

DAR MÜKELLEFIYETTE TİCARİ KAZANCIN TÜRKİYE'DE ELDE EDİLMİŞ SAYILMADIĞI HALLER ÜZERİNE

*On the Conditions under which the Business Income in Limited Tax Liability
is deemed not to be earned in Turkey*

Cihat ÖNER*

ÖZET

Bu çalışmanın tartışma konusu, Türkiye'de ticari faaliyette bulunan kişilerin dar mükellef sayılıp sayılmamaları ya da bunların dar mükellef sayılmalarından sonra ortaya çıkacak vergisel sonuçlar değil; Türkiye'de Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 7. ya da Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 3. maddesinde anılan biçimde ticari faaliyette buldukları halde hangi şartlar altında Türkiye'de kazanç elde etmiş sayılmayacaklarının tespitidir. Gerek ilgili kanun maddelerinin kaleme alınış biçimi gerek uygulamada ortaya çıkabilecek muhtemel sorunlar, konunun akademik düzeyde ele alınıp tartışılmasını neredeyse zorunlu kılmaktadır. Bu amaç doğrultusunda çalışmanın öncelikle maddi ve kavramsal çerçevesi belirlenecek, daha sonra gelirin Türkiye'de elde edilmiş sayılmamasının şartları ele alınacak, son olarak da GVK ve KVK'nin anılan maddeleri kapsamında yürütülen ticari faaliyetlerin neler olduğu tespit edilmeye çalışılacaktır.

Anahtar Sözcükler: Dar mükellefiyet, ticari kazanç, gelir elde etme, ihracat teşviki

* Yrd. Doç. Dr., Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi.

ABSTRACT

The main discussion subject of the study is not defining the non-resident persons whether they shall be evaluated as taxpayers with limited liability who are carrying on business activities in Turkey or the tax consequences which may occur after defining them as taxpayers with limited liability; but determining the conditions under which these persons would be deemed as they are not gaining business income in Turkey although they are conducting business in Turkey. Both the wording of the related Articles regulating the matter and the plausible problems that may arise in practice make it almost mandatory to handle and discuss the issue at an academic level. For this purpose, first, the substantial and conceptual framework of the study will be determined; then the conditions regarding to the income which is deemed as not earned in Turkey will be discussed; lastly, the types of those business activities will be identified.

Keywords: Limited tax liability, business income, gaining income, export incentive

GİRİŞ

Genel bir tanımlamada vergilendirmede kişisellik (şahsilik-evrensellik) ilkesinin sonucu olarak ortaya çıkan tam mükellefiyet, karşısında ise mülkîlik ilkesinin sonucu olan dar mükellefiyet yer almaktadır¹.

Birçok ulusal vergi hukuku sisteminde, vergilendirilecek kişi ile devlet arasında sıkı bir kişisel ilişki kurulabildiğinde, kişinin o ülke ve dışında elde ettiği tüm gelirleri o devlette vergilendirilir (şahsilik ilkesi- evrensellik). Bununla karşılık, söz konusu bağ zayıfsa ya da sadece objektif bir takım ölçütlere dayanıyorsa, sadece o devlette elde edilen gelir vergilendirilir (mülkîlik ilkesi)².

¹ Neumark, Fritz, Maliyeye Dair Tetkikler (4. Bası), İstanbul 1951, İsmail Akgün Matbaası, s.48 vd.

² Lang, Michael, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions (1. Ed.), Vienna 2010, Linde, para.4; Miller, Angharad-Oats, Lynne, Principles of International Taxation (3. Ed.), West Sussex 2012, Bloomsbury Professional Ltd, s.38-39.

Gelir ve kurumlar vergisi bakımından mükelleflerin Türkiye ile kuracakları bağın koşulları ilgili kanunlarda ayrı ayrı ele alınmaktadır. Tam mükellef olarak vergilendirilmenin koşulları Gelir Vergisi Kanunu (GVK) bakımından gerçek kişiler için Türkiye’de yerleşme yahut belli şartları haiz vatandaşlar için uyrukluk ölçütleri ile belirlenir³. GVK (m. 3-5) tam mükellefiyet bakımından, vergilendirmede kişiselilik ilkesini kabul etmiştir. Bir gerçek kişinin Türkiye’deki kazançlarının vergilendirilebilmesi için Türkiye’de yerleşmiş olması ya da resmi daire ve müesseselere ya da merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup da adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı ülkelerde oturan Türk vatandaşı olması gerekir. GVK 6/(1) maddesine göre Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler⁴. Dar mükellefiyet, en genel şekliyle bu yolla kurulur.

Benzer şekilde Kurumlar Vergisi Kanunu’nun (KVK) 3/(1) maddesi uyarınca kanunî veya iş merkezi Türkiye’de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirken; Kanun’un 3/(2) maddesi uyarınca kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayan kurumlar, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler. Dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisi kapsamında yer alan gerçek kişi ve kurumların dar mükellef statüsüyle Türkiye’de vergilendirilebilmeleri en genel olarak Türkiye’de yerleşmeksizin vergilendirilecek nitelikte çeşitli faaliyetler sürdürmeleri koşuluna bağlanmaktadır. Sayılan koşulların gerçekleşmesi durumunda ise kişi ve kurumlar Türkiye’de vergi ödemekle yükümlü tutulacaklardır.

Türkiye’de elde edilen kazançlardan dolayı GVK kapsamında dar mükellef statüsünde vergilendirilmek için çeşitli şartların bir arada bulunması gereklidir. Bu şartlar “Kazanç veya İradın Türkiye’de Elde Edilmesi” başlığını taşıyan GVK 7. maddede her kazanç için ayrı ayrı ele alınmaktadır. Çalışmanın inceleme konusunu oluşturan ticari kazançlar

³ Kaneti, Selim, Vergi Hukuku, İstanbul 1986/1987, Özdem Kardeşler Matbaası, s.272.

⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz. Tuncer, Selahattin, “Vergi Hukuku Açısından Medeni İkametgâh ve Mali İkametgâh”, İÜ İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları,(1989-1990) S.33 s.53 vd.

bakımından aranan şartlar, kazanç sahibinin Türkiye’de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanmasıdır. Anılan bu iki koşul ardışık ve birlikte aranan koşullar olmayıp, seçenekli koşullardır; biri diğerinin yerine geçebilir⁵. Bu hüküm uyarınca ticari kazançların dar mükellefiyet esasına dayalı olarak GVK kapsamında vergilendirilebilmesi için ilk koşul kişinin Türkiye’de bir işyerinin olması, ikinci koşul ise kişinin faaliyet ya da faaliyetleri ile ilgili olarak Türkiye’de daimi temsilci bulundurmasıdır. Madde lafzî yorum yöntemi kullanılarak yorumlandığında, kişinin bu işyerinde ya da bu temsilciler aracılığıyla bir kazanç elde etmiş olması şartı açıkça görülmektedir. Dolayısıyla elde edilen kazanç ile Türkiye’de bulunan işyeri veya daimi temsilci arasında bir bağın bulunması, kazancın bu işyerinde ya da anılan temsilciler aracılığıyla elde edilmesi gereklidir. Ana kural bu olmakla birlikte, (a) bendindeki parantez içi hükümde kurumların belli şartlar altında elde ettikleri kazançların, Türkiye’de elde edilmiş sayılmayacağı haller de düzenlenmektedir.

KVK 3. maddede, kazanç veya irat elde edilmesi hususu mükellefiyet başlığı altında ele alınmıştır. Maddede esas olarak tam ve dar mükellefiyet tanımlandıktan sonra bu mükelleflerin gelir elde etmeleri durumunda, mükellefiyetlerinin kapsamına göre, nasıl vergilendirilecekleri öngörülmektedir. Şartlar ise bu nedenle tam ve dar mükellefler için ayrı ayrı tespit edilmiştir. Çalışma kapsamında konuya bakıldığında maddede, dar mükellef kurumların VUK hükümlerine uygun Türkiye’de işyeri olan veya daimî temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticarî kazançlarının vergiye tabi olacağı düzenlenmektedir. Maddede dar mükellef kurumların Türkiye’de gelir elde etmeleri durumunda vergilendirilecekleri açıkça ortaya konulmaktadır. Bu madde ayrıca kurumlar vergisi bakımından ticari kazancın Türkiye’de elde edilmemiş sayıldığı halleri de ele almaktadır. Bu istisnai haller gelir vergisine benzer, ancak kurumlar vergisine özgü hususiyetler göz önünde bulundurularak düzenlenmektedir. Zira dar mükellefiyetin tespitine ilişkin şartlar kurumlar için farklıdır.

⁵ GVK’nin 7. maddesinin 1. bendi: “...Ticari kazançlarda; kazanç sahibinin Türkiye’de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması...”.

Bu çalışmanın tartışma konusu, Türkiye’de ticari faaliyette bulunan kişilerin dar mükellef sayılıp sayılmamaları ya da bunların dar mükellef sayılmalarından sonra ortaya çıkacak vergisel sonuçlar değil; Türkiye’de GVK’nin 7. maddesinde ya da KVK’nin 3. maddesinde anılan biçimde ticari faaliyette bulunuyor oldukları halde hangi şartlar altında Türkiye’de kazanç elde etmiş sayılmayacaklarının tespiti. Gerek ilgili kanun maddelerinin kaleme alınış biçimi gerek uygulamada ortaya çıkabilecek muhtemel sorunlar, konunun akademik düzeyde ele alınıp tartışılmasını neredeyse zorunlu kılmaktadır. Bu amaç doğrultusunda çalışmanın öncelikle maddi ve kavramsal çerçevesi belirlenecek, daha sonra gelirin Türkiye’de elde edilmiş sayılmamasının şartları ele alınacak, son olarak da GVK ve KVK’nin anılan maddeleri kapsamında yürütülen ticari faaliyetlerin neler olduğu tespit edilmeye çalışılacaktır.

I. MADDİ ÇERÇEVE

Dar mükellefiyet, Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişi ve kurumların Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratların vergilendirilmesini amaçlayan ve mülkîlik ilkesine dayanan bir mükellefiyet şeklidir. Gelir Vergisi Kanunu prensip olarak mükellefiyetin belirlenmesinde şahsîlik ilkesini kabul etmiştir ancak, dar mükellefiyet söz konusu olduğunda amaç kişiyi değil, kaynağı Türk ekonomisi olan geliri vergilendirmek olduğu için mülkîlik ilkesi kabul edilmiştir⁶. Bu nedenle dar mükellefler sadece Türkiye’de elde ettikleri gelirler üzerinden Türkiye’de vergilendirilirler.

