

Dar Mükellef Kurumların Sahibi Olduğu Taşınmazların Satışlarından Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi

Ali SAKLAN 

Dr., İç Denetçi, Necmettin Erbakan Üniversitesi
Konya, Türkiye, asaklan@erbakan.edu.tr (Sorumlu Yazar / Corresponding Author)

Makale Bilgileri	ÖZ
<p>Makale Geçmişi Geliş: 20.01.2022 Kabul: 02.09.2022 Yayın: 21.09.2022</p> <p>Anahtar Kelimeler: Dar Mükellef Kurum, Ticari Kazanç, Değer Artış Kazancı.</p>	<p>Dar mükellef kurumlar, Türkiye’de faaliyetlerini yerine getirmek için taşınmaza ihtiyaç duymakta, çeşitli şartlar altında taşınmaz edinmektedirler. Edindikleri bu taşınmazları faaliyetlerinin azalması, ihtiyaçlarının kalmaması gibi nedenlerle satmaktadırlar. Dar mükellef kurumlarca yapılan bu satış işlemi sonucu kazanç elde edilmekte olup, elde edilen bu kazançların vergilendirilmesi gerekmektedir. Vergilendirme işlemi yerine getirilmesinde bu kazancın hangi gelir türüne girdiğinin tespiti önem arz etmektedir. Çünkü ilgili gelir türüne göre vergilendirme süreci değişmektedir.</p> <p>Çalışmada da görüleceği üzere dar mükellef kurumların sahibi olduğu taşınmaz satışlarından elde ettikleri kazançlar kimi durumda ticari kazanç kimi durumda değer artış kazancı olarak değerlendirilmiştir. Bu noktada yapılan bu çalışma, önemine binaen dar mükellef kurumların elde ettikleri bu kazancın hangi gelir türüne dahil olacağını tespit etmeyi amaçlamıştır. Bu doğrultuda çalışma dört bölümde ele alınmış olup, birinci ve ikinci bölümde sırasıyla dar mükellef kurumların taşınmaz edinimine ve kazançlarının tespitine yönelik genel değerlendirme yapılmıştır. Ardından üçüncü ve dördüncü bölümde konu ticari kazanç ve değer artış kazancı yönüyle değerlendirilmiştir.</p>

Taxation Of Income Obtained From The Sales Of Immovable Properties Owned By Institutions That Have Limited Liability To Tax

Article Infos	ABSTRACT
<p>Article History Received: 20.01.2022 Accepted: 02.09.2022 Published: 21.09.2022</p> <p>Keywords: Institutions that have limited liability to tax, Commercial Gain, Value Increase Gain.</p>	<p>Institutions that have limited liability to tax need real estate to carry out their activities in Turkey, and they acquire real estate under various conditions. They may sell the immovables they have acquired for different reasons, such as decrease in their activities and the loss of their needs. As a result of this sale transaction made by institutions that have limited liability to tax, profits are obtained and these gains must be taxed. It is important to determine which type of income this income enters in the fulfillment of the taxation process. Because the taxation process varies according to the relevant income type.</p> <p>As can be seen in the study, the gains obtained from the sales of real estate owned by non-resident corporations are sometimes considered as commercial gains and in some cases as value increase gains. At this point, this study aims to determine which income type will be included in this income obtained by institutions that have limited liability to tax due to its importance. In this direction, the study has been handled in four sections, and in the first and second sections, a general evaluation has been made for the acquisition of real estate and the determination of the earnings of institutions that have limited liability to tax, respectively. Then, in the third and fourth sections, the subject is evaluated in terms of commercial gain and value increase gain.</p>

Atf/Citation: Saklan, A. (2022). “Dar Mükellef Kurumların Sahibi Olduğu Taşınmazların Satışlarından Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi”, *Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5(2), s. 566-584.

Plagiarism: Bu makale intihal programında taranmış ve en az iki hakem incelemesinden geçmiştir. // This article has been scanned via a plagiarism software and reviewed by at least two referees.



“This article is licensed under a [Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/). (CC BY-NC 4.0)”

GİRİŞ

Günümüzde teknolojinin ve ticaretin hızlı şekilde gelişmesi sonucunda şirketler, her an hareket halinde bulunmakta ve neredeyse dünyanın tamamına yakını küresel bir müşteri olarak görmektedir. Bu noktada şirketler, dünyanın birçok farklı yerinde faaliyette bulunmaktadır. Bu açıdan ülkeler de kendilerine tanınan vergilendirme yetkisine istinaden, şirketleri sınırlı (dar) ve sınırsız (tam) mükellefiyet şeklinde ayırıştırarak, elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirmektedir. Türkiye’de de benzer bir uygulama bulunmakta olup, şirketler tam ve dar mükellef kurumlar olarak sınıflandırılarak, bu sınıflandırma doğrultusunda vergisel sorumluluklarını yerine getirmeleri sağlanmaktadır.

Türkiye’de dar mükellef kurumlar birçok kazanç yönüyle vergilendirmektedir. Bu kazanç türleri arasında taşınmaz satışlarından elde edilen kazançların vergilendirilmesi de önemli bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır. Türkiye’de bilineceği üzere, birçok farklı ülkeden uluslararası ve çok uluslu şirketler faaliyet göstermektedir. Bu şirketler, faaliyetlerini yerine getirme, yatırım yapma vb. amaçlarla Türkiye’de de taşınmaz edinimi sağlamaktadır. Bahsi geçen bu şirketler, sonrasında şirket politikası, ihtiyaç kalmaması vb. gibi nedenlerle taşınmazlarını satmaktadır. Yapılan bu taşınmaz satışından şirketler belirli bir kazanç elde etmektedirler. Bu noktada, bahsi geçen bu kazançların Devletin vergi alma yetkisine istinaden vergilendirilmesi gerekmektedir.

Türkiye’de dar mükellef kurumlarının kazançlarının vergilendirilmesinde, Türkiye’de işyeri veya daimi temsilci bulunup bulunmamasına ve bu işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla veya vasıtası olmadan kazanç elde edilip edilmemesine göre dar mükellef kurumlar kendi içinde ayırıştırılarak vergilendirme yoluna gidilmektedir. Bu bağlamda, taşınmaz satışları da bu kıstas bakımından farklı vergilendirme esaslarını kendi içinde barındırmaktadır. Bu açıdan dar mükellef kurumların sahibi olduğu taşınmaz satışlarının vergilendirilmesinde belirtilen hususlar doğrultusunda hareket edilmesi ve bu hususların neler olduğu ile nasıl hareket edilmesinin incelenmesi yerinde olacaktır. Bu minvalde çalışma konumuz bu hususları değerlendirmek üzere şekillenmiştir.

Yukarıda yapılan açıklamalar ışığında, çalışma konumuz dört bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde dar mükellef kurumların Türkiye’de taşınmaz edinimi hakkında genel bilgilendirme verildikten sonra ikinci bölümde dar mükellef kurumlarda kazancın tespitinin genel değerlendirilmesine yer verilmiştir. Ardından üçüncü bölümde işyeri veya daimi temsilcisi vasıtasıyla dar mükellef kurumların taşınmaz satışının vergilendirilmesi hususu incelenmiş olup, dördüncü ve son bölümde ise işyeri veya daimi temsilcisi vasıtası olmadan dar mükellef kurumların taşınmaz satışlarının vergilendirilmesi değerlendirilmeye çalışılmıştır.

I. DAR MÜKELLEFLERİN TAŞINMAZ EDİNİMİ

Yabancıların taşınmaz edinimine ilişkin düzenlemelere, 2644 Sayılı Tapu Kanununun¹ 35. maddesinde yer verilmiştir. Bahsi geçen madde yıllar içinde defaten değişikliğe uğramış ve en son halini 6302 sayılı Tapu Kanunu ve Kadastro Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun² ile yapılan düzenlemeyle almıştır.

2644 sayılı Tapu Kanunu'nun 35. maddesinin 2. Fıkrasında yer verilen düzenlemeye göre; kendi ülkelerinin kanunlarına göre kurulan yabancı tüzel kişiler, yabancı ülkelerde taşınmaz ve sınırlı ayni hakkı ancak özel kanun hükümlerine göre edinebilmektedir. Fıkranın devam hükmüne göre bahsedilen yabancı tüzel kişiler dışındakiler taşınmaz ve sınırlı ayni hak edinemezler.

