

T.C.  
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI  
MALİ HUKUK PROGRAMI  
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**YABANCI MENŞEİLİ KURUMLARIN TÜRKİYE’DE VERGİLENDİRİLMESİ**

**Öznur AKYOL**

Danışman  
**Doç. Dr. Mustafa MİYNAT**

MANİSA - 2012

## ÖZET

1970'li yıllar sonrasında dünya ekonomisinin büyük bir değişim ve dönüşüm içine girdiği kabul edilmektedir. Ekonomik serbestleşme veya küreselleşme olgusu olarak tanımlanan bu değişiklik ulusal ekonomilerin entegrasyonunu hızlandırmış; karşılıklı sermaye, teknoloji ve hizmet akımına neden olmuştur. Sermayenin artan bu mobilitesi vergiyi doğuran olayın çok farklı ülkelerde gerçekleşmesi sonucunu doğurmuştur.

Devletin ülkesi üzerinde egemenliğine dayanarak, vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanan vergilendirme yetkisi küreselleşme olgusunun hız kazandığı günümüz dünyasında, devletlerin özerk olarak kullandıkları bir yetki olmaktan çok uzaklaşmıştır. Çünkü ekonomik serbestlik, yurt dışında faaliyeti olan vergi mükelleflerinin kaynak ve mukim ülke arasında sıkışmasına ve çifte vergilendirme sorununun ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Gerek gelişmiş ülkelerde gerekse gelişmekte olan ülkelerde hayati öneme sahip bir konu olan yabancı sermayenin ülkeye çekilmesinde ülkeler çeşitli maliye politikası araçlarına başvurumaktadırlar. Yabancı sermaye yatırımları ve çokuluslu şirketlerin faaliyetleri, bu kurumlarca elde edilen kazançların vergilendirilmesi sorunlarını da beraberinde getirmektedir. Şüphesiz ki uluslararası vergi hukukunun en önemli problemlerinden biri de çifte vergilendirmenin önlenmesidir. Kaynak ülke ile mukim ülke arasında doğan çifte vergilendirme sorunu, dar mükellefiyet esasına göre vergilendirme yöntemi ve uluslararası vergi anlaşmaları ile çözüme kavuşturulmaktadır.

Yabancı kurumlar Türkiye'de iki şekilde faaliyet gösterebilirler. Buna göre bu kurumlar aynen Türkiye menşeli kurumlar gibi Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre şirket kurabilirler ki bu durumda bu kurumlar tam mükellef olarak tanımlanmaktadır. Yabancı kurumların ikinci olarak gerçekleştirdikleri faaliyet türü Türkiye'de herhangi bir şirket kurmadan şube açarak veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen gelirdir ki çalışmamızın ana çerçevesini bu ikinci gelir türü oluşturmaktadır.

Çalışmanın amacı, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre Türkiye'de faaliyet gösteren yabancı menşeli kurumların kurum kazancının ne şekilde vergilendirileceğinin tespit edilmesidir. Bu amaçla kurumların elde etmiş oldukları kazançlar Gelir Vergisi Kanunu'na göre yedi tür kazanç ve irat olarak ayrı ayrı ele alınmış, konu örneklerle zenginleştirilip ve eksiklikleri ile irdelenmeye çalışılmıştır.

## ABSTRACT

It is considered that world economy has undergone a major change and transformation since 1970s. This change which is defined as economic liberalization or globalization phenomenon accelerated the integration of national economies; and caused flow of mutual fund, technology and service. Increasing mobility of the capital caused the occurrence of taxable event in various countries.

Taxation power which is defined as judicial and actual power of the state by relying on its sovereignty is not a power that states use autonomously anymore in this globalizing world because economic liberalization causes that tax payers operating in abroad become torn between source and resident country and the problem of double taxation arises.

Countries use various fiscal policy tools to attract foreign capital which is a vital issue for both developed and developing countries. Foreign capital investments and the actions of multinational companies bring taxation problems. The most important problem of the international tax law is the prevention of double taxation. Double taxation problem between the source and resident country is resolved with taxation method on the basis of limited obligation and the international tax agreements.

Foreign institutions can operate in Turkey in two ways. They can establish company according to the provision of Turkish Commercial Code as local-origin companies and they are defined as legally obligated. Second type of activity that foreign institutions can get in Turkey is to earn income through permanent representative or a branch without establishing a company. Mainframe of this study is form by this second type of income.

The aim of the study is to determine the taxation method of foreign-origin institutions operating in Turkey according to the Corporate Tax Law no. 5520. So their income was examined individually as seven types of income and proceeds in accordance with Corporate Tax Law; and the subject was enriched with examples and was tried to be examined with deficiencies.

## Yemin Metni

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Yabancı Menşeli Kurumların Türkiye’de Vergilendirilmesi**” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

.../.../.....

Öznur AKYOL

İmza

T.C  
YÜKSEKÖĞRETİM KURULU  
ULUSAL TEZ MERKEZİ

TEZ VERİ GİRİŞİ VE YAYIMLAMA İZİN FORMU

Referans No	435954
Yazar Adı / Soyadı	Öznur Akyol
Uyruğu / T.C.Kimlik No	T.C. 30403936378
Telefon / Cep Telefonu	
e-Posta	oznurakyol35@gmail.com
Tezin Dili	Türkçe
Tezin Özgün Adı	YABANCI MENŞEİLİ KURUMLARIN TÜRKİYE'DE VERGİLENDİRİLMESİ
Tezin Tercümesi	TAXATION OF FOREIGN ORIGIN OF INSTITUTIONS IN TURKEY
Konu Başlıkları	
Üniversite	Celal Bayar Üniversitesi
Enstitü / Hastane	Sosyal Bilimler Enstitüsü
Bölüm	Maliye Bölümü
Anabilim Dalı	Maliye Anabilim Dalı
Bilim Dalı / Bölüm	Mali Hukuk Bilim Dalı
Tez Türü	Yüksek Lisans
Yılı	2012
Sayfa	126
Tez Danışmanları	Doç. Dr. Mustafa Mıynet
Dizin Terimleri	
Önerilen Dizin Terimleri	Dar Mükellefiyet=Limited Taxpayer, Matrah=Basis, Kurumlar Vergisi=Corporation Tax
Yayımlama İzni	<input type="checkbox"/> Tezimin yayımlanmasına izin veriyorum <input checked="" type="checkbox"/> Ertelenmesini istiyorum [3 Yıl]

b. Tezimin Yükseköğretim Kurulu Tez Merkezi tarafından çoğaltılması veya yayımının 06.07.2012 tarihine kadar ertelenmesini talep ediyorum. Bu tarihten sonra tezimin, internet dahil olmak üzere her türlü ortamda çoğaltılması, ödünç verilmesi, dağıtımı ve yayımı için, tezimle ilgili fikri mülkiyet haklarım saklı kalmak üzere hiçbir ücret (royalty) talep etmeksizin izin verdiğimi beyan ederim.

NOT: (Ertelme süresi formun imzalandığı tarihten itibaren en fazla 3 (üç) yıldır.)

06.07.2012

İmza: 

Yazdır

## TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 11.06.2012 tarih ve 11/EK6 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisans Üstü öğretim Yönetmeliği'nin 24. Maddesi gereğince Enstitümüz Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Yüksek Lisans Programı öğrencisi Öznur AKYOL'un "Yabancı Menşeli Kurumların Türkiye'de Vergilendirilmesi" konulu tezi incelenmiş ve aday 26.06.2012 tarihinde saat 11:00'de jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 60 dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna	<input checked="" type="checkbox"/>	<u>OY BİRLİĞİ</u>	<input checked="" type="checkbox"/>
DÜZELTME yapılmasına	* <input type="checkbox"/>	<u>OY ÇOKLUĞU</u>	<input type="checkbox"/>
RED edilmesine	** <input type="checkbox"/>	ile karar verilmiştir.	

\* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.

\*\* Bu halde adayın kaydı silinir.

ÜYE  
Prof.Dr. A. Kemal ÇELEBİ

BAŞKAN  
Doç.Dr. Mustafa MİYNAT  
(Danışman)

ÜYE  
Yrd.Doç.Dr. Rabia AKTAŞ

<u>Evet</u>	<u>Hayır</u>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
*** Tez, burs, ödül veya Teşvik prog. (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Tez, mutlaka basılmalıdır	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Tez, mevcut haliyle basılmalıdır	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Tez, başımı gereksizdir.	
<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

## İÇİNDEKİLER

KAPAK.....	i
ÖZET.....	ii
ABSTRACT.....	iii
YEMİN METNİ.....	iv
YÖK VERİ FORMU.....	v
TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI.....	vi
İÇİNDEKİLER.....	vii
TABLolar VE ŞEKİLLER .....	x
KISALTMALAR.....	xi
GİRİŞ.....	xii

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİLENDİRME YETKİSİ VE MÜKELLEFİYET

I. VERGİLENDİRME YETKİSİ.....	1
A. Vergilendirme Yetkisinin Tarihi Gelişimi.....	3
B. Vergilendirme Yetkisinin Kullanım Şekilleri .....	4
II. KÜRESELLEŞME VE VERGİLENDİRME YETKİSİ.....	7
A. Vergilendirme Yetkisinin Uluslararası Alanda Sınırlandırması .....	8
1. Kaynak İlkesi .....	8
2. İkamet İlkesi.....	10
3. Uyruluk İlkesi.....	10
B. Ülkelerin Vergilendirme Yetkisinin Çakışması .....	11
1. Vergi Yasalarının Yer Bakımından Uygulanması ve Vergilendirme Yetkisi Çakışmaları ve Alınan Önlemler.....	11
C. Uluslararası Kuruluşlarda Vergilendirme Yetkisi.....	15
1. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD).....	17
2. Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ) .....	19
3. Dünya Bankası (DB) .....	20
4. Uluslararası Para Fonu (IMF) .....	21

5. Avrupa Birliği (AB) .....	23
a. Gümrük Birliğinin Sağlanması.....	27
aa. Ayrımcı Vergileme Yasağı.....	27
ab. Aşırı Vergi İadesi Yasağı .....	29
ac. Devlet Yardımları Yasağı.....	29
ad. Çifte Vergilemenin nlenmesi.....	30
b. Türkiye – Avrupa Birliği Gümrük Birliği İlişkileri (Gümrük Vergilerinin ve Eş Etkili Vergilerin Kaldırılması) .....	31
ba. Hazırlık Dönemi.....	32
bb. Geçiş Dönemi .....	32
bc. Nihai Dönem.....	32
c. Avrupa Birliği Ortak Gümrük Tarifesinin Kabul.....	33
d. Ayrımcı Gözetici Vergileme Yasağına Uyulması ve Normalin stnde Vergi İadesi Yapılmaması .....	33
e. AB ile Vergi Uyumunu Sürecinde Mevcut Olan Bazı Sınırlamalar .....	34
III. MKELLEFIYET .....	35
A. Kanuni Merkez.....	38
B. İş Merkezi.....	38
C. Dar Mükellefiyette Elde Etme.....	39
1. Ticari veya Zirai Faaliyette Bulunulması Hali.....	39
2. Ticari ve Zirai faaliyette Bulunulmaması Hali .....	39
D. Gerçek Kişi Dışındaki Kişilerin Çifte Mukimliği.....	40
E. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Genel Sistemi İçerisinde Dar mükellefiyet Rejiminin Uygulanma Nedenleri.....	40
F. Türkiye’de Dar Mükellefiyet Esasında Vergilendirilen Kurumların Hukuki Niteliği.....	42
1. Sermaye Şirketleri .....	43
2. Kooperatifler .....	44
3. Yabancı Kamu İdare ve Müesseselerine Ait İktisadi İşletmeler.....	46
4. Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler.....	47
5. İş Ortaklıkları .....	48



**İKİNCİ BÖLÜM**  
**YABANCI MENŞEİLİ KURUMLARIN VERGİLENDİRİLMESİ**

I. DAR MÜKELLEFİYETTE VERGİLENDİRME İLE İLGİLİ GENEL İLKELER	51
II. DAR MÜKELLEFİYETTE ELDE ETME.....	53
A. Dar Mükellefiyette Yıllık Beyan Esasında Vergileme.....	55
B. Dar Mükellefiyette Tevkifat Yoluyla Vergileme.....	56
1. KVK'nın 30. Maddesinin 1. Fıkrasında Yer Alan Kazanç ve İratlar.....	60
C. Özel Beyanname Verilmesi Suretiyle Vergileme.....	62
III. DAR MÜKELLEF KURUMLAR TARAFINDAN ELDE EDİLEN KAZANÇ VE İRATLARIN VERGİLENDİRİLMESİ.....	64
A. Ticari Kazançların Vergilendirilmesi.....	65
1. İhracat Muaflığı.....	68
a. İşyeri.....	69
b. Daimi Temsilci.....	70
B. Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Özel Matrah Tespiti.....	71
C. Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Türkiye'deki İşyeri veya Daimi Temsilci Vasıtasıyla Elde Edilen Kazanç ve İratlarda Vergi Kesintisi.....	72
D. Dar Mükellef Kurumlarca Elde Edilen Serbest Meslek Kazançları.....	76
1. Vergi Anlaşmalarında Serbest Meslek Kazancı.....	79
E. Dar Mükellef Kurumların Elde Ettiği Ücret Gelirleri.....	81
F. Dar Mükellef Kurumlarca Türkiye'de Elde Edilen Gayri Menkul Sermaye İratları.....	83
G. Dar Mükellef Kurumlarca Türkiye'de Elde Edilen Menkul Sermaye İradı.....	88
1. Dar Mükellef Kurumların Menkul Kıymet Gelirlerinin Vergilendirilmesine İlişkin Olarak 5281 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler.....	90
2. Dar Mükellef Kurumların 2006-2015 Yılları Arasında Elde Ettikleri Menkul Kıymet Gelirlerinde Tevkifat Uygulaması.....	90
H. Dar Mükellef Kurumların Elde Ettiği Diğer Kazanç ve İratlar.....	97
SONUÇ.....	103
KAYNAKÇA.....	108

## TABLolar VE ŞEKİLLER LİSTESİ

Tablo-1: Vergilendirme Yetkisinin Kullanım Şekilleri.....	6
Tablo-2: Menkul Sermaye İratlarında Stopaj Uygulaması.....	96

## KISALTMALAR

a.g.m.	: Adı Geçen Makale
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.t.	: Adı Geçen Tez
vb.	: Ve Benzeri
GATT	: General Agreement on Tariffs and Trade – Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması
AB	: Avrupa Birliği
EFTA	: European Free Trade Association - Avrupa Serbest Bölge Birliği
İSEDAK	: İslam Konferansı Örgütü Ekonomik ve Ticari İşbirliği Daimi Komitesi
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development – Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
DTÖ	: Dünya Ticaret Örgütü
DB	: Dünya Bankası
IMF	: International Monetary Fund - Uluslararası Para Fonu
KDV	: Katma Değer Vergisi
OGT	: Ortak Gümrük Tarifesi
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
VUK	: Vergi Usul Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
Md.	: Madde
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
GMSİ	: Gayri Menkul Sermaye İradı
SMK	: Serbest Meslek Kazancı
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
Mük	: Mükerrer
MSİ	: Menkul Sermaye İradı
ÇVÖA	: Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
TMK	: Türk Medeni Kanunu

## GİRİŞ

Devletin en önemli gelir kaynağını oluşturan verginin, günümüzde artan kamu harcamaları ile önemi daha çok artmıştır. Ancak küreselleşen dünyada artık vergi devletin sadece kamu harcamalarını karşılamak amacıyla kullanmış olduğu ekonomik değer değil aynı zamanda devletlerin birbirleri ile rekabetini sağlayan önemli bir araç olmuştur. Günümüz devletleri vergiyi hem yapmış olduğu harcamaları karşılamak amacıyla kullanırken, hem de diğer taraftan yabancı sermayeyi kendine çekme ve mevcut sermayenin ülkeden kaçışını engellemek amacıyla kullanmaktadır. Bu ekonomik amaçların yanı sıra adil gelir dağılımını sağlama ve toplumda meydana gelen eşitsizlikleri gidermede vergilerin sosyal boyutunu oluşturmaktadır.

Devletlerin kullanmış olduğu ekonomi ve mali politikaların önemli araçlarından biri olan vergi, devletin elde etmiş olduğu en önemli gelir kaynağıdır. Türkiye’de esas itibari ile vergiler üç temel kaynaktan; gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınmaktadır. Toplam vergi gelirleri içinde birinci sırada harcamalar üzerinden alınan vergiler yer almakta iken bunu gelir üzerinden alınan vergiler takip etmektedir. Gelir üzerinden alınan vergilerde ise ağırlık gelir vergisinde iken kurum kazançları üzerinden alınan kurumlar vergisi tahsilatı gelir vergisinin ancak yarısını oluşturmaktadır.

Türk Vergi Sistemi’nin mihenk taşlarından biri olan ve 1 Ocak 1950 tarihi itibariyle yürürlüğe giren 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu günümüze kadar birçok değişikliğe uğramış ve son olarak da değişiklik yapılmak yerine kanun bütün olarak kaldırılmış ve yerine 21 Haziran 2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu getirilmiştir. Yeni kanunla sisteme özellikle uluslararası vergilemeye ilişkin yeni müesseseler getirilmesi kurum kazançları üzerinden yapılacak kesintileri (stopaj) bünyesine alması yanında uygulamada bugüne kadar karmaşık hale gelen bazı konular, ölçüler getirilerek belirgin hale getirilmeye ve sadeleştirilmeye çalışılmıştır.

Yürürlüğe girmesinden itibaren altı yıl geçen 5520 sayılı Kurumlar vergisi, çalışmamızda esas itibariyle yabancı menşeli kurumların Türkiye’de elde ettiği kazançlar itibariyle ele alınacaktır.

Bu bağlamda değerlendirildiğinde, çalışma aşağıdaki bölüm ve alt bölümler kapsamında şu şekilde ele alınmıştır.

Birinci Bölümde ekonomik serbestlik ve küreselleşme olgusunun ulusal ekonomilerin entegrasyonunu arttırdığı günümüz dünyasında vergilendirme yetkisi ele alınmış. Vergilendirme yetkisinde tarihi gelişim süreci içerisinde meydana gelen değişiklikler, küreselleşme ve vergilendirme yetkisinde meydana gelen değişiklikler, vergilendirme yetkisine uluslararası alanda getirilen sınırlandırmalar, kaynak ilkesi, ikamet ilkesi ve uyrukluk ilkeleri detayları ile anlatılmıştır. Vergilendirme yetkisi devletlerin vergi ödeyenlerin rızası dışında kullandığı bir yetkidir. Bu nedenle bir gerçek veya tüzel kişinin elde etmiş olduğu gelir birden fazla ülkenin vergilendirme yetkisine dahil olabilmektedir. Bu nedenle birden fazla ülkenin vergilendirme yetkisinin çakışması sonucunda ortaya çıkan uluslararası çifte vergilendirme sorununu giderebilmek için alınan çeşitli önlemler ele alınmıştır. Birinci bölümün devamında mükellefiyet kavramı ele alınmıştır. Vergi Usul Kanununa göre vergi mükellefi tanımlanmış daha sonra 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa göre dar ve tam mükellef ayrımı irdelenmiştir.

İkinci Bölümde, Kurumlar Vergisi Kanununun 22. maddesi uyarınca elde etme kavramına değinilmiştir. Buna göre, elde etme dar mükellef kurumun Türkiye’de ki işyeri veya daimi temsilcisi vasıtasıyla mı, yoksa bu vasıtalar olmaksızın mı elde ediliyor ayrımına bakılmış. Buna göre yabancı menşeli kurumun elde ettiği kazancın tahakkuk mu yoksa tahsil esasına mı göre elde edileceği ayrımına varılmıştır. Bu bağlamda çalışmanın ikinci bölümünde yabancı menşeli kurumların elde ettiği kazançların KVK’nın 24. maddesine göre beyan esasına göre mi, yoksa KVK’nın 30. maddesine göre tevkif esasına göre mi vergilendirileceği hususu ele alınmıştır. Bu bölümde özellikle dar mükellef kurumların Gelir Vergisi Kanununda sayılan yedi tür kazanç ve iratlardan elde etmiş oldukları kazançlar ayrı başlıklar halinde detayları ile ele alınmıştır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİLENDİRME YETKİSİ VE MÜKELLEFİYET

Devletin en önemli gelir kaynağı olan vergiye ilişkin vergilendirme yetkisi kavramı tarih boyunca değişik şekillerde ele alınmıştır. Bu kavramda meydana gelen değişiklikler ve çalışma konumuzu oluşturan dar mükellefiyet ile ilgili kavramlar aşağıdaki şekilde ele alınacaktır.

#### I. VERGİLENDİRME YETKİSİ

Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerinde egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanabilir. Devlet, kamu hizmetlerinin görülmesinde ihtiyaç duyduğu mali kaynakları, vergilendirme yetkisini kullanarak karşılamaktadır. Vergilendirme yetkisinin hukuki niteliği zaman içinde devlet anlayışına ve biçimine göre farklılıklar göstermiştir. Jandarma devlet anlayışında, bu yetki mutlak ve sınırsız olmuştur. Liberal devlet anlayışı vergilendirmeyi, karşılık ilkesine dayanan yararlanma kuramı ile açıklamaya çalışırken, kolektivist devlet anlayışı, fedakarlık ve ulusal görev kavramları ile açıklamıştır. Kolektivist anlayışa göre vergi, bir piyasa ekonomisi olayı gibi fayda ya da değişim ile değil, prensip itibariyle devletin egemenliği ile açıklanabilir; devlet, toplumun kolektif nitelikteki ihtiyaçlarını karşılayabilmek için – herhangi bir karşılık isteme hakkını vermeksizin – fertlere mali yükümlülükler getirme yetkisine sahiptir<sup>1</sup>. Çağdaş anlayış ise vergilendirme yetkisini, devlet egemenliği temeline dayandırmaktadır. Vergilendirme yetkisi devletlerin ekonomik ve yasal düzen seçimlerine göre farklı olmaktadır<sup>2</sup>.

Vergileme yetkisinin tarihi gelişimi mutlakıyetçi rejimlerden demokratik rejimlere geçişle paralellik taşımaktadır. Mutlak iktidarlardaki devlet-hükümdar egemenliğinin halk tarafından sınırlandırılmak istenen ilk yetkisi vergilemedir. Tarihte ilk demokrasi mücadelelerinin hükümdarların keyfi vergilemelerine tepki olarak

<sup>1</sup> Salih TURHAN, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1998, s.18.

<sup>2</sup> <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/35MaliCozum/08-ALICIMAT59.doc> Erişim: 07.03.2012.

başladığı ve yazılı-yazısız anayasaların, geniş ölçüde, bu yoldaki mücadelelerin sonucunda biçimlendiği söylenebilir<sup>3</sup>.

Çağdaş anayasaların hemen hepsi, vergileme yetkisinin çerçevesini çizmeye çalışan, onu sınırlayan hükümler taşır. Vergileme ile egemenlik yetkisini kullanan bir devletin maddi zora ya da hukuksal zora dayanan tasarruflarına karşı tarihin seyri boyunca bazen fiili, bazen sözleşmelerde, bazen fermanlarda, bazen de anayasalarda yer alarak ortaya çıkmış olan verginin yasallığı ilkesi, vergilerin mecliste onaylanarak yasa adı altındaki düzenlemelerle ve vergilendirme ile ilgili tüm bilgileri kapsayacak şekilde salınması ifade ederek birey için bir güvence oluşturmaktadır<sup>4</sup>.

Kamu gelirleri, devleti oluşturan fertler ve kuruluşlar, başka bir deyişle, onun hukuki ve iktisadi egemenliği altında bulunan kimseler arasında, belli kurallara göre dağıtılan mali yükümlerdir. Gelişen devlet faaliyetlerine bağlı olarak önemi gün geçtikçe artan vergiler devletin en önemli gelir kaynağıdır. Bu nedenle devletin egemenlik gücüne bağlı olarak vergilendirme yetkisini kullanması, bu yetkiyi devretmesi ve yetkinin paylaşımı konuları küreselleşen dünyada gittikçe önem kazanan konular haline gelmiştir.

Devlet, toplum halinde yaşamının bir sonucu olarak ortaya çıkan kamusal ihtiyaçların karşılanmasında kullandığı kamusal kaynakların en önemlisi olan vergileri egemenlik gücüne dayanarak tahsil etmektedir.

Egemenlik bir devletin varlık şartlarından biridir. Egemenlik sadece devletin varlık şartı değil, aynı zamanda, devlet yetkilerinin kullanımını sağlayacak bir güçtür. Egemen kamu gücüne sahip, hukuksal bir kişilik olan devletin, bu gücünü en iyi şekilde kullanması gerekmektedir. Çünkü bu güç devletin varlık sebebi olan tüm yetkileri bünyesinde toplamaktadır. İşte bu sebepten dolayı vergilendirme yetkisinin kaynağı mali egemenlik yani devlet egemenliğidir<sup>5</sup>.

Devletin emir verme yetkisi olan egemenlik siyasi iktidarlarca ülke sınırları içinde ve dışında kullanılabilir. Siyasi iktidarlarda, kamu yararı doğrultusunda

---

<sup>3</sup> Kerim GÖK, “Vergi Direncinin Gelişimi”, **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 22, Sayı:1, 2007, s.145.

<sup>4</sup> GÖK, a.g.m., s.146.

<sup>5</sup> Zeynep ARIKAN, **Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir 1994, s.4.

toplumu yönlendirmektedir. Bu yönlendirme hareketi uygulanan rejimlere ve zamana göre farklılık arz eder. Bu nedenle kaynağını devlet egemenliğinden alan vergilendirme yetkisi de rejime ve zamana göre meydana gelen bu değişikliklere ayak uydurur<sup>6</sup>.

Egemenlik, devleti toplum içindeki diğer güçlerden ayıran, ona devlet niteliğini kazandıran üstün emretme ve zorlama gücüdür. Bunun mali alandaki görünümü ise, mali egemenliktir. Mali egemenlik, devletin egemenliği ölçüsünde geniş ve kapsamlıdır. Mali egemenlik, devletin egemenliğinin varlık koşulu olmasının yanında, onun sürekliliğini sağlar ve yürütür. Mali egemenliğin iç hukuk bakımından anlamı; devletin ülke sınırları içinde vergilendirme, harcama, bütçe yapma, borçlanma, kamu mallarını yönetme yetkisine sahip olmasıdır. Devlet kendisinde bulunan emretme ve zorlama gücü nedeniyle ülkesi içinde ikamet eden vatandaşlara belirli yaptırımlar uygulayabilir. Vergilendirme yetkisi de, devletin emretme ve zorlama gücünü ifade eden kavramlardan birisini oluşturmaktadır<sup>7</sup>.

#### **A. Vergilendirme Yetkisinin Tarihi Gelişimi**

Batı demokrasilerinin doğması, mutlak siyasi iktidarın vergilendirme gücünün sınırlandırılması yönündeki girişimlerin bir sonucu olarak gerçekleşmiştir. İktidarın vergilendirme gücünün sınırlandırılması parlamentoların yasama yetkilerinin kaynağı olmuştur. Tarihte ilk demokrasi savaşımı mutlak iktidarların vergilendirme konusundaki keyfi tutumlarına bir tepki olarak başlamıştır. Halk temsilcilerinden oluşan parlamentolar ilk yetkilerini vergilendirme konusunda almışlardır. Parlamentoların onayı olmaksızın vergi alınamayacağı (temsilsiz vergi olmaz) kuralı, batı demokrasilerinin temel anayasal ilkelerinden biri olarak kabul edilmiştir<sup>8</sup>.

Avrupa'da mutlakiyetçi dönemde kralın vergilendirme gücüne karşı ilk tepkiye 1215 yılında İngiltere'de rastlanmış ve Beyler imzalanan Büyük Özgürlük Fermanı (Magna Carta Libertatum) ile kralın mutlak iktidarını sınırlandırmayı başarmışlardır. Bununla beraber bu ferman bir halk hareketine dayanmamıştır. İngiltere'de kralın vergilendirme gücünü sınırlandıran gerçek anlamda anayasal belgeler 1628 tarihli

---

<sup>6</sup> ARIKAN, a.g.t., s.5.

<sup>7</sup> Erhan GÜMÜŞ, "Vergilendirme Yetkisi ve Vergilendirme ile İlgili Hükümet Tasarrufları", **Vergi Dünyası**, Sayı: 290, Ekim 2005, s.145.

<sup>8</sup> Nami ÇAĞAN, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:37, Sayı:1, Ankara 1980, s.131.



Haklar Dilekçesi (Petition of Rights) ve 1689 tarihli Haklar Demeci (Bill of Rights)dir. Fransız Devriminin de önde gelen nedenlerinden biri, kralın vergilendirme gücünü sınırsız ve keyfi kullanması olmuştur. 1789 yılında Devrimden sonra ilan edilen İnsan ve Vatandaş Hakları Demecinde vergilendirme yetkisinin kullanılmasına ve sınırlarına ilişkin hükümler yer almıştır. Amerika Birleşik Devletlerinde de bağımsızlığın kazanılması ve demokratik rejimin kurulmasında hareket noktası, anavatan İngiltere'nin uyguladığı vergilere gösterilen tepkilerdir. Bağımsızlığın kazanılması ile 1776 yılında ilan edilen Bağımsızlık Bildirgesinde temsilsiz vergi olmaz ilkesine yer verilmiştir. 1948 tarihli İnsan Hakları Evrensel Beyannamesinde de kimsenin keyfi olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılmayacağı belirtilmiştir<sup>9</sup>.

Türkiye'de ise 1982 Anayasası'nın ikinci kısmında temel hak ve ödevlere ilişkin hükümler yer almıştır. Anayasa'nın "Vergi Ödevi" başlığını taşıyan 73. maddesinde, herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, vergilerin kanunla konulup, kanunla kaldırılacağı belirlenmiş; ancak vergi kanunlarında yer alan muaflık, istisnalar, indirimler ile vergi oranlarında değişiklikler yapılabilmesi hususunda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiştir<sup>10</sup>.

## **B. Vergilendirme Yetkisinin Kullanım Şekilleri**

Vergilendirme yetkisi çeşitli şekillerde sınırlandırılmaktadır. Vergilendirme yetkisinin kullanılması, öncelikle devletin anayasasının temel ilkeleri ile sınırlıdır. Genel anlamda kanunilik ilkesinin bir ifadesi olan bu durum kanunun hüküm sürmesi, kanunun ve dolayısıyla hukukun üstün tutulması ve keyfiliğin reddedilmesi sistemidir.<sup>11</sup> Vergilendirme yetkisinin aslî sahibi devlettir. Ancak, devlet bu yetkisini kısmen diğer kamu tüzel kişilerine devredebilir. Vergilendirme yetkisinin bölüşümü, kural olarak anayasalarda düzenlenir. Devredilmiş vergilendirme yetkisine anayasa ile veya kanunlarla koşullar ve sınırlar getirilir. Vergilendirme yetkisi, kural olarak devletin ülke

---

<sup>9</sup> ÇAĞAN, a.g.e., s.131.

<sup>10</sup> Mehmet TOSUNER, Zeynep ARIKAN, **Vergi Usul Hukuku**, İlkem Ofset, İzmir 2008, s.10.

<sup>11</sup> Mehmet TOSUNER, Ersan ÖZ, "Vergilemede Kanunilik İlkesinin Uluslararası Konumu", **Vergi Dünyası**, Sayı:272, Nisan 2004, s.138.

sınırları içinde geçerlidir. Burada vergi kanunlarının yerselliği (mülkîlik) ve kişiselliği (şahsîlik) ilkesi söz konusudur<sup>12</sup>.

Demokratik ülkelerde devlet, kamu harcamalarının gerekli kıldığı gelirleri vergilendirme yetkisini kullanarak karşılar. Vergilendirme yetkisinin kullanımı siyasi bir zorunluluktur<sup>13</sup>.

Vergilendirme yetkisi çeşitli yönleri göz önüne alınarak sınıflandırılabilir. Her şeyden önce dar anlamda vergilendirme yetkisi, devletin kamu gelirleri içinde sadece vergi koymaya ilişkin yetkisini içerir. Geniş anlamda vergilendirme yetkisi ise, devletin kamu giderlerini karşılamak üzere gerçek ve tüzel kişiler üzerine koyduğu her çeşit mali yükümlülüğe ilişkin yetkiyi kapsar. Bu çerçevede içinde dar anlamda verginin yanı sıra resimler ve harçlarla bütçe içinde oluşturulan fonlar için konulan yükümlülükler, Belediye Gelirleri Kanununda düzenlenen katılma payı, sanayi, ticaret, ziraat odaları ve barolar gibi meslek kuruluşlarına ödenen aidat ve harçlar, televizyon ruhsat ücretleri, bazı temel stok ürünlerinin fiyatlarına yapılan zamlar sonucunda alınan fiyat farkları, üniversitelerarası seçme sınavına katılan öğrencilerden alınan ücretler, Ordu Yardımlaşma Kurumuna ödenen aidatlar vb. girmektedir<sup>14</sup>.

Dar anlamda vergilendirmede ödeme gücü ilkesinin esas alınması, geniş anlamda vergilendirme yetkisinde ise karşılık esasının dikkate alınması bu iki tür yetkiyi birbirinden ayıran belli başlı özelliklerdir. Sonuçta, dar anlamda vergilendirme yetkisinin tam kamusal mal ve hizmetlere, geniş anlamda vergilendirme yetkisinin ise yarı kamusal mal ve hizmetlere uygulandığını; geniş anlamda vergilendirme yetkisinin dar anlamdaki vergilendirme yetkisini içerdiğini söyleyebiliriz<sup>15</sup>.

---

<sup>12</sup> GÜMÜŞ, a.g.m., s.146.

<sup>13</sup> ARIKAN, a.g.t., s.6.

<sup>14</sup> Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara 2008, s.33.

<sup>15</sup> ARIKAN, a.g.t., s.8.

**Tablo-1: Vergilendirme Yetkisinin Kullanım Şekilleri**

<b>Vergilendirme Yetkisinin Kullanım Şekilleri</b>		
<b>Mutlak Vergilendirme Yetkisi</b>	<b>Kısmi Vergilendirme Yetkisi</b>	<b>Vergi Sistemi İçinde Düzenleme Yetkisi</b>
-Vergilendirme yetkisinin mutlak anlamda devri mümkün değildir.	-Vergilendirme yetkisi kısmen devredilebilir.	-Federe devletlere ve mahalli idarelere belli bazı vergilerin matrahlarını, oranlarını belirleme yetkisi devredilebilir.
- Bu kullanım şeklinde sınırsız bir yetki kullanımı söz konusudur.	-Bu tür yetki devri federal ve üniter devletlerde farklı birimler arasında olur.	-Federe devletler ve mahalli idareler bu yetkiyi sadece kendi sınırları içinde ve farklı bir şekilde uygulayabilirler.
-Bu kullanım şekline getirilen sınırlandırmalar nedeniyle günümüzde pek rastlanılmamaktadır.	-Kısmi vergilendirme yetkisinin devri sisteminde devlet yasama yetkisini bütünüyle devretmez, ancak bazı vergilerin, tarh, tahakkuk ve tahsil yetkisini federe devlet ve mahalli idarelere devredebilir.	
	-Federe devletlere ve mahalli idarelere devletçe belirlenmiş belli sınırlar altında oran belirleme yetkisi devredilebilir. Yetki kullanımı farklı birimler arasında olur.	
	<u>Federal Devletlerde</u> <ul style="list-style-type: none"><li>• Federal Devlet</li><li>• Federe Devletler</li><li>• Mahalli İdareler</li></ul> <u>Üniter Devletlerde</u> <ul style="list-style-type: none"><li>• Merkezi Devlet</li><li>• Mahalli İdareler</li></ul>	

**Kaynak:** ARIKAN,a.g.t.,s.11.

## II. KÜRESELLEŞME VE VERGİLENDİRME YETKİSİ

Küreselleşmenin yarattığı en önemli sonuçlardan birisi ekonomik ilişkilerin artması nedeniyle sermayenin mobilitesinin artmasıdır. Artan bu mobilitate vergiyi doğuran olayın çok farklı ülkelerde gerçekleşmesi sonucunu doğurmuştur. Devletler kendi egemenliğindeki sınırlar içerisinde vergileme yetkisini özgürce kullanarak kamusal ihtiyaçları toplanan vergilerle karşılamak istemektedirler<sup>16</sup>.