Dar ve tam mükellefler arasında elde edilen gelirin niteliği ve unsurları yönünden herhangi bir farklılık yoktur⁷. Ancak dar mükellefiyette gelirin elde edilmesi, Türkiye’de elde edilmiş sayılması gibi hususlar ayrıntılı olarak düzenlenmiş ve tam mükellefiyette farklı vergilendirme esaslarına tabi tutulmuştur⁸. Bazı durumlarda ise gelir Türkiye’de vergilendirmeye ilişkin tüm şartların gerçekleşmesine rağmen Türkiye’de elde edilmiş sayılmayacaktır. Mevzuat bu konuyu ticari kazançlar için gelir ve kurumlar

⁶ Öncel, Mualla-Kumrulu, Ahmet-Çağan Nami, Vergi Hukuku (22. Bası), Ankara 2013, Turhan Kitabevi, s.258.

⁷ Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s.258.

⁸ Dar mükellefiyette kural mükelleflerin Türkiye’de elde ettikleri geliri vergilendirmektir. Bir dar mükellefin Türkiye dışında elde ettiği geliri Türkiye’de beyan etmesine gerek yoktur. Bu durum vergi mükerrerliğinin de önüne geçmektedir. Bkz. Şenyüz, Doğan, Açıklama ve Yorumlu 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Ankara 2007, Yaklaşım Yayıncılık, s.26.

vergi kanunlarında ayrı fakat benzer bir yaklaşımla ele almaktadır. Yasal düzenlemeler şu şekildedir:

1. Gelir Vergisi Kanunu:

Madde 7 – Kazanç Veya İradın Türkiye'de Elde Edilmesi:

(1137 sayılı Kanunun 1'inci maddesiyle değişen bent) Dar mükellefiyete tabi kişiler bakımından kazanç ve iradın Türkiye'de elde edildiği aşağıdaki şartlara göre tayin olunur:

1. (2574 sayılı Kanunun 1'inci maddesiyle değişen bent) Ticari kazançlarda; kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması (Bu şartları haiz olsalar dahi iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlardan, ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye'de satmaksızın yabancı memleketlere gönderenlerin bu işlerden doğan kazançları Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz.)

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

2. Kurumlar Vergisi Kanunu:

Madde 3 – Kapsam:

(3) Dar mükellefiyette kurum kazancı, aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşur:

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

Çalışmanın maddi çerçevesini oluşturan bu düzenlemeler yazında “*ihracat istisnası*” veya “*ihracat muafılığı*” olarak tanımlanmaktadır. Ancak

düzenlemelerin yazında genel kabul gördüğü şekliyle ihracat istisnası olarak değerlendirilmesi kavramsal açıdan ve terminoloji birliği bakımından yerindedir⁹. Bu tartışma bir kenara bırakılacak olursa üzerinde durulması gereken esas konu, düzenlemelerde yer alan koşulların gerçekleştirilmelerinin mümkün olup olmadığıdır. Zira madde metninin kaleme alınış biçimi istisna hükümlerinin uygulanabilmesini pratik açıdan zorlaştırmaktadır. Bu konu aşağıda ayrıntılı olarak ele alınacaktır. İstisnadan yararlanabilmenin koşulları ve istisnanın kapsamı, gelir ve kurumlar vergisi bakımından dar mükellefler için ayrı ayrı ve karşılaştırmalı olarak tartışılacaktır. Giriş bölümünde de değinildiği gibi çalışmanın esas amacı genel olarak Türkiye’de gelir elde etme konusunun değil anılan istisna hükümlerinin tartışılmasıdır. Bu nedenle açıklamalar burada konunun sınırlarını aşmamak amacıyla sınırlandırılmıştır.

II. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

GVK ve KVK’de kullanılan terim ve kavramların analizlerine geçmeden önce vergiyi doğuran olay ile elde etme ilişkisi üzerinde durmakta yarar vardır. Zira çalışmanın temelini oluşturan bu ilişki belli koşullar altında ihracatı teşvik amacıyla yok sayılmaktadır. Gerek GVK gerek KVK bakımından vergiyi doğuran olay, gelir elde etme olarak kanunda belirlendiği için, kanunun vergilendirmek istediği konu doğrultusunda vergi alacağına hangi olayın, durumun ya da olgunun gerçekleşmesinden kaynaklanacağı da her gelir türü için ayrı ayrı belirlenir. Tam mükellefiyet bakımından vergiyi doğuran olay ile mükellef arasında kurulacak bağ uyrukluk veya yerleşim

⁹ Anılan maddelerde yürütülen faaliyetlere ilişkin belirlemeler de yer almakla birlikte, teşvikin ilk bakışta mükellefiyet başlığı altında ele alınması nedeniyle bir muafiyet olarak değerlendirilmesi doğru görülebilir. Ancak maddelerde hangi tür faaliyetler sonucu elde edilen gelirlerin Türkiye’de elde edilmemiş sayılacağı öngörüldüğünden, düzenlemelerin söz konusu ticari faaliyetler için bir istisna olarak değerlendirilmesi yerindedir. Bkz. Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s.281; Öz, Semih, Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay Elde Etme, Ankara 2006, Maliye ve Hukuk Yayınları, s.246. Bununla birlikte 128 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde uygulama “ihracat muafılığı” olarak tanımlanmaktadır. Bkz. Resmi Gazete No: 17237 sayılı Mükerrer, Resmi Gazete T. 31.01.1981. Muafılık yaklaşımı için ayrıca bkz. Özbacı, Yılmaz, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara 1997, Feryal Matbaacılık, s.111. Tüm bunlara ek olarak hem GVK hem de KVK’de yer alan bu parantez içi düzenlemenin amacının ihracatı teşvik etmek ve geliştirmek olduğu söylenebilir. Dolayısıyla düzenlemelerin ihracat teşviki olarak adlandırıldığı da tespit edilmiştir. Bkz. Bulutoğlu, Kenan, Türk Vergi Sistemi, İstanbul 1966, Fakülteler Matbaası, s.33-34; Arıkan, Zeynep, Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgah, Ankara 2007, Maliye ve Hukuk Yayınları, s.189.

yeri esasına göre tespit edilir. Dar mükellefiyette ise vergiyi doğuran olay olan gelir elde etmek ile gelir arasındaki bağ, gelir getirici faaliyetin Türkiye’de gerçekleşip gerçekleşmediği test edilerek belirlenir. Dar mükellefiyette elde edilen gelirin GVK’de yer alan gelir türlerinden birinin kapsamına girmesi ve Türkiye’de elde edilen gelir olarak değerlendirilebilmesi için en genel yaklaşımla Türkiye ile ilişkili olması aranır¹⁰.

Dar mükelleflere tanınan bu imkânın yabancı tüccarlar lehine bir ayırım yarattığı yazında ileri sürülmüştür¹¹. Ancak bu teşvikin kabul edilmesindeki etkenler Maliye Bakanlığı tarafından şu şekilde açıklanmaktadır¹²: Anılan teşvikten yararlanan mükellefler Türkiye’de vergi ödememekle birlikte kendi ülkelerinde vergi ödeyeceklerdir. Bu verginin oranı gelişmiş ülkelerde Türkiye’den daha yüksektir. Ayrıca söz konusu teşvik ihracatı geliştirecektir. Son olarak dar mükelleflerin elde ettikleri gelirin ne kadarının Türkiye’de elde edilmiş sayılacağını tespit etmek oldukça güçtür. Bu güçlüğü ortadan kaldırmak amacıyla söz konusu mükellefleri vergilendirmeme tercih edilmiştir.

Bu düzenlemelerin ana gerekçesi Türkiye’nin özellikle 1960’lı yıllardan önce büyük kısmı itibarıyla tarım ürünlerinden oluşan ihraç mallarının ihracını kolaylaştırmaktır. Ancak bu uygulamanın dar ve tam mükellefler arasında bir rekabet eşitsizliği yarattığı da göz ardı edilmemelidir¹³.

Tekrar vergiyi doğuran olay ile gelir elde etme konusuna dönülecek olursa, Türkiye’de yerleşik olmayan bir gerçek kişinin işyeri ya da daimi bir temsilcisi bulunmaksızın Türkiye’de ticarî kazanç elde etmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, ilk olarak GVK’dan başlanarak, Türkiye’de ticari faaliyette bulunuyor olmalarına rağmen dar mükellef gerçek kişiler bakımından vergilendirilmemeye ilişkin şartların tespiti için maddede yer alan işyeri, daimi temsilci, iş merkezi ve Türkiye’de satmak gibi kavramların açıklanması zorunludur.

¹⁰ Gerek GVK 7. gerek KVK 3. madde metinlerinde bu husus “Türkiye’de”, “bu yerlerde” ve “vasıtasıyla” ifadeleri kullanılarak vurgulanmıştır.

¹¹ Bulutoğlu, a.g.e., s.34.

¹² Gelir Vergisi Kanunu ve İzahları, Ankara 1949, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları, Güney Matbaacılık, s.80 vd.

¹³ Özbacı, a.g.e., s.112.

1. Vergi Hukukunda İşyeri:

İşyeri kavramı Türk hukukunun çeşitli alanlarında bu alanların kapsamı ya da uygulaması ile ilgili olarak tanımlanmaktadır. Örneğin iş hukuku, borçlar hukuku ya da ticaret hukuku bakımından işyeri ilgili mevzuatlarda açıklanmaktadır. Kavram bazen bu hukuk alanları ile ilgili olarak sınırlı bir yaklaşımla tanımlanmakta, bazen de başka alanlara etki edecek şekilde ele alınmaktadır¹⁴.

Türk vergi hukukunda işyeri Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 156. maddesinde tanımlanmaktadır¹⁵. İşyeri: *“ticari, sınai zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir”*. Bu tanımlama doğrultusunda işyeri, vergi hukuku bakımından bir mekân ifade etmektedir¹⁶. En genel ifade ile işyeri bir *“yer”* veya *“mekan”* olarak vergilendirmeye temel teşkil eden ve özellikle ticari kazançların elde edildikleri ülkenin (kaynak ülke) vergilendirme yetkisi ile bağının kurulmasını sağlayan kavramdır¹⁷. Ancak bu bağ her zaman kolay tespit edilebilir nitelikte değildir. Bilişim teknolojilerinde yaşanan hızlı gelişmelerle birlikte e-ticarete, işletme yapılanmalarında ve örgütlenme biçimlerinde geleneksel tüm alışkanlıkların ötesine geçildiği görülmektedir. Bu nedenle günümüzde işletmeler için her açıdan başlangıç noktası sayılan işyeri kavramı da bilinen ve kabul edilenin çok ötesinde bir anlama sahip olmaktadır¹⁸. Bu nedenle günümüz koşullarında geleneksel işyeri tanımları

¹⁴ 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 11. maddesinde işyeri, sigortalı sayılanların maddî olan ve olmayan unsurlar ile birlikte işlerini yaptıkları yerler olarak tanımlanmaktadır. 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun ilgili maddelerinde ise (11. madde vd.) işyeri, ticarî işletme kavramı altında ele alınmakta, ayrıca işyeri ifadesine taşıma hukuku ile ilgili olarak (1192. madde) değinilmektedir. 6098 sayılı Borçlar Kanunu'nun da işyerine, kira sözleşmeleri (339. madde vd.) ve genel hizmet sözleşmeleri (393. madde vd.) kapsamında değinilmektedir. Hali hazırda tanımlanmakta güçlük çekilen işyeri kavramına, Borçlar Kanunu ile literatüre *“çatılı işyeri”* olarak ifade edilen yeni bir kavram daha eklenmiş bulunmaktadır.

