

YABANCI KURUMLARCA TÜRKİYE'DE AÇILAN İRTİBAT BÜROLARININ HUKUKİ STATÜSÜ VE VERGİLENDİRME REJİMİ

Levent BAŞAK
Gelirler Kontrolörü

TÜRMOB YAYINLARI- 312
Sirküler Rapor Serisi
Seri No: 2007 - 7

TÜRMOB Adına Sahibi
Mehmet TİMUR

Sorumlu Yazışleri Müdürü
Ali E. DOĞANOĞLU

Dizgi - Düzenleme

TÜRMOB
Basın - Yayın Servisi

Yayın Türü
Yaygın Süreli

Baskı
Fersa Matbaası

İstanbul Yolu 12. km. Dökmeci Sanayi Sit. 10. Cd. No:5/8 Şaşmaz/ANKARA
(0.312) 278 43 56

Baskı Tarihi
03 Temmuz 2007

TÜRMOB Basın Yayın Dağıtım İşletmesi tarafından yayınlanmaktadır.
TÜRMOB - Gençlik Cad. No:107 Anıttepe/ANKARA

Sirküler Rapor kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir. Yayıncı kuruluş TÜRMOB'u bağlamaz.

ÖNSÖZ

Bilgi ve iletişimin ön plana çıktığı bir çağı yaşıyoruz. Muhasebecilik, Mali Müşavirlik mesleği doğası gereği bilgiye ve bilgininde sürekli güncel olmasına dayanmaktadır. Bu yapısı itibariyle mesleğimiz çağımızın en önemli mesleklerinden birisi haline gelmiştir. TÜRMOB ve Odalarımız, meslektaşlarımızın ihtiyaç duyduğu bilgi ve eğitimi karşılaması temel öncelikleri arasındadır.

Meslektaşlarımızın ve aday meslek mensuplarımızın ihtiyaç duyacakları bilgiye, en kolay şekilde ulaşmalarını sağlamak, TÜRMOB'un temel hedeflerinden birisidir. Geniş bir yayın yelpazesi ile bu eğitim ve bilgileneceğe yönelik ihtiyacı karşılamaya çalışıyoruz. **Sirküler Rapor** yayınımla mevzuatta meydana gelen değişiklikleri ve uygulamaya yönelik bilgilendirmeyi sağlama gayreti içindeyiz.

Sirküler kitaplarımız, bir plan doğrultusunda hazırlanarak, her ay bir kitap olarak sizlere ulaştırılmaktadır. Kitaplarımız bir okuma komisyonu tarafından incelendikten sonra basılarak sizlerin istifadesine sunulmaktadır.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağına inandığımız 2007-7 Seri Numaralı bu kitabı; Gelirler Kontrolörü Levent Başak tarafından hazırlanan **“Yabancı Kurumlarca Türkiye’de Açılan İrtibat Bürolarının Hukuki Statüsü ve Vergilendirme Rejimi”** isimli eser oluşturuyor. Bu çalışma bir kaynak kılavuz niteliğinde olup konuyu örnekleri ile açıklamaktadır.

Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum.

Nail SANLI
Genel Sekreter

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ	1
-------------	---

BİRİNCİ BÖLÜM

YABANCI ÜLKE KURULUŞLARININ TÜRKİYE'DE FAALİYET GÖSTEREN İRTİBAT BÜROLARININ YABANCI SERMAYE MEVZUATI KARŞISINDAKİ DURUMU

1. GENEL AÇIKLAMALAR	5
2. İRTİBAT BÜROLARININ 4875 SAYILI KANUN ÖNCESİ YABANCI SERMAYE MEVZUATI KARŞISINDAKİ DURUMU	6
3. 4875 SAYILI KANUNA GÖRE İRTİBAT BÜROLARININ HUKUKİ DURUMU	9

İKİNCİ BÖLÜM

YABANCI ÜLKE KURULUŞLARININ TÜRKİYE'DE FAALİYET GÖSTEREN İRTİBAT BÜROLARININ 5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU

1. GENEL AÇIKLAMALAR	11
2. İRTİBAT BÜROLARININ 5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU	12
3. VERGİ USUL KANUNUNDA YER ALAN İŞYERİ KAVRAMI	18
4. GELİR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN DAİMİ TEMSİLCİLİK MÜESSESESİ	29
5. V.U.K.'NA GÖRE DEFTER TUTMAK MECBURİYETİNDE OLAN GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLER VE İRTİBAT BÜROLARININ DURUMU	36

6. İRTİBAT BÜROLARININ FAALİYETLERİNİ İFA AMACIYLA BAĞIŞ VE YARDIM KABUL ETMESİ	42
7. İRTİBAT BÜROLARINDA İFA EDİLEN REKLÂM, TANITIM, AFIŞ VE KİTAP BASIMI VE PAZARLAMA FAALİYETİ ÇERÇEVESİNDE ELDE EDİLEN KAZANÇLAR	43
8. İRTİBAT BÜROLARININ DAİMİ TEMSİLCİ NİTELİĞİ VE DAİMİ TEMSİLCİ VASITASIYLA ELDE EDİLEN KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİ	45
9. YABANCI KURUMLARIN TÜRKİYE'DEKİ YETKİLİ SATICILARININ (BAYİLERİNİN) DAİMİ TEMSİLCİ NİTELİĞİ ...	47
10. İRTİBAT BÜROLARI K.V.K.'NUN 15'İNCİ MADDESİ KARŞISINDAKİ DURUMU	48
11. İRTİBAT BÜROLARI K.V.K.'NUN 30'UNCU MADDESİ KARŞISINDAKİ DURUMU	49
12. YABANCI KURUMLARCA AÇILAN "SATIŞ OFİSLERİNİN" K.V.K. KARŞISINDAKİ DURUMU	50
13. İRTİBAT BÜROLARINDA FASON ÜRETİM YAPILMASI MÜMKÜN MÜDÜR?	50
14. İRTİBAT BÜROLARININ KAPATILMASI VE TASFİYESİ	50
15. TARHİYATIN MUHATABI	55

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İRTİBAT BÜROLARININ 193 SAYILI GELİR VERGİSİ KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU

BİRİNCİ AYRIM

İRTİBAT BÜROLARININ GELİR VERGİSİ KANUNUNUN 85'İNCİ MADESİ KARŞISINDAKİ DURUMU

1. GENEL ESASLAR	59
------------------------	----

2. İRTİBAT BÜROLARININ G.V.K.'NUN 85'İNCİ
MADDESİ KARŞISINDAKİ DURUMU60

İKİNCİ AYRIM

YABANCI ÜLKE KURULUŞLARININ TÜRKİYE'DE FAALİYET GÖSTEREN İRTİBAT BÜROLARININ GELİR VERGİSİ KANUNUNUN 94'ÜNCÜ MADDESİ KARŞISINDAKİ DURUMU

1. İRTİBAT BÜROLARININ HUKUKİ DÜZENİ65
2. İRTİBAT BÜROLARININ GELİR VERGİSİ KANUNUNUN
94'ÜNCÜ MADDESİ KARŞISINDAKİ DURUMU72

ÜÇÜNCÜ AYRIM

İRTİBAT BÜROLARININ GELİR VERGİSİ KANUNUNUN GEÇİCİ 67'NCİ MADDESİ KARŞISINDAKİ DURUMU

1. GENEL ESASLAR88
2. GEÇİCİ 67'NCİ MADDE KAPSAMINDA YAPILACAK
ÖDEMELERDE TEVKİFAT ESASLARI90

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4875 SAYILI DOĞRUDAN YABANCI YATIRIMLAR KANUNUNUN İRTİBAT BÜROLARININ KURULUŞU VE İŞLEYİŞİ HAKKINDAKİ HÜKÜMLERİ

1. GENEL ESASLAR93
2. İRTİBAT BÜROLARININ TÜRK TİCARET KANUNU
KARŞISINDAKİ DURUMU95
3. 4875 SAYILI DOĞRUDAN YABANCI YATIRIMLAR KANUNUNA
GÖRE AÇILAN İRTİBAT BÜROLARININ MAHİYETİ100
4. DOĞRUDAN YABANCI YATIRIMLAR KANUNU
UYGULAMA YÖNETMELİĞİNE GÖRE İRTİBAT
BÜROLARININ FAALİYETLERİ VE İRTİBAT BÜROSU
AÇILABİLMESİ İÇİN GEREKLİ BELGELER103

5. İRTİBAT BÜROLARININ İŞLEYİŞİ HAKKINDAKİ HÜKÜMLER ..105	
5.1. Kuruluş İzninin Alınması ve Vergi Dairesine İrtibat Bürosunun Kayıt Ettirilmesi	105
5.2. İrtibat Bürolarının “Faaliyetlerine İlişkin Bilgi Formu” nun Gönderilmesi İşlemleri	106
5.3. İrtibat Bürolarının Türkiye’de Faaliyet Süresi	106
5.4. İrtibat Bürolarının Giderleri	106
5.5. Kâr Transferi	107
5.6. Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğüne Verilecek 3 Yıllık Sürenin Bitmesinden Sonra Yapılacak İşlemler	107
5.7. İrtibat Bürolarının Faaliyetinin Sona Erdirilmesi	107
5.8. Kuruluş İzinlerinin İptali	108

BEŞİNCİ BÖLÜM

İRTİBAT BÜROLARINDA İCRA EDEBİLECEK İŞ VE İŞLEMLER

BİRİNCİ AYRIM

YABANCI KURUMLARIN TÜRKİYE’DE AÇTIĞI İRTİBAT BÜROLARINDA MENKUL KIYMET ALIM-SATIMI FAALİYETİ İLE UĞRAŞILMASI

1. GENEL ESASLAR	109
2. TÜRKİYE’DE MENKUL KIYMET ALIM-SATIM FAALİYETİYLE UĞRAŞILMASI HALİNDE İZİN ALMA SORUNU	110
2.1. 4875 Sayılı Kanun Öncesinde Menkul Kıymet Yatırımlarında İzin Sistemi	111
2.2. 4875 Sayılı Kanun Sonrasında Menkul Kıymet Yatırımlarında İzin Sistemi	114
3. YURT DIŞINDA MUKİM YABANCI KURUMLARCA TÜRKİYE’DE AÇILAN İRTİBAT BÜROLARINDA KENDİ KURUMU VEYA BAŞKA KURUMLAR NAM VE HESABINA MENKUL KIYMET ALIM-SATIMI FAALİYETİYLE UĞRAŞILMASI MÜMKÜN DEĞİLDİR	115

İKİNCİ AYRIM
YABANCI BANKALARCA TÜRKİYE'DE ŞUBE AÇILMASI
VEYA İRTİBAT BÜROLARININ YABANCI BANKALARIN DAİMİ
TEMSİLCİSİ VEYA İŞYERİ OLARAK KULLANILMASI

1. GENEL ESASLAR117
2. YABANCI KURUMLARCA TÜRKİYE'DE ŞUBE AÇMAK
SURETİYLE BANKACILIK İŞLEMLERİNİN YÜRÜTÜLMESİ118
2.1. İlk Defa Türkiye'de Faaliyette Bulunmak Üzere Şube Açılması118
2.2. İrtibat Bürosunun Şube Haline Getirilmesi119
3. TÜRKİYE'DEKİ İRTİBAT BÜROSUNUN YABANCI
BANKALARCA BANKACILIK İŞLEMLERİNİ YAPMAK
ÜZERE KULLANILMASI119
3.1. Türkiye'deki İrtibat Bürosunun Yabancı Kurumların
Daimi Temsilcisi Olarak Kabul Edilerek Yapılan
Bankacılık İşlemleri119
3.2. İrtibat Bürolarının İşyeri Olarak Kullanılarak Yapılan
Bankacılık İşlemleri120

ALTINCI BÖLÜM

YABANCI ÜLKE KURULUŞLARININ TÜRKİYE'DE FAALİYET
GÖSTEREN İRTİBAT BÜROLARININ ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ
ÖNLEME ANLAŞMASI KARŞISINDAKİ DURUMU

1. GENEL ESASLAR121
2. İRTİBAT BÜROLARININ KURUMLAR VERGİSİ
MÜKELLEFİYETİ125
3. TÜRKİYE'NİN FEDERAL ALMANYA CUMHURİYETİYLE
İMZALAMIŞ OLDUĞU ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ
ÖNLEME ANLAŞMASININ ANA PRENSİPLERİNİN
KONUMUZ AÇISINDAN İNCELENMESİ126
4. KONUNUN FEDERAL ALMANYA CUMHURİYETİ İLE
ARAMIZDA İMZALANMIŞ OLAN ÇİFTE VERİLENDİRMEYİ
ÖNLEME ANLAŞMASI ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ137

YEDİNCİ BÖLÜM

İRTİBAT BÜROLARINDA DEFTER TUTULMASI VE BELGE DÜZENLEME ESASLARI

1. GENEL ESASLAR	143
2. İRTİBAT BÜROLARI İÇİN HANGİ DURUMLARDA VERGİ USUL KANUNU HÜKÜMLERİNE GÖRE DEFTER TUTULMALIDIR?	144
SONUÇ	146
KAYNAKÇA	153

GİRİŞ

Günümüz modern dünyasında teknolojik ve ekonomik gelişmeye bağlı olarak yeni kavramlar ve Yeni Dünya modelleri ortaya atılmaktadır. Globalleşen dünyada hızla gelişen ülkelerarası ilişkilere bağlı olarak gerek iktisadî alanda gerekse sosyal alanda birçok yeni kavram ortaya atılmaktadır. Bu yeni kavramların en önemlileri küreselleşme, küresel rekabet, iktisadî ve sosyal alanda liberalleşme kavramlarıdır. Bu kavramlar günümüz modern dünyasının en önemli ve en çok kullanılan kavramlarından birkaçıdır.

Dünyada hızla yayılan küresel rekabet olgusu yeni oluşumları da beraberinde getirmiştir. Günümüzde ülkeler artık kapitalizmin yıkıcı rekabetine karşın liberal rekabeti sınırlayacak çeşitli iktisadî modeller geliştirmeye başlamışlardır.

Küresel rekabet olgusuna bağlı olarak birçok işletme, özellikle çokuluslu işletmeler, dünya çapında yeni pazarlar aramak ve bu pazarlarda kendine yer edinmek amacıyla çeşitli faaliyetlerde bulunmaktadırlar. Bu faaliyetlerin ilk etabını bu işletmeler tarafından hazırlanan fizibilite raporları oluşturmaktadır. Belirli bir potansiyele sahip ve dünya çapında faaliyet gösteren uluslararası firmalar bu raporlara dayanarak seçilen ülkeye yatırım yapmaktadır.

İşte birçok işletme yatırım yapmayı düşündüğü ülkede gerekli altyapı araştırmalarını yapmak amacıyla irtibat bürosu açmaktadır. Açılan bu bürolarda daha çok ileride açılacak işletme açısından haberleşme, reklâm ve merkez firma ile irtibatın sağlanması amaçlanmaktadır. Bu açıdan irtibat bürolarının amaçları bellidir ve bu bürolarda bu amaçların dışında faaliyette bulunulması mümkün gözükmemektedir.

Bu kapsamda, irtibat büroları ile ilgili bir tanım vermek gerekirse şu tanımı verebilirim:

İrtibat büroları veya **temsilcilik büroları (ofisleri)**, ticarî faaliyet dışında kanunî ve iş merkezî yurt dışında bulunan firmanın Türkiye'deki firmalarla yakın ilişkilerinin tesisi, yurt dışında mukim firma ile Türkiye'deki şube arasında irtibatın sağlanması, yatırım yapılacak ülkede fizibilite araştırmasının yapılması, dünyanın çeşitli ülkelerinde ticarî ve sınaî kuruluşlar nezdinde kendi firmalarının tanıtımının ve reklâmının yapılması böylece iş yaptıkları ülke ve bu ülkelerdeki firma sayısının artırılması faaliyette bulunulacak ülkedeki vergi ve ticaret mevzuatını yakından takip etmek, iş yapmayı düşündükleri ülkelerdeki kamu ve özel sektör ihalelerini yakından takip etmek gibi sosyal, kültürel ve iktisadî amaçlarla yurt dışında yerleşik kişi ve kuruluşlar tarafından açılan bürolardır.

Ülkeler arasında ekonomik, sosyal, teknik ve kültürel ilişkilerin artması ile birlikte birçok ülke kendi arasında çeşitli ekonomik, sosyal ve kültürel entegrasyonlar oluşturma yoluna gitmiştir. Ülkeler arasında oluşturulan bu entegrasyonlar, bir yandan, uluslararası ilişkilerin gelişmesine, diğer yandan, ülkeler arasında ekonomik, sosyal ve kültürel ilişkilerin daha da artmasını sağlamaktadır.

Ülkeler arasında ekonomik, sosyal ve kültürel amaçla oluşturulan entegrasyonlardan birisi irtibat bürolarıdır. Kurulan irtibat büroları ülkeler arasında ekonomik, sosyal ve kültürel ilişkilerin gelişmesinde önemli bir rol oynamaktadır. Fakat, ülkeler arasında sosyal, kültürel ve ekonomik amaçlarla kurulan irtibat büroları, uygulamada, vergilendirme açısından birçok sorunu da beraberinde getirmiştir.

Diğer yandan, bu büroların vergilendirilmesi hususunda var olan iç

mevzuat hükümleri yanında Uluslararası Çifte Vergilendirmeye Önleme Anlaşmaları da devreye girince bu büroların vergilendirme sorunları daha da artmış ve vergilendirme sorunları bu büroların sosyal ve kültürel amaçlarını gölgeleyecek düzeye ulaşmıştır.

Türkiye'nin gerek Avrupa ve gerekse Asya ülkeleri ile oluşturduğu en önemli sosyal ve kültürel entegrasyonlardan birisi irtibat bürolarıdır. Ancak, günümüzde Türkiye'nin gerek Avrupa gerekse Asya ülkeleri ile ticaretinin artmasına paralel olarak Türkiye'de faaliyet gösteren irtibat bürolarının iktisadî alandaki faaliyetlerinde büyük bir artış olmuştur. Böylece, Türkiye'de faaliyet gösteren irtibat bürolarının çoğunluğu yabancı firmalar tarafından firmaların bir takım iktisadî amaçlarının gerçekleştirilmesi amacıyla kurulmaya başlamıştır.

İrtibat büroları veya **temsilcilik ofisleri**, tanım olarak, ticarî faaliyet dışında haberleşme, ağırlama, irtibat sağlama, yatırım yapılacak ülkede pazar araştırmasının yapılması, yatırım yapılacak ülkedeki iş olanaklarını yakından takip etmek ve bu konuda merkez firmaya bilgi vermek gibi sosyal, kültürel ve iktisadî amaçlarla yurt dışında yerleşik kişi ve kuruluşlar tarafından açılan bürolardır şeklinde tanımlanabileceğini ifade etmiştir.

Bu tanımda da açıkça görüleceği gibi irtibat büroları daha çok sosyal ve kültürel amaçlarla kurulmaktadır. Bu büroların iktisadî boyutları sosyal ve kültürel amaçlarını yürütebilme amacı ile örtüşecek düzeyde olmalıdır. Fakat dünyada son dönemlerde liberalleşme hareketleriyle birlikte sermayenin serbest dolaşımı hızla artmış olup birçok ülke başka ülkelerde yatırım yapmak amacıyla yatırım yapılan ülkedeki piyasayı tanımak ve bu piyasadaki yatırım ve iş imkânlarını daha yakından araştırmak amacıyla da irtibat büroları açmaya

başlamıştır. Yani, irtibat bürolarının iktisadî boyutu günümüzde sosyal ve kültürel boyutunun önüne geçmiştir diyebiliriz.

Ayrıca; irtibat bürolarının, yabancı sermaye mevzuatına göre ticarî faaliyette bulunmaları yasak olduğundan bu büroların iktisadî yapılarının yakından takip edilmesi zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Bu büroların ticarî faaliyette bulunmaları yasak olduğundan faaliyet gösterilen ülkede kurumlar ve katma değer vergisi mükellefiyetinin bulunmaması gerekmektedir. İrtibat bürolarının iktisadî yapıları ayrı bir inceleme konusu oluşturacak kadar geniş ve karmaşık olduğundan bu çalışmamızda irtibat bürolarının iktisadî yapıları üzerinde fazla durulmayacaktır.

Yabancı sermaye mevzuatına göre, irtibat bürolarında ticarî faaliyette bulunulması söz konusu olamayacağından bu büroların 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu (T.T.K.) hükümlerine de tâbi olmayacakları muhakkaktır.

Bu çalışmamızda, önce, irtibat bürolarının yabancı sermaye mevzuatındaki yerine değinilecek olup, daha sonra, irtibat bürolarının 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu¹ (K.V.K.) karşısındaki durumu incelenecektir. İrtibat bürolarının kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesisi açısından işyeri ve daimi temsilci kavramları önemli bir yere sahip olduğundan bu çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde bu kavramların ayrıntılı bir analizi de yapılmaya çalışılacaktır. Çalışmamızda ayrıca, irtibat bürolarının 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun (G.V.K.'nun) 94'üncü maddesi karşısındaki durumu irdelenecektir.

¹ 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

YABANCI ÜLKE KURULUŞLARININ TÜRKİYE'DE FAALİYET GÖSTEREN İRTİBAT BÜROLARININ YABANCI SERMAYE MEVZUATI KARŞISINDAKİ DURUMU

1. GENEL AÇIKLAMALAR

4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu² ile yabancı sermaye mevzuatında önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu Kanuna istinaden yayımlanan Doğrudan Yabancı Sermaye Kanunu Uygulama Yönetmeliğinde³ de irtibat bürolarının faaliyet esasları ile ilgili özel düzenlemeler bulunmaktadır.

Mezkûr Kanun ile yabancı sermaye mevzuatında önemli değişiklikler yapıldığı için kanunî ve iş merkezî yurt dışında bulunan kurumlarca Türkiye'de irtibat bürosu açılmak istendiği zaman konunun yabancı sermaye mevzuatını ilgilendiren boyutunu 4875 sayılı Kanun öncesi ve sonrası olmak üzere iki kategoride analize tâbi tutulmasında fayda vardır.

4875 sayılı Kanun öncesinde yabancı kurumlarca Türkiye'de açılan irtibat bürolarının işleyiş esasları için aşağıdaki hukukî metinlere müracaat edilmesi gerekmektedir:

1- 6224 sayılı Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu;

2- Yabancı Sermaye Çerçeve Kararı;

² 17.06.2003 tarih ve 25141 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³ 20.08.2003 tarih ve 25205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

3- Yabancı Sermaye Çerçeve Kararı Hakkındaki 2 numaralı Tebliğ.

4875 sayılı Kanun sonrasında yabancı sermaye mevzuatı aşağıda belirtceğimiz kanun ve yönetmelik hükümlerinden oluştuğu için irtibat bürolarının yabancı sermaye mevzuatı karşısındaki durumunu şu iki hukukî metne dayandırarak açıklamak gereklidir.

1- 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu;

2- Doğrudan Yabancı Yatırımlar Uygulama Yönetmeliği.

Dolayısıyla, çalışmamızın aşağıdaki bölümünde temel mevzuat metinleri yukarıda verilen Kanun, Yönetmelik ve Tebliğler çerçevesinde irtibat bürolarının yabancı sermaye mevzuatı karşısındaki durumu üzerinde duracağız.

2. İRTİBAT BÜROLARININ 4875 SAYILI KANUN ÖNCESİ YABANCI SERMAYE MEVZUATI KARŞISINDAKİ DURUMU

Bu konuda açıklamalarımıza geçmeden önce şu hususu özellikle belirtmek isterim. 18.01.1954 tarihinde kabul edilen 6224 sayılı Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanununda⁴ kanunî ve iş merkezi yurt dışında bulunan kurumlarca açılacak irtibat büroları ile ilgili olarak özel bir düzenleme yapılmamıştır. Ancak, 4875 sayılı Kanununun 3'üncü maddesinin (h) bendinde özel bir belirleme yer verilmiştir.

Yabancı ülke kurum ve kuruluşlarına ait irtibat büroları, Yabancı Sermaye Çerçeve Kararı⁵ ve bu Karara dayanılarak çıkarılan Yabancı Sermaye Çerçeve Kararı Hakkındaki 2 numaralı Tebliğ'de yer alan düzenlemelere göre kurulmakta ve faaliyet göstermektedir.

4 24.01.1954 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

5 23.07.1995 tarih ve 22352 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Yabancı Sermaye Çerçeve Kararının “Genel Esaslar” başlıklı 3’üncü maddesine göre, dışarıda yerleşik kişi ve kuruluşların Türkiye’de yatırım yapmak ve/veya ticarî faaliyette bulunmak amacıyla oluşturabileceği örgütlenme modellerden birisi irtibat bürolarıdır.

İrtibat bürolarının faaliyetleri ile ilgili esas düzenleme Yabancı Sermaye Çerçeve Kararı Hakkındaki 2 sayılı Tebliğde⁶ yer almaktadır.

Yabancı Sermaye Çerçeve Kararı Hakkındaki 2 sayılı Tebliğin “İrtibat Bürosu Faaliyetleri” başlıklı 4’üncü maddesinde irtibat büroları ile ilgili olarak şu düzenleme yapılmıştır:

“Dışarıda yerleşik kuruluşlar Türkiye’de irtibat bürosu kurmak için aşağıdaki belgelerle Hazine Müsteşarlığı Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğüne müracaat ederler.

1. İrtibat bürosunun tüm masraflarının yurt dışından getirileceğinin beyan edildiği taahhüt mektubu.

2. Dışarıda yerleşik kuruluşlara ait;

a) Faaliyet Belgesi (bu Tebliğin 2’inci maddesinde belirtilen şekilde tasdik edilmiş⁷),

⁶ 24.08.1995 tarih ve 22384 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. 2 Sıra Numaralı Tebliğin bazı maddelerinde değişiklik yapan 3 Sıra Numaralı Tebliğ ise 27.06.1996 tarih ve 22679 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁷ Söz konusu tasdik şekli ile ilgili olarak Yabancı Sermaye Çerçeve Kararı Hakkında 2 sayılı Tebliğin 2’nci maddesinin 2’nci fıkrasında yapılan düzenleme şöyledir: “Faaliyet Belgesi ile pasaport örneği ilgili Türk Konsoloslüğundan veya Lahey Devletler Özel Hukuku Konferansı çerçevesinde hazırlanan Yabancı Resmi Belgelerin Tasdiki Mecburiyetinin Kaldırılması Sözleşmesi hükümlerine göre tasdik edilmiş olacaktır. Pasaport örneğinin Türkiye’deki bir noterce tasdik edilmiş olması halinde başkaca tasdik aranmaz.”

b) Son yıl Faaliyet Raporu (son yıl bilânçosu ve faaliyet alanını ihtiva eden).

3. Türkiye’deki irtibat bürosunun yapacağı işler, çalıştırılacak personel sayısı, bir yıl içinde yapılacak masraflar hakkında ayrıntılı bilgi.

4. İrtibat bürosunun faaliyetlerini yürütmekle görevli olacak kişiye verilecek yetki belgesi.

Dışarıda yerleşik kuruluşların Türkiye’de açacakları irtibat bürosunun tüm masrafları yurt dışından getirilecek dövizlerle karşılanır. İrtibat büroları hiçbir **ticari faaliyet** yapamaz ve verilen izin konusu dışında faaliyette bulunamazlar. Ayrıca bu bürolar, kapanış ve tasfiye haricinde, kâr ve benzeri transfer talebinde bulunamazlar”.

Bu Tebliğe göre, yurt dışında yerleşik kişi, kurum ve kuruluşların Türkiye’de faaliyet gösterecek irtibat büroları hiçbir şekilde Türkiye’de ticarî faaliyette bulunamayacaklardır. Ayrıca; bu büroların Türkiye’de faaliyet gösterebilmesi için Hazine Müsteşarlığı Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğünden izin alınması gerekmektedir. Hazine Müsteşarlığı tarafından verilen izin konusu dışında irtibat bürolarında herhangi bir faaliyette bulunulması da söz konusu değildir.

Sözü edilen Tebliğin 4’üncü maddesinde ifade edilen “**ticarî faaliyet**” kavramının içeriği hususunda Tebliğde açık bir hüküm bulunmamaktadır. Bizim kanaatimize göre, burada kastedilen ticarî faaliyet, dışarıda mukim kişi, kurum ve kuruluşların Türkiye’deki gelir getirici her türlü faaliyetini kapsamaktadır. Bu çerçevede, gerek irtibat bürosunun faaliyetlerini yürütmekle görevli olacak kişi (Türkiye temsilcisi veya Türkiye’deki ofisin faaliyetlerini yürütmekle görevli Genel Müdür) tarafından gerekse bu kişinin diğer kişilerle

kuracağı belirli bir işletme organizasyonu dahilinde ticarî, sınaî, ziraî veya serbest meslek faaliyetinde bulunulması mümkün değildir.

İrtibat bürolarında yukarıda ifade edildiği gibi, ticarî, sınaî, ziraî veya serbest meslek faaliyetinde bulunulduğunun tespit edilmesi durumunda Hazine Müsteşarlığınca verilen izin iptal edilmesi; bu nedenle, irtibat bürosunun Türkiye'deki faaliyetlerine son verilmesi gerekmektedir. Buna rağmen irtibat bürolarının Türkiye'de faaliyette bulunmak istemeleri durumunda bu büroların Türkiye'deki faaliyetlerini şube şeklinde yönetmesi gerekmektedir.

Ayrıca; irtibat bürolarında ticarî faaliyette daha doğrusu gelir/kazanç sağlamaya yönelik herhangi bir faaliyette bulunulduğunun tespit edilmesi durumunda bu bürolar için gerek kurumlar vergisi gerekse katma değer vergisi mükellefiyetlerinin tesis edilmesi gerekecektir. Bu durumda 213 sayılı Vergi Usul Kanununu (V.U.K.) hükümleri dairesinde gerekli mükellefiyetlerin yerine getirilmesinin gerekeceği de tabiidir.

3. 4875 SAYILI KANUNA GÖRE İRTİBAT BÜROLARININ HUKUKİ DURUMU

05.06.2003 tarihinde kabul edilen Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunuyla irtibat bürolarının hukukî düzenine yönelik önemli ve radikal bir değişiklik yapılmamıştır. Ancak, AB'ye tam üyelik sürecinde 4875 sayılı Kanuna göre irtibat bürolarının Türkiye'deki faaliyetleri önemli bir konu haline geldiği için bu konu çalışmamın ilerleyen bölümlerinde ayrı bir bölüm başlığı altında değerlendirilecektir.

İKİNCİ BÖLÜM

YABANCI ÜLKE KURULUŞLARININ TÜRKİYE'DE FAALİYET GÖSTEREN İRTİBAT BÜROLARININ 5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU

1. GENEL AÇIKLAMALAR

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 13.06.2006 tarihinde kabul edilerek yürürlüğe girmiştir. Türkiye'nin Avrupa Birliğine (AB'ye) tam üyelik sürecinde yabancı yatırımcıların Türkiye üzerindeki ilgisi her geçen gün artmaktadır. Yabancı yatırımcılara K.V.K. ile sağlanan hakların güvence altına alınması amacıyla yabancı kurumlara ilişkin vergilendirme esaslarının ayrı başlıklar altında düzenlenmesi zorunluluğu karşısında mezkûr kanunda dar mükellefiyet rejimi ayrı başlıklar altında düzenlenmiştir.

K.V.K.'na göre; kurumlar vergisinin konusu, K.V.K.'nın 1'inci maddesinde sayılan kurumlarca elde edilen kurum kazancıdır. K.V.K.'nın 1'inci maddesi hükmünde kurumlar vergisi mükellefi olarak; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadî işletmeler ve iş ortaklıkları sayılmıştır. Buna göre bu kurumların kazançları kurumlar vergisine tâbidir.

Kurumlar vergisi mükellefleri açısından kurum kazancı G.V.K.'nın konusuna giren gelir unsurlarından oluşmaktadır.

K.V.K. kurumlar vergisi mükelleflerini tadat ederken bu kurumların tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmadığını göz önünde bulundurma-

mıştır. Elde ettiği kazançlar kurumlar vergisine tâbi olan bütün kurumlar, kurumlar vergisi mükellefi olarak belirlenmiştir.

K.V.K.'nın 3'üncü maddesinin (2) numaralı bent hükmüne göre K.V.K.'nın 1'inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayan kurumlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden dar mükellefiyet esasında vergilendirileceklerdir.

Dar mükellefiyete tâbi kurumlar açısından kurum kazancı, K.V.K.'nın 3'üncü maddesinin (3) numaralı bent hükmünde belirtilen altı kazanç unsurundan oluşmaktadır.

K.V.K.'nda yer alan düzenlemeler göz önünde bulundurulduğunda yabancı kurumlarca Türkiye'de açılan irtibat bürolarının vergilendirilmesi hususunda mezkûr kanunda doğrudan herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Yabancı irtibat bürolarının (ofislerinin) vergilendirilmesi şartları bu doğrultuda dar mükellefiyete tâbi kurumların vergilendirilmesi esaslarına göre belirlenmek zorundadır.

2. İRTİBAT BÜROLARININ 5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU

5520 sayılı K.V.K.'nın sistematığı içerisinde kurumlar açısından iki tür vergilendirme şekli bulunmaktadır: Tam mükellefiyet esasında vergilendirme ve dar mükellefiyet esasında vergilendirme.

K.V.K.'nda düzenlenmiş bulunan dar mükellefiyet esaslı tam mükellefiyet esasına alternatif olarak geliştirilmiş bir mükellefiyet şekli değildir. Bilakis dar ve tam mükellefiyet esasında vergilendirme rejimi birbirini tamamlayan ve vergilendirmede adalet prensibinin gerçekleşmesini sağlayan bir yapıya sahiptir.

Bu çerçevede, K.V.K.'nin "Tam ve dar mükellefiyet" başlıklı 3'üncü maddesinde dar mükellefiyete tâbi kurumların vergilendirilmesi ile ilgili olarak şu şekilde bir düzenleme yapılmıştır⁸:

"Kanunun 1 inci maddesinde sayılan kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanlar, yalnız Türkiye'de elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirilirler."

Bu maddeye göre, Türkiye'de faaliyet gösteren ticarî bir işletmenin dar mükellefiyete tâbi kurum olarak K.V.K.'na göre vergilendirilebilmesi için aşağıdaki iki şartın birlikte bulunması gerekmektedir.

1- Türkiye'de faaliyet gösteren firmanın kanunî ve iş merkezinin her ikisi de yurt dışında bulunmalı; ve

2- Türkiye'de faaliyet gösteren kurumun K.V.K.'nın 1'inci maddesinde yazılı kurumlardan veya hukukî statü olarak bu kurumlara eşdeğer yapıda bir kurum olması gerekmektedir.

K.V.K.'nın 3'üncü maddesinde ifadesini bulan K.V.K.'nın 1'inci maddesinde sayılan ve kurumlar vergisine tâbi olan kurum ve kuruluşlar şunlardır:

1- Sermaye Şirketleri;

2- Kooperatifler;

⁸ 5422 sayılı K.V.K.'nın 11'inci maddesinde yer alan düzenleme ise şu şekildeydi:

Birinci maddede yazılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanlar, yalnız Türkiye'de elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirilirler."

3- İktisadi Kamu Kuruluşları;

4- Dernek ve Vakıflara Ait İktisadî İşletmeler;

5- İş Ortaklıkları.

Diğer yandan, K.V.K.’nun 3’üncü maddesinde sözü geçen kanunî merkez ve iş merkezî kavramları K.V.K.’nun 3’üncü maddesinde açıklanmıştır. K.V.K.’nun 3’üncü maddesinin (5) ve (6) numaralı bent hükümleri aynen şöyledir:

“(5) Kanunî merkez: vergiye tâbi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir.”

“(6) İş merkezi: İş bakımından işlemlerin bilfiil toplandığı ve yönetildiği merkezdir.”

Dar mükellefiyete tâbi kurumlar açısından kurum kazancının hangi kazanç ve irat unsurlarından oluştuğu ise K.V.K.’nun 3’üncü maddesinde açıklanmıştır. K.V.K.’nun 3’üncü maddesinde yer alan ve dar mükellefiyete tâbi kurumların kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlarla ilgili düzenlemesi ise şöyledir:

“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 taşıyalar 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.).

- b) Türkiye’de bulunan ziraî işletmeden elde edilen kazançlar.
- c) Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançları.
- ç) Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen iratlar.
- d) Türkiye’de elde edilen menkul sermaye iratları.
- e) Türkiye’de elde edilen diğer kazanç ve iratlar.”

Teorik olarak; irtibat büroları Türkiye’de elde ettikleri kazançlar dolayısıyla vergilendirildiği zaman bu büroların vergilendirilmesi dar mükellefiyete tâbi kurumların vergilendirilmesi ile ilgili mevzuat hükümlerine göre olacaktır. Bu durumda, Türkiye’de faaliyet gösteren irtibat bürolarında K.V.K.’nin 3’üncü maddesinde ifade edilen kazanç ve/veya irat unsurlarının hepsinin elde edilmesi mümkündür.

