. Türkiye’de Elde Edilen Hasılat | 73 |
| 2.8.4. Ortalama Emsal Oranları | 74 |
| 2.8.5. Kazancın Saptanması..... | 74 |
| 2.8.6. Kar Dağıtım Kesintisi | 75 |
| 2.8.7. Uluslararası Vergi Anlaşmalarında Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi | 76 |

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DAR MÜKELLEFLER KURUMLARDA VERGİLENDİRME YÖNTEMLERİ

| | |
|--|----|
| 3.1. Genel Açıklama | 78 |
| 3.2. Matrahın Saptanması | 78 |
| 3.3. Dar Mükellef Kurumlarda Vergilendirme Yöntemleri..... | 80 |
| 3.3.1. Beyana Dayalı Vergilendirme..... | 80 |

| | |
|--|----|
| 3.3.1.1. Yıllık Beyan..... | 80 |
| 3.3.1.1.1 Yıllık Beyanname İle Beyanı Zorunlu Olan Kazanç Ve İratlar..... | 80 |
| 3.3.1.1.2. Kaynakta Kesinti Suretiyle Vergilendirilen Kurum Kazançlarında İhtiyari Beyan | 81 |
| 3.3.1.1.3. Yıllık Beyanname İle Beyan Edilen Kazançlarla Birlikte Kaynakta Kesinti Suretiyle Vergilendirilen Kazançlarının Elde Edilmesi | 82 |
| 3.3.1.1.4. Kurumlar Vergisi ve Geçici Vergi Oranı..... | 83 |
| 3.3.1.1.5. Yıllık Beyanname Verme Zamanı..... | 83 |
| 3.3.1.1.6. Yıllık Beyanname Verileceği Vergi Dairesi..... | 83 |
| 3.3.1.1.7. Dar Mükellefiyette Tarhiyatın Muhatabının Belirlenmesi..... | 84 |
| 3.3.1.1.8. Dar Mükellefiyette Verginin Tarh Zamanı Ve Tarh Yeri | 85 |
| 3.3.1.1.9. Yıllık Beyanname İle Beyan Edilen Kurum Kazançları Üzerinden Tarh Edilen Vergilerin Ödenmesi | 85 |
| 3.3.1.2. Özel Beyan | 85 |
| 3.3.1.2.1. Özel Beyan Kavramı | 85 |
| 3.3.1.2.2. Özel Beyanname Verilme Yeri | 86 |
| 3.3.1.2.3. Özel Beyannameyle Beyan Edilen Verginin Ödenmesi | 86 |
| 3.3.2. Kaynakta Kesinti Yoluyla Vergilendirme..... | 87 |
| 3.3.2.1. Kaynakta Vergi Kesintisi Kavramı | 87 |
| 3.3.2.2. Dar Mükellef Kurumlarda Kaynakta Kesintiye Tabi Kazanç ve İratlar | 90 |
| 3.3.2.2.1 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Hakediş Ödemeleri | 90 |
| 3.3.2.2.2. Serbest Meslek Kazançları | 90 |
| 3.3.2.2.3. Gayrimenkul Sermaye İratları..... | 90 |
| 3.3.2.2.4. Menkul Sermaye İratları | 90 |
| 3.3.2.2.5. Gayrimaddi Haklar Karşılığında Yapılan Ödemeler | 91 |
| 3.3.2.2.6. Dar Mükellef Kurumlara Dağıtılan Kar Payları..... | 92 |
| 3.3.2.2.7. Yurt Dışı İştirak Kazançları Üzerinden Dar Mükellef Kurumlara Dağıtılan Kar Payları..... | 92 |
| 3.3.2.2.8. Sergi ve Panayır Kazançları..... | 92 |
| 3.3.2.2.9. Ana Merkeze Aktarılan Kazançlar | 92 |
| 3.3.2.2.10. Vergi Cennetlerine Yapılan Ödemeler..... | 94 |
| 3.3.2.3. Vergi Kesintisine İlişkin Bakanlar Kurulu'na Tanınan Yetki ve Kesinti Oranı... 97 | |
| 3.3.2.3.1. Kanuni Oran..... | 97 |
| 3.3.2.3.2. Bakanlar Kurulu'na Tanınan Yetki..... | 97 |

| | |
|--|-----|
| 3.3.2.3.3. Bakanlar Kurulu'nca Belirlenen Vergi Kesintisi Oranları | 98 |
| 3.3.2.4. Vergi Kesintisi Yapmak Zorunda Olanlar..... | 100 |
| 3.3.2.5. Vergi Kesintisinin Matrahı | 100 |
| 3.3.2.6. Vergi Kesintisine Uğrayan Kazançların Beyanı | 101 |
| 3.3.2.7. Kur Farklarının Vergi Kesintisi Karşısındaki Durumu..... | 101 |
| SONUÇ | 104 |
| KAYNAKÇA..... | 110 |
| EKLER | 119 |

KISALTMALAR LİSTESİ

| | |
|-------------|--|
| AATUHK | 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun |
| a.g.e. | Adı geçen eser |
| a.g.m. | Adı geçen makale |
| BKK | Bakanlar Kurulu Kararı |
| BM | Birleşmiş Milletler |
| BM Modeli | BM'nin Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında Çifte Vergilendirme Anlaşma Modeli (The Model Double Taxation Convention Between Developed And Developing Countries) |
| GVK | 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu |
| KVK | 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu |
| m. | Madde |
| OECD | Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (Organization for Economic Cooperation and Development) |
| OECD Modeli | OECD'nin Gelir ve Servet Vergilerinde Vergi Anlaşması Modeli (Model Tax Convention on Income and on Capital) |
| s. | Sayfa |
| SPK | 2499 Sayılı Sermeye Piyasası Kanunu |
| TL | Türk Lirası |
| TTK | 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu |
| USD | Amerika Birleşik Devletleri Doları |
| v.b. | Ve Benzeri |
| v.d. | Ve Diğerleri |
| VUK | 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu |

EKLER

| Ek No | Ek Başığı | Sayfa No |
|-------|---|----------|
| 1 | Yürürlükte Bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Listesi..... | 119 |
| 2 | İnşaat Faaliyetlerinde İşyeri Tespit Süreleri..... | 123 |
| 3 | Faiz ve Gayrimaddi Hak Bedelleri Üzerinden Kaynak Devlette Alınacak Vergi Oranları..... | 129 |
| 4 | Kar Payları Üzerinden Kaynak Devlette Alınacak Vergi Oranları..... | 133 |
| 5 | Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesinde Vergilendirme Yetkisini Kullanacak Ülke ve Ulaştırma İşlerinin Kapsamı..... | 139 |

GİRİŞ

Devletlerin, kamu giderlerini karşılamak üzere kullandığı en önemli kaynağı vergilerdir. Vergi, kamusal gereksinimlerin karşılanması adına özel kesimden kamu kesimine kanunlara dayanılarak yapılan parasal aktarımlardır. Bu özelliğinden dolayı herkes için yerine getirilmesi zorunlu bir ödev haline gelmiştir.

Devletlerin, egemenlik yetkilerine dayanarak hem kendi siyasi sınırları içinde gerçekleşen olayları vergilemek istemesi, hem de kendi vatandaşlarının diğer ülkelerde elde etmiş oldukları gelirleri vergilendirmek istemesi çifte ya da mükerrer vergilendirme sorununu da beraberinde getirmiştir. Devletler hem ikili vergi anlaşmaları yaparak, hem de kendi iç mevzuatlarında tek taraflı düzenlemeler yaparak bu sorunu ortadan kaldırmaya çalışmaktadır.

Globalleşme ve teknolojik gelişmeler, son yıllarda uluslararası ticaret ve ekonomik ilişkilerde göze çarpan değişiklikler yaratmıştır. Emek ve sermayenin kolaylıkla ülke sınırlarını aşabilmesi dar mükellefiyet kavramının önemini artırmıştır.

1949 yılında Alman kurumlar vergisi kanunundan yararlanılarak hazırlanan 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, zamanın gerekliliklerine uygun olarak pek çok değişiklik yapılmıştır. Söz konusu kanun 2006 yılında tamamen yürürlükten kaldırılarak, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu yürürlüğe konmuştur.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu mükellefiyeti tam ve dar mükellefiyet olarak ikiye ayırmıştır. Dar mükellef olarak adlandırılan, kanuni merkezi ve iş merkezinin her ikisi de Türkiye'de olmayan kurumların elde etmiş olduğu kazançların tespitinde ve vergilendirilmesinde tereddüt yaratan konularla karşılaşılabilir. Gelir elde eden kurumun yabancılık unsuru taşıdığı dikkate alınmalıdır.

"Türk Vergi Sisteminde Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesi" konulu bu çalışmada, Türk vergi sistemi içerisinde dar mükellef kurumların niteliği ele alınarak, dar mükellefiyetin çifte vergilendirmeye olan ilişkisi üzerinde durulacak, Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında dar mükellef kurumlarca elde edilen kurum kazançlarına yönelik açıklamalarda bulunulup, söz konusu kurumları vergilendirmede uygulanan yöntemlere değinilecektir. Unutulmamalıdır ki dar mükellef bir kurumun vergilendirilmesinde sadece Türk vergi mevzuatını bilmek

yetmemektedir. Kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan bu kurumları vergilendirmede uluslararası çifte vergilendirme anlaşmalarının önemli bir rolü vardır. Bu çalışmada ayrıca uluslararası vergi anlaşmalarının dar mükellef kurumların vergilendirilmesindeki rolü üzerinde durulacak olup, vergilendirme yetkisinin Türkiye’de olduğu durumlarda kurum kazancının ne şekilde tespit edileceği ve ne şekilde vergilendirileceği açıklanmaya çalışılacaktır.

Çalışma, Giriş ve Sonuç haricinde üç bölümden oluşmaktadır. Giriş bölümünde çalışmanın amacı, kapsamı ve sınırları ele alınmıştır.

Birinci bölümde vergilendirme yetkisi ve vergi kanunlarının yer bakımından uygulanması üzerinde durulup, Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca “dar mükellef” niteliği taşıyan kurumlar hakkında açıklamalarda bulunulacaktır. Ayrıca çifte vergilendirme sorunu ve önleme yolları ele alınacak, dar mükellefiyet kurumların vergilendirilmesinde uluslararası vergi anlaşmalarının yerine değinilecektir.

Çalışmamızın ikinci bölümünde dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen gelir unsurları hakkında açıklamalarda bulunulacak, söz konusu gelir unsurlarının vergilendirilmesine yönelik olarak uluslararası vergi anlaşmalarında yer alan düzenlemelerle ilgili kısa açıklamalar sunulacaktır.

Üçüncü bölümde ise dar mükellef kurumlarca elde edilen kazanç ve iratların vergilendirilmesinde uygulanan yöntemler üzerinde durulacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ KANUNLARININ YER BAKIMINDAN UYGULANMASI

VE TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE DAR MÜKELLEFLER KURUMLAR

1.1. Vergi Kanunlarının Yer Bakımından Uygulanması

Vergilendirme yetkisinin hukuki ve fiili dayanağı, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğidir.¹ Devletler, mali egemenliklerine dayanarak vergi hukuku alanında kendi vergi sistemlerini diledikleri gibi özgürce kurarlar. Ancak, devletin vergi kanunları da, ilgili devletin mali egemenlik alanı içerisinde hüküm ifade eder.² Milletlerarası hukuk kuralları uyarınca, bir devletin vergi kanunlarının bağımsız başka bir devletin siyasi sınırları içerisinde uygulanması söz konusu olamaz. Vergilendirme yetkisini kullanan devlet ile vergi mükellefi arasında asgari ve yeterli bir ilişkinin bulunması gereklidir.³

Türk vergi kanunları sadece Türkiye Cumhuriyeti'nin egemenlik alanı içinde uygulama alanı bulur. Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanır. Vergi kanunlarının yerelliği ilkesi, bu olgunun bir neticesidir.

Vergi kanunlarının yerelliği, vergilendirmede kaynak ilkesinin uygulanmasına yol açar. Bu ilkeye göre bir devletin ülkesinde bulunan vergi konuları ve vergiyi doğuran olaylar, o devletin vergilendirme yetkisine bağlıdır. Vergilendirmede kaynak ilkesinin yanında, vergi mükellefinin uyrukluğu ve ikametgahının bulunduğu yer de göz önünde bulundurulur. Bu durumda, vergi kanunlarının yerelliği ilkesi, bu ölçülere de başvurulduğu oranda genişlemiş, kişisellik kazanmış olur.⁴

Kanunların yer bakımından uygulanması, bir devletin egemenliğinin ancak kendi ülkesiyle sınırlandırılmış olması anlamına gelir. Diğer bir ifadeyle, egemenlik ilkesi dolayısıyla bir devletin kanunları, başka bir devlet siyasi sınırları içinde

¹ Mehmet TOPRAK, "Dar Mükellefiyet Kavramının Teorik Temelleri", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Haziran 2009, Sayı:66, s. 118

² Esra EKMEKÇİ, **Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük**, Kazancı Hukuk Yayınları No:132, İstanbul, 1994, s. 1

³ Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 18. Bası, Ankara, 2010, s. 57

⁴ Selim KANETİ, **Vergi Hukuku**, 2. Bası, Filiz Kitabevi, 1989, s. 40

uygulanamaz; sadece kendi siyasi sınırları içerisinde uygulanabilir.⁵ Ancak uluslararası ekonomik, sosyal ve siyasal bir çok ilişkinin bulunması nedeniyle aynı kişi ya da kurum üzerinde çeşitli egemenliklerin uygulanmak istenmesi mümkündür. Bu durum uluslararası kanun çatışmaları olayı meydana getirmektedir.⁶

Uluslararası çifte vergilendirmenin temel sebebi, devletlerin vergilendirme yetkilerinin çatışması, iç içe geçmesidir. Devletler, vergilendirme yetkilerini egemenlik haklarının bir unsuru olarak tanımlar ve kullanırlar. Vergilendirme yetkisinin kullanılabilmesi için devlet ile kişi arasındaki bu ilişkiye meşruluk kazandırılması gerekir.⁷

Devletlerin mali egemenliğinin yansıması olan vergilendirme yetkisi kaynak ilkesi, ikametgah ilkesi ve uyrukluk ilkesi olmak üzere üç temel ilkeye dayalı olarak meşruluk kazanmaktadır.⁸

1.1.1. Kanunların Yerelliği

Kanunların yerelliği ilkesi, kanunların, devlet sınırları içerisinde yer alan herkes hakkında hüküm ifade edeceğini, bir kişi ya da kurumun hangi ülkenin vatandaşı olduğuna bakılmayacağını belirtir. Kanunların yerelliği ilkesinde vergilendirmeye esas olan unsur gelirin doğduğu yer veya geliri doğuran olaydır. Kaynak ilkesini uygulayan ülkeler sadece kendi ülkelerinde doğan geliri vergilendirirler. Vergilendirme yetkisinin sadece ülke sınırları içerisinde kullanımı söz konusu olmaktadır.

Bir devletin egemenliği altında bulunan veya doğan vergi konularının vergilendirilmesi olarak da tanımlanabilen kanunların yerelliği ilkesinde, gelirin sahibinin kim olduğu önem taşımamaktadır. Geliri elde edenin ikametgahına bakılmaksızın, verginin doğduğu yer ya da vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yer, vergilendirmede esas alınır.

⁵ Şerafettin AKSOY, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s. 23

⁶ Akif ERGİNAY, **Vergi Hukuku**, 16. Bası, Savaş Yayınları, , Ankara, 1998, s. 9

⁷ Billur YALTI SOYDAN, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Beta Yayınları, İstanbul, 1995, s. 17

⁸ A. Feridun GÜNGÖR, "Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Ve Türkiye Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Haziran 1997, Sayı: 190, s. 30

Vergi kanunlarının yerelliği, vergilendirmede kaynak ilkesinin uygulanmasını ifade eder. Bu doğrultuda, bir devletin ülkesinde bulunan vergi konuları ve vergiyi doğuran olaylar, ilgili devletin vergilendirme yetkisi kapsamına girmektedir. Vergilendirmede kaynak ilkesi tek başına kabul edildiğinde, mükellefin uyrukluğ u veya ikametgahı önem taşımamaktadır. Vergi kanunlarının uygulanmasında uyruklu k veya yabancı lık ayırımı gözetilmeksizin, ülke sınırları içerisinde bulunan herkes söz konusu kanunlara tabi tutulmaktadır.

Kanunların yerelliği ilkesi uyarınca kanunların uygulama alanı devletin ülkesi, yani yeryüzünün o devlet egemenliğine tabi kılınmış olan bölümüdür. Ancak, vergi kanunlarının uygulanması bakımından bir ülkenin coğrafi sınırları ile mali sınırları her zaman aynı olmayabilmektedir. Bu anlamda, bir ülkenin mali sınırları gümrük sınırlarına eşittir. Serbest bölgeler ve diplomatik muafiyetler vergi kanunlarının uygulanmasında yerellik ilkesinin birer istisnasını oluşturmaktadır.⁹

Genel olarak serbest bölgeler; ülkenin siyasi sınırları içinde olmakla beraber gümrük hattı dışında sayılan, ülkede geçerli ticari, mali ve ekonomik alanlara ilişkin hukuki ve idari düzenlemelerin uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı, sınai ve ticari faaliyetler için daha geniş teşviklerin tanındığı, fiziki olarak ülkenin diğer bölümlerinden ayrılan yerler olarak tanımlanabilir.¹⁰

Türk vergi sisteminde diplomatik istisna ve muafiyetler genel olarak mütekabiliyet şartına bağlanmıştır. Mütekabiliyet şartı, diğer ülkelerde Türk diplomatik temsilcilikleri ile diplomatik haklara sahip mensuplarına herhangi bir vergi türünde istisna veya muafiyet unsurunun tanınması durumunda, aynı uygulamanın Türkiye’de bulunan yabancı ülkelerin diplomatik temsilcilik ve diplomatik haklara sahip mensuplarına da sağlanması anlamına gelir.¹¹

⁹ EKMEKÇİ, a.g.e., s. 2

¹⁰ Recep BIYIK, Aydın KIRATLI, **Vergi Teşvikleri ve Korumaları**, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 2001, s. 163

¹¹ Nurettin KÖSE, “Gümrük, Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisinde Diplomatik İstisna ve Muafiyetler”, **E-Yaklaşım**, Haziran 2005, Sayı: 23, Çevrimiçi: http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005066683.htm (Erişim tarihi: 27.08.2010)

1.1.2. Kanunların Kişiselliği

Kanunların kişiselliği ilkesi, bir devlet vatandaşının kendi ülkesi sınırları dışında bulunsa bile, bağlı olduğu devletin kanunlarına tabi olacağını ifade eder. Bu ilke ayrıca, bir devlette kendi hukukunun yanı sıra yabancı devletlerin hukukunun uygulanmasının da söz konusu olabileceğini belirtir.¹² Bir ülke vergi sisteminde kaynak ilkesi yerine, uyrukluk veya ikamet ilkesi ölçü olarak alınmışsa, kişisellik ilkesi kabul edilmiş olur. İkametgah ilkesi, devletin sınırları dahilinde ikamet eden kişilerin nerede doğduğuna bakılmaksızın elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesini belirtirken, uyrukluk ilkesi devletin egemenliği altındaki kişilerin nerede doğduğuna bakılmaksızın elde ettikleri gelirlerinin vergiye tabi tutulacağını belirtmektedir.

Genel olarak vergi kanunlarının uygulanabilir nitelikte olması için vergi mükellefi veya verginin konusu, vergilendiren devletin etki alanı içinde olmalıdır. Yani, vergilendirme yetkisini kullanan devlet ile vergi konusu veya mükellefi arasında asgari ve yeterli bir ilişki veya bağlılığın bulunması gerekir.¹³

Uyrukluk ve ikametgah gibi bu kişisel ilişkiler vergi kanunlarının ülke sınırlarının dışında da geçerli olması sonucunu doğurmaktadır. Buna, vergi hukukunda kişisellik ilkesi adı verilmektedir.¹⁴

Bu asgari ve yeterli ilişki veya bağlılık, yerellik ilkesinde olduğu gibi vergiyi doğuran olayın devlet ülkesi içerisinde gerçekleşmesi olabileceği gibi, vergi mükellefi ile vergilendiren devlet arasında uyrukluk veya ikametgah gibi kişisel ilişkinin varlığı şeklinde de ortaya çıkabilir.

Kişisellik ilkesi, bir devlet ile uyrukluk veya ikametgah gibi kişisel bağlantısı olanların elde ettikleri gelirlerin dünyanın neresinde elde edilirse edilsin ilgili devlet vergi kanunlarına tabi olduğunu ve ilgili devlet vergi kanunları uyarınca vergilendirileceğini vurgulamaktadır. Diğer bir ifadeyle, kanunların kişiselliği, ülke kanunlarının kişiyi ülke dışında da izleyip, etkilemesidir.¹⁵

¹² S. Ateş OKTAR, **Vergi Hukuku**, 4. Baskı, Türkmen Kitabevi, , İstanbul, 2009, s. 40

¹³ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, **a.g.e.**,s. 57

¹⁴ Selçuk YÜCEL, Hayrettin TURAN, **Dar Mükellef Kurumlar**, Hesap Uzmanları Kurulu Yayını, Ankara, 1999, s. 3

¹⁵ EKMEKÇİ, **a.g.e.** s. 4

1.2. Yerellik ve Kişisellik İlkelerinin Kurumlar Vergisine Yansıması ve Kurumlar Vergisinde Mükellefiyet

Vergi kanunların yer bakımından uygulanmasında yerellik ve kişisellik ilkeleri, ülkelerin vergi kanunlarındaki hükümlerle işlerlik kazanmaktadır. Kurumlar vergisi uygulamasında hem yerellik, hem de kişisellik ilkelerinin benimsendiği hükümler mevcuttur. Söz konusu kanunda iki farklı ilkenin uygulanması, tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet olmak üzere iki farklı mükellefiyet türünün ortaya çıkmasına sebebiyet vermektedir.¹⁶

1.2.1. Kurumlar Vergisinde Mükellefiyet

Kurumlar vergisi; kurumların ortaklarından ayrı bir kişilik ve ayrı bir vergi ödeme gücü olması, kurumların hukuki statüsünde iş yapmanın imtiyazı veya sağladığı özel faydalar içinde bulunması, kurumlar vergisinin iktisadi ve sosyal denetleme aracı olması gibi nedenlere dayanılarak salınan bir vergidir.¹⁷ Gelir vergisinin kapsamına giren gelir unsurlarının ilgili kanunda belirtilen kurumlar tarafından elde edilmesi durumunda, bu kurumların ayrı hukuki kişilikleri sonucu safi kazançları üzerinden alınmaktadır.¹⁸

Kurumlar vergisinin esas itibarıyla sermaye şirketlerinin gelirleri üzerinden alınan bir vergi olmasına rağmen; sermaye şirketi niteliğinde olmayan kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler de, rekabet eşitliğini bozmamak ve kısmen de devlete daha fazla gelir sağlayabilmek amacıyla bu vergi kapsamına alınmıştır.¹⁹

KVK'nın 1. maddesi uyarınca, söz konusu kanun kapsamındaki kurum kazançları, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşmaktadır. Sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklıklarının elde etmiş oldukları kurum kazançları kurumlar vergisine tabidir.

¹⁶ EKMEKÇİ, **a.g.e.**, s. 8

¹⁷ Selçuk TEKİN, "Kurumlar Vergisinin Teorik Esasları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Mayıs 2009, Sayı: 248, s. 87

¹⁸ Abdurrahman AKDOĞAN, **Kamu Maliyesi**, Gazi Büro Kitabevi, Ankara, 1999, s. 236

¹⁹ Özkan ATILA, **Avrupa Birliğinde Kurumların Vergilendirilmesi ve Türkiye**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara, 2009, s. 10

1.2.2. Kurumlar Vergisinde Tam ve Dar Mükellefiyet

Kurumlar vergisinde mükellefiyet, gelir vergisiyle paralel olarak tam ve dar mükellefiyet olmak üzere iki türde belirlenmiştir.

KVK'da tam ve dar mükellefiyet ayırımında, bu verginin mükelleflerinin özellikleri göz önüne alınarak, gelir vergisinden farklı olarak Türkiye'de yerleşme ölçütü yerine; kanuni merkez ve iş merkezi kavramlarına yer verilmiştir.²⁰ Tam ve dar mükellefiyet kavramlarında asıl ölçüt kurumun kanuni veya iş merkezinin Türkiye'de bulunup bulunmamasıdır. Kanuni merkez veya iş merkezinden herhangi birisi Türkiye içinde bulunan kurumlar tam mükellefiyete, her ikisi de Türkiye dışında bulunan kurumlar ise dar mükellefiyete tabidirler.

Kurumlar vergisinde gerek tam mükellefiyet, gerek dar mükellefiyet esasında vergilendirmede kanuni merkez ve iş merkezi kavramları baz alındığında, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği ülke olarak Türkiye'nin vergilendirme yetkisinin belirlenmesinde kaynak ilkesi kullanılmaktadır.²¹

1.2.2.1 Kurumlar Vergisinde Tam Mükellefiyet

KVK'nın 3. madde uyarınca, Kanun'un 1. maddesinde sayılan kurumlardan kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar tam mükelleftir. Tam mükellef kurumlar, Türkiye'de elde ettikleri kurum kazançlarıyla birlikte, Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tümü üzerinden vergilendirilmektedir. KVK uyarınca tam mükellefiyette, kanuni merkez veya iş merkezi esasına dayalı kanunların kişiselliği ilkesi kabul etmiştir.²²

Tam mükellef kurumların GVK'da belirtilen gelir unsurlarını elde etmiş olması halinde, söz konusu kazancın yıllık beyanname ile beyan edilmesi ve tüm kazanç ve iratların toplamının alınarak bu toplam üzerinden vergi hesaplanması getirmektedir. Gelirlerin toplanması ve yıllık beyanı ile ilgili bazı istisnalar ve sınırlamalar bulunmakla birlikte, toplanarak yıllık beyana eklenecek her bir gelir unsurunun tespitinde farklı yöntemler söz konusudur. Kanuni merkezleri veya iş

²⁰ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s. 335

²¹ Levent BAŞAK, **Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007, Cilt: 1, s. 124

²² KANETİ, a.g.e., s. 41

merkezleri Türkiye’de bulunan tam mükellef kurumların Türkiye’de ve Türkiye dışında elde ettikleri kazançların toplamı Türkiye’de beyan olunur, vergi hesabına girer ve hesaplanan vergiden, yurt dışında ödenen vergiler KVK’nın 33. maddesi çerçevesinde mahsup edilir.

Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca mükellefiyetin tespitinde dikkate alınan başlıca iki kriter olan kanuni merkez ve iş merkezine ilişkin açıklamalar aşağıdaki gibidir.

1.2.2.1.1. Kanuni Merkez

KVK’nın 3. maddesinin uyarınca kanuni merkez, vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir.

Sermaye şirketleri ve kooperatifler için, ana sözleşmelerinde kanuni merkezinin gösterilmesi TTK ve Kooperatifler Kanunu uyarınca zorunludur. İktisadi kamu kuruluşları kanunla kurulduklarından, kuruluş kanunlarında kanuni merkezleri belirtilir. Yetkili organ veya makamın kararıyla kurulan iktisadi kamu kuruluşlarında veya dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerde kanuni merkezin neresi olacağı, kuruluşla ilgili kararda yer alır. Bu konuda açıklık olmaması durumunda, iktisadi işletmenin bağlı olduğu kamu tüzel kişisi veya dernek ya da vakfın bulunduğu yer, kanuni merkez olarak kabul edilir.²³

1.2.2.1.2. İş Merkezi

Kanuni merkezinin Türkiye’de bulunması, kurumların yönetim, finansman, muhasebe gibi tüm faaliyetlerinin kanuni merkezde yönetileceği varsayımına dayanmaktadır. Bunun yanında, kanuni merkezi Türkiye’de bulunamamakla birlikte iş merkezinin Türkiye’de oluştuğuna dair işaretler varsa, kurumlar bu durumda da tam mükellef olarak kabul edilmektedir. KVK’nın 3. maddesi uyarınca iş merkezi, iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir. Kanuni merkez ölçütünün yanında iş merkezi kriterinin getirilmesinin sebebi, kurumların kanuni

²³ Yılmaz ÖZBALCI, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2007, s. 96

merkezlerini kolaylıkla istedikleri ülkeye taşıma olanakları nedeniyle tam mükellefiyetten kurtulmasını engellemektir.²⁴

Bir kurumun birden fazla iş merkezine sahip olması teorik olarak mümkün değildir. Birden fazla iş merkezi olarak kabul edilebilecek yerlerin, kurumun idare işleri bakımından en çok iş görülen yeri iş merkezi olarak kabul edilmelidir. Kurumların gerek ülke içinde, gerek ülke dışında işlemlerinin toplandığı ve idare edildiği birden çok merkezi bulunabilmektedir. Bu gibi durumlarda iş merkezinin tespitinde objektif kriterlerin esas alınması gerekmektedir.²⁵

İş merkezinin belirlenmesinde esas alınan objektif kriterlere imalatın, personelin, hizmet ifalarının, gelir ve giderlerin yoğunlaştığı yer, kurumun fiili yöneticilerinin ikametgahlarının bulunduğu yer, kurumun genel kurul ve yönetim kurulu toplantılarının yapıldığı yer, kurumun üçüncü şahıslarla ilişkilerinin yürütüldüğü yer örnek olarak verilebilir.²⁶

1.2.2.2 Kurumlar Vergisinde Dar Mükellefiyet

KVK'nın "Tam ve Dar Mükellefiyet" başlıklı 3. maddesinde, Kanun'un 1. maddesinde belirtilen kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların dar mükellef olarak isimlendirileceği ve yalnızca Türkiye'de elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirileceği belirtilmiştir.

Dar mükellefiyet, kanuni merkezi ve iş merkezinin her ikisi de Türkiye dışında bulunan bir kısım yabancı kurumların yalnızca Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratların vergilendirilmesine yönelik bir mükellefiyet şeklidir.²⁷

KVK'nın 3. maddesi uyarınca dar mükellef kurumlar için kurum kazancı, aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşmaktadır:

- Türkiye'de Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun iş yeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler

²⁴ Ali UYSAL, Nurettin EROĞLU, **Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu**, Sözkese Matbaacılık, Ankara, 2008, s. 67

²⁵ BAŞAK, **a.g.e.**, s. 121

²⁶ Gelirler Kontrolörleri Derneği, **Tüm Yönleriyle Kurumlar Vergisi Rehberi**, İstanbul, 2005, s.21

²⁷ BAŞAK, **a.g.e.**, s. 129

vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar (Bu şartları taşıyıcılar dahi 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.),

- Türkiye’de bulunan zirai işletmeden elde edilen kazançlar,
- Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançları,
- Taşınmazların, hakların ve taşınır malların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen iratlar,
- Türkiye’de elde edilen menkul sermaye iratları,
- Türkiye’de elde edilen diğer kazanç ve iratlar.

Yürürlükten kalkan 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 12. maddesine göre dar mükellef kurumların Türkiye’de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye’de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye’de elde edilmiş sayılmamaktaydı. Fakat, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 3/3. maddesinin (a) bendinde dar mükellef kurumların sadece Türkiye’de satın aldıkları malların Türkiye’de satılmaksızın yabancı ülkelere gönderilmesinden doğan kazançlar Türkiye’de elde edilmemiş sayılacaktır. Diğer bir ifadeyle, dar mükellef kurumların Türkiye’de ürettikleri ve yurt dışına ihraç ettikleri mallardan elde edilen kazançlar, Türkiye’de elde edilmiş sayılacak ve kurumlar vergisine tabi olacaktır.

KVK’nın 22. maddesi uyarınca, dar mükellef kurumların Türkiye’de iş yeri ya da daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kazançların belirlenmesinde, aksi belirtilmediği sürece tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanacağı, ticari ve zirai kazanç dışında kalan kazanç ve iratların belirlenmesinde ise GVK’nın bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir; bu kazanç ve iratların Türkiye’de yapılmakta olan bir ticari veya zirai faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde kurum kazancının yine aksi belirtilmedikçe tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlere tabi olduğu vurgulanmıştır.

Örnek vermek gerekirse, KVK kapsamında dar mükellef bir iş ortaklığının Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla elde ettiği kazançlar, niteliğine bağlı olarak ticari ya da zirai kazanç olarak değerlendirilecek ve anılan kazancın belirlenmesinde tam mükellef kurumlar için uygulanan hükümler geçerli olacaktır. Türkiye’de daimi temsilci veya iş yeri bulunmayan dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen menkul veya gayrimenkul sermaye iratları, GVK.’nın ilgili hükümleri çerçevesinde vergilendirilecektir. Buna karşılık, dar mükellef bir kurumun Türkiye’de daimi temsilcisi veya iş yeri aracılığıyla elde ettiği menkul veya gayrimenkul sermaye iradı, ticari kazanç olarak değerlendirilip vergilendirilecektir.

1.2.3. Dar Mükellef Kurumların Hukuki Niteliği

Dar mükellef kurumdan bahsedebilmek için, bu kurumun Türkiye’de kurulmuş bulunan kurum olmaması gerekir. Sermayesinin tamamı yabancı kişi veya kuruluşlara ait olsa bile, Türkiye’de kurulmuş olan sermaye şirketleri dar mükellef değil, tam mükellef olarak vergilendirilir.²⁸ Kurumun ortaklarının da Türkiye vatandaşı olup olmaması ya da nerede ikamet ettikleri önem taşımamaktadır. Fakat ortakların ve merkezi manadaki yöneticilerin Türkiye’de ikamet ediyor olmaları, iş merkezinin Türkiye’de bulunduğu karinesine yol açabilir.²⁹

KVK’nın 1. maddesinde sayılan kurumlar, kurumlar vergisi mükellefleridir. Vergilendirmede eşitlik sağlama amacıyla aynı mahiyetteki yabancı kurumların da kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmaları tabidir. Türk vergi sisteminde yer alan dar mükellefiyet şekli, tam mükellef kurumlara alternatif olarak değil, bu kurumların haklarının korunması amacıyla getirilmiş bir mükellefiyet şeklidir.³⁰

KVK’nın 1. maddesi uyarınca sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarınca elde edilen kurum kazançları kurumlar vergisine tabidir.

²⁸ Birol ACAR, Mehmet MAÇ, Erdal ÇALIKOĞLU, **Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulamaları**, İSMMMO Yayınları, Yayın No:68, İstanbul, 2006, s. 34

²⁹ İbrahim HÜVEZ, Adnan UYAR, “Kurumlar Vergisi’nde Dar Yükümlülük Açısından Türkiye’de Elde Edilen Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Ocak 1997, Sayı:185, s. 117

³⁰ BAŞAK, **a.g.e.**, s. 170

1.2.3.1 Sermaye Şirketleri

Sermaye şirketleri, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer mahiyetteki yabancı kurumlardır. Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi fonlar ve bu fonlara benzer yabancı fonlar da sermaye şirketi sayılır (KVK m. 2/1).

1.2.3.1.1. Anonim, Limited ve Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketler

Sermaye şirketlerinden anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile aynı mahiyetteki yabancı kurumlar için kurumlar vergisi mükellefiyeti doğarken, şahıs şirketleri kurumlar vergisinin kapsamı dışında bırakılmaktadır. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde kurumlar vergisi, komanditer ortaklar açısından söz konusu olmaktadır. Komandite ortaklar, ticari kazanç çerçevesinde gelir vergisine tabi tutulmaktadır.

TTK'da ticaret şirketleri arasında sayılan, ancak sermaye şirketi niteliğinde olmayan kollektif şirket ile adi komandit şirketler kurumlar vergisi mükellefi sayılmamaktadır.

1.2.3.1.2. Fonlar

Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi başlıca fonlar şunlardır:

1.2.3.1.2.1. Yatırım Fonu

Halktan katılma belgeleri karşılığında toplanan paralarla, belge sahipleri hesabına, riskin dağıtılması ilkesi ve inançlı mülkiyet esaslarına göre sermaye piyasası araçları, gayrimenkul, altın ve diğer kıymetli madenler portföyü işletmek amacıyla kurulan malvarlıklardır. Yatırım fonlarının tüzel kişiliği bulunmamaktadır. (SPK m.37) Fonlar; bankalar, aracı kurumlar, sigorta şirketleri ve kanunlarında engel bulunmayan emekli ve yardım sandıkları tarafından Sermaye Piyasası Kurulu'nun izniyle kurulabilmektedir. Yatırım fonları, içtüzüklerinde belirtilmek koşuluyla, tahvil ve bono fonu, hisse senedi fonu, sektör fonu, iştirak fonu, grup fonu, yabancı menkul

kıymetler fonu, kıymetli madenler fonu, altın fonu, karma fon, likit fon, değişken fon, endeks fon, özel fon, serbest yatırım fonu olarak adlandırılmaktadır. Ayrıca, girişim sermayesi yatırım fonları ve gayrimenkul yatırım fonları da KVK uygulanmasında fon olarak kabul edilmektedir.

1.2.3.1.2.2. Emeklilik Yatırım Fonu

Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu'nun 15. maddesine göre kurulan ve bireysel emeklilik sisteminde faaliyet göstermek üzere, anılan Kanun ile ihdas edilen emeklilik branşında ruhsat almış şirket olarak tanımlanan emeklilik şirketi tarafından, emeklilik sözleşmesi çerçevesinde alınan ve katılımcılar adına bireysel emeklilik hesaplarında izlenen katkıların, riskin dağıtılması ve inançlı mülkiyet esaslarına göre işletilmesi amacıyla oluşturulan malvarlığına emeklilik yatırım fonu denilmektedir. Bu oluşumlar, anılan kanunda belirtilen amaçlar dışında kullanılamaz ve kurulamazlar.

1.2.3.1.2.3. Konut Finansmanı Fonları

İhraç edilen ipoteye dayalı menkul kıymetler karşılığında toplanan paralarla, ipoteye dayalı menkul kıymet sahipleri hesabına inançlı mülkiyet esaslarına göre oluşturulan mal varlığıdır. (SPK m. 38/B)

1.2.3.1.2.4. Varlık Finansmanı Fonları

İhraç edilen varlığa dayalı menkul kıymetler karşılığında toplanan paralarla, varlığa dayalı menkul kıymet sahipleri hesabına inançlı mülkiyet esaslarına göre oluşturulan mal varlığıdır. (SPK m. 38/C)

1.2.3.2 Kooperatifler

Kooperatifler Kanunu'na veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer mahiyetteki yabancı kooperatifler, kurumlar vergisi mükellefidir (KVK m. 2/2). Kooperatifler Kanunu'na göre kooperatif, tüzel kişiliğe sahip olmak üzere ortakların belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla, gerçek veya kamu tüzel kişileri ile belediyeler, köyler, özel idareler, cemiyetler, dernekler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli

kuruluşlardır. Yabancı bir kuruluşun kooperatif niteliğine sahip olup olmadığı Kooperatifler Kanunu'na göre değerlendirilmektedir.

Kurumlar vergisi mükellefleri sayılırken kooperatif üst birlikleri sayılmamış olsa da, uygulamada kooperatifler için geçerli olan vergilendirme esaslarının, kooperatif üst birlikleri için de geçerli olduğu kabul edilir.³¹

1.2.3.3. İktisadi Kamu Kuruluşları

Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ticari, sınai ve zirai işletmeler iktisadi kamu kuruluşu olarak adlandırılır. Bu kuruluşların, sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamış olması gerekir (KVK m. 2/3). Bu kuruluşların kazanç gayesi gütmemeleri, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin bulunmaması, kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin olmaması gibi haller, kurumlar vergisi mükellefiyetlerini ortadan kaldırmamaktadır. Ürettikleri veya sattıkları mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak düzeyde olması, kar edilmemesi veya elde edilen karın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadi niteliğini değiştirmemektedir (KVK m.2/6).

Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve müesseselerine ait veya tabi olup sermaye şirketi ve kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler Türk iktisadi kamu müesseseleri gibi değerlendirilip kurumlar vergisine tabi tutulurlar (KVK m.2/4).