¹⁵ VUK 156. madde işyeri kavramını *“Mükellefin Ödevleri”* başlığı altında ele almakta ve mükelleflerin işe başlamayı bildirme yükümlülükleri ile ilgili olarak tanımlanmaktadır.

¹⁶ Bu maddenin herhangi bir yorum gerektirmeyecek kadar açık olduğu görüşü için bkz. Tuncer, Selahattin, *“Vergi Hukuku Açısından İşyeri”* İÜ İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, (1991), S.34, s.196.

¹⁷ Tuncer, Selahattin, *“Vergi Hukukunda İşyeri”*, Vergi Dünyası, S.110, Ekim 1990, s.4.

¹⁸ Gençer, Çağlayan Ahmet, *“Elektronik Ticarete Bağlama Noktası Olan İşyeri Kavramı”*, Vergi Sorunları, S.293, Şubat 2013, s19; Cihangir, Niyazi, *“Sanal İşyeri-I”*, Vergi Dünyası,

sorgulanmaya açık hale gelmektedir¹⁹. İşyeri, çok uluslu şirketlerin vergi yüklerini azaltmaya yönelik çabalarında kullandıkları vergi planlaması aracına dönüştükçe, Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) önlem olarak bir yandan işyerinin varlığı için aranan şartları esnetmekte bir yandan da işyeri kavramının kapsamını genişletmektedir²⁰. Bu sürecin henüz sonlanmadığı, hatta uzunca bir süre daha devam edeceği söylenebilir.

OECD tarafından hazırlanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması modelinde yer alan ve Türkçe'ye daimi işyeri olarak tercüme edilen "*permanent establishment*" kavramı Türk vergi anlaşmalarının 5. maddesinde işyeri başlığı altında ele alınmaktadır. Söz konusu maddede işyeri: "*bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer*" olarak tanımlanmaktadır. Bu iki tanımlamanın amaçları açısından ortaya çıkan farklılık, kavramın kapsamının belirlenmesini güçleştirmektedir. VUK'da yer alan tanım vergileme açısından önem taşırken, vergi anlaşmalarındaki tanım çifte vergilendirmenin önlenmesi açısından önemlidir. Zira söz konusu maddede işyerinin anlaşmanın amaçları bakımından ne anlama geldiği ifade edilmektedir. Dolayısıyla tanımlar arasında kapsam bakımından bir farklılık olduğu ileri sürülebilse dahi²¹, esas farklılık tanımın amaçları bakımından ortaya çıkmaktadır. Her iki tanımlamada da işyeri bir mekânı ifade etmek üzere tasarlanmış olmasına rağmen vergi anlaşmaları bakımından işyerinde belli koşullarda yürütülen faaliyetin mahiyeti ve sürekliliği ön plana çıkmaktadır²². Ayrıca maddede hangi yerlerin işyeri sayılacağı hangilerinin sayılmayacağı örnekler verilerek açıklanmaktadır. OECD Modelinde yer alan tanım göz önünde bulundurularak işyerinin unsurları şu şekilde sıralanabilir:

S.227, Temmuz 2000, s.52; Cihangir, Niyazi, "Sanal İşyeri-II", Vergi Dünyası, S.229, Eylül 2000, s.51 vd.

¹⁹ Akçaoğlu, Ertuğrul, "Vergi Anlaşmalarında İşyeri Kavramının Dönüşümü", Vergi Hukukunda Genç Yaklaşımlar, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuka Genç Yaklaşımlar Konferansı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2013, s.313; Batun, Mehmet, "OECD Model Anlaşması Çerçevesinde İşyeri Kavramı", Vergi Dünyası, S.390, Şubat 2014, s.41.

²⁰ Batun, a.g.m., s.42.

²¹ Bkz. Tuncer, a.g.m., (1991), s.197.

²² Maddenin İngilizce orijinal metni: "For the purposes of this Convention, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on".

İşe ilişkin bir “yer” var olmalıdır. Bundan kasıt işletmenin faaliyetinin yürütülmesi için kullanılan bina, müstemilat, makine ve teçhizat şeklinde tesisat veya fabrika. Bazı durumlarda ise bina veya müstemilat mevcut olmasa bile işin yürütülmesi bakımından belirli bir alanın kullanılmaya mümkün kılınması da işyerinin varlığına işaret edebilir. Ayrıca faaliyetin yürütülebilmesi için bir donanımın bulunması gereklidir²³.

Tüm bunlara ek, işyeri sabit olmalıdır. İşyeri belirli bir coğrafi alanda kurulmuş olmalı ve daimilik ya da süreklilik göstermelidir. Bu şekilde bir bağ kurulmadığı sürece yürütülen faaliyetlerden elde edilen gelirin kaynak devlet ile ilişkilendirilmesi mümkün değildir²⁴.

Çalışmanın inceleme konusu bakımından işyeri kavramı ulusal ve uluslararası düzeyde yapılan her iki tanımlamayı da içerecek şekilde ele alınmalı, özellikle vergi hukuku bakımından vergilendirmeye yol açacak bir faaliyetin yürütülmesi için elverişli bir ortamın ya da durumun var olup olmadığı tespit edilmelidir. Bu şekilde tespit edilen işyerinin fiziki varlığı süreklilik ve daimilik gibi işlevsellik unsurları da dikkate alınarak değerlendirilmelidir²⁵. Ancak yukarıda da değinildiği üzere sanal dünya söz konusu olduğu zaman bu koşullar değişiklik gösterebilir²⁶.

2. Vergi Hukukunda Daimi Temsilci:

GVK madde 8’de tanımlandığı şekliyle daimi temsilci, “*bir hizmet veya vekâlet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen*

²³ Model Tax Convention on Income and on Capital, (2010) Condensed Version, Commentary on Article 5, s.93-94.

²⁴ Model Convention, p.94. Ayrıca bkz. Yaltı, Billur, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, İstanbul 1995, Beta Basım Yayım Dağıtım, s.131-132.

²⁵ Bu konuda ayrıntılı analiz için bkz. Vogel, Klaus, Double Taxation Conventions, 3rd Ed., Kluwer Law International, 1999, s. 282-285; Sasseville, J. - Skaar, A.A., “General Report”, Is there a permanent establishment?, IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol.94a, 2009, s.23 vd.; Akçaoğlu, a.g.m., s.319 vd; ayrıca bkz. Balcı, A. Bayazit, “Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları (Uluslararası Vergi Anlaşmalarında ‘Daimi İşyeri’ Kavramının Önemi)”, Vergi Dünyası, S.278, Ekim 2004, s. 40-41.

²⁶ Bu konuda güncel bir tartışma için bkz. Öz, Semih, “Twitter’in Vergilendirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Erişim adresi: <http://www.vergisorunlari.com.tr/yazi.aspx?yazino=88>, Erişim Tarihi: 07.07.2014. Ayrıca bkz. Yaltı, Billur, “Travel Agency or the Yacht: Which One is the PE?”, Tax Treaty Case Law Around the Globe-2011, Kluwer Law International, 2012, s.185-194. (Dnş. 4. D. E.2010/621, K. 2010/2979 T. 24.05.2010 künyeli karar üzerine tebliğ)

veya gayrimuayyen bir müddetle veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimsedir”²⁷.

Aynı madde uyarınca bazı kimseler, başkaca şartlar aranmaksızın temsil edilenin daimi temsilcisi sayılırlar. Bu kişiler: “*ticari mümessiller; tüccar vekilleri ve memurları ile Ticaret Kanunu'nun hükümlerine göre acenta durumunda bulunanlar; temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere, giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler; mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlardır*”²⁸.

Kanun kapsamında Türkiye’de elde edilmiş bir ticari kazancın varlığından söz edebilmek için, öncelikle bir kazanç elde edilmiş olmalı ve elde edilen kazanç ile daimi temsilcilik arasında bir “bağ”²⁹ bulunmalıdır; zira kazancın bu kişiler³⁰ vasıtasıyla sağlanması zorunludur³¹. Ayrıca her ne kadar GVK ve KVK’de kaleme alınış biçimleri farklılık gösterse de kazancın “*bu yerlerde*” veya “*bu temsilciler vasıtasıyla*” sağlanması ile ilgili ifadelerin geniş yorumlanması gerekir³². Diğer bir ifade ile Türkiye’de

²⁷ Borçlar Kanunu’nun 40 ve 41. maddelerinde de benzer ifadeler ile temsil ilişkisinde başkası adına ve hesabına işlemler yapılması hususları vurgulanmaktadır. Özellikle 41. maddede yer alan temsilin kamu hukukundan doğması durumunda, temsil yetkisinin içeriği ve derecesinin bu konudaki yasal hükümlere göre tayin edileceğine ilişkin belirleme önemlidir.

²⁸ Bkz. GVK madde 8/(3). Dolayısıyla daimi temsilciliğin belirlenmesine Türk Ticaret Kanunu’nun ticari temsilcilik ve acentelik ile ilgili hükümleri de etkili olacaktır.

²⁹ Arıkan, a.g.e., s.195.

³⁰ Bu kişilerin daimi temsilci olarak kabul edilmesinde tüzel kişiliğe sahip bir kurum olup olmadıkları önem arz etmemektedir. Bkz. Başak, Levent, “Yabancı Kurumlarca Türkiye’de Açılan İrtibat Büroları Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına ve İç Mevzuat Hükümlerine Göre Kurumların İşyeri veya Daimi Temsilcisi Olarak Kabul Edilebilir Mi?”, Vergi Sorunları, S.212, Mayıs 2006, s.94; Ek olarak bkz. Başak, Levent, “Yabancı Ülke Kuruluşlarının Türkiye’de Faaliyet Gösteren İrtibat Bürolarının Kurumlar Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu-I”, Vergi Sorunları, S.167, Ağustos 2002, s.111 vd. Ayrıca bkz. Dnş. 7. D. E. 1992/265, K. 1994/791, T. 21.02.1994:“...ilgili şirketin ücretli elemanı olması, aynı zamanda, daimi temsilcisi olmasına engel değildir”.