Maddenin içeriğine bakıldığında yabancı tüzel kişilerin taşınmaz ediniminin yalnız özel kanun hükümlerine göre olabileceğini, bunun haricinde taşınmaz ediniminin söz konusu olamayacağı anlaşılmaktadır. Bahsi geçen özel kanun hükümleri ise şu şekilde sıralanabilir. 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu³, 2634 Sayılı Turizmi Teşvik Kanunu⁴, 4737 Sayılı Endüstri Bölgeleri Kanunu⁵, 6491 Sayılı Türk Petrol Kanunu⁶. Belirtilen kanun hükümlerinde yer verilen düzenlemelere kısaca değinilmesi çalışma adına yararlı olacaktır.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu, serbest bölgelerin iş ve işleyişine ilişkin kanun maddelerini içeren bir kanundur. Serbest bölgede faaliyette bulunmak için yatırımcı Ticaret Bakanlığından ruhsat almak zorundadır. Bu noktada ruhsat verilmesi açısından yerli, yabancı şirket ayrımı yapılmamıştır. Yabancı tüzel kişiler, kendi mülkiyetlerinde bulunan arazi üzerinde de Cumhurbaşkanı kararıyla serbest bölge kurulabilir. Ayrıca Türk tabiiyetindeki yatırımlarla kurulan serbest bölgelerde Kanunun genel yapısından hareketle yabancılara arazi satışı yapılabilir⁷.

2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanununun yabancı tüzel kişilerin taşınmaz edinimine ilişkin 8/E maddesinde; turizm merkezlerinde ve kültür ve turizm koruma ve gelişim bölgelerinde yabancıların taşınmaz iktisabında, Tapu Kanunu ve Köy Kanunu'nun ilgili maddelerinde yer verilen yabancılara ilişkin tahditlerin Cumhurbaşkanı kararıyla istisna edilebileceği ve bu sayede mezkur kanunda yer verilen diğer şartları taşımaları halinde yabancıların bu yerlerde taşınmaz elde edebileceği belirtilmiştir.

4737 sayılı Endüstri Bölgeleri Kanununun 1/A ve 3. maddelerine göre; ülke ekonomisini uluslararası rekabet edilebilir bir yapıya kavuşturmak, istihdam ve üretimi artırmak, teknoloji transferini sağlamak, yabancı sermaye girişlerini hızlandırmak gibi amaçlar için oluşturulan endüstri bölgeleri, Cumhurbaşkanı'nın kurulmasına izin verilebilir. Yine mezkur kanunun 4. maddesine göre; kamulaştırma bedeli yatırımcılar (*dar mükellef kurumlar*

¹ Resmi Gazete (RG) Tarihi: 29.12.1934, RG Sayı: 2892.

² RG Tarihi: 18.05.2012, RG Sayı: 28296.

³ RG Tarihi: 15.06.1985, RG Sayı: 18785.

⁴ RG Tarihi: 16.03.1982, RG Sayı: 17635.

⁵ RG Tarihi: 19.01.2002, RG Sayı: 24645.

⁶ RG Tarihi: 11.06.2013, RG Sayı: 28674.

⁷ Doğan, Vahit. Türk Yabancılar Hukuku, Savaş Yayınevi, Ankara, 2020, s. 295-296.

bunlar içinde bulunuyor.) tarafından karşılanması halinde yatırımcılar lehine bedelsiz irtifak hakkı tesis edilebileceği belirtilmiştir.

Son olarak 6491 sayılı Türk Petrol Kanununda konuyla ilgili olarak şu hükümlere yer verilmiştir. Kanunun 2/v ve 10. maddelerine göre; araştırma izni, arama ruhsatı veya işletme ruhsatlarından doğan haklardan herhangi biri olan petrol hakkı sahibine, (*dar mükellef kurumlar bunlar içinde bulunuyor.*) ihtiyaç olması halinde kamulaştırma bedelini ödemesi koşuluyla kamulaştırılan taşınmazın kullanma hakkı verilebilmektedir. Bu durumda Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca petrol hakkı sahibi lehine bedelsiz ve ruhsat süresince irtifak hakkı tesis edileceği belirtilmiştir.

Sonuç olarak yukarıda yer verilen kanuni düzenlemelerde de görüleceği üzere yabancı yatırımcıların ve sıcak paranın Türkiye'ye gelmesi amacıyla yabancı tüzel kişilerin Türkiye'de taşınmaz mal ediniminin teşvik edildiği söylenebilir.

II. GENEL OLARAK DAR MÜKELLEFLER KURUMLARDA KAZANCIN TESPİTİ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na⁸ (KVK) göre tam mükellef ve dar mükellef arasında yapılan ayırmada önemli nokta; kurumların iş merkezi veya kanuni merkezlerinin Türkiye'de bulunup bulunmamasıdır⁹. Diğer bir ifadeyle dar mükellefiyete tabi olabilmek için sadece iş ve kanuni merkezinin her ikisinin de yurt dışında olması yeterlidir. Mükellefiyetin tespitinde, kurumun ortaklarının Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde olup olmadığına bakılmaz¹⁰. Bu durum kurum dışında kurum ortaklarının da ayrı bir kişiliğe sahip olmasından kaynaklıdır¹¹.

KVK'ya göre dar mükellef kurumun tespitinde kanuni ve iş merkezi ifadelerinden yola çıkılmaktadır. KVK'nın 3. maddesine bakıldığında 5. ve 6. fıkralarında bu kavramların tanımlandığı görülmektedir. Kanun maddesinde; uğraş alanları açısından yerine getirdikleri işlemlerin gerçekten (fiilen) toplandığı ve sevk edildiği yeri iş merkezi olarak ifade edilirken, KVK'ya tabi kurumların mevzuat hükümlerine göre veya akitlerinde ya da ana statülerinde işaret edilen merkezler ise kanuni merkez olarak ifade edilmektedir.

Yine KVK'ya göre dar mükellefler sadece Türkiye sınırlarında kazandıkları kazançlar yönüyle vergiye tabi tutulmakta, Türkiye dışında elde ettikleri kazançları vergilendirme açısından Türkiye'ye bildirmelerine gerek bulunmamaktadır¹².

Sonuç olarak KVK'ya göre dar mükellefler, Türkiye'deki ticari ve ekonomik faaliyetleri kapsamında yalnız Türkiye'deki elde ettikleri kazançların yurt dışında elde ettikleri kazançlarla bağlantısı kurulmaksızın vergilendirildiği, tam mükellefiyet kapsamına girmeyen

⁸ RG Tarihi: 21.06.2006, RG Sayı: 26205.

⁹Demirci, Zeynep. "Uluslararası Vergi Anlaşmaları Kapsamında Kurumlar Vergisi Sorunsalının Değerlendirilmesi", *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:32, 2018, s. 380.

¹⁰Özaytekin, Nahide. "Türkiye'de Dar Mükellef Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi", *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2006, s. 2.

¹¹ Yücel, Selçuk/ Turan, Hayrettin, *Dar Mükellef Kurumlar*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Ankara, 1999, s.5.

¹²Şenyüz, Doğan/ Yüce, Mehmet/ Gerçek, Adnan. *Türk Vergi Sistemi*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2020, s. 164.

kurumlardır¹³. Aslında vergi hukukunda yabancılık kavramının görünümü dar mükellef kurumlardır, denilebilir¹⁴.

KVK'nın 3. maddesinin 3. fıkrasında dar mükellefiyette kurum kazancı oluşturan hususlardan bahsedilmiştir. Madde metnine göre dar mükellefiyete ilişkin kurum kazancının tespitinde, işyeri veya daimi temsilci bulunduran ve kazancı bu işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde eden dar mükellef kurumların kazancı ile işyeri veya daimi temsilcisi aracı olmaksızın dar mükellefiyette kurum kazancı olarak ikili bir ayrıma tabi tutulduğu görülmektedir. Bu ayrımı KVK'nın 22. maddesinin 1. ve 2. fıkrası da desteklemektedir. Bu noktada çalışmada incelenen konuda, kanun lafzında yer verilen bu ayrım dikkate alınarak değerlendirilmiştir.