İktisadi kamu kuruluşlarının ana amacı kar elde edilmesi olmasa bile kar amaçlı diğer işletmelerle aynı konularda faaliyet gösterirler. İktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirilmesinin temel sebebi bu işletmelerle özel sektör işletmeleri arasında rekabet eşitliği sağlamaktır.³²

İktisadi nitelikteki kamu işletmelerinin kurumlar vergisi mükellefi olabilmeleri için taşınmaları gereken şartlar kamu idareleri veya kamu kuruluşlarına ait veya bağlı olmaları; ticari, sınai veya zirai bir işletme niteliğinde bulunmaları ve bu faaliyetlerinin devamlılığıdır. Faaliyetlerinin dönemsel veya mevsimlik olması, faaliyetlerinin

³¹ Doğan ŞENYÜZ, **Açıklamalı ve Yorumlu 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007, s. 21

³² Gelirler Kontrolörleri Derneği, **Tüm Yönleriyle Kurumlar Vergisi Rehberi**, İstanbul, 2005, s. 8

devamlılığına engel teşkil etmemektedir. Bu nitelikleri taşıyan kuruluşların ayrıca, sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamış olmaları gerekmektedir. Aksi halde söz konusu kuruluşlar iktisadi kamu kuruluşu olarak değil, sermaye şirketi yada kooperatif olarak kurumlar vergisi mükellefi sayılacaktır.³³

Devlet Demir Yolları, Posta Hizmetleri İşletmesi, Maden Tetkik Arama Enstitüsü iktisadi kamu kuruluşlarına örnek olarak gösterilebilir.

1.2.3.4. Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler

Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup, devamlı faaliyetleri bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatiflerin dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer mahiyetteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadi işletme olarak nitelendirilir ve kurumlar vergisi mükellefidir. KVK'nın uygulamasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılmaktadır (KVK m. 2/5).

Ticari işletmesi bulunmayan dernek ve vakıfların, kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmamaktadır. Kurumlar vergisi mükellefiyeti, dernek veya vakıfların amaçlarını gerçekleştirmek için ticari, sınai veya zirai işletmeler kurmaları durumunda ortaya çıkmaktadır.

Kurumlar vergisi mükellefiyetinden söz edebilmek için dernek veya vakfa ait iktisadi işletmenin faaliyetinin devamlı olması gerekmektedir. Dernek veya vakıfların arızı olarak faaliyette bulunmaları durumunda kurumlar vergisi mükellefiyeti doğmamaktadır. Maliye Bakanlığı'nın; lokal, lokanta, kantin işletilmesi; kitap, broşür, kartpostal satışı; otel, motel, pansiyon, misafirhane v.b. işletilmesi; kitap, gazete, dergi ve benzerlerinin ücret karşılığı satılması gibi faaliyetlerin dernek ve vakıflara ait iktisadi işletme oluşturduğu ve elde edilen kazancın kurumlar vergisine tabi olacağı yönünde özalgeler vasıtasıyla vermiş olduğu görüşleri bulunmaktadır. Danıştay'ın benzer yönde kararları olmakla birlikte, aksi yönde kararları da mevcuttur.³⁴

Dernek veya vakıf niteliğindeki kuruluşların faaliyetlerinin kurumlar vergisi dışında olması, bunlara bağlı veya ait işletmelerin vergi mükellefiyetini ortadan

³³ Cem TEKİN, Emre KARTALOĞLU, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları Yayın No: 54, Ankara, 2007, s. 18

³⁴ Gelirler Kontrolörleri Derneği, **Tüm Yönleriyle Kurumlar Vergisi Rehberi**, İstanbul, 2005, s. 12 - 13

kaldırmaz. Aynı şekilde, kamuya yararlı sayılan dernekler ile Bakanlar Kurulu tarafından vergi muafiyeti tanınan vakıfların sahip oldukları bu haklar, bunlara ait veya bağlı işletmeler için geçerli değildir.³⁵

1.2.3.5. İş Ortaklıkları

Yukarıda belirtilen kurumların, kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belirli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa üstlenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan, bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenlere iş ortaklığı adı verilir (KVK m. 2/7).

İş ortaklığından söz edebilmek için, ortaklardan birinin mutlaka KVK'nın 1. maddesinde sayılan kurumlardan olması gerekir. Yani, iş ortaklığı, iki kurum arasında veya bir kurum ile bir gerçek kişi ya da şahıs ortaklığı arasında oluşturulabilir. Tüzel kişiliklerinin olmaması, mükellefiyetlerini etkilemez. İş ortaklıklarının kurumlar vergisi mükellefi olmaları seçimliktir. İş ortaklıklarının sadece talep etmeleri durumunda kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir. Talepte bulunmamaları durumunda, adi ortaklık ilişkisi çerçevesinde ortaklar geliri paylaşıp ayrı ayrı kurumlar vergisi (veya gelir vergisi) ödeyecektir. İş ortaklıklarının kurumlar vergisi kapsamına alınmasında asıl amaç büyük sermaye ve örgütlenme gerektiren işlerin bir ortaklık tarafından yerine getirilmesidir.³⁶

1.2.4. Dar Mükellefiyette Vergiyi Doğuran Olay

Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuki durumun ortaya çıkması ile doğmaktadır (VUK m.19). Kurumlar vergisinde vergiyi doğuran olay, kanunda mükellef olarak belirtilen kurumlar tarafından kurum kazancının elde edilmesidir. Elde etme, iktisadi bir değer kurumun malvarlığına katılmasını ifade etmektedir. Kurum kazancı elde etme, tam ve dar mükellef kurumlar için ayrı esaslara bağlanmıştır.

³⁵ M. Kamil MUTLUER, **Vergi Özel Hukuku**, 1. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları No:168, İstanbul, 2007, s. 206

³⁶ Kazım Okan EROL, "5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre İş Ortaklıklarının Kapsamı", **Vergi Sorunları Dergisi**, Ağustos 2007, Sayı:227, s. 116

1.2.5. Dar Mükellefiyette Elde Etme Kavramı

Dar mükellef kurumların GVK.'da sayılan gelir unsurlarından birini elde etmeleri halinde, söz konusu gelir kurum kazancı olarak dikkate alınır. Ancak bu kurum kazancının ticari ve zirai faaliyetlerden doğması ile, diğer unsurlardan doğması arasında elde etme konusunda farklı esaslar geçerlidir.

Yalnız ticari veya zirai faaliyette bulunan ya da en az bunlardan biriyle birlikte diğer gelir unsurlarından gelir sağlayan kurumlar için elde etme, tüm gelirler itibariyle tahakkuk esasına bağlanmıştır. Serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlarda elde etme, genellikle tahsil esasına bağlanmıştır. Çalışmanın takip eden bölümlerinde her bir gelir unsuruna ilişkin açıklamalarda bulunulurken, elde etme kavramı üzerinde de durulacaktır.

1.2.6. Dar Mükellefiyetin Uygulanma Sebepleri

Gelir üzerinden alınan vergilerin temel özelliklerinden birisi alınan vergilerin yıllık olması, yani bir takvim yılı içinde elde edilen gelirlerin toplanarak net tutar üzerinden vergiye tabi tutulmasıdır. Dar mükellef kurumlarda ise bazı gelir unsurları dışında yıllık beyanname verilmesi söz konusu değildir. Çoğu durumda gayrisafi tutarlar üzerinden vergi tarh edilmekte ve bir yıl içinde çeşitli kaynaklardan elde edilen gelirler birleştirilmemektedir.

Dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde temel özelliklerin dışına çıkılmasının üç temel nedeni teknik hususlar, ekonomik politikalar ve uluslararası vergi anlaşmalarının mevcudiyetidir.³⁷

1.2.6.1. Teknik Sebepler

Dar mükellef kurumların Türkiye'de yerleşik olmamalarından dolayı, Türkiye'de elde ettikleri gelirin yıllık olarak beyanı bazı sakıncaları beraberinde getirmekte, bazı durumlarda da pratik açıdan mümkün olmamaktadır. Bu sebepten, dar mükellef kurumlar vergilendirilmesinde kaynaktan kesinti yöntemine ağırlık verilmiş, ayrıca özel beyanname aracılığıyla, elde edilen gelirlerin on beş gün

³⁷ YÜCEL, TURAN, a.g.e., s. 7

içerisinde beyan edilmesi ve ödenmesi öngörülmüştür. Vergi güvenliğini sağlamaya yönelik bu hususlar, dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde karşılaşılan güçlükler için bulunan pratik bir çözümdür.³⁸

1.2.6.2. Ekonomik Politikalar

Vergilendirme tekniği açısından bazı yabancı kurumların vergilendirilmesinde dar mükellefiyet esasının benimsenmesinin çeşitli nedenleri vardır. Bu neden kısaca şöyle özetlenebilir:³⁹

- Globalleşen dünyada uluslararası ticari faaliyetlerin artması neticesinde çok uluslu şirketlerin de faaliyetlerinin artması, bu şirketlerin vergilendirilmesi sorununun önemini artırmıştır. Çok uluslu şirketler Türkiye’de TTK hükümlerine göre şirket kurabilecekleri gibi, sadece şube açarak da faaliyet gösterebilirler. Türkiye’de şube şeklinde örgütlenmiş bir kurum için sadece Türkiye’de elde edilen kazançların dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilmesinin amaçlanmaktadır.
- Uluslararası faaliyetlerin artmasıyla birlikte devletler, yerellik ilkesi gereğince kendi sınırları içinde faaliyet gösteren yabancı kurumları vergilemek suretiyle daha çok vergi geliri elde etme istemektedir.
- Vergilendirmede doğabilecek muvazaalı işlemlerin kısmen ortadan kaldırılmak istenmektedir.
- Yurtdışında mukim ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumların kazançlarının vergilendirilmesinde, çifte vergilendirmenin önlenmesi dar mükellefiyet vasıtasıyla mümkün olmaktadır.
- Türkiye’de yabancı sermaye yatırımları için uygun zemin hazırlanması ve bu sayede uzun vadede ekonominin iyileştirilmesi istenmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşıldığı üzere, kurumlar vergisinde dar mükellefiyet müessesesinin uygulanma nedeni ile, Türkiye’ye yabancı sermaye çekilmesi amacıyla gerçekleştirilen faaliyetlerin temel amacı aynıdır.⁴⁰

³⁸ YÜCEL, TURAN, a.g.e., s. 8

³⁹ BAŞAK, a.g.e., s. 136 - 137

1.2.6.3. Vergi Anlaşmaları

Devletler, egemenlik alanları içinde doğan tüm gelirleri vergilemenin yanı sıra, kendi mukimlerinin diğer ülkelerde elde ettikleri gelirleri de vergilemek istemektedirler. Bu durum aynı gelirin birden çok vergilendirilmesi sorununu ortaya çıkarmaktadır. Vergi anlaşmaları, birden fazla ülkede faaliyet gösteren işletmelerin elde ettikleri kazancın vergilendirilmesinde taraf ülkelerce uygulanacak ortak vergileme prensiplerini ifade eder.⁴¹ Uluslararası vergi anlaşmalarında temel hareket noktası çifte vergilendirmeyi önleme olmakla birlikte, ekonomik ve politik amaçların da ağırlıklı bir rolü vardır.⁴² Dar mükellef kurumların yabancılık unsuru taşıması ve devletlerin uluslararası vergi anlaşmaları yaparak çifte vergilendirmeyi önlemek istemeleri sebebiyle, dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde tam mükellef kurumlardan farklı yöntemler uygulanmaktadır. Uluslararası vergi anlaşmalarına ilişkin ayrıntılı bilgi, çalışmanın devam eden kısmında sunulacaktır.

1.3. Çifte Vergilendirme Sorunu ve Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Rolü

1.3.1. Çifte Vergilendirme Sorunu

Globalleşen dünyada artan yoğun ekonomik ilişkiler ile ülkeler arasında sermaye, emek ve mal dolaşımı hızlanmakta, bunun neticesi olarak kişi ve kurumların başka devletlerle olan ekonomik bağılıkları yaygınlaşmaktadır. Başka bir devletle olan ekonomik bağılılık; gelir getirici faaliyetler ve bu faaliyet sonucu ortaya çıkacak mali yükümlülükler anlamı taşımaktadır. Siyasi, ekonomik ve sosyal ilişkiler dolayısıyla, aynı kişi üzerinde birden fazla devletin egemenlik hakkını kullanmak istemesi söz konusu olmaktadır.⁴³

Ülkelerin, kişisellik ve yerellik ilkelerini aynı vergiler bakımından aynı şekilde kabul etmemeleri birden fazla devletin vergilendirme yetkisinin aynı mükellefler ve

⁴⁰ BAŞAK, a.g.e., s. 135

⁴¹ Sema KÜÇÜK, **2008 Yılı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi ve Beyanname Düzenleme Klavuzu**, Yaklaşım Yayıncılık, Yaklaşım Dergisi, Nisan 2009, Sayı: 196, Özel Ek, Ankara, 2009, s. 21

⁴² YÜCEL, TURAN, a.g.e., s.10

⁴³ AKSOY, a.g.e., s. 23

aynı vergi konuları üzerinde çatışması sonucunu doğurur.⁴⁴ Devletler, gelir üzerinden alınan vergilerde ülke içinde ikametgahı olan herkesin bütün dünyada elde ettiği geliri toplaması ve beyan etmesi usulünü ya da yalnızca ülke içinde elde edilen gelirin beyan edilmesi usulünü benimsemektedir. Bütün devletlerin genelde birinci yaklaşımı esas alarak vergi sistemlerini buna göre oluşturmaları neticesinde, yurt dışında elde edilen gelirlerin hem kaynak devlette hem de mukim devlette vergilendirilmesi durumunda çifte vergileme sorunu ortaya çıkmaktadır. Uluslararası alanda artan ekonomik ilişkiler sonucunda ülkelerin vergilendirme alanında daha sık karşı karşıya gelmeleri, bir taraftan vergilendirme ilkelerinin seçimi, diğer taraftan seçilen ilkenin uygulama ve yorumlanmasında aldığı şekiller ve ülke çıkarları, uluslararası çifte vergilendirmenin en önemli sebebini meydana getirmektedir.⁴⁵ Aynı gelir üzerinden iki defa vergi almak vergi adaletini ve eşitliğini bozmakta ve modern vergileme ilkelerine ters düşmektedir.⁴⁶

Bu durumda, hukuki ya da iktisadi bir çifte vergilemenin varlığından söz edilebilir. İktisadi çifte vergileme aynı vergi konusu üzerinden, birden fazla kişinin, birden fazla devlet tarafından vergi mükellefiyetine tabi tutulmasıdır.⁴⁷

Aynı vergi mükellefinin, aynı vergi konusu ile bağlantılı olarak aynı vergilendirme dönemi için iki veya daha çok devlete aynı veya benzer vergileri ödeme durumuna uluslararası hukuksal çifte vergilendirme olarak adlandırılır.⁴⁸

Vergi kanunları, devletlerin vergilendirme yetkilerinin uluslararası alandaki sınırlarını belirler. Çeşitli devletlerin bu sınırları değişik ölçütleri esas alarak belirlemeleri durumunda çifte vergilendirme sorunu ortaya çıkar. Bunu önlemek için devletler karşılıklı olarak egemenliklerinden ödün vererek, uluslararası vergi anlaşmaları ile vergilendirme yetkilerini sınırlandırırır.⁴⁹

⁴⁴ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, **a.g.e.**, s. 58

⁴⁵ Seçkin KILIÇ, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Dar Mükelleflerde Yapılacak Tevkifat", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 114, Mart 2009, s. 19

⁴⁶ Şerafettin KALAYCIOĞLU, "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması", Çevrimiçi: <http://www.muhasabe.tr.com/makaleler/003/> (Erişim tarihi: 15.09.2010)

⁴⁷ Özhan ULUATAM, Yaşar METHİBAY, **Vergi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2000, s. 63

⁴⁸ SOYDAN, **a.g.e.**, s. 17

⁴⁹ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, **a.g.e.**, s. 61

Çifte vergilendirme sorununu ortadan kaldırmak için devletler, aralarında çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları yapmaktadırlar. Ülkelerin vergi sistemlerindeki farklılıklar, sorunun çok taraflı anlaşmalar yoluyla çözülmesinde güçlükler yol açmaktadır. Bunun neticesinde, sorunun daha çok iki taraflı anlaşmalar vasıtasıyla çözüme kavuşturulması daha uygun bulunmaktadır. İkili anlaşmalarda uzlaşma ve uyumu sağlamak amacıyla uluslararası kuruluşlar tarafından model anlaşmalar geliştirilmiştir. Bugün bu model anlaşmalardan en yaygın kullanılan ve kabul görenleri OECD Modeli ve Birleşmiş Milletler Modeli'dir.⁵⁰ Bugün dünyadaki anlaşmaların çoğuna, eski olması ve OECD üye ülkelerinin temel görüşünü yansıtması sebebiyle, damgasını vuran OECD Modeli'dir. Türkiye'nin de dahil bulunduğu OECD'ye üye devletler, kendi aralarında düzenledikleri vergi anlaşmalarında, iç mevzuatlarının gerektirdiği sapmalar saklı kalmak üzere, bu modeli kullanmaktadırlar. Birleşmiş Milletler Modeli gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında yapılacak anlaşmalara yol göstericilik görevi üstlenmektedir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kaynak ve ikametgah prensiplerinden birine ağırlık verip, ilgili devletin paylaşımdan önemli bir pay alınmasını sağlamaktadır⁵¹.

Sermaye hareketleri, gelir üzerinden alınan vergi rejimlerine karşı oldukça duyarlı bulunmaktadır. OECD bu amaçla gelir ve sermaye dolaşımında çifte vergilemeyi önleme konusunda 1977 yılında bir model antlaşma geliştirmiş ve sermaye dolaşımı sırasında yapılacak ikili antlaşmalarla, sermaye ve emek gelirleri üzerindeki çifte vergilemenin önlenmesini, yerli ve yabancı kişi ve kurumlar arasında ayırıcı vergi uygulamamasını öngörmüştür.⁵²

Vergi anlaşmaları, belirli gelir unsurlarının üzerlerinde çakışan vergilendirme yetkilerini ayırmak üzere, devletlerden herhangi birine bağlanması veya her iki devlet arasında paylaşılması esasına dayanmaktadır. Böylece bir gelir, vergi anlaşmasındaki hükümler uyarınca devletlerden birinin (ya da kısmi olarak her ikisinin) vergilendirme yetkisine konu olmakta; diğer devletin vergilendirme yetkisi ya tamamen ya da kısmen sınırlandırılmaktadır. Nitekim Türkiye, özellikle 1980

⁵⁰ GÜNGÖR; a.g.m., s. 32

⁵¹ Cihat ERTÜRK, "AB Sürecinde Çifte Vergilendirme Sorunu, 26.01.2006", Çevrimiçi: http://www.cihaterturk.com/yazilar/haber_oku.php?haber_id=3 (Erişim tarihi: 15.09.2010)

⁵² Ömer Faruk BATIREL, "Çifte Vergilemeyi Önleme Konusunda OECD Model Antlaşması Ve Kurumlar Vergisi Uyumu", **Vergi Dünyası Dergisi**, Kasım 1990, Sayı: 111, s. 45

sonrasında, gelir ve servet vergileri alanında birçok vergi anlaşmasına taraf olmuştur.⁵³

Bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının, iki devlet arasında vergilendirme gücü yönünden ihtilafli olan gelir unsurlarının öncelikli hangi devlette vergilendirileceğini çözümlendiği, pek çok durumda da yalnızca devletlerden birine vergileme yetkisi tanıdığı; ancak vergileme yetkisi tanınan devletin, dar mükelleflerle tam mükellefler arasında ayırım yapmadıktan sonra, bu gelir unsurunu kendi iç mevzuatına göre dilediği gibi vergileyebileceği dikkate alındığında, sonuçta yine iç mevzuatın hükümran olduğu ortaya çıkmaktadır.⁵⁴ Yapılan çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları ile ülkelerin ekonomik ilişki içinde olduğu devletlerin çoğuyla bir çeşit ortak vergi hukuku yaratılmış olmaktadır.

İki taraflı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının içeriği sadece çifte vergilendirmeyi ortadan kaldıracı hükümlerden oluşmamaktadır. Bu tür anlaşmalar içinde bilgi değişim, ayırım yapılmaması, sulh usulü, idari yardımlaşma gibi kolaylıklara da yer verilmektedir. Bu hükümler en az çifte vergilendirmeyi önleme kadar önemli olup, bu tür önlemler vergi kaçakçılığını önüne geçilmesi gibi faydalar sağlamaktadır.⁵⁵

Uluslararası hukuksal çifte vergilendirme kavramı, OECD Model Anlaşması'nın sunuş bölümünde de açıklanmıştır. Burada yapılan tanıma göre çifte vergilendirme, aynı vergi mükellefinin iki veya daha çok devlette, aynı vergilendirme döneminde, aynı vergi konusu üzerinden, aynı veya benzer nitelikte bir vergiye tabi tutulmasıdır.

Gelir ve kurumlar vergisi kanunları yurt dışında ödenen vergilerin mahsubuna imkan verdiği için, Türkiye'de ikamet edenler açısından herhangi bir çifte vergileme problemi söz konusu olmamaktadır. Ancak, Türkiye'de faaliyet gösteren ve

⁵³ Billur YALTI SOYDAN, "Dar Mükelleflerin Elde Ettikleri Ücretlerde Türk Vergi Anlaşmalarının Rolü - 183 Gün İstisnası-", **Vergi Dünyası Dergisi**, Ocak 1994, Sayı: 149, Çevrimiçi: <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=1193> (Erişim tarihi: 24.04.2010)

Türkiye'nin 74 devlele uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunmaktadır. Yürürlük tarihleri itibarıyla söz konusu anlaşmalara ilişkin liste Ek:1'de yer almaktadır.

⁵⁴ Murat SEMERCİGİL, **Türk Vergi Anlaşmaları Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2000, s. 481

⁵⁵ Selahattin TUNCER, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye", **Vergi Dünyası Dergisi**, Temmuz, 2007, Sayı: 311, s. 8

ikametgahı başka bir ülkede bulunanlar açısından, aynı gelir unsuru için, hem Türkiye’de hem de kendi ülkesinde vergilendirileceğinde, iki defa vergi ödemek kaçınılmaz olmaktadır.⁵⁶

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının, kişilerin mukimliğini belirlemede önemli bir rolü bulunmaktadır. Vergi anlaşmalarıyla, her iki devletin egemenliği altında bulunan vergi mükellefleri ile vergi konularına ilişkin vergilendirme yetkisinin hangi devlet tarafından kullanılacağı gösterilerek, akit devletlerin çatışan vergilendirme yetkileri birbirinden ayrılmaktadır.

1.3.2. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Modelleri

Çifte vergilendirme sorununun ikiden çok taraflı anlaşmalar yoluyla çözülmesindeki güçlük, daha çok ikili anlaşmaların tercih edilmesine sebebiyet vermektedir. İkili anlaşma görüşmelerinde uzlaşmayı kolaylaştırmak ve bu süreci hızlandırmak üzere çeşitli uluslararası kuruluşlar tarafından örnek model anlaşmalar geliştirilmiştir. Bugün bu model anlaşmalardan en yaygın kullanılan ve kabul görenleri OECD Modeli ve BM Modelidir.⁵⁷

Bu modellerden OECD Modeli, birincisi 1977 yılında ikincisi de 1992 yılında revize edilen anlaşma modelidir. Bu model, dünyadaki anlaşmaların çoğuna eski olması ve OECD ülkelerinin temel ilkelerini yansıtmaması sebebiyle damgasını vurmuş bir modeldir. Daha sonra kendini gösteren model, Birleşmiş Milletler Modelidir. BM Modeli, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında yapılacak anlaşmalara, OECD Modeli ise gelişmiş ülkeler arasına yapılacak anlaşmalara ilişkindir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kaynak ve ikametgah prensiplerinden birine ağırlık verip, ilgili devletin paylaşımından önemli bir pay alınmasını sağlamaktadır.⁵⁸

⁵⁶ Murat SEMERCİGİL, “Dar Mükelleflerin Ticari Kazançları Ve Vergi Anlaşmalarında Türkiye’nin Bu Kazançlara Yaklaşımı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Mayıs 1983, Sayı: 21, Çevrimiçi: <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=454> (Erişim tarihi: 03.09.2010)

⁵⁷ GÜNGÖR, **a.g.m.**, s. 32

⁵⁸ ERTÜRK, **a.g.m.**

Bazı durumlarda bu iki anlaşma modeli ülkelerin yapısına göre ihtiyaçları karşılayamayabildiğinden, ihtiyaçlar göz önünde bulundurularak bu modellerde değişiklikler yapılabilmektedir⁵⁹.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları aracılığıyla gelirin, ikamet ve kaynak ülkelerden birinde vergilendirilmesi veya vergilendirme hakkının her iki ülke arasında paylaşılması yönünde düzenlemeler getirilerek, gelirin her iki ülkede çifte vergilendirilmesinin önüne geçilmektedir.

OECD Modelinde; kurumlarda çifte mukimlik bulunması durumunda, kurumun önce iş merkezinin bulunduğu devletin mukimi kabul edilerek sorun çözüme ulaştırılmaktadır.

1.3.3. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri

Çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarında, çifte vergilendirmeyi önlemek üzere anlaşmaya taraf devletlerin alacağı önlemler için başlıca iki yöntem kullanılmaktadır. Bunlar kredi yöntemi ve istisna yöntemleridir. Kredi yöntemi vergi anlaşmalarında diğer ülkelerde ödenen verginin mahsubunu öngördüğünden mahsup yöntemi olarak da anılmaktadır.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da yurtdışında ödenen vergilerin mahsup edilebileceği yönünde düzenlemeler yapılarak çifte vergilendirmenin önlenmesi sağlanmıştır. Yurtdışında ödenen vergiler Türkiye'de ödenecek vergiden mahsup edilmesinde, yurtdışında ödenen vergilerin tamamının mahsup edildiği tam mahsup yöntemi ve yurtdışında ödenen vergilerin sadece dış kaynaklı vergi matrahına isabet eden kısmının indirim konusu yapıldığı kısmi mahsup yöntemi mevcuttur.⁶⁰

Kredi yönteminde, mukim olunan devlet, kaynak devlette ödenen vergiyi kendi vergisinden mahsup etmektedir. Diğer bir ifadeyle, kişi mukim olduğu devlette her iki ülkede elde ettiği gelirleri de beyan etmekte, bunun üzerinden gelir vergisi hesaplanmakta ve gelirin elde edildiği diğer ülkede elde edilen gelire isabet eden ve

⁵⁹ Özgür BİYAN, "Vergi Anlaşmaları Bağlamında Serbest Meslek Kazançları", **E-Yaklaşım**, Ocak 2006, Sayı: 30, Çevrimiçi: http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2006017666.htm (Erişim Tarihi: 15.09.2010)

⁶⁰ Şükrü KIZILOĞLU, Doğan ŞENYÜZ, Metin TAŞ, Recai DÖNMEZ, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007, s. 296 - 297

ödenmiş olan vergi mahsup edilmektedir. Fakat mahsup edilecek vergi tutarı mukim olunan devlette, bu devlette elde edilen gelire isabet eden vergi tutarını aşmamaktadır.

İstisna yönteminde ise, mukim olunan devlet, gelirin elde edildiği devlette elde edilen geliri vergiden istisna etmektedir. Yani, ikamet edilen ülke, gelirin doğduğu ülke lehine vergilendirme hakkından vazgeçmektedir.

Türkiye'nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları incelendiğinde, gelişmiş ülkelerle yapılan anlaşmalarda yabancı sermayeyi ülkemize çekebilmek için daha çok istisna yöntemine; gelişmekte olan ülkelerle yapılan anlaşmalarda ise bazen mahsup, bazen hem mahsup hem de istisna yöntemine yer verildiği görülmektedir.

1.3.3.1. Kredi Yöntemi

1.3.3.1.1. Tek Taraflı Önleme Yöntemi Olarak Kredi Yöntemi

Kredi yöntemi, istisna yönteminden daha fazla uygulama alanı bulmaktadır. Bu yöntem aracılığıyla devletler, varlıkların vergi oranı düşük ülkelere gidişini denetleyebilmekte ve vergilendirme yetkilerini genişletebilmektedirler. Kredi yönteminde, yatırımcının ikamet ettiği ülke, bazı kanuni sınırlar dahilinde, yabancı ülkede ödenen verginin mahsubuna imkan vermektedir. İstisna yönteminin konusu vergi matrahı iken, mahsup yönteminde konu verginin kendisidir. Devletler, kredi yöntemini başlıca iki şekilde uygulamaktadır. Matrahtan tenzil usulünde, yabancı ülkelerde ödenen vergi, bildirilen matrahtan gider olarak düşülebilmektedir. Bu usulün çifte vergilendirmeyi önlemeye yetmemekte; ancak kısmen sorunu gidermektedir. Devletlerin karşılıklı anlaşma yoluna gitmemeleri halinde, sermaye akışında yavaşlamaya sebep olunabilecektir.

Yabancı ülkelerde ödenen verginin matrahtan indirilmesinin çifte vergilendirmeyi önlemeye yetmeyeceğinin anlaşılmasıyla, vergi sisteminde değişiklikler yapılarak, yabancı ülkelerde ödenen vergilerin ülke içinde hesaplanacak vergiden mahsubu usulü getirilmiştir. Bu usulün başlıca özelliği, yatırımcının kendi ülkesinin, yabancı vergiyi bazı kanuni sınırlar içinde, kendisine ödenmiş gibi düşünmesidir. Yabancı ülkede vergi oranının içerdeki orandan düşük olması durumunda, yurt dışında hesaplanan verginin yabancı ülkede hesaplanan vergiyi aşan

kısmı, yatırımcının kendi ülkesine ödenecektir. Dış vergi iç vergiden daha yüksekse, yatırımcı kendi ülkesine vergi ödemeyecektir. Fiili vergi yükü iç veya dış vergilerden yüksek olanı tarafından belirlenmektedir.

1.3.3.1.2. İki Taraflı Kaldırma Vergi Kredisi

Kredi yöntemi eğer ikili vergi anlaşmalarında kullanılırsa, anlaşmaya taraf olan ülkelerden her biri kendi vergisini uygulamakta; ancak ikametgah ülkesi, kaynak ülkede ödenmiş olan vergiyi, kendi ülkesinde ödenecek vergiden indirmeyi kabul etmektedir. Bu yöntem, mükelleflerin kişisel durumlarını dikkate alarak, ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesine uyum göstermektedir. Yurt dışında faaliyeti bulunan girişimcilerle, yurt içinde faaliyeti bulunan girişimciler arasında vergileme eşitliği sağlamak ve yatırımcıların vergi oranı düşük olan ülkelere doğru kayması önlemektedir.

Kredi yöntemi, vergi idaresi ile mükellef açısından uygulanması zor bir tercihtir. Mükellef, yurt dışı faaliyetleri ile her iki devletin vergi idaresiyle muhatap olmakta; vergi idaresi de, yabancı ülkede uygulanan vergileri, vergi oranlarını ve ödenen vergileri araştırmak; bulunduğu bu rakamlara göre yeni matrah ve vergi hesaplamak zorunda kalmaktadır. Bu yöntem ayrıca, kaynak devlette girişimcilere tanınan vergi teşviklerinin etkisiz kalmasına sebebiyet vermektedir. Düşük vergi oranı uygulayan devletin almadığı vergi, diğer devlet tarafından tahsil edilebilmekte; bu nedenle vergi geliri kaynak devletin hazinesinden, ikametgah devletin hazinesine aktarılmaktadır.

1.3.3.2. İstisna Yöntemi

1.3.3.2.1. Tek Taraflı İstisna

Tek taraflı istisna yönteminde, ikamet edilen devlet mukimleri, diğer devletlerde elde edilen belli bir gelir unsurunu, o gelirin elde edildiği devlet lehine vergilendirmekten vazgeçmektedir. Diğer bir ifadeyle, yabancı ülkelerde yatırım yapan müteşebbislerin elde ettikleri gelir, ikamet edilen devlet tarafından istisnaya tabi tutulmaktadır. Bu tür istisna ise, sadece yabancı işyerlerinin sınai ve ticari kazançlarına, yabancı ülkelerde bulunan gayrimenkul gelirlerine, yerli şirketlerin yabancı ülkelere elde ettiği kar paylarına uygulanmaktadır. Bu yöntemin tam anlamıyla uygulanması, devletler arasında imzalanan iki taraflı vergi anlaşmalarında

görülmektedir. Her iki durumda da, bu yöntemin uygulanması yabancı kaynaklı yatırımcı için kaynak ülkede vergi eşitliği ve rekabet olanağı sağlamaktadır.

1.3.3.2.2. İki Taraflı İstisna

İstisna yöntemi iki taraflı vergi anlaşmalarında kullanıldığında, anlaşmaya taraf olan ülkelerden birisi bazı gelir unsurlarının vergilenmesine istisna getirmek yoluyla, o gelir unsuru açısından vergileme hakkında feragat etmektedir. Bazı durumlarda, bu yöntem tam uygulanmakta, kaynak devletinde vergilendirilebilen gelir unsurları ikametgah devletinde hiç hesaba katılmamaktadır. Bazı durumlarda ise, söz konusu gelir ikamet edilen devlette vergiden istisna edilmiş olmakla birlikte, o gelir mükellefin matrahının hesaplanmasında dikkate alınmakta ve böylece, istisna tutarını aşan gelir kısmı, artan oranlı vergilerin uygulanması halinde daha yüksek oranda vergilendirilmiş olmaktadır.

İstisna yönteminin uygulanmasının başlıca iki yararı bulunur. Bunlarda birincisi, vergi dairesi ve mükellefe getirdiği uygulama kolaylığıdır. Mükellef, bu yöntemle ödenecek vergi nedeniyle sadece bir devletle muhatap olmaktadır. Vergi idaresi ise, istisna tutarının tespiti dışında herhangi bir araştırma yükü taşımamaktadır. Bu yöntemin ikinci yararı, kaynak devlette sağlanan vergi teşviklerinin etkilerinin ortadan kaldırmaması ve yabancı kaynaklı yatırımcı için kaynak ülkede vergi eşitliği ve rekabet olanağı sağlamasıdır. Belirtilen yararların haricinde, istisna yönteminin bazı sakıncaları da mevcuttur. Bunlardan ilki yurt dışı kazançların matraha dahil edilmemesi durumunda kendini göstermekte; ikametgah ülkesinde mali güce göre vergi alma prensibinden, yabancı ülkelerden gelir elde edenler lehine uzaklaşmış olmaktadır. Diğer sakıncası ise, yatırımları daha düşük vergi oranlarının uygulandığı devlete doğru yönlendirmesidir. Bu durum, bir anlamda sermaye, kişi ve hizmetlerin serbest dolaşımını da etkilemektedir.

1.3.4. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarından Yararlanılması

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının hükümleri Türkiye’de veya anlaşmaya taraf olan diğer ülkede yerleşik gerçek kişi ile kurumlara uygulanmaktadır. Bu bakımdan, anlaşma hükümlerinden yararlanmak isteyenlerin o ülkede yerleşik olduklarını kanıtlamaları gerekmekte olup, bunun için yerleşik

oldukları ülkenin yetkili makamlarına yazılı olarak başvurup “mukimlik belgesi” almaları gerekmektedir.⁶¹

Anlaşmalarda Türkiye için yetkili makam “Maliye Bakanlığı veya onun yetkili temsilcisi” olarak belirtilmiş olduğundan, mukimlik belgesinin bu kurumdan alınması ve ilgililere ibraz edilmesi gerekmektedir.

Mukimlik belgesi, dar mükellef kurumlarla ilgili istisnai ve özellikle vergi anlaşmasındaki özel hükümlerin uygulanması açısından kanıt teşkil edecek bir öneme sahiptir. Eğer bu belge olmaz ve söz konusu kurumun ilgili ülkenin mukimi olduğu ispatlanamaz ise, anlaşmalarda yer alan ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nda belirtilenden daha düşük vergi oranlarından yararlanılması mümkün olmayacağı için, bu belgenin işlem yapıldığı sırada karşı taraftan istenmesinde fayda olacaktır.⁶²

2007/1 No’lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Sirküleri’nde açıklandığı üzere, Türkiye’de gelir elde eden dar mükellef kurumların, uluslararası vergi anlaşması kapsamında vergiye tabi tutulabilmesi için mukimi oldukları ülkenin yetkili makamlarından mukimlik belgesi almaları ve bu belgenin aslı ile noterce veya bu ülkelerdeki Türk konsolosluklarınca tasdik edilecek Türkçe tercümesinin bir örneğini ilgili vergi dairesine veya kendilerine yapılan ödeme üzerinden vergi sorumlularınca kurumlar vergisi kesintisi yapılması durumunda ise vergi sorumlularına ibraz etmeleri gerekmektedir. Vergi sorumluları, teslim aldıkları mukimlik belgelerini, gerektiğinde yetkili makamlara ibraz edilmek üzere muhafaza edeceklerdir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ise ilgili anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerinin uygulanması söz konusu olacaktır.

Uygulamada, çoğunlukla dar mükellef kurumlara ödemeyi yapanlar, kurumun hangi ülke mukimi olduğunu çeşitli vesilelerle bildikleri için mukimlik belgesini aramamaktadır. Örneğin, Türkiye’de serbest meslek kazancı elde eden dar mükellef bir kuruma söz konusu ödemeyi yapanlar fatura yada sözleşmelerde yer alan bilgileri yeterli görüp, o kurumun o ülke mukimi olduğuna kanaat getirip uluslararası vergi anlaşması hükümlerinden yararlanmaktadır. Dar mükellef ortağına kar payı ödemesinde bulunan Türkiye’de yerleşik kurumlar da ilgili dar mükellef kurumun

⁶¹ KALAYCIOĞLU, a.g.m.

⁶² Murat TOKMAKKAYA, “Yurt Dışından Temin Edilen Hizmetlerle İlgili Stopaj ve KDV Sorumlulukları”, **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2010, Sayı: 209, s. 130

mukimi olduğu ülkeyi bildiklerinden, uluslararası vergi anlaşması çerçevesinde hareket etmektedir. Mukimlik belgesinin temin edilmeyip fatura, sözleşme gibi diğer belgelerle yetinildiği durumlarda uluslararası vergi anlaşması hükümlerinin uygulanması tarhiyat riski yaratabilmektedir. Bu sebeple, dar mükellef kurumlara söz konusu ödemeler yapılmadan önce mukimlik belgesinin istenmesi yararlı olacaktır.

63

1.3.5. Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Hükümlerinin Uygulanması

Dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde salt yerel mevzuata bakmak yeterli kalmamaktadır. Anayasa'nın 90. maddesi uyarınca, usulüne göre yürürlüğe konulmuş uluslararası anlaşmalar kanun hükmündedir. Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilci bulunmaksızın gelir elde eden dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde söz konusu kurumun mukimliği tespit edilecek ve mukimi olduğu devlet ile Türkiye arasında bir uluslararası vergi anlaşması olup olmadığına bakılacaktır. Böyle bir anlaşma olmaması durumunda, doğrudan KVK'nın ilgili maddeleri uygulanacaktır.

Dar mükellef kurumun mukimi olduğu devlet ile Türkiye arasında imzalanmış ve yürürlüğe girmiş bir uluslararası vergi anlaşması varsa, öncelikli olarak ilgili kurumun anlaşma hükümleri çerçevesinde Türkiye'de iş yerinin veya daimi temsilcisinin olup olmadığına bakılacaktır. Eğer anlaşmada belirtilen şartlar doğrultusunda Türkiye'de bir iş yeri oluşmuş ise, bu durumda anlaşmanın ticari kazançlara ilişkin hükümlerine bakılarak vergilendirme yetkisinin hangi devlette olduğu tespit edilecektir. Eğer, Türkiye'de iş yeri oluşmamış yada daimi temsilci bulunmuyorsa, Türkiye'de elde edilen gelirin anlaşmada belirtilen hangi gelir unsuruna ait olduğu tespit edilecek, bu geliri vergileme hakkının hangi devlette olduğu belirlenecektir. Söz konusu geliri vergilendirme hakkının Türkiye'de olması durumunda, ilgili gelirin yerel mevzuat uyarınca hangi gelir unsuruna girdiği tespit edilerek, vergilendirme şekli ve vergi oranı tayin edilecektir. Uygulanacak vergi oranı konusunda, vergi anlaşmasında bir üst sınır tayin edilmişse, bu sınır dikkate alınacaktır.

