

İ.Ü. İktisat Fakültesi
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları
Prof. Dr. Memduh YAŞA'ya Armağan

VERGİ HUKUKU AÇISINDAN İŞYERİ

Prof. Dr. Selahattin TUNCER
İktisadi Araştırmalar Vakfı
Müşaviri

GİRİŞ

Vergi Usul Kanunu'muz mükelleflerin ödevlerine ayrılmış bulunan **İkinci Kitap**'ın 156'ıncı maddesinde işyerini düzenlemiştir.

İşyeri şeklinde ifade edilen bu kavram, işletme ekonomisi, ticaret ve iş hukuku ile vergi hukuku açısından önem taşımaktadır. Yalnız sözünü ettiği-miz bilim dallarında işyeri, çok çeşitli şekiller almakta ve değişik anlamlara gelmektedir. Buna rağmen de kavramların birbiri ile yakın ilişkisi bulunduğu bir gerçektir.

İşyeri önce işletme ekonomisini ilgilendiren önemli bir konu ve kavram olmaktadır. Çünkü içinde mal ve hizmet üretilen iktisadi üniteye **işletme** denilmektedir. İşletme, işyerini de kapsayan geniş bir kavram olmaktadır.

Türk Ticaret Kanunu, ticari faaliyetlerle ilgili yasal düzenlemeyi **ticari işletme** kavramı üzerine kurmuştur. Ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer müesseseler, kanunun kabul ettiği esasa göre, ticari işletme sayılmıştır.

Türkiye'de sosyal hukuk özellikle 1475 sayılı İş Kanunu dikkatle incelencek olursa, işyeri ile ilgili bazı kavramlara rastlanacaktır. Bu Kanunun 1'inci maddesinde "Bir hizmet akdine dayanarak herhangi bir işte ücret karşılığı çalışan kişiye **işçi**, çalıştıran tüzel veya gerçek kişiye **işveren** ve işin yapıldığı yere **işyeri** denir" tarifi yer almıştır. Böylece Türk hukuk düzeninde, İş Kanunu açısından geniş bir işyeri kavramı karşımıza çıkmaktadır. Konuya bu açıdan da yaklaşmak mümkündür.

İşyeri, Vergi Usul Kanunu içinde ana kavram olarak bir bütün halinde ele alınıp incelenmiştir. Fakat ayrıca Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunları içinde işyerine yollamalar (atıf) yapıldığını da görmekteyiz. Örneğin Gelir Vergisi Kanunu içinde **iş merkezi**, **işyeri**, **ikametgah** kavramları geçmekte ve Kurumlar Vergisi Kanunu içinde de **kanuni merkez**, **iş merkezi** gibi kav-

ramlara yer verilmektedir. Bu kavramlar arasında gerekli bağın kurulması ve işyeri kavramının vergi hukuku açısından fonksiyonları gösterilmelidir.

Kaldı ki, son zamanlarda imzalanan milletlerarası vergi anlaşmalarında, çifte vergilemeyi önleme açısından, işyeri kavramına yer verilmiş ve bu kavram genel olarak tanımlanarak, özellikleri belirlenmiş ve örnekleri de sıralanmıştır.

Bu sıralamalar gösteriyor ki, işyeri vergileme açısından önemli bir kavramdır. İşyeri bir **mekân** (yer) olarak vergilemeye esas teşkil eder.

Bu yazı çerçevesi içinde, işyerini önce vergi hukuku açısından, sonra da diğer bilgi dalları açısından inceleyerek kavrama açıklık getirmek istiyoruz.

BİRİNCİ KISIM

İşyeri ve Benzer Kavramlar

İşyeri sadece vergi hukukunda değil, diğer bilgi dallarında kullanılan bir terimdir. Hatta diğer bilgi dallarında işyerine benzer deyimler de kullanılmaktadır. Bu nedenle işyeri ve benzer kavramları ana hatları ile incelemekte yarar görüyoruz.

I – Genel Olarak İşyeri Kavramı

Amacımız işyerini vergi hukuku açısından incelemektir. Ancak konuya genel olarak bakmakta yarar vardır. Bu açıdan işyeri kavramı, **ikametgah** ve **mesken** kavramlarından bütünüyle farklıdır.

Genel olarak işyeri kavramı İngilizce'de "working place"; Fransızca'da "lieu du travail"; Almanca'da "Arbeitsplatz", "Arbeitsstaette", "Arbeitsstelle" sözcükleri ile ifade edilir. Bu deyimler genel nitelikte olup vergi hukukunda kullanılan deyimlerden oldukça farklıdır. Bunlara aşağıda değineceğiz.

Türk Hukuk Lugatı, işyeri için dar anlamda ve hukuki açıdan şöyle bir tanımlama vermektedir:

"İşçinin iş akdi dolayısıyla işverenin bedenlen veya hem bedenlen hem fikren işini görmekte olduğu yerdir. Muayyen bir yerde yapılan işlerde bu işyerine bağlı diğer yerler de **avlu, istirahat, çocuk emzirme, yemek, uyku, banyo, muayene, bakım, bedeni veya mesleki eğitim yerleri** gibi sair **müştemilât** da işyerinden sayılır."

Bu tanımlama esas itibariyle 1971 tarih ve 1475 sayılı İş Kanunu'ndan esinlenerek yapılmış olup çalışma hayatını düzenleme amacı gütmektedir. Halbuki vergi hukuku açısından yapılacak bir tanımlama, vergilemeye yönelik olacağı için sonuç farklı olacaktır. Bu nedenle İş Kanunu içinde yer alan **geniş işyeri kavramı** müştemilâtı da kapsadığı için vergi hukuku açısından geçerli sayılamaz. Vergi hukuku açısından yeni ve elverişli bir işyeri kavramına ihtiyaç vardır.

II - Ticari İşletme Kavramı

İşyeri kavramı yanında yeni Türk Ticaret kanunu içinde yer alan ve işyerine benzer diğer bir kavramı da incelemek gerekecektir.

1926 tarihli eski Ticaret Kanunu'muz **ticari muameleden**, 1956 tarihli yeni Türk Ticaret Kanunu'muz ise **ticari işletmeden** hareket ederek yasal düzenlemeyi buna göre yapmıştır. Türk Ticaret Kanunu'nun 11'inci maddesine göre "ticarethane veya fabrika, yahut ticari şekilde işletilen diğer müesseseler **ticari işletme**" sayılmıştır. Böylece Türk Ticaret Kanunu içinde **ticarethane, fabrika ve ticari şekilde işletilen diğer müesseseler** üçlüsünün **ticari işletme** başlığı altında toplanması yeni ve ilginç bir gelişmedir. Böylece eskinin ticari muamele kavramı bir yana bırakılmış ve bunun yerine ticari işletme kavramı getirilmiş ve ticari işletme içinde cereyan eden işlemler ticari kabul edilerek Kanun kapsamına alınmıştır.