III. DAR MÜKELLEF KURUMLARIN İŞYERİ VEYA DAİMİ TEMSİLCİSİ ARACILIĞIYLA YAPTIKLARI TAŞINMAZ SATIŞLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

Dar mükellef kurumların konuyla ilgili elde ettikleri kazancın değerlendirilmesinde işyeri ve daimi temsilci kavramlarının önem arz ettiği görülmektedir. Bu noktada işyeri ve daimi temsilciden tam olarak ne anlaşılması gerektiğinin gerek ulusal mevzuat gerekse de uluslararası mevzuat yönüyle tespit edilmesi ve bu kavramların irdelenmesi çalışma için yararlı olacaktır. Yine işyeri veya daimi temsilcisi vasıtasıyla yapılacak satışlardan elde edilecek kazancın hangi kazanç türünün içine dahil edileceği hususu çalışma için önem arz eden bir başka husus olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca konunun KVK kapsamında taşınmazlar yönüyle yapılacak satışlar bağlamında istisna kapsamına dahil edilebileceği göz önüne alındığında başlık kapsamında bu hususunda değerlendirilmesi uygun olacaktır. İlerleyen paragraflarda belirtilen bu ögeler doğrultusunda çalışmanın II. başlığı değerlendirilmeye çalışılmıştır.

KVK'nın 22. maddesinde dar mükellef kurumların safi kurum kazancının nasıl tespit edildiği izah edilmiştir. Maddenin a fıkrasına göre dar mükellef kurumların işyeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla elde etmiş oldukları kazançların aksi bir durum olmadıkça tam mükellef kurumlar yönüyle KVK'da yer verilen hükümler bağlamında değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Konuya ilişkin bir örnek verilirse, KVK'ya göre dar mükellefiyete tabi olacak bir iş ortaklığının işyeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla elde etmiş olduğu kazanç zirai kazanç bağlamında olmadığı sürece ticari kazanç bağlamında değerlendirilecek ve KVK'da tam mükellefler için yer verilen hükümler vergilendirilmede etkili olacaktır¹⁵.

Yine KVK'nın tam ve dar mükellefiyeti izah ettiği 3. maddesinde dar mükellefler için ticari kazanç hangi durumlarda olabileceği ifade edilmektedir. Madde metninde; Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi olan yabancı ülkelerde mukim olan kurumların buldukları

¹³Kurtulmuş, Esra. "Dar Mükellef Kurumların Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi", *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2010, s. 17.

¹⁴Ekmekci, Esra, *Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1994, s.19.

¹⁵Küpel, Celal. "Türk Vergi Sisteminde Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesi", *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2011, s. 12.

işyeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla yaptıkları işler kapsamında elde ettikleri kazançlar ticari kazanç olarak ifade edilmiştir.

KVK'nın 3/3-a maddesine göre; dar mükellef kurumlarda ticari kazançta vergiyi doğuran olay, Türkiye'de işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden kazanç elde edilmesidir¹⁶.

Ayrıca aynı maddenin 4. fıkrasında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa¹⁷ (GVK) atıfta bulunulan durumlar hakkında hükümlere yer verilmiştir. Fıkra; gelirin Türkiye'de elde edilmesi ve daimi temsilci yönüyle, GVK'da yer verilen düzenlemelerin geçerli olacağı belirtilmiştir.

Sonuç olarak dar mükelleflerin birinci koşul olarak Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulundurması ve ikinci koşul olarak bunlar aracılığıyla elde ettikleri kazançları, ticari kazanç olarak değerlendirilmektedir¹⁸.

KVK'da işyeri kavramının tespitinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun¹⁹ (VUK) 156. maddesine atıf yapıldığı görülmektedir. Maddede işyeri kavramı çeşitli örnekler verilerek tarif edilmiş, işyeri olabilecek yerler tahdidi olarak sayılmamıştır. Bu durum madde metninde geçen "gibi" ifadesinden anlaşılmaktadır.

İşyeri, özellikle ticari kazançların vergilendirilmesinde ve kazancın elde edildikleri ülkenin tespiti ile bu ülkeyle vergiyle ilgili bağın kurulmasında, vergilendirmeye temel teşkil eden yer ve mekan olarak ifade edilebilir. Ancak son dönemlerde özellikle bilişim teknolojilerinde yaşanan inanılmaz değişim kazancın elde edilmesi ile elde edilen ülke arasındaki vergilendirme bağının işyeri nezdinde kurulmasını önemli ölçüde zorlaştırmaktadır²⁰.

Yine KVK daimi temsilci açısından da 193 sayılı GVK'ya atıfta bulunmuştur. GVK'nın 8. Maddesinde daimi temsilci tarif edilmiştir. Verilen tanıma göre, hizmet ve vekalet sözleşmesi ile temsil ettiği kuruma bağlı olan ve o kurum adına belirli ya da belirsiz bir zamanda, birçok ticari işlemle sorumlu olunan kişi şeklinde ifade edilmiştir. Yine maddenin devamında üç bent halinde hiçbir şarta bağlı olmadan belirtilen kişilerin daimi temsilci sayılacağı belirtilmiştir. (Örnek olarak, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na²¹ göre belirlenen ticari temsilci, acenta vb.)

GVK'da yer verilen daimi temsilci kavramlarına ek olarak giderlerinin tamamı temsil edilen yabancı kurumca karşılanan irtibat büroları da daimi temsilci olarak kabul edilmektedir²².

¹⁶Keskin, Kemal Serkan. "Dar Mükellef Kurumlarda Daimi Temsilci Kavramı ve Vergilendirmeye Etkisi", *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı:175,2014, s. 262.

¹⁷ RG Tarihi: 06.01.1961, RG Sayı: 10700.

¹⁸Yıldız, A. Murat. *Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi*, TÜRMOB-TESMER Yayınları, Ankara, 2020, s. 366.

¹⁹ RG Tarihi: 10.01.1961, RG Sayı: 10703.

²⁰Öner, Cihat. "Dar Mükellefiyette Ticari Kazancın Türkiye'de Elde Edilmiş Sayılmadığı Haller Üzerine", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 63 (2), 2014, s. 373.

²¹ RG Tarihi: 14.02.2011, RG Sayı: 27846.

²²Öncel, Mualla/ Çağan, Nami/ Göker, Cenker. *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2020, s. 335.

İşyeri veya daimi temsilci aracılığıyla dar mükellef kurumların gelir elde etmesine ilişkin olarak vergisel yükümlülüğün değerlendirilmesinde vergi idaresinin görüşünü yansıtması için birkaç özelgeden örnekler verilebilir.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nca²³ verilen özeltede; dar mükellef kurum tarafından petrol arama sondaj faaliyetinde bulunmak için Türkiye'de kurulan şube aracılığıyla elde edilen kazancın ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Yine Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nca²⁴ verilen bir başka özeltede; dar mükellef kurumun özeltgeye konu şirketi daimi temsilci olarak atamak suretiyle Türkiye'de yedek parça dağıtımını yapmak üzere faaliyette bulunması durumunda, Türkiye'de VUK hükümlerine göre uygun bir şekilde işyeri veya daimi temsilci bulundurmaları ve elde edilen kazancın bu yerlerde ya da bu temsilcilikler aracılığıyla elde edilmesi durumunda elde edilen ticari kazanç dar mükellefiyet esasında Türkiye'de vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Yer verilen özeltelerde de görüleceği üzere işyeri veya daimi temsilcisi olan ve yapılan faaliyet sonucunda elde edilen kazançların işyeri ya da daimi temsilcisi aracılığıyla elde edilmesinin dar mükellef kurumlar açısından ticari kazanç olarak değerlendirilerek vergilendirilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Konuya ilişkin olarak yargı kararlarından da örnekler verilebilir.

Danıştay²⁵ tarafından verilen kararda, dava konusu; dar mükellef kurumun daimi temsilcisi adına elde edilen kazançla bağlantılı tarh edilen cezalı kurumlar vergisinin davacı şirketin daimi temsilci olduğuna dair somut tespitler olmadığından kasıtlı davanın kabulüne karar veren vergi mahkemesi kararının temyiz istemine ilişkindir. Danıştay tarafından verilen kararda özetle, dar mükellef kurumun muhtelif işletmelerden sinema filmi gösterim, yayın ve dağıtım hakları almakta olduğu ve davacı şirketinde bahsi geçen işlerin pazarlama işlemlerini gerçekleştirerek organize ettiği, bunları ortağı ve yöneticisi dar mükellef kurumun imkanlarını kullanarak yürüttüğünden bahisle davacı şirketin dar mükellef kurumun daimi temsilcisi olduğu sonucuna varıldığı, belirtilmiştir.

