

**SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ
VERGİLENDİRİLMESİ VE VERGİ ANLAŞMALARINA
GÖRE "183 GÜN KURALI" NİN
HESAPLANMASINA İLİŞKİN REHBER**

Levent BAŞAK
Vergi Başmüfettişi
(E. Gelirler Başkontrolörü)

TÜRMOB YAYINLARI- 420
Sirküler Rapor Serisi
Seri No: 2012 - 1

TÜRMOB Adına Sahibi
Nail SANLI

Sorumlu Yazışleri Müdürü
Ali E. DOĞANOĞLU

Dizgi - Düzenleme

Tuncay TEKYILDIZ

Yayın Türü

Yaygın Süreli

Yayıncı Sertifika No:10423

Baskı

Yorum Basın Yayın San. Ltd.Şti.

İvedik Organize San.Bölgesi Matbaacılar Sit.35.Cd. No:36-38

Yenimahalle/ANKARA

Tel: (0.312) 395 21 12

Baskı Tarihi

19 Aralık 2011

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

ÖNSÖZ

Bilginin büyük öneme sahip olduğu bir çağı yaşıyoruz. Bu çağda tek başına bilgiye sahip olmakta yetmiyor. Elde edilen bilginin raporlanması ve amaca uygun olarak kullanılması da ayrı bir öneme sahip. Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik mesleği güncel bilgiye ve bu bilginin bir sonucu olarak üretilen raporlara dayanmaktadır.

Meslek mensuplarımızın teknik muhasebe bilgisine sahip olmanın yanında; gerektiğinde işletme danışmanı, finansal analist, iletişimci, müzakereci ve yönetici olmalarını sağlayan becerilerde gerekmektedir. Mesleki değerler, etik kurallar, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki anlamda sağlam bir duruş meslek mensuplarının önemli özelliklerindedir. Mensuplarının, mesleklerini yerine getirirken gerekli donanıma sahip olmalarını sağlamak ise meslek örgütünün temel görevidir.

TÜRMOB olarak bugüne kadar meslektaşlarımızın ihtiyaç duyacakları bilgiye kolay erişmelerini sağlamak için bir çok çalışma yürüttük ve yürütmeye devam edeceğiz.

Bu çalışmalarımızdan en önemlilerinden biri de yayın faaliyetleridir. Yayın yelpazemizin bir parçası olan **Sirküler Rapor** kitaplarımız bir plan doğrultusunda hazırlanarak, sizlere ulaştırılmaktadır. Kitaplarımız bir okuma komisyonu tarafından incelendikten sonra basılarak sizlerin istifadesine sunulmaktadır.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağıma inandığımız 2012-1 Seri Numaralı bu kitabı; Vergi Başmüfettişi (E. Gelirler Başkontrolörü) Levent Başa tarafından hazırlanan **“Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi ve Vergi Anlaşmalarına Göre “183 Gün Kuralı”nın Hesaplanmasına İlişkin Rehber”** isimli eser oluşturuyor.

Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum.

Yücel AKDEMİR
Genel Sekreter

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ	1
-------------	---

BİRİNCİ BÖLÜM TÜRK VERGİ MEVZUATINA GÖRE SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ ESASLARI

1. GENEL ESASLAR	5
2. KURUMLARCA İFA EDİLEN SERBEST MESLEK FAALİYETİ VE BU FAALİYET NETİCESİNDE ELDE EDİLEN KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİ ESASLARI	11
2.1. Tam Mükellefiyete Tâbi Kurumlarca İfa Edilen Serbest Meslek Faaliyeti ve Bu Faaliyet Neticesinde Elde Edilen ‘Kazançların’ Vergilendirilmesi	11
2.2. Dar Mükellefiyete Tâbi Kurumlarca İfa Edilen Serbest Meslek Faaliyeti ve Bu Faaliyet Neticesinde Elde Edilen ‘Serbest Meslek Kazançlarının’ Vergilendirilmesi	12
3. K.V.K.’NUN 30’UNCU MADDESİNE GÖRE TEVKİFAT YAPMAYA MECBUR OLANLAR	22
4. DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ KURUMLAR TARAFINDAN ELDE EDİLEN SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ MAHİYETİ	23
5. SERBEST MESLEK KAZANCINDA ELDE ETME VE DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ KURUMLARIN SERBEST MESLEK KAZANCINI TÜRKİYE’DE ELDE ETMELERİ	24
5.1. Serbest Meslek Faaliyetinin Türkiye’de İcra Edilmesi	27
5.2. Serbest Meslek Faaliyetlerinin Türkiye’de Değerlendirilmesi	30
6. DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ KURUMLARA YAPILAN SERBEST MESLEK ÖDEMELERİNİN DÖVİZ CİNSİNDEN YAPILMASI DURUMUNDA KURUMLAR VERGİSİ TEVKİFATI	34

7. DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ KURUMLARCA TÜRKİYE'DE ELDE EDİLEN SERBEST MESLEK KAZANCININ YURT DIŞINA TRANSFER EDİLMEMESİ DURUMUNDA VERGİLENDİRME37
8. TÜRKİYE'DE SERBEST MESLEK FAALİYETİNDE BULUNAN ŞAHISLARCA AYIN VEYA MENFAAT SAĞLAMA TARZINDA ELDE EDİLEN KAZANÇLARIN KURUMLAR VERGİSİ TEVKİFATI KARŞISINDAKİ DURUMU38
9. TÜRKİYE'DE AÇILAN BİR İŞYERİ VASITASI İLE SERBEST MESLEK FAALİYETLERİNİN İFASI DURUMUNDA VERGİLENDİRME39
10. TÜRKİYE'DE TİCARİ VEYA ZİRAİ FAALİYETTE BULUNMAK ÜZERE AÇILAN İŞYERİNDE İFA EDİLEN SERBEST MESLEK FAALİYETLERİ NETİCESİNDE ELDE EDİLEN KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİ42
11. SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ BEYANI43
12. K.V.K.'NUN 30'UNCU MADDESİ KAPSAMINDA TEVKİFATA TABİ TUTULMUŞ KAZANÇ VE İRATLAR AÇISINDAN İHTİYARİ BEYAN MÜESSESESİ45
13. KURUMLARCA ELDE EDİLEN SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ BEYANI VE BU KAZANÇLARA İSABET EDEN VERGİLERİN ÖDENMESİ46
14. KURUMLAR VERGİSİ TEVKİFATINA TABİ ÖDEMELERDE TEVKİFAT NİSPETLERİ VE BU NİSPETLERİN BELİRLENMESİ . . .47

İKİNCİ BÖLÜM
İNTERNET ORTAMINDA SERBEST MESLEK FAALİYETLERİNİN
İFASI VE BU FAALİYETLER NETİCESİNDE ELDE EDİLEN
KAZANÇLARIN G.V.K. VE K.V.K. ÇERÇEVESİNDE
VERGİLENDİRİLMESİ ESASLARI

1. GENEL ESASLAR	49
2. G.V.K.'NA GÖRE SERBEST MESLEK FAALİYETİ VE SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ MAHİYETİ VE BU KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLME ESASLARI	51
3. SANAL ORTAMDA (İNTERNET ORTAMINDA) İFA EDİLEN SERBEST MESLEK FAALİYETLERİNDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLARIN G.V.K. VE K.V.K.'NA GÖRE VERGİLENDİRİLMESİ	52
3.1. Tam Mükellefiyete Tâbi Gerçek Kişilerce İfa Edilen Serbest Meslek Faaliyeti Ve Bu Faaliyet Neticesinde Elde Edilen Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilme Esasları	54
3.2. Dar Mükellefiyete Tâbi Gerçek Kişilerce İfa Edilen Serbest Meslek Faaliyeti Ve Bu Faaliyet Neticesinde Elde Edilen Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilme Esasları	56
4. SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ BEYANI VE BU KAZANÇLARA İSABET EDEN GELİR VERGİSİNİN ÖDEME ZAMANLARI	60
4.1. Tam Mükellefiyete Tâbi Gerçek Kişilerce Elde Edilen Serbest Meslek Kazançlarının Beyanı ve Bu Kazanca İsabet Eden Vergilerin Ödeme Zamanları	61
4.2. Dar Mükellefiyete Tâbi Gerçek Kişilerce Elde Edilen Serbest Meslek Kazançlarının Beyanı ve Bu Kazanca İsabet Eden Vergilerin Ödeme Zamanları	62

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
TÜRKİYE’NİN İRLANDA İLE İMZALAMIŞ OLDUĞU ÇİFTE
VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASININ ANA
PRENSİPLERİNİN ANALİZİ

1. GENEL ESASLAR64
2. TÜRKİYE’NİN İMZALAMIŞ OLDUĞU ÇİFTE
VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINA
GÖRE SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ
VERGİLENDİRİLME ESASLARI66
3. TÜRKİYE’NİN İRLANDA İLE İMZALAMIŞ OLDUĞU
ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASININ
ANA PRENSİPLERİNİN KONUMUZ AÇISINDAN İNCELENMESİ ..71
4. SERBEST MESLEK FAALİYETİNİN TÜRKİYE’DE İCRA
EDİLMEMESİ DURUMUNDA YABANCI KURUMLAR
TARAFINDAN ELDE EDİLEN SERBEST MESLEK
KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ ESASLARI74
5. KONUNUN İRLANDA İLE ARAMIZDA İMZALANMIŞ
OLAN ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI
ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ77
6. ÇİFTE MUKİMLİK DURUMUNDA YURT DIŞINDA MUKİM
KURUMLARCA ELDE EDİLEN SERBEST MESLEK
KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ ESASLARI91

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARıyla
GETİRİLEN “183 GÜN KURALI”NIN ANALİZİ, UYGULAMADA
KARŞILAŞILAN SORUNLAR, ÖZELLİKLi HUSUSLAR VE
ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

1. GENEL ESASLAR93
2. DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ KURUMLARCA TÜRKİYE’DE
ELDE EDİLEN SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ
TÜRK VERGİ MEVZUATI DÜZENLEMELERİNE
GÖRE VERGİLENDİRİLMESİ ESASLARI95
3. ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINA
GÖRE SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ
VERGİLENDİRİLMESİ ESASLARI98
4. TÜRKİYE’DE ELDE EDİLEN SERBEST MESLEK
KAZANÇLARINDA 183 GÜN KURALININ UYGULAMA ALANI ..104
5. VERGİ ANLAŞMALARINDA İFADESİNİ BULAN
183 GÜNLÜK SÜRENİN MATEMATİKSEL OLARAK
HESAPLANMASINDA TEMEL ESASLAR107
6. 183 GÜNLÜK SÜRENİN HESABINDA
ÖZELLİKLi BİR KAÇ HUSUS115
 - 6.1. Yabancı Kurum Personelinin Türkiye’de Kaldığı Yerin
183 Günlük Sürenin Hesaplanmasındaki Yeri115
 - 6.2. Türkiye’de Birden Fazla Serbest Meslek Faaliyetinde
Bulunulması Halinde 183 Günlük Sürenin Hesaplanması115
7. TÜRKİYE’DE BİRDEN FAZLA SERBEST MESLEK
FAALİYETİNDE BULUNULMASI HALİNDE 183 GÜNLÜK
SÜRENİN HESAPLANMASI130
8. 183 GÜNLÜK SÜRENİN HESABINDA
ÖZELLİKLi BİR KAÇ HUSUS146

8.1. Serbest Meslek Faaliyetinin Yurt Dışında İcra Edilmesi Halinde Stopaj Uygulaması	146
8.2. Yurt Dışında Holding Şeklinde Örgütlenen Kurumlar Tarafından Türkiye'ye Gönderilen Teknik Personel Açısından 183 Günlük Sürenin Hesabı	147
8.3. Yurt Dışında Mukim Kurumların Türkiye'de İştiraki Bulunan Firmalara Gönderdikleri Mühendisleri Açısından 183 Günlük Sürenin Hesabı Yapılacak Mıdır? 183 Günün Hesabında Aynı Bir Düzenleme Söz Konusu Mudur?	148
8.4. Dar Mükellefiyete Tâbi Kurumların Vekil Tayin Ederek Türkiye'ye Gönderdikleri Personel İçin 183 Gün Hesabı Yapılacak Mıdır?	148
8.5. "Türkiye'de 183 Gün Bulunulma" Kriterine Bağlı Hesaplamalarda Hangi Âkit Devlet İç Mevzuat Hükümleri Uygulanacaktır?	151
8.6. Vergi Anlaşmasına Göre, Yabancı Kurumun Personelinin Türkiye'de 183 Günden Fazla Kalması Halinde Bu Personel Tam Mükellefiyete Tâbi mi Yoksa Dar Mükellefiyete Tâbi Olarak Mı Vergilendirilecektir?	153
9. DAR MÜKELLEFİYETE TABİ KURUMLARA TÜRKİYE'DE KAZANÇ VE İRAT SAĞLAYANLARIN SERBEST MESLEK ÖDEMESİ YAPMALARI GEREKEN DURUMLARDA DİKKAT ETMELERİ GEREKEN NOKTALAR	154
SONUÇ	161
KAYNAKÇA	165

GİRİŞ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (G.V.K.'nun) 65'inci maddesinin 1'inci fıkrası hükmüne göre, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Mezkûr maddenin 2'inci fıkrası hükmünde ise, serbest meslek faaliyeti tanımlanmış olup, bu tanım Türkiye'de serbest meslek faaliyetinde bulunan yabancı kurumlarca elde edilen serbest meslek kazançlarının mahiyetinin tespitinde de kullanılacaktır. Bu kapsamda olmak üzere madde hükmünde şu düzenlemeye yer verilmiştir:

“Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.”

Bu tanım çerçevesinde bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olarak nitelendirilebilmesi için faaliyetin şu özelliklere sahip bulunması gerekmektedir:

- 1- Serbest meslek faaliyeti sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan bir faaliyet olmalıdır. Bu kapsamda serbest meslek faaliyeti özel mesleki yetenek gerektiren bir faaliyet olmalıdır.
- 2- Serbest meslek faaliyeti kapsamında ticari mahiyette olmayan işlerin icra edilmesi gerekmektedir.
- 3- Serbest meslek faaliyeti bağımsız bir şekilde diğer bir ifadeyle bir işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmalıdır.

G.V.K.'nun 65'inci maddesi hükmünde ifadesini bulan serbest mes-

lek faaliyeti ve bu faaliyet neticesinde elde edilen serbest meslek kazançlarının mahiyetinin tespiti Türkiye’de gerek tam ve dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce gerekse tam ve dar mükellefiyete tâbi kurumlarca ifa edilen arızı veya sürekli nitelikteki serbest meslek faaliyetinin tespitinde kullanılacaktır.

Yurt dışından yabancı bir kurumdan serbest meslek hizmeti niteliğinde bir hizmet ithal edildiğinde ise serbest meslek faaliyetinin niteliğinin tespitinde vergi anlaşmalarında getirilmiş olan tanım ışığında hareket edilecektir. Mesela, Fransa Anlaşması’nın 14’üncü maddesinin 3’üncü fıkrası hükmünde serbest meslek faaliyetinin tanımını yapmak üzere aşağıdaki düzenlemeye yer verilmiştir:

“3. “Serbest meslek faaliyetleri” terimi, özellikle bağımsız olarak yürütülen bilimsel, edebi, artistik, eğitici ve öğretici faaliyetleri, bunun yanı sıra, doktorların, avukatların, mühendislerin, mimarların, dişçilerin, muhasebecilerin bağımsız faaliyetlerini ve özel mesleki bilgi ve maharet gerektiren diğer faaliyetleri kapsamına alır.”

Fransa Anlaşmasına göre, bir hizmet faaliyetinin serbest meslek faaliyeti olarak nitelendirilebilmesi için şu özelliklere sahip olması gerekmektedir:

- 1- Hizmet faaliyetinin bağımsız olarak yürütülen bilimsel, edebi, artistik, eğitici ve öğretici faaliyetlerden olması gerekmektedir.
- 2- Hizmet faaliyetinin doktor, avukat, mühendis, mimar, dişçi, muhasebeci **“gibi”** meslek erbabının bağımsız nitelikteki faaliyetleri niteliğinde olmalıdır.

Türkiye’nin imzalamış olduğu bazı vergi anlaşmalarında ise Fransa Anlaşmasında olduğu gibi serbest meslek faaliyetinin tanımı yapılmamıştır. Bu gibi durumlarda serbest meslek faaliyetinin niteliğinin

tespitinde hem kaynak hem de mukim ülke mevzuatlarının birlikte tetkik edilmesi ve bu çerçevede icra edilen faaliyetin serbest meslek faaliyeti olup olmadığının tespit edilmesi gerekmektedir.

Serbest meslek faaliyeti ve serbest meslek kazancı terimlerinin hüküm altına alındığı G.V.K.’nun 65’inci ve 66’ncı maddelerinde bir de “serbest meslek erbabı” teriminin tanımına yer verilmiştir. G.V.K.’nun 66’ncı maddesi hükmüne göre, serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır. Madde hükmündeki bir diğer belirlemeye göre ise, serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması yapılan faaliyetin serbest meslek faaliyeti olma özelliğini değiştirmeyecektir.

Serbest meslek faaliyeti, serbest meslek erbabı tarafından icra edilen ve özel ihtisasa dayanan bir faaliyettir. Bu faaliyetin icrası için kişilerin mekansal bir yere, diğer bir ifadeyle bir işyerine sahip olmalarına gerek bulunmamaktadır. Günümüzde internet devrimi sayesinde serbest meslek faaliyetleri bir işyerine ihtiyaç bulunmadan da yerine getirilebilmektedir. Bu nedenle serbest meslek faaliyetlerinin mahiyetinin tespitinde bu hususun da göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Bu temel açıklamalardan sonra bu çalışmamızda, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan yabancı kurumların personeli vasıtası ile Türkiye’de veya mukim ülkede icra ettikleri serbest meslek faaliyetlerinin mahiyeti ve bu kapsamda elde edilen serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi esasları irdelenecektir. Bu analizlerimizde gerek Türk hukuk mevzuatı gerekse Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları (Ç.V.Ö.A.) çerçevesinde meslek kazançlarının vergilendirilmesi esasları üzerinde durulacaktır.

Bu çalışmamızda esas itibariyle özel olarak vergi anlaşmaları çerçevesinde yabancı kurumlarca Türkiye kaynaklı elde edilen serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi için getirilmiş olan ve uygulamada **“183 gün kuralı”** şeklinde ifade edilen kural analiz edilecektir. Bu analizlerimize yardımcı olması bakımından öncelikle Türk hukuk sistemine göre serbest meslek faaliyetleri ve bu faaliyetler neticesinde elde edilen kazançların vergilendirilmesi esasları, daha sonra ise vergi anlaşmalarına göre serbest meslek kazançlarında kaynak ülkeye tanınan vergilendirme yetkisinin sınırları analiz edilecektir.

Çalışmamızın son bölümünde ise esas konumuz olan 183 gün kuralı analiz edilecektir. Günümüzde internet devrimi sayesinde serbest meslek faaliyetlerinin mekansal bir boyut gerektirmeyecek derecede akıl almaz bir şekilde genişlemiştir. Bu nedenle vergi anlaşmaları çerçevesinde 183 gün kuralının analizi önemli bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu çalışmamızın hazırlanmasının temel amacı ise, 183 gün kuralını analiz etmek suretiyle yabancı kurumlara serbest meslek ödemesi yapan kişi, kurum ve kuruluşların dikkat etmeleri gereken hususların analiz edilmesidir. Bu çerçevede bu çalışmada mükellefiyete tabi kurumlar için bir rehber niteliğinde hazırlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ MEVZUATINA GÖRE SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ ESASLARI

1. GENEL ESASLAR

Türk vergi mevzuatında serbest meslek kazançlarının tarifi G.V.K.'nun 65'inci maddesinin 1'inci fıkrası hükmünde yapılmıştır. Bu madde hükmünde yapılan tarife göre, serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.

Bu madde hükmünde serbest meslek faaliyeti mesleki faaliyetin gerçek kişilerce icra edilmesinden hareketle tanımlanmıştır. Bu tanım ışığında kurumlarca icra edilen serbest meslek faaliyeti-ne bu tanıma uygulamak mümkün değildir. Ancak kurumların personeli vasıtasıyla icra ettiği serbest meslek faaliyetinin niteliğinin tespitinde de bu tanım uygulanacaktır.

G.V.K.'nun 65'inci maddesi göre, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Bu kapsamda gerçek kişi ve kurumlarca elde edilen bir kazancın serbest meslek kazancı olabilmesi için yapılan işin serbest meslek işi olması gerekmektedir.

G.V.K.'nun 66'ncı maddesi hükmüne göre, serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa eden şahıslar serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya gö-

rev ile devamlı olarak uğraşılmasının serbest meslek faaliyeti ile uğraşan şahsın serbest meslek erbabı hüviyeti üzerinde etkisi yoktur. Dolayısıyla, serbest meslek erbabı olan bir kimse aynı zamanda ticari kazanç sahibi veya ücretli de olabilir. Bu durum, serbest meslek faaliyeti ile uğraşan şahsın serbest meslek erbabı olma niteliğini değiştirmeyecektir.

Türkiye’de serbest meslek faaliyetinde bulunan ve G.V.K.’nun 4’üncü maddesi hükmü çerçevesinde Türkiye’de yerleşik sayılan kimselerin gerek Türkiye’de gerekse yurt dışında ifa ettikleri serbest meslek faaliyeti neticesinde elde ettiği kazançlardan dolayı tam mükellefiyet esasında vergilendirilecektir.

G.V.K.’nun 6’ncı maddesi hükmü gereğince de, Türkiye’de yerleşmiş olmayan yerli veya yabancı gerçek kişiler ise, sadece, Türkiye’de icra ettikleri serbest meslek faaliyeti neticesinde elde ettiği kazançlardan dolayı dar mükellefiyet esasında vergilendirilecektir. Ve kanun hüküm dar mükellefiyet rejimine özgü müesseseler çerçevesinde vergilendirme esaslarını belirlemiştir.

Kurumlar açısından ise dar mükellefiyet rejimi 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun (K.V.K.’nun) 3’üncü maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bu maddenin 3’üncü fıkrası hükmüne göre, dar mükellefiyete tâbi kurumlar tarafından Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançları dar mükellefiyete tâbi kurum açısından kurum kazancını oluşturacaktır.