Dünya ekonomisinin küreselleşmesi ulus devletler halinde örgütlenmiş çağımız toplumlarında sosyal, politik alanlarda olduğu kadar ekonomik alanlarda da önemli yansımaları sahiptir. Vergi politikası açısından da sermayenin küreselleştiği, bilgi alışverişinin hızlandığı ve ucuzladığı, çokuluslu şirketlerin dünyanın her köşesinde faaliyet gösterdiği bu yeni ekonomik çevre, mevcut politika yapıcılara devletin finansmanı konusunda yeni fırsatlar ve kısıtlar seti getirmektedir. Bir yandan devletlerin geleneksel vergi yapıları değişirken, diğer yandan devletlerin birbirleriyle “vergi” konusunda da rekabet ettiği bir ekonomik sistem ortaya çıkmaktadır<sup>17</sup>.

Artan uluslararası ekonomik ilişkiler ve gelişmeler ile birlikte vergilendirme yetkisi ulusal sınırların dışına taşmış bulunmaktadır. Buna bağlı olarak, vergi hukuku alanında uluslararası boyutta ortaya çıkan en önemli sorun vergilendirme yetkilerinin çakışmasıdır. Bu sorun, bir kişinin birden fazla devletin vergi yasalarının egemenliği altında olması durumunda ortaya çıkmaktadır. Bu durumda, her iki devletin yasalarına göre ayrı ayrı vergilendirme konusu sayılabilir. Böyle bir durumda ise çifte vergilendirme sorunu ortaya çıkmaktadır<sup>18</sup>.

Günümüzde uluslararası ekonomik ve mali ilişkilerin artması, uluslararası nitelikte faaliyet gösteren üretim birimlerinin yaygınlaşması, izlenen ekonomik politikalar, çifte vergilendirme olayının önemini daha da arttırmıştır. Çifte vergilemenin vergi adaleti açısından taşıdığı sakıncalar, uluslararası vergi anlaşmaları ya da tek taraflı alınan önlemlerle giderilmeye çalışılmaktadır. Bir vergi sisteminde var olan çifte vergilendirmeye yol açabilecek uygulamaların giderilmesi bakımından büyük dikkat

<sup>16</sup> Tamer BUDAK, Soner YAKAR, “Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 16, Sayı: 1, 2007, s.133.

<sup>17</sup> Savaş ÇEVİK, “Küreselleşen Dünyada Vergi Politikası: Vergi Politikasında Dönüşüm ve Küresel Sorunlar”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 270, Şubat 2004, s.154.

<sup>18</sup> BUDAK, YAKAR, a.g.m., s. 134.

gösterilmesi gerekir. Ülke içinde veya dışında bir kez vergilendirilmiş olan vergi konusunun tekrar aynı nitelikte bir vergi ile vergilendirilmemesi, hesaplanan vergiden daha önce ödenmiş olan verginin düşülmesi, anlaşmalar yoluyla vergilendirme yetkilerine sınırlamalar getirilmesi vb. bu anlamda alınan önlemlere örnek olarak gösterilebilir<sup>19</sup>.

### **A. Vergilendirme Yetkisinin Uluslararası Alanda Sınırlandırması**

Devletlerin vergilendirme yetkileri mutlak bir hak olmakla beraber, Uluslararası Vergi Hukuku ve Devletler Hukuku'nun yakın ilişkileri sonucu mutlak olan vergilendirme yetkilerine uluslararası alanda yapılan anlaşmalar ve kullanılan yöntemlerle sınırlandırmalar getirilmektedir.

Egemenlik hakkına dayanan vergilendirme mutlak bir hak olup dış etki ve güçlerle sınırlandırılması mümkün değildir. Herhangi bir devlet siyasi sınırları içinde bulunan bütün kişilere, vatandaşı olsun ya da olmasın, kendi kanunlarını uygulayabilir. Buna “kanunların mülkiliği prensibi” denilir. Mülkilik prensibinde, vergilendirme yetkisi ülke sınırları içindedir. Milli hakimiyet sahası dışındaki konuları vergilendirmek mümkün değildir. Bununla birlikte bir devlet, vatandaşları üzerindeki egemenlik hakkını, kendi siyasi sınırları dışında da kullanabilir. Buna da “kanunların şahsiliği prensibi” denilmektedir. Kanunların mülkiliği prensibi, kaynak ilkesinin uygulanması anlamına gelir. Kanunların şahsiliği prensibi de ikamet ve uyrukluk ilkelerinin uygulanması anlamına gelmektedir<sup>20</sup>.

#### **1. Kaynak İlkesi**

Bu ilkeye göre yapılan vergilendirmede; geliri kim elde ederse etsin, yani ister ülkede yerleşik olsun; isterse olmasın, mükelleflerin münhasıran ülke içinden kaynaklanan gelirini vergilendirme hakkı, o ülkeye aittir. Yerleşim ilkesinden farklı olarak bir mükellefin tüm kazanç ve iratları değil; yalnızca o ülkeden kaynaklanan kazanç ve iratları vergiye tabi tutulur. Vergi sistemini tümüyle kaynak ilkesine

---

<sup>19</sup> Abdurrahman AKDOĞAN, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2006, s.170.

<sup>20</sup> ARIKAN, a.g.t., s.95.

dayandıran ülke sayısı sınırlı olup; bu tür uygulamayla genellikle vergi cenneti niteliğindeki ülkelerde karşılaşılmaktadır<sup>21</sup>.

Bu ilkede vergilendirmeye temel olan husus gelirin doğduğu yer veya geliri doğuran olaydır. “Kaynak İlkesi” (Source veya Situs Principle)’ni uygulayan devletler, sadece kendi ülkelerinde doğan geliri vergilendirirler; gelirin sahibinin kendi vatandaşı olup olmasının bir önemi yoktur. Diğer bir ifade ile, vergi alma yetkisi, gelirin doğduğu ülke devletine ait olmaktadır<sup>22</sup>.

Kaynak ilkesi vergi konusu hangi ülkede bulunuyorsa veya vergiyi doğuran olay hangi ülkede meydana gelmişse vergilendirmenin o ülkenin yetkisinde olduğunu kabul eder. Bu ilke bir anlamda ekonomik bağa dayanan mülklik ilkesinin uygulama biçiminden başka bir şey değildir. Kişilerin yerleşim yerinin bir başka ülkede veya vatandaşlığının bir başka ülkeye ait olmasının bir önemi yoktur. Vergilemede inisiyatif vergi konusuna kaynaklık eden ülkeye aittir. Bu konudaki ülkeye “kaynak ülkesi” adı verilir. Buna göre, gelir hangi ülkede elde ediliyorsa orada, servet hangi ülkede bulunuyorsa orada vergilendirilecektir. Kaynak ilkesinde vergi hukukuna ilişkin kurallar ülkede bulunan yerli ve yabancı herkese uygulanır. Yeter ki, yerli veya yabancı olsun kişilerin vergi konuları ile kanunun aradığı ilişki ilgili ülkenin sınırları içinde kurulmuş olsun. Vergiyi doğuran olay denen bu ilişki hangi ülkenin sınırları içinde meydana gelmişse vergilendirme o ülke tarafından yapılır<sup>23</sup>.

Kaynak ilkesinden hareketle vergilendirme yetkisinin hangi devlete ait olacağının belirlenmesinde ve bu çerçevede elde edilen kazanç ve iradın vergilendirilmesinde kazanç ve iradı elde eden tüzel kişinin (kurumun) uyruğunun ve yerleşim yerinin (ikametgahının) vergilendirmede herhangi bir önemi yoktur. Burada, vergiyi doğuran olay hangi ülkede meydana geliyorsa vergilendirme yetkisi o ülkeye ait olacaktır<sup>24</sup>.

---

<sup>21</sup> Bayazıt BALCI, “Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları – I”, **Vergi Dünyası**, Sayı:263, Temmuz 2003, s.7.

<sup>22</sup> ARIKAN, a.g.t., s.95.

<sup>23</sup> Şükrü KIZILOĞLU, Doğan ŞENYÜZ, Metin TAŞ, Recai DÖNMEZ, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, s.66.

<sup>24</sup> Levent BAŞAK, **Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2007, s.107.

## 2. İkamet İlkesi

İkametgah ilkesine göre vergilendirme mükellefleri vergileyen ülkeyle hukuki bağına göre vergilendirilmesi temeline dayanır<sup>25</sup>. Yani bu ilke, bir devletin, “ülkesel egemenliği” altında ikamet eden kişilerin elde ettikleri tüm gelirlerin vergilendirilmesidir. Bu ilke, bir kişinin dünya çapında elde ettiği gelirlerinin, ikamet ettiği ülkede toplanarak vergilendirilmesi esasına dayanmaktadır<sup>26</sup>.

İkamet (mülkîlik, ülkesellik, yersellik) ilkesi bir kanunun onu çıkartan devletin siyasi sınırları içinde bulunan yerli veya yabancı herkese uygulanmasını ifade etmektedir. Devletin siyasi sınırları içinde kim olursa olsun o devletin hukukuna tabi olacaktır. Bu ilkeye göre gelirin elde edildiği yer veya faaliyet önemli değildir. Bu ilke kaynak ilkesinin tersidir. Vergilendirme yetkisi bu ilkede, kişinin ikamet ettiği ülke devletine ait olmaktadır.

Bu ilkede adı geçen ikametgah vergi hukukunun kendine özgü kavramlarından birisi olan mali ikametgahtır. Mali ikametgah devletle kişi arasında hukuki bir bağ yaratan ve kişinin yer ile ilişkisini tamamlayan ikametgahtan daha geniş bir kavramdır. Mali ikametgah, bir vergi mükellefinin belirli bir ülkede oturduğu, bulunduğu veya işlerini yürüttüğü yer olarak tanımlanmaktadır. Bu yer özellikle gerçek kişiler için ev, işyeri iken; tüzel kişiler için yönetimin merkezi veya benzer nitelikte olabilir. Vergilendirme yetkisine sahip ülkeler bu yeri, yani mali ikametgahı vergilendirme açısından esas alır. Dolayısıyla bir kişinin mali ikametgahı nerede ise yani hangi devlette bulunuyorsa, bu kişinin elde ettiği tüm gelirlere yönelik vergilendirme yetkisi mali ikametgahının bulunduğu devlete aittir<sup>27</sup>.

## 3. Uyruluk İlkesi

Uyruluk ilkesi bir devletin tabiiyetinde bulunanların vergilendirilmesini ifade etmektedir. Gelişmekte olan ülkeler, vergilendirmede kaynak ilkesinin kabulü ile uluslararası standartlarla uygun vergi anlaşmalarının dışına çıkarak, kendi ülkelerine

---

<sup>25</sup> Özhan ULUATAM, Yaşar METHİBAY, **Vergi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara 2001, s.62.

<sup>26</sup> BUDAK, YAKAR, a.g.m., s. 137.

<sup>27</sup> BUDAK, YAKAR, a.g.m., s.138.

yapılan yatırımları en yüksek oranlarda vergilendirme yoluna giderler. Diğer taraftan gelişmiş ülkeler, ikamet edilen ülke esasını savunup, uygulama yoluna gitmektedirler<sup>28</sup>.

Vatandaşlık ilkesi, bir devletin kendisi ile vatandaşlık (uyrukluk) ilişkisi içinde bulunan kişilerin dünyanın neresinde yerleşmiş olurlarsa olsunlar ve dünya çapındaki gelir ve servetlerini vergilendirme yetkisi veren ilkedir. Bir devlet ile onun vatandaşı arasındaki ilişki yapı itibarıyla siyasal karakterli kişisel bir ilişkidir.

## **B. Ülkelerin Vergilendirme Yetkisinin Çakışması**

Vergilendirme yetkisi, devletin, fertlerin sahip oldukları mülkiyet hakları ile ilgili kaynakları üzerinde denetimi sağlamak için kullandığı bir güçtür. Bu gücü devlet, vergi ödeyenlerin rızasından bağımsız olarak kullanır ve bu gücü vergi mükelleflerinin kabul ettikleri hizmetleri gerçekleştirecek kaynakları kullanma hususunda devletin herhangi bir taahhüt verme yükümlülüğünde olmadığı bir yetkidir<sup>29</sup>. Devletin vergi kanunlarına söz konusu prensiplere göre uygulaması halinde ortaya çıkan çifte vergilendirme sorunu, ikili anlaşmalarla karşılıklı olmak üzere ya ülkelerin kendi vatandaşlarını vergilendirmesi veya yabancı ülkelerde elde edilen gelirlerinden alınan vergilerin mahsubu imkanı ile çözüme kavuşturulmaya çalışılmaktadır.

### **1. Vergi Yasalarının Yer Bakımından Uygulanması ve Vergilendirme Yetkisi Çakışmaları ve Alınan Önlemler**

Bir devletin vergi yasaları kuralları o devletin egemenlik alanı içinde geçerlidir. Bir ülkenin mali sınırları gümrük sınırlarına eşittir. Gümrük sınırları açısından, ülkenin coğrafi sınırları içinde bulunan serbest bölge, serbest liman ve antrepolar ülke dışı sayılır. Devletler kurumsal olarak vergilendirme yetkilerinin kapsamını diledikleri kadar geniş tutabilirler. Ancak devletler hukuku kuralları uyarınca bir devletin vergi yasalarının başka devletlerin ülkelerinde uygulanması olanaksızdır. Dolayısıyla devletler vergilendirme yetkilerinin sınırlarını gerçekçi bir şekilde belirlemek durumundadırlar<sup>30</sup>.

---

<sup>28</sup> ARIKAN, a.g.t., s.97.

<sup>29</sup> TOSUNER, ARIKAN, a.g.e., s.25.

<sup>30</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s.57.



Uluslararası alanda vergilendirme yetkisinin çakışmasına yani çifte vergilendirmeye neden olan en önemli durumlardan biri kaynak ilkesi ve yerleşim ilkesinin çatışmasıdır. Normal olarak kaynak ilkesine göre vergilendirme yapan bir ülke, mükellefin nerede yerleşik olduğuna bakmaksızın yalnızca kendi ülkesinden kaynaklanan geliri vergilendirmektedir. Yerleşim ilkesini uygulayan bir başka ülke ise kendisinde yerleşmiş kabul ettiği bir mükellefin diğer bir ülkede kaynak ilkesine göre vergilendirilmiş kazanç ve iradını tekrar vergilendirmek isteyecektir. Bunun sonucunda da aynı mükellefe ait aynı gelir iki ayrı ülkede vergilendirilmiş, dolayısıyla da çifte vergilendirme durumu ortaya çıkmış olmaktadır<sup>31</sup>.

Ülkeler arasında çifte vergilendirme iki durumda ortaya çıkmaktadır<sup>32</sup>:

- 1- Devletlerin kendi vergi mevzuatlarında yer alan hükümler dolayısıyla ortaya çıkan çifte vergilendirme. Bu çeşit çifte vergilendirmeye, “tek taraflı çifte vergilendirme denilmektedir
- 2- İki veya daha fazla devletin vergi mevzuatlarının çatışması dolayısıyla ortaya çıkan çifte vergilendirme. Bu çeşit çifte vergilendirmeye de “iki taraflı çifte vergilendirme” denilmektedir.

Hukuki anlamda çifte vergilendirme birden fazla devletin vergilendirmede değişik ilkeleri kabul etmesinden kaynaklanır. Buna karşılık aynı vergi konusu üzerinden birden fazla kişinin birden fazla devlet tarafından vergi yükümlüsü tutulması ise ekonomik anlamda uluslararası çifte vergilendirmeyi oluşturmaktadır. Ekonomik anlamda çifte vergilendirme vergi konularının birden çok devlet tarafından değişik nitelendirilmesinden ya da vergi matrahının değişik usullerde hesaplanmasından doğabilir. Devletin hukuki anlamda çifte vergilendirmeyi önlemeleri için vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaları, ekonomik anlamda çifte vergilendirmeyi önlemek için ise buna ek olarak vergi sistemlerini belli ölçüde uyumlaştırmaları gerekmektedir<sup>33</sup>.

Vergi hukukunun uluslararası hukuk ile ilişkisi öncelikle, devletin egemenlik unsurunun kullanım alanının belirlenmesi konusunda ortaya çıkmaktadır. Aynı konuda

---

<sup>31</sup> Bayazıt BALCI, “Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları – II”, **Vergi Dünyası**, Sayı:264, Ağustos 2003, s.16.

<sup>32</sup> Levent BAŞAK, “Çifte veya Mükerrer Vergileme Problemini Ortadan Kaldıran Ulusal ve Uluslararası Araç ve Tedbirler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 202, Temmuz 2005, s.70.

<sup>33</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s.58.

birden fazla devletin egemenliğinin çakışması, yani devletler arasında vergilendirme yetkisinin çatışması halinde sorun, ilgili devletlerin iç mevzuatı ile birlikte, uluslararası hukuk ilkelerine göre çözümlenmeye çalışılmaktadır. Özellikle çifte vergilendirme konusunda çıkan bu çatışmalar, uluslararası ikili ya da çok taraflı anlaşmalarla çözümlenmektedir. Uluslararası anlaşmalarla “devletler vergilendirme yetkilerinin sınırlarını uluslararası ilişkilerindeki çıkarları doğrultusunda bağımsız ve özgür bir biçimde belirlerler. Devletlerin kendi vergilendirme yetkilerini iradi olarak yasalarla ya da uluslararası anlaşmalarla sınırlandırmaları mali egemenliklerinin doğal bir sonucudur<sup>34</sup>.

Uluslararası vergi anlaşmalarının içeriği yalnız çifte vergilendirmenin önlenmesi ve kaldırılması değildir. Bu amaçla yapılan anlaşmalarda genellikle devletlerin mali idareleri arasında işbirliği ve karşılıklı bilgi alışverişine ilişkin hükümler de vardır. Uluslararası vergi kaçakçılığı bu yoldan önlenmeye çalışılır<sup>35</sup>.

Uluslararası çifte vergilendirme, vergileme hakkına sahip, iki veya daha fazla devletin aynı yükümlüyü, aynı vergi konusunda ve belirli bir dönem içinde, esasta aynı vergiler ile vergilendirmelerinden doğmaktadır. Devletlerin hukuki anlamda çifte vergilendirmeyi önlemeleri için vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaları, vergi sistemlerini belli ölçüde uyumlaştırmaları gerekmektedir. Hukuki anlamda çifte vergilendirmeyi önlemek için başvurulacak ilk yol, devletlerin vergilendirme yetkilerini tek taraflı olarak sınırlandırmalarıdır. Vergilendirmede ikamet ilkesini kabul eden devletler, gelir veya servetin kaynağı olan devletlerin vergilendirme yetkisini tanıyarak çifte vergilendirmeyi önleyecek önlemleri alabilirler. Bu önlemler vergi veya matrahi ölçüt olarak oluşturulmaktadır. Vergiyi temel olan önlemler, mahsup yöntemi olarak adlandırılmaktadır. Matrahi esas alanlar ise, istisna yöntemi ve matrahtan indirim yöntemidir<sup>36</sup>.

İki veya çok taraflı vergi anlaşmalarında çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla iki/çok sayıdaki ülke; kendi ulusal vergi mevzuatlarında değişikliğe gitmeksizin, hangi

<sup>34</sup> Nilgün SERİM, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Ülkemizin Taraf Olduğu Anlaşmalardaki Yardımlaşma Hükümleri ile Uygulaması, **Vergi Dünyası**, Sayı: 311, Temmuz 2007, s.116

<sup>35</sup> ÇAĞAN, a.g.e., s.222.

<sup>36</sup> Aykut TAVŞANCI, “Vergilendirme Yetkisinin Uluslararası Alanda Sınırlandırılması”, **E-Yaklaşım**, Sayı: 20, Mart 2005, İnternet Erişim: [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2005036366.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005036366.htm) (12.03.2012).

durumlarda vergilendirme hakkının hangi ÷lkeye ait olacağını belirler. B÷yle bir belirleme akit ÷lkelerin, çıkar esasına dayanan pazarlığının ötesine giden, ortak bazı teorik değerlendirmelere ulaşmış olmasını gerektirir. Uluslararası vergi sorunları bazı durumlarda ikiden fazla ÷lkeyi ilgilendirirse de vergi anlaşmaları şimdiye kadarki bir kaç istisna dışında ikili olarak yapılmıştır. Bunun en önemli nedeni teknik zorunluluklardır. ÷lkelerin vergi mevzuatlarında, aralarındaki gelişmişlik düzeyinde, ÷lkelerin dünya ekonomisi ve siyaseti içindeki yerlerinde, ekonomik ve siyasi politikalarında büyük farklılıklar olması; vergi anlaşmalarının ikiden fazla ÷lke arasında yapılmasını güçleştiren faktörlerdendir. Dolayısıyla ÷lkeler arasındaki vergi sorunlarının ikili olarak ele alınması ve çözümlerin bu düzeyde geliştirilmesi, en uygun yaklaşım olmakta; ikiden fazla ÷lkenin yapacağı vergi müzakerelerinde ortaya çıkabilecek karmaşık sorunlardan uzak kalılabilmektedir<sup>37</sup>.

Uluslararası vergi anlaşmaları, Anayasa'nın verdiği yetki ile yürütme organı tarafından yapılmaktadır. Yapılan anlaşma daha sonra yasama organının tasdikine sunulmaktadır. Bunların yürürlüğe girebilmesi için de Cumhurbaşkanının onayı gereklidir<sup>38</sup>.

Anayasa'nın 90. maddesinin 5. fıkrasına göre gerek uluslararası alanda yabancı ÷lkelerle (tek-çok taraflı, GATT, Gümrük Birliği) ve gerekse uluslarüstü kuruluşlarla (AB, EFTA, İSEDAK) usulüne göre yürürlüğe konulan uluslararası vergi anlaşmaları kanun hükmündedir ve özellikle uluslararası ekonomik ilişkilerden doğan vergilendirme işlemlerinde vergi hukukunun bağlayıcı kaynağıdır. Vergilendirmeye ilişkin hüküm taşıyan anlaşmaların onaylanmaları meclis tarafından kanunla uygun bulunmalarına bağlıdır. Anlaşmalar 244 sayılı Kanun gereği Bakanlar Kurulu Kararı ile onaylanarak Resmi Gazete'de ilan edildikten sonra yürürlüğe girerler. Bu kuralı yerine getirmeyen anlaşmalar hüküm ifade etmezler. Uluslararası vergi anlaşmaları hakkında Anayasa Yargısı prensipleri uygulanmaz. Yani bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamayacağı Anayasada belirtilmektedir<sup>39</sup>. Yani usulüne göre yürürlüğe girmiş uluslararası anlaşmalar, uyulması zorunlu i mevzuat

---

<sup>37</sup> Bayazıt BALCI, "Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları-III", **Vergi Dünyası**, Sayı:265, Eylül 2003, s.13.

<sup>38</sup> Nurettin BİLİCİ, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler, Türk Vergi Sistemi)**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2008, s.38.

<sup>39</sup> Ersan ÖZ, **Vergilemede Kanunilik ve Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara 2004, s.142.

hükümlerinin bir parçasını oluşturan yasal hükümlerdir. Ayrıca anlaşmanın anayasaya aykırılığı iddiası ile Anayasa Mahkemesine gidilemiyor olması, yasa ile anlaşma arasındaki eşitliği bozmaktadır. Artık bu durumda, anayasaya aykırılığı tartışılabilen ve aykırılığın belirlenmesi ile iptal edilebilen bir yasa ile anayasaya aykırılığı tartışılmayan ve aykırı olsa dahi uygulama gücü olan bir anlaşmanın eşitliğinden bahsetmek olanaksız görülmektedir. Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmaları iç hukuk bakımından birer vergi yasası hükmünde olmakla birlikte, yürürlükteki vergi yasaları ile eşit seviyede değil; aksine iç hukuk hükümlerine üstündür<sup>40</sup>.

Türkiye'de Maliye Bakanlığı çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarına temel olmak üzere bir anlaşma modeli hazırlamıştır. Türkiye önce Avusturya ve Norveç ile gelir ve servet vergilerinde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalamış ve bu anlaşmaların yasa ile onaylanmaları uygun bulunmuştur. Bu anlaşmalarla Türkiye Cumhuriyeti, anlaşmaların düzenlenme alanına giren konular bakımından vergilendirme yetkisini sınırlandırmıştır<sup>41</sup>.

### **C. Uluslararası Kuruluşlarda Vergilendirme Yetkisi**

Küresel ekonomideki gelişmeler, diğer ülkelerde uygulanan vergi rejimleri, dünyanın geri kalanındaki ekonomik gelişmeleri ve vergi sistemlerini etkilemekte, ülkelerin, diğer ülkelerin ekonomilerinden ve onların vergi sistemlerinden bağımsız bir vergi politikası yürütmesini giderek zorlaşmaktadır. Diğer ülkeler, uluslararası birlikler, uluslararası ve uluslararası kuruluşlar, uluslararası finansal örgütler vb. dikkate alınmaksızın, vergi politikası yani vergilendirme yetkisinin belirlenmesi pek de mümkün olmamaktadır. Çünkü küreselleşme; uluslararası sermayeyi ve yatırımları kendi ülkelerine çekmek isteyen ülkeler tarafından, vergi oranlarının indirilmesi veya hiç vergi alınmaması (belli konularda) ya da tercihli vergi rejimlerinin kullanılması şeklinde bir rekabet ortaya çıkarmıştır<sup>42</sup>.

Bir devletin vergilendirme yetkisi, belirli sınırlandırmalarla karşı karşıya gelmektedir. Ülkelerin vergilendirme yetkilerinin çakışması olarak da nitelendirilen çifte vergilendirme gibi uluslararası sorunun temelinde ekonomik faaliyetlerin giderek

<sup>40</sup> SERİM, a.g.m., s.117.

<sup>41</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s.62.

<sup>42</sup> Murat AYDIN, İsmail ŞİRİNER, "Küreselleşme Kısacasında Maliye Politikası: Küreselleşme ve Vergilendirme Yetkisi", **Vergi Dünyası**, Sayı:290, Ekim 2005, s.133.

artan uluslararası niteliğine karşın; vergilendirmenin ulusal nitelikte kalması yatmaktadır. Her ülke kendi egemenlik sınırları içinde ayrımcılık yapmama ve yabancı diplomatları vergiden muaf tutmak gibi birkaç temel sınırlama dışında hiçbir engel olmaksızın istediği şekilde bir vergi düzeni kurma gücüne egemenlik hakkına dayanarak sahiptir. Ancak küreselleşme süreci ile devletlerin mali egemenlik haklarının bir kısmı hem teknolojik gelişme hem de sistemin yaşadığı ve çok fazla ülkenin etkilendiği krizlere bağlı olarak kısıtlanmakta ya da kısmen bu hakkın dolaylı olarak devredilmesine neden olmaktadır. Ülke sınırları içinde geçerli olan vergilendirme yetkisi uluslararası alanda ülke çıkarları doğrultusunda ve belirli ilkeler çerçevesinde belirlenmekte, yasalarla tek taraflı olarak ya da uluslararası vergi anlaşmalarıyla veya uluslararası bütünleşmelere katılma yoluyla sınırlandırılmaktadır<sup>43</sup>.

Vergilendirme yetkisinin ekonomik bütünleşmeler içinde sınırlandırılması, bu yetkinin üye devletler arasında belli alanlarda karşılıklı olarak kullanılmasından “vazgeçilmesi” ya da bütünleşme ile oluşturulan kurumlara “devredilmesi” şeklinde olabilir. Sınırlandırmanın yoğunluğu bütünleşmenin niteliği ve amaçlarına göre farklılık gösterir. Başlıca ekonomik bütünleşme çeşitleri olan serbest ticaret bölgesi, gümrük birliği, ortak pazar, ekonomik birlik ve ekonomik ve parasal birlikte, devletler egemenliklerini ve buna koşul olarak vergilendirme yetkilerini sırasıyla artan yoğunlukta sınırlandırır. Üye devletler serbest ticaret bölgesinde vergilendirme yetkilerini sadece birbirlerine karşı koyacakları gümrük vergileri açısından sınırlandırdıkları halde gümrük birliğinde buna ek olarak birliğe üye olmayan devletlere karşı ortak bir gümrük tarifesi uygularlar; dış ticarete konu olan ürünlerin serbest dolaşımını etkileyen engeller kaldırılır; ortak pazarda ise üretim faktörlerinin üye ülkeler arasında serbest dolaşımını etkileyen engeller kaldırılır. Gümrük birliği ve ortak pazar, ekonomik birliğin ön koşuludur. Ekonomik birlikte belli alanlarda ortak ekonomi politikası izlenir ve bu amaçla üye devletlerin vergilendirme yetkileri sınırlandırılır. Ekonomik ve parasal birlik, ekonomik bütünleşmenin en ileri derecede ki aşaması olarak üye devletlerin vergilendirme yetkilerini daha çok sınırlandırır. Bu bütünleşme şeklinde oluşturulan topluluğa, uygulanacak ekonomi, maliye ve sosyal politika konularında uluslararası yetkiler verilir. Topluluğun vergilendirme yetkisinin kapsamı,

---

<sup>43</sup> Aylin İDİKUT ÖZPENÇE, Özay ÖZPENÇE, “Küreselleşme ve Uluslararası Kuruluşların Ulus-Devletin Vergilendirme Yetkisine Etkileri”, **Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 1, 2007, s.10.

üye devletlerin devrettikleri vergilendirme yetkisi ölçüsündedir. Ekonomik bütünleşme ile sonuçta siyasal bütünleşme de amaçlanıyorsa vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması daha da önem kazanır<sup>44</sup>.

Küreselleşmenin ulus-devlet anlayışında meydana getirdiği dönüşümler, ulus devlet temelli uluslararası siyasi sistemi de dönüşüme uğratmaktadır<sup>45</sup>. Günümüzde devletler ekonomik, siyasal, askeri vb. ortak amaçlarını gerçekleştirebilmek için uluslararası kuruluşlar kurmaktadır. Bu kuruluşlar giderlerinin karşılanması üye devletlerin mali katkıları ile yapılmaktadır. Uluslararası kuruluşlarda uygulama devletlerin kuruluş giderlerine kuruluşun hizmetlerinden yararlanma derecelerine bakılmaksızın ödeme güçlerine göre katılmalarıdır. Üye devletlerin ödeme güçleri, ulusal gelire ve nüfusa göre belirlenmektedir<sup>46</sup>.

Uluslararası kuruluşların üye devletlerden ödeme güçlerine ve hizmetlerden yararlanma derecelerine bakılmaksızın mali katkı sağlamaları geniş anlamda vergilendirme yetkisi olarak nitelendirilmektedir. Üye ülkelerin mali katkıları herhangi bir uluslararası kuruluşa çok sınırlı bir özerklik vermekte ve kuruluşun üyelerine siyasal ve mali bağımlılığı söz konusu olmaktadır. Bazı uluslararası kuruluşlara ise üye devletler tarafından dar anlamda vergilendirme yetkisi devredilmiştir. Vergilendirme yetkisi üye devletlerin mali katkılarından farklı olarak, kuruluşu büyük ölçüde mali özerklik vermektedir. Bilindiği üzere mali özerklik de bir kuruluşun uluslararası kuruluşun tam olarak vergilendirme yetkisinin olduğu söylenebilir. Böyle bir kuruluşa verilebilecek en güzel örnek 06.06.1967 tarihinde Uganda, Tanzanya ve Kenya arasında kurulan fakat başarıya ulaşamayan Doğu Afrika Topluluğudur<sup>47</sup>.

### **1. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD)**

OECD, 14 Aralık 1960 tarihinde Paris anlaşması ile kurulmuştur. Paris Anlaşmasının 1. maddesinde üç temel amacı şu şekilde belirlenmiştir<sup>48</sup>:

---

<sup>44</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s.64.

<sup>45</sup> Özgür SARAÇ, *Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006, s.69.

<sup>46</sup> ÖZPENÇE, ÖZPENÇE, a.g.m., s.10.

<sup>47</sup> ÖZPENÇE, ÖZPENÇE, a.g.m., s.11.

<sup>48</sup> ÖZPENÇE, ÖZPENÇE, a.g.m., s.11.

- Üye ülkelerde kendi kendine yeterli en yüksek ekonomik gelişme ve istihdamı sağlamak, bu esnada mali istikrarı korumak,
- Üye olan olmayan ülkelerde ekonomik kalkınmaya katkıda bulunmak,
- Dünya ticaretinin uluslararası taahhütler çerçevesinde ve ayrımcı olmayan bazda gelişmesine yardımcı olmaktır.

Uluslararası anlaşma niteliğindeki ikili vergi anlaşmaları kanun niteliğindedir ve uygulamada mevzuata göre öncelik taşımaktadır. Yani vergi kanunuyla bir vergi anlaşması arasında bazı farklılıkların bulunması durumunda vergi kanunu değil vergi anlaşması hükümleri uygulanmaktadır. Bu kapsamda OECD Örnek Vergi Anlaşması adı üstünde uluslararası bir anlaşma niteliğinde değil, üye ülkeler tarafından kabul edilmiş bir tavsiye niteliğindedir<sup>49</sup>.

Türkiye, bu anlaşmayı benimsemediği için OECD üyesi diğer devletlerle uzunca bir süre az sayıda çifte vergilemeyi önleme anlaşması imzalamış ve OECD'nin hazırladığı anlaşmayı ikili anlaşmalarında örnek olarak kullanmamıştır. Çünkü bu anlaşmalarda gelişmiş ülkelerin çıkarları açısından bakılmış, dolayısıyla vergilendirmede yerleşiklik ilkesi üzerine ağırlık verilmiştir. Türkiye'de Maliye Bakanlığı çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarına temel olmak üzere bir anlaşma modeli hazırlamıştır. Türkiye Avusturya ve Norveç ile gelir ve servet vergilerinde çifte vergilemeyi önleme anlaşması imzalamış ve bu anlaşmaların yasa ile onaylanmaları uygun bulunmuştur. Bu anlaşmalarla Türkiye Cumhuriyeti anlaşmaların düzenlenme alanına giren konular bakımından vergilendirme yetkisini sınırlandırmıştır<sup>50</sup>.

1980'lerin ortalarından itibaren OECD ülkelerinde yürütülen vergi reformlarıyla amaçlanan ortak noktalar şu şekilde sayılabilir<sup>51</sup>;

a) Daha eşitlikçi bir vergi sistemi oluşturma:

- ✓ Benzer gelir düzeylerindeki mükelleflerine eşit muamele yapılması, (yatay eşitlik)

<sup>49</sup> ÖZPENÇE, ÖZPENÇE, a.g.m., s.12.

<sup>50</sup> ÖZPENÇE, ÖZPENÇE, a.g.m., s.12.

<sup>51</sup> Cumhur İnan BİLEN, "OECD ülkelerinde Son Yıllarda Gerçekleştirilen Vergi Reformlarının Ortak Nitelikleri", **Vergi Dünyası**, Sayı:310, Haziran 2007, s.117.

- ✓ Farklı gelir düzeyleri için arzulanan vergi yükü dağılımının sağlanması, (dikey eşitlik)
- ✓ Vergiye uyumun artırılması

b) Daha etkin ve rekabetçi bir vergi sistemi oluşturma:

- ✓ Rekabetçi ve esnek mali çevrenin oluşmasının sağlanması,
- ✓ İstihdam, yatırım ve tasarrufların daha kârlı ve cazip kılınması,
- ✓ Daha basit bir vergi sistemi oluşturma,
- ✓ Vergi mükellefleri için uyum maliyetlerinin azaltılması,
- ✓ Vergi idaresi için yönetsel maliyetlerin azaltılması,
- ✓ Vergilerin mükelleflere en az sıkıntı verecek şekilde ödenmesinin sağlanması.

## 2. Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ)

ABD'nin öncülük ettiği görüşmeler sonucunda 30 Ekim 1947 yılında, 23 ülke aralarında GATT'ı (Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması) imzalamışlardır. GATT esas olarak; ülkeler arasındaki gümrük politikalarının hafifletilmesini, birbiriyle uyumlu hale getirilmesini ve tam üye ülkelere eşit ticaret olanakları sağlamasını amaçlamaktadır. GATT dünya ticaretinin %80'inden fazlasını denetimi altında bulundurmaktadır ve anlaşmayı imza eden ülkeler arasındaki ticari nitelikli anlaşmalarda hakemlik görevi yapmaktadır. Kuruluşundan bu yana GATT ile ilgili sekiz toplantı yapılmış olup, bunlardan sonuncusu 15.12.1993'te imzalanan Uruguay Round'dur. Uruguay Round'da alınan diğer bir kararla GATT'ın yerini, 1.1.1995'ten itibaren Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ) almıştır. Böylece bir anlaşmadan ibaret olan GATT, yerini canlı bir örgüte bırakmıştır. Türkiye DTÖ'ye 26 Mart 1995 tarihinde üye olmuştur<sup>52</sup>.

GATT, dört temel prensip üzerine inşa edilmiştir. Bunlar<sup>53</sup>;

<sup>52</sup> Nurettin BİLİCİ, *Türkiye – Avrupa Birliği İlişkileri*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2005, s.34-35.