İrtibat bürolarını Türkiye’de icra ettiği faaliyetler neticesinde elde etmiş olduğu kazançlar dolayısıyla vergilendirdiğimizde bu büroların vergilendirilme esasları dar mükellefiyete tâbi herhangi bir kurumun vergilendirilme esaslarından farklı olmayacaktır. Ancak, irtibat bürolarının vergilendirilmesi açısından kaynak devletin vergilendirme alanına girmesi durumunda kaynak devlet tarafından bu büroların vergilendirilmesinde kaynak devletin mukim devlet ile imzalamış olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının da göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Türkiye’de faaliyet gösteren irtibat bürolarında K.V.K.’nin 3’üncü maddesinde belirtilen kazanç ve/veya iratların elde edilmesi mümkün olsa da, bu kurumlarca Türkiye’de daha çok özelliği itibarıyla, irtibat bürolarında elde edilmesi mümkün olan ticarî kazançlar ve

serbest meslek kazancı elde edilebilmektedir. Bu nedenle, bu çalışmamızda esas itibariyle irtibat bürolarında ifa edilen faaliyetler dolayısıyla elde edilen ticarî kazançlar ve serbest meslek kazançları ana hatlarıyla inceleme konusu yapılacaktır. Ancak, irtibat bürolarınca elde edilebilecek ticarî kazanç ve serbest meslek kazançları dışındaki kazançlar hususunda da yeri geldikçe önemli açıklamalar yapılacaktır.

K.V.K.'nın 3'üncü maddesinin 3'üncü bendinin (a) alt bendine göre, Türkiye'de faaliyet gösteren irtibat bürolarında elde edilen kazancın ticarî kazanç olarak vergilendirilebilmesi için herşeyden önce irtibat bürosuna atfedilebilen bir kazanç elde edilmeli, bunun yanında;

i) İrtibat bürosu, V.U.K. hükümlerine göre işyeri olarak kabul edilmeli; veya

ii) İrtibat bürosunda **Türkiye temsilcisi** veya müdür sıfatı ile faaliyet gösteren büro yöneticilerinin daimi temsilci olarak kabul edilmesi; ve

iii) Türkiye'de faaliyet gösteren irtibat bürosu ile gelir veya faaliyet arasında doğrudan bir bağın mevcut olması; yani, Türkiye'deki faaliyetler dolayısıyla elde edilen gelir/kazanç işyeri olarak kabul edilen irtibat bürosunda elde edilmeli; veya

iv) Türkiye'de elde edilen gelir/kazanç daimi temsilci tarafından yapılan işlerden elde edilmelidir.

Buna göre, Türkiye'de faaliyet gösteren irtibat bürolarının kurumlar vergisine tâbi olabilmesi için, bu büroların işyeri veya bizatihi büroların daimi temsilci olarak kabul edilmesi veya bu büroların faaliyetlerini yürüten ve genel olarak Türkiye temsilcisi olarak atanan

kişinin veya irtibat bürosu müdürünün daimi temsilci olarak kabul edilmesi gereklidir.

Ayrıca; bu bürolarda elde edilen kazançların bu işyerinden veya daimi temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilmesi gerekir. Bu nedenle, irtibat büroları V.U.K.'nun 156'ncı maddesi uyarınca işyeri olarak kabul edildiği halde elde edilen kazançlar bu bürolarda elde edilmemişse ya da dar mükellefiyete tâbi kurum tarafından Türkiye'de kazanç elde edildiği halde ortada herhangi bir işyerinin (irtibat bürosunun) mevcut olmaması durumunda dar mükellefiyete tâbi kurum açısından ticarî kazanç elde edildiğini söylemek mümkün olamayacaktır.

İrtibat ofislerinin vergilendirilmesi açısından öncelikle irtibat bürolarının işyeri niteliğine sahip olup olmadığına iyi tespit edilmesi; diğer yandan bu bürolarda Türkiye temsilcisi veya müdür sıfatıyla çalışan büro yöneticilerinin de G.V.K.'nun 8'inci maddesinde yer alan daimi temsilcilik müessesesi çerçevesinde daimi temsilci olarak kabul edilip edilemeyeceğinin iyi değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bu nedenle, çalışmamızın aşağıdaki bölümlerinde önce V.U.K.'nun 156'ncı maddesinde yer alan işyeri kavramı daha sonra G.V.K.'nun 8'inci maddesinde düzenlenen daimi temsilci müessesesi ayrıntılı olarak analiz edilmeye çalışılacaktır.

Son olarak ise; irtibat bürolarının hukukî statüleri ve bu bürolara Türkiye temsilcisi olarak atanan kişilerin mesleki statüleri göz önünde bulundurulduğunda, bu bürolarda meslekî faaliyetlerin sürdürülebilmesi için her türlü imkân mevcuttur. Bu nedenle, aşağıda işyeri kavramı açıklanırken olayın bu boyutuna da değinilmeye çalışılacaktır.

3. VERGİ USUL KANUNUNDA YER ALAN İŞYERİ KAVRAMI

V.U.K.'nun 156'ncı maddesinde ticarî, sınaî, zirai veya meslekî faaliyetle uğraşanların işyeri olarak kullanabilecekleri mekanlar sayılmış olup, konu ile ilgili madde aynen aşağıdaki gibidir:

“Ticari, sınaî, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, **şube**, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, **tarla, bağ, bahçe çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri**, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, **vapur büfeleri** gibi ticari, sınaî, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir.”

V.U.K.'nun 156'ncı maddesine göre, ticarî, sınaî, zirai ve meslekî faaliyetle uğraşanların bu faaliyetleri icra ettikleri yerin işyeri olarak mütalâa edilebilmesi için;

1- Her şeyden önce, maddede sayılan **mekanlar** bu faaliyetlerin icrasına tahsis edilmeli, veya

2- Bu mekânların ticarî, sınaî, zirai⁹ veya meslekî bir faaliyetin ic-

⁹ Türkiye’de tarımsal üretim alanında faaliyet gösteren firmalar daha çok yabancı sermayeli şirket şeklinde faaliyet göstermektedir. Tarafımızdan yapılan istatistikî bir çalışmada Türkiye’de tarımsal üretim alanında faaliyet gösteren dar mükellefiyete tâbi herhangi bir kurumun varlığına rastlanılmamıştır. Dolayısıyla irtibat bürolarının zirai faaliyetle uğraşılmak için kullanılmasına da istisnai durumlar dışında rastlamak mümkün değildir. Ancak yurt dışında ticarî amaçlı zirai üretim faaliyetinde bulunan kurumlarca Hazine Müsteşarlığından izin almak koşuluyla ve Türkiye’de herhangi bir zirai üretim yapmamak üzere irtibat bürosu açılması mümkündür. Türkiye’de bu şekilde açılmış herhangi bir irtibat bürosuna da rastlanılmamıştır.

ra edilmesi amacıyla kullanılması ve bu faaliyetlerin fizikî bir şekilde icra edilmesi gerekir.

Buna göre, ticarî, sınaî, ziraî ve meslekî faaliyette bulunmak üzere açılan herhangi bir yerde bu faaliyetler icra edilmiyorsa, yani buralar boş ise, bu yeri işyeri olarak kabul etmek mümkün olmayacaktır. Ancak, ticarî, sınaî, ziraî ve meslekî faaliyetlerin icrasına tahsis edilen yerlerden illaki de bir kazanç elde edilmesine gerek yoktur. Bu faaliyetlerin icrasına tahsis edilen yerde kişi, kurum ve kuruluşlar zarar etse bile bu yerler bu faaliyetlerin icrasına tahsis edildiği veya bu faaliyetlerde kullanıldığı müddetçe işyeri olarak kabul edilecektir.

Diğer yandan, V.U.K.'nun 156'ncı maddesinde "gibi" edatı kullanıldığı için maddede sayılan yerlere benzerlik gösteren mekânlarında işyeri olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Buna göre, ticarî faaliyetle uğraşılan irtibat büroları, temsilcilik ofisleri, emanet deposu, tercüme ve hukuk büroları ve gümrüklü sahalarda açılan depolar gibi yerlerde bu maddeye göre işyeri olarak kabul edilecektir.

V.U.K.'nun 156'ncı maddesi tetkik edildiğinde görüleceği üzere, bu maddede sayılan yerlerin mekânsal bir boyutu bulunmaktadır. Yani, mağaza, imalathane, tarla, bağ, bahçe gibi yerlerin kara ile bir bağlantısı; dalyan ve voli mahalleri, vapur büfelerinin ise deniz ile mekânsal bir bağlantısı bulunmaktadır. Ancak; bizim kanaatimize göre, ticarî, sınaî, ziraî ve meslekî faaliyet ile işgalde bu faaliyetlerin ifa edildiği yerin mekânsal bir boyutunun, yani fiziksel bir yer ile bağlantısının, bulunmasına gerek yoktur.

Günümüzde hızla gelişen teknolojiye bağlı olarak bilgi teknolojisi de büyük gelişmeler olmuş, böylece insanların birbirleri ile gerek sosyal gerek ticarî açıdan bağlantı ve irtibat kurmaları daha

kolay hale gelmiştir. Konuya bu açıdan bakıldığında, özellikle, ticarî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti açısından, internet yoluyla ticarî ve meslekî bağlantılar kurulmakta ve internet ortamında ticarî ve meslekî faaliyet icra edilebilmektedir. Bu durumda, kişinin ikamet ettiği evinde, internet ortamında, ticarî ve meslekî faaliyet icra ettiğinde ikamet edilen evin veya bilgisayarın bulunduğu mekânın işyeri olarak kabul edilip edilemeyeceği sorunu gündeme gelmektedir.

Bizim kanaatimiz, işyeri olarak kabul edilebilecek mekânların fiziksel bir mekân ile bağlantısının aranmaması ticarî faaliyet veya serbest meslek faaliyetinde bulunulabilecek her türlü ortamı işyeri olarak kabul etmek gerektiği yönündedir. Bu çerçevede, hızla gelişen teknolojiye bağlı olarak bu konuda vergi mevzuatımızda gerekli düzenlemelerin hızla yapılması gerekmektedir.

Yukarıdaki açıklamalarımıza göre, yabancı ülke kuruluşları tarafından Türkiye’de açılan irtibat bürolarında ticarî, sınâî, ziraî veya meslekî bir faaliyetle¹⁰ uğraşıldığı ve bu faaliyetlerin sonucunda kazanç elde edildiği takdirde irtibat büroları işyeri hüviyetine sahip olacağından bu bürolar için kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis

¹⁰ K.V.K.’nin 3’üncü maddesinin 3’üncü bendinin (a) alt bendine göre, Türkiye’de V.U.K. hükümlerine uygun işyeri olan yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde yapılan işlerde elde edilen kazançlar ticarî kazançtır. Yani, bu maddeye göre, dar mükellefiyete tâbi kurumlar tarafından yapılan faaliyet bir işyerinde yapıldığı zaman bu faaliyet neticesinde elde edilen kazanç ticarî kazançtır. Bu durumda, bu işyerlerinde ziraî faaliyet veya serbest meslek faaliyeti yapılsa bile elde edilen kazanç ticarî kazançtır. Bu çerçevede, Türkiye’de, bir işyerinde faaliyet gösteren yabancı kurumların ziraî kazanç veya serbest meslek kazancı elde etmesi mümkün gözükmemektedir.

edilmesi ve bu bürolarda elde edilen kazançların ticarî kazanç olarak vergilendirilmesi gerekecektir¹¹.

Yabancı kurumlara ait irtibat büroları tarafından Türkiye’de ticarî kazanç elde edilmesi halinde irtibat büroları kanunî ve iş merkezi yurt dışında bulunan kurumun Türkiye’deki işyeri olarak kabul edilecek ve bu bürolarda icra edilen faaliyetler neticesinde elde edilen kazanç K.V.K.’nın dar mükellefiyete tâbi kurumların vergilendirilmesi ile ilgili hükümleri doğrultusunda vergilendirilecektir (K.V.K. Md.3, 22, 26 ve 30.).

Bu şekilde irtibat bürolarının kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesisi açısından irtibat bürolarının işyeri niteliğine sahip olup olmadığının objektif kıstaslarda dayanılarak tespit edilmesi gerekir. Bu çerçevede kullanılabilir objektif kıstaslar şunlar olabilir:

- 1- İrtibat bürolarının merkez firmanın **yazıhanesi** veya **idarehanesi** olarak kullanılıp kullanılmadığı yılın çeşitli dönemlerinde yapılacak yoklamalarla tespit edilebilir;
- 2- Türkiye’de faaliyet gösteren irtibat bürolarının **imalathane** olarak kullanılıp kullanılmadığı yılın çeşitli dönemlerinde yapılacak yoklamalarla tespit edilebilir¹²;

¹¹ Bu durumda, doğal olarak, irtibat büroları için kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesiyle birlikte bu büroların V.U.K. göre defter tutma, belge düzenleme ve bunları saklama ve ibraz yükümlülüklerini de yerine getirmesi gerekmektedir.

¹² İmalathaneler üretim ekonomilerinin temel taşlarından birisi olup, imalathanelerde yapılan üretim dolayısıyla elde edilen katma değer bu yerin işyeri olma vasfının en önemli göstergesi durumundadır. Bu çerçevede, irtibat bürolarında bu şekilde bir katma değer yaratılması söz konusu olduğunda bu büroların işyeri vasfı belirgin bir şekilde ortaya çıkacaktır. Ancak, irtibat bürolarında

- 3- İrtibat bürosunun faaliyet gösterdiği yerde şayet merkez firmanın üretmiş olduğu mallar mevcut ise, yani irtibat bürosunun **depo** olarak kullanılabilir fiziki bir potansiyeli mevcutsa bu bürolar merkez firmanın Türkiye **şubesi** olarak değerlendirilebilir;
- 4- İrtibat bürosunda merkez firmanın gönderdiği malların kalite kontrolünün yapılması durumunda büroların şube olarak değerlendirilmesi mümkündür¹³;
- 5- İrtibat bürosunda, ana merkezin pazarladığı emtia ve emtia satışıyla ilgili tüm işlerin yönetilmesi faaliyetinde bulunulması¹⁴;
- 6- İrtibat büroları açısından ticarî faaliyetteki “satın alma-satma” zinciri oluşursa o zaman dar mükellefiyete tâbi kurum açısından, bu büroda icra edilen faaliyetler dolayısıyla, ticarî kazanç elde edildiği söylenebilir. Böylece, irtibat bürosunda satış sözleşmesinin imzasına kadar her türlü işlemin gerçekleştirilmesi; ancak, satış sözleşmesinin irtibat bürosu yöneticileri tarafından değil, dar mükellefiyete tâbi kurumun merkez personeline imzalanması bile, bu büroda ticarî faaliyetin icra edildiğini göstermeye yeterli kabul edilecektir¹⁵;

doğrudan doğruya katma değer yaratılması bu büroların işyeri vasfına sahip olmasını sağlamasının yanında bu bürolarda ifa edilen tanıtım, reklâm, irtibat sağlama, fizibilite araştırmaları gibi işlemler neticesinde katma değer yaratılmasında dolaylı bir yardım söz konusu olduğunda da bu büroların işyeri vasfına sahip olması mümkündür.

- 13 Ticarî faaliyete konu olacak malların kalite kontrolü satın alma-satma zincirinin ilk halkasını oluşturması bakımından bu bürolarda ticarî faaliyetin icra edildiğinin önemli bir göstergesi olacaktır.
- 14 Bununla ilgili olarak bkz., Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 09.03.1989 tarih ve Esas No: 1988/4920, Karar No: 1989/1099 sayılı kararı.
- 15 YILMAZ Recep, “Yabancılarla Ait İrtibat Bürolarının Vergileme Alanına Girmeleri Durumu”, Vergi Sorunları, Sayı: 99, Aralık 1996, Sh. 58.

7- İrtibat bürosu olarak kullanılan ofisin ticarî muamelelerin ifası amacına yönelik olarak dizayn edilip edilmediği¹⁶.

8- İrtibat bürolarında görevli personelin nitelikleri ve sayısı.

9- İrtibat bürolarında mesleki faaliyetin icrasına yönelik olarak istihdam edilen şahısların bulunup bulunmadığı.

İrtibat büroları Türkiye’de haberleşme, ağırlama, araştırma, reklâm, tanıtım, bilgi sağlama, merkez firma ile irtibatın sağlanması ve fizibilite araştırmalarının yapılması gibi ticarî faaliyet sınırları içinde değerlendirilmesi mümkün olmayan faaliyetlerle uğraşmak amacıyla kuruluş izni aldıkları için bu gibi kısıtlı faaliyetlerin icra edildiği yerleri işyeri olarak kabul etmeye imkân olmadığını düşünüyorum. Bu durumda, bu bürolar açısından kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesisine gerek bulunmadığı gibi, kurumlar ve katma değer vergisi beyannamesi vermek, defter tutmak, belge düzenlemek ve bunların saklanması ve ibrazı gibi yükümlülüklerin bu bürolar için gerekli olmadığını kanaatindeyiz.

¹⁶ Günümüzde bilgi teknolojisindeki gelişmelere paralel olarak ticarî muamelelerin icra alanlarında büyük bir gelişme olmuştur. Bu gelişmeye paralel olarak internet ortamında ticarî muamelelerin ifası gittikçe artan bir ticaret modeli olarak gündemdeki yerini korumaktadır. Bu çerçevede, bizim burada irtibat bürosu olarak kullanılan büronun dizaynı ile kastedtiğimiz bu bürolarda bu şekilde ileri teknolojiyle ticarî muamelelerin ifa delip edilmediğidir. Ayrıca şunu da belirtmek gerekir ki, irtibat bürosunda merkez firma ile haberleşme amacıyla kullanılan araçların teknolojik gelişmişlik düzeyi bu büroların amaçları dışında faaliyet gösterdiğine kanıt olamayacaktır. Bu şekilde eğer bu ileri haberleşme teknoloji kullanılarak ticarî muamelelerin ifa edildiği somut olarak ve objektif kriterler esas alınarak kanıtlanabiliyorsa bu büroların amaçları dışında faaliyet gösterdiği söylenebilecektir.

Burada, Maliye Bakanlığı'nın konuya bakış açısı; bu büroların ileride kuruluş amaçlarının dışına çıkarak ticarî bir organizasyon çerçevesinde Türkiye'de ticarî faaliyette bulunarak ticarî bir işleve sahip olup böylece işyeri hüviyetine sahip olup olmadığının izlenebilmesi amacıyla dar mükellefiyet kapsamında mükellefiyet tesis ettirilmesi yönündedir. Maliye Bakanlığı bu yolla irtibat bürolarını yakından izleme olanağına sahip olmayı amaçlamaktadır. Ayrıca, irtibat bürolarının kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesisi ile birlikte, bu bürolar tarafından defter tutmak, belge düzenlemek, beyanname vermek gibi mükellefiyetlerin yerine getirilmesi ile birlikte bu büroların ticarî faaliyetlerinin bulunup bulunmadığının daha kolay denetlenmesinin mümkün olması da Maliye Bakanlığı'nın bir diğer amacıdır.

Bununla ilgili olarak Maliye Bakanlığı tarafından verilen 25.07.1996 tarih ve 34431 sayılı muktezada özetle şu açıklamalara yer verilmiştir:

“Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde Japonya'da mukim bir teşebbüsün Türkiye'de sahip olduğu irtibat bürosunun 5. maddenin 6. bendinde belirtilen faaliyetlerle sınırlı olması halinde işyeri olarak kabulü ve dolayısıyla sözkonusu teşebbüse bu faaliyetlerle ilgili olarak Türkiye'de bir kazanç atfedilmesi mümkün değildir. **Bununla birlikte faaliyetlerin anlaşma kapsamında işyeri oluşturup oluşturmadığının tespiti ve izlenebilmesi teşebbüsün dar mükellef olarak mükellefiyetinin tescil edilmesi ve Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen defter tutma, belge düzenleme ve bunların saklanması ve ibrazı gibi ödevlerin eksiksiz yerine getirilmesini gerektirmektedir.**”

Muktezaya göre, her şeyden önce irtibat bürosunun işyeri olarak kabul edilebilmesi için irtibat bürosunu açan kurumlar ile Türkiye

arasında imzalanmış olan vergi anlaşması bulunması halinde öncelikle anlaşma hükümlerine göre hareket edilmelidir. Anlaşmaların “işyeri” başlıklı maddesinde düzenlenen hükümlere göre irtibat bürosunun işyeri olarak kabul edilmesinin gerekip gerekmeyeceği belirlenecektir.

Anlaşma hükümleri uyarınca irtibat bürolarının işyeri olarak kabul edilmesi mümkün değilse bu kurumlarca Türkiye’de herhangi bir kazanç unsurunun elde edildiği de söylenemeyecektir. Durum böyle olunca irtibat bürolarının V.U.K.’nin usul hükümlerine tâbi olup olmayacağı sorunsalının da çözümlenmesi gereklidir.

Kanaatimize göre, irtibat büroları dernek, vakıf ve sivil toplum kuruluşları tarafından açılmamışsa veya çeşitli devlet temsilcilikleri niteliğinde değil ise diğer bir ifadeyle irtibat bürolarının şirketler (temel amacı kâr elde etmek olan tüzel kişiler) tarafından açılması halinde V.U.K.’nin şekle ilişkin hükümlerine riayet edilmesi gerekmektedir.

Diğer yandan, irtibat bürolarının Hazine Müsteşarlığı’ndan izin aldıkları faaliyet konuları dışında ticarî faaliyette buldukları takdirde, uygulamada, bu bürolarda elde edilen kazançların somut olarak ve objektif kıstaslara göre tespiti de her zaman mümkün olamamaktadır.

Her şeyden önce, yabancı sermaye mevzuatına göre yasak olduğu için şirketler dışındaki kuruluşlar tarafından açılan bu bürolarda ticarî faaliyet ile uğraşmadığı takdirde, vergi mevzuatına göre, bu büroların yöneticilerinin defter tutma yükümlülüklerinin yerine getirilmesini sağlama gibi görevlerinin bulunup bulunmadığı tartışmaya açık bir konudur. Kanaatimize göre şirket dışındaki tüzel kişiler tarafından açılan irtibat bürolarında ticarî kazanç elde edildiğinin

tespit edilmemesi halinde defter tutma mükellefiyetleri bulunmamaktadır.

Bu kişilerce açılan büroların ticarî faaliyetle uğraşmaları yabancı sermaye mevzuatına göre yasak olduğundan Türk Ticaret Kanunu hükümlerine de tâbi değildirler. Bu nedenle, bu büroların T.T.K.'na göre de defter tutmalarına gerek bulunmamaktadır. Bu bürolarda tutulan el defteri veya ajanda bilgileri de ticarî kazancın somut olarak tespitine imkân vermemektedir. Bu durumda, irtibat bürolarına atfedilebilecek kazancın miktar olarak tespiti mümkün gözükmemektedir.

İrtibat bürolarında ifa edilen serbest meslek faaliyetlerine gelince, uygulamada özellikle, irtibat bürolarının hukukî yapısı göz önünde bulundurulduğunda ve bu bürolara Türkiye temsilcisi veya müdür olarak atanan kişiler belirli bir ilmi ve mesleki bilgiye sahip olan kişilerden seçildiğinden, bu kişilerin, bu bürolarda, gerek yurt dışında yerleşik merkez firma adına gerekse kendi adına serbest meslek faaliyetinde bulunması mümkündür. Özellikle, uygulamada bu bürolarda danışmanlık faaliyetinde bulunulup bu faaliyetler neticesinde kazanç elde edilmesi ve elde edilen kazancın beyan dışı bırakılması oldukça kolaydır.

Türkiye'de faaliyet gösteren irtibat bürolarında ifa edilen danışmanlık faaliyeti serbest meslek faaliyeti olup, Türkiye'de ifa edilen danışmanlık faaliyeti dolayısıyla elde edilen kazanç serbest meslek ka-

zancıdır. İrtibat bürolarında bu şekilde gelir getirici serbest meslek faaliyetinde¹⁷ bulunduğu takdirde bu büroların kurumlar ve katma değer vergisi mükellefiyetlerinin tesisi gerekecektir.

V.U.K.’nun 156’ncı maddesine göre, meslekî faaliyetle uğraşılan mekânlar işyeri kapsamında değerlendirilmektedir. Bu çerçevede, yabancı ülke kuruluşları tarafından Türkiye’de açılan irtibat bürolarında danışmanlık faaliyetinde bulunduğu takdirde bu büroların işyeri kapsamında değerlendirilmesi gerekir. Bu durumda ise, K.V.K.’na göre, irtibat büroları açısından kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesisi zorunludur.

Uygulamada, Türkiye’de faaliyet gösteren irtibat büroları muhtasar beyanname yönünden mükellefiyet tesis ettiren bu büroların yöneticileri, müdürleri veya irtibat bürosuna Türkiye temsilcisi olarak atanan kişiler tarafından “Tüzel Kişiler İçin Sicil Formu”nun doldurulup Vergi Dairesi’ne verilmesi gerekmektedir. İrtibat bürolarındaki yöneticiler tarafından doldurulup Vergi Dairesi’ne verilen “Tü-

¹⁷ Türkiye’deki irtibat bürosunda arızî olarak da olsa danışmanlık faaliyetinde bulunulması K.V.K.’nun 30’uncu maddesine göre tevkifat yapılmasına engel teşkil etmeyecektir. Zira, K.V.K.’nun 30’uncu maddesine göre, dar mükellefiyete tâbi kurumlar tarafından elde edilecek serbest meslek kazançlarında elde edilecek serbest meslek kazançlarının arızî olarak ifa edilen serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla veya mutad meslek halinde ifa edilen serbest meslek faaliyeti dolayısıyla elde edilmesinin bu maddeye göre yapılacak tevkifat açısından bir önemi bulunmamaktadır. Ancak, burada da serbest meslek faaliyetinin ifa edildiği irtibat bürosunun V.U.K.’na göre işyeri olarak değerlendirilmesinin mümkün olmaması gerekir. Aksi takdirde işyeri olarak kabul edilen irtibat bürosunda ifa edilen serbest meslek faaliyeti dolayısıyla elde edilen kazanç serbest meslek kazancı değil ticarî kazanç olacaktır. Bu durumda ise, irtibat bürolarının yöneticileri tarafından kurumlar vergisi beyannamesi verilmesi gerekecektir.

zel Kişiler İçin Sicil Formu”nda yer alan Meslek Kodu (Faaliyet Türü Kodu) kısmına “Danışmanlık” faaliyeti yazılmaktadır. Bu durumda, irtibat büroları açısından kazanç elde edildiğinin tespiti halinde kurumlar vergisi mükellefiyetlerinin otomatik olarak tesis edilmesi gerekecektir.

Bu demek değildir ki, Türkiye’de faaliyet gösteren irtibat bürolarında hiçbir şekilde danışmanlık faaliyetinde bulunulamaz. Danışmanlık faaliyetinde bulunmak üzere Türkiye’de irtibat bürosu kurulabilir; ancak, kurulan irtibat bürosunda ifa edilen danışmanlık faaliyeti gelir getirmek üzere ifa edilmemelidir. Aksi durumda, irtibat bürosu açısından kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesisi gerekecektir.

Her iki durumda da, yani irtibat bürolarında ticarî faaliyette veya serbest meslek faaliyetinde bulunulması durumunda, Türkiye’de faaliyet gösteren irtibat büroları işyeri hüviyetine sahip olacağından bu yerlerde ifa edilen faaliyetler dolayısıyla irtibat bürosu için kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi ve bu bürolarda elde edilen kazancın dar mükellefiyete tâbi kurumların vergilendirilmesi ile ilgili esaslara göre vergilendirilmesi gerekecektir¹⁸.

Türkiye’de faaliyet gösteren irtibat büroları her türlü gelir getirici faaliyetle uğraşabilecek organizasyon yapısına sahiptir. Özellikle, bu bürolar serbest meslek faaliyetinde bulunulması için uygun bir ortama sahiptir. İrtibat bürolarının bu durumları göz önünde bulundurularak, yabancı sermaye mevzuatına göre, bu bürolar tarafından Hazine Müsteşarlığına her yıl için kapsamlı Yıllık Faaliyet Raporu

¹⁸ Burada, ayrıca, bu bürolarda ifa edilen faaliyetler katma değer vergisinin konusu girdiğinden katma değer vergisi mükellefiyetinin de tesis edilmesi gerekecektir.

verilmesi için hukukî düzenlemelere ihtiyaç duyulmaktadır. Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliğinde bu konuda yapılacak değişikliklerle irtibat bürolarının yöneticileri tarafından muvazaalı işlemler yapılmasının bir ölçüde önüne geçilebileceği kanaatindeyiz.

Ayrıca, bizim kanaatimize göre de, bu bürolarda ileride ticarî faaliyet ile uğraşılabilmesi göz önünde bulundurularak büronun faaliyetlerinin yakından takip edilebilmesi ve yılın çeşitli dönemlerinde bu bürolarda yoklama yapılabilmesi ve özellikle bu büroların işyeri hüviyetine sahip olup olmadıklarının tespit edilebilmesi amacıyla bu büroların Türkiye’de faaliyete başlamadan önce Hazine Müsteşarlığı Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü’nden izin almalarının yanında, ayrıca, Maliye Bakanlığı’na da bildirimde bulunmaları gerekir¹⁹.

Ayrıca; bu bildirim yanında, Hazine Müsteşarlığı irtibat bürolarının faaliyete geçmesinden sonra bu büroların hangi faaliyetlerde bulunduğunu yakından takip etmesi ve ticarî bir faaliyetini tespit ettiğinde ve/veya kanısına vardığında Maliye Bakanlığı’na bu konuda görüş ve öneri beyan etmesi yararlı olacaktır²⁰.

4. GELİR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN DAIMİ TEMSİLCİLİK MÜESSESESİ

K.V.K.’nın “Tam ve dar mükellefiyet” başlıklı 3’üncü maddesinin 4’üncü bendine göre, “Bu maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye’de elde edilmesi” ve “Türkiye’de daimi

19 DURAN Metin, “Kurumlar Vergisinde Dar Mükellefiyet Esası ve İrtibat Bürolarının Durumu”, Yaklaşım, Yıl: 5, Sayı: 54, Haziran 1997, Sh. 110.

20 DURAN, A.g.m., Sh. 110.

temsilci bulundurulması” konularında, Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri yani 7’inci ve 8’inci maddeleri hükümleri cari olacaktır.

Bu çerçevede, dar mükellefiyete tâbi kurumlar açısından Türkiye’de daimi temsilci bulundurulması ve yabancı kurumlar açısından bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesinde K.V.K.’nun ilgili hükümleri cari olacaktır. Türkiye’de daimi temsilci bulundurulması hususunda ise yukarıdaki açıklamalarımıza göre G.V.K.’nun 8’inci maddesi cari olacaktır.

G.V.K.’nun 8’inci maddesinde konumuz ile ilgili olarak şu şekilde bir düzenleme yapılmıştır:

“7’nci maddenin 1 numaralı bendinde yazılı işyeri, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tayin olunur.

Aynı maddede yazılı daimi temsilci, bir hizmet veya vekalet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimsedir.

Aşağıda yazılı kimseler, başkaca şartlar aranmaksızın temsil edilenin daimi temsilcisi sayılırlar.

1. Ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile Ticaret Kanununun hükümlerine göre acenta durumunda bulunanlar;
2. **(202 sayılı Kanununun 4’üncü maddesiyle değiştirilen şekli)** Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere, giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler;

3. Mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar.

Bir kimsenin birkaç kişiyi aynı zamanda temsil etmesi, daimi temsilcilik vasfını değiştirmez.”

Buna göre, irtibat bürosunda Türkiye temsilcisi veya müdür sıfatıyla görev yapan yöneticilerin G.V.K. uygulamasında daimi temsilci kabul edilebilmesi için şu özelliklere sahip bulunması gerekmektedir:

1- Bu kişilerin bir hizmet veya vekâlet akdi ile yabancı kurumu bağlı olması²¹;

2- Bu kişilerin yabancı kurum nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya müteaddit ticarî muameleler ifasına yetkili bulunması gerekir; yani, daimi temsilci sıfatına sahip olacak kişinin Türkiye’de ifa ettiği muamelelerin ticarî muamelelerden olması, bu işlemlerin devamlı olması ve daimi temsilcinin temsil edilen nam ve hesabına hareket etmesi;

3- Daimi temsilci olarak kabul edilecek kimsenin Türkiye’de ticarî muamelelerin icrası ile uğraşması gerektiğinden, bu kişinin ayrıca daimi temsilci olarak kabul edilebilmesi için, doğal olarak ticarî muameleler sonucunda kazanç veya zararın ortaya çıkması;

21 Bir hizmet veya vekâlet akdi olmadan da yabancı kurumun Türkiye’deki daimi temsilcisi sayılabilecek kişilerde bulunmaktadır. Yabancı kurumu temsil etmek üzere bu yabancı kurumun Türkiye’de ortak olduğu iştirakin yönetim kurulu üyeliği yapan şahıslar, yabancı kurum ile aralarında temsil veya vekâlet sözleşmesi olmaksızın daimi temsilci sayılmaktadırlar. Ayrıntılı bilgi için bkz., BAŞAK Levent, Dar Mükellefiyete Tâbi Kurumlar ve Vergilendirme, Yaklaşım Yayınları, 1. Cilt, Ankara-2007, Sh. 437-439.

4- Bu kişilerin ticarî mümessil, tüccar vekilleri ve memurları ile Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre acente durumunda bulunması;

5- Bu kişilerin giderlerinin devamlı olarak kısmen veya tamamen yabancı kurum tarafından ödenmesi;

6- Daimi temsilci sıfatına sahip olacak kişinin Türkiye’de ifa edeceği faaliyetleri devamlı bir şekilde icra etmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede, yukarıdaki şartlara sahip olan irtibat bürosu yetkilileri G.V.K. uygulamasında daimi temsilci vasfına haiz olacaklarından bu kişilerin irtibat bürolarında yaptığı işlerden elde edilen kazanç ticarî kazanç olarak kurumlar vergisine tâbi tutulacaktır.

Yukarıdaki objektif kıstaslar da göz önünde bulundurulduğunda, G.V.K.’nin 8’inci maddesinin 2’nci fıkrasına göre, irtibat bürosunun başında bulunan yöneticilerin daimi temsilci olarak kabul edilmesine olanak bulunmamaktadır. Çünkü büro yöneticilerinin daimi temsilci sıfatına sahip olabilmesi için ticarî muamelelerde bulunması gerekir. Oysaki, irtibat bürolarında ticarî muamelelerin icrası mümkün değildir.

Diğer yandan, G.V.K.’nin 8’inci maddesinin 2’nci alt bendine göre ise, irtibat bürosunun yöneticilerinin tüm giderleri yurt dışında mukim firma tarafından karşılandığından bu yöneticilerin daimi temsilci olarak kabul edilmesi mümkün görünmektedir. Ancak, büro yöneticilerin daimi temsilci sıfatına sahip olması bu büroların vergilendirilmesi açısından yeterli olmamakta, büro yöneticileri tarafından daimi temsilci sıfatı ile bu bürolara izafe edilebilecek kazanç elde edilmesi gerekmektedir.

Yukarıda da ifade ettiğim gibi irtibat bürolarında ticarî faaliyette bu-

lunulması söz konusu olamayacağı için bu bürolarda kâr elde edilmesi veya büro faaliyetlerinden zarar edilmesi mümkün değildir. Bu açıdan bakıldığında da irtibat bürolarının kurumlar vergisi mükellefiyeti söz konusu olamayacaktır.

Bu yöneticilerin irtibat bürosunda ifa ettiği faaliyetler dolayısıyla G.V.K.'nın 8'inci maddesine göre, daimi temsilci niteliğine sahip olup olmadığının objektif kıstaslar çerçevesinde tespit edilmesi gerekir. Bu tespit için kullanılacak objektif kıstaslar şunlar olabilir:

1- İrtibat bürosu yöneticilerin satım akdinin tamamlanmasına değin işin her evresinde etkin görevler üstlenerek muhtemel alıcılarla ilgili piyasa araştırması yapmak, sonuçlar hakkında merkezi bilgi sahibi kılmak, alınması gereken tavır konusunda merkezi uyarmak ve kısaca sunu-istem ilişkisinin merkezin istemlerine uygun gelişip sonuçlanmasında temel rolü oynaması²²;

2- Büro yöneticilerine oldukça sınırlı yetkiler verilmeli, bu yetkiler sınırlı bir temsil yetkisi şeklinde olmalıdır. Yani, bu bürolarda çalışan yöneticilere, fatura ve benzeri belgeler düzenlenmesi, merkez adına mal alım-satım akdi yapma, sözleşme ve taahhütname düzenleme ve imzalama ve yabancı kurumu borç altına sokacak işlemleri yapma²³ gibi yetkiler verilmemeli;

22 Bununla ilgili olarak bkz. Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 09.03.1989 tarih ve Esas No: 1988/4920, Karar No: 1989/1099 sayılı kararı.

23 Uygulamada irtibat bürosunun başına atanacak müdüre veya Türkiye temsilcisine verilen vekâletnamede bu müdürlere veya Türkiye temsilcisine; çek verme, imzalama, ciro etme gibi yetkilerin verildiği görülmektedir. Bu durum, bu müdürlerin veya Türkiye temsilcisininin daimi temsilci vasfına sahip olduğunu göstereceğinden bu vekâletnameye istinaden bu bürolarda elde edilmiş kazancın somut delillere göre tespiti halinde irtibat bürosunun kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekecektir.

Büro yöneticilerinin bu yetkilere sahip olması ve bu yetkilerini ticarî hayatta kullanmaları durumunda bu yöneticilerinin daimi temsilci konumunda bulunduğu kabul edilmelidir. Ayrıca, Hazine Müsteşarlığı'na verilecek yetki belgesinde verilen yetkinin sınırları açıkça belirtilmelidir. Verilecek yetki belgesinde büro yöneticilerine verilen yetkiler arasında yukarıda yer alan yetkilerin bulunmaması gerekir.

3- İrtibat bürosu yöneticileri tarafından irtibat bürosunda ticarî operasyonlar yapıldığının ve bu operasyonlar sonucunda bu bürolara atfedilebilecek kazanç sağlandığının ve bu kazancın miktarının tespit ve ispat edilmesi²⁴;

4- Bu bürolarda istihdam edilen büro yöneticilerinin niteliklerine dikkat edilmesi gerekir²⁵.

