

T.C.  
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI  
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**TÜRKİYE’DE DAR MÜKELLEF  
KURUM KAZANÇLARININ  
VERGİLENDİRİLMESİ**

**Nahide ÖZAYTEKİN**

Danışman

**Prof. Dr. Mehmet TOSUNER**

2006

## YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Türkiye’de Dar Mükellef Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

... / ... / ...

Nahide ÖZAYTEKİN

İmza

**EK B**

**YÜKSEK LİSANS TEZ SINAV TUTANAĞI / TEZSİZ YÜKSEK LİSANS PROJE  
SINAV TUTANAĞI**

**Öğrencinin**

**Adı ve Soyadı** : Nahide ÖZAYTEKİN  
**Anabilim Dalı** : Maliye  
**Programı** :  
**Tez/Proje Konusu** : Türkiye’de Dar Mükellef Kurum Kazançlarının  
Vergilendirilmesi  
**Sınav Tarihi ve Saati** :

Yukarıda kimlik bilgileri belirtilen öğrenci Sosyal Bilimler Enstitüsü’nün  
..... tarih ve ..... Sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz  
tarafından Lisansüstü Yönetmeliğinin 18.maddesi gereğince yüksek lisans tez/proje  
sınavına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini/projesini ..... dakikalık süre  
içinde savunmasından sonra jüri üyelerince gerek tez/proje konusu gerekse  
tezin/projenin dayanağı olan Anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar  
değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI  OY BİRLİĞİ ile  O  
DÜZELTME  O\* OY ÇOKLUĞU  O  
RED edilmesine  O\*\* ile karar verilmiştir.

Jüri teşkil edilmediği için sınav yapılamamıştır.  O\*\*\*  
Öğrenci sınava gelmemiştir.  O\*\*

\* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.  
\*\* Bu halde adayın kaydı silinir.  
\*\*\* Bu halde sınav için yeni bir tarih belirlenir.

Tez/Proje, burs, ödül veya teşvik programlarına (Tüba, Fullbright vb.) aday  
olabilir.  Evet

Tez/Proje, mevcut hali ile basılabilir.  
 O Tez/Proje, gözden geçirildikten sonra basılabilir.  
 O

Tezin/Projenin, basımı gerekliliği yoktur.  
 O

**JÜRİ ÜYELERİ**

**İMZA**

.....  Başarılı  Düzeltme  Red .....

.....  Başarılı  Düzeltme  Red .....

.....  Başarılı  Düzeltme  Red .....

## ÖZET

Tezli Yüksek Lisans Projesi  
Türkiye’de Dar Mükellef Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi

Nahide ÖZAYTEKİN

Dokuz Eylül Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Maliye Ana Bilim Dalı

Vergi gelirleri içinde kurumlar vergisi önemli bir paya sahiptir. Kurumlar vergisi tüzel kişilerden alınan bir vergidir. Kurumlar vergisinde iki çeşit mükellefiyet söz konusudur. Bunlardan biri tam mükellefiyet, diğeri ise çalışmamızın ana konusunu oluşturan dar mükellefiyettir.

Kurumlar açısından tam mükellefiyet denildiğinde, kurumun hem Türkiye içinde hem de yurtdışında elde ettiği bütün kazançların vergilendirilmesi anlaşılmaktadır.

Dar mükellefiyet ise kurumların kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye’de bulunmayan kurumlardır. Bunlar Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcileri aracılığıyla faaliyet gösterip gelir elde etmektedirler. Dar mükelleflerin yabancı sermayeli kurumlar olduğunu söylemek her zaman doğru olmaz. Sermayesi Türklere ait, ancak kanuni ve iş merkezi yurtdışında olan bir kurum Türkiye’de gösterdiği faaliyetler için dar mükellef olarak vergiye tabi tutulacaktır.

Dar mükellef kurumlar açısından çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları önem taşımaktadır. Çifte vergileme sorunu, mükelleflerin aynı dönemde aynı vergi konusu üzerinden iki defa vergi ödemesidir. Bir ülkede gelir elde eden kurumlar bu ülkede vergilendirilirlerken, Türkiye’de de vergiye tabi tutulabilmektedirler. Bu problemi engellemek için Türkiye’nin diğer ülkelerle yaptığı ve şu anda yürürlükte olan uluslararası vergi anlaşmaları bulunmaktadır.

Kurumlar vergisi uygulamasında yabancı ulaştırma kurumları da dar mükellef kabul edilir. Bu kurumların Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yaptıkları taşıma işlerinde, Türkiye’de elde edilen hasılatın ortalama emsal

oranları uygulanarak vergiye tabi matrah bulunur. Bu oranlar, kara taşımacılığında % 12, deniz taşımacılığında % 15, hava taşımacılığında ise % 5'tir.

Dar mükellef kurumların elde ettikleri kazançları, ticari ve zirai kazançlar, serbest meslek kazançları, gayrimenkul ve menkul sermaye iradları, diğer kazanç ve iratlardır. Bu kazanç ve iradların elde edilme esasına göre mükellefler yıllık beyanname, özel beyan ve muhtasar beyanname yöntemleri ile vergilendirilmektedir. Çalışmamızda bu konular ele alınıp incelenecektir.

#### **Anahtar Kelimeler**

1. Kurum Vergilendirme, 2. Dar Mükellefiyet, 3. Tam Mükellefiyet,
4. Kurumlar Vergisi

## **ABSTRACT**

**Master of Degree With Thesis**

**Taxation of Incomes of Establishments, Which are Limited Taxpayers, in  
Turkey**

**Nahide ÖZAYTEKİN**

**Dokuz Eylül Üniversitesi**

**Institute of Social Sciences**

**Finance**

**Establishment taxes have important share within the income obtained from taxes. Establishment taxes are a kind of tax obtained from legal entities. Regarding establishment taxes, there are two types of obligations/ duties imposed-charged by law. One of them is full obligation/ duty imposed-charged by law. The other is limited obligation/ duty imposed-charged by law, which also constitutes the subject matter of our study.**

**When full obligations/ duties imposed-charged by law are considered from the viewpoint of establishment taxes, taxation of all of the assets that the establishment acquires both within and out of Turkey, is understood. Whereas, limited obligations/ duties imposed-charged by law concern establishments, neither the legal nor the work centers of which are not in Turkey. They function through their work places or permanent representatives and acquire income. However, it is not always right to say that limited taxpayers are establishments with foreign capital. An establishment, the capital of which belongs to Turks but the legal and work center of which is abroad, would be taxed as a limited taxpayer with respect to its activities in Turkey.**

**Agreements for preventing double taxation of establishments, which are limited taxpayers, are of importance. The problem of double taxation is paying tax for the same subject matter of taxation in the same taxation period for twice by the taxpayer. While the establishments, which acquire income in a country, are taxed in that country, they might be taxed in Turkey as well. For to prevent**

**this problem, there are international tax agreements made between Turkey and other countries and, which are still valid.**

**In the application of establishment taxes foreign transportation establishments are also considered limited taxpayers. Tax assessment is made via applying similar average rates to the revenues acquired in Turkey in the transportation affairs, which these establishments perform between Turkey and foreign countries. These rates are 12% for land transportation, 15% for marine transportation and 5% for air transportation.**

**The revenues acquired by the limited taxpayers are commercial and agricultural revenues, self employment revenues, real estate and estate capital incomes, other revenues and incomes. Taxpayers are taxed via the methods of yearly declarations, special declarations and compendious declarations on the basis of how these revenues and incomes are acquired. In our study these subjects shall be investigated.**

**İngilizce Anahtar Kelimeleri:**

1. Establishment, 2. Taxation, 3. From Takes, 4. Full Obligation,
5. Limited Obligation

# TÜRKİYE'DE DAR MÜKELLEF KURUM KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

|                     |      |
|---------------------|------|
| YEMİN METNİ .....   | ii   |
| TUTANAK .....       | iii  |
| ÖZET .....          | iv   |
| ABSTRACT .....      | vi   |
| İÇİNDEKİLER .....   | viii |
| KISALTMALAR .....   | xii  |
| TABLO LİSTESİ ..... | xiii |
| GİRİŞ .....         | xiv  |

## İÇİNDEKİLER

|  |          |
|--|----------|
| <b>I. BÖLÜM .....</b>  | <b>1</b> |
| <b>I. TAM MÜKELLEFİYET .....</b>   | <b>1</b> |
| <b>II. DAR MÜKELLEFİYET .....</b>  | <b>2</b> |
| 1.1. Tanımı ve Kapsamı .....   | 2        |
| 1.1.1. Dar Mükellefiyetin Konusu .....   | 3        |
| 1.2. Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesinde Vergi Anlaşmalarının<br>Önemi .....                                    | 4        |
| 1.2.1. Çifte Vergilemeye Neden Olan Vergileme Teknikleri .....   | 5        |
| 1. Kaynak İlkesi .....   | 5        |
| 2. İkamet İlkesi .....   | 6        |
| 3. Uyrukluk İlkesi .....   | 7        |
| 1.2.2. Türkiye’de Çifte Vergilendirme .....  | 8        |
| 1.2.3. Anlaşma Modelleri .....   | 11       |
| 1.2.4. Çifte veya Mükerrer Vergilendirme Problemini Ortadan<br>Kaldıracak Ulusal ve Uluslararası Araç ve Tedbirler ..... | 12       |
| 1. İç Çifte veya Mükerrer Vergilemeyi Ortadan Kaldıracak Araç<br>ve Tedbirler .....                                      | 12       |



|  |           |
|--|-----------|
| 1.1. Mevzuatın Islahı.....   | 13        |
| 1.2. Düzeltme .....  | 13        |
| 1.3. Mahsup.....   | 13        |
| 1.2.5. Uluslararası Çifte veya Mükerrer Vergilendirmeyi Ortadan                |           |
| Kaldıracak Araç ve Tedbirler.....  | 14        |
| 1. Tek Taraflı Araç ve Tedbirler .....   | 14        |
| 1.1. Dış Ülkede Ödenen Verginin Matrahtan Tenzili Usulü....                    | 14        |
| 1.2. Dış Ülkelerde Ödenen Verginin Mahsubu Usulü .....                         | 16        |
| 1.3. Dış Ülkelerde Elde Edilen Kazançların Vergiden                            |           |
| İstisna Edilmesi .....   | 17        |
| 2. İki Taraflı veya Çok Taraflı Tedbir ve Araçlar .....                        | 17        |
| <b>III. KURUM KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ.....</b>                         | <b>18</b> |
| <b>II. BÖLÜM.....</b>  | <b>23</b> |
| <b>I. DAR MÜKELLEF KURUMLARIN ELDE ETTİKLERİ KAZANÇ VE</b>                     |           |
| <b>İRATLAR .....</b>   | <b>23</b> |
| <b>1.1. Dar Mükellef Kurumlarca Elde Edilen Ticari Kazançlar .....</b>         | <b>23</b> |
| 1.1.1. Türkiye’de İşyeri ve Daimi Temsilci .....                               | 25        |
| 1.1 İşyeri.....  | 25        |
| 1.2. İşyeri ile Kazanç Arasındaki İlişki .....                                 | 25        |
| 1.2.1. Ticari Mümessil .....   | 27        |
| 1.2.2. Ticari Vekil .....  | 28        |
| 1.2.3. Seyyar Tüccar Memurları .....   | 29        |
| 1.2.4. Acenta .....  | 30        |
| 1.2.5. Daimi Temsilci Sayılmayan Kişiler .....                                 | 31        |
| 1.1.2. Türkiye’de İrtibat Bürolarının Vergi Kanunları Karşısındaki             |           |
| Durumu .....   | 32        |
| 1.1.3. İhracat Muaflığı.....   | 34        |
| <b>1.2. Dar Mükellef Kurumlarca Elde Edilen Ücret Gelirleri .....</b>          | <b>36</b> |
| 1.2.1. Ücretin Dar Mükellef Kurumca Elde Edilmesi.....                         | 38        |
| 1.2.2. Ücretin Türkiye’de Elde Edilmesi .....                                  | 39        |
| <b>1.3. Dar Mükellef Kurumlarca Elde Edilen Serbest Meslek Kazançları.....</b> | <b>41</b> |
| <b>1.4. Dar Mükellef Kurumlarca Elde Edilen Zirai Kazançlar .....</b>          | <b>43</b> |

|  |           |
|--|-----------|
| <b>1.5. Gayrimenkullerin, Hakların Ve Menkul Malların Türkiye’de</b>   |           |
| <b>Kiralanmasından Elde Edilen İratlar .....</b>   | <b>45</b> |
| 1.5.1. Gayrimenkul Sermaye İratlarının Kapsamı .....   | 47        |
| 1.1. Royalty .....   | 47        |
| 1.2. Lisans .....  | 47        |
| 1.3. Alamenti Farika (Marka).....  | 48        |
| 1.4. İhtira Beratı (Patent).....   | 48        |
| 1.5. Know How .....  | 48        |
| 1.5.2. Gayrimenkul Sermaye İratlarının Türkiye’de Elde Edilmesi .....  | 49        |
| 1.5.3. Gayrimenkul Sermaye İradı-Ticari Kazanç Ayrımı.....   | 49        |
| 1.5.4. Dar Mükellef Kurumun Bilançosunda Kayıtlı Makinelerin Kiraya<br>Verilmesi .....   | 50        |
| <b>1.6. Dar Mükellef Kurumlarca Elde Edilen Menkul Sermaye İratları.....</b>   | <b>51</b> |
| 1.6.1. Menkul Sermaye İradı Kavramı.....   | 51        |
| 1.6.2. Menkul Sermaye İradının Elde Edilmesi .....   | 51        |
| 1.6.3. Dar Mükellef Kurumlarda Menkul Sermaye İratlarının<br>Vergilendirilmesine İlişkin Özellik Arzeden Hususlar .....                    | 52        |
| 1.6.3.1. Dar Mükellef Bankalar.....  | 53        |
| 1.1. Türkiye’de Şubesi Bulunmayan Dar Mükellef Bankaların<br>Türkiye’de Elde Ettikleri Faiz Gelirleri .....                                | 53        |
| 1.2. Türkiye’de Şubesi Bulunan Dar Mükellef Bankaların<br>Türkiye’de Elde Ettikleri Faiz Gelirleri .....                                   | 53        |
| 1.3. Türkiye’de Şubesi Bulunan Dar Mükellef Bankaların<br>Bankalar Arası Para Piyasası İşlemlerinde Elde Ettikleri Faiz<br>Gelirleri ..... | 54        |
| <b>1.7. Türkiye’de Elde Edilen Diğer Kazanç Ve İratlar .....</b>   | <b>56</b> |
| 1.7.1. Değer Artış Kazançları.....   | 56        |
| 1.7.2. Arızı Kazançlar .....   | 57        |
| <b>1.8. Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi .....</b>   | <b>59</b> |
| 1.8.1. Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Arızı Olarak Yaptıkları<br>Taşıma İşleri.....  | 60        |

|   |           |
|---|-----------|
| 1.8.2.Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Devamlı Olarak Yaptıkları<br>Taşıma İşleri.....  | 61        |
| <b>III. BÖLÜM.....</b>  | <b>63</b> |
| <b>I. DAR MÜKELLEF KURUMLARDA VERGİLENDİRME<br/>YÖNTEMLERİ .....</b>  | <b>63</b> |
| <b>1. Dar Mükellef Kurumlarda Yıllık Beyan Esası.....</b>   | <b>63</b> |
| 1.1. Kurumlar Vergisi Beyannamesi Verilmesinin Zorunlu Olduğu Durumlar..  | 64        |
| 1.2. Kurumlar Vergisi Beyannamesi Verilmesinin İhtiyari Olduğu Durumlar...  | 65        |
| 1.3. Yabancı Kurumların Türkiye’de Vergilendirilmeyecek Ticari Kazançları .   | 67        |
| 1.4. Yıllık Beyannamenin Verilme Zamanı ve Yeri .....   | 68        |
| 1.5. Yıllık Beyannamenin Verileceği Yer Vergi Dairesi .....   | 69        |
| <b>2. Dar Mükellef Kurumlarda Özel Beyanname .....</b>  | <b>69</b> |
| 2.1. Özel Beyanname ile Beyanı Zorunlu Gelirler.....  | 70        |
| 2.2. Beyanname Verilmesi İhtiyari Ancak Başka Gelirleri Sebebiyle<br>Verilecek Özel Beyannamelere İthali Zorunlu Gelirler ..... | 71        |
| 2.3. Özel Beyanname Verilmesi ve Verilecek Beyannamelere İthali İhtiyari<br>Olan Gelirler .....                                 | 71        |
| 2.4. Özel Beyanname İle Bildirilecek Kazanç ve İratlar İçin Beyannamenin<br>Verileceği Yer .....                                | 72        |
| <b>3. Dar Mükellef Kurumlarda Vergi Kesintisi ve Muhtasar Beyannamesi .....</b>   | <b>73</b> |
| 3.1. Vergi Kesintisi Yapacak Olanlar .....  | 77        |
| 3.2. Vergi Kesintisinin ve Muhtasar Beyannamenin Verilme Zamanı .....   | 77        |
| 3.3. Kesintiye Tabi Tutulmuş Kazanç ve İratların Beyanı.....  | 78        |
| 3.3.1. Kesintiye Tabi Tutulmuş Kazanç ve İratların Beyan Serbestisi .....   | 79        |
| <b>IV. BÖLÜM .....</b>  | <b>81</b> |
| <b>I. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME .....</b>  | <b>81</b> |
| <b>KAYNAKLAR .....</b>  | <b>83</b> |

## **KISALTMALAR**

**VUK** :Vergi Usul Kanunu

**KVK** :Kurumlar Vergisi Kanunu

**GVK** :Gelir Vergisi Kanunu

**OECD** :Organizasyon For Economic Cooperation And Development

**BDK** :Beyanname Dzenleme Kılavuzu

**DNŞ** :Danıştay

## **TABLolar**

|  |    |
|--|----|
| <b>Tablo-1:</b> Yıllara Göre Mükellef Sayıları .....                   | 18 |
| <b>Tablo-2:</b> Şirket Türleri İtibariyle Faal Mükellef Sayıları ..... | 20 |
| <b>Tablo-3:</b> Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşmeleri .....            | 20 |
| <b>Tablo-4:</b> Dolaysız Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payı..... | 21 |

## 1. GİRİŞ

Vergi devlet tarafından mali, ekonomik, sosyal ve siyasal sebeplerle uygulamaya konulur. Vergiler birinci derecede devletin kamusal hizmet ve faaliyetlerini finanse etmek için alınır. Kamu gelirlerinin % 90'ının vergi gelirlerinden oluşması verginin önemini ortaya koymaktadır.

Günümüzde vergiler sadece devlete gelir temin eden bir araç olarak görülmemekte, kalkınma hedeflerinin gerçekleştirilmesinde, vergilerin ekonomik ve sosyal etkilerinden yararlanılmaktadır.

Kurumlar Vergisi belli bir dönemdeki faaliyetleri sonucunda gelir elde eden kurumların toplam safi kazançları üzerinden alınan objektif ve dolaysız bir vergidir. Kurumlar vergisinde de, gelir vergisinde olduğu gibi iki tür mükellefiyet bulunmaktadır. Bunlardan biri çalışmamızın konusunu oluşturan dar mükellefiyet diğeri de tam mükellefiyettir. Gelir vergisinde gerçek kişiler için düzenlenmiş olan mükellefiyet şekilleri, kurumlar vergisinde, kurumların özellikleri dikkate alınarak düzenlenmiştir.

Günümüz genişleyen ekonomiler sonucunda ve küreselleşmenin etkisiyle, ekonomilerin entegrasyonu hızlanmış, yabancı müteşebbisler bizim ülkemize gelerek, bizim müteşebbislerimiz ise yabancı ülkelere giderek yatırımlar yapmış, iş kurmuşlar ve gelir elde etmişlerdir. Bu çalışmamızda dar mükellef kurumların elde ettikleri kazançların vergilendirilmesi incelenmiştir.

## I.BÖLÜM

### I. TAM MÜKELLEFİYET

Kurumlar Vergisi'ne tabi olan mükellefler ilgili kanunda; sermaye şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, iş ortaklıkları olarak sayılmıştır.

Bunların yanı sıra Kurumlar Vergisi Kanununun 1. maddesinde sendikalar dernek, cemaatler vakıf hükmündedir. Ayrıca Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi yatırım fonları, dar mükellef yatırım fonları, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na göre Sermaye Piyasası Kurulu'nca halka açık anonim şirket olduğu kabul edilen şirketler de bu kanunun uygulanmasında Kurumlar Vergisi mükellefi olarak belirlenmiştir.

Yukarıda sayılan kurumlar vergisi mükelleflerinden kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlardan, gerek Türkiye'de gerekse yabancı ülkelerde elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergiye tabi tutulmaları tam mükellefiyet olarak adlandırılır.