Vergi Usul Kanunu içinde yer alan işyeri kavramı ile Türk Ticaret Kanunu içinde yer alan ticari işletme kavramları arasında bir bağlantı kurmak kolay değildir. Bu ayrılık her iki kanunun güttüğü amaçdan kaynaklanmaktadır. Şu kadarını belirtmek gerekir ki, Vergi Usul kanunu içinde yer alan **işyeri** kavramı, Türk Ticaret Kanunu içinde yer alan **ticari işletme** kavramından daha geniş kapsamlı olup, ticari işletmeyi de kavramaktadır.

Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre, yeni kurulan şirketlerde ayrıca bir **idare merkezi** gösterilmesi zorunludur. Şirketler ayrıca Ticaret Bakanlığından izin almak suretiyle, yurt içinde ve dışında şubeler açabilirler. Ticari faaliyetin türüne göre, şubeler bazan **müessellik, temsilcilik, acentalık** gibi adlar almaktadır. Bütün bu deyimlerin işyeri kavramı ile yakın ilişkileri vardır.

III - İşletme, Teşebbüs ve Firma Kavramları

İşyeri kavramını iyice açıklayabilmek için, iktisat ve işletme ekonomisinde sıkça kullanılan ve işyerine benzer üç kavram üzerinde daha durmak gerekecektir. Bunlar: **işletme, teşebbüs ve firma** kavramları olmaktadır.

1) İşletme

Mal ve hizmet üretimi amacıyla, üretim faktörlerinin planlı ve sistemli bir biçimde bir araya getirildiği ekonomik birime **işletme** (İngilizce; Business, Almanca; Betrieb) denilmektedir. Daha somut şekilde ifade edecek olursak, çeşitli ekonomik faaliyetlerin yürütüldüğü **işyerlerine** işletme denir. Böylece işletme daha geniş bir kavram olup işyerini de kapsar. Bu kısa açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, işyeri ile işletme arasında yakın bir ilişki vardır; ve bunlar birbirinden türemiş kavramlardır.

2) Teşebbüs (Girişim)

Herhangi bir mal ve hizmet üretimi için gerekli üretim faktörlerini bir araya getirerek üretim yapma ve bunları piyasaya sunma aşamalarından bir kısmını veya tamamını yerine getiren kuruluşlara **teşebbüs** yeni dilde **girişim** (İngilizce: Enterprice; Almanca: Unternehmung) denilmektedir. Teşebbüs, bir bakıma işletmeyi düzenleyen yasal bir çerçevedir. Örneğin özel teşebbüs, ve kamu teşebbüsü gibi deyimler bunu pek güzel açıklamaktadır.

İşletme somut bir kavram olduğu halde, teşebbüs soyut ve hukuki bir kavram olmaktadır.

OECD Model anlaşmasının genel tanımlarla ilgili 3'üncü maddesinin (d) bendinde **bir akit devlet teşebbüsü** (Enterprice of a contracting state) **diğer akit devlet teşebbüsü** (Enterprice of the other contracting state) deyimleri geçmektedir. Model anlaşma bu terimleri tarif etmemekte sadece, bu deyimlerin bir akit devletin mukimi tarafından işletilen teşebbüsü veya diğer akit devlet mukimi tarafından işletilen teşebbüs ifade ettiğini açıklamıştır. İmzalanan vergi anlaşmalarında da teşebbüs tanımına rastlanmamaktadır.

Model Anlaşmanın 3'üncü maddesinin (d) bendinde teşebbüsün aidiyeti açıklığa kavuşturulmuştur. Buna göre, teşebbüsü işleten kişi hangi devlette ikametgaha sahipse (mukim ise) teşebbüs o devlete ait kabul olunacaktır. Yoksa teşebbüsün kendisinin yer aldığı devlet, aidiyeti belirlemede herhangi bir rol oynamayacaktır. Böylece akit devlet teşebbüsü sadece, yalnızca mukimlik ilişkisine ağırlık verilerek çözümlenmiştir.

3) Firma

Güç kavramlardan biridir. İşletme ekonomisi açısından işletmeye bazen **firma** (firm) denilmektedir. Yine iktisadi analizlerde teşebbüs yerine daha dar bir kavram olarak firma kullanılmaktadır. Bu bakımdan firma kavramı değişik bilim dallarında ayrı anlamlara gelmektedir:

1. **İktisadi açıdan:** İşletmeye benzer ve işletme anlamında kullanılır. Yani mal ve hizmet üretimi ve bunun için üretim faktörlerinin kullanımı konusunda karar sahibi olan bir **birim** demektir.

2. **İşletme ekonomisi açısından:** İşletme birimi anlamına gelir. Bir ticari unvan altında, mal ve hizmet üretim, dağıtım konusunda faaliyet gösteren işletme birimine firma denilmektedir.

3. **Hukuki açıdan:** Bir teşebbüsün **ticari unvanı** karşılığında ve yetkili imzaları altında işletmenin adını ifade eden bir terim olmaktadır. Hukukçular firma deyimini pek kullanmazlar.

Bu kısa açıklamalar da gösteriyor ki, işyeri kavramı ile işletme, teşebbüs ve firma kavramları arasında bazı benzerlikler ve ortak noktalar mevcutsa da bunlar aynı şeyler değildir. Vergi hukuku açısından, bu kavramlar vergilendirme amacına yönelik olarak zaman zaman kullanılmaktadır. Etüdümüzün müteakip bölümlerinde bunlara değinilecektir.

İKİNCİ KISIM

Vergi Hukuku Açısından İşyeri

Etüdümüzün Birinci Kısmında işyeri kavramını genel olarak inceledik ve benzer kavramlar üzerinde durarak bunlar arasındaki ilişkiyi kurmaya çalıştık. Bu kısımda da, vergi tarhına esas olan işyeri kavramını vergi hukuku açısından ve özellikle Türkiye uygulaması açısından ele almak istiyoruz.

I – Vergi Usul Kanunu'nda İşyeri Kavramı

213 Sayılı Vergi Usul Kanununda işyeri 156'ncı madde içinde düzenlenmiştir. Bu madde işe başlama başlığı altında yer almaktadır. Bu maddeden hareketle işyerini ele alıp incelemek istiyoruz.

