

**T.C.**  
**MARMARA ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**MALİYE ANABİLİM DALI**  
**MALİ HUKUK BİLİM DALI**

**YURTDIŞI HİZMET ALIMLARININ**  
**VERGİLENDİRİLMESİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**HARUN ÇELİK**  
**572113018**

**İstanbul, 2019**

**T.C.**  
**MARMARA ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**MALİYE ANA BİLİM DALI**  
**MALİYE TEORİSİ BİLİM DALI**

**YURTDIŞI HİZMET ALIMLARININ**  
**VERGİLENDİRİLMESİ**

**HARUN ÇELİK**  
**572113018**

**DANIŞMAN**  
**DR. FUNDA TUNÇEL**

**İstanbul, 2019**



T.C.  
MARMARA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

TEZ ONAY BELGESİ

MALİYE Anabilim Dalı MALİ HUKUK Bilim Dalı TEZLİ YÜKSEK LİSANS öğrencisi Harun Çelik'nin YURTDIŞI HİZMET ALIMLARININ VERGİLENDİRİLMESİ adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 3.04.2019 tarih ve 2019-9/18 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oy birliği / ~~oy çokluğu~~ ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tez Savunma Tarihi ..02../..05../..2019

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

- |                  |                             |
|------------------|-----------------------------|
| 1. Tez Danışmanı | Öğr. Gör. Dr. FUNDA TUNÇEL  |
| 2. Jüri Üyesi    | Dr. Öğr. Üyesi BAŞAR SOYDAN |
| 3. Jüri Üyesi    | Doç. Dr. GÜNEŞ YILMAZ       |

İmzası

## ÖZET

Ülkeler arasında gerçekleşen hizmet transferleri neticesinde, söz konusu transferlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesi ülkemiz için olduğu kadar, diğer devletler içinde önemli bir sorun teşkil etmektedir. Zira, yurt dışı hizmet transferleri birden fazla ülkenin ekonomik sınırları dâhilinde gerçekleştiğinden her devlet, elde edilen kazancı vergilendirmek istemektedir. İki veya daha fazla ülke arasında gerçekleşen çok taraflı işlemler neticesinde elde edilen gelir ve servet kaynaklarının/kazançlarının, işlemin tarafı olan devletlerce vergilendirilmek istenmesi, devletlerarasındaki vergilendirme yetkisine ait sorunlara yol açarken, mükellefler açısından ise mükerrer vergilemeye sebep olmuştur. Bu zorluklar ise, işlemin tarafı olan ülkeler arasında yapılan Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları ile aşmaya gayret edilmektedir.

Ticari kazanç olarak değerlendirilen hizmet ithalatı işlemlerinde vergileme ciddi sorunlara sebebiyet vermektedir. Ülkemiz açısından dar mükelleflerin elde ettiği ticari kazançlarının vergilendirilmesi, dar mükellef gerçek kişi ve kurumların Türkiye’de işyeri ya da daimi temsilcilerinin bulunması gerekmektedir. Ancak günümüz dünyasında elektronik ortamda sunulan hizmetler nedeniyle VUK’un 156’ncı maddesinde yer verilen işyeri tanımı, bu hizmetlerden elde edilen ticari kazançların Türkiye’de vergilendirilmesi için yetersiz kalmaktadır. Kanun’da yer alan işyeri tanımlamasına “*elektronik işyeri*” tanımlaması uluslararası gelişmelerde göz önüne anılarak yapılması anılan sorunun çözümünde önemli bir aşama olacaktır.

Ülkemizde, yurt dışından yapılan işlemler özellikle çalışmanın omurgasını oluşturan yurt dışı hizmet alımlarının vergilendirilmesi işlemi için salt Türk vergi sisteminin bilinmesi yetersiz kalmaktadır. Zira, küreselleşmenin etkisiyle ülkeler arasında doğrudan ticaret yapılan günümüz dünyasında, ülkemizin taraf olduğu ÇVÖA hükümleri belirleyici temel etken olmaktadır. Yurtdışından gerçekleştirilen hizmet alımlarına ilişkin olarak, dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde ağırlıklı kazanç unsurları ticari kazançlar, serbest meslek kazançları ve gayrimenkul sermaye iratlarından oluştuğu görülmektedir. OECD Model Anlaşmaları temelinde yapılan ÇVÖA’nda, tereddüt hasıl olan ve zamanla güncellenen konulardan serbest meslek kazancının ülkemiz uygulaması dikkate alındığında, uygulama birliğinin sağlandığı konular olsa bile, istikrara kavuşturulması gereken karar ve işlemler olduğu da tabidir.

## **ABSTRACT**

As a result of the transfers of services realized between countries, taxation of the gains obtained from these transfers constitutes an important problem for our country as well as for other countries. Because, since international service transfers take place within the economic boundaries of more than one country, each state wants to tax the gain. The demand for taxation of income and wealth sources / earnings as a result of multilateral transactions between two or more countries resulted in problems related to taxation powers between the states, while the taxpayers were responsible for taxation. These challenges are endeavored to be overcome by the Double Taxation Prevention Agreements between the countries that are party to the transaction.

Taxation in service import transactions, which is considered as commercial gain, causes serious problems. Taxation of the commercial benefits which accrue to the taxpayer in terms of our country, taxpayers are natural persons and institutions must have their place of business or permanent representative in Turkey. However, because of the services offered today in the world of electronic media in the workplace occurred in 156'inc agents definition of commercial profits derived from these services are inadequate for taxation in Turkey. The definition of sorun electronic workplace degree to the workplace identification in the Law will be an important step in the solution of the problem.

It is insufficient to know the Turkish tax system solely for the taxation of service purchases made from abroad in our country. Because the effects of globalization DTT provisions of the direct trade between countries are parties of our country in today's World we have made the main factor is determinative. It is seen that in the taxation of thenon-resident corporations related to the service purchases realized from abroad, the weighted earnings component is the commercial gain, self-employment profits and reale state capital gains. It is also clear that, in consideration of the implementation of the country's self-employment profits from controversial and time-varying issues in the OECD Model Agreements, it is the decisions and procedures that must be brought to a stable, even if the implementation partnership provides them.

## İÇİNDEKİLER

|                                                                                                        |      |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| ÖZET .....                                                                                             | i    |
| ABSTRACT.....                                                                                          | ii   |
| TABLolar LİSTESİ .....                                                                                 | viii |
| KISALTMALAR .....                                                                                      | ix   |
| <br>                                                                                                   |      |
| 1. GİRİŞ .....                                                                                         | 1    |
| <br>                                                                                                   |      |
| 2. VERGİLEME KAVRAMI VE VERGİLEME YETKİSİNE İLİŞKİN İLKELER                                            |      |
| 2.1 KAYNAK İLKESİ .....                                                                                | 7    |
| 2.2 İKAMET İLKESİ .....                                                                                | 8    |
| 2.2.1 Mali İkametgâh .....                                                                             | 9    |
| 2.2.2 Mukimlik.....                                                                                    | 11   |
| 2.2.3 Mukimlik Belgesi.....                                                                            | 13   |
| 2.2.4 Çift(e) Mukim(lik) .....                                                                         | 14   |
| 2.3 UYRUKLUK İLKESİ .....                                                                              | 15   |
| <br>                                                                                                   |      |
| 3. MAL VE HİZMET İTHALİ İLE MÜKELLEFİYET VE SORUMLULUK KAVRAMLARI                                      |      |
| 3.1 MAL VE HİZMET İTHALİ KAVRAMLARI .....                                                              | 18   |
| 3.1.1 Mal İthalı Kavramı .....                                                                         | 19   |
| 3.1.2 Hizmet İthalı Kavramı .....                                                                      | 19   |
| 3.2 TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE MÜKELLEFİYET KAVRAMI .....                                                   | 21   |
| 3.2.1 Tam/Dar Mükellefiyet Kavramları .....                                                            | 22   |
| 3.2.2 Tam ve Dar Mükellefiyet Kavramının Gelir Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi.....         | 23   |
| 3.2.3 Tam ve Dar Mükellefiyet Kavramının Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi.....      | 26   |
| 3.2.4 Mükellefiyet Kavramının Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi.....              | 31   |
| 3.3 TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE SORUMLULUK KAVRAMI .....                                                     | 32   |
| 3.3.1 Vergi Kesintisi Yapmak Zorunda Olanların Sorumluluğu .....                                       | 32   |
| 3.3.1.1 Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Vergi Kesintisi Yapmak Zorunda Olanların Sorumluluğu ..... | 33   |
| 3.3.1.2 Katma Değer Vergisi Açısından Vergi Kesintisi Yapmak Zorunda Olanların Sorumluluğu .....       | 37   |
| 3.4 ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARININ İÇ HUKUKA (TEVKİFAT ORANLARINA) ETKİSİ.....            | 41   |

## 4. YURTDIŞI HİZMET ALIMLARININ VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

|                                                                                                                              |    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 4.1 YURTDIŞINDAN TEMİN EDİLEN HİZMETLERDEN ELDE EDİLEN KAZANÇ VE İRATLARIN GELİR UNSURLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ ..... | 48 |
| 4.1.1 Dar Mükelleflerce Sunulan Hizmetlerden Elde Edilen Ticari Kazançların Vergilendirilmesi .....                          | 49 |
| 4.1.1.1 Ticari Faaliyet Ve Ticari Kazanç Kavramları.....                                                                     | 49 |
| 4.1.1.2 Dar Mükelleflerce Sunulan Hizmetlerden Ticari Kazanç Elde Edilmesi                                                   | 51 |
| 4.1.1.3 Şube Kazançları ve Şube Temettüsü .....                                                                              | 53 |
| 4.1.1.4 Ticari Kazancın İşyeri ya da Daimi Temsilci Vasıtasıyla Elde Edilmesi                                                | 53 |
| 4.1.1.5 Türk Vergi Sistemi Ve OECD Model Anlaşmasında İşyeri Kavramı.....                                                    | 55 |
| 4.1.1.6 Daimi Temsilcilik Kavramı .....                                                                                      | 60 |
| 4.1.1.6.1 Ticari Mümessil .....                                                                                              | 61 |
| 4.1.1.6.2 Ticari Vekil .....                                                                                                 | 63 |
| 4.1.1.6.3 Seyyar Tüccar Memurları .....                                                                                      | 64 |
| 4.1.1.6.4 Acenta .....                                                                                                       | 65 |
| 4.1.1.7 İrtibat Büroları .....                                                                                               | 66 |
| 4.1.1.8 Dar Mükellefiyete Tabi Kurumların İhracat Muafııı Uygulaması.....                                                    | 69 |
| 4.1.2 Dar Mükelleflerce Sunulan Hizmetlerden Elde Edilen Zirai Kazancın Vergilendirilmesi .....                              | 71 |
| 4.1.3 Dar Mükelleflerce Sunulan Hizmetlerden Elde Edilen Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi .....                          | 71 |
| 4.1.4 Dar Mükelleflerce Sunulan Hizmetlerden Elde Edilen Serbest Meslek Kazancının Vergilendirilmesi .....                   | 72 |
| 4.1.4.1 Serbest Meslek Kazancı Kavramı .....                                                                                 | 73 |
| 4.1.4.2 Serbest Meslek Kazancının Elde Edilmesi .....                                                                        | 74 |
| 4.1.4.3 Dar Mükellef Kurumların Elde Ettiğı Serbest Meslek Kazançlarında 183                                                 |    |
| Gün Kuralı.....                                                                                                              | 78 |
| 4.1.4.4 Dar Mükelleflerce Sunulan Hizmetlerden Elde Edilen Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi.....               | 83 |
| 4.1.5 Dar Mükelleflerce Sunulan Hizmetlerden Elde Edilen Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi .....             | 86 |
| 4.1.5.1 Gayrimenkul Sermaye İradı Kavramı .....                                                                              | 86 |
| 4.1.5.2 Gayrimenkul Sermaye İradının Elde Edilmesi .....                                                                     | 88 |
| 4.1.5.3 Gayrimenkul Sermaye İratlarında Gayrimaddi Haklar .....                                                              | 89 |
| 4.1.6 Dar Mükelleflerce Sunulan Hizmetlerden Elde Edilen Menkul Sermaye İradı Gelirlerinin Vergilendirilmesi.....            | 91 |
| 4.1.6.1 Menkul Sermaye İradı Kavramı.....                                                                                    | 91 |
| 4.1.7 Dar Mükellefler Tarafından Sunulan Hizmetlerden Elde Edilen Diğer Kazanç Ve İratların Vergilendirilmesi .....          | 92 |
| 4.2 YURTDIŞINDAN TEMİN EDİLEN HİZMETLERİN KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ .....                       | 95 |
| 4.2.1 Hizmet Tanımı .....                                                                                                    | 95 |

|                                                                                                                                |     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 4.2.2 KDV Kanunu Açısından Hizmet İthalı Kavramının Değerlendirilmesi ....                                                     | 96  |
| 4.2.3 Hizmet İthalı İşlemlerinde KDV'nin Mükellefi Ve Vergiyi Doğuran Olaya İlişkin Değerlendirmeler .....                     | 97  |
| 4.2.4 Hizmet İthalı İşlemlerinde KDV Matrahının Tespiti .....                                                                  | 98  |
| 4.2.4.1 Kur Farklarının KDV Açısından Durumu .....                                                                             | 99  |
| 4.2.4.2 KDV'ye Tabi Olmayan Kur Farkları .....                                                                                 | 102 |
| 4.2.5 Herhangi Bir Hizmetin KDV'ye Tabi Tutulmasının Gerekleri .....                                                           | 102 |
| 4.2.6 Hizmet İthalinde KDV Tevkifatı Uygulaması .....                                                                          | 103 |
| 4.2.6.1 Dar Mükellefiyete Tabi Elektronik Hizmet Sunucularının 3 No'lu KDV Beyannamesi İle Vergilendirilmesi.....              | 105 |
| 4.2.6.2 KDV Kanunu'nda Yer Alan Tam Tevkifat Uygulaması .....                                                                  | 108 |
| 4.2.6.2.1 İkametgâhı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayan Mükellefler Tarafından Yapılan İşlemler ..... | 108 |
| 4.2.6.2.2 Serbest Meslek Faaliyeti Kapsamında Yapılan Hizmetlerin KDV Kanunu Açısından Değerlendirilmesi .....                 | 109 |
| 4.2.6.2.3 KDV Kanunu'na Göre Kiralama İşlemlerinin Değerlendirilmesi ..                                                        | 110 |
| 4.2.6.2.4 KDV Kanunu'na Göre Reklâm Verme İşlemlerinin Değerlendirilmesi .....                                                 | 112 |
| 4.2.6.3 KDV Kanunu Açısından Kısmi Tevkifat Uygulamasının Değerlendirilmesi.....                                               | 113 |

## 5. YURTDIŞI HİZMET ALIMLARINDA VERGİLENDİRME YÖNTEMLERİ

### 5.1 VERGİLENDİRMENİN BEYANNAME VERMEK SURETİYLE

|                                                                |     |
|----------------------------------------------------------------|-----|
| GERÇEKLEŞTİRİLMESİ .....                                       | 117 |
| 5.1.1 Yıllık Beyanname Verilmesi Suretiyle Vergilendirme ..... | 117 |
| 5.1.1.1 Vergilendirme Dönemi .....                             | 118 |
| 5.1.1.2 Beyannamenin Verileceği Vergi Dairesi .....            | 118 |
| 5.1.1.3 Beyanname Verme Süresi.....                            | 119 |
| 5.1.2 Özel Beyanname Verilmesi Suretiyle Vergilendirme.....    | 119 |
| 5.1.2.1 Özel Beyan Zamanı Tayin Olunan Gelirler .....          | 119 |
| 5.1.2.2 Beyannamenin Verilme Yeri .....                        | 121 |
| 5.1.2.3 Ödeme Süresi .....                                     | 122 |

### 5.2 VERGİLENDİRMENİN KESİNTİ YAPMAK SURETİYLE

|                                                                                                              |     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| GERÇEKLEŞTİRİLMESİ .....                                                                                     | 122 |
| 5.2.1 Vergi Kesintisine Tabi Tutulan Kazanç Ve İratların Vergilendirilmesi ...                               | 123 |
| 5.2.2 Vergi Kesintisi Yapmakla Sorumlu Olanlar .....                                                         | 124 |
| 5.2.3 Nakden Ve Hesaben Ödeme .....                                                                          | 125 |
| 5.2.4 İşyeri Veya Daimi Temsilci Vasıtasıyla Elde Edilen Kazanç Ve İratlarda Vergi Kesintisi Uygulaması..... | 125 |
| 5.2.5 İhtiyari Beyan .....                                                                                   | 126 |

## 6. YURTDIŞINDAN TEMİN EDİLEN HİZMETLER VE UYGULAMADA KARŞILAŞILAN SORUNLAR

|                                                                                                          |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 6.1 YURTDIŞINDAN TEMİN EDİLEN HİZMETLER VE VERGİLENDİRİLMESİ                                             | 130 |
| 6.1.1 Arama Motorlarının Elde Ettiği İnternet Reklamcılığı Kazançlarının Vergilendirilmesi               | 130 |
| 6.1.2 Sosyal Paylaşım Sitelerinin/Uygulamalarının Vergilendirilmesi (Twitter Örneği)                     | 135 |
| 6.1.3 İnternet Kullanımı ve Sunumuna İlişkin İşlemler ve Sanal Ticaret Uygulamalarının Vergilendirilmesi | 137 |
| 6.1.4 Yurtdışında Mukim Alışveriş (e-ticaret) Sitelerinin Kazançlarının Vergilendirilmesi                | 138 |
| 6.1.5 İnternet Üzerinden Reklam Alanlarının Kiralanması Hizmetinin Vergilendirilmesi                     | 140 |
| 6.1.6 Yabancı Kurumlara Gümrük İşlemleri Karşılığında Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi               | 141 |
| 6.1.7 Yabancı Mukimi Olan Bir Kurumun Türkiye’de Elektronik Cihaz Satışlarının Vergilendirilmesi         | 142 |
| 6.1.8 Yurtdışından Temin Edilen Vinç Kiralama Hizmetlerinin Vergilendirilmesi                            | 142 |
| 6.1.9 Yurtdışından Temin Edilen Kalite Kontrol Hizmetlerinin Vergilendirilmesi                           | 143 |
| 6.1.10 Dar Mükellefler Tarafından Sunulan Tıbbi Tedavi Hizmetlerinin Vergilendirilmesi                   | 145 |
| 6.1.11 Yurtdışından Temin Edilen Arşivleme Hizmetlerinin Vergilendirilmesi                               | 146 |
| 6.1.12 Yurtdışından Temin Edilen Montaj Faaliyetlerinin Vergilendirilmesi...                             | 146 |
| 6.1.13 Yurtdışından Temin Edilen Danışmanlık Ücretlerinden Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi     | 147 |
| 6.1.14 Makinelerin Tamir, Bakım Ve Servis Hizmetlerinden Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi       | 148 |
| 6.1.15 Dar Mükellef Kurumları Hukuki Danışmanlık Ve Dava Takiplerinin Vergilendirilmesi                  | 149 |
| 6.1.16 Gayrimenkullerin Kiralanması Karşılığında Elde Edilen İratların Vergilendirilmesi                 | 150 |
| 6.1.17 Know-how (Teknik Bilgi) Ödemelerinden Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi                    | 151 |
| 6.1.18 Marka Hakkının (franchising) Kiraya Verilmesinden Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi        | 153 |
| 6.1.19 Gayri maddi Hak (Royalty) Kiraya Verilmesinden Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi           | 154 |
| 6.1.20 Türkiye’de Yayımlanan Yabancı Dizilerden Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi                 | 155 |

|                                                                                                                                                      |            |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 6.1.21 Bilgisayar Yazılımlarından (Software) Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi .....                                                          | 156        |
| 6.1.22 Moda Tasarımcılarına Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi .....                                                                               | 158        |
| 6.1.23 Türkiye’de Taşımacılık Faaliyetinden Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi .....                                                          | 160        |
| 6.1.24 Türkiye’de Bulunan Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançların Vergilendirilmesi .....                                           | 161        |
| 6.1.25 Türkiye’de Elde Edilen Arızi Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi .....                                                             | 163        |
| 6.2 KAZANÇ TÜRÜNÜN TESPİTİNE YÖNELİK KARŞILAŞILAN SORUNLAR (TİCARİ KAZANÇLAR, SERBEST MESLEK KAZANÇLARI, GAYRİMENKUL SERMAYE İRADLARINDA DURUM)..... | 164        |
| <b>7. SONUÇ .....</b>                                                                                                                                | <b>169</b> |
| <b>KAYNAKÇA.....</b>                                                                                                                                 | <b>175</b> |
| <b>EK - TABLO 3 .....</b>                                                                                                                            | <b>195</b> |

## **TABLÖLAR LİSTESİ**

|         |                                                              |     |
|---------|--------------------------------------------------------------|-----|
| Tablo 1 | GVK ve KVK’da Kazanç Türleri ve Elde Etme Usulleri.....      | 28  |
| Tablo 2 | GVK ve KVK’da Kazanç Türleri ve Kazanç Tespiti.....          | 44  |
| Tablo 3 | Yürürlükte Bulunan Çifte vergilemeyi Önleme Anlaşmaları..... | 173 |



## KISALTMALAR

|            |                                                                                                              |
|------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| AB         | Avrupa Birliği                                                                                               |
| ABD        | Amerika Birleşik Devletleri                                                                                  |
| BM         | Birleşmiş Milletler                                                                                          |
| BM Modeli  | BM'nin Ülkeler Arasında Çifte Vergilendirme Anlaşma Modeli                                                   |
| C          | Cilt                                                                                                         |
| ÇVÖA       | Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşması                                                                           |
| DPT        | Diverted Profit Tax (Aktarılan Kar Vergisi)                                                                  |
| €          | Euro veya Avro (Avrupa Birliği'nin kurumları tarafından kullanılan para birimi)                              |
| GİB        | Gelir İdaresi Başkanlığı                                                                                     |
| GMSİ       | Gayrimenkul Sermaye İradı                                                                                    |
| GVK        | Gelir Vergisi Kanunu                                                                                         |
| IRS        | (Internal Revenue Service) Amerikan Gelir İradesi                                                            |
| KDV        | Katma Değer Vergisi                                                                                          |
| KVK        | Kurumlar Vergisi Kanunu                                                                                      |
| MK         | Medeni Kanun                                                                                                 |
| md.        | Madde                                                                                                        |
| m.m.       | Mükerrer Madde                                                                                               |
| OECD       | Organisation For Economic Cooperation and Development (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü)                |
| OECD Model | OECD'nin Gelir ve Servet Vergilerinde Vergi Anlaşması Modeli (Model Tax Convention on Income and on Capital) |
| s.         | Sayfa                                                                                                        |
| TBK        | Türk Borçlar Kanunu                                                                                          |
| TDK        | Türk Dil Kurumu                                                                                              |

|      |                                    |
|------|------------------------------------|
| TL   | Türk Lirası                        |
| TMK  | Türk Medeni Kanunu                 |
| TTK  | Türk Ticaret Kanunu                |
| USD  | Amerika Birleşik Devletleri Doları |
| v.b. | Ve benzeri                         |
| VDK  | Vergi Denetim Kurulu               |
| VUK  | Vergi Usul Kanunu                  |



# 1. GİRİŞ

Ekonomik duvarların kalkması ile birlikte, ülkeler arasında mal, hizmet ve sermaye hareketleri artmış, söz konusu hareketlilikteki artış, literatürde küreselleşme kavramı ile ifade bulmuştur. Zamanla küreselleşme etkilerini göstermeye başlamış, özellikle artan mal ve hizmet hareketleri, ülkelerin dış dünya ile bütünleşmesine neden olmuştur. Küreselleşmenin bu etkisi halen devam etmektedir

1980’li yılların başından itibaren mal, hizmet ve sermayenin ülkeler arasında serbestçe hareket eder konuma gelmesi, ticarete uluslararası boyut kazandırmıştır. Devletlerarasında artan ticaret hacmi, işlemin tarafı olan ülkelerin hem vergi gelirlerini, hem de vergi gelirlerinin bileşimini etkilemektedir. Böyle bir durumda, bir ülkenin diğer bir ülkeden bağımsız olarak maliye politikası uygulamasını olanaksız hale getirmektedir. Küreselleşmenin bir diğer etkisi ise, ülkeler arasında var olan vergi rekabetini hızlandırmaktadır.

Nihayetinde küreselleşmenin etkisiyle, mal, hizmet ve sermayenin ülkeler arasında dolaşımının serbestleşmesi, her bir ülke için vergi sistemlerinin yeniden şekillendirilmesini gerekli kılmaktadır. Bahsi geçen gereklilikler nedeniyle anılan sistem değişikliklerinin, var olan vergi sistemlerinde yaratacağı etkiler ve bu etkilerin çözümüne ilişkin öneriler ehemmiyet kazanmaktadır.

Uluslararası alanda gerçekleşen mal ve hizmet hareketleri, ülkeler nezdinde vergi kayıp ve kaçaklarına, aynı işlem üzerinden çifte vergilemeye, ülkeler arasında vergileme yetkisinin paylaşılmasına, mükellefler açısından vergi planlaması yapmaya vb. sorunlara neden olmaktadır. Bu ve benzeri sorunların önlenmesi amacıyla, ülkeler arasında çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının yapılması zaruri hale gelmektedir.

Uluslararası alanda mal ve hizmet ticaretinin yaygınlaşması, ülkelerin egemenliklerinden kaynaklanan temel hakkı ve geliri olan vergi gelirlerini doğrudan etkilemektedir. Uluslararası işlemler nedeniyle her ülke, egemenlik haklarına dayalı olarak kendi sınırları içinde gerçekleşen işlemleri ve kendi vatandaşlarının ülke dışında gerçekleştirdiği işlemleri vergilendirmek istemekte, bu durumda mükerrer vergilendirme sorununu beraberinde getirmektedir. Bu sorun ise, ülkeler tarafından çok taraflı vergi anlaşmaları yapılarak aşılmaya çalışılmaktadır.

Bir  lke mükellefinin başka bir ülke mükellefinden temin ettiği mal alımlarının yanı sıra, uluslararası alanda gerçekleşen hizmet transferleri de ciddi boyutlara ula mı  bulunmaktadır. Bu durumda, vergileme yetkisi ve gücüne sahip olan ülkenin, vergileme haklarını daha etkin kullanma çabasına sebebiyet vermektedir.

Hizmet transferleri içerisinde yer alan; ülke içinde kurulacak bir üretim tesisinin kurulumu sırasında veya sonrasında ihtiyaç duyulan eğitim ve teknik destek, yurt dışından alınan denetim, planlama, programlama hizmetleri, yine yurt dışındaki firmalardan temin edilen mühendislik hizmetleri, yurtdışında yapılması zorunlu testler, tamir, bakım onarım hizmetleri, ihtisas gerektiren arama, üretim ve işleme faaliyetleri, analiz hizmetleri, elektronik yazılım hizmetleri, elektronik depolama hizmetleri, elektronik tarayıcı hizmetleri, internet servis sağlama- arama- reklam hizmetleri, sanatsal ve kültürel hizmetlerin sunumu gibi birçok hizmet bulunması ve bu hizmetlerin yurt dışında mukim olan firmalardan temin edilmesi ve bu hizmetlerin vergilendirilmesi ülkeler için elzem hale gelmektedir.

Yurtdışında mukim firmaların, Türkiye’de yerleşik durumda olan firmalara sunduğu hizmetler karşılığında elde ettikleri kazançlarının vergilendirilmesi, dar mükellefiyet kavramının önemini daha da artırmıştır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yer verilen dar mükelleflere ilişkin kazanç ve iratlar, kazanç ve iratları elde etme, bunların beyanı, vergileme hükümleri gibi maddeler her iki kanun arasında ge i ken hükümler ihtiva etmektedir. Bu nedenle, mevzuat açısından karmaşık ve sıkıntı doğuran hususların bol olduğu bir gerçeklik ortaya çıkmaktadır. 5520 sayılı KVK’da yer verilen dar mükellefiyet, kanuni merkezi ve i  merkezinin her ikisi de Türkiye’de olmayan kurumların, elde etmiş olduğu kazançların tespiti konusu dikkat edilmesi gereken bir nokta olmaktadır. Kanunda dar mükellefiyet; kanuni ve i  merkezlerinin ikisi birden Türkiye’de bulunmayan ancak Türkiye’de kazançlarının bir bölümünü elde eden mükelleflerin, sadece Türkiye’den elde etikleri kazanç ve iratlarının vergilendirmesini esas alan mükellefiyet türü olarak açıklanmıştır.

Çalışmada, tam anlamı ile fiziki emtia transferi söz konusu olmayan, yurt dışı hizmet alımlarının vergilendirilmesi incelenecektir. Bu kapsamda, yurtdışından yapılan hizmet alımlarından hizmet türleri itibariyle elde edilen kazançların vergilendirme karşısındaki durumu üzerinde durulacak, uluslararası ticarete gelir üzerinden alınan

vergiler için Türk vergi sistemi ile uluslararası vergi anlaşmalarının ilkelerine değinilecektir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, vergileme kavramı ve vergileme yetkisine ait ilkeler ele alınacaktır. Kaynak, ikamet ve uyrukluk ilkeleri olarak adlandırılan bu ilkeler, anılan bölümde örnekler yardımıyla açıklanmaya çalışılacaktır.

Üçüncü bölümde, mal ve hizmet ithali kavramları ile mükellefiyet ve sorumluluk kavramlarına değinilecektir. Mal ve hizmet ithali kavramları açıklandıktan sonra tam ve dar mükellefiyet kavramları, GVK, KVK ile KDV Kanunu hükümleri dikkate alınarak açıklanmaya çalışılacaktır. Hemen ardından, vergi kanunlarında sorumluluk kavramına geçilerek, vergi kesintisi yapmak zorunda olanların sorumluluğu açıklanmaya gayret edilecektir. Akabinde GVK, KVK ile KDV Kanununda anılan sorumluluk uygulamalarına değinilecektir. Bu bölüm içerisinde son olarak, çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının vergi kanunlarında yer alan tevkifat oranlarına etkisine değinilecektir.

Çalışmanın dördüncü bölümü, yurtdışı hizmet alımlarının vergi kanunları açısından değerlendirildiği kısım olacaktır. Burada anılan işlemler, gelir ve kurumlar vergisi kanunları kapsamında detaylı olarak değerlendirilecek, her bir kazanç türü ayrı ayrı ele alınacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken husus, kazanç ve iradın vergilendirilmesi için, söz konusu işlemin ya da kazancın mahiyeti olmaktadır. Bu nedenle, ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar ayrı başlıklar altında açıklanacaktır. Ardından, söz konusu işlemlerin katma değer vergisi açısından mütalaası yapılacaktır. KDV’de yer alan mükellef ve sorumluluk kavramları, vergiyi doğuran olay, KDV’de verginin matrahı ile yakın bir zamana kadar tartışmalı bir konu olan KDV’de kur farklarının durumu açıklanmaya gayret edilecektir. Bölüm içerisinde KDV’de hizmet ithali kavramı açıklanacak ve KDV’de çok önemli bir müessese olan sorumluluk ve KDV stopajı müessesesi değerlendirilecektir.

Dar mükellef kurumlardan temin edilen hizmetlerin, her bir kazanç ve irat için vergilendirilmesi/vergilendirilmemesi, kazancın türünün tespitine bağlı olduğundan, bu konunun açıklanması oldukça önem kazanmaktadır. Başka bir ifadeyle, dar mükellefler tarafından elde edilen kazanç ve iratların vergilendirilmesinde esas olan, kazanç veya

iradın mahiyetinin tespiti ki, buradan kazanç türleri itibariyle farklı vergileme durumlarının ortaya çıkabileceği sonucu, çalışmanın ilerleyen bölümlerinde yer alan örneklerden de görülecektir.

Beşinci bölümde ise, dar mükelleflerden temin edilen hizmetlerden elde edilen kazanç ve iratların vergilendirme yöntemleri üzerinde durulacaktır. Tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler ve tam mükellefiyete tabi kurumlar tarafından elde edilen kazanç ve iratların vergilendirilmesinde esas olan beyan esasıdır ki, vergi sistemimiz incelendiğinde, dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar içinde beyan esası geçerli olmaktadır. Türk vergi sisteminde, yıllık veya özel beyanname vermek suretiyle vergileme yapılmakla birlikte, vergi alacağının emniyet alınması amacıyla söz konusu işleme taraf olan alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyanname vermek suretiyle, kesinti yoluyla vergileme yapılmaktadır. Bu bölüm başlığı altında hem beyan yoluyla vergileme hem de kesinti suretiyle vergileme durumları ayrı ayrı açıklanmaya çalışılacaktır.

Altıncı ve son bölümde, dar mükellef kurumlardan temin edilen hizmetlerin, kazanç türleri itibariyle, örnekler verilerek ne şekilde vergilendirileceği açıklanacaktır. Bazı konularda, vergi idaresinin özelge tabanlı görüşleri ile yargı kararlarına değinilecek olup, bazı hizmet türleri için hem vergi idaresinin hem de yargı organlarının istikrar kazanmış görüş ve kararlarının olmadığı tespit edilecek, bununla birlikte uygulamada görüş farklılıklarından kaynaklanan sorunlara yer verilecektir. Yargı organları ile vergi idaresi arasında yaşanan bazı ihtilafların yasal düzenleme yapılarak aşılmasına çalışıldığı görülecektir.

## 2. VERGİLEME KAVRAMI VE VERGİLEME YETKİSİNE İLİŞKİN İLKELER

Kamu hizmetlerinin finansmanının sürekliliğın sağlanması adına elde edilmesi mecburi bir gelir olan vergi gelirleri, devlet bütçelerinin en büyük ve önemli gelirlerini oluşturmaktadır. Egemenlik hak ve yetkisini kullanan her devlet, kendi ülkesinin ekonomik ve siyasi sınırları dâhilinde gerçekleşen gelir, servet ve harcamaları üzerinden ve karşılıksız olmak üzere vergi almaktadırlar. Ülkemiz içinde geçerli olan bu vazgeçilmez kural, vergi mükelleflerine ilişkin olarak düzenlenen normlar hiyerarşisinin bütününde kendini göstermektedir.

Ülkemizde vergilendirme konusunda usul kanunu olan 213 sayılı vergi Usul Kanunu'nda mükellef tanımı, VUK'un<sup>1</sup> 8'inci maddesinde; *“vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir”* şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Vergi mevzuu ve vergiyi doğuran olayın bulunduğu her yerde, bu mevzuu ve olayın, kanunda belirtilmiş esasa göre izafe edileceği gerçek veya tüzel kişi şeklinde bir mükellefi mevcuttur<sup>2</sup>. Vergilemeye ilişkin hak ve yetki ise mükellefin yer, ikamet veya ait olduğu vatandaşlığının bağlı olduğu devlete ait olmaktadır.

Her bir devletin, kendi ülke sınırları dahilinde, egemenlik hakkı çerçevesinde vergileme hak ve yetkisine sahipliği bulunmaktadır. Devletler, mali egemenliklerine dayanarak vergi hukuku alanında kendi vergi sistemlerini diledikleri gibi özgürce kurmaktadır. Ancak, vergi kanunları da, ilgili devletin mali egemenlik alanı içerisinde hüküm ifade etmektedir<sup>3</sup>. Küreselleşmenin etkisiyle dünya ticaretinin artması, ülkeler arasındaki mal ve hizmet ticaretini de artırmaktadır. Bu durum, vergileme yetkisini kullanmak isteyen ülkelerin mükellefleri arasında çifte vergilemeye sebebiyet vermektedir. Çifte vergileme; bir vergilendirme dönemi içinde, aynı matrah üzerinden birden fazla vergi alınmasını ifade etmektedir<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 10-11-12/01/1961 tarih ve 10703-10704-10705 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>2</sup> Yılmaz Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara: Oluş Yayıncılık, 2010, s. 110.

<sup>3</sup> Esra Ekmekçi, **Kurumlar Vergisinde Dar Yüklümlülük**, Kazancı Hukuk Yayınları No:132, İstanbul,1994, s. 1

<sup>4</sup> Selahattin Tuncer, **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye**, Vergi Dünyası, Sayı: 311, Temmuz 2007, s. 5

Çifte vergilendirme, vergiye tabi bir gelirin birden fazla ülkede verginin konusuna girmesi, aynı gelirin hem elde edildiği ülkede hem de geliri elde edenin mukim (yerleşik) olduğu ülkede vergilendirilmesidir<sup>5</sup>. Çifte vergilendirme kavramı aslında sanıldığı kadar açık bir kavram değildir. Aralarında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunan devletlerin, vergilendirme yetkisinin kullanımından kaynaklanan anlaşmazlıklar oluşabilmekte ve bu durum uluslararası vergi uyuşmazlığı olarak ifade edilmektedir. Devletlerarasında yaşanan vergi uyuşmazlıkları, çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının uygulanmasından veya yorumlanmasından ya da anlaşmadaki boşluklardan kaynaklanabilmektedir<sup>6</sup>. Ülkemizin taraf olduğu ve 21.01.2016 tarihi itibarıyla sonuçlandırmış olduğu 85 ülkeyle yapılmış olan Çifte Vergilemeyi Önleme anlaşması bulunmaktadır<sup>7</sup>.

Ülkelerin egemenlik haklarına dayanarak kullandığı vergileme yetkisi ve mükellefiyet, vergi kanunlarının uygulanmasında geçerli olan temel ilkelerin de omurgasını oluşturmaktadır. Aslında tam ve dar mükellefiyet ayrımı içerisinde iki ayrı ilkenin, bu ayrımı inşa ettiği görülmektedir. Bu ilkeler “*şahsilik ilkesi*” ve “*mülkilik ilkesi*” dir. Tam mükellefiyet ve bu mükellefiyet ilkesinin altında yatan “*şahsilik ilkesi*” birlikte değerlendirilmeli, dar mükellefiyet ve bu ilkenin inşasında ele alınan “*mülkilik ilkesi*” birlikte değerlendirilmelidir<sup>8</sup>. Tam mükellefiyet kavramı, kişisel ilkesinin bir sonucu olarak ortaya çıkarken, dar mükellefiyet kavramı mülkilik ilkesinin sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Mülkilik ilkesinde, ülke sınırları içerisinde gerçekleşen tüm hukuksal ilişkiler, tarafların uyruğu gözetilmeksizin, yani vatandaş ya da yabancı ayrımı yapılmaksızın ülke sınırları içerisinde uygulanmakta olan ulusal yasaya tabi tutulmaktadır<sup>9</sup>.

Ülkelerin vergileme yetkileri kaynak, ikamet ve uyrukluk ilkelere dayanmaktadır. Devletlerin mali egemenliğinin yansıması olan vergilendirme yetkisi

<sup>5</sup> Bayram Gülçiçek, “Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmalarının Kurumlar Vergisi Üzerindeki Etkisi”, **Vergi Raporu Dergisi**, Nisan 2015, Sayı:187, s. 233

<sup>6</sup> Emrah Ferhatoğlu, **Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Tahkim Yoluyla Çözümlemesi**, Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması, Beta Yayınları, Mart 2010, İstanbul, s. 15, 16

<sup>7</sup> Söz konusu anlaşmaların listesine ve anlaşma metinlerine [http://www.gib.gov.tr/uluslararasi\\_mevzuat](http://www.gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat) adresinden ulaşılabilir.

<sup>8</sup> Sedat Apak, “Gelir Vergisi Kanunu’nda Mükellef Kavramı Ve Dar Mükellef Gerçek Kişilerde Vergilendirilme Esasları”, **Vergici Ve Muhasebeciyle Dialog Dergisi**, Haziran 2014, Sayı:314, s. 56

<sup>9</sup> Elif Cenkeri, **Uluslararası Düzeyde Yasa Çakışmaları**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 12, Özel S., 2010, s. 193

kaynak ilkesi, ikametgah ilkesi ve uyrukluk ilkesi olmak üzere üç temel ilkeye dayalı olarak meşruluk kazanmaktadır<sup>10</sup>.

## 2.1 KAYNAK İLKESİ

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<sup>11</sup>. Devlet ile mükellefler arasında vergisel ilişki bulunduğunun göstergelerinden bir tanesi, vergiyi doğuran olayın o ülkede ve o ülke sınırları içerisinde gerçekleşmiş olmasıdır. Bu durum vergilemede kaynak ilkesinin uygulanmasına yol açar. Kaynak ilkesini uygulayan devletler, sadece kendi ülkelerinde doğan geliri vergilendirirler; gelirin sahibi kim olursa olsun bir ayırım yapmazlar<sup>12</sup>.

Kaynak ilkesinde, vergiyi doğuran olay hangi ülkede meydana geliyorsa vergilendirme yetkisi de o ülkeye ait olacaktır. Bir ülkenin ulusal sınırları içerisinde faaliyette bulunan gerek yerli gerekse yabancı tüzel kişilerin elde ettiği kazançları ve iratları, söz konusu kazanç veya iratlar hangi ülke sınırları içinde elde ediliyorsa, vergileme yetkisi de o devlete ait olacaktır. Diğer bir deyişle, kaynak ülke sınırları içerisinde meydana getirilen kazanç ya da irat, kaynağa dayanak olan kazancın elde edildiği devletin vergi kanunları kapsamında vergilendirilmektedir<sup>13</sup>.

Kaynak ilkesini ilişkin bir örnek vermek gerekirse, Bay X Hollanda'da 50.000 € faiz geliri, İspanya'da 35.000 € kira geliri elde etmiştir. Bay X kaynak ilkesi gereği, Hollanda'da elde ettiği 50.000 € faiz geliri için Hollanda'da, İspanya'da elde ettiği 35.000 € kira geliri için İspanya'da vergilendirilecektir. Kaynak ilkesine göre önemli olan gelirin elde edildiği yerdir. Kaynak ilkesini uygulayan devletler, gelirin kim tarafından elde

---

<sup>10</sup> A. Feridun GÜNGÖR, "Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Ve Türkiye Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Haziran 1997, Sayı: 190, s. 30

<sup>11</sup> Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 18. Bası, Ankara, 2010, s. 57

<sup>12</sup> Murat Çubukçu, **Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu**, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2006, s. 33

<sup>13</sup> Levent Başak, **Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2 c., 2007, C:I, s. 107

edildiği konusunda bir ayrım yapmazlar, münhasıran kendi ülkesinin ekonomik sınırlarında elde edilen gelirleri vergilendirmektedir<sup>14</sup>.

## 2.2 İKAMET İLKESİ

İkametgah, kelime anlamı itibariyle konuttur<sup>15</sup>. Bir devlet ile uyrukluk veya ikametgâh gibi kişisel bağlantısı olanların elde ettikleri gelirlerin dünyanın neresinde elde edilirse edilsin, ilgili devletin 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<sup>16</sup>. İkamet ilkesi ise, bir gerçek kişinin, tüm dünya üzerinde elde ettiği gelirlerin, sadece ikamet edilen ülke tarafından toplanıp vergilendirilmesi olarak ifade edilmektedir. Bu ilke mükellefiyetin kapsamını, ülke içinde ve dışında elde edilen gelirlerin tamamını kapsamaktadır. İkamet ilkesi, yapılan kamu harcamalarının maliyetinin, söz konusu harcamaya konu hizmetlerden faydalanan kişiler tarafından karşılanması öngörüsüyle uygulanan bir ilkedir. Diğer bir ifadeyle, ikamet ilkesine göre, bir ülkede yerleşik olarak sayılanların dünya genelinde elde ettikleri gelirleri, kaynağı dikkate alınmaksızın vergilendirilir<sup>17</sup>.

İkametgâh ilkesinin benimsendiği vergi sistemimizde GVK'nın<sup>18</sup> 3'üncü, 4'üncü ve 5'inci maddelerinde, ülkemizde yerleşmiş olanların tam mükellefiyete tabi olacağı belirtilmiştir. Bu durum ise, ister Türk vatandaşı olsun isterse yabancı Türkiye'de yerleşmiş olması şartıyla kazanç ve iratlarının tamamı üzerinden vergilendirileceğini ifade etmektedir. Ayrıca, yerleşme sayılan hallerin ilki, ikametgâhın Türkiye bulunması olarak açıklanmıştır. İkametgâh tanımında ise, Medeni Kanuna atıfta bulunulmuştur<sup>19</sup>. Dördüncü maddenin ikinci fıkrasında Türkiye'de altı aydan fazla süreyle oturanlar, bu süreyi bir takvim yılı içinde tamamlamaları halinde ikamet ilkesi gereğince tam mükellef sayılacaklardır<sup>20</sup>.

<sup>14</sup> Fatih Çavdar, “Çifte Vergilemenin Önlenmesine Yönelik OECD ve Türkiye Uygulamaları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Temmuz 2012, Sayı:371, s.53

<sup>15</sup> Türk Dil Kurumu (TDK), “Güncel Türkçe Sözlük”, (Çevrimiçi) <http://tdk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 07 Kasım 2017

<sup>16</sup> Ekmekçi, s. 4

<sup>17</sup> Çavdar, s.54

<sup>18</sup> 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 06/01/1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>19</sup> “İkametgah, Kanunu Medenin 19 uncu ve müteakip maddelerinde yazılı olan yerlerdir.”

<sup>20</sup> GVK'nın 3, 4 ve 5'inci maddeleri Gelir vergisinde tam mükellefiyete ilişkin olarak, mükellefiyeti açıklarken Türkiye'de yerleşmiş olanların tam mükellef sayılacağını, bazı durumların ise yerleşme sayılmayan haller olacağını ifade etmiştir.

Türkiye’de tam mükellef olmayı sağlayan ikametgâh ile ilgili şartlar ele alındığında; bu mükellefiyeti sağlayıcı özellik olarak, o kişinin ikametgâhının Türkiye’de bulunuyor olması karşılaşılan ilk şart olmaktadır. İkametgâh kavramı niteliksel manada, Türk Medeni Kanunu<sup>21</sup>’nin 19’uncu maddesine göre, “*devamlı oturma amacı güdülerek yerleşilmiş olunan yer*” dir. Bu durum, o kişinin Türkiye’de ikamet ettiğinin net bir göstergesi olduğundan, kişiye aynı anda tam mükellefiyeti beraberinde getirilmiş olmaktadır. Ancak vergi hukuku açısından vergi mükelleflerinin vatandaşlıklarını ve ikametgâhlarını değiştirebilmeleri, ayrıca vergiyi doğuran olayın birkaç ülkenin sınırı içerisinde gerçekleşiyor olması çözümü oldukça zor bir durumu da beraberinde getirebilmektedir<sup>22</sup>.

### 2.2.1 Mali İkametgâh

Vergilendirilme yetkisinin uygulanması sonucu ortaya çıkan ilkelerden biri olan ikametgâh ilkesine göre vergilendirmede ölçüt, mali ikametgâhtır<sup>23</sup>. Mali ikametgâhın belirlenmesinde, gerçek kişiler ile kurumlar için farklı kriterler kullanılmaktadır. Gerçek kişiler için mesken, daimi mesken, 183 gün testi, mesleki faaliyetlerin yürütüldüğü yer, ekonomik menfaatlerin merkezi, nüfus dairesine kayıtlı olma gibi pek çok ölçüt geçerlidir. Kurumlar için ise yönetim yeri, kuruluş yeri, tescil yeri, iş merkezi gibi kriterler kullanılmaktadır<sup>24</sup>.

Vergileme amacına yönelik olarak, özel ikametgâhtan farklı olan “*mali İkametgâh*”, OECD tarafından 1963 yılında yayınlanan bir raporda belirtilmiş ve uygulamada “*mukim*” kavramı benimsenmiştir. Mali ikametgâh; vergi mükelleflerinin bulunduğu, oturduğu ya da işlerini yürüttüğü yerdir. Bahsi geçen yerde, gerçek kişilerce kullanılan evler, işyerleri, tüzel kişiler için kullanılan yönetim binaları, merkezleri veya benzer nitelikteki yerler olup, mali ikametgah, medeni ikametgâh tanımından çok daha kapsamlı bir kavramdır. Mali ikametgâh nitelemesi ancak bir vergi mükellefinin, bu yerde kazanç elde etmesi halinde söz konusu olacaktır. Gelir elde edilirken gösterilen faaliyetin

<sup>21</sup> 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu 08/12/2001 tarih ve 24607 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>22</sup> Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş, Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, 2007, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, s. 53

<sup>23</sup> Billur Yaltı, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, İstanbul, Beta Yayınları, 1995, s. 19

<sup>24</sup> Billur Yaltı Soydan **Vergi Hukuku Açısından Medeni İkametgah ve Mali İkametgah**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 33. Seri, 1990, s. 62;

veya gelire ait kaynağın durumu önemli değildir. Dikkate alınması gereken şey, kişinin yurt içinden veya yurt dışından temin edilen tüm gelirlerinin toplanarak mali ikametgâhının bulunduğu ülkede vergilendirilmesidir<sup>25</sup>. Gelir Vergisi Kanunumuzun 3/2'inci maddesine göre; “*resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı ülkelerde oturan Türk vatandaşları*”, Türkiye’de tam mükellef sayılmaktadır. Bu çerçevede, OECD Model-Vergi Anlaşma’nın 4/1 maddesi, GVK 3/2'inci maddesinde sayılan kişilerin de mukim sayılmasını kabul etmektedir<sup>26</sup>.

Mali ikametgâh kavramının açıklamasında, gerçek kişilerin ikametgâhının belirlenmesinde ölçüt olarak kullanılan sürekli oturma amacı, iş ya da aile ilişkileri nedeniyle bir yerde bulunma unsurlarının yanı sıra yaşamsal çıkarların merkezi veya yaşamsal çıkarların toplandığı yerdir. Yaşamsal çıkarların merkezinden, kişisel ve ekonomik ilişkinin en yakından bağlı olduğu yerin anlatılması gerekir<sup>27</sup>. Buradan hareketle, medeni ikametgâh ve mali ikametgâh arasında teknik açıdan fark olmadığını, sadece mali ikametgâh kavramında yaşamsal çıkarların merkezi veya yaşamsal çıkarların toplandığı yer kavramlarının yer aldığını söylemek mümkündür.

Ülkeler arasında yapılan vergi anlaşmaları mali ikametgahı, gerek anlaşmanın uygulanacağı bölge ve ülke sınırları, gerekse belirlenen kazanç ve iratların sözleşmeye taraf olan hangi ülke tarafından vergilendirileceği noktasında, ölçü olarak kullanılmaktadır<sup>28</sup>. Kurumlar Vergisi Kanunu<sup>29</sup> bakımından yükümlülerin mali ikametgâhları, bir başka deyişle yükümlülük doğuran iş merkezi kavramı, KVK’nin 3/(6) maddesinde tanımlanmıştır. KVK’da kurumların, “*iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkez*” olarak tanımlanmaktadır. KVK’nın 3’üncü maddesinin gerekçesinde; yasanın 2’nci maddesin de sayılan kurumlar tarafından, kanuni ve iş merkezinin Türkiye’de olup olmaması durumuna göre tam mükellef veya dar mükellef esasında vergilendirileceği belirtilmektedir. Kanuni merkezden kastedilen, vergiye tabi

<sup>25</sup> Seçkin Kılıç, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Dar Mükelleflerde Yapılacak Tevkifat”, **Vergi Raporu Dergisi**, Mart 2009, Sayı:114, s. 20

<sup>26</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, **Gelir Ve Servet Üzerinde Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma (Kısaltılmış Basım 15 Temmuz 2014 tarihindeki şekliyle)**, s. 24

<sup>27</sup> Ekmekçi, s. 6

<sup>28</sup> Murat Tokmakkaya, “Türk Vergi Anlaşmalarında Mukimliğin (Mali İkametgâhın) Tespitine İlişkin Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:192, Ağustos 1997, s. 56

<sup>29</sup> 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 21/06/2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. İş merkezinin ise, iş bakımından işlemlerin bilfiil toplandığı ve yönetildiği merkez olarak dikkate alınacağı tabiidir. KVK'ya tabi kurumlardan; kanuni veya iş merkezlerinden biri Türkiye'de bulunanlar, tam mükellefiyet esasında gerek Türkiye sınırları içinde gerekse Türkiye sınırları dışında elde ettikleri kazanç ve iratlarının tamamı üzerinden vergilendirilmesi gerekmektedir. Söz konusu kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, yani dar mükellefiyete tabi olanlar esasında münhasıran Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceklerdir<sup>30</sup>.

## 2.2.2 Mukimlik

Çifte vergilendirmeyi önleme amacıyla yapılan anlaşmalarının uygulamasında en önemli kavramlardan birisi mukimlik olarak karşımıza çıkmaktadır. Zira mukimlik kavramı, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının kapsamını belirlemektedir. Bir başka husus olan gelir unsurları ise, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında gelir unsurları tatadi olarak sayılmaktadır. Vergilendirmenin her iki ülkede de yapıldığı durumlarda, mükerrer vergilemeyi önlemek amacıyla ödenen vergilerin, mukim olunan devlet tarafından mahsubunun yapılması veya istisna kuralları içinde çözülmesi amaçlanmaktadır. Anılan gerekçelerle, mukim ve mukimlik kavramının tespiti ehemmiyet arz etmektedir<sup>31</sup>.

Mukimlik kavramının tanımlanması, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları bakımından çeşitli işlemlere sahiptir ve üç konuda kritik önemi haizdir:

- 1) Anlaşmanın uygulama kapsamına giren kişilerin belirlenmesi,
- 2) Çifte mukimlik dolayısıyla bir çifte vergilendirme ortaya çıktığında bunun giderilmesi,
- 3) Mukim olunan devlet ile gelirin elde edildiği kaynak devletin uygulamaları sonucunda, bir çifte vergilendirme ortaya çıkarsa bunun giderilmesi,

<sup>30</sup> [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/Gerekceler/5520\\_Sayili\\_Kanun.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Gerekceler/5520_Sayili_Kanun.pdf), Erişim tarihi: 17/03/2018

<sup>31</sup> İlhan Özkan, Şafak Uslu, "Uluslararası Çifte Vergilendirme ve Mukimlik Kavramı", **Mali Çözüm Dergisi**, Mayıs-Haziran 2016, s. 172

Bilindiği üzere, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, akit devletlerin birinde yahut her iki devlette de mukim olan kişilere uygulanır. Dolayısıyla, herşeyden önce bir kişinin geliri ile ilgili olarak çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının uygulanıp uygulanmayacağını veya hangi çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının uygulanacağını tayin edebilmek için o kişinin nerede mukim olduğunun belirlenmesi gerekmektedir<sup>32</sup>.

Çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları kapsamına anlaşmaya taraf devletlerden biri yahut bu iki devlette de mukim olanlar girmektedir. Dolayısıyla her iki devlet ile de mukimlik ilişkisi olmayanlar anlaşmadan yararlanamamaktadırlar. Anlaşmanın uygulama alanına giren kişilerin hangi akit devlet tarafında mukim olduğu genellikle anlaşmaların 4'üncü maddesinde yer verilmektedir. Anlaşmaların çoğu maddesi vergileme hak ve yetkisini mukim devlete bırakmıştır. Yani mukim devletin belirlenmesi söz konusu hak ve yetki yönüyle önem kazanmaktadır. Anlaşmanın hükümleri kapsamına girmek isteyenler ilgili olunan ülke makamlarından alacağı mukimlik belgesini faydalanacağı ülkenin ilgili birimlerine ibraz etme zorunluluğu bulunmaktadır. Madde kapsamında mukimliğe ilişkin şartlar önemli olmaktadır. Anlaşmaların gerek gerçek gerek tüzel kişiler için ikametgâhı, evi, kanuni merkezi, iş merkezi yahut başka bir benzeri yapı içinde, başka bir ölçüt sebebiyle akit devlet sınırlarında mükellef olabiliyorsa, bu devlette mükellef, yani mukim olarak vergilendirmeye tabi tutulacaktır ve bu şekilde kabul edilmesi gerekmektedir<sup>33</sup>.

OECD Model Anlaşmasının 4. maddesinin 1. paragrafında mukimliğin ne şekilde anlaşılması gerektiği belirlenmiştir. Bu noktada akit devletlerin ulusal mevzuatına atıfta bulunulmuştur. Akit devletlerin ulusal mevzuatına atıfta bulunulurken de belirli kriterler sayılmıştır. Bunlar ise: mukimin evi veya ikametgâhı olabileceği gibi, tüzel kişinin yönetim yeri yahut bu nitelikleri taşıyan herhangi bir ölçütü olacaktır. Bu tanımlama, esasında akit devletlerin ulusal vergi mevzuatları gereğince tam mükellef konumunda olanları kapsama almayı amaçlamaktadır. Bu tanım, akit devletin ulusal mevzuatı gereğince, o devletin sınırları içerisinde bulunmasa da mukim sayılan o devletin

---

<sup>32</sup> Mehmet Batun, “Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Mukimlik”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Ağustos 2016, Sayı:420, s. 11,12

<sup>33</sup> Hüseyin Acar, “Uluslararası Çifte Vergileme ve Mukimlik Belgesi”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı:603, Mayıs 2015, s. 71

diplomatları veya kamu hizmetinde görevli diğer çalışanları gibi kişileri de kapsamaktadır. Örneğin, Gelir Vergisi Kanunumuzun 3/2 maddesine göre, resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı ülkelerde oturan Türk vatandaşları, Türkiye’de tam mükellef addolunmaktadır. Bu çerçevede, Model Anlaşma’nın 4/1 maddesi, bu kişilerin de Türkiye’de mukim sayılmasını kabul etmektedir. Model Anlaşmanın 4/1 maddesinin ikinci cümlesi ise, ilgili devlette dar mükellefiyet esasında vergilendirilen kişilerin, anlaşmanın uygulanması bakımından o devletin mukimi sayılmayacağına açıklık getirmektedir<sup>34</sup>.

### 2.2.3 Mukimlik Belgesi

Mukimlik Belgesi konulu 20.12.2013 tarih ve ÇVÖA-201-1 sayılı 3 No’lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Sirkülerinde belirtildiği üzere, anlaşmalardan faydalananların, mukimi olduğu ülke yetkili mercilerinden, tam mükellefiyete tabi olduklarını gösteren bir mukimlik belgesi alması gerekeceği tabidir<sup>35</sup>.

Ülkemizde tam mükellefiyete tabi olan hem gerçek hem de tüzel kişilerin, ÇVÖA’nın diğer akit devletinde elde ettikleri kazanç ve iratlar ilgili anlaşmanın ilgili maddeleri dikkate alınarak vergilendirilmesi amacıyla talep edilen mukimliğe ilişkin belgeyi vermeye;

1. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı kendi mükelleflerine,
2. Ankara, Antalya, Bursa, İstanbul, İzmir, Kocaeli, Trabzon Vergi Dairesi Başkanlıkları kendilerine bağlı vergi dairelerinde sürekli vergi mükellefiyeti bulunan gerçek ve tüzel kişiler, kendi yetki alanlarının sınırları içerisinde ikamet eden ve sürekli mükellefiyeti olmayan T.C. uyruklu gerçek kişiler (potansiyel mükellefler),
3. Gelir İdaresi Başkanlığı (Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı) sürekli vergi mükellefiyeti olan/olmayan tüm yabancı uyruklu gerçek kişiler, Avusturya, İsviçre ve Suudi Arabistan yetkili makamlarına verilmek üzere mukimlik belgesi talep

---

<sup>34</sup> Batun, s. 12

<sup>35</sup> [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/CifteVergilendirme/cvoa\\_sirkuler\\_3.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/CifteVergilendirme/cvoa_sirkuler_3.htm), Erişim tarihi: 17/03/2018

eden mükellefler, 1 ve 2'nci maddelerin kapsamına girmeyen diğer gerçek ve tüzel kişiler bakımından yetkili kılınmışlardır<sup>36</sup>.

#### 2.2.4 Çift(e) Mukim(lik)

ÇVÖA'na taraf olan akit devletler, mükelleflerin mükellefiyetlerinin belirlenmesi bakımından birden fazla ölçüt belirleyebilirler. Anılan durumlar için mükellefler birden fazla devlette mukim sayılabilirler. “Çift(e) mukim(lik)” adı verilen bu durumlarda, mukimliğin hangi ülke tarafından sağlanacağı belirleyici olmaktadır. Anlaşmaya taraf akit devletlerin ikisinde de mukim olan kişinin durumu aşağıdaki kurallara göre belirlenecektir<sup>37</sup>;

- Bu kişi, daimi olarak kalabileceği bir meskeninin bulunduğu devletin mukimi kabul edilecektir. Eğer bu kişinin her iki devlette de daimi olarak kalabileceği bir meskeni varsa, bu kişi kişisel ve ekonomik ilişkilerinin daha yakın olduğu devletin mukimi kabul edilecektir. (hayati menfaatlerin merkezi)
- Eğer kişinin hayati menfaatlerinin merkezinin yer aldığı devlet saptanamazsa veya kişinin her iki devlette de daimi olarak kalabileceği bir meskeni yoksa bu kişi kalmayı adet edindiği evin bulunduğu devletin mukimi kabul edilecektir.
- Eğer kişinin her iki devlette de kalmayı adet edindiği bir ev varsa veya her iki devlette de böyle bir ev söz konusu değilse, bu kişi vatandaşı bulunduğu devletin mukimi kabul edilecektir.
- Eğer kişi, her iki devletin de vatandaşı ise veya aksine her iki devletin de vatandaşı değilse, devletlerin yetkili makamları sorunu karşılıklı anlaşmayla çözeceklerdir.

İkamet ilkesine ilişkin bir değerlendirme yapmak gerekirse, Bay X Hollanda vatandaşı olup, İspanya'da ikamet etmektedir. Bay X'in Hollanda'da 50.000 € faiz geliri, İspanya'da 35.000 € kira geliri elde etmiş olduğunu varsayalım. Bu durumda Bay X hem

---

<sup>36</sup> Özkan, Uslu, s. 176

<sup>37</sup> Harun Naci Özbek, “Dar Mükellefiyet, Çifte Vergilendirme ve Mukimlik”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:325, Ekim 2015, s. 26

Hollanda’da elde ettiği 50.000 €’luk faiz geliri, hem de İspanya’da elde etmiş olduğu 35.000 €’luk kira geliri üzerinden ikamet ilkesi gereği İspanya’da vergilendirilecektir. İkamet ilkesine göre, bir şahsın yurt içi ve yurt dışında elde ettiği tüm geliri ikametgâhının bulunduğu ülkede vergilendirilmektedir. Bay X’in Hollanda vatandaşı olması durumu değiştirmemektedir. Bay X Hollanda ve İspanya’da elde ettiği gelirleri üzerinden ikamet ülkesinde, yani İspanya’da vergilendirilecektir<sup>38</sup>.

## 2.3 UYRUKLUK İLKESİ

Devletlerin egemenliğinin bir sonucu olarak, devletler kendilerine siyasi bağ ile bağlı olan kişileri vergilendirebilirler. Bu siyasi bağ, uyrukluk olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu noktadan hareketle, uyrukluk ilkesine göre, devlet vatandaşlarını yurtiçi ve yurtdışındaki tüm gelir ve servetleri üzerinden vergilendirmektedir. Bir diğer deyişle, uyrukluk ilkesine göre vergilendirilen yükümlü tam yükümlü statüsündedir<sup>39</sup>.