Tam mükellef kurumlarda kanuni ya da iş merkezinden sadece birinin Türkiye'de bulunması şartı getirilmiştir.<sup>1</sup> Yani bunlardan birinin Türkiye'de bulunması tam mükellefiyet için yeterli kabul edilmiş, kurumun yasal merkezi yurt dışında bulunsa bile işlerin Türkiye'de yürütülmesi ile kurumun Türkiye'deki vergi yükünün azaltılmasının önlenmesi hedeflenmiştir. Kurum hem Türkiye'de hem de yabancı ülkelerde elde ettiği kazançların tamamı üzerinden vergilendirilecektir.

Kanuni merkez, vergiye tabi kurumların ana tüzüğü veya sözleşmelerinde ya da teşkilat kanunlarında gösterilen merkezdir.

---

<sup>1</sup> Prof. Dr. Nurettin Bilici, Vergi Hukuku, Genel Hükümler. Türk Vergi Sistemi, 2004, s. 17.

İş merkezi ise, iş bakımından yapılan işlemlerin bizzat toplandığı ve idare edildiği yerdir.

## **II. DAR MÜKELLEFİYET**

### **1.1.Tanımı ve Kapsamı**

Kurumlar Vergisi Kanununun 3'üncü maddesinde dar mükellefiyet tanımlanmıştır. “Birinci maddede yazılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanlar, yalnız Türkiye’de elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirilirler.

Bir kurumun dar mükellefiyete tabi olabilmesi için sadece kanuni iş merkezinin yurt dışında olması yeterlidir. Bu kurumun ortaklarının Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde olup olmadığına ve ortakların nerede ikamet ettiklerine bakılmaz. Türkiye’de ikamet ediyor olmaları, iş merkezinin Türkiye’de olduğunun karinesi sayılmasına yol açabilir.<sup>2</sup> Hem kanuni hem iş merkezi Türkiye dışında bulunan kurumların sadece Türkiye’de elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirilmesi gerekmektedir. Kurumların Türkiye dışında elde ettikleri kazançlar Türkiye’de vergilendirilmemektedir. Burada amaç çifte vergilemeyi önlemektir.

KVK’nun 10 seri nolu tebliğinde;

“Kanuni ve iş merkezleri Türkiye içinde bulunmayan kurumların yalnız Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden (dar mükellefiyet esasında) vergilendirileceği hükme bağlanmış ve Türkiye’de VUK hükümlerine uygun işyeri ve daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar dar mükellefiyet mevzuuna alınmıştır.”

---

<sup>2</sup> Mehmet Maç, Kurumlar Vergisi, İstanbul 1995, s. 11.



İlgili tebliğde, kanuni ve iş merkezinin Türkiye’de bulunmaması şartının yanı sıra VUK hükümlerine uygun işyeri ve daimi temsilci bulundurma hususlarına değinilmiştir.

İşyeri deyiminden ticari, sınai ve mesleki faaliyetle kullanılan işyeri anlaşılmaktadır. Bunlar 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, şantiyeler, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir.

### **1.1.1. Dar Mükellefiyetin Konusu**

Kurumlar Vergisinin konusu, kurum kazancıdır. Kurum kazancı, Gelir Vergisi Kanununun 2. maddesinde belirtilen gelir unsurlarından oluşmaktadır. Gelir vergisinin konusunu oluşturan kazanç ve iratlar, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından elde edildiğinde kurum kazancı olarak nitelenmektedir.

Dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar şunlardır:

- Türkiye’de elde edilen ticari kazanç
- Türkiye’de elde edilen zirai kazanç
- Türkiye’de elde edilen ücretler
- Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançları
- Türkiye’de elde edilen gayrimenkul sermaye iratları
- Türkiye’de elde edilen menkul sermaye iratları

- Türkiye’de elde edilen diğer kazanç ve iratlar

Dar mükellefiyette, kazanç ve iradın Türkiye’de elde edilmesi en önemli husustur.

Ancak dar mükellefiyetle kurum kazancını oluşturan gelirin yapısı itibariyle, gelir vergisinin konusunu oluşturan kazanç ve iratlardan hangisinin kapsamına girdiği önem taşır. Türkiye’de ticari ve zirai kazanç elde eden dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettikleri tüm kazanç ve iratlar “ticari kazanç” niteliği taşır. Ancak Türkiye’de ticari ve zirai kazanç dışında gelir elde eden dar mükellef kurumların elde ettikleri gelirleri gelir vergisinin konumunu oluşturan hangi kazanç ve irat türüne giriyorsa o türün özelliklerini korur<sup>3</sup>.

Dar mükellef kurumların elde ettiği kurum kazancını oluşturan gelir unsurları ikinci bölümde ayrı ayrı ele alınmıştır:

## **1.2.DAR MÜKELLEFLER KURUMLARIN VERGİLENDİRİLMESİNDE VERGİ ANLAŞMALARININ ÖNEMİ**

Günümüzde küreselleşmenin de etkisiyle uluslararası vergi hukukunun en önemli problemi “çifte vergileme” veya diğer bir terimle “mükerrer vergilendirme”dir.

Çifte vergilendirme kavramı, aynı matrah üzerinden aynı dönem içinde ve aynı nitelikte iki defa vergi alınmasıdır. Bu şekilde iki defa vergi almak vergi adaletini ve eşitliğini bozmakta ve vergilemede adalet ilkelerine ters düşmektedir.<sup>4</sup>

Çifte vergilendirme olayının doğumu, küreselleşme eğilimleri, ülkelerin vergilendirme yetkilerini kullanırken çatışmaları, kıt kaynakların kullanımının artmasına bağlı olarak ticaret olanakları, yabancı firmalara sağlanan vergisel avantajlar etkili olmaktadır.

<sup>3</sup> Hayrettin Turan-Selçuk Yücel, Dar Mükellef Kurumlar, 1999, s. 45

<sup>4</sup> Şerafettin Kalaycıoğlu, Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmaları ve Uygulaması, 2003, [http://www.ceterisparibus.net/arşiv/s\\_kalay.doc](http://www.ceterisparibus.net/arşiv/s_kalay.doc).14.04.45

Çifte vergilendirme sorunu özellikle yabancı sermaye yatırımlarını olumsuz etkilemektedir. Yabancı sermaye sahipleri, yatırım yapacakları ülkeleri tercih ederlerken vergi avantajlarını dikkate alırlar.

Yabancı sermayenin vergi avantajı yerine çifte vergilendirme sorunu ile karşı karşıya kalması, gelişmekte olan ülkeler açısından yatırımların azalmasına ve bu ülke ekonomilerinin olumsuz etkilenmesine neden olur. Örneğin, merkezi Almanya'da bulunan bir şirketin Türkiye'de elde ettiği kazancının; hem kazancın elde edildiği ülke olan Türkiye'de hem de mükellefin yerleşik olduğu Almanya'da vergilendirilmesi çifte vergilemeye neden olacaktır. Bu kapsamda olmak üzere karşılıklı olarak teşebbüsleri vasıtasıyla ticari ve iktisadi faaliyetlerde bulunan ülkeler, ekonomik birimlerin elde ettikleri kazançların vergilendirilmesinde uygulanacak olan vergilere ilke ve prensiplerini vergi anlaşmaları ile belirlerler. Uluslararası vergi anlaşmaları, TBMM'nin onayı ve kanunla yürürlüğe girmekte ve ulusal vergi kanunları hükümlerine göre uygulanma önceliğine sahiptirler.

### **1.2.1.Çifte Vergilemeye Neden Olan Vergileme Teknikleri**

#### **1. Kaynak İlkesi**

Bir ülkede vergilendirmede temel alınan kriter, gelirin doğduğu yer veya geliri doğuran olaydır. Kaynak ilkesini uygulayan ülkeler, geliri elde eden kişi bakımından herhangi bir ayırım yapmazlar. Sadece kendi ülke sınırları içinde doğan geliri vergilendirirler. Bu ilkeyi uygulayan ülkeler, yabancı kişi ve ortaklıkları ülkede yerleşmiş kabul ettiklerinden bunları ayrıca vergilendirmezler.

Tanımı ve açıklaması kolay olmasına rağmen kaynak ilkesinin uygulanmasında da pek çok zorluklar ortaya çıkmaktadır.

Bu ilkede ortaya çıkan güçlük; gelirin hangi ülkede doğduğunun saptanmasıdır. Örneğin; bir ülke bir projenin kendi ülkesinde hazırlandığı gerekçesiyle buna ilişkin gelirin kendi ülkesinde doğduğu ileri sürerken, diğer ülke projenin kendi ülkesinde

uygulandığı gerekçesiyle gelirin kendisinden kaynaklandığını ileri sürerek vergilendirecektir.

Kaynak ilkesini Türkiye açısından değerlendirdiğimizde; Türkiye bu ilkeyi temel aldığı anda vergilendirme yetkisine otomatik olarak sahip olacaktır. Vergilendirme yetkisine sahip olan Türkiye yurtdışında mukim kurumları dar mükellefiyet esasında, sadece Türkiye’de üretim ekonomisine dahil olarak elde ettiği kazanç ve iratlardan dolayı kurumlar vergisine tabi tutacaktır.

## **2. İkamet İlkesi**

Bu ilkeye göre vergilendirmede temel ölçü olarak ikametgah esas alınmaktadır.

İkamet ilkesinin temelleri yirminci yüzyılda Neo Keynesyen ve Neo Liberal İktisat Teorisi; maliye teorisinde ise üniter vergileme esasının benimsenmesi ile birlikte doğmuş ve iktisat ve maliye teorisindeki yaklaşımlarla bugüne değin gelmiştir. İkamet ilkesinin günümüzde ulaştığı noktada ise “mali ikametgah” kavramı ve bu kavram etrafında vergilendirme temelleri geliştirilmiştir.<sup>5</sup>

Bu ilkeye göre, gerçek ve tüzel kişinin gerek bulunduğu ülkede gerekse ülke dışında elde ettiği tüm kazanç ve iratlar vergiye tabi tutulmaktadır.

İkamet ilkesi, daha çoğunlukla kişisel gelir vergisinin gelişmesine, özellikle de üniter vergi sistemine uygun düşmektedir. Bu sistemde kişinin gerçek ödeme gücüne ulaşmak için kazanç ve iradın türüne bakılmaksızın toplama yoluna gidilir ve artan oranlı bir tarife uygulanır. Böylece mükellef geliri nerede elde ederse etsin elde ettiği gelirlerin toplamı üzerinden vergilendirilecektir.

İkamet İlkesini uygulanan ülkeler arasında farklılıklar göstermektedir. Bazı devletler ikametgahı mali açıdan “yerleşme kastı ile oturlan yer” şeklinde

---

<sup>5</sup> Levent Başak, Vergi Sorunları, Mayıs 2005, s.106

tanımlarken, bazı devletler de “bir işyeri vasıtasıyla faaliyette bulunulan yer” olarak yorumlamışlardır.

Türk vergi sisteminde dar mükellefiyet mukim olmayan kimselerin ve kurumların mükellefiyetini düzenleyen bir müessesedir.

Mali açıdan ikamet ilkesi Medeni Kanununun 19 uncu maddesinde tanımlandığı gibi bir kimsenin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yer olarak kabul edilir.

İkamet ilkesini uygulayan ülkelerde yerleşmiş sayılan kimseler “mukim” sayılmışlardır.

Kurumlarda, ikamet ilkesinin uygulanmasındaki en büyük zorluk iş merkezinin tespit edilmesi hususundan kaynaklanmaktadır. Oysa kanuni merkezin tespit edilmesi o kadar güç değildir. İş merkezi, iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği yerdir. İş merkezi Avustralya’da hissedarların çoğunluğunun mukim olduğu yerken, İngiltere’de yönetim kurulu toplantılarının yapıldığı yerdir.

Türk Vergi Kanunlarında hem kanuni merkez hem de iş merkezi kriterleri birlikte uygulanmaktadır.

### **3. Uyrukluk (Tabiiyet) İlkesi**

Uyrukluk ilkesine göre, devletler kendi vatandaşlığında bulunan kimselerin yurtiçi ve yurtdışı gelirlerinin tamamını vergilendirmektedir.

Bu ilkenin bir sonucu olarak ülkede gelir elde eden yabancılar hangi ülkenin vatandaşı ise, uyrukluğunda olduğu ülkenin tam mükellefiyet esasında vergilendirilecektir.

Bu ilke ikamet ilkesine benzemekle birlikte daha çok onu tamamlayan ve yardımcı ilke niteliğindedir.

İkamet ilkesinde yabancı ülkelerde elde edilen gelirlerin de vergilendirilmek istenmesi, bunun da yurtdışında elde edilen gelirlerin kavranmasında ülkeler arasında hem yakın ilişkilerin hem de sıkı bir bilgi alışverişinin bulunması gerektiğini ortaya koymaktadır.

Bu nedenle ikamet ilkesinin olumsuz etkilerini gidermek amacıyla uygulanan uyruklu ilkesi bu ilkeyi yumuşatıcı ve uygulamaya esneklik verici bir yardımcı ilke olarak kullanılmaktadır.<sup>6</sup>

Uyruklu ilkesi ile en çok karşılaşılan sorun ticaret şirketlerinin tabiiyetinin belirlenmesidir. Çünkü ticaret şirketleri ya da sermaye şirketlerinin ortakları gerçek ve tüzel kişilerden oluşmaktadır. Uyruklu, kişiyi devlete bağlayan siyasi bir nedensellik bağıdır. Bu durum tüzel kişiler için de geçerli olmalıdır. Bu nedenle, tüzel kişiler kanuni merkezinin bulunduğu ülkenin uyrukluğunda bulunduğu kabul edilmelidir.

### **1.2.2. Türkiye’de Çifte Vergilendirme**

Türkiye’de Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu yurtdışında ödenen vergilerin mahsubuna imkan verdiği için ikamet edenler açısından çifte vergilendirme söz konusu değildir. Ancak Türkiye’de faaliyet gösterip, ikametgahı başka bir ülkede bulunanlar yönünden aynı kazanç ve irat türü için mükerrer vergilendirme kaçınılmaz olmaktadır.

Ayrıca Türkiye’ye gelecek olan yabancı sermaye, ülkenin ekonomik ve siyasi istikrarı ile birlikte kendisine uygulanacak vergi rejiminin de istikrarlı olmasını arzulamaktadır. Türkiye, bu hususta yaşanan tereddütleri giderebilmek için çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yapmaktadır.

---

<sup>6</sup> Selahattin TUNCER, Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Yayın No: 112-66, s. 14.

Ülkemiz çifte vergilendirme sorununu çözmek için çok sayıda ve farklı esaslara tabi çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına başvurmuştur. Ülkeler arasında karşılıklı olarak yapılan bu anlaşmaların sayıca çok fazla olması nedeniyle izlenmesi son derece güçtür. Aşağıdaki tabloda Türkiye'nin 15.05.2006 tarihi itibarıyla sonuçlandırdığı ve şu anda yürürlükte bulunan taraf devletlerle imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları sunulmuştur.

## YÜRÜRLÜKTE BULUNAN ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI

| <u>Taraf Devlet</u> | <u>Anlaşmanın İmza Edildiği Tarih</u> | <u>Yürürlük Tarihi</u> | <u>Vergiler açısından Uygulanmaya Başlandıği Tarih</u> |     |
|---------------------|---------------------------------------|------------------------|--|-----|
| 1) Avusturya        | 03.11.1970                            | 24.09.1973             | 01.01.1974   |     |
| 2) Norveç           | 16.12.1971                            | 30.01.1976             | 01.01.1977   |     |
| 3) Güney Kore       | 24.12.1983                            | 25.03.1986             | 01.01.1987   |     |
| 4) Ürdün            | 06.06.1985                            | 03.12.1986             | 01.01.1987   |     |
| 5) S.Arabistan      | 11.01.1989                            | 09.08.1990             | 01.01.1987   | (1) |
| 6) Tunus            | 02.10.1986                            | 28.12.1987             | 01.01.1988   |     |
| 7) Romanya          | 01.07.1986                            | 15.09.1988             | 01.01.1989   |     |
| 8) Hollanda         | 27.03.1986                            | 30.09.1988             | 01.01.1989   |     |
| 9) Pakistan         | 14.11.1985                            | 08.08.1988             | 01.01.1989   |     |
| 10) İngiltere       | 19.02.1986                            | 26.10.1988             | 01.01.1989   |     |
| 11) Finlandiya      | 09.05.1986                            | 30.12.1988             | 01.01.1989   |     |
| 12) K.K.T.C.        | 22.12.1987                            | 30.12.1988             | 01.01.1989   | (2) |
| 13) Fransa          | 18.02.1987                            | 01.07.1989             | 01.01.1990   |     |
| 14) Almanya         | 16.04.1985                            | 31.12.1989             | 01.01.1990   | (3) |
| 15) İsveç           | 21.01.1988                            | 18.11.1990             | 01.01.1991   |     |
| 16) Belçika         | 02.06.1987                            | 08.10.1991             | 01.01.1992   | (4) |
| 17) Danimarka       | 30.05.1991                            | 20.06.1993             | 01.01.1991   |     |
| 18) İtalya          | 27.07.1990                            | 01.12.1993             | 01.01.1994   |     |
| 19) Japonya         | 08.03.1993                            | 28.12.1994             | 01.01.1995   |     |
| 20) B.A.E.          | 29.01.1993                            | 26.12.1994             | 01.01.1995   | (5) |
| 21) Macaristan      | 10.03.1993                            | 09.11.1995             | 01.01.1993   |     |
| 22) Kazakistan      | 15.08.1995                            | 18.11.1996             | 01.01.1997   |     |
| 23) Makedonya       | 16.06.1995                            | 28.11.1996             | 01.01.1997   |     |
| 24) Arnavutluk      | 04.04.1994                            | 26.12.1996             | 01.01.1997   |     |
| 25) Cezayir         | 02.08.1994                            | 30.12.1996             | 01.01.1997   |     |
| 26) Moğolistan      | 12.09.1995                            | 30.12.1996             | 01.01.1997   |     |
| 27) Hindistan       | 31.01.1995                            | 30.12.1996             | 01.01.1994   |     |
| 28) Malezya         | 27.09.1994                            | 31.12.1996             | 01.01.1997   |     |
| 29) Mısır           | 25.12.1993                            | 31.12.1996             | 01.01.1997   |     |
| 30) Ç.H.C.          | 23.05.1995                            | 20.01.1997             | 01.01.1998   |     |

|     |              |            |            |            |     |
|-----|--------------|------------|------------|------------|-----|
| 31) | Polonya      | 03.11.1993 | 01.04.1997 | 01.01.1998 |     |
| 32) | Türkmenistan | 17.08.1995 | 24.06.1997 | 01.01.1998 | (6) |
| 33) | Azerbaycan   | 09.02.1994 | 01.09.1997 | 01.01.1998 |     |
| 34) | Bulgaristan  | 07.07.1994 | 17.09.1997 | 01.01.1998 |     |
| 35) | Özbekistan   | 08.05.1996 | 30.09.1997 | 01.01.1997 |     |
| 36) | A.B.D.       | 26.03.1996 | 19.12.1997 | 01.01.1998 |     |
| 37) | Beyaz Rusya  | 24.07.1996 | 29.04.1998 | 01.01.1999 |     |
| 38) | Ukrayna      | 27.11.1996 | 29.04.1998 | 01.01.1999 |     |
| 39) | İsrail       | 14.03.1996 | 27.05.1998 | 01.01.1999 |     |
| 40) | Slovakya     | 02.04.1997 | 02.12.1999 | 01.01.2000 |     |
| 41) | Kuveyt       | 06.10.1997 | 13.12.1999 | 01.01.1997 |     |
| 42) | Rusya        | 15.12.1997 | 31.12.1999 | 01.01.2000 |     |
| 43) | Endonezya    | 25.02.1997 | 06.03.2000 | 01.01.2001 |     |
| 44) | Litvanya     | 24.11.1998 | 17.05.2000 | 01.01.2001 |     |
| 45) | Hırvatistan  | 22.09.1997 | 18.05.2000 | 01.01.2001 |     |
| 46) | Moldova      | 25.06.1998 | 28.07.2000 | 01.01.2001 |     |
| 47) | Singapur     | 09.07.1999 | 27.08.2001 | 01.01.2002 |     |
| 48) | Kırgızistan  | 01.07.1999 | 20.12.2001 | 01.01.2002 |     |
| 49) | Tacikistan   | 06.05.1996 | 26.12.2001 | 01.01.2002 |     |
| 50) | Sudan        | 26.08.2001 | 31.01.2005 | 01.01.2006 |     |
| 51) | Çek Cumh.    | 12.11.1999 | 16.12.2003 | 01.01.2004 |     |
| 52) | İspanya      | 05.07.2002 | 18.12.2003 | 01.01.2004 |     |
| 53) | Bangladeş    | 31.10.1999 | 23.12.2003 | 01.01.2004 |     |
| 54) | Letonya      | 03.06.1999 | 23.12.2003 | 01.01.2004 |     |
| 55) | Slovenya     | 19.04.2001 | 23.12.2003 | 01.01.2004 |     |
| 56) | Yunanistan   | 02.12.2003 | 05.03.2004 | 01.01.2005 |     |
| 57) | Suriye       | 06.01.2004 | 21.08.2004 | 01.01.2005 |     |
| 58) | Tayland      | 11.04.2002 | 13.01.2005 | 01.01.2006 |     |
| 59) | Lüksemburg   | 09.06.2003 | 18.01.2005 | 01.01.2006 |     |
| 60) | Estonya      | 25.08.2003 | 21.02.2005 | 01.01.2006 |     |
| 61) | İran         | 17.06.2002 | 27.02.2005 | 01.01.2006 |     |

(1) Anlaşma yalnızca Akit Devletlerin hava taşımacılık faaliyetleri dolayısıyla alınan vergilere uygulanacaktır.