Yine Danıştay²⁶ tarafından verilen bir başka kararda, dava konusu; dar mükellef kurumun daimi temsilcisi olan davacı aracılığıyla kazanç elde etmesi ve bu kazançla ilişkin tarh edilen cezalı kurumlar vergisi, kurum geçici vergi ve kesilen özel usulsüzlük cezalarının iptaline ilişkin açılan davada davacı şirketin daimi temsilci olduğuna dair somut tespitler olmadığından kasıtlı davanın kabulüne karar veren vergi mahkemesi kararının temyizine ilişkindir. Danıştay tarafından verilen kararda özetle, davacının söz konusu şirketin %50 ortağı olduğu ve davacının dar mükellef kurumun mal temininin ve mallarını satmak için müşterileri bulma ile şirketin mallarını pazarlama işlemlerini gerçekleştirerek organize ettiği, malların depolanması ortağı ve yöneticisi bir başka şirketin imkanlarını kullanarak sağladığı, dar

²³ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 21.02.2012 tarih ve B.07.1GİB.4.06.18.02-32171-8466-271 sayılı Özeltge. (Lexpera Yeni Nesil Hukuk Bilgi Sistemi), E.T. 13.04.2022.

²⁴ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 27.03.2013 tarih ve 27575268-105 [10-2012-9134]-284 sayılı Özeltge. (Lexpera Yeni Nesil Hukuk Bilgi Sistemi), E.T. 13.04.2022.

²⁵ Danıştay 4.Dairesi., E.2012/3790 K.2016/470, KT. 15.02.2016, (Lexpera Yeni Nesil Hukuk Bilgi Sistemi), E.T. 13.04.2022.

²⁶ Danıştay 4.Dairesi., E.2012/683 K.2015/1022, KT. 26.03.2015, (Lexpera Yeni Nesil Hukuk Bilgi Sistemi), E.T. 13.04.2022.

mükellef kurumun Türkiye'deki işlemlerini yürüttüğü sabit olduğundan bahisle davacı şirketin dar mükellef kurumun daimi temsilci olduğu sonucuna varıldığı, ifade edilmiştir.

Yer verilen yargı kararları örneklerinde de görüleceği üzere; davaya konu davacıların dar mükellef kurumun daimi temsilcisi olduğunun kabul edilmesi için, daimi temsilcilik ilişkisinin somut tespitler vasıtasıyla ispatlanması gerekmektedir.

İşyeri-daimi temsilci konusunda 2017'de revize edilen OECD²⁷ Model Vergi Anlaşması yorum ve açıklamalarına²⁸ da bakılması uygun olacaktır. Bahsi geçen anlaşmanın 5. maddesinde işyeri kavramı izah edilmiştir. Maddeye göre; işyeri sabit bir yer olduğu ifade edilmiş, diğer bir anlatımla bir girişime ait işlemlerin tümüyle ya da kısmen idame edildiği yer olarak tanımlanmıştır. Maddenin devamında aynı VUK'da olduğu gibi çeşitli işyerleri isim olarak zikredilmiş ve verilen tanımlamanın bunları da kapsadığı belirtilmiştir. (Örnek olarak şube, ofis, atölye, taş ocağı, gaz ve petrol kuyusu vs.) Yine ticari sabit yer haricinde "yakından ilişkili teşebbüslerin" dar mükellef kurumun ticari faaliyetini hazırlayıcı, tamamlayıcı olması halinde artık dar mükellef kurumun bir işyeri oluşmuş sayılacağı belirtilmiştir. Ayrıca bir kişinin tamamen yakından ilişkili teşebbüs için ticari faaliyette bulunması durumunda, söz konusu teşebbüs açısından bağımsız acenta olarak kabul edilmeyeceği diğer bir anlatımla bağımlı acenta olarak sayılması gerektiği ifade edilmiştir. Yine aynı anlaşmanın 7. maddesinde ticari kazancın vergilendirilmesi izah edilmiştir. Maddeye göre sözleşmeye taraf devletlere mukim olan kurumun diğer sözleşmeye taraf devlette bulunan bir işyeri aracılığıyla ticari işlem (faaliyet) yapması sonucu elde ettiği kazancın diğer sözleşmeye taraf olan devlet tarafından ticari kazanç olarak vergilendirileceği ifade edilmiştir.

Konunun değerlendirmesi adına çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına²⁹ (ÇVÖA) da bakılması uygun olacaktır. Çünkü bazı durumlarda çifte vergilendirme önleme anlaşmalarında yer verilen işyeri tanımı daha geniş olmakta, VUK'ta kabul edilmeyen faaliyetleri de içermektedir³⁰. Bu noktada Türkiye'nin çok sayıda ülkeyle ÇVÖA bulunması dolayısıyla sadece örnek mukabilinde gösterilmesi amacıyla yapılan bu çalışmada İngiltere ile yapılan ÇVÖA'dan örnek verilecektir.

Türkiye ile İngiltere arasındaki ÇVÖA'nın 5. maddesinde işyeri OECD Model Vergi anlaşmasında yapılan tanımlamaya paralel olarak sabit yer şeklinde ifade edilerek, bir girişime ait işlemlerin tümüyle ya da kısmen idame edildiği yer olarak tanımlanmıştır. Yine maddenin devamında ismen belirtilen ve işyerinin tanımının kapsamına dahil edilecek yer örnekleri sıralanmıştır. (Örnek olarak büro, maden ocağı vs.) Ayrıca maddenin 5. fıkrasında; bir kişi, 6. fıkrada belirtilen bağımsız acenta dışında, dar mükellef kurum adına hareket ederse 5. fıkrada belirtilen şartlara haiz olmak üzere, dar mükellef kurumun mukimi olmayan devlette yaptığı

²⁷ Organization for Economic Co-operation and Development, Türkçesi: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü.

²⁸ Semercigil, Murat, "2017 Revize OECD Vergi Anlaşması Modeli Yorum ve Açıklamaları", <https://rehberdanismanlik.com/2017-revize-oecd-vergi-anlasmasi-modeli-yorum-ve-aciklamalari-murat-semercigil>, Erişim Tarihi: 13.04.2022.

²⁹ Bahsi geçen çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları OECD Model Vergi Anlaşmasına göre hazırlanmaktadır.

³⁰ Berkay, Ferman/Armağan, Ramazan. "Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi", *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, Cilt:3, Sayı:5, 2011, s. 103.

her türlü faaliyetten kaynaklı olarak dar mükellef kurumun işyeri olduğu kabul edileceği, ifade edilmiştir.

Yine İngiltere ile yapılan ÇVÖA'nın 7. maddesinde ticari kazançla ilişkin OECD model vergi anlaşmasında yapılan tarifin zıt ifadesinden hükme bağlanmıştır. Sözleşmeye taraf Devlet mukimi kurum diğer taraf devlette bulunan işyeri aracılığıyla ticari işlem yapmadıkça bu taraf devlette ticari kazanç yönüyle vergilendirmeye tabi tutulmayacaktır. Ama tam tersi durumda sözleşmeye taraf devlette bulunan işyerine isabet eden kısım kadar bu devlette vergilendirilecektir.

Yer verilen gerek ulusal gerekse uluslararası mevzuat hükümlerinde de görüleceği üzere işyeri kavramı ile ticari kazancın tespiti dar mükellef kurumlar için yakın ilişki içindedir.

İşyeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla kazanç elde eden dar mükellef kurumlar, KVK'nın "İstisnalar" başlıklı 5. maddesinin taşınmaz satış kazançları istisnasını izah edildiği bentte (5/1-e bendi) belirtilen şartları yerine getirilmesi halinde taşınmaz satış kazancı istisnasından faydalanma durumu da söz konusu olmaktadır. Yer verilen bu istisnadaki hedef, KVK'ya tabi mükelleflere ait taşınmazların ekonomik bağlamda daha verimli kullanma yoluna gidilerek bu mükelleflerin mali bünyelerinin güçlendirilmesi şeklinde ifade edilebilir³¹.

Öz itibarıyla minimum 2 tam yıl aktifinde bulundurduğu taşınmazları satan KVK mükelleflerinin bu satıştan elde ettikleri kazançların %50'si maddede ve tebliğde yer verilen şartları yerine getirmesi halinde istisnadır.

Maddede belirtilen bu istisna hükmü 05.12.2017 tarihinden itibaren kazancın %50'lik kısmına uygulanmaktadır. Bu noktada bu tarihten itibaren istisnaya ilişkin maddenin devam hükümlerinde belirtilen istisnaya konu edilen kazancın %50'lik kısmı fon hesabına alınacaktır³².