<sup>53</sup> ÖZPENÇE, ÖZPENÇE, a.g.m., s.13.



- En Çok Kayrılan Ülke Kuralı: Bir üye ülke, herhangi bir ülkeye tanıdığı elverişli bir rejimi koşulsuz tüm üye ülkelere uygulamak zorundadır.
- Ulusal Muamele Kuralı: İç pazara ilişkin düzenleme ve uygulamalar yönünden ithal ve yerli mallar arasında ayırım yapılmamasını öngörmektedir.
- Gümrük Vergilerinin İndirilerek Konsolide Edilmesi: Her üye ülkenin taviz listesinde yer alan oranlar bağlı oranlar olarak adlandırılmakta ve ülkeler, uygulamada söz konusu oranların üzerine çıkmamaktadırlar.
- Korumanın Sadece Gümrük Vergileri ile Gerçekleştirilmesi: Tarife dışı engellerin bazı istisnalar dışında tümüyle yasaklanmasını, tarifelerin de giderek azalmasını öngörmektedir.

Türkiye’de sanayi ürünlerinde ve işlenmiş tarım ürünlerinin sanayi payında gereksinim duyulan koruma önlemleri Gümrük Birliği, tarım ürünlerinde gereksinim duyulan koruma önlemleri ise Dünya Ticaret Örgütü anlaşması çerçevesinde belirlenmektedir.

Dünya Ticaret Örgütünde vergilendirme yetkisi üye ülkelerin kendi inisiyatifindedir. Fakat uluslararası ticaretin düzenlenmesi için üye ülkelerin ikili ve çok taraflı anlaşmalarda belirli tarifelere uyulması gerekmektedir<sup>54</sup>.

### **3. Dünya Bankası (DB)**

1 Temmuz 1944 tarihinde kurulan Dünya Bankasının temel amacı, dünya üzerinde açlık ve fakirliğin ortadan kaldırılmasıdır. Bunun yanında dış borcu çok fazla olanlar ile orta gelir seviyesindeki ülkelere borç vererek bu ülkelerin durumlarını düzeltmeyi amaçlamakta, gelişmekte olan ülkelere de özel sektörü destekleyici programlar üretmektedir. Dünya Bankasına üye olmanın başlıca şartı ise IMF’ye üye olmaktır<sup>55</sup>.

Bretton Woods ikizleri olarak adlandırılan DB ve IMF’nin ülkelerin vergilendirme yetkisi üzerinde dolaylı bir etkisi bulunmaktadır. Bu iki kuruluş da

---

<sup>54</sup> ÖZPENÇE, ÖZPENÇE, a.g.m., s.15.

<sup>55</sup> ÖZPENÇE, ÖZPENÇE, a.g.m., s.15.

gelişmekte olan ülkelerle özellikle 1980'li yılların başından itibaren yakın ilişkiler içerisine girmişler, bunalım yönetimi ve düzenleyici politikaların belirlenmesi konusunda ortak hareket etmeye başlamışlardır. DB, IMF ve AB Türkiye'nin borçlu ve gelişmekte olan ülke olarak kabul edilmesinden dolayı bazı yasaların daha hazırlık aşamasında iken müdahalelerde bulunmaktadırlar (Şeker Yasası, Elektrik Piyasası Kanunu ve Devlet ihale Kanunu gibi). Hükümet, zaman içerisinde aldığı kararlarla (zamlar, çeşitli vergi indirimleri vb.) vergilendirme yetkisinde bağımsız olmadığını bu kararlarda IMF ve DB gibi uluslararası kuruluşların ne kadar etkin olduklarını bir kez daha göstermişlerdir.

#### **4. Uluslararası Para Fonu (IMF)**

DB ile aynı tarihte kurulan IMF'nin gözetim, borç verme ve teknik yardım olmak üzere üç temel görevi vardır. Bu üç görev şu şekilde açıklanabilir<sup>56</sup>:

- Ekonomisi istikrarsızlık içinde olan, dış ödeme açıkları veren ülkelere kısa süreli kredi sağlamak,
- Uluslararası parasal ilişkilerin düzenli ve uyum içinde olan gelişimini denetlemek ve gözetlemek,
- Üye ülkelerin, uluslararası ticari bankalara veya resmi kuruluşlara olan ve ödenemeyen borçlarının ortaya çıkması durumunda, sorunun çözümü için aracılık yapma, yeni ödeme planları ve borç erteleme anlaşmaları hazırlamak,
- Yeni üstlenilen bir görev olarak, üye ülkelerdeki makro ekonomik ve yapısal uyum politikalarına destek sağlamak, dış ticaret ve kambiyo rejimlerinin liberasyonu ve rasyonelleştirilmesi gibi konularda üyelere teknik yardım ve eğitim hizmetleri sunmak,
- Üye ülkeleri dış ticaret politikalarını liberalleştirmeye özendirmek üzere çalışmalarda bulunmaktadır.

Genel olarak IMF'nin ülkelerin sorunlarının çözümüne yönelik yaklaşımında belirleyici olan birtakım noktalar vardır. İstikrar politikalarının temel amaçlarından

---

<sup>56</sup> ÖZPENÇE, ÖZPENÇE, a.g.m., s.16.

birisi devlet bütçesindeki açığın kapatılması için kamu harcamalarının kısılması ve vergiler başta olmak üzere kamu gelirlerinin artırılmasıdır.

Bir ülkeye IMF tarafından “yeşil ışık” yakılabilmesi için, ilgili ülkenin IMF tarafından oluşturulan standart IMF paketini hazırlayacağı “niyet mektubu” kanalıyla Fon’a vermesi ve burada taahhüt ettiği politikaları IMF denetiminde uygulaması gerekmektedir. IMF tipi istikrar programlarının bazı temel özellikleri söz konusudur. Bunlar; para devalüasyonu, kamu harcamalarının azaltılması, kamu gelirlerinin artırılması, sıkı para politikası, fiyat kontrolleri ve ticaretin liberalleştirilmesi gibi uygulamalardır<sup>57</sup>.

IMF’nin Türkiye ile olan ilişkileri 1947 yılında başlayıp 1980 yılından sonra ise ivme kazanmıştır. Kredi ve borç ilişkisi içerisinde kuruluşa verilen taahhütler arasında vergi oranları ile ilgili önemli değişiklikler bulunmaktadır. IMF üyesi ülkelerin borç geri ödeme ve gözetim süresince kuruluş önerilerine sıkı şekilde bağlı olması beklenmekte, Türkiye’de bu uygulamaya bağlı kalmaktadır.

IMF’den borç alabilmenin ilk unsuru koşulların ülkelere yerine getirilmesidir. Bu koşullar borç alan ülkelerin ekonomik ve hatta sosyal durumuna göre değişmektedir. Burada IMF’nin DB gibi bir kredi verme kurumu olmadığını belirtmek yerinde olacaktır. Kredi verme işlevi borç almak isteyen devletin IMF’nin öne sürdüğü koşulları yerine getirmesiyle gerçekleşmektedir. Kredi talep edildiğinde doğrudan doğruya bir nakit akımının oluşması olayı IMF ile çalışma koşullarında yoktur. DB’den en önemli farkı budur. IMF kredi talep eden ülkelere borç vermeden uzun bir inceleme dönemi geçmektedir. Bu dönem sonunda yapılması ön koşul olarak tanımlanan bazı taleplerde bulunur ki bu koşullar ülkelerin iç işleri dâhil, ekonomik ve sosyal reformların yapılmasını ve son zamanlarda vergi politikasını da kapsamaktadır. Buradan vergi politikasından kasıt vergilendirme yetkisine IMF tarafından dolaylı bir şekilde müdahale edilmesidir<sup>58</sup>.

Türkiye 1990’lı yıllarda süratle bozulan makro ekonomik dengelerini sağlayabilmek için, 1998 yılından itibaren bir dizi IMF destekli istikrar programı uygulamıştır. Ancak geçmiş IMF programlarından farklı olarak, bu programlar her

---

<sup>57</sup> ÖZPENÇE, ÖZPENÇE, a.g.m., s.16.

<sup>58</sup> ÖZPENÇE, ÖZPENÇE, a.g.m., s.16.

seferinde biraz daha fazla yapısal önlemler de içermeye başlamıştır. Bu yapısal önlemler vergisel düzenlemelerden, özelleştirmeden, bankacılık sisteminin yeniden yapılandırılmasına kadar çok geniş bir yelpazeye yayılmıştır<sup>59</sup>.

Türkiye, günümüze kadar IMF ile 19 stand-by anlaşması yapmıştır. 2001 krizi sonrası uygulanan istikrar programı çerçevesinde IMF ile bir dizi stand-by anlaşması imzalanmıştır. Bunlar; 2000 yılındaki “Enflasyonu Düzeltme Programı”, 2001 yılındaki büyük ekonomik krizle birlikte uygulamaya konulan “Güçlü Ekonomiye Geçiş İstikrar Programı” ve onu izleyen “2005 Yılı İstikrar Programı” olarak sayılabilir. IMF ile uygulanan son stand-by programı olan 2005 yılı istikrar programı, 2008 yılı Mayıs ayında sona ermiştir. 2008 Mayıs ayına kadar süren, kesintisiz on yıllık bir stand-by anlaşması süreci, Türkiye’nin IMF ile Eylül 1946 tarihinden bu yana süregelen altmış yıllık (1947-2007) yakın ilişkisi içindeki en uzun dönemli süreci olmuştur<sup>60</sup>.

Tüm bu açıklamalar sonucunda ulus devletlerin egemenlik alanları yani çalışmada belirtilen “*vergileendirme yetkisi*” ne tümüyle daralmakta ne de tümüyle güçlenmektedir. Artık ulus devletlerin vergileendirme yetkileri yeni nitelikler kazanmaktadır. Burada önemli olan küreselleşme sürecinde, özellikle ulus devletlerin vergileendirme yetkilerini belirleyen esas unsurlardan birisi katılım-denetim ilişkisinin yönü olmaktadır. Uluslararası kuruluşlar bir taraftan katılımı teşvik etmekte, diğer taraftan da – Türkiye-IMF ilişkilerinde olduğu gibi – ciddi bir denetim mekanizması oluşturmaktadırlar. Bunun sonucunda da ulus devlet yapıları esnemektedir. Ulus devletler de katılım ile denetim arasında denge kuramadıkları takdirde vergileendirme yetkisi alanlarının daraldığını hissetmektedirler<sup>61</sup>.

## 5. Avrupa Birliği (AB)

Şimdiye dek gerçekleştirilmiş ekonomik bütünleşmeler içinde en başarılı olanı çeşitli özellikleri ile Avrupa Birliği (AB)’dir. Avrupa Birliği siyasal bütünleşme hareketine yönlemiş bir ekonomik harekettir. Birliğe üye devletler egemenliklerinin içerdikleri yetkileri belli ölçülerde sınırlandırmışlar ve böylece birlik kurumlarına

---

<sup>59</sup> İsmail ŞİRİNER, Murat AYDIN, “Mali Egemenliğin Sınırlanması: Vergileendirme Yetkisi ve IMF”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:196, Ocak 2005, s.199.

<sup>60</sup> Alper GÖKTAN, “İstikrar Politikaları ve Olası IMF Programı Üzerine Görüşler”, **Vergi Dünyası**, Sayı:337, Eylül 2009, s.121.

<sup>61</sup> ÖZPENÇE, ÖZPENÇE, a.g.m., s.17.

uluslarüstü yetkiler verilebilmiştir. Avrupa Birliği, bir yandan bu topluluğu kuran Roma Anlaşmasının hükümleri ile diğer yandan da birlik kurumlarının anlaşmanın öngördüğü hedefler doğrultusundaki işlemler ile üye devletlerin vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaktadır. Ancak üye devletlerin izledikleri bir takım sosyal ve ekonomik politikalar kendi alanlarında kaldığından vergilendirme yetkisi, birlik düzeyinde bu politikaların aracı olarak kullanılmamaktadır<sup>62</sup>.

Avrupa Birliğinde vergilendirme yetkisi ulusal bağımsızlığın temel bir unsuru ve hükümetlerin bütçe ihtiyaçları ve gelir dağılımı gibi politikaların vazgeçilmez bir aracıdır. Avrupa Birliğinde vergilendirme yetkisi diğer yandan da, tüketimi etkilemesi, tasarrufları özendirilmesi ve işletmelerin (özellikle uluslararası ya da çok uluslu yapıdaki şirketlerin) yönlendirilmesi bakımlarından bir ekonomik düzenleme aracıdır. Tüm bu etkiler nedeniyle konu üye ülkeler için, özellikle tek pazar ve tek para uygulamasına geçildiği günümüzde, her zamankinden daha büyük bir önem kazanmıştır. Çünkü, AB başlangıçta vergileme politikalarını birinci öncelikler içine almamış, bu yüzden de vergileme konusunda pazar bütünleşmesini ve girişimciler arasında hakça rekabeti sağlayacak etkin bir yasal düzenleme yapılmamıştır<sup>63</sup>.

AB aslında sadece bir vergi üzerinde, yani gümrük vergilerinde ve ayrıca tarımsal vergiler üzerinde tam bir kontrole sahiptir. Her iki verginin de fonksiyonu öyle çok da gelir arttırmak ve AB'yi finanse etmek değil, ancak belki uluslararası ticareti ve Birlik içindeki tarımsal faaliyetleri düzenlemektir. AB'nin fonlanması büyük ölçüde, ortak KDV matrahının bir yüzdesi olarak hesaplanan KDV gelirlerinin transferine dayanır. KDV'nin matrah kuralları büyük ölçüde uyumlaştırılmıştır ve hatta minimum oranlar AB tarafından belirlenmiştir<sup>64</sup>.

AB düzenlemelerinde vergi politikası sorumluluğu üye ülkelerin kendilerine bırakılmıştır. Her bir ülke bunu anayasalarının gereklerini dikkate alarak kısmen bölgesel veya yerel idarelere de devredebilmektedir. Başka bir ifade ile, Avrupa Birliği, vergiler konusunda sadece yardımcı bir rol almıştır. Amacı ulusal vergi sistemlerini

---

<sup>62</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s.64.

<sup>63</sup> Biltekin ÖZDEMİR, **Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006. s.177.

<sup>64</sup> Frans VANISTENDAEL, "Avrupa Birliğinin Vergileme Yetkisi Üzerine Bir Not", (Çeviren: Savaş ÇEVİK) **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 173, Şubat 2003, s.128.

standart bir yapıya kavuşturulması değil onların hem birbirlerine hem de AB anlaşmasının amaçlarına uygunluğunu sağlamaktır<sup>65</sup>.

Avrupa Birliğinde vergi politikasının amacı, üye ülkeler arasındaki ve topluluğa özgü vergi ile ilgili sorunları çözmek olup; bu sorunlar çifte vergilendirme, vergi kaçakçılığı ve verginin maliyete dayalı olarak farklı bir şekilde uygulanmasıdır<sup>66</sup>.

Avrupa Birliği vergi sisteminden söz edebilmek için öncelikle AB genel bir vergileme yetkisine sahip olmalıdır. AB'nin hem finansal hem de gerçek fiskal yetkilere sahip olabilmesi için; üye ülkelerin böyle bir yetkiyi devretmeleri, vergilerin yanında kaynaklarını da içermelidir. Ancak üye ülkeler mali egemenliklerini kaybetme korkusu nedeniyle tam anlamıyla bir vergileme yetkisi devretmemekte; bu yüzden vergi alanında yapılan düzenlemeler yetersiz kalmaktadır<sup>67</sup>. AB'nde ulusal vergi politikalarına ilişkin sorumluluk ve yetki, kural olarak üye devletlere aittir. Topluluk mal ve hizmet üzerinden alındığı için doğrudan etkili olan muamele vergileri ve dolaylı vergileri takipte yetkilidir. Üye devletler, dolaysız vergiler alanında genel Antlaşma hükümleri çerçevesinde ulusal önceliklerini korumaktadırlar<sup>68</sup>. Aslında AB Kurucu Antlaşması dolaylı vergilerden farklı olarak doğrudan vergiler (gelir ve kurumlar vergisi) alanında da uyumlaştırmayı öngörmektedir<sup>69</sup>. Kural olarak vergilendirme yetkisi üye devletlere aittir, ancak bu yetki Topluluğun çıkardığı Direktiflerle sınırlı olarak kullanılabilir. Vergi ile ilgili düzenlemeler Direktiflerle yapılmaktadır<sup>70</sup>. Özellikle dolaysız vergiler alanında uyumlaştırmının yavaş ilerlemesinin sebebi vergi direktiflerinin her ülke tarafından veto hakkına sahip olmasındandır. Bu nedenle vergi uyumlaştırmasında dolaysız vergiler açısından önemli mesafeler kaydedilememiştir<sup>71</sup>.

Roma anlaşmasının 2. maddesine göre birliğin görevi; bir ortak pazarın kurulması ve üye devletlerin ekonomik politikalarının giderek birbirine yaklaştırılması amacıyla birliğin tümünde, ekonomik çabaların uyumlu gelişmesini, bir araya getirdiği

---

<sup>65</sup> ÖZDEMİR, a.g.m., s.177.

<sup>66</sup> Fatih SARAÇOĞLU, **Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma ve Türkiye**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006, s.4.

<sup>67</sup> SARAÇOĞLU, a.g.e., s.5.

<sup>68</sup> Serdar AKSOY, Mehmet ÇİFTÇİ, "Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Uyumu", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:202, Temmuz 2005, s.8.

<sup>69</sup> İsa ÇOŞKUN, "Avrupa Birliği'nin Vergilendirme Stratejisi ve Kurumlar Vergisi", **Vergi Dünyası**, Sayı:300, Ağustos 2006, s.62.

<sup>70</sup> AKSOY, ÇİFTÇİ, a.g.m., s.8.

<sup>71</sup> Gökalp İLHAN, "Avrupa Birliği Kurumlar Vergisi Uyumlaştırması ve Türk Vergi Sisteminin Uyumu", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 236, Mayıs 2008, s.190.

devletler arasındaki sıkı ilişkilerin ve yaşam düzeylerinin genişlemesini ve sağlamlığının artırılmasını gerçekleştirmektedir<sup>72</sup>.

Bu görevin ya da amaçların gerçekleştirilebilmesi için vergi politikası ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. Bu düzenlemeler<sup>73</sup>;

- Üye devletler arasında malların giriş ve çıkışlarındaki gümrük vergileri ve miktar kısıtlamalarıyla öteki tüm önlemlerin kaldırılması,
- Üçüncü devletlere karşı bir ortak gümrük tarifesinin ve bir ortak ticaret politikasının konulması,
- Üye devletler arasında kişilerin, hizmetlerin ve sermayenin özgür dolaşımını sağlayan engellerin kaldırılması,
- Tarım alanında ortak bir politikanın oluşturulması,
- Ortak pazarda rekabetin bozulmamasını sağlayan bir rejimin konulması,
- Üye devletlerin ekonomik politikalarını düzenlemeye ve onların ödemeler dengesindeki uyumsuzluklarını gidermeye yardımcı yöntemlerin uygulanması,
- Ortak pazarın işleyişini gerektirdiği ölçüde ulusal mevzuatların yaklaştırılması,
- İşçilerin çalıştırılması olanaklarını geliştirmek ve onların yaşam düzeylerinin yükseltilmesine yardımcı olmak amacıyla bir Avrupa sosyal fonunun kurulması,

biçiminde gibi sıralanmaktadır.

Roma anlaşması ile gümrük birliğine dayalı bir ekonomik birlik kurulması hedeflenmiş olduğundan, AB'nin vergi politikası, özellikle gümrük birliğinin sağlanması aşamasını ilgilendirmektedir. Ayrıca gümrük birliğinin oluşturulmasından sonra oluşturulacak iç pazar açısından önem taşımaktadır.

---

<sup>72</sup> SARAÇOĞLU, a.g.e., s.5.

<sup>73</sup> SARAÇOĞLU, a.g.e., s.5.

### **a. Gümrük Birliğinin Sağlanması**

Gümrük birliğine dayalı bir ekonomik birlik kurulmasını hedefleyen Roma Antlaşmasında ülkelerin aralarında ortak gümrük tarifesi oluşturmaları öngörülmüştür. 01.01.1958 tarihinde yürürlüğe giren anlaşmada öngörülen bu yükümlülüğün on iki yıl aşamalı olarak gerçekleştirilmesi planlanmış olmakla birlikte, 01.07.1968 tarihinde gümrük birliği hedefine ulaşılmıştır.

Bu çerçevede üye ülkeler, üçüncü ülkelere gelen mallardan ortak gümrük tarifesine göre vergi almak zorundadır. Bu vergi Avrupa Birliği genel bütçesinin geliri olması ve haksız rekabetin önlenmesi açısından önem taşımaktadır. Ortak gümrük tarifesi oranları küreselleşme hareketlerine bağlı olarak azalmıştır. Haziran 1995'te imzalanan beyaz kitap ile gümrük birliği daha ileri bir düzeye ulaşmış olup, ortak pazar hedefine yönelik düzenlemelerle gümrük kontrolleri ve teknik engellerin kaldırılmasının yanı sıra, vergi sınırlarının kaldırılması kararlaştırılmıştır<sup>74</sup>.

Roma anlaşmasının çeşitli maddelerinde malların serbest dolaşımı, gümrük birliği ve üye ülkelerin arasında miktar kısıtlamalarının yasaklanmasına yönelik düzenlemelere yer verilmiştir. Bu hükümler, üye ülkelerin arasındaki gümrük vergilerinin kaldırılmasının yanında, eş etkili vergilerin kaldırılmasını da gerektirmektedir.

### **aa. Ayrımcı Vergileme Yasağı**

Gümrük vergisi ve eş etkili vergilerin kaldırılmasından sonra, üye ülkeler arasında mal alışverişinde rekabet şartlarının bozulmamasını sağlayacak hükümlerin uygulanması gerekmektedir. Bunun için ulusal pazardaki yerli ve yabancı mallara aynı vergilerin ve kuralların uygulanması gerekmektedir. Dolayısıyla vergi ayrımcılığını ve korumacılığının yasaklanması gerekmektedir<sup>75</sup>.

Vergi ayrımcılığı yasağı, temel olarak, üye ülkelerin kendi aralarındaki ithalatı caydırıcı önlemler almasının önlenmesi amacına dayanmaktadır.

Roma anlaşmasının 90. maddesine göre; "Hiçbir üye devlet, öteki üye devletlerin ürünlerine, niteliği ne olursa olsun benzeri yerli ürünlere doğrudan ve dolaylı

---

<sup>74</sup> SARAÇOĞLU, a.g.e., s.6.

<sup>75</sup> SARAÇOĞLU, a.g.e., s.6.



olarak uygulananlardan daha yüksek iç vergileri, doğrudan ve dolaylı olarak uygulayamaz.

Ayrıca hiçbir üye devlet, öteki üye devletlerin ürünlerine başka ürünleri dolayısıyla koruyacak nitelikte iç vergiler koyamaz.”

Anlaşmanın 90. maddesinden anlaşılacağı üzere; üye devletlerin diğer üye devletlerin ürünlerini, benzer yerli ürünlerden daha yüksek oranlarda vergilendirilmesi ve yerli ürünlere uygulanan istisnaların ithal ürünlere uygulanmaması yasaklanmaktadır. Ayrıca, ayrımcı vergileme yasağı, aynı cins ürünlerin yanı sıra, benzer ürünler açısından da geçerlidir.

Madde hükmü, gümrük vergileri hariç, dahili vergileri yani içte uygulanan vergileri düzenlemektedir. Buna göre, hiçbir üye devlet kendi ülkesine ithal edilen diğer üye devlet ürünlerine, doğrudan veya dolaylı olarak, ülkede mevcut bulunan benzer ürünlere uygulanan dahili vergilerden daha fazla vergi koyamaz. Aynı şekilde üye devletler dolaylı olarak bir başka ürünü desteklemek amacıyla yönelik olarak da böyle bir vergi koyamaz<sup>76</sup>.

Bu madde hükümleri ile ulaşılmaya çalışılan vergi uyumlaştırması ile malların ve sermayenin serbest dolaşımında, vergilerin tarafsız kalmasının sağlanması amaçlanmaktadır. Roma Antlaşmasının 93. maddesinde, dolaylı vergilerle ilgili olarak uyumlaştırma (harmonisation) kavramı kullanılırken, dolaylı vergiler dışında kalan ve ikincil önem arz eden mevzuat ile ilgili olarak yakınlaştırma (approximation) kavramları kullanılmıştır. Avrupa Birliği’ndeki ortak vergi düzenlemelerinin temel felsefesini, vergilerin ülkelerarası mal hareketlerinde rekabeti bozucu etki yapmaması ve tarafsız kalması anlayışı oluşturmaktadır. Bundan dolayı, vergilerin üye ülkeler arası ticarete nötr kalmasını sağlayacak yönde ortak düzenlemelere ve vergi uyumlaştırmasına gerek duyulmaktadır<sup>77</sup>.

---

<sup>76</sup> M. Ali SOYALP, Mehmet ASLAN, “Avrupa Birliği’nin Ayrımcı Vergileme Yasağı Politikası”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:212, Mayıs 2006, s.107.

<sup>77</sup> Musa YILDIRIM, “Avrupa Birliği’nde Uygulanan KDV Sistemi, Türkiye’deki KDV ile Karşılaştırılması ve Uyumlaştırma”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 239, Ağustos 2008, s.77.

### **ab. Aşırı Vergi İadesi Yasağı**

Aşırı vergi iadesi yasağı da temel olarak, üye ülkelerin kendi aralarındaki mal alışverişinde ihracatı özendirici önlemler almasını engellemesini amaçlamaktadır.

Roma anlaşmasının 91. maddesine göre;

“Üye ülkelerden birinin ülkesine ihraç edilen ürünler, kendilerine doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak uygulanan vergilerden daha yüksek vergi iadesinden yararlanamaz.”

Görüldüğü gibi, ihracatta yapılacak vergi iadesinin, aynı ürünün yurt içinde satışında alınan vergiden daha fazla alınmaması gerekmektedir.

### **ac. Devlet Yardımları Yasağı**

Roma anlaşmasında haksız rekabetin önlenmesini amaçlayan ortak rekabet politikası ile ilgili düzenlemelere de yer verilmiş olup; ortak rekabet politikası üç ilke üzerine oturtulmuştur. Bunlar;

- İşletmeler arasında, anlaşmalar yoluyla tekel oluşturulmasının önlenmesi,
- Bir ya da birkaç işletmenin usulsüz yollarla ortak pazarda hakim duruma gelmesinin önlenmesi,
- Devlet yardımları ve kamu işletmelerinde ayrımcılığın önlenmesi,

Olarak sıralanmaktadır.

Buradan anlaşılacağı üzere devlet yardımları yasağı, ortak rekabet politikasının bir parçasıdır.

Roma anlaşmasının 87. maddesine göre, devlet yardımları yasağı; bir üye devlet tarafından veya hangi şekilde olursa olsun devlet kaynakları aracılığıyla yapılan ve belirli işletmeleri veya ürünleri kayırarak rekabeti bozan veya bozulmasını tehdit eden yardımlardır.

Ürünlerin kaynağına bağlı olarak bir ayrıcalık yapılmamak şartıyla tüketicilere verilen sosyal nitelikteki yardımların ve doğal afetler ya da diğer olağanüstü olaylar

dolayısıyla ortaya çıkan zararları kapatmaya ayrılan yardımların ortak pazar ile bağdaştığı kabul edilmektedir<sup>78</sup>.

Ayrıca yaşam düzeyi anormal derecede düşük olan ya da önemli bir işsizliğin hüküm sürdüğü bölgelerin ekonomisinin kalkınmasını kolaylaştırmaya ayrılan yardımların; Avrupa'nın ortak yararına olan önemli bir projenin gerçekleştirilmesini kolaylaştırmaya ya da bir üye devlet ekonomisindeki önemli bir bozukluğu düzeltmeye ayrılan yardımların; alışveriş şartlarını ortak yarara aykırı olduğu ölçüde bozmadıkça, bazı faaliyetlerin ya da ekonomik bölgelerin kalkınmasını kolaylaştırmaya ayrılan yardımların ve komisyonun önerisi üzerine konseyin nitelikli çoğunlukla alacağı kararlar belirlenen başka yardım kategorileri ortak pazar ile bağdaşır sayılabilmektedir<sup>79</sup>.

Avrupa komisyonu uygulamasına ve adalet divanı kararlarına göre, yardım kavramı, dolaylı-dolaysız tüm yardım türlerini ve vergi avantajlarını kapsamakta olup dört gruptan oluşmaktadır. Bunlar; maddi yardımlar, özkaynak katılımları, tercihli koşullarda mal ve hizmet sağlanması; uygun koşullu krediler ve faiz indirimleri; borç garantileri ile vergi indirimleri ve vergi ertelemelerinden oluşmaktadır.

Bunlardan vergi dışı yollarla yapılan devlet yardımları; belli sanayi kollarını, işletme gruplarını veya bölgelerin desteklenmesi biçiminde olabilirken; vergi aracı kullanılarak yapılan teşvikler; bazı sektörler veya ürünler için vergi iadesi, vergi muafiyeti, istisnası veya indirimi biçiminde olabilmektedir<sup>80</sup>.

#### **ad. Çifte Vergilemenin Önlenmesi**

Uluslararası hukuksal çifte vergileme, birden fazla devletin aynı vergi mükellefi veya aynı vergi konusunu aynı zamanda vergilendirmesidir.

Uluslararası ekonomik çifte vergilendirme ise, aynı vergi konusunun farklı vergi mükelleflerinin elinde vergilendirilmesidir.

Roma anlaşmasında üye devletlerin aralarında çifte vergilemenin önlenmesi için anlaşmalar yapılması öngörülmektedir. Bu çerçevede yapılmış olan anlaşmalar genel olarak gelir ve servet vergileri alanındaki çifte vergilemenin önlenmesine yöneliktir.

---

<sup>78</sup> SARAÇOĞLU, a.g.e., s.8.

<sup>79</sup> SARAÇOĞLU, a.g.e., s.8.

<sup>80</sup> SARAÇOĞLU, a.g.e., s.8.

Çifte vergileme ekonomik ya da hukuksal anlamda ortaya çıkabilmekte olup Roma Anlaşmasında kastedilen anlaşmalar hukuksal anlamda çifte vergilemenin önlenmesine yöneliktir. Böylece, aynı kişi veya aynı vergi konusu üzerinden aynı vergilendirme dönemi içinde birden fazla devlet tarafından vergi alınması engellenmiş olacaktır. Çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının vergi uyumlaştırmasından kalan boşluğu doldurucu nitelikte olduğu belirtilebilir<sup>81</sup>.

### **b. Türkiye – Avrupa Birliği Gümrük Birliği İlişkileri (Gümrük Vergilerinin ve Eş Etkili Vergilerin Kaldırılması)**

AB ile Türkiye arasında; ithalatta ve ihracatta gümrük vergileri, eş etkili resimler, miktar kısıtlamaları ve koruma sağlamayı gözeten eş etkili her türlü etkinin kaldırılması öngörülmüştür. Bu hükümler gereğince Türkiye<sup>82</sup>:

- Bir yandan, AB ülkelerine karşı uygulamakta olduğu gümrük vergilerini sıfırlanmış,
- Diğer taraftan, gümrük vergilerine eş etkili vergi niteliğinde uyguladığı; toplu konut fonu, damga resmi, belediye hissesi, rıhtım resmi, fiyat istikrar ve destekleme fonu, maden fonu gibi fonları da uygulamadan kaldırmıştır.

Aynı uygulama Avrupa Birliği ülkeleri açısından da geçerli olmuştur. AB ülkelerine karşı gümrük vergileri, geçiş dönemi içinde aşamalı olarak azaltılarak 1.1.1996 tarihinde AB-Türkiye Gümrük birliğinin resmen başlatılması ile sıfırlanmıştır. Bu gümrük birliği aslında sadece sanayi ürünlerini ilgilendirmektedir, tarım ürünleri ve hizmetler ise gümrük birliğinin dışında kalmıştır. AB, tarım ürünleri açısından gümrük birliğinin başlatılmasının Türkiye'nin AB ortak tarım politikasına uyum göstermesine bağlı olduğunu ileri sürmektedir<sup>83</sup>.

Ortak Gümrük Tarifesi (OGT) Türkiye için oldukça zor bir uyum olmuştur. Çünkü o dönemde AB OGT ortalaması %7 iken Türkiye'nin ortalaması %40-50 civarında idi. Bu sebeple Türkiye, bu alandaki yükümlülüklerini de gümrük indirimlerinden olduğu gibi ertelemiş ve OGT'ye uyum takvimi işlememiştir. Türkiye,

<sup>81</sup> SARAÇOĞLU, a.g.e., s.9.

<sup>82</sup> BİLİCİ, *Türkiye – Avrupa Birliği İlişkileri*, s.167.

<sup>83</sup> BİLİCİ, *Türkiye – Avrupa Birliği İlişkileri*, s.168.

OGT'ye uyum konusunda, Protokol'ün 60. maddesindeki sanayi koruma hükmünden yararlanarak Katma Protokol'ün öngördüğü yükümlülüklerin hepsini uygulamamıştır. AB ürünlerine gümrük vergisinin yanı sıra eş etkili mali yükümlülükler de uygulanmaktadır<sup>84</sup>.

Türkiye ile AB arasındaki ilişkiler üç ayrı dönemi kapsamaktadır: Hazırlık dönemi, Geçiş dönemi ve Nihai dönem.

#### **ba. Hazırlık Dönemi**

Ankara Anlaşması'nın 1 Ocak 1964'te yürürlüğe girmesiyle başlayan ve 1 Ocak 1973 tarihine kadar süren bu dönemde, Türkiye ekonomisiyle AB ekonomisi arasındaki fark azaltmak üzere Türkiye'ye tek taraflı tavizler verilmiştir. Prensipten beş yıl sürmesi öngörülmüş olmasına rağmen bu aşama dokuz yıl sürmüştür<sup>85</sup>.

#### **bb. Geçiş Dönemi**

Hazırlık Döneminde AB'nin tek taraflı verdiği tavizlere karşılık bu defa Türkiye de yükümlülükler altına girerek belli bir takvim içinde AB ile gümrük birliğini gerçekleştirmeyi taahhüt etmiştir. Kurulacak Gümrük Birliği'ni Roma Antlaşması'nda olduğu gibi "sanayi ürünlerini" kapsamaması öngörülmüştür. Katma protokolde geçiş dönemi zarfında, karşılıklı ve dengeli yükümlülük esasına göre, Türkiye ile AB arasında gümrük birliğinin nasıl gerçekleştirileceği ve Türkiye'nin ekonomi politikasını AB'nin politikasına yakınlaştırma esasları tespit olunmuştur. Geçiş döneminin normal süresi 12 yıl olup 22 yıla kadar uzayabilmektedir<sup>86</sup>.

#### **bc. Nihai Dönem**

Bu dönem gümrük birliği ilişkisine dayanacak ve tarafların ekonomi politikaları arasındaki koordinasyon güçlendirilmesi ve tam üyelik koşullarının oluşmasını hedefleyecektir. Nihai dönemde taraflar ekonomi politikalarında uyumlaştırma sağlayacaklardır. Nihai dönemi 1.1.1995'te biten Türkiye Gümrük Birliğine ancak 1996 yılında başlayabilmiştir.

---

<sup>84</sup> Kamil GÜNGÖR, "Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri Çerçevesinde Gümrük Vergilerinin Uyumlaştırılması", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:129, Haziran 1999, s.105.

<sup>85</sup> GÜNGÖR, a.g.m., s.100.

<sup>86</sup> GÜNGÖR, a.g.m., s.100.

### **c. Avrupa Birliği Ortak Gümrük Tarifesinin Kabul**

Türkiye nc ülkelere karşı, AB'nin ortak gümrük tarifesini kabul etmiştir. Kural olarak 1.1.1996 tarihinde başlayan Türkiye'nin OGT'ne uyumu "hassas ürün" olarak nitelendirilen otomobil, mobilya, ayakkabı gibi bazı ürünler açısından daha geç gerçekleştirilmiştir. Türkiye bu ürünlerle ilgili son gümrük vergisi indirimini 2000 yılında yapmış ve AB OGT'sine tam uyum yükümlülüğü, 2001 yılı başından itibaren yerine getirilmiştir. Bu şekilde AB Türkiye gümrük birliği, sanayi ürünleri açısından eksiksiz olarak sağlanmıştır<sup>87</sup>.