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



(3) Anlaşmanın deniz ve hava taşımacılığına ilişkin hükümleri 1.1.1983 tarihinden itibaren uygulanmaya başlamıştır.

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

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

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

### **1.2.3.Anlaşma Modelleri**

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları aracılığıyla gelirin, ikamet ve kaynak ülkelerden birinde vergilendirilmesi veya vergilendirme hakkının her iki ülke arasında paylaşılması yönünde düzenlemeler yapılarak, gelirin her iki ülkede de vergilendirilmesi engellenmektedir.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları iki modeli temel alarak yapılmaktadır. Bunlardan biri OECD Modelidir, ikincisi de Birleşmiş Milletler Modelidir. OECD Modelinin 1977'li yıllarda birincisi, 1992 yılında da ikincisi revize edilmiş ana modeldir diyebiliriz. Birleşmiş Milletler Modeli ise, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında yapılacak anlaşmalarla ve OECD modeli ile yapılacak anlaşmalarla ilgilidir.

OECD Modeline göre; kurumlarda çifte mukimlik bulunması durumunda, kurumun önce iş merkezinin bulunduğu devletin mukimi kabul edilerek problem çözüme kavuşturulmaktadır.

Yapılan birçok vergi anlaşmalarında iş merkezinin ve kanuni merkezin anlaşmaya tabi farklı iki ülkede bulunması durumunda akit devletlerin yetkili makamlarınca sorunun çözülmesi öngörülmüştür. Ancak Türkiye'nin İsveç, Norveç, KKTC vb. ülkelerle yaptığı anlaşmalarda kanuni merkez ve iş merkezlerinin farklı devletlerde bulunması durumunda kurumun kanuni merkezinin bulunduğu ülkenin mukimi kabul edileceği hüküm altına alınmıştır.

#### **1.2.4.Çifte veya Mükerrer Vergilendirme Problemini Ortadan Kaldıracak Ulusal ve Uluslararası Araç ve Tedbirler**

Çifte vergileme ülkelerin kendi vergi mevzuatlarından ya da iki veya daha fazla devletin vergi mevzuatlarının çatışmasından kaynaklanmaktadır. Bu bölümde bir devletin kendi siyasal sınırları içerisinde mer'î mevzuat hükümlerinin uygulanmasından doğan iç çifte veya mükerrer vergileme ile devletlerin kendi vergi kanunlarının uygulanmasından kaynaklanan milletlerarası çifte veya mükerrer vergilemeden kaçınma ve ortadan kaldırmaya yönelik araç ve tedbirler açıklanacaktır.

#### **1. İç Çifte veya Mükerrer Vergilemeyi Ortadan Kaldıracak Araç ve Tedbirler**

Bir devletin kendi vergi kanunlarının uygulanması esnasında iç çifte vergilendirme durumu ile karşılaşması durumunda, ülkeler ihtiyaçlarına uygun yeni yasal ve idari düzenlemeler yaparak ya da mevcut vergi kanunlarında değişiklikler yaparak çifte vergilendirme sorununu ortadan kaldıracaklardır.

Türk vergi sisteminde iç mükerrer vergilemeyi önlemeye yönelik araçlar mevzuatın ıslahı, düzeltme ve mahsup olarak sayabiliriz. Düzeltme ve Mahsup müessesesi Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda düzenlenmiştir. Mevzuatın ıslahı yöntemini ise genel bir düzenleme olarak kabul edebiliriz.

### **1.1. Mevzuatın Islahı**

Çifte vergilemeyi önlemenin en etkili yolu mevzuatın ıslah edilmesidir. Vergi kanunlarının uygulanması sırasında ortaya çıkan sorunlar, vergi kanunlarında yeni yasal düzenlemeler yapılarak ya da mevcut hükümlerin sorunu giderecek şekilde ıslah edilmesi ile çözülebilir. Ancak bazı durumlarda vergi kanunları çifte vergilemeye izin vermekte, böyle bir durumda da mükellefler buna ya katlanmakta ya da dava yoluna gitmektedirler.

### **1.2. Düzeltme**

Çifte veya mükerrer vergileme Vergi Usul Kanununun 116. maddesinde vergilendirme hatası kapsamındadır. Vergi hatası vergiye yönelik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi ve alınmasıdır. Dolayısıyla çifte vergileme olayında da aynı vergi kanunu üzerinden iki defa vergi tarhiyatı yapıldığından vergi hatası mevcuttur. Vergi Usul Kanununun 117'nci maddesinde verginin mükerrer olması hesap hatası olarak nitelendirilmiştir. Vergilendirme hataları yasa gereğince ya mükellefin talebi üzerine ya da idare tarafından re'sen düzeltilir. Bu çeşit hatalar düzeltme fişi ile düzeltilmektedir. Hata eğer ödevlinin aleyhine yapılmışsa düzeltme fişi ile terkin olunur, tahsil edilmiş ise mükellefe red ve iade olunur.

### **1.3. Mahsup**

Verginin mahsubu demek, belirli bir dönem için ödenecek vergilerden bir kısmının, dönem içinde daha önce ödenmiş olması halinde, bunların dönem sonunda hesaplanan yıllık vergiden indirilmesi demektir.<sup>7</sup>

Gerek Gelir Vergisi Kanununda gerekse Kurumlar Vergisi Kanununda, geçici verginin mahsubu, vergi tevkifatının mahsubu, yurtiçinde ve yurtdışında ödenen

---

<sup>7</sup> Akif Erginay, Vergi Hukuku, İlkeler, Vergi Tekniği ve Türk Vergi sistemi, Ankara, 1984, s. 217.

vergilerin mahsubu vb. düzenlemelere yer verilmiştir. Bu düzenlemelerin amacı iç çifte vergileme veya iç vergi mükerrerliğini önlemektir.

### **1.2.5. Uluslararası Çifte veya Mükerrer Vergilemeyi Ortadan Kaldıracak Araç ve Tedbirler**

Çifte vergileme sorununun uluslararası bir karaktere bürünmesi durumunda sorun çok daha karmaşık olmakta ve çözümlenmesi de güçleşmektedir. Uluslararası alanda doğan çifte vergilemeye engel olacak veya ortadan kaldıracak araçları şöyle sıralayabiliriz.

#### **1. Tek Taraflı Tedbir ve Araçlar**

Devletler, kendi mevzuatlarında düzenlemeler yaparak tek taraflı olarak çifte vergilemeyi önlemeye çalışmaktadırlar. Ülkelerin sorunların çözümünde sadece tek taraflı tedbirlere başvurması, dış ülkelere kapalı bir iktisadi sistemin benimsenmesi ile mümkündür.

Uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesinde kullanılacak en önemli araçlar; dış ülkelerde ödenen verginin matrahtan tenzili usulü, dış ülkelerde ödenen verginin mahsubu usulüne dış ülkeden elde edilen gelirlerin vergiden istisna edilmesi usulüdür.

#### **1.1. Dış Ülkede Ödenen Verginin Matrahtan Tenzili Usulü**

Bu usulde, dış ülkelerde ödenen kurumlar vergisi veya eşdeğer vergiler, yıllık beyanname ile beyan edilen kurumlar vergisi matrahından gider olarak indirilmek suretiyle çifte vergileme problemi önlemeye çalışılmaktadır.

Konuyu örnek ile açıklamaya çalışalım. Türkiye’de mukim bir kurumun yabancı bir ülkede 1.000.000 \$ kazanç elde ettiği ve bu kazanç üzerinden % 40 kurumlar vergisi ödediğini kabul edelim. Aynı kurum kazancı için mukim olduğu ülkede de %

30 oranında vergiye tabi tutulduğunu varsayalım.Yurtdışında ödediği 400.000 \$ vergiye ek olarak, yurt içinde de 300.000 \$ daha vergi ödemek zorunda kalacaktır. Ancak mükellef yurtdışında ödenen verginin matrahtan tenzili usulünü kabul edecek olursa vergi yükü aşağıdaki gibi olacaktır.

|   |              |
|---|--------------|
| - Yurtdışında Elde Edilen Kazanç  | 1.000.000 \$ |
| - Yurtdışında Elde Edilen Kazanç  | 400.000 \$   |
| İçin Yurtdışında Ödenen Vergi<br>(1.000.000 \$ x % 40 = 400.000 \$)       |              |
| - Yurtdışında Elde Edilen Kazanç  | 180.000 \$   |
| İçin Yurtiçinde Ödenen Vergi<br>(1.000.000 – 400.000) x % 30 = 180.000 \$ |              |
| - Yurtdışında Elde Edilen Kazanç  | 580.000 \$   |
| İçin Ödenen Toplam Vergi  |              |
| - Vergi Sonrası Net Kazanç  | 420.000 \$   |

Mükellef yurtdışında ödenen verginin tenzili usulünü kabul etmemiş olsaydı

|   |              |
|---|--------------|
| - Yurtdışında Elde Edilen Kazanç                                    | 1.000.000 \$ |
| - Yurtdışında Elde Edilen Kazanç                                    | 400.000 \$   |
| İçin Yurtdışında Ödenen Vergi<br>(1.000.000 \$ x % 40 = 400.000 \$) |              |
| - Yurtdışında Elde Edilen Kazanç                                    | 300.000 \$   |
| İçin Yurtiçinde Ödenen Vergi<br>(1.000.000 x % 30 = 300.000 \$)     |              |
| - Yurtdışında Elde Edilen Kazanç                                    | 700.000 \$   |
| İçin Ödenen Toplam Vergi  |              |
| - Vergi Sonrası Net Kazanç  | 300.000 \$   |
| (1.000.000 – 700.000 = 300.000 \$)                                  |              |

Her iki durum karşılaştırıldığında matrahtan tenzil usulünün 120.000 \$ tutarında bir yararı olmaktadır. Ancak bu usulde çifte vergilendirmeyi önlemek için yeterli değildir.

## **1.2. Dış Ülkelerde Ödenen Verginin Mahsubu Usulü (Tek Taraflı Mahsup)**

Matrahtan tenzil usulünün çifte vergileme sorununu tüm olarak çözememesi üzerine devletler tek taraflı hükümlerle, yurtdışında ödenen vergilerin yurtiçinde ödenecek vergilerden mahsubunu kabul etmişlerdir. Burada amaç, herhangi bir vergi anlaşması olmadan, devletin tek taraflı olarak yurtdışında ödenen vergiyi kendi ülkesinde ödenecek vergiden mahsubunu kabul ederek çifte vergilemeyi önlemektir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 33. maddesinde yurtdışında ödenen vergilerin mahsubu düzenlenmiş bulunmaktadır. İlgili hükme göre, yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye’de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebileceği belirtilmiştir.

Yurtdışı kazançlar üzerinden Türkiye’de tarh olunacak vergilere mahsup edilebilecek tutar, yurtdışında elde edilen kazançlara Kurumlar Vergisi Kanununda belirtilen vergi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamaz. Kurum kazancının Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirildiği hesap döneminde, tamamen veya kısmen indirilemeyen vergiler, bu dönemi izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar indirim konusu yapılabilir.

Kanun düzenlemesine göre, yurtdışında elde edilen kazançlardan ötürü mahallinde kurumlar vergisine benzer bir vergi ödendiğinin yetkili makamlardan alınacak belgelerle ispatı şarttır. Ancak kanun koyucu verginin tarhı sırasında indirimde ait vesikalar henüz gelmiş değilse, yabancı memlekette ödenen veya ödenecek olan vergi, kanunda yazılı kurumlar vergisi oranını aşmamak üzere, o ülkede geçerli olan oran üzerinden hesaplanır ve tarhiyatın bu hesaplanan tutara isabet eden kısmı ertelenir. İbraz edilmesi gereken belgeler tarh tarihinden itibaren en

geç bir yıl içinde ilgili vergi dairesine ibraz edilirse, bu belgelerde yer alan kesin tutarlara göre tarhiyat düzeltilir. Ancak mücbir sebepler olmaksızın belgeler bu süre zarfında teslim edilmezse veya belgelerin ibrazından sonra mükellefin daha düşük bir mahsup hakkı olduğu anlaşılırsa ertelenen vergiler için 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre gecikme zammı hesaplanacaktır.

### **1.3. Dış Ülkelerde Elde Edilen Kazançların Vergiden İstisna Edilmesi (İstisna Metodu)**

Bu yönetime göre bir kurumun yurtdışında elde ettiği kazançlar ülke içerisinde kurumlar vergisinden istisna tutulmaktadır. Ancak buradaki istisnadan kastettiğimiz kanun çerçevesinde tanınan istisnalardır. Bütün gelir unsurlarına değil de, yabancı işyerlerinin sınai ve ticari kazançlarına, dış ülkelerde bulunan gayrimenkul sermaye iratlarına, şirketlerin dış ülkelere elde ettiği temettülere veya ücretlere uygulanır.

Çifte veya mükerrer vergilemeyi önlemek için istisna yöntemi diğer iki yönetime göre daha üstün görülmektedir. Bu usul ile mükerrerlik kesinlikle önlenmektedir.

## **2. İki Taraflı veya Çok Taraflı Tedbir ve Araçlar**

İki taraflı vergi anlaşmaları, çifte vergilemeyi önlemek açısından önemli bir yere sahiptir. Ülkeler uluslararası mükerrer vergilemeyi ortadan kaldırmak için milletlerarası vergi anlaşmalarına başvurmuşlardır. Bu anlaşmalar kanun yerine geçmekte ve devletler vergileme haklarından vazgeçerek çifte vergilemeyi önlemektedirler. Bu nedenle, anlaşmalar Akit Devletlerin iradelerini yansıttığı ölçüde başarılı olacaktır. Aksi takdirde anlaşmalar sadece hukuki bir metin olmaktan ileriye gidemeyecektir.

Milletlerarası vergi anlaşmaları, dış ülkelerde ödenen verginin mahsubu ile dış ülkelere elde edilen gelir ve servetin vergiden istisna edilmesi gibi önemli araçlarla mükerrer vergiyi ortadan kaldırmaktadır.

### III. TÜRKİYE'DE KURUM KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

Türk vergi sisteminde beyana dayanan vergiler sürekli düşerken dolaylı vergilerin payı yıllar itibariyle gözlemlendiğinde sürekli artış göstermektedir.

Kurumlar vergisinde de benzer bir tabloyla karşı karşıyayız.

Tablo 1

| Yıllara Göre Mükellef Sayıları |               |                  |            |
|--------------------------------|---------------|------------------|------------|
| Yıllar                         | Gelir Vergisi | Kurumlar Vergisi | Basit Usul |
| 1990                           | 1.859.324     | 142.955          | 908.892    |
| 1991                           | 1.960.817     | 155.920          | 969.988    |
| 1992                           | 1.919.447     | 189.859          | 1.010.432  |
| 1993                           | 1.856.253     | 232.091          | 1.000.778  |
| 1994                           | 1.859.082     | 280.393          | 954.319    |
| 1995                           | 1.829.995     | 319.698          | 911.811    |
| 1996                           | 1.766.314     | 406.830          | 881.497    |
| 1997                           | 1.780.142     | 472.899          | 869.721    |
| 1998                           | 1.882.489     | 533.282          | 837.850    |
| 1999                           | 1.988.007     | 560.411          | 739.639    |
| 2000                           | 2.080.877     | 581.574          | 758.751    |
| 2001                           | 1.768.653     | 565.556          | 808.787    |
| 2002                           | 1.729.260     | 585.981          | 810.167    |
| 2003                           | 1.735.722     | 605.020          | 820.621    |
| 2004                           | 1.774.568     | 632.093          | 814.532    |

Kaynak : MM Bilanço-Turmob Aylık Yayın Organı, Sayı: 116, Haziran 2006.

2004 yılı sonu itibariyle 632 bin 93 kurumlar vergisi mükellefi bulunmaktadır. Bunların ödedikleri kurumlar vergisi 9 katrilyon 619 trilyon 359



milyar lira. Kurumlar vergisi mükellefi başına ödenen vergi ise 15 milyar 218 milyon 265 bin liradır.

Ancak kurumlar vergisinin yüzde doksanı 5000 mükellef tarafından ödenmektedir. Altı yüz yirmi beş bin mükellef ise kurumlar vergisinin yüzde onunu ödemektedir. Bunda dar mükellef kurum kazançlarının kavranmasındaki güçlüğüün etkisi olduğunu da söyleyebiliriz.

2004 yılında Kurumlar vergisi mükellef sayısı 632 bin olmuştur. Kurumlar vergisi mükellef sayısı son dört yılda yüzde 7.9 ve son bir yılda da 4.2 artış göstermiştir.

Dar mükellef kurum kazançlarının daha iyi kavranması bu mükelleflerin tespit edilmesindeki zorluktan kaynaklanmaktadır. Bu nedenle vergi sisteminde köklü değişiklikler yapılmalıdır.

Çeşitli dönemlerde vergi yasalarında yapılan köklü değişiklikler, yani vergilerin yürürlüğe konulması, bazı vergilerin yürürlükten kaldırılarak yerine yeni vergilerin getirilmesi, genişleyen ve değişen ekonomik yaşama ve toplumsal bünyeye göre vergi sistemini geliştirmek düşüncesine dayanmaktadır.<sup>8</sup>

Türkiye’de şirket türleri itibariyle faal olan mükellef sayıları aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

---

<sup>8</sup> Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, Ahmet Burçin Yereli, Türk Vergi Sistemi, Anadolu Matbaacılık, İzmir 1998, s. 1.

Tablo 2

| <b>Şirket Türleri İtibariyle Faal Mükellef Sayıları</b> |                  |
|---|------------------|
| <b>Şirket Türü</b>                                      | <b>Faal</b>      |
| Gerçek Kişi   | 3.212.471        |
| Limited Şirket  | 540.153          |
| Adi Ortaklık  | 48.979           |
| Anonim Şirket   | 95.278           |
| Diğer   | 75.303           |
| Kooperatif  | 58.814           |
| Kolektif Şirket   | 5.117            |
| Adi Komandit Şirket                                     | 526              |
| Eshamlı Komandit Şirket                                 | 56               |
| <b>TOPLAM</b>   | <b>4.036.697</b> |

Kaynak : MM Bilanço-Turmob Aylık Yayın Organı, Sayı: 116, Haziran 2006.

Tablo 3

| <b>Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşmeleri</b>           |                              |                          |                  |                              |
|--|------------------------------|--------------------------|------------------|------------------------------|
| Bütçe Gelirleri Kümülatif Gerçekleşmeleri              | Ocak – Nisan<br>(Milyon YTL) |                          |                  | 2006 Yılı<br>Bütçe<br>Hedefi |
|  | 2005<br>Konsolide<br>Bütçe   | 2006<br>Merkezi<br>Bütçe | Artış<br>(yüzde) |                              |
| Gelirler   | 37.196                       | 50.490                   | 26.3             | 160.326                      |
| Genel Bütçe Gelirleri                                  | 36.310                       | 49.656                   | 26.8             | 156.214                      |
| Vergi Gelirleri  | 30.539                       | 40.843                   | 25.2             | 132.199                      |
| Gelir, Kar ve Ser. Kazanç üzerinden<br>Alınan Vergiler | 8.210                        | 11.225                   | 26.8             | 38.982                       |
| Gelir Vergisi  | 5.552                        | 7.802                    | 28.8             | 26.090                       |
| Gelir Vergisi Tevkifatı                                | 4.695                        | 6.661                    | 29.5             |                              |
| Kurumlar Vergisi                                       | 2.658                        | 3.423                    | 22.3             | 12.892                       |

Kaynak : MM Bilanço-Turmob Aylık Yayın Organı, Sayı: 116, Haziran 2006.

OECD'ye üye ülkelerde salınan vergileri dört ana başlık altında toplanmıştır. Bunlardan birincisi gelirden ve kardan alınan vergilerdir. Bu başlık altında esas olarak gelir, kurumlar ve sermaye kazançları (capital gains) vergileri yer almaktadır. Gelirden ve kardan alınan vergilerde OECD ortalaması 1980'de %38.2'den 1998'de %36.3'e gerilemiştir. Avrupa OECD ve Avrupa Birliği ülkelerinde bu oran %34 civarında istikrar kazanmış gibi gözükmektedir. Bölge ortalamalarına bakıldığında Amerika OECD, özellikle de Pasifik OECD ülkelerinde gelir ve kardan alınan vergilerin yüksek olduğu görülmektedir.