³¹ Bkz. Dnş. 4. D. E. 1996/2143, K. 1996/3935, T. 06.11.1996: “Daimi temsilci kavramının varlığından söz edebilmek için sözü geçen hükümlerde belirtilen koşulların mevcudiyetinin somut olarak saptanması gereklidir”.

³² GVK ve KVK’de yer alan ifadeler karşılaştırıldığında GVK’de kazanç ile işyeri ve daimi temsilci arasındaki bağın önemi vurgulanırken, KVK’de bu bağ yanında bu yerlerde veya bu kişiler vasıtasıyla “yapılan işler” ifadesi kullanılmak suretiyle, bir faaliyetin varlığının arandığı açıkça görülmektedir. Dolayısıyla işyeri ya da daimi temsilciye sahip olmak, gerek

bir işyerinin ya da daimi temsilcinin bulunması aksi kanıtlanmadıkça kazanç elde edilmiş olduğunu ortaya koymaz³³. Sadece elde edilen bir kazanç varsa bunun aksi kanıtlanmadıkça, bu yerlerden ya da temsilciler vasıtasıyla kazanıldığına güçlü bir karine teşkil eder. Bunun da aksinin kanıtlanması mümkündür. Zira VUK 3(B)/1. maddesi uyarınca “*vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*”. Tüm bunlar yanında söz konusu yer ve kişilerin (işyeri ve daimi temsilci) kazancın elde edilmesindeki dolaylı ekonomik etkileri doğal olarak göz önünde bulundurulmalıdır³⁴.

Dar mükellefiyetin belirlenmesi açısından daimi temsilci temsil ettiği kişi ya da kuruma bir hizmet ya da vekâlet sözleşmesi ile bağlı olmalıdır. Daimi temsilci, temsil edilenin nam ve hesabına belirli ya da belirsiz bir süre için birden çok ticari işlem yapmaya yetkilidir³⁵. Dar mükellefiyet açısından daimi temsilcilik ilişkisinin tesisinde aranan diğer önemli bir şart da temsil edilenin nam veya hesabına yürütülen işlerin ticari nitelikte olmasıdır. Taraf olduğumuz vergi anlaşmalarında sadece mal ve ticari eşyanın satın alınması, teşhiri, depolanması, teslimi gibi faaliyetler işyerinde yürütülebilecek işler olarak görüldüğünden bu işler ticari nitelikte sayılabilir. Bu nedenle iş merkezi yurt dışında bulunanların elde ettikleri ticari kazançlar diğer koşulların varlığıyla Türkiye’de elde edilmiş sayılmayacaktır. GVK ve KVK’de yer alan söz konusu düzenlemelerin vergi anlaşmalarının ilgili hükümleri ile paralellik gösterdiği ileri sürülmektedir³⁶.

3. Vergi Hukukunda İş Merkezi:

Kurumlar vergisinde, gelir vergisinden farklı olarak bu verginin mükelleflerinin özelliği göz önüne alınarak “*yerleşme*” kavramı yerine “*kurum merkezi*” kavramına ve bu kavramın yasal merkez ile iş merkezi çeşitlerine yer verilmiştir³⁷. KVK bakımından kanun kapsamında yer alan

GVK gerek KVK kapsamında dar mükellefiyete tabi tutulmak ve vergilendirilmek için yeterli değildir.

³³ Yazında ise bunun aksi kanıtlanmadıkça, tek başına, kazancın elde edilmiş sayılması için yeterli olduğu ileri sürülmektedir. Bkz. Ekmekçi, Esra, Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük, İstanbul 1994, Kazancı Hukuk Yayınları No:132, s.45.

³⁴ Ekmekçi, a.g.e., s.45.

³⁵ OECD Model Anlaşması uyarınca daimi temsilcinin faaliyetlerinden dolayı işyerinden söz edilebilmesi için daimi temsilci bakımdan iki temel unsur aranır: Teşebbüs adına sözleşme akdetme yetkisi ve bu yetkinin mutaden kullanımı. Bkz. Model Convention, Art.5/(5).

³⁶ Yaltı, a.g.e., s.154.

³⁷ Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s.335.

mükelleflerin mali ikametgâhlarının, diğer bir ifade ile nerede mukim olduklarının belirlenmesi amacıyla kullanılan ve kanuni bir bağlama noktası olan iş merkezi kavramı, KVK'nin 3/(6) maddesinde kurumların “iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkez” olarak tanımlanmaktadır. Bu bakımdan “kanuni merkez” yanında kurumların nerede mukim olduklarının tespit edilmesinde önemli bir araç olarak kullanılan bu kavram, kurumların anılan iki merkezlerinin birbirinden ayrı olabileceği öngörüsüyle kanun koyucu tarafından düzenlenmiştir. Kurumların iş merkezlerinin neresi olduğu ve nasıl tespit edileceği sorunu bir tarafa bırakılacak olursa, çalışma kapsamı bakımından KVK'ye göre ticari kazancın Türkiye'de elde edilip edilmediğinin ya da elde edilmiş sayılmayacağına belirlenmesinde iş merkezinin nasıl bir işlev üstlendiği öncelikle ele alınmalıdır.

Değindiği gibi iş merkezi terimi KVK bakımından Türkiye'de faaliyette bulunan kurumların yasal merkezlerini yurt dışında göstermek suretiyle tam mükellefiyette kaçınma girişimlerini önlemek amacıyla taşımaktadır³⁸. Esas olarak çok uluslu şirketlerin yapılanmalarındaki gerçek mahiyeti kavramaya yönelik olarak geliştirilen bu kavram, en başta kurumlar vergisi için önem taşımaktadır. Dolayısıyla öncelikle kurumlar vergisi mükellefiyetinin kapsamının belirlenmesi için kullanılacak bir ölçüttür. Bununla birlikte dar mükellefiyette ticari kazancın Türkiye'de elde edilmiş sayılmadığı durumların tespitinde, sadece gerçek kişilerin ticari kazançları bakımından aranılan bir ölçüt olması dikkat çekicidir. GVK'nin 7/(1). maddesinde Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla faaliyette bulunan gerçek kişi dar mükelleflerin iş merkezlerinin Türkiye'de bulunmaması koşulu aranmaktadır.

³⁸ Yazında bu düzenlemenin muvazaa olasılığını ortadan kaldırmak amacıyla getirildiği ileri sürülmektedir. Bkz. Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s.336; Bulutoğlu, a.g.e., s.152-153. Ancak uygulamada ortaya çıkan ilişkilerin her zaman muvazaa olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Uluslararası alanda gözlenen “anlaşma alışverişi” (treaty shopping) gibi başka olasılıkların da göz önünde bulundurulması gerekir. Bkz. Philip T. Kaplan, “Treaty Shopping Under the New US-Netherlands Treaty”, I.B.F.D. Bulletin, No.47, 1993, s.175; Helmut Becker – Felix J. Wurm (ed.), Treaty Shopping An Emerging Tax Issue and its Present Status in Various Countries, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer 1988, s.1; Molina, Juan Carlos, “Treaty Shopping”, Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht Herausgegeben von Univ.- Prof. Dr. Michael Lang, Band 34, Triangular Tax Cases, ed. Franz Philipp Sutter – Ulf Zehetner, Linde Verlag Wien Ges.mb.H., Wien 2004, s.469.

Dolayısıyla diğer koşullar gerçekleştikten sonra Türkiye’de bir işyeri vasıtasıyla faaliyette bulunan gerçek kişi dar mükelleflerin iş merkezlerinin Türkiye’de bulunmaması kaydıyla Türkiye’de elde ettikleri ticari kazançlar Türkiye’de elde edilmiş sayılmayacaktır. Diğer bir ifade ile işyeri Türkiye’de olan ancak iş merkezi başka bir ülkede bulunan bir gerçek kişi dar mükellef, diğer koşulları da sağladıktan sonra anılan ihracat istisnasından yararlanabilecektir.

Kurumlar vergisinde ise konu farklı ele alınmalıdır. İşyeri bakımından kanuni merkez ve iş merkezi ayrımı esas olarak KVK kapsamında vergilendirilen mükellefler için önem taşımaktadır. Ancak maddenin kalem alınış biçiminden KVK kapsamındaki dar mükelleflere, kurumun kanunen kurulu olduğu yer ve işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkez ayrımı gözetilmeksizin, hatta bunların nerede olduğuna da bakılmaksızın ihracat istisnasından yararlanma imkânı tanınmaktadır gibi bir izlenim doğmaktadır. Aksine, anılan istisnadan yararlanmak isteyen bir dar mükellef kuruluşun kanuni merkezi ya da iş merkezinin Türkiye’de bulunmaması gerekmektedir. Kanunda yer alan “*bu şartları taşıyabilir*” ifadesi bu şekilde yorumlanmalıdır. Zira KVK kapsamında dar mükellef olarak vergilendirilmek için kurumların, kanuni veya iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmamalıdır. Daha açık bir ifade ile mükellefin KVK uyarınca dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilebilmesi için sahip olduğu işyerinin VUK madde 156 hükmüne uygun olması ve kurumun kanuni ya da iş merkezinin Türkiye’de bulunmaması şarttır. Örneğin herhangi bir kurum, şubesi vasıtasıyla Türkiye’de faaliyet gösterebilir. İşte bu şekilde faaliyet gösteren dar mükellefler diğer şartların da gerçekleşmesi ile Türkiye’de ticari kazanç elde etseler dahi bu kazanç Türkiye’de elde edilmiş sayılmayacaktır. Kanunda yer alan “*bu şartları taşıyabilir*” ifadesi kurumların kanuni ya da iş merkezlerinden birinin Türkiye’de bulunması ya da bulunmamasına ilişkin şartları değil, dar mükellef olmaya ilişkin şartları işaret etmektedir. Herhangi bir kurumun kanuni ya da iş merkezi Türkiye’de ise bu kurum doğal olarak tam mükellefiyet esasına göre vergilendirilecektir.

Sonuç olarak Türkiye’de kanuni ve iş merkezi bulunmayan; ancak Türkiye’de bir işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından, bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen, kurumların sadece ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları

malları Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye'de elde edilmiş sayılmayacaktır. Aksi bir yorum kanunun kapsamını tam mükelleflere de uygulanabilecek şekilde genişletecektir.