⁶³ Haluk ERDEM, "Dar Mükelleflere Yapılan Ödemelerde Vergi Anlaşmalarının veya GVK'nın Geçici 67'nci Maddesinin Sağladığı Tavizlerden Yararlanmak İçin Mukimlik Belgesinin Önemi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Mayıs 2007, Sayı: 309, s. 33

İKİNCİ BÖLÜM

DAR MÜKELLEFLERİN ELDE ETTİKLERİ

KAZANÇ VE İRATLAR

2.1. Ticari Kazançlar

2.1.1. Ticari Kazanç Kavramı

KVK'nın 3. maddesi uyarınca, Türkiye'de VUK hükümlerine uygun iş yeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından, bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar, kurum kazancı mahiyetindedir. Bu şartlara haiz olsalar dahi 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 kasıt, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye'de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye'de yapılmasıdır. Malın, yurtdışında gönderildiği yerin veya kişinin önemi yoktur.⁶⁴

KVK'nın 1. maddesinde, kurum kazançları gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşmaktadır demek suretiyle, GVK.'ya atıf yapılmıştır. GVK'nın 37. maddesi uyarınca, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazanç sayılmaktadır. Söz konusu kanunun uygulanmasında aşağıda yazılı faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazanç olarak kabul edilmektedir:

1. Maden, taş ve kireç ocaklarının, kum ve çakıl istihsal yerlerinin, tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden,
2. Coberlik işlerinden,
3. Özel okul, hastane ve benzeri yerlerin işletilmesinden,
4. Gayrimenkul alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden,

⁶⁴ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2006**, İstanbul, 2006, s. 447

5. Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım-satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden,

6. Satın alınan veya trampa yoluyla elde edilen arazinin, iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde parsellenerek bu süre içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen parsellenerek satılmasından elde edilen kazançlar

7. Dış protezciliğinden elde edilen kazançlar.

Ticari faaliyet, yoğun sermaye ve emek gerektiren sürekli bir organizasyondan oluşmaktadır. Ticari kazancın doğmasında belirleyici unsur, ticari faaliyetin süreklilik arz etmesidir. Arızı olarak yapılan ticari işlerden elde edilen gelir, GVK'da belirtilen diğer kazanç ve iratlar kapsamında vergilendirilmektedir. Bir faaliyet tacirler tarafından süreklilik kasıt ve niyeti ile yapıldığında ticari faaliyet, aksi takdirde arızı ticari faaliyet olarak değerlendirilecektir.

2.1.2. Ticari Kazancın Elde Edilmesi

Dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen ticari kazancın Türkiye'de vergilendirilebilmesi için, Türkiye'deki bir iş yeri ya da temsilci vasıtasıyla elde edilmesi gerekir. Bu şartlara haiz olsalar dahi iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlardan, ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın yabancı memleketlere gönderen kurumların bu işlerden doğan kazançları Türkiye'de elde edilmiş sayılmamaktadır.

Ticari kazancın elde edilmesinde tahakkuk esası benimsenmiştir. Ticari kazancın elde edilmiş sayılması için vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ve gelirin nitelik ve tutar bakımından kesinlik kazanmış olması gereklidir.⁶⁵ Gelirin tahsil edilmiş veya giderlerin ödenmemiş olup olmamasının tahakkuk esasına etkisi bulunmamaktadır.⁶⁶ Bedelin hiç alınmaması yada bir kısmının alınması halinde alınmayan kısım için tahakkuk vaki olduğundan, bu kısım için de elde etme gerçekleşmiş sayılacaktır.⁶⁷

⁶⁵ KANETİ, a.g.e., s.317

⁶⁶ Danıştay 3. Dairesi, 30.01.2003 tarihli, E:2001/279, K:2003/663 Kararı, Çevrimiçi: www.danistay.gov.tr (Erişim tarihi: 17.05.2011)

⁶⁷ Doğan ŞENYÜZ, **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, 3. Basım, Ekin Kitabevi, Bursa, 2006, s. 152

2.1.2.1 Türkiye’de İşyeri ve Daimi Temsilci

2.1.2.1.1. İşyeri

Dar mükellef kurumların Türkiye’de ticari kazanç elde edilebilmesi için Türkiye’de iş yerinin bulunması ve kazancın bu iş yerinde elde edilmesi gerekmektedir. VUK’un 156. maddesine göre; ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerler olarak tanımlanmaktadır.

2.1.2.1.2. İşyeri ile Kazanç Arasındaki İlişki

Ticari kazanç ancak yukarıda açıklaması yapılan işyerleri aracılığıyla elde edilebilmektedir. İşyerinin mevcut olması, ancak kazancın bu iş yeri aracılığıyla elde edilmemiş olması durumunda dahi söz konusu kazanç ticari kazanç olarak değerlendirilemez. Bu kazancın niteliğini tespit için diğer özelliklerin incelenmesi gerekir.

Elde edilen ticari kazanç ile iş yeri arasındaki ilişkinin tespitine yönelik olarak gerçekleşme ve ekonomik bağıllık olmak üzere iki görüş mevcuttur.

Gerçekleşme, iş yerinde kazanç sağlayan bağımsız bir faaliyetin olması gerektiğini ifade etmektedir. Örneğin; ticari mal alım-satımı işinde sadece mal alış değil, satış işleminin de birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir. Satış işlemi gerçekleşmeden kazanç sağlanması mümkün bulunmamaktadır. Bağıllık görüşü ise kazancın elde edilmesi için bir faaliyetin gerekli olmadığını, kazancın sağlanması için dolaylı etkide bulunmanın yeterli olduğunu savunmaktadır.

Uluslararası uygulama ekonomik bağıllık görüşü kabul görmektedir. Yalnızca satın alma faaliyeti bile verginin konusuna girebilmektedir.⁶⁸

⁶⁸ Recep YILMAZ, “Yabancı İrtibat Bürolarının Vergilendirme Alanına Girmeleri Durumu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Aralık 1996, Sayı: 99, s. 58

2.1.2.2.1. Daimi Temsilci

Dar mükellef kurumların Türkiye’de ticari kazanç elde edebilmeleri için gerekli diğer koşul ise Türkiye’de daimi temsilci bulundurmaları ve kazancın bu daimi temsilci vasıtasıyla gerçekleştirilen işlerden sağlanmasıdır.

GVK’nın 8. maddesi uyarınca daimi temsilci, bir hizmet veya vekalet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına belirli veya belirsiz bir süreyle veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimsedir. Aşağıda belirtilen kimseler, başka bir şart aranmaksızın daimi temsilci sayılmaktadır. Bir kimsenin birden fazla kişi ya da kurumu aynı anda temsil etmesi, daimi temsilci sıfatını etkilememektedir.

2.1.2.2.1.1. Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere, giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler

Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere, giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler daimi temsilci sayılır. Böyle bir ilişkide temsil eden ile temsil edilen arasında bir akit mevcuttur. Temsil edinin bir kısım giderlerinin devamlı olarak temsil edilen tarafından ödenmesini, kanun koyucu tarafından aralarındaki ilişkinin varlığı için yerinde saymıştır. Ancak, böyle bir ilişkinin, temsil edilenin ticari faaliyeti ile de irtibatlandırılması gerekmektedir.⁶⁹

2.1.2.2.1.2. Mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar

Mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar daimi temsilci kabul edilmektedir. Konsinyasyon, mükellef tarafından gönderilen malın depo ya da mağazada saklanarak, mükellef adına satışını gerçekleştirme işlemidir. Devamlı olarak temsil edilene ait bu malların satışı işinin konsinyeci tarafından yapılması ticari kazancın Türkiye’de elde edildiğini ve ortada bir akit olduğunu ifade etmektedir. Konsinyasyona ilişkin unsurlar malın temsil edilenin mülkiyetinde olup, temsil eden

⁶⁹ Mehmet MAÇ, **Güncel Kurumlar Vergisi**, 2. Baskı, Denet Yayınları, İstanbul, 1996, s.12.6

emaneten bırakılmış veya gönderilmiş olması, malların temsil edilenin hesabına satılması ve yapılan işin devamlılık arz etmesidir.

2.1.2.2.1.3. Ticari Mümessil

Borçlar Kanunu'nun 449. maddesi uyarınca ticari mümessil, bir ticarethane veya fabrika veya ticari şekilde işletilen diğer bir müessese sahibi tarafından işlerini idare ve müessesenin imzasını kullanarak bilvekele imza vazetmek üzere açık veya zımni olarak kendisine yetki verilen kimsedir.⁷⁰

Ticari mümessil kavramı, gerçek yada tüzel kişi tacirleri bazı istisnalar dışında en geniş bir biçimde temsil etmek ve işletmeyi yönetip, işletmenin gerektirdiği olağan nitelikteki tüm işlem ve sözleşmeleri, aynen tacirin kendisi gibi, onun adına ve hesabına üçüncü kişilerle gerçekleştirmek konusunda yetkili kılınan, görevini tacirin emir ve talimatı altında ve sürekli olarak yapan bağlı tacir yardımcıları olarak da tanımlanabilir.⁷¹

Ticari mümessil tacire bir hizmet akdi ile bağlıdır. Ticari mümessilin işletmeyi temsil edebilmesi için, Ticaret Sicili'ne kaydedilmesi gerekir. Bu tescil işlemi, işletme ile ilgili ticari faaliyetleri artık işletme sahibi adına mümessil tarafından gerçekleştirileceğini bildirmektedir. Temsil yetkisinin geri alınması halinde de tescil edilmesi gerekir.

Ticari mümessiller, işletmenin amacına giren tüm işlemleri yapabilirler. Ancak, gayrimenkulleri devir edemez veya üzerlerinde bir aynı hak tesis edemezler.

Ticari mümessil merkez veya bir şubenin işlerinin yürütülmesi ile görevlendirilebilir. Mümessil şubenin işleriyle görevli ise merkez işlerinde yetkisi yoktur. Ancak, merkez işleriyle görevliyse, şube işleri yönünden de yetki sahibidir.

Ticari mümessilin ölümü, hacir altına alınması, işletmenin elden çıkarılması veya şekil değiştirmesi, mümessilin kullanma ehliyetini kaybetmesi veya tacirin iflası

⁷⁰ 04.02.2011 tarihli ve 27836 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girecek olan 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu'nda ticari mümessil yerine "ticari temsilci" ifadesi kullanılmakta olup, tanımı 547. maddede yapılmıştır. Söz konusu kanunda, halen yürürlükte bulunan 818 Sayılı Borçlar Kanunu'nun 449. maddesine benzer bir tanım kullanılmıştır.

⁷¹ Hüseyin ÜLGEN v.d., **Ticari İşletme Hukuku**, Vedat Kitapçılık, Üçüncü Bası, İstanbul, 2009, s. 565

durumunda ticari mümessillik sona erer. Tacirin ölümü veya kullanma ehliyetini kaybetmesi, mümessilliği sona erdirmemektedir.

2.1.2.2.1.4. Tüccar Vekilleri

Borçlar Kanunu'nun 453. maddesi uyarınca ticari vekil, ticari mümessil sıfatını haiz olmaksızın bir ticarethane veya fabrika veya ticari şekilde işletilen diğer bir müessese sahibi tarafından müessesenin bütün işleri veya muayyen bazı muameleleri için temsile memur edilen kişidir.⁷² Ticari vekiller, işletmeyi her konuda temsil eder. Ancak yetkisi ticari mümessile oranla daha sınırlıdır.

Ticari vekil niteliğini taşıyanlar, toptan, yarı toptan ve perakende satış yapan mağaza, memur ve müstahdemleri o mağazanın devamlı satış işlemlerinin hepsini yapmaya, bunlarla ilgili faturaları imzalamaya, ihtar ve beyanları yapmaya, ihtar ve beyanları kabul etmeye yetkilidirler. Ticari mümessillerin aksine, Ticaret Sicili'ne kayıt olma şartı aranmaz. Mağaza içinde bir yerde müşterilerin kolaylıkla görebilecekleri ve okuyabilecekleri bir şekilde ilan edilmek şartıyla bu yetkileri alınabilir veya kısıtlanabilir. Ayrıca ticarethanenin belirli işleri için de vekil atanabilir.

2.1.2.2.1.5. Seyyar Tüccar Memurları

Mevzuatımızda tüccar memurlarına ilişkin bir tanımlama bulunmamaktadır. Ancak, Borçlar Kanunu'nun 454. maddesinde tanımı yapılan seyyar tüccar memuru kavramının, bu kapsamda olduğu kabul edilmektedir.⁷³

Borçlar Kanunu uyarınca seyyar tüccar memurları bir müessese için merkezin haricindeki yerlerde de işlemler gerçekleştiren, müessese adına sattıktan malın bedelini alan ve makbuz düzenleyen, ayrıca borçluya mehil verme yetkisine

⁷² Ticari vekillik müessesesi 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 551. maddesinde düzenlenmiş olup, 818 Sayılı Borçlar Kanunu'nun 453. maddesinde yer alan tanımlamalara benzer açıklamalarda bulunulmuştur.

⁷³ 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu'nda seyyar tüccar memurluğu müessesesi yer almamakta, onun yerine diğer tacir yardımcılara ilişkin düzenlemelerde bulunulmaktadır. Diğer tacir yardımcılar; toptan, yarı toptan veya perakende satışlarla uğraşan ticari işletmelerde, müşterilerin kolaylıkla görebilecekleri bir yerde ve kolayca okuyabilecekleri bir biçimde, yazıyla aksine duyuru yapılmış olmadıkça ticari işletmenin alışılmış bütün satış işlemlerini yapmak, yetkili oldukları işlemler hakkında faturaları imzalamak, ticari işletmenin alışılmış işlemlerinden doğan borçların ifa edilmesine veya bunların hiç ya da gereği gibi ifa edilmesine ilişkin ihtar veya diğer açıklamaları işletme sahibi adına yapmakla görevli temsilcilerdir.

sahip kişilerdir. Dolayısıyla yukarıdaki hükümde yer alan unsurları taşıyan kimselerin tüccar memuru oldukları kabul edilmektedir.

Borçlar kanununda geçen seyyar tüccar memuru tanımı ile GVK'daki tüccar memurları ifadesi arasında farklılık bulunmaktadır. Tüccar memurluğunun, ticari vekilliğe eşit bir kavram olarak anlaşılması gerekir. TTK'ya göre; genel vekalet dayanan tüccar memuruna ticari mümessil, özel vekalet dayanan tüccar memuruna da ticari vekil adı verilmektedir.

2.1.2.2.1.6. Acenta

TTK'nın 116. maddesi uyarınca, ticari mümessil, ticari vekil, satış memuru veya müstahdem gibi bir sıfatı olmaksızın bir sözleşmeye dayanarak belli bir yer veya bölge içinde devamlı bir surette ticari işletmeyi ilgilendiren akitlerde aracılık etmeyi veya bunları o işletme adına yapmayı meslek edinen kimseye acenta adı verilir.⁷⁴

Türkiye'de merkez ve şubesi bulunmayan yabancı ticari işletmeler adına ve hesabına yurtiçi işlemlerde bulunanlar da acenta olarak kabul edilmektedir. Söz konusu acentalar, dar mükellef kurumların Türkiye'deki daimi temsilcidirler.

2.1.2.3. İrtibat Bürolarının Vergi Kanunları Karşısında Durumu

İrtibat büroları veya temsilcilik ofisleri, ticari faaliyet dışındaki kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan firmanın Türkiye'deki firmalarla yakın ilişkilerinin tesisi, yurt dışında mukim firma ile Türkiye'deki şube arasında irtibatın sağlanması, yatırım yapılacak ülkede fizibilite araştırmasının yapılması, dünyanın çeşitli ülkelerinde ticari ve sınai kuruluşlar nezdinde kendi firmalarının tanıtımının ve reklamının yapılması, böylece iş yaptıkları ülke ve bu ülkelerdeki firma sayısının artırılması, faaliyette bulunulacak ülkedeki vergi ve ticaret mevzuatını yakından takip etmek, iş yapmayı düşündükleri ülkelerdeki kamu ve özel sektör ihalelerini yakından takip etmek gibi

⁷⁴ 14.02.2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girecek olan 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda acentanın tanımı 102. maddede yapılmış olup, halen yürürlükte bulunan 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 116. maddesiyle benzer bir tanım kullanılmıştır.

sosyal, kültürel ve iktisadi amaçlarla yurt dışında yerleşik kişi ve kuruluşlar tarafından açılan bürolardır.⁷⁵

İrtibat bürolarının işlevleri sadece haberleşme, araştırma, ağırlama, irtibat sağlama gibi hizmetlerden oluşmaktadır. Dolayısıyla bu büroların kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayıp, beyanname vermeleri söz konusu değildir.⁷⁶ Aynı şekilde, yabancı medya kuruluşlarının, sadece Türkiye ve bölgeden haber toplamak amacı ile Türkiye’de devamlı muhabir bulundurmaları ve hatta ofis açmaları da vergiye tabi bir iş yeri olarak kabul edilmemektedir.

Yurtdışında yerleşik kuruluşların Türkiye’de irtibat bürosu açabilmeleri için Hazine Müsteşarlığı Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü’ne başvuruda bulunmaları gerekmektedir. Yurtdışında yerleşik kuruluşların Türkiye’de açacakları irtibat bürosu bilgi toplama, pazar araştırma, haberleşme, yatırım planlanması, kalite kontrolü ve benzeri faaliyetlerin haricinde hiçbir ticari faaliyetleri olamayacağı için bu büroların tüm masrafları yurtdışından getirilecek dövizlerle karşılanmalıdır. Ayrıca bu bürolar, kapanış ve tasfiye haricinde, kar ve benzeri transfer talebinde bulunamayacaklardır. Ticari faaliyette bulunamayan irtibat büroları için kurumlar vergisi mükellefiyeti de doğmamaktadır.

Faaliyetlerinin sınırlı olması nedeniyle, irtibat bürosunda çalışan kimselerin temsil yetkisi, irtibat bürosu adına yapılan yazışmaları imzalamak, büroda çalışan personeli işe almak veya işten çıkarmak, iş yeri kiralamak ve kira sözleşmesi yapmak gibi gelir getirici olmayan faaliyetlerle sınırlıdır.

İrtibat bürolarının mal almak ve satmak, fatura veya diğer satış belgelerini düzenlemek, şirketi borçlandırmak, taahhütname ve sözleşme düzenlemek gibi yetkileri bulunmamaktadır. Bu nedenle daimi temsilci olarak da nitelendirilemezler.

Bununla beraber, uluslararası ekonomik ilişkilerin gelişmesi karşısında irtibat bürolarının iş yeri özelliği kazandığı gözlemlenmektedir ve ticaret yapmadıklarını

⁷⁵ Levent BAŞAK, “Yabancı Ülke Kuruluşlarının Türkiye’de Faaliyet Gösteren İrtibat Bürolarının Kurumlar Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 167, Ağustos 2002, s. 101

⁷⁶ MAÇ, **a.g.e.**, s. 12.9

savunmak zorlaşmaktadır. Bu nedenle, irtibat bürolarının iş yeri, yöneticilerinin de daimi temsilci sayılması gerekmekte olduğu yolunda görüşler de mevcuttur.⁷⁷

Fakat, ticari kazancın varlığından bahsedebilmek için büronun mevcudiyeti yeterli değildir. Bu büroda veya bu büro için yetkili kılınan kişilerce ticari operasyonlar yapıldığının, bu büroya atfedilmesi mümkün olabilecek kazanç sağlandığının ve bu kazancın miktarının tespit ve ispat edilmesi gerekir⁷⁸.

Bir irtibat bürosu yurtdışında icra edilen ticari faaliyetlere yardımcı bir rol oynuyorsa, satış sözleşmesinin imzalanmasına kadar her türlü işlemin irtibat bürosu tarafından gerçekleştirilmesi, ancak satış sözleşmesinin ana şirket personeli tarafından imzalanması, bu irtibat bürosunda ticari faaliyette bulunulduğunu göstermeye yeterlidir.⁷⁹

Yabancı sermaye mevzuatı gereği irtibat bürolarının ticari faaliyetle uğraşmaları yasaktır. Vergi kanunları, kazancın elde edildiği faaliyetin diğer kanunlarla yasaklanmış olması durumunda da elde edilen kazancın vergilendirileceğini öngörmektedir. Dolayısıyla, irtibat bürolarının kuruluş amaçlarını aşır ticari faaliyette bulunmaları ve bu ticari faaliyetten gelir elde etmeleri durumunda dar mükellefiyet esasında vergilendirilmeleri gerekecektir. Bu durumda söz konusu kurum, irtibat bürosu olma özelliğini kaybedecek, dar mükellef kurumun Türkiye’de ticari faaliyet gösteren şubesi haline gelmiş olacaktır.⁸⁰

Maliye Bakanlığı vermiş olduğu bir özalgede, irtibat bürosunun uluslararası vergi anlaşması kapsamında iş yeri oluşturup oluşturmadığının tespiti için, irtibat bürosuna dar mükellefiyet esasında kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerektiğini ve VUK’da öngörülen defter tutma, belge düzenleme ve bunları saklama ve ibraz gibi ödevleri yerine getirmesi gerektiğini belirtmiştir. Bakanlık, irtibat bürolarına mükellefiyet tesis etme yoluyla defter tutma, beyanname verme gibi

⁷⁷ YILMAZ, **a.g.m.**, s. 61

⁷⁸ MAÇ, **a.g.e.**, s. 12.9

⁷⁹ Murat SEMERCİGİL, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Açıklamaları**, Feryal Yayıncılık, Ankara, 1995, s. 128

⁸⁰ Gürol ÜREL, **Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması Yorum ve Açıklamalar**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2009, s. 930

görevler getirmekte, böylece ticari faaliyetlerinin olup olmadığını denetleme olanağına sahip olmaktadır.⁸¹

İrtibat bürolarına ait motorlu araç, mobilya yada elektronik cihazlar gibi ofis eşyalarının satışından herhangi bir değer artış kazancı elde etmeleri durumunda, söz konusu kazancın kurumlar vergisine tabi olup olmadığı yönünde farklı görüşler bulunmaktadır. Bu kazancın ticari kazanç olarak değil, arazi kazanç ve irat olarak değerlendirilerek özel beyanname ile beyan edilip vergilendirilmesi, ayrıca vergi sonrası kazancın yurt dışına transferi durumunda ana merkeze aktarılan tutar olarak vergi kesintisine tabi tutulması doğru olacaktır.⁸²

2.1.3. Ticari Kazançlarda İhracat Muafılığı

Kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumlar tarafından Türkiye’de sadece mal teminine yönelik olarak iş yeri açılması veya daimi temsilci bulundurulması ve bu yerlerde veya bu temsilciler aracılığıyla temin edilen malların yabancı ülkelere gönderilmesi durumunda, gelir Türkiye’de elde edilmiş sayılmayacak ve kurumlar vergisinde vergisi doğuran olay meydana gelmeyecektir (KVK m. 3/3-a). Söz konusu malların bozulmasını engelleyen veya taşınması için zorunluluk arz eden işlemler gibi malın niteliğinde değişiklik yapmayan, malı başka bir ürüne dönüştürmeyen ve katma değer yaratmayan işlemler (ilaçlama, dondurma, yıkama, kolileme, çuvallama v.b.) haricinde bir işleme tabi tutulduktan sonra malların yurtdışına gönderilmesi durumunda ihracat muafılığından yararlanılması mümkün olmayacak ve elde edilen kazanç kurumlar vergisinin konusuna girecektir.

Ancak, işlemin Türkiye’de bulunan iş yeri veya daimi temsilci ile kurumun ana merkezi arasında yapılması gerekeceğinden, faturanın da ana merkeze kesilmesi gerekmektedir. Malın, ana merkezin yurtdışındaki başka bir şubesine gönderilmesi, muafıktan yararlanmaya engel teşkil etmeyecektir.

Kanunun söz konusu maddesinde, yabancı kurumların sadece mal teminine yönelik bir bölüm oluşturmaları ve bu malların hiç bir şekilde Türkiye’de satılmaması

⁸¹ Metin DURAN, “Kurumlar Vergisinde Dar Mükellefiyet Esası ve İrtibat Bürolarının Durumu”, **Yaklaşım Dergisi**, Haziran 1997, Sayı: 54, Çevrimiçi: http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=1997061069.htm (Erişim tarihi: 15.09.2010)

⁸² Erdoğan ÖCAL, “Vergi Anlaşmaları Açısından Dar Mükellef Kurumların Ticari Faaliyetlerinin Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Mayıs 2009, Sayı: 248, s. 17

durumunda vergi doğmayacağı belirtilmiştir. Mülga 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda imalat faaliyetleri de bu kapsamda değerlendirilmesine rağmen, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda söz konusu şirketlerin Türkiye'de bir organizasyon gerektiren imalat faaliyetleri, muafiyet kapsamı dışında bırakılmıştır.

Kanunun gerekçesinde, alıcı veya satıcının, veya her ikisinin Türkiye'de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye'de yapılması durumunda, muafiyet için gerekli şartların oluşmamış sayılacağı belirtilmektedir.⁸³

Örneğin, faturası yurt dışındaki merkeze kesilmek suretiyle yurt içinden temin edilen tütünün çuvallanarak ana merkezin başka bir ülkedeki fabrikasına gönderilmesi durumunda yurt dışında bulunan kurum ihracat muafiyetinden yararlanabilecektir. Ancak, yurt içinden temin edilen tütünün işlenip çeşitli tütün malullerine dönüştürülmesi sonrasında yurtdışına ihraç edilmesi durumunda muafiyet söz konusu olmayacak ve kurumlar vergisinde vergiyi doğuran olay meydana gelmiş olacaktır.

Söz konusu ihracat muafılığı uygulaması Türkiye ile uluslararası vergi anlaşması olsun olmasın tüm yabancı ülkelerde mukim kurumlar için geçerlidir. OECD Model anlaşmasının ticari kazançları düzenleyen 5. maddesinde, diğer ülkedeki bir iş yerinin sadece teşebbüse mal veya ticari eşya satın alma veya bilgi toplama amacıyla kurulması durumunda elde edilecek kazancın bu iş yerine atfedilemeyeceği ve vergiye tabi olmadığı belirtilmektedir. Dolayısıyla, KVK'da söz konusu madde olmasaydı dahi, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları çerçevesinde vergilendirilebilir bir gelir doğmayacaktır. Bu doğrultuda, KVK'da yapılan söz konusu düzenleme, sadece Türkiye ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması olmayan ülke mukimi kurumlara avantajlar sağlamaktadır. Söz konusu madde ayrıca dar mükellef kurumların Türkiye'de lojistik üs kurmalarını da cazip hale getirmektedir.⁸⁴

⁸³ Bumin DOĞRUSÖZ, **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Şerhi**, İSMMM Yayınları No: 85, İstanbul, 2007, s. 46 - 47

⁸⁴ Erdoğan ÖCAL, "Bir Yorum Denemesi: KVK Md. 3", Çevrimiçi: <http://www.vergiportali.com/KoseYazilari.aspx?Type=YaziDetay&id=48> (Erişim tarihi: 20.05.2011)

2.1.4. Ticari Kazancın Elde Edilmesinde Özellik Arz Eden Bazı Konular

Uygulamada, bir şube açarak yada tüzel kişiliğe sahip bir Türk ortaklığı kurarak yada katılarak faaliyette bulunmayan yurt dışında mukim girişimcilerin hangi faaliyetlerinin bir iş yeri yada daimi temsilcilik oluşturduğunun belirlenmesi hem girişimciler hem de vergi idaresi için bir sorun teşkil etmektedir. İş yeri söz konusu ise, yabancı girişimcilerin bu iş yerinde tasarruf hakkına sahip olup olmadığının; eğer daimi temsilci söz konusu ise bu kişilere verilen yetkilerin ne olduğunun belirlenmesi; bu faaliyetin Türkiye’de vergilendirilebilmesi için, iş yeri yada daimi temsilci ile yapılmakta olan ticari faaliyet arasındaki bağın iyi tanımlanması gerekmektedir.⁸⁵

Yabancı kurumların, Türkiye’ye ihraç ettikleri mallar dolayısıyla dar mükellefiyet esasında vergilendirilmesi söz konusu olmayıp, bu gibi durumda kazanç, Türkiye’de bulunan iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilmiş sayılmamaktadır.

Türkiye’deki kişi yada kurumların, yurt dışına yapılan seyahatlerde, yurt dışında bulunan kurumlara yapmış oldukları ödemeler sebebiyle yurtdışındaki kurumun dar mükellef olarak vergilendirilmesi mümkün değildir.

Yabancı kurumlardan alınan uydu yayıncılığı hizmeti dolayısıyla ilgili yabancı kurumun Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulması söz konusu değildir. Danıştay’ın vermiş olduğu bir karar uyarınca, uydu yayıncılık faaliyeti ticari faaliyet olarak değerlendirilmekte ve buna ilişkin yapılan ödeme üzerinden vergi kesintisi yapılması gerekmemektedir.⁸⁶ İlgili ticari kazanç Türkiye’de bulunan bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde edilmediğinden, ticari kazanç olarak dar mükellefiyet esasında vergilendirilmesi söz konusu olmayacaktır.

Kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumların Türkiye’de sermaye piyasasında faaliyet göstermeleri durumunda, işlemlerini aracı kurumlar ve saklama bankaları vasıtasıyla gerçekleştireceklerdir. Yurtdışında mukim bu kurumlar ile Türkiye’deki aracı kurumlar arasında daimi temsilcilik ilişkisi doğacaktır.

⁸⁵ Erdoğan ÖCAL, “Vergi Anlaşmalarında İş Yeri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Nisan 2009, Sayı: 247, s. 19 -20

⁸⁶ Danıştay 4. Daire, 06.11.1996 tarihli, E:1996/1456, K:1996/3932 kararı, Çevrimiçi: www.danistay.gov.tr (Erişim Tarihi: 22.03.2011)

Dolayısıyla, daimi temsilci aracılığıyla elde edilen kazançlar, ticari kazanç sayılacak olup, söz konusu kurum Türkiye’de dar mükellefiyet esasında vergilendirilecektir.⁸⁷

Kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan bir kurumdan alınan data hattı kullanım hizmeti, yabancı kurum açısından ticari faaliyet niteliği taşımaktadır. Söz konusu kuruma yapılan ödemeler üzerinden kaynakta kesinti yoluyla vergilendirmeye gidilmemesi gerekmektedir.⁸⁸

Türkiye’de kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan dar mükellef bir kuruma, yurt dışında düzenlediği fuar için ödenen fuar katılım bedeli ile stant kiralama bedeli ticari faaliyet kapsamında bir kazanç oluşturacağından, yapılan ödeme üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.⁸⁹

2.1.5. Ticari Kazançların Vergilendirilmesi

Dar mükellef kurumların iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde ettikleri ticari kazançların tespiti ve vergilendirilmesinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanmaktadır. Dolayısıyla, tam mükellef kurumlar gibi yıllık beyanname verilmek suretiyle vergilendirmeye tabi tutulacaklardır.

Dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye’de ticari kazanç bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde edileceğinden vergi güvenliği otomatik olarak sağlanacaktır. Dolayısıyla, vergi güvenliğinin sağlanması durumunda Türkiye’de elde edilen kurum kazançlarının yıllık beyanname ile beyanı Kurumları Vergisi Kanunu’nun sistematığının bir gereğidir.⁹⁰

⁸⁷ ÜREL, a.g.e., s. 933

⁸⁸ Danıştay 4. Daire, 31.05.1999 tarihli, E:1998/4021, K:1999/3251 kararı, Atilla UYANIK, “Yurtdışı Hizmet Alımlarında Vergisel Yükümlülükler”, **Mevzuat Dergisi**, Yıl:5, Sayı:57, Eylül 2002, Çevrimiçi: http://www.mevzuatdergisi.com/2002/09a/03.htm#_ftnref4 (Erişim tarihi: 21.04.2011)

⁸⁹ İrfan VURAL, **Yorum ve Açıklamalarla Kurumlar Vergisi Kanunu**, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, 2009, s. 984

⁹⁰ Levent BAŞAK, “2009 Hesap Döneminde Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlarca Elde Edilen Kazanç ve İratların Yıllık Beyanname İle Beyan Esasları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Nisan 2010, Sayı: 259, s. 83

2.1.6. Uluslararası Vergi Anlaşmalarında Ticari Kazançların Vergilendirilmesi

OECD Model anlaşmasının 7. maddesinde ticari kazancın vergilendirilmesine ilişkin hükümler yer almaktadır. İlgili maddede vergilendirme hakkının hangi devlete ait olduğu ve iş yerinin tespitinde hangi kriterlerin dikkate alınacağı düzenlenmektedir.

OECD Model anlaşması, ticari kazançların vergilendirilmesini iş yerinin varlığı koşuluna bağlamıştır. İşyeri, bir teşebbüsün işinin tamamen yada kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit yer (permanent establishment) olarak tanımlanmaktadır. Söz konusu tanımdan hareketle bir yerin vergi anlaşmaları uyarınca iş yeri olarak kabul edilebilmesi için üç temel unsur ihtiva etmesi gerekmektedir.

İşyeri, öncelikli olarak “işe ilişkin bir yer” olma özelliğini taşımalıdır. Ancak, iş yerinin tamamının bu işe tahsis edilmiş olması gerekmemektedir. Örneğin, alım satım işinde kullanılan bir mağaza iş yeri oluşturabildiği gibi, büyük bir mağazanın belirli bir yerinde yürütülen ticari faaliyet de iş yeri oluşturabilmektedir.

İşyerinin diğer unsuru, sabit oluşudur. İşyerinin sabit oluşu, hareket etmemekten ziyade, işe ilişkin tüm gereçlerin bir alanda bulunmasını ifade eder. Ne kadar uzun süre ticari faaliyet sürdürülürse sürdürülsün, belirli sabit bir yerde ticari faaliyette bulunulmadıkça bir iş yeri oluşmayacaktır. Bunun tek istisnası inşaat, montaj v.b. faaliyetleriyle teknik hizmetlerdir. Bu faaliyetlerin sabit bir yerde olmamasına rağmen belirli bir süreyi (örneğin 183 gün) aşması durumunda iş yeri oluşturacağı kabul edilmektedir. İşyerinin sabitliği kavramı, işin devamlılığını da beraberinde getirmektedir. Geçicilik kastı olmaksızın elde olmayan sebeplerle, daha yeni kuruluş aşamasında bir iş yerinin kapatılması, bu iş yerine geçicilik atfedilmesine yol açmayacaktır.⁹¹

İşyerinin üçüncü unsuru ise tacirin işinin kısmen yada tamamen yürütüldüğü yer olmasıdır. Tacir veya tacir adına hareket edenlerin, ticari faaliyetlerini bu iş yerinde yürütmeleri gerekir. İşin kısmen yada tamamen bu iş yerinde yürütülmesi, bu

⁹¹ YÜCEL, TURAN, a.g.e., s. 101

iş yerinde kesintisiz, devamlı ticari faaliyette bulunulacağı anlamına gelmemelidir. Bu iş yerinde düzenli olarak ticari faaliyette bulunulması yeterlidir.⁹²

Uluslararası vergi anlaşmalarında iş yeri tabiri yönetim yeri, şube, büro, fabrika, atelye, doğal kaynakların elde edileceği yer, inşaat ve montaj projeleri yeri gibi yerleri kapsamaktadır. VUK'da yapılan iş yeri tanımı ile uluslararası vergi anlaşmalarında yer alan iş yeri tanımı paralellik göstermektedir.

OECD Model anlaşması uyarınca bir kişi (gerçek kişi yada kurum) bir teşebbüs adına sözleşme imzalama yetkisine sahip olur ve bu yetkisini fiilen kullanırsa, bu kişi bu teşebbüsün daimi temsilcisi kabul edilecek ve iş yerini oluşturacaktır. OECD Model anlaşmalarda iş yeri kavramı, fiziki olarak iş yerini ve daimi temsilciyi kapsamaktadır.

OECD Model anlaşmasında merkez ve şubelerin birbirleri için iş yeri oluşturmayacağı belirtilmiştir. Hukuki açıdan merkez ve şubenin ayrı tüzel kişilikleri vardır ve sadece kendilerini yükümlülük altına sokabilmektedirler. Dolayısıyla, şubenin ana merkezin iş yerini oluşturacağı varsayımı doğru olmayabilir. Gerek ana merkezin, gerek şubenin faaliyetleri ayrı ayrı incelenmesi gerekir.

Türkiye'nin sonuçlandırdığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında, bir kişi yada kurum tarafından diğer ülkede gerçekleştirilen inşaat işleriyle ilgili bir yerin iş yeri sayılabilmesi için öngörülen süreler ve bu faaliyetlerin kapsamına ilişkin liste, çalışmanın 2 no'lu ekinde yer almaktadır.

Bir kişi yada kurumun birden fazla devletin vergi idaresi tarafından kendi mukimi kabul edilmesine çifte mukimlik denmektedir. OECD Model anlaşması uyarınca çifte mukimlik sorunu, etkin yönetim yeri (place of effective management) esası dikkate alınarak çözümlenmeye çalışılmıştır. Etkin yönetim yeri, kurumlar vergisi uygulamasında yer alan iş merkezi ile paralellik göstermektedir. Çifte mukimlik sorununun çözümünde kanuni merkez yerine iş merkezi kriterine ağırlık verilmesiyle, kurumların muvazaalı işlemlere başvurmaları engellenmeye çalışılmıştır.⁹⁴

⁹² SEMERCİGİL, a.g.e., s. 122

⁹⁴ YÜCEL, TURAN, a.g.e., s. 112

2.2. Türkiye’de Bulunan Zirai İşletmelerden Elde Edilen Kazançlar

2.2.1. Zirai Kazanç Kavramı

GVK’nın 52. maddesi uyarınca zirai kazanç, zirai faaliyetlerden doğan kazançlardır.

Zirai faaliyet; arazide, deniz, göl ve nehirlerde ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veya doğrudan doğruya yararlanmak suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların ürünlerinin üretilmesini, avlanmasını, avcılar ve yetiştiricileri tarafından korunmasını, taşınmasını, satılmasını veya bu ürünlerden diğer şekillerde faydalanılmasını ifade etmektedir.

Bazı bitki ve hayvan ürünlerinde üretimin doğrudan arazi üzerinde yapılmaması zirai faaliyetin niteliğini etkilememektedir. Örneğin; havuzlarda balık yetiştirilmesi zirai faaliyet sayılmıştır. Bu şekildeki bir üretim toprak üzerinde yapılmamasına rağmen zirai faaliyet olarak nitelendirilmektedir.

Aşım yaptırmak amacıyla erkek damızlık beslenmesi, çiftçiye ait her türlü ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai üretim işlerinde çalıştırılması da zirai faaliyet sayılmaktadır.

Ürünlerin değerlendirilmeleri amacıyla ve zirai üretime bağlı olarak işlenmesi de zirai faaliyete girer. Ancak bu faaliyet, aynı teşebbüsün tamamlayıcı parçasını teşkil eden bir işletmede meydana geliyorsa, bu faaliyetin zirai faaliyet sayılabilmesi için işletmenin sınıai bir işletme öneminde ve genişliğinde olmaması ve faaliyetini, tamamlayıcı olduğu teşebbüsün mamullerine hasretmesi şarttır.

Satışların dükkan ve mağaza açılarak yapılması halinde, mahsullerin dükkan ve mağazaya gelince kadar geçirdikleri safhalar zirai faaliyet aşamasında kalmaktadır. Çiftçiler tarafından doğrudan doğruya zirai faaliyetleri ile ilgili alım, satım işlerinin yürütülmesi için açılan yazıhaneler, faaliyetleri bu konuyla sınırlı kalmak şartıyla dükkan ve mağaza sayılmamaktadır.

2.2.2. Zirai Kazançlarda Elde Etme

Dar mükellef kurumların Türkiye’de bulunan zirai işletmelerinden elde ettikleri kazançlar dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilecektir. Dar mükellef kurumların

Türkiye’de zirai kazanç elde etmiş sayılması için; zirai işletmenin Türkiye’de bulunması ve zirai işletmenin işletilmesi karşılığında yukarıda belirtilen kazançları elde edilmesi şarttır.