Türkiye'de ise gelir ve kardan alınan vergilerin vergi gelirleri içindeki payı 1980'de %51.8 olup, bütün OECD ortalamalarından yüksektir. Bu oran 1985'te OECD ortalamasına (%37), 1995'te %28.3'e düşmüştür. Dolayısıyla 1980'den 1995'e 23.5 puanlık bir azalma meydana gelmiştir ki bu oldukça hızlı bir düşüş sayılmalıdır. Her ne kadar bu oran 1998'de %32.9'a yükselmiş ise de 1998 yılı itibariyle Türkiye'de gelir ve kardan alınan vergilerin vergi gelirleri içindeki payı toplam OECD ve OECD Bölge ortalamalarının altındadır.

Tablo 4  
Dolaysız Vergilerin Vergi gelirleri İçindeki Payı (%)

|                     | 1980 | 1985 | 1990 | 1995 | 1998 |
|---------------------|------|------|------|------|------|
| Toplam OECD         | 65.8 | 64.4 | 65.7 | 65.5 | 66.4 |
| Amerika OECD        | 64.8 | 60.8 | 65.0 | 65.3 | 68.0 |
| Pasifik OECD        | 65.0 | 65.3 | 67.0 | 67.0 | 66.8 |
| Avrupa OECD         | 66.0 | 64.8 | 65.6 | 65.3 | 66.0 |
| Avrupa Birliği (15) | 67.0 | 66.7 | 66.8 | 67.4 | 67.3 |
| Türkiye             | 71.2 | 55.9 | 55.5 | 43.4 | 50.0 |

Kaynak: Dr. Genç Osman Yaraşlı, Ankara 2005, Türkiye'de Vergi Reformu, s. 65.

Tablodan görüleceği üzere, genel olarak OECD ülkelerinde dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payı yaklaşık üçte ikiye yakındır. 1980'den 1998'e bütün bölgelerde dolaysız vergilerin payı artmıştır. Buna mukabil, Türkiye'de

dolaysız vergilerin payı 1980’de %71.2 iken 1998’de % 50’ye düşmüştür. Türkiye’de 1980 yılında dolaysız vergilerin payı OECD ortalamalarının kabaca 5 puan üstünde iken; 1985-1990 döneminde kabaca 10 puan, 1995’te 24-25 puan altına düşmüş; 1998’de biraz düzelme görülmüş olmakla birlikte OECD ortalamalarının 16-17 puan altına kalmıştır. Kısacası dolaysız vergilerin gelişimi bakımından Türkiye’de genel eğilime ters bir gelişme yaşanmıştır.

Dolaylı vergilerin ağırlıkta olduğu Türk vergi sistemi bir az gelişmiş ülke vergi sistemini andırmaktadır. Başka bir ifade ile, parafiskal gelirler hariç tutulursa, vergi hasılatının %60’ının dolaylı vergilerden elde edildiği bir vergi sistemi Türkiye’nin gelişmişlik düzeyi ile uyumlu değildir.

## II. BÖLÜM

### I. DAR MÜKELLEFLERİN KURUMLARIN ELDE ETTİKLERİ KAZANÇ VE İRATLAR

#### 1.1. Dar Mükellef Kurumlarca Elde Edilen Ticari Kazançlar

Türkiye’de Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar kurum kazancıdır. Bu şartları haiz olsalar dahi kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye’de satmaksızın yabancı memleketlere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye’de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye’de satmaktan maksat alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye’de olması veya satış akdinin Türkiye’de yapılmasıdır.

Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır. Bir faaliyetin ticari ve sınai nitelikte olabilmesi için devamlılık arz etmesi, ekonomik bir sonuç doğurması, bağımsız olması, kazanç elde etmek amacıyla yapılması gereklidir.

Gelir Vergisi Kanununun uygulanmasında aşağıda yazılı faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazanç olarak kabul edilmektedir:

1. Maden, taş ve kireç ocaklarının, kum ve çakıl istihsal yerlerinin, tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden,

2. Gözetim işlerinden (Borsaya kayıtlı olarak ve kendi nam ve hesabına hisse senedi ve tahvil alım satımı yapılması),

3. Özel okul, hastane ve benzeri yerlerin işletilmesinden,
4. Devamlı olarak gayrimenkul inşa edip satan veya devamlı olarak (bina, arsa, dükkan, kat, daire ...vs.) alım satımı ile uğraşanların bu işlerinden,
5. Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden,
6. Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin, iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen parsellenerek satılması
7. Dış protezciliğinden elde edilen kazançlar.

Ticari faaliyetle sermaye ve emekten oluşan sürekli bir organizasyon vardır. Sermaye ve emeğin organizasyon içindeki payları işin türüne, niteliğine ve büyüklüğüne bağlı olarak değişebilir. Ticari kazancı belirleyen hakim unsur ise “ticari faaliyette devamlılıktır”. Arızı olarak yapılan ticari işlerden elde edilen kazanç “diğer kazanç ve iratlar” kapsamında vergilendirilir. Bir faaliyet tacirler tarafından devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığında ticari faaliyet, aksi takdirde arızı ticari faaliyet olarak kabul edilmektedir. İlgilinin, kasıt ve niyetine bağlı subjektif nitelikteki bu ölçünün objektif belirtisi ise, ticari organizasyonun varlığıdır. Bir işlemin ticari bir organizasyon içerisinde yapılması, devamlılık kasıt ve niyeti mevcuttur<sup>9</sup>. Ticari kazanç elde edilmesinde tahakkuk esası bulunmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 12. maddesinin 1. bendinde, Türkiye’de Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun işyeri veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler aracılığı ile elde edilen kazançlar ticari kazanç kabul edilmiştir. Dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye’de ticari kazanç elde etmeleri şu kıstaslara bağlanmıştır:

---

<sup>9</sup> BDK, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul 2005, s. 10.

- Türkiye’de Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun işyeri veya daimi temsilci bulundurmak,

- Kazançlarının bu işyerinden veya daimi temsilci aracılığı ile sağlanması.

### **1.1.1. Türkiye’de İşyeri ve Daimi Temsilci**

**1.1. İşyeri:** Dar mükellef yabancı kurumların Türkiye’de ticari kazanç elde edilebilmesi için işyerinin bulunması ve kazancın bu işyerinde elde edilmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre; ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir.

**1.2. İşyeri ile Kazanç Arasındaki İlişki:** Kurum kazancının Türkiye’de elde edilmesi için ticari kazancın yukarıda tarifli verilen işyerinde elde edilmesi şarttır. İşyeri mevcut olduğu halde kazanç bu işyerinde elde edilmemiş ise (daimi temsilci tarafından da elde edilmemiş ise) elde edilen kazanç ticari kazanç değildir. Kazancın hangi türde kazanç olduğunu belirlemek için gelirin diğer unsurlarını incelemek gerekir.

Ticari kazancın işyerinde elde edilmesinde iki ayrı görüş vardır. Bunlardan birincisi realizasyon, diğeri ise aidiyettir.

**Realizasyon (Gerçekleşme):** İşyerinde kazanç sağlayan bağımsız bir faaliyetin olması gerekir. Örneğin; alım-satım işinde sadece mal alışı değil satış işleminin de birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir. Satış işlemi olmadan kazanç sağlamak mümkün değildir.

Bu yaklaşıma göre, yalnız mal alışları olan ya da Türkiye'deki irtibat büroları işyeri kapsamına girmez.

**Aidiyet:** Bu yaklaşımda kazanç sağlamak için bir faaliyet olması gerekli değildir. Kazancın sağlanması için dolaylı etkide bulunmak yeterlidir. Buna göre; irtibat büroları, toplantı büroları v.b. işyeri olarak kabul edilecektir.

Uluslararası uygulamada aidiyet teorisi esas alınmaktadır. Çünkü bazen “yalnızca satın alma” faaliyeti bile verginin kapsamı içinde olabilir.

Bir kişinin ya da kuruluşun, mükellefin daimi temsilcisi olabilmesi;

1. Temsil edilene bir hizmet veya vekalet akdi ile bağlı olmasına,

2. Ticari işlemlerin temsil edilenin nam ve hesabına yapılmasına,

3. Belli veya belirsiz bir süreyle veya belli nitelikteki ticari işlemlerin yapılmasına yetkili bulunmasına bağlıdır.

Bir kişinin daimi temsilci sayılabilmesi için bu unsurların bulunması gereklidir. Ancak bu unsurların yanı sıra, başkaca şartlar aranmaksızın bazı kimseler daimi temsilci sayılabilmektedir. Bunları;

a) Temsilci edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere, giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler daimi temsilci sayılmıştır. Böyle bir ilişkide temsil eden ile temsil edilen oranında bir akit mevcuttur. Temsil edilenin bir kısım giderlerinin devamlı olarak temsil edilen tarafından ödenmesini, kanun koyucu tarafından aralarındaki ilişkinin varlığı için yerine saymıştır. Kuşkusuz böyle bir ilişkinin, temsil edilenin ticari faaliyeti ile de irtibatlandırılması gerekir<sup>10</sup>.

---

<sup>10</sup> Mehmet Maç, Kurumlar Vergisi, 1995, s. 12-6.



b) Mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar daimi temsilci olarak kabul edilir.

Konsinyasyon, mükellef tarafından gönderilen malın depo ya da mağazada saklanarak, mükellef adına satışını gerçekleştirme işlemidir. Devamlı olarak temsil edilene ait bu malların satışı işinin konsinyeci tarafından yapılması ticari kazancın Türkiye’de elde edildiğini ve ortada bir akit olduğunu ortaya koymaktadır. Konsinyasyona ilişkin unsurlar:

1. Mal temsil edilenin mülkiyetinde olup, temsil eden emaneten bırakılmış veya gönderilmiş olması

2. Malların temsil edilenin hesabına satılması

3. Yapılan işin devamlılık taşıması

Ticari mümessil, ticari vekil ve tüccar memurları, tüccarın emri altında ve tacire bağlı yardımcıları niteliğindedir. Bunların temsil yetkileri mevcuttur. Ancak tellallar, acentalar ve komisyoncular tacire bağlı olmayan ve temsil yetkisine sahip bulunmayan yardımcılardandır. Ancak bazı konularda acentalara temsil yetkisi verilebilmektedir.

Danıştay, Türkiye’de herhangi bir yerde merkezi ve şubesi olmayan yabancı bandıralı geminin kaptanını temsilen, Türkiye’de birçok işlemler yapmaya yetkili olan yükümlüyü, daimi temsilci olarak kabul etmektedir<sup>11</sup>.

### **1.2.1. Ticari Mümessil:**

Bir ticarethane veya fabrika veya ticari şekilde işletilen diğer bir müessese sahibi tarafından işlerini idare ve müessesenin imzasını kullanarak bilvekele imza vazetmek üzere sarıh veya zımni kendisine mezuniyet verilen kimsedir.

---

<sup>11</sup> Dn. Ç.D.’nin 19.10.1976 Tarih ve E. 1976/1546, K.1976/2327 Sayılı Kararı.

B.K.'nın 449. maddesinde yapılan bu ticari mümessil tanımında; işletme işlerini imza yetkisini kullanarak işletmeyi temsil ettiği ve ticari mümessil olarak bir gerçek kişinin düşünüldüğü, tüzel kişiliğe yer verilmediği anlaşılmaktadır. Bu nedenle, işletme sahibi derecesinde yetkiye sahiptir.

Ticari mümessil tacire bir hizmet akdi ile bağlıdır.

Ticari mümessilin işletmeyi temsil edebilmesi için, Ticaret Sicili'ne kaydedilmesi gerekir. Bu kayıt işletme ile ilgili ticari faaliyetleri artık mümessilin işletme sahibi adına yapacağını bildirilmesidir. Temsil yetkisinin geri alınması halinde de tescil zorunludur.

Ticari mümessiller, işletmenin amacına giren tüm işlemleri yapabilirler. Yalnızca gayrimenkulleri devir edemez veya aynı bir hakla kazanamazlar.

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

Ticari mümessilliği sona erdiren nedenler; mümessilin ölümü, işletmenin elden çıkarılması veya şekil değiştirmesi, mümessilin kullanma ehliyetini kaybetmesi ve tacirin iflasıdır. Tacirin ölümü veya kullanma ehliyetini kaybetmesi, mümessilliği sona erdirmez<sup>12</sup>.

### **1.2.2. Ticari Vekil:**

Ticari vekil, ticari mümessil sıfatını haiz olmaksızın bir ticarethane veya fabrika veya ticari şekilde işletilen diğer bir müessese sahibi tarafından müessesenin bütün

---

<sup>12</sup> Oğuz İmregün, Kara Ticaret Hukuku Dersleri, İstanbul 1974. s. 104-108.

işleri veya muayyen bazı muameleleri için temsile memur edilen kimsedir (B.K. md-453).

Ticari vekiller, işletmeyi her konuda temsil eder. Ancak yetkisi ticari mümessile oranla daha sınırlıdır. Çünkü, ticari mümessilin, işletme sahibini mahkemede temsil etmesi, gayrimenkulun devri gibi görevlerini, ticari vekilin yapabilmesi açık izne tabidir.

Ticari vekil niteliğinde, toptan, yarı toptan ve perakende satış yapan mağaza, memur ve müstahdemleri o mağazanın devamlı satış işlemlerinin hepsini yapmaya, bunlarla ilgili faturaları imzalamaya, ihtar ve beyanları yapmağa, ihtar ve beyanları kabule yetkilidirler. Ticari mümessillerin aksine olarak, mağaza içinde bir yerde müşterilerin kolaylıkla görebilecekleri ve okuyabilecekleri bir şekilde ilan edilmek şartıyla bu yetkileri alınabilir veya kısıtlanabilir<sup>13</sup>. Ticari vekilin yetkilendirilmesi için Ticaret Sicili'ne kayıt yaptırılmaz. Ayrıca ticarethanenin belli işleri için vekil atanabilir.

### **1.2.3. Seyyar Tüccar Memurları:**

Bir müessese için merkezin haricindeki yerlerde işlem yapan memurlar, işletme adına sattıkları malın bedelini almak ve makbuz vermek ve borçluya süre tanımak yetkisine sahiptirler. (Borçlar K. Md.454)

Borçlar kanununda geçen seyyar tüccar deyimi ile Gelir Vergisi Kanunundaki tüccar memur deyimi arasında fark bulunmaktadır. Tüccar memurluğu, ticari vekilliğe eşit bir kavram olarak anlaşılmalıdır. Ticaret Kanunu'na göre; genel vekalet dayanan tüccar memuruna ticari mümessil, özel vekalet dayanan tüccar memuruna da ticari vekil denilmektedir.

İşletmenin ticari faaliyetlerinin yürütüldüğü ana birimlerin dışında muhasebe, planlama, insan kaynakları vb. yerlerde işyeri sayılmaktadır. Bu yerlerde karar verici

---

<sup>13</sup> Reha Poroy, Ticari İşletme Hukuku, 1991, İstanbul, s. 161.

konumunda olan ve temsil yetkisine sahip kişilerin de daimi temsilci sayılması gerekmektedir.

#### **1.2.4. Acenta:**

Ticari mümessil, ticari vekil, satış memuru veya müstahdem gibi tabii bir sıfatı olmaksızın bir sözleşmeye dayanarak belli bir yer veya bölge içinde devamlı bir surette ticari işletmeyi ilgilendiren akitlerde aracılık etmeyi veya bunları o işletme adına yapmayı meslek edinen kimseye “acenta” denir. Türkiye Cumhuriyeti içinde merkez veya yabancı ticari işletmeler adına veya hesabına memleket içinde işlemlerde bulunanlar da acenta sayılmaktadır.

Türkiye’de merkez ve şubesi bulunmayan yabancı ticari işletmeler adına ve hesabına yurtiçi işlemlerde bulunanlar da acenta olarak kabul edilmektedir. Bu acentalar daimi temsilcidir ve dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilmektedir. Yargıda yerleşmiş olan içtihatlar da bu yöndedir:

“Türkiye’de herhangi bir yerde merkezi veya şubesi olmayan yabancı donatının acenta veya yabancı bandıralı gemi kaptanını temsilen Türkiye’de müteaddit muameleler yapmaya yetkili olan davalının merkezi yurtdışında bulunan donatının daimi temsilcisi olarak kabulü suretiyle dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilmesi zorunludur.”<sup>14</sup>

“Yabancı kurumun Türkiye’deki acentası, aynı zamanda onun daimi temsilcisidir.”<sup>15</sup>

“Acenta durumunda bulunanların başkaca şartlar aranmaksızın daimi temsilci sayılacağı kabulü gerekir.”<sup>16</sup>

---

<sup>14</sup> Danıştay 4. D’nin E. 1974/48 ve 1976/2081 Nolu Kararı.

<sup>15</sup> Musa Örmeci, “Dar Mükellef Yabancı Kurumların Vergilendirilmesi”, Vergi dünyası, Yıl: 7; 85, Eylül 1988, S; 7

<sup>16</sup> Danıştay 4. D’nin E. 1971/7759 ve K. 1979/932 Nolu Kararı (Yrd. Doç. Dr. Esra Ekmekçi, Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük, S. 42, 1994).

Yurt dışından Türkiye'ye yönelik televizyon yayınıyla uğraşan yabancı kurum ile yayının pazarlamasıyla uğraşan şirketin ortak yapılarının niteliği itibariyle daimi temsilcilik kapsamında değerlendirilmesi gerekli olup faaliyetin özelliğinin ticari kazancın tespitinde göz önüne alınması gerekir<sup>17</sup>.

Yabancı kurum adına anlaşma ve kontrat yapmaya, alım-satım işlemlerinde bulunmaya yetkili kılınan kişi, daimi temsilci durumundadır<sup>18</sup>.

Gemi kaptanının verdiği özel vekaletle istinaden yükleme işlerini yürüten kişiler (gemi acentaları) daimi temsilci durumundadırlar<sup>19</sup>.

Şirket yönetim kurulunda hissedar yabancı şirketi temsil eden kişiler aynı zamanda şirketin daim temsilcisi durumundadırlar. Şirketin ithal edilen her çeşit malzeme için kisedar yabancı şirket ödediği komisyonlar ticari kazanç niteliğinde olup, yönetim kurulunda yabancı şirketi temsil eden kişiler tarafından sağlandığının kabulü gerekir<sup>20</sup>.

#### **1.2.5. Daimi Temsilci Sayılmayan Kişiler:**

- Komisyoncular
- Tellaller
- İthalatçı bayiler ve distribütörler
- İş takibi, sözleşme yapılması gibi amaçlarla Türkiye'ye gönderilen kişiler, daimi temsilci değildirler.

---

<sup>17</sup> D. 4. D'nin 06.11.1996 tarih ve E. 1996/2143, K. 1996/3935.

<sup>18</sup> D. 4. D'nin 08.11.1966 tarih ve E. 1961/4533, K. 1946 sayılı karar.

<sup>19</sup> D. 4. D'nin 03.05.1967 tarih ve E. 1964/3158, K. 1967/2427

<sup>20</sup> D. 4. D'nin 24.05.1973 tarih ve E. 1972/4010, K. 1973/2877 Sayılı Kararı.

### 1.1.2. İrtibat Bürolarının Vergi Kanunları Karşısında Durumu

İrtibat büroları veya temsilcilik ofisleri, ticari faaliyet dışındaki kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan firmanın Türkiye'deki firmalarla yakın ilişkilerinin tesisi, yurt dışında mukim firma ile Türkiye'deki şube arasında irtibatın sağlanması, yatırım yapılacak ülkede fizibilite araştırmasının yapılması, dünyanın çeşitli ülkelerinde ticari ve sınai kuruluşlar nezdinde kendi firmalarının tanıtımının ve reklamının yapılması böylece iş yaptıkları ülke ve bu ülkelerdeki firma sayısının artırılması, faaliyette bulunulacak ülkedeki vergi ve ticaret mevzuatını yakından takip etmek, iş yapmayı düşündükleri ülkelerdeki kamu ve özel sektör ihalelerini yakından takip etmek gibi sosyal, kültürel ve iktisadi amaçlarla yurt dışında yerleşik kişi ve kuruluşlar tarafından açılan bürolardır<sup>21</sup>.

Türkiye'de irtibat bürosu kurmak için Hazine Müsteşarlığı Yabancı Sermaye Müdürlüğü'nden izin alınması gerekir. Yurtdışında yerleşik kurumların Türkiye'de açtıkları irtibat büroları, yabancı sermaye mevzuatına göre ticari faaliyette bulunamazlar. Bunlar kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan kurumlar tarafından ya da Türkiye'de yerleşik kurumlarca açılabilir. Bunların kuruluş amacı, haberleşme, bilgi toplamak, sosyal ve kültürel amaçlı işler ile uğraşmak, pazar ve piyasa araştırması yapmak, kalite kontrolü v.b. faaliyetlerle sınırlıdır. Gelir getirici herhangi bir faaliyetle uğraşmazlar.