Uyrukluk ilkesi; devletin uyrukluğunu taşıyan kişilerin yine nerede doğduğuna bakılmaksızın elde ettikleri her türlü gelirinin vergilendirilmesi esasına dayanır<sup>40</sup>. Uyrukluk ilkesi uyarınca; devletler vatandaşları üzerindeki egemenlik haklarını ülke sınırlarının ilerisine taşımaktadırlar. Diğer bir anlatımla, devletin siyasi sınırları dâhilinde sahip olduğu kişisel egemenliğine dayanan uyrukluk ilkesinin uygulanmasında; vergi devi bahse konu ülkede vatandaşlığa bağlanmakta ve bu bağlamda, devletler vergilendirme yetkilerini kullanırken kişi ile devletin arasındaki uyrukluk ilişkisini, vergilendirme açısından yeterli bulmaktadırlar. Söz konusu ilkeyi uygulayan devletler, vergilendirme yetkilerini kullanırken kendilerine uyrukluk bağı ile bağlı tüm vatandaşlarının dünya üzerinde elde ettikleri gelir ve servetlerini vergilendirmektedirler. İlkenin eleştirilen yanı; devletin uyrukluğunda bulunan kişilerin, hem yurtiçi hem de yurtdışından elde ettikleri gelirin şahsilik ilkesi uyarınca vergilendirilmesinin ifte vergilendirmeye sebebiyet vermesidir<sup>41</sup>.

---

<sup>38</sup> avdar, s. 54

<sup>39</sup> Billur Yaltı Soydan, “Dar Yükümlülerin Elde Ettikleri cretlerde Türk Vergi Anlaşmalarının Rolü-183 Gün İstisnası”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Ocak 1994, Sayı: 149, s. 9

<sup>40</sup> zkan, Uslu, s. 170

<sup>41</sup> Yaltı, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s.20

Türk vergi sistemimizde özellikle gelir vergisi uygulamasında tam mükellefler için uyrukluk ilkesine ilişkin esasların uygulaması dar bir alanda kalmıştır. Gelir Vergisi Kanunu’nun 3’üncü maddesinde; “*resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup, adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı ülkede oturan Türk vatandaşları*” tam mükellef olarak tanımlanmıştır. Gelir Vergisi Kanunu’nun 3’üncü maddesinin 2’inci fıkrasına bakıldığında, anılan kişiler için uyrukluk ilkesi uygulanmaktadır. Anılan kişilerin mükerrer vergilemeye tabi tutulmaması için düzenleme yer almaktadır<sup>42</sup>.

Mali ikametgâh ülkemizde gerçek kişi tam mükelleflerde, yerleşmiş olma (ikametgâh veya oturma süresi) ile uyrukluk ölçütleri; dar mükelleflerde ise yerleşmemiş olma ve elde etme ölçütlerine göre belirlerken; tüzel kişilerde, tam ve dar mükelleflerde kanuni merkez ve iş merkezi kavramları dikkate alınarak belirlenmektedir. Uluslararası alanda temel kriterlerse; daimi mesken, hayati çıkarlar merkezi, mutad oturma yeri, uyrukluk ve etkin yönetim merkezidir<sup>43</sup>.

Buna karşın, uyrukluk ilkesine göre vergilendirme çok az sayıdaki devlet tarafından tercih edilmektedir. Devletlerin çoğu, vergilendirme yetkilerini bu ilke çerçevesinde kullanmaktan vazgeçmişlerdir. Bu ilke, ikametgâh ilkesinin uygulanmasından doğan boşlukları gidermek üzere getirilmiş bir yardımcı ilke niteliğindedir. Söz konusu ilkeye ait eleştirilerse, bir ülkenin uyrukluğunda bulunanların, gerek ülke içinde gerekse ülke dışından elde ettikleri kazanç ve iratlarının şahsilik ilkesi gereğince vergilendirilmesi mükerrer vergilendirmeye sonuçlanmaktadır<sup>44</sup>. ABD’de mükellefiyet kaydı bulunan biri, vergi cenneti sayılan bir ülkede kazanç elde etse de bu kazancın elde edilmesi için ABD dışında bir sunucu kullansa da, Amerikan yasaları uyarınca vergisel açıdan faaliyetin yapıldığı yer önem arz etmektedir. Girişimcinin “*fiziki varlığının ABD’de mi yoksa bir vergi cennetinde mi?*” olduğu derinliğine araştırılmaktadır. Vergi cennetindeki bir sunucuda yer alan internet sayfası aracılığıyla

<sup>42</sup> Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, **Türk Vergi Kanunları Cilt: 1**, Ocak 2018, s. 242

<sup>43</sup> Akgül Yılmaz, Gülay, **Kamu Maliyesi (Ders Notları)**, Genişletilmiş 2. Baskı, Arıkan Yayıncılık, İstanbul, 2007, s. 19

<sup>44</sup>“Gökhan Tozoğlu, Vergi Yasalarının Yer Bakımından Uygulanması”, <https://gokhantozoglu.wordpress.com/2013/04/21/vergi-yasalarinin-yer-bakimindan-uygulanmasi/> Erişim Tarihi 08.11.2017

gelir elde eden ve bu nedenle ABD’de vergi ödememesi gerektiğini iddia eden kişilerle ilgili olarak IRS tarafından yargıya intikal ettirilmiş birçok örnek bulunmaktadır<sup>45</sup>.

Uyrukluk ilkesine ilişkin bir değerlendirme yapmak gerekirse; X ülkesinin vatandaşı mükellef A, başka bir ülkede ikamet etmekte ve anılan ülkede kazancı bulunmaktadır. Mükellefin anılan ülkedeki kazancı uyrukluk ilkesi gereği vatandaşı olduğu X ülkesinde vergilendirilecektir<sup>46</sup>.



---

<sup>45</sup> Mehmet Yörük, **Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi**, E- Yaklaşım, Sayı: 6, Ocak 2004, s. 47

<sup>46</sup> Çavdar, s.54

### 3. MAL VE HİZMET İTHALİ İLE MÜKELLEFİYET VE SORUMLULUK KAVRAMLARI

Çalışmada esas alınan konu, yurt dışından temin edilen hizmetlerin vergilendirilmesi olması dolayısıyla bazı kavramların açıklanmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu bağlamda, mal ithalatı ile hizmet ithalatı kavramları ele alındıktan sonra üzerinde durulması gerekli olan mükellefiyet sorumluluk kavramı değerlendirilecektir.

Vergi kanunları, bazı durumlarda verginin ödenmesi bakımından verginin asıl borçlusu yerine vergi sorumlusunu muhatap alacağını ifade etmektedir. Çalışma konusu itibarıyla, vergi mükelleflerinin Türkiye’de kanuni merkezlerinin ya da iş merkezlerinin bulunmadığı durumlar, Türkiye’de de işyeri ya da daimi temsilcisinin olmadığı durumlar ile işyeri veya daimi temsilcisi bulunsun bile işyeri ya da daimi temsilciliğine atfedilmeyen kazanç ve iratların elde edildiği işlemler değerlendirilecektir.

Söz konusu işlemlerin vergilendirilmesi, GVK ve KVK açısından sırasıyla GVK 94’üncü maddesi ile KVK’nın 30’uncu maddesi çerçevesinde ve anılan maddelerde sayılan işlemler için geçerli olacaktır. KDV kanunu açısından ise, Türkiye’de yapılan veya Türkiye’de faydalanılan hizmetler, KDV Kanunu’nun 9’uncu maddesi ile KDV Uygulanma Genel Tebliği’nde belirtilen işlemler için vergi sorumluları aracılığı ile gerçekleştirilecektir. Bölümün devamında ise Türkiye’de belirtilen işlemlerin vergilenmesi sırasında Türkiye ile işlemi gerçekleştiren diğer ülkeler arasında ÇVÖA bulunduğu durumlarda söz konusu anlaşmaların vergilendirmeye etkileri ele alınmaya çalışılacaktır.

#### 3.1 MAL VE HİZMET İTHALİ KAVRAMLARI

Gümrük mevzuatı ‘eşya’ ithalatı ile ilgilenmekte olup, ‘hizmet’ ithali ise, üzerine gümrük kurallarının uygulanabileceği bir kavram değildir. Ancak zaman zaman yurt dışından yapılan hizmet ithali gümrüğün ilgi alanına girebilmektedir. Böyle durumlarda hizmet ithali doğrudan vergilendirilmemekte, hizmet ithali için ödenen meblağ bu hizmet ile alakalı eşyanın kıymetinin üzerine eklenerek vergilendirilmektedir. Vergi mevzuatı tarafında ise konu karmaşık ve geniştir. 193 sayılı GVK’da ve 5520 sayılı KVK’da ‘vergi tevkifatı’ ve ‘vergi kesintisi’ madde başlıkları ile, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi

Kanunu’nda ise ‘*vergi sorumlusu*’ başlığı altında yurt dışından yapılan hizmet ithalinin stopaj yoluyla vergilendirme usulünün ne şekilde yapılacağı açıklanmıştır<sup>47</sup>.

### 3.1.1 Mal İthalı Kavramı

Yurtdışından temin edilen mallarda, bu mallar Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesine girdiğinde ithalat işlemi gerçekleşmiş olmaktadır. Türk Dil Kurumu ithalatı; “*Bir ülke için başka bir ülkeden alınan malların bütünü olarak tanımlanmıştır*”<sup>48</sup>. Bu işlem mal ithalatı olarak tanımlanmış, ithalatla ilgili olarak ithalde alınan gümrük vergisi, KDV ve diğer her türlü malî yükümlülükler, gümrük giriş beyannameleri verilmek suretiyle vergiler gümrük kanunu uyarınca ödenebilmektedir. İthal malların alış maliyetine ilişkin; ithalat tarihindeki Türk Lirası karşılıkları, bunlarla birlikte navlun giderleri, KDV haricindeki gümrük vergileri gibi ithalata ilişkin masraflarda dahil olmakta, ithalat sırasında ödenen katma değer vergisi de indirim konusu yapılabilmektedir. İthalata ilişkin olarak söz konusu malları satan ise Türkiye’de mükellef sayılmadığından dolayı vergilendirilmesi söz konusu olmamaktadır<sup>49</sup>.

### 3.2.2 Hizmet İthalı Kavramı

“*Hizmet ithalatı*” kavramına KDVK’nda mütemadiyen atıf yapılmakla birlikte kavramın mahiyetinin ne olduğuna ilişkin vergi mevzuatında bir tanımlama bulunmamaktadır. Türk mevzuatı çerçevesinde “Hizmet İthalatı” kavramının tanımı sadece 11.08.1989 tarihli Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karar ile 91-32/5 sayılı Tebliğe ilişkin yayınlanan Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası’nın I-M sayılı Genelgesinin “*Görünmeyen İşlemlere İlişkin Hükümler*” bölümünün uygulanmasına dair 13.01.2000 tarih ve 2000/YB-4 sayılı genelgesinde yer almaktadır<sup>50</sup>. Söz konusu genelgede hizmet ithalatı; “*İthalat Rejimi Kararına ekli listelerde belirtilen malların dışında, fikri ve sınai haklar ile bu hakları temsil eden maddi vasıtaların satın*

<sup>47</sup> Mustafa Alıcı, “Yurt Dışından Hizmet İthalinin Gümrük ve Vergi Mevzuatı Çerçevesinde İncelenmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Eylül 2016, Sayı 421, s. 83

<sup>48</sup> [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&kelime=%C4%B0THALAT](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=%C4%B0THALAT), Erişim tarihi: 18/03/2018

<sup>49</sup> Mehmet Maç, **Hizmet İthalinde KDV ve Stopaj Sorumluluğu**, Mali Çözüm Dergisi, Nisan-Mayıs-Haziran 2005, Sayı 71, s. 24

<sup>50</sup> <http://www.tcmb.gov.tr>, Erişim Tarihi:26/11/2018

*alınmasını ve yurt dışında yerleşiklere döviz veya Türk lirası ödenmesini gerektiren ticari veya gayri ticari faaliyetleri ifade eder.” denmek suretiyle tanımlanmıştır<sup>51</sup>.*

Türkiye mukimi gerçek kişiler ile tüzel kuruluşların yurtdışından mal ithalatı işlemi yapabilecekleri gibi hizmet ithalatı da yapabilirler. Hizmet ithalatından anlaşılması gerekense;

- yurtdışında mukim sayılan kişilerin yahut kuruluşların Türkiye’ye personelinin göndererek ya da kendileri gelerek bir hizmet ifa etmesi yahut,

- yurtdışında hizmet yapılmakla birlikte, anılan hizmetten Türkiye’de faydalanılmasıdır<sup>52</sup>.

Bir örnek yardımıyla açıklamak gerekirse, yurt dışından temin edilen borçlar, nakliye işlemlerinin yabancı kurumlara yapılması, Türkiye’de yürütülen proje kapsamında montaj ve mühendislik hizmeti verilmesi, yabancı bir ülkeden temin edilen know-how hizmeti, markanın kullanımına ilişkin haklar veya sigortacılık, eğitim ve sağlık faaliyetleri, danışmanlık ve haberleşme hizmetleri, yazılıma ilişkin hizmet alınması, yurtdışından fason olarak iş-tamir-bakım gibi hizmetlerin yaptırılması, emtia ya da personel hizmeti kiralanması vb hizmetler için Türkiye’de faydalanılmışsa bu hizmeti için hizmet ithal edilmiş sayılmaktadır.

Yabancı bir ülkede yerleşik olan kişi ve kuruluşlardan temin edilen hizmetlerde gümrüklemeyle ilişkin işlemlere tabi olmayıp, söz konusu hizmetleri satın alan Türkiye’deki mukimine;

- KDV’ne ilişkin sorumluluk ile

- Stopajın yapılması gerekliliği

şeklinde, her iki açıdan da malî mükellefiyete ilişkin şartlar getirebilmektedir<sup>53</sup>.

---

<sup>51</sup> İbrahim Şahan, “Yurtdışından Sağlanan Her Hizmet İthalatı Değildir”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Temmuz 2011, Sayı:359, s. 61

<sup>52</sup> Maç, *Hizmet İthalinde KDV ve Stopaj Sorumluluğu*, s. 25

<sup>53</sup> Maç, *Hizmet İthalinde KDV ve Stopaj Sorumluluğu*, s. 24

Hizmet ifalarında, işlemin Türkiye’de yapılmış sayılması için, Kanunun 6. maddesinin (b) bendine göre hizmetin Türkiye’de yapılması veya hizmetten Türkiye’de faydalanılması gerekmektedir. Madde hükmüne göre hizmetin Türkiye’de yapılmış sayılması için belirtilen üç şart birlikte aranmayacak, herhangi birisinin oluşması halinde hizmet Türkiye’de yapılmış sayılacaktır. Yani hizmet Türkiye’de yapılmışsa değerlendirme hangi ülkede yapılırsa yapılsın veya hizmetten hangi ülkede faydalanılırsa faydalanılsın işlem Türkiye’de yapılmış sayılacak dolayısıyla vergiye tabi olacaktır<sup>54</sup>.

Yabancı ülkelerde bulunan kişilerden ya da firmalardan temin edilen bir kısım hizmetler, söz konusu hizmeti sunan gerçek kişiler ise GVK’nın 94’üncü, tüzel kişiler ise KVK’nın 30’uncu maddesi uyarınca vergi tevkifatına tabi olacaktır. Anılan stopaj, uygulaması bir kısım koşullarla bağlantılı olarak kapsama girmeyebilir, istisna nedeniyle gerekmebilir. Türkiye’nin de taraf olduğu ÇVÖA’larının etkisiyle bu uygulama zorunlu olmaktan çıkabilir yahut oranları değişebilir. Stopaj söz konusu olduğu durumda ise ödeme net olarak yapılmışsa, bu stopajın oranına göre brütleştirme işlemi yapılması gerektiği, brütleştirme olsun olmasın ve bu stopajın hizmeti yapan tarafından yurtdışında ödenecek olan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilme ihtimalinin bulunduğu dikkate alınmalıdır<sup>55</sup>.

### 3.2 TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE MÜKELLEFİYET KAVRAMI

Hukuk sistemimiz içerisinde vergilemeye ilişkin ilkelerin dayanağı, 07/11/1982 tarih ve 2709 sayılı kanunla kabul edilen Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın “*Vergi Ödevi*” başlığı taşıyan 73’üncü maddesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Madde hükmünde “*herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*” amir hükmü ile vergi ödemenin yükümlülük/mükellefiyet olduğu ifade edilmiştir. Devamında “*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*” amir hükmü ile yükümlülüğe/mükellefiyete ilişkin her türlü işlemin kanun yolu ile düzenleneceği ifade edilmiştir. Çalışmanın konusunu

<sup>54</sup> Özkan Buyruk, Erden İnelli, “Katma Değer Vergisi Uygulamasında İthalat ve İhracat Komisyonlarında Hizmetten Faydalanma”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Mayıs 2012, Sayı:369, s. 65

<sup>55</sup> Mehmet Maç, “Yurtdışından Alınan ve Ticari Nitelik Taşıdığı İçin Stopaj Gerektirmeyen Hizmet Türleri ve Bunların KDV Boyutu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Nisan 2014, Sayı:392, s. 51

oluşturan mükellefiyete ve vergilemeye ilişkin üzerinde yoğunlaşılacak temel düzenlemler ise 5520 sayılı KVK ile bu kanunun atıf yaptığı 193 sayılı GVK hükümleri olacaktır.

### 3.2.1 Tam/Dar Mükellefiyet Kavramları

Dar mükellef kavramını açıklarken, tam mükellefiyetteki kişisel (ikamet ve uyrukluk ilkesinin) değil, mülkîlik (yerellik) ilkesinin dikkate alındığı sonucunu çıkarabiliriz. Çünkü vergilendirme, Türkiye’de kazanç ve irat sahibi olunmasına göre yapılmaktadır. Dar mükellefiyette hedef, kişiyi değil, kaynağı Türkiye’de olan geliri vergilendirmedir. Dolayısıyla bu durumlarda dar mükellef olan gerçek kişiler, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler<sup>56</sup>.

Tam ve dar mükellef ayrımını genel olarak şu şekilde yapabiliriz: Tam mükellefiyette gerçek kişi ve kurumların, gerek Türkiye içinde gerekse de Türkiye dışında elde ettikleri gelirler vergilendirilirken; dar mükelleflerin, yurtdışı gelirleri ile ilgilenilmemekte, sadece Türkiye’de elde ettikleri gelirler üzerinden vergi alınmaktadır (Yerellik ilkesi gereği)<sup>57</sup>.

KVK’nın 1’inci maddesinde tadadi olarak 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<sup>58</sup>. KVK’nın 1’inci maddesinde yer alan, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarınca elde edilen kurum kazançları kurumlar vergisine tabidir<sup>59</sup>.

<sup>56</sup> Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş On beşinci Baskı, İzmir, 2010, s. 31

<sup>57</sup> Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler, Türk Vergi Sistemi)**, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 24. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2010 s. 201

<sup>58</sup> Başak, *Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme*, s. 170

<sup>59</sup> 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 1: (1) Aşağıda sayılan kurumların kazançları, kurumlar vergisine tâbidir:

- a) Sermaye şirketleri.
- b) Kooperatifler.
- c) İktisadi kamu kuruluşları.
- ç) Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler.
- d) İş ortaklıkları.

### 3.2.2 Tam ve Dar Mükellefiyet Kavramının Gelir Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

Mükellefiyetin tanımına ilişkin GVK hükümlerinde tam ve dar mükellefiyet kavramları bulunmamaktadır. Ancak kimlerin tam mükellef, kimlerin dar mükellef olacakları belirtilmiştir. Ayrıca tam/dar mükellefiyete tabi olanları kazanç ve iratları ile vergileme usullerinin tespiti, yükümlülükleri ve statüleri kanunda belirlenmiştir. GVK'nın 3, 4 ve 5'inci maddelerinin yer aldığı "Tam Mükellefiyet" başlıklı İkinci Bölümü, kimlerin tam mükellefiyet kapsamında vergilendirileceği ve vergilendirmede Türkiye'de yerleşme kavramını dikkate almıştır. Devamı maddelerde ise yerleşme sayılan ve sayılmayan maddeler açıklanmıştır<sup>60</sup>. Dar mükellef gerçek kişilerin kazanç ve iratlarının hangi koşullar altında Türkiye'de elde edilmiş sayılacağı GVK 7 ve 8'inci maddelerinde belirtilmiştir<sup>61</sup>.

<sup>60</sup> Madde 3 Mükellefler

Aşağıda yazılı gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler:

1. Türkiye'de yerleşmiş olanlar;
2. (202 sayılı Kanunun 1'inci maddesiyle değişen bent) Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları (Bu gibilerden, bulundukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla Gelir Vergisi'ne veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkur kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.)

Madde 4 Türkiye'de Yerleşme

Aşağıda yazılı kimseler Türkiye'de yerleşmiş sayılır:

1. İkametgahı Türkiye'de bulunanlar (İkametgah, Kanunu Medenin 19'uncu ve müteakip maddelerinde yazılı olan yerlerdir);
2. Bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez.)

Madde 5 Yerleşme Sayılmayan Haller

Aşağıda yazılı yabancılar memlekette altı aydan fazla kalsalar dahi, Türkiye'de yerleşmiş sayılmazlar:

1. Belli ve geçici görev veya iş için Türkiye'ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil veya tedavi veya istirahat veya seyahat maksadıyla gelenler;
2. Tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye'de alıkonulmuş veya kalmış olanlar.

<sup>61</sup> 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu Madde 7- Kazanç Veya İradın Türkiye'de Elde Edilmesi:

Dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından kazanç ve iradın Türkiye'de elde edildiği aşağıdaki şartlara göre tayin olunur:

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

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

2. Ziraî kazançlarda: Ziraî faaliyetlerin Türkiye'de icra edilmesi;

3. Ücretlerde:

a) Hizmetin Türkiye'de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye'de değerlendirilmesi;

b) Türkiye'de kain müesseselerin idare meclisi başkan ve üyelerine, denetçilerine tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye'de değerlendirilmesi;

Gerçek kişilerin dar mükellefiyete ait hükümler kapsamında vergilendirilmesi için Türkiye’de yerleşme şartlarını taşımaması yanında uyrukluk olarakta Türk uyrukluğunda bulunmaması gerekir. Dar mükellefiyette, yalnız Türkiye sınırları dâhilinde elde edilen kazanç ve iratlar vergiye tabi tutulur. Dar mükellefiyette esas, Türkiye’de bir gelirin elde edilip edilmediğinin tespiti konusudur. Türkiye’de bir gelir elde ediliyorsa, gelirden hareketle vergilendirme yapılacaktır<sup>62</sup>.

Dar mükellefiyet, GVK’nın tanım itibariyle altıncı maddesinde ve ayrıntılı açıklamalar olarak yedinci maddesinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Buna göre, söz konusu Kanunun 6’ncı maddesinde; Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin, sadece Türkiye’de elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilmeye tabi tutulacakları belirtilirken, hemen ardından 7’inci maddesinde ise; dar mükellef bir gerçek kişinin gelir elde etmesinin hangi hallerde mümkün olabileceği altı alt bentle düzenlenmiş durumdadır<sup>63</sup>.

Bu maddesel yapının altında düşünsel olarak “*mülkîlik ilkesinin*” yer aldığı söylenebilir. Şöyle ki; yapılan düzenlemelerde dar mükellef tespitinde temel alınan “*vatandaş olma*” kriterinin yerine, negatif ya da dışlama sağlayacak bir anlamda “*Türkiye’ye yerleşmiş olma*” kriterinin gelmiş olduğu, yani daha net bir şekilde ifade edilecek olursa, vatandaş olma kriterlerini baz alan “*şahsîlik ilkesi*” yerine, yerleşmiş

---

4. Serbest meslek kazançlarında: Serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye’de icra edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi;

5. Gayrimenkul sermaye iratlarında: Gayrimenkulün Türkiye’de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi;

6. Menkul sermaye iratlarında: Sermayenin Türkiye’de yatırılmış olması;

7. Diğer kazanç ve iratlarda:

Bu kazanç veya iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye’de ifa edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi;

Bu maddenin 3’üncü, 4’üncü, 5’inci ve 7’inci bentlerinde sözü edilen değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu Madde 8- İşyeri ve Daimi Temsilci

7’nci maddenin 1 numaralı bendinde yazılı iş yeri, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tayin olunur.

Aynı maddede yazılı daimi temsilci, bir hizmet veya vekalet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimsedir.

Aşağıda yazılı kimseler, başkaca şartlar aranmaksızın temsil edilenin daimi temsilcisi sayılırlar.

1. Ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile Ticaret Kanunu’nun hükümlerine göre acenta durumunda bulunanlar;

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

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

Bir kimsenin birkaç kişiyi aynı zamanda temsil etmesi, daimi temsilcilik vasfını değiştirmez.

<sup>62</sup> Ali Uysal ve Nurettin Eroğlu, **Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu**, 4. Baskı, Ankara, 2009, s. 119

<sup>63</sup> Tuncel Atabey, **Gelir Vergisi Rehberi**, Vergi Sorunları Dergisi Eki, Mart 2015, s. 249

olma ilkesinin temel olarak alındığı “*mukimlik ilkesi*”nin dar mükellefiyet çerçevesinde kabul edilmiş ve uygulanmakta olduğu rahatlıkla görülebilmektedir<sup>64</sup>.

Dar mükellefiyet tesisinde, mülkilik ilkesinin tercih edildiğine ve vatandaşlık ilkesinin temel olarak kabul edildiği şahsilik ilkesinin bu noktada kabul görmeyeceğine dair özel bir durum olarak; 6 Mart 1998 ve 23278 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan 210 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği açıklamaları gösterilebilir<sup>65</sup>. Söz konusu tebliğde; yurtdışında oturma ya da çalışma iznine sahip Türk vatandaşlarının bir takvim yılı içerisinde altı aydan daha fazla bir süre yurt dışında kalması ve gelir elde etmesi durumunda, bu özelliğe sahip vatandaşlarımızın Türkiye’de elde ettiği kazançlar bakımından da dar yükümlülük esaslarına göre vergileneceklerine dair düzenleme yer almaktadır<sup>66</sup>.

Yurtdışında yaşayan Türk vatandaşlarının bulundukları ülkelerle, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları imzalanmış ve söz konusu yurt dışında yaşam süren Türk uyrukluların kişisel ve ekonomik ilişkilerinin yoğunlaştığı yer bulundukları yabancı ülke olduğundan bu ülkeler anlaşmaların uygulanması bakımından mukim ülke olarak vergilendirme hakkına sahip olmaktadırlar. Türkiye’deyse ancak ve ancak kaynak ülke kapsamında vergilendirme hak veyetkisine sahip olmaktadır<sup>67</sup>.

GVK tasarısında, mükellefiyetin belirlenmesinde süreye ilişkin esasların ele alındığı bu noktada yaşanan uyumsuzlukların giderilmesine çalışıldığı görülmektedir. Tasarının 5’inci maddesinin 1/a-2 bendinde; “*geliş ve ayrılma günleri dâhil olmak üzere, 12 aylık kesintisiz bir dönemde, bir veya birkaç seferde toplam 183 gün veya daha fazla Türkiye’de kalanların (Tam mükellefiyet, 183 günün dolduğu takvim yılı itibarıyla doğar. 183 günün hesabında geçici ayrılmalar Türkiye’de kalma süresini kesmez.) Türkiye’de yerleşmiş sayılacağı*” ifade edilmektedir. Ayrıca tasarının aynı maddesinin 2/a bendine göre; “*Türkiye’de kalma süresi üç tam yılı aşan iş adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın çalışanları tüm kazançları üzerinden vergilendirilecektir*” şeklinde yenilik getirdiği de görülmektedir. Tam mükellefiyet ölçütü, OECD uygulamalarına paralel

---

<sup>64</sup> Apak, s. 60

<sup>65</sup> “210 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği”, 6 Mart 1998 tarih ve 23278 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>66</sup> Atabey, s. 17

<sup>67</sup> Uysal, Eroğlu, s.120

olarak, 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde, toplam 183 gün veya daha fazla Türkiye’de kalanları kapsayacak şekilde düzenlenmektedir. Bu düzenlemeler ile vergi tabanı daha da genişleyecektir. 193 sayılı Kanun’da hiçbir yıl üst yıl sınırlaması yok iken Tasarı ile 3 yıl sınırı getirilmektedir<sup>68</sup>.

### **3.2.3 Tam ve Dar Mükellefiyet Kavramının Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi**

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<sup>69</sup>. 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 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<sup>70</sup>.

Dar mükellef sayılan gerçek ve tüzel kişilerin sadece Türkiye’den elde ettikleri kurum kazançlarının üzerinden vergilendirilmeleri, devletler genel hukukuna göre ülkelerin hâkimiyet alanının sadece kendi coğrafi sınırları ile kısıtlanmış olmasından da kaynaklanmaktadır. Dar mükellefiyet, genel olarak yabancıların vergilendirilmesine yönelik bir mükellefiyet şeklidir. Kurumlar Vergisi Kanunu’nda düzenlenen dar mükellefiyet esasında vergilendirme, prensip olarak yabancılar hukukuna riayet edilmesini gerekli kılmaktadır. İçinde yabancılik unsuru barındıran kişi, kurum ve kuruluşlara belirli alanlarda diğer kişi, kurum ve kuruluşlara tanınmayan hakların tanınması halinde hak iktisabında karşılıklılık ilkesine riayet edilmesi ve ayrıca Türkiye’de yabancı sermaye yatırımlarının artırılması için yerli ve yabancı sermayeye

---

<sup>68</sup> Fazlı Emektar, “Gelir Vergisi Kanun Tasarısının Karşılaştırmalı Analizi-1”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Şubat 2014, Sayı:305, s. 50

<sup>69</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 335

<sup>70</sup> Başak, *Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme*, s.124

eşit haklar tanınması ile vergilendirmede yerli ve yabancı kurumların vergi kanunları karşısında eşit mükellefiyetlere sahip olması temel ilke olmalıdır<sup>71</sup>.

KVK'nın 22'nci maddesinde belirtildiği üzere, dar mükellefiyete tabi kurumların iş yerleri ya da daimi temsilcileri aracılığı ile elde edilen kazançlarının tespitinde, aksine bir hüküm belirtilmediği müddetçe tam mükellefiyet kapsamında kurumlara ait olan hükümlerin uygulanacağı açıklanmıştır. Dar mükellefiyete tâbi kurumların ticarî veya ziraî kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanunu'nun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanmaktadır. Ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye'de yapılmakta olan ticarî veya ziraî faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde ise, kurum kazancı tam mükellef kurumlar için geçerli olan esaslara göre tespit edilir<sup>72</sup>.

Örnek vermek gerekirse, dar mükellefiyete tabi bir kurumlar vergisi mükellefinin Türkiye'de elde ettiği kazanç gayrimenkul sermaye iradından ibaret ise, bu kazanç yine kurum kazancı sayılmakla beraber, kazanç tutarı Gelir Vergisi Kanunu'nun gayrimenkul sermaye iradının tespiti hakkındaki hükümlerine göre (GVK md.70-74) tespit edilecektir. Ancak söz konusu dar mükellef kurum elde etmiş olduğu gayrimenkul sermaye iradını, Türkiye'de gerçekleştirdiği ticari faaliyeti kapsamında elde etmiş ise, bu takdirde kazancın tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ilgili hükümlerinin değil, tam mükellef kurumlarda olduğu gibi, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesi göndermesiyle ticari kazancın tespiti hakkındaki hükümlerinin uygulanması gerekecektir<sup>73</sup>.

Dolayısıyla tam mükellef kurumlar açısından herhangi bir önem ifade etmeyen, Gelir Vergisi Kanunu'nda sayılan yedi gelir unsuru dar mükellef kurumlar açısından önem ifade etmektedir. Örneğin, tam mükellef bir kurumun aktifine kayıtlı gayrimenkulü kiralamasından elde edeceği gelir, ticari kazancın tespit şekline göre belirlenecekken, dar

<sup>71</sup> Başak, *Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme*, s. 131

<sup>72</sup> 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 22- Safi kurum kazancı

(1) Dar mükellef kurumların iş yeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır.

(2) Dar mükellefiyete tâbi kurumların ticarî veya ziraî kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanununun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanır. Ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye'de yapılmakta olan ticarî veya ziraî faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancı bu maddenin birinci fıkrasına göre tespit edilir.

<sup>73</sup> İrfan Vural, "Kurumlar Vergisi Rehberi", *Vergi Sorunları Dergisi Eki*, Nisan 2015 Sayı:319, s. 2

mükellef kurumun gayrimenkulünü kiralamasından elde edeceği gelir ise Gelir Vergisi Kanunu'nda düzenlenen gayrimenkul sermaye iratlarında matrahın tespitine yönelik hükümler göz önünde bulundurularak belirlenecektir. Ancak dar mükellef kurumlar açısından söz konusu gelirlerin elde edilmesi ile ilgili GVK hükümleri, sadece matrahın tespiti açısından geçerli olup, vergilemede ise Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ilgili hükümlerinin dikkate alınması gerekir. Örneğin, dar mükellefiyete tabi kurumun Türkiye'de elde ettiği kazanç, sadece menkul sermaye iradından ibaret olduğunda, kurum kazancı Gelir Vergisi Kanunu'nun menkul sermaye iradının tespiti hakkındaki hükümlerine göre hesaplanır. Ancak, bu iradın vergilendirilmemesine ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanunu'nda düzenlenen istisna ve indirimlerden yararlanılması mümkün değildir<sup>74</sup>.

Kurumlar vergisi mükelleflerinden kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceklerdir. Kanuni merkez, KVK'nın 3'üncü maddesinin 5 numaralı bendinde; vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkez olarak tanımlanmıştır. Kanun'un 3 üncü maddesinin 6 numaralı bendinde ve KVK Genel Tebliği'nde ise iş merkezinin tanımı yapılmıştır. Söz konusu madde ve tebliğe göre iş merkezi, iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkez olarak tanımlanmıştır<sup>75</sup>.

Tam mükellefiyet esasına göre vergilendirmede "*iş merkezi*"nin aranacağı durumlar, Türkiye faaliyette bulunan fakat kanuni merkezi belli olmayan veya kanuni merkezi yurt dışında bulunan kurumlar bakımından söz konusu olacaktır. Yani, bu durumdaki kurumların tam veya dar mükellefiyet esasında vergilendirilebilmesi için durumlarının açıklığa kavuşturulması gerekecektir. İş yönüyle anılan işlemler bilfiil toplanıp idare edilmesi, kolay bir şekilde belirlenebilecek bir ölçüt değildir. İş merkezinin tayini uluslararası vergi hukuku yönünden sorunlar taşıyan bir husustur<sup>76</sup>. Zira ülkemiz vergi kanunları içinde geçerli olan, dar mükelleflerin ticari kazançlarının vergilendirilmesi/vergilendirilememesi işyeri bulundurmaya bağlı olmaktadır.

---

<sup>74</sup> Vural, s. 15

<sup>75</sup> [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/Tebliğler/5520/3.html](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/3.html), Erişim tarihi:29/03/2018

<sup>76</sup> Yılmaz Özbalcı, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, Nisan 2007, s.227

Dar mükellefiyete tabi kurumların vergilendirilmesinde kanuni merkez yanında iş merkezi kavramına da yer verilmesinin nedenlerinden biri, yabancı kurumların Türkiye’de yoğun faaliyette bulunup kanuni merkezlerinin yurt dışında bulunması durumunda, kurumların sadece kanuni merkez kavramından yola çıkılarak vergilendirmesinin sakıncalarını ortadan kaldırma amacına yöneliktir. Diğer bir neden ise, muvazaa ihtimalini ortadan kaldırma amacına yöneliktir. Bir kurumun kanuni iş merkezi Türkiye’de olmasa bile, fiili iş merkezlerinin Türkiye’de olması tam mükellefiyet kapsamında vergilendirme için yeterli sayılmıştır<sup>77</sup>.

Yabancı kurumların Türkiye’de kanuni merkezlerinin bulunmaması ve işlerinin fiilen Türkiye’de toplanması durumunda; mükellefiyet şeklinin belirlenmesinde sadece kuruluş metinlerine bakmak yeterli olmayacaktır. Karmaşık iktisadi ilişkilerin yaşandığı günümüzde, mükellefiyet şeklinin belirlenmesinde firmaların iktisadi faaliyetlerinin oluşum biçimi, iktisadi faaliyetlerin toplandığı yerdeki iş hacminin genel iş hacmine oranlanması suretiyle işletmenin iş bakımından muamelelerinin bilfiil toplandığı yere göre belirlenmelidir. Firmaların özellikle çok uluslu şirketlerin iş ve ilişkilerinin Türkiye’de yoğunlaşıp yoğunlaşmadığının belirlenebilmesi için her olay, iş, işlem ve sektörün kendine özgü niteliklerinin göz önüne alınması gerekmektedir<sup>78</sup>.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nda 3/3 maddesinde dar mükellef kurum kazancıları hüküm altına alınmış olmaktadır<sup>79</sup>.

Dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratların belirtildiği 5520 sayılı KVK'nun 3/3’üncü maddesi ile dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından

---

<sup>77</sup> Başak, *Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme*, s. 122

<sup>78</sup> Başak, *Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme*, s. 123

<sup>79</sup> (3) Dar mükellefiyette kurum kazancı, aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşur:

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

b) Türkiye’de bulunan zirai işletmeden elde edilen kazançlar.

c) Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançları.

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

d) Türkiye’de elde edilen menkul sermaye iratları.

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

(4) Bu maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye’de elde edilmesi ve Türkiye’de daimî temsilci bulundurulması konularında, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri uygulanır.

kazanç ve iradın Türkiye'de elde edilme şartlarını açıklayan 193 sayılı GVK'nın 7'inci maddesi hükümlerinin karşılaştırılmasını ve bir arada düşünülmesini sağlayan aşağıdaki tablonun incelenmesi gerekmektedir<sup>80</sup>.

**Tablo 1: GVK ve KVK'da Kazanç Türleri ve Elde Etme Usulleri**

| Gelir<br>Unsuru             |                                                                                                                                                                                             | Dar Mük. Kurum Kazancında<br>Ver. Doğ. Olay (Kvk Md. 3) |                                                                                                                                                                                | Türkiye'de Elde Etme (Gvk<br>Md. 7) |
|-----------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------|
| Ticari Kazanç               | Türkiye'de İş Yeri<br>Olan Veya Daimî<br>Temsilci<br>Bulunduran<br>Yabancı Kurumlar<br>Tarafından Bu<br>Yerlerde Veya Bu<br>Temsilciler<br>Vasıtasıyla<br>Yapılan İşlerden<br>Elde Edilmesi | 3/3-A                                                   | Kazanç Sahibinin<br>Türkiye'de<br>İşyerinin Olması<br>Veya Daimi<br>Temsilci<br>Bulundurması Ve<br>Kazancın Bu<br>Yerlerde Veya Bu<br>Temsilciler<br>Vasıtasıyla<br>Sağlanması | 1/1                                 |
| Zirai Kazanç                | Türkiye'de<br>Bulunan Ziraî<br>İşletmeden Elde<br>Edilmesi                                                                                                                                  | 3/3-B                                                   | Türkiye'de İcra<br>Edilmesi                                                                                                                                                    | 1/2                                 |
| Ser.Mes.Kaz.                | Türkiye'de Elde<br>Edilmesi                                                                                                                                                                 | 3/3-C                                                   | Hizmetin<br>Türkiye'de İcra<br>Edilmesi Ya da<br>Hizmetin<br>Türkiye'de<br>Değerlendirilmesi                                                                                   | 1/4                                 |
| Gayrimenkul<br>Sermay İradı | Taşınır Ve<br>Taşınmazlar İle<br>Hakların<br>Türkiye'de<br>Kıralanması                                                                                                                      | 3/3-Ç                                                   | Gayrimenkulün<br>Türkiye'de<br>Bulunması Ve Bu<br>Mahiyetteki Mal<br>Ve Hakların<br>Türkiye'de<br>Kullanılması Veya                                                            | 1/5                                 |

<sup>80</sup> Kemal Serkan Keskin, "Dar Mükellef Kurumlarda Daimi Temsilci Kavramı Ve Vergilendirmeye Etkisi", **Vergi Raporu Dergisi**, Nisan 2014, Sayı: 175, s. 262

|                            |                             |       |                                                                                                                                     |     |
|----------------------------|-----------------------------|-------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
|                            |                             |       | Türkiye'de<br>Değerlendirilmesi                                                                                                     |     |
| Menkul Sermaye<br>İradı    | Türkiye'de Elde<br>Edilmesi | 3/3-D | Sermayenin<br>Türkiye'de<br>Yatırılmış Olması                                                                                       | 1/6 |
| Diğer Kazanç Ve<br>İratlar | Türkiye'de Elde<br>Edilmesi | 3/3-E | Bu Kazanç Veya<br>İratları Doğuran<br>İşin Veya<br>Muamelenin<br>Türkiye'de İfa<br>Edilmesi Veya<br>Türkiye'de<br>Değerlendirilmesi | 1/7 |

Kaynak: Vergi Raporu Dergisi, Sayı: 175, s. 262

Dar mükellef kurumların Türkiye’de işyeri veya daimi temsilci söz konusu olmaksızın elde ettikleri, bir başka ifadeyle ticari ve zirai kazanç dışındaki kazanç ve iratları için Gelir Vergisi Kanunu’nun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanır. Örneğin, dar mükellef bir kurumun menkul sermaye iradı elde etmesi halinde, bu kazanca ilişkin safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu’nun ilgili kazanç hükümleri uygulanacaktır. Ancak, yukarıda da belirtildiği gibi, bu kazanç ve iratların Türkiye’de yapılmakta olan ticari veya zirai faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kazancın tespitinde ticari veya zirai kazanç hükümleri geçerli olur<sup>81</sup>.

### 3.2.4 Mükellefiyet Kavramının Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

3065 sayılı KDV Kanunu’nun ‘Mükellefiyet’ başlıklı 8’inci maddesinde verginin mükellefi tadadi olarak sayılmış, maddenin ikinci fıkrasında ise sehven yapılan işlemlerden de KDV mükellefiyeti tesis olunacağı açıklanmıştır<sup>82</sup>. KDV’nde

<sup>81</sup> Vural, s. 232

<sup>82</sup> Madde 8 Mükellef

1. Katma Değer Vergisinin Mükellefi:

a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar,

b) İthalatta mal ve hizmet ithal edenler,

c) Transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar,

d) PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları,

e) Her türlü şans ve talih oyunlarını tertip edenler,

f) ...

g) 1 inci maddenin 3 üncü fıkrasının (c) bendine giren hallerde bunları tertipleyenler veya gösterenler,

h) Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler,

ı) İsteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlardır.

vergilendirilen kişiler değil, işlemlerdir. Vergiye tabi olan işlemler tam/dar mükellef kim tarafından yapılırsa yapılsın ya da Türk vatandaşlığında olsun ya da olmasın bunlar tarafından yapılan işlemler KDV'ye tabi olur ve bu işlemleri yapanlar KDV açısından mükellef olurlar. Ancak KDV'nin mükellefi olanlar KDV'nin yüklenicisi olduğu anlamı çıkarılmamalıdır. Çünkü KDV'nin asıl yüklenicisi nihai tüketici durumunda olan kişilerdir. Burada KDV'nin mükellefi durumunda olan kişi veya kuruluşlar “*kanuni mükellef*”, asıl yüklenicisi durumunda olan nihai tüketici ise, “*fiili mükellef*” veya “*iktisadi mükellef*” olmaktadır<sup>83</sup>.

### 3.3 TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE SORUMLULUK KAVRAMI

Mükellefiyet kavramı ve Gelir, Kurumlar ve KDV kanunları açısından değerlendirmesi üçüncü bölümde birinci ana başlık altında değerlendirilmiştir. Çalışmanın bu bölümünde ise, Türk Vergi Sistemi açısından vergi sorumluluğu kavramına kısaca değinilecek olup, çalışmanın amacına sadık kalınarak vergi tevkifatı yapmak durumunda olanların durumu ele alınacaktır. Mükellefler, her zaman mükellefiyete ilişkin yükümlülüklerini şahsen yerine getiremezler. Nitekim “*kendisi mükellef olmamakla beraber, vergi mükellefleriyle olan ilişkileri nedeniyle (vergi kanunlarının gerekli gördüğü durumlarda) verginin hesaplanması, kesilmesi ve vergi dairesine ödenmesi ya da diğer bazı işlerin yapılması (defter tutma, beyanname verme, vb.) gibi mecburiyetleri olan üçüncü kişilere vergi sorumlusu*” adı verilmektedir<sup>84</sup>. Verginin, vergi sorumluları vasıtasıyla toplanması vergi idaresinin daha kısa sürede ve daha masrafsız bir biçimde tahakkuk ve tahsilat işlemleri yapmasını sağlamaktadır.

#### 3.3.1 Vergi Kesintisi Yapmak Zorunda Olanların Sorumluluğu

Vergi kesintisi yapmak zorunda olanların sorumlulukları VUK’un 11’inci maddesinde düzenlenmiştir. Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmek zorunda olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili

---

2. Vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya katma değer vergisini fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde; düzenlediği bu tür vesikalarda katma değer vergisi gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleftirler. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir. Bu gibi sebeplerle fazla ödenen vergiler, Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre ilgililere iade edilir.

<sup>83</sup> Mustafa Ali Sarılı, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Ümit Matbaacılık, Ankara, 2010, s. 408

<sup>84</sup> Kırbaş, s. 59

yükümlülükleri yerine getirmekten sorumlu tutulmuşlardır. Vergi kesintisi yapan vergi sorumluları, mükellefin malvarlığında azalmaya neden olacak bir işlem yapılacakken, bu sorumlulukları nedeniyle, kendi mal varlıklarını etkilemeleri sonucu esas vergi mükellefine rücu etme hakkı saklı tutulmuştur. Vergi tevkifatı (kaynakta kesme ya da stopaj), Türk vergi hukukunda çok yaygın olarak kullanılan tahsilat yöntemlerinden biridir. Nitekim birçok vergi kanununda, verginin kaynakta kesilmesi yöntemi geniş uygulama alanı bulmuştur. Bu yönteme başvurulmasının amacı, vergi güvenliğini sağlamaktır<sup>85</sup>.

6745 sayılı Kanun ile VUK'un 11'inci maddesine dijital işlemlerin sorumluluk düzeyinde vergilendirilmesine ilişkin olarak yeni bir hüküm eklenmiş olup söz konusu düzenleme ise şöyledir; *“Bakanlar Kurulu, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğu bulunup bulunmamasına, ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satımı olup olmamasına, elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine, ödeme yapılanın bu tutarı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapmamasına bakılmaksızın, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya, iş grupları, iş neveleri, sektörler ve emtia grupları itibarıyla, vergiye tabi işlemle ilgili, vergi kanunlarında belirtilen alt ve üst limitler arasında olmak şartıyla, farklı kesinti oranları tespit etmeye yetkilidir.”*

### **3.3.1.1 Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Vergi Kesintisi Yapmak Zorunda Olanların Sorumluluğu**

İkameti ve merkezi yurtdışında bulunan gerçek kişilerce kurumlarca Türkiye’de sundukları hizmetler karşılığında kazançları Türkiye’de gelir vergisi ve kurumlar vergisine tabi olmaktadır. Bu işlemler tevkifat suretiyle vergilendirilmektedir. GVK 94/1 hükmüne göre tevkifat suretiyle vergileme için<sup>86</sup>;

- Yabancı ülkeden hizmet gerçek kişilerce sunulmalıdır,

<sup>85</sup> Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Bası, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2007, s. 204.

<sup>86</sup> Adem Kaplan, “Dar Mükellef Kurumlara Ait Yurt İçindeki Şubelerin Ana Merkezi Aracılığıyla Danışmanlık Hizmeti Alması ve Bu Durumun KV Stopajı Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Ağustos 2016, Sayı 420, s. 190

- Hizmete ait yapılan ödemeler vergi kesintisine tabi olmalıdır,
- Ödeme GVK 94'te kesinti yapmakla mükellef olanlar tarafından gerçekleştirilmelidir,
- Çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları öncelikli olarak uygulanmalıdır (Oran ve stopaj yapılıp yapılmayacağı açısından)<sup>87</sup>

Hizmet ithali işlemlerinde GVK ve KVK'nda stopaja ait sorumluluk ortaya çıkaran olay, anılan hizmete ait bedelin nakden ya da hesaben ödenmesidir. Hesaben ödeme deyimi, stopaja tabi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder. Bu itibarla stopajı doğuran olay:

- Nakden veya banka yoluyla ödeme yapılması,
- Fiili ödeme olmasa bile, hizmeti alanın hizmeti veren adına açtığı hesapta kendisini hizmeti verene karşı borçlu duruma getiren veya borcunu yükselten kayıt yapılmasıdır<sup>88</sup>.

Burada stopajın kimler tarafından yapacağı özellikle belirtilmiştir. Burada sayılmamış olanlar tarafından stopaj yapılması mümkün değildir. KVK 30'uncu madde hükmüne bakıldığında stopaj yapabilecek olanlar için;

- Yurtdışından sunulan hizmetler kurumlarca sunulmalıdır,
- Yabancı bir ülkeden temin edilen hizmetin kanunun anılan maddesinde sayılan hizmetler arasında yer almalıdır,
- Hizmeti sunan ülke ile Türkiye ÇVÖA imzalamamış olmalı veya tevkifata engel bir madde bulunmamalıdır.

Tevkifat kapsamındaki ödemeler şu şekilde sıralanabilir;

---

<sup>87</sup>Talha Apak, "Yurt Dışından Sağlanan Hizmetlerin Kdv Ve Stopaj Karşısındaki Durumu", <http://www.alomaliye.com/2007/11/20/Yurt-Disindan-Saglanan-Hizmetlerin-Kdv-Ve-Stopaj-Karsisindaki-Durumu/> Erişim Tarihi: 26/03/2018

<sup>88</sup> Kaplan, s. 192

-Telif, imtiyaz, ticaret unvanı, marka, know-how, ihtira, işletme, alâmetifarika ve bunlara benzer gayri maddi haklar için ödenen bedeller veya kiralalar,

-Kiralama hizmetleri karşılığında ödenen bedeller (finansal kira ve normal kira),

-Eleman ücretleri (Yurt dışında mukim bir şirkette çalışan ve geçici görevle Türkiye'ye gelen personel için yurt dışındaki firmaya ödenen ücret karşılığı ödemeler),

-Danışmanlık, mühendislik, montaj, eğitim hizmetleri, hizmete özel bir yazılım yapılması, tercümanlık hizmeti gibi mesleki faaliyet kapsamında yapılan ödeme,

-Borç alıp-verme, mevduata vb fonların kaynaklarının karşılığı olarak ödeme yapılan faiz. BKK uyarınca, dar mükellefiyete tabi kurumlara yapılan ve Türkiye'den bunlar tarafından elde edilen smklar için yapılacak ödemelerin tevkifat oranı % 20 olarak tespit edilmiş, ancak petrol aramaya ilişkin faaliyetlerden kaynaklanan kazançlar içinse % 5 oranında özel bir oran tespit edilmiştir<sup>89</sup>.

GVK, kaynakta vergilendirme suretiyle vergi alacağının tahsilinin en çok yapıldığı kanunların başında gelmektedir. Ayrıca GVK'nın geçici birçok maddesinde sorumluluk uygulaması kaynaklı vergi kesintisi yapılma zorunluluğu yer almaktadır. GVK'nın 94'üncü maddesinde kimlerin tevkifat yapmakla yükümlü oldukları açıklanmıştır<sup>90</sup>.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesi ise, dar mükellef olarak vergilendirilecek kurumlara ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratlarından bir ya da birkaçını sağlayanların, bu kişilere yapacakları ödemelerinin üzerinden kanunda tespit edilen oranlar uygulanarak stopaj yapmakla sorumludurlar.

KVK 15'inci maddesinin birinci fıkrasında sayılanlarca, yine tam mükellef kurumlara yapılan, avanslarda dahil nakden veya hesaben ödemeler üzerinden istihkak

<sup>89</sup> 2006/11447 Sayılı BKK, Md.2, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/12/20061230-8.htm>, Erişim Tarihi: 25/03/2018

<sup>90</sup> Gelir Vergisi Kanunu Madde 94;

Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

sahiplerinin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere stopaj yapması gerekmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Geçici 1'inci maddesinde;

- Birinci fıkrasında, bu Kanun uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesi uyarınca,

- İkinci fıkrasında ise Gelir Vergisi Kanununun geçici 67'nci maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, bu Kanun uyarınca, ayrıca vergi kesintisi yapılmayacağı hükmedilmiştir<sup>91</sup>.

Ayrıca KVK'nın 30'uncu maddesi detaylarıyla incelendiğinde kurumların ödeme, gider, kar dağıtımı gibi durumlarda da vergi kesintisi yapmak durumunda oldukları görülecektir. Dar mükellef kurumlar açısından vergilendirme özellikle kurumlar vergisi açısından verginin kaynakta kesilmesi yoluyla olmaktadır ki, bu durumda, vergi emniyeti sağlanmış olmalıdır. Nakit ödeme, bir değer bir kişiden diğer bir kişiye para olarak veya parasal olarak transferini ifade eder. Transferin mutlaka elden olmasına ise gerek yoktur. Nakden ödeme elden nakit ödemeyi kapsadığı gibi bir bankaya EFT veya havale yoluyla yapılan bir ifayı veya bir gerçek veya tüzel kişi adına posta yoluyla gönderilmeyi de kapsar<sup>92</sup>. Hesaben ödeme deyimi, kesintiye tâbi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder. Bu durumda ödemeyi yapanların defter ve kayıtları ile ödeme yapılanın defter ve kayıtları ve bu işlemle ilgili tüm belgelerde kesintiye konu ödemeyi gösterir bir unsur varsa hesaben ödeme gerçekleşmiş demektir. Bu düzenleme ticari kazançta geçerli olan tahakkuk esasının paralelinde bir düzenlemedir<sup>93</sup>.

Çalışmanın dördüncü ve beşinci bölümü dar mükellefiyete tabi kurumlarca elde edilen kazançlar ve iratlar için verginin kesinti yoluyla ödenmesine ilişkin detaylıca bilgi verileceğinden bu bölümde giriş mahiyetinde bilgi verilmekle yetinilecektir.

---

<sup>91</sup> Vural, s. 15

<sup>92</sup> Burhan Gündoğdu, **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Uyarınca Vergi Kesintisi**, TÜRMOB, Sirküler Rapor, Sayı:2007-4, Nisan 2007, s. 29

<sup>93</sup> Gündoğdu, s. 29

### 3.3.1.2 Katma Değer Vergisi Açısından Vergi Kesintisi Yapmak Zorunda Olanların Sorumluluğu

KDV Kanunu'nda “*Vergi Sorumlusu*”, kanunun 9'uncu maddesinde tanımlanmıştır. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9/1 maddesi hükmüne göre; mükelleflerin Türkiye sınırları içerisinde ikametgâhlarının, işyerlerinin, kanuni merkezleri veya iş merkezlerinin bulunmaması durumunda ya da durumun gereklerine göre Hazine ve Maliye Bakanlığı'na, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden tutmaktadır. Vergi alacağının güvenceye alınması maksadıyla yapılan düzenleme, münhasıran ikametgâhları, işyerleri, kanuni merkezleri ve iş merkezleri Türkiye'de bulunmayan mükellefler için düzenlenmemiştir. Bakanlık, sayılan durumlar haricinde gerek görülen durumlarda da verginin ödenmesinden işleme taraf olanları sorumlu tutabilecektir<sup>94</sup>.

Madde hükmünde sayılan işlemlerin tarafları mal teslimi veya hizmet ifası yapılanlardır. Sayılanlar, stopaja konu verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla beraber yükümlüğe ilişkin ilgili diğer ödevleri<sup>95</sup> (bildirimler, defter tutma, defterlerin tasdiki, düzenlenmesi zorunlu olan belgeler, muhafaza ve ibraz mecburiyetine ilişkin ödevler) yerine getirilmesinden sorumludurlar. KDV tevkiyatı, vergi sorumluların ihtiyarına bırakılmamış, belirtilen işlemlerin yapılması halinde vergi kesintisi yapmak zorunlu hale getirilmiştir. Bu kapsamdaki işlemler için KDV stopajı yapılması zorunluluktur. Bir başka yönüyle, stopaj uygulamasında olmayan işlemlerde alıcıların KDV stopajı yapmasına gerek bulunmamaktadır<sup>96</sup>.

Kanun hükmüne bakıldığında uygulamada üç tür sorumluluk olduğu görülmektedir<sup>97</sup>;

- Yurt dışından sağlanan hizmetlerde KDV sorumluluğu,

<sup>94</sup> KDV Genel Uygulama Tebliği, <http://www.gib.gov.tr/mevzuat>, Erişim tarihi:20/03/2018

<sup>95</sup> <https://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/mukellefinhakveodevleri2014.pdf>, Erişim Tarihi: 07/05/2019

<sup>96</sup> KDV Genel Uygulama Tebliği, <http://www.gib.gov.tr/mevzuat>, Erişim tarihi:20/03/2018

<sup>97</sup> Hakan Boztaş, “Katma Değer Vergisi Kanununda Sorumluluk Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:331, Mart 2009, s. 218

- Belge olmaksızın mal bulundurulması ya da belge olmaksızın hizmetin alınmasında bu mal veya hizmeti alanların KDV sorumluluğu,

- Maliye Bakanlığı'nca gerekli görülen hallerde KDV sorumluluğu.

Söz konusu Tebliğe göre, KDV'nin vergi sorumlusu kapsamında beyanı için söz konusu hizmetten Türkiye'de faydalananların/muhatabın, KDV mükellefiyetinin bulunmasına gerek bulunmamaktadır. KDV mükellefi olmayanlar açısından, anılan hizmetler için KDV stopajı yapılacak ve 2 nolu KDV Beyannamesiyle beyan edilerek vergisi ödenecektir. Yurtdışından sunulan hizmetlere ilişkin KDV tevkifatında esas sorun da buradadır. KDV mükellefi bulunmayan kişilerin tevkifattan sorumlu tutulması aşağıdaki problemleri beraberinde getirmektedir<sup>98</sup>;

1) KDV mükellefi olmayanların yurtdışı hizmet temininde genellikle bedel düşük ancak tüketici sayısı fazladır. Büyük halk kitlelerinin son derece küçük meblağları KDV olarak beyan etmeye mecbur bırakılması uygulanabilir olmadığı gibi, bu yöntemle vergi idaresinin vergi alacağını takip ve tahsil etmesi de pek mümkün görülmemektedir. Ancak 7061 sayılı kanunun 41'inci maddesiyle, vergi sorumluluğuna ilişkin Kanun'un 9'uncu maddesine eklenen hükümle, elektronik ortam haricinde yurtdışından yapılan hizmet satışlarında gerçek kişilerin tevkifat sorumluluğu devam etmektedir.

2) KDV mükellefiyeti olmayanların vergiye uyumunun zayıf olduğu düşünüldüğünde, yurtdışında yerleşik firmaların aynı hizmeti sağlayan yurt içinde yerleşik firmalara karşı rekabet üstünlüğü elde etmesi durumu ortaya çıkmaktadır.

KDV Kanunu'nun 9 uncu maddesi, yurtdışından hizmet ithal edildiğinde (Şayet bu hizmet KDV nin konusuna giriyorsa ve KDV den istisna edilmemişse), hizmeti ithal eden tarafından hizmet bedeli üzerinden KDV hesaplanmasını, bu KDV nin 2 no.lu KDV Beyannamesinde beyan edilip ödenmesini öngörmektedir. KDV sorumlusunun vergi mükellefi olması gerekmemekte, KDV'ye tabi hizmet ithalini yapan kim olursa olsun,

---

<sup>98</sup> M. Mahmut Yılmaz, "Yurtdışından Temin Edilen Hizmetlerde KDV Sorumluluğu: OECD'nin KDV Rehberi ve AB Mevzuatı Işığında Bir Değerlendirme", **Vergi Dünyası Dergisi**, Ağustos 2016, Sayı:420, s. 185

KDV sorumlusu konumuna gelmektedir. Hizmeti ithal edenin KDV indirim hakkı varsa, sorumlu sıfatıyla beyan edeceği bu KDV tutarını indirim konusu yapacaktır<sup>99</sup>.

Konu ile alakalı olarak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 2013 yılında verilen bir özelgede; *“ABD, Hollanda ve İngiltere mukimi firmalardan sunucu kiralama ve internet hizmeti alındığı ve alınan bu hizmetin yurt içinde kullanıldığı belirtilerek, sunucu kiralama ve internet hizmeti alımlarının Kurumlar Vergisi Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu karşısındaki durumu hakkında Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.*

.....

*Yurt dışı mukimi firmalardan sunucu kiralama ve internet hizmeti ithali KDV'ye tabi olup ithalat bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin sorumlu sıfatıyla ithalin yapıldığı dönemde 2 nolu KDV beyannamesi ile beyan edilmesi ve aynı döneme ilişkin 1 nolu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılması gerekmektedir.”<sup>100</sup>*

Yabancı ülkelerdeki GSM operatörlerince sunulan haberleşmeye ilişkin hizmetlerin hizmet ithali kapsamında değerlendirilerek KDV'ye tabi tutulması gerekip gerekmediğine ilişkin olarak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen bir başka özelgede; *“yurt dışındaki GSM operatörleri tarafından Şirketinize verilen haberleşme hizmetlerinin ise hizmet ithali kapsamında değerlendirilerek KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir. Bu çerçevede, yurt dışındaki GSM operatörleri tarafından Şirketinize fatura edilen haberleşme bedelleri üzerinden %18 oranında KDV hesaplanarak sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir”<sup>101</sup>.*

Hizmet ithalatlarında KDV sorumluluğunu daha iyi anlayabilmek için ithalatla doğacak olan KDV'nin matrahının nasıl oluştuğunu bilmek önem arz etmektedir. KDV Kanunu'nun 21'incimaddesine göre; *İthalatta verginin matrahı aşağıda gösterilen unsurların toplamıdır:*

*a) İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması*

<sup>99</sup> Maç, *Hizmet İthalinde KDV ve Stopaj Sorumluluğu*, s. 25

<sup>100</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 23/08/2013 tarih ve 62030549-125[30-2012/212]-1305 sayılı özelgesi

<sup>101</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 24/03/2005 tarih ve 07.0.GEL.0.54/5401-2954-13656 sayılı özelgesi

*halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri,*

*b) İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,*

*c) Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler.*

Açıklamak gerekirse, gümrük kıymetine dahil olan tüm unsurlar gümrük vergisinin matrahını oluşturacak olup, ödenen gümrük vergisi, resimler, harçlar ve paylar da gümrük kıymetini oluşturan tüm unsurlarla beraber KDV'nin matrahını oluşturmaktadır<sup>102</sup>.

KDV sorumluluğu uygulaması, tevkifata tabi mal ve hizmetleri teslim ve ifa edenlerin KDV tahsilatlarını azaltmakta bu durum mal ve hizmetler nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılmasını zorlaştırmaktadır. Bu nedenle, Maliye Bakanlığı tevkifata tabi mal ve hizmetleri satanların yüklendikleri vergilerin nakden veya mahsuben iadesine ilişkin düzenlemeler de yapmıştır<sup>103</sup>.

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 9'uncu maddesince ve 117 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği uyarınca yabancı bir ülkeden ithal edilen hizmetlerde, bu hizmet KDV'nin konusuna giren bir hizmetse ya da bu hizmet KDV'den istisna edilmemişse yahut bu hizmet Türkiye'de icra edilmiş veya bu hizmetten Türkiye'de yararlanılmışsa, hizmet ithalatını gerçekleştirenler anılan hizmetin bedeli üstünden KDV hesaplayacak ve bu KDV'yi 2 nolu KDV beyannamesiyle beyan edecek ve ödeyecektir. Ayrıca şunu da belirtmek gerekir ki hizmeti sunanların yerleşik olduğu ülkeyle Türkiye ÇVÖA yapmış olması durumu da KDV engel teşkil etmez. Zira ÇVÖA KDV'yi kapsamamaktadır<sup>104</sup>.