1) Kavram ve Terminoloji

İşyeri ve daha açık bir deyimle daimi işyeri deyimi dilimize girmiş ve yerleşmiştir. Türk vergi hukuku literatüründe bu deyim eskiden beri kullanılmaktadır. Aynı deyim İngilizce'de "permanent establishment", Fransızca'da "établissement stable" ve Almanca'da "Betriebsstätte" sözcükleri ile ifade olunmaktadır.

Daha dar anlamda yönetim yeri karşılığı olarak İngilizce'de "A place of management", Fransızca'da "Siège de direction" ve Almanca'da "Einen Ort der Leitung" gibi deyimlere de rastlanmaktadır.

2) Tanımlama

Vergi Usul Kanunu'nun 156'ncı maddesi işyerini ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer şeklinde tanımlamıştır. Bu madde herhangi bir yoruma gerek göstermeyecek kadar açıktır. Kanunun bu tanımlamasından anlaşılacağı gibi, işyeri bir mekân (yer) dir. Bu açıdan işyeri hukuki olmaktan çok, fiili-nesnel bir kavram olmaktadır.

OECD tarafından hazırlanan gelir ve servet vergilerinde çifte vergilemeyi önleme Anlaşma Modelinin 5'inci maddesinde daimi işyeri (Permanent establishment) ayrıca tanımlanmıştır. Çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının amaçları bakımından işyeri deyimi, bir teşebbüs faaliyetinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer anlamına gelir. Sözü edilen 5'inci maddede işyerinin örnekleri verilmiş ve hangi tür yerlerin işyeri olamayacağı gösterilmiştir.

Vergi Usul Kanunumuz işyerini vergileme açısından, buna karşılık OECD Model Anlaşması işyerini çifte vergilemeyi önleme açısından tanımla-

dığı için iki tanımlama arasında kapsam farkı vardır. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 156'ncı maddesindeki tanımlamanın bilimsel açıdan daha anlamlı olduğu kuşkusuzdur.

3) Örnekler

İşyeri örnekleri ülkenin koşullarına ve vergilemenin türüne göre değişmektedir. Ticari kazancın vergilendirilmesinde kullanılan işyeri ile tarımsal kazancın vergilendirilmesinde kullanılan işyeri kavramları farklı olmaktadır. Ticari işyeri geniş anlamda **ticarethane**dir.

Burada genel olarak işyeri kavramını tanımlayan Vergi Usul Kanunumuzun 156'ncı maddesi ile konuya girmek yararlı olacaktır. Çünkü bu madde işyerini tanımlamadan önce örnekleri sıralamakta ve sonra bir tanım vermektedir. Vergi Usul Kanunumuzun 156'ncı maddesinde yer alan işyeri örnek sayısı 22'dir. Bunların dökümü aşağıdaki (1) numaralı tabloda gösterilmiştir.

Tablo: 1
Vergi Usul Kanunu 156'ncı Maddesinde Gösterilen İşyeri Örnekleri

1. Mağaza	12. Tarla
2. Yazıhane	13. Bağ
3. Idarehane	14. Bahçe
4. Muayenehane	15. Çiftlik
5. İmalathane	16. Hayvansal tesisleri
6. Şube	17. Dalyan
7. Depo	18. Voli mahalli
8. Otel	19. Madenler
9. Kahvehane	20. Taş ocakları
10. Eğlence yeri	21. İnşaat şantiyeleri
11. Spor yerleri	22. Vapor büfeleri

Kaynak: Vergi Usul Kanunu Madde: 156. Metni taranmak suretiyle düzenlenmiştir.

İşyeri örnekleri ile ilgili diğer bir kaynak da OECD Model Anlaşmasının 5'inci maddesinde yer almaktadır. Bu madde içinde daha çok ticari kazancın vergilendirilmesi ile ilgili olmak üzere bazı tipik işyerleri sıralanmaktadır. Fakat bunların sayıları, Vergi Usul Kanunumuzun 156'ncı maddesindeki örneklere göre çok sınırlı kalmaktadır. Aşağıdaki tablo (2) de bunların örnekleri verilmiştir.

Tablo: 2
OECD Model Anlaşmasında Gösterilen İşyeri Örnekleri

1. Yönetim yeri
2. Şube
3. Büro
4. Fabrika
5. Atölye
6. Maden, petrol, gaz kuyusu, taş ocağı (Doğal kaynakların çıkarıldığı yerler)
7. 12 aylık süreyi aşan inşaat şantiyeleri.

Kaynak: OECD-Draft Double Taxation Convention of Oncome and Capital, 1963. Madde: 5.

Vergi Usul Kanunumuzun 156'ncı maddesindeki işyeri örnekleri ile OECD Model Anlaşmasının 5'inci maddesindeki işyeri örnekleri arasında sayı bakımından oldukça büyük fark vardır. Türk uygulamasında işyeri sayısı 22'ye yükselirken bu sayı OECD Model Anlaşmasında 7'den ibaret kalmıştır. Kaldı ki, 156'ncı maddenin metninde "gibi" ibaresi kullanıldığına göre, bunlara benzer diğer yerler de işyeri olabilecektir. Yalnız bunun başka örneklerini bulmak da pek kolay değildir.

OECD Model anlaşması, örneğin bir teşebbüse ait mal ve ticari emtea stoklarının yalnızca depolanması amacıyla kullanılan yerleri yani "depoyu" işyeri saymamıştır. Halbuki Türk uygulamasında "depo" açıkça işyeridir. Aynı şekilde bütün inşaat şantiyeleri Türk uygulamasında işyeri olduğu halde, OECD Model Anlaşmasında 12 ayı aşan inşaat şantiyeleri işyeri sayılmıştır. Bu durumda bir yıldan daha az süren inşaat şantiyeleri işyeri olmayacaktır.

Türk Vergi Usul kanunu ile OECD veya Birleşmiş Milletler Model Anlaşmalarındaki işyeri tanım ve örneklerindeki farklılıklar, daha çok işyerinin türünden kaynaklanmaktadır. Türk Vergi Usul Kanunu bütün işyerlerini kapsayan örnekler verdiği halde, OECD veya Birleşmiş Milletler Model anlaşmalarındaki işyeri ticari, sınai ve mesleki işyerlerini kapsamaktadır.