Tüm bu açıklamalardan sonra GVK kapsamında dar mükellef olarak vergilendirilecek kişilerin ihracat istisnasından yararlanmaları için neden iş merkezlerinin Türkiye'de bulunmaması koşulunun arandığı sorusunun cevabını bulmak kolaylaşmaktadır. Zira kanuni merkez ve iş merkezi kavramları kurumlar; iş merkezi kavramı ise gerçek kişiler açısından önem taşımaktadır. Gerçek kişiler bakımından özellikle iş merkezinin Türkiye'de bulunmama vurgusunun kanunda yer alması bu şekilde açıklanabilir. Tersine akıl yürütüldüğünde, iş merkezi Türkiye'de bulunmayan bir kişinin sahip olduğu işyerinde veya daimi temsilcisi varsa bunun aracılığıyla elde ettiği ticari kazanç, diğer şartların da gerçekleştiği varsayımı altında, dar mükellef gerçek kişi bakımından Türkiye'de elde edilmiş sayılmayacaktır. Ancak aynı kazanç kurumlar söz konusu olduğunda, kurumun kanuni merkezi Türkiye'de ise, kurumlar vergisi kapsamında tam mükellefiyet esasına göre vergilendirilebilir. Kurumun sadece iş merkezinin yurt dışında bulunması bu anlamada yeterli değildir. Zira iş merkezi Türkiye'de bulunmayan ancak kanuni merkezi Türkiye'de olan kurumlar tam mükellef sayılır. Bu durumda hem kanuni hem de iş merkezi Türkiye'de bulunmayan bir kurum, gerekli diğer şartları da taşıyorsa, anılan istisnadan yararlanabilir.

III. TÜRKİYE'DE ELDE EDİLMİŞ SAYILMAMANIN ŞARTLARI

Gerek gelir gerek kurumlar vergisi bakımından Türkiye'de gelir elde etmenin şartları öngörülmeyle birlikte, elde etme kavramı vergi kanunlarında açıkça tanımlanmamaktadır. Mevzuatta bu konuda herhangi bir terim birliğinin bulunduğunu söylemek de güçtür, zira çeşitli maddelerde doğan, alınan, verilen, bağlanan ve elde edilen ifadelerinin kullanıldığı görülmektedir. Tüm bu ifadelerin anlamı gelire hukuki ya da fiili tasarruftur³⁹. Fakat çeşitli gelir türlerine göre bu ölçüden sapmalar da yapılmıştır⁴⁰. Bu nedenle Türkiye'de gelir elde etmiş sayılmamaya ilişkin şartları doğru tespit etmek gereklidir. Mevzuat uyarınca:

³⁹ Erginay, Akif, Vergi Hukuku: İlkeler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi, Ankara 1990, Savaş Yayınları, s.141.

⁴⁰ Özbalcı, a.g.e., s.74 vd.

- Kazanç sahibi dar mükellef olmalıdır;
- Bu kişinin Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilcisi bulunmalıdır;
- Kazancını bu yerlerde ve bu temsilciler vasıtasıyla sağlamalıdır;
- Ancak, Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi bulunan söz konusu kazanç sahibinin, (**gerçek kişiler için aranan koşul**) iş merkezi Türkiye’de olmamalı ve
- Kişi ihraç edilmek üzere Türkiye’den mal satın almalı veya (**gerçek kişiler için aranan koşul**) Türkiye’de mal imal etmelidir;
- Bu malları da Türkiye’de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelidir.

Sadece bu şekilde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlar Türkiye’de elde edilmiş sayılmayacaktır. Şartların hepsinin bir arada gerçekleşmiş olması gereklidir.

Esasen dar mükellefiyete tabi kişi ve kurumların vergiye tabi kazançları, VUK’da tanımlanan işyerinde veya daimi temsilcileri vasıtasıyla Türkiye’de ticari faaliyette bulunmalarından kaynaklanan gelirlerdir. Yabancı bir gerçek kişinin Türkiye’de şube açması, kanunun söz konusu hükmünden yararlanılmasını engellemez⁴¹; ancak şubenin daimi temsilci niteliği taşıyıp taşımadığının dikkatli bir biçimde araştırılması gerekir⁴². Aynı şekilde Türkiye’deki irtibat bürolarının işyeri olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususu da somut olaya göre belirlenmelidir⁴³. Zira daimi temsilcilik ilişkisi kanunda tahdidi olarak belirlenmemiş, daimi temsilciliğin bunlar dışında çeşitli biçimlerde ortaya çıkabileceği göz önünde bulundurulmuştur⁴⁴.

Bu gelirlerin vergilendirilmesindeki temel neden, faaliyetlerin Türkiye’de icra ediliyor ya da değerlendiriliyor olmasıdır. Ancak dar

⁴¹ Arıkan, a.g.e., s.190.

⁴² Örneğin “...aynı kişinin hem davacı şirketin hem de yurtdışındaki şirketin ortağı ve kanuni temsilcisi olması tek başına bu firmalar arasında daimi temsilcilik ilişkisi doğmasına yetmediğinden...”; Dnş. 3. D. E. 2009/2479, K. 2010/2791, T. 27.09.2010.

⁴³ Ekmekçi, a.g.e., s.36; ayrıca bkz. Dnş. 4. D. E. 1993/2229, K. 1994/602, T. 08.02.1994; Dnş. VDDGK E. 1997/240, K. 1998/452, T. 25.12.1998.

⁴⁴ Örneğin “...adına reklam rezervasyonunda aracı olan, ona müşteri toplayan, bu haliyle Türkiye’de kazancın elde edilmesine dolaylı olarak etki yapan muamele ve faaliyetleri nedeniyle ... nın ... nın daimi temsilcisi olduğu...”, Dnş. 4. D. E. 1996/2143, K. 1996/3935, T. 06.11.1996.

mükelleflerden VUK'da sayılan koşullar altında faaliyet gösteren, ihraç edilmek üzere mal satın alan veya imal eden; ancak bunları Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere ihraç eden kişilerin bu kazançları prensip olarak Türkiye'de gerçekleşmiş olmasına rağmen Türkiye'de elde edilmiş sayılmayacak veya değerlendirilmeyecektir. Kurumlar vergisi kapsamında yer alan dar mükellefler için ise ticari faaliyetin kapsamı sadece ihracat ile sınırlanmaktadır⁴⁵.

1. Türkiye'de Satmak:

GVK'nin ilk şeklinde ihracatı teşvik amacıyla, iş merkezleri Türkiye'de bulunmayanların satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye'de satmaksızın yabancı memleketlere gönderenlerin elde ettikleri kazançları vergi dışı bıraktığı gözlenmektedir. Ancak uygulamada Türkiye'de ya da Türkiye'den satmaksızın dışarıya göndermenin ne olduğu konusunda tereddüde düşülmüş, çeşitli sorunlar ile karşılaşmıştır⁴⁶. Daha sonra madde metninde gerçekleştirilen bir değişiklik ile iş merkezleri Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin ihracat istisnasından yararlanabilmeleri için işlemlerin merkezleri hesabına yapılması şartı getirilmiş, ayrıca Türkiye'de satmak kavramı da tanımlanmıştır. 1963 yılında madde bir değişiklik daha geçirmiş, merkezleri hesabına işlem yapma şartı kaldırılmış, teşvik mükelleflerin tüm ihracatlarını kapsayacak şekilde genişletilmiştir⁴⁷. 1981 yılında, GVK 7/(1) maddesinin parantez içi hükmünde yer alan ve ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye'de satmaksızın yabancı memleketlere gönderen dar mükelleflerin bu işlerden doğan kazançlarını vergi dışı bırakan hüküm 2361 sayılı Kanun'un 3. maddesiyle kaldırılmıştır. Değişikliğin yürürlüğe girdiği 01.01.1981 tarihinden itibaren elde edilecek söz konusu kazanç ve iratların, GVK'nin ilgili hükümleri gereğince vergiye tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır⁴⁸. Madde son şeklini 2574 sayılı Kanunun 1'inci maddesiyle almış ve günümüzde bu şekli ile uygulanmaktadır.

⁴⁵ Bu konuya aşağıda ayrıntılı olarak değinilecektir.

⁴⁶ Bulutoğlu, a.g.e., s.34. Yazar özellikle tütün konusunda ihtilafların doğduğunu belirtmektedir.

⁴⁷ Bkz. Genel Vergi Reformu Raporu, Kısım 1-2, İstanbul 1961, T.C. Maliye Vekaleti, s.158 vd. GVK'nin 19.02.1963 tarih ve 202 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılmış veya değiştirilmiş olan hükümlerin metinleri için bkz.:

<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/5.4.193.pdf>.

⁴⁸ Ayrıca bkz. 128 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

Konunun ne kadar değişken ve hassas olduğu, maddede gerçekleştirilen değişikliklerin tarihleri göz önünde bulundurularak tespit edildikten sonra madde metninde yer alan tartışmalı noktaların incelenmesine geçilebilir. Öncelikle süreç içerisinde en çok tartışmaya konu olan “*Türkiye’de satmak*” ifadesi ele alınmalıdır.

Türkiye’de satmaktan anlaşılması gereken kanunda tanımlanmaktadır. Satışın Türkiye’de gerçekleşmiş sayılmaması için gerekli olan ilk koşul, alıcı veya satıcın ya da her ikisinin Türkiye’de olmamasıdır. Burada “*Türkiye’de olma*” ifadesinden ne anlaşılması gerektiği maddede açıklanmamıştır. Satıcının ya da alıcının Türkiye’de olması ya da olmaması, bu kişilerin Türkiye’de yerleşik olup olmadıklarına mı yoksa alım satım sırasında Türkiye’de bilfiil bulunup bulunmadıklarına göre mi değerlendirilecektir. Bu sorunun cevabını mevzuatta bulmak mümkün değildir. Kaldı ki yargı kararlarında da henüz bu soruya cevap verilmemiştir. Eğer Türkiye’de olma ifadesi geniş bir bakış açısıyla ele alınıp Türkiye’de bulunma olarak değerlendirilirse maddenin tam anlamıyla uygulanması mümkün değildir. Zira Türkiye’de satmaksızın ihraç etmek üzere mal satın alan bir dar mükellef kuruluşun Türkiye’de olmadan bu faaliyetini gerçekleştirmesi mümkün olsa dahi satıcının Türkiye’de olmaması mümkün değildir. Zira mallar Türkiye’de olan bu satıcıdan alınmaktadır. Ancak maddenin amacının bu olduğu söylenemez. Dolayısıyla burada iki adet alım satım işlemi ortaya çıkmaktadır.