KDV Kanunu'nun 9'uncu maddesine, 7061 sayılı Kanun'un 41. maddesiyle aşağıdaki hüküm eklenmiştir: *"Şu kadar ki Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi*

<sup>102</sup> Alıcı, s. 83

<sup>103</sup> M. Emin Akyol, "KDV Sorumluluğu Uygulamasında Son Durum", **Vergi Dünyası Dergisi**, Eylül 2007, Sayı: 313, s. 132

<sup>104</sup> Alıcı, s. 84

*ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir. Maliye Bakanlığı elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."* Buna göre, KDV mükellefiyeti olmayan gerçek kişiler, yurtdışı firmalardan elektronik ortamda alıp, Türkiye'de faydalandıkları hizmetler nedeniyle KDV sorumlusu olmayacaktır. Ancak KDV mükellefi olmayan gerçek kişilerin elektronik ortam haricinde yurtdışından sağladıkları hizmetlere ilişkin KDV sorumlulukları devam etmektedir. Yapılan düzenlemeyle birlikte, Türkiye'deki KDV mükellefiyeti olmayan gerçek kişilere, elektronik ortamda ve Türkiye'de faydalanılmak üzere hizmet sunan yabancı firmalara KDV mükellefiyeti tesis mecburiyeti getirilerek, elektronik ortamda sundukları hizmetler nedeniyle ortaya çıkan KDV'yi beyan ve ödeme mükellefiyeti getirilmiştir. Düzenlemenin gerekçesinde, katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisinin, Avrupa Birliği uygulamalarına benzer şekilde, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip, ödenmesinin amaçlandığı belirtilmiştir<sup>105</sup>. Konu ile alakalı olarak detaylı açıklamalar, çalışmanın 4.2.6.1 bölüm başlığı altında yapılacaktır.

### **3.4 ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARININ İÇ HUKUKA (TEVKİFAT ORANLARINA) ETKİSİ**

Uluslararası anlaşmalar, ilgili anlaşmaları imzalayan devletlerin anayasal sistemleri uyarınca yetkili yasama organları tarafından onaylanmalarını takiben yürürlüğe girmektedir. Bahse konu anlaşmalar doğrudan uygulanacak hukuku göstererek düzenlendikleri konular itibarıyla milli hukukun önünde gelmektedirler.<sup>106</sup> Uluslararası vergi anlaşmalarının kullanılmasıyla gelir ve servet unsurları üzerinde devletlerin vergilendirme yetkilerinin çakışması engellenerek, her bir gelir türüne ilişkin vergilendirme yetkisi anlaşmaya taraf ülkeler arasında paylaştırılmak suretiyle mal,

---

<sup>105</sup> Mehmet Emek Kurt, "7061 Sayılı Kanun İle Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu Ve Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Yapılan Değişikliklere İlişkin İnceleme", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Şubat 2018, Sayı 170, s. 89

<sup>106</sup> Ergin Nomer, Cemal Şanlı, **Devletler Hususi Hukuku**, Beta Basım A.Ş., Yenilenmiş 17. bası, İstanbul, Eylül 2009, s. 70

hizmet, sermaye ve kişilerin uluslararası platformda vergi temelli sapmaları önlenerek serbest dolaşım temin edilmektedir<sup>107</sup>.

İç hukukumuzda anlaşmalar, 1982 anayasasının 90'ıncı maddesinde belirtilen hükümler çerçevesinde kanunlarla eşdeğerde tutulmuştur. Usulüne uygun olarak yürürlüğe giren anlaşmalar kanun hükmünde olacağından, bu anlaşmalarla ilgili olarak anayasaya aykırı oldukları iddiasıyla Anayasa Mahkemesine (AYM) başvurulamayacağı; usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin anlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda anlaşma hükümleri esas alınacağı belirtilmiştir<sup>108</sup>.

Mükelleflerin birden fazla ülkede kazanç veya irat elde etmeleri durumunda söz konusu kazanç ve iratların vergilendirme yetkisi konusunda ülkeler arasında anlaşmazlıklar çıkmakta ve bu anlaşmazlıklar çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları ile çözülmeye çalışılmaktadır. Kişilerin elde ettiği gelirlerin vergilendirilmesinde; iki farklı ülkede kaynak, yerleşim yeri ve vatandaşlık ilkelerinden farklı ikisinin kullanılıyor olması sonucu, aynı vergilendirme döneminde aynı kişinin iki defa vergilendirilebilir duruma gelmesi söz konusu olabilir. Bu duruma çifte vergilendirme denir. Devletler bunu ortadan kaldırmak amacıyla birbirleriyle vergi anlaşmaları yapmaya başlamıştır<sup>109</sup>.

Çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları; anlaşmayı imzalayan akit devletlerin birinde mukim sayılan gerçek/tüzel kişilerin anlaşmaya taraf diğer devlette bunlar tarafından elde edilen kazanç ve/veya iratları vergilendirme yetkisine sahip olacak akit devletin belirlediği uluslararası hukuk metinleridir. Bu niteliğiyle vergi anlaşmalarının temel amacı, uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesidir<sup>110</sup>. Ülkelerin mali olarak egemenlik haklarının uygulaması olan vergileme yetkisi kaynak ilkesi, ikametgah ilkesi ve uyrukluk ilkesi olmak üzere üç temel ilkeye dayalı olarak meşruluk kazanmaktadır.<sup>111</sup>

<sup>107</sup> <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/117881>, Erişim tarihi:28/11/2018

<sup>108</sup> Fatih Doğan, "Uluslararası Anlaşmaların İç Hukuktaki Yeri Ve Denetimi", [http://uhdigm.adalet.gov.tr/makaleler/sayi7makaleler/mfatih\\_dogan.pdf](http://uhdigm.adalet.gov.tr/makaleler/sayi7makaleler/mfatih_dogan.pdf), Erişim tarihi:26/09/2018

<sup>109</sup> Zeynep Demirci, "Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Hukuki Niteliği Ve İç Hukuka Etkisi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:430, Haziran 2017, s. 20

<sup>110</sup> Levent Başak, "Türkiye-Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının Genel Esasları ve Vergilendirme Noktasında Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar", **Vergici Ve Muhasebeciyle Dialog Dergisi**, Sayı:322, Şubat 2015, s. 18

<sup>111</sup> Güngör, s. 30

Türk vergi sistemi içerisinde, dar mükellef sayılan gerçek kişi ve kurumların Türkiye’de elde ettiği kazanç ve iratlarının stopaj yolu ile vergilendirilmesi GVK’nın 94’üncü maddesi ile KVK’nın 30’uncu madde hükümleri çerçevesinde değerlendirilmektedir. Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar, Türkiye’de tamamı stopaj yoluyla vergilendirilen ücret, serbest meslek kazancı, menkul sermaye iradı ve gayrimenkul sermaye iradıyla diğer kazanç ve iratlar için beyanname verilmeyeceği gibi, diğer kazanç ve iratları için beyanname verseler bile, bunların beyannameye dahil edilmeyeceği belirtilmiştir. GVK’da verginin kaynaktan kesilmesi yönteminin uygulanması ile ilgili temel düzenleme kanunun 94’üncü maddesinde yer almakta, vergi kesmekle yükümlü olanlar, vergi kesintisine tabi bulunan ödemeler ve kesinti oranları düzenlenmiştir.

26/01/2018 tarihi itibarıyla Türkiye’nin sonuçlandırmış olduğu 85 adet ÇVÖA bulunmaktadır<sup>112</sup>. ÇVÖA’nın yapılan anlaşma metinlerinde belirtilen kazanç ve irat türlerinin hangi durumlarda hangi ülke tarafından vergilendirileceğine yer verilmektedir. Anılan anlaşmalar için vergi idaresi, Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği<sup>113</sup> düzenlemeler yapmıştır. Anlaşma metinlerinde belirtilen kazanç türleri için vergileme yetkisine sahip ülkeler, anlaşmalarda geçerli olan oranlar uygulanmak suretiyle vergileme hakkına sahip olmaktadır.

Hizmeti verenin yerleşik bulunduğu ülke ile Türkiye arasında yapılmış ve yürürlüğe girmiş bir vergi anlaşması var ise, bu anlaşma hükümleri uyarınca; söz konusu stopajın hiç etkilenmemesi, stopaj oranının düşmesi veya stopajın tamamen ortadan kalkması durumları söz konusu olabilir<sup>114</sup>.

Türkiye’nin bugüne kadar akdettiği anlaşmalarda düzenlenen gelir unsurları<sup>115</sup>;

1. Gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirler,
2. Ticari kazançlar,

<sup>112</sup> Ek Tablo:3 Yürürlükte Bulunan Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları

<sup>113</sup> 1,2,3,4 Seri Nolu Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği, [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)

<sup>114</sup>Yakup Kayihan, “Hizmet İthalatında Kdv Ve Stopaj Uygulaması”, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/yakupkayihan/004/>, Erişim tarihi: 27/09/2018

<sup>115</sup>Haluk Eğeli, Güngör Özcan, “Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Yolları ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:396, Ağustos 2014, s. 84

- 3.Uluslararası taşımacılık kazançları,
- 4.Temettü gelirleri,
- 5.Faiz gelirleri,
- 6.Gayrimaddi Hak Bedelleri (Royalty gelirleri)
- 7.Sermaye değer artış kazançları,
- 8.Serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler,
- 9.Ücret gelirleri,
- 10.Şirket yönetim kurulu üyelerinin gelirleri,
- 11.Sanatçı ve sporcu gelirleri
- 12.Özel sektör çalışanlarının emekli maaşları,
- 13.Kamu çalışanlarının ücret gelirleri ve emekli maaşları,
- 14.Öğretmenler ve öğrencilerin elde ettikleri gelirler
15. Diğer gelirlerdir

Anayasal hüküm çerçevesinde, dar mükellefin gelir ve kazancı elde ettiği ülke ve Türkiye arasında yapılmış ve yürürlüğe girmiş bir vergi anlaşması var ise bu anlaşma hükümleri gereğince dar mükellefin vergilendirilmesinde uygulanacak tevkifat oranının hiç değişmemesi, düşürülmesi ya da tamamen ortadan kaldırılması durumları söz konusu olabilmektedir. Bu nedenle, gerek GVK'nın 94. maddesi uyarınca yapılacak tevkifat gerekse KVK'nın 30. maddesi veya GVK'nın geçici 67. maddesi çerçevesinde yapılacak tevkifatta çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları önem arz etmektedir. Gerekli tevkifat işleminin yapılmasından önce söz konusu ülke ile olan ikili vergi anlaşmasına bakılması ve tevkifatın buna göre yapılması gerekmektedir<sup>116</sup>.

Söz konusu gelir unsurlarından, temettüler ve gayrimaddi hak bedelleri üzerinden alınacak vergiler için anlaşmalarda farklı vergi oranları belirtilmiştir. Türkiye'nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında temettüler üzerinden kaynak devlette alınacak vergi oranları %5 ila 35 arasında, faiz ve gayrimaddi

---

<sup>116</sup> Kılıç, s. 23

hak bedelleri üzerinden kaynak devlette alınacak vergi oranları ise %5 ila 15 arasında değişmektedir<sup>117</sup>. GVK 94'üncü madde ile KVK 30'uncu maddelerinde kar payları üzerinden kesinti suretiyle ödenecek vergiler % 15 olarak belirlenmişken, ÇVÖA kapsamında anlaşmalarda belirtilen oranlar dikkate alınacaklardır. KVK 30'uncu madde de gayrimaddi haklar için satışları, devirleri ve bunların temlik edilmesi mukabilinde nakden veya hesaben ödenenler ya da tahakkuk ettirilenlerin üzerinden ödenen bedeller madde hükmünün birinci fıkrasında belirtilen kişilerce % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı belirtilmişken yine ÇFÖA belirtilen oranlar dikkate alınacaklardır.

Serbest meslek kazançlarına ilişkin olarak Almanya Anlaşmasının 14/1 maddesinde, Almanya'da mukimlerinden gerçek kişilerin Türkiye'de icra ettikleri serbest meslek faaliyetleri ya da kendi başlarına yürüttükleri faaliyetlerinden elde edilen gelirleri, yalnızca Almanya'da vergilendirilecektir. Türkiye'nin Almanya'da mukim gerçek kişilerin Türkiye'de icra ettikleri serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği gelirleri vergilendirme yetkisine sahip olabilmesi için Almanya'da mukim kişinin Türkiye'de söz konusu hizmet veya faaliyetleri icra etmek amacıyla sürekli kullanabileceği sabit bir yere sahip olması veya bu kişinin Türkiye'de anılan hizmetleri ifa etmek gerekçesiyle, 12 aylık kesintisiz bir dönem içerisinde bir veya daha fazla olmak üzere toplamda 183 gün ya da daha fazla kalması gerekmektedir.

Dar mükelleflerin faiz gelirlerine ilişkin GVK ve KVK'da % 15 oranında vergi kesintisi yapılacağı belirtilmişken, ÇVÖA'ları kapsamında Almanya örneğinde, Almanya Anlaşması'nın 11'inci maddesinin 1'inci ve 2'inci fıkrası hükmüne göre, Almanya'da mukim şirketin Türkiye kaynaklı elde ettiği faiz gelirlerini Türkiye'nin de kaynak ülke olarak vergilendirme hakkı bulunmaktadır. Ancak Türkiye'nin faiz gelirleri üzerinden azami %10 oranında vergi alma yetkisi bulunmaktadır. Almanya'da mukim şirketin Türkiye kaynaklı elde ettiği faiz gelirlerini, Türkiye'nin kaynak ülke olarak vergilendirme yetkisine sahip olabilmesi için, faiz gelirini elde eden şirketin Almanya'da mukim olması ve bu durumu "*mukimlik belgesi*" ile ispat etmesi gerekmektedir<sup>118</sup>.

<sup>117</sup> Ersin Kaplan, "Türk Hukukunda Uluslararası Çifte Vergilendirme Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:384, Ağustos 2013, s. 46

<sup>118</sup> Başak, *Türkiye-Almanya Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşması'nın Genel Esasları Ve Vergilendirme Noktasında Dikkat Edilmesi gereken Hususlar*, s. 37

Almanya'da mukim gerçek kişiler ve tüzel kişiler tarafından gönderilen personel aracılığıyla Türkiye'de icra edilen serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla yapılacak hizmet bedeli ödemeleri üzerinden Anlaşmada belirlenen şartların gerçekleşmesi halinde, Türkiye'nin kaynak ülke olarak vergi alma yetkisi vardır. Türkiye-Almanya Anlaşmasına göre, kaynak ülke olarak Türkiye'nin Almanya'da mukim gerçek veya tüzel kişilere yapılacak serbest meslek ödemeleri üzerinden vergi alma yetkisinin olmaması durumunda, tevkif suretiyle ödenmiş olan vergiler mükelleflerin başvurusu üzerine iade edilecektir. İade işlemlerine ilişkin olarak 3 seri numaralı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği hükümleri uygulanacaktır<sup>119</sup>.

Almanya Anlaşmasının söz konusu madde hükmü tetkik edildiğinde görüleceği üzere “*Bir akit devlet mukimi olan gerçek kişinin*” şeklinde başlamaktadır. Dolayısıyla Almanya’da mukim şirketlerin Türkiye’ye gönderdikleri personeli aracılığı ile elde ettikleri serbest meslek kazançlarına bu madde hükmü uygulanamayacaktır. Bu durumda yapılacak ödemeler KVK 30’uncu madde hükmüne göre tevkif suretiyle vergilendirilecektir. Ancak Almanya Anlaşması’nın “İşyeri” başlıklı 5’inci maddesinin 3/b bendi hükmünde belirtilen koşulların gerçekleşmesi halinde Türkiye’de icra edilen hizmetler işyeri kapsamında değerlendirilecektir. Hizmet ifa edilen yerlerde elde edilen kazanç ve/veya iratlar bu madde hükmüne göre işyerinin bulunduğu Türkiye’de de vergilendirilebilecektir<sup>120</sup>.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında “serbest meslek” kazancının tespiti önemlidir.183 günden daha az bir süre ile Türkiye’de bulunularak veya hiç bulunmadan ifa edilen serbest meslek faaliyeti ile ilgili kazançlarda stopaj söz konusu olmamaktadır.183 günlük hesabın tespitinde, yurtdışındaki firma adına Türkiye’de çalışanların sayıları ile çalıştıkları gün sayısının çarpımı dikkate alınır. Türkiye’de ki CEBECİ A.Ş. Fransa’dan ithal ettiği makinenin kullanılmasına ilişkin ilgili firmadan eğitim hizmeti talep etmiştir. Fransa’dan gelen 7 kişilik ekip 15 gün süreyle Türkiye’de eğitim vermişlerdir. Bu hizmet karşılığında Fransa’da ki firma 50.000 Euro tutarında fatura kesmiştir. Konuyu KDV ve stopaj açısından değerlendirdiğimizde;

<sup>119</sup> Levent Başak, “Türkiye-Almanya Vergi Anlaşmasına Göre Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilme Esasları Ve 3 Numaralı Çvöa Genel Tebliği’nin Analizi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Kasım 2015. Sayı:143,

<sup>120</sup> Başak, *Türkiye-Almanya Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşması’nın Genel Esasları Ve Vergilendirme Noktasında Dikkat Edilmesi gereken Hususlar*, s. 38, 39

- Hizmet yurt içinde verildiğinden sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanması gerekmektedir. Ancak Türkiye ile Fransa arasında bulunan ÇVÖA gereği 183 günü geçmeyen serbest meslek faaliyetleri üzerinden stopaj hesaplanmayacaktır ( $7 \times 15 = 105$ ,  $105 < 183$ ).

- Eğer bu hizmet, Türkiye ile ÇVÖA bulunmayan veya anlaşmada 183 gün şartı yer almayan bir ülkeden alınsaydı stopaj sorumluluğu da doğacağı ortaya çıkmaktadır<sup>121</sup>.



---

<sup>121</sup>Yakup Kayıhan, “Hizmet İthalatında Kdv ve Stopaj Uygulaması”, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/yakupkayihan/004/>, Erişim tarihi: 27/09/2018

#### **4. YURTDIŞI HİZMET ALIMLARININ VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Yurtdışından temin edilen hizmetler açısından, Türkiye’de dar mükellef statüsünde bulunan mükelleflerin vergilendirilmesi oldukça grift bir konudur. Zira, yurt dışından temin edilen bir hizmet, işlemin türüne göre, ticari kazanç, serbest meslek kazancı veya gayrimenkul sermaye iradı olabilmektedir<sup>122</sup>. GVK’da ve KVK’da, her bir gelir unsurunun vergilendirilmesi farklı esaslara bağlanmıştır. Dar mükellefler tarafından elde edilen serbest meslek kazançlarındaki tevkifat oranı ile yine dar mükellefler tarafından elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarındaki tevkifat oranları farklı olarak belirlenmiştir. Hatta, mükellefin Türkiye’de işyeri veya daimi temsilci bulundurup/bulundurmamasına göre vergilendirilip vergilendirilmeme durumu değişecektir.

Çalışmanın bu bölümünde, yurtdışından temin edilen hizmetlerin her bir kazanç türü itibariyle mevzuat hükümleri çerçevesinde Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunu açısından değerlendirilecektir. Bölümün ikinci, başlığında ise hizmet ithalinin KDV açısından durumu ele alınacak olup, vergileme yöntemine ilişkin açıklamalar yapılacaktır.

##### **4.1 YURTDIŞINDAN TEMİN EDİLEN HİZMETLERDEN ELDE EDİLEN KAZANÇ VE İRATLARIN GELİR UNSURLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

GVK’nın 3’üncü maddesinde ifade edildiği gibi Türkiye’de yerleşmiş olanlar, Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilecektir. GVK’nın 4’üncü maddesinde ise, Türkiye’de yerleşmiş sayılmak için kişinin ikametgâhının Türkiye’de bulunması veya bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak 6 aydan fazla oturması koşulunun sağlanması gerekmektedir. Mezkur kanunun 6’ıncı maddesinde, Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla ikametgâhı Türkiye’de olmayan veya bir takvim yılı içerisinde Türkiye’de

---

<sup>122</sup> Bkz. Bölüm 6.2

altı aydan daha az kalan gerçek kişiler sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilecektir<sup>123</sup>.

KVK’da, dar mükellef kurumların vergilendirilmesine yönelik olarak kanunun 3’üncü maddesinde; kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği belirtilmiştir. Dar mükelleflerin vergilendirilmesi, GVK açısından ise, yerleşmeye bağlanmıştır. Kazanç türleri itibarıyla dar mükellef gerçek kişi ve kurumların vergilendirilmesi GVK 7’inci madde ile KVK 3’üncü maddede hüküm altına alınmıştır<sup>124</sup>.

#### **4.1.1 Dar Mükelleflerce Sunulan Hizmetlerden Elde Edilen Ticari Kazançların Vergilendirilmesi**

Yurt içindeki yerleşiklerin yabancı ülkelere temin ettikleri hizmetler dolayısıyla, yabancı kurumun elde ettiği kazançların ülkemizde “*ticari kazanç*” olarak vergilendirilmesi bir takım şartlara bağlanmıştır. Bu bölüm altında öncelikli olarak ticari faaliyet-ticari kazanç kavramları açıklanacaktır. Devamında anılan hizmetler neticesinde ticari kazanç elde eden dar mükelleflerin vergilendirilmesi hususu üzerinde durulacaktır.

##### **4.1.1.1 Ticari Faaliyet Ve Ticari Kazanç Kavramları**

6102 sayılı TTK’nın 3’üncü maddesinde ticari işler, “*bu kanunda düzenlenen hususlarla bir ticari işletmeyi ilgilendiren bütün işlem ve fiiller ticari işlerdendir.*” şeklinde tanımlanmıştır. Merkez kavram ticari işletme olduğu halde, kavramı ifade eden terimi kullanmayıp onun türleri saymak ve diğer maddelerle aynı yöntemi tekrarlamak, sistem anlayışı ve kanun yapma tekniği ile bağdaşmaz” denilerek açıklanmıştır. 6102 sayılı TTK’nın 11’inci maddesinde ticari işletme, “*esnaf işletmesi için öngörüle sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmedir.*” şeklinde tanımlanmıştır<sup>125</sup>.

---

<sup>123</sup> Bkz.GVK anılan maddeler

<sup>124</sup> Bkz. KVK anılan maddeler

<sup>125</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, İstanbul, Gelir Vergisi Birinci Kitap, Cilt:I, 2016, s. 11

Bir faaliyetin ticari faaliyet olarak değerdendirilebilmesi için taşıması gereken bazı özellikler bulunmaktadır. Bunlar<sup>126</sup>;

- Emek-Sermaye zelliği,
- Devamlılık zelliği,
- Organizasyon zelliği,
- Hacim zelliği,
- Gelir ve Kazanç Elde Etme zelliği

GVK.’nın 37’inci maddesi uyarınca ticari kazanç “*her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.*”

Söz konusu kanunun anılan maddesinde belirtilen<sup>127</sup> yazılı faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazanç olarak kabul edilmektedir.

KVK’da kurum kazancı, kanunun 1’inci maddesinde, “*Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur.*” hkm ile kanunlar arasında geçiş yapılarak, GVK’da yer alan tanımlarla açıklanmaya çalışılmıştır.

Ticari faaliyette, sermaye ve emekten oluşan sürekli bir organizasyon vardır. Bu organizasyon içinde sermaye ve emeğin payları yapılan faaliyetin türüne, niteliğine ve büyüklüğüne bağlı olarak değişebilir. Ticari kazancı belirleyen hakim unsur “*ticari faaliyette devamlılıktır.*” Arızı olarak yapılan ticari işlerden elde dilen kazanç GVK’nın 82’inci maddesi kapsamında değerdendirilir. Bu nedenle devamlılık kasıt ve niyeti ile yapılan faaliyet sonucu elde edilen gelir ticari kazanç, aksi takdirde arızı ticari kazanç olarak vergilendirilecektir<sup>128</sup>.

---

<sup>126</sup> Atabey, s. 21

<sup>127</sup> 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 inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden,

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. Diş protezciliğinden elde edilen kazançlar,

<sup>128</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Klavuzu, s. 12

Faaliyetin sürekliliğine, dolayısıyla kazancın ticari kazanç sayılmasını ilişkin ikrazatçılık faaliyeti örneği verilerek 104 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 1-a bölümünde yapılan açıklama şöyledir; *“Borç para verenlerin bu işten sağladıkları faizin gelir unsurlarından hangisine girdiğinin tayininde, ikraz işinin mutad meslek halinde ifa edilmiş olup olmadığına bakılmak lâzım gelir. Ödünç para verme işi mutad meslek haline getirilmişse, bu faaliyet ikrazatçılık sayılacak ve elde edilen gelir, ticarî kazanç olarak vergiye tabi tutulacaktır.”* Herhangi bir kimse, birden fazla yılda tek şahsa veya bir yılda aynı satış veya muhtelif şahıslara borç para vermişse, bu kimsenin ikrazatçılık işini mutad meslek halinde yapmış olduğunun kabulü gerekir. Kaza mercilerinin görüşü de bu merkezdir. Bu sebeple, borç para vermeyi itiyat haline getirmiş olanların ikrazatçı sayılarak, haklarında Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hükümlerine göre işlem yapılacağı tabiidir<sup>129</sup>.

#### **4.1.1.2 Dar Mükelleflerce Sunulan Hizmetlerden Ticari Kazanç Elde Edilmesi**

Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar, Türkiye’de işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettikleri ticari kazançlar için, tam mükellef gerçek kişi ve kurumlarda olduğu gibi, VUK hükümlerine göre defter tutmak, ticari kazançlarını tam mükelleflerdeki ticari kazancın tespitine ilişkin esaslara göre tespit etmek, KDV beyannamesi, muhtasar beyanname vermek ve ticari kazançlarını yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan etmek zorundadırlar. Dar mükelleflerin Türkiye’de elde ettiği ticari kazancına ilişkin olarak, tam mükelleflerin kazancın tespitine ilişkin hükümler uygulanacaktır<sup>130</sup>.

İndirilecek ve indirilemeyecek giderler, zarar mahsubu, diğer indirimler, örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması gibi tam mükellefiyette kurum kazancının tespitine ilişkin Kanun hükümleri söz konusu dar mükelleflerin Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde etmiş oldukları kazançlar için de geçerli olacaktır<sup>131</sup>.

<sup>129</sup> “104 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği”, 08/07/1972 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>130</sup> Vural, s. 233

<sup>131</sup> Vural, s. 231

Bununla beraber, dar mükellefiyete tâbi kurumların ticari ya da zirai kazançlarının dışında kalan kazançları ve iratları ile ilgili olarak, Gelir Vergisi Kanunu'nun anılan kazançları ve iratlarının tespitine ait hükümleri uygulanmaktadır. Anılan kazançlar ve iratlar için Türkiye'de halihazırda yapılan ticari ya da zirai faaliyet ile beraber ya da bu kapsamında elde edilmesi durumundaysa kurum kazancı tam mükellef kurumlar için geçerli olan esaslar çerçevesinde belirlenir. Esasen dar mükellef olan gerçek kişi ve kurumların vergilendirilecek kazançları, Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen işyerinde veya daimi temsilcileri aracılığıyla Türkiye'de yürüttükleri ticari faaliyetlerinden kaynaklanan gelirlerdir<sup>132</sup>.

Yasal hükümlerinden anlaşılacağı üzere, dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettiği kazanç ve iratlar açısından kanun koyucu tarafından aşağıdaki tabloda belirtilen 4 durum öngörülmüştür<sup>133</sup>:

**Tablo 2: GVK ve KVK'da Kazanç Türleri ve Kazanç Tespiti**

|                 |                                                                                                              |                                                                                       |         |
|-----------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------|---------|
| <b>1. durum</b> | Sadece ticari kazanç ve/veya zirai kazanç elde edilmesi                                                      | Tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır.                           | Md. 3/1 |
| <b>2. durum</b> | Sadece ticari ve/veya zirai kazanç dışındaki diğer gelir unsurlarının birlikte veya tek başına elde edilmesi | Gelir Vergisi Kanununun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanır. | Md. 3/2 |
| <b>3. durum</b> | Ticari kazanç ve/veya zirai kazanç ile birlikte diğer gelir unsurlarının elde edilmesi                       | Tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır.                           | Md. 3/2 |
| <b>4. durum</b> | Yabancı ulaştırma kurumları tarafından kurum kazancı elde edilmesi                                           | Götürü usul uygulanır.                                                                | Md. 23  |

Kaynak: Vergi Raporu Dergisi, Sayı: 175, s.262

<sup>132</sup> Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgah**, Ankara 2007, Maliye ve Hukuk Yayınları, s.190

<sup>133</sup> Keskin, s. 263

#### 4.1.1.3 Şube Kazançları ve Şube Temettüsü

Şube kazançlarının vergilendirilmesinde kurumlar vergisi dışında birde “*ek vergi*” alınmaktadır. Yabancı şirketlerin Türkiye’deki şube kazançları üzerinden kurumlar vergisi dışında KVK 30/6’ya göre alınan vergi bazı vergi anlaşmalarında “*ek vergi*” terimi ile ifade edilmektedir. Bu vergi ile ilgili olarak şirket temettüsü veya şube temettüsü kavramları kullanılabilmektedir<sup>134</sup>.

A- Şirket Temettüsü: Yabancı sermayeli şirketlerin yabancı ortaklarına yaptıkları kar payı ödemeleri üzerinden yapılacak temettüyü ifade eder.

B- Şube Temettüsü: KVK 30/6’ya göre alınan “*ek vergiyi*” ifade etmektedir.

Bununla birlikte Türkiye’nin şube kazançları üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30’uncu maddesinin 6 numaralı fıkrasına göre ek bir vergi alınabilmesi için vergi anlaşmasında kaynak ülkeye vergilendirme yetkisinin verilmesi gereklidir. Bu çerçevede, Türkiye’nin kaynak ülke olarak şube kazançları üzerinden ek bir vergi alınabilmesi için ÇVÖA hükümlerinin tetkik edilmesi gerekmektedir<sup>135</sup>.

#### 4.1.1.4 Ticari Kazancın İşyeri ya da Daimi Temsilci Vasıtasıyla Elde Edilmesi

Daimi temsilci ve işyeri birbirini tamamlayan unsurlardır. Özellikle Türkiye’de bir işyerinin bulunduğu hallerde, daimi temsilci de mutlaka vardır. Daimi temsilcinin bulunması da işyerinin varlığını gösterir. Zaten bunun içindir ki, vergi anlaşmalarında sadece işyeri itibarıyla düzenleme yapılmakta, daimi temsilcinin bulunması, işyerini oluşturan unsur olarak ele alınmaktadır. Gerçekte de daimi temsilcinin faaliyetini yürüttüğü yerin zaten işyeri sayılması gerekmektedir. Ancak Gelir Vergisi Kanununda işyeri yanında daimi temsilciye ayrıca yer verilmiş, daimi temsilcilik işyerinin oluşmuş bulunduğu neden sayılmamıştır. Dolayısı ile GVK’ya göre, işyerinin bulunduğu

<sup>134</sup> Levent Başak, “Almanya’da Mukim Şirketlerin Türkiye’deki Şubelerinin Şube Kazançlarının ve Şubelerin Ana Merkeze Aktarıldıkları Tutarın Vergilendirilmesi Esasları”, **Yaklaşım Dergisi**, Nisan 2015, Sayı:268

<sup>135</sup> Canatay Hacıköylü, “Dar Mükellef Kurumların Ticari Kazançlarının Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirilmesi: Türkiye-İspanya Anlaşması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ocak 2017, Sayı: 340, s. 119

kabul edilmese de daimi temsilcinin bulunması onun aracılığı ile sağlanan kazancın vergilendirilmesi için yeterlidir<sup>136</sup>.

VUK hükümlerinde belirtilen ve Türkiye'de işyeri yahut daimi temsilcisini bulunduran yurtdışındaki kurumlar tarafından bu işyerleri ya da bu daimi temsilcileri vasıtasıyla yapılan işlerinden elde edilen ticari kazançlar, dar mükelleflerin sağladığı kazançlar arasında gösterilmiştir<sup>137</sup>.

Dar mükellefiyet esasında Türkiye' de ticari kazancın elde edilmiş olması için bir işyerine sahip olunması veya daimi temsilcinin bulunmasına ihtiyaç vardır. Bu nedenle işyeri ve daimi temsilci kavramları ve bir kazancın hangi hallerde işyerinde ve daimi temsilci aracılığı ile elde edilmiş sayılacağına açıklığa kavuşturulması gerekir<sup>138</sup>.

Konunun güncel bir hali ile uygulaması olan Akkuyu Nükleer Santralini ilgilendiren Türkiye-Rusya arasında imzalanan ÇVÖA'da, iş merkezi, kanuni merkez güzel bir örnek teşkil etmektedir. Mukimlik o devletin mevzuatı gereğince ev, ikametgâh, yönetim yeri (kayıtlı merkez) veya benzer yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle vergi mükellefi olan kişi anlamına geldiğinden kanuni merkezini Türkiye olarak beyan eden Akkuyu Nükleer A.Ş.'yi Türkiye mukimi olarak kabul etmek gerekmektedir. Üçüncü bölümde yer verildiği üzere mukimlik tanımlanırken her iki devlette de mukim olanların kanuni merkezi nerede ise o devletin mukimi kabul edileceklerdir. Bu durumda da kanuni merkez Türkiye olarak beyan edildiğinden hem Türk hem de Rus kanunları açısından tam mükellef kabul edilmeleri durumunda, kanuni merkezi Türkiye'de olduğundan Türkiye mukimi olarak vergilendirilecektir. Bu açıklamalardan, söz konusu nükleer güç santralinin işletilmesinden elde edilecek kazancın, Türkiye' de kurum kazancı olarak vergilendirileceği anlaşılmaktadır<sup>139</sup>.

Çalışmanın önceki bölümlerinde işyerine ilişkin olarak hem ulusal mevzuatta hem de uluslararası mevzuatta yapılan düzenlemelere defaatle yer verilmiştir. Bu nedenle

---

<sup>136</sup> Keskin, s. 264

<sup>137</sup> 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği' nin '22.2.1.' numaralı bölümü, 03/04/2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>138</sup> Keskin, s. 264

<sup>139</sup> Emre Akın, Rahman Şentürk, "Türkiye - Rusya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Çerçevesinde Akkuyu Nükleer Santrali", **Vergi Raporu Dergisi**, Kasım 2015, Sayı: 194, s. 67

çalışmanın bu bölümünde işyeri kavramına ilişkin açıklamalara tekrardan kaçınmak amacıyla yer verilmeyecek olup, daimi temsilci kavramı açıklanmaya çalışılacaktır.

#### 4.1.1.5 Türk Vergi Sistemi Ve OECD Model Anlaşmasında İşyeri Kavramı

Türk vergi hukukunda işyeri, VUK'un 156'ıncı maddesinde tanımlanmaktadır. İşyeri: *“ticari, sınai zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir”*. Bu tanımlama doğrultusunda işyeri, vergi hukuku bakımından bir mekânı ifade etmektedir. En genel ifade ile işyeri, bir “yer” veya “mekân” olarak vergilendirmeye temel teşkil eden ve özellikle ticari kazançların elde edildikleri ülkenin (kaynak ülke) vergilendirme yetkisi ile bağının kurulmasını sağlayan kavramdır<sup>140</sup>.

Uluslararası vergi hukukunda işyerinin değişik şekilde tanımı yapılmakla beraber, bunlar, dayandıkları temel ilke bakımından 'realizasyon' ve 'aidiyet' olmak üzere iki ana gruba ayrılmaktadır. Realizasyon teorisine göre, bir işyerinin varlığı için, o yerde bir değer fazlası yaratılmalı veya bir gelir sağlanmalıdır. Bunun karşılığını teşkil eden aidiyet teorisine göre, bir mükellefin başka bir ülkede kendisine ait olarak bulundurduğu her yer işyeri sayılmaktadır. Vergi anlaşmaları dâhil, uluslararası kabulde, ilke olarak aidiyet teorisinden hareket edilmekte, işyeri nevelerine göre ayrıca özel düzenlemeler yapılmaktadır. Türkiye'nin taraf olduğu OECD modeli vergi anlaşmalarında, kazancın doğuşunu dolaylı olarak etkileyen yerlerin işyeri sayılmayacağı hususunda özel hükümlere yer verilmesi de bu anlayışın sonucu sayılmalıdır<sup>141</sup>.

GVK ile KVK'nın 3 ve 7'inci maddelerinde, dar mükellefiyete ilişkin olarak kazanç ve iradın Türkiye'de elde edilmesini ticari kazançlarda/kurum kazançlarında, kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması halinde gerçekleşeceği belirtilmiştir. Bir başka ifadeyle, dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından ticari kazancın/kurum kazancın Türkiye'de elde edilmesi, dar mükellefin Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci bulunması şartına göre tayin olunacaktır.

<sup>140</sup> Cihat Öner, **Dar Mükellefiyette Ticari Kazancın Türkiye'de Elde Edilmiş Sayılmadığı Haller Üzerine Değerlendirme**, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/1944/20360.pdf>, Erişim Tarihi 12/11/2017

<sup>141</sup> Keskin, s. 264

İşyeri, VUK'un 156'ıncı maddesinde *“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 bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir”* şeklinde tanımlanmıştır. Daimi temsilci ise; GVK'nın 8'inci maddesinde *“bir hizmet veya vekalet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimsedir.”* şeklinde tanımlanmış olup üç başlıkla sayılmış olan kişilerinde daimi temsilci sayılacağı belirtilmiştir<sup>142</sup>.

Vergi Usul Kanunu'nun 156'ıncı maddesinde işyeri, ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetlerin gerçekleştirildiği, mağaza, yazıhane, muayenehane, imalathane, idarehane gibi bilindik alanlar ile ifade edilmiştir. OECD Model Vergi Anlaşmasının 5'inci maddesinde ise işyeri (permanent establishment), bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer olarak tanımlanmıştır. Görülebileceği üzere, ulusal ve uluslararası vergi mevzuatı işyeri tanımını "sabit bir yer" kavramı üzerinde temellendirmektedir. E-ticarete iş yerinin neresi olabileceği hususunda web sitelerinin veya web sitesi sunucularının (server) işyeri olarak kabul edilebileceği görüşleri ileri sürülmüştür. Ancak web siteleri faaliyetin fiilen gerçekleştirildiği ana noktası değil sadece aracıdır. Çünkü web siteleri, her hangi bir noktadan elektronik erişim sağlayan yöneticisi başka bir değişle idarecisi yolu ile işletilmektedir. Web sitesi bir şehirde üretim yapıp ürettiği malları başka bir şehirde pazarlamaya gönderen firmaların pazarlamacılarına benzetilebilir. Pazarlamacılar şehir şehir dolaşarak başka bir noktada üretilmiş malları yine o üretim noktasının sevk ve idaresine bağlı olarak pazarlamaktadır. Bu durumda örnekte belirtilen pazarlamacıların kullandığı araçların bir işyeri olarak kabul edilemeyeceği mutlaktır. Diğer bir öneri olan işyerinin web sitelerinin yayın yapmakta olduğu sunucuları kabul etmek faaliyetin fiilen yapıldığı yeri dikkate almamak olacaktır. Çünkü web sitelerini idare edenler ile bu web sitelerinin yayın yapmış olduğu sunucuların farklı ülkelerde olması oldukça yaygın bir durumdur. Bu bağlamda web siteleri e-ticaretin fiilen idare edildiği ve sürdürüldüğü yer değil faaliyetin bir aracı olarak

<sup>142</sup> Bkz. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu anılan maddeler.

kabul edilmelidir. Dolayısıyla esas faaliyetin web sitelerini idare edenlerin çalışmalarını yürüttükleri yerler olması gerektiği sonucuna ulaşılabilecektir<sup>143</sup>.

Yeni Vergi Usul Kanunu Tasarı'sının 130'uncu maddesinde, dar mükelleflerin sunduğu hizmetlerin vergilendirilmesi açısından oldukça önemli sayılabilecek yeni bir madde olarak elektronik işyeri şöyle yer almaktadır<sup>144</sup>;

***“Elektronik ortamda iş yeri***

*MADDE 130- (1) İnternet, ekstranet, intranet ya da benzeri bir telekomünikasyon ortam veya aracının ticari, sınai veya mesleki faaliyete tahsis edilmesi veya bu faaliyetlerde kullanılması durumunda elektronik ortamda iş yeri oluşur.*

*(2) Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda oluşan iş yerlerinin kapsamına ve mükellefiyetle ilgili ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin hususları belirlemeye, elektronik ortamda oluşan işyerleri vasıtasıyla mal veya hizmet temininde ya da bunların bedelinin ödenmesinde aracılık yapan kişiler ile mal veya hizmetin alıcılarını ilgili vergilerin ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutmaya ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”*

Dar mükellef sayılan kurumlar tarafından Türkiye'de elde ettikleri kazançların belirlenmesinde, KVK'nın 22/1-2'inci fıkraları dikkate alınacaktır<sup>145</sup>.

Anılan fıkralarda yer alan düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere, dar mükellefiyete haiz bir kurum, Türkiye'de örneğin sadece gayrimenkul sermaye iradı elde ettiğinde kurumlar vergisi matrahı, Gelir Vergisi Kanunu'nun gayrimenkul sermaye

<sup>143</sup> Bilal Levent Ertaş, “E-Ticarette İşyeri Ve Mukim Ülke Kavramları”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Mayıs 2015, Sayı: 137

<sup>144</sup> [http://www.istanbulymmo.org.tr/dosyalar/vuk\\_Tasarisi\\_Gib.pdf](http://www.istanbulymmo.org.tr/dosyalar/vuk_Tasarisi_Gib.pdf), Erişim tarihi:08/05/2019

<sup>145</sup> 5520 sayılı Kurumlar Vergisi kanunu Madde 22 Safi Kurum Kazancı:

- Dar mükellef kurumların iş yeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır.
- Dar mükellefiyete tâbi kurumların ticarî veya ziraî kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanununun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanır. Ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye'de yapılmakta olan ticarî veya ziraî faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancı bu maddenin birinci fıkrasına göre tespit edilir.

iradında safi tutarın tespitine ilişkin esaslarına göre hesaplanacaktır. Diğer taraftan, gayrimenkul sermaye iradı ile birlikte, menkul sermaye iradı da elde edilmiş olduğunda, bu irat da Gelir Vergisi Kanunu'nun menkul sermaye iradı hakkındaki hükümleri uyarınca tespit edilecektir. Bununla birlikte, dar mükellef kurum Türkiye'de ticari veya zirai faaliyette bulunduğu, elde edilen kazanç unsuru, yapısı itibariyle hangi gelir grubuna girerse girsin, ticari veya zirai işletme bünyesinde doğmuş kurum kazancının bir unsuru sayılacak, ticari kazanç gibi tespit edilecektir<sup>146</sup>.

Uluslararası vergilemenin belki de en çetrefilli konusu olan işyeri tanımı ülkeler arasında vergileme açısından öneminin ciddi boyutlara ulaşmış olması nedeniyle OECD Model Anlaşmasına konu olmuştur. OECD, hizmetlerin kaynak devlette vergilendirilmesine yönelik yeni bir hüküm önermiştir. Genel olarak belirtmek gerekirse bu yeni hüküm; hizmet sunumunun bir iş yeri oluşmasına yol açabilmesi için 183 gün kuralını getirmiştir. Bu süre, aynı veya bağlı projeler için hesap edilmelidir. Bu süre çalışanların kaynak ülkede bulundukları günler olarak ele alınmalıdır<sup>147</sup>.

OECD tarafından sunulan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının (ÇVÖA) 5'inci maddesinde “işyeri”nin tanımı yapılmıştır. Buna göre Türkiye’nin taraf olduğu anlaşmaların 5'inci maddesinin birinci fıkrasında “işyeri”, bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yerdir. Dolayısıyla işyerinin bulunup bulunmadığının tespitinde genel anlamda aşağıdaki kriterler dikkate alınmaktadır<sup>148</sup>:

- Teşebbüsün işi ile ilgili ve teşebbüsün işinin yürütüldüğü yönetim yeri, şube, büro, fabrika, atölye, maden ocağı, petrol veya doğalgaz kuyusu, taşocağı veya doğal kaynakların çıkarıldığı diğer herhangi bir yer sabit olmak kaydıyla işyeridir.

- Altı ayı aşan bir süre (bu süreler her bir anlaşmada farklı olarak belirlenebilir) devam eden bir inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi ve bunlarla bağlantılı gözetim faaliyetleri de işyeri kapsamındadır.

---

<sup>146</sup> Akocak, s. 260

<sup>147</sup> Demirci, s. 52

<sup>148</sup> Yıldırım, s. 51

Dijital Ekonomi ile ilgili OECD'nin 1 numaralı BEPS Eylem Planı, İşyeri teşkilinden kaçınma halleri ile ilgili 7 numaralı BEPS eylem planı ve ülke bazında transfer fiyatlandırması belgelendirme raporları ile ilgili 13 numaralı eylem planları yukarıdaki eksiklikler ve yapılması gerekenler ile ilgili değerlendirme ve önerileri içeriyor. OECD 1 Nolu aksiyon planında söz konusu gelirlerin vergileme sorunu ile ilgili olarak aşağıdaki çözüm alternatifleri belirtilmektedir<sup>149</sup>;

- İşyeri oluşturma kurallarının güncellenmesi- İşyerinin varlığı için “*önemli derecede bir iktisadi mevcudiyet*” bulunmalıdır. Önem derecesi yaratılan gelirin tutarına göre, ulaşılan müşteri sayısına veya dijital mal ve hizmeti kullanan kişi sayısına göre veya tüm bu faktörlerin karışımından oluşan bir anahtara göre oluşmalıdır.

- İşyeri oluşturma istisnalarının yeniden belirlenmesi- Bu kapsamda özellikle yardımcı ve hazırlayıcı karakterli faaliyetler ile ilgili düzenlemenin gözden geçirilmesi düşünülmektedir. Örneğin; on-line satış yapan teşebbüslerin diğer devletlerde yer alan depolarının bu kapsamda değerlendirilmemesi, fonksiyonların yapay olarak bağımlı teşebbüsler/ilişkili kişiler arasında paylaştırılması,

Son yıllarda Matrah Aşındırılması ve Kar Aktarımı ile ilgili ülkelerin verdiği katkılarla eylem planı hazırlanmış ve eylem planındaki yedinci madde ile şirketlerin yapay bir şekilde işyeri oluşumunu engellemeleri ve vergilemeyi istedikleri ülkeye kaydırmalarının önüne geçilmek istenmiştir. Bunu sağlamak için OECD model anlaşmasındaki “işyeri” tanımı ile ilgili güncellemeler yapılmıştır. Değişikliklerden en önemli iki tanesi şudur: Birinci değişiklikle beraber eğer bir yerde, esasa etkisi olacak şekilde anlaşmaların içeriği belirleniyorsa, anlaşmalar o yerde sonlandırılmıyorsa bile, artık o yerde işyeri oluşmuş sayılacaktır. İkinci değişikliğe göre ise hazırlayıcı ve yardımcı nitelikteki faaliyetlerin işyeri oluşturmaması ile ilgili anlayışta sınırlamaya gidilmiş ve olmazsa olmaz/zaruri bazı aktivitelerin şirket için önemine göre artık yardımcı/hazırlayıcı faaliyet olmaktan çıkacağı ve işyerinin oluşmuş kabul edileceği prensibi benimsenmiştir<sup>150</sup>.

<sup>149</sup> <https://www.verginet.net/dtt/18/DijitalIktisadiFaaliyetlerdeIsyeriParadoksuveVergiselBoyutu.aspx>, Erişim Tarihi: 08/05/2019

<sup>150</sup> H. Özge Yıldırım, “ÇVÖA’da İşyeri Kavramı ile İlgili Öngörülen Değişiklikler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Ekim 2017, Sayı 434

Ticari kazançlar açısından vergilendirme yetkisinin oluşumuna dayanak teşkil eden “iş yeri” veya “daimi temsilci” kavramlarının elektronik ticaret açısından karşılığının özellikle uluslararası hukukta oluşturulmamış olması sorunun temelinde yatmaktadır. Hukuki olarak elektronik ticaretin yapıldığı alanların yani alışverişin gerçekleştiği ekranların “iş yeri” olarak nitelendirilmesi ve vergilendirme yetkisinin kullanılması uluslararası anlaşmaların bu konudaki hükümlerinin yetersizliği nedeniyle boşluk yaratmakta, bu konuda iç hukukta düzenleme yapma eğilimlerini de işlevsiz bırakmaktadır. Özellikle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının “iş yeri” maddesinde bu konudaki bir düzenleme yapmaksızın sorunun gelir ve kurumlar vergisi çerçevesinde çözümü çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına (ÇVÖA) taraf olan ülkeler açısından mümkün görünmemektedir<sup>151</sup>.

#### **4.1.1.6 Daimi Temsilcilik Kavramı**

Dar mükellef gerçek kişi ve kurumların Türkiye’de ticari kazanç elde edebilmeleri için Türkiye’de daimi temsilci bulundurmaları ve kazancın bu daimi temsilci vasıtasıyla sağlamaları gerekmektedir. GVK’nın 8’inci 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<sup>152</sup>.

Aşağıda yazılı kimseler, başkaca şartlar aranmaksızın temsil edilenin daimi temsilcisi sayılırlar.

1. Ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile Ticaret Kanunu'nun hükümlerine göre acenta durumunda bulunanlar;
2. Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere, giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler;
3. Mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar.

<sup>151</sup> Tahir Erdem, “Yeni Dünya Düzeni, Elektronik Ticaret Ve Vergi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Eylül-Ekim 2017, S.19

<sup>152</sup> Bkz. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu Madde 8

Bir kimsenin birkaç kişiyi aynı zamanda temsil etmesi, daimi temsilcilik vasfını değiştirmez.

Türkiye’de bir işyerinin ya da daimi temsilcinin bulunması aksi kanıtlanmadıkça kazanç elde edilmiş olduğunu ortaya koymaz. Sadece elde edilen bir kazanç varsa bunun aksi kanıtlanmadıkça, bu yerlerden ya da temsilciler vasıtasıyla kazanıldığına güçlü bir karine teşkil eder. Bunun da aksinin kanıtlanması mümkündür. Zira VUK 3(B)/1’inci maddesi uyarınca “*vergilelendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*”. Tüm bunlar yanında söz konusu yer ve kişilerin (işyeri ve daimi temsilci) kazancın elde edilmesindeki dolaylı ekonomik etkileri doğal olarak göz önünde bulundurulmalıdır<sup>153</sup>.

İşyeri ile ilgili açıklamalarda belirtildiğı üzere, kazancın oluşumunu dolaylı olarak etkileyen faaliyetlerin yapıldığı yer, işyeri olarak kabul edilince, bu tür yerlerde çalışan personelin daimi temsilci sayılması da gerekli olmaktadır<sup>154</sup>.

#### **4.1.1.6.1 Ticari Mümessil**

6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu’nda (TBK) ticari mümessil yerine “ticari temsilci” ifadesi kullanılmakta olup, tanımı 547’inci maddede şu şekilde yapılmıştır: Ticari temsilci, işletme sahibinin, ticari işletmeyi yönetmek ve işletmeye ilişkin işlemlerde ticaret ünvanı altında, ticari temsil yetkisi ile kendisini temsil etmek üzere, açıkça veya örtülü olarak yetki verdiği kişidir. Atanması ise; Ticari temsilci anonim şirketlerde yönetim kurulu tarafından, limited şirketlerde genel kurul (şirket sözleşmesinde aksine hüküm yoksa) tarafından ve kollektif şirketlerde ortakların oybirliği ile atanacağı belirtilmiştir<sup>155</sup>.

Ticari mümessiller, işletmenin amacına giren tüm işlemleri yapabilirler. Ancak, gayrimenkulleri devir edemez veya üzerlerinde bir ayni hak tesis edemezler. Ticari mümessiller, tacirlerin bazı istisnai düzenlemeler haricinde kapsamlı bir şekilde temsili, firmanın yönetimi, firmanın ihtiyaç duyduğu işlemleri ve sözleşmeleriyle, tacirin yerine geçerek tacir adına ve hesabına üçüncü şahıslarla yapılan işlemlerde yetkili kılmak,

<sup>153</sup> Ekmekçi, s. 45

<sup>154</sup> Özbacı, *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, s. 104-105.

<sup>155</sup> Bkz. 6908 sayılı Türk Borçlar Kanunu ilgili maddeler, 04/12/2011 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

görevlerini tacirin emir ve talimatları doğrultusunda yapmak ve bunları süreklilik arzedecek şekilde yapan bağlı tacir yardımcıları olarak da tanımlanama yapılabilir<sup>156</sup>.

6762 sayılı T.T.K.'nın "Tescil" başlıklı 40' nci maddesinin 4'üncü fıkrasında şu düzenleme yer almaktadır: *Merkezleri Türkiye dışında bulunan ticari işletmelerin Türkiye'deki şubeleri, kendi memleket kanunlarının ticaret unvanı hakkındaki hükümleri mahfuz kalmak şartıyla, yerli ticari işletmeler gibi tescil olunur. Bu gibi şubeler için 'ikametgâhı' Türkiye'de bulunan tam salahiyyetli bir ticari mümessil tayini mecburidir. Birden fazla şubesi varsa, ilk şubenin tescilinden sonra açılacak şubeler yerli ticari işletmelerin şubeleri gibi tescil olunur.* Kanunun madde gerekçesinde de ifade edildiği gibi ticarî mümessil müessesesi borçlar hukuku mevzuatında yer alan bir müessesedir. Buna ilişkin olarak, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun (TBK'nın) "A. Ticari temsilci" ve "I. Tanımı ve yetki verilmesi" başlıklı 547'nci maddesinde şu düzenleme yer almaktadır: Ticari temsilci, işletme sahibinin, ticari işletmeyi yönetmek ve işletmeye ilişkin işlemlerde ticaret unvanı altında, ticari temsil yetkisi ile kendisini temsil etmek üzere, açıkça ya da örtülü olarak yetki verdiği kişidir. Günümüz ticarî hayatında Türkiye'de faaliyet gösteren yabancı ticarî işletmelere ait şubeler için ana merkez tarafından şubenin bütün işlerini idare etmek üzere atanan bir adet temsilcinin varlığı yeterlidir. Bu şart yerine getirildiği takdirde ayrıca şubeler için "yerleşim yeri" Türkiye'de bulunan tam yetkili bir ticarî mümessil atanmasına gerek olmadığı kanaatindeyiz. Çünkü, bu kişilerin yaptığı bütün işleri ana merkez tarafından atanmış olan ve yukarıda belirttiğimiz unvanlara sahip kişiler yapmaktadır<sup>157</sup>.

Çok uluslu şirketlerin, Türkiye'de hem şube açarak hem de daimi temsilci vasıtası ile faaliyet göstermek istemesi durumunda şubenin faaliyet alanı ile daimi temsilci vasıtası ile faaliyet gösterilen sektör farklı olacağı için her iki durum için de ayrı ayrı kurumlar vergisi beyannamesi verilmesi ve vergilendirme ile ilgili olarak yapılması

<sup>156</sup> Hüseyin Ülgen, **Ticari İşletme Hukuku**, Vedat Kitapçılık, Üçüncü Bası, İstanbul, 2009, s. 565

<sup>157</sup> Levent Başak, "Yabancı Şirketler Tarafından Türkiye'de Açılan Şubeler İçin Yerleşim Yeri Türkiye'de Bulunan Tam Yetkili Bir Mümessil Atanmasına Gerek Var mıdır?", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Ağustos 2017, Sayı:164, s. 47

gereken bütün işlemlerin şube ve daimi temsilci vasıtası ile elde edilen kazançlar için ayrı ayrı yapılması gerekmektedir<sup>158</sup>.

#### 4.1.1.6.2 Ticari Vekil

Ticari vekiller, işletmeyi her konuda temsil eder. Ancak yetkisi ticari mümessile oranla daha sınırlıdır. 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. Ticarî vekili tanımlayan TBK 551'inci maddesinde görüldüğü üzere, ticarî vekiller, sadece ticarî işletmelere atanabilirler. Nitekim maddede, ticarî vekilin, ticarî işletme sahibi tarafından, ticarî işletmesi için atanacağı açıkça zikredilmektedir<sup>159</sup>.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 371'inci maddesine 7'nci fıkranın eklenmesiyle birlikte şirketlerin yönetim kurulları, sayılan temsilciler hariç olmak üzere, şirketi temsil etmeye yetkili olmayan yönetim kurulu üyelerinden ya da şirkete sözleşmeyle yetkili olanlardan belirli bir yetkiye haiz olanları ticari vekil olarak ya da tacir yardımcısı olarak atayabilirler. Bu şekilde atama yapılacak olanlar görevlerini ve yetkilerini, şirket içinde hazırlayacakları bir talimatname ile belirlerler. Ancak bu talimatnamenin tescil ve ilanı gerekmektedir. Bu çalışmayla birlikte ticari vekil ve diğer tacir yardımcıları atanması yapılamaz. Böylece yetki verilen ticari vekil ya da diğer tacir yardımcıları da ticaret siciline tescil ve ilanı gerekir. Bunların her türlü eylemleri nedeniyle yönetim kurulu müteselsilen sorumlu olmaktadır<sup>160</sup>.

Düzenlemeye göre; şirketler tarafından ticari vekillik görevi verilen kişilerin yürüttüğü işlemlerin yetki kapsamında olup olmadığının üçüncü kişilerce bilinmesi ve yetkisiz temsil nedeniyle yaşanan mağduriyetlerin önlenmesi amacıyla temsile yetkili olmayan yönetim kurulu üyeleri ile şirkete istihdam ilişkisi ile bağlı olanlar, yetki ve sorumluluklarının, yaptıkları pozisyonlara ilişkin görev tanımlarının Türk Ticaret Kanununun 367'nci maddesi uyarınca hazırlanacak iç yönergede açıkça belirtilmek

<sup>158</sup> Levent Başak, “Çok Uluslu Bir Şirket Türkiye’de Hem Şube Açarak Hem de Daimi Temsilci Vasıtasıyla Faaliyet Gösterebilir Mi?”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Temmuz 2016, Sayı:151, s. 57

<sup>159</sup> <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/328390>, Erişim tarihi:04/04/2018

<sup>160</sup> Abuzer Kendigelen, Arslan Kaya, Füsün Nomer, Hüseyin Ülgen, Mehmet Helvacı, **Ticarî İşletme Hukuku**, İstanbul: On İki Levha. s. 697

şartıyla, ticaret siciline tescil ve ilan edilebilecektir. Söz konusu ticari vekil veya tacir yardımcılarının şirkete vereceği zarardan Yönetim Kurulu müteselsil sorumlu tutulmuştur. Bu düzenlemelerin limited şirketler için de uygulanabilmesi düzenlenmiştir<sup>161</sup>.

#### 4.1.1.6.3 Seyyar Tüccar Memurları

Türk Borçlar Kanunu<sup>162</sup> ise ticari temsilci, ticari vekil ve diğer tacir yardımcılarını 12'inci bölümünde 547-554'üncü maddeleri arasında 818 sayılı BK'nda olduğu haliyle muhafaza etmiş fakat seyyar tüccar memurunu bunların arasından çıkarmak suretiyle hizmet sözleşmesi ile ilgili bölüme eklemiştir. Seyyar tüccar memurunun adı pazarlamacı olarak değiştirilmiştir<sup>163</sup>.

Yeni TBK ile yürürlükten kaldırılan 818 sayılı eski Borçlar Kanunu'nun (EBK) 454'üncü maddesinde seyyar tüccar memuru adıyla hüküm altına alınmıştır. Anılan madde “bir müessese için merkezinin haricindeki mahallerde muamele icra eden seyyar memurlar, müessese namına sattıkları malın bedelini almak ve makbuz vermek ve borçluya mehil ita etmek salahiyetini dahi haiz sayılırlar. Bu salahiyetin tahdidi, hüsnüniyet sahibi üçüncü şahıslara karşı muteber değildir” şeklindeydi. Seyyar tüccar memurunun EBK'da tek maddede düzenlenmesine karşılık yeni kanunda pazarlamacılık sözleşmesi için ayrıntılı hükümler sevk edilmiştir. Ancak seyyar tüccar memuru eski kanunda bağımlı tacir yardımcıları sayılan ticari mümessil, ticari vekil ve diğer tacir yardımcıları ile beraber 449 ve 456'ıncı maddeler arasında düzenlenmişken, yeni TBK'da buradan alınarak hizmet sözleşmeleri ile ilgili bölüme eklenmiş ve adı da “pazarlamacı” olarak değiştirilmiştir<sup>164</sup>.

---

<sup>161</sup> Ufuk Ünlü, “Anonim Şirketlerin Yönetim Kurullarında Temsile İlişkin Özel Durumlar”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Mart 2017, Sayı:159, s. 57

<sup>162</sup> 04/02/2011 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>163</sup> Murat Topuz, “6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu Uyarınca Pazarlamacılık Sözleşmesi”, <http://dergipark.gov.tr/download/issue-file/456>, Erişim tarihi:04/08/2017

<sup>164</sup> Umut Akdeniz, “Pazarlamacılık Sözleşmesi”, [http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/17\\_4\\_1.pdf](http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/17_4_1.pdf), Erişim tarihi:14/08/2017

#### 4.1.1.6.4 Acenta

Acente yeni TTK'nın 102'inci maddesinde şöyle tanımlanmıştır<sup>165</sup>. Acente, Türk Ticaret Kanunu'nun 102'inci maddesinin f.1 fıkrasında tanımlanmıştır. Acentelik sözleşmesinin yapılmasıyla birlikte acentecilik faaliyetine başlanabilir. Acenteliğin tacirin satmak istediği mal ve hizmetleri tüketiciye ulaştırması hususunda acenteliğin diğer tacir yardımcılarına nazaran başarı hususunda avantaj sağlaması nedeniyle zaman içerisinde acentelik kurumu ticari hayatta yerini almıştır<sup>166</sup>.

Doktrinde; acenteler, aracı acenteler ve sözleşme yapan (temsilci) acenteler olmak üzere iki kategoride incelenmektedir. Aracı acente, yabancı kurum ile Türkiye'de bu kurum ile iş yapmak isteyen şahıslar arasında sözleşme yapılması için tarafları bir araya getirme görevi verilen acentedir. Aracı acentelerin bir diğer görevi de müşteri bulmaktır. Bu niteliğiyle aracı acentelik bir hizmet akdidir. Sözleşme yapan acentelere ise temsilci acentelik denilmekte olup, yabancı kurum adına sözleşme yapma yetkisi bulunan acentedir<sup>167</sup>.

Danıştay'ın yerleşmiş içtihatlarında yabancı kurum nam ve hesabına Türkiye'de çeşitli muamelelerde bulunan kimselerin Gelir Vergisi Kanunu uyarınca daimi temsilci kabul edilmeleri gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca acentelerin her halükârda yabancı kurumların daimi temsilcisi sayılarak bu kurumların dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilmeleri gerektiğine hükmedilmiştir.

Tanımlamaya göre; *“Ticarî mümessil, ticarî vekil, satış memuru veya işletmenin çalışanı gibi işletmeye bağlı hukukî konumu haiz olmaksızın, bir sözleşmeye dayanarak, belirli bir yer veya bölge içinde sürekli olarak ticarî bir işletmeyi ilgilendiren sözleşmelerde aracılık etmeyi veya bunları o tacir adına yapmayı meslek edinen kimseye acente denir.”* Unsurları açısından acente faaliyetini tacirden bağımsız olarak yapan, yaptığı işlemleri sözleşmeye dayandıran faaliyetini belirlenmiş bir bölgede ya da

<sup>165</sup> 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda, Ticarî mümessil, ticarî vekil, satış memuru veya işletmenin çalışanı gibi işletmeye bağlı bir hukukî konuma sahip olmaksızın, bir sözleşmeye dayanarak, belirli bir yer veya bölge içinde sürekli olarak ticarî bir işletmeyi ilgilendiren sözleşmelerde aracılık etmeyi veya bunları o tacir adına yapmayı meslek edinen kimseye acente denir.