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

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

---

<sup>21</sup> Levent Başak, "Yabancı Ülke Kuruluşlarının Türkiye'de Faaliyet Gösteren İrtibat Bürolarının Kurumlar Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu", Vergi Sorunları, Sayı: 167, Ağustos 2002, s. 101.

Ancak irtibat bürolarının üretim ekonomisi içinde gelir getirici faaliyetlerle uğraşması VUK'nun 156. maddesinde yer alan "işyeri" tanımına uygun olarak iktisadi ve ticari faaliyette bulunması ile mümkündür.

Fakat ticari kazancın varlığından bahsedebilmek için büronun mevcudiyeti yeterli değildir. Bu büroda veya bu büro için yetkili kılınan kişilerce ticari operasyonlar yapıldığının, bu büroya atfedilmesi mümkün olabilecek kazanç sağlandığının ve bu kazancın miktarının tespit ve ispat edilmesi gerekir<sup>22</sup>.

Danıştay 4. Dairesi'nin 24.2.1988 tarih ve E: 1986/1856, K: 1988/789 sayılı kararında; Merkezi Japonya'da bulunan ve Dünya pazarına mal ve hizmet sunan kurumun, Ankara'da açtığı irtibat bürosu için Vergi Mahkemesi tarafından onanan vergi tarhiyatının, teknolojik gelişmelere uygun iletişim sağlanması, istihdam edilen personelin niteliklerinin büro etkinliğini aşacak düzeyde olmasının yeterli kanıt olmadığı, merkez adına satış yaptığı, sözleşme imzaladığı, fatura düzenlediği saptanmayan irtibat bürosu adına uygulanan tarhiyatı onayan Vergi Mahkemesi kararı yasaya uygun bulunmayarak, Danıştay tarafından bozulmuştur.

Maliye Bakanlığı, merkezi yurt dışında bulunan bir bankanın Türkiye'de bir şube aracılığı ile yaptığı portföy işletmeciliği Maliye Bakanlığı tarafından dar mükellefiyet olarak değerlendirilmiştir. Kurum tarafından elde edilen bu kazanç, kurumlar vergisinden istisna edilmiş ancak GVK'nun 94. md. gereğince tevkifata tutulmuştur<sup>23</sup>.

İrtibat büroları ile ilgili bir diğer konu, irtibat bürolarında çalışan personele ödenen ücretlerin vergilendirilmesidir. Söz konusu personelin ücretleri eğer yurtdışından ilgili kişiye doğrudan ödeniyor ise, GVK'na göre yıllık beyanname ile beyan edilerek vergilendirilecektir.

---

<sup>22</sup> Mehmet Maç, Kurumlar Vergisi, Sf. 12.9.

<sup>23</sup> Maliye Bakanlığı'nın 21.02.1995 tarih ve 5122-3/9762 Sayılı Özelgesi

Eğer personel ücretleri Türkiye'deki irtibat büroları tarafından ödeniyor ise GVK'nun 94. maddesine göre tevkifat yapılarak muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.

İrtibat bürosu için ödenen kira bedelleri elde eden açısından gayrimenkul sermaye iradı sayılmaktadır. Kira ödemelerinin gayrisafî tutar üzerinden GVK'nın 94. maddesine göre tevkifat yapılması gerekir.

GVK'nın 23. maddesinde; “kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançlar üzerinden döviz olarak ödenen ücretler gelir vergisinden istisna edilmiştir.

İstisnanın uygulanabilmesi için;

1- Ücret ödemesinin döviz olarak yapılması

2- Yurt dışından gelen paranın ücret ödemesinde kullanılması

3- Bu ödemeye ilişkin belgenin Merkez Bankasından alınması ve ücret bordrosuna eklenmesi, gerekli bulunmaktadır.

Yurtdışından gelen ücretlerin Türk lirası olarak gelmesi halinde, bu ücret ödemeleri yukarıda bahsedilen istisnadan yararlanarak ve ücret olarak tevkifata tabi tutularak vergilendirilir.

### **1.1.3. İhracat Muaflığı:**

Türkiye’de Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler aracılığıyla yapılan işlerden elde edilen kazançların “ticari kazanç” olarak vergiye tabi tutulacağı Kurumlar Vergisi Kanununda hüküm altına alınmıştır. Aynı



kurumların Türkiye’den yaptıkları ihracattan doğan kazançları bazı şartlar altında vergiden muaf tutulmuştur.

Kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye’de satmaksızın yabancı memleketlere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye’de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye’de satmaktan maksat alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye’de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye’de yapılmasıdır.

İhracat muafiyetinin geçerli olabilmesi için aşağıdaki koşulların bulunması gerekmektedir;

- Kurumun kanuni ve iş merkezleri yurtdışında bulunması,
- İhraç edilmek üzere Türkiye’de mal satın alınması veya imal edilmesi,
- Yabancı kurum tarafından Türkiye’de satın alınan veya imal edilen malların Türkiye’de satılmaksızın ihraç edilmesi,
- Bu işlemde bir kazanç doğmuş olması,

İhracat muafiyetine ilişkin bu hüküm ile ihracat özendirilmek istenmiş, yabancı kurumlar aracılığı ile Pazar temin edilmesi, ihracat hacminin genişletilmesi ve döviz gelirlerinin artırılması amaçları güdülmüştür.

İhracat muafılığının ilk koşulu, ihracat yapan yabancı kurumun dar mükellef olması, yani kurumun kanuni ve iş merkezlerinin yurt dışında bulunması gerekmektedir. Kanuni merkezin ya da iş merkezinin Türkiye’de bulunması durumunda kurum tam mükellef sayılacağından ihracat muafılığından yararlanamayacaktır.

Muafiyetin ikinci koşulu, malın Türkiye’de satın alınması veya üretilmesidir. Mal ihraç edilmek üzere satın alınmalı veya imal edilmelidir.

Bir başka koşul, Türkiye’de satın alınan veya imal edilen malların, Türkiye’de satın alınan veya imal edilen malların, Türkiye’de satışa konu olmaksızın yabancı ülkeye gönderilmesidir.

Türkiye’de satmak ise, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye’de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye’de yapılmasıdır. Yazılı veya sözlü olarak satış sözleşmesi Türkiye’de yapılan ihracata muafiyet uygulanmaz.<sup>24</sup>

İhracat muafılığı, yalnızca Türkiye’de satın alınan malların ihracını kapsamaz. Bunun yanında Türkiye’de imal edilen mallara da ihracat muafılığı uygulaması söz konusudur. Buradaki imalat deyimi, fabrika şeklinde seri bir üretimi değil, hammaddelerin sınırlı bir şekilde işleme tabi tutulmasını ifade etmektedir.

Yani, ihraç muafılığı geleneksel Türk tarım ürünlerinin ihracına yönelik olarak geliştirilmiş ve öteden beri uygulanmakta olan bu hükme göre satın alınan malın Türkiye’de işlenmesinin sınırlı bir ölçüyü aşmaması gerekir. Örneğin, satın alınan pamukların Türkiye’de kurulacak bir fabrikada iplik haline getirildikten sonra dışarıya gönderilmesi durumunda, kurumun iş merkezinin Türkiye’de bulunduğu kabul edilecek ve ihraç muafılığından söz etmek mümkün olmayacaktır.

## **1.2. Dar Mükellef Kurumlarca Elde Edilen Ücret Gelirleri**

5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12. maddesinin 2. maddesine göre, dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettikleri ücret gelirleri kurumlar vergisine tabidir. Ancak ücret gelirinin tespitinde bazı zorlukların ortaya çıkması, uygulamada dar mükellef kurumun elde ettiği gelirin, ücret ya da serbest meslek kazancı olup olmadığını belirlemek güç olduğundan 5520 Sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile ücret gelirleri dar mükellef kurumların kazanç unsurlarından biri olmaktan çıkarılmıştır. Ancak biz yine de çalışmamızda ücret gelirlerinin elde edilmesinden bahsedeceğiz.

---

<sup>24</sup> 9 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

Ücret, işverene tabi ve belirli bir iş yerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayın ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.<sup>25</sup>

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 değiştirmez.<sup>26</sup>

Aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılır.<sup>27</sup>

1. Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları dışında kalan emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıkları,
2. Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verinle para ve yayımlarla sağlanan diğer menfaatler,
3. TBMM, 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 diğer kimselere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,
4. Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para ayın ve menfaatler
5. Bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,

---

<sup>25</sup> GVK. Md. 61

<sup>26</sup> GVK. Md. 61

<sup>27</sup> GVK. Md. 61

6. Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler.

Gelir vergisi uygulamasında bir ödemenin ücret olup olmadığı belirlenmesindeki önemli unsurlardan ilki, hizmet erbabının emeğini bir işverene tabi olarak değerlendirmesi, ikincisi ise bir işyerine bağlı olunmasıdır.

Ücretin bir diğer unsuru, hizmetin, nakit veya ayın olarak yapılan bir ödeme veya hizmet erbabına sağlanan ve para ile temsil edilen bir menfaatle değerlendirilmesidir. Bu değerlendirme, önceden tespit edilmiş sabit bir ödeme şeklinde olabileceği gibi, belli ölçüde değişebilecek esasta olabilir veya bunlardan her ikisi bir arada uygulanır.<sup>28</sup>

### **1.2.1. Ücretin Dar Mükellef Kurumca Elde Edilmesi**

Ücret, hukuksal ve ekonomik tasarrufun gerçekleştiği anda, elde edilmiş sayılır. Ekonomik tasarruf imkanı doğmuşsa, sahibince tahsil edilmese bile ücret elde edilmiş kabul edilir.<sup>29</sup> Dar mükellef kurum tarafından elde edilen ücret kurum kazancıdır.

Ücret, gerçek kişilerin hizmet karşılığı sağladıkları bir gelir unsurudur. Kurumlar, ücret gelirini, kendi bünyesindeki personelinin, memur veya müstahdemlerinin aracılığı ile bir hizmet yapmaları ve karşılığında Türkiye’de elde ederler.

Örneğin; dar mükellef yabancı kurumun, sermayesine iştirak ettiği şirketlerin yönetim kurullarına kendi personelinin göndermesi ve personelin kurum adına aldığı ücret dar mükellef kurumun ücret kazancı olacaktır.

Ancak bir kurumun hangi şartlarda ücret geliri elde edebileceğini kavrama konusunda ciddi olarak zorlanılmaktadır. Zira kurum, bir sermaye şirketinden, bir kooperatiften veya kamu idare ve müesseselerine, dernek veya vakıflara bağlı veya

---

<sup>28</sup> Yılmaz Özbacı, GVK Yorum ve Açıklamaları, Ankara 2003, s. 507.

<sup>29</sup> Yılmaz Özbacı, KVK Yorum ve Açıklamaları, Ankara 2003, s. 232.

tabi iktisadi işletmelerden. Bütün bu iktisadi işletmelerin fonksiyonu ticari faaliyeti organize temektir. Ticari faaliyeti organize eden iktisadi işletmenin ise bir başka işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışması imkansızdır.

Ticari işletme personelinin belli veya belirsiz süre, bir başka işverene, belli bir hizmet vermek üzere kiralanır ise işin özelliğine göre serbest meslek kazancından veya ticari kazançtan bahsedilecektir.

Bu personele ödenmek üzere, işverenden elde edilen gelirin ücret sayılması imkansızdır. Çünkü, belli bir işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışan dar mükellef kurumun personelidir, dar mükellef kurumun kendisi değildir.<sup>30</sup>

Ancak kanun koyucu, Kurumlar Vergisi Kanununda dar mükellefiyetin kanununa giren gelir unsurlarında ücret saymamış olsaydı, bazı ticari kazançlar veya serbest meslek kazançlarını, ödeyenlere ücret olarak kayıtlara intikal ettirilip, vergi dışı bırakılmasını engelleyecektir.

### **1.2.2. Ücretin Türkiye’de Elde Edilmesi**

Dar mükellef olanların Türkiye’de ücret elde edebilmeleri için iki koşul bulunmaktadır. Bunlar;

- Hizmetin Türkiye’de ifa edilmiş veya edilmekte olması,
- Hizmetin Türkiye’de değerlendirilmesi.<sup>31</sup>

Bu koşullardan herhangi birisinin gerçekleşmesi halinde ücret Türkiye’de elde edilmiş sayılır. Hizmetin Türkiye’de ifa edilmiş veya edilmekte olması, durumunda ücret dar mükellef kurum tarafından Türkiye’de elde edilmiş sayılır.

---

<sup>30</sup> Murat Semercigil, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Açıklamaları, Ankara, 1995.

<sup>31</sup> GVK. Md.7

Örneğin yabancı bir firmanın Türkiye'deki şubelerine hesaplarını kontrol ettirmek için gönderdiği denetçinin, Türkiye'ye gelerek şubelerin hesaplarını denetlemesi hizmetin Türkiye'de yapıldığını gösterir.

İkinci koşul, hizmetin Türkiye'de değerlendirilmesidir. Değerlendirmeden amaç, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır.<sup>32</sup>

Değerlendirmenin Türkiye'ye yapılması, ödemenin Türkiye ekonomisinde yaratılmış olan gayrisafi hasıladan çıkmış olmasını ifade eder.

Hizmet yurt dışında yapılsa bile, ödemenin Türkiye'de değerlendirildiği anlamına gelir. Ödemenin yabancı ülkede yapılması durumunda da, hizmetin Türkiye'de değerlendirilmiş ödenen ücretin, ödeme yapanın giderleri arasına aktarılması gerekir.

Ücretin Türkiye'de elde edilmiş sayılması için hizmetin Türkiye'de yapılması ya da Türkiye'de değerlendirilmesi koşullarından birinin yeterli olacaktır.<sup>33</sup>

GVK'nın 7.maddesinin 3/b bendi ile; "Türkiye'de kain müesseselerin idare meclisi başkanı ve üyelerine, denetçilerin tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye'de değerlendirilmesi" durumunda da ücretin Türkiye'de elde edilmiş sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Bu hükümde bahsi geçen ödemeler, GVK'nın, 61. maddesinde sayılan ücret ödemeleri içine girmektedir. Eğer bu hüküm kanun metninde yer almasaydı, aynı türden ödemeler dar mükelleflerin Türkiye'de elde ettikleri ücret geliri olarak vergilendirilecekti.

Danıştay 4. Dairesi, 30.11.1959 tarih ve E. 1958/833 K. 1959/3357 kararında; "İngiltere'nin Türkiye'deki bir firmanın fabrikalarına gönderdiği mühendis ve montörler için, Türkiye'de yapılan ödeme ve yeme, yatma gibi sağlanan menfaatlerin

---

<sup>32</sup> GVK. md.7

<sup>33</sup> Dn.4.D.'nin 15.06.1977 tarih ve E:1976/2045, K.1977/1709 sayılı kararı.

ücret olarak vergilendirileceğini, konut tahsis edilmiş ise konutun kira bedeli veya emsal kirası, otelde kalmışsa otel giderlerinin ücretin bir parçası sayılacağını belirtmiştir.

### **1.3. Türkiye’de Elde Edilen Serbest Meslek Kazançları**

Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.

Serbest meslek faaliyeti;

Sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır<sup>34</sup>.

Serbest meslek kazançları da gerçek kişiler tarafından elde edilen serbest meslek kazançlarını dar mükellef kurumların kazancı olarak hüküm altına almıştır.

Serbest meslek kazancında elde etme, tahsil esasına bağlanmıştır.

Dar mükellef kurumların kurum kazançlarının tespiti KVK’nun 6’ncı maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre, dar mükellef kurumların kurum kazançlarının, ticari kazanç gibi tespit edilmesi gereken kazanç ve iratlarda dahil olmak üzere, ticari veya zirai kazançlar dışında kalan kazanç ve iratlardan ibaret bulunması halinde, GVK’nun bu gibi kazanç ve iratların tespiti hakkındaki hükümleri Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde de uygulanır.

Buna göre dar mükellef kurumlarca serbest meslek kazancının elde edilmesinde GVK’nun 7. maddesi hükmüne göre tespit edilecektir. Bahsi geçen maddede serbest

---

<sup>34</sup> GVK, md. 65.

meslek kazançlarında elde etme; serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye’de icra edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi şartına bağlanmıştır.<sup>35</sup>

Sözkonusu maddede “değerlendirmeden” maksat, ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır.

Serbest meslek kazancının Türkiye’de elde edilmiş sayılması için, serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de yapılmış veya Türkiye’de değerlendirilmiş olması gerekmektedir.<sup>36</sup>

Türkiye’de ödeme yapan veya nam ve hesabına ödeme yapılan, vergi mükellefi olmayabilir. Serbest meslek faaliyeti yurtdışında yapılmışsa, faaliyetler Türkiye’de yararlanılması gerekmektedir.

Dar mükellef kurumların elde ettiği serbest meslek kazancı KVK’nın 30. maddesi gereğince stopaj yoluyla vergilendirilecektir.

Türkiye’de yapılan ödemelerin serbest meslek kazancı olup olmadığı konusu tartışmaları da beraberinde getirmektedir. Elde edilen kazancın ticari kazanç ya da ücret olup olmadığının ayırımında hasılatın mahiyetini iyi belirlemek gerekmektedir.

Danıştay 4. Dairesi konu ile ilgili olarak verdiği kararda;

“İthal edilen makinenin montajını yapan şirket, Türkiye’deki montörler vasıtasıyla serbest meslek faaliyetinde bulunduğundan bu iş için ister şirkete doğrudan doğruya, ister montörlere “geçim masrafı” olarak ödensin, yapılan ödemeler yabancı şirket yönünden elde edilmiş serbest meslek kazancıdır” demektedir.<sup>37</sup>

---

<sup>35</sup> MB özelgesi

<sup>36</sup> Kenan Bulutoğlu, a.g.e. s.83.

<sup>37</sup> Dnş. 4. D.’nin 16.12.1970 tarih ve E. 1969/31, K. 1970/7652 Sayılı kararı.



Bu olayda, Türkiye’deki montörler vasıtasıyla dar mükellef kurum bir kazanç elde etmektedir. Montörlerin aracılığı ile elde edilen ücretin, serbest meslek kazancı olarak kabul edilmesindeki geçerli neden, dar mükellef kuruma bağlı olarak çalışmalarının yanı sıra, yapılan işin mesleki ve teknik bilgiye dayanmasıdır.

Yine Danıştay aynı konuyla ilgili bir başka kararında;

“Şirket fabrikalarının tevzii yatırımlarının montaj işinin ilme ve mesleki bilgiye dayanması nedeniyle serbest meslek olduğu ve anlaşma uyarınca satın alınan makinelerin montajını yüklenen yabancı kuruma ödenen paraların serbest meslek kazancı olarak kurumlar vergisine tabi olduğu mali yargının yerleşik görüşüdür” demektedir.<sup>38</sup>

#### **1.4. Dar Mükellef Kurumlarca Elde Edilen Zirai Kazançlar**

Kurumların Türkiye’de bulunan zirai işletmelerden elde ettikleri kazançlar dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilecektir.

GVK’nun 52. maddesinde zirai kazanç ve zirai faaliyetten bahsedilmiştir. Bu madde hükmü gereğince, zirai faaliyetten doğan kazanç zirai kazançtır.

Zirai faaliyetten ise; arazide, deniz, göl ve nehirlerde ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veya doğrudan doğruya yararlanmak suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların ürünlerinin üretilmesini, avlanmasını, avcıları ve yetiştiricileri tarafından korunmasını, taşınmasını, satılmasını veya bu ürünlerden diğer şekillerde faydalanılması anlaşılmaktadır.

Bazı nebat ve hayvan ürünlerinde üretimin doğrudan arazi üzerinde yapılmaması zira faaliyetin mahiyetini değiştirmez. Örneğin; havuzlarda balık yetiştirilmesi zirai faaliyet sayılmıştır. Bu şekildeki bir üretim toprak üzerinde yapılmamaktadır. Buna rağmen zirai faaliyet sayılmaktadır.

---

<sup>38</sup> Dnş. 4. D.’nin 1982/4400, K. 1984/1544 Nolu kararı.

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

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

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

Yukarıda yazılı faaliyetlerin içinde yapıldığı işletmelere zirai işletme, bu işletmeleri işleten gerçek kişilere adi şirketler dahil, vergiye tabi olsun veya olmasınlar, çiftçi ve bu faaliyetler neticesinde istihsal olunan maddelere de mahsul denir.