4) Sınıflandırma

İşyerinin örneklerini vermekle sorun çözümlenmiş değildir. İşyerlerinin iktisadi sektörlere göre sistematik bir biçimde tasnif edilmesi gerekir. Nitekim Vergi Usul Kanunu'muzun 156'ncı maddesi dikkatle incelenecek olursa işyerlerinin dört ana gruba ayrıldığını görüyoruz:

- a) Ticari işyerileri
- b) Sınai işyerleri (madencilik dahil)
- c) Tarımsal işyerleri (hayvancılık dahil)
- d) Hizmete ait işyerleri (mesleki faaliyetler dahil)

Bu sistematik tasnife göre birkaç örnek verecek olursak, bir süpermarket, bir perakende veya toptan satış mağazası **ticari**; bir fabrika, bir imalathane **sınai**; bir çiftlik, bir üzüm bağı, bir hara **tarımsal**; bir kafeterya, bir spor tesisi, bir tiyatro, bir avukat yazıhanesi, doktor muayenehanesi **hizmet** işyeri olmaktadır. Fakat bazı hallerde bir işyerinin hangi gruba girdiğini kestirmek kolay olmayabilir. Örnek verecek olursak bir otel veya hastanenin ticari veya hizmet işletmesi mi sayılacağı tartışılabilir.

5) İşyeri Sayılmayan Yerler

Bazan bir kavramı zıddı ile açıklamak da yararlı olmaktadır. İşyeri kavramını ve örneklerini gördükten sonra işyeri sayılmayan yerleri de belirlemek konuya ışık tutacaktır. Gerek OECD Model Anlaşmasında, gerekse Birleşmiş Milletler Model Anlaşmasında, çifte vergilemeyi önleme açısından, işyeri sayılmayan yerler, aşağıda gösterildiği şekilde açıklanmıştır:

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

Her iki model anlaşmanın 5'inci maddesinde belirlendiği gibi, yukarıda sayılan yerler işyeri olarak kabul edilmemiştir. İnşaat şantiyeleri de, 6-12 aylık süreyi aşmadıkları takdirde, işyeri sayılmamıştır. Bu örnekler de gösteriyor ki, bir yerin işyeri sayılması için bunun **verimli** olması ve teşebbüsün **kazanına** bir katkıda bulunması zorunlu sayılmıştır. Sadece depolama, teşhir, bilgi toplama, bilimsel araştırma yapılan yerler işyeri kavramı dışında bırakılmıştır. Çünkü bu gibi yerlerdeki faaliyetler, asıl ticari faaliyete yardımcı ve hazırlayıcı nitelikte sayılmıştır.

6) İşyerinin Fonksiyonu

Bu açıklamalardan sonra, işyerinin vergi hukuku açısından üstlendiği görevleri açıklamak gerekecektir. Bu görevler uygulamada çok değişik şekillerde ortaya çıkmaktadır:

a) **İşe başlama belirtisi:** Vergi Usul Kanunu'muz **İkinci Kitap**'ın 153-257'nci maddeleri arasında mükelleflerin ödevlerini sıralamıştır. Burada kanun koyucu "işe başlama" başlığı altında, ilgisi pek de kestirilemeyen bir şekilde, 156'ncı maddesinde işyerini düzenlemiştir. Bu maddeye göre, işyeri ticari, sınai, tarımsal ve mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis olunan yerdir. Bu tanımlama ile başlayan madde daha sonra işyerlerinin örneklerini sıralamıştır. Vergi kaybını önlemek amacıyla olacak, kanun koyucu işyerinin kapsamını alabildiğine genişletmiş, belki işyeri olmayacak şube, depo, spor yerlerini işyeri olarak kabul etmiştir.

Vergi Usul Kanunu'muz 154'üncü maddenin birinci fıkrasında **bir işyeri açmayı** tüccarlarda **işe başlamanın** belirtisi olarak saymıştır. Bir işyeri açmaktan maksat "belli bir yerde bilfiil ticari veya sınai faaliyete geçmek demektir. Bu yerin ne maksatla olursa olsun sadece tutulmuş olması veya içinde irtibat ve tesisat yapılmakta bulunması işyeri açıldığını göstermez." Görüldüğü üzere kanunumuz işyeri, işyeri açma ve işe başlama arasındaki bağlantıyı mantıklı bir çerçeveye içinde düzenlemiştir.

b) **Vergi tarhiyatına esas:** İşyeri olarak belirlenen yerler, vergi tarhiyatına **yer** (mekân) açısından temel teşkil eder. Bu kural ticari, sınai, tarımsal ve mesleki kazançların vergilendirilmesi açısından geçerlidir.

Bir yer (mekân) yasal açıdan işyeri sayılmıyorsa, bu yer vergi tarhiyatına daha doğrusu vergilendirmeye esas teşkil edemez.

c) **Dar mükellefiyetin belirlenmesi:** İşyeri, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında dar mükellefiyetin belirlenmesi açısından önemli bir ölçü (kriter) sayılmıştır. Bunun örneklerini şöyle sıralayabiliriz:

– Gelir vergisi açısından, bir yabancı'nın Türkiye'de işyerinin bulunması ve buradan kazanç sağlaması, diğer koşullar mevcut ise, bu kişinin dar mükellef olarak vergiye tabi olması için yeterli sayılmıştır. (G.V. K. Madde: 7).

– Türkiye'de Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun bir işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumların, bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden ticari kazanç sağlamaları halinde dar mükellef olarak vergiye tabidirler. (K.V.K. Madde: 12).

d) **Mükerrer vergilendirmeyi önleme:** İşyerinin fonksiyonu, milletlerarası vergi hukuku açısından değişmektedir. Bir ülke açısından vergilemeye esas teşkil eden işyeri, çifte vergilemeyi önlemeye yönelik ikili vergi anlaşmalarında, işyerinin vergilemeyi önlemeye yönelik ikili vergi anlaşmalarında, işyerinin bulunduğu ülkeye vergilemede öncelik tanıyarak çifte vergiye mani olmaktadır. Gerek OECD ve gerekse Birleşmiş Milletler vergi anlaşma modellerinde, işyerinin ele alınıp tanımlanması, örneklerinin sıralanması ve işyeri sayılmayan yerlerin belirlenmesindeki asıl amaç, vergi mükerrerliğini ortadan kaldırmaktadır.

II – Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında İşyeri Kavramı

Türk Gelir Vergisi Kanunu ve buna bağlı olarak Kurumlar Vergisi Kanunu vergilendirme açısından, Türk Ticaret Kanunu'nun aksine, ticari işletme kavramından hareket etmemiş, bunun yerine **ticari kazanç** denilen yeni bir kavram getirmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'inci maddesi gereğince "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazanç kapsamına alınmıştır. Böylece Türk Ticaret Kanunu ile Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları arasında konuya yaklaşım açısından bir ayrılık belirmiştir. Şöyle ki, Türk Ticaret Kanunu **ticari işletmeden**, Türk vergi sistemi ise **ticari muamele**'den hareket etmiştir.