<sup>166</sup> Şaban Kayhan, **Türk Hukukunda Acentelik Sözleşmesi**, 4. baskı., Ankara, Seçkin Yayınevi, 2011, s. 26.

<sup>167</sup> Esat Yamaç, “Dar Mükellef kurumlarda Daimi Temsilcilik Müessesesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Kasım 2014, Sayı:131, s. 57

belirlenmiş müşteriler adı ve hesabına yapan, devamlılık arz ederek ve mesleki faaliyet olarak yapılması şeklinde tanımlanmaktadır<sup>168</sup>.

#### 4.1.1.7 İrtibat Büroları

İrtibat büroları, 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu ve bu Kanuna dayanılarak çıkarılan Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliğinde yer alan düzenlemelere göre kurulmakta ve faaliyet göstermektedir. Mevcut yasal düzenlemelere göre irtibat büroları, Türkiye'de ticari ve diğer gelir getirici faaliyetler ile izin konusu dışında bir faaliyette bulunamamakta, kâr elde edip transfer edememekte ve bütün masraflarını yurt dışından getirecekleri dövizlerle karşılamak zorunda bulunmaktadır. Belirtilen şartlar doğrultusunda, irtibat büroları, kanuni ve iş merkezi yurtdışında bulunan, ticari faaliyet dışında haberleşme, fizibilite araştırması yapma, sosyal ve kültürel alanlarda bazı çalışmaları yürütme, şirketler arasında birleşme ve devirler için ön hazırlık yapma, tanıtım ve reklam, ülkedeki iş olanaklarının yakından takip etme ve bu konular hakkında merkez firmaya bilgi vermek amacı için açılan bürolardır<sup>169</sup>.

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 153 ve müteakip maddelerinde mükelleflerin ödevleri hükme bağlanmıştır. Aynı Kanunun 172 inci maddesinde kimlerin defter tutacakları, 173 üncü maddesinde ise, istisnaları (defter tutmayacaklar) belirlenmiştir. Bu açıklamalar çerçevesinde Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilmiş olan bir özelgede; *“irtibat büronuzun, 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu ve bu Kanuna dayanılarak çıkarılan Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliğinde yer alan düzenlemelere göre bir irtibat bürosu olarak kurulması, ticari ve diğer gelir getirici faaliyetler ile izin konusu dışında bir faaliyette bulunmaması halinde kurumlar vergisi mükellefiyet tesisine gerek bulunmadığı gibi defter tutma mecburiyeti de bulunmamaktadır*<sup>170</sup>.

Yabancı kurumlar tarafından Türkiye’de ticari faaliyette bulunmak gerekçesiyle kurulan irtibat bürolarının işlevi, araştırma, bağlantı kurma ve haberleşme gibi

<sup>168</sup> Rüzgar Eser, *Yeni Türk Ticaret Kanunu Işığında Acentelik Sözleşmeleri*, [www.taa.gov.tr/.../yeni-turk-ticaret-kanunu-isiginda-acentelik-sozlesmeleri-bWFrYW](http://www.taa.gov.tr/.../yeni-turk-ticaret-kanunu-isiginda-acentelik-sozlesmeleri-bWFrYW) Erişim Tarihi: 14/09/2017

<sup>169</sup> [http://www.verginet.net/dtt/1/NalanAkgunSMMM-IrtibatBuroolari\\_9039.aspx](http://www.verginet.net/dtt/1/NalanAkgunSMMM-IrtibatBuroolari_9039.aspx), Erişim Tarihi: 14/03/2018

<sup>170</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 1.10.2012 tarih ve 11395140-019.01-2843 sayılı özelgesi

faaliyetlerden ibaret olduğundan irtibat bürolarının kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmesine gerek bulunmamaktadır. Konu ile ilgili olarak Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 29/01/2011 tarih B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-23-3-42 ve sayılı özelgede özetle; *“Türkiye’de kurulacak irtibat bürosunun, 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu ve bu Kanuna dayanılarak çıkarılan Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliğinde yer alan düzenlemelere göre bir irtibat bürosu olarak kurulması, ticari ve diğer gelir getirici faaliyetler ile izin konusu dışında bir faaliyette bulunmaması halinde kurumlar vergisi mükellefiyet tesisine gerek bulunmamaktadır*<sup>171</sup>.

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 sosyal, kültürel ve iktisadi amaçlarla yurt dışında yerleşik kişi ve kuruluşlar tarafından açılan bürolardır<sup>172</sup>.

İrtibat büroları, bir hizmet veya vekalet akdi ile kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan kurumlar nam ve hesabına bilgi toplama, pazar araştırması, haberleşme ve yatırım planlaması, bilimsel araştırma faaliyetlerini icra ederler. Maliye Bakanlığı’nca muhtelif tarihlerde verilen muktezalarda; yabancı kurumlara ait bürolarının, Borçlar Kanunu’nda düzenlenmiş olan ticari mümessil veya ticari vekil konumunda bulundukları ve büronun giderlerinin tamamen temsil edilen tarafından karşılandığı gerekçesiyle irtibat bürolarının daimi temsilci sayılması gerektiği belirtilmiştir. İrtibat bürolarının yabancı kurum açısından Türkiye’deki işyeri olarak değerlendirilebileceği de ayrı bir tartışma konusudur. Dar mükellef yabancı kurumlar adına mükellefiyet tesisinde, irtibat bürosu

---

<sup>171</sup> Vergi Müfettişleri Derneği, **Beyanname Düzenleme Rehberi**, İstanbul, 2016, Kurumlar Vergisi Kanunu Rehberi, İkinci Kitap, Cilt:II, s. 44

<sup>172</sup> 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

işyeri olarak mı kabul edilmeli yoksa irtibat bürosunu yönetenler daimi temsilci olarak mı kabul edilmeli hususu gerçekten tartışmalıdır<sup>173</sup>.

Yabancı şirketlerin Türkiye’de irtibat bürosu açmak yerine bu bürolarda icra edilebilecek faaliyetleri daimi temsilci vasıtasıyla yapmak istemeleri durumunda da vergi mevzuatımızda önemli şekil mükellefiyetlerinin yerine getirilmesi gerekmektedir ve bu mükellefiyetler yabancı sermaye mevzuatına göre irtibat bürosu açılmak istenmesi halinde yerine getirilmesi gereken mükellefiyetlerden daha ağır görünmektedir<sup>174</sup>.

İrtibat bürosunun Yabancı Sermaye Çerçeve Kararı ve bu Karara dayanılarak çıkarılan Yabancı Sermaye Çerçeve Kararı Hakkında Tebliğlerde yer alan düzenlemelere göre faaliyette bulunması, bir başka ifade ile ticari faaliyette bulunmaması halinde; mükellefiyet tesisine, işe başlama bildiriminde bulunulmasına, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi beyannamesi verilmesine ve Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde defter tutulmasına, gerek bulunmamaktadır. Ticari faaliyette bulunulması halinde, bütün bu yükümlülüklerin yerine getirileceği ise açıktır<sup>175</sup>.

Türkiye’de açılan irtibat bürolarında toplanan haberler merkez firmaya servis ediliyorsa ve bu haberlerin Türkiye’de satışı söz konusu değilse ve doğal olarak bunun karşılığında irtibat bürolarına izafe edilecek herhangi bir kazanç da söz konusu değilse Türkiye’de faaliyet gösteren irtibat büroları için kurumlar ve katma değer vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak Türkiye’de açılmış olan irtibat büroları için bağlı bulunulan vergi dairesine işe başlama bildiriminde bulunulması ve bürolarda ücret ödemesi yapılan herhangi bir hizmet erbabının çalışması halinde muhtasar beyanname verilebilmesi için vergi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir<sup>176</sup>.

---

<sup>173</sup> Yamaç, s.108

<sup>174</sup> Levent Başak, “Yabancı Şirketlerin Türkiye’de Açmayı Düşündükleri İrtibat Bürolarının Faaliyetlerinin Daimi Temsilci Vasıtasıyla İcra Edilmesi Mümkün müdür?”, **Lebib Yakın Mevzuat Dergisi**, Kasım 2013, Sayı: 119, s. 20

<sup>175</sup> İmdat Türkay, “Merkezi Yurt Dışında Bulunan Firmaların Türkiye’deki İrtibat Bürolarının Vergisel Yükümlülükleri”, **Lebib Yakın Mevzuat Dergisi**, Ekim 2011, Sayı: 94, s.20

<sup>176</sup> Levent Başak, “Yabancı Haber Ajansları Tarafından Türkiye’de Açılan İrtibat Bürolarının Vergilendirilmesinde Mükelleflerin Dikkat Etmesi Gereken Noktalar”, **Lebib Yakın Mevzuat Dergisi**, Ocak 2011, Sayı: 85, s. 20

#### 4.1.1.8 Dar Mükellefiyete Tabi Kurumların İhracat Muaflığı Uygulaması

193 sayılı GVK'nın 7'nci maddesinin 1'inci fıkrası ile ticarî kazançlarda; kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması kazancın Türkiye'de elde edilmiş olacağı kabul edilmiş bununla beraber parantez içi hüküm ile bu şartları taşıyalar bile iş merkezleri Türkiye'de olmayanlardan, Türkiye'den ihracatı yapılmak üzere, Türkiye'den satın alınan ya da imalatı yapılan malların Türkiye'de satılmaksızın yabancı ülkelere gönderenler tarafından söz konusu bu işler dolayısıyla elde ettikleri kazançlarının Türkiye'de elde edilmiş sayılmayacağı belirtilmiştir. Söz konusu ihracat muaflığı uygulamasına 5520 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasının (a) bendinde yer alan parantez içi hükmünde de aynen yer verilmiştir. Türkiye 'den mal alan yabancı şirketler isterlerse Türkiye'de bir kuruluş kurulumlar vergisi ödemeyebilirler. Ancak bu konu, sonrasında bir problem yaşamamak için çok dikkatli ele alınması gereken bir konudur.<sup>177</sup>

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 22.2.1 bölümünde muafiyetten yararlanmaya ilişkin olarak; Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlar tarafından Türkiye'de sadece emtia sağlanması amacıyla işyeri açılması ya da daimi temsilci bulundurulması ve bu işyerlerde ya da bu daimi temsilcileri aracılığıyla alınan malların Türkiye'de pazarlanmaksızın yurt dışındaki ülkelere gönderilmesi durumunda, teknik olarak Türkiye'de elde edilmiş bir kazançtan söz edilemeyecek ve ödenmesi gereken bir vergi ortaya çıkmayacaktır. Ancak, malların bozulmasını engelleyen (ilaçlama, dondurma, yıkama v.b.) veya nakliyesi için zorunluluk arz eden işlemler (çuvallama, kolileme v.b.) gibi malın niteliğinde herhangi bir değişiklik yapmayan, malı başka bir ürüne dönüştürmeyen ve katma değer yaratmayan işlemler dışında bir işleme tabi tutulduktan sonra yurt dışına gönderilmesi halinde, bentte yer alan ihracat muaflığından yararlanılması mümkün olmayacaktır. Sigara imalatı yapan bir yabancı gerçek kişinin, Türkiye'de tütün alım ve ihracı şeklindeki faaliyetinin merkeze bağlı şube faaliyeti niteliğini alması, ihracat muaflığından yararlanmaya engel değildir. Buna karşılık sigara imalatı yapan aynı gerçek kişinin Türkiye' de 7' nci maddedeki şartlarla

<sup>177</sup> <https://www.dunya.com/kose-yazisi/yabancilarin-ihracat-muafligi/10915>, Erişim tarihi: 27/03/2018

pamuk alım satımı-ihracı yapan şube tesis etmesi halinde, Türkiye'deki faaliyetin müstakil ve iş merkezi Türkiye'de bulunan bir işletme olarak değerlendirilmesi gerekir<sup>178</sup>.

Dar mükellefiyete tabi yabancı gerçek ve tüzel kişilerin ihraç edilmek üzere Türkiye de satın aldıkları veya imal veya ihraç ettikleri malları Türkiye de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançları için tanınan vergi muafiyetiyle, esas itibariyle, ihraç mallarımızın dış ülkelere satılmasının teşviki amacı güdülmüştür.

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<sup>179</sup>.

Kanuni ve iş merkezi Japonya'da bulunan ve sigara imalatı ve satışı işi ile iştigal eden bir firma Türkiye'den tütün tedariki için Şube işyeri açmıştır. Türkiye'de bulunan şube işyeri Türkiye'nin çeşitli bölgelerinden tütün temin etmektedir. Söz konusu şube işyeri 2015 yılında Türkiye'de 100.000 ton tütün tedarik etmiştir. Bu tütünün yarısı Japonya'da yer alan merkeze, 25.000 tonu Malezya'da yer alan fabrikaya, geri kalan kısmı ise Türkiye'de yapılan sözleşme neticesinde Kolombiya'ya gönderilmiştir.

Türkiye'de tütün teminine ilişkin olarak tesis edilen şube işyeri vasıtasıyla Türkiye'den tedarik edilen ve Japonya merkeze gönderilen 50.000 ton tütün ile Malezya'da bulunan fabrikaya gönderilen 25.000 ton nedeniyle dar mükellef ihraç muafılığından yararlanabilecektir.

Ancak Türkiye'de yapılan sözleşme neticesinde Kolombiya'da bulunan alıcıya yapılan satış dolayısıyla dar mükellef ihraç muafılığından yararlanılamayacaktır. Çünkü Türkiye pazarından tedarik edilen malların Türkiye'de satılmaksızın yurtdışına gönderilmesi gerekmektedir. Türkiye'de satmaktan maksat ise alıcı veya satıcının veya satıcının veya her ikisinin Türkiye'de olması veya satış akdinin Türkiye'de yapılmasıdır.

<sup>178</sup> <http://www.alomaliye.com/2014/05/29/dar-mukelleflere-iliskin-ihracat-muafiyetinde-ozellikli-durumlar>, Erişim tarihi: 29/11/2018

<sup>179</sup> Bumin Doğrusöz, **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Şerhi**, İSMMMO Yayınları No: 85, İstanbul, 2007, s. 46 - 47

Yukarıda belirtildiği üzere satış akdi Türkiye’de yapıldığı için 25.000 tonluk kısım için ihracat muafılığından yararlanılamayacaktır<sup>180</sup>.

Örneğin, dar mükellef yabancı kurum olan bir Alman firmasının Türkiye deki şubesi kanalı ile Türkiye de fındık satın alması ve bu fındıkların Almanya ya gönderilmesi durumunda bu muafiyet uygulanacaktır. Sözü edilen Alman firmasının satın almış olduğu fındıkların bir kısmını bir Fransız firmasına satması ve bu kısmın Türkiye’den doğrudan doğruya Fransa ya gönderilmesi durumunda ne olacaktır? Eğer, satış sözleşmesi Türkiye dışında (Almanya ya da Fransa da) yapılmışsa ihracat muafiyeti yine uygulanacaktır. Satış sözleşmesi Türkiye de yapılmışsa (bu durumda alıcı ve satıcı Türkiye dedir) veya Fransız firmasının temsilcisi Türkiye ye gelerek Alman firmasının fındıklarını satın almaya talip olmuşsa (sözleşme Türkiye de yapılmasa bile) bu satışla ilgili ihracat muafılığından yararlanamaz. Çünkü ihracat muafılığının temeldeki gerekçesi, ihraç mallarımıza pazar yaratanların teşviki olduğu için, esasen Türkiye ekonomisine yönelmiş bir talebin bulunması halinde muafiyetin geçerli olacağı öngörülmüştür<sup>181</sup>.

#### **4.1.2 Dar Mükelleflerce Sunulan Hizmetlerden Elde Edilen Zirai Kazancın Vergilendirilmesi**

Dar mükellef kurumların Türkiye’de bulunan zirai işletmeden elde etmiş oldukları kazançların tespitinde, tam mükellefiyet esasında kurum kazancının tespitine ilişkin hükümler dikkate alınacaktır. Bir başka deyişle, dar mükellef kurumların Türkiye’de bulunan zirai işletmeden elde etmiş oldukları kazançlar, 193 sayılı GVK’nın zirai kazancın belirlenmesine ilişkin hükümleri dikkate alınmak suretiyle ticari kazancın belirlenmesine ilişkin hükümleri ile tam mükellef kurumlarda safi kurum kazancın tespitine ilişkin hükümler dikkate alınmak suretiyle tespit edilecektir.

#### **4.1.3 Dar Mükelleflerce Sunulan Hizmetlerden Elde Edilen Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi**

5520 sayılı KVK’da dar mükellef kurumların elde edeceği kazanç ve iratlar sayılırken, ücret gelirlerine yer verilmemiştir. GVK’da yer ücret tanımından hareketle,

---

<sup>180</sup> Vergi Mükellefleri Derneği, *Beyanname Düzenleme Rehberi*, s. 346

<sup>181</sup> H. Hüseyin Savaş, “Tam Ve Dar Mükellefiyet Uygulamasının Değerlendirilmesi”, *Lebib Yakın Mevzuat Dergisi* Haziran 1999, Sayı:78, s. 20

dar mükellef kurumların “işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak” çalışamayacağından ücret geliri elde edemeyecektir. Ancak 5422 sayılı KVK’da dar mükellef kurumların ücret geliri elde edebileceği, nedenle ücret geliri elde eden dar mükellef kurumların bu gelirlerinin vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Dar mükellef kurumların ücret geliri elde edemeyeceğine yönelik olarak 1 Seri No’lu KVK Genel Tebliği’nin 22.2.3 bölümünde şu açıklamalar getirilmiştir. Eski Kurumlar Vergisi Kanunu 12’inci maddesi, dar mükellef kurumların ücret kazancı elde edebileceğini ifade etmiştir. Ancak bu düzenleme 5520 sayılı Kurumlar vergisi Kanunu’nda yer almamıştır. Dar mükellef kurumlar personelini Türkiye’ye göndererek Türkiye’de yapılacak hizmette görevlendirmesi, tahsis etmesi, Türkiye’de hizmet vermesi ya da ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılması şeklinde gerçekleşmektedir. Bu yönüyle elde edilen kazancın ücret mi ya da serbest meslek kazancı mı olduğu arasında çok ta fark bulunmamaktadır. Dar mükellef kurumların Türkiye’de hizmet verdiği gerçek kişilere sözleşmeyle işçi-işveren ilişkisi içinde bağlı olması mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla 5422 sayılı Kanunun uygulanmasında ücret kazancı grubunda değerlendirilen kazançlar, 5520 sayılı Kanunun uygulanmasında serbest meslek kazancı olarak değerlendirilecektir.

#### **4.1.4 Dar Mükelleflerce Sunulan Hizmetlerden Elde Edilen Serbest Meslek Kazancının Vergilendirilmesi**

Ülkemizdeki yerleşikler tarafından yurtdışından temin edilen ve serbest meslek faaliyeti olarak addedilen bir takım hizmetlerden elde edilen kazançların Türkiye’de vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar bu bölüm başlığı altında ele alınacaktır. Serbest meslek faaliyeti ve bu faaliyetten elde edilen kazançlar açıklandıktan sonra dar mükelleflerin Türkiye’de elde ettiği serbest meslek kazançlarının vergilendirme usulleri açıklanmaya çalışılacaktır. Ayrıca, dar mükelleflerce elde edilen serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi için önemli bir unsur olan 183 gün kuralı üzerinde durulacaktır.

#### 4.1.4.1 Serbest Meslek Kazancı Kavramı

Serbest meslek kazancı, GVK'nın 65 ve müteakip maddelerinde tanımlanmıştır. Madde hükmüne göre, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Dar mükellef kurumların bu tür kazanç elde etmeleri ise istihdam ettikleri personelleri aracılığı ile olmaktadır<sup>182</sup>.

Serbest meslek faaliyeti ise; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin, işverene tabi olmaksızın şahsi 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 kazancıdır.

Serbest meslek faaliyetine ilişkin hizmetlerin ifa edilmiş olması, elde etme için yeterli değildir. Diğer taraftan serbest meslek faaliyetine ilişkin alacağın hem mahiyet hem de tutar olarak kesinleşmesi ve talep edilebilir hale gelmesi de yeterli değildir. Serbest meslek faaliyeti sonucu elde edilen kazancın vergilendirilebilmesi için, bedelin mutlaka serbest meslek erbabının mal varlığına girmiş olması gerekmektedir<sup>183</sup>.

Serbest meslek kazançlarında elde etmeden söz edebilmek için hizmet bedelinin yabancı kuruma aynı veya nakdi şekilde ödenmesi gerekeceğinden tahsil esasına uygulamada “*eylemli tasarruf ilkesi*” de denilmektedir<sup>184</sup>.

GVK'nın 65'inci maddesi hükmünde ifadesini bulan serbest meslek faaliyeti ve bu faaliyet neticesinde elde edilen serbest meslek kazançlarının mahiyetinin tespiti, Türkiye'de gerek tam ve dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerce gerekse tam ve dar mükellefiyete tâbi kurumlarca ifa edilen arızı veya sürekli nitelikteki serbest meslek faaliyetinin tespitinde kullanılacaktır. Serbest meslek faaliyetinde ana unsur, faaliyetin sermayeden çok, kişisel çalışmaya, ilmi ya da mesleki bilgi ve ihtisasa dayanmasıdır. Bu unsur, serbest meslek faaliyetini ticari faaliyetten ayıran en önemli özellik olup, söz

<sup>182</sup> Bkz. Kurumlar Vergisi Genel Tebliği 22.1 başlıklı bölümü, 03/04/2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>183</sup> Özbacı, *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, s. 550

<sup>184</sup> Ekmekçi, s. 54.

konusu faaliyetlerden elde edilen kazançların daha çok emek ürünü olduğunu göstermesi gerekmektedir<sup>185</sup>.

Serbest meslek faaliyeti ve serbest meslek kazancı terimlerinin hüküm altına alındığı GVK'nın 65'inci ve 66'ncı maddelerinde bir de “*serbest meslek erbabı*” teriminin tanımına yer verilmiştir. GVK'nın 66'ncı maddesi hükmüne göre, serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır.

Madde hükmündeki bir diğer belirlemeye göre ise, serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması yapılan faaliyetin serbest meslek faaliyeti olma özelliğini değiştirmeyecektir. Bu madde hükmünde serbest meslek faaliyeti, mesleki faaliyetin gerçek kişilerce icra edilmesinden hareketle tanımlanmıştır. Bu tanım ışığında, kurumlarca icra edilen serbest meslek faaliyetine bu tanıma uygulamak mümkün değildir. Ancak kurumların personeli vasıtasıyla icra ettiği serbest meslek faaliyetinin niteliğinin tespitinde de bu tanım uygulanacaktır. Dolayısıyla, dar mükellef kurumun, Türkiye’de hizmet ettiği kurum ya da kişiye bağımlı olmasının mümkün olamayacağı dikkate alınarak kurumun yalın anlamıyla ücret elde etmesi olanaksızdır<sup>186</sup>.

#### 4.1.4.2 Serbest Meslek Kazancının Elde Edilmesi

GVK'nın 6'ncı maddesi hükmü gereğince de, Türkiye’de yerleşmiş olmayan yerli veya yabancı gerçek kişiler ise, sadece, Türkiye’de icra ettikleri serbest meslek faaliyeti neticesinde elde ettiği kazançlardan dolayı dar mükellefiyet esasında vergilendirilecektir ve dar mükellefiyet rejimine özgü müesseseler çerçevesinde vergilendirme esaslarını belirlemiştir.

G.V.K.’nın 65'inci maddesinin 1'inci fıkrası hükmüne göre, Türkiye’de gerek tam ve dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce gerekse tam ve dar mükellefiyete tâbi kurumlarca ifa edilen arızı veya sürekli nitelikteki serbest meslek faaliyeti neticesinde elde edilen kazançlar serbest meslek kazancıdır. Buna göre, ifa edilen bir hizmet

---

<sup>185</sup> <http://www.bilgidenetim.com/dar-mukellef-gercek-kisi-ve-kurumlarin-vergilendirilmesi-i.html>, Erişim tarihi: 11/04/2018

<sup>186</sup> Levent Başak, “Yabancı Kurumlardan Alınan Makine, Tamir Bakım ve Servis Hizmetlerinin Gider Niteliği ve Vergilendirme Esasları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Şubat 2014, Sayı:305, s. 27

faaliyetinin serbest meslek faaliyeti olarak nitelendirilebilmesi için 221 seri numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde şu özelliklere yer verilmiştir<sup>187</sup>:

1- Faaliyetin sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması,

2- Faaliyetin bir işverene bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması,

3- Faaliyetin ticari mahiyette olmaması, gerekir.

4- Faaliyetin mutad meslek halinde yani, devamlı olarak yapılması gerekir.

Dar mükellefiyete tabi kurumlarca serbest meslek kazançlarının Türkiye'de elde edilme şartları, KVK'nın 3'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası hükmü çerçevesinde, GVK'nın "*Kazanç veya iradın Türkiye'de elde edilmesi*" başlıklı 7'nci maddesinin 1'inci fıkrasının 4'üncü bent hükmüne göre belirlenecektir. Söz konusu bent hükmüne göre, dar mükellefiyete tâbi kurumlarca serbest meslek kazançlarının Türkiye'de elde edilmiş sayılması için, serbest meslek faaliyetlerinin, Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi şartlarının gerçekleşmesi gerekecektir. Bu bentte sözü edilen '*değerlendirmeden*' neyin kastedildiği ise, mezkûr maddenin 2'nci fıkrasında açıklanmıştır<sup>188</sup>.

KVK'nın 3/4maddesinde belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimî temsilci bulundurulması konularında, 193 sayılı GVK'nın ilgili hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Yine, KVK'nın 22'inci maddesinin 1'inci fıkrasında, dar mükellefiyete tabi kurumlarca işyerleri ya da daimi temsilcileri aracılığıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği müddetçe tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır. Yani dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de bulunan bir işyeri vasıtası ile serbest meslek faaliyetinin yürütüldüğü durumlarda, anılan kurumların Türkiye'de serbest meslek kazancı elde

<sup>187</sup> Bkz., 221 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği, 19/02/1999 tarih ve 23616 sayılı resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>188</sup> Gelir Vergisi Kanunu Madde 7 : Bu maddenin 3'üncü ve 4'üncü, 5'inci ve 7'nci bentlerinde sözü edilen değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılmasıdır

etmelerine olanak bulunmadığını söyleyebiliriz. Söz konusu durumda elde edilen kazanç ticari kazanç olacaktır.

GVK 67'inci maddesi hükmü uyarınca, Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançlarında elde etmeyi tahsil esasına bağlamıştır. Yani, serbest meslek mensubu tarafından serbest meslek kazancı elde edildiğinin söylenebilmesi için bu kazanca dayanak teşkil eden edimin meslek erbabı tarafından ayın veya para şeklinde fiili tasarruf altına alınmış olması gerekmektedir<sup>189</sup>.

KVK 22'inci maddenin 2'inci fıkrasında “*Safî Kurum Kazancı*” açıklanmıştır<sup>190</sup>.

GVK'ya yapılan atıflarla ilgili olarak, GVK'nın 7'inci maddesinde, dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından serbest meslek kazancının Türkiye'de elde edilmesi için; serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu iki koşuldan herhangi birinin gerçekleşmesi, serbest meslek kazancının Türkiye'de elde edildiğinin tespiti için yeterlidir. Maddenin son fıkrasında ise değerlendirme; *ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılması* olarak ifade edilmiştir. Bu tanıma göre, serbest meslek hizmetinin yurt içinde veya yurt dışında verilmiş olmasının önemi yoktur. Önemli olan serbest meslek hizmet bedelinin Türkiye'de gider yazılması, maliyete alınarak amortisman yolu ile gider yazılması veya başka bir yolla kardan düşülmesidir<sup>191</sup>.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, dar mükellefiyete tabi kurumların arızı serbest meslek kazancı elde edip edemeyeceğidir. Çünkü dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de gerçekleştirdikleri faaliyetler neticesinde elde ettikleri gelir

<sup>189</sup> Levent Başak, “Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlarca Elde Edilen Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi–1”, **Maliye Postası Dergisi**, Ağustos 2003, s. 81

<sup>190</sup> Dar mükellefiyete tâbi kurumların ticarî veya ziraî kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, GVK'nın bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanacağı, ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye'de yapılmakta olan ticarî veya ziraî faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancı bu maddenin birinci fıkrasına göre tespit edileceği belirtilmiştir. Kanun koyucu serbest meslek faaliyetinin, ticari faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kazanç ticari kazanç olarak vergilendirilecektir.

<sup>191</sup> H. Kürşat Şahin, “Dar Mükellef Kurumlarda KVK'nın 24. Maddesine Göre Stopaj ve Sorumlu Sıfatıyla KDV Uygulaması-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:90, Haziran 2000, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2000062125.htm>, Erişim Tarihi: 18.11.2017

unsurlarının tespiti için GVK hükümlerine bakılmaktadır. Bu hükümler dâhilinde dar mükellef kurumlar, Türkiye’de “*Diğer Kazanç ve İrat*” elde edebilmektedirler. Bu durumda dar mükellef kurumların teorik olarak arızı serbest meslek kazancı elde edebileceği sorununı doğurmaktadır. Ancak teorik olarak kanunun lafzı buna müsaade ediyor gibi gözükse de, uygulamada böyle bir şeyin olması pek olası gözükmemektedir. Zira kurumlar yapıları gereği bir mesleği veya işi profesyonel bir şekilde ve daimi olarak ifa etmek üzere kurulmuş yapılardır. Bu nedenle kurumların elde etmiş olduğu kazanç ve iratların tespitinde arıziden bahsetmek mümkün ve olası değildir. Dar mükelleflerin vergiye tabi kazançları aynı Kanunun mükerrer 80 ‘inci maddesinde yazılı diğer kazanç ve iratlardan ibaret olması halinde bu kazanç ve iratlar iktisap olunduğu tarihten itibaren, ilgili veya Türkiye’de adına hareket eden (olması halinde) tarafından 15 gün içinde münferit beyanname ile ilgili vergi dairesine bildirilir<sup>192</sup>.

Buna göre dar mükellefiyete tabi kurumların bir işyeri veya daimi temsilci vasıtası olmaksızın Türkiye’de arızı veya mutad olarak icra ettikleri serbest meslek faaliyeti neticesinde elde ettikleri kazançlar serbest meslek kazancı olarak kabul edilmelidir<sup>193</sup>. İşyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançların ise ticari kazanç olarak vergilendirmeye tabi olacağı tabidir.

Yabancı kişilerin, VUK’un 156’ıncı maddesinde sayılan ve aynı nitelikteki yerleri kullananların işyerine sahip olacakları kabul edilmekte ve buralarda faaliyete başlamaları halinde mükellefiyet tesis ettirerek, vergilendirme ile ilgili yükümlülükleri yerine getirmeleri beklenmektedir. Hukuki ve mali danışmanlık, muhasebe, denetim ve gözetim, mühendislik ve mimarlık gibi serbest meslek niteliğinde faaliyette bulunacak bir yabancıda, Türkiye’de bir işyerine sahip olarak faaliyete başladığı zaman aynı yükümlülükleri yerine getirmek zorundadır. Örneğin, uluslararası bir hukuk bürosu Türkiye’de bir şube açarak faaliyette bulunacak olsa, aynı işi yapan tam mükellefler gibi, Kurumlar, KDV, Muhtasar mükellefiyetleri için mükellefiyet tesis ettirip, VUK’un mükelleflerden beklediği yükümlülükleri yerine getirmesi gerekir. Serbest meslek faaliyetinin ticari veya zirai bir işletme bünyesi içerisinde yapılması halinde ise, elde edilen ücretin artık serbest meslekle ilgilendirilemeyeceğini, ticari kazanç olarak

<sup>192</sup><http://www.bilgilidenetim.com/dar-mukellef-gercek-kisi-ve-kurumların-vergilendirilmesi-i.html>, Erişim tarihi: 22/03/2018

<sup>193</sup> Vergi Müfettişleri Derneği, *Beyanname Düzenleme Rehberi*, s. 348

değerlendirilmesi dolayısıyla vergi kesintisine tabi olmayacağı ve beyannameye dahil edilerek net kazanç üzerinden vergilendirilmesi gerektiği, eski (5422) Kurumlar Vergisi Kanununun 24'üncü maddesinin uygulanması sırasında gerek özeldelerde ve gerekse yargı kararlarında bir çok çelişkili görüşlere yol açsa da, artık yeni kanunun 22'inci maddesinin açık hükmü karşısında, genel olarak kabul edilmektedir. Ancak, dar mükellef kurumların Türkiye'deki işyerlerinde sadece serbest meslek niteliğinde hizmet vermeleri halinde, bu faaliyetlerden elde edilen gelirlerin vergi kesintisine tabi olup olmayacağı hakkında halen farklı görüşler sürmektedir. Verdiğimiz örnekte olduğu gibi, bir şube sadece hukuk müşavirliği hizmeti veriyorsa, elde ettiği gelir, ticari veya zirai faaliyet kapsamında yapılmayan bir serbest meslek faaliyeti kabul edilip, vergi kesintisine tabi tutulacak mıdır? Bizim görüşümüze göre, şube açılıp faaliyet gösterilmesi artık, serbest meslek faaliyeti olarak kabul edilemez. Bu durumda sermaye ve girişimciliğin daha ağır bastığı, “... şahsi mesai ve mesleki bilgi veya ihtisasın...” ikinci planda olduğu, dolayısıyla mesleki faaliyeti aşan bir organizasyon ile karşı karşıyayız demektir<sup>194</sup>.

#### **4.1.4.3 Dar Mükellef Kurumların Elde Ettiği Serbest Meslek Kazançlarında 183 Gün Kuralı**

Dar mükellefiyete tâbi kurumlarca Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde vergi anlaşmalarının devreyi girmesi durumunda Türkiye'nin kaynak ülke olarak serbest meslek kazancını vergilendirebilmesi için hemen hemen bütün anlaşmalarda yer alan “183 gün” kuralının gerçekleşmesi gereklidir. Yani, Türkiye'de gelir elde eden dar mükellefiyete tâbi kurumun Türkiye'ye gönderdiği personelin Türkiye'de bir takvim yılı içinde bir veya birkaç seferde 183 günü aşan bir süre kalması halinde, Türkiye, yabancı kurum tarafından elde edilen kazancı vergilendirme hakkına sahip olacaktır<sup>195</sup>.

Bir serbest meslek faaliyetinin Türkiye'de icra edilmesi durumunda ilk etapta vergi anlaşmalarına göre serbest meslek kazançlarını Türkiye'nin de vergilendirme yetkisi bulunacaktır. İcra faaliyetinin temel esasları vergi anlaşmalarında belirlenmediği

<sup>194</sup> Erdoğan Öcal, “Türkiye'deki İşyerlerinde Sadece Serbest Meslek Faaliyetinde Bulunan Dar Mükellef Kurumlara Yapılan Ödemeler Ve Vergi Kesintisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:302, Kasım 2013, s. 45

<sup>195</sup> Levent Başak, “Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi Ve Vergi Anlaşmalarına Göre “183 Gün Kuralı”nın Hesaplanmasına İlişkin Rehber”, **Türmob Yayınları- 420, Sirküler Rapor Serisi Seri No: 2012 – 1**, 2011, s. 94

için hangi durumlarda serbest meslek faaliyeti Türkiye’de icra edilmiş sayılacağı her somut olay kendi içinde değerlendirilmek suretiyle belirlenecektir. Faaliyetin Türkiye’de icra edildiği durumlarda, yaptıkları serbest meslek ödemeleri üzerinden vergi tevkifatı yapmak zorunda olan vergi sorumluları, tevkifat yükümlülüğünün doğduğu sırada, istihkak sahibi teşebbüsün faaliyet icrası amacıyla Türkiye’de bir takvim yılı içinde 183 günü aşan bir süre kalıp kalmadığını bilemeyeceğinden, söz konusu ödemeler üzerinden vergi tevkifatı yapmak durumundadırlar<sup>196</sup>.

Dar mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen serbest meslek kazançlarının Türkiye’de elde edilmiş kabul edilmesinde ikinci şart, serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de değerlendirilmesidir. Değerlendirmeden neyin kastedildiği ise yine aynı maddenin 2’nci fıkrası hükmünde açıklığa kavuşturulmuştur. Buna göre; dar mükellefiyete tabi kurumlarca serbest meslek faaliyeti Türkiye’de icra edilmese bile, Türkiye’den herhangi bir ödeme yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılması halinde, dar mükellefiyete tâbi kurumlarca Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançlarının varlığından söz edilebilecek; bu çerçevede bu kazançlardan ötürü Türkiye’de vergilendirme yapılabilecektir. Yurt dışındaki şubelerden elde edilen kazançların genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, faaliyette bulunulan yabancı ülkenin mevzuatına göre hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla ilgili ülke mevzuatına göre tespit edilen faaliyet sonucu, Türkiye’de de aynı tarih itibarıyla genel sonuç hesaplarına kaydedilecektir<sup>197</sup>.

OECD Model Anlaşmasının “*Serbest Meslek Faaliyetleri*” başlıklı 14’üncü maddesi hükmü su şekildedir<sup>198</sup>:

1. Âkit devletlerden birinin mukimi tarafından mesleki faaliyet veya benzeri nitelikteki serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen kazançlar, diğer akit devlette, bu faaliyetlerin sürdürülmesi için muntazam bir sabit işyeri bulunmadıkça, yalnızca bu

<sup>196</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 01/08/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 30-1151 sayılı özelgesi

<sup>197</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 17/02/2016 tarih ve 62030549-120[94-2014/463]-13333 sayılı özelgesi

<sup>198</sup> Başak, *Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi Ve Vergi Anlaşmalarına Göre "183 Gün Kuralı"nın Hesaplanmasına İlişkin Rehber*, s. 99

devlet tarafından vergilendirilir. Eğer bu kimse böyle bir sabit işyerine sahipse, diğer akit devlet meydana gelen geliri, sadece bu işyerine atfedilebilen ölçüde vergiler.

2. Mesleki faaliyetler deyimi özellikle bilimsel, edebi, artistik, eğitici ve öğretici nitelikteki bağımsız çalışmalarla, doktorların, avukatların, mühendislerin, mimarların, diş hekimlerinin ve muhasebecilerin faaliyetlerini kapsar.”

Buna göre, OECD Model Anlaşması Âkit Devletlerden birisinde elde edilen kazançların vergilendirilmesinde mukimlik prensibini benimsemiştir. Bu prensibe göre, kanuni ve is merkezi yurt dışında bulunan yabancı kurumlarca Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançlarını vergilendirme hakkı, esas itibariyle, yabancı kurumun mukimi olduğu devlete ait olacaktır. Bu ilke dahilinde bu kazançları kaynak devlet olarak Türkiye’nin vergilendirme yetkisi bulunmayacaktır. Kaynak ilkesinin sağladığı kolaylıklar yanında, yurt dışında elde edilen gelirlerin vergilendirilmemesi esasının öngörülmesi nedeniyle, sermayenin yurt dışına kayması sonucunu doğurmakta ve vergilendirmenin olmadığı veya daha az bulunduğu “vergi cennetlerine” yatırımların yönelmesini sonucunu doğurması gibi birtakım dezavantajları da bulunmaktadır<sup>199</sup>.

Cifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına göre, elde edilen kazancın serbest meslek faaliyetinin icra edildiği ülkede vergilendirilebilmesi için kesintisiz 12 aylık bir dönemde 183 günden fazla bu ülkede kalınması gerekmektedir. 183 günün ne şekilde hesaplanacağına ilişkin idare tarafından verilmiş olan 22.12.2011 tarihli muktezada; “*ABD teşebbüsünün Türkiye’de serbest meslek icrası için kaldığı surenin herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşıp aşmadığının tespitinde; Türkiye’de birden fazla teşebbüse serbest meslek faaliyeti sunuluyorsa bu faaliyetlerin tamamı ve hizmetin Türkiye’ye gönderilen birden fazla personel vasıtasıyla icra edildiği durumda, bunların Türkiye’de toplam kalma süreleri dikkate alınacaktır.*” ifadelerine yer verilmiştir. Hizmet, Türkiye’ye gelinerek yapılıyorsa, bir yılda Türkiye’de hizmet için geçen zamanların 183 günü aşması gerektiği ifade edilmektedir<sup>200</sup>.

<sup>199</sup> <http://www.cerezforum.net/konu/vergilendirme-yetkisinde-kaynak-ilkesi.118110/>, Erişim tarihi: 12/04/2018

<sup>200</sup> <https://www.pwc.com.tr/tr/microsite/transfer-pricing/yayinlar/2009/pages/zeki-gunduz-20.03.2009-Cuma-yurtdisindan-gelen-hizmet-faturalari.pdf>, Erişim tarihi: 12/04/2018

Verilmiş olan bu görüşte iki temel unsur öne çıkmaktadır. Bunlardan birincisi, Türkiye’de aynı anda birden fazla teşebbüse serbest meslek faaliyetinin sunulması halinde, 183 günün hesabında bu faaliyetlerinin tamamı, faaliyetlerinin aynı veya bağlı proje kapsamında sunulup sunulmadığına bakılmaksızın birlikte değerlendirilecektir, toplam sürenin 183 günü aşması halinde, bu faaliyetler dolayısıyla yapılan ödemeler üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergileme gerçekleştirilecektir. İkincisi ise, birden fazla personel vasıtasıyla sunulan serbest meslek faaliyetlerinde, aynı veya bağlı projelerin proje süresi değil, anılan personelin Türkiye’de toplam kalma süresinin 183 günün hesabında dikkate alınacağıdır. Daha acık ifade etmek gerekirse, on gün sürecek olan bir proje 20 personel tarafından yerine getirilecek olur ise toplamda Türkiye’de 200 gün kalınmış olunacağından dolayı, anılan serbest meslek faaliyetinden elde edilen geliri Türkiye’nin vergileme hakkı doğmaktadır. İdare tarafından konuya ilişkin verilen görüşlerden çıkan sonuç bu şekildedir<sup>201</sup>.

Türkiye’nin Çek Cumhuriyeti ile imzalamış olduğu “*Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması*”nın 14’üncü maddesi hükmü şu şekildedir<sup>202</sup>:

“1. Bir Âkit Devlet mukiminin, serbest meslek faaliyetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde ettiği gelirler, aşağıdaki diğer Âkit Devlette de vergilendirilebilme durumları hariç, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir.

a) Eğer bu kısı, faaliyetlerini icra etmek için diğer Âkit Devlette düzenle olarak kullanabileceği sabit bir yere sahip ise, yalnızca bu sabit yere atfedilebilen gelir, bu diğer Âkit Devlette vergilendirilebilir veya

b) Eğer bu kişi, diğer Âkit Devlette ilgili mali yıl içinde başlayan veya sona eren herhangi bir on iki aylık dönemde bir veya birkaç seferde toplam 183 günü asan bir süre kalırsa, yalnızca diğer Devlette icra ettiği faaliyetlerden elde ettiği gelir, bu diğer Devlette vergilendirilebilir. Gelir idaresinin özelge bazlı oluşturduğu bu görüş, Avusturya’da mukim bir firmaya yapılan serbest meslek ödemelerinin vergilendirilmesi ile ilgili

<sup>201</sup> Mustafa Atmaca, Ali Terzi, “Dar Mükellefler Tarafından Elde Edilen Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesinde 183 Günlük Sürenin Hesabı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Temmuz 2014, Sayı:395, s. 68

<sup>202</sup> Levent Başak, *Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi Ve Vergi Anlaşmalarına Göre "183 Gün Kuralı"nın Hesaplanmasına İlişkin Rehber*, s. 103

aşağıda bir kısmına yer verilen görüşün devamı niteliğindedir. Yaptıkları serbest meslek ödemeleri üzerinden vergi tevkifatı yapmak zorunda olan vergi sorumluları, tevkifat yükümlülüğünün doğduğu sırada istihkak sahibi teşebbüsün faaliyet icrası amacıyla Türkiye’de bir takvim yılı içinde bir veya birkaç seferde 183 günden fazla bir süre kalıp kalmama durumunu bilemeyeceğinden, söz konusu ödemeler üzerinden vergi tevkifatını yapmak durumundadırlar. Gelir İdaresinin birçok özelgesinde rastlanmaktadır. Bu görüş kısmen anlaşılabilir. Çünkü 183 gün geçtikten sonra elde edilecek gelir serbest meslek faaliyeti kazancı olarak ortaya çıkmakta ve Türkiye’nin serbest meslek kazancını tevkifat yoluyla vergilemesinin önünde bir engel bulunmamaktadır<sup>203</sup>.

Buna göre, faaliyetin kaynak ülkede icra edilmesi durumunda gelir elde eden kişi bu diğer Devlette faaliyetlerini icra etmek amacıyla herhangi bir on iki aylık dönemde bir veya birkaç seferde toplam 183 günü asan bir süre (183 günden fazla) kalırsa, kısaca uygulamada 183 gün kuralı denilen kriterin gerçekleşmesi halinde, Türkiye kaynak ülke olarak serbest meslek kazançlarını vergilendirebilecektir.

OECD Model Anlaşmasının, serbest meslek faaliyetlerinin vergilendirilmesiyle ilgili maddesi uygulamada karşılaşılan sorunlar nedeniyle model anlaşmadan çıkartılmasına rağmen çoğu vergi anlaşmasında hala (revize edilerek) bu maddeye yer verilmektedir. Türkiye’nin taraf olduğu-revize yeni imzalanan çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının 14’üncü madde hükmüne göre, anlaşma ülkesi gerçek kişilerin Türkiye’de sabit bir yerden verdikleri ya da Türkiye’de 12 aylık bir kesintisiz dönemde, 183 günden daha fazla kalarak verdikleri hizmetler Türkiye’de vergilendirilebilecektir. Yeni imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının serbest meslek faaliyetlerinin düzenlendiği 14’üncü maddesinde teşebbüsler kapsam dışı bırakılmış gerçek kişiler için ise uygulama aynen devam ettirilmiştir.

Konuya ilişkin olarak Türkiye ile Almanya arasında imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması’nın 14’üncü maddesini incelendiğinde<sup>204</sup>,

<sup>203</sup>Abdulkadir Demirci, “Türkiye’deki Hizmet Tedariklerinin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında İş Yeri Oluşturması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Temmuz 2014, Sayı, 395, s. 52

<sup>204</sup> [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararası\\_mevzuat/](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararası_mevzuat/), Erişim tarihi:12/04/2018

### **Eski Anlaşma:**

Bir akit devlet mukiminin serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği gelir, bu faaliyetler diğer akit devlette icra edilmedikçe, yalnız bahsedilen devlette vergilendirilecektir.

### **Yeni Anlaşma:**

Bir akit devletin mukimi olan gerçek kişinin serbest meslek hizmetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği gelir yalnızca bu devlette vergilendirilecektir.

Görüleceği üzere anlaşmanın eski halinde 14'üncü madde hükümleri mukimleri kapsamına alırken yeni halinde mukimi olan gerçek kişileri kapsamına almıştır. Bu sebepten Türkiye'de faaliyette bulunan yurt dışında yerleşik kişilerin elde ettikleri serbest meslek kazançlarının, gerçek kişi mi yoksa teşebbüs olarak mı vergilendirileceği önem arz etmektedir<sup>205</sup>.

#### **4.1.4.4 Dar Mükelleflerce Sunulan Hizmetlerden Elde Edilen Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi**

Dar mükellefiyete tâbi kişiler tarafından elde edilen serbest meslek kazançları tevkif suretiyle vergilendirilmişse, bu gerçek kişiler tarafından ayrıca yıllık beyanname verilmesi gerekmemektedir. Bu kişilerin kazançları üzerinden tevkif sureti ile alınan vergi, bu şahıslar açısından nihai vergi olacaktır. Bu bendin mefhumu muhalifine göre, dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilmiş serbest meslek kazançları tevkif sureti ile vergilendirilmemişse, bu kişilerce yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi gerekmektedir<sup>206</sup>.

Anayasal hüküm çerçevesinde, gelir ve kazancı elde eden dar mükellefin mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasında yapılmış ve yürürlüğe girmiş bir vergi anlaşması var ise bu anlaşma hükümleri gereğince dar mükellefin vergilendirilmesinde uygulanacak

<sup>205</sup> Hakan Keklikçi, "Yurt Dışından Sağlanan Serbest Meslek Hizmetleri ve Yeni Nesil Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:304, Ocak 2014, s. 141

<sup>206</sup> Levent Başak, "2010 Takvim Yılında Dar Mükellefiyete Tâbi Gerçek Kişilerce Elde Edilen Gelirlerde Vergilendirme Ve Beyan Esasları", **TÜRMOB Sirküler Rapor**, TÜRMOB Yayınları-396, Seri No: 2011-2, s. 8

tevkifat oranının hiç değişmemesi, dűřűrűlmesi ya da tamamen ortadan kaldırılması durumları söz konusu olabilmektedir. Bu nedenle gerek GVK'nın 94. maddesi uyarınca yapılacak tevkifat gerekse KVK'nın 30. maddesi veya GVK'nın geğici 67. maddesi çerçevesinde yapılacak tevkifatta çiftte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları önem arz etmektedir. Gerekli tevkifat işleminin yapılmasından önce söz konusu űlke ile olan ikili vergi anlaşmasına bakılması ve tevkifatın buna göre yapılması gerekmektedir<sup>207</sup>.

Dar műkellefiyete tabi gerđek kiřilerce arızı olarak serbest meslek faaliyetlerinin ifası nedeniyle elde edilen serbest meslek kazançları tevkif sureti ile vergilendirilmemiřse, bu durumda, söz konusu serbest meslek kazancı bu řahıřlarca műnferit beyanname ile bu faaliyetlerin sona erdiđi tarihten itibaren 15 gűn içinde ilgili vergi dairesine beyan edilecektir. Dar műkellef gerđek kiřiler tarafından elde edilen arızı serbest meslek kazançları stopaj yoluyla vergilendirme yapılmıřsa bu kazançlardan yapılan stopaj bunlar ađısından nihai vergilendirme olacaktır. Söz konusu gelirler űzerinden ayrıca beyanname verilmek suretiyle vergileme yapılmayacaktır. Dar műkellef gerđek kiřilerce Tűrkiye'de yahut mukimi oldukları űlkelerde ifa edilen ancak Tűrkiye'de faydalanılan hizmetler Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesine sayılan faaliyetlerden olması halinde, bu faaliyetlerden elde edilen kazançlarda anılan istisna uygulamasından faydalanacaklardır<sup>208</sup>.

Amerika'da mukim sanatçı, fotomodel Bayan (X), Tűrkiye'de kamuya yararlı dernek adına 2009 yılında Ocak-Nisan dönemlerinde 5 adet konser vermiř olup karřılıđında 500.000 TL almıřtır. Yapılan brűt űdemeler űzerinden % 20 gelir vergisi tevkifatı yapıldıđı anlařılmaktadır. Amerikalı sanatçının Tűrkiye'ye konser verme amacı ile geldiđi, 2009 yılında 6 aydan daha az sűreli bulunduđu anlařıldıđından dar műkellef serbest meslek erbabı olarak vergilendirilecektir. Ađıklanan nedenlerle dar műkellef sanatçıya yapılan űdemeler karřılıđında vergi tevkifatı yapılması vergilendirme için yeterlidir. Ayrıca sanatçının yıllık beyan vermesine gerek bulunmamaktadır<sup>209</sup>.

---

<sup>207</sup> Kılıç, s. 23

<sup>208</sup> Bkz. 221 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği

<sup>209</sup> <http://www.bilgidenetim.com/dar-mukellef-gercek-kisi-ve-kurumlarin-vergilendirilmesi-i.html>, Erişim tarihi: 20/03/2018

Serbest meslek faaliyetine ilişkin bir hizmet yurt dışında bulunan bir ülkede sunulmuşsa, vergileme işlemi için ödeme yapan veya nam ve hesabına ödeme yapılanların mükellefiyetlerinin bulunması halinde, ödemelerin genel giderleri ile karından ayrılması, bu kurumun mükellefiyetinin bulunmaması halinde ise, gider hesaplarına yahut maliyet hesaplarıyla ilişkilendirilmiş olması gerekmekte olup serbest meslek faaliyeti sayılan hizmetten bizzat vergiye tabi bir kuruluşun yararlanmış olması öngörülmektedir<sup>210</sup>.

Dar mükellefiyet esasında vergilendirilen kurumlar tarafından elde edilen serbest meslek kazançları KVK m. 30'uncu maddesinde belirlenen şekilde olacaktır. Madde hükmünden anlaşılacağı üzere sadece dar mükellefiyete tabi kurumlar vergilendirilecektir. Dar mükellefiyete tabi kurumlardan Türkiye'de serbest faaliyetinde bulunanlar bu faaliyet neticesinde elde etmiş oldukları kazançları madde kapsamında kurumlar vergisi tevkifatına tabi tutulacaktır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen bir özelgede: *"Faaliyetin Türkiye'de icra edilmesi durumunda ise, yaptıkları serbest meslek ödemeleri üzerinden vergi tevkifatı yapmak zorunda olan vergi sorumluları, tevkifat yükümlülüğünün doğduğu sırada, istihkak sahibi teşebbüsün faaliyet icrası amacıyla Türkiye'de herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde 183 günü aşan bir süre kalıp kalmama durumunu bilemeyeceğinden Türkiye'de faaliyet icrası için kalınan süreye bakılmaksızın söz konusu ödemeler üzerinden vergi tevkifatını yapmak durumundadırlar."* açıklamalarına yer verilmiştir<sup>211</sup>.

KVK 30/11'e göre tevkifata tabi tutulan kazanç ve iratlar gayrisafi tutarı üzerinden gerçekleştirilecektir. KVK m. 30/9'a göre ise, KVK'nın 30'uncu maddesinde belirtilen tevkifata tabi kazanç ve iratlar için yurtdışındaki kurumlar isterlerse KVK m. 24'üncü maddesine göre yıllık ya da KVK m. 26'ya göre özel beyanname verebileceklerdir.

Yurt dışındaki kurumlar tarafından Türkiye'de ticari kazanç ya da zirai kazanç birlikte bu kazanç ve iratlarla bağlantısı bulunmayan KVK'nın m.30'unda belirtilen kazanç ve iratları elde etmesi durumunda KVK 30'uncu maddesine göre tevkifata tabi

---

<sup>210</sup> Keklikçi, s. 139

<sup>211</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 20/05/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-315- 30 sayılı özelgesi

tutulmuş kazanç ve iratların ticari veya zirai kazanç için verilen yıllık kurumlar vergisi beyannamesine ithal edilmesi Yurt dışındaki kurumun insiyatifine bırakılmıştır. Dar mükellefiyete tabi bulunan kurumların ve dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerin Türkiye’de elde ettiği serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde Türkiye’nin yabancı devletler ile akdettiği Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları’nın bulunması durumunda bu kazançların vergilendirilmesinde vergi mevzuatımızdaki genel hükümlerden önce, öncelikle, bu anlaşma hükümlerinin uygulanacağı tabiidir<sup>212</sup>.

#### **4.1.5 Dar Mükelleflerce Sunulan Hizmetlerden Elde Edilen Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi**

Türkiye’de yerleşmiş olmayan yahut Türkiye’de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan dar mükelleflerin, Türkiye’de bir takım mal ve haklarının kiralanması işlemlerinden elde ettiği gelirleri, Türkiye’de GMSİ olarak vergilendirilirler. Bölüm başlığı altında, dar mükellefler tarafından ülkemizde elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirme usulleri ve vergilendirme yöntemleri ele alınacaktır.

##### **4.1.5.1 Gayrimenkul Sermaye İradı Kavramı**

Dar mükellef kurumlar tarafından taşınır ve taşınmaz mallar ile hakların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen iratlar, KVK’nın 3’üncü maddesinde, dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar arasında sayılmıştır. Söz konusu kazançlar, dar mükelleflerin elde ettiği gayrimenkul sermaye iradı niteliğindeki kazançlardan olup, Kanun’un 22/2’inci maddesine göre, bu kazançların tespitinde GVK’nın hükümleri uygulanacaktır. GVK’nın 7’inci maddesine göre, gayrimenkul sermaye iratlarında elde etmenin Türkiye’de gerçekleşmesi için taşınmazların Türkiye’de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekmektedir<sup>213</sup>.

Serbest meslek kazançlarında olduğu gibi, gayrimenkul sermaye iratlarının dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye’de kiralanmasından elde ettikleri kazanç ve iratları,

<sup>212</sup> Başak, *Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi Ve Vergi Anlaşmalarına Göre "183 Gün Kuralı"nın Hesaplanmasına İlişkin Rehber*, s. 16

<sup>213</sup> Bkz. 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği 21/06/2006 tarih ve 26205sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Türkiye’de yapılmakta olan ticari veya zirai faaliyet kapsamında elde etmiş olmaları halinde kurum kazancı, tam mükellefiyet esasında yer alan hükümlere göre tespit edilecektir<sup>214</sup>.

KVK’nın 3/3-ç maddesince dar mükellef kurumların elde edeceği bir kazanç türü de taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen iratlardır. İrat, kişinin menkullerinden veya gayrimenkul mallarından diğer kişilerin yararına sunulması sonucu elde ettiği değerlerin toplamı olarak adlandırılabilir. Arazi, bina, voli mahalleri ve dalyanlar, gayrimenkul olarak tescil edilmiş haklar, arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatlar, ihtira beratı ve telif hakları GVK 70’inci maddesinde gayrimenkul sermaye iradı olarak belirtilmiştir.

KVK’nın 3’üncü maddesine göre taşınır ve taşınmaz mallar ile hakların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen iratlar dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar arasında sayılmıştır. Bunlar dar mükellef kurumların gayrimenkul sermaye iradı niteliğindeki kazançlarıdır. Bu tür kazançların elde edilmiş sayılması için taşınmaz ve taşınır malların Türkiye’de bulunması ve bu mal ve hakların Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekmektedir<sup>215</sup>. GVK 70’inci maddesinde gayrimenkul sermaye iradları sayılmıştır<sup>216</sup>.

---

<sup>214</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, C:2, İstanbul, 2016, s. 358

<sup>215</sup> Vergi Müfettişleri Derneği, *Beyanname Düzenleme Rehberi*, s. 349

<sup>216</sup> Söz konusu kanun maddesinde sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar olarak tanımlanmıştır. Buradan da anlaşılacağı üzere gayrimenkul sermaye iradından söz edebilmek için taraflar arasındaki ilişkinin kira ilişkisi olması gerekir.

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

#### 4.1.5.2 Gayrimenkul Sermaye İradının Elde Edilmesi

GVK'nın 71'inci maddesinde “*Safi İrad*”, gayrisafi hasılatı iradın sağlanması ve idamesi için yapılan giderler indirildikten sonra kalan müspet fark olduğu belirtilmiştir. GVK'nın 72'inci 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. Tahsilata ilişkin olarak uygulanacak bedel tespiti ile tahsilat sayılacak haller madde devamında açıklanmıştır<sup>217</sup>.

GVK'nın 70'inci maddesi uyarınca, gayrimenkul niteliğini taşıyan menkul malın Türkiye'de bulunması halinde, dar mükellef kurumun gayrimenkul sermaye iradı Türkiye'de elde ettiği kabul edilmektedir. Değerlendirme koşulu ise diğer kazanç

---

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 tonilolarına 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 dâhil bulunmayan taşınmazlar ve haklar hakkında yukarıda belirtilen hükümler uygulanır.

<sup>217</sup> Ayın olarak tahsil edilen kiralar, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilir. Kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı suretle artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetler, kira müddetinin hitamında bedelsiz (Kıymetlerin emsal bedelinden düşük değerle devri halinde, aradaki fark bedelsiz devir sayılır.) olarak kiralayana devrolunduğu takdirde, mezkur kıymetler kiralayan bakımından, bu tarihte aynen tahsil olunmuş addolunur.

Gelecek yıllara ait olup peşin tahsil olunan kiralar, ilgili bulundukları yılların hasılatı sayılır. Şu kadar ki, ölüm ve memleketi terk hallerinde mükellefiyetin kalktığı tarihi takibeden zamanlara ait olmak üzere peşin tahsil olunan kiralar, mükellefiyetin kalktığı dönemin hasılatı addolunur.

Gayrimenkul iradı sahipleri için,

1. İttıla hasil etmeleri kaydıyla, namlarına, kamu müessesesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması;

2. Kira olarak doğan alacağın başka bir şahsa temliki (Temlikin ivazlı olup olmadığına bakılmaz. İvazlı temliklerde ivazın tahsil şartı aranmaz.) veya kiracısına olan borcu ile takası; tahsil hükmündedir.

Yabancı parasıyla yapılan ödemeler, ödeme gününün borsa rayici ile, borsada rayici yoksa Maliye Bakanlığınca tesbit edilecek kur üzerinden Türk Parasına çevrilir.

türlerinde bahsedilen aynı kriter ile tespit edilmektedir. GVK'nın 7'inci 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.

Dar mükellef kurumlar GMSİ elde ettikleri takdirde, varsa gerçek giderlerini indirebilecek, gerçek giderleri yoksa elde etmiş oldukları iratları safi irat olan değerlendirebilecektir. Dar mükellef kurumlardan, gayrimenkul sermaye iradı elde edenler açısından dikkat edilmesi gereken bir husus ise gerçek kişiler için geçerli olan % 15'lik götürü gider uygulamasının ister tam, isterse dar mükellef kurumlar açısından geçerli olmamasıdır<sup>218</sup>.

#### 4.1.5.3 Gayrimenkul Sermaye İratlarında Gayrimaddi Haklar

Vergi kanunlarının 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. Yurt dışına yapılan know-how bedeli ödemelerinin vergilendirilmesinde vergi kanunlarında yer alan anlamıyla hizmetin "*serbest meslek faaliyeti*" mi yoksa "*know-how*" mu olduğu noktasında tereddütlere sebebiyet vermektedir<sup>219</sup>.

Gayri maddi hak kavramına ilişkin olarak, 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde gayri maddi hakların, marka, patent, lisans, imtiyaz ve ticaret unvanı gibi bir bedel ödenerek elde edilen hukuki tasarruflar ile kamu otoritelerinin işletmeye belirli alanlarda tanıdığı kullanma ve yararlanma gibi yetkiler dolayısıyla yapılan harcamaları içerdiği belirtilmektedir. 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı hakkında Genel Tebliğ'de ise gayri maddi hakların,

<sup>218</sup> 7061 sayılı kanunla %25'lik götürü gider oranı 1/1/2017 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere % 15 olarak belirlenmiştir.

<sup>219</sup> Harun Sağır, "Dar Mükellef Kurumlara Yapılan Know-How Ödemelerinin Kapsamı ve Bu Kapsamın Vergilendirmeye Etkisi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:413, Ocak 2016, s. 143

sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya satışı ile ticari bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkını ifade ettiği belirtilmekte, gayrimaddi hakların patent, ticari marka, ticari unvan, ticari bilgi birikimi (know-how) ve ticari sırlar gibi hakları kapsadığı ifade edilmektedir<sup>220</sup>.

Ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı ülkede yapılmış olmakla birlikte, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına, ödeme yapılanın hesabına intikal ettirilmesi veya karından ayrılması durumunda gayrimenkul sermaye iradı Türkiye’de elde edilmiş sayılmaktadır. Dar mükelleflerin her bir gelir unsurunu elde etmiş sayılması için aranan şartlar Gelir Vergisi Kanununun 7’inci maddesinde düzenlenmiş olup, bu şartlar dar mükellef kurumlar için de aynen geçerlidir<sup>221</sup>.