5- Türkiye'de irtibat bürosu açan şirketlerin çok uluslu bir şirket olup olmadığı ve özellikle Türkiye'deki büronun şubeleri organize etmek amacıyla açılıp açılmadığının tespiti gereklidir.

Bu çerçevede, daimi temsilcilerin bu bürolarda yabancı kurum adına yaptıkları işlemlerin sınırlı bir temsil yetkisi dahilinde yapılan işlemlerden oluşması gerekmektedir. Bu yetkileri şu şekilde özetlemek mümkündür:

a- İrtibat bürosunun faaliyet göstereceği büro veya ofisin kiralanması için kira sözleşmesi düzenlemek; bu sözleşmelerle ilgili ola-

²⁴ MAÇ Mehmet, Kurumlar Vergisi, Denet Yayıncılık, 3. Baskı, İstanbul 1999, Sh. 178.

²⁵ Büro yöneticilerinin nitelikleri ile kastedilen, bu büroda yöneticilik yapan kişilerin T.T.K.'na göre, ticari mümessil, tüccar vekilleri ve memurları ile Ticaret Kanununun hükümlerine göre acente durumunda bulunup bulunmadığıdır.

rak ileride doğacak değışiklikler, sözleşme ile ilgili ileride doğacak anlaşmazlıkların giderilmesi ve sözleşmenin feshi gibi işlemlerin takip edilmesi;

b- Büro olarak kullanılan ofiste çalışacak personelin yabancı kurumun personel işletmesi ile ilgili politika ve prosedürlere göre istihdamını sağlamak, gerektiğinde bu personelin işine son vermek, iş sözleşmelerini imzalamak, bu personelin ücretlerinin gelir vergisine tâbi olması durumunda gerekli gelir vergisi stopajının yapılarak muhtasar beyanname ile vergi dairesine yatırılmasının sağlanması ve bu personele yapılan ödemelerle ilgili kayıtların tutulmasını sağlamak (bu çerçevede ödeme makbuzları veya gider pusulalarının bastırılması düzenlenmesi ve saklanması işlemlerinin takibinin yapılması);

c- Bu bürolarda defter tutulmasının gerektiği durumlarda defter tutmak amacıyla gerekli muhasebecilerin tedariki, bu muhasebecilere serbest meslek ödemesinde bulunurken gerekli gelir vergisi kesintilerinin yapılarak muhtasar beyanname ile vergi dairesine yatırılmasının sağlanması;

d- İrtibat bürosu ile yabancı kurum arasında yazışmaların yapılmasını sağlamak; bu çerçevede yabancı kurumdan gelen evrakın Türkçeye tercümesi ve bu evrakın talep edilen yerlere iletilmesinin sağlanması, yeminli tercüme bürolarına yapılan ödemelerden gerekli gelir vergisi kesintilerinin yapılarak muhtasar beyanname ile vergi dairesine yatırılmasının sağlanması;

e- İrtibat bürosu adına bankalarda ve diğer finans kurumlarında (katılım bankalarında) cari hesaplar (Türk lirası ve/veya döviz hesabı) açma ve kapatma, havale formlarını ve banka belgelerini imzalama, hesaplara para yatırma ve çekme, bu hesapların ikamesi için gereken diğer her türlü işlerin yapılması;

f- İrtibat bürosunun resmi ve özel şahıslar nezdinde temsilinin sağlanması, irtibat bürosunun açılması için gerekli izinlerin alınmasının sağlanması, resmi ve özel şahıslarla gerekli her türlü yazışmaların ve tebligatların yapılmasının sağlanması, gerekli davaların açılması ve dava takip işlemlerinin yapılması;

g- Yabancı kurum tarafında gönderilen şahısların temsil, ağırlama, konaklama ve bu kişilerin merkez firmanın istedikleri bilgilere ulaşmasının sağlanması ile ilgili hizmetlerinin yapılması.

5. V.U.K.'NA GÖRE DEFTER TUTMAK MECBURİYETİNDE OLAN GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLER VE İRTİBAT BÜROLARININ DURUMU

V.U.K.'nın “Defter Tutma” başlıklı ikinci kısmının 171’inci maddesinde mükelleflerin defter tutma amaçları ile ilgili olarak yapılan düzenleme şöyledir:

“Mükellefler bu kanuna göre tutacakları defterleri vergi uygulaması bakımından aşağıdaki maksatları sağlayacak şekilde tutarlar:

1. Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek;
2. Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek;
3. Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;
4. Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;
5. **Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (Emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek.”**

V.U.K.’nun “Defter tutacaklar” başlıklı 172’nci maddesinde defter tutmak zorunda olan şahıslar ile ilgili olarak yapılan düzenleme ise şu şekildedir:

“Aşağıda yazılı gerçek ve tüzel kişiler bu kanunun esaslarına göre defter tutmaya mecburdurlar:

1. Ticaret ve sanat erbabı;
2. Ticaret şirketleri;
3. İktisadî kamu müesseseleri;
4. Dernek ve vakıflara ait iktisadî işletmeler;
5. Serbest meslek erbabı;
6. Çiftçiler.

İktisadî kamu müesseseleriyle dernek ve vakıflara ait iktisadî işletmeler defter tutma bakımından tüccarların tabi oldukları hükümlere tabidirler.”

Türkiye’de, V.U.K.’nun 172’nci maddesine göre defter tutmak zorunda olan kurumlar K.V.K.’nun 1’inci maddesinde sayılan kurumları da içine alacak şekilde daha geniş bir mükellef kitlesini kapsamaktadır. Bu mükellef kitlesi içerisinde dar mükellefiyete tâbi kurumlar da dahildir. Şöyle ki;

K.V.K.’nun 3’üncü maddesine göre, K.V.K.’nun 1’inci maddesinde sayılan kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanlar dar mükellefiyet rejimine tâbidirler. Yani, Türkiye’de faaliyet gösteren herhangi bir kurumun dar mükellefiyet esasında vergilendirilebilmesi için, bu kurumun, K.V.K.’nun

1'inci maddesinde sayılan kurumlardan veya bu kurumlara eşdeğer yabancı bir kurum olması gerekmektedir.

K.V.K.'nun 3'üncü maddesinde dar mükellefiyet rejimi için K.V.K.'nun 1'inci maddesine atıf yapılmasının nedeni vergilendirmede eşitlik sağlanması amacına yöneliktir. K.V.K.'nun 1'inci maddesinde yazılı kurumların kurumlar vergisine tâbi olması vergilendirmede eşitlik sağlanması amacıyla aynı mahiyetteki yabancı kurumlarında vergilendirilmesini gerektirmiştir. Bu nedenle, K.V.K.'nda dar mükellefiyet esasları düzenlenmiştir²⁶.

Bu çerçevede, Türkiye'de dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilecek olan kurumların Türkiye'deki kazançlarının tespiti açısından V.U.K.'nun 172'nci maddesine göre defter tutmak zorunda olup olmadığının belirlenmesinde de bu kıstas esas alınacaktır. Yani, K.V.K.'nun 1'inci maddesinde sayılan kurumlar V.U.K.'nun 172'nci maddesine göre defter tutmak mecburiyetindedirler. Bu kuraldan hareketle K.V.K.'nun 1'inci maddesinde sayılan kurumlara eşdeğer yabancı kurumlar da V.U.K.'nun 172'nci maddesine göre defter tutmak mecburiyetinde oldukları rahatlıkla söylenebilir²⁷. Bu durum, vergilendirmede eşitlik prensibinin bir gereğidir.

26 K.V.K.'nda tam mükellefiyet rejiminin yanında bir de dar mükellefiyet esasına göre vergilendirme esaslarının ihdas edilme amaçları ile ilgili bilgi için bkz., BAŞAK, A.g.e., Sh. 135-137.

27 Diğer yandan, V.U.K.'nun "Yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri:" başlıklı 207'inci maddesine göre, yabancı nakliyat kurumları veya bunları Türkiye'de temsil eden şube veya acenteleri Türkiye'de elde ettikleri hasılatı kaydetmek üzere bir "Hasılat defteri" tutmaya mecburdur. Bu madde gereğince yabancı nakliyat kurumları tarafından tutulan hasılat defteri yanında bu kurumlar tarafından bu işleri için ayrıca muhasebe defteri tutulmasına gerek yoktur.

Dar mükellefiyete tâbi kurumların Türkiye’de ticarî veya ziraî kazanç elde etmeleri durumunda V.U.K.’nun 172’nci maddesine göre defter tutmaları gerekmekte olup, bu açıdan herhangi bir sorun bulunmamaktadır. Ancak, dar mükellefiyete tâbi kurumların K.V.K.’nun 30’uncu maddesinde sayılan ve bu maddeye göre tevkif suretiyle vergilendirilecek olan kazançları elde etmesi durumunda bu kazançları için defter tutmak zorunda olup olmadıkları tartışmalı bir konudur.

Ayrıca; uygulamada bu mükelleflerin G.V.K.’nun 94’üncü maddesine göre yaptıkları ödemelerden tevkif ettikleri vergilerin muhtasar beyannameyle vergi dairesine yatırması durumunda bu mükelleflerin sorumluluklarının izlenebilmesi amacıyla defter tasdik ettirilmesi gerektiğini savunan görüşler de bulunmaktadır²⁸.

Bizim kanaatimize göre, irtibat bürolarının Türkiye’de ticarî faaliyette bulunmadıkları durumlarda da mevcut mevzuat hükümleri uyarınca defter tasdik ettirmeleri ve defter tutmaları²⁹ gerekmektedir. Ancak bu noktada mükelleflerin Türkiye’deki faaliyetlerinin yoğunluğu da önem arz etmektedir³⁰.

28 Bkz., BAŞAK, A.g.e., Sh. 2157-2161.

29 Yabancı kurumlarca Türkiye’de açılan irtibat bürolarında defter tutulmasının ve gerektiği durumlarda belge düzenlenmesinin gerek mükellef hukuku gerekse idare hukuku açısından yadsınamaz faydaları bulunmaktadır. Bu noktada yabancı kurumların defter tutmayı mükellefiyet olarak değerlendirmemeleri bu durumu bir hak olarak telakki etmeleri gerekmektedir. Çünkü yazılı kayıtlar ispat hukukunun en önemli kanıt niteliğindeki araçlarıdır. Bunun tek maliyeti ise defter tasdikine yönelik olarak yapılacak noter giderleridir ki bu ise belirli bir yekûnu aşmamaktadır.

30 Bkz., BAŞAK, A.g.e., Sh. 2160.

İrtibat bürolarının ticarî faaliyette bulunması durumunda ise irtibat büroları adına kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekecektir. Bu durumda, bu bürolar adına vergi tarh edilebilmesi için bu bürolara atfedilebilen bir kazanç elde edilmesi ve bu kazancın miktarının da objektif esaslara göre tespit ve ispat edilmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede, irtibat büroları tarafından ifa edilen ticarî faaliyet neticesinde kazanç elde edildiğinin ve bu kazancın miktarının tespitinde kullanılacak en önemli objektif kıstas bu bürolar tarafından tutulan resmi defterler ve bu defterlere dayanak teşkil eden belgelerdir. Ancak, uygulamada irtibat büroları ticarî faaliyette bulunsalar bile kuruluş amaçları ve aldıkları izin doğrultusunda faaliyet gösterdiklerini iddia ederek büroların mükellefiyet tesis ettirmedikleri ve defter tutmadıkları görülmektedir. Bu durumda, bu bürolara atfedilebilecek kazancın miktarının tespiti harici karinelere göre yapılmakta bu ise sağlıklı sonuçlar vermemektedir.

Bu büroların, G.V.K.'nun 94'üncü maddesi kapsamında sorumluluklarının izlenebilmesi amacıyla da defter tutmalarına gerek bulunup bulunmadığı tartışmalıdır. Bu husustaki düşüncemiz de bu konuda mevzuatta açık bir düzenleme olmadığı için konunun V.U.K.'nun 171'inci maddesine göre değerlendirilmesi gerektiğidir.

Ancak, irtibat bürolarının G.V.K.'nun 94'üncü maddesinde sayılan

ödemeleri yaparken bu ödemeleri vesikaya dayandırması³¹ zorunludur. Ayrıca, bu bürolar tarafından G.V.K.'nın 94'üncü maddesine göre yapılan kira ödemeleri, muhasebecilere ve yeminli tercüme bürolarına yapılan serbest meslek ödemeleri ve bu maddede sayılan diğer ödemelerin yoğunluğuna göre büroların vergi ile ilgili hesap durumunu tespit etmek, vergi ile ilgili muameleleri belli etmek, büroların vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek, bu büroların hesap ve kayıtları yardımıyla üçüncü şahısların hesaplarının denetlenmesinin gerektiği durumlarda V.U.K.'nın 171'inci maddesinde belirtilen amaçların gerçekleştirilmesi amacıyla irtibat büroları tarafından defter tutulması gerekecektir.

İrtibat bürolarının Hazine Müsteşarlığı'na verdiği taahhütleri yerine getirmemesi, yani, bu büroların işyeri hüviyetine bürünerek bu bürolarda ticarî, sınaî, zirâî veya serbest meslek faaliyetinde bulunduğu takdirde bu bürolar açısından kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesisi gerekecek ve elde edilen kazancın tespiti açısından ise defter tutmaları zorunlu olacaktır.

Bu bürolarda, yukarıda ifade ettiğim gibi, sadece, K.V.K.'nın 30'uncu maddesinde sayılan ve tevkif suretiyle vergilendirilen kazançların elde edilmesi durumunda V.U.K.'nın 171'inci maddesinin

31 Bu noktada “İrtibat bürolarının ticarî faaliyette bulunmaması durumunda defter tutmalarına gerek olmadığı gibi V.U.K. hükümlerine göre belge düzenleme ve bunların saklanması zorunlulukları da bulunmamaktadır. Ancak, yapılan ödemelerin bir şekilde belgeye bağlanması zorunlu olduğundan bu büroların yöneticileri tarafından yapılan ödemelerin gider pusulası veya ödeme makbuzlarına dayanılarak yapılması gerekir.” savının ayrıntısıyla değerlendirilmesi ve bu noktada mevzuatımızda açık bir düzenlemenin yer alması gerekmektedir.

de sayılan amaçların gerçekleştirilmesinin istenildiği durumlarda bu bürolar tarafından defter tutulması gerekecektir. Bunun tespiti ise, dar mükellefiyete tâbi kurumlar tarafından Türkiye’de ifa edilen faaliyetlerin yoğunluğuna göre yapılacaktır.

6. İRTİBAT BÜROLARININ FAALİYETLERİNİ İFA AMA-CIYLA BAĞIŞ VE YARDIM KABUL ETMESİ

Yabancı sermaye mevzuatına göre Türkiye’de faaliyet gösterecek irtibat büroları hiçbir ticarî faaliyette bulunamazlar. Daha doğrusu, bu büroların gelir getirici herhangi bir faaliyetle uğraşması mevcut yasal düzenlemeler karşısında mümkün değildir. Bu durum bu büroların masraflarının karşılanması sorununu gündeme getirmektedir.

Yabancı Sermaye Çerçeve Kararı Hakkında 2 sayılı Tebliğin 4’üncü maddesine göre, dışarıda yerleşik kuruluşların Türkiye’de irtibat bürosu açmak için Hazine Müsteşarlığı Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü’ne maddede belirtilen belgelerle birlikte müracaat etmesi gerekmektedir. Bu maddeye göre, Müsteşarlığa verilmesi gereken belgeler arasında büro tarafından bir yıl içinde yapılacak masraflar hakkında ayrıntılı bilgileri içeren bir liste de bulunmaktadır.

Yine, aynı Tebliğin son fıkrasına göre ise, bu listede yer alan belgeye dayalı giderlerin tamamının yurt dışından getirilecek dövizlerle karşılanması gerekmektedir.

Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliğinin 8’inci maddesine göre irtibat bürolarınca, her yıl en geç Mayıs ayı sonuna kadar, büronun geçmiş yıl faaliyetleri hakkında, “İrtibat Bürolarının Faaliyetlerine İlişkin Bilgi Formu” doldurularak Müsteşarlığa gönderilmesi gerekmektedir. Bu müracaatlara, büronun geçmiş yıl harcamalarının yurt dışından gönderilen dövizlerle karşılan-dığına ilişkin belgelerin eklenmesi zorunludur.

Bu durumda, irtibat bürolarının Türkiye’deki faaliyetlerini sürdürebilmesi açısından Türkiye kaynaklı herhangi bir gelire ihtiyacı bulunmamaktadır. Yukarıda ifade edildiği gibi bu büroların bütün masrafları yurt dışında mukim merkez firma veya kuruluş tarafından karşılanacaktır. Bu nedenle, bu büroların Türkiye’de bağış ve yardım kabul etmesi yabancı sermaye mevzuatına göre mümkün değildir. Aksi durumda, yani, bu büroların bağış ve yardım kabul etmesi amaçları dışında faaliyet gösterdiğinin önemli bir kanıtı olacaktır.

Yabancı sermaye mevzuatına rağmen irtibat bürolarının faaliyetlerini yürütmek amacıyla bağış ve yardım kabul etmesi durumunda Hazine Müsteşarlığı’na verilen taahhütlerin dışına çıkılacağından, gerek bu büroların faaliyet izinlerinin iptal edilmesi gerekse bu bürolar tarafından elde edilen bağış ve yardım geliri için (sermaye kapsamında değerlendirilmesi halinde) kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesisi gibi konular gündeme gelecektir.

7. İRTİBAT BÜROLARINDA İFA EDİLEN REKLÂM, TANITIM, AFİŞ VE KİTAP BASIMI VE PAZARLAMA FAALİYETİ ÇERÇEVESİNDE ELDE EDİLEN KAZANÇLAR

Yabancı sermaye mevzuatına göre irtibat bürolarının ticarî faaliyetle uğraşmaları yasaktır. Ancak, bu bürolarda sınırlı da olsa ifa edilen belirli faaliyetler dolayısıyla kazanç elde edilmesi mümkündür. Bu durumda, yani irtibat bürolarında ifa edilen faaliyetler dolayısıyla kâr elde edildiğinin veya zarar edildiğinin somut olarak tespit edilebildiği durumlarda irtibat bürolarında elde edilen kazancın dar mükellefiyete tâbi kurumların vergilendirilme esasları çerçevesinde vergilendirilmesi gerekecektir.

Burada, irtibat bürolarının yabancı sermaye mevzuatına göre ticarî faaliyette bulunmasının yasak olması böylece herhangi bir kazanç

elde etmesinin mümkün olmaması bu bürolarda yapılan faaliyetler neticesinde elde edilen kazancın vergilendirilmesine engel teşkil etmeyecektir. Zira, V.U.K.'nun 9'uncu maddesinin 2'nci fıkrasına göre, vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmayacaktır. Yani, irtibat bürolarında ifa edilen faaliyetler dolayısıyla elde edilen kazancın vergilendirilmesine engel teşkil edecek bir hüküm vergi mevzuatımızda mevcut değildir.

Ancak şunu da hemen belirtmem gerekir ki, irtibat bürolarında ifa edilen reklâm, tanıtım, afiş ve kitap basımı ve pazarlama faaliyeti ticarî bir organizasyon içerisinde yapılmalıdır. Bu faaliyetlerin ifasının ticarî bir organizasyon gerektirmeyecek şekilde ancak faaliyetin idame ettirilmesinin gereği olarak yapılması durumunda ortada ticarîlik vasfı olamayacağından bu faaliyetler neticesinde elde edilen kazançların vergilendirilmesi söz konusu olamayacaktır.

Bu faaliyetler neticesinde elde edilecek kazançların vergilendirilmesinin gerektiği durumda şu sorun ortaya çıkmaktadır. Bu sorun, ifa edilen faaliyetler dolayısıyla elde edilecek kazancın G.V.K.'nun 1'inci maddesinde sayılan gelir unsurlarından hangisinin içerisinde mütalâa edilmesi gerekeceği hususundadır.

Reklâm, tanıtım, afiş ve kitap basımı ve pazarlama faaliyeti ticarî bir organizasyon içerisinde yapıldığı takdirde ticarî faaliyet olup, bu faaliyetler neticesinde elde edilen kazanç ticarî kazançtır. Bu çerçevede, irtibat bürosu tarafından elde edilen ticarî kazancın dar mükellefiyet esasında vergilendirilmesi gerekecektir.

Burada, ticarî kazançların vergilendirilmesinde tam ve dar mükellefiyet arasında herhangi bir fark bulunmadığından bu kazancın vergilendirilmesi G.V.K.'nun 37-51'nci maddeleri çerçevesinde olacaktır.

tır. Ancak, yukarıda da ifade ettiğim gibi bu şekilde dar mükellefiyet esasında vergilendirme yapabilmek için bu faaliyet neticesinde kâr/kazanç elde edildiğinin objektif kıstaslara göre ve somut delillerle ortaya konabilmesi gerekir. Aksi takdirde somut delillere dayanmadan varsayımlara dayalı vergi tarhiyatı yapılamayacaktır.

8. İRTİBAT BÜROLARININ DAİMİ TEMSİLCİ NİTELİĞİ VE DAİMİ TEMSİLCİ VASITASIYLA ELDE EDİLEN KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

K.V.K.’nın 3’üncü maddesinin 4’üncü bendindeki yollama nedeniyle dar mükellefiyete tâbi kurumlarca Türkiye’de daimi temsilci bulundurulması hususunda G.V.K.’nın 8’inci maddesindeki hükümler cari olacaktır. Buna göre, Türkiye’de açılan irtibat bürosunun giderlerinin tamamının büro tarafından temsil edilen yurt dışında mukim irtibat bürosunu açan şirket tarafından karşılanması halinde irtibat bürolarının ve/veya irtibat bürosunda görevli kimsele- rin (Türkiye temsilcisinin veya diğer idari görevde bulunan şahısların) daimi temsilci olarak kabul edilmesi gereklidir. Bu durumda, yurt dışında mukim şirket tarafından Türkiye’de irtibat bürosu aracılığı ile kazanç ve/veya irat elde edilmesi halinde elde edilen kazanç ve iratlar dar mükellefiyet esasında vergilendirilecektir.

Ancak sadece büro giderlerinin yurt dışında mukim firma tarafından karşılanması Türkiye’deki büronun daimi temsilci olarak kabul edilmesine yeterli değildir. Çünkü yabancı sermaye mevzuatına göre büroların bütün giderlerinin yabancı kurum tarafından karşılanması zorunludur. Bunun başka türlü olması mümkün değildir. Bu durumda daimi temsilcilik için G.V.K.’nın 8’inci maddesindeki diğer şartların varlığı aranmalıdır.

Konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı tarafından verilen

29.05.1986 tarih ve 22144-425 sayılı muktezada özetle şu açıklamalar yapılmıştır³²:

“Yurtdışındaki yerleşik kuruluşların, Türkiye’deki irtibat bürolarının daimi temsilci sayılması ve bu temsilciler kanalıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançların dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazancı olarak vergilendirilmesi gerekir.”

Muktezada, Borçlar Kanunundaki ticarî mümessil, tüccar vekili ile ilgili hükümler ve irtibat bürosu giderlerinin tamamen temsil edilen tarafından karşılanması halinde yurt dışında yerleşik kuruluşların Türkiye’deki, irtibat bürolarının daimi temsilci sayılması gerektiği belirtilmiştir.

Türkiye’de daimi temsilci vasıtası ile kazanç elde eden dar mükellefiyete tâbi kurumların elde ettiği kazanç ticarî kazanç olarak vergilendirileceğinden yabancı kurumların bu kazançlarının tespiti için V.U.K.’nun 172’nci maddesinin (2) numaralı bendi gereğince defter tutması gereklidir.

Dar mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen ticarî kazançların tespitinde tam mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen ticarî kazançların tespiti hakkındaki hükümler uygulanacaktır. Bu kazanç ve/veya iratların yıllık beyan esasında kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilerek vergilendirileceği tabiidir.

Yurt dışında yerleşik kuruluşların Türkiye’de irtibat bürosu açması ve irtibat bürosunda personel istihdam etmesi halinde, söz konusu

³² KIZILOT Şükrü, Vergi Kanunlarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Muktezalar (1984-1989), Savaş Yayınları, Ankara-1989, Sh. 477-478.

personelin ücretleri yurt dışından doğrudan doğruya ilgililere ödenmekte ise, bu ücretlerin hizmet erbabı tarafından G.V.K.'nun 95'inci maddesinin (1) numaralı bendi uyarınca yıllık beyanname ile beyan edilmesi gereklidir.

Türkiye'de açılan irtibat bürosunda çalışan personelin ücretleri, irtibat bürosu aracılığı ile ödenmekte ise, bu ücretlerden irtibat büroları tarafından G.V.K.'nun 94'üncü maddesine göre vergi tevkifatı yapılması ve tevkif edilen vergilerin aynı Kanununun 98'inci maddesi uyarınca muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gereklidir.

Diğer taraftan, merkezî yabancı ülkede bulunan bir şirketin Türkiye'deki irtibat bürosu, gerekli şartların sağlanması halinde söz konusu şirketin daimi temsilcisi sayılacağından Türkiye'deki faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyetinin tesisi ve buna bağlı vergi ödevlerinin genel hükümler çerçevesinde yerine getirileceği tabiidir.

9. YABANCI KURUMLARIN TÜRKİYE'DEKİ YETKİLİ SATICILARININ (BAYİLERİNİN) DAİMİ TEMSİLCİ NİTELİĞİ

Yurt dışında mukim kurumlarca Türkiye'de açılan bir irtibat bürosunun bu kurumun daimi temsilcisi olarak nitelendirilebilmesi için irtibat bürosunun yabancı kurum nam ve hesabına işlem yapması gereklidir. Bu durumda, kendi nam ve hesabına işlem yapmak üzere Türkiye'de açılan yabancı kurumların Türkiye'deki yetkili satıcılarının (bayilerin) dar mükellefiyete tâbi kurumun daimi temsilcisi olarak değerlendirilmesine olanak yoktur.

Ayrıca; Türkiye'deki bayilerin irtibat bürosu olarak değerlendirilmesi de mümkün değildir. Çünkü bayilik müessesesi ticarî faaliyetin önemli bir ayağını teşkil etmektedir. İrtibat bürolarında ise tica-

ri faaliyette bulunulması mümkün değildir. Bu durumda bayilik müessesesinin irtibat bürolarından ayrı olarak değerlendirilmesi gereklidir.

Yabancı kurumlarca Türkiye’de açılan bayiler bu kurumlarca şube şeklinde açılabileceği gibi Türkiye’de faaliyet gösteren kişilerle bayilik sözleşmesi akdedilmesi de mümkündür. Bayilerin doğrudan yabancı kurumlarca açılması halinde Türkiye’de şube açılışına ilişkin hukukî prosedürün yerine getirilmesi gereklidir ve işyerinde elde edilen kazançlar için dar mükellefiyet esasında kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmelidir.

Yabancı kurumlarla Türkiye’de faaliyet gösteren kimseler arasında bayilik sözleşmesi imzalanması halinde Türkiye’deki bayinin kurum olması halinde bu kurum tam mükellefiyet esasında kurumlar vergisine tâbidir. Bu şekildeki örgütlenmelerde, yurt dışında mukim kurumlar için dar mükellefiyet esasında kurumlar vergisi mükellefiyete tesis ettirilmesine gerek bulunmamaktadır.

10. İRTİBAT BÜROLARI K.V.K.’NUN 15’İNCİ MADDESİ KARŞISINDAKİ DURUMU

K.V.K.’nın 15’inci maddesine göre, kamu idare ve kuruluşları, iktisadî kamu kuruluşları, “**sair kurumlar**”, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirâî kazançlarını bilânço veya zirâî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler; kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları ve mezkûr maddede belirtilen ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapmak zorundadırlar.

Buna göre, irtibat bürolarının yabancı ülke kanunlarına göre kurulan ve ticaret şirketi mahiyetindeki şirketler tarafından açılması halinde veya diğer durumlarda sair kurumlar sıfatıyla mezkûr maddede sayılan ödemeleri tam mükellefiyete tâbi kurumlara yapmaları halinde yaptığı ödemeler üzerinden %15 nispetinde kurumlar vergisi tevkifatı yapmak zorundadır.

Ancak; mezkûr madde hükmü tetkik edildiğinde görüleceği üzere bu madde kapsamında irtibat bürolarının yapmaları gereken tek tevkifata tâbi ödeme kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bu kurumlara yapılan kira ödemeleridir. Bunun dışında yabancı kurumlara ait irtibat bürolarının mezkûr madde kapsamına girebilecek herhangi bir ödemesi bulunmamaktadır.

11. İRTİBAT BÜROLARI K.V.K.’NUN 30’UNCU MADDESİ KARŞISINDAKİ DURUMU

K.V.K.’nin 30’uncu maddesine göre, bu maddede belirtilen ve tevkif suretiyle vergilendirilmesi gereken kazanç ve/veya iratları dar mükellefiyete tâbi kurumlara avans olarak yapılan ödemeler de dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettiren kişi, kurum ve kuruluşlar yaptıkları ödemeler üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapmak zorundadır.

Mezkûr madde hükmünde bu madde kapsamında tevkifat yapacak kişiler hakkında sınırlayıcı bir düzenleme mevcut değildir. Bu durumda dar mükellefiyete tâbi kurumlara kazanç ve/veya irat sağlayan her kim olursa olsun yapmış olduğu nakden veya hesaben ödemeler üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapmak zorundadır. Bu çerçevede yabancı kurumlara ait irtibat büroları başka bir dar mükellefiyete tâbi kuruma yaptığı ödemeler üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapmakla mükelleftir.

12. YABANCI KURUMLARCA AÇILAN “SATIŞ OFİSLERİNİN” K.V.K. KARŞISINDAKİ DURUMU

Bir üretim ekonomisinde satış ofisleri, satış büroları, satış yazıhaneleri, satış idarehaneleri ve satış mağazaları ticarî, sınaî, ziraî veya meslekî bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerlerdir. Bu nedenle, yabancı kurumlarca Türkiye’de açılacak irtibat bürolarının (ofislerinin) bu türden bir unvan ile faaliyet göstermeleri mümkün olmadığı gibi irtibat bürosu adı altında bu yerlerde icra edilecek faaliyetlerle uğraşılması mümkün değildir.

Yabancı kurumların Türkiye’de satış ofisi açmak istedikleri zaman şube açmaları gerekmektedir. Şube açılışı hiçbir izne tâbi değildir. Bu nedenle yabancı kurumların bu türden faaliyetlerle uğraşmak için irtibat bürosu açmak yerine şube açma girişiminde bulunmaları daha doğrudur.

13. İRTİBAT BÜROLARINDA FASON ÜRETİM YAPILMASI MÜMKÜN MÜDÜR?

İrtibat bürolarında fason dahil olmak üzere hiçbir mal ve hizmet üretimi faaliyetinde bulunulması mümkün değildir. Aksi takdirde irtibat bürolarının şube haline getirilmesi ve vergi dairesinden kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gereklidir.

14. İRTİBAT BÜROLARININ KAPATILMASI VE TASFİYESİ

5422 sayılı K.V.K.’nun uygulandığı dönemde dar mükellefiyete tâbi kurumlar açısından K.V.K.’nun tasfiye hükümleri geçerli değildi. Bu durum, Türkiye’de kurumlar vergisi mükellefi olup tasfiyeye giren irtibat büroları açısından da geçerli bir kural olarak görülmek-

teydi. Buna göre, irtibat bürolarının tasfiyesinde oluşan “**tasfiye kazancının**”³³ vergilendirilmesi mümkün değildi.

Ancak 5520 sayılı K.V.K.’nun 22’nci maddesinin 5’inci bent hükmüne göre K.V.K.’nun tasfiye hükümleri dar mükellefiyete tâbi kurumlar için de uygulanacaktır. Bu durumda Türkiye’de ticarî faaliyet ile iştigal eden irtibat bürolarının tasfiyesinde K.V.K.’nun 17’nci maddesi hükmü uygulanacaktır.

Yabancı Sermaye Çerçeve Kararı Hakkında 2 sayılı Tebliğin 4’üncü maddesinin son fıkrasına göre, irtibat bürolarının herhangi bir ticarî faaliyette bulunması söz konusu değildir. Diğer yandan; bu bürolar, kapanış ve tasfiye haricinde, kâr ve benzeri transfer talebinde de bulunamazlar.

Benzer bir düzenleme Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliğinin 8’inci maddesinin (d) bendi hükmünde de yer almaktadır. Bent düzenlemesine göre irtibat büroları kapanış ve tasfiye sonucunda oluşan bakiye haricinde, transfer talebinde bulunamazlar. Çünkü bu büroların ticarî bir amacı bulunmadığı için transfer edilecek herhangi bir meblağın bulunması da mümkün değildir.

Buna göre, irtibat bürolarının Türkiye’de ticarî faaliyette bulunmaları yasak olduğundan³⁴ bu büroların, ancak ve ancak, faaliyetleri-

33 Burada ifade edilen tasfiye kazancı K.V.K.’nun 32’nci maddesinde düzenlenen “**Tasfiye kârı**” değildir. Bu nedenle burada “Tasfiye kârı” deyimi değil “**Tasfiye kazancı**” deyimi kullanılmıştır. Çünkü genel olarak dar mükellefiyete tâbi kurumlar, konumuz açısından ise, irtibat büroları 5422 sayılı K.V.K.’nun tasfiye hükümlerine tâbi değildir. Burada kesin bir ifade kullanmama rağmen bu hususun tartışmalı olduğunu öncelikle belirtmek isterim.

34 Tasfiye durumunda elde edilen gelir dışında irtibat büroları tarafından mevduat faizi ve repo geliri gibi menkul sermaye iradı geliri elde edilmesi mümkündür. Bu gelirlerin vergilendirilmesi de ayrı bir tartışma noktasıdır. Bu husus çalışmamın ileriki bölümlerinde irdelenecektir.

nin sona ermesi, yani tasfiye durumunda belirli bir kâr elde etmesi mümkündür. Kâr transferi de ancak bu durumda söz konusu olacaktır.

İrtibat büroları Türkiye’de ticarî faaliyetle uğraşmasa bile Türkiye’deki faaliyetlerini sürdürebilmek amacıyla kiralamış olduğu ofis için masa, koltuk, bilgisayar, telefon, faks, dolap gibi demirbaşlara ihtiyacı olacaktır. İrtibat bürosu bu demirbaşları ya mukim firmadan getirtirecektir, ya da, bu demirbaşları faaliyette bulunduğu ülkede piyasadan temin edecektir. Her iki durumda da sahip olunan demirbaşların irtibat bürosunun faaliyetlerinin sona erdirilmesi durumunda tasfiyesi gündeme gelecektir. Bu demirbaşlar faaliyetin sona ermesi ile birlikte ya merkez firmaya gönderilecek, ya da, piyasada satışa sunulacaktır. Bu demirbaşların Türkiye’de satışa sunulması durumunda demirbaşların alış fiyatı ile satış fiyatı arasında bir kâr oluşması doğaldır.

Bu durumda oluşan bu kâr açısından iki sorun ortaya çıkmaktadır:

- 1- Bu kârın yurt dışında mukim firmaya transferi;
- 2- Kârın yurt dışına transferinden önce kârın vergilendirilip vergilendirilmeyeceği.

Yabancı Sermaye Çerçeve Kararı Hakkındaki 2 Sayılı Tebliğin 4’üncü maddesinin 2’nci fıkrasına göre, irtibat bürolar, kapanış ve tasfiye durumlarında kâr ve benzeri transfer talebinde bulunabileceklerdir. Daha önce de belirttiğim gibi benzer bir düzenlemeye Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliğinin 8’inci maddesi hükmünde yer verilmiştir. Bu çerçevede, büroların kapatılması ve tasfiyesi durumunda demirbaşların ve diğer malların satış dolayısıyla oluşan kârın transferinde sorun bulunmamaktadır.

Demirbaşların ve diğer büro malzemelerinin satışı sırasında oluşan kârın vergilendirilmesi hususunda, vergi mevzuatımızda açık bir hüküm yer almamaktadır. Oluşan bu kârın G.V.K.'nun 37-51'nci maddeleri çerçevesinde ticarî kazanç; G.V.K.'nun 82'nci maddesi çerçevesinde ise arızî ticarî kazanç olarak vergilendirilmesinin gerekip gerekmeceği tartışılabilir.

Oluşan kârın G.V.K.'nun gerek ticarî kazanç gerekse arızî ticarî kazanç hükümlerine göre vergilendirilebilmesi için şu özelliklere sahip bulunması gerekmektedir:

a- Oluşan kârın ticarî kazanç olarak vergilendirilebilmesi için faaliyetin devamlı olarak icra edilmesi gerekmektedir³⁵.

b- Arızî olarak ifa edilen ticarî faaliyetlerde faaliyetin aynı hesap döneminde bir defa icra edilmesi yeterlidir.

c- Ticarî faaliyet ister devamlı ister arızî olarak ifa edilsin ticarî muamelelerin icrasında kazanç elde etme niyetinin bulunması gerekmektedir. Yani, ifa edilen faaliyette ticarîlik vasfının bulunabilmesi için malın satılarak kazanç sağlama kastıyla alınmış olması gerekir. Şayet, malın satışında kazanç sağlama niyeti bulunmuyorsa satış kâ-

³⁵ İfa edilen faaliyetin devamlı olarak ifa edilip edilmediğinin tespitinde yargı organları tarafından da benimsenen **'ticarî faaliyetin bir takvim yılında çeşitli defalarda yapılması veya birkaç takvim yılında birer defa yapılması durumunda yapılan faaliyet devamlılık arz eder'** kıstasını kullanmamız mümkündür.

n³⁶, ne ticarî kazanç ne de arızî ticarî kazanç olarak vergilendirilemez. Bu durum, yani kazanç sağlama niyeti arızî ticarî kazanç veya ticarî kazanç terimlerindeki **“ticarî”** kelimesinin doğal bir sonucudur³⁷.