Ticari kazanç, gerçekte iktisadi işletme ve teşebbüsler içinde oluşan kazançlardır. Gelir Vergisi Kanunumuzun 37'nci maddesini, mehzaz kanun olan Alman Gelir Vergisi Kanunu'na göre yorumlamak istersek, ticari kazanç, iktisadi işletme ve teşebbüslerden elde edilen gelirlerdir. Nitekim Gelir Vergisi Kanunumuzun 37'inci maddesinde **işletilme**, 41'inci maddesinde **teşebbüs ve işletme**, 70 ve 81'inci maddelerinde **ticari işletme** deyimleri geçmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'muzun 7'nci maddesinde dar mükellefiyetle ilgili olarak kazanç ve iradın Türkiye'de elde edilmesi açısından "Türkiye'de işyerinin" bulunması koşulu getirilmiştir. Ayrıca aynı kanunun 8'inci maddesinde, işyerinin tanımlanması bakımından Vergi Usul Kanunu'nun 156'ncı maddesine yollama yapmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'muzun 7'nci maddesinde işyeri yanında, yine bu kavrama benzer **iş merkezi** diye başka bir kavrama da yer verilmiştir. İş merkezi, maddedeki tanımlamaya göre, "iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkez"dir. İş merkezi, şirketlerdeki "merkez" veya "ana merkez" kavramına benzemekte, daha çok hukuki bir nitelik taşımaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu içinde tam ve dar mükellefiyeti düzenleyen 9-12'inci maddeler arasında iş-yeri kavramı geçmemektedir. Buna karşılık **kanuni merkez** başlığı altında ve Türk Ticaret Kanunu'ndan esinlenen yeni bir kavrama yer verilmiştir. 10'uncu maddedeki tanımlamaya göre, kanuni merkez, "vergiye tabi kurumların esas nizamname veya mukavelenamede veya teşkilat kanunlarında gösterilen merkezdir." Yine aynı madde içinde yer alan **iş merkezi** ise, "İş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkezdir."

İşyeri kavramı Vergi Usul Kanunu'nun 156'ncı maddesinde tanımlanmış ve örnekleri de verilmiştir. Bunda kanun koyucunun güttüğü amaç, vergilemede kolaylık açısından, diğer vergi kanunlarına bir ortam hazırlamak ve kolaylık sağlamaktır. Aynı husus ikametgah açısından da geçerlidir.

Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunları birlikte incelenecek olursa, metinler içinde işyeri kavramına yollamalar yapıldığını görmekteyiz. Yukarıda da bir ara değindiğimiz gibi, her iki vergi kanunu içinde yer alan tam ve dar mükellefiyetin belirlenmesinde işyeri kavramı yardımcı olmaktadır.

III – Vergi Tarhı Açısından İşyerinin Önemi

Vergi tarhı açısından esas itibarıyla ikametgâh ve sonra da işyeri önem taşımaktadır. Bunun ifadesini Türk Gelir Vergisi Kanunu'nun 106'ncı maddesinde buluyoruz. Bu maddeye göre gelir vergisi, mükellefin ikametgahının bulunduğu mahal vergi dairesince tarh edilecektir. Bu ilkenin istisnaları maddenin diğer bentlerinde gösterilmiştir. Buna göre:

– İşyeri ve ikametgâhı ayrı vergi daireleri bölgesinde bulunan mükelleflerin vergileri, Maliye Bakanlığı'nca uygun görüldüğü takdirde ve mükellefe de evvelden bildirilmek kaydıyla işyerinin bulunduğu;

– Götürü usulde tesbit edilen ücretlerde, gezici olarak çalışanların ticaret, serbest meslek kazançlarının vergileri, bu ücret ve kazanç sahiplerinin ikametgahlarının bulunduğu yerin vergi dairesince tarh edilmemişse, faaliyetlerini icra ettikleri;

– Dar mükellefiyete tabi olanların vergileri, beyannamelerini vermeye mecbur oldukları;

yerin vergi dairesince tah olunacaktır.

Kanun maddesi ve ilkeler böyle olduğu halde, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, vergi tarhına yetkili vergi dairesi ile ilgili olmak üzere uygulamada şu düzenlemeleri getirmiştir.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 106'ncı maddesinde yer alan yetkiye dayanarak Ankara, İstanbul, İzmir, Bursa, Adana, Gaziantep, Kocaeli, Konya, Eskişehir illerinde bulunan gelir vergisi mükelleflerinden ticaret, sanat ve serbest meslek erbabı ile okul, hastane gibi yerleri işletenlerin bulunduğu yer vergi dairesince vergilendirilmesi kabul edilmiştir.

Ayrıca 1 Temmuz 1986 tarihinden geçerli olmak üzere, Afyon, Antalya, Aydın, Balıkesir, Denizli, Diyarbakır, Edirne, Elazığ, Erzincan, Erzurum, Hatay, Isparta, İçel, Kayseri, Kütahya, Malatya, Manisa, Kahramanmaraş, Ordu, Rize, Sakarya, Samsun, Sivas, Tekirdağ, Trabzon, Şanlıurfa, Zonguldak illeri ve merkez ilçeleri ile Kırıkkale (şimdi il olmuştur), Iskenderun, Gebze ilçelerindeki gelir öergisi mükelleflerinin de iyeri merkezinin bulunduğu yer vergi dairesince vergilendirilmesi uygun görülmüştür.

İşyerleri veya iş merkezleri yukarıda sayılan iller ve ilçeler dışında fakat ikametgahları bu il ve ilçeler idari sınırları içerisinde bulunan ticaret, sanat ve serbest meslek erbabı ile özel okul ve hastane gibi yerleri işletenlerin vergileri işyerinin veya iş merkezinin bulunduğu il ve ilçeler vergi daireleri tarafından tarh edilmektedir.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı ayrıca, 23.2.1989 gün ve 2490630-32/15542 sayılı genel yazısı ile 1.3.1989 tarihinden geçerli olmak üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nun 106'ncı maddesinin birinci fıkrasının birinci bendi hükmü gereği olarak, yukarıda belirtilen il ve ilçeler dışında kalan diğer bütün il ve il-

çelerde bulunan gelir vergisi mükelleflerinin işyerinin veya işyeri merkezinin bulunduğu yer vergi dairesi tarafından vergilendirileceği bildirilmiştir.