Katma Protokol, AB ile Türkiye arasında ithalatta gümrük vergileri ile eş etkili vergi ve resimlerin yanı sıra miktar kısıtlamalarını da kaldırmasını; ihracatta ise, Ortaklık Anlaşması hedeflerine aykırı koruma sağlayan milli üretim üzerindeki her türlü eş etkili tedbirin kaldırılmasını öngörmektedir. Ayrıca Türkiye'nin üçüncü devletlerle ilişkilerinde AB Ortak Gümrük Tarifesini kabulünün yanında, mevzuatın da AB'nin dış ticaretine ilişkin mevzuatına yaklaştırması gerekmektedir<sup>88</sup>.

### **d. Ayrım Gözetici Vergileme Yasağına Uyulması ve Normalin stnde Vergi İadesi Yapılmaması**

Her iki taraf için geçerli olan bu yükümlülüğe göre de, ithalatta ayırım gözetici vergileme yapılmayacak, ihracatta normalin üstünde vergi iadesi verilmeyecektir. Bu ykmllklere uyulmaması halinde, damping vergisi uygulaması söz konusu olabilecektir. Bu hükümler, Avrupa Topluluğunu kuran antlaşmada yer alan 90. ve 91. maddelerin paraleli hükümlerdir ve Türkiye açısından; bir yandan AB ülkelerinden ithal edilecek ürünler üzerine benzer yerli ürünlere uygulanan vergilerden daha fazla vergi konulmasını, diğer taraftan Avrupa Birliği ülkelerine yaptığımız ihraç ürünlerine i vergileri aşan vergi iadeleri yapılmasını yasaklamaktadır<sup>89</sup>.

Ayırımıcı vergileme yasağına, eğence resmi konusunda, Türkiye'nin uymadığı ileri srlmştir. Türkiye, belediye gelirleri kanununun 21/I a ve b bendine göre, yabancı filmlerin gösteriminde %25 oranında eğence resmi uygulamakta idi. Film

<sup>87</sup> BİLİCİ, a.g.e., s.168.

<sup>88</sup> GÜNGÖR, a.g.m., s.103.

<sup>89</sup> BİLİCİ, *Türkiye – Avrupa Birliği İlişkileri*, s.169.

izleyicilerine yansıtılan bu resim, Türk filmleri için öngörülmemiştir. AB makamlarından gelen, ayrımcı vergileme yasağının ihlali uyarıları üzerine Türkiye, bu konuda değişiklik yapmak durumunda kalmıştır. Yeni düzenleme ile, bir yandan yabancı filmlerle ilgili %25 oranı %10'a çekilmiş, diğer yandan, yerli film gösterimleri de aynı oranla verginin konusu içine alınmıştır<sup>90</sup>.

#### e. AB ile Vergi Uyumunun Sürecinde Mevcut Olan Bazı Sınırlamalar

Türkiye AB müzakere sürecinde yapılması öngörülen mevzuat değişiklikleri genelde AB'nin büyük ölçüde üye devletlerarasında uyumlulaştırmayı gerçekleştirdiği dolaylı vergiler (özellikle KDV ve ÖTV) hakkındadır. Ancak Türk Vergi Mevzuatı ile AB vergi mevzuatı arasında çok ciddi farklılıklar söz konusu olmadığından yapılacak değişikliklerin cari mevzuatta önemli değişiklikler yaratmayacaktır<sup>91</sup>.

AB ile vergi uyumu sürecinde anayasadan kaynaklanan bazı sınırlamalar vardır. Tam üyelik sürecinde Türkiye'nin vergi konusunda yapması gereken anayasal değişiklikler şunlardır<sup>92</sup>:

- ❖ Egemenliğin hiçbir organa devredilemeyeceği konusundaki 6. maddede yer alan hüküm. AB üyeliğinde vergi ile ilgili düzenlemelerden bazılarının AB kurumlarına bırakılacağı düşünüldüğünde egemenliğin sınırlı devrinde sorun teşkil edecek bu maddenin yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.
- ❖ Yasama yetkisinin Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde olduğu hususundaki 7. madde hükmü. Burada da vergiler açısından Avrupa Birliği'nin düzenlemeler yapmak konusundaki yetkisinin kabul edilmesi gerekmektedir.
- ❖ Yine Avrupa Birliği'nin yetkileri dahilinde kabul edilecek olan yürütme yetkisi ve görevinin kullanılması konusunda 8. maddedeki hükümle ilgili değişiklikler gerekmektedir. Zira Topluluk organları bu konudaki çalışmalar açısından yetkili konuma geleceklerdir.

<sup>90</sup> BİLİCİ, *Türkiye – Avrupa Birliği İlişkileri*, s.169.

<sup>91</sup> Mehmet Ali CEYLAN, "Avrupa Birliği'nde Katılım Müzakere Sürecinde Vergilendirme Faslı", *Vergi Dünyası*, Sayı: 336, Ağustos 2009, s.165.

<sup>92</sup> AKSOY, ÇİFTÇİ, a.g.m., s.10.

- ❖ Yargı yetkisinin kullanılması konusundaki 9. madde hükmü. Burada da üye ülkeler ile oluşabilecek anlaşmazlıklarda Avrupa Topluluğu Adalet Divanı'nın kararlarına uyulması gerekmektedir.
- ❖ Vergiler açısından özellikle Anayasamızın 73. maddesinde düzenlenen vergilerin ancak kanunla koyulup, değiştirilip, kaldırılacağı hükmü problemlere sebebiyet verecektir. Çünkü tam üyelik durumunda Avrupa Birliği organlarının alacağı kararlarla diğer ülkelerde olduğu gibi bizim vergi kanunlarımızda da değişiklik yapılabilecektir.

### III. MÜKELLEFİYET

Vergi Usul Kanuna göre, “Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir” (VUK. Md. 8/1). Bu tanımda vergi mükellefiyetinin en önemli unsuru olan vergi borcunun ödenmesi ve mükellefin gerçek ya da tüzel kişi olduğu vurgulanmaktadır. Vergi mükellefi verginin temel öğelerinden biridir. Vergilerin kanuniliği ilkesi gereği vergi mükellefinin kim olduğunun kanunda mutlaka gösterilmesi gereklidir. Vergi kanunları incelendiğinde mükellefin genellikle konudan sonra ya da konu ile birlikte gösterildiği görülmektedir<sup>93</sup>.

Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre, kanuni veya iş merkezinden biri Türkiye'de bulunan kurumlar tam yükümlüdür. Tam yükümlü kurumlar Türkiye'de elde ettikleri kazançlarla birlikte Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tümü üzerinden vergilendirilmektedir. (KVK.m.3/(1)). Bu itibarla, Kurumlar Vergisi Kanunu tam yükümlülükte, “kanuni merkez veya iş merkezi esasına dayalı kişiselilik ilkesi”ni benimsemektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinin (2)'nci fıkrasına göre, kanuni ve iş merkezinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayan kurumlar “dar mükellef” durumundadır. Dar yükümlülükte, dar yükümlü kurumların sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları vergilendirilmektedir. Bu itibarla, Kurumlar Vergisi Kanunu dar yükümlülükte “kaynak ilkesi”ni benimsemektedir<sup>94</sup>. Bu teoriye göre belli bir üretim faaliyetine katılma sonucu elde edilen ekonomik değer gelir olarak kabul edilmektedir. Kaynak teorisinde iki koşul vardır: Bir değer gelir sayılabilmesi için, bir yandan

<sup>93</sup> Sadık KIRBAŞ, **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2000, s.78.

<sup>94</sup> Yusuf KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007, s.118.



üretim faktörlerinden bir veya birkaçının üretime katılarak gelir elde edilmesi ve diğer yandan, elde edilen gelirin sürekli olması gerekmektedir<sup>95</sup>.

Esas itibariyle kanuni ve iş merkezi Türkiye’de olmayan kurumların Türkiye’de işyeri veya daimi temsilci bulundurması ve bu yerler ve bu temsilciler vasıtasıyla kazanç elde etmesi bunların dar mükellefiyete tabi olmalarına engel değildir. Zaten KVK’nın 3. Maddesinde dar mükellef kurumların kazancını oluşturan kazanç ve iratlar sayılırken maddenin 3/a bendinde “... Türkiye’de iş yeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar” ifadesine yer verilmiştir<sup>96</sup>.

Türkiye’de işyeri veya daimi temsilci bulunduran dar mükellefiyete tabi kurumların bu yerler veya bu temsilciler vasıtasıyla elde ettikleri kazançların tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır. Dolayısıyla Türkiye’de işyeri veya daimi temsilci bulunduran dar mükellef kurumların bu yerler veya bu temsilciler vasıtasıyla elde ettikleri kazançların tespitinde GVK’nın 40 ve 41. maddeleri ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) değerlemeye ait hükümleri ve ayrıca KVK’nın 8, 10 ve 22/3. maddeleri dikkate alınır<sup>97</sup>.

Bu noktada “işyeri” ve “daimi temsilci” kavramlarını açıklamak faydalı ve hatta gereklidir. VUK’un 156. maddesine göre ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette işyeri; 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. Maddede “gibi” edatı kullanılarak, işyeri olarak kabul edilecek yerlerin sayılanlarla sınırlı olmadığı, ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetin icrasına tahsis edilen veyahut bu faaliyetler için kullanılan bütün yerlerin işyeri olarak kabul edileceği belirtilmiştir.

OECD tarafından hazırlanan gelir ve servet vergilerinde çifte vergilemeyi önleme Anlaşma Modelinin 5. Maddesinde daimi işyeri (Permanent establishment)

<sup>95</sup> Mehmet TOSUNER, Zeynep ARIKAN, **Türk Vergi Sistemi**, Neşa Ofset, İzmir 2008, s.10.

<sup>96</sup> Bülent SEZGİN, “Dar Mükellefiyette Kurum Kazancı”, **E-Yaklaşım**, Kasım 2011, Sayı:227, İnternet Erişim: [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=20111120516.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20111120516.htm) (26.12.2011).

<sup>97</sup> SEZGİN, a.g.m., İnternet Erişim: [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=20111120516.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20111120516.htm) (26.12.2011).

ayrıca tanımlanmıştır. Çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının amaçları bakımından işyeri deyimi, bir teşebbüs faaliyetinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer anlamına gelir. Sözü edilen 5. Maddede işyerinin örnekleri verilmiş ve hangi tür yerlerin işyeri olmayacağı gösterilmiştir. Buna göre ; yönetim yeri, şube, büro, fabrika, atölye, maden, petrol, gaz kuyusu, taş ocağı (doğal kaynakların çıkartıldığı yerler), 12 aylık süreyi aşan inşaat şantiyeleri işyeri sayılmakla birlikte, gerek OECD Model Anlaşmasında gerekse Birleşmiş Milletler Model Anlaşmasında, çifte vergilemeyi önleme açısından , işyeri sayılmayan yereler şu şekilde açıklanmıştır<sup>98</sup>;

- a) Bir yerin sadece bir teşebbüse ait malların depolama, teşhir ve teslimi amacı ile kullanılması,
- b) Bir yerde bir teşebbüse ait malların sadece depolanma, teşhir veya teslimi amacıyla stok edilmesi,
- c) Bir yerde bir teşebbüse ait malların sadece başka bir işletme tarafından işlenmesi ameliyesine tabi tutulması için depolanması,
- d) Bir daimi işyerinin sadece mal satın alınması veya işletme için bilgi toplanması için kullanılması,
- e) Bir daimi işyerinin, sadece reklam, bilgi toplama, bilimsel araştırma yapma veya buna benzer yardımcı, hazırlayıcı nitelikteki faaliyetler için kullanılması.

Her iki model anlaşmanın 5. Maddesinde belirlendiği gibi, yukarıda sayılan yerler işyeri olarak kabul edilmemiştir. İnşaat şantiyeleri de, 6-12 aylık süreyi aşmadıkları takdirde, işyeri sayılmamıştır. Bu örneklerde gösteriyor ki, bir yerin işyeri sayılması için bunun terimli olması ve teşebbüsün kazancına bir katkıda bulunması zorunlu sayılmıştır. Sadece depolama, teşhir, bilgi toplama, bilimsel araştırma yapılan yerler işyeri kavramı dışında bırakılmıştır. Çünkü bu gibi yerlerdeki faaliyetler, asıl ticari faaliyete yardımcı ve hazırlayıcı nitelikte sayılmıştır<sup>99</sup>.

<sup>98</sup> Selahattin TUNCER, “Vergi Hukuku Açısından İşyeri”, **Vergi Dünyası**, Sayı:110, Ekim 1990, İnternet Erişim: <http://www.vergidunyasi.com.tr/git.php?a=1&d=p&id=938> (01.04.2012).

<sup>99</sup> TUNCER, a.g.m., İnternet Erişim: <http://www.vergidunyasi.com.tr/git.php?a=1&d=p&id=938> (01.04.2012).

Daimi temsilcinin tanımı ise GVK'nın 8. maddesinde yapılmıştır. Buna göre 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:

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

Yabancı kurumlarca Türkiye'de görevlendirilen kimselerin daimi temsilci olarak görevlendirilebilmesi için bu kimselerin tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmaması önemli değildir. Bu kapsamda olmak üzere yabancı kurumlar bir gerçek kişiyi daimi temsilci atayabileceği gibi Türkiye'de mukim olup olmadığına bakılmaksızın bir tüzel kişiyi de daimi temsilci olarak görevlendirebilirler<sup>100</sup>.

### **A. Kanuni Merkez**

Vergiye tabi kurumların tüzük, ana sözleşme ve teşkilat kanunlarında gösterilen yerdir (KVK. Md. 3/5). TTK.'ya göre kurulan sermaye şirketleri ve kooperatiflerin ana sözleşmelerinde kanuni merkezin gösterilme zorunluluğu bulunmaktadır (TTK. Md. 279, 478, 506 ile KK. Md. 4)<sup>101</sup>.

### **B. İş Merkezi**

İş merkezi, iş bakımından işlemlerin bilfiil toplandığı ve yönetildiği merkezdir (KVK. Md. 3/6). O halde, kurumun iktisadi bakımdan faaliyetlerinin yoğunlaştığı yer iş

---

<sup>100</sup> Levent BAŞAK, "Yabancı Kurumlarca Türkiye'de Açılan İrtibat Büroları Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına ve İç Mevzuat Hükümlerine Göre Kurumların İşyeri veya Daimi Temsilci Olarak Kabul Edilebilir Mi?", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:212, Mayıs 2006, s.92.

<sup>101</sup> Doğan ŞENYÜZ, **Açıklamalı ve Yorumlu 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2007, s.26.

merkezi olmakla birlikte iş merkezinin iş yerinden ibaret olmadığını ve bundan farklı ve geniş bir kavram olduğuna dikkat çekmek gerekir<sup>102</sup>.

### **C. Dar Mükellefiyette Elde Etme**

Dar mükellefiyete tabi kurumlar gelir unsurlarının hangisinden gelir elde etmiş olurlarsa olsunlar bunlar kurum kazancı olarak dikkate alınacaktır. Ancak kurum kazancının gelir vergisinde nitelikleri belirtilen sadece ticari ve zirai faaliyetlerden doğması ile bunların dışındaki unsurlardan doğması halinde elde etme açısından geçerli olan esaslar bakımından farklılık bulunmaktadır<sup>103</sup>.

#### **1. Ticari veya Zirai Faaliyette Bulunulması Hali**

Sadece ticari veya zirai faaliyette bulunan ya da en az bunlardan birisiyle birlikte diğer gelir unsurlarından gelir sağlayan kurumlar için elde etme, tüm gelirler itibariyle hem tahsil hem de tahakkuk esasına bağlanmıştır. Dar mükellef bir kurumun geliri elde etmiş kabul edilebilmesi için gelirin tahsil veya tahakkuk etmesi yeterlidir<sup>104</sup>.

#### **2. Ticari ve Zirai faaliyette Bulunulmaması Hali**

Kurumun ticari veya zirai faaliyette bulunmaksızın diğer gelir unsurlarından (ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı, diğer kazanç ve iratlar) gelir sağlaması halinde elde etme, GVK.'da her bir gelir unsuru için öngörülen esasa göre belirlenecektir (KVK md. 22/2). Gelir vergisi uygulaması açısından serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlarda elde etmenin genelde tahsil esasına dayandırıldığı dikkate alındığında aynı esasların dar mükellef kurumlar açısından da geçerli olduğu kabul edilir<sup>105</sup>.

---

<sup>102</sup> ŞENYÜZ, a.g.e., s.26.

<sup>103</sup> ŞENYÜZ, a.g.e., s.19.

<sup>104</sup> ŞENYÜZ, a.g.e., s.19.

<sup>105</sup> ŞENYÜZ, a.g.e., s.20.

#### **D. Gerçek Kişi Dışındaki Kişilerin Çifte Mukimliği**

Mukim terimi sadece gerçek kişiler için değil, aynı zamanda tüzel kişileri de kavrayan bir tanımdır. Buna göre, bir devletin iç mevzuatı gereğince kanuni merkezi, iş merkezi veya benzer nitelikte bir başka kriter nedeniyle vergi mükellefiyeti altına giren tüzel kişiler de o devletin mukimi kabul edilmektedir<sup>106</sup>.

Bir kurumun iki devlette de mukim olduğu halde öncelikle fiili iş merkezinin hangi devlette olduğuna bakılacaktır. Fiili iş merkezi ile kanuni merkezin aynı devlette olduğu durumda, bu kurum kanuni ve iş merkezinin bulunduğu devletin mukimi sayılacaktır. Kanuni merkezin bir devlette, iş merkezinin diğer devlette bulunduğu durumda ise kurumun mukimliği devletlerin yetkili makamlarınca karşılıklı anlaşma yöntemi ile belirlenecektir<sup>107</sup>.

#### **E. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Genel Sistemi İçerisinde Dar mükellefiyet Rejiminin Uygulanma Nedenleri**

Vergi tekniği açısından bazı yabancı kurumların vergilendirilmesinde dar mükellefiyet esasının uygulanmasının çeşitli nedenleri vardır. Bu nedenleri şu şekilde özetleyebiliriz<sup>108</sup>:

- Günümüz globalleşen dünyasında uluslararası ticaretin artmasına paralel olarak çok uluslu şirketlerin faaliyetlerinin artması, bu şirketlerin vergilendirilme sorunlarını gündeme getirmiştir. Türkiye’de faaliyet gösteren çok uluslu şirketler genelde Türkiye’de Türk Ticaret Kanunu hükümlerine uygun olarak kurulan şirketler olmaktadır. Ancak, Türkiye’de faaliyet gösteren çok uluslu şirketlerin sınırlı da olsa şube şeklinde örgütlendikleri görülmektedir. Türkiye’de şube şeklinde örgütlenen çok uluslu şirketlerin kanuni ve iş merkezinin Türkiye dışında bulunması durumunda bu kurumlar Türkiye’deki faaliyetleri neticesinde elde ettikleri kazanç ve/veya iratlar açısından dar mükellefiyet esasında vergilendirileceklerdir.

---

<sup>106</sup> Cevdet Okan BAHAR, **Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına engel olma Anlaşmaları ve Yabancıların Türkiye’de Vergilendirilmeleri**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2008, s. 43.

<sup>107</sup> BAHAR, a.g.e., s.45.

<sup>108</sup> BAŞAK, a.g.e., s.133.

- Ülke içerisinde faaliyet gösteren yabancı firmalardan yerellik ilkesi kapsamında vergi alınmak suretiyle vergi gelirlerinin arttırılması çabaları. Egemenlik kavramından hareketle her ülkenin kendi sınırları içerisinde faaliyet gösteren yerli ve yabancı gerçek ve tüzel kişileri vergilendirmek istemesi doğaldır. Bu istek egemenlik kavramına bağlı olarak ülkelerin sahip oldukları hak ve yetkilerin doğal bir sonucudur.
- Kalkınmakta olan ülkeler açısından ülkede faaliyet gösteren yabancı firmaların bilgi ve teknoloji birikiminden yararlanılmak istenmesi. Özellikle kalkınmakta olan ülkelere mevcut sanayi tesislerinin yetersizliği, sermaye birikiminin azlığı, ileri teknoloji gerektiren sınai üretimin yapılmasına yönelik bilgi birikimindeki eksiklik az gelişmiş ülkelerdeki yabancı kurumların vergilendirilmesinde dar mükellefiyet şeklinde bir mükellefiyet rejiminin ihdas edilmesine neden olmuştur.
- Çeşitli teşviklerle yabancı firmalara sağlanan vergisel avantajlar dar mükellefiyet rejimiyle daha da pekiştirilmek istenmektedir.
- Vergilemede doğabilecek muvazaalı işlemleri kısmen ortadan kaldırmak.
- Dar mükellefiyete tabi kurumlar hariçte mukim şahıslar olduğundan bu kurumların Türkiye’de yaptıkları yatırımlardan elde ettiği kazançların vergilendirilmesinde çifte vergilendirmenin önlenmesi dar mükellefiyet rejimi sayesinde mümkündür.
- Vergi güvenliğinin sağlanmak istenmesi. Bu amaç doğrultusunda 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 26’ncı ve 30’uncu maddeleri ihdas edilmiştir.
- Yabancı firmalara vergisel açıdan güvence ve kolaylık sağlayarak istihdamın arttırılmak istenmesi.
- Yabancı sermaye yatırımlarını arttırmak suretiyle Türkiye’nin gayri safi milli hasılasını arttırmak. Buna bağlı olarak üretimin artması ile birlikte enflasyonun ve işsizlik sorununun dış fayda yaratılarak çözümlenmesini sağlamak.
- Yurt dışından sağlanan hizmetler ve gayri maddi hak kullanımlarında bu nitelikteki kıymetlerin yurt dışından ithalinde gümrükten kontrol edilmesi söz konusu olamayacağı için bu nitelikteki alımlarda dar mükellefiyet rejimi hem

yurt dışına yapılan ödemelerde vergi güvenliğini sağlamakta hem de bu nitelikteki uluslararası hizmet ve gayrimaddi hak alışverişi kontrol altına alınmaktadır. Bu kontrol mekanizması bu gelirlerin muhtasar beyanname ile beyan edilmesi ile sağlanmaktadır.

- Önemli bir vergileme ilkesi olan vergilendirmede genellik ve eşitlik prensibinin uygulamasını sağlamak.

#### **F. Türkiye’de Dar Mükellefiyet Esasında Vergilendirilen Kurumların Hukuki Niteliği**

Yabancı kurumların Türkiye’de açtıkları işyeri veya Türkiye’de buldukları daimi temsilciler vasıtasıyla yapacakları işler için oluşturulacak organizasyonlardan elde edilen kazançlar 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3’üncü maddesinin (3) numaralı bendinin (a) alt bendi hükmüne göre, ticari kazançtır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1’inci maddesinde sayılan kurumlar, kurumlar vergisi mükellefidir. Türkiye’de vergilendirmede eşitlik sağlamak amacıyla aynı mahiyetteki yabancı kurumların da kurumlar vergisi mükellefi olmaları doğaldır. Mevzuatımızda “dar mükellefiyete tabi kurum” olarak ifade edilen kurumların vergilendirilmesi için getirilen mükellefiyet şekli tam mükellefiyete tabi kurumlara alternatif olarak değil, bu kurumların haklarının korunması amacıyla getirilmiş bir mükellefiyet şeklidir<sup>109</sup>.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun “Tam ve Dar Mükellefiyet” başlıklı 3’üncü maddesinin (2) numaralı bent hükmünde dar mükellefiyete tabi kurumların vergilendirilmesi ile ilgili olarak şu şekilde bir düzenleme yapılmıştır:

“Birinci maddede yazılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanlar, yalnız Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler.”

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

---

<sup>109</sup> BAŞAK, a.g.e., s.170.

Bu maddelere göre, Türkiye’de faaliyet gösteren ticari bir işletmenin dar mükellefiyete tabi kurum olarak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa göre vergilendirilebilmesi için aşağıdaki iki şartın bir arada gerçekleşmiş olması gerekmektedir:

1. Türkiye’de faaliyet gösteren firmanın kanuni ve iş merkezinin her ikisi de yurt dışında bulunmalıdır.
2. Türkiye’de faaliyet gösteren kurumun 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1’inci maddesinde yazılı kurumlardan veya hukuki statü olarak bu kurumlara eşdeğer yapıda bir kurum olması gerekmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3’üncü maddesinin (2) numaralı bent hükmünde ifadesini bulan Kurumlar Vergisi Kanununun 1’inci maddesinde sayılan ve kurumlar vergisine tabi olan kurumlar şunlardır:

1. Sermaye şirketleri;
2. Kooperatifler;
3. İktisadi Kamu Müesseseleri;
4. Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler;
5. İş Ortaklıkları

### **1. Sermaye Şirketleri**

TTK hükümlerine göre şirketler; şahıs ve sermaye şirketleri olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Bu şirketlerden sadece sermaye şirketleri kurumlar vergisi mükellefidir. KVK’nun 2’inci maddesinin birinci fıkrası uyarınca, TTK hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirkettir. Bu kanunun uygulamasında, SPK’nın düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar sermaye şirketi sayılmaktadır<sup>110</sup>.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2’inci maddesinin (1) numaralı bendinde, sermaye şirketleri ile aynı mahiyetteki yabancı kurumlar da sermaye şirkettir

---

<sup>110</sup> Mustafa Ali SARILI, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara, Eylül 2010, s.312.



olarak kabul edilmiştir. Mukim olduğu ülkede ticaret unvanı içerisinde “şirket” kavramı yer almasa bile anonim, limited veya eshamlı komandit şirketlere benzer statüdeki şirketlerin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu uygulamasında sermaye şirketi olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Türk Ticaret Kanunu hükümleri ile yabancı ülkelerin Ticaret Kanunu hükümleri aynı olmayabilir<sup>111</sup>.

Bu nedenle, yurt dışında mukim kurumların anonim, limited veya eshamlı komandit şirketlerden yapı itibariyle hangisine benzer mahiyette olduğu ilgili kurumların kuruluş statülerine göre belirlenecektir. Kuruluş statüleri (kuruluş belgeleri) ve mukimi olunan ülkenin ticaret mevzuatı bu çerçevede Türk Ticaret Kanunu ile mukayese edilerek yurt dışında mukim kurumun hukuki yapısı ortaya konacaktır. Yurt dışında mukim şirketlerin hukuki yapısının belirlenmesinde Türk Ticaret Kanununun bu şirketlere müteallik hükümleri öncelikle yol gösterici olacaktır<sup>112</sup>.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30’uncu maddesindeki kazanç ve iratları yabancı kurumlara veya yabancı sermayeli şirketlere sağlayan gerçek kişi ve tüzel kişilerin bu madde kapsamında tevkifat yapmaları için ilgili şirketlerin anonim, limited veya eshamlı komandit şirket şeklinde kurulması gerekmektedir. Dolayısıyla, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan ve bulunduğu ülkede kolektif şirket, adi komandit şirket veya adi şirket şeklinde örgütlenen müesseselerin Türkiye kaynaklı elde ettikleri kazanç ve iratlar dolayısıyla dar mükellefiyet esasında vergilendirilmesi mümkün değildir<sup>113</sup>.

## 2. Kooperatifler

Kooperatiflerin kuruluş ve işleyişleri ile ilgili esasları düzenleyen 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu’nun 1’nci maddesinde kooperatifler; tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortakların belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve kamu tüzel kişileri ile özel idareler, belediyeler, köyler, cemiyetler ve dernekler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli teşekküller olarak tanımlanmıştır.

---

<sup>111</sup> BAŞAK, a.g.e., s.171.

<sup>112</sup> BAŞAK, a.g.e., s.171.

<sup>113</sup> BAŞAK, a.g.e., s.172.

Kooperatifler, amaçlarındaki ortaklarına yönelik bu ekonomik olma niteliği ile ideal gayeler izleyen derneklerden, kar elde edip paylaşırma amacıyla kurulmamış olmaları bakımından da ticaret şirketlerinden ayrılır<sup>114</sup>.

Kooperatiflerin ayırıcı özelliklerinden ikincisi amacı gerçekleştirilmede kullandığı araçlardadır. Şirketlerde araç sermaye iken, kooperatiflerde üyelerin karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet araçları kullanılmaktadır. Kooperatiflerde amacın gerçekleştirilmesinde ortaklar tarafından konulan sermayenin de etkisi olmakla birlikte hakim unsur karşılıklı yardımlaşmadır.

Kooperatiflerin üçüncü özelliği ise, ortak sayısının ve sermaye miktarının değişir nitelikte olmasıdır. 1163 Sayılı Kooperatifler Kanununda, kooperatiflerin ortak sayısı hakkında bir sınırlama getirilmemiş ancak kooperatiflerin kurulabilmesi için en az 7 ortağın bir araya gelme zorunluluğunun olduğu ifade edilmiştir. Kooperatiflerin ortak ve üyeleri gerçek kişiler olabileceği gibi, belediyeler, il özel idareleri, köyler ve dernekler de olabilir. Kooperatiflerin ortak sayısının değişir nitelikte olması, sermayesinin de değişir nitelikte olması sonucunu doğurur. Ortak giriş çıkışları ile sermaye de kendiliğinden değişir<sup>115</sup>. Sabit ortak sayısı ile kurulan kooperatifin tescili reddedilmektedir. Bu kooperatifler faaliyete geçmişse feshi istenebilir<sup>116</sup>.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2'nci maddesinin (2) numaralı bent hükmüne göre ise, kooperatifler: 24.04.1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade etmektedir.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun mezkûr madde hükmüne “aynı mahiyetteki yabancı kooperatifler” ibaresi 199 sayılı Kanun ile eklenmiştir. Bu düzenleme aynen 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu açısından da benimsenmiştir. 199 sayılı Kanun öncesinde yabancı kooperatif şirketler Türkiye’de kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilmemiştir. Kanunun gerekçesinde bu konuda şu açıklamalar yapılmıştır<sup>117</sup>:

---

<sup>114</sup> Selman KOÇ, “Kooperatiflerin Vergilendirme Rejimi: Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Vergi Dünyası**, Sayı:293, Ocak 2006, s.74.

<sup>115</sup> SARILI, a.g.e., s.317.

<sup>116</sup> KOÇ, a.g.m., s.76.

<sup>117</sup> T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, Cilt II, Ankara-1988, s.69., Aktaran; BAŞAK, a.g.e., s.174.

“Mer’i maddenin 1’nci fıkrasına göre gerek Ticaret Kanunu gerekse özel kanunlar gereğince kurulmuş olan istihlak, istihsal, satış, yapı ve sair kooperatifler vergiye tabi tutulmakta, fakat aynı mahiyetteki yabancı kooperatifler vergi dışı kalmaktadır.

Yabancı sermaye şirketleri, Türk şirketleri gibi vergi mevzuuna alındığına göre, yabancı kooperatif şirketlerin vergi dışı kalması için herhangi bir sebep mevcut değildir. Bu itibarla bu nevi kooperatiflerin Türk kanunlarına müsteniden kurulmuş olan kooperatif şirketler gibi vergiye tabi tutulması uygun görülmüş ve maddeye gereken ilave yapılmıştır.”

Yurt dışında mukim olan kooperatiflerin ana sözleşmelerinde belirtilen merkez yani kooperatifin kanuni merkezi yurt dışında olacaktır. Bu kooperatifin iş merkezinin de yurt dışında bulunması koşuluyla kooperatifin Türkiye’deki faaliyetleri neticesinde elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

### **3. Yabancı Kamu İdare ve Müesseselerine Ait İktisadi İşletmeler**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2’nci maddesinin (3) numaralı bent hükmüne göre; İktisadî kamu kuruluşları: Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve birinci ve ikinci fıkralar dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler iktisadî kamu kuruluşudur.

Vergilendirmede eşitlik ve adalet ilkelerinin uygulamasını sağlamak, uluslar arası hukuk açısından ortaya çıkabilecek karışıklıkları önlemek ve vergiden kaçınma müessesesinin devreye girmesini önleme amacıyla yabancı kamu idare ve müesseselerine ait iktisadi işletmeler ile ilgili olarak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2’nci maddesinin (4) numaralı bendinde özel bir belirleme yapılması ihtiyacı hâsıl olmuştur. Mezkûr madde hükümlerinde bu amaçlarla iktisadi kamu müesseseleri ile ilgili olarak ayrı bir düzenlemeye gidilmiştir. Nitekim 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yabancı kamu idare ve kuruluşlarının vergilendirilmesi yerli iktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirme ilkelerinin geçerli olacağı belirtilmiştir.

5422 sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanununun ilgili madde hükmü 199 sayılı kanun ile değişikliğe uğramıştır. Mezkûr kanun ile yapılan değişikliğin gerekçesinde yabancı kamu idare ve müesseselerine ait iktisadi işletmelerin kazançlarının Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulmasının gerekçeleri şu şekilde açıklanmıştır<sup>118</sup>:

“4’ncü maddede bahsedilen Türk kamu idare ve müesseseleri ile yabancı kamu idare ve müesseseleri arasında hukuki bakımdan farkla mevcut olabileceği göz önünde tutularak yabancı devletlere ve yabancı kamu idare ve müesseselerine ait veya tâbi olan iktisadi müesseselerin vergilendirme yönünden durumları bu maddede derpiş olunmuştur. Tasarının 6’ncı maddesi hükmüne göre yabancı iktisadi kamu müesseseleri, 4’ncü maddede belirtilen şartlar dâhilinde Türk iktisadi kamu müesseseleri gibi vergiye tabi tutulacaktır.”

#### **4. Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler**

Bir topluluğun hangi şartlar altında “Dernek” niteliğini kazanacağı, Türk Medeni Kanununda ve Dernekler Kanununda belirtilmiştir. Buna göre 4721 sayılı Medeni Kanunun ve 4963 sayılı Kanun ile değişik 56’ncı maddesinde derneğin tanımı şu şekilde yapılmıştır:

“Dernekler, gerçek veya tüzel en az yedi kişinin kazanç paylaşma dışında belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları, tüzel kişiliğe sahip oldukları topluluklardır.”

5253 sayılı Dernekler Kanununun 2’nci maddesine göre ise, kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir gayeyi gerçekleştirmek üzere, en az yedi gerçek ve tüzel kişinin, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarına dernek adı verilmektedir.

Yabancı derneklerin Türkiye’de faaliyet veya işbirliğinde bulunabilmelerine, temsilcilik veya şube açabilmelerine, dernek veya üst kuruluşlara katılabilmelerine imkan tanınmıştır. Yabancı derneklerin Türkiye’de faaliyette veya işbirliğinde bulunabilmesi, temsilcilik veya şube açabilmesi, dernek veya üst kuruluş kurabilmesi veya kurulmuş dernek veya üst kuruluş katılabilmesi Dışişleri Bakanlığının görüşü ve

---

<sup>118</sup> T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, Cilt II, Ankara-1988, s.70, Aktaran; BAŞAK, a.g.e., s.177.

İçişleri Bakanlığının izin vermesi ile mümkündür. Yabancıların Türkiye’de dernek kurması veya kurulmuş bir derneğe üye olması, sadece gerçek kişilere tanınmıştır. Ayrıca bu gerçek kişiler Türkiye’de ikamet ediyor olmalıdırlar<sup>119</sup>.

Türk Medeni Kanununa göre, vakıflar, gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır.

Medeni Kanunun 102’nci maddesi hükmüne göre ise, vakıf, resmi senetle veya ölüme bağlı tasarruflarla kurulur ve vakfedenin yerleşim yeri mahkemesi nezdinde tutulan sicile tescil ile tüzel kişilik kazanır. Dolayısıyla, vakıf senedinde yazılı adresin vakfın kanuni merkezi olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Yabancı dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin Türkiye’de dar mükellef esasında kurumlar vergisine tabi tutulabilmesi için iktisadi işletmelerin dernek veya vakıfa ait veya bağlı olması gerekir.

## 5. İş Ortaklıkları

Türk Vergi Hukukuna ilk kez 3239 sayılı Kanun’un 71. maddesiyle mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yapılan değişiklikle giren iş ortaklıkları özellikle inşaat alanında yapılan büyük meblağlı ve kapsamlı ihalelere katılan firmaların finans, uzmanlık, risk paylaşımı vb. nedenlerle işbirliği yapmaları neticesinde ortaya çıkmaktadır<sup>120</sup>.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2’nci maddesinin (7) numaralı bent hükmüne göre; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri ve dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin kendi aralarında, şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerle belli bir işin birlikte yapılmasını müştereken taahhüt etmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan vergi dairesinden bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklığı olarak faaliyet göstereceklerdir. Nitekim 5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu’nun gerekçesinde, Türkiye'nin dış dünya ile olan ekonomik ilişkilerinin artması sonucu iş ortaklığı şeklindeki kuruluşların sayısının

<sup>119</sup> Bilge ÖZTAN, **Medeni Hukuk’un Temel Kavramları**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007, s.344.