Dar mükellef kurumların elde ettiği GMSİ iratlarının güncel olanlardan biri de, elde edilmiş gizli formüller (royalty) dolayısıyla elde edilen iratlardır. 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. Royalty; kişi, kurum ya da kuruluşların ulusal yada uluslararası pazarlara sundukları yada ürettikleri mallar için kullandıkları yeni yapıt, makine, üretim teknikleri, bilgi teknolojileri ve bir bilginin kullanımı karşılığı yaptıkları ödemelerdir<sup>222</sup>.

Know-how’da ise 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 bedelimi olduğu konusunda tereddüt yaşansa da, know-how içerik olarak satışa konu edilemeyeceği için kira bedeli olarak değerlendirilmesi doğru olacaktır. Hukuken fikri

---

<sup>220</sup> Musa Yıldırım, “Dar Mükellef Kurumlara Ödenen Gayrimaddi Hak Bedellerinden Yapılacak Kurumlar Vergisi Tevkifatı”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Ağustos 2013, Sayı:582, s. 120

<sup>221</sup> Musa Yıldırım, “Dar Mükellef Kurumlara Yapılan Know-How Bedeli Ödemelerinin Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:295, Nisan 2013, s. 29

<sup>222</sup> 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

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 verilir<sup>223</sup>.

#### **4.1.6 Dar Mükelleflerce Sunulan Hizmetlerden Elde Edilen Menkul Sermaye İradı Gelirlerinin Vergilendirilmesi**

Yurt dışından temin edilen hizmetler dolayısıyla Türkiye’de menkul sermaye iradı elde durumu söz konusu olmayacağından, bu bölüm başlığında kısaca dar mükelleflerce elde edilen menkul sermaye iradlarının vergilendirilmesine ilişkin genel hususlara değinilecektir.

##### **4.1.6.1 Menkul Sermaye İradı Kavramı**

KVK’nın 3/3-d madde hükmü uyarınca, dar mükellef kurumların Türkiye’de elde edilen menkul sermaye iratları kurumlar vergisine tabidir. Yine Kurumlar Vergisi kanunu m.22/2’de dar mükellefiyete tabi kurumların ticari veya zirai kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanununun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanır. Ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye’de yapılmakta olan ticarî veya zirai faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancı bu maddenin birinci fıkrasına göre tespit edileceği belirtilmiştir.

Menkul sermaye iratları GVK’nın 75’inci maddesinde, 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 iratlar menkul sermaye iradıdır. Kaynağı ne olursa olsun aşağıda yazılı iratlar menkul sermaye iradı sayılır denilerek maddeler halinde sıralanmıştır<sup>224</sup>.

Menkul sermaye iratlarında temel unsur, nakdi sermaye veya hisse senedi, tahvil gibi para ile temsil edilebilen değerlerden müteşekkil sermayenin ticari, zirai veya mesleki işletme dışında değerlendirilmesidir. Menkul sermaye iratlarında elde etme hukuki ve ekonomik tasarrufa bağlanmıştır. Dar mükellef kurumların Türkiye’de menkul

<sup>223</sup> Beytullah SARICAN, “Know-How Kavramının Hukuki Niteliği ve Vergilendirilmesi”, *Yaklaşım Dergisi*, Haziran 2010, Sayı: 210, s. 116

<sup>224</sup> Bkz. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu Madde 75

sermaye iradı elde etmelerinin tek koşulu sermayenin Türkiye'ye yatırılmış olmasıdır. Sermayenin Türkiye'ye yatırılmış olması demek “Türkiye'ye sermaye olarak getirilmesi, Türkiye'ye borç olarak verilmesi veya benzeri şekillerde Türkiye'de nemalandırılması” anlamına gelmektedir. Yurt dışında çalışan Türk işçilerinin oturma veya çalışma izni bulunması koşulluyla ikametgâhlarının yurtdışı kabul edildiğinden (GVK. Teb. No: 210), dar mükellef sayılmakta, dolayısıyla, bunların Türkiye'de elde ettikleri stopaja tabi tutulmuş kira gelirlerini, tutarı ne olursa olsun beyan etmelerine gerek bulunmamaktadır<sup>225</sup>.

Yatırılmış bulunan bu sermaye karşılığında elde edilen kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar, dar mükellef kurumun Türkiye'de elde ettiği menkul sermaye iradı olacaktır. Menkul sermaye iradının, Türkiye'de yapılmakta olan ticari faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde kurum kazancının tespitinde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanacaktır. Dolayısıyla Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci bulunduran ve bu yerlerde veya bu temsilciler aracılığı ile yapılan işlerden elde edilen menkul sermaye iratları ticari kazanç hükümlerine göre ve GVK'nın geçici 67'inci maddesine ilişkin olarak yayımlanan 257 ve 258 Seri No'lu GVK Genel Tebliğlerinde yer alan açıklamalar uyarınca vergilendirilecektir. Bu itibarla Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellef bir kurumun menkul sermaye iradı elde etmesi halinde bu kazançların vergilendirilmesi ile ilgili ödevler yabancı kuruma iradı sağlayanlar veya sağlanmasına aracılık edenler tarafından yerine getirilecektir<sup>226</sup>.

Dar mükellef kurumların hizmet alımlarının vergilendirilmesinde, menkul sermaye iradı elde edemeyeceğinden, menkul sermaye iradına ilişkin olarak yukarıda yer verilen açıklamalar ile yetinilecektir.

#### **4.1.7 Dar Mükellefler Tarafından Sunulan Hizmetlerden Elde Edilen Diğer Kazanç Ve İratların Vergilendirilmesi**

KVK 3/3-e madde hükmü uyarınca, dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratlar da vergilendirmenin konusuna girmektedir.

<sup>225</sup> Mehmet Yüce, *Gayrimenkul Sermaye İratlarının Beyanı Ve Vergilemesi*, <https://www.mevzuatdergisi.com/2001/01a/01.htm>, Erişim Tarihi:01/10/2018

<sup>226</sup> Vergi Müfettişleri Derneği, *Beyanname Düzenleme Rehberi*, s. 350

Aynı maddenin 4'üncü fıkrasında ise; bu madde kapsamında sayılan kazançlar ya da iratlar ile birlikte gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimi temsilci bulundurulması konusunda, GVK'nın ilgili hükümleri uygulanır. KVK'nın 22'inci madde hükmünün bir ve ikinci bendinde anılan durum açıklanmıştır<sup>227</sup>.

Kazanç ve iratlar, GVK 80, m. Madde 80, 81 ve 82'inci maddelerinde değer artış kazançları ve arızı kazançlar olarak sıralanmıştır. Diğer kazanç ve iratların Türkiye'de elde edilmiş sayılması için kazanç ve iradı doğuran kıymetin Türkiye'de bulunması, iş veya işlemlerin Türkiye'de yapılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekmektedir<sup>228</sup>.

Dar mükellef kurumların kurum kazancını oluşturan diğer kazanç ve iratların tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ilgili hükümleri uygulanacak olup, söz konusu kazanç ve iratların Türkiye'de elde edilmiş sayılması için, kazanç ve iradı doğuran kıymetin Türkiye'de bulunması, iş veya işlemlerin Türkiye'de yapılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekmektedir<sup>229</sup>.

Dar mükellefler tarafından elde edilen değer artış kazançları ise menkul kıymetlerin, hakların, ortaklık haklarının veya hisselerinin, faaliyeti durdurulan bir işletmenin taşınmazlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar olmaktadır<sup>230</sup>.

GVK'nın mükerrer 80'inci maddesinde, aşağıda yazılı malların ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançları olarak belirtilmiştir.

1- İvazsız 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.

<sup>227</sup> 1 Dar mükellef kurumların iş yeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır.

2 Dar mükellefiyete tâbi kurumların ticarî veya zirai kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanununun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanır. Ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye'de yapılmakta olan ticarî veya zirai faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancı bu maddenin birinci fıkrasına göre tespit edilir.

<sup>228</sup> Vergi Müfettişleri Derneği, *Beyanname Düzenleme Rehberi*, s. 350

<sup>229</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Beyanname Düzenleme Kılavuzu*, s. 358

<sup>230</sup> [http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sunular/BicanCiltepe\\_27072007.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sunular/BicanCiltepe_27072007.pdf), Erişim tarihi: 01/10/2018

2- 70 inci maddenin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı hakların (ihtira beratları hariç) elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

3- Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanunî 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- İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.).

Bu maddede geçen "elden çıkarma" deyimini, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder. Bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 11.000 TL gelir vergisinden müstesnadır.

Faaliyetine devam eden ticarî bir işletmenin kısmen veya tamamen satılmasından veya ticarî işletmeye dahil amortismanı tâbi iktisadî kıymetlerle birinci fıkarda yazılı hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar ticarî kazanç sayılır ve bunlara ticarî kazanç hakkındaki hükümler uygulanır.

GVK'nın Arizi Kazançlar başlıklı 82'inci maddesinde; vergiye tâbi arizi kazançlar sayılmıştır<sup>231</sup>. Söz konusu kazançlar, arizi ticari kazançlar, arizi serbest meslek

<sup>231</sup> Vergiye tâbi arizi kazançlar şunlardır :

1. Arizi olarak ticarî muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar.  
2. Ticarî veya ziraî bir işletmenin faaliyeti ile serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, henüz başlamamış olan böyle bir faaliyete hiç girilmemesi, ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hâsılat.

kazançları, arızı ulaştırma işlerinden elde edilen kazançlar, işin terkedilmesi sonrasında elde edilen hasılatlar, gayrimenkullerin tahliyesi ile kiracılık hakkının devri karşılığında elde edilen kazançlardan oluşmaktadır<sup>232</sup>.

#### **4.2 YURTDIŞINDAN TEMİN EDİLEN HİZMETLERİN KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

KDV'nin konusu, kanunun birinci maddesinde sayılan işlemler olup, söz konusu işlemlerin Türkiye'de yapılması halinde sayılan işlemler verginin konusuna girecektir. Bu işlemlerden bir tanesi de Türkiye'de yapılan hizmet ifalarıdır. Türkiye'de yapılan ya da Türkiye'de yararlanılan bir hizmet, bu hizmeti ifa eden ister Türkiye'de olsun, isterse yurtdışında olsun, söz konusu işlem Türkiye'de KDV'ye tabi olacaktır. Yurtdışından temin edilen hizmetlerin vergilendirilmesi değerlendirilirken, KDV kanununda yer alan bir takım kavramlar çalışmanın ilerleyen bölümlerinde açıklanmaya çalışılacaktır. Bunlar başlıklar itibarıyla hizmetin tanımı, hizmet ithali kavramı, vergiyi doğuran olay, ithalatla matrah, kur farklarının durumu ile stopaj uygulaması olacaktır.

##### **4.2.1 Hizmet Tanımı**

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 1/1-2'inci maddesinde, her türlü hizmet ithalatının vergiye tabi olacağı ifade edilmiştir. Hizmetin tanımı, KDV Kanunu'nun 4'üncü maddesinde yapılmıştır. Buna göre hizmet; teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana

3. Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile peştemallıklar (kiracıya ait tesisat ve malların tahliye ve devri sırasında kiralayan veya yeni kiracıya devrinde doğan kazançlar dahil).

4. Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hâsılat.

5. Gerçek usulde vergiye tâbi mükelleflerin terk ettikleri işleri ile ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil).

6. Dar mükellefiyete tâbi olanların 45 inci maddede yazılı işleri arızı olarak yapmalarından elde ettikleri kazançlar.

Bir takvim yılında (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerde yazılı olan kazançlar (henüz başlamamış olan ticarî, ziraî veya meslekî bir faaliyete hiç girişilmemesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar hariç) toplamının on milyar (27.000 TL) liralık kısmı gelir vergisinden müstesnadır.<sup>(1)</sup>

Bu maddede geçen "hâsılat" deyimini alınan para ve ayınlarla diğer suretlerle elde edilen ve para ile temsil edilebilen menfaatleri ifade eder.

Arızı kazançların safi miktarı aşağıdaki şekilde tespit olunur:

1. Bu maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yazılı işlerde satış bedelinden maliyet bedeli ve satış dolayısıyla yapılan giderler indirilir.

2. Bu maddenin birinci fıkrasının (2), (3), (4) ve (5) numaralı bentlerinde yazılı işlerde elde edilen hâsılatın tevsik edilmek kaydıyla yapılan giderler indirilir.

3. Bu maddenin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde yazılı işlerde, 45 inci madde hükümleri uygulanır.

<sup>232</sup> [http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sunular/BicanCiltepe\\_27072007.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sunular/BicanCiltepe_27072007.pdf), Erişim tarihi: 01/10/2018

getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebilir. Maddenin 2'inci fıkrasında, bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her biri ayrı işlem olup, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirileceği belirtilmiştir.

Hizmet sayılan haller ise KDV kanununun 5'inci maddesinde belirtilmiştir. *“Vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması hizmet sayılır”* denilerek işletme ile ilişkili olanlar tarafından yararlanılan hizmetlerin de vergiye tabi olacağı hüküm altına alınmıştır.

#### **4.2.2 KDV Kanunu Açısından Hizmet İthalı Kavramının Değerlendirilmesi**

Hizmet ithalinin katma değer vergisine tabi olduğu, Kanunun 1'inci maddesinde açık bir biçimde belirtilmiştir. Hizmet ithalinde hizmet, Türkiye dışından verilmekte, ancak bu hizmetten Türkiye'de yararlanılmaktadır. Yani, yurt dışından Türkiye'ye hizmet ithal edilmektedir. Yurt dışında yapılan/hazırlanan bir serbest meslek faaliyetinden Türkiye'de faydalanılması, Gelir Vergisi Kanununun 70/5 maddesinde sözü edilen gayri maddi hakların Türkiye'deki kişilere kiralanması işlemleri, hizmet ithaline örnek olarak gösterilebilir. Kanunun 6'ıncı maddesinde ise, hizmetin Türkiye'de KDV'ye tabi tutulabilmesi için 2 temel esastan söz edilmektedir. Bunlar:

- Hizmetlerin Türkiye'de yapılması ya da,
- Hizmetlerden Türkiye'de faydalanılmasıdır.

Hizmetten Türkiye'de faydalanılması, daha geniş çerçeveli bir ifadedir ve hizmet ithalini de kapsamaktadır. Gerçekten hizmet ithalinde hizmet, yurt dışında verilmekle beraber Türkiye'de faydalanıldığı kesindir. Dolayısıyla hizmet ithalinin, 6'ıncı madde gereğince de KDV'ye tabi tutulması mümkündür<sup>233</sup>.

---

<sup>233</sup> Bekir Nahit Kitiş, “Kdv'de Hizmet İthalı, Muhasebeleştirilmesi, Beyanı, İndirimi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, 2008 Şubat Sayı:50

#### 4.2.3 Hizmet İthalı İşlemlerinde KDV'nin Mükellefi Ve Vergiyi Doğuran Olaya İlişkin Değerlendirmeler

Hizmet ithalatında katma değer vergisinin mükellefi, hizmeti ifa edenler değil, hizmeti ithal edenlerdir. (KDV Kanunu 8/1-b). Dolayısıyla hizmet ithalatı 15 Seri Nolu KDVK Genel Tebliği'nin sorumlu sıfatıyla katma değer vergisinin beyanına ilişkin “C-Yurt Dışından Sağlanan Hizmetler” alt başlığı altında yer alan düzenlemelerin kapsamına girmemektedir.

İthalatta vergiyi doğuran olay Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili ile gerçekleşir<sup>234</sup>. Fikri ve sınai hakların, bu hakları temsil eden maddi vasıtalar ile birlikte hizmet ithalatı çerçevesinde satın alındığı durumlarda ise, Gümrük Kanunu'na (GK) tabi bir işlem söz konusu olacak (gümrük vergisine tabi olsun olmasın), Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen söz konusu maddi vasıtaların gümrük işlemlerinin yerine getirildiği gümrük idaresine beyan edilmesi gerekecektir. KDV mükellefiyeti de gümrük vergisine tabi işlemlerde gümrük vergisinin ödeme mükellefiyetinin başladığı zamanda ya da gümrük beyannamelerinin tescili (gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde) ile doğmaktadır<sup>235</sup>.

Örnek verilecek olursa, 6 ay vadeli bir ithalat işleminde, malın ithali aşamasında fatura tarihi ile gümrük beyannamesinin tescil tarihi arasındaki fark nedeniyle esas alınacak olan kur, fatura tarihindeki kur değil, ithalatta gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başladığı gümrük beyannamesinin tescil tarihindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) döviz alış kuru olacaktır. Malın ithal edilmesinden sonra fatura tarihinden itibaren 6 ay geçip ödeme vadesi geldiğinde yurt dışına ödeme yapılırken döviz kurunda artış meydana gelmiş olması nedeniyle KDV hesaplanması ve ödenmesi söz konusu olamaz, maddenin lafzı açıktır, benzer şekilde ödeme tarihinde döviz kurunun düşmesi halinde de KDV yönünden yapılacak bir işlem yoktur, vergiyi

<sup>234</sup> Bkz. 3065 sayılı KDVK'nun 10 uncu maddesinin 1 inci fıkrasının 1 bendi

<sup>235</sup> Şahan, s. 61

doğuran olay ithalat aşamasında meydana gelmiş, tahakkuk ve tahsilat yapılarak işlem sonuçlandırılmıştır<sup>236</sup>.

KDV’de mükellefiyet konusuna, sorumluluk ve kesintiye ilişkin olarak çalışmanın üçüncü bölümünde ve altıncı bölümünde detaylı olarak açıklanacağından bu bölümde daha fazla değinilmeyecektir.

#### 4.2.4 Hizmet İthalı İşlemlerinde KDV Matrahının Tespiti

Hizmet ithalatının vergiye tabi matrahının ne olacağına dair KDVK’nda herhangi bir belirleme bulunmamaktadır. KDVK’nun 21 inci maddesinde, “*İthalatta Matrah*” başlığı altında sadece ithal edilen mallara ilişkin KDV matrahının nasıl tespit edileceği belirlenmiştir<sup>237</sup>.

KDV Kanunu’nun 21’inci maddesine göre; İthalatta verginin matrahı aşağıda gösterilen unsurların toplamıdır:

a) İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri,

b) İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,

c) Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler.

Dolayısıyla açıklamak gerekirse gümrük kıymetine dahil olan tüm unsurlar gümrük vergisinin matrahını oluşturacak olup, ödenen tüm gümrük vergisi, resimler, harçlar ve paylar da gümrük kıymetini oluşturan tüm unsurlarla beraber KDV’nin matrahını oluşturmaktadır<sup>238</sup>.

---

<sup>236</sup> Ceyhan İnaltong, “Kur Farklarında KDV Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Haziran 2017, Sayı:430, s. 61

<sup>237</sup> Şahan, s. 61

<sup>238</sup> Alıcı, s. 83

KDV kanununun 24'üncü maddesinde aşağıda yazılı unsurların KDV matrahına dahil olduğu hüküm altına alınmıştır<sup>239</sup>:

a) Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri,

b) Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar,

c) Vade farkı, fiyat farkı, kur farkı<sup>240</sup>, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler.

KDVK Md.25'de aşağıda yazılı unsurların KDV matrahına dahil olmadığı hüküm altına alınmıştır<sup>241</sup>:

a) Teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontolar,

b) Hesaplanan katma değer vergisi.

Md.20'deki bedel kavramına açıklık getiren ve kavramın içeriğini belirleyen Md.24'in (c) bendi KDV'deki kur farkı tartışmalarının odak noktasıdır. Kur farklarının KDV'ye tabi olduğunu düşünenlerin de KDV'ye tabi olmadığını düşünenlerin de bu bendi farklı yorumlamak suretiyle değerlendirme yaptıkları görülmektedir<sup>242</sup>.

#### 4.2.4.1 Kur Farklarının KDV Açısından Durumu

KDV kanununun Md.21/c'de kur farklarına ilişkin olarak yer alan düzenlemeye göre, gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler ithalatta verginin matrahına dâhildir. KDV Kanunu'nun, kur farklarında vergilendirmeyi düzenleyen maddeleri nelerdir diye bakıldığında; ithalatta matrahı

<sup>239</sup> Bkz. KDVK 24, "Matraha Dahil Olan Unsurlar"

<sup>240</sup> 18.01.2019 tarih ve 7161 sayılı kanunun 18 nci maddesiyle kur farkları madde metnine eklenmiş, kur farklarının KDV'ye tabi olup olmadığına ilişkin yargı organları ve vergi idaresi ile olan ihtilaf ortadan kaldırılmıştır

<sup>241</sup> Bkz. KDVK 25, "Matraha Dahil Olmayan Unsurlar"

<sup>242</sup> İnaltong, s. 63

düzenleyen 21'inci maddenin (c) bendinde “kur farkı” kavramının yer aldığını, bunun dışında KDV'nin hiçbir maddesinde kur farkı kavramının olmadığını, kur farklarının KDV'ye tabi olduğunu ya da KDV'den istisna edildiğini gösteren başka bir düzenlemenin bulunmadığını görmekteyiz. Konuya ilişkin öncelikle 105 Seri Nolu KDV Genel Tebliği'nde düzenleme yapılmış olup, “teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanacaktır. Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden” KDV hesaplanması gerektiği belirtilmiştir<sup>243</sup>.

Güncel tebliğ olan KDV Uygulama Genel Tebliği'nin III/A-5.3 “Matraha Dahil Olan Unsurlar” başlıklı bölümünde<sup>244</sup>; “Bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkı esas itibarıyla vade farkı mahiyetinde olduğundan, matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Buna göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanır. Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması” gerektiği belirtilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen bir özelgede; “firmanız adına keşide edilen çekin firmanızca ciro edilmesi tahsil hükmünde olduğundan ciro edilen tarih ödeme tarihi olarak dikkate alınacak ve vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih ile ödeme tarihi (ciro edilme tarihi) arasında ortaya çıkan kur farkı üzerinden, lehine kur farkı ortaya çıkan mükellef tarafından düzenlenecek faturada KDV hesaplanacağı” belirtilmiştir<sup>245</sup>.

<sup>243</sup> 105 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, 30/06/2007 tarih ve 26568 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>244</sup> KDV Uygulama Genel Tebliği, 26/04/2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>245</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 04/07/2013 tarih ve 39044742-KDV.24-979 sayılı özelgesi

Konuya ilişkin olarak, Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği'nin konuya ilişkin bölümlerinin iptaline ilişkin açılan davada, kur farklarının KDV'ye tabi olduğunu belirten tebliğ açıklamalarının yasaya uygun olduğuna karar vermiştir<sup>246</sup>. İlk derece mahkemesi olarak verilen bu karar Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nda temyiz edildi. Danıştay VDDGK kararıyla<sup>247</sup>, yukarıda bahsi geçen 4. Daire kararını, kur farklarının KDV'ye tabi tutulmasına dönük kanunda açık bir hükmün bulunmaması gerekçesiyle bozmuştur<sup>248</sup>. Danıştay 4'üncü Dairesinin Tebliğ'de yer alan Kur Farklarının KDV'ye tabi olduğuna ilişkin kararını bozan kararında gerekçe olarak<sup>249</sup>;

- *Teslim ve hizmet işlemlerinin karşılığını teşkil eden bedel kavramı kanunda açıkça tanımlandıktan sonra, bedel kapsamında kabul edilmeyen ancak, matraha dahil edilmesi gereken gelir unsurlarının sayıldığı Kanunun 24'üncü maddesinin (c) fıkrasında, kur farkına yer verilmemiş olması,*

- *Dövizli işlemler sonrasında mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan kişi tarafından her zaman ilave bir bedel elde edilmesinin mümkün olmaması (zira kur bazen de düşebilir),*

- *Kanunun 24'üncü maddesinde yer alan “gibi” ifadesinden yola çıkılarak kur farkının vade farkı mahiyetinde olduğunun kabul edilmesi suretiyle katma değer vergisi matrahına dahil edilmesinin, hukuk devletinin temel unsurlarından biri olan hukuki belirlilik ilkesiyle bağdaşmaması,*

- *Tebliğ ile katma değer vergisi matrahına ilişkin hükümlerin yorum yoluyla genişletilmesinin, vergilendirmenin temel öğelerinin kanunla belirlenmesi gerekliliğini de kapsayan verginin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturmaması,*

- *KDV Kanunu'nun 26'ncı maddesinde, mal veya hizmetin karşılığını teşkil eden bedelin döviz ile hesaplanması halinde; dövizin, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilmesi ve bu yolla bulunan tutarın katma değer vergisinin matrahını oluşturacağının açıkça belirleme altına alınmış olması,*

---

<sup>246</sup> Danıştayın 18.05.2017 gün E:2014/4834, K:2017/4605 sayılı kararı

<sup>247</sup> Danıştay'ın 13.12.2017 gün E:2017/548, K:2017/606 sayılı kararı

<sup>248</sup> Zeki Gündüz, *Kur Farkları KDV'ye tabi mi?*, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/kur-farklari-kdvy-tabimi/426912>, Erişim tarihi: 01/10/2018

<sup>249</sup> Danıştay'ın 13 Aralık 2017 tarih ve E:2017/548, K:2017/606 sayılı kararı

• *KDV Kanunu'nun 21'inci maddesinde, ithalatta verginin matrahına dahil olan unsurlar arasında kur farkı sayılmasına rağmen 24'üncü maddesinde matraha dahil olan unsurlar arasında kur farkına yer verilmemiş olması*”

gerekçeleri ile Danıştay 4. Dairesi'nin kararını bozmuştur<sup>250</sup>.

Ancak 18/01/2019 tarihinde 7161 sayılı kanunla, KDV kanununun 24'üncü maddesinde yapılan bir değişikle maddenin c fıkrasına “kur farkı” ibaresi eklenmiştir. Dolayısıyla yapılan bu düzenleme ile birlikte, vergi idaresi ile yargı organları arasındaki kur farklarının KDV'ye tabi olup olmadığı yönündeki ihtilaf sona ermiş bulunmaktadır.

#### **4.2.4.2 KDV'ye Tabi Olmayan Kur Farkları**

KDV Uygulama Genel Tebliği ile Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilmiş olan birçok özelgede kur farklarının KDV'ye tabi olduğu görüşü ifade edilmiştir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, kur farkları üzerinden KDV hesaplanmaması gerektiği yönündeki kararını açıklamıştır<sup>251</sup>. 7161 sayılı kanunla kanunun 24'üncü maddesine “kur farkları” hükmü eklenmiş ve sorun aşılmıştır.

Ancak vergi idaresi, 11 Seri Nolu KDV Uygulama Genel Tebliği ile bazı durumlarda kur farkları üzerinden KDV hesaplanmayacağını açıklamıştır<sup>252</sup>; Bu durumlar şöyledir:

- İhraç kayıtlı teslimlerde oluşan kur farklarında,
- Yıl sonlarında ve geçici vergi dönemlerinde yapılan değerlemeler neticesinde ortaya çıkan kur farklarında,
- Örtülü sermaye uygulamasında kur farkı gelirlerinin durumunda,
- Yatırım teşvik belgesi kapsamında oluşan kur farklarında,
- Avans mahiyetinde yapılan ödemelerde kur farklarında.

#### **4.2.5 Herhangi Bir Hizmetin KDV'ye Tabi Tutulmasının Gerekleri**

Bir hizmetin KDV'ye tabi tutulması için;

- Vergiye tabi işlemlerin yasada öngörülen faaliyetler çerçevesinde yapılması,

<sup>250</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 13 Aralık 2017 tarih ve E:2017/548, K:2017/606 sayılı kararı

<sup>251</sup> 13.12.2017 gün E:2017/548, K:2017/606 sayılı

<sup>252</sup> 11 Seri No'Lu KDV Uygulama Genel Tebliği, 15/02/2017 tarih ve 29980 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- Bu faaliyetler çerçevesinde bir mal teslimi veya hizmet ifasının olması,

- Bu teslim ve hizmetin Türkiye'de yapılması gerekmektedir. Esasen, KDV bu temel unsurları bünyesinde bulunduran işlemleri (muameleleri) kavramak suretiyle vergilendiren bir muamele vergisidir. Bu itibarla gelir vergisinde olduğu gibi bir tam mükellef-dar mükellef kavramlarına ihtiyaç duyulmamış, vergiye tabi işlemlerin Türkiye sınırları içinde yapılması yeterli bulunmuştur<sup>253</sup>.

Hizmetin Türkiye'de yapılması; Hizmet üretimine ilişkin işlemlerin (faaliyetin) bütün unsurları ile Türkiye'de gerçekleştirilmesini ifade eder. Hizmet bütünüyle yurt içinde icra edildiği ve sonuçları yurt içinde hasıl olduğu zaman Türkiye'de yapılmış sayılır. Bu takdirde, KDV'ye tabi tutulur. Hizmetin Türkiye'de değerlendirilmesi; Yukarıda da belirtildiği gibi, KDV Yasası GVK'nın 7'nci maddesine yollamada bulunarak değerlemeden ne anlamak gerektiğini açıklığa kavuşturmuştur; Hizmet karşılığı ödemenin Türkiye'de yapılması, veya ödeme yurt dışında yapılmışsa Türkiye de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılması olarak ifade edilmiştir. Hizmetin yurt dışında yapılması hallerinde, bedeli Türkiye'de ödenmiş ise değerlendirilmesi Türkiye'de yapılmış sayılarak ifa edilen hizmet Türkiye'de KDV'ne tabi tutulmuştur<sup>254</sup>.

#### 4.2.6 Hizmet İthalinde KDV Tevkifatı Uygulaması

KDV Kanunu'nun 9 uncu maddesi, yurtdışından hizmet ithal edildiğinde (Şayet bu hizmet KDV'nin konusuna giriyorsa ve KDV den istisna edilmemişse), hizmeti ithal eden tarafından hizmet bedeli üzerinden KDV hesaplanmasını, bu KDV nin 2 no.lu KDV Beyannamesinde beyan edilip ödenmesini öngörmektedir<sup>255</sup>.

KDV Kanunu'nun 9'uncu maddesinde belirtilen işlemlere taraf olanlar ile diğer ilgili şahıslar mükellefin temsilcisi, vekili, mükellef adına hareket etmeye yetkili herhangi bir şahıs veya kendine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişilerdir. Bu şahıslar

<sup>253</sup> Bkz. KDV Uygulama Genel Tebliği'nin I-A-6 başlıklı bölümü, 26/04/2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>254</sup> Münir Bellek, "Yurtdışında Yaptırılan Hizmetler", **Lebib Yakın Mevzuat Dergisi**, Temmuz 1998, Sayı 67

<sup>255</sup> [http://www.vergi.tc/makaleDetay/MehmetMac/hizmet-ithalinde-kdv-ve-stopaj-sorumlulugu\\_/4841f94d-8013-4d23-93b3-759dd7508b08](http://www.vergi.tc/makaleDetay/MehmetMac/hizmet-ithalinde-kdv-ve-stopaj-sorumlulugu_/4841f94d-8013-4d23-93b3-759dd7508b08), Erişim tarihi:29/03/2018

verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumlu olurlar<sup>256</sup>.

KDV'nin konusunu tanımlayan 1'inci maddesi ile mükellefi belirleyen 8'inci maddesi incelendiğinde, verginin konusunda ve mükellefiyet şeklinde tam mükellef veya dar mükellef şeklinde herhangi bir ayrıma gidilmediği, işlemin vergi kapsamına girmesi halinde verginin ödenmesi gerektiği belirtilmiş; mükellefin Türkiye'de bulunmaması halinde ise, hizmetten Türkiye'de faydalanan kişilere verginin yurtdışındaki kişi adına ödenmesi sorumluluğu yüklenmiştir<sup>257</sup>.

Yurt dışından sağlanan hizmetten faydalanan kişinin sorumlu tutulabilmesi için o kimsenin vergi mükellefiyetinin olup olmamasının ve vergi mükellefinin tam veya dar mükellef olmasının hiçbir önemi yoktur<sup>258</sup>.

Alınan hizmet bedelinden Türkiye'de yararlanılır ise ve alınan bu hizmet, KDV'nin konusuna giriyorsa veya KDV'den istisna edilmemişse hizmeti alan konumundaki gerçek veya tüzel kişinin vergi sorumluluğu söz konusu olmaktadır. Yurt dışındaki yerleşik gerçek ve tüzel kişilerden alınan ve yurt dışında yararlanılan hizmetler KDV'nin konusuna girmemektedir.

Örneğin yurtdışında yerleşik gerçek veya tüzel kişilere ihraç mamullerinin pazarlanması amacı ile verilen komisyonlar, ihracat gelirlerinin arttırılması için verilen reklam bedelleri KDV'nin konusuna girmemektedir. Çünkü hizmet hem yurt dışında yapılıyor hem de hizmetten yurt dışında yararlanılıyor.

Bir başka örnekte Türkiye'de inşa edilecek bir binanın projesinin, Almanya'da mukim X şirketi tarafından 50.000.-Euro'ya yapıldığını varsayalım. Proje çizim işi yurt dışında yapılmakla beraber proje hizmetinden Türkiye'de yararlanılacağı için söz konusu bu işlem KDV'nin konusuna girmektedir. Örneğimizde 50.000.-Euro üzerinden %18 KDV hesaplanıp sorumlu sıfatı ile 2 no'lu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi

<sup>256</sup> KDV Uygulama Genel Tebliği, 26/04/2014 tarihli Resmi Gazete yayımlanmıştır.

<sup>257</sup> Kürşat Şahin, "Dar Mükellef Kurumlarda KVK'nın 24. Maddesine Göre Stopaj ve Sorumlu Sıfatıyla KDV Uygulaması", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:90, Haziran 2000, s. 251.

<sup>258</sup> Ali Tuğlu, "Dar Mükellef Kurumlardan Sağlanan Mal Teslimi ve Hizmet İfalarında KDV Sorumluluğu-I", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 98, Şubat 2001, s. 112

gerekir. Ödenen bu KDV 1 no’lu beyannamede indirim konusu yapılır. Yani satıcıya ödemediğimiz KDV’yi önce devlete öderiz, sonrada indirim konusu yaparız.

Hizmet ithaline konu işlem için stopaj varsa, öncelikle ödenen net tutar brüte çevrilir ve bu tutar üzerinden KDV hesaplanır<sup>259</sup>.

#### **4.2.6.1 Dar Mükellefiyete Tabi Elektronik Hizmet Sunucularının 3 No’lu KDV Beyannamesi İle Vergilendirilmesi**

Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 7061 sayılı Kanun’un 41’inci maddesi<sup>260</sup> ile 3065 sayılı KDVK’nın 9’uncu maddesinin birinci fıkrasına şu ifade eklenmiştir; *"Şu kadar ki Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir. Maliye Bakanlığı elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."* Söz konusu düzenleme ile Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetleri sağlayan kişilere KDV hesaplama, beyan etme ve ödeme zorunluluğu getirilmiştir<sup>261</sup>.

Elektronik ortamda sunulan hizmetlerin bir işyeri oluşturacak şekilde verilmesi durumunda (Türkiye’de bir işyerinin oluşup oluşmadığı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenir.), bu hizmetlere ilişkin verginin genel esaslar çerçevesinde (1 No.lu KDV beyannamesi ile) beyan edilip ödenmesi gerekmektedir<sup>262</sup>.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, elektronik ortamda sunulan hizmetlerde herhangi bir ayrıma gidilmemiş olmasıdır. Diğer bir ifade ile Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından Türkiye’de KDV

<sup>259</sup> <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/yakupkayihan/004>, Erişim tarihi:28/03/2018

<sup>260</sup> 05/12/2017 tarih ve 30261 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır

<sup>261</sup> İsmail Karakoç, “20 Soruda 3 No’lu Katma Değer Vergisi Beyannamesi”, **Lebib Yalkan Mevzuat Dergisi**, Sayı:174, Haziran 2018, s. 141

<sup>262</sup> 17 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliği, 31/01/2018 tarih ve 30318 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda sunulan **tüm hizmetler** KDV'ye tabi sayılmıştır<sup>263</sup>.

Buna göre, KDV mükellefiyeti olmayan gerçek kişiler, yurtdışı firmalardan elektronik ortamda alıp, Türkiye'de faydalandıkları hizmetler nedeniyle KDV sorumlusu olmayacaktır. Ancak KDV mükellefi olmayan gerçek kişilerin elektronik ortam haricinde yurtdışından sağladıkları hizmetlere ilişkin KDV sorumlulukları devam etmektedir. Yapılan düzenlemeyle birlikte, Türkiye'deki KDV mükellefiyeti olmayan gerçek kişilere, elektronik ortamda ve Türkiye'de faydalanılmak üzere hizmet sunan yabancı firmalara KDV mükellefiyeti tesis mecburiyeti getirilerek, elektronik ortamda sundukları hizmetler nedeniyle ortaya çıkan KDV'yi beyan ve ödeme mükellefiyeti getirilmiştir<sup>264</sup>.

Değişiklik öngören madde ile 3065 sayılı KDVK'nın 9'uncu maddesinde değişiklik yapmak suretiyle Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisinin, Avrupa Birliği uygulamalarına benzer şekilde, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenmesi amaçlanmaktadır. Yeni düzenleme sadece belli şartlarda elektronik ortamda verilen hizmetleri kapsamaktadır<sup>265</sup>.

Kanun maddesinin gerekçesinde de belirtildiği üzere; bu düzenlemeyle elektronik ortamda yurtdışından Türkiye'deki nihai tüketicilere hizmet sunanlara katma değer vergisi bakımından Türkiye'de vergi mükellefi olma zorunluluğu getirilmiştir. Zira bahse konu hizmetlere ilişkin katma değer vergisinin, KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetler nedeniyle ödenmeyen KDV'nin tahsil edilmesi ve Avrupa Birliği uygulamalarına benzer şekilde, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenmesi amaçlanmaktadır<sup>266</sup>.

Elektronik ortamda sunulan hizmetlerin bir işyeri oluşturacak şekilde verilmesi durumunda (Türkiye'de bir işyerinin oluşup oluşmadığı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu

---

<sup>263</sup> <http://www.muhassebedr.com/elektronik-ortamda-sunulan-hizmetlerde-kdv-uygulamasi-degisti/>, Erişim tarihi: 04/10/2018

<sup>264</sup> Mehmet Emek Kurt, s. 40

<sup>265</sup> İsmail Karakoç, s. 141

<sup>266</sup> Öznur Gökçe, "7061 Sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Kanun ve KHK'larda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" Kapsamındaki Vergisel Değişiklikler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:437, Ocak 2018, s. 99

hükümlerine göre belirlenir.), bu hizmetlere ilişkin verginin genel esaslar çerçevesinde (1 No.lu KDV beyannamesi ile) beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayıp, Türkiye’de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda hizmet sunanlar, bu hizmetlere ilişkin KDV’yi, “*Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti*” tesis ettirmek suretiyle beyan ederler. Söz konusu hizmet sunucuları bu işlemlere ilişkin KDV’yi, 3 No.lu KDV beyannamesi ile elektronik ortamda beyan ederler. Bu kapsamdaki hizmet sunucularının, ilk kez verecekleri 3 No.lu KDV beyannamesini vermeden önce, Gelir İdaresi Başkanlığının [www.digitalservice.gib.gov.tr](http://www.digitalservice.gib.gov.tr) adresinde yer alan formu doldurmaları gerekir.

Söz konusu formun elektronik ortamda doldurulup onaylanması üzerine, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı nezdinde, hizmet sunucusu adına “*Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti*” tesis ettirilir. Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti kapsamında bulunanlar, Türkiye’de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sundukları hizmetler için, bu hizmetlerin tabi olduğu oranda KDV hesaplarlar. Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti bulunanların 213 sayılı Kanun uyarınca defter tutma zorunluluğu bulunmamaktadır. Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti kapsamında bulunanlar, Türkiye’de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sundukları hizmetler nedeniyle hesapladıkları KDV’yi, takvim yılının aylık vergilendirme dönemleri itibarıyla, vergilendirme dönemini takip eden ayın yirmidördüncü günü akşamına kadar, internet vergi dairesi aracılığıyla ve 3 No.lu KDV Beyannamesi ile Türk Lirası cinsinden beyan ederler. Bu kapsamda beyan edilen KDV’nin, beyannamenin verilmesi gereken ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar ödenmesi gerekir<sup>267</sup>.

Elektronik ticaretin vergilendirilmesi, uluslararası platformlarda da sıkça tartışılan bir konu olup ülkeler arasında da büyük bir çekişmeye neden olmaktadır. OECD bünyesinde de bu konuda önemli çalışmalar yapılmış ve çeşitli alternatif öneriler sunulmuştur. Türkiye yukarıda zikredilen Tebliğ ile elektronik ticaretin vergilendirilmesi

---

<sup>267</sup> 17 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, 31/01/2018 tarih ve 30318 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

konusunda önemli bir adım atmış olmakla birlikte, düzenleme pratik bir takım sorunları da bünyesinde barındırmaktadır. Her şeyden önce torba yasa ile yapılan yasal değişiklik ve söz konusu tebliğ konunun sadece KDV boyutunu düzenlemekte olup elektronik hizmet sunucularının Türkiye’den elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesi konusu hala açıkta kalmaktadır. Ama bu konunun çözümü tebliğde atıf yapılan ve Vergi Usul Kanunu’nun 156’ıncı maddesinde düzenlenen işyeri tanımında değişiklik yaparak bir çeşit “elektronik işyeri” tanımı yapmadan pek de mümkün gözükmemektedir<sup>268</sup>.

#### **4.2.6.2 KDV Kanunu’nda Yer Alan Tam Tevkifat Uygulaması**

KDV Uygulama Genel Tebliği’nin 2.1.2 Tam Tevkifat Uygulaması başlıklı bölümünde, bu bölüm kapsamındaki işlemler de, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV’nin tamamı, mal veya hizmetin alıcıları tarafından tevkifata tabi tutulur. Tam tevkifat uygulanacak işlemler, bu bölümde belirtilenlerle sınırlı olup, bunlar dışındaki işlemlerde işleme muhatap olanlar tarafından tam tevkifat uygulaması kapsamında işlem yapılmayacaktır. KDVK’nın 9’uncu maddesinde belirtilen vergi kesenlerin sorumluluğu, tam sorumluluk ve kısmi sorumluluk olmak üzere ikiye ayrılır. Tam sorumlulukta, mükellef tarafından ödenmesi gereken KDV’nin tamamı sorumlu sıfatıyla alıcı tarafından kesilerek vergi dairesine yatırılmaktadır<sup>269</sup>.

##### **4.2.6.2.1 İkametgâhı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye’de Bulunmayan Mükellefler Tarafından Yapılan İşlemler**

1 Seri No’lu KDV Uygulama Genel Tebliği’nde; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunun 1’inci maddesinde belirtildiği üzere bir hizmetin verginin konusuna girebilmesi için Türkiye’de ifa edilmesi gerekmektedir. Yine kanunun 6/b maddesinde Türkiye’de yapılan ya da Türkiye’de yararlanılan hizmetler Türkiye’de ifa edilmiş sayılacaktır. Dolayısıyla, ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlar tarafından Türkiye’de yapılan hizmetlerle bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye’de yararlanılan hizmetler katma değer vergisine tabi olacaktır. Buna benzer hizmetlerin ifasında mükellef, esas olarak hizmeti ifa eden olmakla birlikte,

<sup>268</sup> <https://www.dunya.com/kose-yazisi/elektronik-hizmet-sunucularina-ozel-kdv-mukellefiyeti/402602>, Erişim Tarihi: 04/10/2018

<sup>269</sup> Murat Yapmış, “Katma Değer Vergisinde Yer Alan Tam Sorumluluk Halleri”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:121, Ekim 2009, s. 80

Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığından, KDV'nin tamamı, hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir. Hizmetin vergiden müstesna olması ve hizmetin yurt dışında yapılıp hizmetten yurt dışında faydalanılması halinde, mükellef veya sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmeyecektir<sup>270</sup>.

#### **4.2.6.2.2 Serbest Meslek Faaliyeti Kapsamında Yapılan Hizmetlerin KDV Kanunu Açısından Değerlendirilmesi**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesi kapsamında yapılan işlemlerde hesaplanacak Katma Değer Vergisi'nin tamamen işi yaptıranlarca beyan edilip ödenmesi gerekmektedir<sup>271</sup>. 1 Seri No'lu KDV Uygulama Genel Tebliğinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar, aynı kanunun 18'inci maddesi kapsamına giren kişilere yaptıkları ödemeler ile ilgili olarak gelir vergisi stopaj tutarı dâhil işlem bedeli üzerinden KDV hesaplayıp sorumlu sıfatıyla beyan edip ödenmektedir. Hesaplanan Katma Değer Vergisi tutarı Gelir Vergisi stopaj matrahına dâhil edilmez. Dar mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen serbest meslek kazançları aynı zamanda katma değer vergisi tevkifatına tabi olduğundan ilgili kurumlara yapılacak ödemelerin gayrisafi tutarı üzerinden ayrıca katma değer vergisi tevkifatı yapılmalıdır<sup>272</sup>.

İşlemi yapanlar;

- Faaliyetlerinin arızı olması nedeniyle katma değer vergisine tabi olmadığını veya
- Faaliyetlerinin katma değer vergisine tabi olduğunu ve hesaplanacak katma değer vergisinin sorumlu sıfatıyla beyanını tercih ettiklerini veya
- Faaliyetlerinin katma değer vergisine tabi olduğunu ve hesaplanacak katma değer vergisinin kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edileceğini,

<sup>270</sup> 1 Seri No'lu KDV Uygulama Genel Tebliği, 26/04/2014 tarihinde yayımlanmıştır.

<sup>271</sup> [http://www.muhasabetr.com/ulusalbasin/haber\\_oku.php?haber\\_id=16079](http://www.muhasabetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=16079), Erişim tarihi:28/03/2018

<sup>272</sup> Levent Başak, "Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlarca Elde Edilen Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi", **Maliye Postası Dergisi**, Sayı: 554, 1 Ekim 2003, s. 94

belirteceklerdir. Bu yazı, Vergi Usul Kanunu'nun muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde saklanacak ve gerektiğinde yetkililere ibraz edilecektir<sup>273</sup>.

Serbest meslek erbabının bu uygulamadan faydalanabilmesi için gerçek usulde KDV mükellefiyetlerinin sadece GVK'nın 18'inci maddesi kapsamına giren işlemlerden ibaret olması ve işlemlerinin tamamının aynı kanunun 94'üncü maddesine göre gelir vergisi stopajına tabi bulunması gerekmektedir. Buna göre 18'inci madde kapsamına giren teslim veya hizmetleri 94'üncü maddede sayılan kişi ve kuruluşlar yanında maddede yer almayanlara da yapanlar bu uygulamadan faydalanamayacaktır<sup>274</sup>.

GVK'nın 94'üncü maddesinde sayılan kişi veya kuruluşlar, aynı kanunun 18'inci maddesi kapsamına giren kişilere yapacakları ödemeler ile ilgili olarak gelir vergisi stopajına esas olan miktar üzerinden %18 oranında KDV hesaplayıp vergi sorumlularına ait KDV beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan ederek ödemesi gerekmektedir<sup>275</sup>.

Bu sorumluluk uygulamasının gerçekleşebilmesi için GVK'nın 18'inci maddesi kapsamına giren kişilerin önceden bağlı bulundukları vergi dairelerine bu uygulamadan yararlanmak istediklerini bir dilekçe ile beyan etmek ve ayrıca bu durumu vergi sorumlusuna bildirmek durumundadırlar. Sorumluluk uygulamasını tercih etmeyenler ile esasen bu kapsama girmesi mümkün olmayan mükelleflerin, GVK'nın 94'üncü maddesinde sayılan kişi ve kuruluşlara yaptıkları teslim ve hizmet ifaları sebebiyle hesaplanan KDV kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip ödenecektir<sup>276</sup>.

#### 4.2.6.2.3 KDV Kanunu'na Göre Kiralama İşlemlerinin Değerlendirilmesi

KDV Kanunu'nda, GVK'nın 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemi, ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde verilen bir hizmet olmasa dahi KDV'ye tabi olacağı belirtilmektedir<sup>277</sup>. Bu kiralama işlemleri ile ilgili KDV;

<sup>273</sup> <https://www.ozdogrular.com/content/view/21663>, Erişim tarihi:29/03/2018

<sup>274</sup> İhsan Akar ve Hakan Şahin, **Katma Değer Vergisinde Sorumluluk Uygulamaları**, Bursa Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odası Yayını, Bursa, 2006, s. 22

<sup>275</sup> Sarılı, s. 442

<sup>276</sup> Akar ve Şahin, s. 23-24

<sup>277</sup> Bkz. 3065 sayılı KDV Kanunu m. 1/3/f, 02/11/1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- Kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle KDV mükellefiyetinin bulunmaması (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dâhildir),

- Kiracının KDV mükellefi olması (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dâhil değildir), şartlarının birlikte var olması halinde, kiracı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

Ayrıca, kiracının;

- Gelir Vergisi Kanununa göre basit usulde vergilendirilenler (istisnadan vazgeçerek KDV mükellefi olmasalar dahi),

- Banka ve sigorta şirketleri gibi faaliyetleri KDV'den istisna olan işletmeler,

- Sadece KDV'ye tabi işlemlerinin bulunduğu dönemlerde KDV mükellefiyeti tesis ettirerek beyanname vermeleri uygun görülenler,

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar olması hallerinde de, kiralama hizmetine ait KDV söz konusu kiracılar tarafından bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulacaktır. Kiralama işleminin KDV'den müstesna olması halinde, mükellef veya sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmez. Örneğin; Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde sayılan mal ve haklar arasında yer alan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri, bir iktisadi işletmeye dahil olmamaları şartıyla, 3065 sayılı Kanunun (17/4-d) maddesine göre KDV'den müstesnadır<sup>278</sup>.

KDV Kanunu'nun 1/3-g maddesinde sayılan; genel bütçeye dahil idareler, katma bütçeye dahil idareler, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, dernek ve vakıflar ile her türlü mesleki kuruluşların kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri KDVK kapsamına girmediğinden vergiye tabi olmayacaktır. Bu kuruluşlar iktisadi işletme niteliği taşımadığından sahip oldukları gayrimenkullerin kiralanması işlemleri de vergiye tabi olmayacak, ancak GVK'nın 70'inci maddesi

---

<sup>278</sup> Bkz. 1 Seri No'lu KDV Uygulama Genel Tebliği II.1.2.3 bölümü, 26/04/2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

kapsamına giren diğer mal ve hakların kiralanması işlemleri ile bu kuruluşlarca gerçekleştirilen her türlü ithalatın vergiye tabi olacağı belirtilmiştir<sup>279</sup>.

GVK'nın 70'inci maddesinde sayılan haklar ile gayrimenkul dışındaki malların kiralanması işlemlerinde KDV sorumluluğunun doğabilmesi için, bunların bir iktisadi işletmeye dahil olmaması ve sahiplerinin de gerçek usulde KDV mükellefiyetinin bulunmaması gerekir. Kiracının ise mutlaka gerçek usulde KDV mükellefiyetinin bulunması gerekmektedir<sup>280</sup>.

#### **4.2.6.2.4 KDV Kanunu'na Göre Reklâm Verme İşlemlerinin Değerlendirilmesi**

Reklam verme işlemleri ticari faaliyet kapsamına girmesi sebebiyle KDV'ye tabidir. Reklam verme işlemleri, belirli şartların varlığı halinde sorumluluk uygulaması kapsamına alınmıştır. Buna göre, reklam verenlerin gerçek usulde KDV mükellefiyetlerinin bulunması; reklam alanların ise, KDV mükellefiyetlerinin bulunmaması gerekmektedir. Bu iki durumun birlikte gerçekleşmesi halinde söz konusu reklam verme işlemleriyle ilgili KDV'nin tamamı reklam verenler tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir. Ayrıca reklam verenlerin gerçek usulde KDV mükellefiyetlerinin bulunmaması halinde, reklam hizmetine ilişkin KDV, KDV mükellefiyeti bulunsun ya da bulunmasın reklam alanlar tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilecektir<sup>281</sup>.

1 Seri No'lu KDV Uygulama Genel Tebliğinde, KDV mükellefi olan gerçek veya tüzel kişiler (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir), KDV mükellefiyeti olmayan;

- Amatör spor kulüplerine, oyuncularının formalarında gösterilmek,
- şahıslara veya kuruluşlara ait bina, arsa, arazi gibi yerlerde duvarlara yazılmak, pano olarak yerleştirilmek,

<sup>279</sup> İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.08.2009 Tarih ve 176200-ÖZ/1330 Sayılı Özelgesi

<sup>280</sup> Mustafa Ali Sarılı. **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Ümit Matbaacılık, Ankara, 2010, s. 443

<sup>281</sup> Murat Yapmış, "Katma Değer Vergisinde Yer Alan Tam Sorumluluk Halleri", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:121, Ekim 2009, s. 82

- Gerçek veya tüzel kişiler tarafından yayımlanan dergi, kitap gibi yazılı eserlerde yayınlanmak, suretiyle ve bunlara benzer şekillerde reklâm vermektedirler.

Ayrıca reklam verenlerin gerçek usulde KDV mükellefiyetlerinin bulunmaması halinde, reklam hizmetine ilişkin KDV, KDV mükellefiyeti bulunsun ya da bulunmasın reklam alanlar tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilecektir<sup>282</sup>.

Bu şekilde reklâm verme işlemleri ile ilgili KDV, reklâm hizmeti verenlerin KDV mükellefi olmaması halinde, reklâm hizmeti alanlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir. Ayrıca, bu bölüm kapsamındaki reklam hizmetini alanların;

- Gelir Vergisi Kanununa göre basit usulde vergilendirilenler (istisnadan vazgeçerek KDV mükellefi olmasalar dahi),

- Banka ve sigorta şirketleri gibi faaliyetleri KDV'den istisna olan işletmeler,

- Sadece KDV'ye tabi işlemlerinin bulunduğu dönemlerde KDV mükellefiyeti tesis ettirerek beyanname vermeleri uygun görülenler,

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar olması hallerinde de reklam hizmetine ait KDV, hizmeti alanlar tarafından bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulacaktır<sup>283</sup>.

#### **4.2.6.3 KDV Kanunu Açısından Kısmi Tevkifat Uygulamasının Değerlendirilmesi**

Kısmi sorumlulukta; hizmetlerde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin, bir kısmı alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla, diğer kısmı ise satıcılar tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilecektir. Tam sorumluluk uygulamasında olduğu gibi kısmi sorumlulukta da, alıcı tarafından tevkif edilerek sorumlu sıfatıyla beyan edilen vergi, bu mükellefler tarafından indirim konusu yapılabilecektir<sup>284</sup>.

---

<sup>282</sup> Yapmış, s. 82.

<sup>283</sup> 1 Seri No'lu KDV Uygulama Genel Tebliği, 26/04/2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>284</sup> Emre Zengin ve Seçkin Biçer; "KDV Kanunda Tam ve Kısmi Sorumluluk Uygulaması", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:113, Şubat, 2009, s. 91

Kısmi tevkifat uygulaması KDV Uygulama Genel Tebliği'nin "2.1.3.2. Kısmi Tevkifat Uygulanacak Hizmetler" balıklı bölümde açıklanmıştır. Bu bölümde yer verilen kısmi tevkifat kapsamındaki işlemlerin tamamı "hizmet" mahiyetinde olup, "teslim" mahiyetindeki işlemler bu bölüm kapsamına girmemektedir. Bu nedenle, bu bölüm kapsamında tevkifat uygulayacak alıcıların tevkifat kapsamına giren hizmetlerde kullanılmak üzere piyasadan yapacakları mal alımlarında (Tebliğin I/C-2.1.3.3 bölümü kapsamındaki mallar hariç)<sup>285</sup> tevkifat uygulanmayacaktır. Ancak, bu bölüm kapsamına giren hizmetleri ifa edenlerin bu amaçla kullandıkları mallara ait tutarlar hizmet bedelinden düşülmeyecek; tevkifat, kullanılan mallara ait tutarlar da dahil olmak üzere toplam hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV tutarına göre belirlenecektir<sup>286</sup>.

KDV tevkifatı yapılacak ancak mezkur tebliğde detaylıca açıklanan kısmi tevkifata ait hizmetler aşağıdaki gibidir<sup>287</sup>.

- Yapım İşleri ile Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik-Mimarlık ve Etüt Proje Hizmetleri
- Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık, Denetim ve Benzeri Hizmetler
- Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri
- Yemek Servis ve Organizasyon Hizmetleri
- İşgücü Temin Hizmetleri
- Yapı Denetim Hizmetleri
- Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşleri, Çanta ve Ayakkabı Dikim İşleri ve Bu İşlere Aracılık Hizmetleri
- Turistik Mağazalara Verilen Müşteri Bulma / Götürme Hizmetleri

<sup>285</sup> Tebliğin I/C-2.1.3.3 bölümünde KDV tevkifata tabi tutulacak mallar aşağıdaki gibi olup söz konusu mallar üzerinden gerçekleştirilecek mal teslimlerinde her bir başlıkta belirtilen tevkifat oranları uygulanmak suretiyle kesinti yapılacaktır;

-Külçe Metal Teslimleri,

-Bakır, Çinko, Alüminyum ve Kurşun Ürünlerinin Teslimi,

-Hurda ve Atık Teslimi,

-Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, Kâğıt, Cam Hurda ve Atıkları ile Konfeksiyon Kırıntılarından Elde Edilen Hammadde Teslimi

-Pamuk, Tiftik, Yün ve Yapağı ile Ham Post ve Deri Teslimleri

-Ağaç ve Orman Ürünleri Teslimi

<sup>286</sup> 1 Seri No'lu KDV Uygulama Genel Tebliği, 26/04/2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>287</sup> 1 Seri No'lu KDV Uygulama Genel Tebliği, 26/04/2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- Spor Kulüplerinin Yayın, Reklâm ve İsim Hakkı Gelirlerine Konu İşlemleri
- Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri
- Servis Taşımacılığı Hizmeti
- Her Türlü Baskı ve Basım Hizmetleri



## 5. YURTDIŞI HİZMET ALIMLARINDA VERGİLENDİRME YÖNTEMLERİ

GVK 83'üncü maddesinde gelirin beyanı, hilafına hüküm olmadıkça, gelir vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur şeklinde açıklanmıştır. GVK'ya göre beyanname türleri yıllık, muhtasar ve münferit beyanname'dir. Yurtdışından temin edilen hizmetlerin ekseriyeti, kurumlar tarafından gerçekleştirildiğinden, vergilemeye ilişkin açıklamaların ağırlıklı kısmı da kurumlar vergisi üzerine olacaktır. KVK'da kurumlar vergisi beyannamesine ilişkin hüküm, kanunun 24'üncü maddesinde açıklanmıştır. Buna göre kurumlar vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Tam mükellef kurumların beyanında olduğu gibi dar mükellef kurumlar içinde kurumlar vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunmaktadır. Yine kanunun 24'üncü maddesinin 1'inci fıkrasına göre beyanname, ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içermektedir. 2'inci fıkraya göre, her mükellef vergiye tabi kazancının tamamı için bir beyanname verecektir. 3'üncü fıkraya göre, mükellefin şubesi, ajansı, alım-satım-büro ve mağazası, imalathanesi veya kendisine dolaysız yoldan bağlı işyeri için bağımsız bir muhasebesi veya ayrılmış sermayesi olsa dahi ayrı bir beyanname vermesi söz konusu değildir. Ancak açıklanması gereken nokta, dar mükellef kurumların Türkiye'de elde etmiş oldukları kazançlarının, kanunda belirtilen kazanç ve iratlardan ibaretse, bu kazançlar Kanun'un 26'ncı maddesi uyarınca özel beyanname vermek suretiyle vergilendirilecektir. Diğer taraftan, KVK'nın dar mükellefiyette vergi kesintisini düzenleyen 30/9 maddesinde, kesinti yoluyla vergilendirilecek kazanç ve iratlar için KVK'nın 24 veya 26'ncı maddelerine göre beyanname verilmesi ya da bu madde kapsamına girmeyen kazanç ve iratlar için verilecek beyannamelere söz konusu kazanç ve iratların ithali ihtiyari bir işlem olacağı açıklanmıştır.

Kanunun vergilendirme dönemi ve beyan başlıklı 25'inci maddesinde; dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde, vergilendirme dönemi, beyannamenin verilme yeri, zamanı ve içeriği düzenlenmektedir. Maddenin son fıkrası ile dar mükellefler tarafından verilecek beyannamenin şekli, içeriği ve eklerini belirleme konusunda Hazine Ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmaktadır.

Kanunun 26'ncı maddesinde özel beyan zamanı tayin olunan gelirler başlığı ile; dar mükellef kurum kazancının GVK'da yer alan diğer kazanç ve iratlardan ibaret olması halinde özel beyanname ile bildirileceği belirtilmektedir. Yine kanunun 27'inci maddesinde, özel beyan zamanı tayin olunan gelirler ile ilgili kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği yerler belirtilmektedir. 28'inci madde de tarhiyatın muhatabı, tarh zamanı ve tarh yeri, 29'inci maddede ödeme süresi belirtildikten sonra 30'uncu maddede, dar mükellef kurumların kesinti suretiyle vergilendirilecek kazançları açıklanmıştır.

## **5.1 VERGİLENDİRMENİN BEYANNAME VERMEK SURETİYLE GERÇEKLEŞTİRİLMESİ**

Dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen kazançların yıllık beyanname ile beyan edilmesinde vergilendirme dönemi hesap dönemidir. Mükelleflerden, kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerin vergilendirme dönemi ise özel hesap dönemidir. Kesinti suretiyle ödenen vergilerde, istihkak sahiplerince ayrıca yıllık veya özel beyanname verilmeyen hallerde, vergi kesintisinin ilgili bulunduğu dönemler vergilendirme dönemi sayılır. KVK'nın 25/3'üncü maddesinde, 26'ncı madde gereğince verilen beyannameler ile bildirilen kazançların vergilendirilmesinde, vergilendirme dönemi yerine kazancın elde edilme tarihinin esas alınacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla dar mükellef kurumlarca, özel beyanname ile bildirilmesi gereken kazançların vergilendirilmesinde, vergilendirme dönemi yerine kazancın elde edilme tarihi esas alınacağı belirtilmektedir.

### **5.1.1 Yıllık Beyanname Verilmesi Suretiyle Vergilendirme**

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

Tam mükellef kurumlar tarafından 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 oynamaktadır<sup>288</sup>.

Dar mükellef kurumların ticari ve zirai kazançlarının 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<sup>289</sup>.

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 beyannamesi ile beyan edilmesi gereklidir.

Mükellefler kanunun 24/2 maddesi uyarınca, vergiye tabi kazancın tamamı için bir beyanname verirler. Kanunun 24/3 maddesine göre ise, 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.

#### **5.1.1.1 Vergilendirme Dönemi**

KVK’nın 25’inci maddesine göre, yıllık beyan esasında vergilendirilen kurumların vergilendirme dönemi, hesap dönemidir. Ancak, kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi, özel hesap dönemleridir.

#### **5.1.1.2 Beyannamenin Verileceği Vergi Dairesi**

KVK’nın 25’inci maddesinde, yıllık kurumlar vergisi beyannamesi;

- Kurumun Türkiye’deki iş yerinin veya daimî temsilcisinin bulunduğu yerin,
- Türkiye’de iş yeri veya daimî temsilcisi olmadığı takdirde yabancı kuruma kazanç sağlayanların bağlı olduğu,

<sup>288</sup> Cem Tekin, Emre Kartaloğlu, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları No:54, Ankara, 2007, s. 986

<sup>289</sup> 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

yerin vergi dairesine verilir.