Gelirleri arasında bir işyeri faaliyetinden doğan ticari ve meslek kazancı bulunmayan, gelirleri yalnızca tarımsal kazanç, ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile sair kazanç ve iratlardan veya bunların birkaçından ya da tamamından ibaret olan mükellefler ile belli bir işyeri bulunmaksızın ikametgahlarının bulunduğu yer vergi dairesince vergilendirilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 98'inci maddesi hükmü gereği olarak, vergi kesintisi yapmak zorunda olan mükellefler, bir ay içerisinde yapmış oldukları ödemeler ve tahakkuk ettirdikleri iratlar ve ücretler üzerinde kesinti yoluyla tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın 20'inci günü akşamına kadar, ödeme ve tahakkukunun yapıldığı yerin bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirmekle yükümlüdürler.

Aynı belediye sınırları içerisinde muhtelif yerlerde yapılan ödemeler ve tahakkuklar ile bunlara ait vergilerin bir merkezden bildirilmesi mümkündür.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 43'üncü maddesi hükmü gereği olarak katma değer vergisi tarafından tarh olunur. Mükelleflerin, ayrı ayrı vergi dairelerinin bulunduğu bölgelerde faaliyetleri varsa, bu takdirde katma değer vergisi, gelir ve kurumlar vergisi bakımından bağlı bulunulan vergi dairesi tarafından tarh olunmaktadır.

Gayrimenkul teslimlerinde, mükelleflerin talebi halinde katma değer vergisi beyan üzerine gayrimenkulün bulunduğu yer vergi dairesi tarafından tarh olunabilir.

İkamethağı, yasal merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından motorlu kara taşıtlarıyla Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılığına ait katma değer vergisi ilgili gümrük idaresi tarafından tarh edilir.

Kurumlar Vergisi mükellefleri için tarha yetkili vergi dairesi, kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesidir. Bu vergi dairesi, iş merkezinin bulunduğu yer vergi dairesi olarak belirlenmiştir.

Bu açıklamalar da gösteriyor ki, Türk vergi hukuku açısından, işyeri, ikametgah kadar vergi tarhi açısından ağırlıklı bir önem taşımaktadır. İş merkezini de işyeri kapsamı içine alacak olursak, bu önem bir kat daha artmaktadır.

ÜÇÜNCÜ KISIM

Milletlerarası Vergi Anlaşmalarında İşyeri Kavramı

Milletlerarası ikili vergi anlaşmalarının amacı, çifte vergilendirmeyi önlemektir. Bu amaçla anlaşmalarda vergilendirmede temel ilke olarak mükellefin **ikametgahı**, bazan da kazanç ve iradın **kaynağı** esas alınır. OECD Mo-

del anlaşması ikametgah ilkesini, Birleşmiş Milletler model anlaşması kaynak ilkesini benimsemiştir. Hangi ilke temel alınırsa alınsın, akit devletler için amaç, vergi hasılatından azami payı koparmaktır.

Vergi anlaşmalarında, özellikle ticari kazancın vergileneceği devleti belirleme açısından işyeri son derece önem taşımaktadır. Nitekim OECD Model Anlaşması ile Birleşmiş Milletler Model anlaşmasının 5'nci maddeleri işyerinin belirlenmesine ve tanımına ayrılmıştır. Her iki maddede işyeri tanımlanmış, örnekleri verilmiş ve sonra da işyeri olmayan yerler belirlenmiştir.

OECD Model Anlaşması'nda işyeri kavramı **dar**, buna karşılık Birleşmiş milletler Model Anlaşması'nda işyeri kavramı **geniş** olarak ele alınmış olmakla birlikte, kavramın tanımı ve örnekleri konusunda bir birlik mevcuttur. Türkiye'nin taraf olduğu anlaşmalarda OECD Modeli ağır bastığı için, biz açıklamalarımızda OECD Anlaşma Modeli'nin 5'nci maddesini esas alacağız.

I – OECD Anlaşma Modelinde Daimi İşyeri

OECD- İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Örgütü tarafından hazırlanıp 1963 yılında yayımlanan Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergi Anlaşma modelinin 5'nci maddesi **işyeri** veya **daimi işyerine** ayrılmıştır. Konuya ışık tutması açısından bu maddenin çevirisini aşağıda aynen sunuyoruz:

Madde 5 – Daimi İşyeri (Permanent Establishment)

1. Bu anlaşmanın amaçları bakımından "daimi işyeri" deyimi, bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer anlamına gelir.

2. "Daimi işyeri" deyimi özellikle:

- Yönetim yerini;
- Şubeyi;
- Büroyu;
- Fabrikayı;
- Atelyeyi;
- Medeni, petrol veya gaz kuyusunu, taş ocağını veya tabii zenginliklerin elde edilmesini sağlayan diğer herahngi bir yeri kapsar.

3. Bir inşaat şantiyesi ile yapım veya kurma projesi yalnızca, oniki ay aşan bir süre devam ettiğinde bir işyeri oluşturur.

4. Bu maddenin daha önceki hükümleriyle balğı kalınmaksızın, "daimi işyeri" deyiminin şunları kapsamadığı kabul edilecektir:

- Teşebbüs olanaklarının yalnızca malların ve ticari eşyanın depolanması, sevk edilmesi ve teşhiri amacıyla kullanılması;
- Teşebbüse ait mal ve ticari eşya stoklarının yalnızca depolama, sevk etme veya teşhir amacıyla elde tutulması;
- Teşebbüse ait mal ve ticari eşya stoklarının yalnızca bir başka teşebbüse ilettilmesi amacıyla elde tutulması;

(d) İşe ilişkin sabit bir yerin yalnızca teşebbüse mal veya ticari eşya satın alma veya bilgi toplama amacıyla elde tutulması;

(e) İşe ilişkin sabit bir yerin yalnızca a ile e bentleri arasında bahsedilen faaliyetlerin bir veya birkaçını bir arada icra etmek için elde tutulması; bu faaliyetlerin bir arada icra edilmesi sonucunda kendini gösteren toplu faaliyetin hazırlayıcı veya yardımcı karakterde olması şarttır.