G.V.K.’nun 65’inci maddesinin 1’inci fıkrası hükmüne göre, Türkiye’de gerek tam ve dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce gerekse tam ve dar mükellefiyete tâbi kurumlarca ifa edilen arızı veya sürekli nitelikteki serbest meslek faaliyeti neticesinde elde edilen kazançlar serbest meslek kazancıdır. Buna göre, ifa edilen bir hizmet faali-

yetinin serbest meslek faaliyeti olarak nitelendirilebilmesi için şu özelliklere sahip olması gerekir¹:

- 1- Faaliyetin sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması,
- 2- Faaliyetin bir işverene bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması,
- 3- Faaliyetin ticari mahiyette olmaması, gerekir.
- 4- Faaliyetin mutad meslek halinde yani, devamlı olarak yapılması gerekir².

Bu özellikler kapsamında serbest meslek faaliyeti ile uğraşan bir şahsın, G.V.K.'nun 66'ncı maddesi hükmüne göre, serbest meslek erbabı olarak nitelendirilebilmesi için ise,

- 1- Kişinin faaliyetinin sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması,
- 2- Kişinin faaliyetini bir işverene bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapması,

¹ Serbest meslek faaliyetlerinin niteliği ve bu faaliyetler neticesinde elde edilen kazançlarının vergilendirilmesine yönelik ayrıntılı açıklamalar için 221 seri numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğine bakılabilir. İlgili Genel Tebliğ, 19.02.1999 tarih ve 23616 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

² Mutad meslek veya arzi serbest meslek faaliyetinin sınırlarının tespiti için bkz., BAŞAK Levent, “**Dar Mükellefiyete Tabi Gerçek Kişilerce Elde Edilen Serbest Meslek Kazançları ve Münferit Beyanname-I**”, Yaklaşım, Sayı: 113, Mayıs 2002, Sh. 139-143.

3- Kişinin faaliyetinin ticari mahiyette olmaması,

4- Faaliyetin mutad meslek halinde yapılması, gerekir³.

G.V.K.'nun serbest meslek kazançları ile ilgili dördüncü bölümünün sistematigi içerisinde ifa edilen faaliyetin hangi ortamda ifa edildiğinin serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Serbest meslek faaliyeti niteliği gereği şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye dayandığı için bu tür faaliyetler her ortamda icra edilebilecek faaliyetlerdir.

Buna göre, serbest meslek faaliyeti ister V.U.K.'nun 156'ncı maddesinde sayılan türden yerlerde isterse, başka bir ortamda, mesela sanal ortamda, ifa edilsin serbest meslek faaliyeti yukarıdaki özelliklere sahipse bu faaliyetler neticesinde elde edilen kazançlar serbest meslek kazancıdır. Bu şekilde elde edilen kazançların vergilendirilmesi ise, G.V.K.'nun serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi ile ilgili hükümleri çerçevesinde olacağı kuşkusuzdur.

G.V.K.'nda serbest meslek erbabının ifa ettiği serbest meslek faaliyetinin ifa yeri ile ilgili herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Bu nedenle, serbest meslek erbabı serbest meslek faaliyetini bir işyeri (büro) açarak yerine getirebileceği gibi, evinin bir bölümünde de bu faaliyeti yerine getirebilir, hatta serbest meslek faaliyeti bilgisayar ortamında, yani, internet aracılığıyla da herhangi bir mekanda icra edilebilir. Sanal ortamda serbest meslek faaliyetinin ifa edilemeyeceğine yönelik açık bir düzenleme G.V.K.'nda mevcut değildir. Sa-

³ Mutad meslek veya arızı serbest meslek faaliyetinin sınırlarının tespiti için bkz., BAŞAK Levent, “**Dar Mükellefiyete Tabi Gerçek Kişilerce Elde Edilen Serbest Meslek Kazançları ve Münferit Beyanname-I**”, Yaklaşım, Sayı: 113, Mayıs 2002, Sh. 139-143.

nal ortamda serbest meslek faaliyetinin ifası mesleki faaliyetin ifasını kolaylaştıran bir yöntemdir. Bu nedenle de, serbest meslek faaliyetinin icrası ile ilgili yöntemlerin serbest meslek kazancının elde edilmesini kolaylaştırması bakımından önem arz etmektedir.

Serbest meslek faaliyetleri ile ilgili olarak G.V.K.'nda bu faaliyetlerinin ifasının yapılabileceği mekan (şirket şeklindeki organizasyonlar çerçevesinde) ile ilgili olarak tek bir düzenleme mevcuttur. Bu düzenleme, serbest meslek faaliyetlerinin bir organizasyon, yani ortaklık bünyesinde yapılması halinde geçerlidir.

G.V.K.'nun 65'inci maddesinin 3'üncü ve 66'ncı maddesinin 2'nci fıkrasının 3'üncü alt bendine göre, serbest meslek faaliyeti ile uğraşan kolektif, adi komandit ve adi şirketlerin bu faaliyetleri neticesinde elde ettiği kazançlar serbest meslek kazancıdır. Diğer yandan, kolektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler yaptıkları serbest meslek faaliyeti dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılırlar.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (T.T.K.) hükümleri çerçevesinde, kolektif şirket ve adi komandit şirketlere ait mukavelelerde, şirketin ticaret unvanı ve merkezinin yer alması zorunludur. Kanatimize göre, kolektif ve adi komandit şirketlerin mukavelelerinde şirketin kanuni merkezinin gösterilmemesi durumunda bu şirketlerin yasal olarak kurulmuş bir ticaret şirketi olması mümkün değildir. T.T.K.'nda düzenlenmiş olan bu şirketlerin ticaret siciline tescilli esnasında esas mukavelelerinde kanuni merkezinin bulunması zorunludur.

Şirket mukavelesinde yer alacak şirketin merkezi V.U.K.'nun 156'ncı maddesi uygulamasında işyeri kapsamında mütalaa edilecektir. Bu çerçevede, bu şirketler tarafından şirket mukavelesinde

yer alan merkezlerinde ifa edilen faaliyetler bir işyerinde ifa edilmiş kabul edilse de bu faaliyetler neticesinde elde edilen kazançlar serbest meslek kazancıdır.

Adi şirketlerde de şirketin işlerinin idare edildiği yazıhane veya idarehane bulunması zorunludur. V.U.K.'nın 156'ncı maddesine göre, yazıhane ve idarehaneler işyeri kapsamındadır. Bu çerçevede, adi ortaklıklarda söz konusu işyerlerinde ifa edilen faaliyetler bir işyerinde ifa edilmiş kabul edilse de bu faaliyetler neticesinde elde edilen kazançlar da serbest meslek kazancıdır.

Bu durumda, serbest meslek faaliyetlerinin ifası açısından kolektif, adi komandit ve adi şirket gibi organizasyonlar dışında bu faaliyetlerin ifası için belirli bir iş merkezine gerek yoktur. Bu organizasyonlarda ortakların birden fazla olması şirket işlerinin belirli bir merkezde toplanarak, işlerin bu merkezden yürütülmesi açısından, belirli bir iş merkezinin belirlenmesi zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır.

Bu organizasyonlar dışında, serbest meslek faaliyetlerinin ifası açısından, bu faaliyetlerin hangi ortamda yapıldığının herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Gerçek kişiler tarafından ifa edilen serbest meslek faaliyetlerinin yukarıda yer alan şartları taşıması kaydıyla sanal ortamda ifa edilebileceği gibi bir işyeri açılarak da ifa edilebilir. Diğer yandan, uygulamada genellikle Türkiye'de serbest meslek faaliyetinde bulunacak şahıslar Türkiye'de mukim çeşitli kişi, kurum ve kuruluşların talebi üzerine mesleki faaliyetini icra etmek amacıyla Türkiye'ye gelmektedirler. Bu nedenle de, bu şahısların mesleklerini icra ettikleri yer genellikle Türkiye'de mukim kişi, kurum veya kuruluşların işyerleri olmaktadır.

2. KURUMLARCA İFA EDİLEN SERBEST MESLEK FAALİYETİ VE BU FAALİYET NETİCESİNDE ELDE EDİLEN KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLME ESASLARI

K.V.K.'nın 1'inci maddesi hükmüne göre, Türkiye'de faaliyet gösteren yerli veya yabancı kurumlar tarafından G.V.K.'nın 1'inci maddesinde sayılan gelir unsurlarının (kazanç ve iratların) elde edilmesi durumunda söz konusu kazanç ve iratlar kurum açısından kurum kazancını oluşturacaktır.

K.V.K. hükümlerine göre, tam ve dar mükellefiyete tâbi kurumlar, söz konusu kurum kazançlarının safi tutarı üzerinden kurumlar vergisi ödemek zorundadırlar. Safi kurum kazancının tespitinde ise, kanun hükmündeki açık düzenlemeye göre G.V.K.'nın ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanacaktır.

Kurum bünyesinde ifa edilen serbest meslek faaliyetleri neticesinde elde edilen kazançlar kurum açısından kurum kazancını oluşturacaktır. Söz konusu kazançlar kurum bünyesinde kurumlar vergisi beyanname ile beyan edilecek olup, elde edilen kazançlar üzerinden kurumlar vergisi ödenecektir. Bu temel prensip tam mükellefiyete tâbi kurumlar için geçerli olduğu gibi dar mükellefiyete tâbi kurumlar için de geçerlidir.

2.1. Tam Mükellefiyete Tâbi Kurumlarca İfa Edilen Serbest Meslek Faaliyeti ve Bu Faaliyet Neticesinde Elde Edilen 'Kazançların' Vergilendirilmesi

K.V.K. hükümlerine göre, tam mükellefiyete tâbi kurumlarca ifa edilen serbest meslek faaliyetleri neticesinde elde edilen kazançlar serbest meslek kazancı kapsamına girse de söz konusu kazançlar bu kurumlarca kurum kazancı olarak kurumlar vergisine tabi tutulacak ve kurumlar vergisi ödenecektir.

Tam mükellefiyete tâbi kurumlar vergisi mükellefi olan yerli veya yabancı sermayeli şirketler tarafından Türkiye’de elde edilen ve kurum kazancı olarak vergilendirilmesi gereken kurumlar vergisine tabi safi kurum kazancının tespitinde ise, G.V.K.’nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanacaktır.

2.2. Dar Mükellefiyete Tâbi Kurumlarca İfa Edilen Serbest Meslek Faaliyeti ve Bu Faaliyet Neticesinde Elde Edilen ‘Serbest Meslek Kazançlarının’ Vergilendirilmesi

K.V.K.’nun 3’üncü maddesinin 3’üncü fıkrası hükmünde dar mükellefiyete tâbi kurumlarca Türkiye’de elde edilen ve maddede bentler halinde sayılan kazançların bu kapsamda serbest meslek kazançlarının dar mükellefiyete tâbi yabancı kurumların kurum kazancını oluşturacağı hükme bağlanmıştır.

Serbest meslek kazançlarında elde etme G.V.K.’nun 67’nci maddesinin 1’inci fıkraya hükmüne göre, ‘**tahsil esasına**’ bağlanmıştır. Bu nedenle, dar mükellefiyete tâbi kurumlarca Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançlarının tahsil edilmesi durumunda bu mükellefler açısından tahsil edilen miktarla sınırlı olmak üzere söz konusu serbest meslek kazançları kurum kazancını oluşturacaktır.

Dar mükellefiyete tâbi kurumlar açısından safi kurum kazancının tespiti K.V.K.’nun 22’nci maddesine göre olacaktır. Bu madde hükmüne göre, dar mükellefiyete tâbi kurumların kurum kazançlarının, K.V.K.’nun 3’üncü maddesinin 3’üncü fıkrasında belirtilen kazançlardan oluşması halinde G.V.K.’nun bu kazanç ve iratların tespiti hakkındaki hükümler kurumlar vergisi matrahının tesbitinde de uygulanacaktır.

Buna göre, dar mükellefiyete tâbi kurumlarca serbest meslek kazançlarının Türkiye’de elde edilme şartları, K.V.K.’nun 3’üncü mad-

desinin 4'üncü fıkrası hükmü çerçevesinde, G.V.K.'nun **“Kazanç veya iradın Türkiye’de elde edilmesi”** başlıklı 7’nci maddesinin 1’inci fıkrasının 4’üncü bent hükmüne göre belirlenecektir. Söz konusu bent hükmüne göre, dar mükellefiyete tâbi kurumlarca serbest meslek kazançlarının Türkiye’de elde edilmiş sayılması için, serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye’de icra edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi şartlarının gerçekleşmesi gerekecektir.

Bu bentte sözü edilen **‘değerlendirmeden’** neyin kastedildiği ise, mezkûr maddenin 2’nci fıkrasında açıklanmıştır. Söz konusu 2’nci fıkrada değerlendirme ile neyin kastedildiği ile ilgili olarak şu şekilde bir düzenleme yapılmıştır:

“Bu maddenin 3’üncü ve 4’üncü, 5’inci ve 7’nci bentlerinde sözü edilen değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır”

Buna kapsamda G.V.K.’nun 7’nci maddesinin 2’nci fıkraya göre, serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de değerlendirilmesi ile kastedilen; serbest meslek faaliyeti ile ilgili ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır.

Yukarıda yaptığımız açıklamalar göz önünde bulundurulduğunda dar mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi K.V.K.’nun 30’uncu madde hükmüne göre olacaktır. Bu madde hükmünde münhasıran dar mükellefiyete tâbi kurumların vergilendirilmesine yönelik düzenlemeler yer almaktadır.

Dar mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi ile ilgili K.V.K.'nun 30'uncu maddesinin birinci fıkrası hükmü şu şekildedir⁴:

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

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

b) Serbest meslek kazançları.

c) Gayrimenkul sermaye iratları.

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

Buna göre, Türkiye’de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellefiyete tâbi kurumların genel esaslar itibariyle kurumlar vergisi kesintisine tabi kazanç ve irat unsurları şunlardan oluşmaktadır.

1- Serbest Meslek Kazançları,

2- Gayrimenkul Sermaye İratları,

⁴ Kurumlar vergisi tevkifatı 5520 sayılı K.V.K.’ndan önce yürürlükte bulunan 5422 sayılı K.V.K.’nun 24’üncü maddesi hükmünde düzenlenmişti. K.V.K.’nun 24’üncü maddesinin madde gerekçesi ile ilgili olarak bkz., BA-ŞAK Levent, “**Dar Mükellef Kurumların Tevkif Usulüyle Vergilendirilmesi (I)**”, Mükellefin, Sayı: 120, Aralık 2002, Sh. 44-45.

3- Menkul Sermaye İratları,

4- Telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret ünvanı, alameti farika vb. gayri maddi hakların satış, devir ve temlikî karşılığında alınan bedeller,

5- Hükümetin izni ile açılan sergi ve panayırılarda yapılan ticari faaliyetlerden elde edilen kazançlar (Türkiye’de başkaca bir işyeri ve daimi temsilcileri bulunmamak şartıyla) (K.V.K. Mad.: 30/5, G.V.K. Mad.: 30/1).

Bu kapsamda olmak üzere Türkiye’de elde ettikleri kazançlar dolayısıyla dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilecek olan yabancı kurumlara serbest meslek kazançlarını sağlayanlar bu kazanç ve iratlardan kurumlar vergisi tevkifatı yapmaya mecburdurlar.

K.V.K.’nun 30’uncu maddesi hükmüne uyarınca ve 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (B.K.K.)⁵ gereğince serbest meslek kazançlarında;

1- Petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlardan %5;

2- Diğer serbest meslek kazançlarında %20 oranında;

tevkifat yapılacaktır.

K.V.K.’nun 30’uncu maddesinin 11’inci fıkrâ hükmüne göre, bu madde kapsamında yapılacak vergi tevkifatında kazanç ve iratlar gayrisafî miktarları üzerinden nazara alınacaktır. Bu çerçevede, yabancı kurum ve kuruluşlar tarafından Türkiye’ye gönderilen elemanların yol, yeme, barınma giderlerinin, kısaca seyahat ve ikamet

⁵ 03.02.2009 tarih ve 27130 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

giderlerinin, karşılanması, bu elemanlara ayrıca para verilmesi yahut menfaat sağlanması halinde bu ödemelerin yabancı kuruma yapılan bir ödeme olarak kabul edilmesi ve tevkifat matrahının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

K.V.K.'nun 30'uncu maddesinin 9'uncu fıkraya hükmüne göre ise, K.V.K.'nun 30'uncu maddesinde sayılmış tevkifata tabi kazanç ve iratlar için yabancı kurumlar dilerse K.V.K.'nun 24'üncü maddesine göre yıllık beyanname veya, K.V.K.'nun 26'ncı maddesine göre özel beyanname verebileceklerdir.

Yabancı kurumların Türkiye'de ticari veya zirai kazanç yanında bu kazançlarla ilgisi bulunmayan K.V.K.'nun 30'uncu maddesinde sayılan kazanç ve iratları elde etmesi durumunda K.V.K.'nun 30'uncu maddesine göre tevkifata tabi tutulmuş kazanç ve iratların ticari veya zirai kazanç için verilen yıllık kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilmesi yabancı kurumun ihtiyarına bırakılmıştır.

Yabancı kurumlar tarafından ticari veya zirai kazanç yanında bu kazançlar ile ilgisi bulunmayan ve G.V.K.'nun 75'nci maddesinin ikinci fıkrasının 5, 7 ve 14 numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları ile fonların katılma belgelerinden ve yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr paylarının ise verilecek beyannamelelere dahil edilmesi zorunludur.

Son olarak; dar mükellefiyete tâbi kurumların ve gerçek kişilerin Türkiye kaynaklı elde ettikleri serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde Türkiye'nin yabancı devletler ile akdettiği Ç.V.Ö.A.'nın bulunması durumunda bu kazançların vergilendirilmesinde vergi mevzuatımızdaki genel hükümlerden önce, öncelikle, bu anlaşma hükümlerinin uygulanacağı tabiidir.

ÖRNEK OLAY 1: Singapur’da GSM firması olarak iletişim hizmetleri alanında faaliyette bulunan (X) Singapurcell GSM firmasında çalışan bir eleman ortak bir çalışma yapmak üzere Türkiye’ye geliyor. Bu eleman çalışılan konu ile ilgili olarak Türkiye’den Almanya’daki Schulte Rechtsavalte Hukuk Bürosuna e-mail vasıtası ile soru soruyor. Bu hukuk bürosunda çalışan avukatlar da e-mail yoluyla bu soruyu cevaplandırıyor.

Singapur’da GSM Mobil Telefon Sistemi işletmeciliği alanında faaliyet gösteren (X) GSM firması Türkiye’de faaliyet gösteren (Y) GSM firmasının bağlı ortaklığıdır. Ayrıca, Singapur’da faaliyet gösteren Singapurcell GSM firmasının %20 hissesi kanuni ve iş merkezi Almanya’da bulunan (Z) Holdingi’ne aittir. Almanya’da faaliyet gösteren Schulte Rechtsavalte Hukuk Bürosu da kanuni ve iş merkezi Almanya’da bulunan Holding’in hukuk müşavirliğini yapan ve kollektif şirket şeklinde örgütlenen bir hukuk bürodur.

Almanya’daki Schulte Rechtsavalte Hukuk Bürosu kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunan (Y) GSM firmasına serbest meslek makbuzu veya bu makbuz yerine geçen bir belge⁶ düzenliyor⁷. Türkiye’deki (Y) GSM firması ödemeyi bu makbuzlara istinaden banka aracılığı ile ve elektronik para transferi yolu ile yapıyor.

6 Yurt dışında mukim gerçek kişilerin ifa ettikleri serbest meslek faaliyeti dolayısıyla düzenlemek zorunda oldukları belge bu kişilerin mukimi oldukları ülkenin iç hukuk mevzuatını ilgilendirmektedir. Ülkelerin iç mevzuatına göre serbest meslek makbuzu veya bu makbuz yerine geçen belgelerin Türkiye’de vergilendirme açısından Türkiye’de uygulanan mevzuat hükümleri dairesinde serbest meslek makbuzu olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

7 Günümüz uygulamasında yurt dışında düzenlenen belgeler sanal ortamda muhatabına gönderilmekte ve belgenin aslı daha sonra posta vasıtası ile veya başka yollar ile ilgili kişilere ulaştırılmaktadır. Tevkifatın yapılacağı zamanın belirlenmesinde bu hususun da göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Sinpagur'da faaliyet gösteren GSM firması Türkiye'de aynı alanda faaliyet gösteren GSM firmasının bağılı ortaklığı konumunda olduğundan ve bu iki firma tarafından Türkiye'de ortak bir çalışma yapıldığından, Almanya'da faaliyet gösteren Schulte Rechtsvalte Hukuk Bürosu gerek daha güvenilir olduğundan gerekse Türkiye'de faaliyet gösteren (Y) GSM firmasının hisse senetlerinin gerek İMKB'nda gerekse uluslararası menkul kıymetler borsalarında satışa sunulduğundan serbest meslek makbuzunu veya bu makbuz yerine geçen belgeyi Türkiye'deki (Y) GSM firması adına kesiyor.

Ayrıca, yatırım projesi için yapılan anlaşma gereğince bu projeye yönelik her türlü maliyetler Singapur'da faaliyet gösteren GSM firması tarafından karşılanmaktadır.

Örnek olayımıza göre, bu GSM firmaları tarafından Türkiye'de ortak bir yatırım projesi yapılması için hazırlıklar yapıldığından hizmetten Türkiye'de hem (Y) GSM firması hem de (X) GSM firması yararlanmaktadır. Bu çerçevede, Almanya'daki hukuk bürosunun vermiş olduğu danışmanlık hizmetinden (Y) GSM firması da yararlandığından Türkiye'deki (Y) GSM firması Almanya'daki hukuk bürosuna ödeme yaparken K.V.K.'nun 30'uncu maddesine göre tevkifat yapacaktır.

Serbest meslek faaliyeti Almanya'daki hukuk bürosu tarafından e-mail yoluyla Almanya'da ifa edilmiştir, yani, hizmetin Türkiye'de ifası sözkonusu değildir. Fakat, ödeme Türkiye'den elektronik para transferi yolu ile yapıldığından G.V.K.'nun 7/4'üncü madde hükmüne göre, değerlendirme Türkiye'de yapılmıştır. O halde, ödemeyi yapan Türkiye'deki (Y) GSM firması tarafından, K.V.K.'nun 30'uncu maddesine göre, tevkifat yapılacaktır.