Kollektif şirketlerle adi veya eshamlı komandit şirketler zirai faaliyetle iştigal etseler dahi çiftçi sayılmazlar. Zirai faaliyetle iştigal eden kolektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının şirket kârından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir.<sup>39</sup>

Dar mükellef kurumların Türkiye’de zirai kazanç elde etmiş sayılması için;

1- Zirai işletmenin Türkiye’de bulunması,

---

<sup>39</sup> GVK (md.35).

2- Zirai işletmenin işletilmesi karşılığında bir kazanç elde edilmesi, gerekmektedir.

Zirai kazancın elde edilmesinde tahakkuk esası benimsenmiştir.

Dar mükellef kurumların zirai kazançlarının, ticari kazanç gibi tespit edilmesi gerekir. Çünkü, dar mükellef kurumun Türkiye’de zirai kazanç elde edebilmesi için, her şeyden önce Türkiye’de bir zirai işletmenin varlığı ve zirai faaliyetin bu işletmede icra edilmesi gerekmektedir. VUK’un 156. maddesinde işyeri tanımı zirai işyerlerini kapsadığı ve işyeri olunca da kazanç ticari nitelik kazanacağı için bir yabancı kurumun Türkiye’de zirai kazanç elde etmesi hemen hemen imkansızdır.<sup>40</sup>

Çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının temel taslağı OECD Modeli’nin 6. maddesi hükmü ile tarım ve hayvancılık gelirleri yani zirai faaliyetlerden elde edilen gelirler, gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelire dahil edilmiş ve vergilendirme yetkisini dar mükellef kurumların zirai faaliyetlerinin bulunduğu kaynak devlete vermiştir.

### **1.5. Gayrimenkullerin, Hakların ve Menkul Malların Türkiye’de Kiralanmasından Elde Edilen İratlar:**

Türk Vergi Sistemi’nde Gayrimenkul Sermaye İradı GVK’nun 70. maddesinde tanımlanmaktadır. Söz konusu yasa hükmüne göre, 70. maddede yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradı olarak tanımlanmaktadır. Bunlar:

1- Arazi, bina (döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir), maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı.

---

<sup>40</sup> Mehmet Maç, KVK, s. 12-16.

2- Voli mahalleri ve dalyanlar

3- Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilimum tesisatı, demirbaş eşyası ve döşemeleri

4- Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar

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

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

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

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

Yukarıda yazılı mal ve haklar ticari veya zirai bir işletmeye dahil bulunduğu takdirde bunların iratları ticari veya zirai kazancın tespitine mütellik hükümlere göre hesaplanır.

Tüccarlara ait olsa dahi, işletmeye dahil bulunmayan gayrimenkullerle haklar hakkında bu madde hükümleri uygulanır.

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

### **1.5.1. Gayrimenkul Sermaye İratlarının Kapsamı:**

Gayrimenkul sermaye iratları, gayrimenkul ve menkul mallar şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Bunlar taşınabilir ve taşınmaz şeklindeki mallar olarak anlaşılmalıdır. Taşınmaz mallar GVK'nun 70. maddesinde sayılan arazi, bina, voli mahalleri, dalyanlar bunlara ait tamamlayıcı parçalar ve eklentiler sayılabilir. Medeni Kanuna göre gayrimenkuller üzerindeki tasarruf tapu siciline tescil ile mümkündür.

GVK'nın 70. maddesinde gayrimenkul olarak tescil edilen haklar, ruhsat, markalar, patent, marka, ticaret ünvanı vb. olarak sıralanmıştır.

Günümüz vergi uygulamalarında özellikle dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde dikkati çeken haklar royalty, lisanslar, alameti farika, ihtira beratı, know how gibi sınai haklardır. Söz konusu haklar hakkında kısaca açıklamaya aşağıda yer verilecektir.

**1.1. Royalty:** Bir yazara, bir mucide ya da bir yayımcıya haklarını devretmeleri karşılığında düzenli aralıklarla ödenmesi gereken para; madenleri ya da petrol kuyuları işleten, üzerinden bir petrol taşıma borusu ya da besleyici geçen toprağın sahibine sabit bir miktar olarak ya da üretim birimi üzerinden ödenmesi gereken para, toprak kirası vb. anlamlarda kullanılır.

**1.2. Lisans:** Sanayide, ticarete, ulaşırmada, turizmde ve reklamcılıkta, beratı başkasına ait olan bir malı yapmak, bir olanağı kullanmak veya bir teknik yöntemden faydalanmak üzere alınmış izin karşılığı kullanılır.

**1.3. Alameti Farika (Marka):** Sanayide, küçük sanatlarda, tarımda, imal veya ticarete satışa çıkarılan her nevi emtiayı başkalarınınkinden ayırt etmek için bu emtia ve ambalajı konan üzerine konulan emtia üzerine konulmadığı takdirde ambalajlarına konan ve bu amaca elverişli bulunan işaretlerdir.

**1.4. İhtira Beratı (Patent):** Sanayi ve sanayiye ilişkin her çeşit yenilik, gelir ve buluştan yararlanma hakkı sadece bunları gerçekleştiren kişilere belirli ücretlerle verilir. Bu haktan yararlanmak devletten alınacak bir berat ile mümkün olur. Bu berat'a "İhtira beratı" denilmektedir.

**1.5. Know How:** Belirli bir amaç için temel unsurlarından biri olan araştırma ile ilgili bilgilerin toplanmasında, dizaynın gerçekleştirilmesinde, dizayn edilmiş konuların uygulamaya konulmasında kullanılan usul, yol ve yöntemlerin geliştirilmesi, sıraya konulması, yeni yöntemler yaratılmasıdır.

Know how'un sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu konusunda herhangi bir tereddüt yoktur. Know how'a verilen ücretin satın alma bedeli mi yoksa kira bedeli mi olduğu konusunda tereddüt olmakla birlikte know how içerik olarak satıma konu edilemeyeceğinden elde edilen bedel kira olacaktır.

Uygulamada tereddüt olabilecek bir konu da know how ödemeleri üzerinden yapılacak vergi tevkifatının ne zaman yapılacağıdır.

Know how ödemeleri ile ilgili stopaj için ödemenin yurt dışına transfer edilmesinin beklenmemesi, gider olarak dönem kâr-zararına aktarıldığı tarihte stopajın yapılması gerekmektedir.

Ancak royalty ödemelerinde sözleşme gereği ödeme transferleri dönem içinde periyodik bir şekilde yapılması durumunda stopaj zamanı transferin yurt dışına yapıldığı tarih esas alınmaktadır.

### **1.5.2. Gayrimenkul Sermaye İratlarının Türkiye’de Elde Edilmesi**

Gayrimenkul sermaye iratlarında elde etme tahsil esasına bağlanmıştır. GVK’nun 72. maddesi, gayrimenkul sermaye iradında hasılatın nakden veya aynen tahsil edilmesi gerektiğini hüküm altına almıştır.

Dar mükellef kurumların Türkiye’de GMSİ elde etmesi için; gayrimenkulün Türkiye’de bulunması ve bu maliyetteki mal ve hakların Türkiye’de kullanılması ve Türkiye’de değerlendirilmesi gerekmektedir.<sup>41</sup>

Gayrimenkul sermaye iratlarında dar mükellef kurum tarafından kiraya verilen gayrimenkul veya Gelir Vergisi Kanununun 79. maddesi uyarınca gayrimenkul niteliği taşıyan menkul malın Türkiye’de bulunan durumunda, dar mükellef kurumun gayrimenkul sermaye iradını Türkiye’de elde ettiği kabul edilir.

Gayrimenkul niteliği taşıyan hakların (patent, lisans, know how v.s.) Türkiye’de kullanılması karşılığında elde edilen gelir, dar mükellef kurum açısından Türkiye’de elde edilmiş sayılır.

Ödeme Türkiye’de yapılmış veya ödeme yabancı memlekette yapılmış ise, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına, ödeme yapılanın hesabına intikal ettirilmiş veya kârından ayrılmış ise GMSİ Türkiye’de elde edilmiş sayılır.

### **1.5.3. Gayrimenkul Sermaye İradı – Ticari Kazanç Ayrımı**

GVK’nun 70. maddesinde yukarıda sayılan mal ve haklar ticari veya zirai bir işletmeye dahil bulunduğu takdirde bunların iratları ticari veya zirai kazancın tespitine ilişkin hükümlere tabi olacaktır.

GMSİ – Ticari kazanç ayrımında ele alınabilecek bir diğer konu; kullanma ve yararlanma karşılığında bir ticari işletmenin kârı ile zararına katılma durumunda

---

<sup>41</sup> GVK. 7. md

sağlanan kâr payının ticari kazanç olmasıdır. İşletmeye gayrimenkul şeklinde sermaye konduğu, bir adi ortaklık statüsünün oluştuğu görülmektedir.

Ayırımdaki bir diğer kriter “kullanıma terk” tir. Kazancın doğmasında rol oynayan ana unsur bina, gemi, motorlu araç v.b. olsa dahi stopaj sorumlusunun kullanımına terk edilmemişse, elde edilen kazanç ticari kazançtır.

#### **1.5.4. Dar Mükellef Kurumun Bilançosunda Kayıtlı Makinelerin Kiraya Verilmesi Durumunda**

Motorlu nakil ve cer vasıtaları ile her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentilerinin kiraya verilmesinden sağlanan gelir gayrimenkul sermaye iradı sayılır.

Bu mal ve haklar ticari veya zirai bir işletmenin bilançosunda kayıtlı bulunması halinde bunlardan elde edilecek kazanç KVK'nın 30'uncu maddesi gereğince stopaja tabi tutularak ticari kazanç olarak beyan edilmelidir.

Türkiye'nin taraf olduğu çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının taslağı olan OECD Model Anlaşması gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirleri vergilendirme yetkisini gayrimenkulün bulunduğu kaynak devlete vermektedir. Bu kapsamda parantez içinde tarım ve ormancılıktan elde edilen gelirlerin de, bulunduğu kaynak devlete vergilendirileceğı hükme bağlanmıştır. Yani vergileme hakkını zirai işletmenin üzerinde kurulu bulunduğu ülkeye tanımaktadır.<sup>42</sup>

---

<sup>42</sup> Hayrettin Turan-Selçuk Yücel, Dar Mükellef Kurumlar, s.280-281.



## **1.6. Dar Mükellef Kurumlarca Elde Edilen Menkul Sermaye İratları**

### **1.6.1. Menkul Sermaye İradı Kavramı:**

Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya yasa ile temsil edilebilen değerlerden oluşan sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır.<sup>43</sup>

### **1.6.2. Menkul Sermaye İradının Elde Edilmesi:**

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

Hisse senetleri kâr payları, ödemeyi yapacak kuruluş tarafından ödenmeye başladığı tarihte elde edilmiş sayılır. Yani kurumun temettüleri ödemeyi kararlaştırdığı ve kâr paylarının emre hazır tutulduğu tarih, elde etme tarihidir. Örneğin bir banka şubesine bir anonim şirketin hisse senetlerinin kuponlarının ibraz edilmesi karşılığında ödeme yapılmaya başlanmışsa yükümlü, kendi hisse senetlerine isabet eden kâr payını bankadan tahsil etmese dahi, artık menkul sermaye iradını elde etmiş sayılacaktır.

İştirak hisselerinden doğan kazançlarda kârın ödenmeye başladığı tarih elde etme tarihidir.

Adi komandit şirketlerde, komanditerlerin kâr payları, şirket kârının ilişkin bulunduğu takvim yılında elde edilmiş sayılır.

Kurumların yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen kâr paylarında payların ödenmesine başlanan tarih elde etme tarihidir.

Tahvil faizlerinde elde etme, faiz kuponunun üzerinde yazılı vade tarihidir.

---

<sup>43</sup> GVK. 75.

Alacak faizlerinde ve mevduat faizlerinde, faiz peşin alınmışsa alındığı tarih, faiz vade sonunda alınacaksa vade tarihi elde etme tarihidir.

Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışında satışın yapıldığı tarih elde etme tarihidir.

İştirak hisselerini sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kâr paylarının devir ve temlikinde, devir ve temlikin yapıldığı tarih elde etme tarihidir.

Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr zarar ortaklığı belgesi karşılığı öden kâr payları ve özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr paylarında, kâr payının dağıtılmaya başlandığı tarihtir.

Menkul kıymetlerin geri alım ve satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatlerde elde etme, iktisap edildiği veya elden çıkarıldığı tarihtir.<sup>44</sup>

Türkiye’de dar mükellef kurumlara menkul sermaye iradı sağlayanların, bu iratlar üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapmaları zorunludur.<sup>45</sup>

### **1.6.3. Dar Mükellef Kurumlarda Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesine İlişkin Özellik Arzeden Hususlar**

Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan bankalar dar mükellef statüsündedir. Ancak dar mükellef bankalar tarafından elde edilen faiz gelirlerinin vergilendirilmesinde Türkiye’de şubesi bulunmayan yabancı bankalar farklı vergilendirme yöntemlerine tabi tutulmaktadır.

<sup>44</sup> Hayrettin Turan-Selçuk Yücel, Dar Mükellef Kurumlar, Ankara 1999, s.304-305.

<sup>45</sup> Dn. 4. D.’nin 28.09.1989 tarih ve E. 1987/1588, K. 1989/3355 Sayılı Kararı.

### **1.6.3.1. Dar Mükellef Bankalar**

#### **1.1.Türkiye’de Şubesi Bulunmayan Dar Mükellef Bankaların Türkiye’de Elde Ettikleri Faiz Gelirleri:**

Türkiye’de şubesi bulunmayan bankaların Türkiye’de yatırdıkları sermaye karşılığı elde ettikleri faiz geliri menkul sermaye iradı olup, Kurumlar Vergisi Kanununun 30’uncu maddesinde belirtilen oranda tevkifat suretiyle vergilendirilecektir.

Sözkonusu bankaların Türkiye’de ettikleri faiz gelirlerinin menkul sermaye iradı olarak stopaj yolu ile vergilendirilmesine gerekçe olarak bu bankaların Türkiye’de ticari faaliyetlerinin bulunmamasını gösterebiliriz.

Bu konuda Danıştay’ın verdiği karar görüşümüzü desteklemektedir:

Krediler dolayısıyla ödenen faizlerin, dar mükellef kurum olan banka açısından Türkiye’de ticari faaliyetinin bulunmaması nedeniyle menkul sermaye iradı sayılması gerekir.<sup>46</sup>

#### **1.2.Türkiye’de Şubesi Bulunan Dar Mükellef Bankaların Türkiye’de Elde Ettikleri Faiz Gelirleri:**

KVK’nun 3’üncü maddesinde, Türkiye’de işyeri veya daimi temsilciliği bulunan kurumların, bu yerlerden veya bu temsilcilikler vasıtasıyla yapılan işlerden elde ettikleri kazançlar ticari kazanç kapsamına girmektedir. Dolayısıyla Türkiye’de şubesi bulunan yabancı bankaların şubeleri aracılığı ile elde ettiği gelirler ticari kazanç olarak yıllık beyanname ile beyan edilerek vergilendirilecektir.

---

<sup>46</sup> Danıştay 4. D. E 1982/5275, K. 1982/311 nolu karar.

### **1.3.Türkiye’de Şubesi Bulunan Dar Mükellef Bankaların Bankalar Arası Para Piyasası İşlemlerinde Elde Ettikleri Faiz Gelirleri**

Bankalara, bankerlere, tasarruf sandıklarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli, vadesiz paralara ödenen faizler, bunlar dışında kalan kişi ve kuruluşlardan devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekil ve ad altında olursa olsun toplanan paralara sağladıkları gelirler ve menfaatler ile bankalar ve 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizler mevduat faizi sayılmaktadır.<sup>47</sup> Bu durumda, bankacılık faaliyetinde bulunan dar mükellef kurumun başka bankalardaki mevduatı karşılığı elde ettiği faiz geliri menkul sermaye iradı olacaktır.

Yukarıda açıkladığımız konularda ilgili olarak “bankanın bir grup yabancı bankadan kredi almış olması halinde, ödeyeceği faizler üzerinden KVK’nın 30. maddesine göre tevkifat yapmaması gerekir.”<sup>48</sup>

Yurtdışındaki bir anonim şirketten alınan dış kredi nedeniyle ödenecek faizden, Kurumlar Vergisi tevkifatı yapılmasına gerek yoktur.<sup>49</sup>

Dar mükellefe ödenen mevduat faizinin tevkifata tabii olması gerekir.<sup>50</sup>

Türkiye’de daimi temsilci bulunduran yabancı kurumun bankada açtığı dövize çevrilebilir mevduat hesabına ödenen faizden kurum (stopaj) kesintisi yapılabilmesi için hesabın daimi temsilci tarafından açtırılması veya tahakkuk eden faizin daimi temsilciye ödenmesi gerekir.<sup>51</sup>

---

<sup>47</sup> GVK. 75/7 md.

<sup>48</sup> MB’nın 29.05.1991 tarih, 2214417574 Sayılı Muktezası.

<sup>49</sup> MB’nın 17.12.1991 tarih, 2214-678-090907 Sayılı Muktezası.

<sup>50</sup> Dn. 3. D.’nin T.1.12.198, E. 1987/2944, K.1988/2901.

<sup>51</sup> Dn. 4. D.’nin E.N. 1982/5397, K.N. 1988/753.

OECD Model Anlaşmasının 11. Maddesi faizlerin vergilendirilmesine ilişkin esasları düzenlemektedir. Temettülerde olduğu gibi faizlerde de faizi elde eden mukim olduğu devletin vergileme hakkı sınırsız, buna karşın faizi ödeyenin mukim olduğu devletin vergileme hakkı en çok % 10 ile sınırlıdır. Türkiye anlaşma görüşmelerinde faizler üzerinden alınacak vergi oranını belirleme konusunda esneklik elde etmek üzere 11. maddeye çekince koymuştur.

Bu sayede, bir çok gelişmiş ülke ile yapılan anlaşmada, faizlerin modelde öngörülenin üzerinde; % 15 vergilendirilmesi temin edilmiştir. Diğer ülkelerle yapılan anlaşmalarda ise % 10 oranında sadık kalınmıştır.<sup>52</sup>

Menkul sermaye iradının dar mükellefiyete tabi yabancı kurumlar tarafından elde edilmiş sayılması için, bu iradı sağlayacak olan sermayenin Türkiye’de yatırılmış olması gerekmektedir.

Sermayenin Türkiye’de yatırılmış olması demek, Türkiye’deki herhangi bir gerçek ya da tüzel kişiye sermaye olarak konulması, borç olarak verilmesi ve benzeri şekillerde Türkiye’de kullanılmasıdır. Böylece yatırılmış bulunan sermaye karşılığında elde edilen kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar dar mükellef kurumun Türkiye’de elde ettiği menkul sermaye iradıdır.

Dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen yatırım fonu katılma belgeleri kâr paylarının (dar mükellef kurumun Türkiye’de ticari işletme/büro veya daimi temsilcisi olmadan elde edildiği durumlarda), vergilendirilmesinde ise; yatırım fonu bünyesinde yapılan gelir vergisi tevkifatının (GVK. Md. 94-6/9) nihai vergileme olduğu, yatırım fonları tarafından ayrıca kurumlar vergisi tevkifatına (KVK. Md.30) tabi tutulmasının söz konusu olmayacağı ve sadece yatırım fonu katılma belgelerinden kâr payı elde edildiği durumlarda veri kanunlarımız açısından dar mükellef kurumlarca beyanname verilmemesi gerekir.<sup>53</sup>

---

<sup>52</sup> A. Feridun Güngör, Vergi Dünyası, Sayı 170, syf. 41.

<sup>53</sup> A. Murat Yıldız-Serdar Gümüşay, “Menkul Kıymet Yatırım Fonu Katılma belgelerinden Kâr Payı Elde Eden Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesi” Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı: 383, s. 91.

## **1.7. Türkiye’de Elde Edilen Diğer Kazanç ve İratlar**

Dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettiği diğer kazanç ve iratlar da kurumlar vergisine tabidir. Dar mükellef kurumların elde edebileceği diğer kazanç ve iratlar, GVK’nun 80. maddesinde düzenlenmiştir. Diğer kazanç ve iratlar;

1- Değer artış kazançları

2- Arızı kazançlar,

olarak ikiye ayrılmaktadır.

### **1.7.1. Değer Artış Kazançları:**

Aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancıdır:

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

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

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

4- Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

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

6- Elde ediliş şekli ne olursa olsun (Karşılıksız olarak elde edilenler hariç) GVK'nun 70/1-2-4-7 md. sayılan mal ve hakların (gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil), elde ediliş tarihinden başlayarak 4 yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

01.01.2006 tarihinden itibaren, bir takvim yılında elde edilen değer artış kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 6.000 Yeni Türk Lirası gelir vergisinden istisna edilmiştir.

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

### **1.7.2. Arızı Kazançlar:**

Vergiye tabi arızı kazançlar şunlardır:

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

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

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

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

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

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

Bir takvim yılında (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerde yazılı olan kazançlar (henüz başlamamış olan ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar hariç) toplamının 01.01.2006'dan itibaren 14.000 YTL'lik kısmı vergiden istisnadır.