Bu kapsamda, irtibat bürolarının yabancı sermaye mevzuatına göre ticarî faaliyette bulunmaları söz konusu olmayıp, bu taahhütlerine riayet ettikleri takdirde kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesisine gerek bulunmamaktadır. Bu çerçevede, irtibat bürolarının gelir getirci herhangi bir faaliyetle iştigal etmeleri söz konusu olamayacağı için bu büroların tasfiyesinde/kapatılmasında demirbaş veya sarf malzemelerinin satışından bir kâr/gelir (kazanç) elde etme niyetinin söz konusu olması mümkün değildir. Bu nedenle, irtibat bürolarının tasfiyesi veya büro faaliyetlerinin sona erdirilmesi durumunda demirbaşların ve sarf malzemelerinin satışında oluşan alış fiyatı ile satış fiyatı arasındaki müspet farkın (bakiye değer), vergilendirilmesi söz konusu olamayacaktır. Bu kârın vergilendirilmesi, ancak, irtibat bürolarının kurumlar vergisi mükellefiyetinin bulunması durumunda söz konusu olacaktır.

Ancak, irtibat bürolarının normal faaliyetleri sırasında ticarî faaliyetle uğraşmaması bu büroların tasfiyesinde ticarî amaç, yani kâr

36 Burada **“kâr”** teriminin kullanımı doğru gözükmeyebilir. Ancak piyasa ekonomisinde bir malın alış ve satış fiyatı arasındaki far kâr kavramı ile ifade edildiği için bu terim kullanılmıştır. Buradaki kârı alış ve satış fiyatı arasındaki **“artı değer”** olarak düşünmek gereklidir. Çünkü ticarî amaçlar dışında açılan ve kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmaya irtibat bürolarının kapatılması sürecinde çeşitli malların satışından doğan artı değer kurum açısından kâr değildir; bu değer kazanç olarak kabul edilmesi de mümkün değildir.

37 UYSAL Ali-EROĞLU Nurettin, Açıklamalı ve İçtihatlı Gelir Vergisi Kanunu, 3. Baskı, Ankara 1991, Sh. 529-530.

amacı, güdülmediğini tam olarak göstermez. İrtibat bürolarının tasfiyesinde bu bürolarda kullanılan ve ileri teknolojiye sahip makine ve aletlerin Türkiye’de satışı sırasında alış fiyatı ile satış fiyatı arasında önemli müspet farkların olması durumunda tasfiyede ticarî amaç güdüldüğü söylenebilir. Bu durumda, tasfiye sırasında elde edilen müspet farkın vergilendirilmesi gerekecektir.

Burada, bizim kanaatimize göre, demirbaşların ve diğer sarf malzemelerinin satış amacıyla alınmaması, yani bu sarf malzemelerinin bürolarda kullanılmak amacıyla alınmış olması, bu sarf malzemelerinin satışında ticarîlik vasfını ortadan kaldırmayacaktır. Satış sırasında kazanç elde etme niyeti bariz bir şekilde belliyse ve bu değerlerin kullanım amacına da bağlı olarak elde edilen **tasfiye kazancının** vergilendirilmesi gerekecektir.

Diğer yandan, irtibat bürolarının kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesinin gerektiği durumlarda, irtibat bürosu açısından bu büronun faaliyetlerinin sona erdirilmesi işi bırakma niteliğinde olup, bu tarih itibarıyla irtibat bürosunun kurumlar vergisi mükellefiyeti sona erecektir. Bu durumda, tasfiye sonrasında demirbaşların ve sarf malzemelerinin satışı dolayısıyla oluşan müspet farkın kurum (tasfiye) kazancı olarak vergiye tâbi tutulması gerekecektir.

15. TARHİYATIN MUHATABI

İrtibat bürolarının, daha önce de belirttiğim gibi, yabancı sermaye mevzuatına göre ticarî faaliyette bulunmaları söz konusu değildir. Ancak, bu durum bu bürolarda hiçbir gelir elde edilemeyeceği anlamına gelmemelidir. Bu bürolarda büronun faaliyeti müddetince gelir getirici faaliyetlerde bulunulması imkân dâhilindedir. Bu çerçevede, bu bürolarda ticarî, sınaî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti gibi faaliyetler neticesinde kazanç elde edildiğinin; diğer yandan,

bu bürolara atfedilebilen menkul veya gayrimenkul sermaye iradi elde edildiğinin, bir vergi incelemesi sonucunda tespit edildiği durumlarda vergi dairesince vergi tarhiyatı yapılması gerekecektir³⁸.

K.V.K.’nın 28’inci maddesi vergi idaresi tarafından yapılacak tarhiyatta tarhiyatın muhatabını belirlemektedir. Bu maddede “Tarhiyatın muhatabı” başlığı altında şöyle bir düzenleme yapılmıştır³⁹:

“(1) Dar mükellefiyete tâbi yabancı kurumların vergisi, bunlar hesabına Türkiye’deki müdür veya temsilcileri; müdür veya temsilcileri mevcut değil ise kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar adına tarh olunur.”

Buna göre, dar mükellefiyete tâbi bir kurumun Türkiye’de herhan-

38 Bunun yanında, yabancı sermaye mevzuatına göre, bu faaliyetler neticesinde gelir/kazanç elde edileceğinden Müsteşarlıkça verilen izin şartlarının ihlali söz konusu olacağı için Müsteşarlıkça irtibat bürosunun faaliyet izninin iptali gündeme gelecektir. Bu durumda, irtibat bürolarının buna rağmen Türkiye’deki faaliyetlerini sürdürmek istemesi durumunda kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmesi ve bundan sonraki faaliyetlerini işyeri hüviyeti altında şube veya diğer bir örgütlenme modeli çerçevesinde sürdürmesi gerekecektir.

39 5422 sayılı K.V.K.’nın 27’nci maddesinde yapılan düzenleme ise şu şekildeydi:

“Kurumlar Vergisi;

1. Bu kanuna göre mükellef olanların tüzel kişiliği namına;
2. İktisadi kamu müesseselerinden, derneklere ve vakıflara ait iktisadi işletmelerden tüzel kişiliği haiz olmayanların vergisi, bunların bağlı oldukları kamu tüzel kişileri veya dernek veya vakıf namına;
3. Dar mükellefiyete tabi yabancı kurumların vergisi bunlar hesabına Türkiye’deki müdür veya temsilcileri, müdür veya temsilcileri mevcut değil ise, kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar adına; Tarh olunur.”

gi bir kazanç elde etmesi durumunda tarhiyat zinciri aşağıdaki şekilde olacaktır:

1- Yabancı kurumun Türkiye’de m¼d¼r veya temsilcileri mevcut ise tarhiyat bunlar adına;

2- Yabancı kurumun Türkiye’de m¼d¼r veya temsilcisinin mevcut olmaması durumunda tarhiyat kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar adına yapılacaktır.

K.V.K.’nun 28’inci maddesine g¼re, dar m¼kellefiyete t¼bi yabancı kurumların vergilendirilmesinde vergi g¼venliđinin sağlanması amacıyla mezk¼r maddenin 1’inci bendinde tarhiyatın en son muhatabı olarak kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar g¼sterilmiřtir. Bu d¼zenleme, dar m¼kellefiyete t¼bi kurumların vergilendirilmesinde vergi g¼venliđi açısından zorunlu ve olmazsa olmaz bir kuraldır. Ancak, her şeyden ¼nce kurumlar vergisinin K.V.K.’na g¼re m¼kellef olan dar m¼kellefiyete t¼bi olan t¼zel kişilik namına ve hesabına tarh edileceği unutulmamalıdır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İRTİBAT BÜROLARININ 193 SAYILI GELİR VERGİSİ KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU

BİRİNCİ AYRIM

İRTİBAT BÜROLARININ GELİR VERGİSİ KANUNUNUN 85'İNCİ MADDESİ KARŞISINDAKİ DURUMU

1. GENEL ESASLAR

Türk vergi sistemi gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin vergisel yükümlülüklerini ayrı ayrı kanunlarda hükme bağlamıştır. Gelir vergisi mükelleflerine yönelik hükümler 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda kurumlar vergisi mükelleflerinin hukukî düzeni ise 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda düzenlenmiştir.

Özellikle Türkiye'nin AB'ye tam üyelik sürecinde yabancı sermayenin Türkiye'ye olan ilgisinin daha da artırılması açısından yabancı kurumların hukukî düzeni 5520 sayılı K.V.K.'nda ayrı bir bölüm olarak düzenlenmiştir. Böylece mevzuat kanun içinde dahi belirli bir ahenge kavuşturulmak istenmiştir.

Ancak, yerli ve yabancı kurumların, gerçek kişilere yaptığı ödemeler ve diğer bazı mükellefiyetlere yönelik olarak G.V.K. ile irtibatı bulunmaktadır. Bu irtibat kanunlar arasındaki ahengi bozmaktan öteye bir zorunluluktur ve AB uygulamalarında kanunlar arasında bağlantı kuran birçok hukukî düzenleme kanun maddesi kapsamında yer almaktadır.

Yabancı kurumların ve konumuza ilişkin olarak özellikle irtibat bürolarının G.V.K. ile ilgili bazı düzenlemelerinin ayrı bir başlık altında değerlendirilmesi konunun daha iyi kavranması açısından bir zorunluluktur. Bu mantık silsilesi içerisinde çalışmamın aşağıdaki bölümlerinde irtibat bürolarının G.V.K.'nda düzenlenen bazı müesseseler karşısındaki durumuna değinilecektir.

2. İRTİBAT BÜROLARININ G.V.K.'NUN 85'İNCİ MADDESİ KARŞISINDAKİ DURUMU

İrtibat bürolarının yabancı sermaye mevzuatına göre ticarî faaliyette bulunmaları yasaktır. Yabancı sermaye mevzuatı yurt dışında mukim şirketlerce Türkiye'de ifa edilecek bazı faaliyetleri yönetmek üzere Türkiye'de irtibat bürosu açılmasına izin vermektedir. Ancak bu amaçlar hiçbir şekilde yabancı kurumlarca Türkiye'de kazanç elde etme amacına yönelik olmamalıdır. Bu ise ancak ve ancak şirket dışındaki kâr amacı gütmeyen kurum ve kuruluşlarca Türkiye'de açılan irtibat büroları için söz konusu olabilecektir.

Tekrar belirtmem gerekirse; yabancı sermaye mevzuatına göre, irtibat bürolarında gelir getirici herhangi bir faaliyette bulunulması söz konusu değildir. Ancak, bu büroların hukukî statüleri ve ticarî hayattaki konumları dikkate alındığında gelir getirici faaliyetlerle uğraşmaları mümkündür. Ve Türkiye'deki faaliyetlerinin belirli bir dönemde bu kuruluşların gelir getirici faaliyetlere yöneldikleri görülmektedir. Bu durumda, bu büroların gelir getirici faaliyetlerle uğraşma potansiyeli göz önünde bulundurulduğunda, hatta, bu bürolarda hiçbir ticarî faaliyette bulunulmasa veya ticarî faaliyette bulunulsa bile kazanç elde edilmediği durumlarda bu bürolar tarafından kurumlar vergisi beyannamesi verilmesinin gerekip gerekmeyeceği uygulamada tartışmaya açık bir husustur.

Uygulama açısından özellikle irtibat büroların G.V.K.’nun 85’inci maddesin karşısındaki durumuna da açıklık getirmekte fayda görüyorum. İrtibat bürolarının faaliyetlerine ilişkin olarak G.V.K.’nun 85’inci maddesinin 2’nci fıkrasında konumuz açısından şu şekilde bir düzenleme yapılmıştır:

“Tacirler çiftçiler ve serbest meslek erbabı **ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden** kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname verirler. Bu hüküm şirketlerin faaliyet ve tasfiye dönemlerine şamil olmak üzere kollektif şirket ortakları ile komanditeler hakkında da uygulanır.”

Buna göre, kişi, kurum ve kuruluşların bu maddeye göre boş beyanname verebilmeleri için;

1- Bu kişi, kurum ve kuruluşların her şeyden önce vergi mükellefiyetlerinin bulunması gerekir.

2- Bu kişi, kurum ve kuruluşların ticarî, sınaî ziraî ve meslekî faaliyetle uğraşmaları dolayısıyla bu kişilerin tacir, sanayici, çiftçi ve serbest meslek erbabı olmaları gerekir.

V.U.K.’nun 177’nci maddesinin 1’inci fıkrasının 5’inci bendine göre, her türlü ticaret şirketleri dışında kalan kurumlar vergisine tâbi olan diğer tüzel kişiler birinci sınıf tüccardır. Buna göre, herhangi bir kurumun kurumlar vergisi mükellefi olması durumunda birinci sınıf tacir olarak K.V.K.’nun 14’üncü ve 24’üncü maddelerine göre hesap döneminin neticelerini göstermek üzere ilgili hesap döneminde hiçbir kazanç elde etmese bile kurumlar vergisi beyannamesi vermesi gerekmektedir. Çünkü bir kurumun kazanç elde etmemesi halinde bile bunu beyan etmesi hesap döneminin neticelerinin beyanı anlamına gelmektedir.

Bu çerçevede, irtibat bürolarının kurumlar vergisi mükellefi olması durumunda dar mükellefiyete tâbi kurumlar tarafından birinci sınıf tacir sıfatıyla K.V.K.'nun 24'üncü maddesine göre, hiçbir kazanç elde edilmese bile boş olarak kurumlar vergisi beyannamesi verilmesi gerekmektedir.

Yukarıda ifade ettiğimiz gibi, V.U.K.'nun 177'inci maddesinin 5'inci bendine göre, kurumlar vergisine tâbi olan tüzelkişiler birinci sınıf tacir konumundadır. Bu durumda, kurumlar vergisi mükellefiyeti olan tüzelkişilerin birinci sınıf tacirlerin tâbi olduğu ilkelere tâbi olması ve bu mükelleflerin mükellefiyete ilişkin ödevleri yerine getirmesi gerekmektedir.

İrtibat bürolarının ticarî faaliyetle uğraşmaları durumunda kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesinin gerektiğini bir defa daha tekrar etmek istiyorum. Bu durumda, kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan irtibat bürolarında bazı yıllarda hiçbir kazanç elde edilmese bile boş olarak kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gerekecektir.

Maliye Bakanlığı 25.07.1996 tarihinde vermiş olduğu 34431 sayılı muktezasında konumuz ile ilgili olarak özetle şu açıklamalarda bulunmuştur:

“Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde Japonya’da mukim bir teşebbüsün Türkiye’deki sahip olduğu irtibat bürosunun 5. maddenin 6. fıkrasında bahsedilen faaliyetlerle sınırlı olması halinde işyeri olarak kabulü ve dolayısıyla sözkonusu teşebbüse bu faaliyetlerle ilgili olarak Türkiye’de bir kazanç atfedilmesi mümkün değildir. **Bununla birlikte faaliyetlerin Anlaşma kapsamında işyeri oluşturup oluşturmadığının tesbiti ve izlenebilmesi teşebbüsün dar mükellef olarak mükellefiyetinin tescil edilmesi ve Vergi Usul**

Kanunu’nda öngörülen defter tutma, belge düzenleme ve bunların saklanması ve ibrazı gibi ödevlerini eksiksiz olarak yerine getirilmesini gerektirmektedir.

Ancak, bu dar mükellef kurumların, irtibat bürosuna atfedilebilen kazançlarının bulunmaması halinde verecekleri yıllık kurumlar vergisi beyannamesine göre bir vergi tahakkuk ettirilmeyeceği tabiidir.

Diğer taraftan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 1/1. maddesinde, Türkiye’de yapılan ticari, sınaî, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır. Aynı Kanun’un 6/b maddesinde de Türkiye’de yapılan değerlendirilen veya yararlanılan hizmetlerle ilgili işlemlerin Türkiye’de yapılmış sayılarak KDV’ye tabi tutulacağı belirtilmiştir.

Buna göre, merkezi Japonya’da bulunan (...) kurumunun Ankara’da bulunan irtibat bürosunun ticari faaliyetinin olmaması halinde KDV mükellefiyetinin tesis edilmesine gerek bulunmamaktadır.”

Bu muktezaya göre, Maliye Bakanlığı, Türkiye’de faaliyet gösteren yabancı firmalara ait irtibat bürosunun Türkiye’de ticarî faaliyetinin bulunmamasına rağmen kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesini istemektedir. Maliye Bakanlığı bu şekilde bu bürolarda ileride ticarî faaliyette bulunulabileceği göz önünde bulundurarak söz konusu büroların faaliyetlerinin izlenebilmesi ve bu büroları kayıt ve kontrol altında tutmak amacıyla mükellefiyet tesis edilmesinin gerekeceğini açıklamıştır. Bu şekilde, bu büroların kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis ile birlikte irtibat bürolarının ticarî faaliyette bulunup bulunmadıkları daha kolay takip edilebilecektir.

Yukarıdaki açıklamalarımıza göre, somut bir şekilde ticarî faaliyette bulunulduğuna dair açık bir tespit bulunmadığı halde sırf bu bü-

roların ileride ticarî faaliyette bulunup bulunmadıklarının tespiti amacıyla kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilen irtibat bürolarında hiçbir ticarî kazanç elde edilmese bile dar mükellefiyete tâbi kurumlar tarafından kurumlar vergisi beyannamesi verilmesi gerekecektir.

Ancak, bu muktezanın bir bütün olarak Türkiye'deki irtibat bürolarının hepsini kapsamadığını düşünüyorum. İrtibat bürolarının faaliyetlerinin kontrolü açısından dar mükellefiyet esasında mükellefiyet tesisi yeterli olup, ticarî kazanç elde etme potansiyeli bulunmayan irtibat bürolarının boş olarak dahi kurumlar vergisi beyannamesi vermesine gerek olmadığını kanaatindeyim.

Benzer bir durum katma değer vergisi beyannamesi için geçerli değildir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (K.D.V.K.'nun) 40'ncı maddesinin 3'üncü bendine göre, herhangi bir vergilendirme döneminde vergiye tâbi işlemleri bulunmayan mükellefler de beyanname vermek mecburiyetindedirler.

Buna göre, katma değer vergisi mükelleflerinin boş beyanname verebilmeleri için her şeyden önce bunların katma değer vergisi mükellefiyetlerinin bulunması gerekir. Yukarıdaki muktezada ifade edildiği gibi, irtibat bürolarında ticarî faaliyette bulunulmadığı takdirde katma değer vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmesine gerek bulunmamaktadır. Mükellefiyet tesisine gerek bulunmadığı durumlarda, boş olarak katma değer vergisi beyannamesi verilmesine de gerek yoktur.

İKİNCİ AYRIM

YABANCI ÜLKE KURULUŞLARININ TÜRKİYE'DE FAALİYET GÖSTEREN İRTİBAT BÜROLARININ GELİR VERGİSİ KANUNUNUN 94'ÜNCÜ MADDESİ KARŞISINDAKİ DURUMU

1. İRTİBAT BÜROLARININ HUKUKİ DÜZENİ

Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliğinin 6'ncı ve 9'uncu madde hükümlerinde şu düzenlemelere yer verilmiştir⁴⁰:

40 95/6990 Sayılı Yabancı Sermaye Çerçeve Kararının "Genel Esaslar" başlıklı 3'üncü maddesinde şöyle bir düzenleme bulunmaktaydı:

"Yabancı sermaye ile ilgili izinler aşağıdaki esaslar dahilinde verilir.

a) **Yurt dışında yerleşik kişi ve kuruluşların Türkiye'de yatırım yapmak ve/veya ticari faaliyette bulunmak amacıyla şirket kurma, ortaklığa katılma, şube ve irtibat bürosu açma müracaatları, Müsteşarlık tarafından yürürlükteki mevzuat çerçevesinde incelenerek neticelendirilir.**

b) Mevcut yabancı sermayeli şirketlerin; yeni yatırım, kapasite artışı, tasfiye ve birleşme, iştirak izinleri ve iştirak nispeti değişiklikleri ile mevzuatlarında belirtilen süre, miktar, ihracat taahhüdü, faaliyet alanı, değer, hisse nispeti gibi hususlara ilişkin değişiklikleri yapmaya Müsteşarlık yetkilidir.

c) Şirket kuruluşu, ortaklığa katılma ve şube açma durumlarında, yurt dışında yerleşik her bir kişi veya kuruluşun asgari 50.000.-ABD Doları tutarında yabancı sermaye getirmeleri gerekmektedir. Yabancı ortak sayısının birden fazla olması halinde, getirilen toplam yabancı sermaye içinde yabancı ortakların katılım payları serbestçe belirlenir.

d) Sermaye artışı, yabancı ortak katılım payının değişmediği durumlarda, kuruluşlarca serbestçe yapılır ve sermaye artışını müteakip Müsteşarlığa müracaat edilerek tescil ettirilir.

e) Yurt dışında yerleşik kişi ve kuruluşların Türkiye'deki mevcut şirketlere ait

“Madde: 7- Müsteşarlık, yabancı ülke kanunlarına göre kurulmuş şirketlere⁴¹, Türkiye’de ticari faaliyette bulunmamak kaydıyla irtibat bürosu açma izni vermeye ve bu izinlerin süresini uzatmaya yetkilidir.

Kuruluş ve süre uzatımına ilişkin müracaatlar, istenilen bilgi / belgelerin tam ve eksiksiz olması kaydıyla, başvuru tarihinden itibaren 5 iş günü içinde sonuçlandırılır.

Yabancı şirketlerin, para ve sermaye piyasaları, sigortacılık gibi özel mevzuatı bulunan alanlarda faaliyette bulunmak amacıyla irtibat

hisseleri alış ve satışları Müsteşarlıkça belirlenecek esaslara uygun olmak kaydıyla serbestçe yapılır.

f) Yurt dışında yerleşik kişi ve kuruluşlara ait nama yazılı hisse senetlerine ve ya muvakkat makbuzlara Müsteşarlıkça transfer garanti şerhi verilir.

g) Türkiye’deki kamu ve özel sektör kuruluşlarının yurt dışında yerleşik kişi ve kuruluşlarla yapacakları lisans, know-how, teknik yardım, yönetim ve franchise anlaşmaları Müsteşarlıkça tescil edilmeleri halinde yürürlüğe girer. Süresi sona eren ve uzatılmayan anlaşmalar, keyfiyetin Müsteşarlığa bildirilmesini müteakip terkin edilir.

h) Yabancı sermayeli kuruluşların, Kambiyo Mevzuatı çerçevesinde her çeşit dış kredi temin etmeleri serbesttir”.

Buna göre, eski yabancı sermaye mevzuatına göre, irtibat bürosu açmak için Hazine Müsteşarlığından izin almak gerekmektedir. Ancak mezkûr madde hükmünde irtibat büroları ticarî faaliyetle iştigal edilebilecek şube organizasyonu ile aynı bent hükmünde düzenlendiği için mevcut düzenleme birçok problemi beraberinde getirdiği için bu hükme 4875 sayılı Kanun kapsamındaki yabancı sermaye mevzuatında yer verilmemiştir.

41 İlgili Yönetmelikte yer alan “**şirket**” kelimesi tedvin hatasından dolayı yanlış kullanılmıştır. Bununla ilgili ayrıntılı bilgi için bkz., BAŞAK Levent, “**4875 Sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu’nun İrtibat Bürolarının Kuruluşu ve İşleyişi Hakkındaki Hükümleri, Düzenlemedeki Eksiklikler ve Bir Değişiklik Önerisi**”, Yaklaşım, Yıl: 12, Sayı: 142, Ekim 2004, Sh. 148-155.

bürosu açma talepleri, ilgili özel mevzuatı çerçevesinde yetkili kılınan kurum veya kuruluşlarca değerlendirilir.”

“Madde: 9- Yabancı yatırımcıların kurabilecekleri veya iştirak edebilecekleri şirketler, Türk Ticaret Kanunu’nda düzenlenen şirketler⁴² ile Borçlar Kanunu’nda düzenlenen adi şirketlerdir.

Adi ortaklık, konsorsiyum, iş ortaklığı, ortak girişim⁴³ gibi isimler altında sözleşmeye dayalı olarak kurulan ve Türk Ticaret Kanunu’nda düzenlenen şirketlerin belirgin niteliklerini taşımayan ortaklıklar, Kanun’un uygulanması bakımından adi şirket sayılırlar.”

Bu düzenlemelere göre, yurt dışında yerleşik kişi ve kuruluşlar⁴⁴ Türkiye’de yatırım yapmak ve/veya ticarî faaliyette bulunmak amacıyla şu şekillerde örgütlenebilirler:

-
- 42 Yapılan bu düzenlemeyle daha önceki mevzuatta yer alan ve birçok karışıklığa sebep olan hüküm kaldırılarak yabancı kurumlarca Türkiye’de kurulabilecek şirket türleri hususunda T.T.K.’na atıf yapılmıştır. Böylece gerek uygulamadaki birçok problem halledilmiş gerekse yerli ve yabancı sermayeye bu hususta eşitlik sağlanmıştır.
- 43 Yurt dışında iş ortaklığı, konsorsiyum, özel sektör konsorsiyumu, özel sektör konsorsiyum grubu, ortak girişim, girişim grubu, ortak girişim grubu ve adi ortaklık şeklinde kurulan kurum ve kuruluşlar da Türkiye’de gerekli izinleri almak koşuluyla irtibat bürosu açabileceklerdir.
- 44 95/6990 Sayılı Yabancı Sermaye Çerçeve Kararı’nın “Tanımlar” başlıklı 2’nci maddesine göre, “**yurt dışında yerleşik kişi ve kuruluşlar**”, yabancı ülkelerin vatandaşlığını haiz olan gerçek kişileri ile yabancı ülkelerde, bu ülkelerin kanunlarına göre teşekkül etmiş tüzel kişilerden oluşur. Yurt dışında yerleşik kişi ve kuruluşlar terimine 4875 sayılı Kanunda yer verilmiştir. Bu kanunda uluslararası terminolojiye uygun olarak “**yabancı yatırımcı**” kavramı ve bu kavramın içeriği açıklanmıştır.

- 1- Şirket kurmak⁴⁵;
- 2- Kurulu olan mevcut şirketlere ortak olmak;
- 3- Türkiye'deki mevcut şirketlere ait hisseleri almak;
- 4- Şube açmak;
- 5- İrtibat bürosu açma;
- 6- İş ortaklıkları ve konsorsiyum oluşturmak⁴⁶.

Görüldüğü gibi, yurt dışında yerleşik kişi ve kuruluşların Türkiye'de örgütlenme modellerinde birisi irtibat bürosu açmaktır. Yabancı firmalar, Türkiye'de yatırım yapma kararı vermeden ve ticarî faaliyette bulunmadan önce, bir işletme politikası olarak, Türkiye'yi ve Türk ekonomisini tanımak, Türk vatandaşlarının tüketim

45 Burada kastedilen şirketler Yabancı Sermaye Çerçeve Kararı Hakkındaki 2 Numaralı Tebliği'nin 2'nci maddesine göre, Türk Ticaret Kanunu'na göre kurulan anonim veya limited şirketlerdir. Ancak önemli eleştirilere maruz kalan ve yerli ve yabancı yatırımcı arasında eşitlik ilkesini zedeleyen uygulamalara sebep olan bu hüküm 4875 sayılı Kanun düzenlemesiyle birlikte kaldırılmıştır. Böylece yabancı gerçek ve tüzel kişilerin Türkiye'de T.T.K. hükümlerine göre kurulması mümkün olan bütün ticaret şirketlerini kurma hakları bulunmaktadır. Aynı zamanda yabancı yatırımcılar Borçlar Kanununa göre adi şirket de kurabileceklerdir.

46 Her ne kadar, Yabancı Sermaye Çerçeve Kararının 3'üncü maddesinin (a) alt bendinde iş ortaklıkları ve konsorsiyumlardan bahsedilmese de, Türkiye'de yatırım yapan veya ticarî faaliyette bulunan yabancı sermayeli şirketler içerisinde iş ortaklığı ve konsorsiyum şeklinde örgütlenen kuruluşlar da bulunmaktadır. Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliğinin 9'uncu maddesinde bu konuda açık bir düzenleme yapılarak uygulamada ortaya çıkabilecek karışıklıklar önlenmiştir.

kalıpları hakkında araştırma yapmak, yani kısaca pazar araştırması yapmak, piyasada faaliyet gösteren aynı sektördeki diğer firmaları tanımak ve merkez firma ile gerekli bağlantıların kurulması amacıyla irtibat büroları açabilmektedirler.

Uluslararası literatürde de irtibat bürosu açma erki bu amaçlarla gerek yerli şirketlerce gerekse yabancı şirketlerce benimsenen önemli bir işletme politikası haline gelmiştir. Özellikle çok uluslu şirketler iş yapacakları ülkelerdeki piyasa yapısını analiz etmek üzere öncelikle irtibat bürosu açma girişiminde bulunmaktadır.

Yabancı firmalar tarafından Türkiye’de açılacak olan irtibat bürolarının açılış izni Hazine Müsteşarlığı Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü tarafından verilmektedir. Yabancı kuruluşların Türkiye’de faaliyet gösterecek irtibat büroları Yabancı Sermaye Çerçeve Kararı Hakkındaki 2 Sayılı Tebliğin 4’üncü maddesinde belirtilen belgelerle birlikte Hazine Müsteşarlığı Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü’ne müracaat etmeleri gerekmektedir. 4875 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte bu müracaat Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliğinin 7’nci maddesindeki belgelerle yapılacaktır.

Hazine Müsteşarlığı Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü tarafından Türkiye’de faaliyet gösterecek irtibat bürolarına verilen izin süresi uygulamada genellikle üç yıl olup verilecek faaliyet izni Müsteşarlık tarafından bazı şartlar dahilinde verilmektedir. Müsteşarlık tarafından öngörülen şartlara uyulduğu takdirde ise Yönetmeliğin 8’inci maddesinin (c) bendine göre süre uzatımı verilebilecektir.

95/6990 sayılı Yabancı Sermaye Çerçeve Kararı incelendiğinde görüleceği üzere Türkiye’de irtibat bürosu şeklinde örgütlenmek isteyen yabancı firmaların Türkiye’de irtibat bürosu açma prosedürü ol-

dukça basit ve sade bir yapıya sahiptir. Bunun nedenini, Türkiye’de yabancı sermayenin teşvikinde ve bu büroların Türkiye’de ticarî faaliyette bulunamayacak olmalarında aramak gerekmektedir.

Bu yapı 4875 sayılı Kanun düzenlemesiyle birlikte daha da basit hale getirilmiştir. Böylece yabancı firmaların Türkiye’de irtibat bürosu açması teşvik edilmek istenmiştir. Hiç şüphesiz yabancı irtibat bürolarındaki artış ileride doğrudan yatırımlarda artış anlamına gelecektir.

Gerek Yabancı Sermaye Çerçeve Kararı Hakkındaki 2 Sayılı Tebliğe gerekse 4875 sayılı Kanuna göre, dışarıda yerleşik kişi ve kuruluşların Türkiye’de açacakları irtibat büroları hiçbir şekilde ticarî faaliyette bulunamayacakları⁴⁷ gibi Hazine Müsteşarlığı tarafından izin verilen faaliyet konuları dışında herhangi bir faaliyette bulunmaları da söz konusu değildir. Aksi takdirde faaliyet izni iptal edilebilecektir.

Yabancı Sermaye Çerçeve Kararı Hakkındaki 2 Sayılı Tebliğin 4’üncü maddesinin 2’nci fıkrasında ve 4875 sayılı Kanununun 3’üncü maddesinin (h) bendinde ifade edilen **ticarî faaliyet** kavramının hangi anlamda kullanıldığı hususu Tebliğ ve Yönetmelik hükmünde açıkça belirtilmemiştir. Bizim kanaatimize göre, burada kastedilen ticarî faaliyet, yurt dışında mukim kişi ve kuruluşların Türkiye’deki ge-

⁴⁷ Yabancı sermaye mevzuatına rağmen irtibat büroları Türkiye’de gelir getirici herhangi bir faaliyetle uğraştıkları takdirde K.V.K.’nun dar mükellefiyete tâbi kurumların vergilendirilmesi ile ilgili hükümleri söz konusu irtibat büroları için de geçerli olacaktır. Yani, bu durumda, bu büroların kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeleri gerekecektir. Bu çerçevede, irtibat büroları Türkiye’de dar mükellefiyete tâbi kurum olarak vergilendirilecek olup, bu kurumların vergilendirilme ilkeleri irtibat büroları için de aynen geçerli olacaktır.

lir getirici her türlü faaliyetini kapsamaktadır. Bu çerçevede, gerek irtibat bürosunun faaliyetlerini yürütmekle görevli olacak kişinin, gerekse bu kişinin diğer kişilerle kuracağı belirli bir işletme organizasyonu dahilinde ticarî, sınaî, ziraî veya serbest meslek faaliyetinde bulunması söz konusu değildir. Daha da ileri gidilerek irtibat bürolarının Türkiye’de gelir elde etmeye yönelik her türlü faaliyette bulunmasının yasak olduğunu söylemek mümkündür.

Son olarak; irtibat büroları, Yabancı Sermaye Çerçeve Kararı Hakkındaki 2 Numaralı Tebliğin 4’üncü maddesine göre, Hazine Müsteşarlığı’na irtibat bürosu açılması için müracaat ettikleri zaman bu bürolarda çalıştırılacak personel sayısı hakkında ayrıntılı bilgi vermekle yükümlüdürler.

Ayrıca; aynı Tebliğin 12’nci maddesinde açıkça belirtilmese bile, Türkiye’de faaliyet gösteren irtibat bürolarında yabancı personel çalıştırılması son derece doğaldır. Bu durum, G.V.K.’nun 94’üncü maddesinin 1’inci fıkrasının 1’inci bendine göre yapılan ücret stopajı açısından önem arz etmektedir.

Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliğine ekli Ek: 4’te yer alan tablodan da görüleceği üzere her yıl Mayıs ayı sonuna kadar Hazine Müsteşarlığı Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğüne verilecek olan bu form ile büronun toplam yabancı ve yerli personel sayısının bildirilmesi bir zorunluluktur.

Bu açıklamalar çerçevesinde Türkiye’de irtibat bürosu açarak faaliyet gösteren yabancı kurumların G.V.K.’nun 94’üncü maddesinde düzenlenmiş olan gelir vergisi stopaj müessesesi karşısındaki durumu aşağıdaki bölümde açıklandığı şekilde olacaktır.

2. İRTİBAT BÜROLARININ GELİR VERGİSİ KANUNUNUN 94'ÜNCÜ MADDESİ KARŞISINDAKİ DURUMU

G.V.K.'nın "Vergi Tevkifatı" başlıklı 94'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında, bu maddeye göre tevkifat yapmak zorunda olan kişi, kuruluş ve kurumlarla ilgili olarak şu şekilde bir düzenleme yapılmıştır:

"Kamu idare ve müesseseleri , iktisadi kamu müesseseleri, '**sair kurumlar**', '**ticaret şirketleri**', iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, ziraâ kazançlarını bilanço veya ziraâ işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar."

G.V.K.'nın 94'üncü maddesinin 1'inci fıkrasına göre, bu maddede sayılan ödemeleri⁴⁸ yapacak olan kişi, kurum ve kuruluşların yaptıkları ödemelerden tevkifat yapma açısından tam veya dar mükellefiyet kapsamında vergilendiriliyor olmasının bir önemi bulunmamaktadır. Yani, bu maddeye göre yapılacak tevkifatta bu maddeye göre tevkifat yapmak zorunda olanlar açısından dar veya tam mükellef ayrımı önem taşımamaktadır.

Ancak, bu madde kapsamında tevkifat yapacak olan kişi, kuruluş

⁴⁸ Uygulamada irtibat bürolarının bu maddede sayılan ödemeleri daha çok, ücret ödemesi, ofis veya büro için gayrimenkul sahiplerine yapılan kira ödemesi, muhasebeci, danışmanlar ve yeminli tercüme bürolarına yapılan serbest meslek ödemelerinden ibarettir.

veya kurumların tam veya dar mükellefiyete tâbi olsa da bu maddenin 1'inci fıkrasında sayılan kişi, kuruluş veya kurumların herhangi birisi içerisinde mütalâa edilemiyorsa bu kişi, kuruluş veya kurumların bu maddeye göre tevkifat yapmalarına gerek bulunmamaktadır. Çünkü mezkûr maddenin 1'inci fıkrasında tevkifat yapacak olan tam veya dar mükellefiyete tâbi kişi, kuruluş veya kurumlar tek tek sayılmıştır.

G.V.K.'nun 94'üncü maddesinin 1'inci fıkrasına göre, irtibat bürolarının bu maddede sayılan ödemelerden tevkifat yapmalarına gerek olup olmadığının ortaya konulması açısından, irtibat bürolarının, dar mükellefiyete tâbi kurumların vergilendirilme esasları yönünden incelenmesi gerekmektedir.

K.V.K.'nun "Dar mükellefiyet" başlıklı 3'üncü maddesinin 2'nci bendinde dar mükellefiyete tâbi kurumların vergilendirilmesi ile ilgili olarak şu şekilde bir düzenleme yapılmıştır:

"Dar mükellefiyet: Kanununun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler."