Zirai kazancın elde edilmesinde tahakkuk esası benimsenmiştir.

Dar mükellef kurumların zirai kazançları, ticari kazanç gibi tespit edilmektedir. Dar mükellef kurumun Türkiye’de zirai kazanç elde edebilmesi için, öncelikli olarak Türkiye’de bir zirai işletmenin varlığı ve zirai faaliyetin bu işletmede icra edilmesi gerekmektedir. VUK’un 156. maddesinde iş yeri tanımı zirai işyerlerini de kapsamaktadır. Dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye’deki işyerleri aracılığıyla elde edilen gelirler ticari kazanç teşkil edeceğinden; dar mükellef bir kurumun Türkiye’de sadece zirai kazanç elde etmesi mümkün sayılmamaktadır.

2.2.3. Uluslararası Vergi Anlaşmalarında Zirai Kazançların Vergilendirilmesi

OECD Model anlaşmasında zirai kazançlar, Türk vergi sisteminde yer aldığı biçiminden farklı bir gelir unsuru sayılmaktadır.

OECD Modelinin 6. maddesi uyarınca, tarım ve ormancılık faaliyetlerinden elde edilen gelirler ile zirai faaliyet gelirleri taşınmaz varlıklardan elde edilen gelir sayılmakta ve buna göre vergilendirilmektedir.

Türkiye’de dar mükellef kurumların sadece zirai kazanç elde etmesi mümkün görünmese, Türkiye’deki zirai işletmeler iş yeri olarak değerlendirilse ve bu iş yerinden elde edilen gelir ticari kazanç olarak düşünülse de; çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında vergilendirme yetkisi belirlenirken, Model anlaşmanın ilgili maddesinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Model anlaşma uyarınca söz konusu geliri vergilendirme hakkı Türkiye’de olması durumunda, yerel mevzuata göre dar mükellef kurumların elde ettikleri zirai kazançları ticari kazanç hükümleri dikkate alınarak vergilendirmek gerekecektir.

2.3. Ücret Gelirleri

2.3.1. Ücret Kavramı

GVK'nın 61. maddesi uyarınca ücret, işverene tabi ve belirli bir iş yerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaattir. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı, tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık ilişkisi niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tespit edilmiş bulunması ücretin niteliğini değiştirmemektedir.

Gelir vergisi uygulamasında bir ödemenin ücret sayılıp sayılmayacağını belirlemedeki önemli unsurlardan ilki, hizmet erbabının emeğini bir işverene tabi olarak değerlendirmesi, ikincisi ise bir iş yerine bağlı olunmasıdır.

Ücret ödemesi nakden yapılabileceği gibi, aynı olarak yapılan bir ödeme veya para ile temsil edilen bir menfaat de ücret olarak değerlendirilecektir. Daha önce yapılmış hizmetler karşılığında yapılan ödemeler ücret olarak değerlendirilmekle birlikte, gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında yapılan nakdi yada aynı ödemeler de ücret sayılmaktadır. Ücret, önceden belirlenmiş sabit bir ödeme şeklinde olabileceği gibi, belli ölçüde değişebilecek esasta da olabilir.

2.3.2. Ücretin Dar Mükellef Kurumca Elde Edilmesi

Ücret, hukuksal ve ekonomik tasarrufun gerçekleştiği anda elde edilmiş sayılmaktadır. Ekonomik tasarruf imkanı doğmuşsa, sahibince tahsil edilmese bile ücret elde edilmiş kabul edilir.⁹⁵

5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinde dar mükellef kurumlarca elde edilen gelir unsurları sayılırken, ücret gelirleri de dahil edilmiştir. Dolayısıyla, dar mükellef kurum tarafından elde edilen ücret kurum kazancı sayılmaktaydı.

Ücret, gerçek kişilerin hizmet karşılığı sağladıkları bir gelir unsurudur. Kurumlar, ücret gelirini, kendi bünyesindeki personelinin, memur veya

⁹⁵ KANETİ, a.g.e., s. 318

müstahdemlerinin aracılığı ile bir hizmet yapmaları karşılığında Türkiye’de elde ederler.

Ancak bir kurumun hangi şartlarda ücret geliri elde edebileceğini kavrama konusunda netlik bulunmamaktaydı. Zira, ticari faaliyet gerçekleştiren bir kurumun başka işverene tabi olarak ve belirli bir iş yerine bağlı olarak çalışması mümkün değildir.

Ticari işletme personelinin belli veya belirsiz süre ile bir başka işverene, belli bir hizmet vermek üzere kiralanır ise, işin özelliğine göre serbest meslek kazancından veya ticari kazançtan bahsedilecektir. Bu personele ödenmek üzere işverenden elde edilen gelirin ücret sayılması mümkün değildir. Çünkü, belli bir işverene tabi ve belirli bir iş yerine bağlı olarak çalışan kişi dar mükellef kurumun personelidir, dar mükellef kurumun kendisi değildir.⁹⁶

Danıştay’ın, dar mükellef kurumların ücret geliri elde edebileceğine ilişkin çok sayıda kararı olmakla birlikte, söz konusu kurumların ücret geliri elde edemeyeceği yönünde görüşler de mevcuttur.⁹⁷

Ücret gelirinin tespitinde zorlukların ve belirsizliklerin ortaya çıkması sebebiyle, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile ücret gelirleri dar mükellef kurumların kazanç unsurlarından biri olmaktan çıkarılmıştır. Bu ödemelerin uluslararası uygulamalara paralel olarak hizmet ödemeleri içinde değerlendirilmesi benimsenmiştir.⁹⁸ 5422 Sayılı mülga Kurumlar Vergisi Kanunu’nun uygulamasında ücret kazancı grubunda değerlendirilen kazançlar, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun uygulamasında serbest meslek kazancı olarak değerlendirilecektir.⁹⁹

⁹⁶ SEMERCİGİL, **a.g.e.**, s. 132

⁹⁷ EKMEKÇİ, **a.g.e.**, s. 48

⁹⁸ Ahmet KIRMAN, “Kurumlar Vergisine İlişkin Yeni Düzenlemeler”, **Sicil İş Hukuku Dergisi**, Eylül 2006, s. 203

⁹⁹ Ahmet KAVAK, **Açıklamalı Kurumlar Vergisi Kanunu**, Anadolu Ofset, İstanbul, 2010, s. 172

2.4. Türkiye’de Elde Edilen Serbest Meslek Kazançları

2.4.1. Serbest Meslek Kazancı Kavramı

GVK’nın 65. maddesi uyarınca, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade kişisel çalışmaya, ilmi veya mesleki bilgiye veya uzmanlığa dayanan ve ticari nitelikte olmayan işlerin, bir işverene tabi olmaksızın kişisel sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır. Tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar da, serbest meslek kazancı sayılmaktadır.

2.4.2. Serbest Meslek Kazançlarında Elde Etme

Serbest meslek kazancında elde etme, tahsil esasına bağlanmıştır.

Dar mükellef kurumların kurum kazançlarının, ticari kazanç gibi tespit edilmesi gereken kazanç ve iratlar da dahil olmak üzere, ticari veya zirai kazançlar dışında kalan kazanç ve iratlardan ibaret bulunması halinde, GVK’nın bu gibi kazanç ve iratların tespiti hakkındaki hükümleri kurumlar vergisi matrahının tespitinde de uygulanır.

Dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen serbest meslek kazançlarına ilişkin olarak GVK’nın 7. maddesi hükmü dikkate alınacaktır. İlgili madde uyarınca serbest meslek kazançlarında elde etme; serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye’de icra edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi şartına bağlanmıştır.

Söz konusu madde uyarınca Türkiye’de değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı bir ülkede yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılmasıdır.

Türkiye’de ödeme yapan veya nam ve hesabına ödeme yapılan, vergi mükellefi olmayabilir. Yurtdışında yapılan bir serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de kurumlar vergisine konu edilebilmesi için, söz konusu faaliyetten Türkiye’de yararlanılması gerekecektir.

Dar mükellef kurumların elde ettiği serbest meslek kazançları KVK'nın 30. maddesi uyarınca kaynakta kesinti yoluyla vergilendirilecektir.

2.4.3. Uluslararası Vergi Anlaşmalarında Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi

Serbest meslek faaliyetlerinin vergilendirilmesine ilişkin hükümler OECD Model anlaşmasının 14. maddesinde yer almaktadır. Serbest meslek faaliyeti, özellikle bağımsız olarak yürütülen bilimsel, edebi, artistik, eğitici ve öğretici faaliyetleri, bunun yanı sıra doktorların, avukatların, mühendislerin, mimarların, dişçilerin ve muhasebecilerin bağımsız faaliyetlerini de kapsamaktadır.

Bu madde uyarınca, serbest meslek faaliyetlerinin vergilendirilmesinde temel prensip, kurumun diğer devlette yürüttüğü serbest meslek faaliyetlerinden dolayı elde ettiği kazancın, o kurumun mukimi olduğu devlette vergilendirilmesidir. Ancak, söz konusu kurumun serbest meslek faaliyetini sürdürmek için sürekli kullanabileceği sabit bir yere sahip olması durumunda, bu yerlerde elde edilen gelir kaynak ülkede vergilendirilebilecektir.

Türkiye'nin taraf olduğu bir çok uluslararası vergi anlaşmasında, Türkiye'de faaliyetlerin yürütüldüğü sürekli kullanılacak sabit bir yerde elde edilen kazançların haricinde, bir iş yeri ile bağlantılı olmaksızın belirli bir dönem içinde (örneğin takvim yılı yada kesintisiz 12 ay) belirli bir süreyi (örneğin 183 gün) aşan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla da elde edilen gelirlerin kaynak ülkede vergilendirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Vergi anlaşmalarına belirtilen 183 günün ne şekilde hesaplanacağıyla ilgili fikir birliği bulunmamaktadır. 183 günün OECD'nin önerdiği bir şart olmamasından dolayı da OECD yorumlarında (commentary) buna ilişkin açıklamalar bulunmamaktadır.¹⁰⁰ 183 günün ne şekilde hesaplanması gerektiği ve Türkiye'deki faaliyetin bu süreden az icra edilmesi durumunda vergi kesintisi yapıp yapılmayacağı konuları uygulamada ihtilaflara yol açmaktadır.

183 günlük sürenin hesaplanmasında kabul edilen en önemli kriter, faaliyetin gerçekleştirildiği kaynak devlette fiziken bulunulan günlerdir. Bu kriterin esas

¹⁰⁰ Erdoğan ÖCAL, "Dar Mükelleflerin Elde Ettikleri Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Temmuz 2009, Sayı: 250, s. 11

alınmasının en önemli gerekçesi, vergi idaresi tarafından istendiğinde durumun tevsikinin kolayca yapılabilmesinin mümkün olmasıdır.¹⁰¹

Vergi idaresi, vermiş olduğu bazı özelgelerde 183 günlük sürenin hesaplanmasında adam/gün hesabı yapılacağını, yani bir günde dar mükellef kurumdan Türkiye’de kaç kişi var ise hepsinin ayrı ayrı gün hesabında dikkate alınacağını belirtmiştir. Bu durumda, dar mükellef kurumdan bir personelin Türkiye’de 183 gün boyunca faaliyet göstermesiyle, 183 kişinin Türkiye’de bir gün faaliyet göstermesi, elde edilen gelirin Türkiye’de vergilendirilebilmesi için yeterlidir. Tüzel kişiliğin tek olması ve tüzel kişiliği temsilen kaç kişi Türkiye’ye gelirse gelsin hepsi tek tüzel kişiyi (dar mükellef kurumu) temsil edeceğinden, vergi idaresinin görüşüne katılmak mümkün değildir.¹⁰²

Dar mükellef kurumun Türkiye’de iş yeri yada daimi temsilcisi olmaksızın Türkiye’de icra ettiği serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla Türkiye’de vergilendirilip vergilendirilmeyeceği konusunda tereddüde düşülen diğer konu ise 183 günün dolup dolmayacağını belli olmadığı durumlarda yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılıp yapılmayacağıdır. Vergi idaresi vermiş olduğu bir özelgede, ileride 183 günün dolması durumunda mükelleflerin (ve vergi sorumlularının) cezalı vergi tarhiyatıyla karşılaşmamları için, 183 günlük süre içinde gerçekleştirilen tüm serbest meslek faaliyetleri için yapılacak ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılması gerektiği, vergi anlaşmasında belirtilen süre (kesintisiz 12 ay yada takvim yılı) içerisinde 183 günün dolmaması durumunda ise, daha önce kaynakta kesinti yoluyla ödenen verginin iade edileceğini yönünde görüş bildirmiştir.¹⁰³

Eğer dar mükellef kurum ile Türkiye’de hizmeti alan taraf arasında hizmet bedelinin net ödenmesi konusunda anlaşılırsa ödemeyi yapan firmaya, hizmet bedelinin brüt olarak ödenmesi şeklinde anlaşılması durumunda dar mükellef kuruma söz konusu verginin iade edilmesi gerekmektedir.¹⁰⁴

¹⁰¹ YÜCEL, TURAN, **a.g.e.**, s. 232

¹⁰² Zeki GÜNDÜZ, “Yurtdışından Gelen Hizmet Faturaları”, Çevrimiçi: [http://www.vergiportali.com/KoseYazilari.aspx?Type=Y azi Detay&id=470](http://www.vergiportali.com/KoseYazilari.aspx?Type=Y%20azi%20Detay&id=470) (Erişim tarihi: 15.04.2011)

¹⁰³ VURAL, **a.g.e.**, s. 977

¹⁰⁴ YÜCEL, TURAN, **a.g.e.**, s. 235

Vergi anlaşmalarında belirtilen 183 günün dolup dolmadığının tespiti için, kesintisiz 12 aylık dönemin yada takvim yılının sonuna kadar beklemek gerekeceğinden, 183 günün dolmaması durumunda fazla ödenen verginin iadesi için uzun bir süre geçmiş olacak, iade edilen tutarın satın alma gücünde azalma meydana gelecektir. 183 günlük sürenin dolup dolmayacağı bilinmiyorsa vergi kesintisi yapıp, 183 günün dolmaması durumunda ödenen verginin iade alınması yerine; vergi sorumlusu tarafından vergi dairesine vergi kesintisi tutarı kadar teminat mektubu verilmesi yada vergi dairesi lehine banka hesabına bloke konulması, serbest meslek ödemesi yapanlar üzerindeki yükü hafifletecektir.¹⁰⁵

Kaynak devlet olarak Türkiye'nin söz konusu serbest meslek kazançlarını vergilendirme hakkı, bir takvim yılında yada kesintisiz 12 aylık süre içinde 183 gün kalınması durumunda doğmasına rağmen; bu hak 183 günün dolmasından sonra gerçekleştirilen faaliyetleri değil, 183 günlük süre içinde yapılan tüm serbest meslek faaliyetlerine ilişkin ödemeleri de kapsamaktadır.

Uygulamada, dar mükellef kurumlardan serbest meslek faaliyeti kapsamında Türkiye'de hizmet alanların, aldıkları hizmetlere ilişkin vergi kesintisi yapıp yapmama konusunda gün ve kişi sayısı hesabı yaptıkları, dar mükellef kurumun Türkiye'de başka kişi yada kurumlara benzeri hizmet verip vermediğini sorguladıkları görülmektedir.

2.5. Taşınır ve Taşınmazlar ile Hakların Türkiye'de Kiralanmasından Elde Edilen İratlar

2.5.1. Gayrimenkul Sermaye İradı Kavramı

GVK'nın 70. maddesi uyarınca, aşağıda belirtilen mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradı olarak adlandırılmaktadır. Bunlar:

1- Arazi, bina (döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir), maden suları, memba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl

¹⁰⁵ Necdet GÖKMEN, "Dar Mükelleflere Ödenen Serbest Meslek Kazançlarından Yapılacak Vergi Tevkifatının Bazı Vergi Anlaşmalarında Öngörülen 183 Gün Kuralı Karşısındaki Durumu, Sorunlar ve Çözüm Önerileri", **Yaklaşım Dergisi**, Mart 1997, Sayı: 51, s. 51

istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları tuzlalar ve bunların ayrılmaz parçaları ve eklentileri,

2- Voli mahalleri ve dalyanlar,

3- Taşınmazların, ayrı olarak kiraya verilen ayrılmaz parçaları ve eklentileri ile bilumum tesisatı, demirbaş eşyası ve döşemeleri,

4- Taşınmaz olarak tescil edilen haklar,

5- Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı, alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ve sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır),

6- Telif hakları (bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancı sayılır),

7- Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları,

8- Motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri.

Yukarıda yazılı mal ve haklar ticari veya zirai bir işletmeye dahil bulunması durumunda, bunlardan elde edilen iratlar ticari veya zirai kazancın tespitine ilişkin hükümlere göre hesaplanır.

Tüccarlara ait olsa dahi, işletmeye dahil bulunmayan taşınmazlar ve haklar hakkında yukarıda belirtilen hükümler uygulanır.

Vakfın gelirinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisseler ile zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirleri gayrimenkul sermaye iradı sayılır.

2.5.2. Gayrimenkul Sermaye İratlarının Kapsamı

Gayrimenkul sermaye iratları, taşınmaz ve taşınır malların kiraya verilmesinden elde edilen gelirleri ifade etmektedir. Taşınmaz mal olarak, GVK'nın 70. maddesinde belirtilen arazi, bina, voli mahalleri, dalyanlar bunlara ait tamamlayıcı parçalar ve eklentiler sayılabilir.

GVK'nın 70. maddesi uyarınca gayrimenkul olarak tescil edilen haklar, ruhsat, markalar, patent, marka, ticaret unvanı vb. de gayrimenkul olarak değerlendirilmektedir.

Artan ekonomik ilişkiler neticesinde, Türkiye'deki kişi yada kurumların, dar mükellef kurumlara royalti, know-how, patent, lisans bedeli ve benzeri adlar altında yaptığı ödemeler de artmaktadır. Söz konusu gayrimenkuller, kısaca aşağıdaki gibi açıklanabilir.

Royalti (royalty) kelimesi, sanayi, ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi, firmaların sahip oldukları hakların üçüncü kişilere devredilmesi karşılığında alınan bedel anlamında kullanılmaktadır. Royalti; kişi, kurum yada kuruluşların ulusal yada uluslararası pazarlara sundukları yada ürettikleri mallar için kullandıkları yeni yapıt, makine, üretim teknikleri, bilgi teknolojileri ve bir bilginin kullanımını karşılığı yaptıkları ödemelerdir.¹⁰⁶

Sanayi, ticaret ve çeşitli hizmetler alanında, beratı başkasına ait olan bir malı yapmak, bir olanağı kullanmak veya bir teknik yöntemden faydalanmak üzere alınmış olan izin lisans olarak adlandırılır.

Sanayi ve ticarete satışa sunulan bir malı diğer benzerlerinden ayırt etmek amacıyla kullanılan işaret ve özelliklere alameti farika yada marka denir.

İhtira beratı yada patent ifadesi, sanayi alanına giren her türlü yeni buluş için devlet tarafından verilen ve o buluşu tekel hakkı suretiyle belirli bir süre koruyan belge için kullanılmaktadır. Bilinmeyen bir nesneyi ya da özelliği ortaya çıkarma,

¹⁰⁶ Levent BAŞAK, "Dar Mükellefiyete Tabi Yabancı Kurumlara Yapılan Royalty Ödemeleri Yoluyla Bilgi Teknolojilerinin Geliştirilmesi ve Bu Gelirlerin Kurumlar Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Şubat 2009, s. 56

teknik bir ilerleme sağlama ve bir sonuç halinde somutlaştırılan fikir olarak da kullanılmaktadır.

Hukuken fikri hak olarak korunmayan, sır niteliğinde olan ve işletmelerin ekonomik faaliyetlerinde kullandıkları sınai, teknik, ticari, işletme, organizasyon ve yönetim alanındaki bilgi ve tecrübeye know-how adı verilir¹⁰⁷.

Know-how'un sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olarak nitelendirilecektir. Know-how'a verilen ücretin satın alma bedeli mi yoksa kira bedeli mi olduğu konusunda tereddüt yaşansa da, know-how içerik olarak satışa konu edilemeyeceği için kira bedeli olarak değerlendirilmesi doğru olacaktır.

2.5.3. Gayrimenkul Sermaye İratlarının Türkiye'de Elde Edilmesi

GVK'nın 72. maddesinde gayrisafi hasılatın, bir takvim yılı içerisinde o yıla veya geçmiş yıllara ait hasılatın nakden veya aynen tahsil edilmiş kira bedelinden oluşacağı belirtilmektedir. Dolayısıyla, gayrimenkul sermaye iratlarında elde etme tahsil esasına bağlanmıştır.

GVK'nın 7. maddesi uyarınca, kurumlar tarafından Türkiye'de gayrimenkul sermaye iradı elde edilebilmesi için, söz konusu gayrimenkulün Türkiye'de bulunması ve bu nitelikteki mal ve hakların Türkiye'de kullanılması ve Türkiye'de değerlendirilmesi gerekmektedir. Dar mükellef kurum tarafından ancak Türkiye'de bulunan gayrimenkulün kiralanmasından elde edilen gelir, dar mükellef esası doğrultusunda Türkiye'de vergilendirilebilecektir.

Vergi kanunları uygulamasında gayrimenkul niteliği taşıyan hakların (patent, lisans, know-how, v.b.) Türkiye'de kullanılması karşılığında elde edilen iratlar, dar mükellef kurum açısından Türkiye'de elde edilmiş olarak değerlendirilir ve kurumlar vergisinin konusunu teşkil eder.

Ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı ülkede yapılmış olmakla birlikte, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına, ödeme yapılanın

¹⁰⁷ Beytullah SARICAN, "Know-How Kavramının Hukuki Niteliği ve Vergilendirilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Haziran 2010, Sayı: 210, s. 116

hesabına intikal ettirilmesi veya karından ayrılması durumunda gayrimenkul sermaye iradı Türkiye’de elde edilmiş sayılmaktadır.

2.5.4. Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesinde Özellikli Durumlar

Yurt dışında mukim firmalardan satın alınan bilgisayar programları, yazılımlar, lisanslar ile söz konusu programlarda yapılan uyarlamalar karşılığında anılan firmalara yapılan ödemelerin vergilendirilmesinde tereddütler yaşanabilmektedir.

Dar mükellef kurumlardan ithal edilen bilgisayar programları üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan veya çoğaltılmadan nihai tüketicilere satılması veya aynı şekilde işletmede kullanılması halinde dar mükellef kurum tarafından elde edilen kazanç ticari kazanç niteliği taşıyacak olup, yapılacak ödeme üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Dar mükellef kurumlara, işletmede kullanılmak ve/veya müşterilere satılmak üzere daha önce piyasada bulunmayan bir bilgisayar programının özel olarak hazırlanması halinde, dar mükellef kurum tarafından elde edilen kazanç serbest meslek kazancı niteliği taşıyacaktır ve yapılan ödemeler üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekecektir.

Telif hakkı (copyright) kapsamında bir bilgisayar programının çoğaltma, değiştirme, topluma dağıtma, gösterme gibi haklarının satın alınması durumunda, şirket tarafından bir gayrimaddi hak elde edilecek olup, dar mükellef kuruma yapılacak gayrimaddi hak bedeli ödemeleri üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılacaktır.

Bilgisayar programları ile ilgili olarak alınan güncelleme ve yıllık bakım, destek gibi hizmetler karşılığında yapılan ödemeler üzerinden, ilgili oldukları programların satın alınması için yapılan ödemelerin tabi olduğu esaslar çerçevesinde vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Dar mükellef kurumlara, bilgisayar programları ile ilgili olarak vermiş oldukları eğitim hizmetleri karşılığında yapılan ödemeler, serbest meslek kazancı niteliği

taşıdığından söz konusu ödemelerin kurumlar vergisi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.

2.5.5. Uluslararası Vergi Anlaşmalarında Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi

OECD Model anlaşmasının 6. maddesinde, gayrimenkullerin kiralanmasından elde edilen iratların gayrimenkulün bulunduğu devlette vergilendirileceği belirtilmektedir. Anlaşmalarda, zirai işletmelerden elde edilen kazançların da gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilmekte ve aynı madde uyarınca vergilendirilmektedir.

OECD Model anlaşmaları uyarınca “gayrimenkul varlık” terimi gayrimenkul varlığa müteferri varlıkları, tarım ve ormancılıkta kullanılan araçları ve hayvanları, özel hukuk hükümlerinin uygulanacağı gayrimenkul mülkiyetine ilişkin hakları, tabi zenginliklerin işletme hakkından veya işletilmesinden kaynaklanan sabit veya değişken ödemeler üstündeki hakları kapsamaktadır. Hava ve deniz taşıtları gayrimenkul sayılmamaktadır.

Türk vergi mevzuatı uyarınca gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilen bazı gelirler, OECD model anlaşmasının ilgili maddesi kapsamına girmemektedir. GVK’da yer alan bazı gayrimenkul sermaye iratları, serbest meslek kazançları ve değer artış kazançları, OECD model anlaşmasının 12. maddesinde gayrimaddi hak bedelleri olarak ayrıca düzenlenmiştir. Bu kapsamda arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratları, telif hakları, gemi ve gemi payları, motorlu nakil araçları, makine ve tesisat ve bunların eklentilerinin sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri ve benzeri kişilerce kiraya verilmesinden elde edilen kazançlar gayrimaddi hak niteliğindedir. Bu hakların elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar da, anlaşmanın aynı maddesi kapsamına alınmıştır. Söz konusu maddede gayrimaddi hakları kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı kapsamında yapılan ödemelerin gayrimaddi hak kapsamına girdiği belirtilmekte olup, bunların satışı karşılığında yapılan ödemeler bu kapsama girmemektedir.

OECD Model anlaşması gayrimaddi hak bedellerinin yalnızca mukim ülkede vergilendirilmesini öngörürken, Türkiye’nin taraf olduğu pek çok uluslararası vergi anlaşmasına çekince koyularak kaynak ülkede vergilendirilme imkanı getirilmiştir.

Yürürlükte bulunan uluslararası vergi anlaşmalarına göre gayrimaddi hak bedelleri üzerinden alınacak vergi oranlarına ilişkin liste, çalışmanın 3 no'lu ekinde yer almaktadır.

2.6. Türkiye'de Elde Edilen Menkul Sermaye İratları

2.6.1. Menkul Sermaye İradı Kavramı

GVK'nın 75. maddesi uyarınca sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilebilen değerlerden oluşan sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlara menkul sermaye iradı adı verilmektedir. Kaynağı ne olursa olsun aşağıda sayılan iratlar, menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmektedir.

1. Her türlü hisse senetlerinin kar payları (kurucu hisse senetleri ve diğer intifa hisse senetlerine verilen kar payları ve pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka adlarla yapılan her türlü ödemeler ile Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kar payları ile konut finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen ipoteğe dayalı menkul kıymetlere ve varlık finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen varlığa dayalı menkul kıymetlere ödenen faiz, kar payı veya benzeri gelirler dahildir.);

2.İştirak hisselerinden doğan kazançlar (Limited şirket ortaklarının, iş ortaklıkları ortaklarının ve komanditerlerin kar payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan karların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler oranında dağıtması, kazanç dağıtımını sayılmaz)

KVK'nın kontrol edilen yabancı kurum kazancına ilişkin 7. maddesindeki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde; Türkiye'de yerleşik gerçek kişilerin doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kar payının veya oy kullanma hakkının en az %50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kazançları dağıtılsın veya dağıtılmasın, iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren yıl itibarıyla dağıtılan kar payı sayılır. Türkiye'de vergilendirilmiş kazancın iştirak tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kar paylarının vergilendirilmiş kısmı bu tutardan indirilmektedir.

Adi komandit şirketlerde komanditerlerin kar payları, şirket karının ilişkin bulunduğu takvim yılında elde edilmiş sayılır;

3. Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar payları;

4. Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmı,

5. Her nevi tahvil; her nevi alacak faizi; mevduat faizleri; hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponların satışından elde edilen bedeller; iştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınlar; her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri; faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları; menkul kıymetleri geri alım ve satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler.

2.6.2. Menkul Sermaye İradının Elde Edilmesi

Menkul sermaye iradının Türkiye’de elde edilmesi için sermayenin Türkiye’de yatırılmış olması gereklidir.

İştirak hisselerinden doğan kazançlarda karın ödenmeye başladığı tarih; adi komandit şirketlerde, komanditerlerin kar payları, şirket karının ilişkin bulunduğu takvim yılı; kurumların yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen kar paylarında payların ödenmesine başlanan tarih; tahvil faizlerinde elde etme, faiz kuponunun üzerinde yazılı vade tarihi; alacak faizlerinde ve mevduat faizlerinde, faiz peşin alınmışsa alındığı tarih, faiz vade sonunda alınacaksa vade tarihi; hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışında satışın yapıldığı tarih; iştirak hisselerini sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlikinde, devir ve temlikin yapıldığı tarih; faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar paylarında, kar payının dağıtılmaya başlandığı tarih; menkul kıymetlerin geri alım ve satım taahhüdü ile

iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatlerde elde etme, iktisap edildiği veya elden çıkarıldığı tarih, elde etme tarihi sayılır.¹⁰⁹

Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellef bir kurumun menkul sermaye iradı elde etmesi halinde, bu kazançların vergilendirilmesine ilişkin ödevler, yabancı kuruma iradı sağlayanlar veya sağlanmasına aracılık edenler tarafından yerine getirilecektir.¹¹⁰

2.6.3. Menkul Sermaye İratlarında Özellik Arz Eden Durumlar

2.6.3.1. Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen Faiz Bedellerine İlişkin Vergi Kesintisi Uygulaması

KVK’nın 12. maddesi uyarınca kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye olarak adlandırılmaktadır. Örtülü sermaye üzerinden faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, gerek borç alan, gerek borç veren kurum nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kar payı veya dar mükellef kurum için ana merkeze aktarılan tutar sayılmaktadır.

Borç verenin dar mükellef kurum olması durumunda, örtülü sermaye üzerinden ödenen faizler borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kar payı olarak kabul edilecektir. Bu şekilde dağıtılmış kar payı, net kar payı sayılacak ve dar mükellef kurumlara yapılan kar payı ödemelerinde uygulanan kesinti oranı dikkate alınarak brütleştirilecek ve vergi kesintisine tabi tutulacaktır. Ancak, örtülü sermayeye isabet eden faizlerin giderleştirilmemesi ve tahakkuk eden faizin ödenmemesi durumunda, tahakkuk eden ancak ödenmeyen bu tutarlar henüz dağıtılmış bir kar payı sayılmayacak ve kurumlar vergisi kesintisine tabi olmayacaktır. Faiz tutarlarının ödenmesi halinde kar payının dağıtıldığı varsayılacaktır.

¹⁰⁹ YÜCEL, TURAN, a.g.e., s. 304-305

¹¹⁰ Kürşat ÖDEN, “Dar Mükellef Kurumların Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu”, **Mali Çözüm Dergisi**, İstanbul, Ekim-Kasım 2007, Sayı: 83, s. 223

Örneğin, tam mükellef bir kurum, dar mükellef bir kurumdan kullanmış olduğu borçların örtülü sermaye niteliğinde olduğunu bilerek, örtülü sermayeye isabet eden faiz giderlerini kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapmamışsa; ilgili faiz ödemelerinin yapılmadığı sürece kar dağıtımına bağlı vergi kesintisi söz konusu olmayacaktır.

Ancak, hesap dönemi kapandıktan sonra örtülü sermaye kullanımı nedeniyle herhangi bir faiz reddi veya düzeltme yapılması durumunda, faiz tutarlarının ödenip ödenmediğine bakılmaksızın, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla söz konusu tutarlar üzerinden kar dağıtımına bağlı vergi kesintisinin yapılması gerekecektir.

Örnek Uygulama:

(A) tam mükellef kurum, yurtdışında mukim ilişkili (B) kurumundan finansman ihtiyacı nedeniyle 1.000.000 USD borç para almıştır. (A) kurumu, (B) kurumundan almış olduğu borç neticesinde aylık 10.000 USD (emsal faiz oranının %12 olduğu varsayımı altında) faiz ödemesinde bulunmaktadır. Söz konusu borcun tamamı örtülü sermaye niteliğindedir. Bu durumda;

| | |
|---|------------|
| Yıl içinde ödenen net faiz tutarı (10.000 USD x 12 ay x 1,50 TL) (Kur: 1 USD = 1,50 TL) | 180.000 TL |
| Brüt faiz tutarı (180.000 TL / 0,9) (Faiz gelirleri üzerinden %10 vergi kesintisi yapılacağı varsayımı altında) | 200.000 TL |
| Ödenen faiz üzerinden yıl içinde yapılan kurumlar vergisi kesintisi | 20.000 TL |

Hesap dönemi içinde (A) kurumu tarafından ilişkili kişi (B) kurumuna yapılan faiz ödemeleri, hesap dönemi sonu itibarıyla (B) kurumuna yapılan net kar payı dağıtımını sayılacak; dolayısıyla brütleştirilerek üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

| | |
|---|---------------|
| Brüt dağıtılan kar payı (180.000 TL / 0,85) (Kar payları üzerinden %15 vergi Kesintisi yapılacağı varsayımı altında) | 211.764,71 TL |
|---|---------------|

Kar dağıtımına ilişkin vergi kesintisi 31.764,71 TL

Yıl içinde ödenen faizler üzerinden yapılan kurumlar vergisi kesintisiyle, kar payı dağıtımına ilişkin kurumlar vergisi kesintisi karşılaştırılacak, yıl içinde kaynaktan kesinti yoluyla ödenen vergi tutarı, kar dağıtımını nedeniyle hesaplanan vergi kesintisinden büyük olursa, kar dağıtımını nedeniyle hesaplanan vergi tutarı ödenmeyecektir. Aksi durumda (yukarıdaki örnekte belirtildiği gibi) aradaki fark muhtasar beyannameyle beyan edilip ödenecektir.

Ödenmesi gereken kar dağıtımına
İlişkin kurumlar vergi kesintisi 11.764,71 TL
(31.764,71 TL – 20.000 TL)

Özetle, dar mükellef bir kuruma yapılan menkul sermaye iradı (faiz) ödemesi üzerinden yıl içerisinde kurumlar vergisi kesintisi yapılmakta; ancak dönem sonu itibarıyla söz konusu ödemenin mahiyeti değişmekte ve söz konusu tutarın menkul sermaye iradı (kar payı) olarak farklı bir oranla vergi kesintisine tabi tutulması mümkün olabilmektedir. Bu durumda, örtülü sermaye sayılan borçlara ilişkin dar mükellef kurumlara ödenen faizler üzerinden yapılmış vergi kesintisi, düzeltme neticesine göre kar payından yapılması gereken vergi kesintisine mahsup edilecektir. Vergi kesintisi oranlarının değişmesi ve yıl içerisinde faiz ödemeleri üzerinden yapılan kesinti tutarlarının, ilgili ödemenin dönem sonu itibarıyla kar dağıtımını sayılması durumunda uygulanacak vergi kesintisi tutarından fazla olması durumunda, fazla ödenmiş olan verginin iade edilip edilmeyeceği yada ne şekilde iade edileceğiyle ilgili mevzuatta bir açıklık bulunmamaktadır.

Örtülü sermaye müessesesinde gözden kaçırılan bu konu, vergi incelemelerinde mükellefler açısından tarhiyatlara neden olabilmektedir.¹¹¹

2.6.3.2. Alacak Faizlerinde Vergi Kesintisi Uygulaması

Alacak faizlerine ilişkin vergi kesintisi oranları 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir.¹¹² Bu karar uyarınca her nevi alacak faizlerinden;

¹¹¹ Altar ÇALIŞANELLER, "Örtülü Sermaye Kapsamında Değerlendirilen Borç İçin Yurtdışına Ödenen Faiz Üzerinden Hesaplanan Kurum Stopajı ile Örtülü Sermaye Dağıtımına Dair Hesaplanacak Kar Dağıtım Stopajı Arasındaki İlişki, Özellik Arz Eden Durumlar ve Konunun Örnekler Üzerinden Açıklanması", **Lebib Yalın Mevzuat Dergisi**, Ekim 2008, Sayı: 58, s. 84

¹¹² 03.02.2009 tarihli ve 27130 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- Yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı bankalardan ya da bulunduğu ülkede mutad olarak kredi vermeye yetkilendirilmiş olup sadece ilişkili bulunduğu kurumlara değil tüm gerçek ve tüzel kişilere kredi veren kurumlardan alınan her türlü krediler için ödenecek faizlerden (katılım bankalarının kendi usullerine göre yurt dışından sağladıkları fonlar ve benzeri kaynaklar için ödedikleri kâr payları dahil) % 0,
- Bankaların 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca uygun görülen ikincil sermaye benzeri kredileri ile bankaların ve diğer kurumların bir akım veya varlık portföyüne dayalı olarak yurt dışında menkul kıymetleştirme yöntemiyle temin ettikleri kredileri için ödenecek faizlerden % 1,
- Katılım bankaları tarafından ödenen kar payları hariç olmak üzere, mal tedarikinden kaynaklanan vade farkları üzerinden % 5,
- Diğerlerinden %10,

oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması öngörülmüştür. Söz konusu kararda yer alan kredi kurumları ile diğerleri ifadelerinin tam olarak açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

Banka ve kurumlar ifadesi esas faaliyet konusu kredi vermek olan ve isminde banka ibaresi geçsin veya geçmesin mukimi olduğu ülkenin mevzuatına göre kredi verme yetkisi bulunan, grup şirketleri haricinde diğer kişilere de kredi veren bütün kurumları ifade etmektedir.

Dar mükellef kurumlara alacak faizi ödemesinde bulunanların, ödeme yaptıkları kurumun esas faaliyet konusunu sorgulamaları ve ilişkisiz kişilere kredi verip vermediğini bilmeleri gerekmektedir. Türkiye’de mukim bir kurumun, dar mükellef ortağından borç alması durumunda ödenecek faizler üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılıp yapılmayacağı, dar mükellef kurumun faaliyet konusuna göre belirlenecektir. Eğer dar mükellef kurum banka ve benzeri kurum statüsündeyse ve üçüncü kişilere de kredi sağlıyorsa, yapılan faiz ödemesi üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Dar mükellef kurumun banka olmaması yada banka statüsünde olup sadece grup şirketlerine kredi sağlaması durumunda ödenecek olan alacak faizleri üzerinden %10 kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekecektir.

2.6.3.3. Adi Komandit Şirketlerin Komanditer Ortaklarının Elde Ettikleri Kar Paylarında Vergilendirme

TTK'nın 243. maddesi uyarınca komandit şirket, ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla kurulan ve şirket alacaklılarına karşı ortaklardan bir veya bir kaçının sorumluluğu sınırlandırılmamış ve diğer ortak veya ortakların sorumluluğu belirli bir sermaye ile sınırlandırılmış olan şirketlerdir. Sorumlulukları sınırlı olmayan ortaklara komandite, sınırlı olanlara ise komanditer ortak denir. Komandite ortakların gerçek kişi olması gerekmektedir. Tüzel kişiler ancak komanditer ortak olabilirler.

Dar mükellef kurumların adi komandit şirketlere komanditer ortak olmalarında mevzuat açısından bir engel bulunmamaktadır. Adi komandit şirketlerin sermayesine komanditer ortak olarak iştirak eden dar mükellef kurumların, söz konusu iştirak dolayısıyla elde edecekleri kar paylarının vergilendirilmesi aşağıda açıklanan şekilde gerçekleştirilecektir.

Dar mükellef komanditer ortağın elde edeceği kar payı menkul sermaye iradı sayılacak ve dar mükellef kurum açısından kurum kazancı olarak değerlendirilecektir. KVK'nın 30/3. maddesinde, tam mükellef kurumlar tarafından Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellef kurumlara yapılan kar payı ödemeleri üzerinden %15 kurumlar vergisi kesintisi yapılması öngörülmüştür. Ancak, adi komandit şirket, kurumlar vergisi uygulamasında kurum sayılmadığından, dar mükellef komanditer ortaklarına dağıttığı kar payı üzerinden vergi kesintisi yapamayacaktır.