<sup>120</sup> Hakan BOZTAŞ, “İş Ortaklıklarının Niteliği Ve Vergilendirilmesi-I”, **Yaklaşım**, Sayı: 192, Aralık 2008, s.90.

giderek artmakta olduğu belirtilmekte ve bu kuruluşların kazanç paylaşımı amacıyla kurulan ortaklıklar olduğu hususunun altı çizilmek suretiyle konuya verilen önem ifade edilmiştir<sup>121</sup>.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde belirtildiği üzere kurulacak olan iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi için en az aşağıdaki unsurları taşıması gerekir:

- ✓ Ortaklardan en az birisinin kurumlar vergisi mükellefi olması (ortağın tam mükellef kurum veya dar mükellef kurum olmasının önemi yoktur),
- ✓ Ortaklığın belli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşmeyle kurulması,
- ✓ İş ortaklığı konusunun belli bir iş olması,
- ✓ Birlikte yapılacak olan işin belli bir süre içinde gerçekleştirilmesinin öngörülmesi,
- ✓ İş ortaklığı ile işveren arasında bir yüklenim sözleşmesinin olması,
- ✓ Tarafların, müştereken yüklenilen işin belli bir veya birden fazla bölümünden değil, tamamından işverene karşı sorumlu olmaları,
- ✓ İşin bitiminde kazancın paylaşılması,
- ✓ Birlikte yapılması öngörülen ve müştereken yüklenilen işin bitimi ve Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesiyle mükellefiyetin sona ermesi.

Yukarıda belirtilen genel unsurlar dikkate alındığında, her ortağın işin belli bir bölümünün yapımını yüklediği konsorsiyumlar iş ortaklığı tanımı dışında kalmaktadır. Bu tür ortaklıklarda (konsorsiyum) her bir ortağın yapacağı işin yüklenim sözleşmesinde açıkça belirtilmesi zorunludur. Ancak, yüklenim sözleşmesinde belirtilmemekle beraber, ortakların kendi aralarında yapacakları sözleşme ile her bir ortağın yükleneceği işin belirlenmesi ve işveren idarece de bu sözleşmenin kabulü halinde, bu tür ortaklıklar da “konsorsiyum” olarak kabul edilecektir. İş ortaklığı,

---

<sup>121</sup> Nusret BULUT, “İş Ortaklıklarının Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 350, Ekim 2010, s. 108.

devamlılık gösteren ve aynı nitelikte olan iş veya işler için değil, belirli bir sürede bitecek bir iş için kurulacak ve tam mükellefiyete tabi olacaktır<sup>122</sup>.

İş ortaklığını kuran ortakların tamamının dar mükellefiyete tabi kurum olması veya ortaklardan birisinin dar mükellefiyete tabi kurum ve ortakların dar mükellefiyete tabi gerçek kişi olması teknik ve hukuksal açıdan mümkündür. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2'nci maddesinin (7) numaralı bent hükmünde bunu engelleyici herhangi bir düzenleme mevcut değildir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2'nci maddesinin (7) numaralı bent hükmüne göre, kurulan iş ortaklığında ortaklığı oluşturan şahısların tamamının dar mükellef statüsünde bulunmaları durumunda bu ortaklıkların kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunduğundan teorik olarak iş ortaklığının dar mükellefiyete tabi bir kurum olarak kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir. Ancak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2'nci maddesinin (7) numaralı bent hükmünde bu şekilde bir vergilendirmeyi engelleyecek özel bir düzenleme bulunmaktadır. İlgili madde hükümlerine göre, kurulan ortaklığın iş ortaklığı hüviyetine sahip olabilmesi için vergi dairesinden bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesi yeterlidir. Gerek vergi dairesinden mükellefiyet tesis edilmesi gerekse böyle bir mükellefiyet tesisine gerek kalmadan iş ortaklığı bünyesinde yapılacak işin bir taahhüt işi olması nedeniyle ve taahhüt işinde Türkiye'de yapılması gerekeceğinden ortaklığın iş merkezi doğal olarak Türkiye'de olacaktır. Bu durumda, iş ortaklığının tam mükellefiyete tabi kurum olarak vergilendirilmesi gerekecektir<sup>123</sup>.

---

<sup>122</sup> Niyazi ÖZKAYA, "İş Ortaklıklarının Yapısı Ve İşleyişi", **E-Yaklaşım**, Sayı: 60, Temmuz 2008, İnternet Erişim: [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=20080712487.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20080712487.htm) (08.03.2012).

<sup>123</sup> BAŞAK, a.g.e., s.190.

## İKİNCİ BÖLÜM

### YABANCI MENŞEİLİ KURUMLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

Çalışmamızın bu bölümünde yabancı menşeli kurumların 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca elde etmiş oldukları kazanç ve iratlar konusu ele alınacaktır.

#### I. DAR MÜKELLEFIYETTE VERGİLENDİRME İLE İLGİLİ GENEL İLKELER

KVK'nın 1. Maddesi uyarınca kurumlar vergisinin konusunu, kurum kazançları oluşturur. Kurum kazancı da, gelir vergisi mevzuuna giren gelir unsurlarından oluşmaktadır. Bu gelir unsurları, GVK'nın 2. maddesinde yedi kalem halinde sayılmıştır. Kurum kazancı esas olarak, faaliyet gelirlerinden (ticari kazançtan) oluşmaktadır. Ancak bu gelire ilave olarak kurum kazançları arasında, gayrimenkul sermaye iradı ve menkul sermaye iradı gibi faaliyet dışı gelirler de bulunabilmektedir<sup>124</sup>.

KVK'nın 20'nci maddesi uyarınca vergilendirmede esas yöntem beyan esasıdır. Söz konusu kanun hükmü uyarınca gelir üzerinden alınan vergilerde temel özellik bir yıl boyunca çeşitli kaynaklardan elde edilen gelirlerin toplanması ve net olarak vergiye tabi tutulması esas iken dar mükellef kurumlar için birkaç gelir unsuruna ilişkin istisna haricinde yıllık vergilendirme ilkesi uygulanmaktadır. Dar mükellef kurumlar için uygulanan esas yöntem belirli durumlar için verilecek beyanname dışında tevkifat yolu ile vergilendirilmez. Bunun nedeni ise dar mükelleflerin yerleşik olmamaları nedeniyle gelirin yıllık olarak beyan edilmesi hususunda sorunlar yaşanmasıdır. Bu nedenle dar mükelleflerin vergilendirilmesi yönteminde ya tevkifat ya da özel beyanname usulü uygulanmaktadır<sup>125</sup>.

5520 sayılı KVK'nın 3/3. maddesinde, dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar şu şekilde tespit edilmiştir.

---

<sup>124</sup> BİLİCİ, *Vergi Hukuku*, s.53.

<sup>125</sup> İsmail AĞARMIŞ, *Türkiye'de Dar Yükümlü Kurumların Vergilendirilmesi ve Avrupa Birliğine Uyum*, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2006, s.22.



1- Vergi Usul Kanunu 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. (Bu şartları taşıyabilecek 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.)

2- Türkiye’de bulunan zirai işletmeden elde edilen kazançlar.

3- Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançları.

4- Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen iratlar.

5- Türkiye’de elde edilen menkul sermaye iratları.

6- Türkiye’de elde edilen diğer kazanç ve iratlardır.

Aynı maddenin 4. fıkrasında ise; söz konusu kazanç ve iratlarla gelir unsurlarının Türkiye’de elde edilmesi ve Türkiye’de daimi temsilci bulundurulması konularında, 193 sayılı GVK’nın ilgili hükümlerinin (7. ve 8. maddelerinin) uygulanacağı belirtilmiştir. Aslında tam veya dar mükellefiyet esasında kurumlar vergisine tabi olan kurumların, vergiye tabi olacak kazançlarını oluşturan kazanç ve iratlar aynıdır. Gerek tam mükellefiyet esasında ve gerekse dar mükellefiyet esasında vergiye tabi olan kurumlarda vergilendirilecek kurum kazancı, GVK’nın 2. maddesinde belirtilen gelir unsurlarından meydana gelir. Ancak fark, bu gelir unsurlarından elde edilen kazanç ve iratların safi tutarlarının tespitine ve elde edilmiş sayılmasına ilişkindir. Verginin konusunun belirlenmesi ile ilgisi yoktur<sup>126</sup>.

---

<sup>126</sup> İbrahim ORGAN, Kemal AKMAZ, “Dar Mükellef Kurumlarda Elde Etme ve Tevkifat Uygulaması”, **E-Yaklaşım**, Şubat 2011, Sayı: 218, İnternet Erişim: [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=20110218712.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20110218712.htm) (10.02.2012).

## II. DAR MÜKELLEFİYETTE ELDE ETME

KVK'nın 22. maddesinin 1. ve 2. fıkraları, dar mükellef kurumlarda "elde etme"yi ikiye ayırmıştır.

1- Dar mükellef kurumun Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettiği her türlü kazanç ve irat "ticari kazanç" niteliğinde olup; dar mükellef kurum kazancı, tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlere yani "ticari kazanç" hükümlerine göre tespit edilecektir. Diğer bir anlatımla dar mükellef kurumların ülkemizde "işyeri veya daimi temsilci" vasıtasıyla elde ettikleri safi kurum kazançlarının tespitinde, tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır. Dolayısıyla da söz konusu kazançların elde edilmesinde "tahakkuk esası" geçerli olmaktadır. Burada dikkati çeken husus; Türkiye'deki zirai ve mesleki işletmelerden kazanç elde eden dar mükellef kurumların safi kurum kazançlarının, GVK'nın "zirai ve mesleki kazanç" hükümlerine göre değil de yine "ticari kazanç" hükümlerine göre tespit edileceğidir. Zira KVK'nın 22/1. madde hükmü; Türkiye'de (ister ticari ister zirai ister mesleki ister sınaî nitelikte olsun) herhangi bir işyerinin veya daimi temsilcinin varlığı halinde vergilemenin, tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlere yani "ticari kazanç" hükümlerine göre yapılacağını açık bir şekilde işaret etmektedir.

2- Dar mükellef kurum Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilcisi olmaksızın ya da Türkiye'de var olan işyeri ve daimi temsilcisiyle bağlantılı olmaksızın kazanç veya irat elde ediyorsa, dar mükellef kurum kazancı "GVK'da her bir gelir unsuru için belirlenmiş olan hükümlere" göre ayrı ayrı tespit edilecektir (KVK md. 22/2). Söz konusu durumun varlığı halinde, dar mükellef kurum ülkemizde "ticari ve zirai kazanç" haricinde bir "gelir unsuru" elde ediyor demektir. Bu nedenle dar mükellef kurumlarca elde edilen söz konusu kazanç ve iratların (ticari ve zirai kazançların haricinde kalan diğer gelir unsurlarının) doğumunda "tahsil" esasının geçerli olduğunu söyleyebiliriz. Tahsil esasında vergilendirme rejimi ise genelde "stopaj usulü"dür. Ancak bu beş gelir unsurunun Türkiye'de yapılmakta olan ticarî veya zirai faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, dar mükellef kurum kazancının yine "ticari kazanç" hükümlerine göre tespit edileceği tabiidir.

Tahakkuk esasından kasıt, hasılat veya giderin mahiyet ve tutar olarak kesinleşmesidir. Bunun için, geliri doğuran işlem, eksiksiz olarak gerçekleştirilmelidir. Tahakkuk esas, hukuken o gelire alacaklı olmayı ifade etmektedir. Alacaklı kişinin mal varlığına fiilen maddi bir değer girmemesi halinde de kayıt ve hesap sistemi itibarıyla artış meydana gelmektedir. Bu durumda, ödeme yapılan kişinin “şey” üzerinde fiili tasarruf yetkisi bulunmamakla birlikte, hukuki bir tasarruf yetkisi doğmaktadır<sup>127</sup>. Tahakkuk esas, hukuken o gelire alacaklı olmayı ifade etmektedir<sup>128</sup>.

Tahsil esas, yerine, fiili tasarrufta kullanılabilir. Fiili tasarruf, gelirin nakdi veya aynı şekilde maddi bir kıymet veya gayri maddi bir servet unsuru olarak, sahibinin mal varlığına dahil olmasını ifade etmektedir. Bu durumda; gelire konu olan “şey”, işlemi gerçekleştirenin mal varlığından tamamen çıkmış ve geliri elde edenin mal varlığına fiilen girmiştir<sup>129</sup>.

Dar mükellef kurum Türkiye’de ticari veya zirai kazanç unsurlarıyla birlikte diğer beş gelir unsurundan birini ya da birkaçını aynı anda elde etmesine rağmen; bu beş gelir unsurunu Türkiye’de yapmakta olduğu ticarî veya zirai faaliyet kapsamında elde etmiyorsa, dar mükellef kurum kazancı (matrahi) her bir gelir unsuruna ilişkin olarak GVK’da yer alan hükümlere göre ayrı ayrı tespit edilecektir. Söz konusu sonuca, 5520 sayılı KVK’nın 22. madde gerekçesinde verilen şu örnekten anlaşılmaktadır<sup>130</sup>.

**ÖRNEK:** Dar mükellefiyet esasında vergilendirilen yabancı bir kurumun Türkiye’deki şubesinin aktifine kayıtlı gayrimenkulün vergilendirilmesinde “ticari kazanç” hükümleri geçerli olacaktır. Söz konusu gayrimenkul yabancı kurumun ana merkezinin aktifine kayıtlı olsaydı, bu takdirde GVK’nın GMSİ (Gayri Menkul Sermaye İradı)’ye ilişkin hükümleri uygulanacaktır.

Dar mükellef kurumların kazançları GVK’nın amir hükümleri doğrultusunda tespit edilirken; GVK’da ilgili gelir unsuru için konulmuş olan muafiyet ve istisna hükümleri dikkate alınmaz. Çünkü KVK’nın 22/2. maddesindeki hüküm sadece “matrah

<sup>127</sup> Semih ÖZ, **Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay Elde Etme**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s.45.

<sup>128</sup> Doğan ŞENYÜZ, **Türk Vergi Sistemi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2005, s.46.

<sup>129</sup> ÖZ, a.g.e., s.46.

<sup>130</sup> ORGAN, AKMAZ, a.g.m., İnternet Erişim: [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=20110218712.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20110218712.htm) (10.02.2012).

tespiti” yönünden konulmuş olup, vergi konusunun tayini ile ilgisi yoktur. Zaten GVK’da ilgili gelir unsurları için konulmuş olan muafiyet ve istisna hükmünün, kurum kazancı için uygulanması da söz konusu değildir<sup>131</sup>.

**ÖRNEK:** Dar mükellef (B) A.Ş.’nin 2008 hesap döneminde ülkemizde elde ettiği kurum kazancı, şirkete ait gayrimenkulün kiraya verilmesinden ve şirkete ait personelin proje çizim işinden oluşmaktadır. Bu durumda; dar mükellef kurumun 2008 yılında elde ettiği GMSİ ve SMK’ ((Serbest Meslek Kazancı)dan meydana gelen kurum kazancının miktarı (matrah), GVK’da GMSİ ve SMK için konulmuş hükümlere göre tespit edilecektir. Yani dar mükellef kurum, elde ettiği GMSİ’nin miktarının tespiti bakımından; ya götürü gider usulünü ya da gerçek gider usulü seçerek safi miktarı tespit edecektir. Ancak, dar mükellef kurumun safi kira gelirinin tespitinde GVK’nın 21. maddesinde belirtilen istisnanın uygulanması söz konusu olamayacaktır. Zira KVK’nın 22/2. maddesi hükmü sadece, kurum matrahının miktar itibarıyla tespitine ilişkindir. Yoksa vergi konusunun tayini ile ilgili değildir. Kurumca elde edilen kazanç yine “ticari kazanç” niteliğinde olup; kazanç tespitinin farklı esasta yapılması, vergi konusunun tayininde, kazancı elde edenin durumuna göre değerlendirme yapılmasını engellemez.

#### **A. Dar Mükellefiyette Yıllık Beyan Esasında Vergileme**

KVK’nın 24. Maddesinin 5. Fıkrasına göre dar mükellef bir kurumun Türkiye’de elde ettiği kazanç sadece 24. Maddede sayılan ve bu maddeye göre tevkifata tabi tutulan kazançlardan ibaret olsa bile, isterlerse, KVK’nın 20 ve 22. Maddelerine göre yıllık veya özel beyanname verebileceklerdir. Ayrıca Türkiye’de ticari veya zirai faaliyette bulunup bunun yanında tevkifat suretiyle vergilendirilmiş kazanç ve iratların elde edilmesi ve elde edilen bu kazanç ve iratlar ticari veya zirai faaliyete bağlı olarak elde edilmişse bu kazanç ve iratların yıllık veya özel beyannameye dahil edilmesi zorunludur. Fakat elde edilen diğer kazanç ve irat ticari veya zirai faaliyete bağlı

---

<sup>131</sup> Ali UYSAL, Nurettin EROĞLU, **Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu**, Ankara, 2008, s.57.

olmaksızın elde edildiği durumlarda bu kazanç ve iratların yıllık veya özel beyannameye dahil edilmesi dar mükelleflerin ihtiyatına bırakılmıştır<sup>132</sup>.

Dar mükellef kurumlar, tam mükellef kurumlarda olduğu gibi KVK 21'inci madde gereğince hesap dönemlerinin kapandığı ayı izleyen 4 ay içinde yıllık kurumlar beyannamelerini vermek durumundadırlar. Bununla birlikte dar mükellef kurum Türkiye'yi terk etmesi halinde vergi güvenliğini sağlamaya yönelik olarak yıllık kurumlar vergisi beyannameyi Türkiye'yi terk etme tarihinden itibaren 15 gün içerisinde vermek zorundadır. Türkiye'yi terk etme kavramından anlaşılması gereken husus kurumun VUK 161'inci maddesi uyarınca faaliyetin sona erdirilmesi yani vergiye tabi olmayı gerektirecek tüm muamelelerin tamamen durdurulması anlamına gelmektedir<sup>133</sup>.

## **B. Dar Mükellefiyette Tevkifat Yoluyla Vergileme**

Dar mükellef kurum kazançlarında vergi kesintisi ilk defa 199 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeyle başlamış, daha sonra muhtelif değişikliklere uğrayarak 2006 yılına kadar gelmiştir. Bu uygulama GVK'nın 94 ve KVK'nın 24. maddelerine göre devam etmiş, bilahare 01.01.2006 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren 5520 sayılı yeni KVK'nın 30. maddesinde yer almıştır. 5520 sayılı Kanun'da kurum kazançları üzerinden KVK'ya göre stopaj yapılması prensibi benimsenmiş, Kanun'un 15. maddesinde tam mükellefiyette, 30. maddesinde ise dar mükellefiyette vergi kesintisi düzenlenmiştir. Böylece kurum kazançlarındaki vergi kesintisi KVK'ya alınarak bu Kanun içinde de tam ve dar mükellefiyete tabi kurumlar itibarıyla ayrılmıştır. Bununla birlikte menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde GVK'nın geçici 67. maddesi uyarınca kesinti yapılması söz konusu olup, bu maddeye göre kesinti yapılan gelirlerden KVK uyarınca ayrıca kesinti yapılmayacaktır. Bu çerçevede dar

---

<sup>132</sup> Levent BAŞAK, "Türkiye'de Bankacılık Faaliyetinde Bulunan Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesi I", **Yaklaşım**, Sayı: 3, Mart 2002, İnternet Erişim: [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2002033007.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2002033007.htm) (05.04.2012).

<sup>133</sup> AĞARMIŞ, a.g.t., s.24.

mükellef kurum kazançlarında vergi kesintisinin halen KVK'nın 30 ve GVK'nın geçici 67. maddelerine göre yapılması söz konusudur<sup>134</sup>.

Türkiye'de faaliyette bulunan ve dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilen yabancı sermayeli kurumların Türkiye'de elde ettikleri gelirlerden KVK'nın 24. maddesine göre tevkifatı yapacak olan kişi, tevkifat konusu kazanç ve iradı sağlayandır. Bu durumda yabancı sermayeli kurumlara tevkifat konusu kazancı sağlayan gerçek ve tüzel kişiler söz konusu kazançlardan kesinti yapacaktır. Ayrıca kazancı sağlayanların gelir vergisi veya kurumlar vergisi mükellefi olmaları gerekliliği kanun metninde aranılmamıştır. Bu nedenle, dar mükellefiyet esasında vergilendirilen yabancı sermayeli kurumlara kazancı sağlayan gerçek veya tüzel kişiler vergi mükellefi olup olmadıklarına bakmaksızın, sağladıkları kazançlar üzerinden tevkifat yapacaklardır. Yine, Türkiye'de faaliyette bulunan bir yabancı sermayeli kurum veya dar mükellef gerçek kişiler KVK'nın 24. maddesinde belirtilen kazançları yabancı sermayeli kurumlara sağlamaları halinde de, söz konusu kazançlar üzerinden stopaj yapacaklardır<sup>135</sup>.

KVK 24'üncü madde uyarınca dar mükellefiyete tabi kurumların ticari, zirai ve diğer kazanç ve iratları dışında kalan kazanç ve iratları ile telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, alameti farika ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik mukabilinde alınan bedeller kesintiye tabidir ve kesinti oranı %25'tir.

Ticari mahiyette sayılıp, stopaja konu edilmeyen gelir türlerini şu şekilde örneklendirilebilir<sup>136</sup>;

- ✓ Yurt dışından satın alınıp, yurt içinde nihai tüketicilere satılan bilgisayar programlarının bedelleri,
- ✓ Yabancı kurumlarca Türkiye'ye gönderilen malların bedelleri,
- ✓ Her nevi komisyonlar (ihracat, pazarlama komisyonu vb.),
- ✓ İlan ve reklam hizmet bedelleri,

<sup>134</sup> Emin AKYOL, "Dar Mükellef Kurum Kazançlarında Vergi Kesintisi", **Yaklaşım**, Sayı: 179, Kasım 2007, s.62.

<sup>135</sup> Ali TUĞLU, "Yabancı Sermayeli Kurumların Elde Ettikleri Gelirlerin Vergilendirilmesi", **Yaklaşım**, Sayı: 128, Ağustos 2003, İnternet Erişim: [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2003083772.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2003083772.htm) (09.04.2012).

<sup>136</sup> Yıldırım ERCAN, "Türk Vergi Sistemi ve Uluslararası Vergi Anlaşmaları Çerçevesinde Dar Mükelleflerde Telif Kazançlarının Vergilendirilmesi", **Diyalog Dergisi**, Sayı, 141, 2000, s.82.

- ✓ Yolcu ve yük taşıma bedelleri,
- ✓ Sigorta primleri, yurt dışında fason iş bedelleri,
- ✓ Gözetim ücretleri,
- ✓ Yurt dışı seyahatlerde ödenen lokanta, otel, taşıma, haberleşme gibi hizmet bedelleri,
- ✓ Uydu kiralari (asıl faaliyet konusu televizyon yayın sinyallerini verici ve alıcılara göndermek olan yabancı kurumlardan sağlanan bu tür hizmetler karşılığında yapılan ödemelerin ticari nitelikte olduğu ve KVK 24'e göre stopaja tabi tutulamayacağına ilişkin Danıştay kararı mevcuttur.).

Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellefiyete tabi kurumlar vergisi mükellefleri, Gelir Vergisi Kanunu'nun 30 uncu maddesinin (1) numaralı fıkrasındaki kazançları elde etmeleri halinde bu kazançlar kendilerince % 25 oranında tevkifata tabi tutulur. Tevkifata tabi tutulan bu kazançlar sadece muhtasar beyanname ile beyan edilir.

Yapılacak vergi tevkifatında kazanç ve iratlar gayrisafi miktarları üzerinden nazara alınır.

Bakanlar Kurulu, dar mükellefiyete tabi kurumların tevkifata tabi kazanç ve iratlarından yapılacak vergi tevkifat nispetini, gelir unsurları veya faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı belirlemeye, sifıra kadar indirmeye veya yukarıdaki oranın bir katını geçmemek üzere yeni bir oran tesbit etmeye yetkilidir.

Bu maddeye göre vergisi tevkif suretiyle alınan kazanç ve iratlar için 20 ve 22 nci maddelere göre beyanname verilmesi veya bu madde kapsamına girmeyen kazanç ve iratlar için verilecek beyannamelere mezkûr kazanç ve iratların ithali ihtiyaridir. (Şu kadar ki Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının 5 ve 7 numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları ile yatırım fonları ve ortaklıklarının katılma belgeleri ve hisse senetlerinden elde edilen kâr paylarının verilecek beyannamelere dahil edilmesi zorunludur.).

Dar mükellef durumunda olan kurumlara yukarıda yazılı kazanç ve iratları sağlayanlar bu kazanç ve iratlardan kurumlar vergisi tevkifatı yapmaya mecburdurlar.

Kazanç ve iratları sağlayanlar, kurumlar vergisi tevkifatına tabi kazanç ve iratları nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettiren gerçek ve tüzel kişilerdir.

Bu madde gereğince vergi tevkifatı yapanlar bir ay içinde nakden veya hesaben ödedikleri veya tahakkuk ettirdikleri kazanç ve iratlar ile bunlardan kestikleri kurumlar vergisini müteakip ayın yirmiüçüncü günü akşamına kadar bağlı buldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirirler.

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar bu maddeye göre yaptıkları vergi tevkifatını ayrıca kayıt ve hesaplarında gösterirler.

Muhtasar beyannamenin şekil, muhteva ve ekleri Maliye Bakanlığı'nca tayin ve tesbit olunur. Mükellefler beyanlarını bu beyanname ile yapmaya veya bu beyannamelerde yazılı bilgilere uygun olarak bildirmeye mecburdurlar.

Bu kapsamda KVK 24'üncü maddenin özetinden çıkacak sonuç itibariyle tevkifata tutulacak olan dar mükellef kazanç türleri şunlardır<sup>137</sup>:

- Ücretler,
- Serbest meslek kazançları,
- Gayrimenkul sermaye iratları,
- Menkul sermaye iratları,
- Telif, imtiyaz, ihitira, işletme, ticaret unvanı, alameti farika vb. gayri maddi hakların satış, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller,
- Hükümetin izni ile açılan sergi ve panayırılarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar (KVK md. 24, GVK md. 30/1).
- KVK'nın 30. maddesinde kesintiye tabi tutulacak kazanç ve iratlar aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

---

<sup>137</sup> AĞARMIŞ, a.g.t., s.28.



## 1. KVK'nın 30. Maddesinin 1. Fıkrasında Yer Alan Kazanç ve İratlar

KVK'nın 30. maddesinin 1. fıkrasında yer alan kazanç ve iratlar ile kesinti oranları şöyledir (Belirtilen kesinti oranları 12/1/2009 tarihli ve 2009/14593 sayılı karara göre);

- Hakediş Ödemeleri: KVK'nın 30. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinde hakediş ödemeleri yer almaktadır. Bu bent hükmüne göre; GVK'da belirtilen esaslara göre; birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan dar mükellef kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemelerinden %3 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.
- Serbest Meslek Kazançları: KVK'nın 30. maddesinin 2. fıkrasının (b) bendinde serbest meslek kazançlarında kesinti düzenlenmiştir. Petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak serbest meslek kazançlarından %5, diğer serbest meslek kazançlarından % 20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır. Serbest meslek kazançlarında vergi kesinti oranları yönünden yapılan bu ayırım 2009/14593 sayılı BKK ile öngörülmüştür.
- Gayrimenkul Sermaye İratları: KVK'nın 30. maddesinin 2. fıkrasının (c) bendinde gayrimenkul sermaye iratlarında kesinti düzenlenmiştir. 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarından % 1, diğer gayrimenkul sermaye iratlarından % 20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır. Bu ayırımda 2009/14593 sayılı BKK ile yapılmıştır.
- Menkul Sermaye İratları: KVK'nın 30. maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendine göre; dar mükellef kurumların, GVK'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının 1, 2, 3 ve 4 numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere menkul sermaye iratlarından vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Kesinti kapsamı dışında tutulan iratlar, sermaye şirketlerinden alınan kâr payları ile; yıllık veya özel beyanname veren dar mükellefiyete tabi kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kazancından hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonraki

kazançtır. Bu bentte kapsam dışında tutulan iratlarda kesinti 30. maddenin 3 ve 6. fıkralarında ayrıca düzenlenmiştir.

- Ayrıca alacak faizleri ile, her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedellerinde kesinti oranları için 2009/14593 sayılı BKK ile özel belirleme yapılmıştır. Buna göre; her nevi alacak faizlerinden; yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı banka ve kurumlardan alınan her türlü krediler için ödenecek faizlerden (katılım bankalarının kendi usullerine göre yurt dışından sağladıkları fonlar ve benzeri kaynaklar için ödedikleri kâr payları dahil) % 0, diğerlerinden % 10 oranında vergi kesintisi yapılacaktır. Her çeşit senedin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedellerinde ise kesinti oranı % 10'dur.
- Öte yandan GVK'nın geçici 67. maddesi uyarınca da aynı Kanun'un 75. maddesinin 5, 7, 12 ve 14 numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları üzerinden kesinti yapılması gerekmektedir. Bu nedenle KVK'nın geçici 1. maddesinin 2. fıkrasında GVK'nın geçici 67. maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, bu Kanun uyarınca ayrıca kesinti yapılmayacağı hükmüne yer verilmiştir. Bu durumda dar mükellef kurumların elde ettikleri GVK'nın 75. maddesinin 5, 7, 12 ve 14 numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları üzerinden KVK uyarınca değil geçici 67. madde uyarınca kesinti yapılması gerekmektedir. Buna göre, her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresi'nce çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler, mevduat faizleri, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve repo gelirleri üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. madde hükmü uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır.

Dar mükellef kurumun Türkiye'de herhangi bir kazanç ve irat elde etmesi durumunda tarhiyatın muhatapları şunlardır<sup>138</sup>:

---

<sup>138</sup> Levent BAŞAK, "Dar Mükellef Kurumların Tevkif Suretiyle Vergilendirilmesi II", **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 121, Ocak 2003, s.105.

- Yabancı kurumun Türkiye’de müdür veya temsilcilerinin mevcut olması durumunda tarhiyat bu kişiler adına,
- Yabancı kurumun Türkiye’de müdür veya temsilcisinin bulunmaması halinde tarhiyat kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar adına yapılacaktır.

### C. Özel Beyanname Verilmesi Suretiyle Vergileme

Kanun koyucu dar mükellef kurumların yapısal özelliklerini de göz önünde bulundurarak dar mükellefler için farklı bir beyanname türü öngörmüştür. Bu düzenlemenin kanuni gerekçesinde Türkiye’de dar mükelleflerce elde edilen arızı kazançlar kısa bir zamanda beyan edilmediği takdirde takibinin güç olduğu ve bu nedenle bu kimselerin elde ettikleri arızı kazançların her defasında ayrı olarak beyan edilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Buradan da anlaşılacağı üzere özel beyanname suretiyle vergilendirme de tevkifat usulünde olduğu gibi vergide güvenliği sağlamak amacıyla yönelik olarak düzenlenmiştir. Özel beyannameye ilişkin düzenlemeye KVK 22’inci maddede yer verilmiştir. Buna göre “Dar mükellefiyete giren yabancı kurumların vergiye tabi kazancının Gelir Vergisi Kanunu 80’inci maddesinde yazılı diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, alameti farika ve benzeri gayri maddi hakların satışı devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret bulunması halinde yabancı kurum veya Türkiye’de namına hareket eden kimse bu gibi kazançları iktisap tarihinden itibaren 15 gün içinde anılan Kanunun 101’inci maddesinde belirtilen vergi dairelerine beyan ile bildirmeye mecburdur.”<sup>139</sup>.

Yıllık beyanname verme yükümlülüğü bulunmayan dar mükellef kurumların KVK 22’nci maddenin yapmış olduğu atıf nedeniyle özel beyanname ile bildirecekleri kazanç ve iratlar GVK 101’nci madde de beş bent halinde sayılmıştır. Buna göre özel beyanname ile bildirilecek kazanç ve iratlar ile özel beyannamenin verileceği vergi daireleri şunlardır;

- ❖ Gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan diğer irat ve kazançlarını gayrimenkulün bulunduğu vergi dairesine,

---

<sup>139</sup> AĞARMIŞ, a.g.t., s.32.

- ❖ Menkullerin ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarını mal ve hakların Türkiye’de elden çıkarıldığı vergi dairesine,
- ❖ Ticari veya zirai işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde ettikleri diğer kazanç ve iratlarını işletmenin bulunduğu yer vergi dairesine,
- ❖ Arızı olarak ticari işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere aracılık etmesinden elde edilen diğer kazanç ve iratlarla, arızı olarak serbest meslek faaliyetleri nedeniyle elde edilen kazançlar ve dar mükellefiyete tabi olanların 45’inci maddede yazılı işeri arızı olarak yapmalarından elde ettikleri diğer kazanç ve iratlar faaliyetin yapıldığı veya yolcu veya yükün taşıta alındığı yer vergi dairesine,
- ❖ Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleriyle ilgili olarak sonradan elde ettikleri diğer irat ve kazançlar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların (tahsili dahil) ticari, zirai veya mesleki faaliyete hiç girilmemesi veya ihale artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde ettikleri diğer kazanç ve iratları, vergisi tevkif suretiyle alınmamış menkul sermaye iratlarını ve diğer her türlü kazanç ve irada ilişkin ödemenin Türkiye’de yapıldığı yer vergi dairesine bildirmesi gerekmektedir.

Beyanname verilmesi ihtiyari ancak diğer kazanç ve irat elde edilmesi durumunda verilecek özel beyannamelere dahil edilmesi zorunlu gelirler<sup>140</sup>; dar mükellef kurumların Türkiye’de elde etmiş olduğu kazanç ve iratlardan beyan edilmesi ihtiyari olan ancak diğer kazanç ve irat elde edilmesi nedeniyle verilecek özel beyannamelere dahil edilmesi zorunlu olan aşağıdaki kazanç ve iratlardan GVK’nın Geçici 67. maddesi kapsamında olanlar tevkifata tabi tutulmakta kaynakta kesinti suretiyle vergilendirilmektedir. Dar mükellef kurumların diğer kazanç ve irat elde edilmesi durumunda verilecek özel beyannamelere dahil edilmesi zorunlu olanlar aşağıdaki gibidir;

---

<sup>140</sup> Serdar AYTEKİN, “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Uyarınca Dar Mükellef Kurumlarda Kurum Kazancının Beyanı”, **Mali Çözüm**, Sayı: 79, Ocak-Şubat 2007, s.229.

- ✓ Her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler (GVK 75/5)
- ✓ Mevduat Faizleri (GVK 75/7)
- ✓ Repo Gelirleri (GVK 75/14)

Özel beyanname verilmesi durumunda verilecek özel beyannameye dahil edilmesi ihtiyari olan gelirler<sup>141</sup>; Dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen diğer kazanç ve iratlar nedeniyle verilecek özel beyannameye dahil edilmesi ihtiyari olan kazanç ve iratlar aşağıdaki gibidir;

- ✓ Telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller. (GVK Mük.mad.80),
- ✓ Kurumların elde edilen kar payları (GVK 75/1-3),
- ✓ Ücretler (GVK 61),
- ✓ Serbest Meslek Kazançları (GVK 65),
- ✓ Gayrimenkul sermaye iratları (GVK 70),
- ✓ Hükümetin müsaadesi ile açılan sergi ve panayır ticari kazançları (GVK 30/1),
- ✓ Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları (GVK 75/6),
- ✓ Her nevi alacak faizi (GVK 75/6),
- ✓ Her çeşit senetlerin iskonto bedelleri (GVK 75/10),
- ✓ Repo gelirleri (GVK 75/14),
- ✓ Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan dar mükellef kurumlara yapılan hak ediş ödemeleri (GVK 42).

### **III. DAR MÜKELLEF KURUMLAR TARAFINDAN ELDE EDİLEN KAZANÇ VE İRATLARIN VERGİLENDİRİLMESİ**

Dar mükellefiyete tabi kurumlarda tıpkı tam mükellef kurumlar gibi Gelir Vergisi Kanununda yer alan yedi çeşit kazanç ve irattan gelir elde ederler. Çalışmamızın bu bölümünde yabancı menşeli kurumların bu kazanç ve iratları ele alınacaktır.

---

<sup>141</sup> AYTEKİN, a.g.m., s.230.

## A. Ticari Kazançların Vergilendirilmesi

Türkiye’de VUK’da tanımlanan işyeri veya GVK’da tanımlanan daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar, dar mükelleflerin kazanç unsurlarından birini oluşturmaktadır. Ancak, bu şartları taşıyıcılar dahi kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları malları Türkiye’de satmaksızın yabancı memleketlere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye’de elde edilmiş sayılmamaktadır. Türkiye’de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye’de olması veya satış akdinin Türkiye’de yapılmasıdır<sup>142</sup>.

Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan bir yabancı kurumun Türkiye’de yalnızca mal teminine yönelik bir işyeri oluşturması veya daimi temsilci bulundurması ve bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla temin edilen malların Türkiye’de satılmaması ve Türk iç pazarına sunulmayarak yabancı memleketlere gönderilmesi halinde, teknik olarak Türkiye’de elde edilmiş bir kazançtan söz edilemeyecek ve nihai olarak vergi doğmayacaktır. Ancak, malların bozulmasını engelleyen (ilaçlama, dondurma, yıkama vb.) veya nakliyesi için zorunluluk arz eden işlemler (çuvallama, kolileme vb.) 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, ihracat muaflığından yararlanılması mümkün olmayacaktır. Dolayısıyla söz konusu kurumların Türkiye’de bir organizasyonu gerektiren imalat faaliyetleri bu kapsamda değerlendirilmeyecektir. Alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye’de olması veya satış akdinin Türkiye’de yapılması hallerinde, istisna için gerekli şartlar ihlal edilmiş sayılacaktır<sup>143</sup>.

İşlemin, Türkiye’de bulunan işyeri veya daimi temsilci ile kurumun ana merkezi arasında yapılması gerekeceğinden faturanın da ana merkeze kesilmesi gerekmektedir. Ancak, faturası ana merkeze kesilen söz konusu malın, bu merkezin yurt dışındaki

<sup>142</sup> Bülent SEZGİN, “Dar Mükellefiyette Kurum Kazancı”, **E-Yaklaşım**, Sayı: 227, Kasım 2011, İnternet Erişim: [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2011120516.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2011120516.htm) (23.03.2012).

<sup>143</sup> SEZGİN, a.g.m. İnternet Erişim: [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2011120516.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2011120516.htm) (23.03.2012).

başka bir şubesine gönderilmesi, bu muafliktan yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir. Örneğin; faturası yurt dışındaki merkeze kesilmek suretiyle yurt içinden temin edilen kabuklu fındıkların çuvallara doldurularak ana merkezin başka bir ülkedeki fabrikasına gönderilmesi halinde, yurt dışında bulunan kurum ihracat muaflığından yararlanacaktır<sup>144</sup>.

Ticari kazancın elde edilmesi hususunda temel prensip tahakkuk esasıdır. Bundan anlaşılması gereken husus ise geliri doğuran işlemin eksiksiz olarak gerçekleşmesi ve gelirin nitelik ve tutar bakımından kesinlik kazanmış olmasıdır. Dar mükellefler bakımından önem arz eden diğer bir husus ise gelirin Türkiye’de elde edilmiş olmasıdır. (KVK 12/1) Türkiye’de elde edilme hususu ise dar mükellef kurumun Türkiye’de VUK hükümlerine uygun bir işyeri veya daimi temsilci bulundurması ve kazançlarını bu iş yerinden veya daimi vasıtasıyla elde edilmesine bağlanmıştır. Ayrıca KVK’nın “Kıyas Yoluyla Uygulanacak Hükümler” başlıklı 45’inci maddesinde “kazanç veya iradın ve gelir unsurlarının Türkiye’de elde edilmesi ve Türkiye’de daimi temsilci bulundurulması hususlarında Gelir Vergisi Kanunu’nun 7’inci ve 8’inci maddeleri hükümleri cari olur” hükmünün yer alması nedeniyle dar mükellef kurumların Türkiye’de Ticari kazanç elde etmesi durumunda GVK hükümlerinin uygulanması gerekmektedir<sup>145</sup>.

Dar mükelleflerce Türkiye’deki zirai işletmelerden elde edilen kazançlar, “ticari kazanç” hükümleri çerçevesinde vergiye tabi tutulur. Zira dar mükellef kurumların Türkiye’de zirai kazanç elde edebilmeleri için her şeyden önce Türkiye’de bir zirai işletmenin varlığı gerekmektedir. Zirai işletmenin varlığı ise, kazancın bir işyeri aracılığıyla elde edildiğine karine teşkil etmekte ve bu nedenle vergilemenin de KVK’nın 22/1. maddesi kapsamında “ticari kazanç” hükümlerine göre yapılmasına neden olmaktadır. Diğer bir anlatımla, yabancı bir kurumun Türkiye’de “zirai kazanç” elde etmesi imkânsızdır<sup>146</sup>.

<sup>144</sup> SEZGİN, a.g.m. İnternet Erişim:

[http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=20111120516.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20111120516.htm) (23.03.2012).

<sup>145</sup> Gündoğan DURAK, “Dar Mükellef Kurumların Ticari Faaliyet Kapsamında Elde Ettiği Kazançların KVK 24. Madde Karşısındaki Durumu”, **Diyalog Dergisi**, Sayı: 206, 2005, s.57.

<sup>146</sup> ORGAN, AKMAZ, a.g.m., İnternet Erişim:

[http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=20110218712.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20110218712.htm) (10.02.2012).

Türkiye'de işyeri açarak veya daimi temsilci bulundurarak ticari faaliyette bulunanlar (yabancı kurum Türkiye şubeleri) bu faaliyetten sağladıkları gelirler itibarıyla aynen tam mükellefiyete tabi kurumlar gibi hareket ederler ve muamele görürler. Buna göre;

- ✓ Anlaşmalı matbaada basılmış veya notere onaylatılmış fatura verirler,
- ✓ Bu faturalara konu hâsıllardan (genel olarak) kurum stopajı yapılmaması gerekir ve,
- ✓ Söz konusu faturalardaki KDV, yabancı kuruma ödenip indirilir. KDV sorumluluğu doğmaz.

Yabancı kurumun Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmakla beraber, kazanç bunlarla ilgili olmaksızın elde edilmişse; bu kazancın vergiye tabi olup olmadığı ve ne tarzda vergileneceğinin tespiti için kazancın mahiyetine bakmak gerekir<sup>147</sup>.

- ✓ Şayet bu şekilde (işyeri ve daimi temsilcinin ilgisi olmaksızın) sağlanan kazanç ticari nitelikte ise “Türkiye’de vergileme yapılamaz”. Örneğin arızalanan bir makine veya cihazın yurt dışına gönderilerek veya dışarıdan gönderilen biri tarafından tamir edilmesi ve tamir faturasının yurt dışından gönderilmesi halinde, bu fatura; “Türkiye’de elde edilmiş sayılmayan ticari nitelikli hâsılat içerir. Stopaja veya beyana konu edilmez.” Yine yabancı kurumların Türkiye’ye mal ihraç etmeleri (satmaları), yurt dışında elde edilen ticari kazançtır ve Türkiye’de kurumlar vergisine tabi olmaz. Aynı şekilde Türkiye’de bir işyeri ve daimi temsilcisi olmaksızın faks ya da internet yoluyla Türkiye’deki müşterilerine sigorta poliçesi imzalatılarak sigorta hizmeti sunan yabancı bir kurumun, yurt dışında elde ettiği bu ticari kazancı dolayısıyla kurumlar vergisi doğmamaktadır.
- ✓ Şayet yabancı kurum Türkiye'de bir adi ortaklığın ortağı ise, elde edeceği ortaklık kazanç payı “ticari nitelik” taşır. Zira adi ortaklığın işyeri,

---

<sup>147</sup> Mehmet MAÇ, **Güncel Kurumlar Vergisi**, İstanbul, 1996, s.124.



yabancı ortağın işyeri sayılır (Fakat iş ortaklığına veya bir sermaye şirketine ortak olunması halinde kazanç, MSİ niteliği arz eder).

## 1. İhracat Muafılığı

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, dar mükelleflerin kazanç unsurlarından birini oluşturmaktadır. Ancak anılan şartları taşıyolar dahi “kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları malları Türkiye’de satmaksızın yabancı memleketlere göndermelerinden doğan kazançlar”, KVK’nın 3/3. maddesinin (a) bendinin sonunda yer alan parantez içi hüküm nedeniyle “Türkiye’de elde edilmiş” sayılmayacaktır. Türkiye’de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye’de olması veya satış akdinin Türkiye’de yapılmasıdır. İhracat muafılığına ilişkin olarak 1 Seri No.lu KVK Genel Tebliği’nde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

- Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumlarca Türkiye’de yalnızca mal teminine yönelik bir işyeri oluşturulması veya daimi temsilci bulundurulması ve bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla temin edilen malların Türk iç pazarına sunulmayarak yabancı memleketlere gönderilmesi halinde, teknik olarak “Türkiye’de elde edilmiş bir kazançtan söz edilemeyecek ve vergi doğmayacaktır.” Ancak, malların bozulmasını engelleyen (ilaçlama, dondurma, yıkama vb.) veya nakliyesi için zorunluluk arz eden işlemler (çuvallama, kolileme vb.) gibi malın niteliğinde herhangi bir değişiklik yapmayan, malı başka bir ürüne dönüştürmeyen ve katma değer oluşturmayan işlemler dışında bir işleme tabi tutulduktan sonra yurt dışına gönderilmesi halinde, bentte yer alan “ihracat muafılığı”ndan yararlanılması mümkün olmayacaktır.
- İşlemin, Türkiye’de bulunan işyeri veya daimi temsilci ile kurumun ana merkezi arasında yapılması gerekeceğinden faturanın da ana merkeze kesilmesi gerekmektedir. Ancak, faturası ana merkeze kesilen söz

konusu malın, bu merkezin yurt dışındaki başka bir şubesine gönderilmesi, bu muafliktan yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir.

### a. İşyeri

İşyerinin tanımı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 156. maddesinde yapılmıştır. Buna göre, ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette işyeri; 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.

Kanun ifadesinde “gibi” kelimesini kullanılması nedeniyle işyerinin burada sayılan kurumlardan ibret olmadığı anlaşılmaktadır. Burada önemli olan ticari, sınai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan bir yer olmasıdır. Bu nedenle Kanun'da sayılmasa bile elektronik ortamda yapılan ticari faaliyet için de bir işyerinden söz edilebilir<sup>148</sup>.

Çok sayıda örneği sayılan işyeri hukuki olmaktan çok, fiili-nesnel bir kavramdır. Kanunun 156. Maddesinde işyeri örnekleri sayıldıktan sonra “... gibi ticari, sınai, mesleki faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir” ifadesi ile işyeri örneklerinin yalnızca bu sayılanlarla sınırlı kalmadığını “gibi yerler” denilerek genişletici bir yorumla başka işyeri örneklerinin de kapsama dahil olduğu söylenebilir. Örneğin bu kapsamda serbest bölgeleri, limanları, hava alanlarını işyeri kabul etmektedir. İrtibat bürolarını da taşıdıkları özellikleri göz önünde bulundurulduğunda bu tanım içerisinde işyeri saymak gerekmektedir<sup>149</sup>.

Tüzel kişi olarak faaliyette bulunacak bazı mükellefler işleri canlanıncaya kadar şirket müdürünün veya ortağının ikametgah adresini şirket adresi olarak gösterebilmektedirler. Ancak vergi daireleri, şirket ana sözleşmesindeki şirket müdürünün veya ortaklardan birinin ikametgah adresinin işyeri adresi olarak kabulünün

<sup>148</sup> İsa AYDEMİR, “Kurumlar Vergisinde Tam ve Dar Mükellefiyet Esasına Göre Vergilendirme”, **Yaklaşım**, Sayı:222, Haziran 2011, s.270.

<sup>149</sup> Zeynep ARIKAN, **Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgah**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007, s.192.

mümkün olmadığı gerekçesiyle mükellefiyet kayıtlarını yapmaması üzerine, yayınlanan iç genelgeyle, faaliyet konusu ayrı bir işyeri açılmasını gerektirmeyecek nitelikte örneğin danışmanlık, komisyonculuk vb. ise ikametgah adreslerinin işyeri olarak kabul edilerek mükellefiyet kaydının yapılabileceği duyurulmuştur<sup>150</sup>.

VUK'un 156. maddesinde yapılan işyeri tanımı incelendiğinde, kanun koyucunun işyerini "coğrafi anlamda sabit bir yer" olarak kabul ettiği anlaşılmaktadır. Bu tanıma göre, sanal ortamda gerçekleştirilen ticarete işyerinin varlığı nasıl belirlenecektir? İnternet ortamında "server" üzerindeki "web" sayfası işyeri olarak değerlendirilebilir mi?

Sanal ortamın, işyerinin varlığı için gerekli olan "işe ilişkin sabit bir yer" şartının gerçekleşmesine elverişli olmadığı ortaya çıkmaktadır. Bu sebeple web sayfası, ticari faaliyetin icrasına tahsis edilmiş bir yer olarak kabul edilse bile sabitlik şartı sağlanamadığı için "sanal ortamda işyerinin varlığından söz edilmesi mevcut düzenlemelere göre mümkün görülmemektedir". Söz konusu kabul tarzı, dar mükellefler için geçerlidir. Kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan kurumlar için bu esas geçerli değildir. Vergi idaresi, tam mükellefler açısından interneti tek başına işyeri olarak kabul etmektedir<sup>151</sup>.

## **b. Daimi Temsilci**

Daimi temsilcinin "*bir hizmet veya vekâlet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimse*" olduğu, GVK'nın 8. maddesinde belirtilmiştir. Ayrıca aşağıda yazılı kimselerin de başkaca şartlar aranmaksızın temsil edilenin "daimi temsilcisi" sayılacağı bu maddede hüküm altına alınmıştır.

- Ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile Ticaret Kanunu hükümlerine göre "acente" durumunda bulunanlar,
- Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere, giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler,

<sup>150</sup> AYDEMİR, a.g.m., s.270.

<sup>151</sup> ORGAN, AKMAZ, a.g.m., İnternet Erişim:

[http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=20110218712.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20110218712.htm) (10.02.2012).

- 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.

Dar mükellefiyette, daimi temsilciliğin varlığının kabul edilebilmesi için, daimi temsilci olarak nitelenen kişinin yaptığı faaliyetin ticari nitelikte olması ve yapılan faaliyet sonucu bir kazancın (veya zararın) doğması gerekmektedir<sup>152</sup>.

Bir yabancı kurumun Türkiye'deki bir firmaya sürekli olarak mal veya ticari nitelikli hizmet satması, bu mal veya hizmetlerin faturasını yurt dışında düzenleyerek göndermesi, söz konusu mal veya hizmetlerin bu firma tarafından devamlı olarak pazarlanması hallerinde yabancı kurum; Türkiye'de ticari kazanç elde etmiş sayılmayacağı gibi, mezkûr firmanın da bu işlemler bakımından daimi temsilci sayılması söz konusu değildir. Burada firma sadece “alıcı” pozisyonundadır.

Yabancı firmanın Türkiye’de ticari kazanç elde etmiş sayılması için acentenin yasal manada çalışması, yani o yabancı şirket adına işlemler yapıyor olması gerekir. Bu itibarla; komisyoncular, tellallar, iş takibi için görevlendirilen yetkisiz kişiler daimi temsilci sayılmazlar<sup>153</sup>. Komisyoncunun acenteden farkı “kendi namına müvekkili hesabına” çalışmasıdır. Acenteler ise, yabancı kurumların “hem namına hem de hesabına” işlem yapmaktadırlar. Bu fark, komisyoncuyla GVK'da tanımlanan daimi temsilci tanımı dışına çıkarmaktadır.

## **B. Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Özel Matrah Tespiti**

Dar mükellef kurumların, ulaştırma işlerinden elde ettikleri kazançlarının gerçek ve safi miktarlarının tespiti birtakım güçlükler arz etmektedir. Söz konusu kurumların ana merkezleri Türkiye dışında bulunduğundan safi kurum kazancının Türkiye’ye isabet eden miktarları kesin olarak bilinemeyeceği gibi, hesaplanmasındaki doğruluk derecesi

<sup>152</sup> Selçuk YÜCEL, Hayrettin TURAN, **Dar Mükellef Kurumlar**, Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 1999, s.51.

<sup>153</sup> ORGAN, AKMAZ, a.g.m., İnternet Erişim: [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=20110218712.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20110218712.htm) (10.02.2012).

de kontrol edilemez. Bu nedenle, Türkiye ile yabancı ülkeler arasında ulaştırma işleriyle uğraşan dar mükellef kurumların vergi matrahlarının tespiti ayrı bir esasa bağlanmıştır. KVK'nın 23. maddesinde düzenlenen bu özel vergileme rejimi, yabancı ulaştırma kurumlarının sadece Türkiye ile yabancı ülkeler arasında gerçekleştirdikleri taşımacılık faaliyetlerini kapsamaktadır. Faaliyetin Türkiye'de başlayıp bitmesi halinde, genel vergileme rejimi geçerli olmaktadır. Elde edilen ulaştırma kazancının "ticari ya da arızı" kazanç niteliğinde olması matrahın tespiti açısından bir fark doğurmamaktadır. Zira daimi veya arızı olarak çalışan tüm yabancı ulaştırma kurumlarının özel düzenlemeye tabi oldukları aynı maddede açıkça belirtilmiştir. Dar mükellef ulaştırma kurumlarında vergiye matrah olacak safi kurum kazancı, Türkiye'de elde edilen hâsılatı ortalama emsal oranlarının (%5, 12 ve 15) uygulanması suretiyle hesaplanacaktır. Söz konusu yöntem, Türkiye'de daimi veya arızı olarak çalışan bir başka ifadeyle "ticari veya arızı ticari kazanç" elde eden bütün dar mükellef kurumlar için geçerlidir.

### **C. Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Türkiye'deki İşyeri veya Daimi Temsilci Vasıtasıyla Elde Edilen Kazanç ve İratlarda Vergi Kesintisi**

KVK'nın 30. maddesinin 1. fıkrası uyarınca, dar mükellefiyete tabi kurumlara birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleriyle ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri üzerinden %3 oranında kesinti yapılacaktır.

Diğer taraftan; telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında yapılan ödemeler üzerinden bu kazanç ve iratların ticari veya zirai kazançta dâhil olup olmadığına bakılmaksızın sorumlularca %20 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacaktır.

KVK'nın 3. maddesinde, dar mükellefiyete tabi olanların yalnızca Türkiye'de elde ettikleri kazançların kurumlar vergisine tabi tutulacağını belirtmiş ve dar mükellefiyete mevzu kazançlar ayrı ayrı sayılmıştır. Dar mükellefiyette kesinti suretiyle vergilendirme de bu şekilde yapılmış sınıflandırmaya göre KVK'nın 30. maddesinde düzenlenmiştir. esas itibarıyla söz konusu maddeye göre, dar mükellef kurumlarca elde edilen menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile serbest meslek kazançları vergi kesintisine tabi bulunmaktadır. ancak ilgili maddede bu genel kuralın bazı istisnaları da söz konusudur.

İlkesel planda dar mükellefiyette kurumlar vergisi kesintisi, dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye’de işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde etmediği kazanç ve iratlara ilişkindir. Dar mükellef kurumların Türkiye’deki iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettiği kazanç ve iratlar, ticari kazanç olarak değerlendirileceğinden, bu madde hükmüne göre kural olarak kesintiye tabi tutulması söz konusu değildir. Ayrıca 1 seri nolu KVK Genel Tebliğine göre, vergi kesintisi yapma sorumluluğu bulunanların dar mükelleflere nakden veya hesaben ödeme yapmaları sırasında, dar mükellefin Türkiye’de işyerlerinin veya daimi temsilcilerinin bulunup bulunmadığının bilinmemesi halinde anılan madde uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır<sup>154</sup>.

KVK’nın 22/1. maddesinde dar mükellef kurumların işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettikleri kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir. Anılan Kanun’un 15. maddesine göre, tam mükellef kurumların her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerinden, mevduat faizlerinden, katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr paylarından, kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr paylarından, repo kazançlarından ve kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden vergi kesintisi yapılmaktadır. Bu nedenle tam mükellef kurumların vergi kesintisine tabi tutulan bu kazanç ve iratlarının, Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci bulundurmamak suretiyle ticari faaliyette bulunan dar mükellef kurumlar tarafından da elde edilmesi halinde, söz konusu kazanç ve iratlar üzerinden KVK’nın 30/1-c ve ç maddelerine uyarınca her halükârda vergi kesintisi yapılacaktır<sup>155</sup>. Öte yandan 5520 sayılı KVK’nın 30/1-ç maddesi uyarınca tevkif edilmesi gereken bu iratlar, aynı zamanda GVK’nın geçici 67. maddesi kapsamında da gelir vergisi tevkifatına tabidir. Çifte vergilendirmeyi engellemek amacıyla KVK’nın geçici 1. maddesinin 2. fıkrasına “GVK’nın geçici 67. maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, bu Kanun uyarınca ayrıca kesinti yapılmaz” hükmü ilave edilmiştir. Netice olarak ister KVK’nın 30. maddesi kapsamında ister GVK’nın geçici 67. madde kapsamında kesintiye tabi

<sup>154</sup> Gürol ÜREL, **Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması Yorum ve Açıklamalar**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Mart 2009, s.910.

<sup>155</sup> 1 Seri No.lu KVK Genel Tebliği.

tutulmuş olan bu ticari kazançların, genel esaslara göre, yıllık beyannameyle beyan edilmesi zorunludur. Diğer bir anlatımla dar mükellef kurumlarca elde edilen ticari kazançların beyanında, bu kazançlar kesintiye tabi olsa bile, ihtiyarilik yoktur.

Dar mükellef kurumlar ülkemizdeki işyerleri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri tüm kazanç ve iratları için, genel esaslara göre, KDV hesaplamak ve beyan etmek zorundadır. Diğer bir anlatımla daimi temsilci ya da işyeri aracılığıyla yapılan tüm faaliyetler, KDVK'nın 1/1-1. maddesi uyarınca, Türkiye'de yapılan "ticari işlem" kapsamına girmektedir.

Öte yandan dar mükellef kurumların Türkiye'deki işyerleri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri;

- ✓ Serbest meslek kazançları,
- ✓ Gayrimenkul sermaye iratları (dar mükellef kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri hariç) ve,
- ✓ Menkul sermaye iratları (KVK'nın 15. maddesinin 1. fıkrasında vergi kesintisine tabi tutulan menkul sermaye iratları hariç),

üzerinden anılan Kanun'un 30. maddesine göre vergi kesintisi yapılmayacaktır<sup>156</sup>. Ticari kazanç özelliği taşıyan bu gelirlerin, yıllık beyannameye dâhil edilerek beyan edileceği tabiidir.

Ancak dar mükellef 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 olmamak suretiyle elde ettikleri;

- ✓ Serbest meslek kazançlarından,
- ✓ Gayrimenkul sermaye iratlarından ve,
- ✓ Menkul sermaye iratlarından,

---

<sup>156</sup> 1 Seri No.lu KVK Genel Tebliği.

Kanun'un 30. maddesine göre vergi kesintisi yapılacaktır<sup>157</sup>. Türkiye'de işyeri ve daimi temsilci bulunan ve bu doğrultuda elde ettiği geliri ticari kazanç olarak vergilendiren kurumların, bu kazançları yanında stopaj kapsamına girebilecek kazanç ve irat elde etmeleri halinde bu kazançlar üzerinden stopaj yapılıp yapılamayacağı hususu eski KVK uygulamasında da tartışmalı bir konuydu. Tartışmalı olan bu konuyu vergi idaresi 31 seri nolu KVK genel tebliği ile açıklığa kavuşturmaya çalışmış, eski rejimde uygulama bu tebliğ çerçevesinde yapılmıştır. Söz konusu tebliğde belirtildiği gibi, Türkiye'de işyeri açmak suretiyle ticari faaliyette bulunan kurumların bu işyerlerinden elde ettikleri kazançlar üzerinden eski KVK'nın 24. Maddesine göre stopaj yapılmayacağı tartışmasızdı. Ancak vergi idaresine göre, dar mükellefiyete tabi kurumların bu işyerlerinde yürüttükleri ticari faaliyetle bağlantılı olmayan diğer kazançları üzerinden stopaj yapılacaktır<sup>158</sup>.

**ÖRNEK:** Yabancı bankaların Türkiye'de bulunan şubelerinin bizzat bankacılık faaliyeti çerçevesinde elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden KVK'nın 30. maddesinin 1. fıkrasına göre vergi kesintisi yapılmayacaktır. Ancak, bu bankaların şube dışında elde ettikleri ve bankacılık faaliyetine dâhil olmayan kazanç ve iratları üzerinden yine anılan madde uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır.

Vergi kesintisi yapma sorumluluğu bulunanların dar mükelleflere nakden veya hesaben ödeme yapmaları sırasında, dar mükellefin Türkiye'de işyerlerinin veya daimi temsilcilerinin bulunup bulunmadığının bilinmemesi halinde anılan madde uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekeceği tabiidir<sup>159</sup>.

Son olarak şu hususu belirtmekte fayda var. Yabancı kurumlarca elde edilen hâsılat mahiyeti itibarıyla kurum stopajını gerektirse bile; hâsılatı elde eden yabancı kurumun mukimi bulunduğu ülke ile Türkiye arasında vergi anlaşması varsa, bu anlaşma stopajı önleyebilmekte veya stopaj oranını düşürmektedir.

ÇVÖ Anlaşmalarının kapsamına gelir üzerinden alınan vergiler girdiğinden, Türkiye açısından uygulama konusu olan vergiler “gelir ve kurumlar vergisidir”. Diğer

---

<sup>157</sup> 1 Seri No.lu KVK Genel Tebliği.

<sup>158</sup> ÜREL, a.g.e., s.910.

<sup>159</sup> 1 Seri No.lu KVK Genel Tebliği.



bir anlatımla vergi anlaşmaları, bir harcama vergisi olan KDV'yi ve dolayısıyla KDV tevkifatını kapsamamaktadır. Bu nedenle, Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan yabancı kurumların KDV'ye tabi işlemleri üzerinden işlemin mahiyetine göre %1, 8 ve 18 oranlarında KDV tevkifatı yapılacaktır.

#### **D. Dar Mükellef Kurumlarca Elde Edilen Serbest Meslek Kazançları**

Serbest meslek faaliyeti, esas itibarıyla gerçek kişilerce icra edilen ve GVK'nın 65. maddesinde tanımlanan faaliyet türüdür. Dar mükellef kurumların bu tür kazanç elde etmeleri ise, istihdam ettikleri personelleri aracılığı ile olmaktadır. Serbest meslek kazançlarının Türkiye'de elde edilmiş sayılması için;

- ✓ Serbest meslek faaliyetinin Türkiye'de icra edilmesi veya,
- ✓ Türkiye'de değerlendirilmesi,

gerekir. Serbest meslek kazançlarının Türkiye'de elde edilmesi konusunda, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 3'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası uyarınca Gelir Vergisi Kanunu (GVK) hükümleri uygulanır. GVK'nın 7'nci maddesinde hükme bağlandığı üzere, Türkiye'de icra edilen veya değerlendirilen serbest meslek faaliyetleri sonucunda doğan kazanç Türkiye'de elde edilmiş serbest meslek kazancıdır. Söz konusu kanun hükmünün son fıkrası uyarınca 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. Diğer taraftan, KVK'nın 22'nci maddesi uyarınca; dar mükellef kurumların iş yeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde ettikleri kazançların tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır. Başka bir ifadeyle, dar mükellef kurumların bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla icra ettikleri serbest meslek faaliyeti dolayısıyla elde ettikleri kazanç, serbest meslek kazancı olarak değil; kurum kazancı olarak ticari kazanç esaslarına göre vergilendirilecektir<sup>160</sup>. KVK'nın 30/1-b maddesinde dar mükellef kurumların elde

<sup>160</sup> Alper Cihad DEMİR, "Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar Tarafından Elde Edilen Serbest Meslek Kazançlarına İlişkin Özellikli Durumlar", **Vergi Dünyası**, Sayı:356, Nisan 2011, s.155.

edecekleri serbest meslek kazançları üzerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür. 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca, 01.01.2007 tarihinden itibaren;

- ✓ Petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlardan %5,
- ✓ Diğer serbest meslek kazançlarından %20,

oranında vergi kesintisi yapılacaktır. KVK'nın 30/1. maddesi uyarınca kurum stopajı yapılabilmesi için, avanslar dâhil olmak üzere nakden veya hesaben ödeme yapılması ya da tahakkuk ettirilmesi yeterlidir. Buradan da, yabancı kurumlarca Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançlarında elde etmenin "tahakkuk esası"na bağlandığını söyleyebiliriz.

Yabancı kuruma sağlanan hâsılatı kurum stopajına tabi tutmadan önce bu hâsılatın, serbest meslek faaliyeti niteliğine sahip olup olmadığının tespit edilmesi gerekmektedir. Bunun için yabancı kurumun vermiş olduğu hizmetin, GVK'nın 65. maddesinde yer alan tanım çerçevesinde dikkatlice analiz edilmesi gerekmektedir. Çünkü yabancı kuruma sağlanan hâsılatın mahiyetinin doğru olarak tayin edilmesi; onun vergi tevkifatına tabi tutulup tutulmayacağını ve tevkifatın hangi oranda yapılacağını belirleyecektir.

Yabancı kurumlarca tevkif edilen vergiler muhtasar beyanname ile birlikte tevkif eden tarafından beyan edilecektir. Madde hükmü serbest meslek kazançlarında beyan esası yerine tevkif sureti ile vergilendirme sistemini bu kazanç ve iratlar açısından vergi güvenliği gerekçesi ile benimsemiştir<sup>161</sup>.

Vergisi kesinti yoluyla alınan serbest meslek kazançları için;

- ✓ Yıllık beyanname verilmesi veya,
- ✓ Diğer gelirler için verilecek beyannamelere söz konusu serbest meslek kazançlarının dâhil edilmesi,

ihtiyaridir. Diğer bir anlatımla, yapılan kesinti nihai vergilendirme yerine geçmektedir. Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan ya da işyeri veya daimi temsilcisi

---

<sup>161</sup> BAŞAK, a.g.e., s.1180.

bulunmakla birlikte bunlarla ilişkili olmaksızın Türkiye’de serbest meslek faaliyeti icra eden veya bu faaliyeti Türkiye’de değerlendirilen kurumların söz konusu kazançlarını ihtiyari olarak “yıllık beyannamede” göstermeleri halinde; kesilen bu vergiler beyannamede hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir.

Dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettikleri serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi aşamasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında yer alan hükümler öncelik taşımaktadır. Türkiye’nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının serbest meslek kazançlarına ilişkin maddesine göre; dar mükellef kurumlar, Türkiye’de bir işyeri vasıtasıyla ya da Türkiye’de 183 günden fazla kalmak suretiyle serbest meslek kazancı elde ettikleri takdirde Türkiye’de vergiye tabi tutulabilirler. Aksi takdirde sadece mukim oldukları ülkede vergilendirileceklerdir. Diğer taraftan, 183 gün kuralı Türkiye’nin taraf olduğu anlaşmaların bir kısmında yer almaktadır. Bu nedenle, genel kural olarak; dar mükellef kurumun mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasında vergi anlaşması bulunması halinde, söz konusu yabancı kurum ancak bir işyeri kullanmak suretiyle Türkiye’de serbest meslek kazancı elde etmesi durumunda Türkiye’de kurumlar vergisine tabi olacaktır<sup>162</sup>.

Söz konusu serbest meslek faaliyeti, KDVK’nın 4. maddesi uyarınca hizmet ifası kapsamına girmektedir. Mesleki faaliyetten Türkiye’de faydalanıldığından, KDVK’nın 6. maddesi uyarınca, işlem Türkiye’de yapılmış sayılmakta ve bu nedenle Türkiye’de yapılmakta olan ticari, zirai, sınaî ve mesleki faaliyet kapsamında KDV doğmaktadır. Diğer bir anlatımla burada KDV; KDVK’nın 1/1-2. maddesinde hüküm altına alınan hizmet ithalatı nedeniyle değil de, KDVK’nın 1/1-1. maddesinde hüküm altına alınan Türkiye’de yapılan bir işlem nedeniyle doğmaktadır. KDV’nin mükellefi ise; hizmeti ithal edenler olmayıp, serbest meslek faaliyetini icra eden yabancı kurumdur. Ancak yabancı kurumun Türkiye’de bir işyeri bulunmadığından, mesleki faaliyetten doğan KDV’yi sorumlu sıfatıyla hizmetten faydalananlar, 2 no.lu KDV Beyannamesiyle beyan etmek zorundadır. Burada, hizmetten faydalananların KDV mükellefi olma zorunluluğu yoktur.

---

<sup>162</sup> DEMİR, a.g.m. s.155.

Serbest meslek kazancının Türkiye’de bir işyeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla elde edilmesi halinde, kurum kazancının (matrahın) tespitinde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler yani “ticari kazanç” hükümleri uygulanacaktır. Burada artık, GVK’nın SMK hükümlerinin uygulanması mümkün değildir. Bu kabul tarzının doğal bir sonucu olarak, Türkiye’deki işyerleri ya da daimi temsilcileri vasıtasıyla serbest meslek kazancı elde eden dar mükellef kurumların bu kazançları üzerinden KVK’nın 30/1-b maddesinde öngörülen vergi kesintisi yapılmayacaktır. Diğer bir ifadeyle, söz konusu kazançların yıllık beyannameyle beyanı zorunludur.

Dar mükellefiyete tabi kurumlarca Türkiye’de icra edilen hizmet faaliyetlerinin faaliyet mi yoksa bağımsız yani serbest meslek faaliyeti niteliğindeki hizmet faaliyeti kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceğinin tespitinde bu özelliklerin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Ancak bu kriterlerden devamlılık ölçütünü dar mükellefiyete tabi kurumların personeli tarafından Türkiye’de icra edilen serbest meslek faaliyetlerine uyguladığımızda ilginç sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki; Türkiye’nin dar mükellefiyete tabi kurumun personelinin ikamet ettiği ülke ile imzaladığı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının bulunması halinde kaynak ülkenin serbest meslek kazançlarını vergilendirme yetkisine sahip olması için faaliyetin Türkiye’de 183 günü aşan bir süre ile yapılması veya bu iş için işyerinin açılması gereklidir. Bu şartı vergi anlaşmasının bulunmadığı durumlarda dikkate almaya gerek yoktur. Yani, dar mükellefiyete tabi kurumlar tarafından serbest meslek işleri için Türkiye’ye gönderilen personelin tek bir seferde dahi olsa serbest meslek faaliyeti ile iştigal etmesi halinde yapılacak ödemelerden kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gereklidir. Bu durumda dar mükellefiyete tabi kurumlarca Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazancının varlığının tespitinde devamlılık ölçütü yerine Gelir Vergisi Kanununun 65. Maddesinin 2’nci fıkrasında yer alan tanımda geçen “ticari mahiyette olmayan işlerin” ibaresi gereğince faaliyetin ticari mahiyette olup olmadığına bakılmalıdır<sup>163</sup>.

### **1. Vergi Anlaşmalarında Serbest Meslek Kazancı**

Vergi anlaşmalarının 14. maddelerinde, serbest meslek kazançları ele alınmaktadır. Bu anlaşmalara göre serbest meslek kazançlarını vergileme hakkı, serbest

<sup>163</sup> BAŞAK, a.g.e., s.1182.

meslek faaliyetini yapan kişi veya kurumun mukimi bulunduğu ülkeye aittir. Dolayısıyla anlaşmalı ülkede bulunan bir yabancı kurum, bir Türk kuruma serbest meslek hizmetinde bulunursa bu işlem prensip olarak Türkiye'de vergilenemeyeceğinden stopaja da konu olmayacaktır. Prensip böyle olmakla beraber, şayet hizmet Türkiye'ye gelinerek ifa edilirse ve Türkiye'de kalma süresi genel olarak (kimi anlaşmalarda bir takvim yılında 183 günü, kimilerinde herhangi bir 12 aylık süre içinde 183 günü) 183 günü aşarsa Türkiye'nin vergi alma hakkı doğmakta; bu nedenle de stopaj yapılması gerekmektedir.

Buradaki 183 günlük süre, ilgili yabancı kurumun sadece bir iş için Türkiye'de eleman bulundurduğu süre değil; muhtelif Türk firmalarına muhtelif personeliyle verdiği tüm serbest meslek hizmetleri açısından geçerli toplam süredir. Yabancı kuruma serbest meslek ödemesi yapanların, yabancı kurumun Türkiye'ye yönelik tüm serbest meslek hizmetleri için hangi sürelerle Türkiye'de eleman bulundurduğunu bilmelerine imkân yoktur. Vergi idaresi, stopaj sorumlusunun bu süreyi bilemeyeceğinden hareketle vergi anlaşmasını dikkate almaksızın stopaj yapılmasını; şayet yabancı kurum 183 günlük süreyi aşmamışsa, bu yabancı kurumun yapılan stopajı geri istemesini öngörmektedir<sup>164</sup>.