Bu maddeye göre, kanunî ve iş merkezî yurt dışında bulunan yabancı kurum ve kuruluşlara ait firmaların Türkiye kaynaklı elde ettikleri gelirlerin dar mükellefiyet esasında vergilendirilebilmesi için, kanunî ve iş merkezî yurt dışında bulunan kurum veya kuruluşun K.V.K.'nun 1'inci maddesine eşdeğer bir hukukî statüye sahip bir kurum olması gerekmektedir.

K.V.K.'nun 1'inci maddesine göre, elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisine tâbi olan kurumlar şunlardan oluşmaktadır:

- 1- Sermaye şirketleri;
- 2- Kooperatifler;
- 3- İktisadî Kamu Kuruluşları;
- 4- Dernek ve vakıflara ait iktisadî işletmeler;
- 5- İş ortaklıkları.

Buna göre, kanunî ve iş merkezî yurt dışında bulunan kurum ve kuruluşların Türkiye kaynaklı elde ettikleri gelirler dolayısıyla dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilebilmesi için sahip olmaları gereken hukukî statü yukarıda sayılan kurumlarla aynı veya yukarıdaki kurumlara eşdeğer bir statüdür.

Bu çerçevede, yabancı ülke kuruluşlarına ait irtibat bürolarının G.V.K.'nun 94'üncü maddesini 1'inci fıkrasında tevkifat yapmak zorunda olan kuruluşlar içerisinde bulunup bulunmadıklarının tespiti için Türkiye'de bu büroları açan kanunî ve iş merkezî yurt dışında bulunan kurum ve kuruluşların hukukî statüsüne bakılması gerekir. Mesela, kanunî ve iş merkezî yurt dışında bulunan ve Anonim Şirket konumunda olan yabancı firmanın Türkiye'de açacağı irtibat bürosu K.V.K.'nun 1'inci maddesine göre sermaye şirketi, G.V.K.'nun 94'üncü maddesinin 1'inci fıkrasına göre ise ticaret şirkettir.

G.V.K.'nun 94'üncü maddesinin 1'inci fıkrasına göre, ticaret şirketleri bu maddede sayılan ödemeleri nakden veya hesaben yaptıkları sırada istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar. Bu çerçevede, kanunî ve iş merkezî yurt dışında bulunan ve Anonim Şirket konumunda bulunan firmanın Türkiye'de faaliyet gösteren irtibat bürosu G.V.K.'nun 94'üncü maddesi-

nin 1'inci fıkrasına göre, bu maddede sayılan ödemeleri nakden veya hesaben yaptığı sırada istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmak zorundadır.

Diğer yandan, Türk hukuk mevzuatı ile yabancı ülke mevzuatları her zaman tam anlamıyla örtüşmeyeceği için yabancı ülkelerde faaliyet gösteren kurum ve kuruluşların kendi ülkelerindeki hukukî statüleri ile Türkiye'deki hukukî statüleri her zamanı birbirine uygun olmayabilir. Bu durumda dahi yabancı ülke kuruluşlarının irtibat büroları G.V.K.'nun 94'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında zikredilen “**sair kurumlar**” içerisinde mütalâa edilerek bu büroların bu maddeye göre tevkifat yapmaları imkan dahilindedir. Çünkü G.V.K.'nun 94'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında belirtilen sair kurumlar içerisine, kanunî ve iş merkezî yurt dışında bulunan ve hukukî statüsü itibariyle K.V.K.'nun 1'inci maddesinde sayılan kurumlar içerisinde mütalâa edilemeyen kurumları dahil etmek mümkündür.

Bu durumda, yurt dışında mukim yabancı firmaların Türkiye'de bulunan irtibat büroları G.V.K.'nun 94'üncü maddesinde sayılan ödemeleri nakden veya hesaben yaptıkları sırada istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben her halükarda tevkifat yapmaları gerekmektedir. Bu firmalar hukukî statüleri itibariyle G.V.K.'nun 94'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında sayılan kişi, kurum ve kuruluşlardan herhangi birisi içerisinde mütalâa edilebilmekte, bunların içerisinde değerlendirilmesi mümkün olmayan kurumlar ise sair kurumlar içerisinde değerlendirilerek, yabancı kurumlar adına ödeme yapanların yine bu maddeye göre tevkifat yapmaları gerekmektedir.

Burada şu hususu da belirtmekte yarar vardır. Vergi mevzuatımızda, G.V.K.'nun 94'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında sözü edilen **sair**

kurumlar ibaresinin kapsamı konusunda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır⁴⁹.

G.V.K.’nın 94’üncü maddesinin 1’inci fıkrasında sözü edilen **sair**

⁴⁹ 193 sayılı G.V.K.’nın 94’üncü maddesinin “**Kazanç ve ücretlerde vergi tevkifatı**” başlıklı ilk hali:

Madde 94- Kamu idare ve müesseseleri, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernekler, tesis ve vakıflar, dernek, tesis ve vakıfların iktisadi işletmeleri, gerçek gelirlerinin beyan etmeye mecbur olan tüccar ile serbest meslek erbabı:

1. Hizmet erbabına ödenen ücretlerden (İstisnadan faydalanan ücretler hariç) ve 82 nci maddenin 4 numaralı bendine giren ödemelerden;
2. 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (İstisnadan faydalanlar hariç);
3. Yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden (18 inci maddede yazılı olanlarla kazançları götürü olarak tesbit edilen serbest meslek erbabına ve noterlere serbest meslek faaliyetinden dolayı yapılan ödemeler hariç);
4. 42 inci madde şümülüne giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (Kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden;

İstihkak sahiplerinin Gelir Vergilerine mahsuben (Avans olarak ödenenler dahil) tevkifat yapmaya mecburdurlar.

Tüccarın ve serbest meslek erbabının yukarıdaki hükümlere göre yapacakları tevkifat ticari ve mesleki işlerle ilgili ödemelere münhasırdır.

Tevkifi gereken verginin tediye yapan tarafından deruhte edilmesi halinde bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile tediye yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır.” şeklindedir.

Görüldüğü üzere, G.V.K.’nın 94’üncü maddesinin birinci fıkrasının ilk halinde bu maddeye göre tevkifat yapacak olan kişi, kurum ve kuruluşlar arasında sair kurumlar sayılmamıştır. Sair kurumlar ibaresi söz konusu 94’üncü maddede 202 sayılı kanunla eklenmiştir. Fakat 202 Sayılı Kanunun gerekçesinde de sair kurumlar içerisinde hangi kurumların mütalâa edilebileceği hususunda herhangi bir açıklama yapılmamıştır. İlgili olarak bzk., T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri (Gelir Vergisi Kanunu), Cilt 1, 1987.

kurumlar ile ilgili olarak doktrinde; “Fertlerin bazı gayelerle birleşerek meydana getirdikleri ve kendilerinden ayrı müstakil bir şahsiyeti olan **teşekküllere** genel olarak **Kurum** denilmektedir. 94’ncü maddede bahis konusu kurumlar, Kurumlar Vergisi Kanununun mevzuunu teşkil eden iktisadi mahiyetteki tüzel kişilerle bu kanunun istisna ve muafiyetler bölümünde yer alan (KVK Md. 7,8) kurumları da içine almaktadır”⁵⁰ şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

Bizim kanaatimize göre, bu teşekküllerin tüzel kişiliğinin bulunmasına gerek olmayıp ortada ticarî bir organizasyon mevcutsa bu ticarî organizasyonu kurum olarak telakki edip sair kurumlar içerisinde mütalâa ederek bu ticarî organizasyonun da G.V.K.’nun 94’üncü maddesinde sayılan ödemeler için tevkifat yapması gerekir⁵¹.

Buna göre, yukarıda genel olarak dar mükellefiyete tâbi kurumlar için ifade ettiğimiz gibi, yabancı ülke kuruluşlarının Türkiye’de faaliyet gösteren irtibat büroları her halükarda G.V.K.’nun 94’üncü maddesinde sayılan ödemeleri nakden veya hesaben yaptıkları sırada istihkak sahiplerinin (tam ve dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerin) gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

Yabancı sermaye mevzuatına göre irtibat bürolarının Türkiye’de ti-

50 TURGAY Recep, Gelir Vergisi Kanunu ve Tatbikatı, 2. Cilt, Sh. 1312.

51 İstanbul Defterdarlığı’nın 28.07.1994 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-95-3692-12175 sayılı muktezasında; alışveriş merkezi yöneticiliğinin ticarî bir hizmet organizasyonu olarak kabulü ve sair kurum olarak değerlendirilmesi gerektiği görüşüne yer verilmiştir.; Hüseyin YALÇIN-Erkan GÜRBOĞA, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Kar Dağıtımı’nda Stopaj, Klavuz Yayınları, İstanbul, Kasım 2000, Sh. 28.

carî faaliyette bulunmalarının yasak olduğu da unutulmaması gereken bir başka kuraldır. Daha doğrusu, Türkiye’de faaliyet gösterecek irtibat bürolarının Türkiye’de gelir getirici herhangi bir faaliyetle uğraşması yabancı sermaye mevzuatına göre mümkün değildir.

Ancak, bu durum irtibat bürolarının Türkiye’de hiçbir gelir elde edemeyecekleri anlamına gelmez. İrtibat bürolarının ticarî faaliyet dışında sahibi oldukları menkul ve gayrimenkul malların ve demirbaşların satışından veya kiralanmasından veya sahibi oldukları ve atıl olarak duran TL/Döviz varlıklarının çeşitli şekillerde değerlendirilmesinden, faiz veya repo gibi, gelir elde etmeleri mümkündür. İrtibat büroları tarafından elde edilen bu gelirleri ödeyenlerin irtibat bürolarına ödeme yaparken K.V.K.’nın 30’uncu ve G.V.K.’nın Geçici 67’nci maddesine göre tevkifat yapmak zorunda olup olmadıkları başka bir tartışma konusunu oluşturmaktadır.

ÖRNEK OLAY 1: Kanunî ve iş merkezî Amerika Birleşik Devletleri’nde bulunan (A) **firması** Türkiye’de ticarî ve sınaî bağlantılar kurmak ve Türk pazarını tanımak amacıyla (B) irtibat bürosunu açmıştır. (A) firması Türkiye’deki irtibat bürosunun faaliyetlerini yürütmek amacıyla Bayan (H)’ı Türkiye temsilcisi olarak atamıştır.

Bayan (H), (B) İrtibat Bürosunun faaliyetlerini yürütmek amacıyla İstanbul’da bir ofis satın almıştır. Bu ofisin satın alınması da dahil olmak üzere irtibat bürosunun bütün masrafları A.B.D.’ndeki merkez firma tarafından karşılanmıştır.

(B) İrtibat Bürosu’nun Türkiye temsilcisi konumunda olan Bayan (H) daha sonra bu ofisi (C) A.Ş.’ye kiraya vermiştir. Kendi faaliyetlerini yürütmek amacı ile de (D) Kollektif şirkete ait bir binayı büro olarak kiralamıştır. Bunun karşılığında (D) Kollektif şirketine aylık olarak kira ödemesinde bulunmaktadır.

(B) İrtibat Bürosu'nun Türkiye temsilcisi Bayan (H) kiraya verilmiş olan ofisten aylık kira bedeli olarak irtibat bürosu nam ve hesabına 10.000 \$ kira geliri elde etmektedir.

Bu durumda, (B) irtibat bürosunun Türkiye'de elde ettiği aylık 10.000 \$'lık kira geliri gayrimenkul sermaye iradıdır. Bu çerçevede, Türkiye'de dar mükellefiyete tâbi kurum tarafından elde edilen gayrimenkul sermaye iradı söz konusu olup, (A) Firmasının Türkiye'de elde ettiği kira geliri dolayısıyla K.V.K.'nun dar mükellefiyete tâbi kurumların vergilendirilmesi ile ilgili esaslara göre vergilendirilmesi gerekmektedir⁵².

Yani, irtibat bürosuna kira ödemesinde bulunan kişi, kurum ve kuruluşların, bu örnek olayımızda (C) A.Ş.'nin, K.V.K.'nun 30'uncu maddesine göre tevkifat yapması gerekmektedir.

Bu durumda, irtibat bürosunun elde ettiği kira geliri üzerinden

52 Yabancı sermaye mevzuatına göre, irtibat bürolarında ticarî faaliyette bulunulup ticarî kazanç elde edilmesi veya zarar edilmesi mümkün değildir. Ancak, irtibat bürolarında gerek ticarî ve sınai faaliyette bunarak ticarî kazanç elde edilmesi veya zarar edilmesi gerekse, serbest meslek kazancı, menkul veya gayrimenkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratların elde edilmesi mümkündür. Bu durumda, daha öncede belirttiğim gibi bu bürolarda ticarî faaliyette bulunulması yasaklanmış olsa dahi, bu durum, bu bürolarda yasaklanmış faaliyet dolayısı ile elde edilen kazançların vergilendirilmesine engel teşkil etmeyecektir. Çünkü V.U.K.'nun 9'uncu maddesine göre, vergiyi doğuran olay kanunen yasak edilmiş bir faaliyet neticesinde oluşuyorsa, bu durum, bu faaliyet neticesinde elde edilen gelirin vergilendirilmesine engel teşkil etmeyecektir. Bu çerçevede, yabancı sermaye mevzuatına göre irtibat bürolarında gelir getirici herhangi bir faaliyetle uğraşılması mümkün olmasa bile bu bürolarda bir gelir veya kazancın elde edildiğinin somut delillerle tespit edilmesi halinde, elde edilen gelir veya kazancın vergilendirilmesi gerekecektir.

K.V.K.’nun 30’uncu maddesine göre tevkif edilen vergi irtibat bürosu açısından nihai vergi olacaktır.

Diğer yandan, Türkiye’de dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilecek olan irtibat bürosu (D) Kollektif Şirketinden kiralamış olduğu ofis binası için (D) Kollektif Şirketine nakden veya hesaben kira ödemesinde bulunurken G.V.K.’nun 94’üncü maddesinin 1’inci fıkrasına göre tevkifat yapmak zorundadır.

Yukarıda ifade ettiğim gibi (A) firmasının A.B.D.’nde sermaye şirketi veya daha geniş kapsamlı olarak ticaret şirketi konumunda olduğunu kabul ettiğimizde, ticaret şirketleri G.V.K. 94’üncü maddesinin 1’inci fıkrasına göre, bu maddede sayılan ödemeleri nakden veya hesaben yaptıkları sırada gelir vergisi tevkifatı yapmak zorundadırlar.

Veya, en son ihtimal olarak, kanunî ve iş merkezî A.B.D.’nde bulunan (A) firmasının G.V.K.’nun 94’üncü maddesinin 1’inci fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşlardan hiçbirisinin içerisinde mütalâa edilmesinin mümkün olmadığı durumda adı geçen firma mezkûr madde kapsamında tevkifat yapmak zorunda olan kurum ve kuruluşlar içerisinde sayılan **“sair kurumlar”** içerisinde mütalâa edilip, yine (A) firması gelir vergisi tevkifatı yapmaya mecbur tutulabilecektir.

Bu kapsamda olmak üzere Bayan (H) gerek merkezden gelen bir kısım evrakın Türkçeye tercüme ettirilmesinin karşılığı olarak gerekse Türkiye’de danışmanlık faaliyetinde bulunan bir kısım serbest meslek erbabına serbest meslek ödemesi yaparken G.V.K.’nun 94’üncü maddesinin 1’inci fıkrasının 2/b bendine göre tevkifat yapmak zorundadır.

ÖRNEK OLAY 2: Kanunî merkezî Amerika Birleşik Devletleri'nde yer alan Jerry Haps Üniversitesi⁵³ Türkiye'de Hazine Müsteşarlığı Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'nden izin alarak Ankara'da kiraladığı ofiste irtibat bürosu açmıştır.

Bu irtibat bürosu, Uluslararası Kalkınma Teşkilatı (USIAD) ile birlikte Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti'ne "Nüfus Programı" adı altında kadın sağlığını iyileştirme ve nüfus artışını sürdürülebilir sosyal ve ekonomik kalkınma sınırları içinde olmasını sağlama amacıyla yardım sağlamaktadır. Kamu yararına olan söz konusu Program T.C. Sağlık Bakanlığı ile birlikte yürütülmektedir. Program, kadın sağlığı ve üreme konularında politika geliştirme, hizmetin kalitesinin iyileştirilmesi ve hizmete ulaşılabilirliğin artırılması olmak üzere üç ana başlık altında şekillenmiştir.

53 Yabancı Sermaye Çerçeve Kararı Hakkındaki 2 Numaralı Tebliğin 4'üncü ve Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliğinin 6'ncı maddesine göre, yurt dışında Devlet Üniversitesi statüsünde faaliyet gösteren bir kuruluşun, Türkiye'de ticarî faaliyetle uğraşmadığı takdirde, irtibat bürosu açmasında bir sakınca yoktur. Bu çerçevede, kanunî ve iş merkezî (üniversitelerin iktisadî işletmelerinin bulunması halinde) Türkiye içinde bulunmayan kurum ve kuruluşların Türkiye'de irtibat bürosu açmaları için, kurum veya kuruluşun faaliyet gösterdiği ve tam mükellef oldukları ülkedeki hukukî statüleri, tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmaması ve herhangi bir iktisadî işletmesinin varlığının veya yokluğunun bir önemi bulunmamaktadır. 2 Sayılı Tebliğin 4'üncü maddesinde "**dışarıda yerleşik kuruluşlar**" Yönetmelikte ise "**yabancı ülke kanunlarına göre kurulmuş şirketler**" ibaresi geçmektedir. Yabancı Sermaye Çerçeve Kararı'nın "Tanımlar" başlıklı 2'nci maddesine göre, dışarıda yerleşik kuruluşlar, yabancı ülkelerde bu ülkelerin kanunlarına göre teşekkül etmiş tüzel kişilerdir. Yönetmelikte ilgili terimin tanımı yapılmamıştır. Her ne kadar, burada tüzel kişilikten bahsedilse de bizim kanaatimize göre, dışarıda yerleşik kuruluşların Türkiye'de irtibat bürosu açmaları için tüzel kişiliklerinin bulunmasına gerek yoktur.

Jerry Haps Üniversitesi, Türkiye’de Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı’ndan almış olduğu izne dayanarak açmış olduğu İrtibat Bürosu aracılığı ile 1994-1999 yılları arasında USIAD’nin Türkiye’ye sağladığı Nüfus Programı’nın Nüfus İletişim Hizmetleri (Population Communication Services-PCS) bileşenini yürütmüştür. Söz konusu bileşen, Üniversitenin halk sağlığı/toplum sağlığı alanında dünyada önde gelen Halk Sağlığı ve Hijyen Okulunun İletişim Programları Merkezi öncülüğünde uygulanmıştır. Programın diğer bileşenleri de benzer şekilde Amerikan kaynaklı ve konularında uzman kuruluşların öncülüğünde yürütülmektedir.

Jerry Haps Üniversitesi bu çalışmaların sağlıklı bir şekilde yürütülmesi amacıyla Bayan (K)’yı Türkiye temsilcisi olarak atamıştır.

Bayan (K), bütün harcamaları Jerry Haps Üniversitesi tarafından karşılanan bu irtibat bürosunun atıl fonlarını değerlendirmek amacıyla (S) Bankası’nda mevduat hesabı açtırmıştır. Bu mevduat hesabına 2007 yılında 5.000 \$ faiz geliri tahakkuk ettirilmiştir.

(S) Bankasının irtibat bürosunun Türkiye temsilcisi Bayan (K)’ye ödeme yaparken K.V.K.’nin 30’uncu maddesine göre tevkifat yapma zorunluluğu bulunup bulunmadığı tartışılabilir. Diğer yandan mevduat faiz gelirleri üzerinden yapılacak tevkifat 5281 sayılı Kanunla G.V.K.’na eklenen Geçici 67’nci madde hükmüne göre yapılacaktır.

G.V.K.’nin Geçici 67’nci maddesinin (5) numaralı bent hükmüne göre bankalar, aracı kurumlar ve bu maddeye göre tevkifat yapmak zorunda olan diğer kurum ve kuruluşlar tarafından yapılacak tevkifatta gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olması, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmaması, vergiden muaf olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup

olmaması bu maddenin (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkra hükümlerine göre yapılacak tevkifatı etkilemeyecektir. Diğer bir ifade ile bu özelliklere sahip mükelleflere yapılacak ödemeler üzerinden de tevkifat yapılacaktır⁵⁴.

K.V.K.'nun 3'üncü maddesine göre, bir kurumun dar mükellefiyete tâbi kurum olarak vergilendirilebilmesi için bu kurumun K.V.K.'nun 1'inci maddesinde sayılan kurumlardan olması gerekmektedir. K.V.K.'nun 1'inci maddesine göre ise üniversiteler kurumlar vergisi mükellefi değildir. Bu durumda, kanunî merkezi yurt dışında bulunan Jerry Haps Üniversitesine ait Türkiye'de faaliyet gösteren irtibat bürosunun dar mükellefiyete tâbi kurum olarak mükellefiyet tesis ettirmesi söz konusu olamayacağından K.V.K.'nun 30'uncu maddesine göre tevkifat yapılması söz konusu olamayacaktır.

Ancak, G.V.K.'nun Geçici 67'nci maddesine göre tevkifat yapılabilmesi için kurumun vergi mükellefiyetinin bulunup bulunmaması önem arz etmeyecektir. Bu durumda mevcut düzenlemeye göre üniversitelere ait irtibat bürolarına yapılacak tevkifat kapsamındaki ödemelerden üzerinden de gelir vergisi tevkifatı yapılması zorundadır.

54 Kişisel kanaatime göre gerek yerli kurumlar gerekse yabancı kurumların Türkiye'deki faaliyetlerinin sosyal ve kültürel amaçlı olması halinde bu kurumların elde ettikleri menkul sermaye iratlarının tevkifat dahil hiçbir şekilde vergiye tâbi olmamasıdır. Bu noktada yabancı kurumlarca (üniversiteler, dernek ve vakıflar ve sosyal ve kültürel amaçlarla faaliyet gösteren sivil toplum kuruluşları) Türkiye'de açılan irtibat bürolarının bankalarda bulunan hesaplarına tahakkuk eden faiz gelirleri üzerinden tevkifat yapılmasına gerek olmadığını düşünüyorum. Ancak mevcut düzenleme karşısında bu maddeye göre tevkifat yapmak zorunda olan kişiler hesap sahibi irtibat bürosu olsa dahi yaptığı ödemelerden kurumlar (gelir) vergisi tevkifatı yapmak zorunda olduğu intibai belirgin bir hal almaktadır.

Kanaatimize göre, dar mükellefiyete tâbi bir kurumun Türkiye’de elde ettiği menkul sermaye iradından söz edilebilmesi için bu kurumlarca Türkiye’ye tahsis edilmiş bir sermayenin⁵⁵ bulunması gerekmektedir. İrtibat bürolarında ticarî faaliyetle uğraşılması mümkün olmadığı için bu kurumların Türkiye’de kullanabilecekleri sermayesi yoktur. Bu kurumların atıl fonlarını Türkiye’de faaliyet gösteren yerli ve yabancı sermayeli bankalar ile yabancı banka şubelerinde değerlendirmesi karşılığında elde edecekleri menkul sermaye iratları bu kapsamda gelir vergisi tevkifatına tâbidir.

Diğer yandan, Türkiye’de, üniversitelere ait iktisadî kamu kuruluşları (müesseseleri) kurumlar vergisine tâbidir. Ancak bu kurumların K.V.K.’nın 4’üncü maddesi kapsamında değerlendirilmesi halinde bu kurumlar, kurumlar vergisinden muaftır. Bu çerçevede, yabancı üniversitelere ait irtibat bürolarının iktisadî işletme olarak nitelenebildiği durumlarda bu büroların dar mükellefiyete tâbi kurum olarak kurumlar vergisi mükellefiyeti söz konusu olabileceğinden bu bürolara yapılan ödemelerden K.V.K.’nın 30’uncu maddesine göre tevkifat yapılması gerekecektir.

Bayan (K)’nın, Türkiye’deki faaliyetlerini sürdürmek amacıyla Ankara’da kiralamış olduğu ofis için kira ödemesinde bulunurken G.V.K.’nın 94’üncü maddesinin 1’inci fıkrasının 5’inci bendine göre irtibat bürosu adına tevkifat yapmak zorunda olduğu tabîdir.

Jerry Haps Üniversitesi A.B.D.’nde Devlet üniversitesi olarak faali-

⁵⁵ İlgili olarak bkz. 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği; “22.2.5. Türkiye’de elde edilen menkul sermaye iratları” bölümü. İlgili Tebliğ; 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

yette bulunmaktadır⁵⁶. Türkiye’de Devlet Üniversiteleri kamu müessesesi statüsüne sahiptir. Kamu idare ve müesseseleri ise, G.V.K.’nun 94’üncü maddesinin 1’inci fıkrasına göre, bu maddede sayılan ödemeleri nakden veya hesaben yaptıkları sırada tevkifat yapmaya mecburdurlar.

Bu durumda, G.V.K.’nun 94’üncü maddesine göre, bu maddede sayılan ödemelerden tevkifat yapacak olan kişi, kurum ve kuruluşların tam veya dar mükellef statüsünde bulunup bulunmamaları önem arz etmediğinden Jerry Haps Üniversitesi’ne ait irtibat bürosunun Türkiye temsilcisi konumunda bulunan Bayan (K) kira ödemesinde bulunurken, Türkiye’de aynı konumda olan herhangi bir Devlet üniversitesinin G.V.K.’nun 94’üncü maddesine göre tevkifat yapmak zorunda olduğu hususunu göz önünde bulundurarak, yaptığı

56 Burada, Jerry Haps Üniversitesi’nin Amerika Birleşik Devletleri’nde Devlet üniversitesi olarak faaliyette bulunduğu varsayılmıştır. Aksi takdirde, yani, bu üniversitenin özel üniversite olduğunu varsaydıığımızda, gerek Türkiye’de gerekse Avrupa ülkelerinde özel üniversitelerin hem vergilendirme şartları çok karmaşık olup, hem de özel üniversitelerin hukukî yapıları değişiklik arz etmektedir. Mesela, özel üniversiteler birçok ülkede, Türkiye’de olduğu gibi, vakıf üniversitesi olarak kurulabildiği gibi şirket olarak faaliyet gösteren özel üniversitelerde bulunmaktadır. Durum böyle olunca, kanunî ve iş merkezî yurt dışında bulunan özel üniversitelerin Türkiye’de dar mükellefiyete tâbi kurum statüsünde vergilendirilmesinde bir çok sorun ortaya çıkmaktadır. Ancak, kanunî ve iş merkezî yurt dışında bulunan özel üniversiteler de, yurt dışındaki hukukî statüleri göz önünde bulundurularak, G.V.K.’nun 94’üncü maddesine göre, bu maddede sayılan ödemeleri nakden veya hesabın yaptıkları sırada gelir vergisi tevkifatı yapmaya mecburdurlar. Gerek özel üniversiteler gerekse Devlet üniversiteleri bakımından G.V.K.’nun 94’üncü maddesi açısından herhangi bir sorun bulunmamaktadır. Yani, gerek Devlet üniversiteleri gerekse özel üniversiteler G.V.K.’nun 94’üncü maddesine göre tevkifat yapmak zorundadır.

ödemelerden, irtibat bürosu adına, G.V.K.’nun 94’üncü maddesine göre, tevkifat yapmak zorundadır.

Bu çerçevede, istisnalar hariç yabancı üniversitelere ait irtibat bürolarının Türkiye’deki faaliyetleri neticesinde vergi mevzuatımız açısından mükellefiyeti sadece G.V.K.’nun 94’üncü maddesine göre yapılan ödemelerden tevkif etmek zorunda oldukları vergi ile sınırlı olacaktır.

ÖRNEK OLAY 3: Jeremio Corporation Firması’nın kanunî ve iş merkezî A.B.D.’de olup, bu firma, Jerry Haps Üniversitesi’ne bağlı olarak kurulmuş bir şirket olup Amerikan Vergi Sistemine göre, Adi Şirket olarak faaliyet göstermektedir.

Jeremio Corporation firması uluslararası eğitim kuruluşu olup, bu şirket uluslararası alanda tıp bilgileri ve uygulamalarını, insan üreme sistemine ilişkin sağlık problemlerini geliştirmek ve yaymak; burs v.b. yardımlar yoluyla ihtisaslaşmış personelin eğitimiyle kaynak ve ekipman tedarik etme imkanları dahil, bütün dünyadaki hekim ve diğer kalifiyeli meslek adamlarına sağlık problemlerinin tespiti, tanısı, tedavisi ve iyileştirilmesinde etkinliği bilinen bilgi ve teknikleri sağlamak üzere uluslararası bir eğitim programı düzenlemek ve idare etmek; söz konusu sistemlerle ilgili gelişmiş teknikleri kullanabilmelerini temin etmek amacıyla OB/GYN uzmanlarını ve diğer cerrahi kalifiye personeli eğitmek ve ekipman sağlamak üzere uluslararası tıp merkezleri oluşturulmasını temin etmek için Üniversite destekli bir organizasyonun plânlanması ve organize edilmesi gibi bilimsel, hayırsever ve eğitim amacıyla kurulmuş bir şirkettir.

Bu kuruluş, aynı amaçlarla Türkiye’de faaliyet göstermek üzere Ankara’da irtibat bürosu açmış ve kuruluşun amaçlarını gerçekleştirmek üzere Avukat Bay (T) Türkiye temsilcisi olarak atanmıştır.

Bu irtibat bürosunun bütün giderleri merkezden karşılanmakta olup, bu büroda çalışan kişilerin ücretleri de söz konusu firmanın Amerika'daki merkezinden gönderilen dövizlerle ödenmektedir.

Türkiye'de Adi Şirket olarak faaliyet gösteren firmaların kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmamaktadır. Bu firmalarda, her ortak, şirket kârından hissesine düşen payı ticarî kazanç olarak gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmek zorundadır. Bu ortaklar gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret erbabı olduklarından G.V.K.'nun 94'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının alt bentlerinde sayılan ödemeler için, gelir vergisi tevkifatı yapmak zorundadır. Adi Şirketin ortakları G.V.K.'nun 94'üncü maddesinde sayılan ödemeleri yaparken şirket adına tevkifat yapmak zorundadır.

Bu nedenle, yurt dışında adi şirket konumunda bulunan firmaların G.V.K.'nun 94'üncü maddesi açısından Türkiye'de faaliyette bulunan adi şirketlerden hiçbir farkı bulunmamaktadır. Bu durumda, Türkiye'de faaliyette bulunan ve mukimi olduğu ülkede adi şirket konumunda bulunan firmaya ait irtibat bürosunun **Türkiye temsilcisi** Bay (T) Türkiye'de G.V.K.'nun 94'üncü maddesinde sayılan ödemeleri yaparken, irtibat bürosu adına, bu maddeye göre tevkifat yapmak zorundadır.

Ancak, adi şirket tarafından Türkiye'de açılan irtibat bürosuna yapılacak ödemeler üzerinden K.V.K.'nun 30'uncu maddesine göre tevkifat yapılması söz konusu değildir. Ancak, G.V.K.'nun Geçici 67'nci maddesine göre yapılacak ödemeler açısından ise (5) numaralı bent hükmü göz önünde bulundurulduğunda tevkifat yapılması zorunludur.

ÜÇÜNCÜ AYRIM

İRTİBAT BÜROLARININ GELİR VERGİSİ KANUNUNUN GEÇİCİ 67'NCİ MADDESİ KARŞISINDAKİ DURUMU

1. GENEL ESASLAR

Bilindiği üzere Türk vergi sisteminin AB'ye tam üyelik sürecinde yeniden yapılandırılması amacıyla belirli bir strateji benimsenmiştir. Bu stratejinin vergi ayağını vergi kanunlarının sadeleştirilmesi ve basitleştirilmesi oluşturmaktadır. Nitekim bununla ilgili olarak 5520 sayılı K.V.K.'nda yabancı kurumların vergilendirilmesine ilişkin olarak önemli ölçüde toplulaştırma yapılmıştır.

5520 sayılı Kanundan önce de vergi sisteminin yapılandırılması bağında olmak üzere 5281 sayılı “Vergi Kanunlarının Yeni Türk Lirasına Uyumu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”⁵⁷ ile önemli düzenlemeler yapılmıştır. Mezkûr kanunla özellikle menkul sermaye iratları ve menkul kıymet gelirlerinin vergilendirilmesinde önemli değişiklikler yapılmıştır. Yapılan bütün bu düzenlemelerde temel amaç sürdürülebilir bir büyüme ve istihdam artışı için yatırım ortamının iyileştirilmesi, ekonomik ve teknolojik gelişmelerin yarattığı imkânların vergilendirmede kullanılmasıdır. Bu amaçların yapılan düzenlemeler çerçevesinde ne ölçüde gerçekleşeceğini zaman gösterecektir.

Vergi sistemimizin basitleştirilmesi ve birçok hukukî düzenlemenin tek bir hukukî yapı altında birleştirilmesi hiç şüphesiz Türkiye’de

⁵⁷ 31.12.2004 tarih ve 25687 sayılı 3. Mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

olumlu bir yatırım iklimi sağlayacaktır. Diğer yandan kanunun genel gerekçesinde de belirtildiği üzere mükelleflerin gönüllü uyumunu kolaylaştıracak ve vergi idaresi tarafından kolayca uygulanabilecek bir vergi sisteminin oluşturulması öncelikli hedef olarak belirlenmiştir. 5281 sayılı Kanun da özü itibarıyla; vergi uygulamalarının basitleştirilmesine, vergi mevzuatının Yeni Türk Lirasına uyumlaştırılmasına ve eğitimle ilgili olarak yeni teşvik unsurlarına ilişkin düzenlemeler içermektedir.

Vergi uygulamalarında basitlik sağlanmasına yönelik olarak özellikle menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde önemli düzenlemelere gidilmiştir. Bununla ilgili olarak kanunun genel gerekçesinde şu açıklamaya yer verilmiştir:

“Bu çerçevede menkul sermaye iratları ile menkul kıymetlerden elde edilen kazanç ve iratlar için 1.1.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere yeni bir vergileme rejimi öngörülmektedir. Bu sistem, bankalar ve aracı kurumlar tarafından tutulacak kayıtlara göre bu kurumlar tarafından tevkifat suretiyle yapılacak vergilemeyi öngören ve kazancı elde edenler açısından basitleştirilmiş bir uygulama mahiyetinde olacaktır. Bu uygulama ile basitliğin sağlanmasının yanı sıra, ayrıca (döviz ve Türk lirası cinsinden olanlar dışında) bütün finansal araçlar açısından vergilemede harmonizasyon sağlanmaktadır.”

Gerekçede de belirtildiği üzere bu kanunla menkul sermaye iratları ve bir bütün olarak menkul kıymet gelirlerinin vergilendirilmesinde bankalar ve aracı kurumlara önemli mükellefiyetler yüklenmiş; gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri açısından ise basitleştirilmiş bir uygulama getirilmek istenildiği açık bir şekilde görülmektedir. Çalışmamın aşağıdaki bölümünde bu kanunun genel mantalitesi üze-

rinde durulacak olup, irtibat bürolarına yapılacak ödemelerden tevkifat yapıp yapılmayacağı kısaca tartışılacaktır.

2. GEÇİCİ 67'NCİ MADDE KAPSAMINDA YAPILACAK ÖDEMELERDE TEVKİFAT ESASLARI

G.V.K.'nun Geçici 67'nci maddesinin (5) numaralı bent hükmü bu madde kapsamında yapılacak vergilendirmenin genel esasını belirlemesi bakımından önemlidir. Bent hükmü aynen şu şekildedir:

“Gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olması, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmaması, vergiden muaf olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmaması (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkra hükümleri uyarınca yapılacak tevkifatı etkilemez. Şu kadar ki, Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan borsa yatırım fonları ile emeklilik yatırım fonlarının elde ettikleri kazançlar üzerinden (1) ve (4) numaralı fıkralar uyarınca tevkifat yapılmaz.”

Buna göre fıkra hükmü açık bir şekilde göstermektedir ki getirilen yeni düzenlemeyle menkul sermaye iradı ve madde kapsamındaki menkul kıymet gelirlerinin kim elde ederse etsin bu gelirlerin tevkifat suretiyle vergilendirilmesi amaçlanmaktadır. Kanun hükmü bir noktada vergilendirme açısından geliri elde eden şahısların vergi mükellefiyetinin bulunup bulunmamasına dahi bakılmaması gerektiğini belirtmiştir. Bu ise kanun hükmünün uygulanması açısından hem bir bütün olarak menkul kıymet gelirlerinin vergilendirilmesini sağlamakta hem de bu madde kapsamında tevkifat yapacak olan bankalar, aracı kurumlar ve diğer mükelleflere kanun hükmünü uygulamak açısından basitlik sağlamaktadır.

5281 sayılı Kanunla getirilen bu düzenlemenin menkul kıymetler piyasasında (borsalarda) yarattığı olumsuz etkiler sonucunda 5527

sayılı “Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun”⁵⁸ ile Geçici 67’nci maddede önemli bazı değişikliklere gidilmiştir.

5527 sayılı Kanunun 1’inci maddesiyle G.V.K.’nin Geçici 67’nci maddesinin (1) numaralı fıkrasının birinci paragrafının sonuna “Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran %0 olarak uygulanır.” hükmü eklenmek suretiyle borsada meydana gelen olumsuz yöndeki sıcak para hareketlerinin önlenmesi amaçlanmıştır.

Ayrıca; mezkûr madde kapsamında yapılacak tevkifatlarda oranları düzenlemek üzere 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı⁵⁹ yayımlanmıştır. Mezkûr kararname kapsamında dar mükellefiyete tâbi gerçek kişi ve kurumlar tarafından elde edilenler hariç olmak üzere Geçici 67’nci maddenin (1), (2) ve (3) numaralı fıkralarında yer alan gelirler üzerinden %10 nispetinde tevkifat yapılacaktır. Geçici 67’nci maddenin (4) numaralı bent hükmündeki kazançlar üzerinden ise eskiden olduğu gibi %15 nispetinde tevkifat yapılacaktır.