Ödeme tarihinin 01.05.2010 tarihi olarak kararlaştırıldığını, ödenecek tutarın 12.000 \$ ve ödeme tarihindeki dolar kurunun da 1\$=

1.000.000. TL olarak oluştuğunu kabul ettiğimizde 12.000 Doların ödeme tarihindeki Türk Lirası karşılığı 12.000.000.000.-TL olacaktır. Bu tutara %20 oranındaki tevkifat oranını uyguladığımızda tevkifat tutarı (12.000.000.000 X %20=) 2.400.000.000.- TL olacaktır.

Bu konu ile ilgili açıklamalarımız bitirmeden önce uygulamada var olan sorunlu bir hususa da değinmekte fayda vardır. Bu hususu şu şekilde özetlemek mümkündür.

Türkiye’de dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilen ve şube şeklinde örgütlenmiş olan kurumların Türkiye’deki üretim faaliyetleri kapsamı dışında çeşitli faaliyetler neticesinde yukarıda sayılan kazanç ve iratları (konumuza binaen serbest meslek kazançlarını) elde etmesi durumunda bu kazanç ve iratları dar mükellefiyete tâbi kurumlara ödeyenlerin mezkûr maddeye göre tevkifat yapıp yapmamları gerektiği hususunda uygulamada görüş birliği mevcut değildir. Her iki yönde de ifade edilen görüşler bulunmaktadır.

Bu konu ile ilgili düzenlemeler 5422 sayılı K.V.K. ile ilgili olarak çıkarılmış olan 31 seri numaralı Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği’nde yapılmıştır. Bize göre, 31 seri numaralı K.V.K. Genel Tebliği son derece açık olup bu gibi durumlarda şube dışında elde edilen ve Türkiye’deki faaliyet alanı ile direkt ilgili olmayan faaliyetlerden kazanç ve irat elde edildiği durumlarda da bu çeşit kazanç ve iratlar üzerinden mezkûr 24’nc maddeye göre tevkifat yapılması gerekmektedir. Bu esas 5520 sayılı K.V.K.’nun 30’uncu maddesine göre yapılacak tevkifatlar için de geçerli olacaktır.

ÖRNEK OLAY 2: The Soryo Company’nin kanuni ve iş merkezi Hindistan’da olup mevcut şirket Türkiye’de şube açarak bu şubede Hindistan’da üretilen halıların Türkiye’de satışı faaliyeti ile uğraşmaktadır.

İlgili şirket Hindistan’da limited şirket şeklinde örgütlenmiş olup ilgili ülke mevzuatına göre limited şirketler sermaye şirketi hüviyetinde olduğu kabul edilecektir.

Türkiye’de açılan şubede aynı zamanda halı dokuma işi ile de uğraşılmaktadır. Bu çerçevede, Türkiye’de açılan şubede dokunan halılar hem Türkiye’de hem de yurt dışında çeşitli ülkelere satışa sunulmaktadır.

Türkiye’de şube şeklinde kurulan ticari organizasyon çerçevesinde faaliyet gösteren bu şirket Hindistan’da bir grup şirketi şeklinde faaliyet göstermektedir. Bu grup şirketlerin içerisinde serbest meslek faaliyeti ile uğraşan ve limited şirket şeklinde örgütlenmiş bir firma da bulunmaktadır. Bu firmada çalışan mühendisler ısı yalıtım sistemleri oluşturulması faaliyeti ile uğraşmaktadırlar.

Hindistan’da bulunan grup şirketinde çalışan mühendisler Türkiye’deki çeşitli şirketlerin talebi üzerine Türkiye’ye gönderilmektedir. Bu mühendisler Türkiye’deki şirketlerde (Türkiye’de binalara ısı yalıtım sistemi kurulması ile ilgili çalışmalar yapan şirketlere) danışmanlık ve kurulan sistemin test edilmesi faaliyeti ile ilgili çalışmalar yapmaktadır.

Bu mühendislerin Türkiye’de icra ettiği hizmet faaliyetleri çerçevesinde yurt dışındaki grup şirketlere serbest meslek ödemesinde bulunmaktadır. Yurt dışına yapılan ödemeler Türkiye’deki mühendislere yapılmaktadır.

Hindistan’da mukim şirketin Türkiye’de mühendisleri aracılığıyla elde ettiği kazanç serbest meslek kazancı olup, bu kazançların Türkiye’deki şube faaliyetleri ile ilgisi bulunmadığından bu kişilere elden veya yurt dışındaki şirkete elektronik fon transferi şeklinde öde-

mede bulunan Türkiye'deki şahıslar K.V.K.'nun 30'uncu maddesine göre tevkifat yapmak mecburiyetindedirler.

Türkiye'deki şube faaliyetleri neticesinde elde edilen kazançlar ticari kazanç olup söz konusu ticari kazançlar dar mükellefiyete tâbi kurum tarafından yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir. Burada, bu kazançların vergilendirilmesi ile tam mükellefiyete tâbi kurumların ticari kazançlarının vergilendirilmesi arasında herhangi bir fark bulunmamaktadır.

Dar mükellefiyete tâbi kurumlar tarafından Türkiye'de elde edilen ticari kazançların beyanı sırasında dar mükellefiyete tâbi kurum tarafından verilen kurumlar vergisi beyannamesine yabancı kurum tarafından Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazancının dahil edilmesi durumunda hesaplanan kurumlar vergisinden 5520 sayılı K.V.K.'nun 30'uncü maddesine göre tevkif edilen vergi K.V.K.'nun 34'üncü maddesine göre mahsup edilebilecektir.

K.V.K.'nun 30'uncu maddesi ile ilgili olarak şu hususun da belirtilmesi gerekmektedir. dar mükellefiyete tâbi kurumlar tarafından mezkûr fıkrada ifadesini bulan kazançların elde edilmesi durumunda dar mükellefiyete tâbi kurumların bizzat kendisi Türkiye'de elde etmiş oldukları kendi kazançları üzerinden tevkifat yaparak tevkif ettikleri kurumlar vergisini muhtasar beyanname ile beyan etmeleri gerekmektedir.

Sonuç olarak; K.V.K.'nun 30'uncu maddesinin 1'inci fıkrasına hükmüne göre, dar mükellefiyete tâbi kurumlar tarafından Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları kurumlar vergisi tevkifatına tabidir ve dar mükellefiyete tâbi kurumlara serbest meslek ödemesinde bulunanlar ilgili iratlar üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapmaya mecburdurlar. Tevkif edilen kurumlar vergisinin muhtasar beyanname ile tevkif eden tarafından beyan edileceği tabiidir.

3. K.V.K.'NUN 30'UNCU MADDESİNE GÖRE TEVKİFAT YAPMAYA MECBUR OLANLAR

K.V.K.'nun 30'uncu maddesinin 1'inci fıkrasına göre, bu madde kapsamında tevkifat yapacak olanlar, Türkiye'de dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilecek olan kurum ve kuruluşlara maddede belirtilen kazanç ve iratları sağlayan kişi, kurum ve kuruluşlardır.

Dar mükellefiyete tâbi kurumlara kazanç ve iratları sağlayanlar kurumlar vergisi tevkifatına tabi kazanç ve iratları nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettiren gerçek ve tüzel kişilerdir. Gerçek ve tüzel kişilerin tevkifat yapması için yerli veya yabancı bir gerçek ve tüzel kişi olmasının bir önemi bulunmamaktadır.

K.V.K.'nun 30'uncu maddesinin 1'inci hükümlerine göre, bu madde kapsamında ödemeyi yapan kim olursa olsun tevkifat yapmak zorundadır. Bu çerçevede, K.V.K.'nun 30'uncu maddesi hükmüne göre, tevkifat yapacak olan şahıslar hususunda kanun maddesi herhangi bir sınırlama getirmemiştir.

Bu durum, Türkiye'de dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilen ve elde ettikleri kazanç ve iratların K.V.K.'nun 30'uncu maddesinde sayılan kazanç ve iratlardan oluşması durumunda doğal bir düzenlemedir. Yapılan düzenleme vergi güvenliğinin ve vergilendirmede basitlik sağlanması amacına yöneliktir.

ÖRNEK OLAY: (A) şirketinin kanuni ve iş merkezi Fransa'da olup bu ülkede anonim şirket şeklinde örgütlenmiştir. Bu firma muhimi olduğu Fransa'da inşaat işleri ile iştigal etmektedir. Ayrıca ilgili firma uluslararası alanda inşaat faaliyetlerinde bulunmaktadır. Bu nedenle, (A) şirketinin birçok ülkede inşaat şantiyesi bulunmaktadır. Bu kapsamda, (A) şirketi Türkiye'de bir işyeri açmış ve bu işyerinde büyük bir mağazanın inşaat işini ihale yoluyla almıştır.

(A) A.Ş. mağaza inşaatı ile ilgili olarak kanuni ve iş merkezi Avusturya’da bulunan (B) Ltd. Şti.’den teknik konularda müşavirlik hizmeti almıştır.

(B) Ltd. Şti.’nin (A) A.Ş.’ye vermiş olduğu müşavirlik hizmeti G.V.K.’nun 65’inci maddesi hükmüne göre serbest meslek faaliyettir. Bu kapsamda, (B) Ltd. Şti.’ye ödemedeki bulunan (A) A.Ş.’nin K.V.K.’nun 30’uncu maddesi hükmüne göre tevkifat yapması gerekmektedir.

Görüldüğü üzere, kanuni ve iş merkezi Fransa’da bulunan (A) A.Ş. Türkiye’de ticari kazanç elde etmekte ve kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan firmalar yaptığı serbest meslek ödemeleri üzerinden K.V.K.’nun 30’uncu maddesi hükmüne göre tevkifat yapmaktadır⁸.

4. DAR MÜKELLEFIYETE TÂBİ KURUMLAR TARAFINDAN ELDE EDİLEN SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ MAHİYETİ

K.V.K.’nun 3’üncü maddesi hükmüne göre, dar mükellefiyete tâbi bir kurum tarafından Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançlarının mahiyeti, bu maddenin 4’üncü fıkrası hükmündeki düzenleme gereğince G.V.K.’nun bu kazancın tespiti ile ilgili hükümlerine göre yapılacaktır.

G.V.K.’nun 65’inci maddesinin 2’nci fıkrası hükmü çerçevesinde, dar mükellefiyete tâbi kurumlarca Türkiye’de icra edilen hizmet faaliyetinin serbest meslek faaliyeti olabilmesi için meslek faaliyetlerinin daha önce belirttiğimiz özelliklere sahip olması gereklidir. G.V.K.’nun 65’inci maddesinde geçen “**şahsi mesai**”, “**ilmi veya**

⁸ İlgili olarak, Maliye Bakanlığı tarafından 07.12.1995 tarihinde verilen 5000-300/6778 sayılı müktezaya bakılabilir.

mesleki bilgi” kavramları serbest meslek faaliyetinin ancak ve ancak gerçek kişiler tarafından icra edilebileceğini göstermektedir. Bu çerçevede, bir kurumun, bu kurumun dar mükellefiyet veya tam mükellefiyet esasında vergilendirilip vergilendirilmediğine bakılmaksızın, serbest meslek kazancı elde etmesi teorik açıdan mümkün değildir.

Bu durumun istisnasını dar mükellefiyete tâbi yabancı kurumlar oluşturmaktadır. Keza, K.V.K.’nın 3’üncü maddesi hükmü çerçevesinde dar mükellefiyete tâbi bir kurumun gerçek kişilerce elde edilebilecek serbest meslek kazancı gibi gelirleri elde etmesi mümkündür. Elde edilen kazanç her ne kadar kurum kazancı olarak vergiye tabi tutulacaksa da elde etme kavramı bir kuruma hasredilmiştir.

Dar mükellefiyete tâbi kurumlar serbest meslek kazancı gelirini bünyesinde çalıştırdığı personeli (mühendis, teknisyen veya diğer serbest meslek erbabı) veya diğer şahıslarla elde edebilir. Bu kişilerce yapılan faaliyetler neticesinde elde edilen kazanç dar mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen kazanç hükmünde olacaktır.

Dar mükellefiyete tâbi kurumlarca Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançlarının kurum açısından kurum kazancını oluşturacağı şüphesizdir. Ancak, her halükarda dar mükellefiyete tâbi bir kurum tarafından elde edilen serbest meslek kazancı söz konusu olacaktır. Ve vergilendirmede serbest meslek kazançları için getirilmiş olan kurullar dahilinde olacaktır.

5. SERBEST MESLEK KAZANCINDA ELDE ETME VE DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ KURUMLARIN SERBEST MESLEK KAZANCINI TÜRKİYE’DE ELDE ETMELERİ

K.V.K.’nın **“Tam ve dar mükellefiyet”** başlığını taşıyan 3’üncü maddesi hükmüne göre, dar mükellefiyete tâbi kurumlarca Türki-

ye’de elde edilen serbest meslek kazançları dar mükellefiyet mevzuuna girmektedir. Bu kazançlar aynı zamanda dar mükellefiyet tâbi kurum açısından kurum kazancının bir unsurunu oluşturmaktadır.

K.V.K.’nun 3’üncü maddesinin 4’üncü fıkrası hükmü gereğince de K.V.K.’nun 3’üncü maddesinde belirtilen kazanç ve iratların Türkiye’de elde edilmesi hususlarında G.V.K.’nun ilgili hükümleri uygulanacaktır. Bu kapsamda kazanç ve/veya iratların Türkiye’de elde edilmesi hususumda G.V.K.’nun 7’nci maddesi hükmü uygulanacaktır.

G.V.K.’nun 7’nci maddesine göre, dar mükellefiyete tâbi kimseler bakımından, kazanç veya iradın Türkiye’de elde edilme şartları her bir kazanç ve irat türü itibariyle belirtilmektedir. Bu maddenin, 4’üncü bendinde, serbest meslek kazancının Türkiye’de elde edilme şartlarının hangi esaslara göre belirleneceği belirtilmektedir.

Buna göre, dar mükellefiyete tâbi kurumlar tarafından serbest meslek kazançlarının Türkiye’de elde edilmiş kabul edilebilmesi için serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye’de icra edilmesi veya⁹ Türkiye’de değerlendirilmesi gerekmektedir. İlgili bent hükmünde veya bağlacı kullanıldığı için dar mükellefiyete tâbi kurumlar açısından

⁹ G.V.K.’nun 7’nci maddesinin 1’inci fıkrasının 4’üncü bent hükmünde yer alan “veya” bağlacı ilgili bent hükmüne 1137 sayılı Kanun değişikliği ile eklenmiştir. 1137 sayılı Kanun’dan önce bentte “ve” bağlacı bulunmaktaydı. Bu nedenle de daha önceki uygulamada dar mükellefiyete tâbi kimseler tarafından serbest meslek kazançlarının Türkiye’de elde edilmesinde serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye’de icra edilmesi ve Türkiye’de değerlendirilmesi şartları birlikte aranmaktaydı. 1137 sayılı Kanun ile ilgili bent hükmünde yer alan “ve” bağlacı “veya” olarak değiştirilmiştir. Böylece serbest meslek kazançlarının Türkiye’de elde edilmesinde iki koşulun bir arada bulunması zorunluluğu ortadan kaldırılmıştır. İlgili 1137 sayılı Kanun, 31.03.1969 gün ve 13162 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de elde edilmiş kabul edilebilmesi için bu iki şarttan birisinin mevcudiyeti yeterli olacaktır.

Bu kapsamda, dar mükellefiyete tâbi kurumlar açısından serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye’de icra edilmesi ve Türkiye’de değerlendirilmesi hususunda aşağıda belirteceğimiz esaslar geçerli olacaktır.

Bu esaslara geçmeden önce genel olarak serbest meslek kazançlarında tahakkuk esasını mı yoksa tahsil esasının mı geçerli olduğu özel olarak ise dar mükellefiyete tâbi kurumlar tarafından Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançlarında elde etme tahakkuka mı yoksa tahsile mi bağlandığı hususunda uygulamada karşılaşılan tereddütlerin açıklığa kavuşturulmasında yarar vardır.

G.V.K.’nun 67’nci maddesi hükmü Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançlarında elde etmeyi tahsil esasına bağlamıştır. Yani, serbest meslek erbabı tarafından serbest meslek kazancı elde edildiğinin söylenebilmesi için bu kazanca dayanak teşkil eden edimin (meslek faaliyetinin karşılığını teşkil eden bedelin) meslek erbabı tarafından ayın veya para şeklinde fiili tasarruf altına alınmış olması gerekmektedir.

Serbest meslek kazancına dayanak teşkil eden edimin hukuki tasarruf altında bulunması bu kazancın elde edilmesi bakımından yeterli olmamaktadır. Ancak, G.V.K.’nun 67’nci maddesinin 7’nci fıkrasında 2 bent halinde sayılan durumlar tahsil hükmünde olmaktadır. Bu bentlerde hukuki tasarruf olarak kabul edilebilecek ve edimin fiili tasarruf altında bulunması koşulunu bertaraf eden çeşitli düzenlemeler mevcuttur.

Her şeyden önce G.V.K.’nun 67’nci maddesinde açık bir şekilde ifade edilen tahsil esasını, yıllık beyanname veren serbest meslek erbabı

tarafından beyan edilecek gelirin miktar itibariyle tespiti ve gelirin beyannamede gösterilmesi açısından bu gelirin tahsil edilmesi gerektiğini vurgulamaktadır.

Dar mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen serbest meslek kazançlarında kazancı elde eden dar mükellefiyete tâbi kurum açısından kazancın elde edilmesi ve vergilendirilmesinde geçerli olacak tahsil veya tahakkuk esasları bu kurumlar için teoride ve pratikte bir önem arz etmemektedir.

Kazanç üzerinden vergilendirme yapılması için kazancın tahsil esasına göre mi yoksa, tahakkuk esasına göre mi fiili veya hukuki-ekonomik tasarruf altında bulundurulması gerektiği kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan kuruma Türkiye’de ödeme yapacak kişiler açısından önem arz etmektedir.

K.V.K.’nin 30’uncu maddesi hükmüne göre, tevkifat yapacak olanlar kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar olacaktır. Kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar ise, kurumlar vergisi tevkifatına tabi kazanç ve iratları nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettiren gerçek veya tüzel kişilerdir.

Bu kapsamda, kazanç veya iratları elde eden değil de kazanç ve iratları sağlayanlar açısından tahsil esasları ve tahakkuk esasları birbirine girmiştir. Daha doğrusu yapılacak tevkifat açısından bu iki esasın ikisi de geçerlidir. Buna ilaveten bu maddede “hesaben ödeme” kavramına da yer verilmiştir. Bu şekilde vergi güvenliğinin sağlanması hal-kasının son zinciri “hesaben ödeme” kavramı üzerinde sağlamlaştırılmıştır.

5.1. Serbest Meslek Faaliyetinin Türkiye’de İcra Edilmesi

G.V.K.’nin 7’nci maddesinin 1’inci fıkrasının 4’üncü bent hükmün-

de ifadesini bulan serbest meslek faaliyetini Türkiye’de icra edilmesi ile kastedilen serbest meslek faaliyetinin dar mükellefiyet tâbi kurumun personeli tarafından Türkiye’de yapılmasıdır. Ancak, gerek ilgili bent hükmünde gerekse, gelir vergisi mevzuatında serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de icra edilmesi ile ilgili somut kriterler belirlenmiş değildir.

Serbest meslek faaliyetine Türkiye’de başlanılarak Türkiye’de son verilmesi ve iş sonunda yurt dışına çıkılması durumunda herhangi bir sorun yoktur. Ancak, serbest meslek faaliyetinin bir kısmının Türkiye’de bir kısmının ise yurt dışında yine bir kısmının Türkiye’deki herhangi bir serbest bölgede yapılması durumunda acaba serbest meslek faaliyeti Türkiye’de icra edilmiş kabul edilebilecek midir? Bu gibi durumlarda bir takım güçlüklerle karşılaşılması serbest meslek faaliyetinin niteliği gereği doğaldır.

Bu konuda mevzuatımızda açık bir düzenleme mevcut değildir. Bu çerçevede, sorun her somut olay kendi içinde değerlendirilerek çözüme kavuşturulmalıdır. Hiç şüphesiz bu sorunun çözümünde yargı kararları ve Maliye idaresinin konuya bakış açısı da göz önünde bulundurulacaktır. Örneğin, Türkiye’de inşa edilecek olan bir atom reaktörünün plan ve projeleri yurt dışında hazırlanmaya başlanmış ve belli bir aşamadan sonra inşaat mahalline gelinerek hizmet Türkiye’de tamamlanmış ise serbest meslek faaliyeti niteliğindeki bu hizmetin nerede icra edildiğinin belirlenmesinde hangi koşullar aranacaktır. Bu sorun serbest meslek faaliyetinin başından sonuna dek Türkiye’de icra edilmediği tüm durumlarda karşılaşılabilecek doğal bir sorundur.

Serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de icra edilmesinin koşulları ayrıca kanun hükmünde sayılmamıştır. Dolayısı ile kanun hükmünden hareketle bu konuda yorum yapmak için, yukarıda da belirtti-

ğimiz gibi, Maliye idaresinin ve Danıştay'ın bu konudaki kararlarına bakmak zorunluluğu ortaya çıkmaktadır.

Danıştay'ın bu konu ile ilgili olarak vermiş olduğu bir kararda, *“Türkiye’de gerçekleşen bir işe ait projeye ait serbest meslek faaliyetinin ağırlık merkezinin Türkiye’de olduğundan bahisle faaliyetin Türkiye’de icra edildiğine”* hükmetmiştir¹⁰.

Bizim kanaatimize göre, serbest meslek faaliyetinin icrası niteliği gereği bir mekan boyutuna ihtiyaç göstermediği için¹¹ plan ve proje çizimi gibi serbest meslek faaliyetlerinde tamamı yurt dışında çizilen plan ve projenin Türkiye’deki bir şantiyeye ait olduğu kesin ise serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de bir iş için icra edildiğinin kabul edilmesi ve değerlendirme kriterinden yola çıkarak yapılan ödemelerden kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Günümüzde küreselleşen dünyada teknolojik gelişmeye bağlı olarak bilgisayar teknolojisindeki gelişme bilgiye ulaşılabilirliği önemli ölçüde kolaylaştırmıştır. Teknolojik gelişme adeta dünyanın küçülmesine ve ülkelerarası bilgi alışverişinin artmasına sebep olmuştur. Teknolojik gelişmenin bilgiye ulaşılabilirlik üzerindeki en

¹⁰ EKMEKÇİ Esra, Kurumlar Vergisinde Dar Yüklülük, İstanbul 1994, Sh. 54.