Dar mükellef kurumların, yabancı sermaye mevzuatına göre ilgili mercilerden izin almak suretiyle, Türkiye'ye bizzat getirdikleri nakdi veya aynı sermaye karşılığında iktisap ettikleri menkul kıymetler ile iştirak hisselerini elden çıkarmalarından doğan değer artış kazançlarının hesabında kur farkından doğan kazançlar dikkate alınmaz.

Bu mükelleflerin Türkiye'de elde ettikleri kazançların, menkul kıymet ve iştirak hisseleri dolayısıyla elde edilen menkul sermaye iratlarından ve bunların elden çıkarılmasından doğan değer artış kazancı olması şarttır.

Bu mükelleflerin Türkiye'de menkul kıymet alım satımı ile devamlı olarak uğraşmaları halinde kur farkından doğan kazançlar ticari kazanç olarak dikkate alınır.

Dar mükellefiyete giren yabancı kurumların, Türkiye'ye bizzat getirdikleri nakdi veya aynı sermaye karşılığında, iktisap ettikleri menkul kıymetler ile iştirak



hisselerini elden çıkarmalarından doğan değer artış kazancının hesabında, kur farklarından doğan kazançlar göz önüne alınmaz. Değer artış kazançlarının iktisap tarihinden itibaren 15 gün içinde özel beyanname ile beyan edilerek vergilendirilmesi gerekir.<sup>54</sup>

### **1.8.Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi**

Türk vergi sisteminde kanuni ve iş merkezi Türkiye dışında bulunan yabancı kurumların ulaştırma işlerinden elde ettikleri kazancın tespitinde bir takım güçlükler bulunmaktadır. Bunların kanuni ve iş merkezleri yurtdışında bulunduğundan, kurum safi kazancının Türkiye'ye isabet eden kısmının ne kadar olduğunu belirlemek ve doğruluğunu tespit etmek güçtür.

Belirtmeye çalıştığımız bu nedenlerle, Türk vergi sisteminde yabancı ulaştırma kurumlarının vergi matrahı ve bu matrahın vergilendirilmesi hem Kurumlar Vergisi Kanununda hem de gerçek kişiler için Gelir Vergisi Kanununda dar mükellefiyet esasına bağlanmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 23üncü maddesinde ticari ve arazi kazanç elde eden dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarının, Türkiye'de elde edilmiş sayılan gelirinin hangi unsurlardan oluştuğu aşağıdaki gibi sayılmıştır:

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

2. Türkiye'deki yükleme limanlarından yabancı ülkelerdeki varış limanlarına veya diğer bir kurumun gemisine aktarma yapılacak yabancı ülkelerdeki varış limanlarına veya diğer bir kurumun gemisine aktarma yapılacak yabancı limana kadar gerçekleşen deniz ve hava taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider

---

<sup>54</sup> M.B. 5.4.4 4988 tarih ve 22144 sayılı özelge.

karşılıkları dahil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlar,

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

Dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye’de elde ettiği kazançlar bunlardır. Bunların vergilendirilmesi götürü usulde yapılmaktadır.

Yabancı ulaştırma kurumlarının vergiye matrah olacak kurum kazancı, hasılatı ortalama emsal oranlarının uygulanması suretiyle hesaplanır.

Ortalama emsal oranları, Türkiye’de daimi veya arızı olarak çalışan bütün kurumlar için;

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

olarak uygulanır.

Bu oranların Türkiye’de elde edilen hasılatı uygulanması sonucu bulunacak tutarlar, yabancı ulaştırma kurumlarının vergiye tabi hasılatını oluşturacaktır.

### **1.8.1. Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Arızı Olarak Yaptıkları Taşıma İşleri**

Yabancı ulaştırma kurumlarının arızı olarak yaptıkları taşıma işleri verginin konusunu oluşturmaktadır. Bu kazançlar gelirin unsurlarından diğer kazanç ve iratlar kapsamında değerlendirilir.

Kurumlar Vergisi Kanununa göre, vergilendirme için arızı kazancı doğuran faaliyet için işyeri ve daimi temsilci bulundurma şartı aranmamıştır. Faaliyetin sadece Türkiye’de ifası ve değerlendirilmesi yeterli sayılmıştır. Yabancı ulaştırma kurumlarında faaliyetin Türkiye’de ifası, deniz ve hava ulaşımında yolcu ve yükün Türkiye’deki limandan alınması, kara taşımacılığında ise yolcu veya yükün Türkiye hudutları içinde bir yere boşaltılması veya bir yerden taşıta yüklenmesi faaliyetini içermektedir. Değerlendirmeden maksat ise, ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmış ise, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılmasıdır.

Ödemenin yurtdışında yapılması, taşıma sözleşmesinin yurtdışında yapılması vb. hususların vergilendirmeye etkisi bulunmamaktadır.

Arızı kazanç elde eden dar mükellefiyete tabii ulaştırma kurumları ya da Türkiye’de namına hareket eden kimseler her taşıma için, bu kazançların elde edilme tarihinden itibaren 15 gün içinde ayrı ayrı özel beyanname ile ilgili vergi dairesine bildirecektir. Tarh edilen belge ise beyanname verme süresi içinde ödenecektir.

### **1.8.2. Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Devamlı Olarak Yaptıkları Taşıma İşleri**

Ulaştırma işi ticari bir iş niteliğindedir. Kurumlar Vergisi Kanununa göre dar mükellef kurumlar kanuni ve iş merkezi yurtdışında bulunan kurumlardır. Bunların Türkiye’de VUK hükümlerine uygun işyeri olması veya daimi temsilci bulundurması, bu temsilciler tarafından KVK’nun 23. maddesinde sayılan ulaştırma işlerinin yapılması halinde elde edilen kazançlar götürü usulde vergilendirilecektir.

Yolcu, yük ve bagaj taşımalarına ilişkin sözleşmelerin Türkiye’deki işyerinde veya daimi temsilci tarafından yapılmış olması veya taşıma bedellerinin Türkiye’de ödenmiş olması, ticari kazancın oluşması için yeterlidir. Biletin bu işyerinde veya bu temsilci tarafından satılması şart değildir.

Sürekli olarak Türk limanlarından yolcu ve yük taşımak amacıyla Türkiye’de işyeri açan veya daimi temsilci bulunduran yabancı ulaştırma kurumunun bu faaliyetleri ticari kazanç olarak vergilendirilecektir.

Yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye’de elde ettikleri kazançlar daha önce de belirtildiği üzere ticari ya da diğer kazanç ve iratlardan ibarettir. Dar mükellef bu kurumlar ticari kazanç elde etmeleri halinde yıllık beyanname, diğer kazanç ve irat elde etmeleri halinde özel beyanname verecekler ve bu beyanlara göre vergilendirileceklerdir.

### III. BÖLÜM

#### I. DAR MÜKELLEFLER KURUMLARDA VERGİLENDİRME YÖNTEMLERİ

Türk Vergi Sisteminde verginin tarhi ilke olarak mükellefin beyanına dayalı bulunmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda beyana dayanan tarh yöntemi esastır.

Ancak dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazançlar, yapısı itibari ile hangi gelir türüne girerse girsün kurum kazancını oluşturmakla birlikte vergilendirme yöntemi kazancın ait olduğu unsurlara göre farklılık arz eder.

Dar mükellefiyette vergilendirme yöntemini belirleyen temel ölçü dar mükellef kurumun Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisinin bulunup bulunmadığıdır.

Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunan kurumlar yıllık beyan esasına tabi bulunmayan kurumlar ise tevkifat yöntemi ile vergilendirilmektedir.

KVK'nunda üç ayrı vergilendirme yöntemi bulunmaktadır. Bunları sırasıyla aşağıda inceleyeceğiz:

##### 1- Dar Mükellef Kurumlarda Yıllık Beyan Esası

Yıllık beyanname hesap döneminin tamamını kapsamak üzere verilen beyanname'dir.

Dar mükellef kurumların yıllık beyan esasında vergilendirilmeleri, Türkiye'de ticari veya zirai kazanç elde etmiş olmalarına bağlıdır. Dar mükellef kurumlar Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi aracılığı ile elde ettikleri kazançlarının vergilendirilmesi yönünden aynen tam mükellef kurumlar gibi değerlemeye tabi tutulacaklardır.

Tam mükellef kurumların vergilendirilmesinde gelir unsurunun mahiyetine ve kaynağına bakılmaksızın tüm gelirler ticari kazancın bir parçası olarak kabul edilir ve kurum kazancına dahil edilir. Dar mükelleflerde ise, elde eden kuruma göre değil, gelir unsurunun mahiyetine göre vergileme yapılır. Örneğin Türkiye’de elde ettiği kira geliri ticari kazancın bir parçası olarak değil, gayrimenkul sermaye iradı olarak, KVK’nun 30’uncu maddesine göre tevkifata tabi tutulur. Ancak, Türkiye’de işyeri ve daimi temsilcisi bulunan kurumların tüm gelirleri kaynağına bakılmaksızın ticari kazanç olarak değerlendirilir. Dar mükellef kurumlar açısından kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi iki şekilde olmaktadır:

### **1.1.Kurumlar Vergisi Beyannamesi Verilmesinin Zorunlu Olduğu Durumlar:**

Türkiye’de ticari ve zirai faaliyette bulunan dar mükellef kurumlar, yıllık kurumlar vergisi beyannamesi vermek zorundadırlar. Türkiye’de Vergi usul Kanunu hükümlerine uygun işyeri veya daimi temsilci bulunduran dar mükellef kurumların bu yerlerde veya bu temsilciler aracılığı ile yaptıkları işlerden elde ettikleri kazançlar Türkiye’de elde edilen ticari kazançtır. Bu nedenle dar mükellef kurumların yıllık kurumlar vergisi beyannameleri gerekir.

Dar mükellefiyete tabi yabancı kurumların hesabına Türkiye’deki müdür veya temsilcileri, müdür veya temsilcileri mevcut değil ise kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar adına Kurumlar Vergisi tarh olunur.<sup>55</sup>

Yıllık beyanname verme konusunda tarhiyatın kimin adına yapılacağı belirlenmesinde herhangi bir zorluk bulunmamaktadır. Bunun temsil yetkisine sahip birisi olacağı açıktır. Bu da kurumun Türkiye’deki daimi temsilcisidir.

Ticari işletmeye bağlı olarak elde edilen ancak ticari veya zirai kazanç dışında kalan kazançlarında beyannameye ithali zorunludur. Bunlar dar mükellef kurum açısından ticari kazanç olsa da yapısı itibariyle ilgili kazanç ve irada girer.

---

<sup>55</sup> KVK- md.28.

“Dar mükellefiyete tabi kurumların kurum kazançlarının ticari kazanç gibi tespit edilmesi gereken kazanç ve iratlarda dahil olmak üzere, ticari veya zirai kazançlar dışında kazanç ve iratlardan ibaret bulunması halinde, GVK’nun bu gibi kazanç ve iratların tespiti hakkındaki hükümleri kurumlar vergisi matrahının tespitinde de uygulanır.<sup>56</sup>

Yabancı kurumun Türkiye’deki ticari ve zirai işletme ile ilgili olmaksızın doğrudan elde edeceği kazançlara gelince, bunlardan 22. maddede belirtilmiş olanların (dar mükellefiyete tabi kurumların vergiye tabi kazancının diğer kazanç ve iratlardan ibaret bulunması halinde) kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilmesi esas itibariyle gereklidir. Bu kazanç unsurlarının özel beyan esasında vergilendirilmesi, Türkiye’de Kurumlar Vergisi beyannamesi verilmesini zorunlu kılacak kazanç unsuru bulunmaması haliyle sınırlıdır. 30’uncu madde uyarınca stopaja tabi tutulan kazanç unsurlarının ise Türkiye’deki işletme ile ilgili olmaksızın elde edilmiş olmak şartı ile, kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilip edilmediği mükelleflerin arzusuna bağlıdır.<sup>57</sup>

### **1.2.Kurumlar Vergisi Beyannamesi Verilmesinin İhtiyari Olduğu Durumlar:**

KVK’nın 30’uncu maddesi uyarınca kaynakta kesinti yoluyla vergilendirilmiş kazanç ve iratların Türkiye’de ticari veya zirai bir faaliyette bulunmaksızın ya da ticari veya zirai faaliyete bağlı olmaksızın elde edildiği durumlarda, bu kazanç veya iratların yıllık veya özel beyanname ile beyan edilmesi ve sözü edilen beyannamelere bu kazanç ve iratların dahil edilmesi dar mükellef kurumun seçimine bağlıdır. Böyle durumlarda kesinti yolu ile alınmış olan vergilerin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisine mahsup edileceği açıktır.

Ancak yatırım fon ve ortaklıklarının katılma belgeleri ile hisse senetlerinden elde edilen kâr paylarının tahvil faizleri ile mevduat faizlerinin beyannamelere dahil edilmesi zorunludur.

---

<sup>56</sup> KVK. md. 6.

<sup>57</sup> Yılmaz Özbacı, Kurumlar V.K. Yorum ve Açıklamaları, Ankara 2003, s. 544.

Beyan edilme zorunluluğu bulunmadığı halde, kesintiye tabi tutulmuş kazanç ya da irat şeklindeki bir gelir unsurunun beyan edilmesinin mantığı yapılan işten zarar edilmesi ya da kesinti yolu ile ödenen verginin beyan edilmesi durumunda ödenecek vergiden daha yüksek olması ile açıklanabilir.<sup>58</sup>

### **1.2.1. Yıllık Beyanname İle Beyanı Zorunlu Gelirler**

- Ticari kazançlar (GVK. Md. 37)
- Zirai Kazançlar (GVK. Md. 52)
- Hisse senedi ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satış bedelleri (GVK.md.75/8)
- İştirak hisselerinin tahakkuk etmemiş kâr paylarının devir ve temlik bedelleri (GVK. Md.75/3)
- Tevkif yolu ile vergilendirilmemiş diğer tüm kazanç ve iratlar (Menkul kıymetlerin elden çıkarılması dolayısıyla elde edilen değer artış kazançları ile arazi kazançlar hariç)

### **1.2.2. Beyanname Verilmesi İhtiyari Ancak Başka Gelirleri Sebebiyle Verilecek Yıllık Beyannamelere İthalî Zorunlu Gelirler:**

- Yatırım fon ve ortaklıklardan elde edilen kâr payları (GVK. Md 75/1)
- Tahvil faizleri (GVK md. 75/5)
- Mevduat faizleri (GVK md. 75/7)

---

<sup>58</sup> Hayrettin Turan-Selçuk Yücel-Dar Mükellef Kurumlar, Ankara 1999, s. 454.



### **1.2.3. Yıllık Beyanname Verilmesi ve Verilecek Beyannamelere İthali İhtiyari Olan Gelirler:**

- Telif, ihtira, ticaret ünvanı, alameti farika ve benzeri hak bedelleri (GVK. Gç. Md. 56)
- Kurumlardan elde edilen kâr payları(GVK md. 75/1-3)
- Ücretler (GVK. Md. 61)
- Serbest Meslek Kazançları (GVK. Md. 65)
- Gayrimenkul Sermaye İratları (GVK. Md. 70)
- Hükümetin müsaadesi ile açılan sergi ve panayır ticari kazançları (GVK. Md. 30/1)
- Faizsiz kredi ve KOB kâr payları ve KZHK – Kâr payları (GVK. Md. 75/12)
- Her nevi alacak faizi (GVK. Md. 75/6)
- İskonto bedelleri (GVK. Md. 75/10)
- Repo Gelirleri (GVK. Md. 75/14)

### **1.3. Yabancı Kurumların Türkiye’de Vergilendirilmeyecek Ticari Kazançları**

Dar mükellef kurumların Türkiye’de ihraç etmek üzere satın aldığı veya imal ettiği malları Türkiye’de satmaksızın yabancı memleketlere göndermesinden doğan

kazançlar Türkiye’de elde edilmiş sayılmaz ve bu kazançlar Türkiye’de vergilendirilmez.<sup>59</sup>

#### **1.4. Yıllık Beyannamenin Verilme Zamanı ve Yeri:**

Beyanname, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar, tarhiyatın muhatabının Türkiye’yi terk etmesi halinde ise ülkeyi terk etmesinden onbeş gün içinde verilir.

Dar mükellef kurumun Türkiye’yi terk etmesi durumunda yıllık kurumlar vergisi beyanamesi ilgili kurumun Türkiye’yi terk etme tarihinden itibaren 15 gün içerisinde verilmek zorundadır. Dar mükellefiyette Türkiye’nin terk edilmesi durumunda beyannamenin Türkiye’yi terk tarihinden itibaren 15 gün içinde verilmesi vergi güvenliğinin sağlanmasına ilişkindir. Bu hükmün işleyebilmesi için, kurumun hangi durumda kesin olarak terk ettiğinin açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.<sup>60</sup>

Dar mükellef kurumun Türkiye’yi terk etmesi için Türkiye’deki vergiye tabi işlemlerinin ve faaliyetlerinin tamamen sona ermesi gerekmektedir.

Dar mükellef kurumun Türkiye’yi terk etmesi “vergi muhatabı” açısından önem taşımaktadır. Dar mükellefiyete tabi yabancı kurumlarda tarhiyatın muhatabı kurumların Türkiye’deki müdür veya temsilcileri, bunlar yoksa kazanç ve iradı yabancı kuruma sağlayanlardır. Bu şahısların Türkiye’den ayrılması halinde yukarıda bahsedilen hüküm işlerlik kazanacaktır. Fakat, müdür veya temsilcilerin Türkiye’yi ne zaman terk ettiğini takip etmek uygulama açısından neredeyse imkansız bir durumdur. Bu durumda memleketi terke takaddüm eden on beş gün içinde beyannamenin verilmesi boşlukta kalan bir husustur.

Ancak bu madde hükmünün güvenlik açısından yasal bir önlem niteliği taşıdığı durumların da bulunduğunu söyleyebiliriz. Dar mükellef kurumun temsilcisi

---

<sup>59</sup> KVK 3/3-a md.

<sup>60</sup> Şükrü Kızılot, Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara 2000, s. 1338.

konumundaki kişilerin memleketi terke takaddüm eden on beş gün içerisinde ilgili vergi dairesine beyannamenin verilmesi şu şekilde olabilir:

- Dar mükellef kurumun faaliyeti durdurulduktan sonra tamamen veya kısmen satılması durumunda memleketi terk anlamına geldiğinde,
- İşletme varlıkları, işletmenin satın aldığı dönemde satılırsa, tasfiye gerçekleşmiş olacağından memleketi terk durumunun meydana gelmesi halinde olabilir.

### **1.5. Yıllık Beyannamenin Verileceği Yer Vergi Dairesi:**

Dar mükellef kurumun Türkiye'deki işyerinin veya daimi temsilcisinin bulunduğu yerin; Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmadığı hallerde yabancı kuruma kazanç sağlayanların bağlı bulunduğu vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Buradaki ikinci durum, Türkiye'de ticari veya zirai faaliyetin bulunmayıp, mükellefin stopaja tabi tutulmuş kazançlar için, kendi isteği ile beyanname verdiği durumlarla ilgilidir.

## **2. Dar Mükellef Kurumlarda Özel Beyanname**

Dar mükellefiyete giren yabancı kurumların vergiye tabi kazancının Gelir Vergisi Kanununun 80. maddesinde yazılı diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret ünvanı, almeti farika ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret bulunması halinde, yabancı kurum veya Türkiye'de adına hareket eden kimse bu gibi kazançları elde edilme tarihinden itibaren on beş gün içinde Kurumlar Vergisi Kanununun 27'nci maddesinde belirtilen vergi dairelerine beyanname ile bildirmek zorundadırlar.<sup>61</sup>

---

<sup>61</sup> KVK. md. 27

Görüldüğü gibi özel beyanname dar mükelleflerin elde ettiği kazanç ve iratların vergilendirilmesine yönelik bir vergi güvenlik tedbiridir. Böylece özel beyanname ile mükelleflerin kısa zamanda ve pratik olarak vergilendirilmesi amaç edinilmiştir.

Dar mükellef kurumların elde ettiği kazanç ve iratlar değer artış kazançları ve arızı kazançlardan ibaret ise bu kazanç ve iratlar özel beyanname ile bildirilecektir. Ancak, telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret ünvanı, alameti farika ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller özel beyan yönteminin dışında tutulmuştur. Bu gelirler KVK'nun 30'uncu maddesine göre kurumlar vergisi tevkifatına tabidir.

Vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar için özel beyanda bulunulması ya da kurumlar vergisi beyanamesi verilmesi ya da bu kazanç ve iratların 30'uncu madde kapsamına girmeyen kazançlar dolayısıyla verilecek özel beyan esasındaki beyanname ve kurumlar vergisi beyanamesine dahil edilmesi hususunda mükelleflere seçimlik hak verilmiştir.