Yukarıda yaptığım açıklamalar çerçevesinde kanunî ve iş merkezî yurt dışında bulunan yabancı kurumların Türkiye’de bulunan irtibat bürolarının mezkûr madde kapsamında elde ettiği menkul kıymet gelirleri tevkifata tâbidir. Bu kapsamda irtibat bürosunun K.V.K.’nin 1’inci maddesinde sayılan kurumlara eşdeğer yabancı bir kurum tarafından açılması veya ofislerin üniversiteler, dernek veya vakıflar, adi şirketler, sendikalar tarafından açılması tevkifat yapılmasına engel teşkil etmeyecektir.

58 07.07.2006 tarih ve 26221 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

59 23.07.2006 tarih ve 26237 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Mezkûr madde kapsamında tevkifat yapacak olan kurum ve kuruluşların irtibat bürosu yetkililerine ödeme yapmadan önce ilgili düzenlemeler çerçevesinde tevkifat yapmaları gerekmektedir. Mesela, irtibat bürolarının yerli veya yabancı bankalarda veya yabancı banka şubelerinde bulunan mevduat hesaplarına tahakkuk eden tutarlar üzerinden %15 nispetinde tevkifat yapılacaktır. Aynı şekilde repo gelirleri de %15 nispetinde tevkifata tâbidir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4875 SAYILI DOĞRUDAN YABANCI YATIRIMLAR KANUNUNUN İRTİBAT BÜROLARININ KURULUŞU VE İŞLEYİŞİ HAKKINDAKİ HÜKÜMLERİ

1. GENEL ESASLAR

İrtibat bürolarının 4875 sayılı Kanun öncesindeki yabancı sermaye mevzuatı karşısındaki durumuna çalışmamın birinci bölümünde değinmişim. 4875 sayılı Kanunla yabancı sermaye mevzuatı alanında önemli düzenlemeler yapıldığı için mezkûr kanuna göre irtibat bürolarının hukukî düzeninin ayrı bir bölüm başlığı altında değerlendirilmesinde fayda bulunmaktadır. Bu nedenle çalışmamın aşağıdaki bölümlerinde irtibat büroları açısından yabancı sermaye mevzuatındaki bazı müesseseler irdelenecektir.

T.T.K.'nun 11'inci maddesine göre, ticarethane veya fabrika yahut ticarî şekilde işletilen diğer müesseseler, ticarî işletme sayılır. T.T.K.'nun 11'inci maddesi hükmü gereğince bir üretim biriminin ticarî işletme olarak kabul edilebilmesi için o yerin ticarî şekilde işletilmesi gerekmektedir.

Tam mükellefiyete tâbi gerçek kişi veya kurumlar irtibat bürosu adı altında, Türkiye'de, sahip olunan üretim birimleri arasında irtibatın sağlanması, yurt içinde veya yurt dışında çeşitli iş bağlantılarının kurulması veya yurt içi ve yurt dışındaki işletmeler arasında yazışmaların sağlanması gibi amaçlarla yazıhane şeklinde örgütlenen birimler açabilirler. Bu birimler üretim üniteleri arasındaki koordinasyonu sağlayabileceği gibi, açılan irtibat bürolarında mal ve hizmet üretimi ve/veya satımı da söz konusu olabilir. Bu durumda, açılan

irtibat büroları ticarî işletme hüviyetine sahip olacaktır. Bu çalışmamızda bu çeşit irtibat büroları kapsam dışında tutulmuştur.

Kanunî ve iş merkezî yurt dışında bulunan kurumların Türkiye’de mal ve hizmet üretmek amacı dışında faaliyette bulunmak kaydıyla irtibat bürosu açmaları mümkündür. Yabancı kurumlar tarafından açılan irtibat büroları, daha önce de belirttiğim gibi ticarî faaliyet dışında kanunî ve iş merkezî yurt dışında bulunan firmaların Türkiye’deki her türlü irtibatının sağlanması ve Türkiye’ye yapılacak yatırımdan önce Türk piyasasının yakından tanınması ve her şeyden önce Türkiye’nin jeopolitik konumu nedeniyle yabancı kurumların satış organizasyonunu daha da güçlendirmek, bayilere ve son kullanıcıya daha iyi hizmet vermek gibi sosyal, kültürel ve iktisadî amaçlarla yurt dışında yerleşik kişi ve kuruluşlar tarafından açılan ofislerdir.

Yabancı kurumlar tarafından Türkiye’de irtibat bürosu açılabilmesi için Hazine Müsteşarlığından izin alınması gereklidir. Türkiye’de tam mükellefiyete tâbi gerçek kişiler ve kurumlarca açılan irtibat büroları ile yabancı ülke kanunlarına göre kurulmuş şirketlerce Türkiye’de açılan irtibat bürosu arasındaki en önemli farklılık bu noktada ortaya çıkmaktadır. Kanunî ve iş merkezî yurt dışında bulunan şirketlerin Türkiye’de irtibat bürosu açması Hazine Müsteşarlığının iznine bağlıdır.

Çalışmamın aşağıdaki bölümlerinde 4875 sayılı “Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu” çerçevesinde yabancı ülke kanunlarına göre kurulmuş **‘şirketlerin’** Türkiye’de irtibat bürosu açma işlemleri irdelenecektir. Ancak, daha önce irtibat bürolarının ticarî faaliyette bulunmaları yasak olduğundan bu büroların 6762 sayılı T.T.K. karşıındaki durumu analiz edilecektir.

2. İRTİBAT BÜROLARININ TÜRK TİCARET KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU

Ticarî işletmenin tanımının da yapıldığı T.T.K.’nun 11’inci maddesinde şu şekilde bir düzenleme yapılmıştır:

“Ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer müesseseler, ticari işletme sayılır.

Tesisat, kiracılık hakkı, ticaret unvanı ve diğer adlar, ihtira beratları ve markalar, bir sanata müteallik veya bir şahsa ait model ve resimler gibi müessesenin işletilmesi için daimi bir tarzda tahsis olunan unsurlar, mukavelede aksine hüküm bulunmadıkça, ticari işletmeye dahil sayılır.”

Buna göre, ticarî işletme, herhangi bir iktisadî faaliyetle iştil eden bir teşekkülün –ki buna da müessese diyoruz- ticarete has olan organizasyon, metot ve zihniyetle işletildiğini ifade eder⁶⁰.

Ticarî işletme ile ilgili olarak doktrinden verebileceğimiz bir diğer tanımsa şöyledir: Devam niyeti ile ve ticarî metot ve organizasyonlarla çalışmayı gerektiren hacim ve ehemmiyette iktisadî faaliyeti mevzu ittihaz eden müesseseler, ticarî işletmedir⁶¹.

Buna göre, açılan bir müessesenin ticarî işletme olabilmesi için her şeyden önce o müessesenin ticarî şekilde işletilmesi gereklidir. Bunun dışında ticarî işletmenin oluşabilmesi için gerekli olan ve şartlar şunlardır:

⁶⁰ DOMANIÇ Hayri, Türk Ticaret Kanunu Şerhi, 1. Cilt, Temel Yayınları, İstanbul-1988, Sh. 95.

⁶¹ DOMANIÇ, A.g.e., Sh. 96.

1- Bir müessesenin ticarî bir işletme sayılabilmesi için gerçek ve tüzel kişilerin işlerinin hacim ve ehemmiyetinin ticarî bir muhasebeyi gerektirmesi ve ona ticarî veya sınaî bir müessese şekil ve mahiyeti verip ticari metot ve organizasyon usulleriyle sevk ve idare edilmesi gereklidir.

2- Bir müessesenin fabrika şeklinde ticarî işletme olabilmesi için fabrika organizasyonunun gerektireceği makine, teçhizat ve bunların sağlanmasına yönelik belirli bir sermayeye sahip olunması gerekmektedir.

3- Bir gelir sağlamayı hedef tutmayan veya devamlı olmayan faaliyetlerle T.T.K.'nun 17'nci maddesinde tarif edilen esnaf faaliyetleri sınırlarını aşmayan faaliyetler ticarî işletme sayılamaz (Ticaret Sicil Nizamnamesi, Mad.: 14).

4- Ticarî işletme mefhumu iktisadî faaliyet, iktisadî işletme ve ticarî teşebbüs kavramları üzerine bina edilmiş bir kavramdır. Bu nedenle, bir müessesenin ticarî işletme olarak kabul edilebilmesi için bu kavramların muhtevasını belirlemek gerekmektedir⁶².

İktisadî faaliyet; yerli ve yabancı gerçek veya tüzel kişilerce bir gelir (kazanç) elde etmek amacıyla yapılan bütün işleri kapsar. Bir faaliyetin iktisadî bir faaliyet olarak kabul edilebilmesi için sonunda doğrudan veya dolaylı olarak gelir elde etme niyetinin bulunması gereklidir. Gelir temin etme amacı olmaksızın bir dernekte çalışmak, bir vakfın hayır işlerini yönetmek, Türkiye'de, yurt dışındaki bir sağlık örgütü tarafından açılan irtibat bürosunda halkı bilinçlendirmek için seminerler düzenlemek gelir elde etme gayesiyle yapılmadığından iktisadî faaliyet kapsamına girmezler.

⁶² DOMANIÇ, A.g.e., Sh. 92-94.

Yabancı müteşebbislerce Türkiye’de açılan irtibat büroları yurt dışındaki şirketin Türkiye kaynaklı daha fazla kazanç elde etmesini temin ediyorsa ve bunun için çalışıyorsa irtibat bürosuna izafe edilebilecek bir kazanç olacağından irtibat bürosunda icra edilen faaliyetler iktisadî faaliyet olacaktır. Ancak, irtibat bürosunda icra edilen faaliyetlerde iktisadî bir amaç güdülmeden sırf sosyal, kültürel ve yardım amaçlarıyla çalışmalar yapılıyorsa bu durumda irtibat bürolarının iktisadî faaliyetinden söz edilemeyecektir.

İktisadî işletme; gelir (kazanç) temin etmek masadıyla emek ve sermayenin müstakil bir organizasyon teşkil edecek şekilde birleşmesi ve faaliyete geçmesi ile vücut bulan bir üretim ünitesidir. Ticarî işletme, iktisadî kavramlar içerisinde en geniş kavram olarak kullanılan, iktisadî faaliyetler içinde yer alan iktisadî işletmelerden ise de, bunların sadece bir nevi olup her iktisadî işletme ticarî işletme teşkil etmez.

Kanunî ve iş merkezî yurt dışında bulunan kurumlarca Türkiye’de açılan irtibat büroları gelir getirici bir faaliyetle uğraşmaksızın yurt dışındaki firmanın Türkiye’de ticarî faaliyetle uğraşmayan bir birimi şeklinde faaliyet göstermesi halinde iktisadî işletmeden söz edilemez. Mesela, kanunî ve iş merkezî yurt dışında bulunan ve mukimi olduğu ülkede özel üniversite statüsüne sahip olan bir üniversitenin Türkiye’de açtığı irtibat bürosunda yurt dışında bulunan üniversitenin tanıtımı yapılıyorsa iktisadî işletmeden söz edilemez. Ancak, irtibat bürosu yabancı üniversite adına Türkiye’de açılan irtibat bürosunda para karşılığında dil kursu düzenliyorsa iktisadî işletme teşekkül etmiştir.

Bu noktada şu hususu da özellikle belirtmek istiyorum. Yabancı ticaret şirketlerince Türkiye’de açılan irtibat büroları yabancı işletmelerin Türkiye’deki uzantısıdır. Bu birimin irtibat bürosu adı altın-

da açılması farklılık yaratmayacaktır. Bu kuraldan hareket edildiği vakit şirketler tarafından açılan her türlü birim işyeri (şube) olarak değerlendirilmek zorundadır. Bu durumda yabancı şirketlerce Türkiye’de açılan irtibat büroları işyeri olarak; dernek, vakıf, sendika, üniversite ve sivil toplum kuruluşları tarafından sosyal ve kültürel amaçlarla açılan birimler ise irtibat bürosu olarak kabul edilecektir.

İrtibat bürosu-işyeri ayrımını bu şekilde yapmak bu konuda yabancı sermaye mevzuatının işlememesi anlamına gelmektedir. Bu noktada bu ayarlamayı şirketlerin kendisi aşağıda belirteceğim esaslar dahilinde yapacaktır. Şayet; şirketler Türkiye’de açacakları irtibat bürosunu Türk pazarına girmenin ilk merhalesi olarak düşünüyorsa bu büronun irtibat bürosu olarak değil de işyeri (şube) olarak açılması daha uygundur. Dernek, vakıf, sendika, üniversite ve sivil toplum kuruluşları tarafından açılan irtibat büroları için ise bu şekilde bir kıyaslamaya gitmeye gerek yoktur.

Ticarî teşebbüs; iktisadî faaliyetlerle iktisadî işletmenin bir kısmını ve bir nevini teşkil eden ticarî teşebbüs kavramı, esnaf işletmesi de dahil, bütün ticarî faaliyetleri ihtiva eder. Ancak, her ticarî işletme bir ticarî teşebbüs ise de, her ticarî teşebbüs bir ticarî işletme değildir.

Kanunî ve iş merkezî yurt dışında bulunan ulaştırma kurumları tarafından Türkiye’de irtibat bürosu olarak açılan büroda yolcu bileti satma faaliyetiyle iştilgal edilmesi durumunda irtibat bürosu, ticarî teşebbüstür. Bu durumda, irtibat bürosu için aynı sahada iş yapan kurumların tâbi olduğu esaslar dahilinde işlem tesis edilmesi gerekmektedir.

T.T.K.’nun 11’inci, 12’nci, 13’üncü ve 17’nci maddeleri ile Ticaret Sicil Nizamnamesinin 14’üncü maddesinin tetkikinden ve birlikte

mütalâa edilmesi durumunda ticarî işletmede bulunması gereken şahıs ve mâmelek unsurunu taşıyan bir iktisadî işletmenin ticarî işletme teşkil etmesi için asgari şu vasıflara da sahip olması lazımdır⁶³:

1- Devamlılık;

2- Gelir sağlama gayesi;

3- İşletmenin ticarî muhasebeyi gerektirecek hacimde olması.

T.T.K.'nun 12'nci maddesine göre, acentelik, komisyonculuk ve sair bütün tavassut işleriyle uğraşmak üzere kurulan müesseseler ticarethane sayılır. Madde hükmünde, kurulan müessesenin her ne kadar kuruluş aşamasında bu amaçlarla kurulması gerektiği belirtilmişse de daha sonraki aşamalarda bu amaçların gerçekleşmesi halinde de açılan müesseseler ticarethane sayılacaktır.

T.T.K.'nun bu hükmü irtibat büroları açısından önem arz etmektedir. Türkiye'de ticarî faaliyette bulunmamak üzere kurulan irtibat büroları faaliyetlerinin devamı müddetince komisyonculuk ve tavassut işleriyle uğraşabilmektedir. İrtibat bürolarının açılışından sonra bu işlerle uğraşması halinde irtibat büroları ticarî işletme hüviyetine sahip olacaktır. Bu durumda, açılan irtibat bürosunun ticarî işletme olarak Ticaret Siciline tescil ettirilmesi gereklidir.

Ayrıca; bu müessese için K.V.K., K.D.V.K. ve V.U.K. kapsamında yapılması gereken iş ve/veya işlemlerin de yapılmasının gerekeceği tabiidir. Bu işlemler vergilendirmede eşitlik ve adalet kavramlarına bağlı olarak mülkiyet ilkesi dahilinde tesis edilecektir.

⁶³ Bu vasıflar için bkz., DOMANIÇ, A.g.e., Sh. 97-101.

3. 4875 SAYILI DOĞRUDAN YABANCI YATIRIMLAR KANUNUNA GÖRE AÇILAN İRTİBAT BÜROLARININ MAHİYETİ

4875 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinin (h) bendine göre, Hazine Müsteşarlığı, yabancı ülke kanunlarına göre kurulmuş '**şirketlere**', Türkiye'de ticarî faaliyette bulunmamak kaydıyla irtibat bürosu açma izni vermeye yetkilidir.

Mezkûr Kanuna göre, Türkiye'de irtibat bürosu açılabilmesi için şu şartlara ihtiyaç vardır:

1- Türkiye'de irtibat bürosu açmak isteyen şahısların yabancı ülke kanunlarına göre kurulmuş olması ve kurulan tüzel kişiliğin şirket statüsüne sahip olması gerekmektedir.

2- Türkiye'de açılacak irtibat bürosunun Türkiye'de ticarî faaliyette bulunmaması gerekmektedir.

İrtibat büroları, çalışmamda def'aten ifade ettiğim gibi, ticarî faaliyet dışında sosyal, kültürel ve eğitim amacı ile açılmaktadır. Bu amaçlar dernek ve vakıfların asli amaçlarıdır. 4875 sayılı Kanunun 3-h maddesini göz önünde bulundurduğumuzda yabancı ülke kanunlarına göre kurulan şirketlerin Türkiye'de irtibat bürosu açabilmeleri için Müsteşarlıktan izin alınması gereklidir.

Bu madde hükmünden, 'yabancı ülke kanunlarına göre kurulan şirketler Türkiye'de irtibat bürosu açabilecektir' gibi bir anlam çıkarılması da mümkündür. Dolayısıyla, şirket şeklinde örgütlenmeyen tüzel kişilerin Türkiye'de irtibat bürosu açmaları Kanun hükmü gereği mümkün değildir.

Ayrıca; kanun hükmünde "**Şirket**" kelimesi kullanılmıştır. Dernek

ve vakıflara ait iktisadî işletmeler, K.V.K.’nın 1’inci maddesinde belirtilen diğer kurumların, üniversitelerin ve sivil toplum örgütlerinin de Türkiye’de irtibat bürosu açmalarının mümkün olması gerekir. Bu kapsamda, 4875 sayılı Kanunun 3-h maddesinin şu şekilde değiştirilmesinin gerektiğini düşünüyorum:

“Müsteşarlık, yabancı ülke kanunlarına göre kurulmuş kurumlar ile derneklere, vakıflara, üniversitelere, sivil toplum kuruluşlarına ve benzer mahiyetteki kuruluşlara, Türkiye’de ticarî faaliyette bulunmamak kaydıyla irtibat bürosu açma izni vermeye yetkilidir”.

Bu kapsamda olmak üzere bir de gerçek kişilerce Türkiye’de irtibat bürosu açılıp açılmayacağı hususunun açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Kanun hükmü gereğince şirketler dışındaki kişilerin yani gerçek kişilerin Türkiye’de irtibat bürosu açması mümkün değildir. Ancak, kanun hükmündeki “şirketler” ibaresinin uygulamadaki bir kısım karışıklıkları önlemek amacıyla getirmiş zorunlu bir düzenleme olarak düşünülmesi ve kurumlarca irtibat bürosu açılması halinde her halükarda gerçek kişilerce de Türkiye’de irtibat bürosu açılması mümkündür mantığıyla hareket edilmesi gereklidir. Dolayısıyla kanun hükmünün şu şekilde değiştirilmesi uygulamadaki yanlış anlaşılmanın önüne geçecektir.

“Müsteşarlık, yabancı ülke kanunlarına göre kurulmuş kurumlar ve gerçek kişiler ile derneklere, vakıflara, üniversitelere, sivil toplum kuruluşlarına ve benzer mahiyetteki kuruluşlara, Türkiye’de ticarî faaliyette bulunmamak kaydıyla irtibat bürosu açma izni vermeye yetkilidir”.

İrtibat büroları ile ilgili kanun düzenlemesinin eleştirilebilecek bir diğer yönü ise irtibat bürosunun açılmasının Hazine Müsteşarlığının iznine bağlı olmasıdır. 4875 sayılı Kanunun 1’inci maddesine göre,

Türkiye’de doğrudan yatırım yapmak amacıyla şirket kuran veya şube açan yabancı gerçek ve tüzel kişilerin şirket kurma ve şube açmasında izin ve onay sistemi kaldırılmıştır.

Türkiye’de ticarî faaliyette bulunmak amacıyla şirket kurulması veya şube açılmasında izin sisteminin kaldırılması buna mukabil ticarî faaliyette bulunmamak şartıyla açılacak irtibat büroları için Hazine Müsteşarlığından izin alınması tezatlık teşkil etmektedir. Kanatimize göre, Türkiye’de irtibat bürosu açma işlemlerinde şube açma işlemlerinde olduğu gibi izin ve onay sisteminin kaldırılması gereklidir.

Türkiye’de açılan şubeler ile irtibat büroları arasındaki tek fark ticarî faaliyette bulunma iradesidir. Bunun dışında yabancı ülke kanunlarına göre kurulan kurumların Türkiye’de şube veya irtibat bürosu açması arasında hukuksal açıdan herhangi bir fark bulunmamaktadır.

Buna göre, 4875 sayılı Kanunun 3-h maddesinin yukarıdaki görüşlerime paralel olarak şu şekilde değiştirilmesinin gerektiğini düşünüyorum:

“Yabancı ülke kanunlarına göre kurulmuş kurumlar ve gerçek kişiler ile dernekler, vakıflar, üniversiteler, sivil toplum kuruluşları ve benzer mahiyetteki kuruluşların, Türkiye’de ticarî faaliyette bulunmamak kaydıyla irtibat bürosu açmaları serbesttir. Ancak, Müsteşarlık, mevzuata aykırı davrandığı tespit olunan irtibat bürolarının kapatılmasına karar verebilir.”

Türkiye’de açılan irtibat büroları ile ilgili olarak 4875 sayılı Kanunda yapılan düzenleme ile ilgili olarak daha önce belirttiğim şu hususun bir kez daha belirtilmesinde yarar vardır. Her ne kadar Kanun maddesinde irtibat bürolarının ticarî faaliyette bulunamayacakları

belirtilmekte ise de, burada ticarî faaliyet ile kastedilen gelir getirici her türlü faaliyettir. Bu nedenle, Kanun hükmünde geçen ‘ticarî faaliyet’ in gelir (kazanç) getirici her türlü faaliyet olarak kabul edilmesi gereklidir. Bu itibarla irtibat bürolarında gelir getirici ticarî ve sınaî faaliyet, ziraî faaliyet, serbest meslek faaliyeti **veya danışmanlık, desinatörlük, mal ve hizmet tasarımı, reklâm ve film afişi hazırlama faaliyeti gibi faaliyetlerde bulunması mümkün değildir.**

4. DOĞRUDAN YABANCI YATIRIMLAR KANUNU UYGULAMA YÖNETMELİĞİNE GÖRE İRTİBAT BÜROLARININ FAALİYETLERİ VE İRTİBAT BÜROSU AÇILABİLMESİ İÇİN GEREKLİ BELGELER

Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliğinin 6’ncı maddesi hükmüne göre, Hazine Müsteşarlığı, yabancı ülke kanunlarına göre kurulmuş şirketlere, Türkiye’de ticarî faaliyette bulunmamak kaydıyla irtibat bürosu açma izni vermeye ve bu izinlerin süresini uzatmaya yetkilidir. Kanun hükmünden değişik olarak Yönetmelikte Hazine Müsteşarlığına izin süresini uzatma yetkisi verilmiştir.

Türkiye’de yabancı kurumlar tarafından açılacak irtibat bürolarının açılış izni ve süre uzatımına ilişkin müracaatlar, istenilen bilgi ve/veya belgelerin tam ve eksiksiz olması kaydıyla, başvuru tarihinden itibaren 5 iş günü içinde Hazine Müsteşarlığı tarafından sonuçlandırılmak zorundadır.

Hazine Müsteşarlığı, Türkiye’de, yabancı şirketlerce açılacak irtibat bürolarının para ve sermaye piyasaları, sigortacılık gibi özel mevzuatı bulunan alanlarda faaliyette bulunmak amacıyla açılmak istenmesi halinde, ilgili özel mevzuatı çerçevesinde yetkili kılınan kurum

veya kuruluşların değerlendirmesine başvurur. Bu kurum ve kuruluşların görüşleri doğrultusunda izin verme yetkisini kullanır.

Bu konuda şu hususu hatırlatmakta fayda görüyorum. Yabancı şirketlerce para ve sermaye piyasaları ve sigortacılık sektöründe faaliyet göstermek amacıyla açılacak irtibat bürolarının aracılık hizmeti görmek üzere açılmaması ve para ve sermaye piyasasında veya sigortacılık sektöründe kazanç elde etmek amacıyla faaliyette bulunmaması gereklidir. Aksi takdirde, irtibat bürosu açılış izni iptal edilmeli; irtibat bürosu için kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmelidir.

Türkiye’de irtibat bürosu açmak (kurmak) için yabancı kurumların temsil yetkisi verdiği şahıslar tarafından aşağıdaki belgelerle Hazine Müsteşarlığına müracaat edilmesi gereklidir:

1- Ana şirkete ait ve ilgili Türk Konsoloslughunca veya Lahey Devletler Özel Hukuku Konferansı çerçevesinde hazırlanan Yabancı Resmi Belgelerin Tasdiki Mecburiyetinin Kaldırılması Sözleşmesi hükümlerine göre tasdik edilmiş Faaliyet Belgesi aslı;

2- Ana şirket hakkında hazırlanmış Faaliyet Raporu veya bilanço ve gelir tablosu;

3- İrtibat bürosunun faaliyetlerini yürütmekle görevli olarak atanacak kişiye verilecek yetki belgesi aslı;

4- İrtibat bürosunun kuruluş işlemlerinin başka bir kimse aracılığı ile yürütülmesi durumunda vekâletname aslı.

Kanaatimizce, çalışmamın yukarıdaki bölümlerinde de belirttiğim gibi, irtibat bürosu açmak için Hazine Müsteşarlığının izni kaldırıl-

malı ve irtibat bürosunun açılışında şu iki belge dışında herhangi bir belge talep edilmemelidir:

- 1- İrtibat bürosunun faaliyetlerini yürütmekle görevli olarak atanacak kişiye verilecek yetki belgesi aslı veya noter onaylı örneği;
- 2- İrtibat bürosunun kuruluş işlemlerinin başka bir kimse aracılığı ile yürütülmesi durumunda vekâletname aslı veya noter onaylı örneği.

İrtibat bürolarının Türkiye’de ticarî faaliyette bulunduğu tespit halinde ise şu belgelerin ayrıca talep edilmesi gereklidir;

- 1- Ana şirkete ait ve ilgili Türk Konsoloslüğunca veya Lahey Devletler Özel Hukuku Konferansı çerçevesinde hazırlanan Yabancı Resmi Belgelerin Tasdiki Mecburiyetinin Kaldırılması Sözleşmesi hükümlerine göre tasdik edilmiş Faaliyet Belgesi aslı,
- 2- Ana şirket hakkında hazırlanmış Faaliyet Raporu veya bilânço ve gelir tablosu.

5. İRTİBAT BÜROLARININ İŞLEYİŞİ HAKKINDAKİ HÜKÜMLER

Yabancı sermaye ve vergi mevzuatına göre irtibat bürolarının işleyişinde aşağıdaki esaslar geçerlidir:

5.1. Kuruluş İzninin Alınması ve Vergi Dairesine İrtibat Bürosunun Kayıt Ettirilmesi

Türkiye’de irtibat bürosu açmak isteyen kurumlar, dernek veya vakıflar ve üniversiteler öncelikle Hazine Müsteşarlığından izin almak zorundadır. Hazine Müsteşarlığından izin alındıktan sonra Vergi Da-

iresinden vergi kimlik numarası alınması ve irtibat bürosu için Gelir Vergisi (Stopaj) yönünden mükellefiyet tesis edilmesi gereklidir.

Vergi Dairesinde ‘Tüzel Kişiler İçin Sicil Formu’ nun doldurulup Vergi Dairesine verildikten sonra bunun bir örneğinin en geç 1 ay içinde Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü’ne gönderilmesi gereklidir. İrtibat bürolarının Türkiye’de faaliyette buldukları yeri kiralamaları durumunda büro ile ilgili kira kontratının da Genel Müdürlüğe gönderilmesi zorunludur.

İrtibat Bürolarının adres değişikliği durumunda da yeni adreslerin en geç 1 ay içinde Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü’ne bildirilmesi gereklidir.

5.2. İrtibat Bürolarının “Faaliyetlerine İlişkin Bilgi Formu” nun Gönderilmesi İşlemleri

İrtibat bürolarınca, her yıl en geç Mayıs ayı sonuna kadar, büronun geçmiş yıl faaliyetleri hakkında, Yönetmelik ekinde (Ek: 4) yer alan “İrtibat Bürolarının Faaliyetlerine İlişkin Bilgi Formu” doldurularak Hazine Müsteşarlığına gönderilmesi zorunludur. Bu müracaatlara, büronun geçmiş yıl harcamalarının yurt dışından gönderilen dövizlerle karşılandığına ilişkin belgeler eklenmelidir.

5.3. İrtibat Bürolarının Türkiye’de Faaliyet Süresi

İrtibat bürolarına azami 3 yıllık süre ile faaliyet izni verilir. İrtibat bürolarının süre uzatımlarında, geçmiş yıl faaliyetleri ile geleceğe yönelik plân ve hedefleri dikkate alınarak, her defasında azami 3 yıl olmak üzere Hazine Müsteşarlığına süre uzatımı verilebilecektir.

5.4. İrtibat Bürolarının Giderleri

Türkiye’de açılacak irtibat bürolarının her türlü büro giderinin ve

faaliyetlerle ilgili diğer olağan ve olağandışı gider ve harcamalarının yurt dışından getirilecek dövizlerle karşılanması zorunludur.

5.5. Kâr Transferi

Türkiye’de açılan irtibat bürolarının gelir getirici herhangi bir faaliyette bulunması mümkün olmadığı için Türkiye’de kâr elde etmeye yönelik bir faaliyeti bulunmayacağından kapanış ve tasfiye sonucunda oluşan bakiye haricinde kâr transferi talep etmeleri de mümkün değildir.

5.6. Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğünce Verilecek 3 Yıllık Srenin Bitmesinden Sonra Yapılacak İşlemler

İrtibat bürolarına azami 3 yıllık süre ile faaliyet izni verilir. Bu srenin sonunda srenin uzatılması mümkündür. Süre sonunda ayrıca mükellefler irtibat bürosunu şirket haline getirebilecekleri gibi şube haline de getirebileceklerdir. Bu durumda şirket kuruluşuna ilişkin 6762 sayılı T.T.K.’nda belirtilen işlemler yapılacak; büronun şube haline getirilmesi durumunda ise, 4875 sayılı Kanun uyarınca Türkiye’de açılacak şubelerle ilgili işlemler yerine getirilecektir.

Pek tabidir ki şirket kurulması veya şube açılması halinde Vergi Dairesinde gelir vergisi (stopaj) mükellefiyeti yanında kurumlar vergisi ve katma değer vergisi yönünden mükellefiyet tesisinin gerekeceği ve V.U.K.’na göre defter tutulması ve diğer mükellefiyetlerin yerine getirileceği tabidir.

5.7. İrtibat Bürolarının Faaliyetinin Sona Erdirilmesi

İrtibat bürolarının faaliyetlerini sona erdirmesi durumunda **kapatma işlemi** için, ilgili vergi dairesinden alınacak iş bırakma-yoklama fişi Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğüne gönderilmelidir. Brola-

rın; kapanış ve tasfiye sonucunda oluşan bakiye haricinde, transfer talebinde bulunmaları mümkün değildir.

5.8. Kuruluş İzinlerinin İptali

Hazine Müsteşarlığı, mevzuata aykırı davrandığı tespit olunan irtibat bürolarının kuruluş izinlerini iptal etme yetkisine sahiptir. Bu şekilde kapatma kararı alınan irtibat bürolarına ilişkin iptal kararının ilgili mercilere tebliği zorunludur.

BEŞİNCİ BÖLÜM

İRTİBAT BÜROLARINDA İCRA EDEBİLECEK İŞ VE İŞLEMLER

BİRİNCİ AYRIM

YABANCI KURUMLARIN TÜRKİYE’DE AÇTIĞI İRTİBAT BÜROLARINDA MENKUL KIYMET ALIM-SATIMI FAALİYETİYLE UĞRAŞILMASI

1. GENEL ESASLAR

İrtibat büroları veya temsilcilik ofisleri, örgütlenme tipi itibariyle kanunî ve iş merkezî yurt dışında bulunan yabancı kurumlarca Türkiye’de ticarî faaliyette bulunmamak üzere açılan ticarî amaç gütmeyen idarehane türü işyeri niteliğindedir.

İrtibat bürolarında hiçbir şekilde ticarî faaliyette bulunulamaz. Bu kapsamda bu bürolarda Türkiye’de doğrudan gelir sağlamaya yönelik bir faaliyetin icrası söz konusu olmadığı için yurt dışında mukim firmanın veya bu firmanın Türkiye dışındaki şubelerinin kazancını artırmaya yönelik herhangi bir faaliyetle uğraşılması da mümkün değildir⁶⁴.

Türkiye’de açılan irtibat büroları, kanunî ve iş merkezî yurt dışında

⁶⁴ İrtibat bürolarında yapılabilecek faaliyetlerle ilgili olarak bkz., BAŞAK Levent, “Yabancı Ülke Kuruluşlarının Türkiye’de Faaliyet Gösteren İrtibat Bürolarının Kurumlar Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu-I”, Vergi Sorunları, Sayı: 167, Ağustos 2002, Sh. 101.

bulunan kurumlar tarafından açılabileceği gibi Türkiye’de mukim kurumlarca da açılabilecektir. Türkiye’de yerleşik kurumlarca açılan irtibat büroları iktisadî işletmelerin bir ünitesi niteliğindedir. Fakat kanunî ve iş merkezî yurt dışında bulunan kurumlarca açılan irtibat büroları genellikle sosyal ve kültürel amaçlarla açılmaktadır. Ve yabancı sermaye mevzuatına göre, yabancı kurumlara ait irtibat bürolarının gelir getirici herhangi bir faaliyetle uğraşması mümkün değildir.

İrtibat bürolarının Türkiye’deki gelir getirici faaliyetleri irtibat bürosunun V.U.K.’nin 156’ncı maddesinde belirtilen türden işyeri olarak kullanılması halinde mümkündür. Teorik olarak yurt dışında mukim yabancı kurumlarca Türkiye’de açılan irtibat bürolarında üretim ekonomisi içerisinde her türlü iktisadî ve ticarî faaliyetle uğraşılması mümkündür. Bu faaliyetlerden en önemlisini, yabancı kurumların Türkiye’de açtıkları irtibat bürolarında devamlı veya arızî bir surette menkul kıymet alım-satımı faaliyetleri oluşturmaktadır.

Gerçekten de yabancı kurumlarca Türkiye’de açılan irtibat bürolarında yabancı kurumlar nam ve hesabına menkul kıymet ticareti ve yatırım fonu işletmeciliğiyle uğraşılması için her türlü donanım mevcuttur. Bu şekilde faaliyet gösteren irtibat bürolarının Türkiye’de bulunan yetkilileri cezalı tarhiyatlara maruz kalmamaları için çalışmamın aşağıdaki bölümünde belirteceğim esaslar dahilinde hareket etmelidirler.

2. TÜRKİYE’DE MENKUL KIYMET ALIM-SATIM FAALİYETİYLE UĞRAŞILMASI HALİNDE İZİN ALMA SORUNU

Türkiye’de yapılacak doğrudan yabancı sermaye yatırımlarında izin sistemi hususunda 4875 sayılı Kanunla köklü değişiklikler yapılmıştır. Yapılan bu değişiklikler uyarınca Türkiye’de dar mükellefiyet esasında vergilendirilen yabancı kurumların menkul kıymet

alım-satımı faaliyetinde izin sisteminin esaslarının mezkûr kanun öncesi ve sonrasında ayrı ayrı değerlendirilmesi faydalı olacaktır.

2.1. 4875 Sayılı Kanun Öncesinde Menkul Kıymet Yatırımlarında İzin Sistemi

4875 sayılı Kanun öncesinde dar mükellefiyet esasında vergilendirilmesi gereken yabancı kurumların menkul kıymet alım-satımında bulunulması amacıyla Türkiye'ye nakdî ve aynî sermaye getirilebilmesi için izin alma zorunluluğunun bulunup bulunmadığının Türk parası kıymetini koruma mevzuatı ve yabancı sermaye mevzuatı birlikte değerlendirilerek ortaya konulması gereklidir.

Maliye Bakanlığınca verilen 13.01.1997 tarih ve 4922-9/1144 sayılı muktezada yabancı kurumların menkul kıymet alım-satımı faaliyetinde izin sistemi ile ilgili olarak özetle şu açıklamalar yapılmıştır:

“Buna göre söz konusu tebliğde izin alma zorunluluğu kaldırıldığından, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 81 inci maddesinde sözü edilen dar mükelleflerin (kurumlar dahil) yabancı sermaye mevzuatına göre Türkiye'ye sermaye getirmelerinde ilgili mercilerden izin alma zorunluluğu kendiliğinden kaldırılmış sayılarak, dar mükelleflerin satın aldıkları menkul kıymetleri elden çıkarmaları halinde kur farklarından doğan kazancın vergilendirilmemesi gerekmektedir.”

Muktezada ifadesini bulan Tebliğ 2 sayılı Yabancı Sermaye Çerçeve Kararı Hakkında Tebliğdir. Bu tebliğ ve muktezada belirtilen Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Karar ve 95/6690 sayılı Yabancı Sermaye Çerçeve Kararının konuya bakış açısına da değinmekte fayda vardır. Ancak, burada şu iki hususu hemen belirtmemiz gerekir:

Birinci husus; 4875 sayılı Kanununla doğrudan yatırımlar için izin

sisteminin kaldırılmasıyla Türkiye’de menkul kıymet alım-satımında bulunulması (portföy işletmeciliği faaliyeti) için izin sistemi ayrı ayrı değerlendirilmelidir.