Kar paylarının, çalışmanın takip eden bölümlerinde ele alınacak özel beyanname müessesesi ile beyan edilip ödenmesi de mümkün değildir. Türkiye'de kurulu adi komandit şirkete iştirak eden dar mükellef kurumun kurumlar vergisi mükellefi olduğu şüphesizdir. Kurumlar vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh edilir. Yukarıda açıklandığı üzere, kar payı ödemesinde bulunan adi komandit şirket vergi kesintisi yapma yükümlülüğü altında bulunmadığından vergi sorumlusu olarak nitelendirilememektedir. Bu durumda, dar mükellef kurum kazançlarının vergilendirilmesi için dar mükellef kurum tarafından kurumlar vergisi beyannamesi verilecek, dar mükellef kurumun Türkiye'de müdür veya daimi

temsilcisi yoksa verginin kazanç ve iradı sağlayan adi komandit şirket adına tarh edilmesi gerekecektir.¹¹³

Adi komandit şirketlerin çoğunlukla aile şirketi olarak kurulduğu ülkemizde yukarıda belirtilen örnekteki gibi bir duruma çok sık rastlanmasa da, bu sorunun çözümü KVK'nın 30. maddesine adi komandit şirketlerin komanditer dar mükellef kurum ortaklarına yapacakları kar payı ödemelerinin de vergi kesintisine tabi tutulacağı hükmü eklenmesiyle mümkün olabilecektir.¹¹⁴

2.6.4. Uluslararası Vergi Anlaşmalarında Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi

2.6.4.1. Faiz Gelirlerinin Vergilendirilmesi

Faiz gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin hükümler OECD Model anlaşmasının 11. maddesine yer almaktadır. Bu madde uyarınca faiz deyimi ipotekle temsil edilsin veya edilmesin, borçlunun karına ortak olma hakkını versin veya vermesin her türlü alacaktan elde edilen gelirler ile tahvile bağlı prim ve ikramiyeler dahil olmak üzere her türlü tahvilden elde edilen gelirleri kapsamaktadır. Geç ödeme sebebiyle uygulanan cezalar söz konusu madde uyarınca faiz olarak değerlendirilmemektedir.

OECD model anlaşması uyarınca faiz gelirlerini vergilendirme hakkı öncelikli olarak faiz gelirini elde eden kurumun mukimi olduğu devlete ait olmakla birlikte, kaynak devletin vergilendirme hakkı da belli sınırlar dahilinde bulunmaktadır. Türkiye'nin taraf olduğu çoğu uluslararası vergi anlaşmasında, kaynak devletin vergilendirme hakkının üst sınırı belirlenmiştir.

OECD model anlaşması, menkul sermaye iratlarının, bunları sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetleri kapsamında elde edilmesi durumunda ticari kazancın elde edilmesine ilişkin hükümlere tabi olduğunu belirtmektedir. Dar mükellef bir kurum tarafından ticari faaliyet çerçevesinde Türkiye'de elde edilen faiz geliri, ticari kazanç olarak değerlendirilecektir. Bu düzenleme, GVK'da yer alan

¹¹³ Agah DİKİCİ, "Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Türkiye'de Elde Edilen Kar Paylarının Vergilendirilmesi ve Özel Bir Durum", **Vergi Sorunları Dergisi**, Ocak 2011, Sayı: 256, s. 149 - 150

¹¹⁴ DİKİCİ, **a.g.m.**, s. 151

menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesine ilişkin hükümlerle paralellik göstermektedir.

Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası vergi anlaşmaları uyarınca faiz gelirleri üzerinden alınacak vergi oranlarına ilişkin liste çalışmanın 3 no'lu ekinde yer almaktadır.

2.6.4.2. Kar Paylarının Vergilendirilmesi

Kar paylarının vergilendirilmesine ilişkin düzenlemeler OECD Model anlaşmasının 10. maddesinde yer almaktadır. Bu madde uyarınca kar payı deyimi hisse senetlerinden, intifa senetlerinden veya intifa haklarından, madencilik senetlerinden, kuru hisse senetlerinden veya alacak niteliğinde olmayıp kara katılmayı sağlayan diğer haklardan elde edilen gelirleri, bunun yanı sıra dağıtım yapan şirketin mukimi olduğu devletin kanunlarına göre vergilendirme yönünden hisse senetlerinden elde edilen gelirlerle aynı muameleyi gören diğer şirket haklarından elde edilen gelirleri kapsamaktadır.

OECD Model anlaşması uyarınca kar payı gelirlerini vergilendirme hakkı geliri elde eden kurumun mukimi olduğu devlete aittir. Ancak, iştirak oranı gibi belirli koşulların sağlanması durumunda kaynak devletin de belirli oranları aşmamak üzere vergilendirme hakkı bulunmaktadır. Örneğin, kar payı sermayesine %20'yi aşan bir oranla iştirak edilen kurumdaki elde ediliyorsa, ödemeyi yapan kurumun mukimi olduğu ülke bu geliri en çok %10 oranında, diğer durumlarda ise en çok %15 oranında vergilendirme hakkına sahip olabilir.

Türkiye, taraf olduğu uluslararası vergi anlaşmalarında iştirak oranları ve azami vergi oranlarını ayrı ayrı belirleme yoluna başvurmuştur. Yürürlükteki uluslararası vergi anlaşmaları uyarınca kar payları üzerinden kaynak devlette alınacak vergi oranlarına ilişkin liste çalışmanın 4 no'lu ekinde sunulmuştur.

2.7. Diğer Kazanç ve İratlar

Dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettiği diğer kazanç ve iratlar da kurumlar vergisine tabidir. Kurumların elde edebileceği diğer kazanç ve iratlar, GVK'nın 80. maddesinde yer almaktadır. Diğer kazanç ve iratlar; değer artış kazançları ve arazi kazançlarından oluşmaktadır.

2.7.1. Değer Artış Kazançları

GVK'nın mükerrer 80. maddesi uyarınca, aşağıda sayılan mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancıdır:

1- Karşılıksız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar,

2- GVK'nın 70/5. madde sayılan gayrimaddi hakların (ihtira beratları hariç) elden çıkarılmasından doğan kazançlar,

3- Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar,

4- Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar,

5- Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar

6- Elde ediliş şekli ne olursa olsun (Karşılıksız olarak elde edilenler hariç) GVK'nın 70/1-2-4-7 maddelerinde sayılan mal ve hakların elde ediliş tarihinden başlayarak 5 yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

Bir takvim yılı içinde elde edilen değer artış kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 8.000 Türk Lirası gelir vergisinden istisna edilmiştir.¹¹⁶

Faaliyetine devam eden ticari bir işletmenin kısmen veya tamamen satılmasından veya ticari işletmeye dahil amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin ve birinci fıkrada yazılı hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazançlar ticari kazanç sayılır ve bunlara ticari kazanç hakkındaki hükümler uygulanır.

¹¹⁶ Söz konusu tutar, 29.12.2010 tarihli ve 27800 (6. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 278 Seri No'lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği uyarınca, yeniden değerlendirme oranı dikkate alınarak tespit edilmiştir.

2.7.2. Arızı Kazançlar

GVK'nın 82. maddesi uyarınca vergiye tabi arızı kazançlar şunlardır:

1- Arızı olarak ticari muamelelerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere aracılık edilmesinden doğan kazançlar,

2- Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyeti ile serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, henüz başlanmamış olan böyle bir faaliyete girişilmemesi, ihale artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hasılat,

3- Taşınmazların tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile peştemallıklar,

4- Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hasılat,

5- Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleri ile ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar,

6- Dar mükellefiyete tabi olanların GVK'nın 45. maddesinde yer alan Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yaptıkları ulaştırma işleri.

Bir takvim yılında (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerde yazılı olan kazançlar (henüz başlamamış olan ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar hariç) toplamının 19.000 TL'lik kısmı vergiden istisnadır¹¹⁷.

2.7.3. Diğer Kazanç ve İratların Vergilendirilmesi

GVK hükümlerine göre tespit edilen diğer kazanç ve iratlar (telif, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir veya temlik karşılığında alınan bedeller hariç) dar mükellef kurum yada söz konusu kazancı dar mükellef kuruma sağlayanlar tarafından özel beyanname ile beyan

¹¹⁷ Söz konusu tutar, 29.12.2010 tarihli ve 27800 (6. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 278 Seri No'lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği uyarınca, yeniden değerlendirme oranı dikkate alınarak tespit edilmiştir.

edilerek, tahakkuk eden kurumlar vergisi ödenir. Ayrıca, kazançtan söz konusu vergi düşüldükten sonra kalan tutarın ana merkeze aktarılması durumunda, kurum bünyesinde kurumlar vergisi kesintisi yapılacaktır.

Dar mükellef kurumlar tarafından gayrimaddi hakların elden çıkarılmasından elde ettikleri gelirler, kaynaktan kesinti yoluyla vergilendirilmektedir.

2.7.4. Uluslararası Vergi Anlaşmalarında Diğer Kazanç ve İratların Vergilendirilmesi

OECD Model anlaşmasının 13. ve 22. maddesinde yer alan hükümler, GVK'da yer alan diğer kazanç ve irat unsurlarının vergilendirilmesine ilişkindir.

OECD Modelinin 13. maddesi uyarınca, bir gayrimenkul varlığın elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar sermaye değer artış kazancı sayılmaktadır ve gelirin elde edildiği ülkenin vergilendirme hakkı bulunmaktadır. Ticari faaliyet veya serbest meslek faaliyetinin gerçekleştirildiği iş yeri bağlantılı gelirlerde de bu durum geçerli olacak, elde edilen gelir ticari kazanç veya serbest meslek kazancı sayılmayıp, değer artış kazancı olarak değerlendirilecek ve gayrimenkulün bulunduğu devlette vergilendirilebilecektir.

Menkul varlıkların elden çıkarılmasından doğan değer artış kazançları, bu varlıkların bir ticari kazanç veya serbest meslek faaliyeti kapsamında bir iş yeriyle bağlantılı olarak elde edildiği durumlar dışında, değer artış kazancını elde edenin mukimi olduğu devlet tarafından vergilendirilebilecektir. Bu doğrultuda, hisse senedi, iştirak hissesi ve benzeri menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan kazançların, kaynak devlette vergilendirilmesi mümkün olmamaktadır. Bu sebeple Türkiye taraf olduğu uluslararası vergi anlaşmasının ilgili hükümlerine çekinceler koymuştur.¹¹⁸

Uluslararası trafikte işletilen gemiler, uçaklar ile iç taşımacılıkta kullanılan tekne, gemi, uçak ve benzeri taşınabilir varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar, söz konusu teşebbüsün etkin yönetim merkezinin bulunduğu devlette vergilendirilebilecektir.

¹¹⁸ YÜCEL, TURAN, a.g.e., s. 403

OECD model anlaşmasının 22. maddesi uyarınca, nerede doğduğuna bakılmaksızın, anlaşmada ele alınmayan her türlü gelir unsurunun elde edilmesi durumunda, söz konusu kazancı vergilendirme hakkı kurumun mukimi olduğu devlette aittir.

2.8. Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi

Kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye dışında bulunan yabancı taşıma kurumlarının elde ettikleri kazancın tespit edilmesinde, diğer dar mükellef kurumlardan farklı esaslar benimsenmiştir. Bunun başlıca sebebi söz konusu kurumların genellikle uluslararası taşımacılık faaliyetlerinde bulunmaları ve bu faaliyetlerden doğan kazançların Türkiye'deki iş yerine atfedilebilecek kısmının saptanmasındaki zorluktur. Bu zorluk, hem Türkiye'deki iş yerine mal edilecek hasılatın, hem de bu hasılatın indirilecek giderlerin saptanmasında ortaya çıkmaktadır.¹¹⁹ Dar mükellef taşıma kurumlarının vergilendirilmesi, kurum kazançlarının gerçek usulde vergilendirilmesinin bir istisnasını oluşturmaktadır.

Söz konusu kurumlar Türkiye'de şube olarak faaliyet gösterebildikleri gibi, bir daimi temsilci yada acenta tarafından da temsil edilebilmektedir.

2.8.1. Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Arızı Olarak Yaptıkları Taşıma İşleri

Yabancı taşıma kurumunun Türkiye'de iş yeri yoksa ve daimi temsilci tarafından kazanç elde edilmesi de söz konusu değil ise, bu kurumlar tarafından Türkiye'de yapılan taşımacılık faaliyetleri arızı bir şekilde gerçekleştirilmektedir ve bu taşımacılıktan elde edilen kazançlar GVK uygulamasında diğer kazanç ve irat mahiyetindedir.¹²⁰

Yabancı taşıma kurumlarının (deniz, kara, hava) arızı olarak yaptıkları taşımalardan sağladıkları kazançlar, KVK'nın 3 ve 23. maddeleri kapsamında düzenlenmiş ve vergilendirme için, arızı kazancı doğuran faaliyetin (iş yeri ve daimi temsilci bulundurma veya taşınan yükün Türk menşeli olması gibi başkaca koşullar

¹¹⁹ Erdoğan ÖCAL, "Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 2010, Sayı: 261, s. 18

¹²⁰ Levent BAŞAK, "Dar Mükellefiyete Tabi Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Arızı Ulaştırma Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Nisan 2009, s. 40

aranmaksızın) Türkiye'de ifası veya Türkiye'de değerlendirilmesi yeterli sayılmıştır (GVK md. 7/7).

Türkiye'de değerlendirme ise bedelin Türkiye'de tahakkuk ettirilerek ödenmesini veya bedel yabancı ülkede ödenmekle birlikte Türkiye'deki kurumun giderlerine intikal ettirilmesini veya karından ayrılmasını ifade eder. Taşıtanın yabancı olması, taşıma sözleşmesinin yurt dışında imzalanması veya ödemenin yurt dışında yapılmış olmasının vergilemeye hiçbir etkisi bulunmamaktadır.

KVK'da dar mükellef ulaştırma kurumlarının arızı olarak gerçekleştirdikleri taşıma işlerinden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde arızı kazancı doğuran faaliyetin Türkiye'de bir iş yeri ve daimi temsilci aracılığıyla elde edilmesi şartı aranmamış; faaliyetin sadece Türkiye'de ifası ve değerlendirilmesi yeterli sayılmıştır. Yabancı ulaştırma kurumlarının faaliyetlerinin Türkiye'de ifası, deniz ve hava ulaşımında yolcu ve yükün Türkiye'deki limandan alınması, kara taşımacılığında ise yolcu veya yükün Türkiye sınırları içinde bir yere boşaltılması veya bir yerden taşıta yüklenmesi faaliyetini ifade etmektedir. Değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı ülkede yapılmış ise, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılmasıdır.

Arızı kazanç elde eden dar mükellefiyet ulaştırma kurumlarının yada söz konusu kurum adına Türkiye'de hareket eden kimselerin, her taşıma işi için ayrı ayrı olmak üzere, bu kazançların elde edilme tarihinden itibaren on beş gün içinde elde edilen geliri özel beyanname ile ilgili vergi dairesine bildirmeleri ve aynı süre içinde tahakkuk eden vergiyi ödemeleri gerekmektedir.

2.8.2. Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Devamlı Olarak Yaptıkları Taşıma İşleri

Ulaştırma işi aslen ticari bir iş niteliğindedir. Dar mükellef kurumlar tarafından, KVK'nın 23. maddesinde belirtilen taşıma işlerinin devamlı olarak yapılması durumunda, söz konusu kazanç götürü usulde kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Yolcu, yük ve bagaj taşımalarına ilişkin sözleşmelerin Türkiye'deki iş yerinde veya daimi temsilci tarafından yapılmış olması veya taşıma bedellerinin Türkiye'de

ödenmiş olması, KVK uyarınca kurum kazancının doğması için yeterlidir. Kurum kazancının elde edilmesi için bilet ve benzeri belgelerin Türkiye’de bulunan iş yerinde daimi temsilciler aracılığıyla satılmış olmasına gerek bulunmamaktadır.

Sürekli olarak Türk limanlarından yolcu ve yük taşımak amacıyla Türkiye’de iş yeri açan veya daimi temsilci bulunduran yabancı ulaştırma kurumlarının bu faaliyetleri ticari kazanç olarak değerlendirilerek kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır.

Yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye’de elde edebilecekleri kazançlar ticari kazanç veya diğer kazanç ve iratlardan oluşabilmektedir. KVK’nın 23. maddesi kapsamında devamlı olarak faaliyet gösteren yabancı ulaştırma kurumlarınca elde edilen kazançlar ticari kazanç mahiyetindedir ve yıllık esasta vergilendirilir. Faaliyetlerin süreklilik arz etmemesi durumunda ise elde edilen kazanç diğer kazanç ve irat olarak değerlendirilecek ve özel beyanname ile beyanı gerekecektir.

2.8.3. Türkiye’de Elde Edilen Hasılat

Türkiye’de ticari ve arazi ticari kazançları dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilen yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye’de elde edilmiş sayılan hasılatları aşağıda belirtilen unsurlardan oluşmaktadır:

1. Türkiye sınırları içinde gerçekleşen kara taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlar,

2. Türkiye’deki yükleme limanlarından yabancı ülkelerdeki varış limanlarına veya diğer bir kurumun gemisine aktarma yapılacak yabancı ülkelerdeki varış limanlarına veya diğer bir kurumun gemisine aktarma yapılacak yabancı limana kadar gerçekleşen deniz ve hava taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlar,

3. Türkiye dışındaki taşımacılık faaliyeti için diğer kurumlar hesabına Türkiye’de sattıkları yolcu ve bagaj biletleri ile Türkiye’de yaptıkları navlun sözleşmeleri dolayısıyla kendilerine verilen komisyonlar ve ücretler.

2.8.4. Ortalama Emsal Oranları

KVK'nın 23. maddesi uyarınca, dar mükellef ulaştırma kurumlarının vergiye matrah olacak kurum kazançları, hasıllata ortalama emsal oranlarının uygulanması suretiyle hesaplanmaktadır. Ortalama emsal oranları, Türkiye'de daimi veya arızı olarak çalışan bütün kurumlar için;

- a) Kara taşımacılığında %12,
- b) Deniz taşımacılığında %15,
- c) Hava taşımacılığında %5,

olarak uygulanmaktadır.

2.8.5. Kazancın Saptanması

Dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye'de elde ettiğı kazançların vergilendirilmesi götürü usulde yapılmaktadır. Kurumlar vergisine matrah teşkil edecek kurum kazancı, hasıllata emsal oranların uygulanması suretiyle tespit edilecektir.

Dar mükellef ulaştırma kurumları, yukarıda belirtilen hasıllatlarını kaydettikleri bir hasıllat defteri tutarlar ve bu kurumların vergilendirilmesinde giderleri herhangi bir şekilde dikkate alınmaz.¹²¹

Örnek:

(A) yabancı ulaştırma kurumu, İzmir'den Mısır'ın İskenderiye limanına gemiyle kuru yük taşımacılığı ve İzmir'den Kahire'ye uçakla yolcu taşımacılığı yapmaktadır. Kurumun yük ve yolcu taşıma ücreti ile alınan diğerk gider karşılıkları dahil olmak üzere elde ettiğı hasıllat aşağıdaki gibidir.

| | |
|----------------------------|--------------|
| Deniz ulaştırma işlerinde; | 3.000.000 TL |
| Hava ulaştırma işlerinde; | 7.000.000 TL |

¹²¹ Birol ACAR v.d., **Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yapılan Önemli Değışiklikler**, İSMMMO Yayınları No:70, İstanbul, 2006, s. 66

Söz konusu kurumun ilgili hesap dönemi içerisinde beyan edeceği kurum kazancı şu şekilde olacaktır:

| | |
|---------------------------------|------------|
| 3.000.000 TL x %15 = | 450.000 TL |
| 7.000.000 TL x % 5 = | 350.000 TL |
| Kurum Kazancı | 800.000 TL |
| Ödenecek Kurumlar Vergisi (%20) | 160.000 TL |

2.8.6. Kar Dağıtım Kesintisi

KVK'nın 30/6. maddesinde, dar mükellef ulaştırma kurumlarının kurum kazançlarından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmından ana merkeze aktardıkları tutarlar üzerinden kurum bünyesinde %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

Söz konusu vergi kesintisinin, yurt dışındaki ana merkeze yapılan transferin gerçekleştiği dönemde yapılması ve takip eden ayda beyan edilip ödenmesi genel kuraldır. Ancak, Türk kambiyo mevzuatı gereğince bu faaliyetlerden elde edilen hasılat, yurt içinde yapılan masraflar düşüldükten sonra yurtdışına transfer edilebilmektedir. Nihai kurumlar vergisi ve vergi sonrası dağıtılabılır kar ancak kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesinin ardından kesinleşeceğinden, transfer edilen hasılatın ne kadarının kazanç transferi niteliğinde olduğu bu tarihte kesinleşecektir. Dolayısıyla, vergi kesintisini doğuran olayın bu tarihte meydana geleceği ve vergi kesintinin bu tarihte yapılması gerekmektedir. Ancak, net kazanç ortalama emsal oranına göre belirlendiğinden, her hasılat transferinde kurumlar vergisinin ve transfer edilen vergi sonrası karın belirlenebileceği, bu nedenle de kesintinin her transferde yapılması gerektiği ileri sürülebilir.¹²² Konuyla ilgili mevzuatta açık bir hüküm bulunmamaktadır.

Yukarıda vermiş olduğumuz örnekte, kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmın ana merkeze aktarılması durumunda vergilendirme şu şekilde yapılacaktır.

| | |
|---------------|------------|
| Kurum Kazancı | 800.000 TL |
|---------------|------------|

¹²² ÖCAL, a.g.m., s. 20

| | |
|----------------------------------|------------|
| Hesaplanan Kurumlar Vergisi | 160.000 TL |
| Ana merkeze aktarılacak kar payı | 640.000 TL |
| Kurumlar Vergisi Kesintisi (%15) | 96.000 TL |

2.8.7. Uluslararası Vergi Anlaşmalarında Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi

Ulaştırma işi aslen ticari faaliyet mahiyetindedir. KVK'da özel olarak düzenlenen yabancı taşıma kurumlarının vergilendirilmesine yönelik olarak, OECD Model anlaşmasında da ayrı düzenlemeler getirilmiştir. Uluslararası taşıma faaliyetlerinin vergilendirilmesinde, uluslararası vergi anlaşmalarında yer alan iş yeri yada ticari kazanç hükümleri yerine, taşıma kurumlarına özel düzenlemelere bakılması gerekmektedir.

OECD Modelinin 8. maddesi uyarınca, gemi yada uçakların uluslararası trafikte işletilmesinden doğan kazanç, yalnızca bu teşebbüsün etkin yönetim merkezinin bulunduğu akit devlette vergilendirilebilecektir. İç su yollarında taşımacılık için tahsis edilen motorlu teknelerin işletilmesinden doğan kazanç, yalnızca bu teşebbüsün etkin yönetim merkezinin bulunduğu akit devlette vergilendirilebilecektir.

Türkiye, taraf olduğu uluslararası vergi anlaşmalarının bazılarında, OECD Modelinde yer alan iş su yolu taşımacılığı hükümlerine yer vermemekte, kara taşımacılığına yer vermektedir. Ayrıca anlaşmalarda vergilendirme hakkı etkin yönetim merkezinin bulunduğu ülke yerine çoğunlukla mukim olunan ülkeye verilmektedir.

Türkiye, deniz taşımacılığının gelişmiş olduğu bazı ülkelerle uluslararası vergi anlaşması imzalarken, kendi deniz ticaretini korumak amacıyla vergilendirme hakkını tamamen mukim ülkeye bırakmamış, kaynak ülke olması durumunda vergilendirme hakkının %50'sini elinde tutmuştur.¹²³

¹²³ Mustafa ÜLÜS, "Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Kurum Kazancının Tespiti ve Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 2010, Sayı: 261, s. 152

Uluslararası taşımacılık faaliyetleri kapsamında elde edilen gelirlerin kurumlar tarafından uluslararası taşımacılıkta kullanılan gemi yada uçaklar ile yolcu ve yük taşımacılığı yoluyla doğrudan elde edilen gelirler olarak tanımlanmasına rağmen, kurumların uluslararası taşımacılıkta kullandığı gemi ve uçakların operasyonu ile doğrudan ilişkili olmadığı halde bu operasyonlara yardımcı olan faaliyetlerden elde edilen gelirler de uluslararası taşımacılık geliri olarak değerlendirilmektedir.¹²⁴

Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası vergi anlaşmalarında, yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesine ilişkin olarak vergilendirme yetkisini kullanacak devlet ve anlaşmanın kapsadığı taşıma işlerine ilişkin liste çalışmanın 5 no'lu ekinde yer almaktadır.

¹²⁴ Aslı ACET, "Denetçinin Seyir Defteri", Çevrimiçi: <http://www.vergiportali.com/KoseYazilari.aspx?Type=YaziDetay&id=663> (Erişim tarihi: 25.05.2011)

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DAR MÜKELLEFLER KURUMLARDA VERGİLENDİRME YÖNTEMLERİ

3.1. Genel Açıklama

KVK'nın "Tam ve Dar Mükellefiyet" başlıklı 3/2. maddesinde, Kanun'un 1. maddesinde sayılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların dar mükellef olarak adlandırılacağı ve sadece Türkiye'de elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır. Anılan maddede ayrıca, dar mükellef kurum kazançlarının KVK'da sayılan ve çalışmanın önceki bölümlerinde açıklanan kazanç ve iratlardan oluşacağı belirtilmiştir.

Çalışmamızın bu bölümünde, dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen kurum kazançlarının ne şekilde vergilendirileceğine ilişkin açıklamalarda bulunulacaktır.

3.2. Matrahın Saptanması

KVK'nın 22. maddesinde, dar mükellef kurumların Türkiye'de iş yeri ya da daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kazançların belirlenmesinde, aksi belirtilmediği sürece tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanacağı, ticari ve zirai kazanç dışında kalan kazanç ve iratların belirlenmesinde ise GVK'nın bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir; bu kazanç ve iratların Türkiye'de yapılmakta olan bir ticari veya zirai faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde kurum kazancının yine aksi belirtilmedikçe tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlere tabi olduğu vurgulanmıştır.

Örneğin, dar mükellef bir iş ortaklığının Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilcisi vasıtasıyla elde ettiği kazançlar, niteliğine bağlı olarak ticari ya da zirai kazanç olarak değerlendirilecek ve anılan kazancın belirlenmesinde tam mükellef kurumlar için uygulanan hükümler geçerli olacaktır. Türkiye'de daimi temsilci veya iş yeri bulunmayan dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen menkul veya gayrimenkul sermaye iratları, GVK'nın ilgili hükümleri çerçevesinde

vergilendirilecektir. Buna karşılık, dar mükellef kurumun Türkiye’de daimi temsilci veya iş yeri aracılığıyla elde ettiği menkul veya gayrimenkul sermaye iradı, ticari kazanç olarak değerlendirilip vergilendirilecektir.

Dar mükellefiyete tabi kurumların ticari ve zirai kazançlar dışında kalan gelirleri GVK’ya göre tespit edileceğinden, bunlara ilişkin kanunen kabul edilen ve kanunen kabul edilmeyen giderlerin tespitinde GVK’nın 40 ve 41. madde hükümleri esas alınacaktır. Dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye’de yapılmakta olan ticari veya zirai faaliyetler kapsamında elde edilen kurum kazançlarının tespitinde, KVK’da belirtilen tam ve dar mükellef kurumlar için ortak olan kanunen kabul edilen ve kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin hükümler ile Kanun’un 22. maddesinde dar mükellef kurumlar için özel olarak düzenlenmiş unsurlar dikkate alınacaktır.¹²⁶

Dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye dışındaki merkezleri ile olan ilişkileri, tam mükellefiyettekinden farklı bazı giderlerin ortaya çıkmasına neden olur. Bu nedenle, KVK’nın 22. maddesi uyarınca, aşağıda belirtilen indirimler, kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınır.

- Bu kurumlar hesabına yaptıkları alım-satımlar için ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verilen faizler, komisyonlar ve benzerlerinin indirimi kabul edilmez. Bu düzenleme sayesinde, Türkiye’de oluşan kazancın ana merkez ya da diğer şubelere aktarılması önlenmeye çalışılmıştır.¹²⁷
- Türkiye’deki kurumun kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olan ve emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenecek dağıtım anahtarlarına göre ayrılan paylar ile Türkiye’deki kurumun denetimi için yabancı ülkelerden gönderilen yetkili kişilerin seyahat giderleri hariç olmak üzere, ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ayrılan payların, dar mükellef kurumlarca kurum kazancının tespitinde indirimi kabul edilmez.

Söz konusu maddede belirtildiği üzere, ilgili giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde yapılması ve Türkiye’deki

¹²⁶ Ramazan BİÇER, “Dar Mükellef Kurum Kazancının Tespitinde İndirilebilecek ve İndirilemeyecek Giderler”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Kasım 2007, Sayı: 11

¹²⁷ Recep BIYIK, Aydın KIRATLI, **Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler ve İndirimler**, Yaklaşım Yayıncılık, Güncellenmiş 4. Baskı, Ankara, 2007, s. 852

kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması gerekmektedir. Ayrıca, söz konusu giderlerin Türkiye'deki kazançta isabet eden kısmının belirlenmesinde kullanılan dağıtım anahtarının da emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde tespit edilmesi gerekmektedir. Bu madde Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla faaliyet gösteren dar mükellef kurumların ana merkez ile bazı işlemler nedeniyle doğan indirimleri sınırlandırmaktadır. Düzenlemenin, yabancı sermayeli tam mükellef kurumların yurtdışında bulunan ortaklarıyla ilgili bir yönü bulunmamaktadır.¹²⁸

Dar mükellef kurumlar için, tam mükellef kurumlardan farklı olarak getirilen bu düzenleme sayesinde, dar mükellef kurumların işyerlerinde elde ettikleri kurum kazancının haksız yere aşındırılmasının önüne geçilmek istenmiştir¹²⁹.

3.3. Dar Mükellef Kurumlarda Vergilendirme Yöntemleri

3.3.1. Beyana Dayalı Vergilendirme

3.3.1.1. Yıllık Beyan

3.3.1.1.1 Yıllık Beyanname İle Beyanı Zorunlu Olan Kazanç Ve İratlar

Dar mükellefiyete tabi kurumlarca Türkiye'de elde edilen kazanç ve iratların yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ile beyanına ilişkin usul ve esaslar KVK'nın 24. maddesinde yapılmış, verginin mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunacağı ve beyannamenin ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içereceği belirtilmiştir.

Tam mükellef kurumlarca elde edilen kazanç ve iratların tamamı kurum kazancı olarak adlandırılır ve ticari kazanç olarak değerlendirilerek yıllık beyanname ile beyan edilirken, dar mükellef kurumlarca Türkiye'de elde edilen kazanç ve iratların vergilendirilmesinde elde edilen kazanç ve iradın niteliği belirleyici rol oynamaktadır¹³⁰.

¹²⁸ BIYIK, KIRATLI, **a.g.e.** s. 852

¹²⁹ Ali Rıza AKBULUT, "Kurumlar Vergisi Kanunu 22/3 Madde Hükmü Kapsamında Dar Mükellef Kurumlar Tarafından İndirilemeyecek Giderler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Kasım 2007, Sayı:315, s. 81

¹³⁰ TEKİN, KARTALOĞLU, **a.g.e.** s. 986

Dar mükellef kurumların ticari ve zirai kazançların tam mükellefiyete tabi kurumlarda olduğu gibi yıllık beyan esasında vergilendirilmesi zorunludur. Bu nedenle, Türkiye’de ticari veya zirai kazanç elde eden, kanuni merkezi ve iş merkezi yurt dışında bulunan kurumlarca yıllık beyanname verilmesi zorunludur.¹³¹

Dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye’de şube açılması halinde, şubede icra edilen faaliyetler neticesinde elde edilen kazançlar ticari kazanç olup, bu kazançların yıllık kurumlar vergisi beyanname ile beyan edilmesi gereklidir.

Mükellefler, vergiye tabi kazancın tamamı için bir beyanname verirler. Mükelleflerin şubeleri, ajansları, alım-satım büro ve mağazaları, imalathaneleri veya kendilerine bağlı diğer iş yerleri için, bunların bağımsız muhasebeleri ve ayrılmış sermayeleri olsa bile ayrı beyanname verilmez (KVK m.24/2-3).

3.3.1.1.2. Kaynakta Kesinti Suretiyle Vergilendirilen Kurum Kazançlarında İhtiyari Beyan

KVK’nın 30. maddesi uyarınca; ticari ve zirai kazançlar hariç olmak üzere vergisi kaynakta kesinti yoluyla alınan kazanç ve iratlar için beyanname verilmesi veya bu madde kapsamına girmeyen kazanç ve iratlar için verilecek beyannamelere söz konusu kazanç ve iratların dahil edilmesi ihtiyaridir. Dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen ve KVK’nın 30. maddesi uyarınca kaynakta kesinti suretiyle vergilendirilen kazanç ve iratlar için bu kurumlarca yıllık veya özel beyanname verilebilecektir. İhtiyari olarak bu beyannamelerin verilmesi durumunda, GVK’nın 75. maddesinde yer alan menkul sermaye iratları ile fonların katılma belgelerinden ve yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kar paylarının verilecek beyannamelere dahil edilmesi zorunludur.

Kaynakta kesinti yoluyla vergilendirilen dar mükellef kurumların beyanname vermelerinin ihtiyari olması, yabancı girişimcilerin beyanname verme gibi formalitelerle uğraşmamasını sağlamaya yöneliktir. Bu düzenleme Türk vergi sistemine 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda değişiklik öngören 199 Sayılı Kanun ile girmiş ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda da aynen korunmuştur. 199 Sayılı Kanun’un gerekçesinde de, kurumlar vergisi kaynakta

¹³¹ Levent BAŞAK, “2009 Hesap Döneminde Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlarca Elde Edilen Kazanç Ve İratların Yıllık Beyanname ile Beyan Esasları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Nisan 2010, Sayı: 259, s. 76

kesinti yoluyla alınmış olan kazanç ve iratlar için ayrıca beyanname verilmesinin kurumların ihtiyarlarına bırakılmasının yabancı müteşebbisleri beyanname verme formalitelerinden kurtarma gayesine yönelik olduğu belirtilmiştir¹³².

Bir nihai vergilendirme mahiyetinde olan kaynakta kesinti suretiyle vergilendirmede, sadece elde edilen brüt kazanç üzerinden vergi alınırken, bu şekilde vergilendirilen dar mükellef kurumun beyanname vermesi durumunda, söz konusu kazancı elde etmek için katlandığı maliyet ve gider unsurları, kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilir.

Dar mükellef kurumların ihtiyari olarak yıllık beyanname verme hakları, her hesap dönemi için ayrı ayrı kullanılabilir.

3.3.1.1.3. Yıllık Beyanname İle Beyan Edilen Kazançlarla Birlikte Kaynakta Kesinti Suretiyle Vergilendirilen Kazançlarının Elde Edilmesi

Dar mükellef kurumların yıllık beyanname ile beyan edilmesi gereken ticari veya zirai kazançlarının yanı sıra, bu faaliyetlerle ilgili olmayan ve KVK'nın 30. maddesi kapsamında kaynakta kesinti suretiyle vergilendirilmiş kazanç ve iratların da elde edilmesi durumunda, kaynakta kesintiye tabi tutulmuş kazanç ve iratların verilecek yıllık beyannameye dahil edilmesi ihtiyaridir.

Dar mükellef kurumların yıllık beyanname ile beyan edilen ticari veya zirai kazançları yanı sıra, bu faaliyetlerle ilgili olarak KVK'nın 30. maddesi uyarınca kaynakta kesinti suretiyle vergilendirilen kazanç ve iratları elde etmesi durumunda, kaynakta kesintiye tabi kazanç ve iratlar ticari veya zirai kazancın bir unsuru olarak yıllık beyannameye dahil edilecek olup, bu durumda ihtiyarilik söz konusu olmayacaktır.

Kaynakta kesinti suretiyle vergilendirilen dar mükellef kurum için uygulanan kesinti oranı, yıllık beyanname verilmesi durumunda uygulanacak olan kurumlar vergisi oranından fazla olabilir. Bu gibi durumlarda, dar mükellef kurum tarafından ödenecek toplam kurumlar vergisi tutarından, kaynakta kesinti suretiyle ödenen vergi mahsup edilecek olup, fazla ödenen kurumlar vergisinin iadesi mümkün olabilecektir.

¹³² T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri**, Cilt II, Ankara, 1988, s. 76

3.3.1.1.4. Kurumlar Vergisi ve Geçici Vergi Oranı

KVK'nın 32. maddesi uyarınca kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden %20 oranında alınır. Dar mükellef kurumların ticari ve zirai kazançlarla sınırlı olarak cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere GVK'da belirtilen esaslara göre ve cari dönemin kurumlar vergisi oranında (%20) geçici vergi ödenir. Tam mükellef kurumlar için geçerli olan vergilendirme esasları, dar mükellef kurumlar için de aynen uygulanır.

Bakanlar Kurulu, yukarıda belirtilen geçici vergi oranını 5 puana kadar indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine kadar getirmeye yetkili kılınmıştır.

KVK'nın 23. maddesi kapsamında vergilendirilen yabancı ulaştırma kurumlarında vergi oranını, mükabilyet ilkesi çerçevesinde, ülkeler itibarıyla kara, deniz ve hava ulaştırma kurumları için ayrı ayrı veya topluca sifıra kadar indirmeye veya bu maddede yazılı oranın bir katını geçmemek üzere yeni bir oran tespit etmeye Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

3.3.1.1.5. Yıllık Beyanname Verme Zamanı

KVK'nın 25. maddesi uyarınca, dar mükellefiyete tabi kurumların yıllık beyan esasında vergilendirilmeleri durumunda vergilendirme dönemi, hesap dönemidir. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin hesap dönemi ise, özel hesap dönemleridir. Yıllık beyanname veren dar mükellef kurumlar da, tam mükellefiyete tabi kurumlar gibi hesap dönemlerinin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar bağlı buldukları vergi dairelerine yıllık kurumlar vergisi beyanamesi vermek zorundadır.

Dar mükellefiyete tabi kurumların ülkeyi terk etmeleri durumunda beyanname, ülkeyi terk etmesinden önceki on beş gün içinde verilir (KVK m.26/6).

3.3.1.1.6. Yıllık Beyannamenin Verileceği Vergi Dairesi

Yıllık kurumlar vergisi beyanamesi, kurumun Türkiye'deki iş yerinin veya daimi temsilcisinin bulunduğu yerin; kurumun Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilcisi olmaması durumunda ise söz konusu kuruma kazanç sağlayanların bağlı olduğu yerin vergi dairesine verilir (KVK m.25/4)

3.3.1.1.7. Dar Mükellefiyette Tarhiyatın Muhatabının Belirlenmesi

Kurumlar vergisi, kurumlar vergisi mükelleflerinin tüzel kişiliği namına tarh olunur. Ancak, dar mükellef kurumların yurtdışında mukim olmaları dikkate alınarak bazı özel düzenlemeler yapılmıştır. Dar mükellef kurumlar tarafından ödenecek kurumlar vergisi, Türkiye’de müdür veya temsilcileri mevcut ise bunlar hesabına, müdür veya temsilcileri mevcut değil ise kazanç ve iratları yabancı kurumlara sağlayanlar adına tarh edilir (KVK m.28).