İstisna düzenlemesinde yer verilen taşınmazdan kastın ne olduğu, 1 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde³³ (KVG) belirtilmiştir. Maddeye göre, taşınmazdan kastın 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun³⁴ (TMK) 704. maddesinde yer verilen arazi, bağımsız bölümler ve sürekli haklar olarak karşımıza çıkmaktadır.

Yine maddenin devamında; satışa konu edilecek taşınmazın bahse konu mükellefler nezdinde tapuya tescil edilmesi gerekmektedir. Menfi durum istisnanın uygulanmamasına sebebiyet vermektedir.

Taşınmaz tanımına, TMK'nın 684. Maddesinde yer verilen, yerel adetlere göre asıl şeyin temel unsuru olarak kabul edilebilen, zarara uğratılmaksızın veya yok edilmeksizin asıl şeyden ayrılamayan taşınmazın bütünüyle parçası niteliğinde olan unsurları da girecektir. 684.

³¹Ozan, Sabri. *Örnek Soru ve Açıklamalarla Vergi Kanunları Uygulaması, Beyan ve Denetim*, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, Ankara, 2018, s. 309.

³²Maliye Hesap Uzmanları Derneği. *Denetim Vergi Tekniği ve Revizyon*, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Ankara, 2019, s. 9.

³³ Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, RG Tarihi: 03.04.2007, RG Sayı: 26482.

³⁴ RG Tarihi: 08.12.2001, RG Sayı: 24607.

Maddede yer verilen yerel adet ifadesi sadece diğer şartların var olup olmadığı hakkında şüpheye düşülmesi halinde önemli olacağı kabul edilmektedir³⁵.

Taşınmaz tanımına, TMK'nın 686. Maddesinde yer verilen ve birleştirme, takma veya başka bir şekilde asıl şeye bağlanan, özgülenen taşınır olarak tarif edilen taşınmazın eklentisi niteliğinde olan unsurlar girmeyecektir. Eklenti ilişkisinde, bağımsız şeyler arasında mevcut bulunan işlevsel amaç bağıyla eklenti niteliğinde bulunan şey, asıl şeye bağlanmaktadır³⁶.

Kavramlara ilişkin yapılan tanımlarda görüleceği üzere, eklenti bağımsız mal vasfını korurken, bütünüyle parça bağımsız mal vasfı arz etmemektedir³⁷.

Yine KVK'ya göre; belirtilen istisna taşınmaz satışının yapıldığı dönemde uygulanmakla birlikte, satıştan kaynaklı olarak istisnadan yararlanacak kısmın satışı takip eden yılın sonuna kadar ilgili mükelleflerin pasifte özel bir fon hesabında tutulması gerekmektedir. Ve ilgili kazanç sonucu elde edilen bedelin satışı takip eden ikinci yılın sonuna kadar tahsil edilmesi gerekmektedir.

Dar mükelleflerin işyeri veya daimi temsilcisi vasıtasıyla taşınmaz satış kazancına ilişkin vergilendirmede, KVK'nın 5/1-e maddesinde ve 1 Seri No'lu KVKGT'de belirtilen hükümlerin yerine getirilmesi durumunda bahsi geçen istisnadan yararlanabileceklerdir.

Çalışma her ne kadar KVK bağlamında değerlendirilse de, Türkiye'de önem arz eden en önemli vergilerden biri olan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu³⁸ (KDVK) açısından konu örnek olarak verilebilecek özelge bağlamında ele alınabilir. Bu sayede hem konuya ilişkin olarak vergi idaresinin bakışı görülebilir, hem de KDVK yönüyle konu değerlendirilebilir.

Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığı³⁹ tarafından verilen özelgede; KVK yönünden taşınmaz istisnası kapsamında satılan taşınmaz satışının KDVK yönünden değerlendirilmiştir. Özelgede, KDVK'nın 17/4-r maddesinde atıfta bulunduğu görülmüştür. Belirtilen maddede kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleştirilen devir teslimlerin KDVK'dan istisna olduğu belirtilmiş, istisnanın istisnası olarak 17/4-r maddesinde yer verilen istisnaya konu kıymetlerin ticaretini yapan kurumların taşınmaz teslimlerinin istisna kapsamında olmadığı belirtilmiştir. Yine konuya ilişkin olarak Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin⁴⁰ II/F-4.16.1 bölümüne atıfta bulunularak tebliğ kapsamında belirtilen durumların oluşması halinde taşınmaz satışının KDVK'dan istisna

³⁵Oğuzman, Kemal/ Seliçi, Özer/ Oktay-Özdemir, Saibe. *Eşya Hukuku Kısaltılmış Ders Kitabı*, Filiz Yayınevi, İstanbul, 2019, s. 161.

³⁶Eren, Fikret. *Mülkiyet Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2020, s. 73.

³⁷Oğuzman, Kemal/ Seliçi, Özer/ Oktay-Özdemir, Saibe. *Eşya Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2018, s. 296.

³⁸ RG Tarihi: 03.04.2007, RG Sayı: 26482.

³⁹ Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığı, 04.08.2021 tarih ve 26468266-010.09-39224 sayılı Özelge. (Lexpera Yeni Nesil Hukuk Bilgi Sistemi), E.T. 13.04.2022.

⁴⁰ Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, RG Tarihi: 26.04.2014, RG Sayı: 28983. *Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin "Taşınmaz Satışlarında İstisna Uygulaması" başlıklı (II/F-4.16.1.) bölümünde, satışa konu edilecek taşınmazlar ile iştirak hisselerinin satışında istisna uygulanabilmesi için bu kıymetlerin kurumların aktiflerinde en az 2 tam yıl kayıtlı bulunmuş olması gerektiği, ancak istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundukları taşınmazların tesliminde istisna hükmünün uygulanmayacağı açıklanmıştır.*

olduğu, bunların haricinde istisnanın istisnası olan durumların gerçekleşmesi halinde satışın KDVK'na tabi olacağı ifade edilmiştir.

Yine benzer olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı⁴¹ tarafından verilen özeltede; Türkiye'de ticari, sınai ve zirai faaliyetleri ile serbest meslek faaliyetlerinin KDVK'na tabi olduğu belirtilerek, Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özeltede olduğu gibi, KDVK'nun 17/4-r ve Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin ilgili kısımlarına atıfta bulunarak verilen diğer özelge paralelinde konu değerlendirilmiştir.

Verilen özeltelerde de görüleceği üzere, taşınmaz satışı KVK yönünden taşınmaz istisnasından faydalanılan durumlarda KDVK'da ve alt düzenlemelerde belirtilen hallerde istisna olmaktayken, istisna harici durumlarda KDVK tabi olacağı açıktır.

KDVK yönünden de konu değerlendirildikten sonra son olarak KVK açısından Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunan dar mükellef kurumlar işyeri veya daimi temsilcisi vasıtasıyla yaptığı taşınmaz satışından elde ettiği kazancı yıllık beyanname yoluyla beyan etmeleri gerektiği belirtilmelidir.

Sonuç olarak III. Başlıkta belirtilen dar mükellef kurumların kazançları ticari kazanç olarak değerlendirilecek olup, yukarıda ifade ettiğimiz istisna şartlarını yerine getirmesi halinde bu yönden elde ettikleri kazançları şartlar dahilinde istisnadan yararlandırarak, yıllık beyanname yoluyla beyan etmeleri gerekmektedir.

IV. İŞYERİ VEYA DAİMİ TEMSİLCİSİ ARACILIĞI OLMADAN DAR MÜKELLEFLERİN SAHİBİ OLDUĞU TAŞINMAZ SATIŞLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

Bu başlık altında işyeri veya daimi temsilcisi aracılığı olmadan dar mükellef kurumların sahibi olduğu taşınmaz satışlarının vergilendirilmesi değerlendirilmeye çalışılmıştır. Bu kapsamda öncelikle yabancı devlette mukim ifadesinin özü olan mukimlik kavramından ne anlaşılması gerektiği izah edilmiş, ardından konu GVK'nın mükerrer 80. maddesinde düzenlemelerine yer verildiği değer artış kazancı bağlamında incelenmeye çalışılmıştır.

Mukim, sözcük anlamı olarak bir yerde ikamet eden veya oturan anlamında kullanılmaktadır. Dar mükellef kurumlar yurtdışında kurulduğu ya da kanuni merkezi veya iş merkezinin bulunduğu ülkenin mukimi durumundadır.

Mukimlik kavramı ile ilgili bilgilere, OECD Model Vergi Anlaşmasında ve Türkiye'nin yabancı ülkelerle imzaladığı ÇVÖA'larda yer verilmektedir.