¹¹ İlgili olarak BAŞAK Levent, *“İnternet Ortamında Serbest Meslek Faaliyetlerinin İfası Ve Bu Faaliyetler Neticesinde Elde Edilen Kazançların Gelir Vergisi Kanunu Çerçevesinde Vergilendirilmesi-I”*, Maliye ve Sigorta Yorumları, Yıl: 17, Sayı: 386, 15 Şubat 2003, Sh. 68-76.; BAŞAK Levent, *“İnternet Ortamında Serbest Meslek Faaliyetlerinin İfası Ve Bu Faaliyetler Neticesinde Elde Edilen Kazançların Gelir Vergisi Kanunu Çerçevesinde Vergilendirilmesi-II”*, Maliye ve Sigorta Yorumları, Yıl: 17, Sayı: 387, 1 Mart 2003, Sh. 102-107.

büyük etkisi haberleşme teknolojisi üzerinde olmuştur. Haberleşme teknolojisindeki hızlı gelişmeye paralel olarak serbest meslek faaliyetlerinin ifasında da önemli gelişmeler yaşanması kaçınılmaz hale gelmiştir.

Teknolojik gelişmeler serbest meslek faaliyetlerinin ifasını belirli bir mekan boyutunun dışına çıkararak sanal ortamda, yani, internet ortamında, ilmi ve mesleki çalışmaları mümkün hale getirmiştir. Herhangi bir serbest meslek erbabı günümüzde artık bilgisayar (özellikle internet ağı) sayesinde oturduğu yerden ilmi ve mesleki bilgisini kullanarak para kazanabilmektedir.

5.2. Serbest Meslek Faaliyetlerinin Türkiye’de Değerlendirilmesi

Dar mükellefiyete tâbi kurumlarca ifa edilen serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de değerlendirilmesinden, ödemenin Türkiye’de yapılması, ödeme yabancı memlekette yapılmış ise, Türkiye’de ödemenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılması anlaşılmalıdır.

Serbest meslek faaliyeti yurt dışında ifa edilmiş ise, Türkiye kaynaklı olarak elde edilen serbest meslek kazancının vergilendirilebilmesi ödeme yapan veya nam ve hesabına ödeme yapılan kişi veya kuruluşun vergi mükellefi olup olmamasına göre değişiklik göstermektedir.

Ödeme yapan veya nam ve hesabına ödeme yapılan kişi veya kuruluşun vergi mükellefi olması halinde ödemenin genel gider mekanizması veya amortisman kanalı ile kişi veya kuruluşun kârından ayrılması (gider yazılması) gerekir. İlgili kişi veya kurumun vergi mükellefi olmaması halinde ise, ödemenin kişi veya kuruluşun masraf veya maliyet hesaplarına intikal ettirilmiş bulunması (cari hesap

şeklinde olabilir) gerekmektedir. Bu kapsamda, serbest meslek faaliyeti sayılan hizmetten bizzat vergiye tabi bir kişi veya kuruluşun yararlanmış olması serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de değerlendirilmiş sayılması açısından önem arz etmemektedir.

Bu konuda Danıştay’ın vermiş olduğu bir karar özeti aşağıdaki gibidir:

“Yapılan sözleşme uyarınca yurt dışından alınan makinelerin , montaj işinin ilmi ve mesleki bilgi ve ihtisasa dayanması , anılan işin yabancı firmanın emir ve talimatları altında çalışan teknik ve uzman elemanlar tarafından yapılmış olmasının serbest meslek faaliyetinin niteliğini değiştirmemesi, ödemenin veya değerlendirmenin yapılmış olması dolayısı ile koşullara uygun olması nedeni ile montörlerle yapılan ödemelerden serbest meslek kazancı olarak vergi kesilmesi gerekir.”¹²

Buradan hareketle bir üretim tesisi kurulduktan sonra arıza yapan makine veya makine-teçhizat parçalarının tamir veya bakımı için yurt dışına gönderilmesi veya yurt dışından teknisyen gelmesi sureti ile yapılan tamir ve bakım işleri karşılığında bu işleri yapan yabancı kuruma yapılan ödemeler ticari mahiyet taşımaktadır. Bu çerçevede, ilgili dar mükellefiyete tâbi kuruma yapılan ödemelerin stopaja konu edilmemesi gerekir.

Maliye Bakanlığı 14.05.1982 tarih ve 22144 sayılı bir muktezasında yabancı firmalara, tamir bedeli olarak yapılan ödemenin ticari nitelik taşıdığı ve bu nedenle kurumlar vergisi stopajına konu olmayacağı

¹² İlgili olarak, Danıştay 4. Dairesi’nin 16.12.1970 tarih ve E:1969/31338, K:1970/7651 sayılı kararına bakılabilir.

ğını belirtmiştir. Fakat bu konuda yine Maliye Bakanlığı'nca verilmiş olan ve farklı uygulamalara yön veren muktezalarda bulunmaktadır. Örneğin, Maliye Bakanlığının 04.05.1989 gün ve 22124-188/37553 sayılı muktezasında¹³; tam mükelleflerin yurt dışındaki işletmelere yaptıracakları tamirler için ödedikleri bedellerin, dar mükellef yönünden serbest meslek kazancı hükmünde olduğu belirtilmiştir.

Danıştay'ın konuya ilişkin olarak bir kararında şu şekilde açıklamada bulunmuştur:

“Uyuşmazlığa konu olan husus, mükellef (...) A.Ş. tarafından Ziemman firmasına yaptırılan plan ve proje çizimi işinden dolayı ödenen ücretlerin dar mükellefiyet tesisine yeterli olup olmadığıdır. Aralarındaki sözleşme uyarınca yabancı kurumdan ithal edilen makine ve tesisatın montajı hariç olmak üzere, çalışmasının sağlanması için gerekli plan ve projelerin çizim işi, öncelikle yerel bir inceleme ve araştırmayı gerektirdiği gibi bu işlev, çizim işiyle sıkı sıkıya bağlıdır. Böyle bir araştırma yapılmaksızın plan ve proje çizimi düşünülmemeyeceğinden, faaliyetin ağırlık merkezinin Türkiye’de olduğu, salt çizim işinin Almanya’da yapılmış olmasının işin niteliğini değiştirmeyeceği açıktır”¹⁴.

Danıştay 4. Dairesi'nin vermiş olduğu bu kararı ile, proje Türkiye’de gerçekleşen bir işe ait ise, faaliyetin ağırlık merkezinin Türkiye olması nedeniyle serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de icra edildiğinin kabul edilmesi gerektiğini kanaatine varmıştır. Ancak Türki-

¹³ KIZILOL Şükrü, Danıştay Kararları ve Özelgeler, Cilt 1, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1994, Sh. 1523.

¹⁴ Danıştay 4. Dairesi'nin E:1977/1454, K:1977/3403 sayılı kararı (Bu karar EK-MEKÇİ Esra, A.g.e., Sh. 55'den alınmıştır).

ye’de icra etmek noktasında her somut olay kendi içinde değerlendirilmelidir.

Bizim kanaatimize göre de, daha öncede belirttiğimiz gibi, serbest meslek faaliyetinin icrası niteliği gereği bir mekan boyutuna ihtiyaç göstermediği için plan ve proje çizimi gibi serbest meslek faaliyetlerinde tamamı yurt dışında çizilen plan ve projenin Türkiye’deki bir şantiyeye ait olduğu kesin ise faaliyetin ağırlık merkezinin Türkiye olması kaçınılmaz olacağından bu gibi durumlarda serbest meslek faaliyeti neticesinde elde edilen kazanç (serbest meslek kazancı) için dar mükellefiyet esasında mükellefiyet tesis ettirilmesi gerekmektedir.

Burada plan ve projenin çiziminin nerede yapıldığı veya hangi yöntemlerle hizmet sağlandığı önemli olmayıp ilgili faaliyet serbest meslek faaliyeti niteliğinde olduğundan ve faaliyet yurt dışında mukim firmanın personeli tarafından icra edildiğinden dar mükellefiyete tâbi kurumlarca Türkiye’de elde edilen bir kazanç (serbest meslek kazancı) söz konusu olmaktadır.

ÖRNEK OLAY: (X) A.Ş.’nin kanuni ve iş merkezi Türkiye’de olup inşaat sektörü alanında faaliyet göstermektedir. Bu şirketin Kazakistan’da inşaat şantiyeleri bulunmaktadır. Bu çerçevede, ilgili şirket Kazakistan’da ve diğer Orta Asya Türk Cumhuriyetlerinde inşaat işi ile de uğraşmaktadır.

Bu şirket Orta Asya Türk Cumhuriyetlerinde yaptırdığı tesislerin projesini kanuni ve iş merkezi Rusya’da bulunan (Y) şirketine çizdirmektedir. (Y) şirketi Rusya’da anonim şirket konumunda faaliyet göstermektedir.

(Y) şirketinde çalışan mühendislere yapılan ödeme şirketin kanuni merkezi olan Ankara’dan Kazakistan’a havale çıkarılarak önce Ka-

zakistan'daki şubeye daha sonra ise Rusya'ya banka havalesi yolu ile gönderilmektedir.

İnşaat işi ile ilgili projeler Kazakistan'da ve diğer Orta Asya Türk Cumhuriyetlerindeki inşaatlara ait olduğundan faaliyetin ağırlık merkezi Orta Asya Türk Cumhuriyetleridir. Bu nedenle, serbest meslek faaliyetinin Türkiye'de icra edildiğini söyleyemeyiz. Ancak, ödeme Türkiye'den yapıldığından serbest meslek kazancı Türkiye'de elde edilmiştir (G.V.K. Madde: 7/4). Bu çerçevede, Rusya'daki firmaya ödeme yapan Türkiye'de mukim (X) A.Ş. K.V.K.'nun 30'uncu maddesi hükmü uyarınca kurumlar vergisi tevkifatı yapmak zorundadır.

6. DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ KURUMLARA YAPILAN SERBEST MESLEK ÖDEMELERİNİN DÖVİZ CİNSİNDEN YAPILMASI DURUMUNDA KURUMLAR VERGİSİ TEVKİFATI

Türkiye'de döviz ile yapılan işlemlerin sayısı her geçen gün artmaktadır. Türkiye'de yapılan sözleşmelerin döviz ile yapılması durumunda alacaklı ve borçlu açısından ödeme günü itibariyle borç veya alacak tutarının saptanmak istenmesi durumunda borçlunun aleyhine alacaklının lehine olan bir kur farkı ortaya çıkacaktır. Her şeyden önce alacak ve borç tutarının hesaplanmasında hangi tarihte geçerli olan döviz kurunun uygulanması gerektiği ile ilgili olarak sorunlarla karşılaşılması da kaçınılmaz olacaktır.

Kurumlar vergisi tevkifatı kapsamında borçlu ile alacaklı arasında kararlaştırılan semenin döviz cinsinden belirlenmesi durumunu uygulamada ortaya çıkan bu sorunun çözümü önem arz etmektedir. Dar mükellefiyete tâbi kurumların kanuni ve iş merkezleri Türkiye dışında olduğundan dolayı yapılan ödemeler genellikle merkez tarafından yabancı para cinsinden hesaplanmakta ve ödenmektedir.

Bir kazancın vergi kanunlarına göre tahakkuk etmesi durumunun borçlar hukukunda karşılığı edimin hukuki anlamda tasarruf edilecek hale gelmesidir. Keza borçlar hukukunda hukuki tasarruf ekonomik tasarruf ile bir anlam ifade eden malikliği ifade eder. Bu çerçevede, ödemeyi yapanlar tarafından kurumlar vergisi tevkifatının edimin¹⁵ hukuken tasarruf edilebildiği tarihte yapılması gerekmektedir.

Buna göre, kurumlar vergisi tevkifatı hukuki tasarrufa bağlandığı için alacaklı açısından alacağın elde edilmiş olup olmaması daha doğrusu alacağın çeşitli nedenlerle elde edilememesi borçlar hukuku yönünden çeşitli sonuçlar doğurmakla birlikte bu durum kurumlar vergisi tevkifatı açısından herhangi bir önem arz etmemektedir. Bu çerçevede, alacaklının alacağı üzerinde hukuki tasarruf hakkını elde etmesine rağmen alacağını, para transferinin çeşitli nedenlerle gerçekleşmemesi gibi nedenlerle, elde edememesi kurumlar vergisi tevkifatı üzerinde etkili olmayacaktır.

Bu kapsamda, döviz ile yapılan işlemlerde (sözleşmelerde) belirlenen hizmet bedellerinin (serbest meslek faaliyetinin karşılığını teşkil eden bedellerinin) Türk Lirasına çevrilmesinde uygulanacak döviz kurunun belirlenmesi K.D.V.K.'nun 26'ncı maddesi hükmüne göre olacaktır. Ancak, hemen belirtmek gerekir ki burada K.D.V.K.'nun

¹⁵ Borçlar Kanunu'na göre edim, aralarındaki mevcut borç ilişkisi dolayısıyla alacaklının borçludan isteyebileceği, borçlunun da yerine getirmekle yükümlü bulunduğu bir davranış biçimidir. Bir borç ilişkisinin temel unsuru olan "edim" in alacaklı açısından görünümü kavram olarak "alacak" kavramına tekabül etmektedir. İlgili olarak bkz., AKINTÜRK Turgut, Prof. Dr., Borçlar Hukuku, Savaş Yayınları, Ankara-1994, Sh.9.; AYBAY Aydın, Prof. Dr., Borçlar Hukuku Dersleri, Genel Bölüm, Onuncu Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul-1991, Sh.7.

26'ncı maddesi hükmü genel esasları itibariyle bize yol gösterici olacaktır.

K.D.V.K.'nun **“Döviz ile yapılan işlemler:”** başlıklı 26'ncı maddesi hükmüne göre, yabancı para kaydı ihtiva eden sözleşmelerde serbest meslek faaliyetinin karşılığını teşkil eden bedelin yabancı para cinsinden kararlaştırılması halinde K.V.K.'nun 30'uncu maddesine göre stopaj matrahı mevcut döviz tutarı, hizmetin ifa edildiği (hizmetin tamamlandığı)¹⁶ tarihteki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilerek hesaplanacaktır. Cari kuru belli olmayan dövizlerin Türk parasına çevrilmesine ilişkin esaslar Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilecektir.

Maliye Bakanlığı kendisine verilen yetkiyi 283 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği¹⁷ ile kullanmıştır. İlgili Tebliğ hükmüne göre, değerlendirme günü itibariyle Maliye Bakanlığı'na kur ilan edilmediği durumlarda T.C. Merkez Bankası'na ilan edilen kurların esas alınması gerekmektedir. Bu şekilde yapılacak değerlemelerde döviz cinsinden yabancı paralar için T.C. Merkez Bankası'na ilan edilen döviz alış kuru uygulanacaktır.

Bu durumda, serbest meslek kazancının tahakkuk tarihi ile borçlu tarafından borcun ödeme işleminin yapıldığı tarihin birbirinden farklı olması durumunda mevcut borcun TL cinsinden belli edilebilmesi için mevcut döviz borcunun ödemenin yapıldığı günkü T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevrilmesi gerekecektir.

16 Avans olarak yapılan ödemelerde ödenecek TL tutarının veya kurumlar vergisi tevkifat matrahının hesaplanmasında avans olarak ödeme yapılan tarihteki cari kurun esas alınması gerekmektedir.

17 19.01.2000 tarih ve 23938 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Serbest meslek ödemesi için hesaplanan miktarların çeşitli nedenlerle tahakkuk tarihi itibariyle ödenememesi halinde transferin gerçekleştiği tarihte oluşan kur farkı da kanaatimize göre tevkifata tabidir. Bu konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı'nın 29.06.1992 gün ve KVK 22113/1456-53699 sayılı muktezasında; serbest meslek ödemesi için hesaplanan miktarların çeşitli nedenlerle tahakkuk tarihi itibari ile ödenmemesi halinde transferin gerçekleştiği tarihte oluşan kur farkının da kurumlar vergisi tevkifatına tabi olduğunu belirtmiştir.

7. DAR MÜKELLEFIYETE TÂBİ KURUMLARCA TÜRKİYE'DE ELDE EDİLEN SERBEST MESLEK KAZANCININ YURT DIŞINA TRANSFER EDİLMEMESİ DURUMUNDA VERGİLENDİRME

Dar mükellefiyete tâbi kurumların Türkiye'de kendi mukimi bir personeli (ve/veya serbest meslek erbabı) vasıtası ile elde ettiği serbest meslek kazançlarının banka havalesi veya EFT yoluyla veya başka herhangi bir şekilde yurt dışında mukim merkez firmaya transfer edilmemesi durumunda da dar mükellefiyete tâbi kurumlara serbest meslek kazançlarını sağlayan Türkiye'de mukim olan veya olmayan şahısların yaptıkları ödemeler üzerinde K.V.K.'nun 30'uncu maddesi hükmü uyarınca tevkifat yapmaları gerekmektedir.

Dar mükellefiyete tâbi kurumlarca Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları üzerinden K.V.K.'nun 30'uncu maddesi hükmüne göre tevkifat yapılabilmesi için serbest meslek kazancının Türkiye'de elde edilmesi yeterlidir. Elde edilen kazancın mutlaka yurt dışındaki merkez firmaya transfer edilmesine gerek yoktur. Yani, Türkiye kaynaklı olarak elde edilen serbest meslek kazançlarının nakden veya hesaben ödenmesi veya tahakkuk işleminin gerçekleştirilmesi ettirilmesi yeterlidir.

Türkiye kaynaklı olarak elde edilen serbest meslek kazançlarının Türkiye’de herhangi bir şekilde değerlendirilmesi mesela, yurt içinde herhangi bir şirkete sermaye olarak konulması veya portföy yatırımı yapılması elde edilen kazancın serbest meslek kazancı olma ve kazancın Türkiye’de elde edilme niteliğini değiştirmeyecektir. Bu kapsamda, tahakkuk eden serbest meslek kazançları üzerinden, K.V.K.’nun 30’uncu maddesi hükmüne göre, tevkifat yapılması gerektiği kanaatindeyiz¹⁸.

8. TÜRKİYE’DE SERBEST MESLEK FAALİYETİNDE BULUNAN ŞAHISLARCA AYIN VEYA MENFAAT SAĞLAMA TARZINDA ELDE EDİLEN KAZANÇLARIN KURUMLAR VERGİSİ TEVKİFATI KARŞISINDAKİ DURUMU

K.V.K.’nun 30’uncu maddesine göre, dar mükellefiyete tâbi kurumlarca Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançları üzerinden stopaj yapılacaktır. Mezkûr maddenin 11’inci fıkrası hükmünde ise, vergi tevkifatının yapılması sırasında kazanç ve iratlar gayrisafi miktarları üzerinden nazara alınacağı belirtilmiştir.

Bu doğrultuda benzer bir düzenleme G.V.K.’nun 67/2’nci maddesinde mevcuttur. G.V.K.’nun 67’nci maddesinin 2’nci fıkrası hükmüne göre, müşteri veya müvekkilden serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde alınan gider karşılıkları gayrisafi miktara ilave edilecektir.

Bu çerçevede, mesleki faaliyetler kapsamında olan ve para ve ayın şeklinde sağlanan menfaatler tevkifat sırasında gayrisafi miktarları ile dikkate alınacaktır. Yani, diğer bir anlatımla, serbest meslek faali-

¹⁸ İlgili olarak, Danıştay 4. Dairesi’nin 14.01.1976 tarih ve Esas No: 1975/2137, Karar No: 1976/54 sayılı Kararına bakılabilir. İlgili Danıştay Kararı, Danıştay Dergisi, Sayı: 24-25, Ankara-1977, Sh. 170’de mevcuttur.

yeti kapsamında ayın ve menfaat sağlama tarzında elde edilen kazançlar tevkifat matrahına dahil edilecektir¹⁹.

9. TÜRKİYE'DE AÇILAN BİR İŞYERİ VASITASI İLE SERBEST MESLEK FAALİYETLERİNİN İFASI DURUMUNDA VERGİLENDİRME

K.V.K.'nun 3'üncü maddesinin 3'üncü bendi hükmüne göre, dar mükellefiyete tâbi kurumun Türkiye'de elde ettiği serbest meslek kazançları dar mükellefiyete tâbi kurumlar açısından kurum kazancını oluşturacak olup, bu kazançlar dar mükellefiyet esasında kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Bu şekilde, dar mükellefiyete tâbi kurum tarafından Türkiye kaynaklı olarak elde edilen serbest meslek kazançları K.V.K.'nun 30'uncu maddesi hükmüne göre, tevkifat sureti ile vergilendirilecektir. Diğer bir ifadeyle K.V.K. dar mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde tevkifat esasını benimsemiştir.

K.V.K.'nun 3'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasının (a) alt bendine göre ise, dar mükellefiyete tâbi kurumlar tarafından Türkiye'de V.U.K. hükümlerine uygun işyerinde yapılan işlerden elde edilen kazançlar niteliğine bakılmaksızın ticari kazanç olarak kurumlar vergisinin konusuna girecektir. Bu çerçevede, bu kazançlar için dar mükellefiyete tâbi kurumlar tarafından yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gerekmektedir.

¹⁹ Bu konu ile ilgili olarak, Danıştay Onüçüncü Dairesi tarafından verilen 30.04.1974 tarih ve Esas No: 1973/5593, Karar No: 1974/1829 sayılı karar ve Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 27.12.1979 tarih ve Esas No: 1979/1344, Karar No: 1979/3720 sayılı Kararına bakılabilir.

V.U.K.'nun 156'ncı maddesinde ticari, sına, zirai ve mesleki faaliyetler açısından işyeri olabilecek bir kısım yerler tatad edilmiş olup, maddede gibi edatı kullanılarak maddede sayılmamakla beraber bu maddede sayılan yerlere benzeyen yerlerinde işyeri olarak kabul edilmesi gerektiği açık bir şekilde belirtilmiştir. Bu çerçevede, dar mükellefiyete tâbi kurumlarca Türkiye'de açılan ve bu kapsamda işyeri olarak kabul edilebilecek mekanlar V.U.K.'nun 156'ncı maddesinde sayılan yerler olacaktır.