5. 1 inci ve 2 inci fıkrı hükümleriyle bağlı kalınmaksızın 6 ncı fıkrı hükmünün uygulanacağı bağımsız nitelikteki acenta dışında bir kişi bir teşebbüs namına hareket ederek, bir Akit Devlette bir teşebbüs adına mukavele akdetme yetkisine sahip olur ve bu yetkisini mutaden kullanırsa bu teşebbüs bu Devlette sözkonusu kişinin gerçekleştirdiği eylemler dolayısıyla bir işyerine sahip kabul olunacaktır. Ancak bu kişinin işe ilişkin sabit bir yerden yürüttüğü faaliyetler, 4 ncü fıkrada belirtilenlerle sınırlandırıldığında, sözkonusu işe ilişkin sabit yer anılan fıkrı hükümleri uyarınca bir işyeri oluşturmayacaktır.

6. Bir teşebbüs yalnızca, bir Akit Devlette işlerini bir simsar, bir genel komisyon acentası veya bağımsız olarak çalışan diğer herhangi bir acenta vasıtasıyla yürüttüğü için o Devlette bir işyerine sahip kabul olunmayacaktır. Ancak bu tür kişilerin kendi işlerini, aksatmaksızın olağan şekilde devam ettirmeleri şarttır.

7. Bir Akit Devletin mukimi olan bir şirket, diğer Akit devletin mukimi olan bir şirketi veya diğer Akit Devlette faaliyetlerini yürüten bir şirketi kontrol eder ya da onun tarafından kontrol edilirse (bir işyeri vasıtasıyla veya diğer bir şekilde) bir şirket diğeri için işyeri oluşturmayacaktır.

II – Maddenin Yorum ve Eleştirisi

Yukarıya metnini koyduğumuz daimi işyeri ile ilgili 5'inci madde, OECD Anlaşmasının güç ve karışık maddelerinden biridir. Bu bakımdan anlaşılması ve kavranması ve hele uygulaması büyük güçlükler arz etmektedir. Nitekim uygulamada bu madde, taraf olan ülkelerin durumuna göre önemli bazı değişikliklere uğramaktadır.

50inci madde hem daimi işyerinin genel bir tanımını ve hem de sabit bir işyerinin apriori bir listesini vermektedir. Daha sonra madde işyeri sayılmayacak yerlerdeki faaliyet şekillerini sıralamaktadır.

OECD modelindeki 50inci maddenin esas amacı, Modelin 7'nci maddesinde sıralanan ticari kazancı vergilendirilmesini düzenlemektir. Buna göre, bir akit devlet teşebbüsüne ait ticari kazanç, sözkonusu teşebbüs diğer akit devlette yer alan bir işyeri vastasıyla faaliyette bulunmadıkça, yalnız ilk bahsedilen devlette vergilendirilecektir.

1. **Bent:** Maddenin 10inci bendi, daimi işyerinin tanımlaması ile başlamaktadır. Konuya açıklık getirmesi bakımından, daimi işyerinin tanımlaması yararlı olmuştur. Nitekim bundan önce hazırlanan Meksika ve Londra Model Vergi Anlaşmalarında da, bu tür tanımlamalara rastlanmaktadır.

İşyerinin tanımlaması yukarıda verilmiştir. Bunu tekrar etmek istemiyorum. Ancak madde metninde verilen tanımlamanın iki önemli niteliği vardır: Bunlardan ilki, Latince deyimle "situs" yani bir şeyin var olduğu veya çıktığı yer; diğeri de işin yürütüldüğü sabit bir yer (fixed place of business)dir. OECD Model Anlaşmasının 5'nci maddesinde **daimi işyeri** olarak geçen kavram, bazı anlaşma metinlerinde sadece **işyeri** olarak geçmektedir.

2. **Bent:** Bu bent sınırlı olmamakla beraber, işyerinin bazı örneklerini vermektedir. İmzalanan vergi anlaşmalarında, işyerinin, ulusal vergi kanunlarına göre diğör örneklerini bulmak mümkündür. Mamafih madde metnindeki bu listeyi, ortak ve âkit devletlerce kabule şayan daimi işyeri örnekleri şeklinde kabul etmek gerekir.

Madde metninde **depo** (warehouse), bazı tekliflere rağmen daimi işyeri sayılmamıştır. Bu nedenle ikinci bentteki örnekler arasında yer almamıştır. Halbuki Vergi Usul kanunu'muzun 156'ıncı maddesinde depo işyeri olarak gösterilmiştir. Model Anlaşmanın 2'nci bendinde deponun işyeri olarak gösterilmemesinin nedenlerini, 4'üncü bendin açıklamasında daha belirgin olarak görüyoruz.

3. **Bent:** OECD Model Anlaşmasında, bir inşaat şantiyesi ile yapım ve kurma projesi, 12 ayı aşan bir süre devam ettiği takdirde işyeri sayılmıştır. Buna karşılık Birleşmiş milletler Model anlaşmasında 6 ayı aşan bir süre devam eden inşaat şantiyeleri, yapım, montaj ve kurma projeleri ile sözü edilen şantiye ve projelerle ilgili kontrol faaliyetleri işyeri sayılmıştır. Bu farkın nedeni, daha önce de açıkladığımız gibi, Birleşmiş Milletler Model Anlaşmasının, işyeri kavramını geniş tutmasından kaynaklanmaktadır.

4. **Bent:** OECD Model Anlaşması maddenin birinci bendinde işyerinin tanımlamasını vermiş ve ikinci bentte ise örnekleri sıralamıştır. Bu bent ise işyeri sayılmayan yerleri yani istisnaları göstermektedir. İşyerinin istisnaları (a) - (f) kadar altı tali bent halinde sıralanmıştır. Bu tür işletmeler işyeri sayılmayacaktır. Bu faaliyetler daha çok hazırlayıcı veya yardımcı bir nitelik taşımaktadır. Örneğin bir tüccarın emteasının sadece stoklanması veya teşhiri için kullanılan yerler işyeri sayılmayacaktır. Böyle olmasına rağmen, bent hükmü oldukça karışık ve anlaşılması teknik açıdan büyük güçlük arz etmektedir.

5. **Bent:** Türk Gelir ve Kurumlar Vergisi uygulamasında yer alan dar mükellefiyet kavramının tanımlanmasında işyeri ve daimi temsilci deyimlerine açıklık getirmektedir. Böylece madde bağımlı çalışan acenta ve memurların mükellefiyet durumunu belirlemiştir.

6. **Bent:** Bu bentte genellikle bağımsız acentaların (Independent agents) durumu belirlenmiştir. Bağımsız olarak çalışan temsilci veya aracılar, yabancı teşebbüs adına daimi bir işyeri tesis edemeyeceğinden ve genellikle kendi adına işlemleri sürdüreceğinden, temsil ettikleri yabancı firma, bu akit devlette vergi mükellefi olmayacaktır.