İkinci husus; 4875 sayılı Kanunun Geçici 1’inci maddesi hükmü gereğince, bu metinlerde ifadesini bulan ve 4875 sayılı Kanuna aykırı olmayan hükümlerin, uygulanmasına devam edilecektir.

Mukteza kapsamında şu hususta görüş istenilmektedir: “Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karar’la (md. 15)⁶⁵ yabancıların Türk menkul kıymetlerine yatırım yapmaları serbest bırakıldığı halde, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 81 inci maddesinin ‘Dar mükelleflerin (kurumlar dahil), yabancı sermaye mevzuatına göre ilgili mercilerden izin almak suretiyle, Türkiye’ye bizzat getirdikleri nakdi veya ayni sermaye karşılığında iktisap ettikleri menkul kıymetler ile iştirak hisselerini elden çıkarmalarından doğan değer artışı kazançlarının hesabında, kur farkından doğan kazançlar dikkate alınmaz.’ hükmününün 32 sayılı Karar uyarınca yapılan portföy yatırımlarını kapsamadığı, yabancı portföy yatırımcılarının böyle bir izin prosedürü ile uğraşmak istememelerinin ise, yatırımcıların Türk

65 Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Kararın 15’inci maddesinin (d) bendinin (i) alt bendi hükmü şu şekildedir:

“Dışarıda yerleşik kişilerin (yurtdışındaki yatırım ortaklıkları ve yatırım fonları dahil) her türlü menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarını Sermaye Piyasası Mevzuatına göre yetkili bulunan bankalar ve aracı kurumlar vasıtasıyla satın almaları, satmaları, bu kıymetler ve araçlara ait gelirler ile bunların satış bedellerini bankalar ve özel finans kurumları aracılığıyla transfer et-tirmeleri,” serbesttir.

Görüldüğü üzere, söz konusu metindeki şartların gerçekleşmesi halinde dar mükellefiyete tâbi kurumların Türkiye’de menkul kıymet alım-satımında bulunmak ve nakdî ve aynî sermaye getirmek için herhangi bir merciden izin almalarına gerek bulunmamaktadır.

menkul kıymetlerine yatırım yapma kararından caydırıcı etken olduğu belirtilerek, 95/6990 sayılı Yabancı Sermaye Çerçeve Kararı'na istinaden çıkarılacak bir Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde Kararın 3 (e) maddesiyle⁶⁶ ilgilendirilmek suretiyle ‘... Dışarıda yerleşik kişilerin (yurt dışındaki yatırım ortaklıkları ve fonları dahil) her türlü menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarını sermaye piyasası mevzuatına göre yetkili bulunan bankalar ve aracı kurumlar vasıtasıyla satın almaları ve satmaları serbest olup müsteşarlardan ayrıca izin alınmasına gerek yoktur’ şeklinde bir hükme yer verilmesinin sorunu çözeceği belirtilmektedir.”

Maliye Bakanlığında; talep yazısına istinaden istenilen konu ile ilgili olarak Kurumlar Vergisi Genel Tebliği çıkartılarak yukarıdaki hükmün işlenmesi istenilmiş; ancak 2 sayılı Yabancı Sermaye Çerçeve Kararı Hakkında Tebliğde yapılan düzenleme ile sorun çözüme kavuşturulmuştur. Mezkûr Tebliğin 14’üncü maddesinde şu düzenleme yapılmıştır:

“Dışarıda yerleşik kişi ve kuruluşların (yurtdışındaki yatırım ortaklıkları ve fonlar dahil) menkul kıymetler borsalarında işlem gören hisse senetleri ve ortaklığı temsil eden diğer menkul kıymetleri, Sermaye Piyasası Mevzuatına göre yetkili bulunan bankalar ve aracı kurumlar vasıtasıyla satın almaları ve satmaları serbest olup, Müste-

⁶⁶ 95/6990 sayılı Yabancı Sermaye Çerçeve Kararının 3’üncü maddesinin (e) bendi hükmü şu şekildedir:

“Yurt dışında yerleşik kişi ve kuruluşların Türkiye’deki mevcut şirketlere ait hisseleri alış ve satışları Müsteşarlıkça belirlenecek esaslara uygun olmak kaydıyla serbestçe yapılır.”

Görüldüğü üzere, ilgili karara göre, dar mükellefiyete tâbi kurumlar Türkiye’deki mevcut şirketlere ait hisseleri serbestçe alıp satabilecekler; bunun için Türkiye’ye nakdî ve aynî sermaye getirmek için herhangi bir merciden izin almalarına da gerek bulunmamaktadır.

şarlıktan ayrıca izin alınmasına gerek yoktur. Ancak, Türkiye’deki bir şirketin %10 ve daha fazla hisselerine sahip olan yurt dışında yerleşik kişinin, hissedarı bulunduğu şirketin yönetim veya genel kurullarına katılmak istemesi halinde, iştirakin Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü’ne bildirilmesi şarttır”.

Buna göre, yurt dışında yerleşik kişi ve kuruluşların (yurt dışındaki yatırım ortaklıkları ve fonlar dahil) menkul kıymetler borsası dışında hisse senetleri ve ortaklığı temsil eden diğer menkul kıymetleri, sermaye piyasası mevzuatına göre yetkili bulunan bankalar ve aracı kurumları kullanmadan satın almaları ve satmaları Hazine Müsteşarlığının iznine bağlıdır. Hazine Müsteşarlığından izin alınmadan yabancı yatırım fonları ve ortaklıkları tarafından Türkiye’de portföy işletmeciliği faaliyetiyle uğraşılması halinde K.V.K.’nın 2’nci maddesinin 2’nci fıkrası ve 8’inci maddesinin (4) numaralı bendi gereğince bu maddede düzenlenen istisna hükmünden yararlanılamayacaktır.

Böylece yabancı yatırımcıların bankalar ve aracı kurumlar vasıtasıyla Türkiye’de menkul kıymet alım-satımı faaliyetinde bulunmaları için Türkiye’ye nakdî veya aynî sermaye getirmelerinde izin alma prosedürü uygulanmayacaktır. Bunun en büyük etkisi şüphesiz sermaye piyasasında hissedilecek; piyasada yabancı alımlarında büyük bir artış olacaktır.

2.2. 4875 Sayılı Kanun Sonrasında Menkul Kıymet Yatırımlarında İzin Sistemi

4875 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte Türkiye’de doğrudan yatırım yapmak isteyen müteşebbislerin herhangi bir merciden izin almasına gerek bulunmamaktadır. Keza, ilgili kanuna göre izin ve onay müessesesi kaldırılmıştır. Doğrudan yabancı yatırımlar konusunda bilgi verilmesi bu konuda yeterli sayılmıştır.

Bu çerçevede, Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'nden daha önce alınan aşağıdaki izinlerin 4875 sayılı Kanun sonrasında alınmasına gerek bulunmamaktadır:

- 1- Şirket ve şube kuruluş izni;
- 2- Yerli şirketlere yabancıların iştirak izni;
- 3- Yatırım izni;
- 4- Şirket faaliyet konusu değişikliklerine ilişkin izinler;
- 5- Sermaye artış ve hisse devri izinleri;
- 6- Dolaylı iştirak izinleri;
- 7- Lisans, know-how, teknik yardım, francshise anlaşmalarının tes-cili.

4875 sayılı Kanunun doğrudan yatırımlar için izin sistemini kaldırmış olması yabancı sermaye alanında önemli bir reform niteliğindedir. Mezkûr kanunla yukarıda belirtilen izinlerin kaldırılması, fakat dar mükellefiyete tâbi kurumların menkul kıymetler borsalarında işlem gören hisse senetleri ve ortaklığı temsil eden diğer menkul kıymetleri Türkiye'de bankalar ve aracı kurumlar vasıtasıyla alım-satımında bulunmak üzere Türkiye'de nakdî ve aynî sermaye getirmesinin izne bağlanması düşünülemez. Ancak, Türkiye'de menkul kıymet alım-satımında Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Kararın ilgili bent hükmüne göre işlem yapılacağı tabiidir.

3. YURT DIŞINDA MUKİM YABANCI KURUMLARCA TÜRKİYE'DE AÇILAN İRTİBAT BÜROLARINDA KENDİ KURUMU VEYA BAŞKA KURUMLAR NAM VE HESABINA MENKUL KIYMET ALIM-SATIMI FAALİYETİYLE UĞRAŞILMASI MÜMKÜN DEĞİLDİR

Kanunî ve iş merkezî yurt dışında bulunan yabancı kurumların Tür-

kiye’de açtıkları irtibat bürosunda yabancı kurum ve/veya Türkiye dışındaki şubeler nam ve/veya hesabına menkul kıymetler borsalarında işlem gören hisse senetleri ve ortaklığı temsil eden diğer menkul kıymetleri, sermaye piyasası mevzuatına göre yetkili bulunan bankalar ve aracı kurumlar vasıtasıyla satın almaları ve satmaları mümkün değildir.

Türkiye’de açılan irtibat bürolarının yurt dışında mukim başka firmaların menkul kıymet alım-satımında aracılık işlemleri yapması da mümkün değildir. Aksi takdirde, Türkiye’de açılan irtibat büroları yabancı kurumların daimi temsilcisi olarak kabul edilebilecektir.

Bilindiği üzere, yabancı kurumların Türkiye’de daimi temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri kazançlar 5520 sayılı K.V.K.’nun 3’üncü maddesinin üçüncü bendinin (a) alt bent hükmü gereğince ticarî kazançtır. Dolayısıyla, Türkiye’de açılan irtibat bürosunun yurt dışında mukim kurumların daimi temsilcisi olarak kabul edilmesi halinde yabancı kurumların Türkiye’de elde ettikleri kazanç ticarî kazanç olarak vergilendirilecek; ticarî kazançların yıllık kurumlar vergisi beyannamesiyle beyanı gerektiğinden beyana ilişkin mükellefiyetler daimi temsilci konumundaki irtibat bürosu aracılığıyla yerine getirilecek veya bu işleri doğrudan doğruya irtibat bürosu yetkilileri yerine getirmek zorunda kalacaklardır.

Ayrıca; yabancı kurumların Türkiye’deki irtibat büroları aracılığıyla yurt dışında yerleşik diğer yabancı kurumlar nam ve hesabına menkul kıymet alım-satımında aracılık hizmeti görmesi halinde elde edecekleri komisyon kazançlarının vergilendirilmesi gündeme gelecektir.

İKİNCİ AYRIM

YABANCI BANKALARCA TÜRKİYE'DE ŞUBE AÇILMASI VEYA İRTİBAT BÜROLARININ YABANCI BANKALARIN DAİMİ TEMSİLCİSİ VEYA İŞYERİ OLARAK KULLANILMASI

1. GENEL ESASLAR

Kanunî ve iş merkezî yurt dışında bulunan yabancı bankaların Türkiye'de banka kurarak veya şube açarak bankacılık işlemlerini yapması mümkündür. Bu durumda yabancı bankaların Türkiye'deki örgütlenmeleri şirket kurma, kurulu bulunan şirkete daha sonradan ortak olarak katılma (şirket hisse senetlerinin iktisabı suretiyle) ve şube açma şeklinde gerçekleşmektedir.

Yabancı kurumlarca Türkiye'de banka kurulması T.T.K. hükümlerine tâbidir. Yabancı bankaların Türkiye'de şube açmak istediklerinde T.T.K. hükümlerine riayet edecekleri tabîdir.

Yabancı bankalarca Türkiye'de yapılacak bankacılık işlemleri 5411 sayılı Bankacılık Kanunu⁶⁷ hükümlerine tâbidir. Mezkûr Kanunun 6'ncı maddesine göre yabancı bankalarca Türkiye'de açılacak ilk şubenin açılışı Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulunun iznine tâbidir.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu yabancı bankalarca Türkiye'de açılacak ilk şube için açılış izni verilmesinde izin esasını yapacağı denetimler mukabilinde kullanacaktır. Yapılacak dene-

⁶⁷ 01.11.2005 tarih ve 25983 Mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

timler yerinde denetim ve hukukî denetim olmak üzere iki safhadan oluşmaktadır.

Yerinde denetim açılacak şubenin bankacılık işlemlerini yapmaya yeterli olup olmadığının denetlenmesi şeklinde özetlenebilir. Hukukî denetim ise B.K.'na göre yabancı bankaların Türkiye'de şube açma esaslarına ilişkin olarak getirilen kurallara riayet edilip edilmediğine yönelik iç denetimdir.

Yabancı bankaların Türkiye'de açacakları şubeler daha önceki irtibat bürosunun şube haline dönüştürülmesi şeklinde olabileceği gibi Türkiye'de daha önce hiçbir şekilde faaliyeti bulunmayan yabancı bankalarca Türkiye'de ilk defa şube açılmasına ilişkin esasların yerine getirilmesi suretiyle de gerçekleştirilebilecektir.

Pratikte pek mümkün görünmese de yabancı kurumlarca Türkiye'de açılan şubelerin başka bir yabancı bankanın daimi temsilcisi sıfatıyla Türkiye'de bankacılık işlemleri yapması mümkündür. Aynı zamanda irtibat bürosunun kanunî ve iş merkezî yurt dışında bulunan bankaların işyeri olarak da kullanılması mümkündür. Çalışmanın aşağıdaki bölümlerinde bütün bu şıklar ayrı ayrı değerlendirilmiştir.

2. YABANCI KURUMLARCA TÜRKİYE'DE ŞUBE AÇMAK SURETİYLE BANKACILIK İŞLEMLERİNİN YÜRÜTÜLMESİ

2.1. İlk Defa Türkiye'de Faaliyette Bulunmak Üzere Şube Açılması

Yabancı bankalarca Türkiye'de bankacılık faaliyetinde bulunmak üzere şube açılışına ilişkin işlemler T.T.K., B.K. ve K.V.K. hükümlerine riayet edilerek yerine getirilecektir.

2.2. İrtibat Bürosunun Şube Haline Getirilmesi

Yabancı kurumlar daha önce Türkiye’de açmış oldukları ve fiziki imkanlar itibariyle şube işlemlerinin yerine getirilmesine müsait irtibat bürosunun bulunduğu yeri şube olarak tescil ettirerek Türkiye’de şube olarak faaliyet göstermeleri mümkündür.

Ancak, daha önce irtibat bürosu olarak kullanılan mekânının şube olarak kullanılması için B.K. hükümlerine göre gerekli hukukî işlemlerin yerine getirilmesi gereklidir. Aynı zamanda irtibat bürosu için kapatma kararı verilecek vergi dairesinden yabancı banka şubeleri için mükellefiyet tesisi gerekecektir.

3. TÜRKİYE’DEKİ İRTİBAT BÜROSUNUN YABANCI BANKALARCA BANKACILIK İŞLEMLERİNİ YAPMAK ÜZERE KULLANILMASI

3.1. Türkiye’deki İrtibat Bürosunun Yabancı Kurumların Daimi Temsilcisi Olarak Kabul Edilerek Yapılan Bankacılık İşlemleri

Kanunî ve iş merkezî yurt dışında bulunan yabancı kurumlarca (bankalarca) Türkiye’de başka bir yabancı kuruma ait irtibat bürosu arasında akdedilecek daimi temsilcilik sözleşmesine istinaden bu irtibat bürosunda bankacılık işlemleri yapılması mümkün değildir. Türkiye’de yapılacak bankacılık işlemleri B.K.’nda açık bir şekilde belirtilmiştir. Daimi temsilcilik müessesesi kullanılarak Türkiye’de hiçbir şekilde bankacılık işlemi yapılması mümkün değildir. Türk banka hukukunda bu şekilde bir uygulamaya hiçbir dönemde rastlanılmamıştır.

3.2. İrtibat Bürolarının İşyeri Olarak Kullanılarak Yapılan Bankacılık İşlemleri

Kanunî ve iş merkezî yurt dışında bulunan bankalarca başka bir yabancı kurum tarafından Türkiye’de açılan irtibat bürosunun işyeri (şube) olarak kullanılarak bankacılık işlemleri yapılması mümkün değildir. Bankacılık işlemi için Türkiye’de B.K. hükümlerine göre şube açılması ve bankacılık işlemlerinin şube olarak tescil ettirilen yerlerde icra edilmesi gereklidir.

ALTINCI BÖLÜM

YABANCI ÜLKE KURULUŞLARININ TÜRKİYE'DE FAALİYET GÖSTEREN İRTİBAT BÜROLARININ ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI KARŞISINDAKİ DURUMU

1. GENEL ESASLAR

İrtibat büroları⁶⁸ daha önce de belirttiğim gibi tanım olarak, yurt dışında yerleşik kişi, kurum ve kuruluşlar tarafından kurulan ve kurulduğu ülkedeki iş olanaklarının yakından takip edilmesi, faaliyet gösterilen ülkedeki pazarın durumu konusunda merkez firmaya raporlar verilmesi ve merkez firmayla yakın haberleşmenin sağlanması, üniversiteler tarafından faaliyet gösterilecek ülkede kendi öğrencilerine danışmanlık sağlama ve üniversitenin tanıtım ve reklâmının yapılması gibi sosyal, kültürel ve iktisadî amaçlarla kurulan bürolardır şeklinde tanımlanabilir.

Kısaca irtibat büroları, kanunî ve iş merkezî yurt dışında bulunan firmayı faaliyette bulunulacak ülkede en iyi şekilde temsil etmek amacıyla kurulan temsilcilik bürolarıdır.

İrtibat büroları daha çok çokuluslu şirketler tarafından yatırım yapı-

⁶⁸ İrtibat Büroları İngilizcede “**Liaison Office**” ve “**Representative Office**” kavramlarının karşılığı olarak kullanılmaktadır. Liaison kavramı İngilizcede irtibat anlamında kullanılmaktadır. Bu çerçevede, Liaison office kavramı irtibat bürosu olarak Türkçeye çevrilebilir. Representative kelimesi ise, İngilizcede, ticarî vekil, mümessil, temsilci, agente, yetkili anlamlarında kullanılmaktadır. Bu çerçevede, Representative Office terimini Türkçeye temsilcilik bürosu olarak çevirebiliriz.

lacak ülkeyi yakından tanımak, yatırım yapılacak ülkedeki yatırım ve iş imkânlarını daha yakından araştırmak amacıyla kurulmaktadır. Bu çerçevede, irtibat büroları yabancı sermayenin teşviki amacıyla yabancı memlekette kurulu müesseselerin, Türkiye’de faaliyet göstermesine izin verilen iktisadî mahiyet taşımayan birimleridir.

Ayrıca; irtibat büroları sayesinde yabancı firmalar Türk firmalarını ve Türk pazarını yakında tanıma imkânına da sahip olmaktadır. Bu ise bir yandan Türkiye’deki doğrudan yatırımların artması anlamına gelmekte bir yandan ise Türk firmalarının dışı açılması sürecinde reklâm boyutuna önem kazandırmaktadır.

Dünya ekonomisindeki gelişmeler ve küreselleşme hareketlerinin hızla artmasına paralel olarak çokuluslu şirketlerin gelişmekte olan ülkelerdeki faaliyetlerinde önemli bir artış olmuştur. Çokuluslu şirketlerin faaliyetlerindeki gelişmeyle irtibat bürolarının sayılarındaki artış birbirine paralellik arz etmektedir. Zira, çokuluslu firmalar yatırım yapılacak ülkelerdeki iş veya yatırım yapma potansiyelini, mevcut yasal düzenlemeleri, şirketleşme potansiyelini ve yatırım yapılacak ülkenin yabancı sermayeye bakış açısını önceden belirlemek amacıyla mevcut ülkelerde ilk etapta irtibat bürolarıyla faaliyetlerine başlamaktadırlar.

Bu çerçevede, günümüzde irtibat bürolarının sosyal ve kültürel amaçları ikinci plana itilmiş olup bu bürolar daha çok iktisadî amaçlarla kurulmakta olup, gelişmekte olan bir ülke konumunda bulunan Türkiye’de bu büroların sayısında son zamanlarda önemli bir artış olmuştur.

Türkiye’de 31.12.2001 tarihi itibariyle 1361 adet; 31.12.2002 tarihi itibariyle 1.450 adet irtibat bürosu faaliyette bulunmaktadır. 17.06.2003-31..12.2004 tarihleri arasında ise 154 adet irtibat büro-

su kurulmasına izin verilmiştir. Aşağıdaki tablolarda irtibat büroları ile ilgili bazı istatistikî veriler yer almaktadır⁶⁹.

Ülke	Adet	Ülke	Adet
Almanya	19	İtalya	7
A.B.D.	14	Rusya Fed.	4
İngiltere	14	Çin Halk Cum.	4
İsviçre	10	Belçika	4
Hollanda	8	Diğer	34

Tablo 1: 2001 Yılında Faaliyetine İzin Verilen İrtibat Bürolarının Ükelere Göre Dağılımı.

İl	Adet	İl	Adet
İstanbul	87	Adana	2
Ankara	18	Antalya	2
İzmir	4	Hatay	1
Eskişehir	3	Kayseri	1

Tablo 2: 2001 Yılında Faaliyetine İzin Verilen İrtibat Bürolarının İllere Göre Dağılımı.

⁶⁹ İstatistikî bilgiler http://www.hazine.gov.tr/ybs_rapor.htm adlı sitedeki T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü, 2001 Yılı Raporu'nun 23 ve 24. sayfalarından alınmıştır.

Sektör	Adet	Sektör	Adet
Diğer Toplumsal Hizmetler	31	Diğer Faaliyetler	3
Hazır Giyim	11	Otel Pansiyon	3
Bankacılık ve Diğer Finansal Hizmetler	9	Diğer İmalat Sanayii	3
İnşaat Taahhüt Hizmetleri	5	Hizmetler	3
Taşımacılıkla İlgili Diğer Hizmetler	5	Elektronik Sanayii	3
Ticaret	5	Endüstriyel Kimyasal Ürünler	3
İplik, Dokuma, Örme ve Apre Sanayii	4	Diğerleri	30

Tablo 3: 2001 Yılında Faaliyetine İzin Verilen İrtibat Bürolarının Sektörlere Göre Dağılımı.

Tablo 1’de de görüleceği üzere 2001 yılında Türkiye’de faaliyette bulunan irtibat bürolarının büyük çoğunluğu (19 adedi) Almanya tarafından açılmıştır. Diğer yıllarda da Almanya’nın Türkiye’ye olan ilgisi devam etmiştir. Bu çerçevede, çalışmamın aşağıdaki bölümlerinde Türkiye’nin Federal Almanya ile imzalamış olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması inceleme konusu yapılacaktır. Ancak yapılacak açıklamalarda yol gösterici olması bakımından özet mahiyetinde irtibat bürolarının kurumlar vergisi mükellefiyeti üzerinde kısaca durulacaktır.

2. İRTİBAT BÜROLARININ KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFİYETİ

K.V.K.’nın “Dar mükellefiyet” başlıklı 3’üncü maddesine göre, Türkiye’de faaliyet gösteren ticarî bir işletmenin dar mükellefiyete tâbi kurum olarak K.V.K.’na göre vergilendirilebilmesi için K.V.K.’nın 1’inci maddesinde belirtilen kurumlardan veya bu kurumlara eşdeğer bir hukukî statüye sahip bir kurum olması gerekmektedir.

K.V.K.’nın 3’üncü maddesine göre dar mükellefiyete tâbi kurumlarca Türkiye’de açılan işyerinde elde edilen kazanç ticarî kazanç olarak kurumlar vergisine tâbi tutulacaktır. Dar mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen ticarî kazançlarda vergilendirme rejimi ise beyan esasıdır.

İrtibat bürolarının K.V.K.’na göre vergilendirilmesi esas itibariyle yukarıda özet olarak belirttiğim gibi dar mükellefiyete tâbi kurumların vergilendirilmesi esaslara göre olacaktır. Ancak, irtibat bürolarında elde edilen kazancın vergilendirilmesi açısından kaynak devletinde vergilendirme alanına girmesi durumunda kaynak devlet tarafından bu büroların vergilendirilmesinde kaynak devletin mukim devlet ile imzalamış olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının da göz önünde bulundurulması gerekecektir.

Yukarıda da ifade ettiğim gibi, Türkiye’de faaliyet gösteren irtibat büroları daha çok Almanya’da mukim firmalar tarafından açılmış bürolar olduğundan çalışmamın aşağıdaki bölümlerinde bu bürolarda elde edilen kazançlar açısından kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi için Türkiye’nin Federal Almanya Cumhuriyeti ile imzalamış olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması inceleme konusu yapılacaktır.

Bu kapsamda, önce, Anlaşma hükümleri çerçevesinde irtibat bürolarının Anlaşmada kapsamı belirlenen işyeri hüviyetine sahip olup olamayacağı incelenecek, daha sonra, bu bürolarda çalışan büro yöneticilerinin daimi temsilci vasfına sahip olup olamayacağı ve daimi temsilcilerin hukukî niteliği anlaşma hükümleri çerçevesinde tartışılacaktır.

3. TÜRKİYE’NİN FEDERAL ALMANYA CUMHURİYETİYLE İMZALAMIŞ OLDUĞU ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASININ ANA PRENSİPLERİNİN KONUSUZ AÇISINDAN İNCELENMESİ

Ülkelerin çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmak amacıyla başvurabilecekleri üç yol mevcuttur:

- 1- İkili Vergi Anlaşmaları imzalamak.
- 2- Ülke mevzuatlarını çifte vergilendirmeyi önleyecek şekilde revize etmek. Ülkelerin bu amaçla kullanabilecekleri bir yöntem, vergi mevzuatları içerisinde tam mükellefiyet rejiminin yanında bir de dar mükellefiyet rejiminin düzenlenmesidir. Çünkü ülkelerin aralarında imzalamış olduğu herhangi bir ikili vergi anlaşması mevcut değilse, dar mükellefiyet rejimi sayesinde kaynak ülke yabancı kişi ve kuruluşlar tarafından sadece kendi ülkesinde elde edilen gelirleri vergilendirecektir. Şahsın mukimi olduğu ülkedeki gelirlerin vergilendirilmesi dar mükellefiyet rejiminde söz konusu olmadığından aynı vergi konusu üzerinden iki defa vergi alınmamış olacaktır.
- 3- Birçok ülkede olduğu gibi çifte vergilendirme probleminin önlenmesinde yukarıdaki her iki yöntemin de bir arada uygulanması mümkündür.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına göre, herhangi bir

âkit devlette gelir elde eden bir kimse, öncelikle, mukimi olduğu ülkede o ülke yasalarına göre vergilendirilecektir. Ancak, vergi anlaşmasında yer alan özel şartların gerçekleşmesi durumunda kaynak devletinde bu şahısları vergilendirme hakkı bulunmaktadır.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının ülkeler açısından gerekliliği yukarıdaki şekilde açıklandıktan sonra Türkiye'nin Federal Almanya ile imzalamış olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın konumuz açısından temel prensiplerini ana hatlarıyla şu şekilde özetleyebiliriz.

Federal Almanya Cumhuriyeti ile aramızda imzalanmış olan “Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması”⁷⁰ nın Ticarî Kazançlar başlıklı 7'nci maddesinde aşağıdaki düzenleme yapılmıştır:

“1. **Bir Akit Devlet teşebbüsüne** ait kazanç, sözkonusu teşebbüs diğer Akit devlette yeralan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnız ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, kazanç bu diğer Devlette, işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere, vergilendirilebilir.

2. Bir Akit Devlet teşebbüsü diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunduğu anda, bu işyerine her iki Akit Devlette de, eğer bu işyeri aynı veya benzer koşullar altında, aynı veya benzer faaliyetlerde bulunan tamamen aynı ve bağımsız bir teşebbüs olsaydı ve işyerini oluşturduğu teşebbüsten tamamen bağımsız nitelik kazansaydı, ne kazanç elde edecek idiyse, böyle bir kazanç atfedilecektir.

70 09.07.1986 tarih ve 19159 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

3. İşyerinin kazancı belirlenirken, işyerinin bulunduğu Devlette veya başka herhangi bir yerde yapılan ve yönetim ve genel idare giderlerini de kapsamına alan, işyerinin amaçlarına uygun düşen giderlerin indirilmesine müsaade edilecektir.

4. İşyeri tarafından teşebbüs adına yalnızca mal ve ticari eşya alınması dolayısıyla doğan hiç bir kazanç, bu işyerine atfedilmeyecektir.

5. Kazanç, bu Anlaşmanın başka Maddelerinde düzenlenen gelir unsurlarını da kapsamına aldığı anda, o Maddelerin hükümleri bu Madde hükümlerinden etkilenmeyecektir.”

Buna göre, bir âkit devletin mukimi olan şahıs diğer âkit devlette elde ettiği kazançlar (ticarî kazanç) dolayısıyla kaynak ülkede de vergilendirilebilmesi için;

i) Diğer âkit devlette bir teşebbüsü bulunması; ve

ii) Söz konusu teşebbüs ile diğer âkit devlette işyeri vasıtasıyla ticarî faaliyette bulunulmalı ve bu faaliyetten bir kazanç elde edilmesi gerekir.

Ayrıca; bir âkit devlet teşebbüsünün diğer âkit devlette bir işyeri vasıtasıyla icra ettiği ticarî faaliyet dolayısıyla elde edilen kazancı kaynak devletin vergilendirme hakkı işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olacaktır. Yani, bir âkit devletin mukimi tarafından diğer âkit devlette, yani kaynak ülkede, bir teşebbüs yardımıyla işyerinde icra edilen faaliyet neticesinde elde edilen kazanç dışında kazanç ve irat elde edilmesi durumunda kaynak ülkenin söz konusu kazançlardan yalnızca işyerine atfedilebilen kazancı ticarî kazanç olarak vergilendirmesi mümkündür. İşyeri dışında elde edilen kazancın ticarî kazanç olarak bu Anlaşma hükümleri çerçevesinde vergilendirilmesi söz konusu değildir.

Anlaşmanın 7’nci maddesinde geçen “Bir Akit Devlet Teşebbüsü” kavramıyla kastedilen Anlaşmanın Genel Tanımlar başlıklı 3’üncü maddesinin 1’inci fıkrasının (g) alt bendine göre, bir âkit devletin mukimi tarafından işletilen teşebbüstür.

Kaynak ülkenin egemenlik alanı içerisinde faaliyet gösteren kişi ve kurumları vergilendirebilmesi için bu maddede sözü edilen ‘işyeri’ kavramının açıklığa kavuşturulması gerekir.

Anlaşmanın İşyeri başlıklı 5’inci maddesinde;

“ 1. Bu Anlaşmanın amaçları bakımından ‘işyeri’ terimi, bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü **işe ilişkin sabit bir yer** anlamın gelir.

2. ‘İşyeri’ terimi özellikle şunları kapsamına alır:

a) Yönetim yeri;

b) Şube;

c) Büro;

d) Fabrika;

e) Atelye;

f) Maden ocağı, petrol veya doğal gaz kuyusu⁷¹, taş ocağı veya doğal zenginliklerin elde edilmesine yarayan diğer yerler.

71 Yurt dışında mukim petrol arama şirketlerince Türkiye’de irtibat bürosu açılması mümkündür. Ancak bu büroların vergi anlaşmalarına göre işyeri olarak kabul edilebilmesi halinde irtibat büroları için kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilerek bu kurumlar nam ve hesabına kurumlar vergisi tarhiyatı yapılabilecektir.

g) Altı ayı aşan bir süre devam eden inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri.

3. Bu Maddenin daha önceki hükümleriyle bağlı kalmaksızın, 'işyeri' teriminin aşağıdaki hususları kapsamadığı kabul edilecektir:

a) Teşebbüs olanaklarının yalnızca malların veya ticari eşyanın depolanması, teşhiri veya teslimi amacıyla kullanılması;

b) Teşebbüse ait mal ve ticari eşya stoklarının yalnızca depolama, teşhir veya teslim amacıyla elde tutulması;

c) Teşebbüse ait mal ve ticari eşya stoklarının yalnızca bir başka teşebbüse işlettirilmesi amacıyla elde tutulması;

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

e) İşe ilişkin sabit bir yerin teşebbüs için yalnızca hazırlayıcı veya yardımcı karakter taşıyan diğer herhangi bir işin yapılması amacıyla elde tutulması;

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

4. 1 inci ve 2 inci fıkra hükümleriyle bağlı kalmaksızın, bir kişi –5 inci fıkra hükmünün uygulanacağı bağımsız nitelikteki acenta dışında-bir Akit Devlette diğer Akit Devletin teşebbüsü namına hareket ederse, aşağıdaki şartlarla bu teşebbüs, ilk bahsedilen Devlette bu kişinin gerçekleştirdiği her türlü faaliyet dolayısıyla bir işyerine sahip olduğu kabul edilecektir:

a) Eğer bu kişi, işe ilişkin sabit bir yerden yurütulebilecek 3 üncü fıkrada belirtilen türden faaliyetlerle sınırlı olmamak üzere, o Devlette teşebbüs adına mukavele akdetme yetkisine sahip olur ve bu yetkisini mutaden kullanırsa işyerinin varlığı kabul edilecektir. Ancak anılan fıkra hükmü çerçevesinde işe ilişkin sabit bir yerden yurütülen faaliyetler, bu yeri bir işyeri haline getirmeyecektir veya

b) Eğer bu kişi, böyle bir yetkisi olmamasına rağmen, teşebbüs adına sürekli olarak sevk ettiği mallardan veya ticari eşyadan ilk bahsedilen Devlette mutaden mal veya ticari eşya stoku bulundurursa, işyerinin varlığı kabul edilecektir.

5. Bir Akit Devletin teşebbüsü diğer Akit Devlette işlerini yalnızca, kendi işlerine olağan şekilde devam eden bir simsar, bir genel komisyon acentası veya bağımsız statüde diğer herhangi bir acenta vasıtasıyla yurüttüğü için bu diğer Devlette bir işyerine sahip kabul olunmayacaktır.

6. Bir Akit Devletin mukimi olan bir şirket, diğer Akit Devletin mukimi olan veya diğer Akit Devlette ticari faaliyette bulunan bir şirketi kontrol eder, ya da onun tarafından kontrol edilirse (bir işyeri vasıtasıyla veya diğer bir şekilde), bu şirket diğeri için işyeri oluşturmayacaktır.” hükmüne yer verilmiştir.

Bu anlaşmanın yukarıda da verilen 5’inci maddesinde düzenlenen işyeri kavramı incelendiğinde görüleceği üzere bu anlaşmada düzenlenen işyeri kavramıyla V.U.K.’nun 156’ncı maddesinde düzenlenen işyeri kavramı benzer düzenlemeleri içermektedir. Ancak, bu anlaşmada düzenlenen ve işyeri olarak kabul edilen yerler V.U.K.’nun 156’ncı maddesinde düzenlenen ve işyeri olarak kabul edilen yerlerden daha geniş kapsamlı olarak düzenlenmiştir. V.U.K.’nun 156’ncı maddesinde belirtilmeyen bir kısım **mekânlar** bu anlaşmaya göre işyeri olarak kabul edilmektedir.

Anlaşmanın 5'inci maddesinde düzenlenen işyeri kavramından hareketle işyerinin genel özellikleri ve bir işyerinin varlığından bahsedilebilmesi için gerekli olan şartları şu şekilde özetleyebiliriz:

- i) Ticarî faaliyetin icrası bir “Teşebbüs” vasıtasıyla sağlanmalı;
- ii) **İşe** ilişkin **bir yer** bulunmalı⁷²;
- iii) Ticarî veya meslekî faaliyetin icrası için **sabit bir yer** olmalı;
- iv) Ticarî veya meslekî faaliyet tamamen veya kısmen işe ilişkin **sabit bir yerde** icra edilmeli;
- v) Ticarî faaliyet ile işyeri arasında doğrudan bir bağ bulunmalı;
- vi) Bu maddede belirtilen işyeri ile kazanç arasında bir bağ bulunmalıdır.
- vii) Anlaşmanın geneline göre işyeri kavramı ticarî ve meslekî faaliyetler için söz konusudur. Ziraî faaliyetler için işyeri veya sabit bir yer kavramına yer verilmemiştir.

Anlaşmanın 5'inci maddesinin 4'üncü fıkrasına göre, bir kişi bir âkit devlette diğer âkit devletin teşebbüsü namına hareket ederse maddenin alt bentlerinde belirtilen şartların gerçekleşmesi durumunda bu teşebbüs, ilk bahsedilen devlette bu kişinin gerçekleştirdiği her türlü faaliyet dolayısıyla bir işyerine sahip kabul edilecektir.

72 Bu bentte bahsedilen iş kavramı ticarî ve meslekî faaliyeti kapsamaktadır. Bu hususa temas etmek amacıyla yer kavramına (ii) ve (iii) bentleri olmak üzere iki ayrı bentte yer verilmiştir.

Diğer bir ifadeyle bir âkit devlet teşebbüsü mukim ülke dışındaki faaliyetlerini bir kişi tarafından yürütüyorsa ve bu kişi faaliyette bulunulan ülkede, mukim ülkedeki teşebbüs namına hareket ediyorsa bu teşebbüsün bu kişi vasıtasıyla mukim ülke dışındaki faaliyetleri dolayısıyla bir işyerine sahip olduğu kabul edilecektir. Bu çerçevede, kaynak ülkede bu kişi tarafından ifa edilen faaliyet neticesinde bir işyerinin varlığı kabul edilecektir. Bu şekilde bu kişi tarafından icra edilen faaliyetler neticesinde elde edilen kazanç ticarî kazanç olup bu durumda bu kazancı kaynak devletinde vergilendirme hakkı bulunacaktır.