Dar mükellef kurumun Türkiye’de müdür veya daimi temsilcisi mevcutsa tarhiyat bunlardan herhangi birisi adına yapılabilir. İdarenin burada seçimlik bir hakkı bulunmaktadır. Dar mükellef kurumun Türkiye’de hem müdürü (genel müdür, Türkiye direktörü, şube müdürü, v.b.) hem de bir veya birden fazla daimi temsilcisinin bulunması durumunda tarhiyat bunlardan herhangi birinin adına yapılabilir. Tarhiyatın bunlardan herhangi biri adına yapılması durumunda, diğer tarhiyat muhatapları ve tarhiyatın yapıldığı kimse arasındaki ilişkiler özel hukuk hükümlerine tabidir. Bu kişilerin, tarhiyatın diğer kişi adına yapılmasını talep etme hakları bulunmaktadır. Tarhiyat zincirinin son aşamasında kazanç ve iratları dar mükellef kurumlara sağlayanların tarhiyatın muhatabı olacağına belirtilmesi neticesinde, Türkiye’de dar mükellef kurumlarca elde edilen kazanç ve iratlar açısından hiç bir şekilde tarhiyatın muhatapsız kalma riski bulunmamaktadır.¹³³

Dar mükellef kurumlarda daimi temsilcilerin değişmesi durumunda tarhiyatın muhatabı, tarhiyatın yapılacağı dönemin daimi temsilcisi olacaktır. Ancak yapılan tarhiyat sonrası vergi borcunun ödenmesi bakımından sorumluluk ise doğrudan dar mükellef kuruma gidilmeksizin daimi temsilcilerde olacaktır. AATUHK’un mükerrer 35. maddesi gereği, kamu alacağının doğması ve ödenmesi gerektiği zamandan sonra gelen daimi temsilciler de kamu alacağının ödenmesinden müteselsil sorumlu olacaktır.¹³⁴

Örneğin, dar mükellef (A) kurumunda 2009 yılı hesap dönemine ilişkin olarak 2011 yılında yapılan incelemede kurumlar vergisi ziyayı tespit edilmiş ve vergi aslıyla

¹³³ Levent BAŞAK, “Dar Mükellefiyete Tabi Yabancı Kurumlarda Tarhiyatın Muhatapsız Kalması Riski Var mıdır?”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Kasım 2007, Sayı: 47, s. 69

¹³⁴ Burak YÜCEL, “Dar Mükellef Kurumlarda Kanuni Temsilcilerin Sorumlulukları ve Tarhiyatın Muhatabı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Nisan 2010, Sayı: 259, s. 184

birlikte vergi ziyaı cezası daimi temsilci adına tarh edilmiştir. Kurumun 2009, 2010 ve 2011 yıllarında daimi temsilcileri farklı gerçek kişiler olsalar dahi, ödenecek kamu alacağından mevcut daimi temsilci ile birlikte önceki diğer daimi temsilciler de müteselsilen sorumlu olacaktır.

3.3.1.1.8. Dar Mükellefiyette Verginin Tarh Zamanı Ve Tarh Yeri

Dar mükellef kurumlar tarafından verilecek olan yıllık beyanname neticesinde tarh edilecek kurumlar vergisi, beyannamenin vergi dairesine verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse vergiyi tarh edecek daireye ulaştığı tarihi izleyen üç gün içinde beyannamenin verildiği veya gönderildiği vergi dairesince tarh olunur (KVK m.28/2).

3.3.1.1.9. Yıllık Beyanname İle Beyan Edilen Kurum Kazançları Üzerinden Tarh Edilen Vergilerin Ödenmesi

Dar mükellef kurumların yıllık beyanname vermeleri durumunda tarh edilen vergi, beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödenmelidir (KVK m.29/1-a).

3.3.1.2. Özel Beyan

3.3.1.2.1. Özel Beyan Kavramı

Dar mükellefiyete tabi kurumların vergiye tabi kurum kazançlarının, sadece GVK'da yazılı diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç) oluşması durumunda, yabancı kurum veya Türkiye'de adına hareket eden kimse, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren on beş gün içinde ilgili vergi dairesine beyanname vermek zorundadır (KVK m.26/1).

Diğer kazanç ve iratlara ilişkin olarak Türkiye'ye bizzat getirilen nakdi veya aynı sermaye karşılığında elde edilen menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin elden çıkarılması sırasında oluşan kur farkı kazancına dair hükümler hariç olmak üzere, GVK'da yer alan vergilendirmeme hususundaki istisna, kayıt, şart ve sürelerle ait sınırlamalar dikkate alınmaz (KVK m.26/2).

3.3.1.2.2. Özel Beyannamenin Verilme Yeri

KVK'nın 27. maddesinde, özel beyannamenin verileceği vergi daireleri her bir kazanç unsuru için ayrı ayrı belirlenmiştir. Buna göre özel beyanname,

- Taşınmazların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarda, taşınmazın bulunduğu,

- Taşınırın ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarda, mal ve hakların Türkiye'de elden çıkarıldığı,

- Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratlarda, işletmenin bulunduğu,

- Arızı olarak ticari işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere aracılıktan elde edilen kazançlar ile arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlarda, faaliyetin yapıldığı,

- Arızı olarak Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda, yolcu veya yükün taşıta alındığı,

- Zarar yazılan değersiz alacaklarla karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil olmak üzere terk edilen işlemlerle ilgili olarak sonradan elde edilen diğer kazanç ve iratlar ile ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi veya ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratlarda, ödemenin Türkiye'de yapıldığı,

- Diğer hallerde Maliye Bakanlığı'nca belirlenen

yerin vergi dairesine verilir.

3.3.1.2.3. Özel Beyannameyle Beyan Edilen Verginin Ödenmesi

Özel beyan dönemi tayin edilmiş bulunan kazançların, kazancı elde eden yabancı kurum veya Türkiye'de bunlar adına hareket eden kimseler tarafından, kazancın elde edildiği tarihten itibaren on beş gün içerisinde, yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde tespit edilen vergi dairelerine özel beyanname ile beyan edilmesi ve aynı süre içinde ödenmesi gerekmektedir (KVK m.29).

3.3.2. Kaynakta Kesinti Yoluyla Vergilendirme

3.3.2.1. Kaynakta Vergi Kesintisi Kavramı

Çağdaş vergilendirme yöntemleri, verginin bizzat mükellefi tarafından hesaplanmasını ve belirli dönemler halinde beyan edilerek ödenmesini öngörmektedir. Yüksek enflasyonlu dönemlerde vergiyi doğuran olayla verginin tahsili arasında geçen sürede paranın değerindeki azalış sebebiyle, devlet bir an önce vergi alacağını tahsil etmek istemektedir. Ayrıca, verginin belirli dönemlerde ödenmesi sebebiyle, bu dönemlerde mükellefe ağır bir yük de söz konusu olmaktadır. Vergi alacağını garanti altına alma ve diğer ihtiyaçlardan ötürü, verginin, vergiyi doğuran olayın kaynağından alınmasını öngören kaynakta vergileme yöntemi doğmuştur.¹³⁵

Kaynakta vergi kesintisi yöntemi, esas itibarıyla bir tahsilat yöntemi olmasına rağmen, vergi güvenliği müessesesi olarak da önem taşımaktadır.¹³⁶ Dar mükellef kurum kazançlarının tam mükellef kurumlara nazaran daha yoğun şekilde kesintiye tabi tutulması, kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye’de olmayan bu kurumların gelirlerinin vergilendirilmesinin güvence altına alınmak istenmesinden kaynaklanmaktadır.¹³⁷

Dar mükellef kurum kazançlarında vergi kesintisi ilk olarak 199 Sayılı Kanun’la yapılan düzenlemeyle uygulanmaya başlanmıştır. İlgili kanunun gerekçesinde, dar mükellefiyette vergi kesinti yönteminin, vergilendirmede idareye ve mükellefe kolaylık sağlamak amacıyla getirildiği belirtilmiştir.¹³⁸ 5422 Sayılı mülga Kurumlar Vergisi Kanunu sadece dar mükellefiyette vergi kesintisini düzenlemekteydi. Tam mükellef kurumlara ilişkin vergi kesintisi GVK’nın 94. maddesi uyarınca yapılmaktaydı. 5520 Sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu’nda ise, hem tam hem de dar mükellef kurumlarda vergi kesintisi ayrı ayrı düzenlenmiştir.

¹³⁵ A. Bumin DOĞRUSÖZ, **Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme “Stopaj”**, İSMMMO Yayınları, Yayın No:3, İstanbul, 1992, s. 1

¹³⁶ Erdoğan SAĞLAM, “Tam ve Dar Mükellef Gerçek Kişi ve Kurumlara Yapılan Ödemelerde Vergi Kesintisi “Stopaj”-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 2006, Sayı: 165, s. 123

¹³⁷ Nurettin BİLİCİ, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler, Türk Vergi Sistemi)**, Güncellenmiş 8. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2004, s. 237

¹³⁸ EKMEKÇİ, **a.g.e.**, s. 117

Eski uygulamada avansların kesintiye tabi olup olmadığı konusunda açıklık yoktu. GVK'nın 94. maddesi uyarınca avans mahiyetindeki ödemelerin kesintiye tabi tutulması, ancak 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda avanslara ilişkin düzenlemeye yer verilmemesi farklı görüş ve yorumlara yol açmaktaydı. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda vergi kesintisinin, avanslar da dahil olmak üzere yapılacağı belirtilerek konuya açıklık getirilmiştir.

Dar mükellef kurumlarda vergi kesintisine ilişkin esaslar, KVK'nın 30. maddesinde yer almaktadır. İlgili maddede kaynakta kesintiye tabi kazanç ve iratlar sayılmaktadır. Vergi kesintisi yapmak bakımından tek şart, kazanç ve iradı dar mükellef kuruma sağlamaktır. Bu kazanç ve iratları dar mükellef kurumlara sağlayanların gerçek veya tüzel kişi oluşu, gelir veya kurumlar vergisi karşısındaki durumları veya diğer nitelikleri, vergi kesintisi yapma yükümlülüğü bakımından önem taşımamaktadır.¹³⁹ Dar mükellef kurumların, aşağıda ayrıntılı olarak açıklanacak kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılması öngörülmüştür (KVK m.30).

Nakden ödeme, bir değer bir kişiden diğer bir kişiye para olarak yada parasal olarak transferini ifade etmektedir. Transferin mutlaka elden yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Nakden ödeme tabiri, banka havalesi yada posta yoluyla gönderilmeyi de kapsamaktadır. Nakden ödemeyi parasal olarak algılamamak gerekir. Bir değer aktarımı parasal olarak yapılabileceği gibi, aynı olarak da yapılabilmektedir. Aynı ödemeler üzerinden de vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.¹⁴⁰

Hesaben ödeme, kesintiye tabi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumunda düşüren her türlü kayıt ve işlemi ifade etmektedir (KVK m. 30/10). Ödeme yapan veya ödeme yapılanın defter ve kayıtları ve bu işle ilgili tüm belgelerde kaynakta kesinti yoluyla vergilendirmeye konu ödemeyi gösterir bir unsur varsa hesaben ödeme gerçekleşmiştir.¹⁴¹

¹³⁹ M. Emin AKYOL, "Dar Mükellef Kurum Kazançlarında Vergi Kesintisi", **Yaklaşım Dergisi**, Kasım 2007, Sayı: 179, s. 63

¹⁴⁰ Burhan GÜNDOĞDU, **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Uyarınca Vergi Kesintisi**, TÜRMOB Yayınları – 308, Sirküler Rapor Serisi Seri No:2007-4, Ankara, 2007, s. 55

¹⁴¹ GÜNDOĞDU, **a.g.e.**, s. 56

Kanunda hesaben ödeme deyiminin tanımı yapılmış olmasına rağmen tahakkuk ifadesinden ne anlaşılması gerektiğine yönelik bir açıklama bulunmamaktadır. Tahakkuk, geliri doğuran işlemin nitelik ve tutar bakımından kesinlik kazanmış olmasıdır. Uygulamada, dar mükellef kurumlardan çeşitli hizmetler alanların, bu hizmetler karşılığında bir faturanın düzenlenmemiş olmasına rağmen ödenecek olan bu tutarları tahakkuk ettirmek suretiyle giderleştirdikleri görülmektedir. Örneğin, her yıl sonunda satışların belli bir oranı üzerinden royalti ödemesi yapılması, kiralanan makine ve teçhizat karşılığında ödenecek tutarın belli olması gibi durumlarda tahakkuk esasına bağlı olarak kurumlar vergisi kesintisi yapılması söz konusu olabilmektedir.

Dar mükellef kurumlarca elde edilecek kazanç veya iradın tahakkuku itibariyle bir vergi kesme sorumluluğu düşünülemez. Vergi kesintisi yapılması, istihkak sahibinin talep hakkının, karşı taraf açısından da ödeme mükellefiyetinin doğmuş olması şartına bağlıdır. Vergi kesintisinin, ödeme mükellefiyetinin doğduğu anda yapılması gerekir.¹⁴² Ancak, bu gibi durumlarda vergi kesintisinin, tahakkuk anında yada nakden veya hesaben ödeme anında yapılabileceğinin vergi sorumlusunun tercihine bırakılması gerektiği de savunulan görüşler arasındadır.¹⁴³

Dar mükellef kurumların iş yeri yada daimi temsilci aracılığıyla elde ettikleri kazançların tespitinde, aksi belirtilmediği sürece tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanacaktır. Bu durumda, ticari kazanç elde eden dar mükellef kurumlar, tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlere tabi olacağından, KVK'nın 15. maddesi kapsamında tam mükellef kurumların vergi kesintisine tabi tutulan kazançlarından dar mükellef kurumlar da aynen vergi kesintisine tabi tutulacaktır. Diğer bir ifadeyle, tam mükellef kurumlara yapılan hangi ödemeler sebebiyle vergi kesintisi yapılıyorsa, iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla ticari kazanç elde eden dar mükellef kurumlara yapılan aynı ödemeler üzerinden vergi

¹⁴² Yılmaz ÖZBALCI, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2007 s. 655

¹⁴³ Burhan GÜNDOĞDU, "2006/11447 Sayılı BKK Sonrası Dar Mükellef Kurumlarda Vergi Kesintisi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Eylül 2007, Sayı: 313, s. 106

kesintisi yapılması gerekecektir. Vergi kesintisinin konusu KVK'nın 15. maddesine göre, kesinti oranı ise 30. maddesine göre tespit edilecektir.¹⁴⁴

3.3.2.2. Dar Mükellef Kurumlarda Kaynakta Kesintiye Tabi Kazanç ve İratlar

3.3.2.2.1 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Hakediş Ödemeleri

KVK'nın 30/1. maddesinin (a) bendinde, GVK'da belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleriyle uğraşan dar mükellef kurumlara, bu işleriyle ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

3.3.2.2.2. Serbest Meslek Kazançları

Dar mükellef kurumların Türkiye'de icra ettikleri ya da Türkiye'de değerlendirilen serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, serbest meslek kazancı olarak kurumlar vergisine tabidir. KVK'nın 30/1. maddesinin (b) bendinde, dar mükellef kurumların bir iş yeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla olmaksızın Türkiye'de elde edecekleri serbest meslek kazançları üzerinden vergi kesintisi yapılacağı öngörülmüştür.

3.3.2.2.3. Gayrimenkul Sermaye İratları

Türkiye'de iş yeri ve daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellef kurumların, Türkiye'de bulunan gayrimenkuller ile bu nitelikteki mal ve hakların kiralanmasından veya bunların Türkiye'de değerlendirilmesinden elde ettikleri iratlar, gayrimenkul sermaye iradı olarak kurumlar vergisine tabidir. KVK'nın 30/1. maddesinin (c) bendinde, dar mükellef kurumların bir iş yeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla olmaksızın Türkiye'de elde edecekleri gayrimenkul sermaye iratları üzerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

3.3.2.2.4. Menkul Sermaye İratları

Dar mükellef kurumların Türkiye'de yatırmış oldukları sermaye karşılığında elde etmiş oldukları gelirler, menkul sermaye iradı olarak kurumlar vergisine tabidir.

¹⁴⁴ Ömer ERDAL, "Türkiye'de Ticari Kazanç Elde Eden Dar Mükellef Kurumlara Yapılan Ödemelerde Tevkifat Uygulamasının Değerlendirilmesi", **Mali Pusula**, 2007, Sayı: 29, s. 72

KVK'nın 30. maddesine göre, GVK'nın 75/2. maddesinin (1), (2) ve (4) numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere, diğer menkul sermaye iratları kaynaktan kesinti yoluyla vergilendirilecektir.

3.3.2.2.5. Gayrimaddi Haklar Karşılığında Yapılan Ödemeler

KVK'nın 30/2. maddesinde dar mükellef kurumlara gayrimaddi haklar karşılığında yapılan ödemeler üzerinden uygulanacak vergi kesintisi yer almaktadır. Ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılır.

Vergi kesintisinin ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın yapılacak olması, söz konusu maddede belirtilen gelirlerin Türkiye'de bir iş yeri veya daimi temsilci bulunması ve bu işyerleri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde edilmesi halinde kesintiye tabi olduğunu göstermektedir.¹⁴⁵

Dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen gelirin ticari yada zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın kaynaktan kesinti yoluyla vergilendirilecek olması, dar mükellef kurumların iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde ettiği kazançların tespitinde aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanması ilkesinin istisnasını teşkil etmektedir. Mülga 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Türkiye'de iş yeri yada daimi temsilci aracılığıyla ticari yada zirai faaliyet gösteren dar mükellef kurumlardan kurumlar vergisi kesintisi yapılıp yapılmayacağı ve beyan edilmesinin gerekip gerekmediği konusunda farklı görüşler bulunmaktaydı. Yeni kanun ile bu belirsizlik ortadan kaldırılmıştır. Kaynaktan kesinti yoluyla vergilendirilen gayrimaddi hak bedelleri, kurum kazancına dahil edilip vergilendirilecek ve kesinti yoluyla ödenen vergiler mahsup edilebilecektir.¹⁴⁶

¹⁴⁵ AKYOL, **a.g.m.**, s. 66

¹⁴⁶ Erdoğan ÖCAL, "Değer Artış Kazancı ve Dar Mükellefler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Mart 2010, Sayı: 258, s. 47

3.3.2.2.6. Dar Mükellef Kurumlara Dağıtılan Kar Payları

KVK'nın 30/3. maddesinde, tam mükellefiyete tabi kurumlarca, dar mükellef kurumlara dağıtılacak kar payı üzerinden yapılacak kesinti belirtilmiştir. Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilci aracılığı ile elde edilenler hariç olmak üzere, dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan kar payları, vergi kesintisine tabi tutulmaktadır. Türkiye'de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla faaliyet gösteren dar mükellef kurumlara dağıtılan kar payları üzerinden ise kesinti yapılmamaktadır. Karın sermayeye ilave edilmesi, kar dağıtımını sayılmamaktadır. Kurumlar vergisinden istisna edilmiş yatırım fon ve ortaklıklarının kazançları, dağıtım şartına bağlı olmaksızın vergi kesintisine tabi tutulduğu için, dağıtım dolayısıyla ayrıca kesinti yapılması söz konusu olmayacaktır. Ancak, emeklilik yatırım fonları kazançlarından dağıtım öncesi kesinti yapılmadığından, vergi kesintisine tabi tutulacaklardır.

3.3.2.2.7. Yurt Dışı İştirak Kazançları Üzerinden Dar Mükellef Kurumlara Dağıtılan Kar Payları

KVK'nın 30/4. maddesinde, dar mükellef anonim veya limited şirket statüsündeki kuruluşlara dağıtılan kar payının, yurt dışı iştirak satışından doğan kazanç veya bu iştiraklerden elde edilen kar payından kaynaklanan kısmı için özel bir düzenleme getirilerek; kesinti oranının, dar mükellef kurumlara dağıtılan kar paylarındaki kesinti oranının yarısını aşamayacağı belirtilmiştir.

3.3.2.2.8. Sergi ve Panayır Kazançları

KVK'nın 30/5. maddesinde, Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilcisi bulunmayan mükelleflerin yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayırarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden vergi kesintisi yapılacağı belirtilmiştir. Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilcisi olduğunda, sergi veya panayır kazançları da bu iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde edilen kazanç şeklinde vergilendirilecektir.

3.3.2.2.9. Ana Merkeze Aktarılan Kazançlar

KVK'nın 30/6. maddesi uyarınca, yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından,

hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktarılan tutar üzerinden, kurum bünyesinde, kurumlar vergisi kesintisi yapılmaktadır.

Kurumlarda kar dağıtımına bağlı vergi kesintisi genel olarak kar dağıtımına bağlanmıştır ve kar dağıtımı yapılmaması halinde kesinti yapılması söz konusu değildir. İlgili tutar, gelir vergisi uygulamasında menkul sermaye iradı sayılmış ve bunun ana merkeze aktarılması kar dağıtımı olarak nitelenmiştir. Kar, ana merkeze aktarılmadıkça vergi kesintisi söz konusu olmayacaktır.

Yabancı ulaştırma kurumları tarafından elde edilen kazancın ana merkeze aktarılması durumunda vergi kesintisinin ne zaman yapılacağıyla ilgili mevzuatta açık bir düzenleme yoktur. Kambiyo mevzuatı gereğince bu faaliyetlerden elde edilen hasılat, yurt içinde yapılan masraflar düşüldükten sonra yurtdışına transfer edilebilmektedir. Nihai kurumlar vergisi ve vergi sonrası dağıtılabılır kar ancak kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesinin ardından kesinleşeceğinden, transfer edilen hasılatın ne kadarının kazanç transferi niteliğinde olduğu bu tarihte kesinleşecektir. Dolayısıyla, vergi kesintisine konu olayın bu tarihte meydana gelecek ve vergi kesintisinin bu tarihte yapılması gerekecektir. Ancak, net kazanç ortalama emsal oranına göre belirlendiğinden, her hasılat transferinde kurumlar vergisinin ve transfer edilen vergi sonrası karın belirlenebileceği, bu nedenle de kesintinin her transferde yapılması gerektiği de savunulabilir.¹⁴⁷

Benzer bir sorun dar mükellef kurumların Türkiye'deki iş yeri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri gelirlerin, müşteriler tarafından mal veya hizmet ithali dolayısıyla doğrudan yurtdışına transfer edilmesi durumunda KVK'nın 30/6. maddesi uyarınca vergi kesintisinin ne zaman yapılacağı hususunda da mevcuttur. Çünkü bu durumda tüm hasılat yurt dışındadır (giderleri ve vergileri karşılamak üzere gerektiği kadar fon Türkiye'deki iş yerine veya daimi temsilciye transfer edilmektedir) ve vergi sonrası karın yurtdışına aktarılması söz konusu değildir. Vergi kesintisinin, müşterinin yurtdışı ödemeleri gerçekleştirdiği sırada yapılması gerektiği ileri sürülse de, bu esnada bu brüt tutarın ne kadarının kar ve ne kadarının gider olduğu belirlenemeyecektir. Hiç kar elde edilmemesi de mümkün bulunmaktadır.

¹⁴⁷ Erdoğan ÖCAL, "Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 2010, Sayı: 261

Dolayısıyla, vergi kesintisi yapma zorunluluğu için yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi ve kurumlar vergisinin tahakkuku ile vergi kesintisinin doğacağıın kabulü gerekmektedir.¹⁴⁸

3.3.2.2.10. Vergi Cennetlerine Yapılan Ödemeler

Vergi rekabeti, vergi oranlarında indirim yaparak veya çeşitli vergisel avantajlar sağlayarak yabancı sermaye çekmeye çalışan ülke davranışı olarak tanımlanabilir. Yaşanan vergi rekabeti aynı ülke sınırları içinde olduğu zaman yerel vergi rekabeti, farklı ülkeler arasında olduğu zaman uluslararası vergi rekabeti olarak adlandırılır.¹⁴⁹

Ülkelerin, efektif vergi oranlarını diğer ülkelere kıyasla daha düşük tutmak suretiyle bu ülkelerin vergi sistemleri ve ekonomik yapıları üzerinde olumsuz etkiler yarattıkları ve bunun sonucunda bu ülkelerdeki finansal ve dolaylı olarak reel yatırımların etkilendiği, vergi sistemlerinin bütünlüğünün ve adaletinin zaafa uğradığı, mükelleflerin vergi mevzuatına uyum konusunda olumsuz etkilendiği, vergi ve kamu harcamalarının düzeyinin yeniden şekillendiği, vergi yükünün önemli bir bölümünün daha az hareket yeteneğine sahip üretim faktörlerine kaymasına yol açıldığı, vergi uygulamalarında idareye ve mükelleflere yarattığı yükün artmasına sebep olduğu ileri sürülmektedir.¹⁵⁰

Zarar verici uluslararası vergi rekabetine karşı OECD savaş açmış durumdadır ve öncelikli hedefi bu olgunun ortaya çıkmasına neden olan vergi cennetlerinin uygulamalarının etkisiz hale getirilmesidir. OECD, bu tür uygulamaların bulunduğu ülkelerle işbirliğine gitme çabalarını sürdürmektedir.¹⁵¹

¹⁴⁸ Erdoğan ÖCAL, "Türkiye'den Temettü Geliri Elde Eden Dar Mükelleflerin Vergilendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Eylül 2009, Sayı: 252, s. 10

¹⁴⁹ Levent Yahya ESER, "Avrupa Birliği'nde Vergi Rekabeti: Son Dönem Gelişmeler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 2010, Sayı: 261, s. 187

¹⁵⁰ OECD, **Harmful Tax Competition - An Emerging Global Issue**, 1998, s. 16, <http://www.oecd.org/dataoecd/33/0/1904176.pdf> (Erişim Tarihi: 23.05.2011)

¹⁵¹ Şennur HOŞYUMRUK, **Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 1459, Açıköğretim Fakültesi Yayınları No: 775, Eskişehir, 2003, s. 71

Vergilendirmenin hiç olmadığı veya çok düşük miktarda olduğu ülkeler, vergi cenneti (tax haven) olarak bilinmektedir¹⁵². OECD tarafından bir ülkenin vergi cenneti olarak nitelendirilebilmesi için vergiyi doğuran olay ile ilgili hiç bir vergi alınmaması veya çok düşük bir nominal vergi alınması; etkili bir bilgi paylaşımının olmaması; kanuni, idari yada mali işlemlerde saydamlığın bulunmaması; ve fiilen mevcut olmama, yada belirli bir faaliyette bulunmanın söz konusu olmaması kriterleri ortaya konmuştur.¹⁵³ Vergi cennetleri, mükelleflere vergiden kaçınma yoluyla avantajlar sağlamaktadır.¹⁵⁴

Vergi cennetlerinin yarattığı haksız rekabet ve dış ticareti saptırıcı etkiler sebebiyle, Türkiye’de de bu ülkelerle gerçekleştirilen ticari ilişkilerin mükellefler arasında eşitsizliğe ve haksız kazanç edinimine yol açmasını önlemek amacıyla, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda bu yönde düzenlemeler yapılmıştır¹⁵⁵. Yapılan bu düzenleme ile vergi cenneti olarak tabir edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyet gösteren kurumlara çeşitli adlar altında yapılacak ödemelerin, Türkiye’deki kurum kazançlarının taşıdığı vergi yüküne yaklaşık oranda bir vergi kesintisine tabi tutulması yoluyla, söz konusu ülkelere yapılan ödemelerin Türkiye’deki vergi matrahlarını azaltılmasının önüne geçilmesi amaçlanmıştır.¹⁵⁶

KVK’nın 30/7. maddesinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenerek ilan edilecek ülkelerdeki kurumlara veya tam mükellefiyete tabi kurumların bu ülkelerdeki işyerlerine yapılan ödemeler üzerinden %30 oranında vergi kesintisi yapılacaktır. Bu ülkelerdeki gerçek kişilere yapılacak ödemelerde vergi kesintisi söz konusu olmayacaktır. Kesinti uygulanacak ülkelerin belirlenmesinde kazancın elde edildiği vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı

¹⁵² Onur ELELE, “5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Dar Mükellefiyette Masraf Dağıtımı, Dar Mükellefiyette Vergi Kesintisi ve Vergi Cennetleriyle Mücadele”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Mart 2007, Sayı: 307, s. 121

¹⁵³ Murat ÇAK, **Uluslararası Vergi Rekabeti, Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, 2008, s. 10

¹⁵⁴ Gülçin DOĞAN, “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Çerçevesinde Vergi Cennetlerine Yapılan Ödemelerde Stopaj”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Nisan 2007, Sayı: 308, s. 222

¹⁵⁵ ELELE, **a.g.m.**, s. 121

¹⁵⁶ Aysel DUMAN, **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Vergi Güvenlik Müesseseleri**, TÜRMOB Yayınları – 340 Sirküler Rapor Serisi Sayı:2008-7, Ankara, Temmuz 2008, s. 184

seviyede bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususu göz önünde bulundurulacaktır.¹⁵⁷

Bakanlar Kurulu'nca belirlenecek ülkelerdeki kurumlara yapılacak bir kısım ödemelerden kesinti yapılmayacağı gibi, bir kısım ödemeler için yapılacak kesinti oranları da Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecektir. Emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler, emsaline uygun fiyatlarla deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler ile yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden geçiş ücreti, liman ücreti gibi ödemeler üzerinden yapılacak vergi kesintisi oranını; her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sifıra kadar indirmeye veya kanuni seviyesine kadar getirmeye Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır (KVK m.30/7). Yurtdışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kar payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden KVK'nın 30/7. maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacak, KVK m.30/7 hükümlerine göre vergi kesintisine tabi tutulan ödemelerde de, GVK ve KVK uyarınca ayrıca vergi kesintisi uygulanmayacaktır.

Ödemeye esas teşkil edecek belgenin, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek ülkelerden birinde düzenlenmesi, vergi kesintisi için yeterlidir. Vergi kesintisi kapsamında olup, Türkiye'deki vergi sorumluları açısından gider niteliğinde olan ödemeler, kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. Vergi kesintisinin, ödemeyi yapan tarafından yüklenilmesi durumunda, bu tutar gider niteliğinde olmadığından, mükellef tarafından kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.¹⁵⁸

Bakanlar Kurulu, söz konusu maddeyle kendisine verilen yetkiyi henüz kullanmamış; vergi cenneti olarak bilinen, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı ile etkin bilgi değişimi imkanı sağlamayan ülkelere ilişkin listeyi ilan etmemiştir. Dolayısıyla, kanunda yer alan düzenleme henüz işlerlik kazanmamıştır.

¹⁵⁷ Cem TEKİN, **Kurumlar Vergisi Rehberi**, Vergi Sorunları Dergisi Özel Ek, İstanbul, Nisan 2007, Sayı: 223, s. 201

¹⁵⁸ Mehmet Tahir UFUK, "5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Dar Mükellefiyette Vergi Kesintisi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Mart 2007, Sayı: 307, s. 13

OECD verileri dikkate alınarak, ilgili ülkelerin Türkiye için de vergi cenneti olarak değerlendirilmesi muhtemeldir.¹⁵⁹

3.3.2.3. Vergi Kesintisine İlişkin Bakanlar Kurulu'na Tanınan Yetki ve Kesinti Oranı

3.3.2.3.1. Kanuni Oran

KVK'nın vergi kesintisine ilişkin 30. maddesinde vergi kesintisine tabi tutulacak kazanç ve iratların tümü için kesinti oranı %15 olarak belirlenmiştir. Bakanlar Kurulu vergi kesintisi oranını gelir unsurlarına veya faaliyet konularına göre ayrı ayrı belirlemeye, sifıra kadar indirmeye veya kanunda belirtilen oranın bir katını geçmemek üzere yeni bir oran tespit etmeye yetkili kılınmıştır. Bir vergi oranının sifıra indirilmesi, o verginin kaldırıldığı anlamına gelmemektedir.¹⁶⁰

3.3.2.3.2. Bakanlar Kurulu'na Tanınan Yetki

Anayasa'nın vergi ödevini düzenleyen 73. maddesi uyarınca vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği alt ve üst sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilmektedir. Bu durum, verginin kanuniliği ilkesinin istisnasıdır. Kurumlar Vergisi Kanunu da, vergi kesintisi oranlarına ilişkin değişiklik yapılabilmesi konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki tanımıştır. Halen uygulanan vergi kesinti oranları, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile düzenlenmiştir.¹⁶¹

KVK'nın 30. maddesi uyarınca yapılan kesintiler genellikle nihai vergi mahiyetindedir. Tam mükellef kurumlarda kesinti oranı Bakanlar Kurulu tarafından ancak kurumlar vergisi oranına kadar (halen %20) artırılabilirken, dar mükellefler için

¹⁵⁹ Mehmet Akif ÖZMEN, **Gelir ve Kurumlar Vergisi Mevzuatında Vergi Güvenlik Müesseseleri**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s. 385

OECD kurallarına uymayı taahhüt etmekle birlikte, henüz bu düzenlemeleri somut olarak hayata geçirememiş, vergi cenneti olarak adlandırılacak ülkeler şunlardır: Andorra, Anguilla, Antigua and Barbuda, Aruba, Bahamas, Bahreyn, Bermuda, Belize, British Virgin Adaları, Cayman Adaları, Cook Adaları, Kıbrıs, Dominica, Gibraltar, Grenada, Guernsey, Isle of Man, Jersey, Liberia, Liechtenstein, Malta, Marshall Adaları, Mauritius, Monaco, Montserrat, Nauru, Hollanda Antilleri, Niue, Panama, Samoa, San Marino, Seychelles, St. Lucia, St. Kitts & Nevis, St. Vincent and the Grenadines, Turks & Caicos Adaları, US Virgin Adaları, Vanuatu; Çevrimiçi: http://www.oecd.org/document/19/0,3746,en_2649_33745_1903251_1_1_1_1,00.html (Erişim tarihi: 05.04.2011)

¹⁶⁰ Anayasa Mahkemesi'nin 19.03.1987 tarihli, E.1986/5, K.1987/7 sayılı kararı, 12.11.1987 tarihli, 19632 sayılı **Resmi Gazete**

¹⁶¹ 03.02.2009 tarihli ve 27130 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

kanuni oranın bir katına kadar (%30'a kadar) artırma yetkisi tanınarak uygulamada ayırım yapılmaması ilkesine bir aykırılık oluşturulmuştur.¹⁶²

3.3.2.3.3. Bakanlar Kurulu'nca Belirlenen Vergi Kesintisi Oranları

Dar mükellef kurumların vergi kesintisine tabi kazanç ve iratlarına uygulanacak, 2009/14593 no'lu Bakanlar Kurulu Kararı ile her bir gelir unsuru ve faaliyet konusu için ayrı ayrı belirlenen vergi kesintisi oranları aşağıdaki gibidir:

1. Yıllara yaygın inşaat işlerinden elde edilen kazançlardan % 3,

2. Serbest meslek kazançlarından:

a) Petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlar %5,

b) Diğerleri %20,

3. Gayrimenkul sermaye iratlarından:

a) Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarından %1,

b) Diğer gayrimenkul sermaye iratları %20,

4. Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerden (Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları kesintiye tabi tutulmaz);

a) Devlet tahvili ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlere sağlanan gelirlerden %0,

b) Diğerlerinden %10,

5. Her nevi alacak faizlerinden;

¹⁶² SAĞLAM, a.g.m., s. 130

a) Yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı bankalardan ya da bulunduğu ülkede mutad olarak kredi vermeye yetkilendirilmiş olup sadece ilişkili bulunduğu kurumlara değil tüm gerçek ve tüzel kişilere kredi veren kurumlardan alınan her türlü krediler için ödenecek faizlerden (katılım bankalarının kendi usullerine göre yurt dışından sağladıkları fonlar ve benzeri kaynaklar için ödedikleri kâr payları dahil) % 0,

b) Bankaların 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca uygun görülen ikincilsermaye benzeri kredileri ile bankaların ve diğer kurumların bir akım veya varlık portföyüne dayalı olarak yurt dışında menkul kıymetleştirme yöntemiyle temin ettikleri kredileri için ödenecek faizlerden % 1

c) Katılım bankaları tarafından ödenen kâr payları hariç olmak üzere, mal tedarikinden kaynaklanan vade farkları üzerinden % 5,

d) Diğerlerinden %10,

6. Mevduat faizlerinden % 15,

7. Senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri (GVK m. 75/10) %10,

8. Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr paylarından % 15,

9. Kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr paylarından % 15,

10. KVK'nın 15. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde yer alan menkul kıymetlerin (Her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikaları) geri alım veya satım taahhüdü ile elde edilmesi veya elden çıkarılmasından sağlanan gelirlere % 15,

11. Ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden % 20,

12. Tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye'de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan (Karın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımını sayılmaz.) ve Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kar payları (KVK'nın 15. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tabi tutulan kazançlar hariç) üzerinden % 15,

13. Türkiye'de iş yeri ve daimi temsilcisi bulunmayan mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayirlarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlardan % 0,

14. Yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutar üzerinden % 15.

3.3.2.4. Vergi Kesintisi Yapmak Zorunda Olanlar

Kesinti yapmakla sorumlu olanlar tek tek sayılmamış, dar mükellef kurumlara KVK'nın 30. maddesinde sayılan gelirleri nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenlerin bu kesintiyi yapmak zorunda olduğu belirtilmiştir. Yani, kesintiye tabi ödemeyi yapan bütün gerçek ve tüzel kişiler, vergi kesintisi yapmakla yükümlüdür.¹⁶³ Kesinti yapacak kişilerin gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olup olmaması önem taşımamaktadır.

Hesaben ödeme deyimi, kesintiye tabi kazanç ve iratları ödeyenleri, hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemi ifade etmektedir.

3.3.2.5. Vergi Kesintisinin Matrahı

Yapılacak vergi kesintisinde kazanç ve iratlar, gayrisafi tutarları üzerinden dikkate alınır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde vergi kesintisi, fiilen ödenen tutar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır (KVK m. 30/11).

¹⁶³ DOĞRUSÖZ, a.g.e., s.194

Uygulamada, hizmette bulunan kurumların çoğu zaman ödemeleri net olarak istedikleri görülmektedir. Net ödemeye ilişkin kesinti miktarının bulunabilmesi için, kesinti oranı dikkate alınarak net tutarın brüte dönüştürülmesi; kesintinin bu brüt tutar üzerinden hesaplanması gerekir.

3.3.2.6. Vergi Kesintisine Uğrayan Kazançların Beyanı

Muhtasar beyanname, işverenler veya vergi kesintisi yapan diğer kişiler tarafından kesilen vergilerin matrahları ile birlikte, toplu olarak vergi dairesine bildirilmesi amacıyla düzenlenen beyanname (GVK m.84/2).

KVK'nın 30. maddesi uyarınca vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmek zorundadır. Muhtasar beyanname, ödemenin yapıldığı ayı takip eden ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar verilmek zorundadır. Kesilen vergiler de, kesintinin yapıldığı ayı takip eden ayın yirmi altıncı gününün akşamına kadar ödenir.

3.3.2.7. Kur Farklarının Vergi Kesintisi Karşısındaki Durumu

Dar mükellef kurumlardan çeşitli hizmetler alan Türkiye'deki kurumlar, bu hizmetler karşılığında aldıkları faturaları Türkiye'deki muhasebe kayıtlarına intikal ettirmektedir. Dar mükellef kurumlarca gerçekleştirilen hizmetler karşılığında yapılan ödemeler, hizmet alınmadan önce avans niteliğinde olabildiği gibi, hizmet ve fatura alındıktan bir süre sonra da gerçekleşebilmektedir. Fatura bedelleri yabancı para biriminden olduğu için, muhasebe kayıtlarında kayıt tarihi ile ödeme tarihi arasında kur farkları oluşmaktadır.

KVK'nın 30. maddesinde, dar mükellef kurumlara söz konusu kazanç ve iratları nakden veya hesaben ödeyenler veya tahakkuk ettirenler tarafından vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür. Dolayısıyla, hizmet alımı ve faturanın kayda geçirilmesinden önce, avans niteliğinde bir ödeme yapılıyorsa, vergi kesintisi söz konusu faturanın kayda alındığı zaman değil, avans ödemesinin yapıldığı zaman doğmaktadır. Verilen avansın ardından faturanın kayıtlara alınması durumunda, arada geçen süre için kur farkı oluşabileceği gibi; faturanın kayda alınmasının ardından ödeme yapılması durumunda da bu süre içinde kur farkı oluşabilmektedir.