Türkiye’de mal satın alan satıcının, bu malları Türkiye’de olmadan, diğer bir ifade ile alım satım sırasında Türkiye’de bulunmadan alması mümkündür; fakat satıcı her halükarda Türkiye’de olacaktır. Bu durum ilk alım satım işlemi oluşturmaktadır. Ancak maddede kastedilen satış bu ilk satış değildir. Esas olarak Türkiye’de mal satın alan bu dar mükellef kişi ya da kurumun satın aldığı malları Türkiye’de olmadan, yine Türkiye’de olmayan bir alıcıya satması gerekmektedir. Esas olarak maddede istisna kapsamında değerlendirilecek olan satış işlemi bu ikinci satıştır. Bu ikinci satışta alıcı ya da satıcı ya da her ikisi de Türkiye’de olursa, satış Türkiye’de gerçekleşmiş sayılacak ve madde uygulanamayacaktır. Fakat bu belirlemeden sonra da Türkiye’de olma ifadesinden ne anlaşılması gerektiği hala açıklığa kavuşturulabilmiş değildir. Bu açıdan konuya bakıldığında her iki tarafın da Türkiye’de yerleşik olmayan kişiler olması ön şarttır. İlk satışta

her ne kadar satıcı Türkiye’de yerleşik olsa bile bu konu maddenin uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir. Bu ilk satışta malı satan kişi ya da kurumun Türkiye’de yerleşik olmaması da mümkündür. Diğer bir ifade ile bu kurum da dar mükellefiyete tabi bir kuruluş olabilir.

Bu durumda her iki tarafın da ilk satış bakımından Türkiye’de olmadığı söylenebilir mi sorusunun cevabı önemlidir. Zira dar mükellefiyete tabi kurumlar Türkiye’de işyeri ya da daimi temsilcileri aracılığıyla faaliyette bulunurlar. Bu faaliyetlerini sürdürebilmek için de Türkiye’de olmaları gereklidir. Dolayısıyla ilk satışta da taraflardan birinin, bu durumda satıcının, Türkiye’de yerleşik olmasa bile Türkiye’de olduğu görülecektir. Son tahlilde Türkiye’de olmak ifadesi ilk bakışta “*Türkiye’de yerleşik olmak*” gibi anlaşılmaya müsait gözükse dahi ilişkilerin nerede kurulduğu ve bu ilişkinin taraflarının o sırada fiilen nerede bulunduğu daha ön plana çıktığı ileri sürülebilir.

Yazında konuyu açıklamak için verilen örneklerde satış işleminin yukarıda açıklanmaya çalışılan şekilde analiz edilmediği görülmektedir. İlk örnekte⁴⁹: Dar mükellef yabancı bir kurum olan İngiliz Firması (X), Türkiye’deki şubesi aracılığıyla Türkiye’den zeytin alıp tamamını İngiltere’ye göndermektedir. Bu durumda (X) Firması ihracat istisnasından yararlanabilir. Ancak dikkat edileceği üzere ilk alım satımda zeytin satıcısı Türkiye’dedir. (X) Firması satın aldığı bu zeytini Türkiye’de satmaksızın doğrudan Türkiye dışında bir alıcıya göndermektedir. Göndermek hem satmak hem de sadece göndermek olarak anlaşılabilir. Zira kanunda bu şekilde ifade edilmektedir. Önemli olan satın alınan malların Türkiye’de tekrar satılmamasıdır⁵⁰.

İkinci örnekte de konu benzer şekilde ele alınmaktadır⁵¹: İş merkezi Japonya’da bulunan dar mükellef (A)’nın temsilcisini Sakarya’ya

⁴⁹ Arıkan, a.g.e., s.217.

⁵⁰ Başka bir örnekte ise ilk satış sözlük anlamı satın almak olan “mübaya etmek” ifadesi kullanılarak açıklanmaktadır. Bkz. Özbacı, a.g.e., s.113. Ancak bu durum ilk satışın mahiyetini değiştirmez.

⁵¹ Şişman Gündoğan, Ahmet, Dar Mükellef Kişi ve Kurumların Vergilendirilmesi, Sakarya 2008, s.9. Bkz:

<http://www.sakaryavdb.gov.tr/DOCUMENT/DAR%20M%C3%9CKELLEF%20K%C4%B0%C5%9E%C4%B0%20ve%20KURUMLARIN%20VERG%C4%B0LEND%C4%B0R%C4%B0LMES%C4%B0.pdf>.

göndererek fındık satın alması ve satın aldığı fındığı İsviçre’ de yaptığı sözleşme ile Yunanistan’ da bulunan (Z)’ ye satması durumunda dar mükellef (A)’nın bu faaliyet sonucunda elde ettiği kazanç Türkiye’ de elde edilmiş sayılmayacaktır. Bu örnekte de iki satış söz konusudur. Firma Türkiye’den satın aldığı malları Türkiye’de satmaksızın, Türkiye’de bulunmadan İsviçre’de akdettiği ikinci bir sözleşme ile başka bir ülkeye Yunanistan’a satmaktadır.

Diğer bir husus, işyeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla madde kapsamında ticari faaliyet gösteren gerçek kişilerin Türkiye’de olmadığı varsayılırsa, ilk satışta satıcı Türkiye’de olacağı için madde uygulama alanı bulmayacak; ancak ikinci satıştaki alıcının Türkiye’de olup olmadığı önem taşıyacaktır. Bu alıcı Türkiye’de değilse, satış işlemi Türkiye’de gerçekleşmiş sayılmayacaktır. Bununla birlikte sözleşmenin taraflarının her ikisinin de Türkiye’de olmadığı varsayımında, Türkiye’de sözleşme akdetmeleri de mümkün olamayacağı için, madde uygulanabilecektir. Bunun dışında maddenin amacının sadece işyeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla faaliyet gösteren iki dar mükellef kişi arasında gerçekleşen işlemlere teşvik sağlamak olduğu gibi bir izlenim doğsa da, bu ilişkinin Türk ekonomisine ne kadar fayda sağlayacağı sorgulanabilir.

Dolayısıyla ilk satış ilişkisi incelendiğinde satıcı tam ya da dar mükellef bir kuruluş olabilir. Alıcı ise dar mükelleftir. İşte bu alım satım ilişkisinde tarafların Türkiye’de olması önem arz etmez, kaldı ki satıcı her halükarda Türkiye’dedir. İkinci aşamada söz konusu dar mükellef alıcı, satın aldığı malları Türkiye’de satmaksızın yurt dışına göndermelidir. Tarafların Türkiye’de olup olmadıkları, tam olarak bu aşamada önem taşır. Bu ilişkide satıcı, ilk satış ilişkisindeki alıcı olan dar mükellef kuruluştur. Bu kuruluş dar mükellef olduğu için de Türkiye’de ya işyeri sahibidir ya da bir daimi temsilcisi bulunmaktadır. Malların alıcısı ise Türkiye’de dışında, Türkiye’de olmayan bir kişi ya da kuruluştur. Ancak dar mükellef olan satıcının Türkiye’de olmadan bu malları kanun kapsamındaki gibi Türkiye dışında nasıl satmış sayılacağı açık değildir. Bu durumda Türkiye’de olmaktan ne anlamak gerekir yine net olarak ortaya konulamamaktadır. Dolayısıyla bu hüküm kapsamında malların Türkiye’de satılmaksızın, alıcısı ve satıcısı ya da her ikisi de Türkiye’de olmaksızın ihraç edilebilmesi teorik olarak mümkün gözükmemektedir.

Malların Türkiye’de satılmış sayılması ile ilgili maddede yer alan diğer ölçüt satış sözleşmesinin Türkiye’de yapılmasıdır. Eğer satın alınan mallar Türkiye’de yapılmayan bir sözleşme ile doğrudan ihraç ediliyorsa, satımın yine Türkiye’de gerçekleşmediği söylenebilecektir. Bu ölçüt tarafların Türkiye’de olmamaları ölçütüne nazaran daha anlaşılabilir ve uygulanabilir niteliktedir. Taraflar Türkiye dışında herhangi bir ülkede bir satış sözleşmesi akdettikleri zaman bu alım satım işlemi Türkiye’de gerçekleşmiş sayılmayacaktır. Satış sözleşmesinin konusuna giren mallar da Türkiye’de satılmayacaktır. Malların alıcının ülkesine ya da başka üçüncü bir ülkeye ihraç edilmesi mümkündür. Önemli olan Türkiye’de satın alınan malların ihraç edilmesidir. Bu durumda taraflar Türkiye’de olsalar bile, satış sözleşmesi Türkiye dışında akdedildiği için faaliyet yine istisna kapsamında değerlendirilebilecektir. Zira Türkiye’de satmaktan maksadın ne olduğu açıklanırken iki önerme arasında “veya” bağlacı kullanılmıştır⁵²; bu nedenle koşullardan birinin gerçekleşmiş olması yeterlidir. Bu son durumda tarafların her ikisinin de “Türkiye’de olmamaları” mümkün olamadığı için, satış sözleşmesinin Türkiye dışında akdedilmesi tek seçenek olarak karşımıza çıkmaktadır. Tüm olasılıklar göz önünde bulundurularak, bir an için tarafların ikisinin de Türkiye’de olmadıkları ancak satış sözleşmesini Türkiye’de akdettikleri düşünüldüğünde dahi madde uygulama alanı bulacak ve satılan mallar da doğrudan ihraç edildiği takdirde bu faaliyetten elde edilen gelirler Türkiye’de elde edilmiş sayılmayacaktır. Ancak bunun gerçekleşmesi ancak varsayım olarak mümkündür.

2. Türkiye’de Satmamak:

İstisnadan yararlanmak için Türkiye’den satın alınan malların Türkiye’de satılmaksızın Türkiye dışına gönderilmesi gereklidir. Satın alınan mallar alındığı şekliyle mi gönderilmelidir yoksa işlendikten sonra da gönderilebilir mi sorusunun cevabı madde metinlerinde yer almamaktadır. Değinildiği üzere düzenlemelerin amacının esasen Türkiye’nin tarım ürünlerinin ihracatını teşvik etmek olduğu düşünülürse, satın alınan malların

⁵² Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük’te de belirtildiği üzere “ve” ve “veya” kelimeleri edat değil bağlaçlardır.

Bkz. http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.52b19454695fe5.9729460;

Karş. Seri 91 No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, 08.05.1969, "...ve Türkiye’de değerlendirilmesi" ibaresindeki (ve) edatı (veya) şeklinde değiştirilmiş;...".

doğrudan ya da işlenerek Türkiye dışına gönderilmesi bakımından bir fark olmadığı ileri sürülebilir⁵³. Diğer taraftan kanun koyucunun Türkiye’den mal satın alan dar mükellef kişi ve kurumların Türkiye’de bir faaliyet göstermeksizin bu malları Türkiye dışına göndermelerini arzu ettiği açıktır. Bu nedenle, satın alınan malların işlenmesi amacıyla yürütülecek ticari faaliyet, söz konusu istisnadan yararlanmayı engelleyecektir. Sürdürülen bu faaliyet de ihracat istisnasının kapsamı dışında kalacaktır.

Ayrıca konuya uluslararası vergi anlaşmaları bakımından yaklaşıldığında, satın alınan malın işlenmesi, mal üzerinde bir katma değer yaratacağı için faaliyet, Türkiye’nin taraf olduğu birçok anlaşmada belirlenen işyeri tanımının dışına çıkacaktır. Vergi anlaşmaları kapsamında bir kişi ya da kuruma ait sabit bir yerin sadece mal satın alma ve bilgi toplama gibi hizmetlerle ilgili faaliyetleri bu yerin OECD Modelinin 4/(5) maddesi uyarınca işyeri olarak değerlendirilmesi için yeterli değildir⁵⁴.