#### **5.1.1.3 Beyanname Verme Süresi**

KVK'nın 25'inci maddesine göre beyanname, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir. Yani, kurumlar vergisi beyannamesinin hesap döneminin takvim yılı olduğu hallerde 1-25 Nisan tarihleri arasında, özel hesap dönemi uygulanıyorsa bu dönemin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar verilmesi gerekmektedir. 29/03/2019 tarih ve VUK-115/2019-5 numaralı VUK Sirküleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığı kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresini Nisan ayının son günü olarak belirlemiştir. Öte yandan, kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerin beyanname verme sürelerinde yukarıdaki esaslar dahilinde ödeme süresinin son gününe kadar uzayacağı tabiidir.

Dar mükellef kurumlarda tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi halinde ise ülkeyi terk etmesinden önceki on beş gün içinde verilir.

#### **5.1.2 Özel Beyanname Verilmesi Suretiyle Vergilendirme**

Dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen bir takım kazanç ve iratların vergilendirilmesi, hesap döneminin bitmesi beklenmeden, kazanç ve iradın elde edildiği tarihten itibaren 15 gün içerisinde özel beyanname vermek suretiyle gerçekleştirilmektedir. Bu bölüm başlığı altında özel beyanname ile beyan edilecek kazanç ve iratlar ile vergilendirme usullerine yer verilecektir.

##### **5.1.2.1 Özel Beyan Zamanı Tayin Olunan Gelirler**

Dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde vergi güvenliğinin sağlanması bakımından, esas ilkeden sapmalar yapılması gerekmiştir. Bu bağlamda; dar mükellefiyete tabi kurumlar, Türkiye'deki faaliyetlerinden elde ettikleri ticari veya zirai kazançlarını hesap dönemi itibarıyla yıllık olarak beyan edeceklerdir. Ticari veya zirai faaliyetin bulunmaması veya bu faaliyetlerin dışında kalan unsurlardan gelir elde edilmesi halinde ise, elde edilen kazancın vergi güvenliği açısından “*Anında Vergilenmesi*” düşünülmüş ve bu nedenle de yıllık beyan esasından sapma yapılması gerekli hale

gelmiştir. Anında vergileme; kazanç unsurunun kaynakta vergi kesintisi yapılması suretiyle ya da özel beyan esasında beyanname verilmesi suretiyle yapılmaktadır. Özel beyan esası ile dar mükellef kurumların bir kısım kazançlarının vergilendirilmesinin güven altına alınması amaçlanmıştır<sup>290</sup>.

Diğer kazanç ve iratlar; GVK'nın "Gelire giren diğer kazanç ve iratlar" başlıklı 80'inci maddesinde; değer artış kazançları ve arizi kazançlar olmak üzere iki gruba ayrılmıştır. Kanunun mükerrer 80'inci maddesinde değer artış kazançları, 82'nci maddesinde ise arizi kazançların nelerden oluştuğu sıralanmıştır. Öte yandan, KVK'nın dar mükellefiyette vergi kesintisi ile ilgili 30'uncu maddesinin (9) numaralı fıkrasında; ticari ve zirai kazançlar hariç olmak üzere, bu maddeye göre vergisi kesinti yoluyla alınan kazanç ve iratlar için Kanunun 24 veya 26'ncı maddelerine göre beyanname verilmesi veya bu madde kapsamına girmeyen kazanç ve iratlar için verilecek beyannamelere söz konusu kazanç ve iratların dahil edilmesinin ihtiyari olduğu belirtilmiştir. Söz konusu madde hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, dar mükellef kurumların Türkiye'de elde etmiş olduğu kazançların aşağıda sıralananlardan ibaret olması halinde, bu kazançların özel beyanname ile beyan edilmesi zorunludur<sup>291</sup>.

- Menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan değer artış kazançları,
- Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan değer artış kazançları,
- Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan değer artış kazançları,
- 70. maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal ve hakların, elden çıkarılmasından doğan değer artış kazançları.
- Arizi kazançlar,

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 26'ıncı bölümünde özel beyan zamanı tayin olunan gelirler belirtilmiştir. Dar mükellef kurumların, vergiye tabi kazancının Gelir Vergisi Kanununda yazılı telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı,

<sup>290</sup> Ali Uysal, Nurettin Eroğlu, **Açıklamalı Ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu**, 2. Baskı, Ankara 2008, s. 900

<sup>291</sup> Vural, s. 340

marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç olmak üzere diğer kazanç ve iratlardan ibaret olması halinde bu kazançların; yabancı kurum veya Türkiye’de bunlar adına hareket eden kimseler tarafından kazancın elde edildiği tarihten itibaren onbeş gün içinde, KVK’nın 7’nci maddesinde belirtilen vergi dairesine beyanname ile bildirilmesi gerekmektedir.

Diğer kazanç ve iratların belirlenmesi konusunda GVK’nın ilgili hükümlerinin uygulanması gerekmekte olup diğer kazanç ve iratlara ilişkin hükümlerde yer alan vergilendirilmeme konusunda getirilen kayıt, şart ve süreler ile istisnalar dar mükellef kurumlarca elde edilen diğer kazanç ve iratların belirlenmesinde dikkate alınmayacaktır. Bunun tek istisnası, Türkiye’ye bizzat getirilen nakdi ve ayni sermaye karşılığında elde edilen menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin elden çıkarılması sırasında kur farkı kazancına dair hükümlerdir. Bu nedenle, GVK’da yer alan, diğer kazanç ve iratların tespitinde kur farkı kazancı ile ilgili belirlemeler, dar mükellef kurumlar için de geçerli olacaktır.

#### **5.1.2.2 Beyannamenin Verilme Yeri**

KVK’nın 27’inci maddesinde; özel beyan zamanı tayin olunan gelirlerle ilgili olarak kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği vergi daireleri hakkında aşağıdaki düzenlemelere yer verilmiştir. Dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen diğer kazanç ve iratların türüne göre kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği vergi daireleri;

- 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 işlerle 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 Bakanlığınca belirlenen,

yerin vergi dairesidir.

### 5.1.2.3 Ödeme Süresi

KVK’nın 29’uncu maddesinde; 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

## 5.2 VERGİLENDİRMENİN KESİNTİ YAPMAK SURETİYLE GERÇEKLEŞTİRİLMESİ

GVK’da 86’ıncı maddesinin 2’inci fıkrasında dar mükellefiyette, tamamı Türkiye’de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar için beyanname verilmeyeceği, diğer kazançlar için beyanname verilse bile bunların beyannameye dahil edilmeyeceği belirtilmiştir. GVK’da verginin kaynaktan kesilmesi yönteminin uygulanması ile ilgili temel düzenleme kanunun 94’üncü maddesinde yer almakta, vergi kesmekle yükümlü olanlar, vergi kesintisine tabi bulunan ödemeler ve kesinti oranları düzenlenmiştir. Kesinti oranlarına ilişkin olarak Cumhurbaşkanlığı yetkili kılınmıştır. KVK’da ise 30’uncu maddede, dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlardan yapılacak vergi kesintisine ilişkin düzenlenmelere yer verilmiş bulunmaktadır. Vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar Kurumlar Vergisi Kanununun 30’uncu maddesine göre, dar mükellefiyete tabi kurumların bu madde uyarınca vergi kesintisine tabi kazançlarına ilişkin kesinti, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından yapılacaktır. Bu maddeye göre, kazanç ve iratların nakden veya hesaben ödenmesi veya

tahakkuk ettirilmesi aşamasında avanslar da dahil olmak üzere gayri safi tutar üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır. Dar mükellef kurumlarda, vergi kesintisi ile ilgili detaylı açıklamalar 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile yapılmıştır.

### **5.2.1 Vergi Kesintisine Tabi Tutulan Kazanç Ve İratların Vergilendirilmesi**

Kazancın kesinti suretiyle vergilendirilmesine ilişkin olarak, KVK'nın 30'uncu maddesinde dar mükelleflerin elde ettikleri kazanç ve iratlardan vergi kesintisine tabi tutulacak olanlar tek tek sayılmıştır. Buna göre, dar mükellef kurumların elde edecekleri aşağıdaki kazanç ve iratlar, anılan maddeye göre vergi kesintisine tabi olacaktır.

- Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri,
- Serbest meslek kazançları,
- Gayrimenkul sermaye iratları,
- Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere menkul sermaye iratları,
- Ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satış, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller,
- Tam mükellef kurumlar tarafından, dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan ve Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr payları (Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç),
- Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar ile (c) bendinde belirtilen şirketlerin (b) bendindeki şartları taşıyan iştirak kazançlarından anonim veya limited şirket niteliğindeki dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr payları,

– Türkiye’de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan dar mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayırlarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar,

– 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 tutarlar,

– Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler.

#### **5.2.2 Vergi Kesintisi Yapmakla Sorumlu Olanlar**

1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin 30.1 bölümünde vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar; sayılan kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından yapılacağı belirtilmiştir. KVK’nın15/1’inci maddesinde, tam mükellefiyette vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar tadadi olarak sayılmıştır. Dar mükellefiyette ise, vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar için bu şekilde bir sınırlama yapılmamıştır. 30’uncu madde uyarınca, dar mükellefiyete tabi kurumların vergi kesintisine tabi kazançlarına ilişkin kesinti, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından yapılacaktır.

Dolayısıyla vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar, vergi kesintisine tabi kazanç ve iratları (avanslar da dahil olmak üzere) nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettiren tüm gerçek veya tüzel kişilerdir. Bunların gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olup olmasının vergi kesintisi yapma sorumluluğuna herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Burada, KVK 15’te olduğu gibi sadece ödeme değil, tahakkuk ettirenlerde sorumludurlar.

### 5.2.3 Nakden Ve Hesaben Ödeme

Vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, tam mükellef kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapacaklardır. Nakit olarak ödeme, bir değerin bir kişiden diğer bir kişiye para olarak veya parasal olarak transferini ifade etmektedir. Transferin mutlaka elden olmasına ise gerek yoktur. Nakden ödeme elden nakit ödemeyi kapsadığı gibi bir bankaya EFT veya havale yoluyla yapılan bir ifayı veya bir gerçek veya tüzel kişi adına posta yoluyla gönderilmeyi de kapsar<sup>292</sup>. Nakden ödemedir parasal ödemeyi anlamamak gerekir. Bir değer aktarımı para ile olabileceği gibi aynı olarak da gerçekleşebilir. Aynı ödemelerde de emsal bedel üzerinden kesinti yapılacağı tabiidir. Hesaben ödeme ifadesi ise Kanun'un 30/10'uncu maddesine göre, kesintiye tâbi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade etmektedir.

### 5.2.4 İşyeri Veya Daimi Temsilci Vasıtasıyla Elde Edilen Kazanç Ve İratlarda Vergi Kesintisi Uygulaması

Dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde ettiği kazanç ve iratlardan yapılacak vergi kesintisi KVK'nın 30'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde hükmü kapsamında kurumlar vergisi kesintisi, esas itibarıyla dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde etmediği kazanç ve iratlara ilişkindir. Bir başka ifadeyle, KVK'nın dar mükellefiyette vergi kesintisine ilişkin 30'uncu maddesi; Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan veyahut işyeri veya daimi temsilcisi bulunmakla beraber, bu işyeri veya daimi temsilci aracılığı olmaksızın elde edilen kazanç ve iratlara ilişkindir.

Dar mükellef kurumların Türkiye'de iş yeri veya daimî temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanmakta olup, işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde edilen kazançlar ticari kazanç olarak değerlendirilmektedir. Ticari veya zirai kazanç dahil olup olmadığına bakılmaksızın; telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka

---

<sup>292</sup> Burhan Gündoğdu, **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Uyarınca Vergi Kesintisi**, Türemob, Sirküler Rapor, Sayı:2007-4, Nisan 2007, s. 29

ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında yapılan ödemeler 30'uncu madde kapsamında vergi kesintisine tabi tutulmaktadır<sup>293</sup>.

Buna göre, KVK'nın 30/1'inci maddesi uyarınca, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları ve menkul sermaye iratları üzerinden yapılacak vergi kesintisinin söz konusu dar mükellef kurumların elde ettikleri ticari kazançlar yönünden bir hükmü olmayacaktır. Dolayısıyla, dar mükellefiyete tabi kurumların, Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci bulundurmak suretiyle yaptıkları ticari faaliyet kapsamında, bu işyerleri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri ve mahiyet itibarıyla serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı grubuna giren kazançları üzerinden Kanunun 30/1'inci maddesine göre vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Örneğin; Türkiye'de bulunan işyeri vasıtasıyla ticari kazanç elde eden dar mükellef (X)Kurumunun bu faaliyeti kapsamında Türkiye'de elde ettiği serbest meslek kazancı bulunması halinde, elde ettiği kazanç ticari kazanç olarak değerlendirileceğinden, bu serbest meslek kazancı üzerinden Kanun'un 30'uncu maddesine göre vergi kesintisi yapılmayacaktır. Ancak, dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilcisi bulunmadan veya Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci bulunsa da bu işyerlerinde yürüttükleri ticari faaliyetle bağlantılı olmaksızın elde ettikleri, serbest meslek kazançlarından, gayrimenkul sermaye iratlarından ve menkul sermaye iratlarından Kanun'un 30/1'inci maddesine göre vergi kesintisi yapılacağı tabiidir<sup>294</sup>.

### 5.2.5 İhtiyari Beyan

KVK'nın 30/9 maddesine göre; 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'uncu 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'inci maddesinde yer alan menkul sermaye iratları ile fonların katılma belgelerinden ve yatırım ortaklıklarının hisse

---

<sup>293</sup> Vural, s. 244

<sup>294</sup> Vural, s. 246

senetlerinden elde edilen kar paylarının verilecek beyannamelere dâhil 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 kesinti yoluyla alınmış olan kazanç ve iratlar için ayrıca beyanname verilmesinin kurumların ihtiyaçlarına bırakılmasının yabancı müteşebbisleri beyanname verme formalitelerinden kurtarma gayesine yönelik olduğu belirtilmiştir<sup>295</sup>. 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.

Dikkat edileceği üzere, burada ikili bir düzenleme bulunmaktadır. İlk olarak dar mükellef kurum, örneğin sadece telif hakkı satış kazancı elde ederse, kazanç 30'uncu madde uyarınca vergi kesintisi suretiyle vergilenecektir. Mükellef isterse, telif hakkı satış kazancı için yıllık beyanname verebilecektir. Bu durumda, verilen beyannamede daha önce kesinti yoluyla ödenen verginin mahsup edileceği tabiidir.

İkinci olarak dar mükellef kurum, yıllık veya özel beyanname veriyorsa, 30'uncu madde kapsamındaki gelirlerini bu beyannamelere ithal etmesi konusunda serbesttir. Ancak, bu ikinci durumun istisnası bulunmaktadır. KVK 30/9 maddesinde kurumlar vergisi kesintisine tabi kimi gelirlerin, başka gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi halinde verilen bu beyannamelere dahil edilmesi zorunludur<sup>296</sup>. Bunların ise, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5), (7) ve (14) numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları ile fonların katılma belgelerinden ve yatırım

<sup>295</sup> T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri**, Cilt II, Ankara, 1988, s. 76

<sup>296</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Beyanname Düzenleme Kılavuzu*, s. 357

ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr paylarının verilecek beyannamelere dahil edilmesi zorunludur.

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 30.6 bölümünde konu detaylı olarak açıklanmıştır. Kurumlar Vergisi Kanununun 24'üncü maddesinde, dar mükellef kurumların yıllık beyanname vermesine ilişkin hükümlere yer verilmiş olup, Kanunun 26'ıncı maddesinde de, dar mükellef kurumların özel beyanname ile bildirecekleri gelirler gösterilmiştir. Kanunun 30'uncu maddesinin dokuzuncu fıkrası uyarınca, ticari ve zirai kazançlar hariç olmak üzere bu maddeye göre vergisi kesinti yoluyla alınan kazanç ve iratlar için Kanunun 24 veya 26'ncı maddelerine göre beyanname verilmesi veya bu madde kapsamına girmeyen kazanç ve iratlar için verilecek beyannamelere söz konusu kazanç ve iratların dahil edilmesinin ihtiyari olacağı belirtilmiştir.

Ancak, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5), (7) ve (14) numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları ile fonların katılma belgelerinden ve yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr paylarının verilecek beyannamelere dahil edilmesi zorunludur. Aynı şekilde dar mükellefiyete tabi kurumlar, hak ediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılan birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde ettikleri kazançlarını kurumlar vergisi beyannameleri ile beyan etmeleri gerekmektedir.

Dar mükellef kurumların yıllık beyanname ile beyan edilmesi gereken ticari veya zirai kazançlarının yanı sıra, bu faaliyetlerle ilgili olmayan ve KVK'nın 30'uncu maddesi kapsamında kaynakta kesinti suretiyle vergilendirilmiş kazanç ve iratlarında 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'uncu 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.



## **6. YURTDIŞINDAN TEMİN EDİLEN HİZMETLER VE UYGULAMADA KARŞILAŞILAN SORUNLAR**

Çalışmanın bu bölümünde öncelikli olarak, dar mükellefler tarafından sunulan hizmetlerden bazıları ele alınacak ve bu hizmetlerin Türkiye’de vergi kanunları karşısındaki durumu değerlendirilecektir. Bölümün devamında ise, dar mükellefler tarafından sunulan bir takım hizmetlerin mahiyetlerinin aynı olması ile birlikte, temin şekli ile kullanım amaçlarındaki farklılıklar nedeniyle, farklı gelir unsurlarına dahil olması bu sebeple de farklı vergilendirilmeye tabi olacakları açıklanacaktır.

### **6.1 YURTDIŞINDAN TEMİN EDİLEN HİZMETLER VE VERGİLENDİRİLMESİ**

Yurtdışı hizmet alımlarına ilişkin olarak, dar mükellefler tarafından sunulan hizmetlerin niteliği bu hizmetlerin vergilendirmesini doğrudan etkileyecektir. Sunulan hizmet niteliği itibarıyla teknik bir hizmet, bir telif hakkı, kullanım hakkının belli bir süreliğine devredilmesi, mesleki ihtisas gerektiren bir hizmet olabileceği gibi tamamen ticari mahiyette taşıyabilir. Bir başka ifadeyle, sunulan hizmetin vergilendirilmesini belirleyecek olan hizmetin niteliğidir. Çalışmanın devamında, yurtdışı hizmet alımlarına ilişkin 25 adet revizyonun çözümü ele alınmış, uygulamada ve mevzuatta karşılaşılabilecek sorunlara yer verilmiştir.

#### **6.1.1 Arama Motorlarının Elde Ettiği İnternet Reklamcılığı Kazançlarının Vergilendirilmesi**

Gelir vergisi ve kurumlar vergisi kanunları açısından tam ve dar mükellefiyete tabi olan mükelleflerin Türkiye’de gerçekleştirdiği işlemler anılan kanunlar kapsamında ayrı ayrı hüküm ifade etmektedir. KVK’nın 3/1’inci maddesinde kanuni ya da iş merkezi Türkiye’de bulunanlar, gerek Türkiye içinden gerekse de Türkiye dışından elde ettikleri kazanç ve iratlarının tamamı üzerinden vergilendirilirler. Kanun’un 3/2’inci maddesinde kanun merkezleri ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayan kurumlarsa, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden vergilendirilirler. Dolayısıyla gelir vergisi ve kurumlar vergisi kapsamında yer alan gerçek kişi ve kurumların dar mükellef statüsüyle Türkiye’de vergilendirilebilmeleri genel olarak, Türkiye’de yerleşme

şartı olmaksızın vergileme yapılacak şekilde yürütülen faaliyetler şartına bağlanmaktadır. Söz konusu şartlar dâhilinde gerçek kişi ve kurumlar Türkiye’de vergilendirilecektir.

Kurumlar Vergisi Kanunu 3’üncü madde hükmünde, kazançlar ya da iraların elde edilmesi, mükellefiyet başlığı altında irdelenmiştir. Madde hükmünde, esas olan tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet kavramları tanımlandıktan sonra anılan mükelleflerin kazanç ve irat sağlamaları halinde, mükellefiyetlerinin kapsamına göre, vergilendirilme şekli öne çıkmaktadır. Gerekli koşullarsa, tam mükellefler ve dar mükellefler için ayrı ayrı tespit edilmiştir. Madde metninden Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun olarak Türkiye’de işyeri olan ya da daimi temsilcisini bulunduran dar mükellef kurumlar tarafından bu işyerlerinde ya da bu daimi temsilciler aracılığıyla yaptıkları işlerden elde edilen ticari kazançlarının vergiye tabi olacağı düzenlenmektedir. KVK’nın 22’inci maddesinin 2’inci fıkrasında safi kurum kazancına ilişkin olarak, dar mükellefiyete tâbi kurumların ticarî veya ziraî kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, GVK’nın bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanacağı, ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye’de yapılmakta olan ticarî veya ziraî faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancı bu maddenin birinci fıkrasına göre tespit edileceği belirtilmiştir<sup>297</sup>.

Türkiye’de işyeri olmayan veya daimi temsilci bulundurmamayan çok uluslu şirketlerin, Türkiye’de elde ettikleri ticari kazançlarının vergilendirilmesi, Türkiye’de işyeri veya daimi temsilci bulundurmamaları nedeniyle mümkün bulunmamaktadır. Benzer durumlar diğer ülkeler içinde geçerlidir. Ancak bu durum, ülkeler açısından çok büyük tutarlarda vergi kaybına neden olmaktadır. Ülkeler, bu sorunu çözmek maksadıyla tedbirler alma yoluna gitmektedir. Ülkelerin almak istediği tedbirlerden bir tanesi de “google vergisi” adıyla gündeme gelmiştir. Türkiye’deki kullanıcı kitlesi üzerinden ciddi bir gelir elde eden sosyal ağların ve Google gibi internet şirketlerinin bu gelirlerini devletlerle paylaşmaya yanaşmaması, farklı hükümetlerden farklı tepkiler almaktadır. Bu durum karşısında ülkeler, vergileme amaçlı yasal düzenlemeler yapmaya başlamışlardır<sup>298</sup>.

<sup>297</sup> 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği 03/04/2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>298</sup> <https://www.cnnturk.com/haber/bilim-teknoloji/internet/ispanya-hukumeti-google-vergisini-onayladi>, Erişim tarihi: 15/05/2018

Bu alandaki toplu arayışlara örnek olan önemli bir çalışma ise Avrupa Birliği Komisyonu bünyesinde hazırlanan dijital ekonomi raporudur. 2014 yılında uzman bir heyet tarafından hazırlanıp Avrupa Birliği Komisyonu tarafından yayınlanan bu Raporda dijital ekonominin vergisel yönden çeşitli boyutları ele alınmıştır. (EU, 2014) Bugün itibariyle bu alandaki en geniş katılımlı ve en kapsamlı çalışma ise aşağıda detaylı olarak açıklanacağı üzere OECD bünyesinde oluşturulan “*Dijital Ekonomi Görev Gücü*” tarafından gerçekleştirilen çalışmadır<sup>299</sup>.

İngiltere Maliye Bakanı George Osborne tarafından, “*Google Vergisi*” adı verilen bir vergi çerçevesinde, teknoloji şirketlerinin İngiltere operasyonlarından elde ettiği kârın yüzde 25’ini devlete ödemesini öngören bir tasarı sunmasının (Diverted Profit Tax-DPT) ve hatta bu tasarının Mart ayı sonu itibariyle yasalaşmasının, artık konunun Google açısından kaçınılmaz sona doğru gittiğinin habercisi olmaktadır. Zira, İngiltere’nin “*Diverted Profit Tax*” (DPT-Kaydırılmış Kazanç Vergisi) hamlesinin diğer ülkelere nazaran çok daha ağır sonuçları ortaya çıkarması muhtemel olabilmektedir. Zira, ülkede faaliyet gösteren ve aralarında Google ve Microsoft gibi teknoloji şirketlerini de barındıran 300’ün üzerinde çokuluslu şirketi temsil eden National Foreign Trade Council, Maliye Bakanı’na yanıtı ve böylesi bir kararın, Başbakan David Cameron’ın “*İngiltere işletmelere açıktır*” açıklamasına karşı gelmekte olduğunu vurgulaması sorunun İngiltere açısından daha da büyüyeceği gibi bir intiba uyandırmaktadır<sup>300</sup>.

Hindistan’da 2016 yılı Mali Yasasının VIII Bölümü kapsamında elektronik reklam ödemeleri üzerinden 1 Haziran 2016 tarihinden itibaren uygulanmak üzere bir denkleştirme vergisi/yükümlülüğü “*equalisation levy*” getirilmiştir. “Google vergisi” olarak da nitelendirilen bu vergi Hindistan’da bir iş yeri bulunmayanlar tarafından internet reklamları ve internet reklam alanları sunulması gibi belirli hizmetler karşılığında yapılan ödemelerin üzerinden % 6 sı oranında kesilmesi öngörülen bir yükümlülüktür. Bu yükümlülük sadece aynı işletmeler arasındaki (B2B) reklam hizmetlerinin bir yıl içindeki toplam tutarının yaklaşık olarak 1.500 ABD Dolarını aşması durumunda devreye girecektir<sup>301</sup>.

<sup>299</sup> Tahir Erdem, *Yeni Dünya Düzeni, Elektronik Ticaret Ve Vergi*, s.23

<sup>300</sup> <http://bilgicagi.com/google-vergisi-nedir>, Erişim tarihi: 15/03/2018

<sup>301</sup> Tahir Erdem, *Yeni Dünya Düzeni, Elektronik Ticaret Ve Vergi*, s.29

İngiltere’de uygulamasında DPT, kurumlar vergisi değil, tamamen yeni bir vergi olarak gündeme gelmiştir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının hiçbirinde konu, bu yönüyle ele alınmış değildir. Dolayısıyla bu vergi, çifte vergilendirme sorunu oluşturma ihtimali oldukça yüksek bir rejim olarak gündeme gelmektedir. İngiltere’de 1 Nisan 2015’te yürürlüğe giren verginin oranı %25 olarak belirlenmiştir. Açıkça belirtilmemekle birlikte DPT’nin, kurumlar vergisini ödemekten kaçınan mükellefler için getirildiği anlaşılmaktadır (Google şirketinin İngiltere’de 18 milyar Dolar gelir elde ettiği ancak 16 milyon Dolar vergi ödediği belirtilmektedir). Bu noktada, İngiltere’nin kurumlar vergisinden kaçınmayı önlemeye yönelik bir tedbir yerine, yeni bir vergi ihdas etmesi ve bunu da OECD’nin BEPS’e yönelik tutum ve çalışmaları devam ederken yapması bazı tepkilere yol açmaktadır. Bir taraftan ise, bir kısım hükümetler İngiltere’nin bu hamlesinin ardından google vergisini uygulamaya başlamışlardır<sup>302</sup>. Söz konusu verginin en önemli özelliği, çok uluslu şirketlerin işyeri tanımını manipüle ederek vergiden kaçınma ve kar aktarımı mekanizması kullanımına yönelik bir reflekse sahip olmasıdır. Verginin tarhi için işyeri oluşup oluşmadığına bakılmamaktadır. Bu vergiye muhatap olacakların İngiltere’de en az 10 milyon Sterlin tutarında satış yapmış olması şartı da hedef kitlenin çok uluslu büyük şirketler olduğunu göstermektedir<sup>303</sup>.

Dijital ekonomi ve elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda ulusal düzenleme hazırlıkları yapan ülkelerden biri de İtalya’dır. İtalyan Parlamentosu tarafından paylaşılan taslak çalışmada, İtalya’nın dijital ekonomi ve elektronik ticaretin vergilendirilmesi için farklı bir yaklaşım benimsediği görülmektedir. Mevcut yasaya, çok uluslu şirketlere yönelik olarak eklenmesi öngörülen “koordinasyon ve gelişmiş işbirliği için usul” hükmü kapsamında İtalyan Devleti dijital ekonomi ve elektronik ticaret faaliyetlerinde bulunan yabancı şirketlerin İtalya’da bir iş yerinin oluştuğu ve varlığı konusunda kendiliğinden veya sağlanan mutabakat/uzlaşma çerçevesinde vergi yükümlülüklerine uyum sağlamasını öngörmektedir<sup>304</sup>.

---

<sup>302</sup><https://www.cnnturk.com/haber/bilim-teknoloji/internet/ispanya-hukumeti-google-vergisini-onayladi>, Erişim tarihi: 15/03/2018

<sup>303</sup>Kurban Nadir Gülhan, “Aynı Gündemi Google Vergisi ve İngiltere Yansıması (Diverted Profit Tax)”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Temmuz 2015, Sayı:407, s. 141

<sup>304</sup> Tahir Erdem, *Yeni Dünya Düzeni, Elektronik Ticaret Ve Vergi*, s.29

Vergilemede amaç işyeri, kavramından kaçarak vergi dışında kalmayı amaçlayan çok uluslu şirketlerin vergiden kaçmasının önüne geçmek ve ülke içinde elde ettiği kazançları vergilemek olacaktır. Yabancı kurumların anılan kazançlarının vergilendirilmek istenmesi hususunda, Maliye Bakanı Mehmet Şimşek; *“Türkiye’de yaklaşık 1 milyar dolarlık online reklam pazarı olduğunu ve burada dönen paranın yaklaşık yüzde 70’inin vergisiz şekilde yurtdışına çıktığını belirterek Yaptığımız çalışmayı neticelendirmek üzereyiz. Bundan sonra Türkiye’den kazanan vergisini Türkiye’de ödeyecek.”* şeklindeki açıklamasıyla anılan kurumların vergilendirileceklerini ifade etmiştir<sup>305</sup>.

Anılan yabancı kurumların vergilendirilmesine ilişkin olarak, uzun süredir gündemde yer alan Youtube, Dailymotion, İzlesene gibi video paylaşım sitelerinden vergi alınmasına yönelik Maliye Bakanlığı’nın çalışmaları da basında yer almaktadır<sup>306</sup>.

Konunun Türkiye’de gündeme gelmesi ile Google üzerinde yoğunlaşan denetim faaliyetleri sonucunda, firmanın İstanbul ofisi üzerinden Türkiye’de internet reklamcılığı faaliyetinde bulunmasına rağmen, Türkiye’deki müşterilerine reklam satış faturalarını İrlanda’dan kestiği ve Türkiye’yi çok yüksek oranlarda vergi kabına sebebiyet verdiği haberleri ulusal medyada yer almaya başlamıştır<sup>307</sup>.

Google’ın reklam satış faturalarının İrlanda’dan kestiğinin saptanmasının ardından Vergi Müfettişleri, Google’ın İrlanda ile Türkiye arasında 2011’de imzalanan ÇVÖA’nın 5’inci maddesi kapsamında işyeri bulundurduğu tespitini yapmışlardır. Müfettişler, 2015 yılındaki incelemelerinde, Google adına, 2010, 2011, 2012, 2013 dönemleri için yaklaşık 300 milyon TL kurumlar vergisi ve KDV alacağı önermiştir. Google’ın da kesilen cezalar için Vergi Mahkemesi’ne itirazda bulunmayıp, vergi affından yararlandığı, söz konusu vergi ve cezalarını ise ilgili kanun çerçevesinde ödediğine yönelik tespitler yapılmıştır<sup>308</sup>.

<sup>305</sup> “Maliye Vergi İçin Google, Facebook Ve Twitterın Peşinde”, <http://www.milliyet.com.tr/maliye-vergi-icin-google-facebook/ekonomi/detay/1707654/default.htm>, Erişim Tarihi: 06/09/2017

<sup>306</sup> “Video Paylaşım Sitelerinden Vergi İçin Düğmeye Basıldı”, <https://www.dunya.com/ekonomi/video-paylasim-sitelerinden-vergi-icin-dugmeye-basildi-haberi-320827>, Erişim tarihi:06/09/2017

<sup>307</sup> “Google’a 300 Milyon Ceza”, <https://www.sabah.com.tr/ekonomi/2017/05/26/googlea-300-milyon-lira-ceza>, Erişim tarihi: 06/09/2017

<sup>308</sup> [https://www.muhasibeweb.com/6008125\\_Maliyeden-Buyuk-Ceza.html](https://www.muhasibeweb.com/6008125_Maliyeden-Buyuk-Ceza.html), Erişim tarihi: 06/09/2017

İngiltere'nin uygulamaya koyduğu “*diverted profit tax - DPT*” yani Kaydırılmış kazanç vergisi, İngiltere’de ticari faaliyetlerde bulunduğu halde geniş çaplı çok uluslu şirketlerin (ÇUŞ) muvazaalı düzenlemelerle İngiltere’de vergilendirilebilir bir varlık göstermesini engelleyerek ve/veya ilişkili kişilerle diğer bazı muvazaalı işlemler yaparak kazançlarını İngiltere dışında bırakmaları engellemeyi hedef aldığı gözükmemektedir<sup>309</sup>.

Mart 2017'deki G20 Maliye Bakanları toplantısında, OECD'nin, dijitalleşmenin vergilendirilmesi üzerine Nisan 2018'e kadar bir rapor hazırlaması kararlaştırıldı. Bu karar üzerine, OECD tarafından 16 Mart 2018'de “*Geçici Rapor: Dijitalleşmeden Kaynaklanan Vergilendirme Sorunları*” (Interim Report: Tax Challenges Arising from Digitalisation) raporu yayınlandı. 110'dan fazla OECD üye ülkenin görüş birliğine vardığı rapor, 2019'da güncellenecek ve 2020'de nihai rapor halini alacaktır<sup>310</sup>.

Dijital ekonomi ve elektronik ticaretin vergilendirilmesinde daha sağlam ve pürüzsüz çözüm İngiltere ve Hindistan örneklerinde olduğu şekilde bu alana yönelik müstakil bir düzenleme yapılmasıdır. Bu yaklaşım içinde dijital ekonomi ve elektronik ticaretin vergilendirilmesi için yeni bir vergi türü ihdas edilebilir. Bu kapsamda sunulacak alternatifle iş yeri oluşumu durumunda bu yeni verginin uygulanmayacağı da öngörülerek, dar mükelleflerin Türkiye’deki elektronik ticaret faaliyetlerinde iş yeri oluşumundan kaçınmadan gelir ve kurumlar vergisine uyumu da güçlendirilebilir. Bu alternatifin kullanılması durumunda, bu alana yönelik olarak mükellefiyet, konu, matrah, oran, vergilendirme dönemi, ödeme zamanı, istisna ve muafiyetler gibi doğrudan dijital ekonomi ve elektronik ticareti vergilendirmeyi öngören unsurların ortaya konulduğu bir yasal düzenleme çerçevesinde gelir ve kurumlar vergisi dışında kalan yeni bir vergi türüyle yükümlülük getirilebilir<sup>311</sup>.

### **6.1.2 Sosyal Paylaşım Sitelerinin/Uygulamalarının Vergilendirilmesi (Twitter Örneği)**

KVK’ya göre, kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunan kurumlar gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançları üzerinden tam mükellef olarak

<sup>309</sup> [http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/143malicozum/02-Doc.Dr.Tahir\\_ERDEM.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/143malicozum/02-Doc.Dr.Tahir_ERDEM.pdf), Erişim tarihi: 06/09/2017

<sup>310</sup> <https://vergialgi.net/dijital-ekonominin-vergilendirilmesi-sorunsalina-genel-bir-bakis>, Erişim Tarihi: 09/05/2019

<sup>311</sup> Tahir Erdem, *Yeni Dünya Düzeni, Elektronik Ticaret Ve Vergi*, s.39

vergilendirilirler. Bunun için, Türkiye’de kanuni veya iş merkezlerinden birine sahip olunması yeterli olmaktadır. Buna karşılık, kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar ise sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden dar mükellef olarak vergilendirilmektedirler. Dünyaca ünlü olan bir takım sosyal ağlar ve uygulamaların Türkiye’de de ciddi rağbet görmesi ve kazanç elde etmesi söz konusu uygulama ve ağların kazançlarının vergilendirilmesini gündeme getirmiştir. Zira, bir takım sosyal ağlar, ülke siyasetinde vergi üzerinden ciddi bir gündem maddesi olabilmekte hatta vergi kaçakçılığı ile suçlanmaktadır<sup>312</sup>.

Sanal dünya söz konusu olduğu zaman bu koşullar değişmekte ve işyerinin tanımında yaşanan sorunlar nedeniyle sanal tüccar, sabit bir işyerine veya daimi temsilciye sahip olmadan bir ülkede faaliyette bulunabilmekte, devletlerin vergileme yetkisinin başladığı gümrük hattından aynı gün içerisinde binlerce defa geçebilmektedir. Bu durumda devletler vergilendirme sorunlarıyla karşı karşıya kalabilmektedirler. Söz konusu uygulamalardan Twitter’ın vergilendirilmesine yönelik; Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu (BTK) ile Twitter üst düzey yetkilileri, 25 Ağustos 2014’te Ankara’da bir araya gelmiş, görüşmede, Twitter’ın Türkiye’de ofis açması, vergilendirme, kişilerin hak ve hürriyetleri kapsamında yaptıkları şikayetlere muhatap bulunabilmesi adına yürütülen çalışmalar ele alınmıştır<sup>313</sup>.

Bu durumun başkaca örnekleri, bütün dünyada olduğu gibi Türkiye’de de sıkça gündeme gelmektedir. Örneğin, Türkiye’de yerleşik vergi mükelleflerinin yurtdışında bulunan işletmelere reklam vermeleri, bu reklamların Türkiye’de yerleşik olan kişilerin dijital ortamda gezdikleri Twitter, Google ya da Facebook gibi internet sayfalarında görülmeleri durumunda, bu hizmetleri sağlayanlar, Türkiye’de faaliyette bulunmakta, gelir elde etmekte ancak Türkiye’de işyeri veya daimi temsilciye sahip olmamaları durumunda vergi ödememektedirler. Bu nedenle, Maliye Bakanlığı, Twitter’ın Türkiye’de şube veya daimi temsilci bulundurmasını istemektedir. Aksi durumda

---

<sup>312</sup> <http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/twitter-gercekten-vergi-kacakcisi-mi-26217902>, Erişim tarihi: 20/03/2018

<sup>313</sup> <http://www.gazetevatan.com/twitter-vergi-icin-geliyor-669058-ekonomi>, Erişim tarihi: 20/03/2018

Türkiye’den yapılan ödemelerin ve bu sayede Türkiye’de elde edilen kazançların hiç vergilendirilmemesi sonucu ortaya çıkmaktadır<sup>314</sup>.

Twitter ve benzer site ve uygulamaların Türkiye’de elde ettiği kazançların vergilendirilmesi amacıyla yürütülen çalışmalar basına yansımış ve anılan kurumlar Türkiye’de elde ettiği kazançları üzerinden vergi ödemeyi kabul etmişleridir. Türkiye'deki varlığına karşın ofis açmamakta direnen sosyal medya platformu Twitter için Gelir İdaresi Başkanlığı’nın çalışmalara ve vergilendirme işlemlerine başladığına yönelik haberler gündeme gelmiştir<sup>315</sup>.

### **6.1.3 İnternet Kullanımı ve Sunumuna İlişkin İşlemler ve Sanal Ticaret Uygulamalarının Vergilendirilmesi**

İnternet kullanımı ve vergi gelirleri arasındaki ilişki genel itibariyle internet üzerinden yapılan ticaretle vergi arasındaki ilişki olarak anlaşılmakta ve incelenmektedir. Fakat bireylerin internet kullanımlarının artması ile vergi gelirleri üzerinde nasıl bir etkinin ortaya çıkacağı konusunda herhangi bir çalışma bulunmamaktadır. Bu alanda yapılmış olan çalışmalar genellikle internet üzerinden yapılan ticaretin (elektronik ticaret) vergilendirilmesi üzerine yapılan çalışmalardır.

E-ticaretin vergilendirilmesi aşamasında karşımıza çıkabilecek sorunlar aşağıdaki örnek yardımıyla somutlaştırılabilir. A şahsı Türkiye’de ikamet etmekte olup, internette dolaşırken bir yazılım programın (shareware) 30 gün süreli bedava kullanımı olduğu görür ve programı bilgisayara indirir. Kullanım esnasında programı satın almaya karar verir. Bay A kredi kartı bilgilerini girer ve yazılı kullanıma açacak yetki kodunu alır. Yazılımın Amerika’da bulunan bir şirket tarafından üretildiğini ve 15 ayrı ülkede bulunan sunuculardan indirilebildiğini varsayalım. Bay A’nın yazılımı Almanya’da bulunan sunucudan indirdiğini kabul edelim. Tüketici internete bağlantı için Microsoft tarafından üretilen Internet Explorer yazılım programını kullanmakta ve Türkiye’de

<sup>314</sup> Semih Öz, “Twitter’ın Vergilendirilmesi”, Vergi Sorunları, 24/04/2014, <http://www.vergisorunlari.com.tr/yazi/n-semih-oz/twitterin-vergilendirilmesi/88>, Erişim Tarihi:06/09/2017

<sup>315</sup> “Twitter’da Artık Vergi Ödeyecek, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın (GİB) Türkiye’de mükellef olması gerektiğine yönelik mükteza verdiği öğrenildi. İdarenin görüşünün ardından Vergi Denetim Kurulu (VDK) Twitter’a yönelik vergi incelemesi başlattı ve inceleme sonucuna göre Twitter’a 4 milyon TL vergi ve ceza çıkarıldı. Bu cezanın ardından Twitter yetkilileri, Maliye Bakanlığı ile temasa geçerek uzlaşma arayışına girdi. Sosyal paylaşım sitesi başvuruların başladığı borç yeniden yapılandırmasından faydalanması halinde ise, yaklaşık 1 milyon TL vergi ödemesi gerekiyor.” <http://www.ulke.com.tr/ekonomi/haber/697853-twitter-da-artik-vergi-odeyecek>, Erişim Tarihi: 06/09/2017

hizmet veren ISP sayesinde erişim sağlamaktadır. Yukarıda verilen örnek şu soruları akla getirecektir. İşletmenin faaliyetleri vergilendirilebilir işlemler midir? Eğer vergilendirilirse, satılan ürünün niteliği nedir ve nerede satılmıştır? İşlemin vergilendirme süreci ne zaman başlamıştır, başka bir ifadeyle vergiyi doğuran olay ne zaman gerçekleşmiştir? Vergilendirme yetkisi hangi ülkeye aittir? Vergi ne şekilde ve kimden tahsil edileceği soruları gündeme gelmiştir<sup>316</sup>.

Bireylerin internet kullanımındaki artışın vergi gelirleri üzerinde etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bireylerin internet kullanımlarındaki artışın vergi gelirleri üzerinde olumlu etki yaratmasının iki temel nedeni olduğu söylenebilir. Birincisi, devletin hızla gelişen bilgi teknolojilerine ayak uydurmak için her türlü vergisel işlemleri internet üzerinden yapılabilir hale getirmesidir. Diğer taraftan internet üzerinden yapılan ticarete banka kartlarının kullanılması nedeniyle satışlar kayıt altına alınmaktadır. Ayrıca internet üzerinden yapılan satışlarda alıcı ve satıcı birbirini tanımadığı ve ürünü gerçekte görmediği için hem güvenliğe hem de alınan ürünün iadesine karşı belge (fatura, sözleşme vb.) alması istemektedir. Dolayısıyla internet üzerinden yapılan satışlar vergi kayıp ve kaçaklarını da önlemeye yardımcı olmaktadır<sup>317</sup>.

#### **6.1.4 Yurtdışında Mukim Alışveriş (e-ticaret) Sitelerinin Kazançlarının Vergilendirilmesi**

Yurtdışında mukim alışveriş sitelerinin vergilendirilmesine yönelik olarak örnek üzerinden aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır. Farazi olarak Amerika mukimi Blu LLC firması tarafından, Türkiye’de yerleşik vergi mükelleflerinden, internet üzerinden alışveriş yapılmasını sağlayan bir web adresi kurulmuştur. İlgili site üzerinden, Türkiye’deki müşterilerinin hizmet bedellerini ödeyebilmelerinde kolaylık sağlamak üzere işlem gerçekleştirilmektedir. İlgili web tabanlı site aracılığı ile Türkiye’de internet üzerinden işlem gerçekleştiren müşteriler ilgili site üzerinden kredi kartı ile işlemlerini gerçekleştirebilmekte, Blue LLC firması da, siparişi temin edilen ürünleri uluslararası kargo aracılığı ile siparişi veren ilgili müşterilere ulaştırmaktadır. İnternet üzerinden ticari

<sup>316</sup> Neslihan Coşkun, “Elektronik Ticarete vergilendirme Sorunları ve Uluslar arası Düzeyde Çözüm Arayışlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/50197>, Erişim Tarihi:09/09/2017, s. 154

<sup>317</sup> Hakan Hotunluoğlu, Mustafa Özçağ, “İnternet Kullanımının Vergi Gelirlerine Etkisi: OECD Üyesi Ülkeler İçin Amprik Bir Analiz”, **Maliye Dergisi**, Temmuz-Aralık 2012, Sayı:163, s. 364

faaliyet, bir şirket tarafından yapılıyorsa 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesine göre elde edilen kazanç kurum kazancıdır. Fakat İnternet üzerinden gerçek kişiler yani vergi mükellefi olmayan kişilerce ticaret yapıldığı zaman vergi kanunlarına göre bazı şartlar söz konusudur<sup>318</sup>.

Amerika mukimi Blue LLC firmasının [www.amerikadanal-sat.com](http://www.amerikadanal-sat.com) firmasının sunucuların portları Türkiye üzerinden alınmaktadır. Ayrıca ilgili web sitesi üzerinden işlem gören sanal poslar Türkiye'de yerleşik Şişli vergi dairesinde kayıtlı olan bay X şahsı üzerine kayıtlıdır. [www.amerikadanal-sat.com](http://www.amerikadanal-sat.com) üzerinden yapılan işlemler ve tahsil edilen tutarlar, sanal pos olarak Türkiye'deki tahsilat sözleşmesini imzalayan Bay X şahsına gelmektedir. Bay X şahsında bu tutarları Blue LLC firmasına göndermektedir. Bay X şahsında komisyon geliri olarak her bir başarılı tahsilat için 30 Kr tahsil etmektedir<sup>319</sup>.

Yukarıda örnek verilen satış işlemi, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellef bir kurumun, Türkiye'de e ticaret üzerinden gerçekleştirdiği işlemler neticesinde elde ettiği kazançların özetini ifade etmektedir. Burada, dar mükellef kurum Türkiye'de işyeri ve daimi temsilci bulundurmamakla birlikte Türkiye'de daimi temsilci vasfını taşıyan Bay X üzerinden satış işlemlerini gerçekleştirme ve tahsilatlarını da bay X üzerinden yapmaktadır. Bay X ise gerçekleştirdiği her bir başarılı tahsilat için 30 kr tutarında komisyon geliri elde etmektedir. İnternette herhangi bir web sayfası veya blog açıtıysanız ve bu web sayfalarından ürünlerinizi satışa açık bir şekilde düzenli olarak sunuyor ve alıcıya kredi kartı, kapıdan ödeme, havale vb gibi ödeme araçları sunarak doğrudan satış yapıyorsanız bu internette satış olarak değerlendirilecektir. Ancak tek seferlik bir satış bu kapsamda değerlendirilmez. Bir bisikletiniz var diyelim bunu bir siteye ekleyip sattınız diye vergi vermeniz gerekmez. Yine “sahibinden.com” “gittigidiyor.com” “letgo” gibi kendinize ait olmayan size satış alanı oluşturan web sayfaları üzerinden düzenli olarak ürünlerinizi veya hizmetinizi tanııtıp satışını gerçekleştiriyorsanız bu internette satış olarak değerlendirilecektir<sup>320</sup>.

<sup>318</sup> <https://www.etoHum.com/blog-tr/internet-siteleri-uzerinden-sahislarin-satisinda-vergi>, Erişim tarihi: 20/03/2018

<sup>319</sup> Süleyman Özaslan, “Dar Mükellef Kurumların Türkiye Üzerinden Elde Ettiği Ticari Kazançların Vergilendirilmesi”, **Maliye Postası Dergisi**, Haziran 2015, s. 55

<sup>320</sup> <http://sosyalvergi.com/2017/04/22/internetten-satis-yapiyorum-vergi-vercek-miyim>, Erişim tarihi: 20/03/2018

Bir internet sitesi üzerinden elde edilen ticari kazancın diğer akit devlette vergilendirilmesi belli şartlar altında mümkün olabilmektedir. Buna göre, bir akit devlet teşebbüsüne ait internet sitesi tek başına işyeri kabul edilmemekte olup, söz konusu sitenin yüklendiği veya söz konusu siteye ulaşım imkanı sağlayan sunucunun (server) diğer devlette sabit olması durumunda teşebbüs için bu diğer devlette işyeri oluşmuş sayılmaktadır. Açıklamalar çerçevesinde, ABD’de mukim şirketin, Türkiye’de işyerinin oluşmaması durumunda, söz konusu firmanın ticari faaliyetinden dolayı elde ettiği kazançlarından vergi alma hakkı yalnızca ABD’de olup, Türkiye’nin bu kazançlardan vergi alma hakkı bulunmamaktadır. Bununla birlikte, faaliyetlerin Türkiye’de işyeri oluşturacak nitelikte olması durumunda bu kazançlardan Türkiye’nin vergi alma hakkı bulunmakta, ancak vergileme hakkı işyerinden elde edilen kazançlarla sınırlı tutulmaktadır<sup>321</sup>.

#### **6.1.5 İnternet Üzerinden Reklam Alanlarının Kiralanması Hizmetinin Vergilendirilmesi**

Türk firmalarının ürünlerini yurtdışı piyasalara tanıtmak ve bu kapsamda ürünlerinin reklamını yapmak amacıyla reklamcılık şirketlerine çeşitli adlar altında ödemeler yapmaktadırlar. Bu ödemelerden bir tanesi de yurtdışında mukim firmadan satın alınan “*reklam alanları*” kapsamında yapılan ödemelerden oluşmaktadır. ABD’de mukim yabancı şirketlere yapılacak ödemelerin 5520 sayılı KVK’ya göre vergilendirme esasları, KVK 3’üncü maddesinin 3 numaralı fıkrasının a bendine göre, yabancı bir şirketin Türkiye’de ticari kazanç elde ettiğinden söz edilebilmesi için bu kurumun Türkiye’de işyerinin olması veya daimi temsilci vasıtası ile faaliyet göstermesi gerekmektedir. Buna göre ABD’de mukim şirketin Türkiye’de işyerinin bulunmaması ve daimi temsilci vasıtası ile de faaliyet göstermemesi halinde, söz konusu yabancı şirketlere yapılacak alan kiralaması şeklindeki reklam ödemeleri Türkiye’de kurumlar vergisinin konusuna girmeyecektir<sup>322</sup>.

---

<sup>321</sup>Özaslan, s.63

<sup>322</sup> Levent Başak, “İnternet üzerinden Reklam Verilmesi Amacıyla Yabancı Bir Firmadan Yapılan Alan Kiralaması İşlemlerinin Vergilendirilmesinde Dikkat Edilmesi Gereken Bazı Hususlar”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:141, Ekim 2015, s. 14

Ancak 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkralarında sayılan kişi ve kurumlara internet ortamında verilen reklam hizmetleri vergi kesintisi kapsamına alındı. Aynı şekilde, Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinde yer alan dar mükellefiyete tabi kurumların vergi kesintisine tabi kazanç ve iratlarından yapılacak vergi kesintisi oranları hakkındaki 2009/14593 sayılı BKK’da yapılan değişiklikle de internet ortamında reklam hizmeti veren veya bu hizmetin verilmesine aracılık eden dar mükellef kurumlara bu hizmetlerine ilişkin olarak yapılan ödemeler üzerinden yapılacak stopaj oranı %15 olarak belirlenmiştir.

Dolayısıyla, anılan maddelerde sayılan kamu idare ve kuruluşları, iktisadî kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, ziraî kazançlarını bilânço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilere, internet ortamında reklam hizmeti almaları halinde bu hizmetlere ilişkin olarak hizmeti verene ve hizmetin verilmesine aracılık edenlere yapacakları ödemeler üzerinden stopaj yapma zorunluluğu getirilmiş oldu. Bu sayılanların dışında kalan kişi veya kurumların Karar kapsamında stopaj yapma yükümlülükleri bulunmamaktadır<sup>323</sup>.

#### **6.1.6 Yabancı Kurumlara Gümrük İşlemleri Karşılığında Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi**

Yabancı kurumlara gümrük işlemleri karşılığında yapılan ödemeler yabancı kurumların yurtdışındaki ve Türkiye’deki ticari faaliyetinin bir gereği olarak yapılmaktadır. Diğer bir ifadeyle, yurtdışında mukim yabancı kurum gümrük işlemlerinde aracılık işlemlerini kendisine temel faaliyet konusu olarak belirlemiştir. Bu kurumun bu işlemleri yapmak üzere Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmamaktadır. Özetle, yabancı şirketlerin ticari faaliyeti kapsamında Türkiye’de elde ettiği ticari kazançlar Türkiye’de bulunan bir ticari işletme ve daimi temsilci vasıtasıyla yerine getirilmemektedir. Bu kapsamda olmak üzere Türkiye’de işyeri olmayan ve daimi temsilci vasıtası ile icra edilmeyen ticari mahiyetteki işler karşılığında yabancı

---

<sup>323</sup> 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı, 18/12/2018 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

kurumların elde ettiği ticari kazançlar, Türkiye’de kurumlar vergisinin konusuna girmemektedir<sup>324</sup>.

#### **6.1.7 Yabancı Mukimi Olan Bir Kurumun Türkiye’de Elektronik Cihaz Satışlarının Vergilendirilmesi**

Kanuni ve iş merkezi yurtdışında bulunan mükellefler tarafından Türkiye’deki yerleşiklere yapılan elektronik cihaz satışlarının vergilendirilmesi aşağıda yer alan örnek yardımıyla açıklanabilir. Türkiye’de kurulacak sanayi ve tarım tesisleri için gerekli olan elektronik cihazların Kanada’da mukim firma tarafından Türkiye’ye getirilmesi durumunda, yapılan ödemeler mal alım-satımı kapsamında ticari kazançtır. Bu nedenle, bu tür ödemelerde Kanada Anlaşması’nın 7’inci maddesi hükmüne göre, Kanada’da mukim yabancı bir firma tarafından Türkiye’de ticari kazanç elde edildiğinden söz edilebilmesi için yabancı firmanın Türkiye’de bir işyerinin bulunması gereklidir. Elektronik aletlerin Türkiye’ye getirilmesi ve montajı ve bu kapsamda verilecek hizmetlerde yabancı firmanın Türkiye’de bir işyeri yoksa bu Türkiye kaynaklı elde edilecek ticari kazançları Türkiye’nin vergilendirme yetkisi bulunmayacaktır<sup>325</sup>.

#### **6.1.8 Yurtdışından Temin Edilen Vinç Kiralama Hizmetlerinin Vergilendirilmesi**

Dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye’de yerleşik kurumlara sunulan vinç kiralama hizmetine ilişkin kurumlar vergisi kanunu açısından yapılan değerlendirmeler şu şekilde olmaktadır. Kanuni ve iş merkezi Hollanda’da bulunan ve Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan anonim şirket statüsündeki XYZ kurumu, iş makinelerinin kiralanması faaliyeti ile iştigal etmektedir. Kanuni merkezi İstanbul’da bulunan A İnşaat A.Ş., yapmakta olduğu gökdelen inşaatında kullanmak üzere XYZ firmasından iki adet vinç kiralamaya karar vermiştir. Firma ile yapılan sözleşme uyarınca

---

<sup>324</sup> Levent Başak, “Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlara Gümrük İşlemleri Karşılığında Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi Esasları Ve 2015 Hesap Döneminde Dikkat Edilmesi Gereken Bazı Hususlar”, **Vergici Ve Muhasebeciyle Dialog Dergisi**, Sayı:336, Nisan 2016, s. 25

<sup>325</sup> Levent Başak, “Kanada’da Mukim Yabancı Bir Kurumdan Alınan Elektronik Malzemelere İlişkin Hizmetlerin Vergilendirilmesi Esasları ve Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar”, **Vergici Ve Muhasebeciyle Dialog Dergisi**, Sayı:333, Ocak 2016, s. 17

kiralama bedeli aylık olarak Hollanda mukimi firma tarafından düzenlenen faturalara istinaden ödenecektir.

Kanuni ve iş merkezi Hollanda'da bulunan ve Türkiye'de iş merkezi ve daimi temsilcisi bulunmayan XYZ kurumunun Türkiye'de gerçekleştirdiği kiralama işlemi neticesinde elde ettiği gelirin tespiti noktasında, KVK'nın 22/2 maddesi uyarınca 193 sayılı GVK'da yer alan hüküm ve esaslar çerçevesinde değerlendirme yapılacak ve gelir unsuru tespit edilecektir. Buna göre anılan kanunda yer alan hükümler değerlendirildiğinde Hollanda mukimi firma tarafından yapılan iş makinesi kiralama faaliyeti neticesinde elde edilen gelir, gayrimenkul sermaye iradı sayılacak ve kurum kazancını oluşturacaktır. XYZ firmasının Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci bulundurmaması ve KVK'nın 22/2 maddesi hükmü uyarınca GMSİ olarak değerlendirilen kazanç, KVK'nın 30'uncu maddesinin birinci fıkrasının c bendi hükmüne göre kurumlar vergisi tevkifatına tabi tutulmak suretiyle vergilendirilecektir<sup>326</sup>.

#### **6.1.9 Yurtdışından Temin Edilen Kalite Kontrol Hizmetlerinin Vergilendirilmesi**

Kanuni ve iş merkezi yurtdışında bulunan mükelleflerden temin edilen kalite kontrol hizmetinin vergilendirilmesine ilişkin örnek aşağıda yer almaktadır. Kanuni merkezi İzmir'de bulunan X A.Ş., ürettiği otomobil yedek parçalarını merkezi Almanya'da bulunan bir firmaya satmaktadır. Ancak Almanya'da faaliyet gösteren firma ile X A.Ş. arasında yapılan anlaşma gereğince üretilen parçalar özellikle kanuni ve iş merkezi Almanya'da bulunan Y firmasına göndererek, üretilen yedek parçaların AB standartlarına uygun olup olmadığı test edilmekte ve kalite kontrolü yapılmaktadır. Almanya'da faaliyet gösteren firma tarafından verilen bu hizmete ilişkin ödemeler Z A.Ş. tarafından Türkiye'de yapılmaktadır. Türkiye'deki bir firmanın yurt dışından ithal edeceği mallara ilişkin olarak yurt dışındaki firmadan yurtdışında aldığı kalite kontrol, barkodlama, elleçleme vb. hizmetlerden Türkiye'de faydalanıldığından, bu hizmetler genel esaslar çerçevesinde KDV'ye tabi olacaktır<sup>327</sup>.

<sup>326</sup> Coşkun Çekiciler, Onur Gök, **Kurumlar Vergisi Revizyonu**, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, Ocak 2017 s.447

<sup>327</sup> <http://www.alomaliye.com/2014/09/22/hizmet-ifasinda-turkiyede-faydalanmafaydalanmama-kriteri>, Erişim tarihi: 22/03/2018

Kanuni ve iş merkezi Almanya’da bulunan dar mükellefiyete tabi y firması tarafından verilen kalite kontrol hizmeti “*ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayandığı için “serbest meslek faaliyeti”* olarak kabul edilecektir. Gelir İdaresi Başkanlığınca verilen bir özeltede; “... yurt dışında mukim gerçek kişi tarafından verilen kalite kontrol ve denetim hizmetinin serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilmesi ve bu hizmetin karşılığı olarak şirketinizden nakden veya hesaben yapılan ödemeler üzerinden GVK.nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 2. bendinin (b) alt bendi gereğince %20 oranında gelir vergisi kesintisi yapılması gerektiği” açıklanmıştır<sup>328</sup>.

Kanuni merkezi İzmir’de bulunan X A.Ş.’ye bahse konu kalite kontrol hizmeti (Y) firması tarafından Almanya’da verilmiştir. Bu nedenle bu faaliyet dolayısıyla Türkiye’de serbest meslek kazancı elde edilebilmesi, değerlendirmenin Türkiye’de gerçekleşmesine bağlıdır. Buna göre X A.Ş. tarafından ödemenin Türkiye’de yapılması nedeniyle değerlendirme Türkiye’de gerçekleşmiş olduğundan (Y) kurumu tarafından tahsil edilen tutarlar Türkiye’de elde edilmiş sayılacak ve kurumlar vergisine tabi tutulacaktır<sup>329</sup>.

Kalite kontrol hizmetinin kazanç türü itibariyle ticari kazanç olduğuna ilişkin görüşlerde mevcuttur. Yurtdışından ithal edilen malların kalite kontrolünün, yabancı bir firma tarafından yapılması halinde, bu işte serbest meslek faaliyetinden ziyade “ticari faaliyet” niteliği ağır basmaktadır. Bu nedenle, yabancı firmalara yapılan ödemelerin serbest meslek ödemesi olarak kabul edilmesi kişisel kanaatimize göre mümkün değildir. Bu durumda yabancı ülkede mukim kurumlara yapılan ticari mahiyetteki ödemelerin vergilendirilmesi esaslarının belirlenmesi gerekmektedir. Yabancı bir kuruma yapılan ödeme yabancı kurum açısından, ticari faaliyeti çerçevesinde elde edilen bir gelir olduğundan bu gelir, geliri elde eden yabancı kurum açısından ticari kazanç olarak değerlendirilmelidir<sup>330</sup>.

Kanaatimize göre kalite kontrol hizmetinin, bu hizmeti sunanlar tarafından gerçekleştirilmesi başlı başına, o kişilerin bu hizmeti sunma ehliyetine sahip

<sup>328</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 24.04.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.06.-1439 sayılı özeltesi

<sup>329</sup> Vergi Müfettişleri Derneği, *Beyanname Düzenleme Rehberi*, s. 349

<sup>330</sup> Levent Başak, “Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlara “Gözetim Ücreti” Adı Altında Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi Esasları Ve Dikkat Edilmesi Gereken Bazı Hususlar”, **Vergici Ve Muhasebeciyle Dialog**, Sayı:328, Ağustos 2015, s. 5

olduklarından dolayıdır. Nihayetinde kalite kontrol bir standart denetimdir ve bu denetim herkes tarafından sağlanacak sıradanlaşmış bir hizmet değildir. Bu nedenle görüşümüze göre, kalite kontrol hizmetleri serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Ancak kalite kontrole ilişkin vergileme yapılabilmesi için ÇVÖA'larına göre kazancın türünün tespit edilmesi ve vergileme yapılması doğru olacaktır. Mevcut uygulama ile yurtdışına test için ürün gönderen şirket bu test için yaptığı harcamayı gider olarak yazıyordu. Böylece daha az kurumlar vergisi ödüyordu. Şimdi eğer Maliye'nin yeni yaklaşımı geçerliliğini korursa şirket 100 lira olarak ödediği kalite kontrol ücretine bir de 20 lira da stopaj kesip vergi dairesine ödeyecek. Çünkü dar mükellefler kurumlar tarafından elde edilen serbest meslek kazançları Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre stopaja tabidir. Dar mükellef kavramı ise Türkiye'de 6 aydan daha az ikamet eden yabancı kişi ve kurumları kapsıyor. Böylece verilen hizmet yabancı bir kurum veya kişi tarafından Türk şirkete yapılmış bir serbest meslek faaliyeti olarak ele alınıp bu da dar mükellef kurum için stopaj kesintisi yapılması gerektiği yönünde değerlendirilmektedir<sup>331</sup>.