Maliye Bakanlığı, ödeme tarihi ile kayıt tarihi arasında oluşan kur farklarının vergi kesintine tabi olup olmadığıyla ilgili farklı ve birbiriyle çelişen görüşler beyan etmiştir. Bir özalgede, kurumlar vergisi kesintisine tabi bir istihkakın, tahakkuk veya hesaben ödeme nedeniyle vergi kesintisi beyanına konu edildikten sonra ödemenin gecikmesi sonucunda meydana çıkan aleyhte kur farkının da vergi kesintisine tabi olduğunu belirtmiştir. Vergi idaresi tarafından kur farkları üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılmak istenmesinin nedeni vergi kesintisinin, dar mükellef kurumlara yapılan ödemelerin Türkiye'deki kişi yada kurumlarca gider yada maliyet kaydedilmesinin vergisel gereklilik olarak algılanmasından kaynaklanmaktadır.¹⁶⁴

Başka özalgelerde ise, Türkiye ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması olan bir ülke mukimi dar mükellef kurumlara yapılan ödemelerde kayıt ile ödeme tarihi arasında oluşan kur farkları için ayrıca vergi kesintisi yapılmayacağını yönünde görüş bildirilmiştir.¹⁶⁵

Danıştay, vermiş olduğu bir kararında, yabancı bir bankadan temin edilen krediler için ödenen faiz tutarlarından, ödeme tarihinde yürürlükte olan kur üzerinden hesaplanacak matrah tutarına göre vergi kesintisi yapılması gerektiğini belirtmiştir.¹⁶⁶ Bu karar, fiili ödeme tarihindeki kurun vergi kesintisinde esas alınması gerektiğini belirtmektedir.

Vergi idaresinin, aleyhte oluşan kur farklarının vergi kesintine tabi olduğu yönünde görüşleri karşılığında, lehte oluşan kur farklarının da geri alınabilmesini gerektiği savunulabilir.

Kur farklarının kaynakta kesinti yoluyla vergiye tabi tutulabilmesi için, fiili ödemenin yapılmış olması gerekmektedir. Ay veya yıl sonlarında dar mükellef kuruma ait dövizli cari hesabın değerlemeye tabi tutulması durumunda vergi kesintisi doğmamaktadır.

¹⁶⁴ Güray ÖĞRENDİK, "Yurt Dışındaki Kurumlarla (Dar Mükellef Kurumlar) Olan İlişkilerde Kur Farklarının ve Avans Ödemelerinin KVK Md. 24 (Kurumlar Vergisi Tevkifatı) ve KDVK Md. 9 (KDV Sorumluluğu) Açısından İncelenmesi", **E-Yaklaşım**, Kasım 2005, Sayı: 28, Çevrimiçi: http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame?file_name=2005117362.htm (Erişim tarihi: 24.08.2010)

¹⁶⁵ GÜNDÜZ, **a.g.m.**

¹⁶⁶ ÖĞRENDİK, **a.g.m.**

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'yla konuya bir açıklık kazandırılmamıştır. Mevzuatta ve vergi idaresinin uygulamalarında netlik olmadığından, bir eleştiriyile karşılaşmamak için mükelleflerin yine vergi idaresinden görüş alarak hareket etmeleri doğru olacaktır.

SONUÇ

Vergi kanunları, bir devletin siyasi sınırları içerisinde uygulama alanı bulur. Vergi kanunlarının uygulanmasında kişisellik ilkesi, bir devlet ile uyruklu veya ikametgah gibi kişisel bağlantısı olanların elde ettikleri gelirlerin dünyanın neresinde elde edilirse edilsin, ilgili devlet vergi kanunlarına tabi olduğunu ve ilgili devlet vergi kanunları uyarınca vergilendirileceğini vurgulamaktadır. Yerellik ilkesi ise vergiyi doğuran olayın, bir devletin mali sınırları dahilinde meydana gelmesi durumunda devletin vergilendirme yetkisi olduğunu belirtmektedir.

Vergi kanunların yer bakımından uygulanmasında yerellik ve kişisellik ilkeleri, ülkelerin vergi kanunlarındaki hükümlerle işlerlik kazanmaktadır. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda hem yerellik, hem de kişisellik ilkelerinin benimsendiği hükümler mevcuttur. Söz konusu kanunda iki farklı ilkenin uygulanması, tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet olmak üzere iki farklı mükellefiyet türünün ortaya çıkmasına sebebiyet vermektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca tam mükellef kurumlar, Türkiye'de elde ettikleri kurum kazancının yanı sıra, diğer ülkelerde elde ettikleri kazançlar üzerinden de vergilendirilirler. Ancak, çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla, diğer ülkelerde ödenen vergilerin, yurt içinde ödenecek kurumlar vergisinden, belirli şartlar sağlanmak koşuluyla mahsup edilmesi mümkündür.

Kanuni merkezi ve iş merkezinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayan, ancak KVK uyarınca Türkiye'de kurum kazancı elde eden kurumlara "dar mükellef kurum" adı verilir. Dar mükellef kurumlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler. Dar mükellef kurumların Türkiye'de yerleşik olmamalarından dolayı, vergi güvenliğinin sağlanması amacıyla, vergilendirmede tam mükellef kurumlardan farklı ilkeler uygulanmaktadır.

Vergi kanunlarının uygulanmasında kişisellik ilkesi, aynı kişi ya da kurum tarafından elde edilen kazançların hem verginin doğduğu kaynak ülkede, hem de kişi ya da kurumun mukimi olduğu ülkede vergilendirilmek istenmesi suretiyle çifte vergilendirme sorununu ortaya çıkarmıştır. Çifte vergilendirme sorununu devletler, aralarında ikili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yoluyla önlemeye

çalışmaktadır. Türkiye de 74 ülkeyle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalamış durumdadır.

Dar mükellef bir kurumu vergilendirmek için yerel mevzuata bakmak yeterli kalmamaktadır. Unutulmamalıdır ki Anayasa'nın 90. maddesi uyarınca, usulüne göre yürürlüğe konulmuş uluslararası anlaşmalar kanun hükmündedir. Dar mükellef kurum kazançlarını vergilendirebilmesi için öncelikle, söz konusu kurumun mukimi olduğu devlet ile Türkiye arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması olup olmadığına bakılmalıdır. Anlaşma hükümleri çerçevesinde vergilendirme yetkisinin hangi ülkeye ait olduğu belirlenecek, kazancın hangi gelir unsuruna girdiği saptanacak ve vergilendirmede izlenecek yol belirlenecektir.

Kurumlar vergisi uygulamasında kurum kazançları, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşmaktadır. Dar mükellef kurumların kurum kazançlarını teşkil edecek gelir unsurları ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlardır. 5520 Sayılı Kanunlar Vergisi Kanunu'nda dar mükellef kurumlar için ücret gelirlerine yer verilmemiştir. Dar mükellef bir kurumun, bir işverene tabi ve belirli bir iş yerine bağlı olarak çalışması mümkün olmadığından, yeni kanun hazırlanırken isabetli bir değişikliğe gidilmiştir.

Dar mükellef bir kurumun ticari kazanç elde edebilmesi için Türkiye'de VUK hükümlerine uygun bir iş yeri olması veya kanuni temsilci bulundurmaları ve kazancın işyerleri veya bu temsilciler vasıtasıyla elde edilmiş olması gerekmektedir. Türkiye'de bulunan zirai işletmelerden elde edilecek kazançlar da, Türkiye'de bir iş yeri vasıtasıyla elde edilmiş sayılacak ve bir iş yeri vasıtasıyla elde edildiğinden ticari kazanç sayılacaktır. Dolayısıyla, bir dar mükellef kurumun sadece zirai kazanç elde etmesi mümkün görünmemektedir.

Dar mükellef kurumların Türkiye'de iş yeri ya da daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kazançların belirlenmesinde, aksi belirtilmediği sürece tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanacağı vurgulanmıştır. Dar mükellefiyete tabi kurumların ticari ve zirai kazançlarının tam mükellefiyete tabi kurumlarda olduğu gibi yıllık beyan esasında vergilendirilmesi gerekecektir.

Türkiye’de haberleşme ve istihbarat, pazar araştırması, yatırım imkanları gözetmek gibi amaçlarla kurulan ve gelir getirici faaliyette bulunmaları kanunen yasak olan irtibat bürolarının kurumlar vergisi mükellefi bulunmamasına rağmen; bu büroların gerçekleştirdikleri faaliyetlerin gözlenmesi ve temsil yetkilerinin iyi analiz edilmesi önem arz etmektedir. İrtibat bürosu yada bu büro için yetkili kılınan kişilerce ticari faaliyet yapıldığının tespiti ve bu büroya atfedilebilecek kazancın hesaplanabilmesi durumunda, söz konusu irtibat büroları için dar mükellefiyet esasında kurumlar vergisi mükellefiyeti doğacaktır.

Dar mükellef kurumların tarafından elde edilen ticari ve zirai kazanç haricinde kalan diğer gelir unsurlarının vergilendirilmesinde ağırlıklı olarak kaynaktan kesinti yöntemi uygulanmaktadır. Esasen bir tahsilat yöntemi olan kaynaktan kesintiye, Türkiye’de kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan dar mükellef kurumlarca ödenecek verginin güvence altına alınması amacıyla başvurulmuştur.

Kurumlar Vergi Kanunu’nun 30. maddesinde kaynaktan kesintiye tabi kazanç ve iratlar sayılmış, söz konusu kurumlara bu kazanç ve iratları temin edenlere, dar mükellef kurumlar adına kesilen vergiyi, vergi sorumlusu olarak beyan edip ödemeleri mecburiyeti getirilmiştir. Kanuni kesinti oranı %15 olmasına rağmen, Bakanlar Kurulu bu kesinti oranlarını sifıra kadar indirmeye ve %30’a kadar artırmaya, ayrıca her bir gelir unsuru ve faaliyet konusu için ayrı oran belirlemeye yetkili kılınmıştır.

Bakanlar Kurulu, kendisine verilen bu yetkiyi kullanmakta ve farklı gelir unsurları ve faaliyet konuları için farklı oranlar belirlemektedir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’yla, vergi cenneti olarak da nitelendirilebilen, Türk vergi sisteminin sağladığından daha düşük bir vergi kapasitesi sağlayan ve bilgi değişimi sağlamayan ülkelerde mukim dar mükellef kurumlara yapılacak her türlü ödeme üzerinden %30 vergi kesintisi yapılması öngörülmüş; bu ülkeleri belirlemek üzere Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır. KVK’nın 2006 yılında yürürlüğe girmiş olmasına rağmen, Bakanlar Kurulu tarafından söz konusu ülkelerin hala ilan edilmemiş olması, ilgili maddenin uygulanabilmesini engellemektedir.

Türkiye'nin taraf olduğu bazı uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında, Türkiye'de bulunan bir iş yeriyle bağlantılı olmaksızın belirli bir dönem içinde (bir takvim yılı yada kesintisiz 12 ay) belirli bir süreyi (örneğin 183 gün) aşan serbest meslek faaliyetlerinden elden edilen gelirleri vergilendirme hakkı, kaynak ülke olarak Türkiye'ye verilmiştir. Uygulamada, söz konusu 183 günün ne şekilde hesaplanacağı konusunda ihtilaflar yaşanmaktadır. Vergi idaresi, 183 günün hesaplanmasında adam/gün hesabı yapılacağını, yani bir günde dar mükellef kurumdan Türkiye'de kaç kişi faaliyette bulundu ise, 183 günün hesabında her birinin ayrı ayrı toplamının alınacağını belirtmektedir. Konuyla ilgili gerek yerel mevzuatta, gerek uluslararası anlaşma yorumlarında açık hükümler bulunmamaktadır. Bir dar mükellef kurumu temsilen kaç kişi Türkiye'ye gelirse gelsin hepsi tek bir tüzel kişilik olan dar mükellef kurumu temsil edeceğinden, vergi idaresinin görüşüne katılmak mümkün değildir.

183 gün kuralının uygulanmasına ilişkin diğer önem arz eden konu ise Türkiye'de, belirtilen süre içinde gerçekleştirilecek serbest meslek faaliyetlerinin 183 günü aşip aşmayacağını belli olmaması durumunda vergi kesintisi yapma gerekliliğiyle ilgilidir. Vergi idaresi, bu gibi durumlarda vergi kesintisi yapılması gerektiğini ve 183 günün dolmaması durumunda kesilen vergilerin iade alınması gerektiğini düşünmektedir. Mevzuatta açık bir düzenleme olmayan bu konuyla ilgili olarak, vergi sorumlularının vergi kesintisi yapmadan vergi idaresine teminat göstermesi ve bir yıllık süre sonunda Türkiye'de 183 günden fazla süre serbest meslek faaliyetinde bulunulduysa verginin ödenmesi veya teminatın paraya çevrilmesi; 183 günün dolmaması durumunda teminatın iade edilmesi şeklinde düzenlemelerin getirilmesi, vergi sorumlularını gereksiz yere vergi kesintisi ödeme ve uzun bir süre sonunda bu vergileri iade alabilme külfetinden kurtaracaktır.

Kur farkları üzerinden vergi kesintisi yapıp yapılmayacağıyla ilgili de mevzuatta düzenleme bulunmamaktadır. Aleyhte oluşan kur farkları vergi kesintine tabi olduğu gibi; lehte oluşan kur farkları sebebiyle fazla ödenen verginin de iadesi mümkün bulunmaktadır. Ancak konuyla ilgili olarak yasal düzenlemeler getirilmesi, vergi idaresi ve yargı mercilerinin farklı yorumlar yapmalarını engelleyecek ve mükelleflerin uygulamalarına yol gösterici olacaktır.

Dar mükellef ilişkili kişilere ödenen faiz bedelleri üzerinden yapılacak vergi kesintisinde, örtülü sermaye hükümlerinin de dikkate alınmasının gözden

kaçırılmaması gerekmektedir. Yıl içerisinde faiz ödemelerinde bulunulurken uygulanan vergi kesintisi oranı ile kar payı ödemelerine uygulanan vergi kesintisi oranları farklı olabilir. Eğer faiz, örtülü sermaye niteliğindeki borç üzerinden hesaplanmışsa, faiz bedeli dönem sonu itibariyle nitelik değiştirerek kar payı haline alacaktır. Dolayısıyla, kar payı ödemesi daha yüksek bir vergi kesintisi oranına tabiye, yıl içerisinde eksik ödenen vergilerin dönem sonu itibariyle tamamlanması gerekmektedir.

KVK'nın dar mükellef kurum kazançlarının kaynakta kesinti yoluyla vergilendirilmesini düzenleyen maddesinde, kazanç ve iratları nakden veya hesaben ödeyenler veya tahakkuk ettirenler tarafından vergi kesintisi yapılması gerektiği belirtilmiştir. Kanunda hesaben ödemenin tanımı yapılmasına karşın, tahakkuk ettirenler ifadesinden ne anlaşılması gerektiğiyle ilgili farklı görüşler mevcuttur. Vergi kesintisinin ödeme mükellefiyetinin doğduğu anda yapılması gerektiğinden; dar mükellef kurumlardan hizmet alanların, ilgili tutarları giderleştirmek amacıyla tahakkuk ettirmeleri durumunda vergi kesintisi yükümlülüğü doğmamaktadır.

Avans ödemeleri üzerinden de vergi kesintisi yapılması gerektiğinin 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenmesiyle, daha önce uygulamada karşılaşılan ve farklı yorumlara sebep olan bir ihtilaf giderilmiştir.

Dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde, tarhiyatın dar mükellef kurumun Türkiye'deki müdür veya temsilcileri, bunlar mevcut değil ise kazanç ve iratları dar mükellef kurumlara sağlayanlar adına yapılması, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan bu kurumlar için yapılan tarhiyatın muhatapsız kalmasını önlemektedir.

Dar mükellef kurumların yıllık beyanname ile beyan edilmesi gereken ticari veya zirai kazançlarının yanı sıra, bu faaliyetlerle ilgili olmayan ve KVK'nın 30. maddesi kapsamında kaynakta kesinti suretiyle vergilendirilmiş kazanç ve iratların da elde edilmesi durumunda, kaynakta kesintiye tabi tutulmuş kazanç ve iratların verilecek yıllık beyannameye dahil edilmesi ihtiyaridir.

Kaynakta kesinti suretiyle vergilendirilen dar mükellef kurum için uygulanan kesinti oranı, yıllık beyanname verilmesi durumunda uygulanacak oran kurumlar vergisi oranından fazla olabilir. Bu durumlarda, kurum tarafından ödenecek toplam

kurumlar vergisi tutarından, kaynakta kesinti suretiyle ödenen vergi mahsup edilecek olup, fazla ödenen kurumlar vergisinin iadesi mümkün olabilecektir.

Bir nihai vergilendirme türü olan kaynakta kesinti suretiyle vergilendirmede, sadece elde edilen brüt kazanç üzerinden vergi alınırken, bu şekilde vergilendirilen dar mükellef kurumun beyanname vermesi durumunda, söz konusu kazancı elde etmek için katlandığı maliyet ve gider unsurları, kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilir. Beyanname verilmemesi durumunda kaynakta kesinti, bir nihai vergilendirme olmakta ve katlanılan maliyet ve gider unsurları kurum kazancından indirilememektedir.

Özetle, bir kurumun dar mükellef olarak nitelendirilmesinde esas alınan kriter iş merkezi ve kanuni merkezinin Türkiye’de bulunmamasıdır. Bu kurumların vergilendirilmesinde, KVK ve GVK’nın yanı sıra, Türkiye ile dar mükellef kurumun mukimi olduğu ülke ile akdettiği çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması varsa bu anlaşma hükümlerine bakılmalıdır.

Dar mükellef kurumlarca elde edilen kazanç ve iratlar, gelir unsuruna bağlı olarak tam mükellef kurumlar gibi yıllık beyanname yöntemiyle, özel beyanname yöntemiyle ya da kaynakta kesinti yöntemiyle vergilendirilebilmektedir. Dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde, tarhiyatın dar mükellef kurumun Türkiye’deki müdür veya temsilcileri, bunlar mevcut değil ise kazanç ve iratları dar mükellef kurumlara sağlayanlar adına yapılması, vergi güvenliği sağlamakta ve tarhiyatın muhatapsız kalmasını önlemektedir.

Uluslararası vergi anlaşmaları kapsamında serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde, dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye’de geçirilen günlerin ne şekilde hesaplanması gerektiğiyle ilgili farklı görüşler mevcuttur. Ayrıca, kur farklarının vergi kesintisi karşısındaki durumunun da yasal düzenlemelerle açılığa kavuşturulmasında yarar vardır. Vergi cenneti olarak da adlandırılan bir ülkede mukim dar mükellef bir kuruma yapılan ödemelerden kaynakta kesinti suretiyle vergilendirme yapılacağı hüküm altına alınmasına rağmen, Bakanlar Kurulu’nun bu ülkeleri henüz belirlememesi, söz konusu maddeyi işlevsiz bırakmaktadır. Kaynakta kesinti suretiyle vergilendirilmiş bir dar mükellef kurumun, ihtiyari yıllık beyan müessesesinden yararlanması halinde, kendisine vergisel avantajlar sağlaması mümkün olabilecektir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- ACAR, Birol; DOĞRUSÖZ Bumin; ÇİLTEPE Bican; KAVAK, Ahmet **Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yapılan Önemli Değişiklikler**, İSMMMO Yayınları No: 70, İstanbul, 2006
- ACAR, Birol; MAÇ, Mehmet; ÇALIKOĞLU, Erdal **Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulamaları**, İSMMMO Yayınları, Yayın No:68, İstanbul, 2006
- AKDOĞAN, Abdurrahman **Kamu Maliyesi**, Gazi Büro Kitabevi, Ankara, 1999
- AKSOY, Şerafettin **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999
- ATİLA, Özkan **Avrupa Birliğinde Kurumların Vergilendirilmesi ve Türkiye**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara, 2009
- BAŞAK, Levent **Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007
- BIYIK, Recep; KIRATLI, AYDIN **Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler ve İndirimler**, Güncellenmiş 4. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007
- BIYIK, Recep; KIRATLI, Aydın **Vergi Teşvikleri ve Korumaları**, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 2001, s. 163
- BİLİCİ, Nurettin **Vergi Hukuku (Genel Hükümler, Türk Vergi Sistemi)**, Güncellenmiş 8. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2004
- ÇAK, Murat **Uluslararası Vergi Rekabeti, Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, 2008
- DOĞRUSÖZ, A. Bumin **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Şerhi**, İSMMMO Yayınları No: 85, İstanbul, 2007
- DOĞRUSÖZ, A. Bumin **Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme "Stopaj"**, İSMMMO Yayınları, Yayın No:3, İstanbul, 1992
- DUMAN, Aysel **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Vergi Güvenlik Müesseseleri**, TÜRMOB Yayınları – 340 Sirküler Rapor Serisi Sayı:2008-7, Ankara, Temmuz 2008

- EKMEKÇİ, Esra **Kurumlar Vergisinde Dar Yüklülük**, Kazancı Hukuk Yayınları No:132, İstanbul, 1994
- ERGİNAY, Akif **Vergi Hukuku**, 16. Bası, Savaş Yayınları, , Ankara, 1998
- GÜNDOĞDU, Burhan **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Uyarınca Vergi Kesintisi**, TÜRMOB Yayınları – 308, Sirküler Rapor Serisi Seri No:2007-4, Ankara, 2007
- HOŞYUMRUK, Şennur **Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No:1459, Açıköğretim Fakültesi Yayınları No:775, Eskişehir, 2003
- KANETİ, Selim **Vergi Hukuku**, 2. Bası, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1989
- KAVAK, Ahmet **Açıklamalı Kurumlar Vergisi Kanunu**, Anadolu Ofset, İstanbul, 2010
- KIZILOT, Şükrü; ŞENYÜZ, Doğan; TAŞ, Metin; DÖNMEZ, Recai **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007
- KÜÇÜK, Sema **2008 Yılı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi ve Beyanname Düzenleme Klavuzu**, Yaklaşım Yayıncılık, Yaklaşım Dergisi, Nisan 2009, Sayı: 196 Özel Ek, Ankara, 2009
- MAÇ, Mehmet **Güncel Kurumlar Vergisi**, 2. Baskı, Denet Yayınları, İstanbul, 1996
- MUTLUER, M. Kamil **Vergi Özel Hukuku**, 1. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları No:168, , İstanbul, 2007
- OKTAR, S. Ateş **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, 4. Baskı, İstanbul, 2009
- ÖNCEL, Mualla; KUMRULU Ahmet; ÇAĞAN, Nami **Vergi Hukuku**, 18. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010
- ÖZBALCI, Yılmaz **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2007
- ÖZMEN, Mehmet Akif **Gelir ve Kurumlar Vergisi Mevzuatında Vergi Güvenlik Müesseseleri**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008
- SEMERCİGİL, Murat **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Açıklamaları**, Feryal Yayıncılık, Ankara, 1995

- SEMERCİGİL, Murat **Türk Vergi Anlaşmaları Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2000
- SOYDAN, Billur Yaltı **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Beta Yayınları, İstanbul, 1995
- ŞENYÜZ, Doğan **Açıklamalı ve Yorumlu 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007
- ŞENYÜZ, Doğan **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, 3. Basım, Ekin Kitabevi, Bursa, 2006
- TEKİN, Cem **Kurumlar Vergisi Rehberi**, Vergi Sorunları Dergisi Özel Ek, İstanbul, Nisan 2007, Sayı:223
- TEKİN, Cem;
KARTALOĞLU, Emre **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları No:54, Ankara, 2007
- ULUATAM, Özhan;
METHİBAY, Yaşar **Vergi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2000
- UYSAL, Ali; EROĞLU, Nurettin **Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu**, Sözkese Matbaacılık, Ankara, 2008
- ÜLGEN, Hüseyin; TEOMAN, Ömer; HELVACI, Mehmet;
KENDİGELEN, Abuzer;
KAYA, Arslan; NOMER
ERTAN, Füsün **Ticari İşletme Hukuku**, Vedat Kitapçılık, Üçüncü Bası, İstanbul, 2009
- ÜREL, Gürol **Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması Yorum ve Açıklamalar**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2009
- VURAL, İrfan **Yorum ve Açıklamalarla Kurumlar Vergisi Kanunu**, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, 2009
- YÜCEL, Selçuk; TURAN, Hayrettin **Dar Mükellef Kurumlar**, Hesap Uzmanları Kurulu Yayını, Ankara, 1999
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2006**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2006
- Tüm Yönleriyle Kurumlar Vergisi Rehberi**, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayınları, İstanbul, 2005
- Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri**, Cilt II, T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara, 1988

Makaleler

- AKBULUT, Ali Rıza “Kurumlar Vergisi Kanunu 22/3 Madde Hükmü Kapsamında Dar Mükellef Kurumlar Tarafından İndirilemeyecek Giderler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Kasım 2007, Sayı:315
- AKYOL, M. Emin “Dar Mükellef Kurum Kazançlarında Vergi Kesintisi”, **Yaklaşım Dergisi**, Kasım 2007, Sayı: 179
- BAŞAK, Levent “2009 Hesap Döneminde Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlarca Elde Edilen Kazanç Ve İratların Yıllık Beyanname ile Beyan Esasları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Nisan 2010, Sayı: 259
- BAŞAK, Levent “Dar Mükellefiyete Tabi Yabancı Kurumlarda Tarhiyatın Muhatapsız Kalması Riski Var mıdır?”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Kasım 2007, Sayı: 47
- BAŞAK, Levent “Dar Mükellefiyete Tabi Yabancı Kurumlara Yapılan Royalty Ödemeleri Yoluyla Bilgi Teknolojilerinin Geliştirilmesi ve Bu Gelirlerin Kurumlar Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Şubat 2009
- BAŞAK, Levent “Dar Mükellefiyete Tabi Yabancı Ulaştırma Kurumlarınca Arızı Ulaştırma Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Nisan 2009
- BAŞAK, Levent “Yabancı Ülke Kuruluşlarının Türkiye’de Faaliyet Gösteren İrtibat Bürolarının Kurumlar Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ağustos 2002, Sayı: 167
- BATIREL, Ömer Faruk “Çifte Vergilemeyi Önleme Konusunda OECD Model Antlaşması Ve Kurumlar Vergisi Uyumu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Kasım 1990, Sayı: 111
- BİÇER, Ramazan “Dar Mükellef Kurum Kazancının Tespitinde İndirilebilecek ve İndirilemeyecek Giderler”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Kasım 2007, Sayı: 11
- ÇALIŞANELLER, Altar “Örtülü Sermaye Kapsamında Değerlendirilen Borç İçin Yurtdışına Ödenen Faiz Üzerinden Hesaplanan Kurum Stopajı ile Örtülü Sermaye Dağıtımına Dair Hesaplanacak Kar Dağıtım Stopajı Arasındaki İlişki, Özellik Arz Eden Durumlar ve Konunun Örnekler Üzerinden Açıklanması”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Ekim 2008, Sayı: 58

- DİKİCİ, Agah “Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Türkiye’de Elde Edilen Kar Paylarının Vergilendirilmesi ve Özel Bir Durum”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ocak 2010, Sayı: 256
- DOĞAN, Gülçin “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Çerçevesinde Vergi Cennetlerine Yapılan Ödemelerde Stopaj”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Nisan 2007, Sayı: 308
- ELELE, Onur “5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Dar Mükellefiyette Masraf Dağıtımı, Dar Mükellefiyette Vergi Kesintisi ve Vergi Cennetleriyle Mücadele”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Mart 2007, Sayı: 307
- ERDAL, Ömer “Türkiye’de Ticari Kazanç Elde Eden Dar Mükellef Kurumlara Yapılan Ödemelerde Tevkifat Uygulamasının Değerlendirilmesi”, **Mali Pusula**, 2007, Sayı: 29
- ERDEM, Haluk “Dar Mükelleflere Yapılan Ödemelerde Vergi Anlaşmalarının veya GVK’nın Geçici 67’nci Maddesinin Sağladığı Tavizlerden Yararlanmak İçin Mukimlik Belgesinin Önemi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Mayıs 2007, Sayı: 309
- EROL, Kazım Okan “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre İş Ortaklıklarının Kapsamı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ağustos 2007, Sayı:227
- ESER, Levent Yahya “Avrupa Birliği’nde Vergi Rekabeti: Son Dönem Gelişmeler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 2010, Sayı: 261
- GÖKMEN, Necdet “Dar Mükelleflere Ödenen Serbest Meslek Kazançlarından Yapılacak Vergi Tevkifatının Bazı Vergi Anlaşmalarında Öngörülen 183 Gün Kuralı Karşısındaki Durumu, Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Yaklaşım Dergisi**, Mart 1997, Sayı: 51
- GÜNDOĞDU, Burhan “2006/11447 Sayılı BKK Sonrası Dar Mükellef Kurumlarda Vergi Kesintisi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Eylül 2007, Sayı: 313
- GÜNGÖR, A. Feridun “Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Ve Türkiye Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Haziran 1997, Sayı: 190
- HÜVEZ, İbrahim; UYAR Adnan “Kurumlar Vergisi’nde Dar Yükümlülük Açısından Türkiye’de Elde Edilen Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Ocak 1997, Sayı:185

| | |
|--------------------|--|
| KILIÇ, Seçkin | “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Dar Mükelleflerde Yapılacak Tevkifat”, Vergi Raporu Dergisi , Mart 2009, Sayı: 114 |
| KIRMAN, Ahmet | “Kurumlar Vergisine İlişkin Yeni Düzenlemeler”, Sicil İş Hukuku Dergisi , Eylül 2006 |
| ÖCAL, Erdoğan | “Dar Mükelleflerin Elde Ettikleri Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi , Temmuz 2009, Sayı: 250 |
| ÖCAL, Erdoğan | “Değer Artış Kazancı ve Dar Mükellefler”, Vergi Sorunları Dergisi , Mart 2010, Sayı: 258 |
| ÖCAL, Erdoğan | “Türkiye’den Temettü Geliri Elde Eden Dar Mükelleflerin Vergilendirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi , Eylül 2009, Sayı: 252 |
| ÖCAL, Erdoğan | “Vergi Anlaşmaları Açısından Dar Mükellef Kurumların Ticari Faaliyetlerinin Vergilendirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi , Mayıs 2009, Sayı: 248 |
| ÖCAL, Erdoğan | “Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi , Haziran 2010, Sayı: 261 |
| ÖCAL, Erdoğan | “Vergi Anlaşmalarında İş Yeri”, Vergi Sorunları Dergisi , Nisan 2009, Sayı:247 |
| ÖDEN, Kürşat | “Dar Mükellef Kurumların Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu”, Mali Çözüm , Ekim-Kasım 2007, Sayı:83 |
| SAĞLAM, Erdoğan | “Tam ve Dar Mükellef Gerçek Kişi ve Kurumlara Yapılan Ödemelerde Vergi Kesintisi “Stopaj”-I”, Yaklaşım Dergisi , Eylül 2006, Sayı:165 |
| SARICAN, Beytullah | “Know-How Kavramının Hukuki Niteliği ve Vergilendirilmesi”, Yaklaşım Dergisi , Haziran 2010, Sayı: 210 |
| TEKİN, Selçuk | “Kurumlar Vergisinin Teorik Esasları”, Vergi Sorunları Dergisi , Mayıs 2009, Sayı: 248 |
| TOKMAKKAYA, Murat | “Yurt Dışından Temin Edilen Hizmetlerle İlgili Stopaj ve KDV Sorumlulukları”, Yaklaşım Dergisi , Mayıs 2010, Sayı: 209 |
| TOPRAK, Mehmet | “Dar Mükellefiyet Kavramının Teorik Temelleri”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi , Haziran 2009, Sayı:66 |

| | |
|--------------------|--|
| TUNCER, Selahattin | “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye”, Vergi Dünyası Dergisi , Temmuz, 2007, Sayı: 311 |
| UFUK, Mehmet Tahir | “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Dar Mükellefiyette Vergi Kesintisi”, Vergi Dünyası Dergisi , Mart 2007, Sayı: 307 |
| ÜLÜS, Mustafa | “Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Kurum Kazancının Tespiti ve Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi , Haziran 2010, Sayı: 261 |
| YILMAZ, Recep | “Yabancılara Ait İrtibat Bürolarının Vergilendirme Alanına Girmeleri Durumu”, Vergi Sorunları Dergisi , Aralık 1996, Sayı: 99 |
| YÜCEL, Burak | “Dar Mükellef Kurumlarda Kanuni Temsilcilerin Sorumlulukları ve Tarhiyatın Muhatabı”, Vergi Sorunları Dergisi , Nisan 2010, Sayı: 259 |

Elektronik Kaynaklar

| | |
|---------------|--|
| ACET, Aslı | “Denetçinin Seyir Defteri”, Çevrimiçi: http://www.vergiportal.com/KoseYazilari.aspx?Type=YaziDetay&id=663 (Erişim tarihi: 25.05.2011) |
| BİYAN, Özgür | “Vergi Anlaşmaları Bağlamında Serbest Meslek Kazançları”, E-Yaklaşım , Ocak 2006, Sayı: 30, Çevrimiçi: http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2006017666.htm (Erişim tarihi: 15.09.2010) |
| DURAN, Metin | “Kurumlar Vergisinde Dar Mükellefiyet Esası ve İrtibat Bürolarının Durumu”, Yaklaşım Dergisi , Haziran 1997, Sayı: 54, Çevrimiçi: http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=1997061069.htm (Erişim tarihi: 15.09.2010) |
| ERTÜRK, Cihat | “AB Sürecinde Çifte Vergilendirme Sorunu, 26.01.2006”, Çevrimiçi: http://www.cihaterturk.com/yazilar/haber_oku.php?haber_id=3 (Erişim tarihi: 15.09.2010) |
| GÜNDÜZ, Zeki | “Yurtdışından Gelen Hizmet Faturaları”, Çevrimiçi: http://www.vergiportal.com/KoseYazilari.aspx?Type=YaziDetay&id=470 (Erişim tarihi: 15.04.2011) |

- KALAYCIOĞLU, Şerafettin “Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması”, Çevrimiçi: <http://www.muhasibe.tr.com/makaleler/003/> (Erişim tarihi: 15.09.2010)
- KÖSE, Nurettin “Gümrük, Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisinde Diplomatik İstisna ve Muafiyetler”, **E-Yaklaşım**, Haziran 2005, Sayı: 23, Çevrimiçi: http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005066683.htm (Erişim tarihi: 27.08.2010)
- ÖCAL, Erdoğan “Bir Yorum Denemesi: KVK Md. 3”, Çevrimiçi: <http://www.vergiportali.com/KoseYazilari.aspx?Type=YaziDetay&id=48> (Erişim tarihi: 20.05.2011)
- ÖĞRENDİK, Güray “Yurt Dışındaki Kurumlarla (Dar Mükellef Kurumlar) Olan İlişkilerde Kur Farklarının ve Avans Ödemelerinin KVK Md. 24 (Kurumlar Vergisi Tevkifatı) ve KDVK Md. 9 (KDV Sorumluluğu) Açısından İncelenmesi”, **E-Yaklaşım**, Kasım 2005, Sayı: 28, Çevrimiçi: http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005117362.htm (Erişim tarihi: 24.08.2010)
- SEMERCİGİL, Murat “Dar Mükelleflerin Ticari Kazançları Ve Vergi Anlaşmalarında Türkiye'nin Bu Kazançlara Yaklaşımı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Mayıs 1983, Sayı: 21, Çevrimiçi: <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=454> (Erişim tarihi: 03.09.2010)
- SOYDAN, Billur Yaltı “Dar Mükelleflerin Elde Ettikleri Ücretlerde Türk Vergi Anlaşmalarının Rolü - 183 Gün İstisnası”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Ocak 1994, Sayı: 149, Çevrimiçi: <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=1193> (Erişim tarihi: 24.04.2010)
- UYANIK, Atilla “Yurtdışı Hizmet Alımlarında Vergisel Yükümlülükler”, **Mevzuat Dergisi**, Yıl:5, Sayı:57, Eylül 2002, Çevrimiçi: http://www.mevzuatdergisi.com/2002/09a/03.htm#_ftnref4 (Erişim tarihi: 21.04.2011)
- Harmful Tax Competition - An Emerging Global Issue**, OECD, 1998, s. 16, Çevrimiçi: <http://www.oecd.org/dataoecd/33/0/1904176.pdf> (Erişim tarihi: 23.05.2011)

İnternet Siteleri

www.gib.gov.tr
www.danistay.gov.tr
www.oecd.org

EKLER

Ek 1: Yürürlükte Bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Listesi

| <u>Taraf Devlet</u> | <u>İmza Tarihi</u> | <u>Resmi Gazete Yayım Tarihi</u> | <u>Yürürlük Tarihi</u> | <u>Vergiler Açısından Uygulanma Tarihi</u> | |
|---------------------|--------------------|--------------------------------------|----------------------------|--|-----|
| 1. Avusturya | 03.11.1970 | 01.08.1973 | 24.09.1973 | 01.01.1974 | |
| Avusturya(Revize) | 28.03.2008 | 26.06.2009 | 01.10.2009 | 01.01.2010 | |
| 2. Norveç | 16.12.1971 | 21.12.1975 | 30.01.1976 | 01.01.1977 | |
| 3. Güney Kore | 24.12.1983 | 02.10.1985 | 25.03.1986 | 01.01.1987 | |
| 4. Ürdün | 06.06.1985 | 15.07.1986 | 03.12.1986 | 01.01.1987 | |
| 5. Tunus | 02.10.1986 | 30.09.1987 | 28.12.1987 | 01.01.1988 | |
| 6. Romanya | 01.07.1986 | 21.08.1988 | 15.09.1988 | 01.01.1989 | |
| 7. Hollanda | 27.03.1986 | 22.08.1988 | 30.09.1988 | 01.01.1989 | |
| 8. Pakistan | 14.11.1985 | 26.08.1988 | 08.08.1988 | 01.01.1989 | |
| 9. İngiltere | 19.02.1986 | 19.10.1988 | 26.10.1988 | 01.01.1989 | |
| 10. Finlandiya | 09.05.1986 | 30.11.1988 | 30.12.1988 | 01.01.1989 | |
| 11. K.K.T.C. | 22.12.1987 | 26.12.1988 | 30.12.1988 | 01.01.1989 | (1) |
| 12. Fransa | 18.02.1987 | 10.04.1989 | 01.07.1989 | 01.01.1990 | |
| 13. Almanya | 16.04.1985 | 09.07.1986 | 30.12.1989 | 01.01.1990 | (2) |
| 14. İsveç | 21.01.1988 | 30.09.1990 | 18.11.1990 | 01.01.1991 | |
| 15. Belçika | 02.06.1987 | 15.09.1991 | 08.10.1991 | 01.01.1992 | (3) |
| 16. Danimarka | 30.05.1991 | 23.05.1993 | 20.06.1993 | 01.01.1991 | |
| 17. İtalya | 27.07.1990 | 09.09.1993 | 01.12.1993 | 01.01.1994 | |
| 18. Japonya | 08.03.1993 | 13.11.1994 | 28.12.1994 | 01.01.1995 | |
| 19. B.A.E. | 29.01.1993 | 27.12.1994 | 26.12.1994 | 01.01.1995 | (4) |
| 20. Macaristan | 10.03.1993 | 25.12.1994 | 09.11.1995 | 01.01.1993 | |
| 21. Kazakistan | 15.08.1995 | 08.11.1996 | 18.11.1996 | 01.01.1997 | |
| 22. Makedonya | 16.06.1995 | 07.10.1996 | 28.11.1996 | 01.01.1997 | |
| 23. Arnavutluk | 04.04.1994 | 05.10.1996 | 26.12.1996 | 01.01.1997 | |
| 24. Cezayir | 02.08.1994 | 30.12.1996 | 30.12.1996 | 01.01.1997 | |
| 25. Moğolistan | 12.09.1995 | 30.12.1996 | 30.12.1996 | 01.01.1997 | |
| 26. Hindistan | 31.01.1995 | 30.12.1996 | 30.12.1996 | 01.01.1994 | |
| 27. Malezya | 27.09.1994 | 30.12.1996 | 31.12.1996 | 01.01.1997 | |
| 28. Mısır | 25.12.1993 | 30.12.1996 | 31.12.1996 | 01.01.1997 | |
| 29. Çin Halk Cum. | 23.05.1995 | 30.12.1996 | 20.01.1997 | 01.01.1998 | |

| | | | | | |
|---------------------|----------------|------------|------------|------------|-----|
| 30. Polonya | 03.11.1993 | 30.12.1996 | 01.04.1997 | 01.01.1998 | |
| 31. Türkmenistan | 17.08.1995 | 13.06.1997 | 24.06.1997 | 01.01.1998 | (5) |
| 32. Azerbaycan | 09.02.1994 | 27.06.1997 | 01.09.1997 | 01.01.1998 | |
| 33. Bulgaristan | 07.07.1994 | 15.09.1997 | 17.09.1997 | 01.01.1998 | |
| 34. Özbekistan | 08.05.1996 | 07.09.1997 | 30.09.1997 | 01.01.1997 | |
| 35. A.B.D. | 28.03.1996 | 31.12.1997 | 19.12.1997 | 01.01.1998 | |
| 36. Beyaz Rusya | 24.07.1996 | 22.04.1998 | 29.04.1998 | 01.01.1999 | |
| 37. Ukrayna | 27.11.1996 | 22.04.1998 | 29.04.1998 | 01.01.1999 | |
| 38. İsrail | 14.03.1996 | 24.05.1998 | 27.05.1998 | 01.01.1999 | |
| 39. Slovakya | 02.04.1997 | 03.10.1999 | 02.12.1999 | 01.01.2000 | |
| 40. Kuveyt | 06.10.1997 | 28.11.1999 | 13.12.1999 | 01.01.1997 | |
| 41. Rusya | 15.12.1997 | 17.12.1999 | 31.12.1999 | 01.01.2000 | |
| 42. Endonezya | 25.02.1997 | 15.02.2000 | 06.03.2000 | 01.01.2001 | |
| 43. Litvanya | 24.11.1998 | 10.05.2000 | 17.05.2000 | 01.01.2001 | |
| 44. Hırvatistan | 22.09.1997 | 10.05.2000 | 18.05.2000 | 01.01.2001 | |
| 45. Moldova | 25.06.1998 | 25.07.2000 | 28.07.2000 | 01.01.2001 | |
| 46. Singapur | 09.07.1999 | 18.07.2001 | 27.08.2001 | 01.01.2002 | |
| 47. Kırgızistan | 01.07.1999 | 12.12.2001 | 20.12.2001 | 01.01.2002 | |
| 48. Tacikistan | 06.05.1996 | 24.12.2001 | 26.12.2001 | 01.01.2002 | |
| 49. Çek Cumhuriyeti | 12.11.1999 | 15.12.2003 | 16.12.2003 | 01.01.2004 | |
| 50. İspanya | 05.07.2002 | 18.12.2003 | 18.12.2003 | 01.01.2004 | |
| 51. Bangladeş | 31.10.1999 | 15.12.2003 | 23.12.2003 | 01.01.2004 | |
| 52. Letonya | 03.06.1999 | 22.12.2003 | 23.12.2003 | 01.01.2004 | |
| 53. Slovenya | 19.04.2001 | 23.12.2003 | 23.12.2003 | 01.01.2004 | |
| 54. Yunanistan | 02.12.2003 | 02.03.2004 | 05.03.2004 | 01.01.2005 | |
| 55. Suriye | 06.01.2004 | 28.06.2004 | 21.08.2004 | 01.01.2005 | |
| 56. Tayland | 11.04.2002 | 08.01.2005 | 13.01.2005 | 01.01.2006 | |
| 57. Sudan | 26.08.2001 | 17.09.2003 | 31.01.2005 | 01.01.2006 | |
| 58. Lüksemburg | 09.06.2003 | 08.01.2005 | 18.01.2005 | 01.01.2006 | |
| 59. Estonya | 25.08.2003 | 04.07.2004 | 21.02.2005 | 01.01.2006 | |
| 60. İran | 17.06.2002 | 09.10.2003 | 27.02.2005 | 01.01.2006 | |
| 61. Fas | 07.04.2004 | 22.06.2005 | 18.07.2006 | 01.01.2007 | |
| 62. Lübnan | 12.05.2004 | 17.08.2006 | 21.08.2006 | 01.01.2007 | |
| 63. Güney Afrika | Cum.03.03.2005 | 20.11.2006 | 06.12.2006 | 01.01.2007 | |

| | | | | | |
|-----------------------|------------|------------|------------|------------|-----|
| 64. Portekiz | 11.05.2005 | 15.12.2006 | 18.12.2006 | 01.01.2007 | |
| 65. Sırbistan-Karadağ | 12.10.2005 | 08.08.2007 | 10.08.2007 | 01.01.2008 | |
| 66. Etiyopya | 02.03.2005 | 09.08.2007 | 14.08.2007 | 01.01.2008 | |
| 67. Bahreyn | 14.11.2005 | 21.08.2007 | 02.09.2007 | 01.01.2008 | |
| 68. Katar | 25.12.2001 | 05.02.2008 | 11.02.2008 | 01.01.2009 | |
| 69. Bosna-Hersek | 16.02.2005 | 08.04.2007 | 18.09.2008 | 01.01.2009 | |
| 70. Suudi Arabistan * | 09.11.2007 | 03.02.2009 | 01.04.2009 | 01.01.2010 | |
| 71. Gürcistan | 21.11.2007 | 10.02.2010 | 15.02.2010 | 01.01.2011 | |
| 72. Umman | 31.05.2006 | 13.03.2010 | 15.03.2010 | 01.01.2011 | (6) |
| 73. Yemen | 26.10.2005 | 13.03.2010 | 16.03.2010 | 01.01.2011 | |
| 74. İrlanda | 24.10.2008 | 10.08.2010 | 18.08.2010 | 01.01.2011 | |

(1) Anlaşmanın 5 inci maddesinin 2 nci fıkrasının (h) bendinin 2 nci fıkrası, 11 inci maddesinin 3 üncü fıkrasının (c) bendi ve 14 üncü maddesinin 2 nci fıkrası gereğince bir Akit Devlette vergilendirilmeyecek olan kazanç ve iratlar hakkında 1.1.1987 tarihinden itibaren başlayan vergilendirilme dönemleri için yürürlüğe girmiştir.