V.U.K.'nun 156'ncı maddesi uygulamasında Türkiye'de bulunan büro, yazıhane, idarehane, şantiye alanları, muayenehane, imalathane, eğlence ve spor yerleri çiftlik gibi yerlerin işyeri kapsamında mütalaa edilmesi doğaldır. Acaba, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan kurumlarca Türkiye'ye gönderilen mühendisler, montörler, avukatlar, mimarlar, doktorlar tarafından Türkiye'de icra edilecek serbest meslek faaliyetlerinin bu mekanlarda kısıtlı bir süre de olsa icra edilmesi durumunda ilgili yerlerin V.U.K. uygulamasında işyeri olarak kabul edileceği tartışmaya konu olmayacak şekilde açık olduğundan bu yerlerde yapılan faaliyetler neticesinde elde edilen kazancın türü serbest meslek kazancı mı yoksa ticari kazanç mı olacaktır?

K.V.K.'nun 3'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasının (a) alt bendi hükmü uygulamasında, serbest meslek faaliyetinin icrası için kullanılan Türkiye'deki mekanlar işyeri hüviyetinde olup, bu işyerlerinden elde edilen kazançlar niteliğine bakılmaksızın ticari kazanç olacaktır. Yani, bu yerlerde serbest meslek faaliyeti ile uğraşılsa dahi bu faaliyetler neticesinde elde edilen kazançlar ticari kazanç olacaktır. Bu kapsamda, söz konusu ticari kazançlar dar mükellefiyete tâbi kurum açısından kurum kazancı olarak kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Bu nedenle, bu kazançlar üzerinden K.V.K.'nun 30'uncu maddesi hükmüne göre tevkifat yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Daha

doğrusu bu kazançların tevkif sureti ile vergilendirilmesi mümkün değildir. Zira, bu kazançlarda beyan esası caridir.

Türkiye’de bir işyerinde ifa edilen serbest meslek faaliyetleri neticesinde elde edilen kazançlar ticari kazanç hüviyetinde olacağı için serbest meslek faaliyeti neticesinde elde edilen kazancın tespitinin Ç.V.Ö.A.’nun ticari kazançların tespitine ilişkin hükümlerine göre olacağı kuşkusuzdur. Kazanç tespiti olarak Ç.V.Ö.A.’nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanınca, doğal olarak, serbest meslek faaliyetlerinin ifasına yönelik olarak birçok müessese serbest meslek kazançlarının mahiyetinin tespitinde kullanılamayacaktır.

Sonuç olarak; K.V.K. uygulamasında, bir işyerinde bağımsız nitelikteki serbest meslek faaliyetlerinin icrası neticesinde elde edilen kazançlar ticari kazanç hükmünde olacaktır. Bu nedenle, dar mükellefiyete tâbi kurumların Türkiye’de bir işyeri vasıtası ile serbest meslek faaliyetini icra etmesi durumunda bu kurumların Türkiye’de serbest meslek kazancı elde etmelerine olanak bulunmadığını söyleyebiliriz²⁰.

²⁰ Benzer bir durum dar mükellefiyete tâbi kurumlarca Türkiye’de zirai işletme bünyesinde icra edilen zirai faaliyetler için de geçerli olacaktır. Bununla ilgili olarak, BAŞAK Levent, “**Bir Vergilendirme Yöntemi Olarak Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlarda Yıllık Beyan Esasında Vergilendirme-I**”, Maliye Sigorta Yorumları, Yıl: 17, Sayı: 388, 15 Mart 2003, Sh. 132’ye bakılabilir.

10. TÜRKİYE’DE TİCARİ VEYA ZİRAİ FAALİYETTE BULUNMAK ÜZERE AÇILAN İŞYERİNDE İFA EDİLEN SERBEST MESLEK FAALİYETLERİ NETİCESİNDE ELDE EDİLEN KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

Kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan kurumlarca Türkiye’de ticari veya zirai faaliyette bulunmak üzere açılan bir işyerinde bu faaliyetlerden bağımsız olarak yurt dışında mukim firma tarafından serbest meslek faaliyetinde bulunulması mümkündür. Özellikle açılan yerde V.U.K.’nın 156’ncı maddesinde sayılan türden bir büro veya yazıhane türünde mevcut işyerine ilaveten ayrı bir idari bölüm mevcutsa, burada, icra edilen ticari veya zirai faaliyetten bağımsız olarak serbest meslek faaliyetinin ifa edilmesi mümkündür.

Dar mükellefiyete tâbi kurumlarca Türkiye’de bir işyeri vasıtasıyla elde edilen ticari veya zirai kazançların yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Ayrıca, yabancı kurumlar bu kazançlar ile ilgili olarak V.U.K. tam mükellefiyete tâbi kurumlara yüklemiş olduğu bütün mükellefiyetleri de yerine getirmek zorundadır. Bu çerçevede, Türkiye’de ticari veya zirai kazanç elde eden dar mükellefiyete tâbi kurumlar defter tutacaklar, belge düzenleyecekler ve çeşitli konularda vergi dairesine bildirimde bulunacaklardır.

Dar mükellefiyete tâbi kurumlarca yıllık beyanname ile beyan edilmesi gereken ticari veya zirai kazançların yanında bu faaliyetlerle ilgili olmayan serbest meslek kazançlarının elde edilmesi durumunda tevkifata tabi tutulan serbest meslek kazançlarının verilecek yıllık beyannameye ithal edilmesi kurumun kendi ihtiyarındadır. Ancak, ticari veya zirai kazançlar için tutulacak kanuni defterlere serbest meslek faaliyeti neticesinde elde edilen hasılatın ve bu faaliyetlerle ilgili olarak yapılan giderlerin kaydedilmesi gerekmektedir. Bu ka-

yıt ile ilgili olarak dar mükellefiyete tabi kurumlar için getirilmiş şekli ve zorlayıcı bir husus söz konusu değildir.

Mükellefler ilgili hasılat ve gider kalemlerini kanuni defterlere istedikleri şekilde kaydedebilirler. Ancak, kanaatimize göre, ilgili hasılat ve gider kalemlerinin ticari veya zirai kazançlar için tutulan defterlerin ayrı bir bölümünde takip edilmesi gerekmektedir. Şüphesiz bu durum, mükelleflerin de lehine olacaktır.

Hasılat ve giderlere kaynak teşkil eden belgelerinde dar mükellefiyete tâbi kurumlarca muhafaza edilmesi ve bu belgelerle ilgili olarak V.U.K.'nda ve T.T.K.'nda bu belgelerin saklanması ile ilgili sürelerle de itibar edilmesi gerekmektedir. Çünkü, Türkiye'de ticari kazanç elde eden dar mükellefiyete tâbi kurumlar gerek V.U.K.'ndaki gerekse, T.T.K.'ndaki şekli yükümlülüklerle uymaz zorundadırlar.

11. SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ BEYANI

K.V.K.'nun 30'uncu maddesine göre, vergi uygulamaları bakımından dar mükellef durumunda olan yabancı kurumlara mezkûr maddede sayılı kazanç ve/veya iratları nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk işlemini gerçekleştiren gerçek ve tüzel kişiler bu kazanç ve iratlardan kurumlar vergisi tevkifatı yapmaya mecburdurlar.

Bu madde kapsamında yapılacak tevkifatlarda, kanun maddesi gereğince, serbest meslek kazançları üzerinden yapılacak tevkifat oranı %15'dir. Ancak, 2009/14593 sayılı B.K.K.'na göre, serbest meslek kazançlarından petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak ka-

zançlardan %5²¹ diğerlerinden %20 kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

K.V.K.'nun 30'uncu maddesinin 11'inci fıkrası hükmü gereğince mezkûr madde kapsamında yapılacak vergi tevkifatında kazanç ve iratlar gayri safi miktarları üzerinden nazara alınacaktır. Yani, dar mükellefiyete tâbi kuruma icra ettiği hizmet karşılığı yapılan gayri safi ödemeler üzerinden stopaj yapılacaktır.

K.V.K.'nun 31'inci maddesi hükmüne göre, dar mükellefiyete tâbi kurumlara yaptığı ödemeler üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapanlar, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibariyle bağlı oldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile beyan etmeleri gerekmektedir. Muhtasar beyanname ile beyanda G.V.K. hükümleri geçerli olacağı için beyan izleyen ayın yirmiüçüncü günü akşamına kadar kadar yapılacaktır.

İlgili madde hükmüne göre muhtasar beyanname kazanç ve iratları sağlayanların, diğer açıdan bakıldığından bu madde kapsamında vergi tevkifatı yapanların bağlı oldukları vergi dairesine verilecektir. Vergi tevkifatı yapanların bağlı oldukları vergi dairesi kanaatimize göre, ödemeyi yapan gerçek veya tüzel kişilerin vergi mükellefiyetinin bulunup bulunmamasına göre ya gelir veya kurumlar vergileri bakımından bağlı olunulan vergi dairesi ya da ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesidir²².

21 Genel olarak petrol arama faaliyeti, faaliyetin niteliği itibariyle serbest meslek faaliyeti kapsamına girmemektedir. Bu faaliyetlerin icrasında sermaye unsuru ağır basmaktadır. Ancak, bu karara göre bu çeşit faaliyetlerden sağlanan kazançlarda serbest meslek kazancı sayılmıştır. Bu nedenle vergilendirmenin buna göre yapılması gerekmektedir.

22 Bu konuda ayrıntılı bilgi için BAŞAK Levent, “**Dar Mükellef Kurumların Tevkif Usulüyle Vergilendirilmesi (II)**”, Mükellefin, Sayı: 121, Ocak-2003, Sh. 93'e bakılabilir.

12. K.V.K.’NUN 30’UNCU MADDESİ KAPSAMINDA TEVKİFATA TABİ TUTULMUŞ KAZANÇ VE İRATLAR AÇISINDAN İHTİYARİ BEYAN MÜESSESESİ

K.V.K.’nun 30’uncu maddesinin 9’uncu fıkraya hükmünde konu ile ilgili olarak şu düzenleme yapılmıştır:

“(5766 sayılı Kanununun 22’inci maddesiyle değişen ibare, Yürürlük; 2008 yılı kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde) Ticari ve zirai kazançlar hariç olmak üzere bu maddeye göre vergisi kesinti yoluyla alınan kazanç ve iratlar için Kanununun 24 veya 26 ncı maddelerine göre beyanname verilmesi veya bu madde kapsamına girmeyen kazanç ve iratlar için verilecek beyannamelere söz konusu kazanç ve iratların dahil edilmesi ihtiyaridir. Şu kadar ki, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5), (7) ve (14) numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları ile fonların katılma belgelerinden ve yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr paylarının verilecek beyannamelere dahil edilmesi zorunludur.”

Buna göre, K.V.K.’nun 30’uncu maddesi hükmü kapsamında tevkif suretiyle vergilendirilen serbest meslek kazançları için mükellefler dilerlerse özel beyanname dilerlerse yıllık kurumlar vergisi beyanname verebileceklerdir. Bu konuda mükelleflere seçimlik bir hak tanınmıştır.

Mükelleflerin seçimlik hakkını tevkif suretiyle vergilendirilen serbest meslek kazançlarının yıllık beyanname ile bildirilmesi yönünde kullanması durumunda, K.V.K.’nun 30’uncu maddesi hükmüne göre yapılan tevkifatın beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edileceği tabiidir.

13. KURUMLARCA ELDE EDİLEN SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ BEYANI VE BU KAZANÇLARA İSABET EDEN VERGİLERİN ÖDENMESİ

Dar mükellefiyete tâbi kurumlar tarafından elde edilen kazançlara ilişkin kurumlar vergisi, K.V.K.'nın 24'üncü maddesi hükmü çerçevesinde, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine vergi idaresi tarafından tarh edilecektir. Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından verilecek beyanname, ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içerecektir.

Dar mükellefiyete tâbi kurumlar vergisi mükellefleri tarafından beyanname verilirken aşağıdaki hususların göz önünde bulundurulması gerekir:

- 1- Her mükellef vergiye tabi kazancının tamamı için bir beyanname vermesi gerekir.
- 2- Mükellefler şubeleri, ajansları, alım-satım büro ve mağazaları, imalathaneleri, irtibat büroları, veya kendilerine bağlı diğer işyerleri için, bunların bağımsız muhasebeleri ve ayrılmış sermayeleri olsa dahi, tek bir beyanname vereceklerdir.
- 3- Kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine, yani tam mükellefiyette kurumun kanuni veya iş merkezinin bulunduğu yerin; dar mükellefiyette kurumun Türkiye'deki işyerinin veya daimi temsilcisinin bulunduğu yerin, Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi olmadığı takdirde yabancı kuruma kazanç sağlayanların bağlı olduğu vergi dairesine verilecektir.
- 4- Kurumlar vergisi mükellefleri faaliyetleri neticesinde kazanç te-

min etmemiş olsalar bile, kurumlar vergisi beyannamesi vermek mecburiyetindedirler. Zira, beyanname ilgili bulunulan hesap döneminin neticelerini ihtiva edecektir. Bu çerçevede, mükellefler herhangi bir hesap döneminde kazanç temin etmemiş olsalar (kâr elde etmemiş veya zarar etmiş olsalar) bile boş beyanname vermek zorundadırlar. Aksi takdirde, V.U.K.'nun 30'uncu madde hükmüne göre, mükelleflerin vergi matrahları re'sen takdir edilecektir.

5- Dar mükellefiyette vergi muhatabının Türkiye'yi terketmesi halinde kurumlar vergisi beyannamesi memleketi terke takaddüm eden (memleketi terk etmeden önceki) onbeş gün içinde verilmesi gerekir.

6- Mükelleflerin kurumlar vergisi beyannamelerini posta ile göndermeleri de mümkündür.

7- Mükellefler beyanname üzerinden tarh ve tahakkuk edecek vergileri yıllık beyanname ile bildirilenlerde beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar, muhtasar beyanname ile bildirilenlerde, beyannamenin verildiği ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar ödemeleri gerekmektedir.

8- Mükellefler beyannamede gösterilen kazançlardan bu kanuna ve Ç.V.Ö.A.'na göre ilgili ülkede tevkif suretiyle kesilmiş olan vergileri beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

14. KURUMLAR VERGİSİ TEVKİFATINA TABİ ÖDEME- LERDE TEVKİFAT NİSPETLERİ VE BU NİSPETLERİN BE- LİRLENMESİ

K.V.K.'nun 30'uncu maddesinin 8'inci fıkra hükmünde şu düzenleme yer almaktadır:

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

Buna göre, dar mükellefiyete tâbi kurumların elde ettikleri tevkifata tabi kazanç ve iratlardan tevkif edilecek verginin nispetini belirlemeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Bakanlar Kurulu’nun bu oranları belirlerken dar mükellefiyete tâbi kurumların faaliyet konuları ve elde edilen gelir unsurlarının (kazanç ve iratların) özelliklerini göz önünde bulundurması gerekmektedir.

Bakanlar Kurulu çeşitli tarihlerde aldığı kararlarla K.V.K.’nin 30’uncu maddesi kapsamına giren kazanç ve irat unsurlarından tevkif edilecek kurumlar vergisinin oranlarını düzenlemiştir.

Buna göre, serbest meslek kazançları üzerinde K.V.K.’nin 30’uncu maddesi hükmüne göre yapılacak tevkifat oranı son olarak 2009/14593 sayılı B.K.K. ile değişikliğe uğramıştır. İlgili B.K.K.’na göre, dar mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen serbest meslek kazançlarından yapılacak tevkifat oranları aşağıdaki gibidir.

KAZANCIN TÜRÜ	AÇIKLAMA	İLGİLİ B.K.K.	TEVKİFAT ORANI (%)
Serbest Meslek Kazançları	a) Petrol Arama Faaliyeti;	2009/14593	5
	b) Diğerlerinden;		20

İKİNCİ BÖLÜM

İNTERNET ORTAMINDA SERBEST MESLEK FAALİYETLERİNİN İFASI VE BU FAALİYETLER NETİCESİNDE ELDE EDİLEN KAZANÇLARIN G.V.K. VE K.V.K. ÇERÇEVESİNDE VERGİLENDİRİLMESİ ESASLARI

1. GENEL ESASLAR

Günümüzde hızla gelişen teknolojiye paralel olarak bütün dünyada yeni yeni kavramlar ve üretim modelleri ortaya çıkmıştır. Bu yeni kavramlardan bir tanesi elektronik ticarettir. Elektronik ticaret teknolojik gelişmeye paralel olarak ortaya çıkan bir ticaret türüdür.

Elektronik ticaret tanım olarak; elektronik ortamda, yani bilgisayar ortamında mal ve hizmet satışı ve bu satış karşılığında satıcının parasını internet gibi açık şebekeler (sistem ağları) üzerinden aldığı bir tür ticaret modelidir. Bu kapsamda İnternet en genel tanımı ile, global bilgisayar ağı olarak tanımlanabilir.

Elektronik ticaretteki hizmet satışı ticari mahiyetteki hizmet satışlarını kapsamaktadır²³. G.V.K.'nun 65'inci maddesinde ifadesini bu-

²³ Mesela; kanuni ve iş merkezi Almanya'da bulunan bir turizm şirketinin Türkiye'ye tur düzenleyerek getirecekleri turistler için e-mail ile Türkiye'deki herhangi bir Otel'de rezervasyon ve diğer işlemleri yaptırması işlemi ticari mahiyetteki hizmet satışlarıdır. Bu şekilde, Türkiye'de mukim otel işletmecileri internet ortamında müşteri edinebilmekte ve yurt dışındaki tur organizatörleri ile her türlü işlemlerini internet ortamında yapabilmektedirler. Ayrıca, Türkiye'deki otel işletmecileri otele ait web sayfaları oluşturarak sanal ortamda otelin reklam faaliyetini de yürütebilmektedir.

lun serbest meslek faaliyeti bir hizmet faaliyeti olarak gerçek kişilerin hüner ve maharetleri çerçevesinde icra ettikleri ve ticari mahiyette olmayan işleri kapsamaktadır.

Elektronik ticaret kavram olarak belirli bir ticari faaliyeti kapsar. Bu faaliyet esas itibariyle mal ve hizmetler üzerinde yoĐunlaŐmaktadır. Bu kapsamda, ticari faaliyet dışında başka bir faaliyet türünü mesele, serbest meslek faaliyetini elektronik ticaret kavramı içerisinde değerlendirmemiz mümkün deĐildir²⁴.

Bu çerçevede, **elektronik serbest meslek faaliyetini** ise, elektronik ortamda, yani bilgisayar ortamında ticari mahiyette olmayan hizmet satışı ve bu satış karşılığında serbest meslek faaliyetini ifa eden ŐahıŐların parasını internet gibi açık networklar üzerinden veya elektronik para transferi Şeklinde aldıĐı²⁵ bir tür hizmet modelidir, Şeklinde tanımlayabiliriz.

Günümüzde teknolojik gelişmeler ticaret üzerinde etkili olduğu gibi ticaret dışında bir takım iktisadi ve mesleki faaliyetler üzerinde de önemli ölçüde etkili olmuştur. Teknolojik geliŐmelerin etkili olduğu

24 G.V.K.'nun sistematığı içerisinde ticari faaliyet dışında başka bir faaliyet türünü mesele, serbest meslek faaliyetini elektronik ticaret kavramı içerisinde değerlendiremeyiz. Ancak, Türk Ticaret Kanunu'na göre elektronik ticaret kavramı içerisine kişiye gelir getirici her türlü faaliyet girmektedir. T.T.K.'nda G.V.K.'nda olduğu gibi ticari faaliyetler ile mesleki faaliyetlerin sınırları çizilmiŐ değildir. T.T.K.'nda sadece ticaret erbabı ve esnaflık faaliyetinin sınırları ayrı ayrı çizilmiŐtir.

25 Günümüzde elektronik para transferi veya ödeme sistemleri olarak; Citibank: "E-Card", Finansbank: Finans Wep Pos, Garanti Bankası: "Sanal Kart", Pamukbank: "Sanal Kart", Wap Bankacılığı, Cep Bilgisayarı Bankacılığı, Yapı ve Kredi Bankası: Posnet, Morkart sistemlerini gösterebiliriz (Yrd. Doç. Dr. Leyla KESER BERBER, Internet  zerinden Yapılan işlemlerde Elektronik Para ve Dijital İmza, Yetkin Yayınları, Ankara 2002, Sh. 81-91.).

ticari faaliyet dışındaki faaliyetlerden en önemlisi serbest meslek faaliyetidir.

Küreselleşen dünyada teknolojik gelişmeye bağlı olarak bilgisayar teknolojisindeki gelişme bilgiye ulaşılabilirliği ve bilgiyi kullanılabilirliği önemli ölçüde kolaylaştırmıştır. Teknolojik gelişme adeta dünyanın küçülmesine ve ülkelerarası bilgi alışverişinin artmasına sebep olmuştur.

Bu meyanda, teknolojik gelişme ve buna bağlı olarak ülkelerarası bilgi alışverişinin artması, serbest meslek faaliyetlerinin ifasını belirli bir mekan boyutunun dışına çıkararak sanal ortamda, yani, internet ortamında, ilmi ve mesleki çalışmaları mümkün hale getirmiştir. Herhangi bir serbest meslek erbabı günümüzde artık bilgisayar sayesinde oturduğu yerden ilmi ve mesleki bilgisini kullanarak para kazanabilmektedir.

Çalışmamızın aşağıdaki bölümlerinde internet ortamında ifa edilen serbest meslek faaliyetlerinin hukuki niteliği ve bu faaliyetler neticesinde elde edilen kazançların vergilendirilmesi tam ve dar mükellefiyete tâbi kişi ve kurumlar açısından ayrı ayrı ele alınarak incelenmeye çalışılacaktır.

2. G.V.K.'NA GÖRE SERBEST MESLEK FAALİYETİ VE SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ MAHİYETİ VE BU KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLME ESASLARI

Dar mükellefiyete tâbi kurumlarca ister Türkiye’de açılan bir işyerinde ister işyeri açmaksızın icra edilen serbest meslek faaliyetleri ve bu faaliyetler neticesinde elde edilen serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi esasları çalışmamızın bir önceki bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır.

İnternet ortamında icra edilen serbest meslek faaliyetleri ile ilgili olarak çalışmamızın bu bölümünde özellikle şu hususu belirtmekle yetineceğiz. Günümüzde internet devrimi sayesinde serbest meslek faaliyetlerinin icra edildiği mekansal çerçeve akıl almaz bir şekilde genişlemiştir. Bu nedenle internet ortamında icra edilen meslek faaliyetlerinin niteliğinin tespitinde bir uzmandan yararlanılması gerekmektedir.