OECD Model Vergi Anlaşmasının yorum ve açıklamalarının 4. maddesinde mukimlik kavramı tanımlanmıştır. Buna göre mukimlik; bir ülkeye çeşitli sebeplerden dolayı (iş merkezi, ikamet vb.) vergi ödeme hususunda sorumluluk altına giren gerçek ya da tüzel kişiyi ifade etmektedir. OECD Model Vergi Anlaşmasının yorum ve açıklamalarında 4. maddenin 3. Fıkrasında; dar mükellef kurumlarda mukimliğin tespitinde, kurumun kuruluş yerine mi,

⁴¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 17.06.2021 tarih ve 11395140-105[328-2014/VUK-1/18937]-475290 sayılı Özelge. (Lexpera Yeni Nesil Hukuk Bilgi Sistemi), E.T. 13.04.2022.

kurumun iş merkezine mi ya da başka bir etmene mi bakılacağı tamamen sözleşmecî devletlerin karşılıklı anlaşmalarına bırakılmıştır⁴².

Ayrıca konuyla ilgili olarak ÇVÖA'larda⁴³ da mukimlik kavramına yer verilmektedir. Ayrıca ÇVÖA'larda mukimlik konusuna ilişkin olarak çifte mukimlik kavramından da bahsedilmektedir. ÇVÖA'larda devletin iç mevzuatına göre mukimlik kavramı tespit edilmekte, bu durum anlaşmaya konu iki sözleşmeye taraf devlette de mukim olunmasına neden olmaktadır. Bu husus çifte mukimlik olarak adlandırılmakta, ÇVÖA'larda vergilendirme yetkisinin hangi akit devlete ait olduğu hüküm altına alınmaktadır⁴⁴.

Dar mükellef kurumlar açısından mukimlik ve çifte mukimlikle ilgili ÇVÖA'larda hangi ifadeler yer verildiğini görmek adına bir önceki başlıkta yer verilen ülke, İngiltere ile Türkiye'nin arasında yaptıkları ÇVÖA'dan örnek verilebilir.

İngiltere ile yapılan ÇVÖA'nın "İkamet" başlıklı 4. maddesinin 1. fıkrasında mukimlik kavramı izah edilmiştir. Buna göre mukimlik; çeşitli kriterler (iş merkezi, ikametgah, kanuni merkez vs.) bağlamında bir devletin vergisel bağlamda mükellefiyetine giren kişi olarak tanımlanmıştır. Yine maddenin 3. fıkrasında çifte mukimlik ile ilgili durum ifade edilmiştir; *"Bu Maddenin 1 inci fıkra hükümleri dolayısıyla gerçek kişi dışındaki bir kişi her iki Akit Devletin de mukimi olduğunda, bu kişi fiili iş merkezinin bulunduğu Akit devletin mukimi kabul edilecektir."*

Mukimlik kavramına ilişkin olarak bir başka önemli husus mukimlik belgesidir. Mukimlik belgesi, kişinin hangi devletin mukimi olduğunu ispatlamak adına kullanılan resmi bir belgedir. Mukimlik belgesine ilişkin olarak Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları 3 no'lu Sirküler'in⁴⁵ 2. maddesinde konuya ilişkin olarak ÇVÖA'lardan yararlanmak isteyen vergi mükellefleri, mukimi olduğu devletten tam mükellef olduğuna dair mukimlik belgesi alması gerektiği belirtilmiştir.

Mukimlik kavramına ilişkin açıklamalardan sonra III. başlık değer artış kazancı yönünden değerlendirilmiştir.

KVK'nın 22. maddesinin 2. fıkrasında; dar mükellef kurumların Türkiye'de ticari ve zirai faaliyet dışında elde ettikleri kazançların tespitine ilişkin hususlarda ilgili kazançla ilişkin GVK'nun ilgili maddelerine atıfta bulunulmuştur. Bu noktada Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi aracılığı olmadan dar mükellef kurumların sahibi olduğu taşınmaz satışlarının vergilendirilmesinde, KVK'nın 22/2. maddesinin dikkate alınması ve bu maddede belirtilen şekilde GVK'nın kazanç ve irat tespitine ilişkin maddelere göre işlem yapılması gerekmektedir.

⁴² Semercigil, Murat, "2017 Revize OECD Vergi Anlaşması Modeli Yorum ve Açıklamaları", <https://rehberdanismanlik.com/2017-revize-oecd-vergi-anlasmasi-modeli-yorum-ve-aciklamalari-murat-semercigil>, Erişim Tarihi: 13.04.2022.

⁴³ Bahsi geçen çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları OECD Model Vergi Anlaşmasına göre hazırlanmaktadır.

⁴⁴Özkan, İlhan/ Uslu, Şafak. "Uluslararası Çifte Vergilendirme ve Mukimlik Kavramı", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:135, 2016, s. 173.

⁴⁵ Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları 3 No'lu Sirkü, Tarih: 20.12.2013, Sayı: ÇVÖA/2013-1.

Ayrıca KVK'nın 26. maddesinin 2. fıkrasında; “(2) Diğer kazanç ve iratlara ilişkin olarak Türkiye’ye bizzat getirilen nakdî veya aynî sermaye karşılığında elde edilen menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin elden çıkarılması sırasında oluşan kur farkı kazancına dair hükümler hariç olmak üzere, Gelir Vergisi Kanununda yer alan vergilendirmeme hususundaki istisna, kayıt, şart ve sürelerle ait sınırlamalar dikkate alınmaz.” ifadelerine yer verilmiştir.

Kanunda yer verilen ifadeler incelendiğinde iki istisna dışında GVK’da yer verilen vergilendirmemeye ilişkin sınırlamaların (istisna, kayıt, şart, süre) dikkate alınmaması gerektiği belirtilmiştir. Bu açıdan dar mükellef kurumların taşınmaz satışının vergilendirmesinde GVK’da kazanç ve irat tespitinde yer verilen sınırlamaların dikkate alınmayarak, her halükarda ortaya çıkan kazancın vergilendirilmesi yoluna gidilmesi gerekmektedir. Burada değerlendirilmesi gereken bir başka durum ise; KVK’nın 26. Maddesinde yer verilen düzenlemeyle dar mükellef kurum şartları taşıyor olsa da GVK’da yer verilen istisna hükümlerinden⁴⁶ yararlanamayacağıdır.

III. başlık kapsamında dar mükellef kurumların taşınmaz satışlarının vergilendirilmesi hususunda GVK’da hangi kazanç ve iradın içine konulması gerektiğine bakılması gerekmektedir. Bu noktada bahsi geçen kazanç, GVK’nın “Değer Artış Kazançları” başlıklı mükerrer 80. maddesinin 6. bendinde yer verilen kazanç kısmına konulması uygun olacaktır. Şöyle ki; GVK’nın mükerrer 80. maddesinin 6. bendinde; *İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.)*” ifade edilen kazançlar değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir.

Maddenin devam hükmünde elden çıkarma kavramı izah edilmiştir. Buna göre; “elden çıkarma” deyimini, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder.

Sonuç olarak Türkiye’de işyeri ve daimi temsilcisi vasıtası olmaksızın dar mükellef kurumların Türkiye’de bulunan taşınmaz satışlarından elde ettikleri kazançlar, KVK’nın 26/2. maddesinde yer verilen durumlar dikkate alınarak, GVK mükerrer 80. maddesine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

Bu hususta ayrıca ÇVÖA’larının hükümlerinin de gözden geçirilmesi uygun olacaktır. Örnek mukabili verilecek anlaşma, birinci bölümde yer verilen Türkiye ile İngiltere arasında gerçekleşen ÇVÖA’dır.

Türkiye ile İngiltere arasında yapılan ÇVÖA’nın “Sermaye Değer Artış Kazançları” başlıklı 13. maddesinin 1. fıkrasında; “Bir Akit Devlet mukimince, diğer Akit Devlette yer alan

⁴⁶ GVK. Mükerrer Madde 80: “...Taksi, dolmuş, minibüs ve umum servis araçlarına ait ticari plakaların elden çıkarılmasından doğan kazançların tamamı ile bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 25.000 TL Yeni Türk Lirası gelir vergisinden müstesnadır...”

ve bu Anlaşmanın 6 nci Maddesinde tanımlanan bir gayrimenkul varlığın elden çıkarılmasından elde edilen kazanç bu diğer Devlette vergilendirilebilir.” ifadelerine yer verilmiştir.