#### **6.1.10 Dar Mükellefler Tarafından Sunulan Tıbbi Tedavi Hizmetlerinin Vergilendirilmesi**

Kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan mükellefler tarafından sunulan tıbbi tedavi hizmetlerinin vergilendirilmesine yönelik örnek üzerindeki açıklamalar aşağıda yer almaktadır. Küba Cumhuriyeti vatandaşı olan dünyaca ünlü çocuk cerrahisi uzmanı Dr. Jose Marti, yakın dostu olan ünlü Türk cerrah Dr. Semih Mirapoğlu ile fotoğraf çekimleri yapmak üzere bir haftalığına İstanbul'a gelmiştir. Bu ziyaretten haberdar olan Özel Zeynep Çocuk Hastanesi Başhekimi Pınar Çankaya, uzun zamandır bekleyen bir hasta için yapılacak ameliyata Dr. Jose Marti'nin iştirak etmesi için, DR. Marti'nin Küba'da görev yapmakta olduğu Özel Havana Çocuk Hastanesi'ne 50.000 ABD doları teklif etmiştir. Söz konusu teklifi kabul eden hastane yönetimi Dr. Jose Marti'ye yetki vermiş ve 20.07.20016 tarihinde ameliyat başarı ile gerçekleştirilmiştir. Aynı gün Özel Zeynep Çocuk Hastanesi tarafından Özel Havana Çocuk Hastanesi'ne 50.000 USD ABD doları transfer edilmiştir. Bu durumda DR. Jose Marti'nin görev yapmakta olduğu Özel Havana Hastanesi'nin elde etmiş olduğu kazanç serbest meslek kazancıdır. Transfer

<sup>331</sup> <http://www.haberturk.com/ekonomi/is-yasam/haber/966261-yeni-bir-vergi-geliyor>, Erişim tarihi:16/05/2018

edilen söz konusu tutarın öncelikle brüte iblağ edilmesi ve brüt tutar üzerinden KVK'nın 30/1-b maddesi uyarınca kurumlar vergisi stopajı yapılması gerekmektedir<sup>332</sup>.

Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan ya da işyeri veya daimi temsilcisi bulunmakla birlikte bunlarla ilişkisi olmaksızın Türkiye'de serbest meslek faaliyeti icra eden veya bu faaliyeti Türkiye'de değerlendiren kurumların, yıllık beyanname vermeleri halinde, kesilen bu vergiler beyannamede hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir. İş yerinin varlığı dar mükellef kurumun vergilendirilmesini etkileyen en önemli unsur olduğundan hangi unsurların iş yeri kavramı kapsamına gireceğinin tam olarak belirlenmesi gerekir. Bu nedenle, Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan dar mükelleflerin ticari kazançlarının vergilendirilmesi ise olanaksızdır<sup>333</sup>.

#### **6.1.11 Yurtdışından Temin Edilen Arşivleme Hizmetlerinin Vergilendirilmesi**

Dar mükellefler tarafından sunulan hizmetlerden biri olan arşivleme hizmetinin serbest meslek kazancı olmasına ilişkin örnek ise şöyle açıklanmıştır; arşivleme hizmeti faaliyetinde sermaye, faaliyeti icrası için yeterli bir koşul değildir. Bu faaliyete ilişkin olarak gerçek kişilerden veya yabancı bir ülkede mukim kurumdan hizmet satın alınması durumunda, hizmet faaliyeti yabancı kurumun Türkiye'ye göndermiş olduğu personeli aracılığıyla ilmi veya mesleki bilgiye dayalı olduğundan ve ticari bir faaliyet kapsamında yürütülmediği için serbest meslek faaliyeti niteliğinde bir faaliyettir<sup>334</sup>.

#### **6.1.12 Yurtdışından Temin Edilen Montaj Faaliyetlerinin Vergilendirilmesi**

Dar mükellef kurumlar tarafından sunulan montaj faaliyetlerinin vergilendirilmesine ait değerlendirmeler örnek yardımıyla şu şekilde açıklanmaktadır. Kanada'da mukim yabancı bir firma tarafından Türkiye'de kurulacak sanayi ve tarım tesisleri için gerekli olan elektronik aletlerin montajı faaliyet, yabancı kurumda çalışan

<sup>332</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Beyanname Düzenleme Kılavuzu*, s. 357

<sup>333</sup> <http://www.alomaliye.com/2017/11/07/dar-mukellef-kurum-ve-isyeri-kavrami>, Erişim tarihi: 16/05/2018

<sup>334</sup> Levent Başak, "Arşivleme Hizmeti Karşılığında ABD'de Mukim Bir Kuruma Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi Esasları Ve Dikkat Edilmesi Gereken Bazı Hususlar", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Haziran 2016, Sayı:150, s. 18

serbest meslek erbabı ve diğer teknik personel tarafından verilecek serbest meslek faaliyeti kapsamında icra edilebilecek bir faaliyettir<sup>335</sup>.

Bu konu ile ilgili olarak Danıştay'ın vermiş olduğu bir karara göre; Yapılan sözleşme uyarınca yurt dışından alınan makinelerin montaj işinin ilmi ve mesleki bilgi ve ihtisasa dayanması, anılan işin yabancı firmanın emir ve talimatları altında çalışan teknik ve uzman elemanlar tarafından yapılmış olmasının serbest meslek faaliyetinin niteliğini değiştirmemesi, ödemenin veya değerlendirmenin yapılmış olması dolayısı ile koşullara uygun olması nedeni ile montörlere yapılan ödemelerden serbest meslek kazancı olarak vergi kesilmesi gerekmektedir<sup>336</sup>.

#### **6.1.13 Yurtdışından Temin Edilen Danışmanlık Ücretlerinden Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi**

Uluslararası veya çok uluslu şirketler tarafından Türkiye’de görevlendirilenlere yapmış oldukları hizmetler dolayısıyla, yurtdışında yerleşik firmaya yapılan ödemeler, niteliği itibariyle serbest meslek ödemesidir. Aradaki sözleşme gereğince, yurtdışındaki firma tarafından expata yapılan ödemenin, aynı şartlarda Türkiye’de yer alan firmaya yansıtılmış olması durumunda, Türkiye’deki firma tarafından expata dolaylı yoldan bir ücret ödemesi yapıldığı sonucu ortaya çıkacaktır. Dolayısıyla böyle bir durumda yurtdışına yapılmış bir serbest meslek ödemesinden söz edilemeyecektir. Türkiye’de görevlendirilen expatlar tarafından elde edilen kazanç ise her iki durumda da Türkiye’de elde edilen ücret kazancı niteliğinde olup, cifte vergilemeyi önleme anlaşmaları ile aksi kararlaştırılmadıkça Türkiye’de vergilendirilmesi gerekmektedir. Yani yurtdışında yerleşik firma tarafından ödenen ücrete bir prim eklenerek Türkiye’de yerleşik firmaya yansıtılması durumunda, Türkiye’de yerleşik firma tarafından yurtdışındaki firmaya serbest meslek ödemesi, yurtdışında yerleşik firma tarafından ise expata ücret ödemesi yapıldığı sonucu ortaya çıkacağından, doğrudan doğruya yurtdışında bulunan bir işveren tarafından yapılan bu ücret ödemesinin tevkif suretiyle vergilendirilmesi mümkün

<sup>335</sup> Levent Başak, “Kanada’da Mukim Yabancı Bir Kurumdan Alınan Elektronik Malzemelere İlişkin Hizmetlerin Vergilendirilmesi Esasları Ve Dikkat Edilmesi Gereken Bazı Hususlar”, **Vergici Ve Muhasebeciyle Dialog Dergisi**, Ocak 2016, Sayı:333, s. 18

<sup>336</sup> Danıştay 4. Dairesi’nin 16.12.1970 tarih ve E:1969/31338, K:1970/7651 sayılı kararı

olmayacak ve expatın elde etmiş olduğu ücret gelirini GVK'nın 95inci maddesi uyarınca yıllık beyanname ile beyan etmesi gerekmektedir<sup>337</sup>.

#### **6.1.14 Makinelerin Tamir, Bakım Ve Servis Hizmetlerinden Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi**

Bazı durumlarda bir kısım makinelerin tamir, bakım ve servis hizmetleri yurt dışından hizmet ithal edilmesi yoluyla yapılmaktadır. Bu gibi durumlarda istisnai olarak da makine ve teçhizat bakım ve onarım için yurtdışına gönderilmektedir. Makinelerin tamir, bakım, onarım ve servis hizmetleri için yabancı bir kurumdan hizmet satın alınması halinde bu kapsamda yapılacak olan ödemeler yabancı kurumun bu ödemeler nedeniyle elde etmiş kabul edileceği kazancın niteliğine göre değişecektir. Bu kapsamda bu ödemeler dolayısıyla yabancı kurumların elde ettiği kazanç ticari kazanç veya serbest meslek kazancı olarak vergilendirilebilecektir.

Yabancı kurumun elde ettiği kazancın ticari kazanç olması halinde yabancı kurumların Türkiye’de ticarî kazanç elde ettiğinden söz edilebilmesi için işyerinin olması veya daimi temsilci vasıtası ile faaliyet göstermesi gereklidir. Bu iki koşuldan bir tanesinin yerine getirilmemesi durumunda yabancı kurumların Türkiye kaynaklı elde ettiği ticarî kazançlar Türkiye’de kurumlar vergisinin konusuna girmeyecektir. Bu durumda yabancı kurumlara yapılacak ödemeler üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapılmayacaktır. Bu kazançların yıllık beyanname ile beyan edilmesi de söz konusu değildir. Gelir İdaresince verilen bir özalgede; ithal etmiş olduğunuz makede meydana gelen arızanın giderilmesi için, yurt dışında mukim firmadan alınan makine tamir hizmeti genel oranda (% 18) KDV ye tabi olup, hesaplanan verginin firmanız tarafından sorumlu sıfatıyla ve 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir. Ödenen verginin aynı döneme ait 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabileceği tabi olacağı şeklinde açıklanmıştır<sup>338</sup>.

Dar mükellefiyete tâbi kurumların Türkiye kaynaklı elde ettikleri ticarî kazançların, arızî ticari kazanç mahiyetinde bir kazanç olması halinde ise, bu kazançlar

<sup>337</sup> Musa Topaloğlu, “Türkiye’de Geçici Sure ile Görevlendirilen Yabancı Hizmet Erbabına (Expat) Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Mayıs 2017, Sayı: 429, s. 78

<sup>338</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 27/08/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.06.-1448 sayılı özalgesi

için dar mükellefiyete tâbi kurumların devamlı surette icra edilen ticari faaliyetlerde olduğu gibi Türkiye’de işyerinin bulunması veya daimi temsilci vasıtası ile kazanç elde etmesine gerek bulunmamaktadır. Yabancı kurumların Türkiye’de arızî ticarî kazanç elde ettiğinden söz edilebilmesi için arızî ticarî faaliyetin Türkiye’de icra edilmesi veya yabancı kurumlara Türkiye’de ödeme yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılması yeterlidir. Dar mükellefiyete tâbi kurumlarca Türkiye kaynaklı elde edilen arızî ticarî kazançlar özel beyanname ile beyan edilmek suretiyle vergilendirilecektir. Özel beyannamenin, KVK’nın 27’ncimaddesinin (ç) fıkrası hükmüne göre faaliyetin yapıldığı yerin vergi dairesine verilmesi gereklidir. Özel beyannamenin, yabancı kurum veya Türkiye’de adına hareket eden kimse tarafından verilmesi gerekmektedir<sup>339</sup>.

Dar mükellefiyete tâbi kurumlara yapılacak ödemelerin serbest meslek kazancı mahiyetinde bir ödeme olması halinde ise, yapılacak ödemeler üzerinden %20 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Bu konuda Hazine Ve Maliye Bakanlığı tarafından değişik tarihlerde verilmiş olan muktezaların bir kısmında, tamir ve bakım hizmeti karşılığında yabancı kurumlara yapılacak ödemelerin serbest meslek ödemesi mahiyetinde bir ödeme olduğu kabul edilmiştir.

#### **6.1.15 Dar Mükellef Kurumları Hukuki Danışmanlık Ve Dava Takiplerinin Vergilendirilmesi**

Uluslararası alanda yaşanan hukuki ihtilaflar firmaları uluslararası alanda hukuki takibat yapma durumuna yöneltmiştir. Söz konusu duruma ilişkin bir örnek şöyle açıklanmıştır. Tobacco Turkey firması 2010 yılında gerek yurtiçi gerekse yurt dışında sahte ürünlerle ilgili dava takipleri nedeniyle anlaşma yapılan ve merkezi Zürih’te bulunan “Lawand Rights Corporatin” unvanlı hukuk şirketine toplam 550.000 TL tutarında ödemede bulunmuş olup bu tutarın %30’luk kısmı uluslararası marka koruma davaları için yabancı ülke mahkemelerinde açılan dava dosyalarına ilişkindir. Merkezi Zürih’te bulunan “Lawand Rights Corporatin” unvanlı hukuk şirketi, Türkiye’de elde

---

<sup>339</sup> Levent Başak, *Yabancı Kurumlardan Alınan Makine, Tamir Bakım ve Servis Hizmetlerinin Gider Niteliği ve Vergilendirme Esasları*, s. 35

etmiş olduğu serbest meslek kazancı dolayısıyla dar mükellef kurum olarak değerlendirilecektir. Tobacco Turkey firması tarafından “Lawand Rights Corporatin” unvanlı hukuk şirketine dava takipleri için ödenen bedellerin brüte iblağ edilerek KVK’nın 30’uncu maddesi uyarınca % 20 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir. Buna göre, Tobacco Turkey firması tarafından  $((550.000/0,20) \times 20) = 137.000,00$  TL vergi kesintisi yapıp bağlı olduğu vergi dairesine beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir. Ayrıca 137.500 TL tutarındaki vergi kesintisi Tobacco Turkey firması tarafından 2010 yılı kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir<sup>340</sup>.

Yurt dışı mukimi firmadan alınan avukatlık hizmeti karşılığında ödenen bedel üzerinden tevkifat yapıp yapılmayacağına ilişkin olarak verilen bir özalgede, Türkiye’de yapılmayan bir işlemin KDV’nin konusuna girmesi ve bu işlem bedeli üzerinden KDV hesaplanmasının söz konusu olmayacağı belirtilmiştir<sup>341</sup>.

#### **6.1.16 Gayrimenkullerin Kiralanması Karşılığında Elde Edilen İratların Vergilendirilmesi**

Dar mükelleflerce elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarına ilişkin açıklamalı örnek aşağıda yer almaktadır. Kanuni ve iş merkezi Fransa’da bulunan (X) kurumu Ankara’da 3 adet gayrimenkul satın almış ve bu gayrimenkulleri muhtelif tarihlerde kiraya vermiştir. GVK’nın 7’inci maddesinde dar mükellefiyete tabi olanların Türkiye’de gayrimenkul sermaye iradı elde edebilmesi için gayrimenkullerin Türkiye’de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. (X) kurumu tarafından Türkiye’de bulunan gayrimenkullerin kiraya verilmesi karşılığında elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilecek ve bu çerçevede vergiye tabi tutulacaktır. Ancak (X) kurumunun Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisinin olması ve söz konusu gayrimenkulün şube işyerine dahil olması veya daimi temsilci vasıtasıyla kiralanması karşılığında elde edilen kazanç ticari kazanç olarak vergilendirilecektir<sup>342</sup>.

<sup>340</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim ilke Ve Esasları**, Güncellenmiş ve Genişletilmiş 5 Baskı, 2. Cilt, 2013, s. 646

<sup>341</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 15.08.2013 tarih ve 39044742-KDV.1-1257 sayılı özalgesi

<sup>342</sup> Vergi Müfettişleri Derneği, *Beyanname Düzenleme Rehberi*, s. 349

### 6.1.17 Know-how (Teknik Bilgi) Ödemelerinden Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi

Know-how kelime olarak teknik bilgi, bilme-yapma, nasıl bilme anlamlarına gelmekte olup, bir kişi veya kurumun kendine özgü üretim veya işletme biçimini başkasına satması veya kiralaması anlamında kullanılmaktadır. Know-how kavramı ile ilgili olarak doktrinde üzerinde uzlaşmış bir tanım olmamakla beraber know-how, sınai alanda, teknik, ticari, işletme, yönetim ve organize karakterli, gizli veya gizli olmayan, sahibine ekonomik yarar sağlayan, özel bir düzenleme ile hukuken korunmayan bilgi, deneyim ve tecrübeler şeklinde tanımlanabilir.<sup>343</sup> Know-how sözleşmesi ile üretim işletme, pazarlama sırları veya sır teşkil etmeyen pazarlama ve işletme teknikleri ile ilgili bilgi ve deneyimlerin kullanma hakkı karşı tarafa bırakılmakta ve dolayısıyla sır sahibinin fiili tekel hakkı karşı taraf ile paylaşılmaktadır<sup>344</sup>.

Dar mükellef kurumların, know-how olarak da tanımlanan; sanayi ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgiler, gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklarını başkalarına kullandırmaları (kiraya vermeleri) suretiyle elde ettikleri gelirler gayrimenkul sermaye iradı sayılmakta ve kurumlar vergisi tevkifatına tabi bulunmaktadır. Bu durumda, yurt dışından know-how alınması halinde dar mükellef kuruma yapılan know-how bedeli ödemeleri gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilecek ve üzerinden % 20 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapılacaktır<sup>345</sup>.

Teknik bilgi, tecrübe, know-how hizmetlerinin, gayrimaddi hak mı yoksa serbest meslek kazancı mı olduğu konusunda Danıştay tarafından verilmiş farklı kararlara aşağıda yer verilmiştir. Danıştay 3. Dairesi 24.12.2013 tarih ve E.2012/1126, K. 2013/6501 sayılı kararında yurt dışında mukim firmalardan "*Management Fee*", "*Manufacturing Design*" ve "*Teknik Destek*" adı altında aldığı hizmetleri "*know-how*" (dolayısıyla gayrimaddi hak) hizmeti olmadığına karar vermiştir. Söz konusu kararda

<sup>343</sup> İsmail Erbay, **Know-how Sözleşmesi**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002, s. 78

<sup>344</sup> Saibe Oktay Özdemir, **Sınai Haklara İlişkin Lisans Sözleşmeleri ve Rekabet Hukuku Düzenlemelerinin Lisans Sözleşmelerine Uygulanması**, Beta yayınları, İstanbul, 2002, s. 245

<sup>345</sup> Musa Yıldırım, *Dar Mükellef Kurumlara Yapılan Know-How Bedeli Ödemelerinin Vergilendirilmesi*, s.25

Management Fee; "ana merkez tarafından gerçekleştirilen; müşteri bilgilerinin edinilmesi, alacak dönemlerine ilişkin mutabakat, uluslararası imalathanelerin organizasyonu, bütçe hazırlığı, veri işleme/bilişim teknolojisi, kalite yönetimi, insan kaynakları, finans ve kontrol, üretim, planlama ve kontrol hizmetleri..." olarak; Manufacturing Design; "bahsedilen hizmet dâhilinde üretim sürecine başlanılmadan önce yapılması gereken bazı güvenlik testleri ile üretim sürecinde kullanılan bazı teknik çizimler..." olarak; Teknik Destek; "yıllardır süre gelen teknik deneyim ve tecrübe sonucu eriştiği bilgiyi kullanarak müşteri çizimlerini üretimin yapılacağı teknik çizimler..." olarak tanımlanmıştır<sup>346</sup>.

Know-how, Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu'nca yayımlanan yönetmelikte, "Yapma bilgisi (know-how): Tecrübe ve denemeler sonucu elde edilen uygulamaya yönelik, gizli, esaslı ve belirlenmiş bilgi paketi" olarak tanımlanmıştır<sup>347</sup>.

Danıştay'ın bir kararında;<sup>348</sup> yurt dışında mukim grup şirketlerden satın alınan hizmetler karşılığında, danışmanlık ücreti, yönetim katılım bedeli ve müşteri koordinasyonu ücreti adı altında yapılan ödemelerin gayri maddi hak olduğuna karar vermiştir. Söz konusu kararda "...danışmanlık hizmet sözleşmesi ve bölgesel yönetim bedeli sözleşmesi kapsamında aldığı hizmetlerin, ticari alanda belli büyüklüğe erişmiş olan adı geçen şirketlerin, tecrübeyle sahip olduğu ticari bilgi birikiminin davacı şirkete bir bedel karşılığında kullandırılmasına ilişkin olduğu, dolayısıyla danışmanlık hizmet ücreti, yönetim katkı bedeli ve müşteri koordinasyon ücreti adı altında ödenen bedellerin gayrimaddi hak bedeli kapsamında değerlendirilmesi..." şeklinde açıklamalara yer verilmiştir. Ayrıca tebliğ bazında yapılan düzenleme ile know-how belli bir faydalı ömrü olan iktisadi kıymet olarak tanımlanmıştır<sup>349</sup>.

Yukarıda yer alan Danıştay kararlarında da görüleceği üzere Danıştay 4. Dairesi ve Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu verilen hizmetin gayri maddi hak olup olmadığının tespitinde söz konusu hizmetin (know-how tanımında yer aldığı şekliyle)

<sup>346</sup> Danıştay 3. Dairesi 24.12.2013 tarih ve E.2012/1126, K. 2013/6501 sayılı kararı

<sup>347</sup> Türkiye Bilimsel Ve Teknolojik Araştırma Kurumu Fikrî Mülkiyet Haklarının Yönetimine Ve Teknoloji Transferine İlişkin Yönetmelik, 01/09/2016 tarih ve 29818 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>348</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin 24.10.2013 tarih ve E.2010/6107, K. 2013/7010 sayılı kararı

<sup>349</sup> 333 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği, 28/04/2004 tarih ve 25446 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

özel bilgi ve deneyimlerle ve tecrübeyle elde edilip edilmediğinin ve söz konusu hizmetin gizliliğinin esas alındığı anlaşılmaktadır.<sup>350</sup> Diğer taraftan Danıştay 3. Dairesi verdiği kararda bu hususları verilen hizmetin gayri maddi hak (know-how) olarak kabul edilmesinde yeterli görmemiştir. Sonuç olarak yargı kararlarında da doktrinde olduğu gibi bir uygulama birliği bulunmamaktadır. Bir hizmetin know-how kapsamında değerlendirilebilmesi için genel olarak aşağıda sayılan şartları birlikte taşıması gerekir. Aksi halde söz konusu hizmet serbest meslek faaliyeti kapsamında değerlendirilebilecektir;<sup>351</sup>

-Belirli bir bilgi birikimi ve tecrübe ile elde edilen bir bilgi olması,

-Söz konusu bilginin ticari sır niteliği taşıması herkes tarafından verilebilecek nitelikte olmaması,

-Söz konusu bilgi daha önceki tecrübeler ile edinildiğinden bu hizmeti verenler açısından ayrıca bir külfet oluşturmaması, (know-how hizmetinin verilmesi aşamasında daha önce katlanılan ve bu bilginin aktarımı için olan maliyetler hariç herhangi bir maliyete katlanılmaması)

#### **6.1.18 Marka Hakkının (franchising) Kiraya Verilmesinden Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi**

Dar mükellef kurumlara ödenen franchising (marka hakkı) bedelinin vergilendirilmesi, dar mükellef kurumun Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilcisi olup olmamasına göre değişiklik göstermektedir. Dar mükellef kurumun Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmaması durumunda, marka hakkının kiraya verilmesinden elde edilen gelirin gayrimenkul sermaye iradı olarak hüküm altına alındığı görülmektedir. Vergilendirme tevkifat usulü ile olmakta ve dar mükellef kurum tarafından ayrıca yıllık beyanname verilmemektedir. Dar mükellef kurumun Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi bulunması durumunda ise vergilendirme tam mükelleflerin tabi olduğu usule

<sup>350</sup> Danıştay 4. Dairesi 24.10.2013 tarih ve E.2010/6107, K. 2013/7010 sayılı kararı

<sup>351</sup> Sağır, s. 146

göre olacak ve dar mükellef kurum tarafından yıllık beyanname ile franchising bedelinden doğan kazanç beyan edilecektir<sup>352</sup>.

#### **6.1.19 Gayri maddi Hak (Royalty) Kiraya Verilmesinden Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi**

Ülkemizde faaliyet gösteren kişi veya kurumlar, yurtdışında faaliyet gösteren kişi veya kurumlardan telif, marka, lisans vb. gayri maddi hakları kiralamak veya satın almak suretiyle bir takım ödemelerde bulunmaktadır. Gayri maddi hak (royalty) bedelini elde eden bu kurum veya kişiler, hem kendi ülkelerinde mülkîlik esasına göre; hem de geliri elde ettiği ülkede kaynak esasına göre vergilendirilebilirler. Çifte vergilendirme diye adlandırılan bu durum, ülkeler arasında imzalanan çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları ile çözülebilmektedir. Royalty kavramı bu yönüyle uluslararası hukukta "*gayri maddi haklar*" karşılığında kullanılan bir üst terim niteliğindedir. Nitekim, OECD Model Anlaşmasının 12'nci maddesi, "*Royaltiler (Gayrimaddi Hak Bedelleri)*" başlığı altında bir âkit devlette doğan royalty gelirlerini vergilendirme hakkına sahip olacak âkit devletin belirlenmesine yönelik düzenlemeyi içermektedir<sup>353</sup>.

Gayri maddi hak bedellerinin hangi ülke tarafından ve nasıl vergilendirilmesi gerektiği OECD Model Anlaşmasının 12. maddesinde açıklanmıştır. Bu maddeye göre gayri maddi hak bedelleri, geliri elde eden kişi veya kurumların mukimi bulunduğu ülke tarafından vergilendirilir. Ancak Türkiye imzalamış olduğu çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarına koyduğu çekincelerle kaynaktan vergi alma hakkından vazgeçmemiştir. İmzalanan anlaşmalarda dar mükellef kurum veya kişilere ödenen gayri maddi hak bedelleri üzerinden genel olarak % 10 vergi kesintisi yapılması kararlaştırılmıştır. Ülkemizde faaliyet gösteren kişi veya kurumlar yaptıkları bu kesintiyi muhtasar beyanname ile beyan edip sorumlu sıfatıyla vergi dairesine yatırmak zorundadırlar. Gayri maddi hak bedeli yurtdışında faaliyet gösteren bir gerçek kişiye yapıldıysa gelir stopaj kesintisi, gayri maddi hak bedeli yurtdışında faaliyet gösteren bir kuruma yapıldıysa

---

<sup>352</sup> Fırat Demir, "Dar Mükellef Kurumlara Ödenen Franchising Bedelinin Vergilendirilmesi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Ekim 2015, Sayı: 142, s. 70

<sup>353</sup> Selâhattin Tuncer, **Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No: 112-66, Sevinç Matbaası, Ankara-1974, s. 89

kurum stopaj kesintisi yapılır. İmzalanan anlaşmalarda bu iki vergi türü itibariyle bir ayrıma gidilmemiş ve her ikisi için de aynı oran öngörülmüştür<sup>354</sup>.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilmiş olan bir özelgede<sup>355</sup>; *Savunma Sanayi Müsteşarlığı ile Almanya mukimi firma arasında yeni tip denizaltı sözleşmesi imzalanmış, denizaltı inşaatı dışında birtakım teknik malzemeler ve teknik hizmetler Alman mukimi firma tarafından sağlanacağı belirtilmiş ayrıca Türkiye’de ofis açıldığı dilekçede belirtilmiştir. Söz konusu ofis tarafından Savunma Sanayi Müsteşarlığına verilecek serbest meslek hizmetleri dolayısıyla yapılacak ödemelerden kurumlar vergisi kesintisinin yapıp yapılmayacağı hususunda bilgi istenilmektedir.*

....

*Savunma Sanayi Müsteşarlığınca tarafınıza yapılan gayri maddi hak niteliğindeki ödemelerden Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesine göre %20 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacak ve söz konusu kesinti tutarı geçici ve yıllık kurumlar vergisi beyannamelerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Ticari kazanç niteliğindeki diğer ödemelerden ise kurumlar vergisi kesintisi yapılmayacağı açıklanmıştır.*

#### **6.1.20 Türkiye’de Yayımlanan Yabancı Dizilerden Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi**

Yabancı menşeli televizyon dizilerinin Türkiye sınırları içinde yayın hakkının alınması 1 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği hükmü çerçevesinde kullanma imtiyazı ve kullanma hakkı olarak ifade edilmiştir. Kullanma imtiyazı ve kullanma hakkı ise gayri maddi hakların bir türüdür. Gayri maddi hak kavramına ilişkin bir başka düzenleme ise OECD Model Anlaşmasının 12’inci maddesinde yer almaktadır. OECD Model Anlaşmasının 12’inci maddesinde yer alan tanımın 1 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği’nde yer alan terimle birebir aynı olduğu görülmüştür. Türk

<sup>354</sup> Celal Kaya, Erdinç Gün, “Dar Mükellef Kurum veya Kişilere Ödenen Gayri Maddi Hak Bedellerinin (Royalty) Vergilendirilmesi”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:127, Nisan 2010, s. 78

<sup>355</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 12/04/2013 tarih ve 93767041-125[30-2012/8]-67 sayılı özelgesi

Dil Kurumu (TDK) dizi film veya kısaca diziyi; bölümler hâlinde yayımlanan ve çoklukla aralarında konu bütünlüğü olan film, dizi, televizyon dizisi olarak tanımlamaktadır<sup>356</sup>.

Yabancı menşeli dizilerin eser sahipleri yurtdışında mukim olduklarından kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de yurt dışında bulunmaktadır. Yabancı menşeli dizilerin eser sahibine yapılan ödemelerin vergiye tabi olduğu açık olmakla birlikte, vergilendirmenin nasıl yapılacağına ilişkin KVK'nın 30/2'inci maddesinde düzenlenmiş olup, ticari veya zirai kazanca dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakların satış, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapılacaktır<sup>357</sup>.

#### **6.1.21 Bilgisayar Yazılımlarından (Software) Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi**

Bilgisayar yazılımlarının en önemli özelliği "*fikir eseri unsuru*" olmasıdır. Ekonomik açıdan değerlendirildiğinde bilgisayar yazılımlarının alım satım ve kiralama konu olması nedeniyle fikir eseri özelliği ön plana geçmektedir. Hukuksal yönden yazılımla ilgili olarak ortaya çıkan bir başka konu da telif hakları konusudur. Bu açıdan konuyu değerlendirdiğimizde; bilgisayar yazılımları açısından telif veya patent haklarının gayri maddi haklar niteliğinde olduğu açık ve nettir. Fakat, burada bir sorun çıkmaktadır ki, bilgisayar yazılımlarının hukuki mahiyetlerinin patent ya da telif hakkı olarak tanımlanmasında standart bir ölçünün bulunmadığıdır. Çünkü, bizzat yazılımların kullanış tarzları bile net ve kesin bir tanımlama olanağını ortadan kaldırmaktadır<sup>358</sup>.

Fikri hakların konularından biri olan bilgisayar yazılımları da alelade bir mal niteliğinde olmayıp bir eser niteliğindedir. Nitekim; 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'nda eser ve eser sahibinin tanımları yapılmıştır. Mezkur kanunun 1'nci maddesinin tanımlar başlıklı kısmında, eser; sahibinin hususiyetini taşıyan ve ilim ve

<sup>356</sup> [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.54f83d3112e27.35206376](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.54f83d3112e27.35206376) Erişim Tarihi: 25.03.2018.

<sup>357</sup> Tugay Manav, "Türkiye'de Yayımlanan Yabancı Dizilerin Vergisel Açıdan Değerlendirilmesi", **Lebib Yalkan Mevzuat Dergisi**, Ekim:2015, Sayı:142, s. 75

<sup>358</sup> Erkan Ateşli, "Bilgisayar Yazılımlarının Kanuni Defterlere Kaydedilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos 2000, Sayı:92, s. 161

edebiyat, musiki, güzel sanatlar veya sinema eserleri olarak sayılan her nevi fikir ve sanat mahsullerini; eser sahibi ise; eseri meydana getiren kişi şeklinde ifade edilmiştir. Bahsi geçen kanunun 2'nci maddesinin 1'nci fıkrasında ise; herhangi bir şekilde dil ve yazı ile ifade olunan eserler ve her biçim altında ifade edilen bilgisayar programları ve bir sonraki aşamada program sonucu doğurması koşuluyla bunların hazırlık tasarımları, ilim ve edebiyat eserleri arasında gösterilerek bilgisayar yazılımlarının hukuki kapsamı belirtilmiştir<sup>359</sup>.

Fikir ürünleri, gayri maddi mallardır ve gayri maddi mal ise, insan zekasının ürünü olan ve üzerinde cisimlendiği maddi mallardan ayrı bir varlığı ve ekonomik değeri olan mallardır. 1 No'lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği'nde gayri maddi haklar özellikleri nedeniyle ticari gayri maddi haklar ve pazarlama amaçlı gayri maddi haklar olmak üzere iki grup altında değerlendirilmektedir. Buna göre; ticari gayri maddi haklar, bir malın üretiminde ya da bir hizmetin sağlanışında kullanılan patentler, know-how (teknik bilgi), dizaynlar ve modeller ile müşterilere transfer edilen ya da ticari faaliyetin işletiminde kullanılan (örnek bilgisayar yazılım programları gibi), ticari varlık niteliğine sahip gayri maddi haklardır. Ticari gayri maddi haklar; genellikle risk ve maliyet içeren araştırma ve geliştirme faaliyetleri sonucu elde edilirler ve bu tür hakları geliştiren taraf genellikle bu faaliyetlere ilişkin olarak katlandığı giderleri geri kazanmaya ve ürün satışları, hizmet sözleşmeleri ya da lisans anlaşmaları yoluyla bu tür faaliyetlerinden bir getiri elde etmeyi amaçlamaktadır<sup>360</sup>.

Yurt dışındaki mukim kurumların mülkiyetinde olan veya bu kurumlar tarafından kiralanılan gayri maddi hakların Türkiye'de mukim kimselere kullandırılması (kiralınması) mukabilinde elde edilen kazançlar; gayrimenkul sermaye iradidir. Dolayısıyla, herhangi bir tasarruf yetkisi vermeyen sadece kullandırma gayesi güden bu tür haklara ilişkin olarak yapılan ödemeler kira ödemesi olarak değerlendirilecek ve herhangi bir aktifleştirme işlemi yapılmayacaktır Ayrıca; dar mükellefiyeti haiz kurumun kaynak ülkeden elde etmiş olduğu gayrimenkul sermaye iradını Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesi gereğince %20 oranında tevkifata tabi kılmak gerekir. Bu çerçevede; dar mükellefiyeti haiz kurumun kaynak ülkede elde ettiği kazanç ve iratlar;

<sup>359</sup> Bknz. 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu

<sup>360</sup> Birgül Dikmen, "Gayri Maddi Hakların Kiralanması Suretiyle Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Türkiye'de Elde Edilen Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Kasım 2010, Sayı:351, s. 24

gayri maddi hak bedeli kirası olarak nitelendirilip KVK' nın 30'uncu maddesi gereği tevkifat yapılmalıdır. Yazılım hizmetlerine ilişkin verilen bir özalgede; sayılan kurum ve kuruluşlara ana yazılımdaki ihtiyaca göre ek yazılım hazırlanması şeklinde verilen söz konusu hizmetin, işletmelere ait demirbaş niteliğinde olan bilgisayarlardan ayrı kabul edilemeyen "*işletim sistemlerinin*" tadil, bakım ve onarımı kapsamında verilmesi halinde tevkifata tabi tutulması gerektiği belirtilmiştir<sup>361</sup>.

Yurtdışında mukim firmalara, işletmede kullanılmak üzere veya müşterilere/bayilere satışını yapmak üzere daha önce piyasada bulunmayan bir bilgisayar programının özel olarak hazırlatılması halinde, yurtdışında mukim firma tarafından elde edilen kazancın serbest meslek kazancı olarak değerlendirilip tevkifata tabiiyetinde herhangi bir görüş ayrılığı yoktur. Ancak unutulmamalıdır ki; Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları kapsamında dar mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından serbest meslek faaliyetinin, yurtdışında icra edilmesi durumunda bu kazanç; Türkiye'de vergiye tabi tutulamayacaktır. Dar mükellefiyeti haiz kurumun Türkiye'de devamlı kullanabileceği bir işyerinin bulunması yada anlaşmada belirtilen süreden daha fazla bir süre Türkiye'de kalınması hallerinde, yaptırılan bilgisayar programı için yurtdışına ödenen hizmet bedeli üzerinden % 20 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerekecektir<sup>362</sup>.

#### **6.1.22 Moda Tasarımcılarına Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi**

Türkiye'de elde ettiği kazançlardan ötürü dar mükellefiyet rejimine göre vergilendirilecek olan yabancı kurumların Türkiye kaynaklı elde ettikleri serbest meslek kazançları KVK'nın 30'uncu maddesine göre tevkif suretiyle vergilendirilecektir. KVK'nın 30'uncu maddesinin 9 numaralı fıkrasına göre, tevkif suretiyle vergilendirilen bu kazançlar için kurumlar dilerse yıllık veya özel beyanname verebileceklerdir. Dar mükellefiyete tabi kurumlarca Türkiye kaynaklı elde edilen gayri maddi hak bedeli niteliğindeki kazançlar ise, gayri maddi hakların kiralanması suretiyle elde edilen gayrimenkul sermaye iratları KVK'nın 30'uncu maddesi hükmüne göre tevkif suretiyle; gayri maddi hakların elden çıkarılması (satışı) söz konusu olduğunda ise duruma göre bu

<sup>361</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 09/02/2012 tarih ve S. B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.9-493 sayılı özalgesi

<sup>362</sup> İdris Köse, "Dar Mükellef Kurumlardan Sağlanan Bilgisayar Yazılımlarında Vergi Kesintisi", **Vergi Raporu Dergisi**, Ocak 2012, Sayı:148, s. 83

kazançlar KVK'nın 26'ncı maddesine göre özel beyanname veya KVK'nın 30'uncu maddesi hükmüne göre tevkif suretiyle vergilendirilecektir.

Bu iki temel açıklama çerçevesinde yabancı bir kurumda çalışan moda tasarımcılarının, kurumlarının görevlendirmesi üzerine Türkiye'ye gönderilmesi ve bu kişilerin kurumları adına Türkiye'de icra ettikleri tasarım ve tekstil sektöründeki diğer faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri diğer kazançlar, GVK hükümlerine göre serbest meslek kazancı veya gayri maddi hak bedeli niteliğindedir. Ancak, Türk gelir vergisi mevzuatına göre, bu tür ödemelerin baskın niteliği bir tasarım hakkına dayalı olduğu için yapılan ödemeler gayri maddi hak bedeli ödemesi olarak değerlendirilmelidir. Resim ve moda, ayakkabı tasarım çalışmalarının eser istisnasından yararlanıp yararlanamayacağına ilişkin olarak verilen bir özeldede; *"...yaptığınız moda-ayakkabı tasarım çalışmalarınızın Kültür ve Turizm Bakanlığı Telif Hakları ve Sinema Genel Müdürlüğünce güzel sanat eseri kapsamında değerlendirildiğini belirterek, Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesindeki istisnadan yararlanıp yararlanmayacağınız konusunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir. .... Faaliyetinizi mutad meslek halinde ifa etmeniz ve istisna kapsamındaki eserlerinizi Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılanlar dışındakilere de satmanız halinde, 213 Sayılı Kanunun 153, 172, 210 ve 236 ncı maddeleri uyarınca işe başlama bildiriminde bulunma, serbest meslek kazanç defteri tutma ve serbest meslek makbuzu düzenleme mecburiyetiniz bulunmaktadır"* şeklinde açıklanmıştır<sup>363</sup>.

Ödemenin yabancı bir kuruma yapılması halinde gerek ödemenin niteliğinin belirlenmesinde gerekse bu ödemeler üzerinde Türkiye'nin kaynak ülke olarak vergi alma yetkisinin bulunup bulunmadığının tespiti için, ödeme yapılan kurumun mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasındaki vergi anlaşmasının bulunup bulunmadığı araştırılmalıdır. ABD Anlaşmasının 12'inci maddesinin 3'üncü fıkrası hükmüne göre, ABD'de mukim kurumlara, bu kurumların Türkiye'ye gönderdiği moda tasarımcılarının Türkiye'deki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri gelirler, bu faaliyetler neticesinde ortaya çıkarılan kostüm ve diğer tekstil ürünleri anlaşma kapsamında *"desen"* veya *"model"* olarak kabul edilebileceği için gayri maddi hak bedeli niteliğindedir. Bu durumda bu kapsamda yapılan ödemeler gayri maddi hak bedeli olarak vergilendirilecektir. Söz konusu işlemlerin gayri

<sup>363</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 21/02/2012 tarih ve S. B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[18-11/23]-263 sayılı özeldesi

maddi hak olarak değerlendirilmesi Fikir Ve Sanat Eserleri Kanunu'na bakmak gerekir ki, söz konusu kanunda moda tasarımlarını güzel sanat eseri olarak tanımlamaktadır<sup>364</sup>.

ABD Anlaşmasının 12'inci maddesi hükmüne göre, gayri maddi hak bedeli ödemeleri üzerinden, kaynak ülke olarak Türkiye'nin de vergi alma yetkisi vardır. Ancak, Türkiye'nin vergi alma yetkisini kullanabilmesi için geliri elde eden kişi veya kurumun ABD'de mukim olması gerekmektedir. Bu şartın gerçekleşmesi halinde gayri maddi hak bedeli niteliğindeki ödemenin niteliğine göre yapılacak ödemeler üzerinden azami %10 veya % 15 tevkifat yapılması gerekmektedir<sup>365</sup>.

#### **6.1.23 Türkiye'de Taşımacılık Faaliyetinden Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi**

Dar mükellef kurumlar tarafından sunulan taşımacılık hizmetlerinin vergilendirilmesine ilişkin örnek aşağıda yer almaktadır. Merkezi Panama'da bulunan D co şirketinin gemisi Köstence-Atina seferini yaparken İstanbul Karaköy limanına uğramıştır. Türkiye'de faaliyet gösteren bay A isimli bir gemi acentesi, bu gemiye, gemi taşımacılığı hizmeti yapması için arızı olarak yük temin etmiştir. Temin edilen yük karşılığında 1 Mayıs 2016 tarihinde 300.000 TL navlun ücreti ödemiştir. Ödenen navlun bedeli D Co şirketinin arızı kazancıdır. Bu kazanç, İstanbul'da bu işe aracılık eden acenta tarafından, navlun bedelinin ödeme tarihinden itibaren 15 gün içinde yükün gemiye alındığı yerin vergi dairesine özel beyanname ile beyan edilmelidir<sup>366</sup>.

KVK'nın 23'üncü maddesi hükmüne göre, yabancı ulaştırma kurumlarının vergiye matrah olacak kurum kazancı, hasılatı ortalama emsal nispetlerinin uygulanması suretiyle götürü bir biçimde hesaplanacaktır. Bu düzenleme münhasıran Türkiye'de yabancı ulaştırma kurumu statüsünde vergilenen mükellefler için getirilmiş bir düzenlemedir. KVK, her ne kadar yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesinde götürü bir yöntem belirlese de Türkiye ile yabancı ulaştırma kurumunun mukim olduğu ülke arasında vergi anlaşmasının bulunması durumunda öncelikle vergi anlaşmasında yer alan hükümler uygulanacaktır. Vergi anlaşmaları tetkik edildiğinde görüleceği üzere,

<sup>364</sup> 5846 sayılı Fikir Ve Sanat Eserleri Kanunu m.4

<sup>365</sup> Levent Başak, "Yabancı Bir Kurumda Çalışan Moda Tasarımcılarına Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi Esasları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 302, Kasım 2013, s. 56

<sup>366</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Beyanname Düzenleme Kılavuzu*, s.368

vergi anlaşmaları yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesinde mukim devlete vergilendirme yetkisi tanımaktadır. Gelirin elde edildiği kaynak ülkenin yabancı ulaştırma kurumlarının ulaştırma kazançlarını vergilendirme yetkisi bulunmamaktadır. Bu kapsamda olmak üzere, vergi anlaşması bulunan bir ülkede mukim yabancı ulaştırma kurumu tarafından Türkiye kaynaklı elde edilen ulaştırma kazançlarını Türkiye'nin vergilendirme yetkisi bulunmayacaktır. Bu nedenle yabancı ulaştırma kurumlarının yıllık beyanname veya özel beyanname vermesine gerek bulunmamaktadır<sup>367</sup>.

#### **6.1.24 Türkiye’de Bulunan Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançların Vergilendirilmesi**

Dar mükellef kurumların işyeri veya daimi temsilci olmaksızın gayrimenkullerin elden çıkarılması durumunda elde edilen kazançlar, diğer kazanç ve irat olacak ve gelir vergisi kanununun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanacaktır. Örneğin kanuni ve iş merkezi Almanya’da bulunan bir şirketin Türkiye’de bir gayrimenkul satın alması ve daha sonra bu gayrimenkulü satması durumunda elde edilen kazanç, diğer kazanç ve iratlar grubunda vergilendirilecektir.

Diğer kazanç ve iratların belirlenmesi konusunda Gelir Vergisi Kanunu’nun ilgili hükümlerinin uygulanması gerekmekte olup, diğer kazanç ve iratlara ilişkin hükümlerde yer alan vergilendirilmeme konusunda getirilen kayıt, şart ve süreler ile istisnalar dar mükellef kurumlarca elde edilen diğer kazanç ve iratların belirlenmesinde dikkate alınmayacaktır. Bunun tek istisnası, Türkiye’ye bizzat getirilen nakdi ve aynı sermaye karşılığında elde edilen menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin elden çıkarılması sırasında kur farkı kazancına dair hükümlerdir. Bu nedenle, Gelir Vergisi Kanunu’nda yer alan, diğer kazanç ve iratların tespitinde kur farkı kazancı ile ilgili belirlemeler, dar mükellef kurumlar içinde geçerli olacaktır.

Dar mükellef kurumları gayrimenkulü elden çıkarmasından kaynaklı elde ettiği diğer kazanç ve iratlar için herhangi bir istisnadan faydalanamayacaktır. Mükerrer 81’inci madde kapsamında safi değer artışının tespitinde endekslemenin bir şart olmaması

---

<sup>367</sup> Levent Başak, “Dar Mükellefiyete Tabi Yabancı Ulaştırma Kurumlarda Kurum Kazancının Tespiti ve Bu Kurumların Vergilendirilmesinde Mükelleflerin Dikkat Etmeleri Gereken Hususlar”, **Vergici ve Muhasebeciyle Dialog Dergisi**, Nisan 2012, Sayı:288, s. 16

sebebiyle artış oranının %10 veya üzerinde olması durumunda, endeksleme uygulanması gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 1'fıkrasının e bendinde belirtilen %5'lik kısmı, belirtilen şartların gerçekleşmesi durumunda kurumlar vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir. Söz konusu istisna hükmünden, dar mükellef kurumlar da dahil olmak üzere, tüm kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilecektir. Ancak dar mükellef kurumların işyeri veya daimi temsilcisi bulunmaması durumunda kanunda belirtilen diğer şartların sağlanması mümkün olmadığından söz konusu istisnadan yararlanmaları mümkün bulunmamaktadır<sup>368</sup>.

Merkezi Arjantin'de bulunan F Co isimli şirket, Türkiye'de girişeceği tıbbi malzeme ticareti için Türkiye'de faaliyette bulunan bir gerçek kişi aracılığı ile 13/04/2016 tarihinde 320.000 TL'ye İstanbul'da bir işyeri satın almıştır. Ancak daha sonra teşebbüsten vazgeçilmiştir. Satın alınan işyeri 25/07/2016 tarihinde Bay E'ye 350.000 TL'ye satılmıştır. Bu alım satımdan 30.000 TL tutarında değer artış kazancı sağlanmıştır. Bu işlem nedeniyle 3.000 TL masraf yapılmıştır. Şirket, elde ettiği kazançtan vergi ve indirimler düşüldükten sonraki tutarın tamamını ana merkeze aktarmıştır. Bu verilere göre doldurulacak özel beyanname ve söz konusu kazanç üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 0/6'ıncı maddesi uyarınca yapılacak tevkifat aşağıdaki gibi olacaktır.

- Satış Kazancı : 30.000 TL
- Giderler : 3.000 TL
- Kurum Kazancı (Matrah) : 27.000 TL
- Hesaplanan Kurumlar Vergisi : 5.400 TL
- Menkul Sermaye İradı : 21.600 TL

(Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30/6'ıncı maddesi uyarınca indirim ve istisnalardan düşülmeden önceki kurum kazancından hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan tutar)

- Kurumlar Vergisi Kesintisi :  $(21.600 \times 0,15)$  3.240 TL

---

<sup>368</sup> Seçil Odacı, "Dar Mükellef Kurumların Türkiye'de Bulunan Gayrimenkullerinin Elden Çıkarılmasının Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi", **Maliye Postası Dergisi**, Nisan 2017, s. 114

Kesilen bu verginin işleme aracılık eden kişi veya kurum tarafından işyerinin bulunduğu yerdeki vergi dairesine, ödemenin yapıldığı ayı takip eden ayın 23'üncü günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile beyan edilip, 26'ıncı günü akşamına kadar da ödenmesi gerekmektedir<sup>369</sup>.

#### **6.1.25 Türkiye’de Elde Edilen Arızı Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi**

Dar mükellefler tarafından sunulan arızı serbest meslek faaliyetine ilişkin olarak, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’na iletilen ve vergilendirme karşısında durumu sorulan bir faaliyete ilişkin olarak 27.07.2017 tarih ve 62030549-120[65-2017/250]-224221 sayılı özelgede vergilendirme işlemi şu şekilde açıklanmıştır;

*“...serbest çalışan grafik sanatçısı olduğunuzu ve 2016 yılı içerisinde bir şirket tarafından farklı tarihlerde açılan 7 adet logo tasarım yarışmasından toplam 2.604,73 TL kazanç sağladığınızı belirterek, söz konusu gelirinizin arızı serbest meslek kazancı olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir. Gelir Vergisi Kanununa göre serbest meslek kazancı elde edenlerin faaliyetlerinin arızı nitelik taşıyıp taşımadığına bakılmaksızın ödemeyi yapanların tevkifat yapmakla sorumlu kişilerden olması halinde anılan Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (2/b) bendi uyarınca %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı tabiidir. Bilgi edinilmesini rica ederim.” şeklinde açıklanmıştır<sup>370</sup>.*

Serbest meslek faaliyetiyle uğraşanlara (Noterlere serbest meslek faaliyetlerinden dolayı yapılan ödemeler hariç) yapılan ödemeler (arızı serbest meslek faaliyeti nedeniyle yapılan ödemeler dahil) esnasında ödemeyi yapanlar tarafından gelir vergisi tevkifatı (kesintisi) yapılması gerekir. Bu kesinti, bir ön vergileme olup, yıllık beyannamede hesaplanan vergiden mahsup edilecektir. Mahsubu yapılan kesinti tutarı, beyannamede hesaplanan vergiden fazla olduğu takdirde, vergi dairesince mükellefe yazı ile bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine iade edilir. Arızı serbest meslek kazançları için istisna haddi altında kalan (2015 yılı için 23.000 TL) kazançlardan yapılan gelir vergisi tevkifatı ile serbest meslek kazanç

<sup>369</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Beyanname Düzenleme Kılavuzu*, s. 370

<sup>370</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 27.07.2017 tarih ve 62030549-120[65-2017/250]-224221 sayılı özelgesi

istisnası kapsamına giren kazançlardan yapılan gelir vergisi tevkiyatı nihai bir vergilendirmedir<sup>371</sup>.

## **6.2 KAZANÇ TÜRÜNÜN TESPİTİNE YÖNELİK KARŞILAŞILAN SORUNLAR (TİCARİ KAZANÇLAR, SERBEST MESLEK KAZANCLARI, GAYRİMENKUL SERMAYE İRADLARINDA DURUM)**

KVK'nın 3/3'üncü maddesi uyarınca dar mükellefiyette kurum kazancı aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşmaktadır<sup>372</sup>:

-213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümlerine uygun Türkiye'de işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar. Ancak, bu şartları taşıyalar bile kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye'de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye'de yapılmasıdır.

-Türkiye'de bulunan zirai işletmeden elde edilen kazançlar.

-Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları.

-Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar.

-Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratları.

-Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratlar.

Çalışmanın bu bölümüne kadar yapılan açıklamalardan görüleceği üzere, dar mükellef kurumlardan alınan hizmetlerin vergilendirilmesinde kazanç ve iradın tespiti oldukça önemlidir. Önemli olmasının bir gerekçesi de, elde edilen kazancın türüne göre, kesinti yoluyla ödenecek vergi tutarları değişebileceği gibi, ticari kazançlar için Türkiye'de işyeri ya da daimi temsilci olmaması halinde kazanç ve iradın

<sup>371</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, Serbest Meslek Kazanç Rehberi, 2016, s. 5

<sup>372</sup> Tahir Erdem, "Dar Mükellef Kurumlarda İhtiyari Beyan", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Şubat 2016 Sayı:146, s.48

vergilendirilememesi ihtimali bile ortaya çıkabilmektedir. Bilgisayar programlarının satışına ve GVK 18’de yer alan istisnadan yararlanıp yararlanmayacağına yönelik olarak verilen bir özalgede; eser niteliğinde olduğunun tevsik edici belge ile ispat edilmesi halinde, bilgisayar programının satışından elde edilecek gelire münhasır olmak üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesinde yer alan istisnadan faydalanılmasının mümkün olduğu, ayrıca bu faaliyetin devamlılık arz edecek ve katma değeri vergisi mükellefiyetini gerektirecek şekilde gerçekleşmesi halinde, yurtdışına yapılacak program satışının, hizmet ihracı istisnasından da yararlanabileceği belirtilmiştir<sup>373</sup>.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın bir özalgesinde<sup>374</sup> konuya ilişkin açıklama; “Yazılım programlarının hazırlanması ve yayımlanmasına yönelik vergileme işleminde faaliyetin hangi kazanç türüne göre vergilendirileceği hususunda görüş talep edilmiştir. Tarafınızca hazırlanıp uygulama ve oyun olarak adlandırılan bilgisayar yazılım ve programlarının internet sitesi üzerinden satışı ile reklam gelirlerinden elde edilen kazancın, yapılan faaliyetin ticari bir organizasyon ve sermaye unsuru hakim olmaksızın şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye ve ihtisasa dayanarak kendi nam ve hesabınıza yapılması halinde, Gelir Vergisi Kanununun serbest meslek kazancına ilişkin genel hükümlere göre gelir vergisine tabi tutulması gerekmekte olup, adınıza ödeme yapanların Kanunun 94 üncü maddesinde sayılanlar kapsamında olması durumunda, anılan maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendini (b) alt bendi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Öte yandan, söz konusu faaliyetinizden elde edilen kazancın ortada bir ticari organizasyonun var olduğu, yani işin ticari iş niteliği aldığı durumlarda, elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirileceği tabiidir.” şeklinde olmaktadır<sup>375</sup>.

Bilgisayar programlarına ilişkin bir başka özalgede, “yurt dışındaki acentelerle hesap mutabakatı yapabilmek için İspanya'dan bilgisayar programı satın aldığınızı belirterek ödediğiniz bedelin katma değeri vergisi ve kurumlar vergisine tabi olup olmadığı konusunda görüş talep edilmiş, ..... yurt dışında yerleşik firmalardan satın aldığınız bilgisayar programları KDV'ye tabi olup, bu hizmet bedeli üzerinden

<sup>373</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 24/06/2005 tarih ve S. B.07.1.GİB.0.42/4215-32-877/27209 sayılı özalgesi

<sup>374</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 03/09/2014 tarih ve S. B. 31435689-120[18-2014/1196]-101 sayılı özalgesi

<sup>375</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 03/09/2014 tarih ve S. B. 31435689-120[18-2014/1196]-101 sayılı özalgesi

hesaplanan KDV'nin şirketiniz tarafından sorumlu sıfatıyla (2 no.lu KDV beyannamesi ile) beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.” şeklinde açıklanmıştır<sup>376</sup>.

Yurtdışı mukimi firmadan alınacak yazılım nedeniyle yapılacak ödemelerin vergilendirilmesine ilişkin olarak verilmiş bir diğer özelgede; “Bulgaristan mukimi bir şirketten sigorta sektörüne ilişkin olarak geliştirilmiş olan bir yazılım paketi alınacağını, bu yazılıma ilişkin teknik destek, eğitim ve kurulum hizmetlerinin de bu şirketten temin edileceğini ve bu kapsamda Bulgaristan mukimi firma ile şirketiniz arasında özelge talep formu ekinde taslak metinleri yer alan yazılım/lisans ile hizmet ve yazılım destek sözleşmeleri imzalanacağını belirterek, yazılım/lisans sözleşmesinin konusunun yazılıma ilişkin kullanım hakkının satışı ile yazılım bakım uygulamaları olduğu, hizmet sözleşmesinin konusunun yazılımın kurulması, uygulamaya geçirilmesi ile garanti, eğitim ve destek hizmetleri olduğu ve bu paket kapsamında verilecek olan destek hizmetlerinin uzaktan internet tabanlı olarak gerçekleştirileceği açıklamalarına yer verilerek; Bulgaristan mukimi şirkete yazılım/lisans bedeli olarak yapılacak ödemeler ile bu yazılımlara ilişkin kurulum, eğitim hizmetleri, yazılım bakımları ve olası yazılım problemlerinin çözümüne yönelik internet üzerinden verilecek teknik destek hizmetlerine ilişkin olarak yapılacak ödemeler üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapılıp yapılmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

...

Bulgaristan mukimi şirketten alınan yazılım paketinin mülkiyet hakkının firmanıza geçmeyip, sadece kullanım hakkının satışını içereceği ve mülkiyet hakkının Bulgaristan mukimi firmada kalacağı anlaşılmaktadır. Bu kapsamda, şirketiniz tarafından Bulgaristan mukimi şirkete yapılacak lisans/yazılım ödemelerinin Anlaşmanın 12 nci maddesi kapsamında gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirilmesi ve yine aynı madde çerçevesinde bu ödemelerin gayrisafi tutarının %10 oranını aşmayacak şekilde kurumlar vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmediği” belirtilmiştir<sup>377</sup>.

Konunun önemine binaen Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının bir özelgesi aşağıda yer almaktadır. Anılan özelgede kazanç ve iradın türü duruma göre, ticari

<sup>376</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 05/01/2016 tarih ve S. 49327596-125[KVK.2014.ÖZ.24]-3 sayılı özelgesi

<sup>377</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 26/12/2014 tarih ve 64597866-125[30-2014]-162 sayılı özelgesi

kazanç, serbest meslek kazancı veyahut ta gayrimenkul sermaye iradı olmaktadır. Söz konusu özelge şöyledir;<sup>378</sup>

*“Şirketiniz tarafından yurt dışında mukim firmalardan piyasada bulunan hazır paket programların alınarak üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan ve/veya çoğaltılmadan işletmenizde kullanılması halinde, yurt dışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç, ticari kazanç niteliği taşıyacağından, bu nitelikteki ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.*

- “Copyright” kapsamında bir bilgisayar programının çoğaltma, değiştirme, topluma dağıtma, gösterme vb. gibi haklarının satın alınması halinde, şirketiniz tarafından bir gayrimaddi hak elde edilecek olup, yurt dışında mukim firmaya yapılacak söz konusu gayri maddi hak bedeli ödemelerinden 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca % 20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

-Yurt dışında mukim firmalara, şirketinizde kullanılmak üzere daha önce piyasada bulunmayan bir bilgisayar programının özel olarak hazırlanması halinde, yurt dışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç, serbest meslek kazancı niteliği taşıyacağından, 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca % 20 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.”

*Türkiye’de yerleşik gerçek veya tüzel kişiler tarafından yurt dışında mukim yabancı bir tüzel kişiden kiralanan veya satın alınan bilgisayar programları karşılığında yapılacak ödemelerin vergilendirilmesinde gelir hukuku açısından yapılan ödemenin niteliğinin öncelikle tespit edilmesi gerekmektedir. Uygulamada söz konusu ödemeler kapsamında yabancı şirketlerin elde ettiği kazancın, ticari kazanç, serbest meslek kazancı ve gayrimenkul sermaye iradı gelirine girip girmediği tartışılabilir. Bu konudaki kişisel kanaatimize göre, bilgisayar programı bir fikir ve sanat eseri olup, bu eser karşılığında yapılan ödemeler elde eden kişi yönünden gayrimaddi hak bedeli niteliğinde bir*

---

<sup>378</sup> Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 01.08.2007 tarih ve B.B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-320.Muk-45 14433 sayılı özelgesi

*ödemedir. Dolayısıyla vergilendirme esaslarının bu çerçevede belirlenmesi gerekmektedir*<sup>379</sup>.

Çalışmanın bu bölümünde, vergi idaresi tarafından aynı işlem için verilmiş farklı vergilendirme usullerine ilişkin özelgelere yer verilmiştir. Anılan özelgelerden görüleceği üzere, Türkiye’deki mükellefler tarafından, daha önce piyasada bulunmayan bir bilgisayar programının özel olarak hazırlanması amacıyla yurtdışından temin edilen bilgisayar yazılımları ya da programlarından elde edilen kazanç, dar mükellefler tarafından serbest meslek kazancı sayılmaktadır. Söz konusu yazılım ve programın Türkiye’de satışından elde edilen kazanç ticari bir organizasyon veya sermaye unsuru olmaksızın mesleki faaliyet olarak yapılması halinde söz konusu kazanç serbest meslek kazancı olarak tevkif suretiyle vergilendirilecektir. Anılan işlem, ticari bir organizasyon dahilinde yapılacak olursa, elde edilen kazanç ticari kazanç olarak vergilendirilecektir. Ancak yazılım ya da programın mülkiyet hakkının devralınmaksızın sadece kullanım hakkının satın alınması halinde, bu işlem gayrimaddi hak olarak değerlendirilecek ve GMSİ olarak tevkif suretiyle vergilendirilecektir. Görüleceği üzere yurtdışından temin edilen bir takım işlemlerin vergilendirmesi anılan işlemin niteliğine göre değişmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, yurtdışından temin edilen işlemler nedeniyle yapılan ödemenin niteliği olmaktadır.

---

<sup>379</sup> Levent Başak, “Yurtdışı Menşeli Bilgisayar Yazılımları Karşılığında Yabancı Kurumlara Yapılacak Ödemelerin Vergilendirilmesi Esasları Ve Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 325, Ekim 2015, s. 21

## 7. SONUÇ

Uluslararası ticaretin gelişmesi, ülkeler arasındaki ekonomik uzaklıkları azaltarak ekonomileri bütünleştirmektedir. Dolayısıyla, bir ülkenin bir diğer ülkeden bağımsız politikalar uygulaması giderek olanaksız hale gelmektedir. Yaşanan bu durum, ülkelerin vergi gelirlerini kaçınılmaz bir biçimde etkilemektedir. Mal ve hizmet hareketlerindeki transfer kolaylıkları, vergi gelirlerinin artması yanında, vergi kayıp ve kaçaklarına, ülkeler arasında vergileme yetkisinin paylaşılmasına, mükelleflerin çifte vergilendirilmesine, vergi planlaması yapmasına vb. sorunlara neden olmaktadır. Ülkeler, bu ve benzeri sorunları çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları yapmak suretiyle çözüme gayretine girmektedirler.

Her ülke, vergi kanunlarını kendi egemenlik haklarının uygulama alanı bulduğu siyasi sınırları içerisinde uygulamaktadırlar. Ancak, uluslararası ticaret, birden fazla ülke sınırlarında gerçekleştiğinden, vergileme yetkisine ilişkin bir takım sorunlar meydana gelmekte, bu durumda mükellefler nezdinde mükerrer vergileme sorununu ortaya çıkarmaktadır.