Dar mükellefiyete tâbi kurumların mukimi olduğu ülkede internet ortamında icra ettikleri meslek faaliyetinin sanal ortamda icra edilerek Türkiye'ye gönderildiğinin gerektiğinde bir uzman raporuna bağlanması ve bu rapor dahilinde yabancı kurumlara yapılacak ödemelerin vergilendirilmesi esaslarının belirlenmesi gereklidir. Ç.V.Ö.A.'nda bu hususta özellikli bir belirlemenin olması durumunda raporda bu hususa da değinilmelidir.

3. SANAL ORTAMDA (İNTERNET ORTAMINDA) İFA EDİLEN SERBEST MESLEK FAALİYETLERİNDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLARIN G.V.K. VE K.V.K.'NA GÖRE VERGİLENDİRİLMESİ

Yerli veya yabancı gerçek kişilerce ve yabancı kurumların personeli tarafından Türkiye'de serbest meslek faaliyetlerinin ifası neticesinde elde edilen kazançların vergilendirilmesi, esas itibarıyla, G.V.K.'nın 67'nci ve 68'inci maddeleri ve K.V.K.'nın ilgili madde hükümlerine göre yapılacaktır.

G.V.K.'nın “**Serbest meslek kazancının tespiti:**” başlıklı 67'nci maddesine göre, serbest meslek kazancı, bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak **tahsil edilen** para ve aylıklar ile diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlardan, bu faaliyetler dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra ka-

lan farktır. Bu madde hükmüne göre, serbest meslek kazançlarında ayrıcalıklı bir vergilendirme yöntemi olarak tahsil esası geçerlidir.

G.V.K.'nun 67'nci maddesinin 5'inci fıkraya hükmüne göre, serbest meslek erbabı serbest meslek kazancını V.U.K. hükümlerine göre tuttuğu serbest meslek kazanç defterine istinaden tespit edecektir. Türkiye'de serbest meslek faaliyetinde bulunan dar mükellefiyete tâbi gerçek kişiler de kazancını tutacakları serbest meslek kazanç defterine göre belirleyeceklerdir.

G.V.K.'nun 67'nci maddenin 6'ncı fıkraya hükmüne göre ise, serbest meslek faaliyetinde bulunan kolektif, adi komandit ve adi şirketler de mesleki kazançlarını "**Serbest meslek kazanç defteri**" üzerinden tespit ederler. Diğer yandan, bu şirketlerin bilanço esasına göre tuttukları defterler serbest meslek kazanç defteri yerine geçmektedir.

Serbest meslek kazancının tespitinde gayrisafi hasıllardan indirilecek giderler de, G.V.K.'nun 68'inci maddesinde tadat edilmiştir. Serbest meslek faaliyetini gerek mutad meslek halinde gerekse arızı olarak ifa eden şahıslar bu maddede yazılan giderleri serbest meslek faaliyeti dolayısıyla elde ettikleri gayrisafi hasıllardan indirme hakkına sahiptirler.

Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce ifa edilen serbest meslek faaliyetleri neticesinde elde edilen kazançların vergilendirilmesi G.V.K.'nun 7/4'üncü, 18'inci, 84'üncü, 86/2'nci ve 101'inci madde hükümleri çerçevesinde olacaktır. Vergilendirme noktasında Ç.V.Ö.A. ile getirilmiş olan kurallara da riayet edileceği tabiidir.

Serbest meslek faaliyetinde esas unsur '**şahsi mesai**' olduğundan dolayı serbest meslek faaliyeti esas itibarıyla şahsi bir faaliyettir. Serbest meslek faaliyetinin kurum bünyesinde ifa edilmesi vergi

mevzuatımız çerçevesinde mümkündür, ancak bu durumda elde edilen kazancın niteliği değişmektedir.

Daha önce de belirttiğimiz gibi, serbest meslek faaliyetleri G.V.K. uygulamasında bir organizasyon çerçevesinde, ancak, kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından ifa edilebilir. Bu şekildeki faaliyetler neticesinde elde edilen kazançlarda serbest meslek kazancı olduğundan bu kazançların vergilendirilmesi de gerçek kişilerce elde edilen serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi ile ilgili hükümlere göre olacaktır.

Bunun dışında, yukarıda da ifade ettiğimiz gibi, Türk vergi sisteminde serbest meslek faaliyetinin bir kurum bünyesinde ifa edilmesi de mümkündür, ancak, bu durumda elde edilen kazanç serbest meslek kazancı değil kurum kazancı olacaktır. Bu durumda, söz konusu kurum kazançlarının vergilendirilmesi G.V.K.'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerine göre olacaktır. Vergilendirme esasları özet itibariyle aşağıdaki şekilde olacaktır.

Ancak kurum bünyesinde icra edilmiş olup, elde edilen kazancın serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi gerektiği hususu dar mükellefiyete tâbi kurumlara münhasır bir düzenleme olduğu unutulmamalıdır. Temelde vergi güvenliği gerekçesi ile dar mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen bir kısım kazançlar, bu meyanda serbest meslek kazançları, için tevkif suretiyle vergilendirme sistemi getirilmiş olup, bu sistem K.V.K.'nun 30'uncu maddesinde hüküm altına alınmıştır.

3.1. Tam Mükellefiyete Tâbi Gerçek Kişilerce İfa Edilen Serbest Meslek Faaliyeti Ve Bu Faaliyet Neticesinde Elde Edilen Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilme Esasları

Tam mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce ifa edilen serbest meslek fa-

aliyeti çerçevesinde elde edilen kazançlar serbest meslek kazancı olup, bu kazançların vergilendirilmesi yukarıda da açıkladığımız gibi, esas itibariyle, G.V.K.'nın 67'nci ve 68'inci maddelerinde yer alan hükümlere göre olacaktır.

Bu kapsamda, tam mükellefiyet rejiminde yerli veya yabancı gerçek kişilerce ifa edilen serbest meslek faaliyetleri mutad meslek halinde ifa ediliyorsa bu faaliyet neticesinde elde edilen serbest meslek kazançları yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecek ve beyanname üzerinden gelir vergisi ödenecektir.

Tam mükellefiyete tâbi gerçek kişiler açısından dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerde olduğu gibi bu kazançların tevkif sureti ile vergilendirilmesi durumunda tevkifatın nihai vergileme sayılması söz konusu değildir. Tam mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen serbest meslek kazancı tevkifata tabi olsa da bu kişiler tarafından yıllık gelir vergisi beyannamesi verilecektir. Diğer yandan, tam mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen serbest meslek kazançlarının miktarı ne olursa olsun yıllık beyanname verilmesi zorunludur.

G.V.K.'nın 85'inci maddesinin 2'nci fıkraya hükmüne göre, serbest meslek erbabı mesleki faaliyetinden hiçbir kazanç elde etmemiş olsa bile yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek zorundadır. Yani, bu durumda serbest meslek erbabı boş olarak yıllık gelir vergisi beyannamesi verecektir.

Tam mükellefiyete tâbi gerçek kişiler açısından serbest meslek kazançlarında tek istisna G.V.K.'nın 18'inci maddesinde düzenlenmiştir. Tam mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce ifa edilen serbest meslek faaliyeti G.V.K.'nın 18'inci maddesine sayılan faaliyetlerden ise bu faaliyetler neticesinde elde edilen serbest meslek kazan-

cı bu madde kapsamında istisna olup, bu kazançlar için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesine gerek bulunmamaktadır.

3.2. Dar Mükellefiyete Tâbi Gerçek Kişilerce İfa Edilen Serbest Meslek Faaliyeti Ve Bu Faaliyet Neticesinde Elde Edilen Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilme Esasları

G.V.K.’nun dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen bir kısım gelirlerin vergilendirilmesi ile ilgili 86’ncı maddesinin 2’nci bent hükmü şu şekildedir:

“Dar mükellefiyette tamamı Türkiye’de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar.”

G.V.K.’nun ilgili maddesindeki bir diğer düzenleme gereğince de dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerin diğer gelirleri nedeniyle beyanname vermesi durumunda yukarıda belirtilen gelirler beyannameye ithal (dahil) edilmeyecektir.

Buna göre, dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilmiş serbest meslek kazançları tevkif suretiyle vergilendirilmişse dar mükellefiyete tâbi gerçek kişiler tarafından yıllık beyanname verilmesi sözkonusu olmayıp, bu kişilerin kazançları üzerinden tevkif sureti ile alınan vergi bu şahıslar açısından nihai vergi olacaktır. Bu bendin mefhumu muhalifine göre, dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilmiş serbest meslek kazançları tevkif sureti ile vergilendirilmemişse, bu durumda, dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi gerekecektir²⁶.

²⁶ BAŞAK Levent, “2010 Takvim Yılında Dar Mükellefiyete Tâbi Gerçek Kişilerce Elde Edilen Gelirlerde Vergilendirme Ve Beyan Esasları”, TÜRMOB Sirküler Rapor, TÜRMOB Yayınları-396, Seri No: 2011-2, Sh. 8.

Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce arızı olarak serbest meslek faaliyetlerinin ifası nedeniyle elde edilen serbest meslek kazançları tevkif sureti ile vergilendirilmemişse, bu durumda, sözkonusu serbest meslek kazancı bu şahıslarca münferit beyanname ile bu faaliyetlerin sona erdiği tarihten itibaren 15 gün içinde ilgili vergi daireesine beyan edilecektir (G.V.K. Mad.: 84/3 ve 101/4.).

Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilmiş arızı serbest meslek kazançları tevkif sureti ile vergilendirilmişse bu kazançlar üzerinden yapılan tevkifat bu kişiler açısından nihai vergi olacaktır. Bu gelirler için de yıllık veya münferit beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır.

Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce Türkiye’de veya mukim olunan ülkede ifa edilen serbest meslek faaliyeti G.V.K.’nın 18’inci maddesine sayılan faaliyetlerden ise, bu faaliyetler neticesinde elde edilen serbest meslek kazancı istisnasından dar mükellefiyete tâbi gerçek kişiler de yararlanacaklardır.

ÖRNEK OLAY 1: İngiltere’de stilist olarak çalışan dört kişi bir araya gelerek bir dergi çıkarmışlardır. Bu kişiler çıkardıkları bu dergiyi gerek abonelik usulü ile satmakta, gerekse internette web sayfası oluşturarak internet ortamında yararlanılabilir hale getirmişlerdir. Bu kapsamda, bu dergiye internet ortamında da ulaşmakta mümkündür.

Bu kişilerin vermiş olduğu hizmetten yararlanmak isteyenler kredi kartıyla İngiltere’deki (A) Bankasına ödeme yaparak bu derginin vermiş olduğu çeşitli hizmetlerden yararlanabilmektedir.

Bu dergi aylık olarak çıkarılmakta ve derginin aylık ücreti 20 \$’dır. Bu dergi için 10 \$ ödeyen kişiler internet ortamında bu dergiyi sadece görebilmekte, bu dergiyi başka bir kayıt ortamına aktarmaları

söz konusu olmadığı gibi bu dergiden herhangi bir çıktı da almaları söz konusu olamamaktadır.

İnternet ortamında 18 \$ ödeyen kişilerde bu dergiyi başka bir ortama kayıt edebildikleri gibi bu dergiden çıktı da alabilmektedir. Bu kapsamda hizmetten çeşitli şekillerde yararlanılması mümkündür.

Burada, İngiltere'deki stilistlerin internet ortamında vermiş olduğu hizmetten yararlanan Türkiye'de mukim kişiler bu desenleri (stilleri) kullanarak bu desenlere kendi tarzlarını da katarak çeşitli kreasyonlar oluşturmaktadırlar.

İngiltere'de, yabancı kişinin mukim olduğu ülkede, stilistik yapan kişiler internet ortamında dergi satsalar da bu kişilerin yaptığı iş bir hizmet faaliyetidir.

Stilist olarak çalışan kimselerin ifa ettikleri faaliyet G.V.K. uygulamasında serbest meslek faaliyetidir. Bu işle uğraşan kişiler bu işi mutad meslek halinde yaptıklarından serbest meslek erbabıdır.

Bu çerçevede, bu derginin sahiplerinin Türkiye kaynaklı elde ettiği gelir serbest meslek kazancı olup, İngiltere'de mukim bu kişilere kredi kartı veya elektronik para transferi ile ödeme yapacak olan Türkiye'de mukim şahıslar ödeme yaparken G.V.K.'nun 94/2'nci maddesine göre tevkifat yapacaktır.

İngiltere'de mukim stilislerin elde ettiği gelir tevkif suretiyle vergilendirildiğinden G.V.K.'nun 86/2'nci maddesine göre, yıllık beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır. Bu kişilerin elde ettiği serbest meslek kazancı üzerinden yapılan tevkifat bu kişiler açısından nihai vergi olacaktır.

ÖRNEK OLAY 2: Bay (C), Fransa'da kendi açmış olduğu bürosunda mimarlık faaliyeti ile iştigal etmektedir. Bay (C), Türkiye'de

tam mükellefiyet kapsamında vergilendirilen (Y) A.Ş.’nin talebi üzerine bu firmaya proje çizmiştir. Çizilen proje mühendis Bay (C) tarafından e-mail yoluyla Türkiye’deki (Y) A.Ş.’ye gönderilmiştir.

Bay (C), Fransada mimarlık faaliyeti ile iştigal etmekte olup hayatını bu şekilde idame ettirmektedir. Bay (C), bu işi gerek mukimi olduğu ülkede, gerekse, Türkiye’deki çeşitli şirketlerin talebi üzerine Türkiye’de bulunduğu süre zarfında devamlı olarak ifa etmektedir. Bu çerçevede, Bay (C)’nin ifa ettiği serbest meslek faaliyeti kapsamında Türkiye kaynaklı elde ettiği kazanç serbest meslek kazancıdır.

(Y) A.Ş. Fransa’da mukim Bay (C)’ye çizdirdiği projenin karşılığı olan bedeli elektronik para transferi²⁷ ile yurt dışına para transfer ederek ödemiştir. Bu kapsamda, ödeme Türkiye’de yapılmıştır. Bu nedenle, G.V.K.’nun 7/4’ncü madde hükmü çerçevesinde serbest meslek kazancı Türkiye’de elde edilmiştir.

Bay (C)’ye ödeme yapan (Y) A.Ş.’nin G.V.K.’nun 94’üncü maddesinin 1’inci fıkrasının 2’nci bendine göre tevkifat yapması gerek-

²⁷ Elektronik parayı şu şekilde tanımlamak mümkündür: “*Elektronik para internet üzerinden para transferini mümkün kulan ödeme sistemlerine verilen isimdir*”; bir diğer tanıma göre ise: “*Elektronik para veya elektronik madeni para, fiziki olarak mevcut olmayan, aksine elektronik formdaki bir para değerine sahip olan dijital datalardır*”. Bu tanımlamalara göre elektronik para kapsamına; internetteki Para Kartları, Visa-Cash-Kartları veya Mondex-Kartı ayrıca Ecash ürünleri ve Cyber Coin girmektedir. Alman Merkez Bankası tarafından 1995 yılında yapılan elektronik para tanımı ise şöyledir: “*Kural olarak bankalar tarafından önceden yapılan ödeme karşılığında dijital değer birimleri şeklinde ya bir ödeme kartı üzerinde yer alan bir chip üzerine veya bir bilgisayarın hard diskine kopyalanan ve internetteki olası bir kullanım için hazır bulundurulmuş ödeme vasıtasıdır*” (Yrd. Doç. Dr. Leyla KESER BERBER, *İnternet Üzerinden Yapılan İşlemlerde Elektronik Para ve Dijital İmza*, Yetkin Yayınları, Ankara 2002, Sh. 48.).

mektedir. Burada, projenin e-mail yoluyla Türkiye'deki (Y) A.Ş.'ye gönderilmesi, projenin çizimi ve Türkiye'de bu proje kapsamında yapılacak çeşitli işlerin e-mail yoluyla Fransa'daki Mimar tarafından Türkiye'deki şirkete yaptırılması tevkifat yapılmasına engel teşkil etmeyecektir.

G.V.K.'nun 86'ncı maddesinin 2'nci bendine göre, dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen serbest meslek kazancı tevkif sureti ile vergilendirilmişse bu kişilerce yıllık beyanname verilmeyecektir. Diğer gelirleri dolayısıyla beyanname vermesi halinde serbest meslek kazancı beyannameye dahil edilmeyecektir.

Örneğimizde, Türkiye'deki şirket tarafından G.V.K.'nun 94/2'nci maddesine göre tevkifat yapıldığından Mimar Bay (C)'nin bu kazancı için Türkiye'de yıllık gelir vergisi beyanamesi vermesine gerek bulunmamaktadır.

G.V.K.'nun 84/3'üncü maddesine göre, dar mükellefiyete tâbi olan gerçek kişilerin Türkiye'de herhangi bir suretle elde ettikleri kazanç ve iratlar tevkif sureti ile vergilendirilmişse münferit beyanname verilmesi de söz konusu değildir. Bu nedenle, örnek olayımızda Bay (C)'nin münferit beyanname vermesine de gerek yoktur.

Bay (C)'nin Türkiye kaynaklı elde ettiği serbest meslek kazancı üzerinden G.V.K.'nun 94/2'nc maddesine göre yapılan tevkifat Bay (C) açısından nihai vergi olacaktır.

4. SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ BEYANI VE BU KAZANÇLARA İSABET EDEN GELİR VERGİSİNİN ÖDEME ZAMANLARI

Bu çalışmamızın ikinci bölümünde dar mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen serbest meslek kazançlarının beyanı ve beyanname

üzerinden hesaplanacak olan kurumlar vergisinin ödeme zamanları ayrı başlık altında irdelenmişti. Serbest meslek faaliyetinde bulunan tam ve dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerce elde edilen serbest meslek kazançlarının beyanı ve beyanname üzerinden hesaplanacak olan gelir vergisinin ödeme zamanlarının da ayrı bir başlık altında değerlendirilmesi dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerle kurumlar arasında karşılaştırma yapmak bakımından önemlidir.

Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerle kurumlar arasında karşılaştırma yapmak açısından tam ve dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen serbest meslek kazançlarının beyanı ve kazanca isabet eden vergilerin ödeme zamanlarının ayrı ayrı ele alınarak incelenmesi gerekir. Zira, iki mükellefiyet şekli arasında serbest meslek kazançlarının beyanı ve bu kazançlara isabet eden vergilerin ödeme zamanları çeşitlilik arz etmektedir.

4.1. Tam Mükellefiyete Tâbi Gerçek Kişilerce Elde Edilen Serbest Meslek Kazançlarının Beyanı ve Bu Kazanca İsbet Eden Vergilerin Ödeme Zamanları

Çalışmamızın yukarıdaki bölümlerinde de ifade ettiğimiz gibi, tam mükellefiyet rejiminde gerçek kişilerce ifa edilen serbest meslek faaliyetleri mutad meslek halinde ifa ediliyorsa bu faaliyet neticesinde elde edilen serbest meslek kazançları yıllık gelir vergisi beyanname ile beyan edilecektir.

Beyanname, G.V.K.'nın 92'nci maddesine göre, izleyen yılın Mart ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar verilecektir. Diğer yandan, G.V.K.'nın 85'inci maddesinin 2'nci fıkra hükmüne göre, serbest meslek erbabı mesleki faaliyetinden hiçbir kazanç elde etmemiş olsa bile yıllık gelir vergisi beyanname vermek zorundadır. Yani, bu durumda serbest meslek erbabı izleyen boş olarak yıllık gelir vergisi beyanname verecektir.

Aynı Kanun'un 117'nci maddesine göre ise, beyannamenin Mart ayı içerisinde verilmesi halinde serbest meslek kazançları üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenecektir.

4.2. Dar Mükellefiyete Tâbi Gerçek Kişilerce Elde Edilen Serbest Meslek Kazançlarının Beyanı ve Bu Kazanca İsbet Eden Vergilerin Ödeme Zamanları

G.V.K.'nın dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen bir kısım gelirlerin vergilendirilmesi ile ilgili 86'ncı maddesinin 2'nci bent hükmüne göre, dar mükellefiyette vergiye tabi gelir sadece **tevkif suretiyle vergilendirilmiş** serbest meslek kazançlarından ibaret ise, serbest meslek kazançlarının tutarı ne olursa olsun dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce yıllık beyanname verilmesine gerek yoktur.

Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerin diğer gelirleri nedeniyle beyanname vermesi durumunda G.V.K.'nın 86/2'nci maddesinde belirtilen gelirler beyannameye ithal (dahil) de edilmeyecektir. Bu çerçevede, dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerin gelirlerinden yapılan tevkifat bunlar açısından nihai vergi olacaktır.

Mezkûr maddenin mefhumu muhalifinden; dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilmiş serbest meslek kazançları tevkif sureti ile vergilendirilmemişse dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce yıllık gelir vergisi beyanname verilmesi gerektiği sonucunu çıkarabiliriz. Zira, bu nitelikteki serbest meslek kazançlarında herhangi bir istisna veya beyanname verme sınırı bulunmadığından bu kazançların tutarı ne olursa olsun beyan edilmesi gerekir.

Bu kapsamda, dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce yıllık beyanname tam mükellefiyete tâbi gerçek kişilerde olduğu gibi izleyen yı-

İn Mart ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar verilecek olup, beyanname ile bildirilen gelir üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenecektir.

Dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce arızı olarak serbest meslek faaliyetlerinin ifası nedeniyle elde edilen serbest meslek kazançları tevkif sureti ile vergilendirilmemişse, bu kazançlar için münferit beyanname verilmesi gerekir. Söz konusu beyanname, bu faaliyetlerin sona erdiği tarihten itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesine verilecektir (G.V.K. 84/3 ve 101/4'ncü madde).