GVK’de yer alan diğer bir faaliyet ise malların Türkiye’de imal edilmesi ancak Türkiye’de satılmaksızın yabancı ülkelere gönderilmesidir. Bu durumda dar mükellef kişi bir mal satın almamakta, doğrudan kendisi bir imalat faaliyetinde bulunarak mal imal etmektedir. Bu nedenle mal imal edip yabancı memlekete gönderme durumunda, ortada bir satış işlemi yokmuş gibi bir izlenim doğmaktadır; ancak gerçekte malların yabancı ülkelere gönderilmesi de bir satış işlemine dayanıyor olabilir. Mal imalatında bulunan mükellefin mallarını yabancı memleketlere göndermesinden önce bir satış sözleşmesi imzalanmış olması mümkündür. Bu satış sözleşmesi malların yabancı ülkeye gönderilmesi sırasında yolda akdedilebileceği gibi mallar yabancı ülkeye ulaştıktan sonra da akdedilebilir. Dolayısıyla satış sözleşmesinin akdedilme anı değişebilmektedir. Bu konuda önemli olan husus satışın nerede yapıldığıdır. Öncelikle madde uyarınca imal edilen malların Türkiye’de satılmaksızın yabancı memleketlere gönderilmesi gerekmektedir. Türkiye’de satmaktan maksadın ne olduğu yukarıda da değinildiği gibi yine maddede açıklanmaktadır. Türkiye’de satmak alıcı veya satıcının veya her ikisinin de Türkiye’de olması veya satış akdinin

⁵³ Özbacı, a.g.e., s.112.

⁵⁴ Örneğin bkz. yeni tarihli Türkiye – Almanya arasında imzalanan Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması, R.G. Tarihi: 24.01.2012, R.G. No: 28183.

Türkiye’de yapılmış olmasıdır. Dolayısıyla mallar imal edildikten sonra bunların Türkiye dışına gönderilmesi satış sözleşmesinin akdedilmesinden önce de sonra da olabilir. Sadece satış akdinin taraflarından birinin ya da her ikisinin de Türkiye’de olmaması veya sözleşmenin Türkiye dışında akdedilmiş olması gerekir. Türkiye’de olma ifadesi bilfiil bulunma şeklinde yorumlanacak olursa ve taraflar da Türkiye’de değilse, sözleşme doğal olarak Türkiye’de akdedilemeyeceği için maddeden yararlanmak isteyen mükelleflerin sözleşmelerini Türkiye dışında herhangi bir yerde akdetmeleri en akılcı yol olacaktır.

Kazanç sahibi, mal imal eden mükellef, faaliyetini Türkiye’de bir işyerinden veya daimi temsilci aracılığıyla sağlamakta ancak iş merkezi Türkiye’de olmadığı için Türkiye’de elde ettiği madde kapsamına giren gelirleri bakımından herhangi bir vergi doğmamaktadır. Ancak bu durumda mükellefin Türkiye’de olmaması mümkün müdür sorusuna verilecek cevap olumsuzdur. Dolayısıyla her durumda, mal imal eden satıcının Türkiye’de olduğu bir gerçektir. Türkiye’de olmak ifadesi yerleşik olmak olarak anlaşılacak olursa dar mükellefiyete ilişkin bu hükmün uygulanması söz konusu olmayacak, kurum tam mükellefiyete ilişkin hükümler çerçevesinde vergilendirilecektir. Bu nedenle taraflardan özellikle satıcının yüksek ihtimalle Türkiye’de olduğu göz önünde bulundurularak, Türkiye’de olma konusunda ortaya çıkacak tereddüdü ortadan kaldırmak için sözleşmenin Türkiye dışında akdedilmesi gerekmektedir. Kaldı ki alıcı veya satıcının herhangi birisinin Türkiye’de olması, satışın Türkiye’de gerçekleşmiş sayılması için yeterli iken, her ikisinin de Türkiye’de olmasına ilişkin ayrıca bir açıklama yapılması gereksizdir.

IV. YÜRÜTÜLEN FAALİYETLERİN BELİRLENMESİ

Maddeyi bir başka açıdan, önermelere ayrılarak da incelemek gerekmektedir. Bu incelemede madde iki ana önermeye ayrılır. Vergilendirilmeyecek faaliyetlerin esas olarak neler olduğu belirlendikten sonra bu faaliyetlerin nasıl sonuçlanabileceği tartışılır.

1. Alım-Satım:

Maddedeki ilk önerme faaliyetin bir alım satım ilişkisi çerçevesinde kurulabileceğini göstermektedir. Bu ilişkide taraflar Türkiye’de olmadan ve Türkiye’de akdedilmemiş bir satış sözleşmesi ile bir hukuki ilişki içine

girerler. Bu ilişkide amaç Türkiye’den satın alınan malların yabancı ülkelere gönderilmesidir ve satın alınan mallar Türkiye’de satılmamalıdır. Önermenin başında ifade edildiği gibi satın alınan malların ihraç edilmek üzere Türkiye’den satın alınması gerekmektedir. Türkiye’den mal satın alan dar mükellefin amacı açıkça ifade edildiği gibi ihracat olmalıdır. Diğer bir ifade kişi ya da kurumlar ihraç edilmek üzere mal satın almış olmalıdır. İhraç edilmek üzere mal satın alan bu kişi ya da kurumun da amacı doğal olarak söz konusu malları yabancı ülkelere, Türkiye dışına göndermektir; Türkiye’de satmak değildir. Dolayısıyla ihraç edilmek ve Türkiye’de satmak üzere mal satın almak gibi bir sonuç uygulamada söz konusu olamaz. Dolayısıyla satın alınan malların, ihraç edilmek üzere satın alınması önermede yer alan amacın gerçekleşmesi için yeterlidir. Kanun koyucu malların sadece satın alınmasını değil aynı zamanda yabancı ülkelere gönderilmesini de şart koşturmaktadır. Malların ihraç edilmek üzere satın alınması ve satın alındıktan sonra da yabancı ülkelere gönderilmesi zorunludur. Yabancı ülkelere gönderilmesi ifadesinden, alıcının birden çok olabileceği sonucuna varılabilir. Mallar tek bir alıcıya değil çeşitli alıcılara da satılabilir ve/veya gönderilebilir.

Yine burada “*Türkiye’de satmaksızın*” ifadesi akılları karıştırmaktadır. Bu noktada ortaya çıkan ilişkide, asıl amacın malların Türkiye’de satılması mıdır yoksa Türkiye’ye satılması mıdır sorusu sorulabilir. Esas amaç alınan malların Türkiye dışına gönderilmesini teşvik etmek olduğu için satım işleminin mallar gönderildikten sonra mı, önce mi gerçekleştirileceği önemli değildir. Malların satılmadan da yabancı ülkelere gönderilmesi mümkündür. Satış sözleşmesi mallar gönderildikten sonra yolda, taşıma sırasında, varış ülkesine ya da ülkelere vardıktan sonra da gerçekleştirilebilir; hatta en uç örnekte satış gerçekleşmemiş dahi olabilir. Bu açıdan konu incelendiğinde kanun koyucunun amacının satın alınan malların Türkiye’de ve Türkiye piyasasına satılmasını önlemek; hatta Türkiye dışına bir şekilde gönderilmesini sağlamak olduğu söylenebilir. Bu nedenle konunun satış sözleşmesinin taraflarının nerede olduğu ya da sözleşmenin nerede imzalandığından bağımsız olarak ele alınması, maddenin yöneldiği amacın ortaya konulması ve yorumlanması bakımından daha işlevsel olacaktır. Zira tarafların Türkiye’de bulunması ya da sözleşmenin Türkiye’de akdedilmiş olması, Türkiye piyasasından mal satın alınmasına ve ihracatı teşvik amacına ne kadar hizmet eder.

2. İmal Etme:

Maddede yer alan ikinci önerme kişilerin Türkiye’de mal imal etme faaliyetlerini kapsamaktadır. İmalat faaliyeti sonucunda Türkiye’de üretilen mallar Türkiye’de satılmaksızın yabancı ülkelere gönderilecek olursa, bu durumda da maddenin sağladığı avantajdan yararlanılabilecek ve vergi doğmayacaktır. Burada Türkiye’de imal edilen malların Türkiye’de satılmasının önlenmesi ve yabancı ülkelere gönderilerek ihracatın teşviki amacı daha açık bir şekilde gözlenebilmektedir. Ancak imal edilen malların satışına ilişkin sözleşme yine taraflar “Türkiye’de olmadan” veya “Türkiye dışında” akdedilmelidir. Bu bakımdan maddede yer alan “Türkiye’de satılmaksızın” ifadesinin imal edilen mallara ilişkin uygulanması çok daha anlamlıdır. Değindiği gibi ihraç edilmek üzere satın alınan mallar daha en başta ortaya konulabilecek bir kabulde Türkiye’de satılmak için satın alınmamıştır. Kanun koyucunun iradesinin ihraç edilmek üzere satın alınan malların daha sonradan ihracattan vazgeçilerek yabancı ülkelere gönderilmemesi ve Türkiye’de satılması ihtimalini de kapsayacak şekilde yorumlanması oldukça güçtür. Kaldı ki böyle bir durumda zaten bu faaliyet dar mükellefiyete tabi kişi ya da kurumların ticari kazançlarının vergilendirilmesi kapsamında vergilendirilecektir. Bu madde ile esas olarak imalat faaliyeti sonucunda üretilen malların Türkiye’de satılmasını önlemek ve ihracatı teşvik etmenin amaçlandığı yinelenmelidir.

Benzer bir hüküm KVK’de de yer almaktadır. Kanunun değişmeden önceki şeklinde, 12. maddenin 1. bendinin ikinci fıkrasında kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye’de satılmaksızın yabancı memleketlere göndermelerinden doğan kazançların, Türkiye’de elde edilmiş sayılmayacağı düzenlenmekteydi. Ancak bu hüküm 5520 sayılı ‘yeni’ Kurumlar Vergisi Kanunu’nda aynen korunmamıştır. Kanun’un 3/(3)/(a) maddesi uyarınca dar mükellefiyete ilişkin şartları taşısalar bile kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları malları Türkiye’de satılmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançları, Türkiye’de elde edilmiş sayılmayacaktır. Görüldüğü üzere Türkiye’de mal imal etmek faaliyeti kanun metninden çıkarılmış, teşvik istisnasının kapsamı kurumlar vergisi uyarınca dar mükellef sayılacaklar için daraltılmıştır.