Vergi anlaşmalarının 14. maddelerinde, yabancı kurumun serbest meslek faaliyetinde bulunmak üzere Türkiye'de işyeri açması ve hizmetin bu işyerinden sağlanması halinde vergileme hakkının Türkiye'ye ait olacağı belirtilmektedir. Yabancı kurum Türkiye'de işyeri (şube) açmışsa zaten defter tutacak, VUK'a uygun fatura verecektir. Bu nedenle stopaj gerekli olmayacak, kazancın vergilenmesi aynen tam mükelleflerde olduğu gibi beyan yoluyla gerçekleşecektir. Zira bu kazançlar, "ticari kazanç" kabul edilmektedir.

Anlaşmaya taraf diğer ülkede yerleşik olanların Türkiye'de elde ettikleri kazanç veya iratların ilgili anlaşma çerçevesinde vergiye tabi tutulabilmesi için, kendi ülkelerinin yetkili makamlarından "mukimlik belgesi" almaları gerekmektedir. Ayrıca bu belgenin aslı ile noterce veya bu ülkelerdeki Türk konsolosluklarınca tasdik edilecek

---

<sup>164</sup> MB.'nin, 25.02.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.85/8510-5/6685 sayılı Özelgesi, [www.gib.gov.tr/index.php?id=1055](http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1055) (19.04.2012).

Türkçe tercümesinin bir örneğini ilgili vergi dairesine veya (kendilerine yapılan ödeme üzerinden vergi sorumlularınca vergi tevkifatı yapılması durumunda ise) vergi sorumlularına ibraz etmeleri gerekmektedir. Vergi sorumluları teslim aldıkları söz konusu mukimlik belgelerini gerektiğinde yetkili makamlara ibraz etmek üzere muhafaza edeceklerdir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ise, ilgili anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerimiz uygulanacaktır<sup>165</sup>.

Türkiye ile ÇVÖA imzalamış ülkelerin çoğunluğu, mütekabiliyet (karşılık) esasına göre, kazancın vergilendirilmesi gereken ülkede o ülkenin vergi kanunlarındaki hükümlere göre vergilendirilmesini kabul etmişlerdir. Bazı ülkelerle yapılan anlaşmalarda ise, stopaj oranı % 5 ve 10 ile sınırlı tutulmuştur<sup>166</sup>.

### **E. Dar Mükellef Kurumların Elde Ettiği Ücret Gelirleri**

GVK 61 uyarınca ücret; “işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir” şeklinde tanımlanmıştır. Bunun yanı sıra ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmemektedir.(GVK 61-2) GVK 61-3 uyarınca ücret sayılan ödemeler şunlardır;

- ❖ 23'üncü maddenin 11 numaralı bendine göre istisna dışında kalan emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıkları ;
- ❖ Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler;
- ❖ Türkiye Büyük Millet Meclisi, il genel meclisi ve belediye meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzeyen

<sup>165</sup> 13.02.2007 tarih ve 1 seri no.lu ÇVÖA Sirküleri, www.gib.gov.tr/index.php?id=1055(19.04.2012).

<sup>166</sup> BAHAR, a.g.e., s.109.

- diğer kimselere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
- ❖ Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
  - ❖ Bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler (3239 sayılı Kanununun 53'üncü maddesiyle değişen bent);
  - ❖ Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler.

Bütün bu açıklamalar çerçevesinde GVK açısından bir ödemenin ücret olup olmadığına tespitinde iki temel unsur aranmaktadır. Birincisi işverene tabi olarak çalışma ikincisi ise belirli bir işyerine bağlılıktır. Ücretin bir diğer unsuru ise hizmetin, nakit veya ayın olarak yapılan bir ödeme veya hizmet erbabına sağlanan ve para ile temsil edilen bir menfaat ile değerlendirilmesidir<sup>167</sup>.

Türkiye’de elde edilen gelir unsurunun ücret mi, serbest meslek kazancı mı olduğu konusundaki ayırmda şu kriterden faydalanılabilir. Dar mükellef kurumun Türkiye’ ye personel göndererek elde ettiği gelir, gönderilen personelin Türkiye’deki firmada, bir kadro işgal ederek, bir unvan altında, hiyerarşik bir düzen içerisinde, üstlerine karşı sorumlu şekilde çalışarak elde edilirse ücrettir. Yine dar mükellef kurumun elde ettiği gelirin ücret olduğunun tespitinde faydalanılacak başka bir kriter, dar mükellef kurum personelin atanması sırasında gelir elde edilen işin bütün ayrıntıları tam olarak belli değilse, ilgili kişi, işin durumuna göre yapılması gerekenleri tayin ediyorsa elde edilen gelir ücrettir. Aksi durumda iş bir uzmanlık istiyorsa, teknik bir bilgi gerektiriyorsa söz konusu işten elde edilen gelir serbest meslek kazancıdır. Ayrıca dar mükellef kurumun Türkiye’deki personeli vasıtasıyla elde ettiği gelirin serbest meslek kazancı olması durumunda, ücret gelirlerinde belirtilenin aksine, söz konusu

---

<sup>167</sup> Ahmet Ozan ERDOĞAN, “Dar Mükellef Yabancı Kurumlardan Alınan Hizmetler Karşılığı Bunlara Sağlanan Serbest Meslek Kazançları ve Ücretlerin Vergi Yasaları Açısından Değerlendirilmesi”, **E-Yaklaşım**, Eylül 2003, Sayı:129, İnternet Erişim: [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2003093827.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2003093827.htm) (03.05.2012).

kişi, Türkiye’de işi yaparken başkasından emir almamakta, işin akışı içerisinde işi kendisi yönetmektedir<sup>168</sup>.

Dar mükellef kişilerin Türkiye’de elde ettikleri kazancın ücret geliri mi yoksa serbest meslek kazancı mı olduğu konusunda zaman zaman anlaşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir. Her iki gelir unsurunun birbirine yakın özellik taşıması bu anlaşmazlığın ortaya çıkmasına sebep olmaktadır. Stopaj oranlarının ücrette %25, serbest meslek kazancında %20 olması bu artımı daha da önemli kılmaktadır<sup>169</sup>. Ücret ve serbest meslek ayırımını yapmakta zorluklar olmakla birlikte gelirin ücret olabilmesi için<sup>170</sup>:

- Dar mükellef kurum tarafından bir eleman tahsis edilmiş ve ücretinin de dar mükellef tarafından ödeniyor olması,
- Tahsis edilen kişinin Türkiye’deki kurumun emir ve talimatları doğrultusunda ve bu işyerinde bir personel gibi çalışıyor olması,
- Çalışan bu elemanın hizmetlerine karşılık yurt dışındaki dar mükellef kuruma fatura karşılığı bir ücret ödeniyor olması, gerekmektedir.

#### **F. Dar Mükellef Kurumlarca Türkiye’de Elde Edilen Gayri Menkul Sermaye İratları**

GVK 70 uyarınca gayrimenkul sermaye iradı, 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. Söz konusu kira ilişkisi yazılı veya sözlü olabilmektedir.

<sup>168</sup> Ali TUĞLU, “Dar Mükellef Kurumların Elde Ettiği Gelirlerde Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 24. Maddesine Göre Yapılan Vergileme”, **Vergi Dünyası**, Sayı:243, Kasım 2001, s.125.

<sup>169</sup> ERDOĞAN, a.g.m.,

[http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2003093827.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2003093827.htm) (03.05.2012).

<sup>170</sup> Kürşat ŞAHİN, “Dar Mükellef Kurumlarda KVK’nın 24. Maddesine Göre Stopaj ve Sorumlu Sıfatıyla KDV Uygulaması-II”, **Yaklaşım**, Haziran 2000, Sayı: 90, İnternet Erişim: [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2000062125.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2000062125.htm) (15.04.2012).



GVK'nun 70'inci maddesinde yer alan kavramların tanım ve içerikleri aşağıda kısaca açıklanmıştır.

Sahip, maddi ve gayrimaddi kıymetler üzerinde, mülkiyet hakkına malik olmayı ifade eder. TMK'na göre gayrimenkuller üzerindeki sahiplik tapuya tescil ile tekemmül eder.

Zilyetlik, menkul ve gayrimenkuller üzerinde fiilen hakimiyet kurulmasını (el altında bulundurulmasını) ifade eder. Malik sıfatıyla tasarrufu sabit olan kişiye ise "zilyed" denir.

Mutasarrıf, bir mal veya hak üzerinde, fiilen kullanma yetkisi olan kişidir. Bu kimse çok kere sahip veya zilyettir.

İrtifak hakkı, gayrimenkul üzerinde, diğer bir gayrimenkul veya şahıs lehine tesis edilen aynı bir haktır. İrtifak hakkı sahibine bir şey üzerinde belirli bir yararlanma olanağı sağlar. Bu hak, taşınır, taşınmaz, diğer haklar ve mal varlıkları üzerinde tesis edilebilir. TMK'nun 779'uncü maddesine göre; "İrtifak hakkı bir taşınmaz üzerinde diğer bir taşınmaz lehine konulmuş bir yük olup, yüklü taşınmazın malikini mülkiyet hakkının sağladığı bazı yetkileri kullanmaktan kaçınmaya veya yararlanan taşınmaz malikinin yüklü taşınmazı belirli şekilde kullanmasına katlanmaya mecbur kılar." İrtifak hakları sınırlı yetki veren mutlak haklardandır ve irtifak hakları ancak tapuya tescil ile hüküm ifade eder. (TMK Md. 780) TMK'na göre 3 tip irtifak hakkı vardır. Bunlar 1-Taşınmaz yararına (aynı) irtifak hakkı 2-Kişiler yararına irtifak hakları (yararlanma (intifa) hakkı, oturma (sükna) hakkı) 3-Karma (muhtelif irtifak hakları (yapı hakkı (inşaat) hakkı, kaynak hakkı, diğer irtifak hakları (en önemlisi geçit hakkı) dır. İrtifak hakları uygulamada genellikle bir sözleşme dahilinde kurulmaktadır. Bu şekilde sözleşmenin geçerli olması resmi şekilde yapılmasına bağlıdır.(TMK Md:781)

İntifa hakkı, irtifak haklarının bir türü olup, sahibine gayrimenkul üzerinde zilyetlik, istifade, kullanım hakkı sağlar. İrtifa hakkı kanundan veya sözleşmeden doğar. Tapuya tescili gereklidir. İntifa hakkı taşınırlar, taşınmazlar, haklar veya bir mal varlığı üzerinde kurulabilirler. Aksine düzenleme olmadıkça bu hak, sahibine, konusu üzerinde tam bir yararlanma yetkisi sağlar. (TMK Md:794) İntifa hakkı sahibi, hakkın konusu

olan malı zilyetliğinde bulundurma, yönetme, kullanma ve ondan yararlanma yetkisine sahiptir. (TMK Md:803) Yani intifa hakkı sözü edilen iktisadi kıymetler üzerinde tam bir yararlanma hakkı sağlar. Bu durumda bu kıymet sahiplerinin kıymetler üzerinde sadece çıplak mülkiyet hakkı kalır.

Kiracı, gayrimenkul niteliğindeki mal veya hakların birini kiralamış olan kimsedir. Bu konuda ayrıntılı açıklama bir sonraki bölümde yapılmıştır.

Kanun hükmünde de belirtildiği üzere söz konusu mallar ve haklar ticari veya zirai bir işletmeye dahil bulunduğu takdirde bunların iratları ticari veya zirai kazancın tespitine ilişkin hükümlerin uygulanması gerekmektedir.

Gayrimenkul sermaye iratlarında elde etme tahsil esasına bağlanmış bulunmaktadır. GVK 72'ye göre gayrimenkul sermaye iratlarında gayri safi hasılat, GVK 70'te belirtilen hak ve malların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içerisinde o yıla ve geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarıdır.

Gayrimenkul sermaye iradı üzerindeki fiili tasarruf hakkının karşı tarafa bağlı nedenlerle kısıtlanmış olması veya dış ticaret rejimine ilişkin transfer sınırlamaları nedeniyle kira bedelinin transfer edilmemiş olması, gayrimenkul sermaye iradının elde edilmiş sayılmasını engellememektedir. Bu tür durumlarda kira bedelinin Türkiye'ye ödemeyi yapacak kişi tarafından dar mükellefin emrine hazır kılındığı anda elde edilmiş sayılması gerekmektedir. GVK 70 uyarınca gayrimenkul niteliği taşıyan menkul malın Türkiye'de bulunması halinde, dar mükellef kurumun gayrimenkul sermaye iradı Türkiye'de elde ettiği kabul edilmektedir. Değerlendirme koşulu ise diğer kazanç türlerinde bahsedilen aynı kriter ile tespit edilmektedir.

Gayrimenkul sermaye iradı ile ticari kazanç ayırımında dikkat edilmesi gereken husus şunlardır;

- Kullanma veya yararlanma hakkı karşılığında bir ticari işletmenin karı ile birlikte zararına da iştirak edilmesi halinde sağlanan kar payı ticari kazanç sayılmaktadır. Burada yatan temel neden ise bu tür durumlar mal

veya hak sahibinin işletmenin sevk ve idaresinde söz sahibi olduğu varsayımdır.

- Gayrimenkul sermaye iradından bahsedebilmek için geliri elde edenin pasif pozisyonda olması gerekmektedir. Eğer kazancın doğmasında rol oynayan ana unsur bir bina, motorlu araç, makine ve teçhizat olsa dahi bunlar stopaj sorumlusunun kullanıma edilmemişse kira değil ticari kazanç söz konusu olacaktır. Örneğin dar mükellef kurum bir iş makinesini Türkiye'deki bir kişiye kiralamış olmakla birlikte tüm sorumluluk ve hakimiyet kendisine ait olmak üzere kendisi işletirse bu durumda dar mükellef kurumun Türkiye'de elde ettiği gelir ticari kazanç olacaktır. Ancak söz konusu makineyi Türkiye'de kiralayanın kullanımına terk etmiş olması halinde elde ettiği gelir gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilecektir. Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellef kurumların elde ettiği gayrimenkul sermaye iratları KVK 24 uyarınca stopaj yoluyla vergilendirilmektedir.

KVK'nın 30/1-c maddesinde, dar mükellef kurumların elde edecekleri GMSİ üzerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür. 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 1.1.2007 tarihinden itibaren;

- Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarından %1,
- Diğer gayrimenkul sermaye iratlarından %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Vergisi kesinti yoluyla alınan GMSİ için;

- ✓ Yıllık beyanname verilmesi veya,
- ✓ Diğer gelirler için verilecek beyannamelelere söz konusu GMSİ'lerin dâhil edilmesi,

ihtiyaridir. Diğer bir anlatımla, yapılan kesinti nihai vergilendirme yerine geçmektedir. Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan ya da işyeri veya daimi temsilcisi bulunmakla birlikte bunlarla ilişkili olmaksızın Türkiye’de GMSİ elde eden kurumların söz konusu kazançlarını “yıllık beyannamede” göstermeleri; kesilen bu vergiler beyannamede hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir.

Dar mükellefiyete tabi kurumlarca elde edilen kira gelirin Türkiye’de elde edilen gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilmesi için gayrimenkulün veya Gelir Vergisi Kanununun 70’inci maddesi uygulamasında gayrimenkul gibi değerlendirilen bir kısım menkul malların Türkiye’de bulunması gerekmektedir. Elde etme bakımından Türkiye’de bulunan gayrimenkullerin ve gayrimenkul gibi değerlendirilen menkul malların şube veya bu şekildeki bir işyerinin aktifine kayıtlı olma şartı yoktur. Gayrimenkul ve menkul malların firmanın ana merkezinin bulunduğu ülkedeki şirket aktifine kayıtlı olması gayrimenkul sermaye iradının Türkiye’de elde edilmiş sayılmasına engel teşkil etmeyecektir<sup>171</sup>.

Bu niteliğiyle “Türkiye’de bulunma” kavramında ifadesini bulan ‘bulunma’ kelimesi dar mükellefiyete tabi kurumlarca Türkiye’ye plase edilen sermaye karşılığında elde edilen gayrimenkuller ve menkul malları kapsayacağı gibi; Türkiye’de bulunan şubelerden elde edilen kazançların merkez firmanın direktifleri doğrultusunda şube ile alakalı olmayan gayrimenkullerin ve menkul malların ediniminde kullanılması neticesinde elde edilen gayrimenkuller için de geçerli olacaktır. bu durumda da gayrimenkullerden ve menkul mallardan elde edilen gelirin türü değişmeyecektir. Ancak, Türkiye’de bulunan şube karları ile edinilen gayrimenkullerin şubenin aktifine kaydedilmesi durumunda elde edilen kazanç, ticari kazançtır<sup>172</sup>.

Bununla birlikte Dar mükellef kurumlar tarafından gayrimenkul sermaye iradı, yaygın olarak hakların kiralanması (kullanım hakkının devri-kullanım yetkisi verilmesi) suretiyle elde edilmektedir. Uygulamada, dar mükellef kurumlar tasarruflarında bulundukları hakları (royalty, lisanslar, know-how gibi) Türkiye’de mukim firmalara satmak yerine “kullanım hakkı devri” sözleşmesi yapmak suretiyle sadece kullanım

---

<sup>171</sup> BAŞAK, a.g.e., s.1417.

<sup>172</sup> BAŞAK, a.g.e., s.1417.

yetkisini vermektedirler. Ancak kullanım hakkı devri sözleşmelerinin hukuki niteliğine ilişkin mevzuatımızda açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu bağlamda yapılan literatür çalışmalarındaki genel kanı, intifa, sükna gibi geçerliliği için resmi şekilde sözleşme yapılması zorunlu olan ve tapuya tescili gereken haklar dışında, dar mükellef kurumlar tarafından royalty, lisanslar, know-how gibi hakların Türkiye’de kullanım hakkının devredilmesi amacıyla yapılan, ve sadece kullanım yetkisi veren sözleşmelerin kiralama sözleşmesi olarak değerlendirilmesi yönündedir. Zira, yapılan işlem bir satış işlemi olmadığından, bir hizmet sunumu söz konusu olduğundan ve kira sözleşmesinin tüm unsurlarını taşıdığından, bu sözleşmelerin kira sözleşmesi olarak değerlendirilmesi ve ödemelerin de kira ödemesi olarak nitelendirilmesi ve aktifleştirme yapılmaması gerekmektedir. Yapılan bu sözleşmelerde mülkiyet karşı tarafa geçmemekte, kullanım izin belgesi ile alıcıya, sadece süreli veya süresiz olarak kullanım hakkı devredilmektedir. Başka bir ifade ile bu sözleşmeler ile, sözleşmede belirlenen haklardan sözleşme süresince (kira süresince) Türkiye’de mukim kişi, kurum veya kuruluşlara sadece bu hakları kullanma yetkisi verilmekte olup, herhangi bir tasarruf yetkisi verilmemektedir<sup>173</sup>.

### **G. Dar Mükellef Kurumlarca Türkiye’de Elde Edilen Menkul Sermaye İradı**

Dar mükellef kurumların Türkiye’de MSİ elde etmelerinin tek koşulu sermayenin Türkiye’ye yatırılmış olmasıdır. Sermayenin Türkiye’ye yatırılmış olması demek; Türkiye’ye sermaye olarak getirilmesi, Türkiye’de borç olarak verilmesi veya benzeri şekillerde Türkiye’de nemalandırılmasıdır. Yatırılmış bulunan bu sermaye karşılığında elde edilen kâr 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 yani ticari kazanç hükümleri uygulanacaktır. Dolayısıyla Türkiye’de işyeri veya daimi temsilci bulunduran ve bu yerlerde veya bu temsilciler aracılığı ile

---

<sup>173</sup> Birgül DİKMEN, “Gayrimaddi Hakların Kiralanması Suretiyle Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Türkiye’de Elde Edilen Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:351, Kasım 2010, s.30.

yapılan işlemlerden elde edilen MSİ'ler, ticari kazanç hükümlerine göre ve GVK'nın geçici 67. maddesine ilişkin olarak yayımlanan 257 ve 258 Seri No.lu GVK Genel Tebliği'nde yer alan açıklamalar uyarınca vergilendirilecektir<sup>174</sup>. Söz konusu iratların, yıllık beyannameyle beyan edileceği tabiidir.

Bu itibarla, Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellef bir kurumun menkul sermaye iradı elde etmesi halinde, bu kazançların vergilendirilmesiyle ilgili ödevler, yabancı kuruma iradı sağlayanlar veya sağlanmasına aracılık edenler tarafından yerine getirilecektir. KVK'nın 30/1-ç maddesinde, (dar mükellef kurumların elde edecekleri kâr payları hariç) diğer menkul sermaye iratları üzerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür. Anılan Kanun'un geçici 1. maddesinin 2. fıkrasında da GVK'nın geçici 67. maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, bu Kanun uyarınca ayrıca kesinti yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır. GVK'nın geçici 67. maddesinde ise aynı Kanun'un 75/2. maddesinin (5), (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır<sup>175</sup>. Buna göre;

- ✓ Her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler,
- ✓ Mevduat faizleri,
- ✓ Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve,
- ✓ Repo gelirleri,

üzerinden GVK'nın geçici 67. maddesi hükmü uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır. Kesintiye tabi tutulan bu MSİ'ler için yıllık beyanname verilmediği gibi; diğer gelirler nedeniyle verilecek yıllık veya özel beyannamelere bu tutarlar dâhil edilmez. Diğer bir ifadeyle yapılan bu kesintiler, nihai vergilendirme yerine geçmektedir (Yeter ki bu

---

<sup>174</sup> 1 Seri Nolu KVK.

<sup>175</sup> 1 Seri Nolu KVK.

iratlar, Türkiye'deki bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde edilmemiş olsun). Ancak GVK'nın 75. maddesinin 2. 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 dâhil edilmesi zorunludur. Diğer gelirler için beyanname verilmemesi halinde, bu MSİ'ler için ayrı bir beyanname verilmeyeceği tabiidir.

Dar mükellef kurumların Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilcisi olmaksızın elde ettikleri kar payları üzerinden KVK'nın 30/3 ve 6. maddeleri kapsamında tevkifat yapılmaktadır. Söz konusu kar payları için de yıllık beyanname verilmesi ya da diğer gelirler için verilecek yıllık veya özel beyannamelere bu iratların dâhil edilmesi ihtiyaridir.

### **1. Dar Mükellef Kurumların Menkul Kıymet Gelirlerinin Vergilendirilmesine İlişkin Olarak 5281 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler**

5281 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 67. madde ile elde edenlerin hukuki nitelikleri ve mükellefiyet türlerine bakılmaksızın 2006-2015 yılları arasında menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanan kazanç ve iratlar ile mezkur Kanun'un 75. maddesinin 7, 12 ve 14 numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratlarının; işleme aracılık yapan banka veya aracı kurumlar ya da söz konusu menkul sermaye iratlarını ödeyenlerce % 15 oranında tevkifata tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

### **2. Dar Mükellef Kurumların 2006-2015 Yılları Arasında Elde Ettikleri Menkul Kıymet Gelirlerinde Tevkifat Uygulaması**

GVK'nın geçici 67. maddesinin 1 ve 4 numaralı fıkralarında menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanan kazanç ve iratlar ile mezkur Kanun'un 75. maddesinin 7, 12 ve 14 numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratlarının tevkif suretiyle verilebilirliğine ilişkin usul ve esaslar hüküm altına alınmıştır. Anılan 1 numaralı fıkra uyarınca bankalar ve aracı kurumlar takvim yılının üçer aylık dönemleri itibariyle;

- ✓ Alım satımına aracılık ettikleri menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarının alış ve satış bedelleri arasındaki fark,
- ✓ Alımına aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının itfası halinde alış bedeli ile itfa bedeli arasındaki fark,
- ✓ Menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının tahsiline aracılık ettikleri dönemsel getirileri (herhangi bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracına bağlı olmayan),
- ✓ Aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler

üzerinden % 15 oranında tevkifat yapmak zorundadırlar.

Diğer taraftan anılan maddenin 4 numaralı fıkrası uyarınca Bankalar arası mevduat ile aracı kurumların borsa para piyasasında değerlendirdikleri kendilerine ait paralarına yürütülen faizler hariç olmak üzere, her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri, özel finans kurumlarından elde edilen kâr payları ile repo gelirleri üzerinden söz konusu menkul sermaye iratlarını ödeyenlerce aylık dönemler itibariyle % 15 oranında vergi tevkifatı yapılacaktır.

Öte yandan GVK'nın geçici 67. maddesinin 5 numaralı fıkrasında özetle; gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olması, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmaması, vergiden muaf olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmasının mezkur maddenin 1, 2, 3 ve 4 numaralı fıkraları uyarınca yapılacak tevkifatı etkilemeyeceği, buna karşılık Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonlarının elde ettikleri kazançlar üzerinden 1 ve 4 numaralı fıkralar uyarınca tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre dar mükellef kurumlarca 2006-2015 yılları arasında menkul kıymetlerin elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanan kazanç ve iratlar ile her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri, mevduat faizleri ile repo gelirleri üzerinden % 15 oranında tevkifat yapılacaktır.

Bununla birlikte GVK'nın geçici 67. maddesinin 9 ve 10 numaralı fıkralarında bir kısım menkul kıymetlerden elde edilen gelirlerin anılan madde uyarınca tevkifata tabi tutulmayacağı ve bunların vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihi itibariyle



yürürlükte bulunan hükümlerin geçerli olacağı belirtilmiştir. Buna göre 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen her nevi tahvil ve hazine bonoları ile bu tarihten önce iktisap edilen hisse senetlerinin elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanan kazanç ve iratlardan GVK'nın geçici 67. maddesi uyarınca tevkifat yapılmayacağı gibi söz konusu bu gelirler 31.12.2005 tarihi itibarıyla yürürlükte bulunan hükümler çerçevesinde vergilendirilecektir.

GVK'nın geçici 67. maddesinin 7 numaralı fıkrasında da mezkur maddenin 1, 2, 3 ve 4 numaralı fıkrası hükümleri uyarınca tevkifata tâbi tutulan kazançlar için gerçek kişilerce yıllık veya münferit beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye bu gelirlerin dahil edilmeyeceği belirtildikten sonra ticari faaliyet kapsamında elde edilen gelirlerin ticari kazanç hükümleri çerçevesinde kazancın tespitinde dikkate alınacağı ve tevkif suretiyle ödenmiş olan vergilerin, mezkur Kanun'un 94. maddesi kapsamında tevkif edilen vergilerin tâbi olduğu hükümler çerçevesinde tevkifata tâbi kazançların beyan edildiği beyannamelerde hesaplanan vergiden mahsup edileceği hüküm altına alınmıştır.

2006-2015 yılları arasında menkul kıymetlerden elde edilen gelirler ile GVK'nın 75. maddesinin 7, 12 ve 14 numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar özetle bu şekilde olmakla birlikte 5281 sayılı Kanunla KVK'ya eklenen geçici 35. madde ile dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde ettikleri ve GVK'nın geçici 67. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulmuş kazançların vergilendirilmesine ilişkin özel düzenleme yapılmıştır. 5281 sayılı Kanunla KVK'ya 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere eklenen geçici 35. maddenin 1 ve 2 numaralı fıkraları şu şekildedir.

1. *Dar mükellef kurumların Türkiye'deki işyerlerine atfedilmeyen veya daimi temsilcilerinin aracılığı olmaksızın elde edilen ve Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi kapsamında tevkifat yapılmış kazançları için yıllık veya özel beyanname verilmez.*
2. *Dar mükellef kurumların daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri ve tamamı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi kapsamında tevkifata tâbi tutulmuş kazançları için yıllık veya özel beyanname verilmez.”*

KVK'nın geçici 35. maddesinin 1 ve 2 numaralı fıkralarından da anlaşılacağı üzere dar mükellef kurumların Türkiye'de işyeri dışında elde ettikleri GVK'nın geçici 67. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulmuş kazançların yıllık veya özel beyanname ile beyan edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Dikkat edileceği üzere anılan maddenin 1 numaralı fıkrasında dar mükellef kurumların Türkiye'de işyerlerine atfedilmeyen veya daimi temsilcilerinin aracılığı olmaksızın elde edilen kazanç ve iratlar, 2 numaralı fıkrasında ise yine dar mükellef kurumların daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar için yıllık veya özel beyanname verilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Ancak söz konusu uygulamadan yararlanılabilmesi için elde edilen kazanç veya iradın GVK'nın geçici 67. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulmuş olması gerekmektedir. Buna karşılık dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye'deki işyerlerine atfedilen kazançlar, GVK'nın anılan maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulmuş olsa dahi yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Aynı şekilde anılan madde uyarınca tevkifata tabi tutulmayan kazançlarında KVK'nın geçici 35. maddesinde yer alan düzenlemeden yararlanması mümkün olmayıp, söz konusu bu kazançlar genel esaslara göre vergilendirilecektir<sup>176</sup>.

Öte yandan GVK'nın geçici 67. maddesinin 9 ve 10 numaralı fıkralarında yer alan düzenlemeler uyarınca menkul kıymetlerin ihraç veya iktisap tarihleri, elde edilen kazançların anılan madde uyarınca tevkifata tabi tutulup tutulmayacağı açısından önem taşımaktadır. Buna göre 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen her nevi tahvil ve Hazine bonoları ile bu tarihten önce iktisap edilen hisse senetlerinin elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanan kazanç ve iratlar üzerinden GVK'nın geçici 67. maddesi uyarınca tevkifat yapılmayacaktır. Bu nedenle söz konusu bu mahiyetteki menkul kıymetlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde KVK'nın geçici 35. maddesinde yer alan uygulamadan yararlanılması mümkün değildir. Bu kapsamda olmak üzere; 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilen hisse senetleri ile ihraç edilen her nevi tahvil ve Hazine bonolarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançların özel beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Buna karşılık 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen her nevi tahvil ve Hazine bonolarından elde edilen faiz gelirleri üzerinden GVK'nın geçici 67. maddesi uyarınca tevkifat yapılmayacağı gibi söz konusu bu gelirler KVK'nın 24. maddesi uyarınca tevkifata tabi

---

<sup>176</sup> Cem TEKİN, "Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Elde Edilen Menkul Kıymet Gelirlerinin Yeni Sistem Çerçevesinde Vergilendirilmesi", **Yaklaşım**, Nisan 2006, Sayı: 160, s.103.

tutulacak olup, diğer gelirler nedeniyle verilecek yıllık veya özel beyannamelere ithal edilmeleri zorunludur.

Öte yandan hisse senetlerinin iktisap tarihlerinin bunlardan elde edilen kâr paylarının vergilendirilmesi açısından herhangi bir önemi bulunmamakta olup, söz konusu kâr payları GVK'nın 94. maddesinin 6/b bendi uyarınca tevkifata tabi olacaktır. Buna karşılık 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilecek mevduat faizi ve repo gelirleri üzerinden GVK'nın geçici 67. maddesi uyarınca % 15 oranında tevkifat yapılacak ve söz konusu bu kazançların Türkiye'de bulunan işyerine atfedilmemesi durumunda KVK'nın geçici 35. maddesi uyarınca yıllık veya özel beyanname ile beyan edilmeyecektir. Buna karşılık dar mükellef kurumlarca elde edilen ve Türkiye'de bulunan işyerlerine atfedilen mevduat faizi ve repo gelirlerinin ticari kazanç olarak değerlendirilmek suretiyle yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Bu durumda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden tevkif suretiyle ödenen vergilerin mahsup edilmesi mümkündür.

Dar mükellef kurumların menkul kıymet alım satımında elde ettikleri değer artış kazançları, kurumun Türkiye'de daimi temsilcisinin veya işyerinin bulunmaması halinde yabancı kuruma kazancı sağlayanlar tarafından beyanname ile vergi dairesine bildireceklerdir<sup>177</sup>. Yabancı kurumların menkul kıymetlerini farklı kişiler aracılığı ile alıp satmaları halinde, menkul kıymetin satışına aracılık eden kişiler dar mükellef kurum kazancı sağlayan mükellef olarak kabul edilmektedir<sup>178</sup>.

Menkul sermaye iratları bakımından elde etme unsuru GVK 7nci maddesinin 6ncı bendi uyarınca sermayenin Türkiye'de yatırılmış olması koşuluna bağlanmıştır. Bunun yanı sıra GVK 75 uyarınca kaynağına bakılmaksızın menkul sermaye iradı sayılan iratların elde edilme unsurları şu şekildedir;

- ✓ Hisse senetleri, kar payları ödemeyi yapacak kuruluş tarafından ödenmeye başladığı tarihte elde edilmiş sayılır.

<sup>177</sup> Zeki KURTÇU, "Dar Mükellefiyette Kurumların Menkul Kıymet Satışı ve Özel Beyan Esası", **Vergi Dünyası**, Aralık 1999, Sayı: 220, s.30.

<sup>178</sup> Arif BAŞER, "Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Kamu Kağıtlarının Alım-Satımı Neticesinde Elde Edilen Kazancın Vergilendirilme Esasları", **Vergi Dünyası**, Şubat 2000, Sayı:222, s.94.

- ✓ İştirak hisselerinden doğan kazançlarda da dağıtımına karar verilmiş olan karın, ödenmeye başlandığı tarihte elde edilmiş sayılır.
- ✓ Adi komandit şirketlerde, komanditer ortaklar kar paylarını bilanço tarihinde hesap döneminin sonunda elde etmiş sayılır.
- ✓ Kurumların yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen kar paylarında yine dağıtımını için karar verilmiş olan payların ödenmesine başlanan tarihte elde edilmiş sayılır.
- ✓ Tahvil faizlerinde faiz kuponunun üzerinde yazılı vade tarihinde elde edilmiş sayılır. (Hazine bonusu ve Toplu Konut İdaresi ile Kamu Ortaklığı İdaresi tarafından çıkarılan menkul kıymetlerde de durum aynıdır.)
- ✓ Alacak faizlerinde faiz peşin alınmışsa alındığı tarih, faiz vade sonunda alınacak ise vade tarihinde elde edilmiş sayılır. (Mevduat faizlerinde de aynı açıklama geçerlidir.)
- ✓ Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışında satışın yapıldığı tarihte elde edilmiş sayılır.
- ✓ İştirak hisselerini sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlikinde, devir ve temlikinin yapıldığı tarihte elde edilmiş sayılır.
- ✓ Senetlerde iskonto bedeli iskontonun yapıldığı gün elde edilmiş sayılır.
- ✓ Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kar zarar ortaklık belgesi karşılığı ödenen kar payları ve özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar paylarında yine kar payının dağıtılmaya başlandığı tarihte elde edilmiş sayılır.
- ✓ GVK 75 maddenin 5inci bendinde yer alan menkul kıymetlerinin geri alım ve satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatlerde iktisap edildiği veya elden çıkarıldığı tarihte elde edilmiş sayılır.

**Tablo-2:** Menkul Sermaye İratlarında Stopaj Uygulaması

<b>Kazanç Türü</b>	<b>Sorumlu Sıfatı İle Stopaj</b>
✓ Hisse senetlerinin kar paylarının,	Var
✓ İştirak hisselerinden doğan kazançlar,	Var
✓ Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar paylarının,	Var
✓ Her nevi tahvil faizleri, hazine bonosu faizleri ile Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerin,	Var
✓ Her nevi alacak faizlerinin,	Var
✓ Mevduat faizlerinin,	Var
✓ Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedellerinin,	Var
✓ Her çeşit senetlerin iskonto ettirilmesi karşılığında alınan iskonto bedellerinin,	Var
✓ Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar paylarının,	Var
✓ Repo gelirlerinin,	Var

**Kaynak:** Mustafa ÇAMLICA, “Dar Mükellef Banka Şubelerinin Repo Gelirlerinin Vergilendirilmesi”, **Active Dergisi**, Sayı: 29, 2003, s.54.

Yukarıda yer verilen iratları dar mükellef sayılan kurumlara sağlayanlar bu iratlardan kurumlar vergisi tevkifatı yapmaları yasal zorunluluktur. Danıştay 4 üncü Dairesinin 1987/1588 Esas No’lu kararında da bu husus “Kurumlara menkul sermaye iradı sağlayanlar, bu iratlardan kurumlar vergisi tevkifatı yapmaya mecburdurlar.” şeklinde belirtilmiştir<sup>179</sup>.

## **H. Dar Mükellef Kurumların Elde Ettiği Diğer Kazanç ve İratlar**

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. Dar mükellef kurumlarca Türkiye’deki herhangi bir işyeri veya daimi temsilciyle bağlantılı olmaksızın elde edilen “diğer kazanç ve iratlar” KVK’nın 26. maddesi uyarınca, elde edilme tarihinden itibaren 15 gün içinde “özel beyannameyle” beyan edilirler (Gayri maddi hakların elden çıkarılmasından kaynaklanan kazançlar hariç).