G.V.K.'nun 120'nci maddesi hükmüne göre de, dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce elde edilen ve münferit beyanname ile beyanı gereken kazanç ve iratlara ilişkin verilecek olan münferit beyanname üzerinden tahakkuk edecek gelir vergisinin beyanname verme süresi içinde vergi dairesine ödenmesi gerekir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’NİN İRLANDA İLE İMZALAMIŞ OLDUĞU ÇİFTE VERGİLENDİRMİYİ ÖNLEME ANLAŞMASININ ANA PRENSİPLERİNİN ANALİZİ

1. GENEL ESASLAR

Yurt dışında mukim yabancı kurum ve kuruluşlardan satın alınan hizmet faaliyetleri kapsamında ilgili kurum ve kuruluşlara (dar mükellefiyete tâbi kurumlara) yapılacak ödemelerin vergilendirilmesinde Türkiye’nin imzalamış olduğu Ç.V.Ö.A. önemli bir yere sahiptir. Serbest meslek kazançlarında vergilendirme yetkisine sahip olacak akit devlet anlaşma hükümlerine göre belirleneceği için iç mevzuat hükümlerine göre vergilendirme yapmadan önce anlaşma hükümlerinin tetkik edilmesi gerekmektedir.

Türkiye’nin imzalamış olduğu Ç.V.Ö.A.’nda serbest meslek faaliyetleri anlaşmaların 14’üncü maddesinde düzenlenmiştir. Ancak, Türkiye’nin çeşitli ülkelerle imzalamış olduğu anlaşmaların 14’üncü maddesinde serbest meslek faaliyetinin tanımı yapılmamıştır. Mesela; Türkiye’nin Amerika Birleşik Devletleri, Avusturya Cumhuriyeti, Norveç Krallığı ve Kore Cumhuriyeti ile imzalamış olduğu anlaşmalarda serbest meslek faaliyetinin tanımı yapılmamıştır.

Serbest meslek faaliyetinin tanımının yapılmadığı anlaşmalar göz önünde bulundurulduğunda Türkiye’nin kanunu ve iş merkezi yurt dışında bulunan şahıslarca Türkiye kaynaklı olarak elde edilecek serbest meslek kazancının vergilendirme hakkının bulunması durumunda gerek serbest meslek faaliyetinin niteliğinin tespiti gerekse bu kazançların vergilendirilme esasları G.V.K.’nun 65-68’inci mad-

deleri hükümlerine göre olacağından G.V.K.'na göre serbest meslek faaliyetlerinin niteliği ve bu faaliyetler neticesinde elde edilen kazançların vergilendirilme esasların tetkik edilmesi gerekmektedir.

Genel olarak Türkiye'nin imzalamış olduğu Ç.V.Ö.A.'nda ifadesini bulan serbest meslek faaliyeti özellikle aşağıdaki bağımsız nitelikte icra edilen faaliyetleri kapsamına almaktadır:

- 1- Bağımsız olarak yürütülen bilimsel, edebi, artistik, eğitici ve öğretici faaliyetleri.
- 2- Doktorları, mühendislerin avukatların, mimarların dişçilerin ve muhasebecilerin bağımsız faaliyetlerini.
- 2- Özel bilgi ve maharet gerektiren diğer faaliyetleri.

Görüldüğü üzere vergi anlaşmalarında ifadesini bulan serbest meslek faaliyeti ile G.V.K.'nın 65'inci maddesinde tanımlanan serbest meslek faaliyeti kapsam itibariyle aynıdır. Vergi anlaşmalarında ifadesini bulan **“bağımsız olarak yürütülen faaliyetler”** kavramı şahsi mesai, ilmi veya mesleki bilgi veya ihtisasa dayanan faaliyetleri kapsamına alan bir üst kavram olarak kullanılmıştır.

Vergi anlaşmalarında G.V.K.'nda düzenlenmiş bulunan serbest meslek faaliyeti tanımından farklı olarak serbest meslek faaliyeti kapsamında değerlendirilebilecek bir kısım faaliyetler açık bir şekilde sayılmıştır. Ayrıca bu meslek grubuna mensup insanlarca icra edilen faaliyetlere benzeyen diğer faaliyetlerde serbest meslek faaliyeti kapsamında değerlendirilerek serbest meslek faaliyetinin kapsamı geniş tutulmuştur.

Çalışmamızın bu bölümünde yurt dışında mukim firmalara yapılan serbest meslek ödemelerinin vergilendirilmesinde vergi anlaşmaları

önemli bir yere sahip olduğundan Türkiye'nin İrlanda ile imzalamış olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması çerçevesinde ilgili kurumlar tarafından elde edilen kazançların vergilendirilme esasları incelenecektir.

2. TÜRKİYE'NİN İMZALAMIŞ OLDUĞU ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINA GÖRE SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLME ESASLARI

Vergi anlaşmalarında ifadesini bulan serbest meslek faaliyeti, özellikle bağımsız olarak yürütülen bilimsel, edebi, artistik, eğitici ve öğretici faaliyetleri, bunun yanı sıra doktorların, avukatların, mühendislerin, mimarların, dişçilerin ve muhasebecilerin **bağımsız faaliyetlerini** ve **özel mesleki bilgi ve maharet** gerektiren diğer faaliyetleri kapsamına alır.

Ülkelerin çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmak amacıyla başvurabilecekleri iki yol mevcuttur:

1- İkili vergi anlaşmaları imzalamak.

2- Ülke mevzuatlarını çifte vergilendirmeyi önleyecek şekilde revize etmek.

Ülke mevzuatlarının revize edilmesi kapsamında 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 mükellefi-

yet rejiminde söz konusu olmadığından bu şekilde aynı vergi konusu üzerinden iki defa vergi alınmamış olacaktır.

Ç.V.Ö.A.'na göre, herhangi bir akit devlette gelir elde eden bir kişi veya kurum, 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. Bu çerçevede, mukim ülke dışında gelir elde eden kişi ve kurumların vergilendirilmesi amacıyla akit devletler anlaşmaya çeşitli şartlar koyarak bu şartların gerçekleşmesi durumunda kaynak devlete kaynak ülkede elde edilen geliri vergilendirme hakkı tanınmaktadır.

Yukarıda da ifade ettiğimiz gibi, Ç.V.Ö.A.'na göre, akit devletlerden birisinde gelir elde eden kişiler, öncelikle, mukim devlette vergilendirileceklerdir. Ancak, anlaşmada yer alan özel şartlar dahilinde kaynak devletinde bu kişileri vergilendirme hakkı bulunmaktadır. Bu nedenle, hangi ülkenin mukim ülke olarak vergilendirme hakkına sahip olacağına tespiti için Ç.V.Ö.A.'nda yer alan **“mukim”** kavramı üzerinde kısaca durmakta yarar vardır.

Ç.V.Ö.A.'nın 4'üncü maddesinde, genellikle, mukim kavramı düzenlenmiştir. Ancak, bazı ülkelerle imzalanan anlaşmalarda mukim terimi yerine **“mali ikametgah”** teriminin de kullanıldığı görülmektedir. Mahiyet itibarıyla mukim ve mali ikametgah kavramları anlaşmalarda aynı amaçları gerçekleştirmek üzere kullanılmaktadır. Yani, Ç.V.Ö.A.'nda mukim kavramı ile mali ikametgah kavramları mahiyet itibarıyla aynı anlamlara gelmek üzere tanımlanmıştır.

Mukim terimi anlaşmalarda hem gerçek kişiler hem de tüzel kişiler yönünden ayrıntılı olarak maddeler halinde tanımlanmış ve bir kişinin iki Devlette birden mukim olması, çifte mukimlik durumunda,

halinde hangi Devletin mukimi sayılacağına ilişkin kurallar saptanmıştır.

Bu temel kurallara göre, anlaşmaların amaçları bakımından, **“Devletlerden birinin mukimi”** terimi, o Devletin mevzuatı gereğince kanuni merkez ve iş merkezi veya benzeri yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle vergi mükellefiyeti altına giren kişi anlamına gelir. Bu çerçevede, ilgili tüzel kişiler belirlenen kriterlere göre o Devletin mukimi kabul edilmektedir.

K.V.K.’nın 3’üncü maddesinde ifadesi bulan ve ilgili maddede tanımları yapılan kanuni merkez ve iş merkezi kriterlerinin herhangi birisi nedeniyle Türkiye’de tam mükellefiyet esasında vergilendirilen kurumlar, İrlanda Anlaşması hükümlerinin uygulanması bakımından Türkiye’de mukim sayılacaklardır.

Kanuni ve iş merkezinin her ikisi de yurt dışında bulunan kurumlar ise, Türkiye’de dar mükellefiyet esasında vergilendirilecek olup bu kurumlar yurt dışında mukim kabul edilecektir. Bu çerçevede, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan kurumlar tarafından Türkiye’de ifa edilen serbest meslek faaliyetleri neticesinde elde edilen kazançlar esas itibariyle mukim ülke olan yurt dışındaki ülke tarafından vergilendirilecektir.

Kaynak ülkenin, Türkiye’nin, Türkiye’de yabancı kurumların personeli tarafından icra edilen faaliyetler çerçevesinde elde edilen serbest meslek kazançlarını vergilendirme yetkisi, ancak ve ancak, anlaşmada yer alan şartların gerçekleşmesi durumunda söz konusu olacaktır. Anlaşmada yer alan şartlar genel hatları itibariyle aşağıdaki gibidir.

1- Faaliyetin kaynak ülkede icra edilmesi gerekir.

2- Faaliyetin kaynak ülkede icra edilmesi durumunda gelir elde eden kişinin bu diğer Devlette bir takvim yılı içinde bir veya birkaç seferde 183 günü aşmamak üzere kalırsa kısaca, uygulamada 183 gün kuralı denilen kriterin gerçekleşmesi gerekir.

3- Kaynak ülkede faaliyetlerin icrası amacıyla sürekli olarak kullanılabilir sabit bir yere sahip olunması ve serbest meslek faaliyetinin bu yerlerde icra edilmesi dolayısıyla da serbest meslek kazancının sabit yerde elde edilmesi gerekir. Anlaşmaya kaynak Devletin bu işyerine atfedilebilen kazançlarla ilgili olarak vergilendirme yetkisinin bulunduğu hükmü konulabilir.

Bu kriterlerden herhangi biri nedeniyle Türkiye'nin yurt dışında mukim kurumlarca Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançlarını vergilendirme yetkesine sahip olması durumunda vergilendirme, K.V.K.'nun 30'uncu maddesi hükmüne göre, tevkif sureti ile olacaktır.

Mukimlik kavramını tek taraflı olarak yorumladığımızda temel kriterleri yukarıda verdiğimiz şartlara bağlı olarak mukim devlet ve kaynak devlet vergilendirme haklarını belirli esaslar dahilinde kullanacaklardır. Ancak, bir kişinin her iki Devlette de mukim olması durumunda vergilendirme yetkisinin çatışması kaçınılmaz olmakta ve bu durumda elde edilen kazançların vergilendirilmesinde hangi ülkeye öncelik tanınacağı veya kazancı hangi ülkenin hangi esaslar dahilinde vergilendireceği sorunu kaçınılmaz olarak ortaya çıkacaktır.

Uygulamada “**çifte mukimlik**” denilen bu olay, akit devletlerin kişilerin vergi mükellefiyetlerinin saptanması açısından belirledikleri farklı kriterler dolayısıyla ortaya çıkmaktadır. Bu çerçevede, bir kişi bir kriter nedeniyle bir Devletin, başka bir kriter nedeniyle diğer Devletin mukimi olabilir. Bu durumda, bu kişinin Anlaşma kapsa-

mında hangi devletin mukimi sayılacağıının tespiti önem taşımaktadır. Bu sorunun çözümü Anlaşmaların 4'üncü maddesinde açıklığa kavuşturulmuştur. Burada sorunun çözümü için farklı anlaşmalarda iki çözüm yolu bulunmuştur. Bu çözüm yollarının kurumlar için geçerli olan iki şekli aşağıdaki gibi olacaktır.

Birinci çözüm yoluna göre, bu gibi durumlarda Akit devletlerin yetkili makamları sorunu karşılıklı anlaşmayla çözüme kavuşturacaklardır²⁸.

İkinci çözüm yoluna göre ise, gerçek kişi dışındaki bir kişi, yani herhangi bir kurum veya şirket, her iki Devletin de mukimi olduğunda, bu kişi fiili iş merkezinin bulunduğu Devletin mukimi kabul edilecektir. Bununla beraber, bu kişi Devletlerden birinde fiili iş merkezine diğerinde kanuni merkeze sahip olduğunda, bu kişinin anlaşmanın amaçları bakımından hangi Devlette mukim olduğu hususunu, Devletlerin yetkili makamları karşılıklı anlaşmayla tespit edeceklerdir²⁹.

Buna göre, yurt dışında mukim bulunan bir kurumun her iki Devlette de mukim olması halinde bu kurumun hangi Devletin mukimi olduğunun tespitinde yapılacak ilk iş bu kurumun fiili iş merkezinin hangi Devlette olduğuna bakılacaktır. Fiili iş merkezi ile kanuni merkezin aynı Devlette olduğu durumda, bu kurum kanuni ve iş merkezinin bulunduğu Devletin mukimi sayılacak ve vergilendirme hakkı bu devlete ait olacaktır. Ancak, anlaşmada yer alan özel şart-

28 Almanya anlaşmasında bu esas geçerlidir.

29 Hollanda Krallığı ile aramızda imzalanmış olan “**Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması**”nda bu esas geçerlidir. İlgili anlaşma, 22.08.1988 tarih ve 19907 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

ların gerçekleşmesi durumunda kaynak devletinde ilgili kurumu vergilendirme hakkı olacaktır.

Kurumun kanuni merkezinin bir akit Devlette, iş merkezinin diğer akit Devlette bulunduğu durumda ise, kurumun hangi Devletin mukimi olduğu Devletlerin yetkili makamlarınca karşılıklı anlaşma yöntemi ile belirlenecektir. Örneğin; İrlanda'da kurulan ve İrlanda'daki ticaret siciline tescil ettirilen bir şirketin kanuni merkezi İrlanda olacaktır. Zira, ticaret sicilinde tescil edilen merkez kanuni merkezdir. Ticaret sicilinde kurumun iş merkezinin (iş adresinin) İrlanda olarak gösterilmesi fakat bu kurumun fiilen Türkiye'de faaliyet göstermesi ve idare edilmesi durumunda, yani fiili iş merkezinin Türkiye'de bulunması durumunda, bu kurumun hangi Devletin mukimi olduğu sorunu yetkili makamlarca saptanacaktır.

Anlaşma ile belirlenen yöntem genellikle; kurumun iş merkezinin, veya daha açık bir deyimle işlerinin bilfiil yoğunlaştığı ülkenin, bulunduğu ülkenin mukimi olarak kabul edilmesi ve bu ülkenin ilgili kurumu tam mükellefiyete tâbi kurum olarak vergilendirme hakkına sahip olmasıdır.

3. TÜRKİYE'NİN İRLANDA İLE İMZALAMIŞ OLDUĞU ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASININ ANA PRENSİPLERİNİN KONUMUZ AÇISINDAN İNCELENMESİ

Türkiye'nin İrlanda ile imzalamış olduğu Ç.V.Ö.A.'nın 1'inci maddesinde, Anlaşma hükümlerinin uygulanacağı kişiler belirlenmektedir. Buna göre, Türkiye'nin İrlanda ile imzalamış olduğu Ç.V.Ö.A.'na göre bu anlaşma devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olan kişilere uygulanacaktır. Bu kapsamda, ilgili anlaşma hükümleri her iki Devlette de mukim olmayan, örneğin üçüncü bir Devlette mukim olan kişilere uygulanmayacaktır.

İlgili anlaşmanın 1'inci maddesinde ifadesini bulan “**kişi**” terimi, Anlaşmanın “**Genel Tanımlar**” başlıklı 3'üncü maddesinin 1/d bendi hükmüne göre, sadece gerçek kişileri değil, şirketleri ve kişilerin oluşturduğu diğer kuruluşları da kapsamına almaktadır. Bu çerçevede, “kişi” deyiimi gerçek kişilerin yanı sıra, tüzel kişileri (kurum/şirket) de ifade etmektedir. Şirket terimi ise, her türlü tüzel kişi veya vergileme yönünden tüzel kişi olarak muamele gören her türlü şahsiyeti ifade etmektedir.

Ç.V.Ö.A. öncelikle mukim devlete vergilendirme hakkı tanıdığı için mukim teriminin İrlanda Anlaşması kapsamında irdelenmesi gerekmektedir. Mukim kavramı ile ilgili olarak öncelikle şu hususun belirtilmesinde yarar vardır. Vergi anlaşmalarında kullanılan mukim terimi hem gerçek kişileri hem de kurumları kapsayacak şekilde kullanılmıştır. Bu çerçevede, çalışmamızda mukim kavramı hem gerçek kişileri hem de kurumları ifade edecek şekilde kullanılacaktır.

Mukim kelimesinin sözlük manası bir yerde veya bir evde oturan, ikamet eden anlamında kullanılmaktadır. Bu çerçevede, mukim kelimesini bu anlamda kullandığımızda bu kelimenin, ancak ve ancak, gerçek kişiler için geçerli olabileceğini söyleyebiliriz. Diğer yandan, mukim kelimesi G.V.K.'nun 4'üncü maddesinde ifadesini bulan “**yerleşme**” kavramı ile özdeş olarak kullanılabilir. Vergi anlaşmalarında mukim kelimesi hem gerçek kişileri hem de kurumları kapsayacak şekilde kullanıldığında biz de bu çalışmamızda mukim kelimesini bu anlama gelmek üzere kullanacağız.

Ç.V.Ö.A.'nın 4'üncü maddesinde, genellikle, mukim kavramı düzenlenmiştir. Ancak, bazı anlaşmaların, mesela Almanya Anlaşmasında, 4'üncü maddesinin bölüm başlığında “**mali İkametgah**” kavramı yer almaktadır. OECD Model Anlaşmasının ilk metninde yer

alan mukim kelimesi günün şartlarına uygun hale getirilmek üzere daha sonra mali ikametgah kavramı ile değiştirilmiştir. Ç.V.Ö.A.’nın 4’üncü maddesinde mali ikametgah başlığı altında esas itibariyle mukim kavramı üzerinde durulmaktadır. Bu çerçevede, Ç.V.Ö.A.’nda mukim kavramı ile mali ikametgah kavramları aynı anlamlara gelmek üzere tanımlanmıştır.

Ç.V.Ö.A. kapsamında mukim ve mali ikametgah terimi ile ilgili olarak bir de **“çifte mukimlik”**³⁰ terimi üzerinde durulmaktadır. Çifte mukim terimi anlaşmanın uygulanması bakımından her iki akit devlette de mukim kabul edilen gerçek ve tüzel kişileri ifade etmektedir. Ve anlaşmalarda bu gibi durumlarda vergilendirme yetkisinin hangi akit devlete ait olacağı da belirlenmektedir.

Türkiye’nin İrlanda ile imzalamış olduğu Ç.V.Ö.A.’nın 4’üncü maddesinin 1’inci fıkraya hükmünde, akit devletlerden birisinde ifa ettiği serbest meslek faaliyeti neticesinde gelir/kazanç elde eden şahısları, mukim devlet olarak hangi Devletin vergilendirme hakkına sahip olacağı tespit edilmektedir. Ancak, serbest meslek faaliyetinde bulunan şahısların her iki akit devlette de mukim olması durumunda bu kişinin durumu anlaşmanın 4’üncü maddesinin 2’nci fıkrasına göre belirlenecektir.

³⁰ Uluslararası hukukta kullanılan **“Çifte uyrukluk”** kavramı ile **“Çifte mukimlik”** ve **“Çifte ikametgah”** kavramı öz itibariyle aynı kavramlardır. Çifte uyrukluk kavramı bir kişinin iki devlette birden vatandaş olmasını ifade eden bir kavramdır. Diğer yandan, bir kişinin aynı anda birden fazla devletin uyruğunda da bulunması ilgili Devletlerin bunu kabul etmesi halinde mümkündür (PAZARCI Hüseyin, Uluslararası Hukuk Dersleri, II. Kitap, Sh. 66.). Çifte mukimlik kavramı ise, bir şirketin iki devlette birden mukim olmasını ifade etmektedir. Burada dikkat edileceği üzere çifte mukimlikte sadece iki devletin mukimliği söz konusudur. Bu kavram, bir şirketin birden fazla devlette sahip olduğu mukimlik durumunu ifade etmek üzere kullanılamaz.

4. SERBEST MESLEK FAALİYETİNİN TÜRKİYE'DE İCRA EDİLMEMESİ DURUMUNDA YABANCI KURUMLAR TARAFINDAN ELDE EDİLEN SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ ESASLARI

G.V.K.'nun 7'nci maddesinin 1'inci fıkrasının 4'üncü bendine göre, serbest meslek faaliyetinin Türkiye'de değerlendirilmesi durumunda dar mükellefiyete tâbi kimseler bakımından serbest meslek kazancı Türkiye'de elde edilmiş sayılacaktır. Bu bentte sözü edilen değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır.

Türk Vergi Mevzuatı açısından durum böyle olmakla birlikte Ç.V.Ö.A. ile G.V.K.'nun 7'nci maddesine önemli bir sınırlama, daha doğrusu bu maddeye bir istisna getirilmiştir. Buna göre, akit devletlerden birisinin kaynak ülke olarak vergilendirme hakkını kullanabilmesi için, serbest meslek faaliyetinin, kaynak ülke olarak vergilendirme hakkını kullanacak akit devlette icra edilmesi bu kapsamda kaynak ülkede sabit bir işyerine sahip olunması veya serbest meslek faaliyetlerinin icrası amacıyla 183 günü aşan bir süre kaynak ülkede (Türkiye'de) kalınması gerekmektedir.

İrlanda ile imzalamış olduğumuz Ç.V.Ö.A.'nın konumuz ile ilgili 14'üncü maddesinin 2'nci fıkra hükmünde şu şekilde bir düzenleme yer almaktadır:

*“2. Bir Akit Devlet teşebbüsünün serbest meslek hizmetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği gelir, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Bununla beraber, bu hizmet veya faaliyetler diğer Devlette **icra edilirse** ve eğer:*

(a) teşebbüs, bu hizmet veya faaliyetleri icra etmek üzere bu diğer Akit Devlette bir işyerine sahip olursa; veya

(b) hizmetlerin veya faaliyetlerin diğer Devlette icra edildiği süre veya sürelerin toplamı, oniki aylık herhangi bir kesintisiz dönemde 183 gün ya da daha fazla ise,

söz konusu gelir aynı zamanda bu diğer Akit Devlette de vergilendirilebilir.