(2) Anlaşmanın deniz ve hava taşımacılığına ilişkin hükümleri 1.1.1983 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Ancak söz konusu Anlaşma feshedilmiş olup, 01.01.2011 tarihinden sonraki vergilendirme dönemleri için uygulanmayacaktır.

(3) Anlaşma, uçakların uluslararası trafikte işletilmesinden sağlanan kazançlar yönünden 1.1.1987 tarihinden itibaren elde edilen gelirler üzerinden alınan vergilere uygulanacaktır.

(4) Anlaşma, hava taşımacılık faaliyetlerinden elde edilen gelirler ile bu kazançlar için açtırılan mevduat hesabı dolayısıyla elde edilen faiz gelirleri için 1.1.1988 tarihinden itibaren uygulanacaktır.

(5) Anlaşma hükümleri müteahhitlik yönünden 17.08.1995; diğer hükümler yönünden ise 1.1.1998 tarihinden itibaren uygulanacaktır.

(6) Anlaşma, Gulf Air tarafından uluslararası trafikte hava taşımacılığı işletilmesinden elde edilen kazançlar ile işletilen vasıtaların veya bunların

işletilmesiyle ilgili menkul varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar yönünden 1.1.1987 tarihinden itibaren uygulanacaktır.

* "Türkiye Cumhuriyeti ile Suudi Arabistan Krallığı Arasında İki Akit Devletin Hava Taşımacılık Teşebbüslerinin Faaliyetleri Dolayısıyla Alınan Vergilerde Karşılıklı Muafiyet Anlaşması" 11.01.1989 tarihinde imzalanmıştır. Anlaşma, 09.08.1990 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, hükümleri 01.01.1987 tarihinden itibaren uygulanmaktadır. Söz konusu Anlaşma, yalnızca Akit Devletlerin hava taşımacılık faaliyetleri dolayısıyla alınan vergileri kapsamaktadır.

Kaynak: www.gib.gov.tr (Erişim Tarihi: 01.06.2011)

Ek 2: İnşaat Faaliyetlerinde İşyeri Tespit Süreleri

| <u>Taraf Devler</u> | <u>Süre</u> | <u>Faaliyetin Kapsamı</u> |
|---------------------|-------------|---|
| 1.Avusturya | 6 ay | İnşaat veya montaj şantiyesi |
| Avusturya (Revize) | 6 ay | İnşaat şantiyesi ya da yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri |
| 2 Norveç | 6 ay | İnşaat veya montaj şantiyesi |
| 3.Güney Kore | 6 ay | İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri |
| 4.Ürdün | 6 ay | İnşaat şantiyesi ile yapım veya kurma projesi |
| 5.Tunus | 6 ay | İnşaat şantiyesi ile yapım veya kurma projesi |
| 6. Romanya | 6 ay | İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi; danışmanlık hizmetleri de dahil hizmetler |
| 7.Hollanda | 6 ay | İnşaat şantiyesi ile montaj, yapım veya kurma projesi |
| 8.Pakistan | 6 ay | İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri |
| 9.İngiltere | 6 ay | İnşaat şantiyesi ile yapım, montaj veya kurma projesi |
| 10.Finlandiya | 6 ay | İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri |
| 11. K.K.T.C | 6 ay | İnşaat, yapım, onarım, montaj şantiyesi veya projesi |
| 12. Fransa | 6 ay | İnşaat şantiyesi ile yapım, montaj veya kurma projesi |
| 13. Almanya | 6 ay | İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri |
| 14. İsveç | 6 ay | İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri |
| 15. Belçika | 6 ay | İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma |

| | | |
|----------------|-------|---|
| 16. Danimarka | 6 ay | projesi ve bunlarla bağlantılı gözetim faaliyetleri İnşaat şantiyesi ile yapım, montaj veya kurma projesi |
| 17. İtalya | 6 ay | İnşaat şantiyesi, yapım veya montaj projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri ile danışmanlık hizmetleri de dahil hizmetler |
| 18. Japonya | 6 ay | İnşaat şantiyesi veya yapım, montaj veya kurma projesi ve bu faaliyetlerle ilgili gözetim faaliyetleri; danışmanlık hizmetleri |
| 19. B.A.E | 12 ay | İnşaat şantiyesi, yapı veya tesis projesi |
| 20. Macaristan | 12 ay | İnşaat şantiyesi ile yapım, kurma veya montaj projesi |
| 21. Kazakistan | 12 ay | İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi veya bu faaliyetlerle ilgili gözetim hizmetleri veya doğal kaynakların çıkarılmasında kullanılan tesisler; veya danışmanlık hizmetleri de dahil ifa edilen hizmetler |
| 22. Makedonya | 24 ay | İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri |
| 23. Arnavutluk | 12 ay | İnşaat şantiyesi, yapım veya montaj projesi |
| 24. Cezayir | 6 ay | İnşaat şantiyesi ile yapım veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri; danışmanlık hizmetleri de dahil sağlanan hizmetler |
| 25. Moğolistan | 24 ay | İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi veya bu faaliyetlerle ilgili gözetim faaliyetleri |
| 26. Hindistan | 6 ay | İnşaat şantiyesi veya yapım, kurma veya montaj projesi veya bunlara ilişkin gözetim faaliyetleri |
| 27. Malezya | 9 ay | İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri |
| 28. Mısır | 9 ay | İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj |

| | | |
|------------------|-------|---|
| | | projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri |
| | 6 ay | Danışmanlık hizmetleri |
| 29. Çin | 12 ay | İnşaat şantiyesi, yapı, montaj veya tesis projesi veya bunlarla bağlantılı gözetim faaliyetleri; danışmanlık hizmetleri |
| 30. Polonya | 12 ay | İnşaat şantiyesi veya yapım veya kurma projesi |
| 31. Türkmenistan | 45 ay | İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi veya bu faaliyetlerle ilgili gözetim faaliyetleri |
| 32. Azerbaycan | 12 ay | İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri |
| 33. Bulgaristan | 12 ay | İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi |
| 34. Özbekistan | 36 ay | İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi veya bu faaliyetlerle ilgili gözetim faaliyetleri |
| 35. A.B.D | 6 ay | İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi |
| 36. Beyaz Rusya | 12 ay | İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi |
| 37. Ukrayna | 12 ay | İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bu faaliyetlerle ilgili gözetim faaliyetleri |
| 38. İsrail | 12 ay | İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri |
| | 6 ay | Danışmanlık hizmetleri |
| 39. Kuveyt | 9 ay | İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi |
| 40. Rusya | 18 ay | İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri |
| 41. Slovakya | 12 ay | İnşaat şantiyesi, yapım, kurma projesi veya montaj projesi |
| 42. Endonezya | 6 ay | İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri; danışmanlık hizmetleri de dahil hizmetler |
| 43. Litvanya | 9 ay | İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri |

| | | |
|--------------------|-------|--|
| 44. Hırvatistan | 12 ay | İnşaat şantiyesi, yapı, montaj veya tesis projesi veya gözetim faaliyetleri; danışmanlık hizmetleri |
| 45. Moldova | 12 ay | İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi |
| 46. Singapur | 6 ay | İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi; danışma ve gözetim hizmetleri de dahil hizmet tedariki |
| 47. Kırgızistan | 15 ay | İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi veya bu faaliyetlerle ilgili gözetim hizmetleri |
| | 12 ay | Danışmanlık hizmetleri |
| 48. Tacikistan | 24 ay | İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi veya bu faaliyetlerle ilgili gözetim faaliyetleri |
| 49.Çek Cumhuriyeti | 12 ay | İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla bağlantılı gözetim faaliyetleri; |
| | 6 ay | Danışma veya yönetim hizmetleri de dahil hizmet tedariki |
| 50.Bangladeş | 12 ay | İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi |
| 51.Letonya | 9 ay | İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri |
| 52.İspanya | 6 ay | İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi ya da bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri |
| 53.Sudan | 18 ay | İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi |
| 54.Slovenya | 12 ay | İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi |
| 55.Suriye | 9 ay | İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi |
| 56.Yunanistan | 10 ay | İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlara ilişkin kontrol faaliyetleri |
| | 6 ay | 12 aylık dönemde toplam 6 ayı aşan bir süre veya sürelerde devam eden danışmanlık hizmetleri de dahil mesleki hizmet tedarikleri |
| 57.Tayland | 12 ay | İnşaat şantiyesi veya yapım projesi |

| | | |
|--------------------------|-------|--|
| | 6 ay | Kurma veya montaj projesi veya bunlarla bağlantılı gözetim faaliyetleri; danışmanlık hizmetleri dahil hizmet tedarikleri |
| 58.Lüksemburg | 6 ay | İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi |
| 59.Estonya | 9 ay | İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri |
| 60. İran | 6 ay | İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi |
| 61. Fas | 10 ay | İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi |
| 62. Lübnan | 12 ay | İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla bağlantılı gözetim faaliyetleri |
| | 9 ay | Danışmanlık hizmetleri |
| 63. Güney Afrika Cum. | 12 ay | İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri. |
| 64. Portekiz | | İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri. |
| 65. Sırbistan ve Karadağ | 18 ay | İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi |
| 66. Bahreyn | 9 ay | İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi |
| 67. Etiyopya | 12 ay | İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi |
| 68. Katar | 12 ay | İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi |
| 69. Bosna Hersek | 12 ay | İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri. |
| 70. Suudi Arabistan | 12 ay | İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlara ilişkin kontrol faaliyetleri |
| | 6 ay | Danışmanlık hizmetleri dahil hizmet tedarikleri |
| 71. Gürcistan | 12 ay | İnşaat şantiyesi ya da yapım veya kurma projesi |
| 72. Umman | 12 ay | İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi |
| 73. Yemen | 12 ay | İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi |
| 74. İrlanda | 6 ay | İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma |

projesi veya bunlarla bağlantılı gözetim faaliyetleri

Kaynak: www.gib.gov.tr (Erişim Tarihi: 01.06.2011)

Ek 3: Faiz ve Gayrimaddi Hak Bedelleri Üzerinden Kaynak Devlette Alınacak Vergi Oranları

| <u>Taraf Devlet</u> | <u>Faiz (%)</u> | <u>Gayrimaddi Hak Bedeli (%)</u> |
|---------------------|---|----------------------------------|
| 1.Avusturya | 15 - 5 (Oesterreichische Kontrollbank AG ya da amacı ihracatı teşvik etmek olan benzeri bir Türk kamu kuruluşu tarafından ihracatı teşvik amacıyla verilmesi, garanti edilmesi ya da sigortalanması durumunda) | 10 |
| Avusturya (Revize) | -10 (Faiz bir banka tarafından elde edilmişse) -15 (Tüm diğer durumlarda) | 10 |
| 2.Norveç | 15 | 10 |
| 3.Güney Kore | 10 (iki yılı aşan borçlarda ve alacak taleplerinde) 15 (diğerlerinde) | 10 |
| 4.Ürdün | 10 | 12 |
| 5.Tunus | 10 | 10 |
| 6.Romanya | 10 | 10 |
| 7.Hollanda | 10 (iki yılı aşan kredilerde) 15 (diğerlerinde) | 10 |
| 8.Pakistan | 10 | 10 |
| 9.İngiltere | 15 | 10 |
| 10.Finlandiya | 15 | 10 |
| 11.K.K.T.C. | 10 | 10 |
| 12.Fransa | 15 | 10 |
| 13.Almanya | 15 | 10 |
| 14.İsveç | 15 | 10 |
| 15.Belçika | 15 | 10 |
| 16.Danimarka | 15 | 10 |
| 17.İtalya | 15 | 10 |
| 18.Japonya | 10 (kredi finans kurumlarından alınmış ise) | 10 |

| | | |
|-------------------|---|--|
| | 15 (diğer durumlarda) | |
| 19.B.A.E | 10 | 10 |
| 20.Macaristan | 10 | 10 |
| 21.Kazakistan | 10 | 10 |
| 22.Makedonya | 10 | 10 |
| 23.Arnavutluk | 10 | 10 |
| 24.Cezayir | 10 | 10 |
| 25.Moğolistan | 10 | 10 |
| 26.Hindistan | 10 (finansal kurum veya banka tarafından verilen herhangi bir borca karşılık ödeniyorsa) | 15 |
| | 15 (diğer durumlarda) | |
| 27.Malezya | 15 | 10 |
| 28.Mısır | 10 | 10 |
| 29.Çin Halk Cumh. | 10 | 10 |
| 30.Polonya | 10 | 10 |
| 31.Türkmenistan | 10 | 10 |
| 32.Azerbaycan | 10 | 10 |
| 33.Bulgaristan | 10 | 10 |
| 34. Özbekistan | 10 | 10 |
| 35. A.B.D. | 10 (faiz banka, finansal veya tasarruf kuruluşları ile sigorta şirketlerince verilen kredilerden kaynaklanıyorsa) | 5 -10 |
| | 15 (diğer durumlarda) | |
| 36. Beyaz Rusya | 10 | 10 |
| 37. Ukrayna | 10 | 10 |
| 38. İsrail | 10 | 10 |
| 39. Kuveyt | 10 | 10 |
| 40. Rusya | 10 | 10 |
| 41. Slovakya | 10 | 10 |
| 42. Endonezya | 10 | 10 |
| 43. Litvanya | 10 | 5 (Sınai, ticari ve bilimsel teçhizatın kullanım hakkı karşılığı ödenen gayrimaddi hak bedellerinin gayrisafi tutarının) |
| | | 10 (diğer durumlarda) |
| 44. Hırvatistan | 10 | 10 |
| 45. Moldova | 10 | 10 |

| | | |
|--------------------|---|---|
| 46. Singapur | 7,5 (her hangi bir finansal kurum tarafından alınan faizler için) | 10 |
| | 10 (diğer durumlarda) | |
| 47. Kırgızistan | 10 | 10 |
| 48. Tacikistan | 10 | 10 |
| 49.Çek Cumhuriyeti | 10 | 10 |
| 50.Bangladeş | 10 | 10 |
| | | 5 (Sınai, ticari ve bilimsel teçhizatın kullanım hakkı karşılığı ödenen gayrimaddi hak bedellerinin gayrisafi tutarının) |
| 51.Letonya | 10 | 10 (tüm diğer durumlarda) |
| | 10 (faiz bir banka tarafından verilen herhangi bir borçtan kaynaklanıyorsa veya sözkonusu faiz, ticari eşya veya ekipmanın bir Akit Devlet teşebbüsüne kredili olarak verilmesi karşılığında ödeniyor ise) | |
| 52.İspanya | | 10 |
| | 15 (tüm diğer durumlarda) | |
| 53.Sudan | 10 | 10 |
| 54.Slovenya | 10 | 10 |
| | 10 | 15 (patent, alameti farika, desen veya model, plan, gizli formül ya da üretim yöntemi veya sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi için) |
| 55.Suriye | | 10 (sinema filmleri ile radyo ve televizyon kayıtları dahil olmak üzere edebi, sanatsal veya bilimsel her nevi telif hakkının kullanımı veya kullanım hakkı için) |
| 56.Yunanistan | 12 | 10 |
| | 10 (sigorta şirketi dahil herhangi bir finansal kurum tarafından alınmış ise) | |
| 57.Tayland | | 15 |
| | 15 (diğer durumlarda) | |
| 58.Lüksemburg | 10 (iki yılı aşan borçlanmalarda) | 10 |
| | 15 (diğer durumlarda) | |

| | | |
|--------------------------|---|---|
| | | 5 (sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanım hakkı karşılığında ödenen gayrimaddi hak bedellerinin gayrisafi tutarının) |
| 59. Estonya | 10 | 10 (tüm diğer durumlarda) |
| 60. İnan | 10 | 10 |
| 61. Fas | 10 | 10 |
| 62. Lübnan | 10 | 10 |
| 63. Güney Afrika Cumh. | 10 | 10 |
| 64. Portekiz | 10 (iki yılı aşan borçlanmalarda) | 10 |
| | 15 (diğer durumlarda) | |
| 65. Sırbistan ve Karadağ | 10 | 10 |
| 66. Etiyopya | 10 | 10 |
| 67. Bahreyn | 10 | 10 |
| 68. Katar | 10 | 10 |
| 69. Bosna Hersek | 10 | 10 |
| 70. Suudi Arabistan | 10* | 10 |
| 71. Gürcistan | 10 | 10 |
| 72. Umman | 10 | 10 |
| 73. Yemen | 10 | 10 |
| | 10 (iki yılı aşan bir borç ya da başka alacaktan dolayı ödenen veya bir finans kurumu tarafından elde edilen faizlerde) | |
| 74. İrlanda | 10 | 10 |
| | 15 (diğer durumlarda) | |

* Anlaşmada faiz yerine "alacaktan kaynaklanan gelir" olarak düzenlenmiştir.

Kaynak: www.gib.gov.tr (Erişim Tarihi: 01.06.2011)

Ek 4: Kar Payları Üzerinden Kaynak Devlette Alınacak Vergi Oranları

| <u>Taraf Devlet</u> | <u>Sermaye Payı (%)</u> | <u>Vergi Oranı (%)</u> |
|---------------------|--|------------------------|
| 1. Avusturya | En az 25 ise | 25 |
| | Tüm diğer durumlarda | 35 |
| Avusturya (Revize) | Türkiye için; | |
| | a) En az 25 ise (Avusturya'da vergiden istisna edilmesi koşuluyla) | 5 |
| | b) Tüm diğer durumlarda | 15 |
| | Avusturya için; | |
| | a) En az 25 ise | 5 |
| | b) Tüm diğer durumlarda | 15 |
| 2. Norveç | En az 25 ise | |
| | Türkiye'de | 25 |
| | Norveç'de | 20 |
| | Tüm diğer durumlarda | |
| | Türkiye'de | 30 |
| | Norveç'de | 25 |
| 3. Güney Kore | En az 25 ise | 15 |
| | Tüm diğer durumlarda | 20 |
| 4. Ürdün | En az 25 ise | 10 |
| | Tüm diğer durumlarda | 15 |
| 5. Tunus | En az 25 ise | 12 |
| | Tüm diğer durumlarda | 15 |
| 6. Romanya | Tüm durumlarda | 15 |
| 7. Hollanda (I) | En az 25 ise | 15 |
| | Tüm diğer durumlarda | 20 |
| 8. Pakistan | En az 25 ise | 10 |
| | Tüm diğer durumlarda | 15 |
| 9. İngiltere | En az 25 ise (Oy hakkının) | 15 |

| | | |
|-------------------|----------------------|----|
| | Tüm diğer durumlarda | 20 |
| 10. Finlandiya | En az 25 ise | 15 |
| | Tüm diğer durumlarda | 20 |
| 11. K.K.T.C. | En az 25 ise | 15 |
| | Tüm diğer durumlarda | 20 |
| 12. Fransa | En az 10 ise | 15 |
| | Tüm diğer durumlarda | 20 |
| 13. Almanya | En az 10 ise | 15 |
| | Tüm diğer durumlarda | 20 |
| 14. İsveç | En az 25 ise | 15 |
| | Tüm diğer durumlarda | 20 |
| 15. Belçika (II) | En az 10 ise | 15 |
| | Tüm diğer durumlarda | 20 |
| 16. Danimarka | En az 25 ise | 15 |
| | Tüm diğer durumlarda | 20 |
| 17. İtalya | Tüm durumlarda | 15 |
| 18. Japonya (III) | En az 25 ise | 10 |
| | Tüm diğer durumlarda | 15 |
| 19. B.A.E (IV) | En az 25 ise | 10 |
| | Tüm diğer durumlarda | 12 |
| 20. Macaristan | En az 25 ise | 10 |
| | Tüm diğer durumlarda | 15 |
| 21. Kazakistan | Tüm durumlarda | 10 |
| 22. Makedonya | En az 25 ise | 5 |
| | Tüm diğer durumlarda | 10 |
| 23. Arnavutluk | En az 25 ise | 5 |
| | Tüm diğer durumlarda | 15 |
| 24. Cezayir | Tüm durumlarda | 12 |
| 25. Moğolistan | Tüm durumlarda | 10 |

| | | |
|--------------------|----------------------------|----|
| 26. Hindistan | Tüm durumlarda | 15 |
| 27. Malezya | En az 25 ise | 10 |
| | Tüm diğer durumlarda | 15 |
| 28. Mısır | En az 25 ise | 5 |
| | Tüm diğer durumlarda | 15 |
| 29. Çin Halk Cumh. | Tüm durumlarda | 10 |
| 30. Polonya | En az 25 ise | 10 |
| | Tüm diğer durumlarda | 15 |
| 31. Türkmenistan | Tüm durumlarda | 10 |
| 32. Azerbaycan | Tüm durumlarda | 12 |
| 33. Bulgaristan | En az 25 ise | 10 |
| | Tüm diğer durumlarda | 15 |
| 34. Özbekistan | Tüm durumlarda | 10 |
| 35. A.B.D | En az 10 ise (Oy hakkının) | 15 |
| | Tüm diğer durumlarda | 20 |
| 36. Beyaz Rusya | En az 25 ise | 10 |
| | Tüm diğer durumlarda | 15 |
| 37. Ukrayna | En az 25 ise | 10 |
| | Tüm diğer durumlarda | 15 |
| 38. İsrail | Tüm durumlarda | 10 |
| 39. Slovakya | En az 25 ise | 5 |
| | Tüm diğer durumlarda | 10 |
| 40. Kuveyt | Tüm durumlarda | 10 |
| 41. Rusya | Tüm durumlarda | 10 |
| 42. Endonezya | En az 25 ise | 10 |
| | Tüm diğer durumlarda | 15 |
| 43. Litvanya | Tüm durumlarda | 10 |
| 44. Hırvatistan | Tüm durumlarda | 10 |

| | | |
|---------------------|---|----|
| 45. Moldova | En az 25 ise | 10 |
| | Tüm diğer durumlarda | 15 |
| 46. Singapur (V) | En az 25 ise | 10 |
| | Tüm diğer durumlarda | 15 |
| 47. Kırgızistan | Tüm durumlarda | 10 |
| 48. Tacikistan | Tüm durumlarda | 10 |
| 49. Çek Cumhuriyeti | Tüm durumlarda | 10 |
| 50. İspanya | Türkiye için ; | |
| | a) En az 25 ise (5inci fıkrada belirtilen şekilde vergiye tabi tutulmuş olan kazançlardan ödenen temettülerden) | 5 |
| | b) Tüm diğer durumlarda | 15 |
| | İspanya için ; | |
| | a) En az 25 ise | 5 |
| | b) Tüm diğer durumlarda | 15 |
| 51. Bangladeş | Tüm durumlarda | 10 |
| 52. Letonya | Tüm durumlarda | 10 |
| 53. Slovenya | Tüm durumlarda | 10 |
| 54. Yunanistan | Tüm durumlarda | 15 |
| 55. Suriye | Tüm durumlarda | 10 |
| 56. Tayland | En az 25 ise | 10 |
| | Tüm diğer durumlarda | 15 |
| 57. Lüksemburg | Türkiye için ; | |
| | a) En az 25 ise | 10 |
| | b) Tüm diğer durumlarda | 20 |
| | Lüksemburg için ; | |
| | a) En az 25 ise | 5 |
| | b) Tüm diğer durumlarda | 20 |
| 58. Sudan | Tüm durumlarda | 10 |
| 59. Estonya | Tüm durumlarda | 10 |

| | | |
|--------------------------|--|----|
| 60. İnan | En az 25 ise | 15 |
| | Tüm diğer durumlarda | 20 |
| 61. Fas | En az 25 ise | 7 |
| | Tüm diğer durumlarda | 10 |
| 62. Lübnan | En az 25 ise | 10 |
| | Tüm diğer durumlarda | 15 |
| 63. Güney Afrika Cum. | En az 25 ise | 10 |
| | Tüm diğer durumlarda | 15 |
| 64. Portekiz | En az 25 ise | 5 |
| | Tüm diğer durumlarda | 15 |
| 65. Sırbistan ve Karadağ | En az 25 ise | 5 |
| | Tüm diğer durumlarda | 15 |
| 66. Etiyopya | Tüm durumlarda | 10 |
| 67. Bahreyn | En az 25 ise | 10 |
| | Tüm diğer durumlarda | 15 |
| 68. Katar | En az 25 ise | 10 |
| | Tüm diğer durumlarda | 15 |
| 69. Bosna Hersek | En az 25 ise | 5 |
| | Tüm diğer durumlarda | 15 |
| 70. Suudi Arabistan (VI) | En az 20 ise | 5 |
| | Tüm diğer durumlarda | 10 |
| 71. Gürcistan | Tüm durumlarda | 10 |
| 72. Umman | En az 15 ise | 10 |
| | Tüm diğer durumlarda | 15 |
| 73. Yemen | Tüm durumlarda | 10 |
| 74. İrlanda | Türkiye için ; a) En az 25 ise (Oy hakkının) (5inci fıkrada belirtilen Şekilde vergiye tabi tutulmuş olan kazançlardan ödenen temettülerden) | 5 |

| | |
|-------------------------------|----|
| b) En az 25 ise | 10 |
| c) Tüm diğer durumlarda | 15 |
| İrlanda için ; | |
| a) En az 25 ise (Oy hakkının) | 5 |
| b) Tüm diğer durumlarda | 15 |

(I) Protokol hükümlerine göre; 10. maddenin 2.fıkrasının a) bendi hükümlerinden sapma olarak Hollanda'da iştirak kazançları uygulandığı sürece vergi oranı azami Holanda'da % 5, Türkiye'de % 10 olacaktır.

(II) Protokol hükümlerine göre Belçika'da azami % 5, Türkiye'de %10 olarak uygulanacaktır.

(III) Protokolde belirtilen şartlarla vergi oranları Türkiye'de sırası ile %15 ve %20 olarak uygulanacaktır.

(IV) Temettü elde edenin diğer Akit Devletin Hükümeti veya tamamı diğer Akit Devlete veya politik alt bölümlerine, mahalli idarelerine ait bir kamu kuruluşu ait olması halinde % 5 uygulanacaktır.

(V) Singapur mukimi bir şirket tarafından bir Türkiye mukimine ödenen temettüler yürürlükteki Singapur mevzuatına göre vergiye tabi tutulmayacaktır.

(VI) Temettünün gerçek lehdarı Merkez Bankası veya tamamı devlete ait bir tüzel kişi ise %5 uygulanacaktır.

Kaynak: www.gib.gov.tr (Erişim Tarihi: 01.06.2011)

Ek 5: Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesinde Vergilendirme Yetkisini Kullanacak Ülke ve Ulaştırma İşlerinin Kapsamı

| <u>Anlaşma Ülkesi</u> | <u>Vergilendirme Hakkına Sahip Ülke</u> | <u>Anlaşmanın Kapsamı</u> |
|------------------------------|--|--|
| Avusturya | Kanuni merkez | Deniz ve hava taşıtlarının işletilmesi |
| Norveç | Kanuni merkez | Hava ve deniz taşıtlarının işletilmesi Deniz taşıtlarının işletilmesi %10 KV ve %7,5 kesinti. |
| Kore | Yerleşik olunan ülke | Deniz ve hava taşıtlarının işletilmesi |
| Ürdün | Yerleşik olunan ülke | Deniz, hava ve kara araçlarının işletilmesi |
| Almanya | Yerleşik olunan ülke | Deniz, hava ve kara taşıtlarının işletilmesi |
| Tunus | Fiili iş merkezinin bulunduğu ülke | Deniz ve hava araçlarının işletilmesi |
| Romanya | Yerleşik olunan ülke | Deniz, hava ve kara araçlarının işletilmesi |
| Pakistan | Yerleşik olunan ülke | Deniz ve hava araçlarının işletilmesi |
| İngiltere | Yerleşik olunan ülke | Deniz, hava ve kara araçlarının işletilmesi |
| Hollanda | Yerleşik olunan ülke | Deniz, hava ve kara araçlarının işletilmesi |
| Finlandiya | Yerleşik olunan ülke | Hava ve kara taşıtlarının işletilmesi Deniz taşıtlarının işletilmesi %10 KV ve %7,5 kesinti |
| Belçika | Yerleşik olunan ülke | Hava,deniz ve kara taşıtlarının işletilmesi |
| KKTC | Yerleşik olunan ülke | Hava ve kara taşıtlarının işletilmesi Deniz taşıtlarının işletilmesi %10 KV ve %7,5 vergi kesintisi |

| | | |
|-------------|-----------------------|---|
| Fransa | Yerleşik olunan ülke | Deniz, hava ve kara araçlarının işletilmesi |
| Suudi Arab. | Etkin yönetim merkezi | Deniz, hava ve kara araçlarının işletilmesi |
| İsveç | Yerleşik olunan ülke | Hava ve kara araçlarının işletilmesi Deniz araçları işletmesi %10 KV ve %7,5 kesinti. |
| İtalya | Yerleşik olunan ülke | Deniz, hava ve kara araçlarının işletilmesi |
| Danimarka | Yerleşik olunan ülke | Hava ve kara araçlarının işletilmesi, Deniz araçlarının işletilmesi %10 KV ve %7,5 kesinti |
| Japonya | Yerleşik olunan ülke | Deniz ve hava araçlarının işletilmesi |
| Macaristan | Yerleşik olunan ülke | Hava ve kara araçlarının işletilmesi |
| BA Emirlik | Yerleşik olunan ülke | Deniz, hava ve kara taşıtları işletmeciliği |
| Arnavutluk | Yerleşik olunan ülke | Deniz, hava ve kara taşıtlarının işletilmesi |
| Kazakistan | Yerleşik olunan ülke | Deniz, hava ve kara araçlarının işletilmesi |
| Makedonya | Yerleşik olunan ülke | Hava ve kara araçlarının işletilmesi |
| Polonya | Yerleşik olunan ülke | Deniz, hava ve kara araçlarının işletilmesi |
| Cezayir | Kanuni merkez | Deniz ve hava araçlarının işletilmesi |
| Malezya | Yerleşik olunan ülke | Deniz ve hava araçlarının işletilmesi |
| Mısır | Yerleşik olunan ülke | Deniz ve hava araçlarının işletilmesi |
| Bulgaristan | Yerleşik olunan ülke | Deniz, hava ve kara araçlarının işletilmesi |
| Moğolistan | Yerleşik olunan ülke | Deniz,hava ve kara araçlarının işletilmesi |
| Çin | Yerleşik olunan ülke | Deniz,hava ve kara araçlarının işletilmesi |
| Hindistan | Yerleşik olunan ülke | Deniz ve hava araçlarının işletilmesi |

| | | |
|--------------|----------------------|--|
| Azerbaycan | Yerleşik olunan ülke | Deniz,hava ve kara araçlarının işletilmesi |
| Türkmenistan | Yerleşik olunan ülke | Deniz,hava ve kara araçlarının işletilmesi |
| Özbekistan | Yerleşik olunan ülke | Hava ve kara taşıtlarının işletilmesi |
| ABD | Yerleşik olunan ülke | Deniz ve hava araçlarının işletilmesi |
| Ukrayna | Yerleşik olunan ülke | Deniz,hava ve kara araçlarının işletilmesi |
| İsrail | Yerleşik olunan ülke | Deniz,hava ve kara araçlarının işletilmesi |
| Beyaz Rusya | Yerleşik olunan ülke | Hava ve kara araçlarının işletilmesi |
| Endonezya | Yerleşik olunan ülke | Deniz ve hava araçlarının işletilmesi |
| Rusya | Yerleşik olunan ülke | Hava ve kara araçlarının işletilmesi, Deniz taşımacılığı %10 KV ve %7,5 kesinti |
| Slovakya | Yerleşik olunan ülke | Deniz,hava ve kara araçlarının işletilmesi |
| Kuveyt | Kayıtlı merkez | Deniz,hava ve kara araçlarının işletilmesi |
| Litvanya | Yerleşik olunan ülke | Deniz ve hava araçlarının işletilmesi |
| Singapur | Yerleşik olunan ülke | Deniz ve hava araçlarının işletilmesi |
| Kırgızistan | Yerleşik olunan ülke | Hava ve kara araçlarının işletilmesi |
| Tacikistan | Yerleşik olunan ülke | Hava ve kara araçlarının işletilmesi |
| Çek Cumhu. | Yerleşik olunan ülke | Deniz,hava ve kara araçlarının işletilmesi |
| İran | Yerleşik olunan ülke | Deniz,hava ve kara araçlarının işletilmesi |
| Bangladeş | Yerleşik olunan ülke | Hava ve kara araçlarının işletilmesi Deniz araçlarının işletilmesi %10KV ve %7,5 kesinti, |
| Slovenya | Yerleşik olunan ülke | Hava ve kara araçlarının işletilmesi, |

| | | |
|----------------------|--|--|
| Sudan | Yerleşik olunan ülke | Deniz,hava ve kara araçlarının işletilmesi |
| Letonya | Yerleşik olunan ülke | Deniz ve hava araçlarının işletilmesi |
| İspanya | Yerleşik olunan ülke | Deniz, hava ve kara araçlarının işletilmesi |
| Yunanistan | Deniz araçlarının kayıtlı olduğu ülke, Hava ve kara araçları için yerleşik olunan ülke | Deniz,hava ve kara araçlarının işletilmesi |
| Estonya | Yerleşik olunan ülke | Deniz ve hava araçlarının işletilmesi |
| Suriye | Yerleşik olunan ülke | Deniz,hava ve kara araçlarının işletilmesi |
| Bosna Hersek | Etkin yönetim merkezi | Deniz ve hava araçlarının işletilmesi |
| G.Afrika | Yerleşik olunan ülke | Deniz,hava ve kara araçlarının işletilmesi |
| Portekiz | Yerleşik olunan ülke | Deniz,hava ve kara araçlarının işletilmesi |
| Hırvatistan | Yerleşik olunan ülke | Deniz,hava ve kara araçlarının işletilmesi |
| Bahreyn | Yerleşik olunan ülke | Hava ve kara araçlarının işletilmesi Deniz araçlarının işletilmesi %10 KV ve %7,5 kesinti |
| Etiyopya | Etkin yönetim merkezi | Deniz ve hava araçlarının işletilmesi |
| Fas | Etkin yönetim merkezi | Deniz ve hava araçlarının işletilmesi |
| Katar | Yerleşik olunan ülke | Deniz,hava ve kara araçlarının işletilmesi |
| Sırbistan Karadağ | Yerleşik olunan ülke | Deniz,hava ve kara araçlarının işletilmesi |
| Moğolistan | Yerleşik olunan ülke | Deniz,hava ve kara araçlarının işletilmesi |
| Tayland | Yerleşik olunan ülke | Hava araçlarının işletilmesi Deniz araçlarının işletilmesi %10 KV ve |

%7,5 kesinti

Lüksenburg Yerleşik olunan ülke Deniz,hava ve kara araçlarının işletilmesi

Kaynak: Erdoğan ÖCAL, "Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 2010, Sayı: 261