7. **Bent:** Bu bent, tali şirketlerin (Subsidiary companies) durumunu düzenlemektedir. Tali şirketler, temsil ettikleri ve namına faaliyet gösterdikleri

ana şirketin (Parent company) işyeri sayılmayacaktır. Halbuki vergi hukuku açısından, bağlı veya tali şirketler, bağımsız bir hukuki kişilik sayılmaktadırlar.

III-Türkiye'nin Taraf Olduğu Vergi Anlaşmalarında İşyeri Kavramı ve Örnekleri

Türkiye'nin taraf olduğu 13 milletlerarası vergi anlaşma metinlerinde geçen daimi işyeri (Permenant establishment) ve buna benzer diğer deyimler Prof. Dr. Adnan Tezel tarafından taranarak bir liste meydana getirilmiştir. İşyeri olarak kabul edilecek bu yerler şöyle sıralanabilir:

Tablo: 3

Türkiye'nin Taraf Olduğu Vergi Anlaşmalarında İşyeri Olarak Sayılan Yerler

1) Sevk ve idare yeri (Yönetim yeri)	9) Maden ocağı
2) Satış yeri	10) Bütün doğal kaynak istihraç yerleri
3) İdare merkezi	11) Süresi altı ayı aşan inşaat ve montaj şantiyeleri
4) Kanuni merkez	12) Daimi satış fuarı
5) Şube	13) Doğal zenginliklerin aranması veya bunlardan faydalanılması amacıyla kullanılan tesis ve yapılar
6) Büro	
7) Fabrika	
8) Atölye	

Not : Anlaşma metinlerinde işyeri kabul edilmeyen yerler ayrıca ayrıntılı olarak sayılmaktadır.
Kaynak: Prof. Dr. Adnan Tezel, Uluslararası Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması, 5 Haziran 1989, TÜSİAD Yayınları No. 89.3.126, s. 41-42.

Yapılan taramada, Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmalarında ticari kazanç açısından işyeri olarak kabul edilen başlıca yerler şube, büro, fabrika, atölye, maden ocağı, doğal kaynak istihraç yerleri ve süresi altı ayı geçen inşaat ve montaj şantiyeleri ile yönetim yeri olarak sıralanmıştır. Bu sıralamada OECD Model Anlaşmasının etkili olduğu anlaşılmaktadır.

Değerlendirme ve Sonuç

Vergi hukukuna ait eserlerde işyeri veya daha açık bir deyimle daimi işyeri pek incelenmiş bir konu değildir. Halbuki ticari kazancın vergilenmesi açısından, işyeri büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle işyerinin vergi hukuku açısından mukayeseli şekilde incelenmesi gerekir. Biz bu etüd çerçevesi içinde, işyerini Türk vergi hukuku açısından incelemeye çalıştık. Konuyu çerçevelenmek amacıyla milletlerarası vergi anlaşmalarında işyerinin ince-

lenme biçimine de değindik. Bu incelemeleri özetleyecek olursak ulaştığımız sonuçları şöyle özetleyebiliriz:

1. Genellikle kabul edilen bir tanımlamaya göre, **işyeri** bir teşebbüse ait iş ve faaliyetlerin tamamen veya kısmen yürütülmesine konu olan sabit bir yerdir. Bu yer bazan kısaca işyeri, bazan da daha uzun şekilde **daimi işyeri** şeklinde ifade edilmektedir. Türk vergi uygulamasında, eskiden beri kullanılmakta olan **ticarethane işyeri** anlamına gelmektedir.

2. İşyerini tanımlamaktan çok **örneklerini saymak**, konuya yaklaşım açısından daha olumlu ve pratik bir yol olmaktadır. Nitekim Türk Vergi Usul Kanunu'nun 156'ncı maddesindeki 22 örnek ile OECD Model Anlaşmasındaki 7 örnek bu alanda yapılmış iyi bir denmedir. Şu farkla ki, Türk uygulaması işyerini çok geniş tuttuğu halde, OECD Model anlaşmasında işyeri kavramı oldukça daraltılmıştır.

Tanımlamalarda pek yer almamakla beraber, işyerinin **verimli** (prodüktif) olması da gereklidir. Diğer bir deyimle "işyerinin işletmenin kazancına bir katkıda bulunması" zorunlu sayılmıştır. Çünkü işyeri vergilendirmeye esas bir mekân olduğuna göre, verimlilik vazgeçilmez bir özellik olmaktadır.

Ticari ve sınai açıdan ele alacak olursak, yönetim yerleri, şubeler, bürolar, fabrikalar, atölyeler, madenler, petrol ve doğal gaz kuyuları, taş ocakları, doğal zenginliklerin eld edilmesine yönelik diğer yerler tartışmasız işyeri kapsamına girmektedir.

3. **İnşaat şantiyelerinin** işyeri olarak kabul edilmesi oldukça tartışmalı bir konudur. OECD Model Anlaşmasında, 12 ayı aşan bir sürede devam eden inşaat şantiyeleri, yapım ve montaj projelerinin işyeri sayılacağı hükme bağlanmıştır. Halbuki Birleşmiş Milletler model Anlaşmasında bu süre 6 aya indirilmiştir. Türkiye OECD Model Anlaşmasının 5'nci maddesine bir rezerv koymuş ve "altı aydan fazla süren herhangi bir inşaat şantiyesi, inşaat veya kurma projesinin işyeri olarak kabul edileceğini" beyan etmiştir.

4. Türk Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları içinde düzenlenmiş bulunan dar mükelleflerin vergilenmesinde işyeri ve daimi temsilci kavramları üzerinde önemle durulmuştur. Bu kavramlar vergi hukukumuzda yeni girmiştir. OECD Model Anlaşmasının 5'nci maddesinde gerek işyeri ve gerekse daimi temsilci kavramlarına açıklık getirilmiştir. Bu bakımdan, Türkiye'nin imzaladığı ikili vergi anlaşmalarında, konu somut bir nitelik kazanmıştır.

5. Milletlerarası iktisadi ve ticari ilişkilerin gelişmesi sonucu sermaye seyyaliyet kazanmış, ulusal sınırları aşarak diğer ülkelerde yatırımlara girişmiştir. Yabancı sermaye yatırımlarının artmasının doğal bir sonucu olarak vergileme karmaşık bir hal almış ve çifte vergileme kaçınılmaz olmuştur. İşte bu gibi durumlarda, işyerinin tanımlaması, sorunun çözümlenmesinde yardımcı ve kurtarıcı bir görev üstlenmiştir.