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

Bu ilkelerden kaynak ilkesinde, vergiyi doğuran olay hangi ülkede meydana geldiyse, vergilendirme yetkisi de o ülkeye ait olmaktadır. Bir ülkenin ekonomik sınırları içerisinde faaliyet gösteren yerli veya yabancı tüzel kişiler, kazanç veya irat elde etmeleri durumunda, bu kazanç veya iradı vergileme yetkisi o devlete ait olmaktadır. İkamet ilkesinde durum, bir kişinin dünya çapında elde ettiği tüm gelirler, ikamet ettiği ülkede toplanarak o ülkede vergilendirilmesini ifade etmektedir. Bu ilkede yükümlülük, hem yurt içi hem de yurt dışında elde edilen gelirleri kapsamaktadır. Uyrukluk ilkesine göre ise, devlet vatandaşlarını yurtiçi ve yurtdışındaki tüm gelir ve servetleri üzerinden vergilendirmektedir ve uyrukluk ilkesine göre vergilendirilen yükümlü tam mükellef olmaktadır.

Uluslararası ticaretin önemli unsurlarından biri olan yurt dışından temin edilen hizmetler, ekseriyetle kurumlar tarafından sağlandığından, KVK çalışmanın omurgasını oluşturmaktadır. Ancak KVK’da, GVK’ya yapılan atıflar nedeniyle kanunlar arasında geçişler yapılarak konu açıklanmaya çalışılmaktadır. KVK’nın 22’nci maddesinde, dar mükellef kurumların iş yeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde ettikleri kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanacağı belirtilmektedir. Madde hükmünün devamında, dar mükellef kurumların ticari veya zirai kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, GVK’nın bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümlerinin uygulanacağı ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye’de yapılmakta olan ticari veya zirai faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde ise kurum kazancı tam mükellef kurumlar için geçerli olan esaslara göre tespit edileceği belirtilmektedir.

Ticari kazançlarda, Türkiye’deki iş yeri veya daimî temsilcileri vasıtasıyla faaliyette bulunan dar mükellef kurumların, bu işyerleri veya temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri kurum kazançlarının tespitinde aksi belirtilmediği sürece, tam mükellefiyette kurum kazancının tespitine ilişkin hükümler uygulanmaktadır. Bununla beraber, dar mükellefiyete tâbi kurumların ticarî veya zirai kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, GVK’nın bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanmaktadır. Ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye’de yapılmakta olan ticarî veya zirai faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancının tespitinde yine tam mükellef kurumlar için geçerli olan esaslar uygulanmaktadır.

Dar mükellefiyete tabi kurumlar bakımından serbest meslek kazancının Türkiye’de elde edilmesi için; serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye’de icra edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu iki şarttan herhangi birinin gerçekleşmesi, serbest meslek kazancının Türkiye’de elde edildiğinin tespiti için yeterli olmaktadır. GVK’nın 7’inci maddesinin son fıkrasında ise değerlendirme; ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılması olarak ifade edilmektedir. Önemli olan unsurun, serbest meslek kazancının Türkiye’de değerlendirilmesi olduğu belirtilmektedir.

Dar mükellefiyete tabi kurumların, arızı serbest meslek kazancı elde edip edemeyeceğine ilişkin olarak ise, GVK'nın ilgili hükümlerine bakılması yararlı olmaktadır. GVK hükümlerine göre dar mükellefler, Türkiye'de diğer kazanç ve irat elde edebilmektedirler. Bu durumda, dar mükellef kurumların teorik olarak arızı serbest meslek kazancı elde edebileceği gibi bir sonuç çıkmaktadır. Teorik olarak durum böyle olsa da, uygulamada böyle bir şeyin olması pek olası gözükmemektedir. Yani, kurumlar yapıları gereği bir mesleği veya işi profesyonel bir şekilde ve daimi olarak ifa etmek üzere kurulmuş yapılardır. Bu nedenle kurumların elde etmiş olduğu kazanç ve iratların tespitinde arızilikten bahsetmek mümkün ve olası olmamaktadır.

Kısaca, çalışmanın önceki bölümlerinde defaatle açıklandığı üzere, dar mükellefiyete tabi kurumların bir işyeri veya daimi temsilcisi olmaksızın Türkiye'de arızı veya mutad olarak icra ettikleri serbest meslek faaliyeti neticesinde elde ettikleri kazançlar serbest meslek kazancı olarak kabul edilmelidir. İşyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançları ise, ticari kazanç olarak vergilendirilmektedir.

Dar mükellef kurumlar tarafından taşınır ve taşınmaz mallar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar, KVK'nın 3'üncü maddesinde zikredilmiş olup, dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar arasında gayrimenkul sermaye iratları adıyla sayılmaktadır. Anılan gelirlerin tespitinde, Kanun'un 22/2'inci maddesine göre GVK'nın hükümleri uygulanacaktır. GVK'nın 7'inci maddesine göre, gayrimenkul sermaye iratlarında elde etmenin Türkiye'de gerçekleşmesi için, taşınmazların Türkiye'de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye'de kullanılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekmektedir. Tıpkı serbest meslek kazançlarında olduğu gibi, dar mükellef kurumların taşınır ve taşınmaz mallar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde ettikleri kazanç ve iratları, Türkiye'de yapılmakta olan ticari veya zirai faaliyet kapsamında elde etmiş olmaları halinde, tam mükellefiyet esasında yer alan hükümlere göre tespit edileceği açıklanmaktadır.

Yurtdışından temin edilen hizmetlerin vergilendirilmesi, hem işlemin tarafları açısından hem de ülkelerin vergi gelirlerini doğrudan etkilemesi yönünden, devletlerarası ilişkilere temas eden karmaşık bir konu olmaktadır. İşlemin, iki veya daha fazla ülkenin ekonomik sınırlarında gerçekleşmesi ve her ülkenin bu işlemi vergilemek istemesi, mükerrer vergileme sorununu beraberinde getirmiş, bu sorun ise ÇVÖA'ları ile aşılmaya

çalışılmaktadır. Söz konusu anlaşmalar yapılırken, bir takım model anlaşmalar örnek alınarak hazırlansa bile, ülkelerin pazarlık güçleri vergileme hakkı üzerinde etkili olmaktadır.

Tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de, dar mükellefler tarafından sunulan hizmetlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesi güncel, karmaşık ve vergi gelirleri üzerindeki etkisi nedeniyle göz ardı edilemeyecek kadar büyük bir mesele olarak karşımıza çıkmaktadır.

Dar mükelleflerce elde edilen kazançların vergilendirilmesinde, en temel problem, ticari kazançlar açısından gündeme gelmektedir. Dar mükellefiyete tabi bir kurumun, Türkiye’de elde ettiği ticari kazancının vergilendirilmesi için, Türkiye’de işyeri ya da daimi temsilcisinin olması gerekmektedir. Böyle bir durumda, birtakım işlemlerin vergilendirilmesi önem arz etmektedir. Şöyle ki, yurtdışında yerleşik dar mükellef kurum olan arama motorlarının; öncelikli arama, alan kiralama hizmeti karşılığında alınan bedeller, reklam hizmeti satışı, sanal ticaret uygulamalarından elde edilen kazançlar, sunucu kiralama hizmetleri, elektronik sunucu hizmetleri vb. işlemleri kazancın türü itibariyle ticari kazanç sayılmaktadır. Ancak bu ve benzeri hizmetlerden elde edilen ticari kazançların Türkiye’de vergilendirilmesi için, bu hizmetleri sunan dar mükelleflerin Türkiye’de işyeri veya daimi temsilci bulundurması gerekmektedir. Aksi takdirde, Türkiye’de işyeri veya daimi temsilci bulundurmayan ancak Türkiye’de anılan ticari kazançları elde eden dar mükellefler iç mevzuatımıza göre vergilendirilemeyecektir. Dar mükellefler, anılan işlemler dolayısıyla işyeri/daimi temsilci tanımı manipüle ederek vergiden kaçınma refleksi göstermektedirler.

Dar mükellef kurumlar açısından işyeri ya da daimi temsilci kavramlarına ilişkin olarak; OECD’nin dijital işyeri tanımlamaları ile yine OECD tarafından açıklanan eylem planları ve direktifleri dikkate alındığında, çalışmanın 6’ncı bölümünde İngiltere, Hindistan ve İtalya örneklerinde görüldüğü üzere her ülkenin kendi iç mevzuatına göre düzenlemeler yaptığı tespit edilmiştir. Türkiye açısından, işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellefler Türkiye’de sundukları hizmetler dolayısıyla elde ettiği kazançlar, şu dönemde güncel mevzuat itibariyle vergilendirilemeyecektir. Ülkeler bu soruna ilişkin çözüm aramakta, “işyeri” tanımına, “elektronik/dijital işyeri” tanımlamaları yapılması önerileri ülkelerin gündemine gelmektedir. Hukuki olarak

elektronik ticaretin yapıldığı alanların, yani alışverişin gerçekleştiği ekranların “iş yeri” olarak nitelendirilmesi ve vergilendirme yetkisinin kullanılması, uluslararası anlaşmaların bu konudaki hükümlerinin yetersizliği nedeniyle boşluk yaratmakta, bu konuda iç hukukta düzenleme yapma eğilimlerini de işlevsiz bırakmaktadır.

Ülkemizde anılan işlemler için stopaj yoluyla vergileme yapabilmek amacıyla son dönemde yapılan düzenlemelerden biri olan 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında yapılan değişiklik uyarınca, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti veren veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık eden dar mükellef kurumlara yapılan ödemeler üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Buna göre, Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlara ilişkin, dar mükellefiyete tabi bir kurumun internet ortamında verdiği reklam hizmeti karşılığında bu kuruma yapacakları ödemeler üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapmakla yükümlüdürler.

Vergilemenin kesinti yoluyla yapılmasına ilişkin bir başka düzenleme ise, KDV kanununun 9’uncu maddesi ve 17 Seri No’lu KDV Uygulama Genel Tebliği’nde yapılmıştır. Anılan düzenlemede, *“Türkiye’de ikametgahı, işyeri kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir.”* hükmüne yer verilmiş, elektronik hizmet sunucularının yaptıkları işlemler üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV tahakkuk ve tahsilatı yapılması amaçlanmıştır.

Yukarıda yer verilen düzenlemeler, işlem bedeli üzerinden gelir ve kurumlar vergisi ile KDV tevkiyatı yapılması, ülkemiz tarafından sorunun çözümüne ilişkin gerçekleştirilmiş adımlardır. Ancak böyle bir durumda, meselenin aşılması için kesin bir çözüm olmayacaktır. Zira, bu işlemlerin yerleşik tarafı, vergi mükellefi olsun veya olmasın her gerçek veya tüzel kişinin, potansiyel bir vergi sorumlusu olma durumu ile karşı karşıya kalacaktır.

Vergi stopajına ilişkin yapılan yasal düzenlemeler ile vergi sorumluluğu ve vergi stopajı hükümleri, uluslararası hizmet ticaretini vergilendirmek açısından tek başına

yeterli görünmemektedir. Zira, uluslararası hizmet ticaretinin stopaj yoluyla vergilendirilmesi, iş yeri oluşumu meselesi aşılmadan sorununun çözümüne katkı sağlayabilecek gibi görünmemektedir. Dolayısıyla, yurt dışı hizmet alımlarından (elektronik ticaret dahil) elde edilen kazançların vergilendirilmesi, gelir ve kurumlar vergisi kanunları açısından yapılacaksa, öncelikle bu kanun türleri için problem olan iş yeri veya daimi temsilci kavramlarına çözüm getirilmelidir.



## KAYNAKÇA

### KİTAPLAR

AKAR, İhsan ve Hakan ŞAHİN. **Katma Değer Vergisinde Sorumluluk Uygulamaları**. Bursa: Bursa Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odası Yayını, 2006.

ARIKAN, Zeynep. **Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgâh**. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007.

BAŞAK, Levent. **2010 Takvim Yılında Dar Mükellefiyete Tâbi Gerçek Kişilerce Elde Edilen Gelirlerde Vergilendirme Ve Beyan Esasları**. TÜRMOB Sirküler Rapor. TÜRMOB Yayınları-396, Seri No: 2011-2, 2012.

BAŞAK, Levent. **Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2 c., C:I, 2007.

BAŞAK, Levent. **Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi Ve Vergi Anlaşmalarına Göre "183 Gün Kuralı"nın Hesaplanmasına İlişkin Rehber**. Türmob Yayınları- 420, Sirküler Rapor Serisi Seri No: 2012 – 1, 2011.

BİLİCİ, Nurettin. **Vergi Hukuku (Genel Hükümler, Türk Vergi Sistemi)**. Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 24. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2010.

CENKERİ, Elif. **Uluslararası Düzeyde Yasa Çakışmaları**. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 12, Özel S. 2010.

ÇEKİCİLER, Coşkun ve Onur Gök. **Kurumlar Vergisi Revizyonu**. Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, Ocak 2017.

DOĞRUSÖZ, Bumin. **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Şerhi**. İstanbul: İSM MMO Yayınları No:85, 2007.

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

ERBAY, İsmail. **Know-how Sözleşmesi**. Ankara: Yetkin Yayınları, 2002.

EROĞLU, Nurettin ve Ali UYSAL. **Açıklamalı Ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu**. 2. Baskı, Ankara: 2008.

FERHATOĞLU, Emrah. **Uluslararası vergi Uyuşmazlıklarının Tahkim Yoluyla Çözümlemesi, Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması**. İstanbul: Beta Yayınları, Mart 2010.

5846 sayılı Fikir Ve Sanat Eserleri Kanunu.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Gelir Ve Servet Üzerinde Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma (Kısaltılmış Basım 15 Temmuz 2014 tarihindeki şekliyle).

Gelir İdaresi Başkanlığı, **Serbest Meslek Kazanç Rehberi**, 2016.

GÜNDOĞDU, Burhan. **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Uyarınca Vergi Kesintisi**. Türmob, Sirküler Rapor, Sayı:2007-4, Nisan 2007.

KARAKOÇ, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**. Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Bası. Yetkin Yayıncılık, 2016.

KAYHAN Şaban. **Türk Hukukunda Acentelik Sözleşmesi**. 4. bs. Ankara: Seçkin Yayınevi, 2011.

KENDİGELEN, Abuzer, Arslan Kaya, Füsün Nomer, Hüseyin Ülgen ve Mehmet Helvacı. **Ticarî İşletme Hukuku**. İstanbul: On İki Levha, 2015.

KIZILOT, Şükrü, Doğan Şenyüz, Metin Taş ve Recai Dönmez. **Vergi Hukuku**. 2. Baskı. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği. **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**. İstanbul: Gelir Vergisi Birinci Kitap-Cilt: II, 2016.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği. **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**. İstanbul: Gelir Vergisi Birinci Kitap-Cilt:I, 2016.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği. **Denetim ilke Ve Esasları**. Güncellenmiş ve Genişletilmiş 5 Baskı. 2. Cilt, 2013.

Nomer, Ergin ve Cemal şanlı. **Devletler Hususi Hukuku**. Yenilenmiş 17. Bası. İstanbul: Beta Basım A.ř., Eylül 2009.

ÖNCEL Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami  ağan. **Vergi Hukuku**. 18. Bası. Ankara: Turhan Kitabevi, 2010.

 z, Semih. **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2005.

ÖZBALCI, Yılmaz. **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**. Ankara: Oluş Yayıncılık, şubat 2012.

ÖZBALCI, Yılmaz. **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**. Ankara: Oluş Yayıncılık, Nisan 2007.

ÖZBALCI, Yılmaz. **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**. Ankara: Oluş Yayıncılık, 2010.

ÖZDEMİR, Saibe Oktay. **Sınai Haklara İlişkin Lisans Sözleşmeleri ve Rekabet Hukuku Düzenlemelerinin Lisans Sözleşmelerine Uygulanması**. İstanbul: Beta Yayınları, 2002.

SARILI, Mustafa Ali. **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**. Ankara: Ümit Matbaacılık, 2010.

SOYDAN, Billur Yaltı. **Vergi Hukuku Açısından Medeni İkametgah ve Mali İkametgah.** İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları-33. Seri. 1990.

T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü. **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri.** Cilt II. Ankara: 1988.

TEKİN, Cem ve Emre Kartaloğlu. **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları.** Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007.

TOSUNER, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Türk Vergi Sistemi.** Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş On beşinci Baskı. İzmir: 2010.

Türk Borçlar Kanunu (6908 sayılı) ilgili maddeler, 04/12/2011 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

UYSAL, Ali ve Nurettin Eroğlu. **Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu.** 4. Baskı. Ankara: 2009.

UYSAL, Ali ve Nurettin Eroğlu. **Açıklamalı Ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu.** 2. Baskı. Ankara: 2008.

ÜLGİN, Hüseyin. **Ticari İşletme Hukuku.** Üçüncü Bası. İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2009.

Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları. **Türk Vergi Kanunları Cilt: 1.** Ocak 2018.

Vergi Müfettişleri Derneği. **Beyanname Düzenleme Rehberi.** Kurumlar Vergisi Kanunu Rehberi-İkinci Kitap Cilt:II. İstanbul: 2016.

VURAL, İrfan. **Kurumlar Vergisi Rehberi.** Vergi Sorunları Dergisi Eki. Sayı:319. Nisan 2015.

YALTI, Billur. **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**. İstanbul: Beta Yayınları, 1995.

YILMAZ, Gülay Akgül. **Kamu Maliyesi (Ders Notları)**. Genişletilmiş 2. Baskı. İstanbul: Arıkan Yayıncılık, 2007.

## MAKALELER

ACAR, Hüseyin. “Uluslararası Çifte Vergileme ve Mukimlik Belgesi”. **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**. Sayı:603, Mayıs 2015, ss.71-73.

AKIN, Emre ve Rahman Şentürk. “Türkiye - Rusya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Çerçevesinde Akkuyu Nükleer Santrali”. **Vergi Raporu Dergisi**. Sayı: 194, Kasım 2015, ss.63-69.

AKOCAK, Şenol. “Dar Mükellef Kurumlarda Kurum Kazancının Tespiti”. **Vergi Raporu Dergisi**. Sayı:151, Nisan 2012, ss. 259-265.

ALICI, Mustafa. “Yurt Dışından Hizmet İthalinin Gümrük ve Vergi Mevzuatı Çerçevesinde İncelenmesi”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Eylül 2016, Sayı 421, ss.82-88.

AKYOL, M. Emin. “KDV Sorumluluğu Uygulamasında Son Durum”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Eylül 2007, Sayı: 313, ss.131-135.

APAK , Sedat. “Gelir Vergisi Kanunu’nda Mükellef Kavramı Ve Dar Mükellef Gerçek Kişilerde Vergilendirilme Esasları”. **Vergici Ve Muhasebeciyle Dialog Dergisi**. Haziran 2014, Sayı:314, ss.56-64.

ATABEY, Tuncel. “Gelir Vergisi Rehberi”. **Vergi Sorunları Dergisi Eki**. Mart 2015, ss.249-251.

ATMACA, Mustafa ve Ali Terzi. “Dar Mükellefler Tarafından Elde Edilen Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesinde 183 Günlük Sürenin Hesabı”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı:395, Temmuz 2014, ss.65-69.

ATEŞLİ, Erkan. “Bilgisayar Yazılımlarının Kanuni Defterlere Kaydedilmesi”. **Yaklaşım Dergisi**. Ağustos 2000, Sayı:92, ss.160-163.

BAŞAK, Levent. “2009 Hesap Döneminde Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlarca Elde Edilen Kazanç Ve İratların Yıllık Beyanname ile Beyan Esasları”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı: 259, Nisan 2010, ss.74-79.

BAŞAK, Levent. “Almanya’da Mukim Şirketlerin Türkiye’deki Şubelerinin Şube Kazançlarının ve Şubelerin Ana Merkeze Aktardıkları Tutarın Vergilendirilmesi Esasları”. **Yaklaşım Dergisi**. Nisan 2015, ss.266-270.

BAŞAK, Levent. “Arşivleme Hizmeti Karşılığında ABD’de Mukim Bir Kuruma Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi Esasları Ve Dikkat Edilmesi Gereken Bazı Hususlar”. **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Haziran 2016, Sayı:150, ss. 18-25.

BAŞAK, Levent. “Çok Uluslu Bir Şirket Türkiye’de Hem Şube Açarak Hem de Daimi Temsilci Vasıtasıyla Faaliyet Gösterebilir Mi?”. **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Sayı:151, Temmuz 2016, ss.56-62.

BAŞAK, Levent. “Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlara “Gözetim Ücreti” Adı Altında Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi Esasları Ve Dikkat Edilmesi Gereken Bazı Hususlar”. **Vergici Ve Muhasebeciyle Dialog**. Sayı:328, Ağustos 2015, ss.1-11.

BAŞAK, Levent. “Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlara Gümrük İşlemleri Karşılığında Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi Esasları Ve 2015 Hesap Döneminde Dikkat Edilmesi Gereken Bazı Hususlar”. **Vergici Ve Muhasebeciyle Dialog Dergisi**. Sayı:336, Nisan 2016, ss.20-31.

BAŞAK, Levent. “Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlarca Elde Edilen Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi”. **Maliye Postası Dergisi**. Sayı: 554, 1 Ekim 2003, ss.93-99.

BAŞAK, Levent. “Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlarca Elde Edilen Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi–1”. **Maliye Postası Dergisi**. Ağustos 2003, ss.81-86.

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, ss.53-58.

BAŞAK, Levent. “Dar Mükellefiyete Tabi Yabancı Ulaştırma Kurumlarda Kurum Kazancının Tespiti ve Bu Kurumların Vergilendirilmesinde Mükelleflerin Dikkat Etmeleri Gereken Hususlar”. **Vergici ve Muhasebeciyle Dialog Dergisi**. Sayı:288, Nisan 2012, ss.16-23.

BAŞAK, Levent. “İnternet üzerinden Reklam Verilmesi Amacıyla Yabancı Bir Firmadan Yapılan Alan Kiralaması İşlemlerinin Vergilendirilmesinde Dikkat Edilmesi Gereken Bazı Hususlar”. **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Sayı:141, Ekim 2015, ss.13-22.

BAŞAK, Levent. “Kanada’da Mukim Yabancı Bir Kurumdan Alınan Elektronik Malzemelere İlişkin Hizmetlerin Vergilendirilmesi Esasları Ve Dikkat Edilmesi Gereken Bazı Hususlar”. **Vergici Ve Muhasebeciyle Dialog**. Sayı:333, Ocak 2016, ss.15-30.

BAŞAK, Levent. “Yabancı Bir Kurumda Çalışan Moda Tasarımcılarına Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi Esasları”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı: 302, Kasım 2013, ss.53-59.

BAŞAK, Levent. “Yabancı Haber Ajansları Tarafından Türkiye’de Açılan İrtibat Bürolarının Vergilendirilmesinde Mükelleflerin Dikkat Etmesi Gereken Noktalar”. **Lebib Yakın Mevzuat Dergisi**. Sayı: 85, Ocak 2011, ss.15-21.

BAŞAK, Levent. “Yabancı Kurumlardan Alınan Makine, Tamir Bakım ve Servis Hizmetlerinin Gider Niteliği ve Vergilendirme Esasları”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı:305, Şubat 2014, ss.21-36.

BAŞAK, Levent. “Yabancı Şirketler Tarafından Türkiye’de Açılan Şubeler İçin Yerleşim Yeri Türkiye’de Bulunan Tam Yetkili Bir Mümessil Atanmasına Gerek Var Mıdır?”. **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Sayı:164, Ağustos 2017, ss.46-51.

BAŞAK, Levent. “Yabancı Şirketlerin Türkiye’de Açmayı Düşündükleri İrtibat Bürolarının Faaliyetlerinin Daimi Temsilci Vasıtasıyla İcra Edilmesi Mümkün müdür?”. **Lebib Yakın Mevzuat Dergisi**. Sayı: 119, Kasım 2013, ss.15-21.

BAŞAK, Levent. “Yabancı Ülke Kuruluşlarının Türkiye’de Faaliyet Gösteren İrtibat Bürolarının Kurumlar Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı: 167, Ağustos 2002, ss.99-104

BAŞAK, Levent. “Yurtdışı Menşeli Bilgisayar Yazılımları Karşılığında Yabancı Kurumlara Yapılacak Ödemelerin Vergilendirilmesi Esasları Ve Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı 325, Ekim 2015, ss.19-25.

BAŞAK, Levent. “Türkiye-Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının Genel Esasları ve Vergilendirme Noktasında Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar”. **Vergici Ve Muhasebeciyle Dialog Dergisi**. Sayı:322, Şubat 2015, ss.18-50.

BATUN, Mehmet. “Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Mukimlik”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı:420, Ağustos 2016, ss.10-20.

BELLEK, Münir. “Yurtdışında Yaptırılan Hizmetler”. **Lebib Yakın Mevzuat Dergisi**. Temmuz 1998, Sayı 67

BOZTAŞ, Hakan. “Katma Değer Vergisi Kanununda Sorumluluk Uygulaması”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı:331, Mart 2009, ss.217-225.

BUYRUK, Özkan ve Erden İnelli. “Katma Değer Vergisi Uygulamasında İthalat ve İhracat Komisyonlarında Hizmetten Faydalanma”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Mayıs 2012, Sayı:369, ss.64-69.

ÇAVDAR, Fatih. “Çifte Vergilemenin Önlenmesine Yönelik OECD ve Türkiye Uygulamaları”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Temmuz 2012, Sayı:371, ss.51-66.

DEMİR, Fırat. “Dar Mükellef Kurumlara Ödenen Franchising Bedelinin Vergilendirilmesi”. **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Sayı: 142, Ekim 2015, ss.65-70.

DEMİRCİ, Abdulkadir. “Türkiye’deki Hizmet Tedariklerinin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında İş Yeri Oluşturması”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı, 395, Temmuz 2014, ss.52-64.

DEMİRCİ, Zeynep. “Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Hukuki Niteliği Ve İç Hukuka Etkisi”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı:430, Haziran 2017, ss.19-26.

DİKMEN, Birgül. “Gayri Maddi Hakların Kiralanması Suretiyle Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Türkiye’de Elde Edilen Gayrimenkul Sermaye iratlarının Vergilendirilmesi”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı:351, Kasım 2010, ss.21-26.

EĞELİ, Haluk ve Güngör Özcan. “Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Yolları ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı:396, Ağustos 2014, ss.83-88.

EMEKTAR, Fazlı. “Gelir Vergisi Kanun Tasarısının Karşılaştırmalı Analizi-1”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı:305, Şubat 2014, ss.49-55.

ERDEM, Tahir. “Dar Mükellef Kurumlarda İhtiyari Beyan”. **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Şubat 2016 Sayı:146, ss.47-56.

GÜLÇİÇEK, Bayram. “Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmalarının Kurumlar Vergisi Üzerindeki Etkisi”. **Vergi Raporu Dergisi**. Nisan 2015, Sayı:187, ss.233-258.

GÜLHAN, Kurban Nadir. “Ayn Gündemi Google Vergisi ve İngiltere Yansıması (Diverted Profit Tax)”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı:407, Temmuz 2015, ss.140-148.

GÜNGÖR , A. Feridun. “Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Ve Türkiye Uygulaması”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Haziran 1997, Sayı: 190, ss.29-36.

HACIKÖYLÜ, Canatay. “Dar Mükellef Kurumların Ticari Kazançlarının Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirilmesi: Türkiye-İspanya Anlaşması”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı: 340, Ocak 2017,ss.118-125.

HOTUNLUOĞLU, Hakan ve Mustafa Özçağ. “İnternet Kullanımının Vergi Gelirlerine Etkisi: OECD Üyesi Ülkeler İçin Amprik Bir Analiz”. **Maliye Dergisi**. Sayı:163, Temmuz-Aralık 2012, ss.354-366.

İNALTONG Ceyhan. “Kur Farklarında KDV Uygulaması”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Haziran 2017, Sayı:430, ss.60-72.

KAPLAN, Adem. “Dar Mükellef Kurumlara Ait Yurt İçindeki Şubelerin Ana Merkezi Aracılığıyla Danışmanlık Hizmeti Alması ve Bu Durumun KV Stopajı Açısından Değerlendirilmesi”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Ağustos 2016, Sayı 420, ss.189-194.

KAPLAN, Ersin. “Türk Hukukunda Uluslararası Çifte Vergilendirme Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı:384, Ağustos 2013, ss.44-51.

KARAKOÇ, İsmail. “20 Soruda 3 No'lu Katma Değer Vergisi Beyannamesi”. **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Sayı:174, Haziran 2018, ss.140-146.

KAYA, Celal ve Erdinç Gün. “Dar Mükellef Kurum veya Kişilere Ödenen Gayri maddi Hak Bedellerinin (Royalty) Vergilendirilmesi”. **Vergi Raporu Dergisi**. Sayı:127, Nisan 2010, ss.67-79.

KEKLİKÇİ, Hakan. “Yurt Dışından Sağlanan Serbest Meslek Hizmetleri ve Yeni Nesil Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı:304, Ocak 2014, ss.138-144.

KESKİN, Kemal Serkan. “Dar Mükellef Kurumlarda Daimi Temsilci Kavramı Ve Vergilendirmeye Etkisi”. **Vergi Raporu Dergisi**. Sayı: 175, Nisan 2014, ss.259-272.

KILIÇ, Seçkin. “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Dar Mükelleflerde Yapılacak Tevkifat”. **Vergi Raporu Dergisi**. Sayı:114, Mart 2009, ss.19-24.

KİTİŞ, Bekir Nahit. “Kdv'de Hizmet İthalı, Muhasebeleştirilmesi, Beyanı, İndirimi”. **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. 2008 Şubat Sayı:50

KÖSE, İdris. “Dar Mükellef Kurumlardan Sağlanan Bilgisayar Yazılımlarında Vergi Kesintisi”. **Vergi Raporu Dergisi**. Sayı:148, Ocak 2012, ss.73-83.

KURT, Mehmet Emek. “7061 Sayılı Kanun İle Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu Ve Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Yapılan Değişikliklere İlişkin İnceleme”. **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Şubat 2018, Sayı 170, ss.86-92.

MAÇ, Mehmet. “Hizmet İthalinde KDV ve Stopaj Sorumluluğu”. **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı 71, ss.23-29.

MAÇ, Mehmet. “Yurtdışından Alınan ve Ticari Nitelik Taşıdığı İçin Stopaj Gerektirmeyen Hizmet Türleri ve Bunların KDV Boyutu”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Nisan 2014, Sayı:392, ss.51-63.

MANAV, Tugay. “Türkiye’de Yayınlanan Yabancı Dizilerin Vergisel Açıdan Değerlendirilmesi”. **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Sayı:142, Ekim:2015, ss.71-77.

ODACI, Seçil. “Dar Mükellef Kurumların Türkiye’de Bulunan Gayrimenkullerinin Elden Çıkarılmasının Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi”. **Maliye Postası Dergisi**. Nisan 2017, ss.111-114.

ÖCAL, Erdoğan. “Türkiye’deki İşyerlerinde Sadece Serbest Meslek Faaliyetinde Bulunan Dar Mükellef Kurumlara Yapılan Ödemeler Ve Vergi Kesintisi”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı:302, Kasım 2013, ss.41-47.

ÖZASLAN, Süleyman. “Dar Mükellef Kurumların Türkiye Üzerinden Elde Ettiği Ticari Kazançların Vergilendirilmesi”. **Maliye Postası Dergisi**. Haziran 2015, ss.53-56.

ÖZBEK, Harun Naci. “Dar Mükellefiyet, Çifte Vergilendirme ve Mukimlik”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı:325, Ekim 2015, ss.23-27.

ÖZKAN, İlhan ve Şafak Uslu. “Uluslararası Çifte Vergilendirme ve Mukimlik Kavramı”. **Mali Çözüm Dergisi**. Mayıs-Haziran 2016, ss.169-180.

SAĞIR, Harun. “Dar Mükellef Kurumlara Yapılan Know-How Ödemelerinin Kapsamı ve Bu Kapsamın Vergilendirmeye Etkisi”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı:413, Ocak 2016, ss.143-148.

SARICAN, Beytullah. “Know-How Kavramının Hukuki Niteliği ve Vergilendirilmesi”. **Yaklaşım Dergisi**. Sayı: 210, Haziran 2010, ss.112-117.

SAVAŞ, H. Hüseyin. “Tam Ve Dar Mükellefiyet Uygulamasının Değerlendirilmesi”. **Lebib Yakın Mevzuat Dergisi**. Sayı:78, Haziran 1999, ss.17-22.

SOYDAN, Billur Yaltı. “Dar Yükümlülerin Elde Ettikleri Ücretlerde Türk Vergi Anlaşmalarının Rolü-183 Gün İstisnası”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Ocak 1994, Sayı: 149, ss.7-15.

ŞAHAN, İbrahim. “Yurtdışından Sağlanan Her Hizmet İthalat Değildir”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Temmuz 2011, Sayı:359, ss.60-63.

TOKMAKKAYA, Murat. “Türk Vergi Anlaşmalarında Mukimliğin (Mali İkametgâhın) Tespitine İlişkin Düzenlemeler”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı:192, Ağustos 1997, ss.53-58.

TOPALOĞLU, Musa. “Türkiye’de Geçici Sure ile Görevlendirilen Yabancı Hizmet Erbabına (Expat) Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı: 429, Mayıs 2017, ss.71-79.

TUĞLU, Ali. “Dar Mükellef Kurumlardan Sağlanan Mal Teslimi ve Hizmet İfalarında KDV Sorumluluğu-I”, **Yaklaşım Dergisi**. Sayı: 98, Şubat 2001, ss.110-114.

TUNCER, Selahattin. “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı: 311, Temmuz 2007, ss.1-6.

TUNCER, Selâhattin. “Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No: 112-66”. **Sevinç Matbaası**. Ankara-1974, ss.87-99.

TÜRKAY, İmdat. “Merkezi Yurt Dışında Bulunan Firmaların Türkiye'deki İrtibat Bürolarının Vergisel Yükümlülükleri”. **Lebib Yakın Mevzuat Dergisi**. Sayı: 94, Ekim 2011, ss.19-25.

ÜNLÜ, Ufuk. “Anonim Şirketlerin Yönetim Kurullarında Temsile İlişkin Özel Durumlar”. **Lebib Yakın Mevzuat Dergisi**. Sayı:159, Mart 2017, ss.56-60.

YAMAÇ, Esat. “Dar Mükellef kurumlarda Daimi Temsilcilik Müessesesi”. **Lebib Yakın Mevzuat Dergisi**. Sayı:131, Kasım 2014, ss.55-60.

YAPMIŞ, Murat. “Katma Değer Vergisinde Yer Alan Tam Sorumluluk Halleri”. **Vergi Raporu Dergisi**. Sayı:121, Ekim 2009, ss.80-83.

YILDIRIM, H. Özge. “ÇVÖA’da İşyeri Kavramı ile İlgili Öngörülen Değişiklikler”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Ekim 2017, Sayı 434, ss.50-55.

YILDIRIM, Musa. “Dar Mükellef Kurumlara Ödenen Gayrimaddi Hak Bedellerinden Yapılacak Kurumlar Vergisi Tevkifatı”. **Maliye ve Sigorta Yorumları**. Sayı:582, Ağustos 2013, ss.120-124.

YILDIRIM, Musa. “Dar Mükellef Kurumlara Yapılan Know-How Bedeli Ödemelerinin Vergilendirilmesi”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı:295, Nisan 2013, ss.21-29.

YILMAZ, M. Mahmut. “Yurtdışından Temin Edilen Hizmetlerde KDV Sorumluluğu: OECD’nin KDV Rehberi ve AB Mevzuatı Işığında Bir Değerlendirme”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Ağustos 2016, Sayı:420, ss.184-188.

YÖRÜK, Mehmet. “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi”. **E- Yaklaşım**. Sayı: 6, Ocak 2004, ss.45-48.

ZENGİN, Emre ve Seçkin Biçer. “KDV Kanunda Tam ve Kısmi Sorumluluk Uygulaması”. **Vergi Raporu Dergisi**. Sayı:113, Şubat, 2009, s.88-107.

## İNTERNET KAYNAKLARI

2006/11447 Sayılı BKK, Md.2,  
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/12/20061230-8.htm>, Erişim Tarihi: 25/03/2018

AKDENİZ, Umut, “Pazarlamacılık Sözleşmesi”,  
[http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/17\\_4\\_1.pdf](http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/17_4_1.pdf), Erişim tarihi: 14/08/2017

APAK, Talha, “Yurt Dışından Sağlanan Hizmetlerin Kdv Ve Stopaj Karşısındaki Durumu”, <http://www.alomaliye.com/2007/11/20/yurt-disindan-saglanan-hizmetlerin-kdv-ve-stopaj-karsisindaki-durumu/> Erişim Tarihi: 26/03/2018

COŞKUN, Neslihan, “Elektronik Ticarete vergilendirme Sorunları ve Uluslararası Düzeyde Çözüm Arayışlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/50197>, Erişim Tarihi: 09/09/2017

“Dar Mükelleflere İlişkin İhracat Muafiyetinde Özellikli Durumlar”  
<http://www.alomaliye.com/2014/05/29/dar-mukelleflere-iliskin-ihracat-muafiyetinde-ozellikli-durumlar>, Erişim tarihi: 29/11/2018

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 15.08.2013 tarih ve 39044742-KDV.1-1257 sayılı özelgesi

GÜNDÜZ, Zeki, Kur Farkları KDV’ye tabi mi?, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/kur-farklari-kdvye-tabi-mi/426912>, Erişim tarihi: 01/10/2018

<http://bilgicagi.com/google-vergisi-nedir>, Erişim tarihi: 15/03/2018

<http://www.tcmb.gov.tr>, Erişim Tarihi: 26/11/2018

<https://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/mukellefinhakveodevleri2014.pdf>, Erişim Tarihi: 07/05/2019

<https://www.verginet.net/dtt/18/DijitalIktisadiFaaliyetlerdeIsyeriParadoksuveVergiselBoyutu.aspx>, Erişim Tarihi: 08/05/2019

<http://dergipark.gov.tr/download/article-file/328390>, Erişim tarihi:04/04/2018

[http://www.istanbulymmo.org.tr/dosyalar/vuk\\_Tasarisi\\_Gib.pdf](http://www.istanbulymmo.org.tr/dosyalar/vuk_Tasarisi_Gib.pdf), Erişim tarihi: 08/05/2019

<http://sosyalvergi.com/2017/04/22/internetten-satis-yapiyorum-vergi-verecek-miyim>, Erişim tarihi. 20/03/2018

<http://www.alomaliye.com/2014/09/22/hizmet-ifasinda-turkiyede-faydalanma-faydalanmama-kriteri>, Erişim tarihi: 22/03/2018

<http://www.bilgilidenetim.com/dar-mukellef-gercek-kisi-ve-kurumların-vergilendirilmesi-i.html>, Erişim tarihi: 11/04/2018

<http://www.cerezforum.net/konu/vergilendirme-yetkisinde-kaynak-ilkesi.118110/>, Erişim tarihi: 12/04/2018

<https://www.cnnturk.com/haber/bilim-teknoloji/internet/ispanya-hukumeti-google-vergisini-onayladi>, Erişim tarihi: 15/05/2018

<http://www.gazetevatan.com/twitter-vergi-icin-geliyor-669058-ekonomi>, Erişim tarihi: 20/03/2018

[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/CifteVergilendirme/cvoa\\_sirkuler\\_3.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/CifteVergilendirme/cvoa_sirkuler_3.htm), Erişim tarihi: 17/03/2018

[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararası\\_mevzuat/](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararası_mevzuat/), Erişim tarihi:12/04/2018

[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/Gerekceler/5520\\_Sayili\\_Kanun.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Gerekceler/5520_Sayili_Kanun.pdf), Erişim tarihi: 17/03/2018

[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/Tebliğler/5520/3.html](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/3.html), Erişim tarihi:29/03/2018

<http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/twitter-gerçekten-vergi-kacakcisi-mi-26217902>, Erişim tarihi: 20/03/2018

[http://www.muhasibetr.com/ulusalbasin/haber\\_oku.php?haber\\_id=16079](http://www.muhasibetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=16079), Erişim tarihi:28/03/2018

<https://www.dunya.com/kose-yazisi/elektronik-hizmet-sunucularina-ozel-kdv-mukellefiyeti/402602>, Erişim Tarihi: 04/10/2018

<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/yakupkayihan/004>, Erişim tarihi:28/03/2018

[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&kelime=%C4%B0THALAT](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=%C4%B0THALAT), Erişim tarihi: 18/03/2018

<http://www.vergi.tc/makaleDetay/MehmetMac/HIZMET-ITHALINDE-KDV-VE-STOPAJ-SORUMLULUGU/4841f94d-8013-4d23-93b3-759dd7508b08>, Erişim tarihi:29/03/2018

[http://www.verginet.net/dtt/1/NalanAkgunSMMM-IrtibatBurolari\\_9039.aspx](http://www.verginet.net/dtt/1/NalanAkgunSMMM-IrtibatBurolari_9039.aspx), Erişim Tarihi: 14/03/2018

[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.54f83d3112e127.35206376](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.54f83d3112e127.35206376) Erişim Tarihi: 25.03.2018.

<https://www.cnnturk.com/haber/bilim-teknoloji/internet/ispanya-hukumeti-google-vergisini-onayladi>, Erişim tarihi: 15/03/2018

<http://www.muhasibedr.com/elektronik-ortamda-sunulan-hizmetlerde-kdv-uygulamasi-degisti/>, Erişim tarihi:04/10/2018

<https://www.dunya.com/kose-yazisi/yabancilarin-ihracat-muafligi/10915>, Erişim tarihi: 27/03/2018

<https://www.etohum.com/blog-tr/internet-siteleri-uzerinden-sahislarin-satisinda-vergi>, Erişim tarihi: 20/03/2018

<https://www.ozdogrular.com/content/view/21663>, Erişim tarihi:29/03/2018

<https://www.pwc.com.tr/tr/microsite/transfer-pricing/yayinlar/2009/pages/zeki-gunduz-20.03.2009-cuma-yurtdisindan-gelen-hizmet-faturalari.pdf>, Erişim tarihi: 12/04/2018

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.08.2009 tarih ve 176200-öz/1330 sayılı özelgesi

KAYIHAN, Yakup, “Hizmet İthalatında Kdv Ve Stopaj Uygulaması”, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/yakupkayihan/004/>, Erişim tarihi: 27/09/2018

MAÇ, Mehmet, “Hizmet İthalinde Kdv Ve Stopaj Sorumluluğu”, <Http://www.Vergi.Tc/Makaledetay/Mehmetmac/Hizmet-Ithalinde-Kdv-Ve-Stopaj-Sorumlulugu/4841f94d-8013-4d23-93b3-759dd7508b08>, Erişim tarihi: 20.02.2016

DOĞAN, Fatih, “Uluslararası Anlaşmaların İç Hukuktaki Yeri Ve Denetimi”, [http://uhdigm.adalet.gov.tr/makaleler/sayi7makaleler/mfatih\\_dogan.pdf](http://uhdigm.adalet.gov.tr/makaleler/sayi7makaleler/mfatih_dogan.pdf), Erişim tarihi:26/09/2018

Milliyet Gazetesi, “Maliye Vergi İçin Google, Facebook Ve Twitterın Peşinde”, <http://www.milliyet.com.tr/maliye-vergi-icin-google-facebook/ekonomi/detay/1707654/default.htm>, Erişim Tarihi: 06/09/2017

ÖNER Cihat, “Dar Mükellefiyette Ticari Kazancın Türkiye’de Elde Edilmiş Sayılmadığı Haller Üzerine”, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/1944/20360.pdf>, Erişim Tarihi:12/11/2017

ÖZ, Semih, “Twitter’ın Vergilendirilmesi”, Vergi Sorunları, 24/04/2014, <http://www.vergisorunlari.com.tr/yazi/n-semih-oz/twitterin-vergilendirilmesi/88>, Erişim Tarihi:06/09/2017

RÜZGAR, Eser, “Yeni Türk Ticaret Kanunu Işığında Acentelik Sözleşmeleri”, [www.taa.gov.tr/.../yeni-turk-ticaret-kanunu-isiginda-acentelik-sozlesmeleri-bWFrYW](http://www.taa.gov.tr/.../yeni-turk-ticaret-kanunu-isiginda-acentelik-sozlesmeleri-bWFrYW) Erişim Tarihi: 14/09/2017

Sabah Gazetesi, “Google’a 300 Milyon Ceza”, <https://www.sabah.com.tr/ekonomi/2017/05/26/googlea-300-milyon-lira-ceza>, Erişim tarihi: 06/09/2017

ŞAHİN, H. Kürşat, “Dar Mükellef Kurumlarda KVK’nın 24. Maddesine Göre Stopaj ve Sorumlu Sıfatıyla KDV Uygulaması-II”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:90, Haziran 2000, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2000062125.htm>, Erişim Tarihi: 18.11.2017

TOZOĞLU, Gökhan, “Vergi Yasalarının Yer Bakımından Uygulanması”, <https://gokhantozoglu.wordpress.com/2013/04/21/vergi-yasalarinin-yer-bakimindan-uygulanmasi/> Erişim Tarihi 08.11.2017

TOPUZ, Murat, “6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu Uyarınca Pazarlamacılık Sözleşmesi”, <http://dergipark.gov.tr/download/issue-file/456> Erişim tarihi:04/08/2017

Türk Dil Kurumu, “Güncel Türkçe Sözlük”, (Çevrimiçi) <http://tdk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 07 Kasım 2017

“Twitter’da Artık Vergi Ödeyecek”, <http://www.ulke.com.tr/ekonomi/haber/697853-twitter-da-artik-vergi-odeyecek>, Erişim Tarihi: 06/09/2017

“Video Paylaşım Sitelerinden Vergi İçin Düğmeye Basıldı”, <https://www.dunya.com/ekonomi/video-paylasim-sitelerinden-vergi-icin-dugmeye-basildi-haberi-320827>, Erişim tarihi:06/09/2017

YÜCE, Mehmet, “Gayrimenkul Sermaye İratlarının Beyanı Ve Vergilemesi”, <https://www.mevzuatdergisi.com/2001/01a/01.htm>, Erişim Tarihi:01/10/2018

## **DİĞER KAYNAKLAR**

1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 03/04/2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliği, 26/04/2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

11 Seri No’lu KDV Uygulama Genel Tebliği,15/02/2017 tarih ve 29980 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

17 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, 31/01/2018 tarih ve 30318 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

476 sayılı Cumhurbaşkan Kararı, 18/12/2018 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

105 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, 30/06/2007 tarih ve 26568 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

210 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, 6 Mart 1998 tarih ve 23278 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

333 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği, 28/04/2004 tarih ve 25446 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

1,2,3,4 Seri Nolu Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliğleri, [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 01.08.2007 tarih ve B.B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-320.Muk-45-14433 sayılı özelgesi

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 13 Aralık 2017 tarih ve E:2017/548, K:2017/606 sayılı kararı

Danıştay 3. Dairesi 24.12.2013 tarih ve E.2012/1126, K. 2013/6501 sayılı kararı

Danıştay 4. Dairesi 24.10.2013 tarih ve E.2010/6107, K. 2013/7010 sayılı kararı

Danıştay 4. Dairesi'nin 16.12.1970 tarih ve E:1969/31338, K:1970/7651 sayılı kararı

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 03/09/2014 tarih ve S. B. 31435689-120[18-2014/1196]-101 sayılı özelgesi

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 26/12/2014 tarih ve 64597866-125[30-2014]-162 sayılı özelgesi

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 05/01/2016 tarih ve S. 49327596-125[KVK.2014.ÖZ.24]-3 sayılı özelgesi

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 09/02/2012 tarih ve S. B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.9-493 sayılı özelgesi

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 21/02/2012 tarih ve S. B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[18-11/23]-263 sayılı özelgesi

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 23/08/2013 tarih ve 62030549-125[30-2012/212]-1305 sayılı özelgesi

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 24.04.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.06.-1439 sayılı özelgesi

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 24/03/2005 tarih ve 07.0.GEL.0.54/5401-2954-13656 sayılı özelgesi

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 12/04/2013 tarih ve 93767041-125[30-2012/8]-67 sayılı özelgesi

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 24/06/2005 tarih ve S. B.07.1.GİB.0.42/4215-32-877/27209 sayılı özelgesi

Murat ubuku, Uluslararası ifte Vergilendirme Sorunu, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2006

Türkiye Bilimsel Ve Teknolojik Araştırma Kurumu Fikrî Mülkiyet Haklarının Yönetimine Ve Teknoloji Transferine İlişkin Yönetmelik, 01/09/2016 tarih ve 29818 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.



**EK - TABLO 3: YÜRÜRLÜKTE BULUNAN ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ  
ÖNLEME ANLAŞMALARI (21.01.2019 tarihi itibarıyla)**

|    | Taraf Devlet            | Anlaşmanın<br>İmza | Yayımlandığı<br>Resmi      | Yürürlük<br>Tarihi | Vergiler<br>Açısından |
|----|-------------------------|--------------------|----------------------------|--------------------|-----------------------|
| 1  | Avusturya               | 03.11.1970         | 01.08.1973 -<br>14612      | 24.09.1973         | 01.01.1974            |
|    | Avusturya(Revize)       | 28.03.2008         | 26.06.2009 -<br>27270      | 01.10.2009         | 01.01.2010            |
| 2  | Norveç                  | 16.12.1971         | 21.12.1975 -<br>15445      | 30.01.1976         | 01.01.1977            |
|    | Norveç (Revize)         | 15.01.2010         | 28.05.2011 -<br>27947 (m.) | 15.06.2011         | 01.01.2012            |
| 3  | Güney Kore              | 24.12.1983         | 02.10.1985 -<br>18886      | 25.03.1986         | 01.01.1987            |
| 4  | Ürdün                   | 06.06.1985         | 15.07.1986 -<br>19165      | 03.12.1986         | 01.01.1987            |
| 5  | Tunus                   | 02.10.1986         | 30.09.1987 -<br>19590      | 28.12.1987         | 01.01.1988            |
| 6  | Romanya                 | 01.07.1986         | 21.08.1988 -<br>19906      | 15.09.1988         | 01.01.1989            |
| 7  | Hollanda                | 27.03.1986         | 22.08.1988 -<br>19907      | 30.09.1988         | 01.01.1989            |
| 8  | Pakistan                | 14.11.1985         | 26.08.1988 -<br>19911      | 08.08.1988         | 01.01.1989            |
| 9  | İngiltere               | 19.02.1986         | 19.10.1988 -<br>19964      | 26.10.1988         | 01.01.1989            |
| 10 | Finlandiya              | 09.05.1986         | 30.11.1988 -<br>20005      | 30.12.1988         | 01.01.1989            |
|    | Finlandiya (revize)     | 06.10.2009         | 24.03.2012 –<br>28243      | 04.05.2012         | 01.01.2013            |
| 11 | K.K.T.C.                | 22.12.1987         | 26.12.1988 -<br>20031      | 30.12.1988         | 01.01.1989            |
| 12 | Fransa                  | 18.02.1987         | 10.04.1989 -<br>20135      | 01.07.1989         | 01.01.1990            |
| 13 | Almanya<br>(Feshedilen) | 16.04.1985         | 09.07.1986 -<br>19159      | 30.12.1989         | 01.01.1990            |
|    | Almanya (Yeni)          | 19.09.2011         | 24.01.2012 -<br>28183      | 01.08.2012         | 01.01.2011            |
| 14 | İsveç                   | 21.01.1988         | 30.09.1990 -<br>20651      | 18.11.1990         | 01.01.1991            |
| 15 | Belçika                 | 02.06.1987         | 15.09.1991 -<br>20992      | 08.10.1991         | 01.01.1992            |
| 16 | Danimarka               | 30.05.1991         | 23.05.1993 -<br>21589      | 20.06.1993         | 01.01.1991            |

|    |               |            |                    |            |            |
|----|---------------|------------|--------------------|------------|------------|
| 17 | İtalya        | 27.07.1990 | 09.09.1993 - 21693 | 01.12.1993 | 01.01.1994 |
| 18 | Japonya       | 08.03.1993 | 13.11.1994 - 22110 | 28.12.1994 | 01.01.1995 |
| 19 | B.A.E.        | 29.01.1993 | 27.12.1994 - 22154 | 26.12.1994 | 01.01.1995 |
| 20 | Macaristan    | 10.03.1993 | 25.12.1994 - 22152 | 09.11.1995 | 01.01.1993 |
| 21 | Kazakistan    | 15.08.1995 | 08.11.1996 - 22811 | 18.11.1996 | 01.01.1997 |
| 22 | Makedonya     | 16.06.1995 | 07.10.1996 - 22780 | 28.11.1996 | 01.01.1997 |
| 23 | Arnavutluk    | 04.04.1994 | 05.10.1996 - 22778 | 26.12.1996 | 01.01.1997 |
| 24 | Cezayir       | 02.08.1994 | 30.12.1996 - 22863 | 30.12.1996 | 01.01.1997 |
| 25 | Moğolistan    | 12.09.1995 | 30.12.1996 - 22863 | 30.12.1996 | 01.01.1997 |
| 26 | Hindistan     | 31.01.1995 | 30.12.1996 - 22863 | 30.12.1996 | 01.01.1994 |
| 27 | Malezya       | 27.09.1994 | 30.12.1996 - 22863 | 31.12.1996 | 01.01.1997 |
| 28 | Mısır         | 25.12.1993 | 30.12.1996 - 22863 | 31.12.1996 | 01.01.1997 |
| 29 | Çin Halk Cum. | 23.05.1995 | 30.12.1996 - 22863 | 20.01.1997 | 01.01.1998 |
| 30 | Polonya       | 03.11.1993 | 30.12.1996 - 22863 | 01.04.1997 | 01.01.1998 |
| 31 | Türkmenistan  | 17.08.1995 | 13.06.1997 - 23018 | 24.06.1997 | 01.01.1998 |
| 32 | Azerbaycan    | 09.02.1994 | 27.06.1997 - 23032 | 01.09.1997 | 01.01.1998 |
| 33 | Bulgaristan   | 07.07.1994 | 15.09.1997 - 23111 | 17.09.1997 | 01.01.1998 |
| 34 | Özbekistan    | 08.05.1996 | 07.09.1997 - 23103 | 30.09.1997 | 01.01.1997 |
| 35 | A.B.D.        | 28.03.1996 | 31.12.1997 - 23217 | 19.12.1997 | 01.01.1998 |
| 36 | Beyaz Rusya   | 24.07.1996 | 22.04.1998 - 23321 | 29.04.1998 | 01.01.1999 |
| 37 | Ukrayna       | 27.11.1996 | 22.04.1998 - 23321 | 29.04.1998 | 01.01.1999 |
| 38 | İsrail        | 14.03.1996 | 24.05.1998 - 23351 | 27.05.1998 | 01.01.1999 |
| 39 | Slovakya      | 02.04.1997 | 03.10.1999 - 23835 | 02.12.1999 | 01.01.2000 |

|    |                 |            |                    |            |            |
|----|-----------------|------------|--------------------|------------|------------|
| 40 | Kuveyt          | 06.10.1997 | 28.11.1999 - 23890 | 13.12.1999 | 01.01.1997 |
| 41 | Rusya           | 15.12.1997 | 17.12.1999 - 23909 | 31.12.1999 | 01.01.2000 |
| 42 | Endonezya       | 25.02.1997 | 15.02.2000 - 23965 | 06.03.2000 | 01.01.2001 |
| 43 | Litvanya        | 24.11.1998 | 10.05.2000 - 24045 | 17.05.2000 | 01.01.2001 |
| 44 | Hırvatistan     | 22.09.1997 | 10.05.2000 - 24045 | 18.05.2000 | 01.01.2001 |
| 45 | Moldova         | 25.06.1998 | 25.07.2000 - 24120 | 28.07.2000 | 01.01.2001 |
| 46 | Singapur        | 09.07.1999 | 18.07.2001 - 24466 | 27.08.2001 | 01.01.2002 |
| 47 | Kırgızistan     | 01.07.1999 | 12.12.2001 - 24611 | 20.12.2001 | 01.01.2002 |
| 48 | Tacikistan      | 06.05.1996 | 24.12.2001 - 24620 | 26.12.2001 | 01.01.2002 |
| 49 | Çek Cumhuriyeti | 12.11.1999 | 15.12.2003 - 25317 | 16.12.2003 | 01.01.2004 |
| 50 | İspanya         | 05.07.2002 | 18.12.2003 - 25320 | 18.12.2003 | 01.01.2004 |
| 51 | Bangladeş       | 31.10.1999 | 15.12.2003 - 25317 | 23.12.2003 | 01.01.2004 |
| 52 | Letonya         | 03.06.1999 | 22.12.2003 - 25324 | 23.12.2003 | 01.01.2004 |
| 53 | Slovenya        | 19.04.2001 | 23.12.2003 - 25325 | 23.12.2003 | 01.01.2004 |
| 54 | Yunanistan      | 02.12.2003 | 02.03.2004 - 25390 | 05.03.2004 | 01.01.2005 |
| 55 | Suriye          | 06.01.2004 | 28.06.2004 - 25506 | 21.08.2004 | 01.01.2005 |
| 56 | Tayland         | 11.04.2002 | 08.01.2005 - 25694 | 13.01.2005 | 01.01.2006 |
| 57 | Sudan           | 26.08.2001 | 17.09.2003 - 25232 | 31.01.2005 | 01.01.2006 |
| 58 | Lüksemburg      | 09.06.2003 | 08.01.2005 - 25694 | 18.01.2005 | 01.01.2006 |
| 59 | Estonya         | 25.08.2003 | 04.07.2004 - 25512 | 21.02.2005 | 01.01.2006 |
| 60 | İran            | 17.06.2002 | 09.10.2003 - 25254 | 27.02.2005 | 01.01.2006 |
| 61 | Fas             | 07.04.2004 | 22.06.2005 - 25853 | 18.07.2006 | 01.01.2007 |
| 62 | Lübnan          | 12.05.2004 | 17.08.2006 - 26262 | 21.08.2006 | 01.01.2007 |

|    |                   |            |                           |            |            |
|----|-------------------|------------|---------------------------|------------|------------|
| 63 | Güney Afrika Cum. | 03.03.2005 | 20.11.2006 - 26352        | 06.12.2006 | 01.01.2007 |
| 64 | Portekiz          | 11.05.2005 | 15.12.2006 - 26377        | 18.12.2006 | 01.01.2007 |
| 65 | Sırbistan-Karadağ | 12.10.2005 | 08.08.2007 - 26607        | 10.08.2007 | 01.01.2008 |
| 66 | Etiyopya          | 02.03.2005 | 09.08.2007 - 26608        | 14.08.2007 | 01.01.2008 |
| 67 | Bahreyn           | 14.11.2005 | 21.08.2007 - 26620        | 02.09.2007 | 01.01.2008 |
| 68 | Katar             | 25.12.2001 | 05.02.2008 - 26778        | 11.02.2008 | 01.01.2009 |
| 69 | Bosna-Hersek      | 16.02.2005 | 08.04.2007 - 26487        | 18.09.2008 | 01.01.2009 |
| 70 | Suudi Arabistan * | 09.11.2007 | 03.02.2009 - 27130 (m.)   | 01.04.2009 | 01.01.2010 |
| 71 | Gürcistan         | 21.11.2007 | 10.02.2010 - 27489        | 15.02.2010 | 01.01.2011 |
| 72 | Umman             | 31.05.2006 | 13.03.2010 - 27520        | 15.03.2010 | 01.01.2011 |
| 73 | Yemen             | 26.10.2005 | 13.03.2010 - 27520        | 16.03.2010 | 01.01.2011 |
| 74 | İrlanda           | 24.10.2008 | 10.08.2010 - 27668        | 18.08.2010 | 01.01.2011 |
| 75 | Yeni Zelanda      | 22.04.2010 | 04.07.2011 - 27984 (m.)   | 28.07.2011 | 01.01.2012 |
| 76 | Kanada            | 14.07.2009 | 29.04.2011 - 27919 (m.)   | 04.05.2011 | 01.01.2012 |
| 77 | İsviçre           | 18.06.2010 | 12.01.2012 - 28171        | 08.02.2012 | 01.01.2013 |
| 78 | Brezilya          | 14.03.2005 | 12.01.2012 - 28171        | 09.10.2012 | 01.01.2013 |
| 79 | Avustralya        | 28.04.2010 | 21.05.2013 - 28653 (m.)   | 05.06.2013 | 01.01.2014 |
| 80 | Malta             | 14.07.2011 | 27.04.2013 - 28630        | 13.06.2013 | 01.01.2014 |
| 81 | Meksika           | 17.12.2013 | 06.06.2015 - 29378        | 23.07.2015 | 01.01.2016 |
| 82 | Kosova            | 10.09.2012 | 28.08.2015 - 29459 (2.m.) | 15.10.2015 | 01.01.2016 |
| 83 | Filipinler        | 18.03.2009 | 08.01.2011 - 27809        | 11.01.2016 | 01.01.2017 |
| 84 | Vietnam           | 08.07.2014 | 09.03.2017 - 30002        | 09.06.2017 | 01.01.2018 |
| 85 | Gambiya           | 11.02.2014 | 07.06.2017 - 30089 (m.)   | 26.01.2018 | 01.01.2019 |

|   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|---|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1 | Anlaşmanın 5 inci maddesinin 2 nci fıkrasının (h bendinin 2 nci fıkrası, 11 inci maddesinin 3 üncü fıkrasının uluslar arası 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, hükümleri 1.1.1990 – 31.12.2010 tarihleri arasındaki vergilendirme dönemleri için uygulanmaktadır.                                                                                                                                                                                                        |
| 3 | Anlaşma, uçakların uluslar arası 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 | Anlaşmanın “Bilgi Değişimi” başlıklı 25 inci maddesini değiştiren “Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Malezya Hükümeti Arasında 27 Eylül 1994 Tarihinde Ankara’da İmzalanan Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasını Değiştiren Protokol” 17.02.2010 tarihinde imzalanmıştır. Söz konusu Protokol 25.12.2013 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, hükümleri bu tarihten itibaren uygulanmaktadır.       |
| 6 | Anlaşma hükümleri müteahhitlik yönünden 17.08.1995; diğer hükümler yönünden ise 1.1.1998 tarihinden itibaren uygulanacaktır.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| 7 | Anlaşmanın “Bilgi Değişimi” başlıklı 26 ncı maddesini değiştiren “9 Temmuz 1999 Tarihinde Singapur’da İmzalanan Türkiye Cumhuriyeti ile Singapur Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasını Değiştiren Protokol” 05.03.2012 tarihinde imzalanmıştır. Söz konusu Protokol 07.08.2013 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, hükümleri 07.08.2013 tarihinden itibaren uygulanmaktadır. |

|    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|----|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 8  | Anlaşmanın “Bilgi Değişimi” başlıklı 26 ncı maddesini değiştiren “Türkiye Cumhuriyeti ile Lüksemburg Dükalığı Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasını Değiştiren Protokol” 30.09.2009 tarihinde imzalanmıştır. Söz konusu Protokol 14.07.2011 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, hükümleri 01.01.2012 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.                                                   |
| 9  | Sırbistan ve Karadağ döneminde, 12 Ekim 2005 tarihinde imzalanmış olan “Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Sırbistan ve Karadağ Bakanlar Kurulu Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması” hem Sırbistan hem de Karadağ açısından geçerli olup, Anlaşma hükümleri 01.01.2008 tarihinden bu yana uygulanmaktadır.                                                                                                                   |
| 10 | Anlaşma, Gulf Air tarafından uluslararası trafikte hava taşımacılığı işletmesinden elde edilen kazançlar ile işletilen vasıtaların veya bunların işletilmesiyle ilgili menkul varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar yönünden 1.1.1987 tarihinden itibaren uygulanacaktır.                                                                                                                                                                                              |
| *  | <u>"Türkiye Cumhuriyeti ile Suudi Arabistan Krallığı Arasında İki Akit Devletin Hava Taşımacılık Teşebbüslerinin Faaliyetleri Dolayısıyla Alınan Vergilerde Karşılıklı Muafiyet Anlaşması"</u> 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 Devletler tarafından hava taşımacılık faaliyetleri dolayısıyla alınan vergileri kapsamaktadır. |