Bir yabancı kurumun Türkiye’de sadece mal teminine yönelik bir bölüm oluşturması, bu malları Türkiye’de satılmaksızın yurt dışına

göndermesi durumunda teknik olarak kazanç ve vergi doğmayacaktır. Ancak söz konusu kurumların Türkiye’de bir organizasyonu gerektiren ürün işleme ve imalat faaliyetleri bu kapsamda değildir⁵⁵.

Türkiye’de satmaktan maksat GVK ile benzer şekilde, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye’de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye’de yapılması olarak tanımlanmaktadır. Bu bakımdan yukarıda yapılan açıklamalar KVK kapsamındaki dar mükelleflerin ticari kazançları için de geçerlidir.

SONUÇ

Kişi ya da kurumların dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilebilmesi için bu kişi ya da kurumların Türkiye’de yürüttükleri ya da Türkiye’de yürütülmüş olarak değerlendirilen faaliyetleri dolayısıyla gelir elde etmeleri gerekir. Türkiye ile elde edilen gelir arasında kurulan bu bağ mülkiyet ilkesi gereği, Türkiye’nin kaynak devlet olarak elde edilen gelirleri vergilendirebilmesinin de meşruiyetini teşkil etmektedir. Devletler kendi egemenlik sınırları içinde doğan ya da kaynaklanan gelirleri ancak bu ilişkinin kurulabildiği durumlarda vergilendirebilirler. Bu şekilde ortaya çıkan vergilendirme yetkisi, mükelleflerin gelir ya da kurumlar vergisi mükellefi olmaları ihtimallerine göre ayrı şartlar altına geçerli olur. Söz konusu şartlar da ilgili kanunlarda her bir gelir türü için özellikleri gözetilerek sıralanmıştır.

Prensip olarak Türkiye’de ticari faaliyet gösteren bir dar mükellefin bu faaliyeti dolayısıyla elde ettiği gelirler üzerinden Türkiye’de vergi ödemesi gereklidir. Bununla birlikte gerek GVK gerek KVK kapsamında yürütülen bir takım ticari faaliyetlerin, anılan kanunlarda sayılan şartların gerçekleşmesiyle vergi dışı bırakılması mümkündür. Vergi dışı bırakma sürdürülen faaliyetin Türkiye’de gerçekleşmediği varsayılarak, elde edilen gelirin Türkiye ile olan bağı ortadan kaldırılarak yapılmaktadır.

Kanun koyucu bu düzenlemeler ile Türkiye’nin ihracatını teşvik etmek, Türkiye içinde ekonomik faaliyette bulunulmaksızın Türkiye’den mal satın

⁵⁵ Tekin, Cem – Kartaloğlu, Emre, Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, İstanbul 2010, Uygulama Yayıncılık, s.63. Benzer görüş için bkz. Özmen, Mehmet Akif, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Rehberi ve Revizyon, Ankara 2007, Yaklaşım Yayıncılık, s.105.

alınmasını yahut Türkiye’de mal imal edilmesini desteklemek amacını gütmektedir. Madde metinlerinde gerçekleştirilen değişiklikler de teşviki uygulamada ortaya çıkan problemlerden arındırarak Türk ekonomisini geliştirmeyi hedeflemektedir. Ne var ki 1960’lı yılların ortalarından itibaren anılan teşvik ile ilgili istikrarlı bir yaklaşım sergilenebilmiş değildir. Teşvikin kapsamı gerçek kişi dar mükellefler ile kurumlar vergisi kanunu kapsamında vergilendirilen dar mükellefler arasında bir ayırım gözetilerek belirlenmektedir. Bunun bir tercihi yansıttığı söylenebilir. Esas sorun bu iki dar mükellef kategorisi arasında teşvikten yararlanmaya ilişkin faaliyetlerin belirlenmesinde değil, ilgili kanun maddelerinin kaleme alınış şekline kaynaklanmaktadır. Zira kanun metinlerinde ticari faaliyetin nerede gerçekleşmiş sayılacağına, tarafların nerede olması gerektiğine ve yürütülen faaliyetlerin neler olduğuna ilişkin belirsiz ve karmaşık bir dil kullanılmaktadır. Özellikle alım satım işlemlerinin mahiyetinin ve sayısının belirlenmesi başta olmak üzere, tarafların alım satım sırasında nerede bulunması ve sözleşmenin nerede akdedilmesi gerektiği gibi hususlarda net bir yaklaşım ortaya konulmalıdır. Çalışmanın amacı girişte de belirtildiği gibi yasa koyucunun ihracatı teşvik etmeye yönelik tercihinin eleştirisini yapmak değil, bu konudaki kavram karmaşasına ve uygulamada doğabilecek çeşitli sorunlara işaret etmektir. Sonuç olarak bu konuda gözlenen yasal bulanıklığın yine bir yasa değişikliği ile giderilmesi ve uygulamaya yön verecek alt mevzuatın oluşturulmasının yararlı olacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Akçaoğlu, Ertuğrul, “Vergi Anlaşmalarında İşyeri Kavramının Dönüşümü”, *Vergi Hukukunda Genç Yaklaşımlar*, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuka Genç Yaklaşımlar Konferansı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2013, ss.289-355.
- Arıkan, Zeynep, *Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgah*, Ankara 2007, Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Balcı, A. Bayazıt, “Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları (Uluslararası Vergi Anlaşmalarında ‘Daimi İşyeri’ Kavramının Önemi)”, *Vergi Dünyası*, S.278, Ekim 2004, ss.38-49.
- Başak, Levent, “Yabancı Kurumlarca Türkiye’de Açılan İrtibat Büroları Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına ve İç Mevzuat Hükümlerine Göre Kurumların İşyeri veya Daimi Temsilcisi Olarak Kabul Edilebilir Mi?”, *Vergi Sorunları*, S.212, Mayıs 2006, ss.90-104.
- Başak, Levent, “Yabancı Ülke Kuruluşlarının Türkiye’de Faaliyet Gösteren İrtibat Bürolarının Kurumlar Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu-I”, *Vergi Sorunları*, S.167, Ağustos 2002, ss.100-115.
- Batun, Mehmet, “OECD Model Anlaşması Çerçevesinde İşyeri Kavramı”, *Vergi Dünyası*, S.390, Şubat 2014, ss.41-57.
- Bulutoğlu, Kenan, *Türk Vergi Sistemi*, İstanbul 1966, Fakülteler Matbaası.
- Cihangir, Niyazi, “Sanal İşyeri-I”, *Vergi Dünyası*, S.227, Temmuz 2000, ss.52-59.
- Cihangir, Niyazi, “Sanal İşyeri-II”, *Vergi Dünyası*, S.229, Eylül 2000, ss.48-54.
- Ekmekçi, Esra, *Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük*, İstanbul 1994, Kazancı Hukuk Yayınları No:132.
- Erginay, Akif, *Vergi Hukuku: İlkeler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi*, Ankara 1990.
- Gelir Vergisi Kanunu ve İzahları*, Ankara 1949, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları, Güney Matbaacılık.
- Gençer, Çağlayan Ahmet, “Elektronik Ticarete Bağlama Noktası Olan İşyeri Kavramı”, *Vergi Sorunları*, S.293, Şubat 2013, ss.18-23.

- Genel Vergi Reformu Raporu*, Kısım 1-2, İstanbul 1961, T.C. Maliye Vekaleti.
- Helmut Becker – Felix J. Wurm (ed.), *Treaty Shopping An Emerging Tax Issue and its Present Status in Various Countries*, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer 1988.
- Kaneti, Selim, *Vergi Hukuku*, İstanbul 1986/1987, Özdem Kardeşler Matbaası.
- Lang, Michael, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions* (1. Ed.), Vienna 2010, Linde.
- Miller, Angharad-Oats, Lynne, *Principles of International Taxation* (3. Ed.), West Sussex 2012, Bloomsburry Professional Ltd.
- OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, (2010) Condensed Version, Commentary on Article 5.
- Molina, Juan Carlos, “Treaty Shopping”, *Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht Herausgegeben von Univ.- Prof. Dr. Michael Lang*, Band 34, Triangular Tax Cases, ed. Franz Philipp Sutter – Ulf Zehetner, Linde Verlag Wien Ges.mb.H., Wien 2004.
- Neumark, Fritz, *Maliyeye Dair Tetkikler* (4. Bası), İstanbul 1951, İsmail Akgün Matbaası.
- Öncel, Mualla-Kumrulu, Ahmet-Çağan Nami, *Vergi Hukuku* (22. Bası), Ankara 2013, Turhan Kitabevi.
- Öz, Semih, “Twitter’in Vergilendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Savaş Yayınları. Erişim adresi: <http://www.vergisorunlari.com.tr/yazi.aspx?yazino=88>, Erişim Tarihi: 07.07.2014.
- Öz, Semih, *Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay Elde Etme*, Ankara 2006, Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Özbalcı, Yılmaz, *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Ankara 1997, Feryal Matbaacılık.
- Özmen, Mehmet Akif, *5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Rehberi ve Revizyon*, Ankara 2007, Yaklaşım Yayıncılık.
- Philip T. Kaplan, “Treaty Shopping Under the New US-Netherlands Treaty”, *I.B.F.D. Bulletin*, No.47, 1993.

- Sasseville, J. - Skaar, A.A., “General Report”, *Is there a permanent establishment?*, IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol.94a, 2009.
- Şenyüz, Doğan, *Açıklama ve Yorumlu 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu*, Ankara 2007, Yaklaşım Yayıncılık.
- Şişman Gündoğan, Ahmet, *Dar Mükellef Kişi ve Kurumların Vergilendirilmesi*, Sakarya 2008.
- Tekin, Cem – Kartaloğlu, Emre, *Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, İstanbul 2010, Uygulama Yayıncılık.
- Tuncer, Selahattin, “Vergi Hukuku Açısından İşyeri” *İÜ İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (1991), S.34, ss.192-208.
- Tuncer, Selahattin, “Vergi Hukuku Açısından Medeni İkametgâh ve Mali İkametgâh”, *İÜ İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (1989-1990) S.33, ss.53-68.
- Tuncer, Selahattin, “Vergi Hukukunda İşyeri”, *Vergi Dünyası*, S.110, Ekim 1990, ss.4-9.
- Türkiye – Almanya Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması, R.G. Tarihi: 24.01.2012, R.G. No: 28183.
- Vogel, Klaus, *Double Taxation Conventions*, 3rd Ed., Kluwer Law International, 1999.
- Yaltı, Billur, “Travel Agency or the Yacht: Which One is the PE?”, *Tax Treaty Case Law Around the Globe-2011*, Kluwer Law International, 2012, ss.185-194.
- Yaltı, Billur, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, İstanbul 1995, Beta Basım Yayın Dağıtım.