Burada, “bir kişi” ile kastedilen kaynak ülkede merkez firma adına hareket eden **bağımlı temsilcidir**. Burada ifade edilen bağımlı temsilci müessesesi G.V.K.’nun 8’inci maddesinde düzenlenen daimi temsilci müessesesine benzer bir müessesedir.

Bu fıkraya göre, bağımlı temsilcinin diğer âkit devlette gerçekleştirdiği her türlü faaliyet dolayısıyla bir işyeri oluşmaktadır. Bu çerçevede, sabit bir yer yanında bu temsilcilerin kaynak ülkede gerçekleştirdiği faaliyetler dolayısıyla mukim ülke teşebbüsünün, Anlaşmanın 5’inci maddesinin 4’üncü fıkrasındaki şartlar dahilinde, kaynak ülkede işyerine sahip olduğu kabul edilecektir.

Bu şekilde kaynak ülkede bağımlı temsilcilerin faaliyetleri neticesinde bir işyerinin varlığı kabul edilmekte ve bağımlı temsilcilerin bu faaliyetleri neticesinde elde edilen kazançlar belirli bir işyerinde elde edildiği kabul edilerek kaynak ülkenin de bu kazançları vergilendirme hakkı doğacaktır. Böylece kaynak ülkenin vergilendirme alanı genişletilmektedir.

Yukarıda da ifade ettiğimiz gibi bu anlaşmaya göre, bağımlı temsilcinin kaynak ülkede mukim ülkedeki teşebbüs adına gerçekleştirdi-

ği her türlü faaliyet dolayısıyla bu teşebbüsün kaynak ülkede bu kişiler aracılığıyla elde ettiği kazançlar bir işyerinden elde edilmiş kabul edilecektir. Yani, bağımlı temsilcilerin faaliyetleri belirli bir mekânla sınırlandırılmadan bu kişiler tarafından icra edilen bütün faaliyetler dolayısıyla bir işyerinin olduğu kabul edilmektedir. Dolayısıyla, bu anlaşmada yer alan işyeri kavramının, G.V.K.'nun 8'inci maddesinde düzenlenen daimi temsilcilik kavramı ile bu anlaşmada zımni olarak düzenlenen bağımlı temsilci kavramı kavram olarak tam örtüşmese bile, bağımlı temsilci tarafından icra edilen faaliyetleri de kapsadığını söyleyebiliriz⁷³.

Anlaşmanın 5'inci maddesinin 4'üncü fıkrasına göre, bağımlı temsilcilerin diğer âkit devlette gerçekleştirdiği her türlü faaliyet dolayısıyla işyerinin varlığından söz edilebilmesi için şu hususlara dikkat edilmesi gerekmektedir:

i) Bağımlı temsilci olarak nitelenen kişi gerçek kişi olabileceği gibi kurum veya herhangi bir kuruluşta olabilir.

ii) Bağımlı temsilci olarak nitelendirilen kişi, kurum veya kuruluşlar bir âkit devlette, diğer âkit devletin, teşebbüsü namına hareket etmelidir.

73 V.U.K.'nun 156'ncı maddesinde düzenlenen işyeri kavramının içerisinde sadece mekânsal yerler işyeri olarak kabul edilmiştir. V.U.K.'nun 156'ncı maddesinde belirli bir fiziki boyutu olan yerler dışında işyeri kavramının içerisinde mütalâa edilebilecek herhangi bir unsur yoktur. Oysaki, söz konusu anlaşmaya göre bağımlı temsilcilerin kaynak ülkede icra ettikleri faaliyetler dolayısıyla bir işyerinin olduğu kabul edilmektedir. Bu çerçevede, bu anlaşmada yer alan işyeri kavramı, V.U.K. yer alan işyeri kavramından kişilerin icra ettiği faaliyetleri de kapsamı bakımından daha geniş kapsamlı olarak düzenlenmiştir.

iii) Bağımlı temsilci mukim ülkedeki teşebbüs adına kaynak ülkede mukavele akdetme yetkisine sahip olmalı ve bu yetkisini mutaden yani, sürekli bir biçimde kullanmalıdır.

iv) Bağımlı temsilcinin mukavele akdetme yetkisi Anlaşmanın 5'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında belirtilen türden faaliyetlerle sınırlandırıldığı takdirde belirli bir işyerinin varlığından söz edilemeyecektir.

v) Bağımlı temsilci bir âkit devlette diğer âkit devletin teşebbüsü namına hareket edip ilk bahsedilen devlette sabit bir yer vasıtasıyla Anlaşmanın 5'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında belirtilen türden bir faaliyetle uğraşması durumunda icra edilen faaliyet sabit bir yer vasıtasıyla icra edildiği halde bu sabit yerin işyeri olarak kabul edilmesine olanak yoktur.

vi) Anlaşmanın 5'inci maddesinin 5'inci fıkrasına göre, bağımlı temsilci kaynak ülkede gerçekleştirdiği her türlü faaliyeti kendi işlerine olağan bir şekilde devam eden bir simsar, bir genel komisyon acentesi veya bağımsız statüdeki diğer herhangi bir acente vasıtasıyla gerçekleştirdiği takdirde bağımlı temsilcilerin kaynak ülkedeki faaliyetleri dolayısıyla bir işyerini varlığından söz edilemeyecektir⁷⁴.

Anlaşmanın 5'inci maddesinin 5'inci fıkrasında **bağımsız temsilcilerden** bahsedilmektedir. Bağımlı temsilcilerin aksine bağımsız temsilcilerde temsil eden ile temsil edilen arasında herhangi huku-kî bir bağ mevcut değildir. Burada, gerek mukim devletteki teşeb-

74 Burada bir âkit devlet teşebbüsü diğer âkit devlette işlerini fıkrada sayılanlar vasıtasıyla yürütebileceği gibi fıkrada sayılanlar ilk bahsedilen devlette bağımlı temsilcinin direktifleri doğrultusunda da teşebbüs adına hareket edebilirler. Her iki durumda da ilk bahsedilen devlette bir işyerinin varlığından söz edilemeyecektir.

büs gerekse bağımsız temsilci kendi adlarına işlemler yapmakta ve birbirlerine hukukî anlamda bir bağılılıkları bulunmamaktadır.

Bunlar arasındaki ekonomik bağılılık iş sonunda kararlaştırılan bedelin ödenmesidir. İş sonunda kararlaştırılan bedelin ödenmesiyle ekonomik bağılılıkları da sona ermektedir. Bunlar arasındaki diğer bağı ise, karşılıklı anlaşma gereğince yapılması gereken bir işin varlığıdır. Bu işin bitiminde mukim devletteki teşebbüs ile bağımsız temsilci hukukî ve ekonomik olarak varlıklarını birbirlerinden bağımsız olarak devam ettireceklerdir.

Mukim devletteki teşebbüs ile kaynak devlette faaliyet gösteren temsilci arasındaki ilişkinin bağımlı bir ilişki mi yoksa bağımsız ekonomik veya ticarî bir ilişki mi olup olmadığının belirlenmesinde kullanılacak kıstaslar şunlar olabilir:

i) Teşebbüs ile temsilci arasındaki sözleşmenin tarafların karşılıklı anlaşma ve bağımsız iradeleriyle vücut bulup bulmadığı temsilcilerin niteliğinin belirlenmesinde önemli bir göstergedir. Gerek bağımlı gerekse bağımsız temsilci ücretli statüsünde işini yapabilir. Ancak, bağımlı temsilcide ücret tek taraflı olarak mukim devletteki teşebbüs tarafından belirlenirken bağımsız temsilcide ücret veya işin karşılığını teşkil eden bedel karşılıklı anlaşma usulüne göre belirlenmektedir.

ii) Bağımsız temsilci yaptığı işin karar ve uygulama sürecini kendisi belirlemekte, karar alma sürecinde ve alınan kararların uygulama sürecinde teşebbüsün herhangi bir etkisi bulunmamaktadır.

iii) Bağımsız temsilcinin kaynak ülkede yapacağı ticarî veya diğer faaliyetlerin sınırları ve bu faaliyetler icra edilirken kullanılması gereken yetki sınırının mukim devletteki teşebbüs tarafından belirlenmesi durumunda bağımsız temsilcilik anlaşması söz konusu olamayacaktır.

Ayrıca; teşebbüs tarafından çizilen sınırların verilen yetki çerçevesinde kullanılıp kullanılmadığının teşebbüs tarafından kontrole tâbi tutulması durumunda da bağımsız temsilcilikten söz edilemeyecektir.

iv) Bağımsız temsilcilikte belki de en önemli kıstas yapılan işte karar alma sürecinin uygulanmasından doğacak risklerin kim tarafından üstlenildiğidir. Şayet, iş riskinin teşebbüs tarafından üstlenilmesi durumunda yine bağımsız temsilcilikten söz edilemeyecektir.

Bu anlaşma ile ilgili olarak söylenebilecek bir diğer husus ise, Anlaşmanın 5'inci maddesinin 3'üncü fıkrası ile ilgilidir. Anlaşmanın 5'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında, hangi durumlarda iş yerinin varlığından söz edilemeyeceği belirtilmiştir. Böylece, uygulamada doğabilecek tereddütlerin ve muvazaalı işlemlerin önüne geçilmiştir.

4. KONUNUN FEDERAL ALMANYA CUMHURİYETİ İLE ARAMIZDA İMZALANMIŞ OLAN ÇIFTE VERİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ

Çifte vergilendirme veya daha uygun bir terim olarak mükerrer vergilendirme; “Birden fazla devlete ait vergilendirme yetkisinin çakışmasından veya aynı bir yetkinin bir kaç kez kullanılmasından dolayı aynı vergi yükümlüsü ve/veya aynı vergi konusundan aynı vergilendirme dönemi içinde aynı nitelikte birden fazla vergi alınmasıdır”⁷⁵.

Günümüzde globalleşme hareketleriyle birlikte sermayenin ve

75 SOYDAN Yaltı Billur, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, Beta Yayınları, 1. Baskı, İstanbul 1995, Sh. 3.

emeğin serbest dolaşımı ve çokuluslu şirketlerin faaliyet alanlarında büyük gelişmeler olmuştur. Çokuluslu firmalar sayesinde uluslararası ticarî faaliyetlerin giderek artmasıyla birlikte bu faaliyetler sonucunda elde edilen kazançların vergilendirilmesi önemli bir konu haline gelmiştir.

Bununla birlikte, Devletlerin ülkelerindeki gelir getirici uluslararası nitelikteki faaliyetleri vergilendirirken bir takım problemlerle karşılaştıkları görülmektedir. Karşılaşılan problemlerin en önemlisi; gelir getirici faaliyetler üzerinden vergi alma yetkisine sahip devletlerarasındaki mükerrer vergilendirme. Mükerrer vergilendirme kavramı; yukarıda ifade edildiği gibi iki devletin her birinin mükellefi, konusu ve vergilendirme dönemi aynı olan gelir getirici faaliyeti vergilendirmesi anlamında kullanılmaktadır.

Uluslararası hukukta Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları özel niteliği dolayısıyla, uygulama açısından, ülke kanunlarına nazaran öncelik hakkına sahiptir. Bu nedenle, Türkiye'nin herhangi bir ülke ile imzalamış olduğu herhangi bir Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması mevcut ise Türk vergi mevzuatındaki genel hükümler yerine Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının özel hükümleri uygulanacaktır.

Çalışmamda daha önce de belirtildiği üzere 2001 ve daha sonraki yıllarda Türkiye'de faaliyette bulunmasına izin verilen irtibat bürolarının ülkelere göre dağılımında Almanya birinci sırada yer almaktadır. Bu durum, Almanya ile Türkiye arasındaki ticarî ilişkilerin yoğunluğunun önemli bir göstergesi olmasının yanında bu iki ülkenin geçmişe dayanan sosyo-politik ilişkilerinin ekonomik göstergeler üzerindeki önemli etkisinin de belirgin bir kanıtıdır.

Bu nedenle, Türkiye ile Almanya arasındaki ticarî ilişkilerin yoğun-

luğunun bir göstergesi olan irtibat bürolarında ifa edilen faaliyetlerin her iki ülke açısından vergilendirilmesi çalışmamın bu bölümünün ana konusunu oluşturmuştur. Bu çerçevede, bu bürolardan elde edilen kazançların vergilendirilmesi ana hatlarıyla aşağıda açıklanıldığı şekilde olacaktır.

Türkiye'nin Federal Almanya Cumhuriyeti ile imzalamış olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının çalışmamın önceki bölümünde verilen "işyeri" başlıklı beşinci maddesi ve "ticarî kazançlar" başlıklı 7'nci maddelerinin analizi bu büroların vergilendirilmesi açısından önem arz etmektedir.

Ayrıca; bu bürolarda çalışan büro yöneticilerinin mevcut anlaşma hükümleri çerçevesinde bağımlı temsilci vasfına sahip olup olmadıklarının belirlenmesi bu temsilciler aracılığıyla irtibat bürolarına atfedilecek kazançların vergilendirilmesinde önemli bir rol oynayacaktır.

Çalışmamın önceki bölümlerinde de ifade ettiğim gibi bir âkit devlete ait teşebbüsün diğer âkit devlette elde ettiği kazançlar dolayısıyla diğer âkit devlette, yani kaynak ülkede, vergilendirilebilmesi için, söz konusu teşebbüsün diğer âkit devlette işyeri vasıtasıyla ticarî faaliyette bulunması ve bu faaliyetten kazanç elde etmesi gerekmektedir.

Yurt dışında mukim şahıslar tarafından Türkiye'de açılan irtibat bürolarının işyeri hüviyetine sahip olması durumunda işyeri olarak kabul edilen bu bürolarda ifa edilen faaliyetler dolayısıyla elde edilen kazançlar ticarî kazanç olarak kabul edilecektir. Bu durumda mukim devlet teşebbüsünün kaynak ülkede işyeri olarak kabul edilen irtibat bürolarında elde ettiği kazançları kaynak devletinde vergilendirme hakkı doğacaktır. Bu şekilde kaynak devletin yurt dışında

mukim şahıs tarafından Türkiye’deki irtibat bürosu aracılığıyla elde ettiği ticarî kazancı vergilendirme hakkına sahip olması durumunda kaynak ülke kendi mevzuat hükümlerine göre söz konusu ticarî kazancı vergilendirebilecektir.

Hemen belirtmek gerekir ki, Türkiye’de faaliyet gösteren irtibat bürosunda icra edilen faaliyetler dolayısıyla irtibat bürosunun işyeri hüviyetine sahip olup olmadığının belirlenmesinde çalışmanın önceki bölümlerinde açıklanan kriterlere göre hareket edilmelidir.

Mezkûr Anlaşmanın 5’inci maddesinin 3’üncü fıkrasının (d) ve (e) alt bentleri incelendiğinde görüleceği üzere, bu alt bentlere göre, irtibat bürolarının işyeri olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Çünkü, irtibat bürolarında yabancı sermaye mevzuatına göre, ticarî faaliyette bulunulması söz konusu olmayacağı için bu bürolarda merkez firma adına mal veya ticarî eşya satın alınması; bu bürolarda merkez firma adına hazırlayıcı veya yardımcı karakter taşıyan herhangi bir işin yapılması mümkün değildir.

İrtibat bürolarında yukarıda ifade edilen faaliyetlerde bulunulsa bile Anlaşmanın 3’üncü maddesine göre, irtibat bürolarının işyeri olarak kabul edilmesine olanak bulunmadığını söyleyebiliriz. Aksi durumda, yani irtibat bürolarında ticarî faaliyette bulunulması ve irtibat bürolarında ticarî amaçlarla yukarıda ifade edilen faaliyetler dışında faaliyetlerde bulunulması durumunda irtibat büroları işyeri hüviyetine sahip olacağından bu bürolar adına kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis ettirilmesi gerekecektir.

Ayrıca; sabit yerde ifa edilen faaliyet bağımlı temsilci aracılığıyla ifa edilse bile ifa edilen faaliyet ticarî nitelik taşııyorsa sabit yerin işyeri olarak nitelendirilmesi mümkün olmayacaktır.

İrtibat bürolarında yönetici olarak çalışan şahısların anlaşma kapsa-

mında bağımlı temsilci olarak kabul edilmesinin gerekip gerekme-yeceği hususlarında çalışmamın önceki bölümlerinde ifade edilen kıstaslar dahilinde hareket edilecektir. Bu çerçevede, bu bürolarda yönetici olarak çalışan şahısların bağımlı temsilci olarak kabul edilmesi durumunda bu bağımlı temsilcilerin kaynak ülkedeki faaliyetleri neticesinde mukim ülkedeki firmanın kaynak ülkede bir işyerine sahip olduğu kabul edilecek ve bu temsilciler aracılığıyla icra edilen ticarî faaliyetlerden elde edilen kazancı ticarî kazanç olarak kaynak ülkenin de vergilendirme hakkı doğacaktır.

Son olarak şunu da belirtmek gerekir ki, bu şekilde irtibat bürolarında ifa edilen faaliyetler neticesinde elde edilen kazancın anlaşma hükümleri çerçevesinde kaynak ülke tarafından vergilendirilme şartları ile K.V.K.'nın 3'üncü maddesinin 3'üncü bendinin (a) alt bendinde düzenlenen ve dar mükellefiyete tâbi kurumlar tarafından Türkiye'de elde edilmiş sayılan ve kurum kazancı olarak vergiye tâbi tutulması gereken ticarî kazançların vergilendirilme şartlarını belirleyen hükümler birbirine paralel düzenlemeleri içermektedir.

YEDİNCİ BÖLÜM

İRTİBAT BÜROLARINDA DEFTER TUTULMASI VE BELGE DÜZENLEME ESASLARI

1. GENEL ESASLAR

Her ne kadar irtibat bürolarında yabancı sermaye mevzuatına göre ticarî bir faaliyette bulunulması söz konusu olmasa bile herhangi bir şekilde irtibat bürolarında ticarî faaliyette bulunulması bu bürolarda elde edilen kazanç ve iratların tespiti açısından defter tutulması ve belge düzenlenmesini gündeme gerektirecektir.

İrtibat bürolarında ticarî faaliyette bulunulması halinde defter tutulmasının gerektiği hususunda uygulamada tereddüt bulunmamaktadır. Uygulamada bu noktada sorun yaratabilecek husus irtibat bürolarının ticarî faaliyette bulunması halinde izin koşullarının ortadan kalkmasını müteakip irtibat bürosu olarak faaliyetine devam ettirmesinin mümkün olup olmadığıdır.

Bu gibi durumlarda Hazine Müsteşarlığı tarafından verilecek izin belgesi iptal edilecektir. Bu durumda irtibat bürolarının kapatılmasına ilişkin işlemler yapılacak büroların şayet Türkiye'deki faaliyetlerine devam etmeleri isteniyorsa şube olarak faaliyetlerini sürdürmesi gerekmektedir. 4875 sayılı Kanunla birlikte şube açılmasına yönelik olarak izin sistemi kaldırıldığı için yabancı kurumların Türkiye'de şube açma esasları önemli ölçüde kolaylaştırılmıştır.

Türkiye'de faaliyet gösteren irtibat bürolarında ticarî faaliyette bulunulmaması halinde ise defter tutulmasının gerekip gerekmeyeceği hususu tartışmalı bir husustur. Çalışmamın bir sonraki bölümünde uygulamada tartışma konusu olan bu husus irdelenecektir.

2. İRTİBAT BÜROLARI İÇİN HANGİ DURUMLARDA VERGİ USUL KANUNU HÜKÜMLERİNE GÖRE DEFTER TUTULMALIDIR?

Gerek K.V.K.'na gerekse Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına göre yabancı kurumlarca Türkiye'de açılan irtibat bürolarında ticarî faaliyette bulunulmaması halinde defter tutulmasına gerek yoktur. Ancak, bu konuda Maliye Bakanlığınca verilen 25.07.1996 tarih ve 34431 sayılı muktezada özetle şu açıklamalara yer verilmiştir:

“Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, Japonya’da mukim bir teşebbüsün Türkiye’de sahip olduğu irtibat bürosunun 5. maddenin 6. fıkrasında bahsedilen faaliyetlerle sınırlı olması halinde işyeri olarak kabulü ve dolayısıyla söz konusu teşebbüse bu faaliyetlerle ilgili olarak Türkiye’de bir kazanç atfedilmesi mümkün değildir. **Bununla birlikte, bir teşebbüsün irtibat bürosu faaliyetlerinin Anlaşma kapsamında işyeri oluşturup oluşturmadığının tespiti ve izlenebilmesi teşebbüsün dar mükellef olarak mükellefiyet tes-cil edilmesini ve Vergi Usul Kanununda öngörülen defter tutma, belge düzenleme ve bunların saklanması ve ibrazı gibi ödevlerin eksiksiz yerine getirilmesini gerektirmektedir.**

Ancak, bu dar mükellef kurumların, irtibat bürosuna atfedilebilen kazançların bulunmaması halinde, verecekleri yıllık kurumlar vergisi beyannamesine göre bir vergi tahakkuk ettirilmeyeceği tabiidir”⁷⁶.

76 KIZILOT Şükrü, Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), Yaklaşım Yayınları, Cilt 4, Ankara, Haziran-1998, Sh. 425-428.

Buna göre, yabancı kurumlarca Türkiye’de açılan irtibat bürolarının işyeri olarak kabul edilmesi ve bu bürolarda ticarî faaliyetle uğraşılması halinde elde edilen kazançların vergilendirilmesi gerekmektedir.

Ayrıca; muktezada, irtibat bürolarının işyeri oluşturup oluşturmadığının tespiti ve izlenebilmesi açısından yabancı kurumların dar mükellefiyet esasında mükellefiyet tesis ettirmesi ve V.U.K.’nda öngörülen defter tutma, belge düzenleme ve bunların saklanması ve ibrazı gibi ödevlerin yerine getirilmesi gerektiğinden bahsedilmiştir.

Kanaatimizce Maliye Bakanlığı tarafından verilmiş bu mukteza yabancı sermaye yatırımlarının önünde önemli bir engel teşkil edebilecek uygulamalara neden olabilecektir. Bu muktezanın uygulanması halinde Türkiye’de faaliyet gösteren bütün irtibat bürolarının defter tutması ve belge düzenlemesi gerekecektir ki bu durumda bu müessesenin işlenmesi mümkün değildir. Bu durumda yabancı kurumlarca Türkiye’de şube açılması daha rasyonel olacaktır.

Ancak, V.U.K.’nın 171’inci maddesinin 5’inci bent hükmüne göre, mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını kontrol etmek ve incelemek şeklinde izah edilen maksadın gerçekleştirilmesi için bazı irtibat bürolarının defter tutma ve belge düzenleme mükellefiyetleri söz konusu olabilecektir. Bunun için her irtibat bürosu ayrı ayrı değerlendirilmeli ve irtibat bürosunun Türkiye’de irtibat kurduğu üçüncü kişilerin miktarına bağlı olarak bu mükellefiyetlerin varlığı düşünülmelidir.

Bu konuda son olarak şu hususu da belirtmekte fayda görüyorum. İrtibat bürolarında ticarî faaliyette bulunulması halinde irtibat büroları gider pusulası ve fatura bastırarak bu mükellefiyetleri ve V.U.K.’nda düzenlenen diğer mükellefiyetleri yerine getirmek zordur.

SONUÇ

İrtibat büroları; yurt dışında mukim şahıslar tarafından haberleşme, ağırlama, temsil, yabancı firma ile Türkiye dışındaki şube/şubeler arasında irtibat sağlanması, faaliyette bulunulacak ülkedeki vergi, ticaret ve sigortacılık mevzuatını yakından takip etmek gibi amaçlarla kurulmaktadır.

Türkiye'nin AB'ye tam üyelik sürecinde yabancı kurumların Türkiye'yi yakından tanımaları ve Türkiye'ye yatırım yapmadan önce Türkiye ile ilk irtibatlarının sağlanması açısından temsilcilik ofisleri önemli görevler üstlenmektedir.

Türkiye'de yabancı sermaye yatırımlarının artırılması her şeyden önce yabancı kurumların Türkiye'ye bakış açılarının değiştirilmesi suretiyle sağlanabilecektir. Bu kurumların Türkiye'yi tanımak amacıyla belirli bir süre dahi olsa bazı mevzuat düzenlemelerinin dışında faaliyet göstermesi bu firmalar açısından büyük bir kolaylık sağlayacaktır.

Yabancı sermaye mevzuatında ve K.V.K.'nda düzenlenmiş olan müesseseler irtibat bürolarının Türkiye'deki faaliyet alanını genişletmesi bakımından önemlidir. Yabancı sermaye mevzuatına göre Türkiye'de ticarî faaliyette bulunmamak kaydıyla irtibat bürosu açılması Hazine Müsteşarlığının iznine tâbidir. Diğer bir ifadeyle irtibat büroları, Hazine Müsteşarlığı Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'nden alınan izin doğrultusunda kurulmakta olup, kuruluş prosedürü oldukça basit ve formalitelerden uzaktır. Bunun nedeni, irtibat bürolarının Türkiye'de ticarî faaliyette daha doğrusu gelir getirci hiçbir faaliyette bulunamayacak olmalarıdır.

Ancak, Hazine Müsteşarlığı tarafından verilecek izinlerin normal bir faaliyet izni olarak mütalâa edilmemesi gereklidir. Nitekim

4875 sayılı Kanunla Türkiye’de şube açılması ve şirket kurulması için Hazine Müsteşarlığından izin alınması esası kaldırıldığı için irtibat büroları için getirilen izin sistemi bilgilendirme ve faaliyetlerin kontrol altında tutulması olarak değerlendirilmelidir. Hiç şüphesiz Hazine Müsteşarlığı izin mekanizmasını kullanırken yabancı kurumların Türkiye’deki faaliyet alanlarını da göz önünde bulunduracağı muhakkaktır.

İrtibat bürolarının işleyişi ile ilgili olarak 5520 sayılı K.V.K.’nda özel bir belirleme yapılmamıştır. Yabancı kurumlarca Türkiye’de açılan irtibat büroları dar mükellefiyet rejimine tâbidir. Bu nedenle bu kurumların Türkiye’deki faaliyetleri dar mükellefiyet rejimi yönünden değerlendirilmelidir.

İrtibat büroları her ne kadar gelir getirici herhangi bir faaliyetle uğraşmak amacıyla kurulmasa bile bu bürolarda gelir getirici faaliyetler neticesinde kazanç elde edilmesi mümkündür. Bu durumda bu bürolarda elde edilen kazançların K.V.K.’na göre vergilendirilmesi gerekecektir.

Yabancı firmalar Türkiye’deki ilk bağlantılarını irtibat bürosu açmak şeklinde gerçekleştirdikten sonra Türkiye’ye yatırım yapmaya karar verdikleri zaman şube açma veya Türkiye’de şirket kurma yolunu seçmeleri mümkündür. Günümüzde şirket evliliklerinin revaçta olduğu gerçeğini de dikkate aldığımızda bu kurumların Türkiye’de faaliyet gösteren şirketlere ortak olarak katılmaları da mümkündür.

İrtibat büroları açısından yabancı sermaye mevzuatı ve vergi mevzuatı dışında üzerinde önemli durulması gereken bir diğer husus ise vergi anlaşmalarıdır. Uluslararası hukukta Çifte Vergilendirmeye Önleme Anlaşmaları özel niteliği dolayısıyla uygulama açısından ülke

kanunlarına nazaran öncelik hakkına sahiptir. Bu nedenle irtibat bürolarının K.V.K.'na göre vergilendirilmesi esasları vergi anlaşmalarını göz önünde bulundurularak değerlendirilmelidir.

İrtibat bürolarında ticarî, ziraî ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde icra edilen faaliyetler neticesinde elde edilen kazançların vergi anlaşmaları çerçevesinde vergilendirilme şartlarını bu çalışmamızda özet olarak açıklanmıştır. Buna göre irtibat bürolarında ifa edilen faaliyetler neticesinde elde edilen kazançların vergilendirilmesi anlaşma hükümleri çerçevesinde aşağıdaki kriterlere göre olacaktır:

1- Bir âkit devletin mukimi olan şahıs diğer âkit devlette elde ettiği kazançlar dolayısıyla kaynak ülkede vergilendirilebilmesi için, söz konusu şahsın diğer âkit devletteki mevcut teşebbüsü kaynak ülkede bir işyeri aracılığı ile ticarî faaliyette bulunmalı ve bu faaliyet neticesinde mukim ülke teşebbüsünün kaynak ülkedeki işyerine atfedilebilen bir kazanç elde etmesi gerekir.

2- Anlaşmada yer alan şartlar dahilinde bu bürolarda bağımlı temsilci olarak görev yapan şahısların kaynak ülkede, mukim devletteki teşebbüs namına hareket ederek icra ettiği faaliyetler neticesinde mevcut teşebbüsün kaynak ülkede bir işyerine sahip olduğu kabul edilecek ve bu temsilciler vasıtasıyla icra edilen ticarî faaliyetler neticesinde elde edilen kazançları kaynak ülkenin de vergilendirme hakkı doğacaktır.

İrtibat bürolarının anlaşma hükümleri çerçevesinde işyeri olarak kabul edilmesinin mümkün olmadığı durumlarda veya irtibat bürolarında ticarî faaliyetin söz konusu olmaması durumunda anlaşmalara göre vergilendirmede söz konusu olamayacaktır. Şayet, irtibat bürolarında ticarî faaliyet icra ediliyorsa anlaşma hükümleri çerçe-

vesinde irtibat büroları işyeri hüviyetine sahip olacağından bu bürolarda elde edilen kazanç ticarî kazanç olarak anlaşma hükümlerine göre vergilendirilecektir.

İrtibat bürolarının işyeri olarak kabul edilmediği durumlarda da bu bürolarda çalışan büro yöneticilerinin anlaşma kapsamında bağımlı temsilci olarak kabul edilmesi durumunda bu bağımlı temsilcilerin faaliyetleri işyeri kavramının içerisinde mütalâa edileceğinden bu temsilciler vasıtasıyla bu bürolarda elde edilen kazançların anlaşma hükümleri doğrultusunda ticarî kazanç olarak vergilendirilmesi gerekecektir.

Ancak, bu bürolarda merkez firma adına faaliyetleri yürüten şahsın bağımlı temsilci olarak kabul edilmesinin mümkün olmadığı durumlarda bu bürolarda ifa edilen faaliyetler neticesinde bir kazanç elde edildiği takdirde bu kazançların bu Anlaşmaya göre vergilendirilmesi mümkün olamayacaktır.

Bu çalışmamızda ayrıca irtibat bürolarının hukukî statüsü ve bürolarda ticarî faaliyette bulunulması veya hiçbir ticarî faaliyette bulunulmaması halinde V.U.K. hükümlerine göre defter tutulmasının gerekip gerekmeyeceği tartışılmıştır.

EK: 1

**İRTİBAT BÜROLARININ FAALİYETLERİNE İLİŞKİN BİLGİ
FORMU (1)**

FAALİYET YILI:

GENEL BİLGİLER

ANA ŞİRKETİN

UNVANI:

ADRESİ:

ÜLKESİ:

FAALİYET KONUSU

TÜRKİYE'DEKİ İRTİBAT BÜROSUNUN

ADRESİ:

TELEFON NUMARASI:

FAKS NUMARASI:

E-POSTA ADRESİ:

VERGİ DAİRESİ

VERGİ HESAP NUMARASI:			
BÜRO YETKİLİSİNİN			
ADI SOYADI:			
BÜRONUN			
AÇILMASINA İLİŞKİN İZİNİN			
TARİH VE NUMARASI			
FAALİYETE GEÇİŞ TARİHİ			
TOPLAM PERSONEL SAYISI	YABANCI:		YERLİ:
YILLIK FAALİYETLER			
YIL İÇİNDE GETİRİLEN DÖVİZLERİN TOPLAMI: (2)			
YIL İÇİNDE YAPILAN HARCAMALAR	ABD DOLARI:		TÜRK LİRASI:
PERSONEL ÜCRETLERİ			
BÜRO MASRAFLARI			
TEMSİL, AĞIRLAMA GİDERLERİ			

YILLIK BÜRO KİRASI (STOPAJLAR DAHİL)			
DİĞER GİDERLER			
TOPLAM			
DİĞER BİLGİLER (3)			
ANA ŞİRKETİN TÜRKİYE'YE YÖNELİK EKONOMİK FAALİYETLERİ NELERDİR? (İTHALAT, İHRACAT, FİNANSMAN, PROJE, TAAHHÜT VS.)			
BÜRONUN ANA ŞİRKETİ TEMSİL ETMEYE YÖNELİK FAALİYETLERİ NELERDİR?			
BÜRONUN ARAŞTIRMA, GÖZETİM-DENETİM, KALİTE KONTROLÜ FAALİYETLERİ VARSA BUNLARI AÇIKLAYINIZ			
BÜRONUN FAALİYET SÜRESİNİN UZATILMASI TALEP EDİLİYORSA BUNA İLİŞKİN GEREKÇELİ AÇIKLAMALAR			

- 1- Bu Form Her Yıl Mayıs Ayı Sonuna Kadar Hazine Müsteşarlığı Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğüne Gönderilecektir.
- 2- Yıl İçinde TL'ye Çevriler Dövizlerin İlgili Döviz Alım Belgelerinin Tarih, No, ABD Doları ve TL Karşılığını Gösterir İlgili Bankaca Onaylı Dekont Ayrıca İlave Edilecektir.
- 3- Bu bölümdeki sorulara cevap teşkil etmek üzere yapılacak açıklamalar bu forma ek föyler düzenlenerek hazırlanacaktır.

KAYNAKÇA

BAŞAK, Levent: Dar Mükellefiyete Tâbi Kurumlar ve Vergilendirme, Yaklaşım Yayınları, I. ve II. Cilt, Ankara-2007.

DOMANIÇ, Hayri: Türk Ticaret Kanunu Şerhi, 1. Cilt, Temel Yayınları, İstanbul-1988.

KIZILOT, Şükrü: Vergi Kanunlarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Muktezalar (1984-1989), Savaş Yayınları, Ankara-1989.

KIZILOT, Şükrü: Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), Yaklaşım Yayınları, Cilt 4, Ankara, Haziran-1998.

MAÇ, Mehmet: Kurumlar Vergisi, Denet Yayıncılık, 3. Baskı, İstanbul 1999.

SOYDAN, Yaltı Billur: Uluslararası Vergi Anlaşmaları, Beta Yayınları, 1. Baskı, İstanbul 1995.

TURGAY, Recep: Gelir Vergisi Kanunu ve Tatbikatı, Dördüncü Basım, 2. Cilt, Uycan Basım Sanayi A.Ş., İstanbul 1976.

UYSAL Ali-EROĞLU Nurettin, Açıklamalı ve İçtihatlı Gelir Vergisi Kanunu, 3. Baskı, Ankara 1991.

YALÇIN,- Hüseyin- Erkan, GÜRBOĞA: Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Kar Dağıtımı'nda Stopaj, Klavuz Yayınları, İstanbul, Kasım 2000.

BAŞAK, Levent: **“Yabancı Ülke Kuruluşlarının Türkiye’de Faaliyet Gösteren İrtibat Bürolarının Kurumlar Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu-I”**, Vergi Sorunları, Sayı: 167, Ağustos 2002, Sh. 100-115.

BAŞAK, Levent: **“Yabancı Ülke Kuruluşlarının Türkiye’de Faaliyet Gösteren İrtibat Bürolarının Kurumlar Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu-II”**, Vergi Sorunları, Sayı: 168, Eylül 2002, Sh. 67-78.

BAŞAK, Levent: **“4875 Sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu’nun İrtibat Bürolarının Kuruluşu ve İşleyişi Hakkındaki Hükümleri, Düzenlemedeki Eksiklikler ve Bir Değişiklik Önerisi”**, Yaklaşım, Yıl: 12, Sayı: 142, Ekim 2004, Sh. 148-155.

BAŞAK, Levent: **“Dar Mükellefiyete Tâbi Kurumlarca Elde Edilen Menkul Kıymet Alım-Satım Kazançlarının Vergilendirilmesi-I”**, Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog, Yıl: 19, Sayı: 192, Nisan 2004, Sh. 71-83.

BAŞAK, Levent: **“Dar Mükellefiyete Tâbi Kurumlarca Elde Edilen Menkul Kıymet Kazançlarının Vergilendirilmesi-II”**, Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog, Yıl: 19, Sayı: 193, Mayıs 2004, Sh. 137-153.

BAŞAK, Levent: **“Yabancı Gerçek Kişi Tacirler Türkiye’de Büro Açabilir Mi?”**, Mali Pusula, Yıl: 2, Sayı: 17, Mayıs 2006, Sh. 34-36.

BAŞAK, Levent: **“Yabancı Şirket Adına Türkiye’de Yeni Müşteri Bulmak Üzere Açılan İrtibat Büroları Kurumların Türkiye Şubesi Olarak Kabul Edilebilir Mi?”**, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 37, Ocak 2007, Sh. 80-87.

DURAN, Metin: **“Kurumlar Vergisinde Dar Mükellefiyet Esası ve İrtibat Bürolarının Durumu”**, Yaklaşım, Yıl: 5, Sayı: 54, Haziran 1997, Sh. 110.

YILMAZ, Recep: **“Yabancılara Ait İrtibat Bürolarının Vergileme Alanına Girmeleri Durumu”**, Vergi Sorunları, Sayı: 99, Aralık 1996, Sh. 58.

T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri (Gelir Vergisi Kanunu), Cilt 1, 1987.).

T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü, 2001, 2002 ve 2003 Raporu.