Yukarıda örnek mukabili yer verilen ÇVÖA’da da görüleceği üzere; Türkiye’de bulunan diğer akit devlet mukimi dar mükellef kuruma ait olan gayrimenkul varlıkların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar Türkiye tarafından vergilendirilecektir. Diğer bir ifadeyle vergilendirme yetkisi Türkiye’ye aittir.

Bu noktada gerek ülkemizin kanunlarında gerekse de diğer ülkelerle yapılan ÇVÖA’da görüleceği üzere, işyeri ve daimi temsilcisi aracılığı olmaksızın dar mükellef kurumların Türkiye’de bulunan gayrimenkullerin satışından elde ettikleri kazançları Türkiye’de değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir.

Bu noktada önem arz eden bir başka husus değer artış kazancına ilişkin olarak GVK’nın mükerrer 81. maddesinde yer verilen safi değer artışının tespitidir. Bilineceği üzere safi değer artışının tespitinde; elde edilen menfaatten, taşınmazın maliyet bedeli, giderler ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi gerekmektedir. Yine iktisap bedelinin tespitinde maddenin devam hükmüne göre endeksleme (*endekslemenin yapılmasında toptan eşya fiyat endeksinin %10 ve üstünde olmalıdır.*) yapılacağı belirtilmiştir. Bu noktada safi değer artışının tespitinde endekslemeye ilişkin hükümlerin dar mükellef kurumların değer artış kazancının vergilendirmesinde %10 şartının uygulanıp uygulanmaması hususu doktrinde tartışmalara sebebiyet vermiştir. Bu tartışmalar sonucunda, endeksleme uygulamasında %10 ve üzeri şartının uygulanıp uygulanmayacağı yönünde iki farklı görüş oluşmuştur.

Bu görüşlerden ilkinde KVK’nın 26/2. maddesinde hüküm altına alınan ve GVK’daki yer verilen kayıt, süre ve şart yönüyle sınırlamaların uygulanmayacağından bahisle artış oranı ne olursa olsun endeksleme yapılması gerekmektedir⁴⁷.

İkinci görüşe göre; KVK’nın 26/2. maddesinde yer verilen düzenlemenin endeksleme yönüyle dikkate alınamayacağı, endekslemenin vergilendirmemeye ilişkin bir şart olmadığı, %10’un altında kalırsa bile vergilendirmenin gerçekleştirildiğinden bahisle endeksleme yapılması için artış oranının %10 olması gerektiği belirtilmiştir.⁴⁸.

Endeksleme yapıp yapılmayacağına yönelik olarak görüşümüz şu yöndedir. Öncelikle endeksleme uygulaması vergilendirilmesine karar verilen değer artış kazancına uygulanacaktır. Diğer bir ifadeyle endeksleme, vergilendirilmesi kesinleşen kazancın ne kadar olacağı tespiti için yapılacaktır. Ayrıca KVK 26/2. maddesinde belirtilen sınırlamalar vergilendirmemeye ilişkindir. Ama endeksleme vergilendirilmesine karar verilen kazanç için uygulanacaktır. Bu noktada KVK 26/2. maddesinde belirtilen hükümler bu aşamayla ilgili olmadığından, endeksleme yapılabilmesi için GVK’da yer verilen artış oranının dikkate alınması gerektiği düşünülmektedir.

⁴⁷Çekiciler, Çoşkun/ Gök, Onur. *Kurumlar Vergisi Revizyonu Açıklama ve Örneklerle*, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, Ankara, 2019, s. 573.

⁴⁸Vergi Müfettişleri Derneği. *Beyanname Düzenleme Rehberi 2. Kitap: Kurumlar Vergisi Kanunu Rehberi*, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, Ankara, 2019, s. 440.

IV. başlığa son vermeden önce vergi idaresinin konuya bakışı ve IV. Başlığın KDV yönünden değerlendirilmesi bağlamında iki tane özelge örneğine yer verilmesi uygun olacaktır.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı⁴⁹ tarafından verilen özelgede; İngiltere mukimi olan firmanın Türkiye’de faaliyet gösteren şirkete satmış olduğu emtiadan alacaklı kaldığı tutarı tahsil edememesinden kaynaklı olarak borçlu bulunan şirketin yönetim kurulu başkanının sahibi olduğu ve İngiltere mukimi şirket lehine ipotekli taşınmazı cebri icra yoluyla satması sonucunda elde ettiği kazancın vergilendirilmesine ilişkindir. Özelgede özetle; özelgeye konu taşınmaz satışı KVK ve GVK’nın ilgili maddelerine atıfta bulunularak (*Başlık altında ve çalışmada bahsi geçen maddeler ifade edildiğinden mükerrerlikten kaçınılması için tekraren burada zikredilmemiştir.*) elde edilen kazancın değer artış kazancı olarak değerlendirilmesi, KVK’nın 26. Maddesinde dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen diğer kazanç ve iratlar ilişkin olarak GVK’da yer verilen istisna hükümlerinden faydalanamayacağı ve özelgeye konu olayda da zaten taşınmazın satışından elde edilen kazançta taşınmazın elde tutulma süresi göz önüne alınarak GVK’nın 80. Maddesi uyarınca istisna uygulanması mümkün olmayacağı belirtilmiştir.

Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı⁵⁰ tarafından verilen özelgede konu; yabancı bir şirketin sahip bulunduğu Türkiye’de mukim limited şirketin iştirak hisselerini satması halinde KDVK’nın uygulanmasına ilişkindir. Özelgede özetle, KDVK’nın 1. Maddesinde; ticari, sinai, zirai ve serbest meslek faaliyeti kapsamından teslim ve hizmetlerin KDVK’ya tabi olduğu ifade edildikten sonra, özelgeye konu satış işleminin değer artış kazancı olarak değerlendirildiğinden kasıtlı söz konusu satış işlemi KDVK’nın konusuna girmediği ifade edilmiştir.

Verilen özelgelerde de görüleceği üzere; işyeri veya daimi temsilcisi olmaksızın yapılan taşınmaz satış işlemi değer artış kazancı olarak değerlendirildiği, GVK’da belirtilen istisna hükümlerinden dar mükellef kurumun KVK 26. Maddesi gereği yararlanamayacağı belirtilmiştir. Yine diğer örnek özelge her ne kadar çalışma konusuyla ilgili gibi görünmese de değer artış kazancının KDVK kapsamında değerlendirilmeyeceğini göstermesi adına çalışmaya katkı sağlamaktadır.

Son olarak KVK’nın 26. maddesine göre; IV. başlık altında dar mükellef kurumlar başlık kapsamında elde ettikleri kazançları özel beyan yoluyla beyan etmeleri lüzumu bulunduğu belirtilmelidir.

Sonuç olarak dar mükellef kurumun işyeri veya daimi temsilcisi aracılığı olmaksızın taşınmazı satması nedeniyle elde ettiği değer artış kazancının, KVK’nın özel beyana ilişkin hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir⁵¹.

⁴⁹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 02.05.2013 tarih ve 62030549-120[Mük.80-2012/902]-649 sayılı Özelge. (Lexpera Yeni Nesil Hukuk Bilgi Sistemi), E.T. 13.04.2022.

⁵⁰ Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı, 05.03.2018 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-130[17-2012/75]-31433 sayılı Özelge. (Lexpera Yeni Nesil Hukuk Bilgi Sistemi), E.T. 13.04.2022.

⁵¹ Öğredik, Güray. “Yurt Dışında Mukim Kurumların Türkiye’deki Taşınmaz Satışlarının Vergilendirilmesi”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı:116, 2013, s. 4.

SONUÇ

Başka bir devletin mukimi olan kurumların, Türkiye’de elde ettiği kazançların vergilendirilmesi gerek iç vergi mevzuat hükümleri gerekse de uluslararası vergi mevzuatı açısından her zaman önem arz eden bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu konunun önem arz etmesinde en önemli etmen, hiç şüphesiz dar mükellef kurumlar açısından mükerrer vergilendirmeyi önlemek, Devletler açısından vergilendirme yetkisini kullanabilmesinden kaynaklıdır. Çalışmada bu durumlar dikkate alınarak dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettiği kazançlardan biri olan sahibi olduğu taşınmaz satışlarından elde edilen kazancın vergilendirilmesi izah edilmeye çalışılmıştır.