Buna göre özel beyan esasının 26'ncı maddede yazılı kazanç unsurlarının dışında mükelleflerinin arzuları ile vergi kesintisine tabi kazanç ve iratları içinde kullanılabilmesi söz konusu olabilmektedir. Bu durumda dar mükellef kurumların elde edecekleri kazançların özel beyanname karşısındaki durumu özetle şu şekilde olacaktır<sup>(62)</sup>:

### **2.1. Özel Beyanname ile Beyanı Zorunlu Gelirler.**

- Menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan değer artış kazançları (GVK. Gç. Md. 56)
- Ortaklık hak ve hissesini elden çıkarma gelirleri (GVK. Gç. Md. 56)

---

<sup>62</sup> A. Murat Yıldız – Cem Tekin, Vergi Sorunları Sayı: 198, s. 214-215.

- Faaliyeti durdurulan işletmelerin kısmen veya tamamen satışında sağlanan gelirler (GVK. Gç. Md. 56)
- Gayrimenkuller, voli mahallesi ve dalyanlar ile gayrimenkul olarak tescil edilen hakların satış kârı (GVK. G. Md. 56)
- Arızî kazançlar (GVK. G. Md. 56)

## **2.2. Beyanname Verilmesi İhtiyari Ancak Başka Gelirleri Sebebiyle Verilecek Özel Beyannamelere İthalî Zorunlu Gelirler.**

- Yatırım fon ve ortaklıklardan elde edilen kâr payları (GVK. Md. 75/1)
- Tahvil faizleri (GVK. Md. 75/5)
- Mevduat faizleri (GVK.md. 75/7)

## **2.3. Özel Beyanname Verilmesi ve Verilecek Beyannamelere İthalî İhtiyari Olan Gelirler:**

- Telif, ihtira, ticaret ünvanı, alameti farika ve benzeri hak bedelleri (GVK. Gç. Md. 56)
- Kurumlardan elde edilen kâr payları(GVK md. 75/1-3)
- Ücretler (GVK. Md. 61)
- Serbest Meslek Kazançları (GVK. Md. 65)
- Gayrimenkul Sermaye İratları (GVK. Md. 70)

- Hükümetin müsaadesi ile açılan sergi ve panayır ticari kazançları (GVK. Md. 30/1)
- Faizsiz kredi ve KOB kâr payları ve kar-zarara katılma hesabı kâr payları (GVK. Md. 75/12)
- Her nevi alacak faizi (GVK. Md. 75/6)
- İskonto bedelleri (GVK. Md. 75/10)
- Repo Gelirleri (GVK. Md. 75/14)

#### **2.4. Özel Beyanname ile Bildirilecek Kazanç ve İratlar için Beyannamenin Verileceği Yer:**

Dar mükellefiyete tabi mükelleflerden yıllık beyanname vermeye mecbur olmayanlar;

1. Taşınmazların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarda taşınmazın bulunduğu,
2. Menkul malların ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarını mal ve hakları Türkiye’de elden çıkarıldığı,
3. Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde ettikleri diğer kazanç ve iratlarda işletmenin bulunduğu,
4. Arızı olarak ticari işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere aracılıktan elde edilen kazançlar ile arızî olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlarda faaliyetin yapıldığı,

5. Arızı olarak Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda yolcu ve yükün taşıta alındığı,
6. Zarar yazılan değersiz alacaklara karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil olmak üzere terk edilen işlerle ilgili olarak sonradan elde edilen diğer kazanç ve iratlar ile ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi veya ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratlarda ödemenin Türkiye’de yapıldığını,
7. Diğer hallerde Maliye Bakanlığınca belirlenen, yerin vergi dairesine münferit beyanname ile bildirmeye mecburdurlar.<sup>63</sup>

### **3.Dar Mükellef Kurumlarda Vergi Kesintisi Ve Muhtasar Beyanname**

Dar mükellefiyete tâbi kurumların aşağıdaki kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır:

a)Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri.

b)Serbest meslek kazançları.

c)Gayrimenkul sermaye iratları.

ç) Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere menkul sermaye iratları.

---

<sup>63</sup> K.V.K. Md. 27.

Ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden bu maddenin birinci fıkrasında belirtilen kişilerce % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.

Tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye’de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımını sayılmaz.) ve Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr payları üzerinden bu Kanunun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulan kazançlar hariç olmak üzere % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.

Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar ile şirketlerin iştirak kazançlarından anonim veya limited şirket niteliğindeki dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr paylarından yapılacak kesinti oranı, uygulanan %15 oranın yarısını aşamaz.

Türkiye’de iş yeri ve daimi temsilcisi bulunmayan mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayırılarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden, kurum bünyesinde % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.

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

Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle



Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılır.

a)Emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler, emsaline uygun fiyatlarla deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler ile yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden geçiş ücreti, liman ücreti gibi ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranını; her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sıfıra kadar indirmeye veya kanunî seviyesine kadar getirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

b)Yurtdışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kâr payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden bu fıkra uyarınca vergi kesintisi yapılmaz.

c)Bu fıkraya göre vergi kesintisine tâbi tutulan ödemeler, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre ayrıca vergi kesintisine tâbi tutulmaz.

Bakanlar Kurulu yukarıdaki fıkralarda belirtilen vergi kesintisi oranlarını, gelir unsurları veya faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sıfıra kadar indirmeye veya yukarıdaki fıkralarda belirtilen oranın bir katına kadar artırmaya yetkilidir.

Bu maddeye göre vergisi kesinti yoluyla alınan kazanç ve iratlar için Kanunun 24 veya 26 ncı maddelerine göre beyanname verilmesi veya bu madde kapsamına girmeyen kazanç ve iratlar için verilecek beyannamelere söz konusu kazanç ve iratların dahil edilmesi ihtiyaridir. Şu kadar ki, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5), (7) ve (14) numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları ile fonların katılma belgelerinden ve yatırım ortaklıklarının hisse

senetlerinden elde edilen kâr paylarının verilecek beyannamelere dahil edilmesi zorunludur.

Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, kesintiye tâbi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder.

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

Bu Kanuna göre vergi kesintisi yapanlar, yaptıkları vergi kesintisini kayıt ve hesaplarında ayrıca gösterirler.

### **Muhtasar Beyannamesi**

Kanununun 30'ncü maddesi gereğince vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmek zorundadırlar. Muhtasar beyanname konusunda Gelir Vergisi Kanununda belirlenen usul ve esaslar, bu maddeye göre verilecek muhtasar beyannameler hakkında da uygulanır.

Türkiye'de işyeri açmak suretiyle faaliyette bulunan dar mükellefiyete tabi kurumların bu işyerinden elde ettikleri ve kurum kazancına dahil kazanç ve iratlar üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncü maddesine göre tevkifat yapılamaz. Ancak bu kurumların anılan işyerinde yürüttükleri ticari faaliyetle bağlantılı olmaksızın elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden tevkifat yapılabilir.<sup>64</sup>

---

<sup>64</sup> 31 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 6. bölüm

### **3.1. Vergi Kesintisi Yapacak Olanlar**

Kurumlar Vergisi Kanununun 30'uncu maddesine göre vergi kesintisi yapacak olanlar, kesintiye tabi kazanç ve iratları dar mükellefiyete tabi kurumlara sağlayanlardır.

Bu kazanç ve iratları yabancı kurumlara sağlayanların, gerçek veya tüzel kişi oluşu, gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri olmaları tevkifat yönünden önem taşımaz. Önemli olan unsur, kazanç ve iradi dar mükellefiyete tabi kuruma sağlamaktır.

Kazanç ve iradın sağlanması hususunda yapılacak belirleme, kazanç ve iradı sağlayan kurumların vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettiren gerçek ve tüzel kişilerin olmasıdır.

### **3.2. Vergi Kesintisinin Zamanı ve Muhtasar Beyannamenin Verilme Zamanı**

Vergi tevkifatını yapanlar bir ay içinde,

- Nakden ödedikleri,
- Hesaben ödedikleri,
- Tahakkuk ettirdikleri,

Kazanç ve iratlar ile bunlardan kestikleri kurumlar vergilerini izleyen ayın 20. günü akşamına kadar bağlı buldukları vergi dairelerine bildireceklerdir.

Vergi kesintisi, ödemenin gerçekleştiği anda yapılır. Bu durumda nakden ve hesaben ödemelerde herhangi bir sorun bulunmamaktadır. Ancak tahakkuk, gelirin veya ödemenin tutar olarak kesinleşmesidir. Tahakkukta ödeme zorunluluğu

bulunmamaktadır. Vergi kesintisi de ödeme prensibine dayalı olduğu için bu konuda sorun bulunmamaktadır.

Kazanç ve iradın tahakkuku itibariyle bir vergi kesme mükellefiyetinden, normal olarak, söz edilemez. Belki sadece şu husus üzerinde durulabilir. Daha önce değindiğimiz gibi, dar mükellefiyete tabi kurumlarca Türkiye’de yapılan bazı işlerin dış finansmanı tamamen veya kısmen yabancı kredi kuruluşlarınca karşılanabilir. Bu kredi kuruluşları ödemenin bir kısmını Türkiye’deki işverenin talimatı üzerine yurt dışında, doğrudan kurumun merkezine öderler. İşte bu hallerde, Türkiye’deki işverenin ödemeyi tahakkuk ettirip yabancı finansörlere ödeme talimatını verdiği anda, vergiyi de kesip yatırması gerekir. Türkiye’de “hesaben veya nakden ödemenin” ayrıca izlenemeyeceği bu durumlarda vergi kesintisinin tahakkuk itibariyle yapılacağı, ilgili hükümde hesaben veya nakden ödeme yanında, ödemenin tahakkukunun bunun içinde yer almış olduğu söylenebilir.<sup>65</sup>

KVK’nun 30’uncu maddesi hükmüne göre, vergi kesintisi yapanlar bağlı buldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bu kazanç ve iratları bildirmek zorundadırlar. Burada “bağlı olunan vergi dairesi” tabiri ile istenen, kesintiyi yapanın gelir veya kurumlar vergisi bakımından bağlı bulunduğu vergi dairesi anlatılmak istenmiştir.

Ancak ödemeyi yapanın vergi mükellefiyetinin bulunmaması halinde Gelir Vergisi Kanunu hükümleri gereğince ikametgahının bulunduğu yer vergi dairesine beyanda bulunacaktır.

### **3.3. Kesintiye Tabi Tutulmuş Kazanç ve İratların Beyanı**

KVK’nun 25’inci maddesi gereğince yıllık beyanname verilmesi ve 26’ncı madde hükmü gereğince münferit beyanname verilmesi gerekli hallerde bu beyannamelere dahil edilmesi veya 30’uncu madde kapsamına girmeyen kazanç ve iratlar için verilecek beyannamelere ithal edilmesi konusunda seçimlik hakları vardır.

---

<sup>65</sup> Yılmaz Özbacı, Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, 2003, s. 565-566.

Türkiye’de ticari veya zirai kazançları nedeniyle yıllık usulde vergilendirilen mükellefler, aynı zamanda ticari veya zirai faaliyete bağlı olmayan fakat 30’uncu madde gereğince kurum kazancına dahil vergi kesintisine tabi kazanç ve iratları elde edebilirler. Bu durumda ticari veya zirai kazancı nedeniyle yıllık beyanname verilmesi durumunda, kurum kazancına dahil olan kesintiye tabi kazanç ve iratlarda yıllık beyannameye dahil edilirler. Bu durumda mükelleflerin seçimlik hakkı yoktur. Kesilen vergi yıllık beyannameye gösterilerek mahsubu yapılır.

Kesinti konusu kazanç ve iratlar ticari veya zirai işletme ile ilgili değilse dar mükellef kurumlar kazançlarını isterlerse yıllık beyanname ile isterlerse muhtasar beyanname ile beyan edebilirler.

Ancak KVK’nun 30. maddesi kapsamında GVK’nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının 5 ve 7 numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları ile yatırım fazlası ve ortaklıklarının katılma belgeleri ve hisse senetlerinden elde edilen kâr paylarının beyannamelelere dahil edilmesi zorunludur.

### **3.3.1. Kesintiye Tabi Tutulmuş Kazanç ve İratları Beyan Serbestisi**

- Ticari veya zirai faaliyete bağlı olmaksızın elde edilen kazanç ve iratların bulunması

- Türkiye’de kurumlar vergisi beyannameyi verilmesini gerektiren ticari veya zirai kazancın bulunmaması,

hallerinde beyan serbestisi vardır. Bu halde mükellefler kesintiye tabi kazançlarını, yıllık veya özel beyanname ile edebilir veya beyannamele birlikte beyan edilebilir. Mükelleflerin beyan yolunu seçmeleri durumunda elde edilen tüm gelir unsurlarının beyan edilmesi gerekir.

Üzerinden vergi kesintisi yapılmış kazanç ve iratlar, hesap dönemini takip eden yılın Nisan ayının onbeşine kadar yıllık beyanname ile beyan edilmişse, kesinti yolu ile yapılan vergileme nihai ve kesin bir vergileme biçimine dönüşür. Sözü edilen kazanç ve iratların beyan edilmesi durumunda ise, bir ön vergi olarak, yıllık beyanname üzerinden hesaplanacak Kurumlar Vergisinden mahsup edilir. Kuşkusuz, kesintinin nihai bir vergi ya da mahsuba tabi tutulacak bir ön vergi olup olmaması mükelleflerin seçimlik haklarını hangi yönde kullanacaklarına bağlı bulunmaktadır.<sup>66</sup>

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

---

<sup>66</sup> Şükrü Kızılot, KVK Yorum ve Açıklamaları, s. 1395.

## IV. BÖLÜM

### SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Gelir vergisinden ayrı bir biçimde kurum kazançlarının vergilendirilmesinin temel gerekçesi, kurum olmanın ayrıcalıklarından yararlanan, ortaklarının sorumlulukları sınırlı sermaye şirketlerini, ortaklarından bağımsız ve daha etkin bir şekilde vergilendirme düşüncesidir.

Günümüzde globalleşmenin etkisiyle yabancı kurumlar ülkemizde, ülkemizdeki kurumlarda yabancı ülkelerde faaliyet göstermektedir. Bu durumda kurumlar açısından bir kazanç doğmakta, bu kazancın yanı sıra kaynak ve mukimlik sorunu da mükellefler açısından ortaya çıkmaktadır. Ayrıntılı olarak incelendiği gibi ülkemizde yabancı kurumların gerek ticari ve zirai, gerekse diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilmektedir.

Türk Vergi sisteminde “dar mükellefiyet” ayrı bir müessese olarak kabul edilmekte ve bu mükelleflere özgü düzenlemeler yapılmaktadır. Yine çalışmamızda bu düzenlemelere yer verilerek konu incelenmiştir.

Dar mükellefiyeti uluslararası çifte vergilendirmeyi önlemek için getirilmiş bir araç olarak görmek mümkündür. Ancak uygulamada özellikle serbest meslek kazancı elde eden dar mükellefleri tespit etmek çok güç olmaktadır. Bu nedenle dar mükelleflerin vergilendirilmesinde kaynakta kesinti veya özel beyan yöntemleri ile dar mükellef kurumlara bu kazançları sağlayanlar tarafından vergiye matrah teşkil edecek kazanç vergi dairesine bildirilmektedir. Ancak bütün bunlar dar mükellef kurum kazançlarının daha iyi kavranması için yeterli değildir. Vergi kayıp ve kaçaklarının dünyanın hiçbir ülkesinde tam olarak önlenmesi mümkün değildir. Fakat bu makul bir seviyeye indirilemeyeceği anlamına gelmez.

Türkiye’de dar mükellef kurum kazançlarının vergilendirilmesi için vergi mevzuatında ciddi düzenlemelere gidilmemektedir. Bu da vergi kayıp ve kaçaklarına

yol açmaktadır. Türkiye'ye iş yapmak için gelen yabancı tüzel kişilikler, fazla zaman geçirmeden ülkemizden ayrılmaktadırlar. Burada ortaya çıkan mukimlik sorunu vergi kapasitesinin kavranmasını etkilemektedir. Böyle durumlarda da yine vergilendirme ilgili ödevleri yerine getiren, Türkiye'de o kurum ile iş yapan mükellefler olmaktadır.

Uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, kurumların iki defa vergilendirilmesini önlemektedir. Çifte vergilemeyi ortadan kaldırabilmek için mevzuatın ıslahı, düzeltme, mahsup, dış ülkelerde elde edilen kazançların istisna edilmesi vb. tedbirler bazen yeterli olmamakta, mükellefler kaderlerine razı olarak iki defa vergilendirilebilmektedirler.

Dar mükellef kurum kazançlarının daha sağlıklı vergilendirilebilmesi için alınabilecek tedbirleri şöyle özetleyebiliriz:

- Vergi idaresi yeniden yapılanmalıdır. Türkiye'de gelir elde eden gerçek kişi gerekse kurum olsun bunları tespit edip belirleyebilecek personel, araç-gereç vb. sorunların giderilmesi gerekmektedir.

- Vergi denetimi ile ilgili tedbirlerin alınması gerekmektedir. Dar mükellefiyet, esası ile ilgili birtakım kayıp ve kaçakları önlemenin bir yolu da vergi güvenlik tedbirleridir.

- Türk vergi sisteminde gerek çifte vergilendirme sorununu gerekse dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde ortaya çıkan pürüzleri giderici nitelikte mevzuatın ıslahına gidilmelidir.

- Yabancı kurumların irtibat büroları kurarak, Türkiye'de alım-satım yapmaksızın, ihraç muafılığı vb. muafıklardan da yararlanarak hem kazanç elde etmesi, hem de vergilendirilmemesi, vergi sisteminde köklü değişiklikler yapılması gerektiğini gösterir. Özellikle kurumlar vergisi kanununda bu yönde düzenlemelere gidilmelidir.



## **KAYNAKLAR**

- **BAŞAK Levent**, Vergi Sorunları, 2005 Mayıs.

-**BAŞAK Levent**, Yabancı Ülke Kuruluşlarının Türkiye’de Faaliyet Gösteren İrtibat Bürolarının Kurumlar Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu, Vergi Sorunları, Sayı 167.

- **BİLİCİ Nurettin**, Vergi Hukuku, Ankara 2004.

-**ERGİNAY Akif**, Vergi Hukuku, İlkeler, Vergi Tekniği ve Türk Vergi Sistemi, Ankara 1984.

-**GÜMÜŞAY Serdar – YILDIZ A. Murat**, Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı 383, “Menkul Kıymet Yatırım Fonu Katılma Belgelerinden Kâr Payı Elde Eden Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesi.

-**GÜNGÖR A. Feridun**, Vergi Sorunları, Sayı 198.

-**GÜNGÖR A. Feridun**, Vergi Sorunları, Sayı 170..

-**İMREGÜN Oğuz**, Kara Ticaret Hukuku Dersleri, İstanbul 1974.

-**KALAYCIOĞLU Şerafettin**, Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmaları ve Uygulaması, <http://www.ceteris paribus.net/arşiv/s.kalay.doc>. 14.4.45

-**KIZILOT Şükrü**, Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara 2000, Yaklaşım Yayınları.

- KIZILOT Şükrü**, Danıştay Kararları ve Özelgeler, Ankara 2000, Yaklaşım Yayınları.
- MAÇ Mehmet**, Kurumlar Vergisi, Denet Yayınları, İstanbul 1997.
- ÖRMECİ Musa**, “Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesi”, Vergi Dünyası, Sayı 85.
- SEMERCİGİL Murat**, Kurumlar Vergisi Kanununu ve Açıklamaları, Ankara 1995.
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, 2005 İstanbul, Hesap Uzmanları Derneği Yayını.
- ÖZBALCI Yılmaz**, KVK Yorum ve Açıklamaları, Ankara 2003.
- ÖZBALCI Yılmaz**, GVK Yorum ve Açıklamaları, Ankara 2003.
- TOSUNER Mehmet, ARIKAN Zeynep, Yereli A.Burçin**, Türk Vergi Sistemi, İzmir 1998.
- TUNCER Selahattin**, Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları, Eskişehir İktisadi Ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No:112-66.
- TURAN Hayrettin – YÜCEL Selçuk**, Dar Mükellef Kurumlar, Ankara 1999.
- YARAŞLI Genç Osman**, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Türkiye’de Vergi Reformu, Ankara 2005.
- YILDIZ A. Murat-TEKİN Cem**, “Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesine Yönelik Esaslar”, Vergi Sorunları, Sayı 198.

**-POROY Reha**, Ticari İşletme Hukuku, 1991 İstanbul.

**-GELİR VERGİSİ KANUNU**, Yaklaşım Yayınları.

**-KURUMLAR VERGİSİ KANUN VE TEBLİĞLERİ**, Yaklaşım Yayınları.

**-VERGİ USUL KANUNU**, Yaklaşım Yayınları.