Yabancı kurumlarca Türkiye’de elde edilen diğer kazanç ve iratlardan en sık rastlanana menkul kıymet alım-satımından sağlanan kazançlardır. Öte yandan dar mükellef kurumlarca, menkul kıymetlerin ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar GVK’nın geçici 67. maddesi kapsamında tevkifata tabidir. “Tevkifata tabi bu kazançlar için yıllık veya özel beyanname verilmeyeceği hususu” KVK’nın geçici 1. maddesinin 3. fıkrasında hüküm altına alınmıştır. Buradaki tek şart, söz konusu kazançların Türkiye’deki bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde edilmemiş olmasıdır<sup>180</sup>.

**ÖRNEK:** Dar mükellef (E) Kurumunun Türkiye’de (A) Saklama Bankasındaki hesabında bulunan hisse senetlerini, (B) gerçek kişinin veya (C) Kurumunun aynı saklama bankasındaki veya (D) Saklama Bankasındaki hesabına aktarması sonucu elde ettiği değer artış kazançları, Türkiye’de vergiye tabi bulunmaktadır.

<sup>179</sup> AĞARMIŞ, a.g.t., s.82.

<sup>180</sup> ORGAN, AKMAZ, a.g.m., İnternet Erişim:

[http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=20110218712.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20110218712.htm) (10.02.2012).

Öte yandan KVK'nın 26/2. maddesinde "Diğer kazanç ve iratların vergilendirilmemesi konusunda GVK'da yer alan kayıt, şart ve süreler ile istisnalar; dar mükellef kurumlarca elde edilen diğer kazanç ve iratların belirlenmesinde dikkate alınmayacağı" hüküm altına alınmıştır. Bu hükmün tek istisnasını GVK'nın mükerrer 81. maddesinde yer alan "Türkiye'ye bizzat getirilen nakdi ve aynı sermaye karşılığında elde edilen menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin elden çıkarılması sırasında doğan kur farkı kazancına" ilişkin hükümler oluşturmaktadır<sup>181</sup>.

Yabancı kurum Türkiye'de ticari veya zirai faaliyette bulunmakla beraber, bu faaliyetleriyle doğrudan ilgili olmayan ve KVK'nın 26. maddesinde belirtilen "özel beyan" esasında vergilendirmeyi gerektiren "değer artış kazancı ve arazi kazanç" elde etmiş olabilir. Böyle bir durumda; yıllık beyanname verecek olan kurumun özel beyan esasında vergilendirilmesi gereken kazancını da yıllık beyannameye dâhil etmesi gerekir. Yani yıllık beyanname vermek mecburiyetinde olan kurumun özel beyanı gereken bir kazanç da varsa, bu kazanç özel beyannameyle değil yıllık kurumlar vergisi beyannameyle beyan edilecek ve vergilendirilecektir. 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. Dar mükellef kurumlarca Türkiye'deki herhangi bir işyeri veya daimi temsilciyle bağlantılı olmaksızın elde edilen "diğer kazanç ve iratlar" KVK'nın 26. maddesi uyarınca, elde edilme tarihinden itibaren 15 gün içinde "özel beyannameyle" beyan edilirler (Gayri maddi hakların elden çıkarılmasından kaynaklanan kazançlar hariç).

Yabancı kurumlarca Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratlardan en sık rastlanılan menkul kıymet alım-satımından sağlanan kazançlardır. Öte yandan dar mükellef kurumlarca, menkul kıymetlerin ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasında sağlanan kazançlar GVK'nın geçici 67. maddesi kapsamında tevkifata tabidir. "Tevkifata tabi bu kazançlar için yıllık veya özel beyanname verilmeyeceği hususu" KVK'nın geçici 1. maddesinin 3. fıkrasında hüküm altına alınmıştır. Buradaki

---

<sup>181</sup> ORGAN, AKMAZ, a.g.m., İnternet Erişim: [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=20110218712.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20110218712.htm) (10.02.2012).

tek şart, söz konusu kazançların Türkiye’deki bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde edilmemiş olmasıdır.

**ÖRNEK:** Dar mükellef (E) Kurumunun Türkiye’de (A) Saklama Bankasındaki hesabında bulunan hisse senetlerini, (B) gerçek kişinin veya (C) Kurumunun aynı saklama bankasındaki veya (D) Saklama Bankasındaki hesabına aktarması sonucu elde ettiği değer artış kazançları, Türkiye’de vergiye tabi bulunmaktadır.

Öte yandan KVK’nın 26/2. maddesinde “Diğer kazanç ve iratların vergilendirilmemesi konusunda GVK’da yer alan kayıt, şart ve süreler ile istisnalar; dar mükellef kurumlarca elde edilen diğer kazanç ve iratların belirlenmesinde dikkate alınmayacağı” hüküm altına alınmıştır. Bu hükmün tek istisnasını GVK’nın mükerrer 81. maddesinde yer alan “Türkiye’ye bizzat getirilen nakdi ve aynı sermaye karşılığında elde edilen menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin elden çıkarılması sırasında doğan kur farkı kazancına” ilişkin hükümler oluşturmaktadır.

**ÖRNEK:** Alsancak’ta sahibi bulunduğu binayı kiraya vermektan dolayı Türkiye’de kurum kazancı elde eden yabancı bir şirket, bu binasını iktisap tarihinden 7 yıl sonra (2008 yılında) satmıştır. Bu durumda dar mükellef kurum, gayrimenkulünü GVK’nın mükerrer 80/5. maddesinde vergilendirme için öngörülen 5 yıllık süre geçtikten sonra sattığı gerekçesiyle, kurumlar vergisi ödemeyeceğini ileri süremeyecektir. Zira buradaki gayrimenkul satış karı, yabancı kurum açısından ticari kazançtır. Kazanç tespitinin farklı esasta (GVK’nın mükerrer 81. madde kapsamında değer artış kazançlarına göre) yapılacak olması, vergi konusunun tayininde, elde edenin durumuna göre değerlendirme yapılmasını engelleyemez. Bu örneğimizde dar mükellef kurum, istisna haddinin (2009 yılı için 7.600 liranın) altında bir satış karı elde ettiği gerekçesiyle vergi ödemeyeceğini yine ileri süremeyecektir.

Yabancı kurum Türkiye’de ticari veya zirai faaliyette bulunmakla beraber, bu faaliyetleriyle doğrudan ilgili olmayan ve KVK’nın 26. maddesinde belirtilen “özel beyan” esasında vergilendirmeyi gerektiren “değer artış kazancı ve arızı kazanç” elde etmiş olabilir. Böyle bir durumda; yıllık beyanname verecek olan kurumun özel beyan esasında vergilendirilmesi gereken kazancını da yıllık beyannameye dâhil etmesi



gerekir. Yani yıllık beyanname vermek mecburiyetinde olan kurumun özel beyanı gereken bir kazancı da varsa, bu kazanç özel beyannameyle değil yıllık kurumlar vergisi beyannamesiyle beyan edilecek ve vergilendirilecektir.

Yabancı kurumların vergilendirilmesinde vergi güvenliğinin sağlanması bakımından, esas ilkeden sapma yapılması gerekmiştir. Bu bağlamda; dar mükellefiyete tabi kurumlar, Türkiye'deki faaliyetlerinden elde ettikleri ticari ve zirai kazançlarını hesap dönemi itibariyle ve yıllık olarak beyan edeceklerdir. Ticari ve zirai faaliyetin bulunmaması ve bu faaliyetlerin dışında kalan unsurlardan gelir elde edilmesi halinde ise, elde edilen kazancı vergi güvenliği açısından "Anında Vergilenmesi" düşünülmüş ve bu nedenle de yıllık beyan esasında 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 vergilenmesinin güven altına alınması amaçlanmıştır. Özel beyan esasında vergilendirilecek kazançların elde edilme zamanı önem arz etmekte olup, bu kazançlar Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 26/1 nci maddesinde belirlendiği üzere, Gelir Vergisi Kanununda yazılı diğer kazançlar ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret olması, yani GVK'nun mükerrer 89 ve 82'nci maddelerinde yazılı olan fakat yukarıda parantez içinde belirtilenler hariç olmak üzere değer artış kazançları ve arızı kazançlardır. Özel beyan esası sadece değer artışı veya arızı kazanç elde edilmesi halinde uygulanır<sup>182</sup>.

Kurumlar Vergisi Kanununun 26'ncı ve 30/2'nci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 80'nci maddeleri birlikte değerlendirildiğinde, dar mükellef kurumların özel beyan esasında vergilendirilecek "Değer Artış Kazançları" şunlardır;

- Taşınmazların elden çıkarılmasından,
- Taşınırın ve hakların elden çıkarılmasından,
- Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından,
- Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkartılmasından,

---

<sup>182</sup> UYSAL, EROĞLU, a.g.e., s.900.

elde edilen kazançlar değer artış kazancıdır.

Dar mükellef gerçek kişilerin ve kurumların Türkiye’de elde ettikleri menkul kıymet alım-satım kazançları, diğer kazanç veya ticari kazanç olarak vergiye tabidir. Dar mükellef gerçek kişilerin ve kurumların Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla devamlı olarak yaptıkları menkul kıymet alım-satımı işlerinden elde ettikleri kazançlar Türkiye’de elde edilmiş ticari kazanç sayılır ve o şekilde Gelir Vergisi veya Kurumlar Vergisine tabi olur. Buna karşılık, aynı dar mükellefin Türkiye’de işyeri veya daimi temsilci bulundurmaksızın yaptıkları menkul kıymet alım-satımı işlemlerinden elde ettikleri kazançlar, değer artışı kazancı teşkil eder ve işlemin Türkiye’de ifa edilmesi veya değerlendirilmesi halinde Türkiye’de vergiye tabi tutulur. Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci marifetiyle devamlı olarak başka konularda faaliyet gösteren dar mükellefiyete tabi ticari işletmelerin arazi olarak yaptıkları menkul kıymet alım-satım işlerinden elde ettikleri kazançlar, değer artışı kazancı değil ticari kazanç sayılır ve o şekilde vergiye tabi tutulur<sup>183</sup>.

GVK’nun mükerrer 80’nci maddesinde ivazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkartılmasından sağlanan kazançlar değer artış kazancı dışında tutulmuştur. Bu kazançlar, menkul kıymet satışından sağlanan kazanç olarak gelir vergisinde yazılıdırlar. İvazsız olması veya belli bir süre elde tutulması gelir vergisi ile ilgilidir. Bu koşulların kurumlar vergisi uygulamasında da geçerli olması söz konusu değildir. dolayısıyla dar mükellef kurumun ivazsız iktisap ettiği veya iki yıldan fazla elde tuttuğu hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançları özel beyanname ile beyan edilmek zorundadır<sup>184</sup>.

Bu teknik açıklamaları daha anlaşılır kılabilmek için somut bir örnek vermek gerekirse; Türkiye’de kanuni ve iş merkezi bulunmayan (A) kurumu, Türkiye’deki gayri menkulünü, yine yurt dışında yerleşik (gerçek ya da tüzel) (B) kişisine satmıştır. Burada, ödeme işlemi Türkiye dışında yapılmış olacağından bu işlemin Türkiye’de vergilendirilip vergilendirilemeyeceğini, işlemin Türkiye’de yapıp yapılmadığı hususu

<sup>183</sup> MAÇ, a.g.e., s.187.

<sup>184</sup> Şefik ÇAKMAK, **2008 Yılı Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi**, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Yayın No:58, Ankara, 2008, s.389.

belirleyecektir. Bilindiği gibi, gayrimenkul satış işlemleri tapuda tescil edilmeden gerçekleşmemektedir, alıcı ve satıcı arasında bu işlemden önce bu konuda bir anlaşma yapılırsa dahi bu anlaşma bir “satış vaadi” nden öteye geçemez. İşlem Türkiye’deki tapu idaresinde tamamlanacağından, işlemin Türkiye’de yapıldığından hiçbir şüphe bulunmamaktadır. Dolayısıyla, bu işlemden doğacak olan değer artış kazancı Türkiye’de vergilendirilecektir<sup>185</sup>.

---

<sup>185</sup> Erdoğan ÖCAL, “Değer Artış Kazancı ve Dar Mükellefler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Mart 2010, Sayı: 258, s. 45.

## SONUÇ

Küreselleşen dünyada sermaye hareketlerinin büyük bir hız kazanması, günümüz koşullarında sadece gelişmekte olan ülkeler için değil, gelişmiş ülkeler için de yabancı sermayeyi kendi ülkelerine çekebilmek adına önemli bir sorun haline gelmiştir. Toplam yabancı sermaye portföyünden önemli bir pay almak isteyen ülkelerin temel hedefi amaçlarını maksimum düzeyde gerçekleştirebilmektir. Bu nedenle günümüz dünyasında yabancı sermayeyi teşvik edici düzenlemelerin yaygınlaşması, vergi cenneti ülkelerin ve vergi rekabetinin yaygınlaşması kaçınılmaz hale gelmiştir.

Küreselleşmenin yarattığı en önemli sonuçlardan birisi ülkelerin ekonomik ilişkilerinin artması nedeniyle sermayenin mobilitesinin artmasıdır. Artan bu mobilite vergiyi doğuran olayın çok farklı ülkelerde gerçekleşmesi sonucunu doğurmuştur. Artan uluslararası ekonomik ilişkiler ve gelişmeler ile birlikte vergilendirme yetkisi ulusal sınırların dışına taşmış bulunmaktadır. Buna bağlı olarak, vergi hukuku alanında uluslararası boyutta ortaya çıkan en önemli sorun vergilendirme yetkilerinin çakışmasıdır. Bu sorun, bir gerçek veya tüzel kişinin elde etmiş olduğu gelirden birden fazla devletin vergi talep etmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Çifte vergileme denen bu olayın vergi adaleti açısından taşıdığı sakıncalar, uluslararası vergi anlaşmaları ya da ülkelerin tek taraflı aldığı önlemlerle giderilmeye çalışılmaktadır.

Yabancı sermaye yatırımları ve çokuluslu şirketlerin faaliyetleri, bu kurumlarca elde edilen kazançların vergilendirilmesi sorunlarını da beraberinde getirmiştir. Bu sorunlar, OECD ve Birleşmiş Milletler gibi uluslararası kuruluşların da önemli bir sorunu haline gelmiştir. Hiç şüphesiz uluslararası vergi hukukunun en önemli problemlerinden biri de “çifte vergilendirmenin önlenmesi”dir. Kaynak ülke ile mukim ülke arasında doğan çifte vergilendirme sorunu, vergi teorisi ve uygulamasında, “dar mükellefiyet esasına göre vergilendirme yöntemi” ve “uluslararası vergi anlaşmaları”yla çözüme kavuşturulmaya çalışılmaktadır.

Türk hukuk sistemine göre yabancı kurumlar, Türkiye’de iki şekilde faaliyet gösterebilirler. Birincisi bu kurumlar Türkiye’de Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre

şirket kurabilirler ya da mevcut şirketlere ortak olabilirler. Ki bu durumda bu şirketler kanuni veya iş merkezlerinden biri Türkiye’de olduğu kabul edildiğinden tam mükellefiyet esasına göre vergilendirilecektir. İkinci olarak ise; kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan kurumlar, Türkiye kaynaklı kazanç ve irat elde edebilirler. Çalışmamızın konusunu da bu tür kurumlar oluşturmaktadır.

Bu bağlamda kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumların Türkiye’deki faaliyetleri

- Kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan kurumlar, Türkiye’de bir işyeri (şube) açarak faaliyette bulunabilirler. Türkiye’de açılan şubeler genellikle; bir banka şubesi, sigorta şirketlerince açılan şubeler, dünyaca ünlü otellerin Türkiye’deki şubeleri ve çok uluslu şirketlerin Türkiye’de fabrika şeklinde kurdukları şubelerdir.
- Yurt dışında mukim kurumlar daimi temsilci vasıtası ile Türkiye’de faaliyette bulunabilirler. Daimi temsilciler gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişi de olabilir. Keza daimi temsilciler, tam veya dar mükellef olabilirler.
- İşyeri veya daimi temsilcisi olmadan arızı nitelikte kazanç ve irat elde etmek amacıyla Türkiye’de faaliyette bulunabilirler. Mesela kamu kağıtları alıp satabilirler veya Türkiye’ye hiç gelmeden Türkiye’de bulunan gayrimenkullerini kiralayabilir veya satabilirler.
- Tam mükellefiyete tabi kurumlara ortak olabilirler.
- Yabancı ulaştırma kurumu statüsünde Türkiye ile yabancı ülkeler arasında kara, hava ve deniz yolu taşımacılığında bulunabilirler.
- Personelini Türkiye’ye göndererek, serbest meslek kazancı elde edebilirler.
- Telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, alameti farika ve benzeri gayri maddi hakların satışı – devir ve temlik faaliyetinde bulunabilirler.
- Türkiye’de yabancı sermaye mevzuatına göre irtibat bürosu açabilirler.
- Türkiye’de açtıkları şubelerde ileri teknoloji gerektiren ürünlerin servis ve bakımı için eğitim üsleri kurabilirler.
- Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde yazılım ve ileri teknoloji gerektiren sektörlerde AR-GE faaliyetinde bulunabilirler.

- Turizm sektöründe faaliyette bulunmak amacıyla turizm bölgelerinde turistik tesisler açabilirler.

Türkiye'deki faaliyetleri neticesinde kazanç ve irat elde eden ve elde ettikleri bu kazanç ve iratları dolayısıyla dar mükellefiyet esasında vergilendirilecek olan yabancı menşeli bu kurumların vergilendirilmesine yönelik üç sistem mevcuttur. Bu sistemler; yıllık beyan esasında vergilendirme, özel beyanname ile beyan ve tevkif sureti ile vergilendirme.

Dar mükellefiyete tabi kurumlarca elde edilen ticari ve zirai kazançlar, yıllık kurumlar vergisi beyanname ile beyan edilir. Bu şekilde, dar mükellefiyete tabi kurumlarca elde edilen ticari ve zirai kazançların vergilendirme esasları Türkiye'de aynı kazançları elde eden tam mükellefiyete tabi olan kurumların vergilendirme esasları ile aynıdır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30'uncu maddesi hükmü gereğince, dar mükellefiyete tabi kurumlarca elde edilen ticari kazançlar üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapılması mümkün değildir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3'üncü maddesindeki düzenleme gereğince, dar mükellefiyete tabi kurumlarca Türkiye'de açılan zirai işletmeden elde edilen zirai kazançlar dar mükellefiyete tabi kurumlar açısından kurum kazancını oluşturacaktır. Bu madde hükmü uyarınca, tam mükellefiyete tabi kurumlarda olduğu gibi dar mükellefiyete tabi kurumlarda da Türkiye'de elde edilen zirai kazançları kurum kazancı olarak değerlendirmiştir. Ancak bununla birlikte dar mükelleflerce Türkiye'deki zirai işletmelerden elde edilen kazançlar, "ticari kazanç" hükümleri çerçevesinde vergiye tabi tutulmaktadır. Çünkü yabancı menşeli bir kurumun Türkiye'de zirai kazanç elde edebilmeleri için her şeyden önce Türkiye'de zirai bir işletmenin varlığı gerekmektedir. Zirai bir işletmenin varlığından anlaşılan kasıt ise, kazancın bir işyeri aracılığıyla elde edilmesi anlamına gelmektedir ki, bu durumda dar mükellef kurumun zirai faaliyetten elde etmiş olduğu kazanç 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 22. maddesine göre "ticari kazanç" hükümlerine göre elde edilmiş kabul edilir. Bu nedenle, yabancı menşeli bir kurumun Türkiye'de "zirai kazanç" elde etmesi imkansızdır. Bu bağlamda çalışmamızda yabancı menşeli kurumların kurum kazançları Gelir Vergisi Kanununda sayılan yedi tür kazanç ve irat olarak ele alınmış, ancak, zirai kazanç elde

eden yabancı menşeli kurumların elde ettikleri kazançlar ticari kazanç esasına göre ele alındığı için ayrıca zirai kazanç başlığı ele alınmamıştır.

Dar mükellef kurumların serbest meslek kazancı elde etmeleri ancak, istihdam ettikleri personelleri aracılığıyla olmaktadır. Bununla birlikte dar mükellef bir kurumun serbest meslek kazancı elde edebilmesi için serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de icra edilmesi veya yapılan işlemin Türkiye’de değerlendirilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte serbest meslek kazancının Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilmesi halinde, kurum matrahının tespitinde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanmaktadır. Yani aynen zirai kazançlarda olduğu gibi, kurum kazancı ticari kazanç hükümlerine göre tespit edilecektir. Bu durumda artık, Gelir Vergisi Kanununun serbest meslek kazancı hükümlerinin uygulanması mümkün olmamaktadır.

Dar mükellef kurumların elde ettikleri gayri menkul sermaye iratları da tıpkı serbest meslek kazançları gibi değerlendirilir. Yani bir kazancın dar mükellefin gayrimenkul sermaye iradı olarak sayılabilmesi için taşınmaz ya da taşınır malların Türkiye’de bulunması ve bu mal ve hakların Türkiye’de kullanılması veya değerlendirilmesi gerekmektedir. Yine aynı şekilde gayri menkulün Türkiye’de yapılmakta olan ticari faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancının tespitinde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler yani ticari kazanç hükümleri uygulanacaktır.

Yabancı menşeli kurumların Türkiye’de menkul sermaye iradı elde etmelerinin tek koşulu sermayenin Türkiye’ye yatırılmış olmasıdır. Ancak bununla birlikte daha önceki kazanç ve iratlarda değindiğimiz gibi bu iradı kurum Türkiye’de yapılmakta olan ticari faaliyet kapsamında elde ediyorsa, elde edilen kazancın tespitinde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler yani ticari kazanç hükümleri uygulanacaktır.

Dar mükellef kurumların Türkiye’deki herhangi bir işyeri veya daimi temsilciyle bağlantılı olmaksızın elde edilen diğer kazanç ve iratlar KVK’nın 26. maddesi uyarınca, elde edilme tarihinden itibaren onbeş gün içerisinde özel beyanname ile beyan edilirler.

Yabancı sermayeyi gerek Türkiye’ye gerekse dünyanın diğer ülkelerinde yatırım yapmaya iten temel neden kar maksimizasyonudur. Bununla birlikte yabancı sermayenin Türkiye’ye sermaye girişi ile ilgili olarak belirlenen politikalarda meydana

gelen liberalleşme hareketleri, yeterli seviyede de olmasa Türkiye'nin özellikle son onbeş yıllık süreçte alt yapı yatırımlarında gösterdiği olumlu gelişmeler, Türkiye'nin genç ve dinamik bir nüfusa sahip olması ve nitelikli iş gücü açısından her geçen gün kaydettiği ilerleme yabancı sermayenin ülkemizi tercih etme sebepleri arasında yer almaktadır. Aynı zamanda 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu ile yabancı müteşebbislere sağlanan vergisel ve diğer avantajlar yabancı menşeli kurumların Türkiye'yi tercih etmesindeki en önemli sebeplerdir.

Türk vergi sisteminde “dar mükellefiyet” ayrı bir müessese olarak kabul edilmekte ve bu mükelleflere özgü düzenlemeler yapılmaktadır. Dar mükellefiyeti uluslararası çifte vergilendirmeyi önlemek için getirilmiş bir araç olarak görmek mümkün olmakla birlikte, uygulamada özellikle, bir işyeri veya daimi temsilcisi olmaksızın ülkemizde kazanç elde eden dar mükellefleri tespit etmek çok güç olmaktadır. Bu nedenle dar mükelleflerin vergilendirilmesinde kaynakta kesinti yöntemi benimsenmiştir. Ancak kaynakta kesinti yöntemi teorik olarak yabancı kurumların Türkiye kaynaklı gelirlerini vergilemeyi amaçlamakla birlikte, çoğu zaman dar mükellefiyete tabi kurumların yaptıkları işlem bedellerini net olarak talep etmeleri bu amacın gerçekleşmesini engellemektedir.



## KAYNAKÇA

1 Seri No.lu KVK Genel Tebliği.

13.02.2007 tarih ve 1 seri no.lu ÇVÖA Sirküleri,  
www.gib.gov.tr/index.php?id=1055(19.04.2012).

AĞARMIŞ, İsmail. **Türkiye’de Dar Yükümlü Kurumların Vergilendirilmesi ve Avrupa Birliğine Uyumu**, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2006.

AKDOĞAN, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2006.

AKSOY, Serdar; ÇİFTÇİ, Mehmet. “Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Uyumu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:202, Temmuz 2005.

AKYOL, Emin. “Dar Mükellef Kurum Kazançlarında Vergi Kesintisi”, **Yaklaşım**, Sayı: 179, Kasım 2007.

ARIKAN, Zeynep. **Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir 1994.

ARIKAN, Zeynep. **Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgah**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007.

AYDEMİR, İsa. “Kurumlar Vergisinde Tam ve Dar Mükellefiyet Esasına Göre Vergilendirme”, **Yaklaşım**, Sayı:222, Haziran 2011.

AYDIN, Murat; ŞİRİNER, İsmail. “Küreselleşme Kıskaçında Maliye Politikası: Küreselleşme ve Vergilendirme Yetkisi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:290, Ekim 2005.

AYTEKİN, Serdar. “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Uyarınca Dar Mükellef Kurumlarda Kurum Kazancının Beyanı”, **Mali Çözüm**, Sayı: 79, Ocak-Şubat 2007, s.229.

BAHAR, Cevdet Okan. **Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına engel olma Anlaşmaları ve Yabancıların Türkiye’de Vergilendirilmeleri**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2008.

BALCI, Bayazıt. “Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları – I”, **Vergi Dünyası**, Sayı:263, Temmuz 2003.

BALCI, Bayazıt. “Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları – II”, **Vergi Dünyası**, Sayı:264, Ağustos 2003.

BALCI, Bayazıt. “Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları-III”, **Vergi Dünyası**, Sayı:265, Eylül 2003.

BAŞAK, Levent. “Çifte veya Mükerrer Vergileme Problemini Ortadan Kaldıran Ulusal ve Uluslararası Araç ve Tedbirler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 202, Temmuz 2005.

BAŞAK, Levent. “Dar Mükellef Kurumların Tevkif Suretiyle Vergilendirilmesi II”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 121, Ocak 2003.

BAŞAK, Levent. “Türkiye’de Bankacılık Faaliyetinde Bulunan Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesi I”, **Yaklaşım**, Sayı: 3, Mart 2002.

BAŞAK, Levent. “Yabancı Kurumlarca Türkiye’de Açılan İrtibat Büroları Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına ve İç Mevzuat Hükümlerine Göre Kurumların İşyeri veya Daimi Temsilci Olarak Kabul Edilebilir Mi?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:212, Mayıs 2006.

BAŞAK, Levent. **Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2007.

BAŞER, Arif. “Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Kamu Kağıtlarının Alım-Satımı Neticesinde Elde Edilen Kazancın Vergilendirilme Esasları”, **Vergi Dünyası**, Şubat 2000, Sayı:222.

BİLEN, Cumhur İnan. “OECD ülkelerinde Son Yıllarda Gerçekleştirilen Vergi Reformlarının Ortak Nitelikleri”, **Vergi Dünyası**, Sayı:310, Haziran 2007.

BİLİCİ, Nurettin. **Türkiye – Avrupa Birliği İlişkileri**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2005.

BİLİCİ, Nurettin. **Vergi Hukuku (Genel Hükümler, Türk Vergi Sistemi)**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2008.

BİLİCİ, Nurettin. **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010.

BOZTAŞ, Hakan. “İş Ortaklıklarının Niteliği Ve Vergilendirilmesi-I”, **Yaklaşım**, Sayı: 192, Aralık 2008.

BUDAK, Tamer; YAKAR, Soner. “Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 16, Sayı: 1, 2007.

BULUT, Nusret. “İş Ortaklıklarının Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 350, Ekim 2010.

CEYLAN, Mehmet Ali. “Avrupa Birliği’nde Katılım Müzakere Sürecinde Vergilendirme Faslı”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 336, Ağustos 2009.

ÇAĞAN, Nami. “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:37, Sayı:1, Ankara 1980.

ÇAKMAK, Şefik. **2008 Yılı Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi**, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Yayın No:58, Ankara, 2008.

ÇAMLICA, Mustafa. “Dar Mükellef Banka Şubelerinin Repo Gelirlerinin Vergilendirilmesi”, **Active Dergisi**, Sayı: 29, 2003.

ÇEVİK, Savaş. “Küreselleşen Dünyada Vergi Politikası: Vergi Politikasında Dönüşüm ve Küresel Sorunlar”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 270, Şubat 2004.

ÇOŞKUN, İsa. “Avrupa Birliği’nin Vergilendirme Stratejisi ve Kurumlar Vergisi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:300, Ağustos 2006.

DEMİR, Alper Cihad. Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar Tarafından Elde Edilen Serbest Meslek Kazançlarına İlişkin Özellikli Durumlar”, **Vergi Dünyası**, Sayı:356, Nisan 2011.

DİKMEN, Birgül. “Gayrimaddi Hakların Kiralanması Suretiyle Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Türkiye’de Elde Edilen Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:351, Kasım 2010.

DURAK, Gündoğan. “Dar Mükellef Kurumların Ticari Faaliyet Kapsamında Elde Ettiği Kazançların KVK 24. Madde Karşısındaki Durumu”, **Diyalog Dergisi**, Sayı: 206, 2005.

ERCAN, Yıldırım. “Türk Vergi Sistemi ve Uluslararası Vergi Anlaşmaları Çerçevesinde Dar Mükelleflerde Telif Kazançlarının Vergilendirilmesi”, **Diyalog Dergisi**, Sayı, 141, 2000.

ERDOĞAN, Ahmet Ozan. “Dar Mükellef Yabancı Kurumlardan Alınan Hizmetler Karşılığı Bunlara Sağlanan Serbest Meslek Kazançları ve Ücretlerin Vergi Yasaları Açısından Değerlendirilmesi”, **E-Yaklaşım**, Eylül 2003, Sayı:129.

GÖK, Kerim. “Vergi Direncinin Gelişimi”, **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 22, Sayı:1, 2007.

GÖKTAN, Alper. “İstikrar Politikaları ve Olası IMF Programı Üzerine Görüşler”, **Vergi Dünyası**, Sayı:337, Eylül 2009.

GÜMÜŞ, Erhan. “Vergilendirme Yetkisi ve Vergilendirme ile İlgili Hükümet Tasarrufları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 290, Ekim 2005.

GÜNGÖR, Kamil. “Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri Çerçevesinde Gümrük Vergilerinin Uyumlaştırılması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:129, Haziran 1999.

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/35MaliCozum/08-ALICIMAT59.doc>

Erişim:

07.10.2009.

İDİKUT ÖZPENÇE, Aylin; ÖZPENÇE, Özay. “Küreselleşme ve Uluslararası Kuruluşların Ulus-Devletin Vergilendirme Yetkisine Etkileri”, **Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 1, 2007.

İLHAN, Gökalp. “Avrupa Birliği Kurumlar Vergisi Uyumlaştırması ve Türk Vergi Sisteminin Uyum”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 236, Mayıs 2008.

KARAKOÇ, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007.

KIRBAŞ, Sadık. **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2000.

KIZILOT, Şükrü; ŞENYÜZ, Doğan; TAŞ, Metin; DÖNMEZ, Recai. **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006.

KOÇ, Selman. “Kooperatiflerin Vergilendirme Rejimi: Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Vergi Dünyası**, Sayı:293, Ocak 2006.

KURTÇU, Zeki. “Dar Mükellefiyette Kurumların Menkul Kıymet Satışı ve Özel Beyan Esası”, **Vergi Dünyası**, Aralık 1999, Sayı: 220.

MAÇ, Mehmet. **Güncel Kurumlar Vergisi**, İstanbul, 1996.

MB.’nin, 25.02.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.85/8510-5/6685 sayılı Özelgesi, [www.gib.gov.tr/index.php?id=1055](http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1055) (19.04.2012).

ORGAN, İbrahim; AKMAZ, Kemal. “Dar Mükellef Kurumlarda Elde Etme ve Tevkifat Uygulaması”, **E-Yaklaşım**, Şubat 2011, Sayı: 218.

ÖCAL, Erdoğan. “Değer Artış Kazancı ve Dar Mükellefler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Mart 2010, Sayı: 258.

ÖNCEL, Mualla; KUMRULU, Ahmet; ÇAĞAN, Nami. **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara 2008.

ÖZ, Ersan. **Vergilemede Kanunilik ve Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara 2004.

ÖZ, Semih. **Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay Elde Etme**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

ÖZDEMİR, Biltekin. **Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006.

ÖZKAYA, Niyazi. “İş Ortaklıklarının Yapısı Ve İşleyişi”, **E-Yaklaşım**, Sayı: 60, Temmuz 2008, İnternet Erişim: [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=20080712487.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20080712487.htm) (08.03.2012).

ÖZTAN, Bilge. **Medeni Hukuk’un Temel Kavramları**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007.

SARAÇ, Özgür. **Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006.

SARAÇOĞLU, Fatih. **Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma ve Türkiye**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006.

SARILI, Mustafa Ali. **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara, Eylül 2010.

SERİM, Nilgün. “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Ülkemizin Taraf Olduğu Anlaşmalardaki Yardımlaşma Hükümleri ile Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 311, Temmuz 2007.

SEZGİN, Bülent. “Dar Mükellefiyette Kurum Kazancı”, **E-Yaklaşım**, Kasım 2011, Sayı:227, İnternet Erişim: [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=20111120516.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20111120516.htm) (26.12.2011).

SEZGİN, Bülent. “Dar Mükellefiyette Kurum Kazancı”, **E-Yaklaşım**, Sayı: 227, Kasım 2011.

SOYALP, M. Ali; ASLAN, Mehmet. “Avrupa Birliği’nin Ayrımcı Vergileme Yasağı Politikası”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:212, Mayıs 2006.

ŞAHİN, Kürşat. “Dar Mükellef Kurumlarda KVK’nın 24. Maddesine Göre Stopaj ve Sorumlu Sıfatıyla KDV Uygulaması-II”, **Yaklaşım**, Haziran 2000, Sayı: 90.

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

ŞENYÜZ, Doğan. **Türk Vergi Sistemi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2005.

ŞİRİNER, İsmail; AYDIN, Murat. “Mali Egemenliğin Sınırlandırılması: Vergilendirme Yetkisi ve IMF”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:196, Ocak 2005.

T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, Cilt II, Ankara-1988, s.69., Aktaran; BAŞAK.

T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, Cilt II, Ankara-1988, s.70, Aktaran; BAŞAK.

TAVŞANCI, Aykut. “Vergilendirme Yetkisinin Uluslararası Alanda Sınırlandırılması”, **E-Yaklaşım**, Sayı: 20, Mart 2005.

TEKİN, Cem. “Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Elde Edilen Menkul Kıymet Gelirlerinin Yeni Sistem Çerçevesinde Vergilendirilmesi”, **Yaklaşım**, Nisan 2006, Sayı: 160.

TOSUNER, Mehmet; ARIKAN, Zeynep. **Türk Vergi Sistemi**, Neşa Ofset, İzmir 2008.

TOSUNER, Mehmet; ARIKAN, Zeynep. **Vergi Usul Hukuku**, İlkem Ofset, İzmir 2008.

TOSUNER, Mehmet; ÖZ, Ersan. “Vergilemede Kanunilik İlkesinin Uluslararası Konumu”, **Vergi Dünyası**, Sayı:272, Nisan 2004.

TUĞLU, Ali. “Dar Mükellef Kurumların Elde Ettiği Gelirlerde Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 24. Maddesine Göre Yapılan Vergileme”, **Vergi Dünyası**, Sayı:243, Kasım 2001.

TUĞLU, Ali. “Yabancı Sermayeli Kurumların Elde Ettikleri Gelirlerin Vergilendirilmesi”, **Yaklaşım**, Sayı: 128, Ağustos 2003.

TUNCER, Selahattin. “Vergi Hukuku Açısından İşyeri”, **Vergi Dünyası**, Sayı:110, Ekim 1990.

TURHAN, Salih. **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1998.

ULUATAM, Özhan; METHİBAY, Yaşar. **Vergi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara 2001.

UYSAL, Ali; EROĞLU, Nurettin. **Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu**, Ankara, 2008.

ÜREL, Gürol. **Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması Yorum ve Açıklamalar**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Mart 2009.

VANISTENDAEL, Frans. “Avrupa Birliğinin Vergileme Yetkisi Üzerine Bir Not”, (Çeviren: Savaş ÇEVİK) **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 173, Şubat 2003.

YILDIRIM, Musa. “Avrupa Birliği’nde Uygulanan KDV Sistemi, Türkiye’deki KDV ile Karşılaştırılması ve Uyumlaştırma”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 239, Ağustos 2008.

YÜCEL, Selçuk; TURAN, Hayrettin. **Dar Mükellef Kurumlar**, Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 1999.