Konu incelenirken çalışma dört bölüme ayrılmıştır. Birinci bölümde yabancı tüzel kişilerin taşınmaz edinimi, ilgili mevzuat hükümleri ışığında değerlendirilmeye çalışılmıştır. Taşınmaz edinimi hakkında gerekli bilgilendirme yapıldıktan sonra ikinci bölümde dar mükellef kurumların gerek KVK gerek GVK hükümlerine göre kazançların tespiti değerlendirilmiştir.

Genel bilgilendirmeler yapıldıktan sonra üçüncü bölümde esasen çalışma konusu ticari kazanç bağlamında diğer bir ifadeyle hangi halde çalışmaya konu kazançlar ticari kazanç olarak vergilendirmeye tabi tutulacağı hem KVK ve GVK açısından hem de uluslararası vergi mevzuatı bağlamında incelenmiştir. Bilineceği üzere dar mükellef kurumlar Türkiye’de elde ettikleri kazançları vergilendirilmesi hususunda Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi bulunduran ve kazancı bunlar vasıtasıyla elde edilip edilmemesine göre ayrıştırılmaktadır. Çalışmada konu bu ayrıştırma dikkate alınarak ele alınmıştır. Üçüncü bölümde yapılan açıklamalarda da görüleceği üzere; Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi bulunduran ve bunlar vasıtasıyla kazanç elde eden dar mükellef kurumların kazançları ticari kazanç olarak değerlendirilerek Türkiye’de vergilendirilmektedir. Bu bağlamda bu hallerde dar mükellef kurumların sahibi olduğu taşınmaz satışlarından elde edilen kazançları ticari kazanç olarak değerlendirilerek, yıllık beyan yoluyla beyan edilip vergilendirilmesi gerekmektedir. Çalışmada bu tespitler yapılmıştır. Yine üçüncü bölümde, çalışmada önemli bir başka husus konunun KVK’nın 5. maddesinde yer verilen istisna hükümlerini yönüyle değerlendirilmesidir. KVK’nın istisna hükümlerinde yer verilen şartlara haiz olması durumunda dar mükellef kurumlar, elde ettikleri bu kazançlar yönüyle istisnaya tabi tutularak vergisel avantajda sağlamaktadır. Yine çalışmanın bu kısmında Türk Vergi Sisteminde önem arz eden bir başka vergi olan KDVK yönüyle konu istisna kapsamında olup olmaması yönüyle ve örnek özetgeler bağlamında değerlendirilmiştir.

Dördüncü ve son bölümde ise, Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla kazanç elde etmeyen dar mükellef kurumlar açısından kazancın GVK yönünden hangi gelir türüne girebileceği hem KVK ve GVK hükümlerine göre hem de uluslararası vergi mevzuatı bağlamında değerlendirilmiştir. Çalışma konusu bu açıdan incelenmesiyle bu durumdaki taşınmaz satışından elde edilen kazançlar GVK’nın mükerrer 80. Maddesine göre değer artış kazancı olarak vergilemeye tabi tutulması gerektiği tespit edilmiştir. Yine bu başlık altında değer artış kazancı olması durumunda KDVK’nın konusuna girip girmediği bir başka

değerlendirdiğimiz husus olarak karşımıza çıkmaktadır. KDVK hükümleri ve örnek özetler ışığında konu bu açıdan da incelenmiştir. Son olarak bu başlık altında önemli bir başka durum GVK'da değer artış kazancı kısmında yer verilen istisna hükmünün çalışma konusunda belirtilen kazanç uygulanıp uygulanmayacağı ve dar mükellef kurum açısından bir vergisel avantaja sebebiyet verip vermeyeceği hususudur.

Sonuç olarak dar mükellef kurumların taşınmaz satış kazancının vergilendirilmesine ilişkin yapılan bu çalışmada, bu kurumların Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulundurup bulundurmadığı ve kazancı bunlar vasıtasıyla elde edip etmedikleri ölçütleri bağlamında konuyu farklı açılardan ele alınması ve ayrıştırılması önemlidir. Bu iki ölçüte göre kazanç tipleri, vergilendirme, vergilendirme kısıtları, beyan tipleri, beyan süreleri vb. gibi birçok husus değişmektedir. Bundan dolayı bu ayrımın net bir şekilde yapılması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Berkay, Ferman/Armağan, Ramazan. “Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, Cilt:3, Sayı:5, 2011, s.88-106.

Çekiciler, Coşkun/ Gök, Onur. *Kurumlar Vergisi Revizyonu Açıklama ve Örneklerle*, 4. Baskı, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, Ankara, 2019.

Demirci, Zeynep. “Uluslararası Vergi Anlaşmaları Kapsamında Kurumlar Vergisi Sorunsalının Değerlendirilmesi”, *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:32, 2018, s.379-393.

Doğan, Vahit. *Türk Yabancılar Hukuku*, 5. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2020.

Ekmekci, Esra. *Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1994.

Eren, Fikret. *Mülkiyet Hukuku*, 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2020.

Keskin, Kemal Serkan. “Dar Mükellef Kurumlarda Daimi Temsilci Kavramı ve Vergilendirmeye Etkisi”, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı:175,2014, s.259-272.

Kurtulmuş, Esra. “Dar Mükellef Kurumların Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi”, *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2010.

Küpelî, Celal. “Türk Vergi Sisteminde Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesi”, *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2011.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği. *Denetim Vergi Tekniği ve Revizyon*, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Ankara, 2019.

Oğuzman, Kemal/ Seliçi, Özer/ Oktay-Özdemir, Saibe. *Eşya Hukuku Kısaltılmış Ders Kitabı*, 2. Baskı, Filiz Yayınevi, İstanbul, 2019.

Oğuzman, Kemal/ Seliçi, Özer/ Oktay-Özdemir, Saibe. *Eşya Hukuku*, 21. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2018.

Ozan, Sabri. *Örnek Soru ve Açıklamalarla Vergi Kanunları Uygulaması, Beyan ve Denetim*, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, Ankara, 2018.

Öğredik, Güray. “Yurt Dışında Mukim Kurumların Türkiye’deki Taşınmaz Satışlarının Vergilendirilmesi”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı:116, 2013.

Öncel, Mualla/ Çağan, Nami/ Göker, Cenker. *Vergi Hukuku*, 29. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2020.

Öner, Cihat. “Dar Mükellefiyette Ticari Kazancın Türkiye’de Elde Edilmiş Sayılmadığı Haller Üzerine”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 63 (2), 2014, s.365-395.

Özaytekin, Nahide. “Türkiye’de Dar Mükellef Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2006.

Özkan, İlhan/ Uslu, Şafak. “Uluslararası Çifte Vergilendirme ve Mukimlik Kavramı”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:135, 2016, s.169-180.

Şenyüz, Doğan/ Yüce, Mehmet/ Gerçek, Adnan. *Türk Vergi Sistemi*, 11. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2020.

Vergi Müfettişleri Derneği. *Beyanname Düzenleme Rehberi 2. Kitap: Kurumlar Vergisi Kanunu Rehberi*, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, Ankara, 2019.

Yıldız, Ali Murat. *Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi*, TÜRMOB-TESMER Yayınları, Ankara, 2020.

Yücel, Selçuk/ Turan, Hayrettin. *Dar Mükellef Kurumlar*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Ankara, 1999.

Elektronik Kaynaklar

<https://gib.gov.tr/>

<https://www.mevzuat.gov.tr/>

<https://www.resmigazete.gov.tr/>

<https://www.lexpera.com.tr>

Semercigil, Murat, “2017 Revize OECD Vergi Anlaşması Modeli Yorum ve Açıklamaları”, <https://rehberdanismanlik.com/2017-revize-oecd-vergi-anlasmasi-modeli-yorum-ve-aciklamalari-murat-semercigil>, Erişim Tarihi: 13.04.2022.

Yararlanılan Yargı Kararları ve Özelgeler

Danıştay 4.D., E.2012/3790 K.2016/470, KT. 15.02.2016.

Danıştay 4.D., E.2012/683 K.2015/1022, KT. 26.03.2015.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 21.02.2012 tarih ve B.07.1GİB.4.06.18.02-32171-8466-271 sayılı Özelge.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 27.03.2013 tarih ve 27575268-105 [10-2012-9134]-284 sayılı Özelge.

Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığı, 04.08.2021 tarih ve 26468266-010.09-39224 sayılı Özelge.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 17.06.2021 tarih ve 11395140-105[328-2014/VUK-1/18937]-475290 sayılı Özelge.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 02.05.2013 tarih ve 62030549-120[Mük.80-2012/902]-649 sayılı Özelge.

Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı, 05.03.2018 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-130[17-2012/75]-31433 sayılı Özelge.