Böyle bir durumda, olayına göre, ya yalnızca söz konusu işyerine ya da yalnızca bu diğer Devlette icra edilen hizmet veya faaliyetlere atfedilebilen gelir bu diğer Devlette vergilendirilebilir. Her iki durumda da teşebbüs, söz konusu gelir bu teşebbüsün diğer Devlette bulunan işyerine atfedilebilen bir gelirmiş gibi, bu diğer Devlette 7 nci madde hükümlerine göre vergilendirilmeyi tercih edebilir. Bu tercih, diğer Devletin, söz konusu gelir üzerinden tevkifat suretiyle vergi alma hakkını etkilemeyecektir.”

Anlaşmanın 14’üncü maddesinin 2’nci fıkrası hükmüne göre, Türkiye’nin kaynak ülke olarak, yabancı kurumları Türkiye’de icra ettikleri serbest meslek faaliyetleri neticesinde elde ettikleri kazançlar dolayısıyla vergilendirmesi, ancak ve ancak, yabancı kurumlar tarafından ifa edilen serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de icra edilmesi³¹ ve madde hükmünde düzenlenmiş olan iki şarttan bir tanesinin yerine getirilmesi durumunda söz konusu olacaktır.

³¹ Dar mükellefiyete tâbi kurumların görevlendirdiği personeli tarafından serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de icra edilmesi; ilgili kurumların Türkiye’de bulunan sabit bir yerde (işyerlerinde) icra edilen faaliyetlerini kapsayacaktır. Serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de icra edildiği işyerlerinin tespitinde V.U.K.’nun 156’ncı maddesi hükmü uygulanacaktır. İşyerlerinin belirlenmesinde Ç.V.Ö.A.’nda belirlenmiş olan kurallara da riayet edileceği tabiidir.

Yabancı kurumlar tarafından mukimi oldukları ülkede ifa edilen serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla Türkiye kaynaklı olarak elde edilen serbest meslek kazançlarını Türkiye'nin kaynak ülke olarak vergilendirme hakkı bulunmamaktadır. Yani, G.V.K.'nin 7'nci maddesinde düzenlenen serbest meslek kazançlarının Türkiye'de elde edilme şartlarından birisini oluşturan **“Türkiye’de değerlendirme”** ölçütü, burada geçerli olmayıp serbest meslek faaliyetinin yurt dışında ifa edilmesi durumunda hizmetin bedeli Türkiye’de ödense bile değerlendirme Türkiye’de yapılmış sayılarak ifa edilen hizmetin Türkiye’de vergilendirilmesi söz konusu olmayacaktır.

Türk vergi mevzuatına göre serbest meslek faaliyeti Türkiye dışında ifa edilmiş ve hizmetin bedeli Türkiye dışında ödenmiş olmasına rağmen hizmetin bedeli Türkiye’de ödeyenin hesabına intikal ettirilmiş, yani, Türkiye’de ödeyenin hesaplarına gider olarak kaydedilmesi durumunda da hizmet Türkiye’de değerlendirilmiş sayılarak Türkiye’nin bu tür kazançları vergilendirme hakkı bulunmamaktadır.

Kısacası, yabancı kurumlar tarafından mukimi oldukları ülkede ifa edilen serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla Türkiye kaynaklı elde edilen serbest meslek kazançları için bu kazançların Türkiye’de değerlendirmesine bağlı olarak Türkiye’nin kaynak ülke olarak vergilendirme hakkı ortadan kalkmaktadır. Bu durumda K.V.K.’nin 30’uncu maddesine göre kurumlar vergisi tevkifatı yapılması mümkün olmadığı gibi bu gelirler için yıllık beyanname verilmesi de mümkün değildir.

5. KONUNUN İRLANDA İLE ARAMIZDA İMZALANMIŞ OLAN ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ

Çifte vergilendirme veya daha uygun bir terim olarak mükerrer vergilendirme, zaman bakımından bir vergi kanununun aynı zamanda (aynı dönemde) aynı konuya birden fazla kereler uygulanmasıdır. Bir vergi konusuna birden fazla ülke kanununun vergi koyması ise ülkelerarası veya mekan bakımından mükerrerliktir.

Kısaca mükerrer vergilendirme bir vergi konusunun aynı vergiyle birden fazla kereler vergilendirilmesidir. Bu çerçevede, kanunların mekan bakımından uygulama sınırlarını ve ülkelerarası vergi mükerrerliğini önlemek için yapılan vergi anlaşmaları uluslararası vergi hukukunun konusunu oluşturmaktadır³².

Ekonomik boyutu olan uluslararası ticari ilişkilerde ülkelerin karşılaştıkları iki büyük problem bulunmaktadır. Bunlardan birisi çeşitli mallar üzerine konan kotalar diğeri ise, vergisel açıdan karşılaşılan bir problem olup bu problem; gelir getirici faaliyetler üzerinden vergi alma yetkisine sahip devletler arasındaki mükerrer vergilendirmedir. Mükerrer vergilendirme; yukarıda da ifade edildiği gibi iki devletin her birinin de mükellefi, konusu ve vergilendirme dönemi aynı olan gelir getirici faaliyeti vergilendirmesi anlamında kullanılmaktadır.

Ülkeler arasında imzalanan iki taraflı veya çok taraflı vergi anlaşmaları, Türkiye açısından gelir ve kurumlar vergileri ile gelir ve servet üzerinden alınan diğer vergiler ve fon paylarını, müteakabiliyet esası

³² BULUTOĞLU Kenan, Türk Vergi Sistemi, Altıncı Basılış, İstanbul 1978, Sh. 25, 294.

gereği, karşı ülke açısından da, bu vergilere eşdeğer olan gelir ve servet üzerinden alınan vergileri kapsamaktadır.

İlgili anlaşma aynı zamanda, mevcut vergilere ilave olarak veya onların yerine alınan ve mevcut vergilerle aynı nitelikte olan veya onlara önemli ölçüde benzeyen vergilere de uygulanacaktır. Bu durumda vergi anlaşmalarının uygulanması bakımından akit devletlerdeki cari mevzuatın iyi tetkik edilmesi gerekmektedir.

Uluslararası hukukta .V..A. Özel niteliği dolayısı ile, uygulama açısından, ülke kanunlarına nazaran öncelik hakkına sahiptir. Bu nedenle, Türkiye'nin herhangi bir ülke ile imzalamış olduğu herhangi bir ifte Vergilendirmeyi nleme Anlaşması mevcut ise, Türk Vergi Mevzuatı'ndaki genel hükümler yerine .V..A.'nın özel hükümleri öncelikle uygulanacaktır.

İrlanda ile aramızda imzalanmış olan .V..A.'nın temel esaslarını incelemeye geçmeden önce konumuza binaen ilgili anlaşma hükümlerine göre serbest meslek faaliyetleri ile nelerin kastedildiğinin ortaya konulmasında yarar vardır. İlgili Anlaşmanın 14'üncü maddesinin 5'inci fıkrasına göre, serbest meslek faaliyeti, özellikle bağımsız olarak yürütülen bilimsel, edebi, artistik, eğitici ve öğretici faaliyetleri, bunun yanı sıra, doktorların, avukatların, mühendislerin, mimarların, dişçilerin, muhasebecilerin bağımsız faaliyetlerini ve özel mesleki bilgi ve maharet gerektiren diğer faaliyetleri kapsamına alır.

İrlanda ile Türkiye arasında imzalanmış olan **“Gelir ve Servet zerinden Alınan Vergilerde ifte Vergilendirmeyi nleme Anlaşması”**nın³³ **“Serbest Meslek Faaliyetleri”** başlıklı 14'üncü maddesinde şu şekilde bir düzenleme yapılmıştır:

³³ 10.08.2010 tarih ve 27668 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

“1. Bir Akit Devlet mukiminin serbest meslek hizmetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği gelir, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Bununla beraber bu hizmet veya faaliyetler diğer Devlette icra edilirse ve eğer:

(a) bu kişi, bu diğer Akit Devlette, söz konusu hizmet veya faaliyetleri icra etmek amacıyla sürekli kullanabileceği sabit bir yere sahip ise; veya

(b) bu kişi, bu diğer Devlette, söz konusu hizmet veya faaliyetleri icra etmek amacıyla, oniki aylık herhangi bir kesintisiz dönemde, bir veya birkaç seferde toplam 183 gün veya daha uzun bir süre kalırsa,

söz konusu gelir aynı zamanda bu diğer Akit Devlette de vergilendirilebilir.

Böyle bir durumda, olayına göre, ya yalnızca söz konusu sabit yere atfedilebilen gelir, ya da yalnızca bu diğer Devlette bulunulan süre içinde icra edilen hizmet veya faaliyetlerden elde edilen gelir, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bir Akit Devlet teşebbüsünün serbest meslek hizmetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği gelir, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Bununla beraber, bu hizmet veya faaliyetler diğer Devlette icra edilirse ve eğer:

(a) teşebbüs, bu hizmet veya faaliyetleri icra etmek üzere bu diğer Akit Devlette bir işyerine sahip olursa; veya

(b) hizmetlerin veya faaliyetlerin diğer Devlette icra edildiği süre veya sürelerin toplamı, oniki aylık herhangi bir kesintisiz dönemde 183 gün ya da daha fazla ise,

söz konusu gelir aynı zamanda bu diğer Akit Devlette de vergilendirilebilir.

Böyle bir durumda, olayına göre, ya yalnızca söz konusu işyerine ya da yalnızca bu diğer Devlette icra edilen hizmet veya faaliyetlere atfedilebilen gelir bu diğer Devlette vergilendirilebilir. Her iki durumda da teşebbüs, söz konusu gelir bu teşebbüsün diğer Devlette bulunan işyerine atfedilebilen bir gelirmiş gibi, bu diğer Devlette 7 nci madde hükümlerine göre vergilendirilmeyi tercih edebilir. Bu tercih, diğer Devletin, söz konusu gelir üzerinden tevkifat suretiyle vergi alma hakkını etkilemeyecektir.

3. “Serbest meslek faaliyetleri” terimi, özellikle bağımsız olarak yürütülen bilimsel, edebi, sanatsal, eğitici veya öğretici faaliyetleri, bunun yanı sıra doktorların, avukatların, mühendislerin, mimarların, dişçilerin ve muhasebecilerin bağımsız faaliyetlerini kapsamına alır.”

Yabancı kişilerin serbest meslek faaliyetinin ifası nedeniyle Türkiye kaynaklı elde ettiği gelir (serbest meslek kazancı), yukarıda madde metni yer alan, İrlanda ile aramızda imzalanmış olan Ç.V.Ö.A.’nın 14’üncü maddesinin 1’inci fıkrasına göre vergilendirilecektir. Anlaşma maddesine göre, yabancı kişilerin vergilendirilmesinde Türk vergi mevzuatında yer alan dar mükellefiyet esasında vergilendirme esaslarının uygulanması mümkün değildir. Kaynak ülke olarak Türkiye’de icra edilmeyen serbest meslek faaliyetleri neticesinde elde edilecek kazançları Türkiye’nin vergilendirme hakkı bulunmamaktadır.

Serbest meslek faaliyetleri neticesinde elde edilen kazançların vergilendirilmesi uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla geliri elde eden kişinin mukimi olduğu ülkede (kişinin hangi dev-

letin mukimi olacağı anlaşmanın 4'üncü maddesine göre belirlenecektir.) olacaktır. Ancak, anlaşmada yer alan şartlar dahilinde gelirin elde edildiği Türkiye'ye de serbest meslek faaliyetinde bulunan şahıslar tarafından elde edilen geliri vergilendirme hakkı verilmektedir.

Anlaşmanın 14'üncü maddesinin 1'inci fıkrası hükmüne göre, bir akit devlet mukiminin serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği gelir, bu faaliyetler diğer akit devlette icra edilmedikçe, yalnız ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir. Buna göre, bir akit Devlet mukiminin Türkiye kaynaklı olarak elde ettiği gelir, serbest meslek faaliyetinin Türkiye'de icra edilmemesi durumunda, İrlanda'da bu ülkenin iç mevzuat hükümlerine göre vergilendirilecektir.

İlgili anlaşma hükümlerine göre, Türkiye kaynaklı olarak elde edilen serbest meslek kazançlarında vergilendirme hakkı esas itibariyle serbest meslek kazancını elde eden kurumun mukimi olduğu Devlette aittir. Bu kapsamda, elde edilen gelir/kazanç İrlanda'da İrlanda vergi mevzuatına göre vergilendirilecektir. Ancak, kanuni ve iş merkezi İrlanda'da bulunan firmalar tarafından ifa edilen serbest meslek faaliyeti Türkiye'de icra edilirse ve ilgili madde hükmündeki şartlar sağlanırsa ilgili firmaların Türkiye kaynaklı olarak elde ettikleri serbest meslek kazançları diğer Devlette, yani Türkiye'de Türk vergi mevzuatına göre vergilendirilebilecektir.

İrlanda ile aramızda imzalanmış olan Ç.V.Ö.A.'nın 14'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında serbest meslek faaliyeti ile uğraşan gerçek kişiler (serbest meslek erbabı) için yapılan düzenleme esas itibariyle Anlaşmanın 14'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında ifadesini bulan teşebbüsler açısından da geçerlidir. Anlaşmada gerçek kişiler ve teşebbüsler için ayrı düzenleme yapılsa da esas itibariyle 1'inci fıkrada düzenlenen (a) ve (b) bentleri ile 2'nci fıkrada düzenlenen (a) ve

(b) bentleri hüküm itibariyle birbirine benzer düzenlemeyi ihtiva etmektedir³⁴.

Anlaşmanın 14'üncü maddesinin 2'nci fıkrası ile 3'üncü fıkrası arasında vergilendirme esaslarını etkileyen bir fark bulunmamaktadır. 2'nci fıkrada gerçek kişilerin 3'üncü fıkrada ise teşebbüslerin elde ettiği kazançlarda vergilendirme yetkisine sahip olacak akit devlet belirlenmektedir. Anlaşmanın 2'nci fıkrasında yapılan düzenleme ile, dar mükellefiyete tâbi (İrlanda'da mukim) kurumlar tarafından Türkiye'de icra edilen serbest meslek faaliyeti kapsamında elde edilecek kazançları fıkra hükmündeki koşulların gerçekleşmesi koşuluyla Türkiye de vergilendirebilecektir.

İrlanda Anlaşmasının 14'üncü maddesinin 2'nci fıkrası hükmüne göre, kanuni ve iş merkezi İrlanda'da bulunan firmalar tarafından personeli vasıtasıyla Türkiye'de ifa edilen serbest meslek faaliyeti Türkiye'de icra edilse bile bu faaliyetler neticesinde elde edilen gelir aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi şartıyla yalnızca ilk bahsedilen Devlette, yani İrlanda'da vergilendirilecektir.

1- İrlanda'da mukim teşebbüs serbest meslek faaliyetini icra etmek üzere Türkiye'de işyeri açmazsa ve,

34 Türkiye'nin imzalamış olduğu bazı anlaşmalarda bu husus açık bir şekilde ifade edilmiştir. Nitekim, Türkiye'nin Avusturya Cumhuriyeti ile imzalamış olduğu "**Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Ve Diğer Bazı Hususların Düzenlenmesine İlişkin Anlaşma**"nın 14'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası hükmüne göre, serbest meslek faaliyeti ile ilgili olarak Anlaşmanın 1, 2 ve 3'üncü fıkralarında yer alan hükümler, bir teşebbüs tarafından, bir serbest meslek faaliyeti şeklinde ifa edilen işlere ait istihaklara da uygulanacaktır. İlgili Anlaşma, 01.08.1973 tarih ve 14612 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2- Gelir elde eden kişi, bu diğer Devlette, yani Türkiye’de, bir takvim yılı içinde³⁵, bir veya birkaç seferde 183 günü aşmamak üzere kalırsa.

Buna göre, Türkiye’de serbest meslek faaliyetinde bulunan yabancı kurumların Türkiye kaynaklı olarak elde ettikleri kazançlar dolayısıyla vergilendirme hakkı yabancı kurumun mukimi olduğu ülkeye ait olacaktır. Ancak, serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de icra edilmesi durumunda, yabancı kurumlar Türkiye’de serbest meslek faaliyetini icra etmek amacıyla sürekli kullanabileceği sabit bir yere veya işyerine sahip olursa veya Türkiye’de serbest meslek faaliyeti icra etmek amacıyla bir takvim yılı içerisinde, bir veya birkaç seferde toplam 183 gün veya daha fazla kalırsa, Türkiye’nin de bu kazançları, kaynak ülke olarak, vergilendirme hakkı bulunmaktadır.

Bu genel belirleme sonrasında kanuni ve iş merkezi İrlanda’da bulunan firmalar tarafından Türkiye’ye serbest meslek faaliyetinin icrası için gönderilen kişiler vasıtasıyla elde edilen kazançların vergilendirilmesi özetle şu şekilde olacaktır.

1- Kanuni ve iş merkezi İrlanda’da bulunan firmalar tarafından Türkiye’ye serbest meslek faaliyetinin icrası için gönderilen kişiler Türkiye’de bir takvim yılı içinde bir veya birkaç seferde 183 günü aşmamak üzere kalırsa bu kişiler (kurumlar) İrlanda’da, İrlanda vergi mevzuatın hükümlerine göre vergilendirileceklerdir.

³⁵ Bazı vergi anlaşmalarında “**kesintisiz 12 aylık dönemde**” ibaresine yer verilmiştir. Bu iki farklı ibare 183 günlük sürenin hesaplanmasında önemli farklılıklara yol açmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz. GÖKMEN Necdet, “**Dar Mükelleflere Ödenen Serbest Meslek Kazançlarından Yapılacak Vergi Tevkifatının Bazı Vergi Anlaşmalarında Öngörülen 183 Gün Kuralı Karşı-sındaki Durumu, Sorunlar Çözüm Önerileri**”, Yaklaşım, Yıl:5, Sayı: 51, Mart 1997, Sh. 44-52.

2- İrlanda'da mukim teşebbüslerin Türkiye'de serbest meslek faaliyetini icra etmek üzere işyeri açmaları durumunda faaliyet Türkiye'de icra edilse bile Türkiye'nin serbest meslek kazançlarını vergilendirme yetkisi bulunmayacaktır.

Bu iki kuralın daha iyi anlaşılması için şu örneği vermemiz mümkündür. Mesela; İrlanda'da web tasarımı yapılan bir internet sitesi Türkiye'de (A) firmasının tanıtım ve reklamını yapmak üzere tasarlanmıştır. Bu tasarıma ait ödemeler Türkiye'de vergilendirilmeyecektir. Çünkü serbest meslek erbabının icraatı Türkiye'de gerçekleştirilmemiştir. Türkiye'de icra edilmeyen serbest meslek faaliyetlerine ilişkin serbest meslek ödemelerini Türkiye'nin vergilendirme hakkı bulunmamaktadır. Bu faaliyet neticesinde elde edilen kazançlar İrlanda'da İrlanda vergi mevzuatı hükümlerine göre vergilendirilecektir.

Çalışmamızın yukarıdaki bölümlerinde, esas itibarıyla, Anlaşmanın 14'üncü maddesinin 1'inci ve 2'nci fıkrası hükümlerini dar mükellefiyete tâbi kurumlarca Türkiye kaynaklı olarak elde edilen serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesine yönelik olarak açıklamaya çalıştık. Anlaşmanın 14'üncü maddesinin 2'nci fıkrası daha öncede belirttiğimiz gibi dar mükellefiyete tabi kurumlarca Türkiye'de icra edilen serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde de uygulanacağını göstermek üzere ihdas edilmiş bir fıkradır.

Sonuç itibarıyla; bir İrlanda teşebbüsünün serbest meslek faaliyeti ni Türkiye'de bir işyeri vasıtası ile icra etmesi durumunda bu faaliyetler neticesinde elde ettiği kazançları Türkiye Cumhuriyetinin de kaynak ülke olarak vergilendirme hakkı bulunmaktadır. Türkiye Cumhuriyeti kendisine sağlanan bu hakkı kullanması durumunda İrlanda'da mukim kurum dar mükellefiyet esasında ve K.V.K.'nun sistematığı içerisinde vergilendirilecektir. Yani, Türkiye'de elde edi-

len serbest meslek kazancı K.V.K.'nın 30'uncu maddesi uyarınca %20 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Bir İrlanda teşebbüsünün serbest meslek faaliyetini Türkiye'de icra etmediği halde ilgili kurumun İrlanda'da icra ettiği serbest meslek faaliyetini Türkiye'de uygulamak amacıyla bir takvim yılı içinde bir veya birkaç seferde 183 günü aşan bir süre kalması durumunda ilgili teşebbüsün Türkiye kaynaklı olarak elde ettiği serbest meslek kazancını Türkiye'nin de kaynak ülke olarak vergilendirme hakkı bulunmaktadır. Bu durumda da vergilendirme dar mükellefiyete tâbi kurumların vergilendirilme esasları çerçevesinde olacaktır.

Anlaşmanın 14'üncü maddesinin 2'nci fıkrasının son paragrafı hükmüne göre, İrlanda'da mukim firmaların Türkiye kaynaklı olarak elde ettikleri serbest meslek kazançlarını Türkiye'nin kaynak ülke olarak vergilendirme hakkına sahip olması durumunda K.V.K.'nın 30'uncu maddesi hükmüne göre tevkifat yapıldıktan sonra ilgili firmaların söz konusu serbest meslek kazançlarını Türkiye Cumhuriyetinde, Anlaşmanın 7'nci fıkrası kapsamında, ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesini isteme hakkına sahip bulunmaktadırlar. Yani, İrlanda'da mukim firmaların Türkiye kaynaklı olarak elde ettikleri serbest meslek kazançlarını Türkiye'de tam mükellefiyet esasında vergilendirilen herhangi bir kurum gibi vergilendirilmesini isteme hakkına sahip bulunmaktadır.

Bu durumda, İrlanda'da mukim firma Türkiye'de, V.U.K.'na göre, defter tutacak ve bu Kanun'da yer alan mükellefin ödevlerini yerine getirecek bu kapsamda gerekli beyannameleri düzenleyerek vergi dairesine vermek zorundadır. Bu çerçevede, İrlanda'da mukim firmalar Türkiye kaynaklı olarak elde ettikleri serbest meslek kazançları için yıllık kurumlar vergisi beyannamesi verebileceklerdir. Ancak, kurumların yıllık beyanname vermeleri bu kurumların,

K.V.K.'nın 30'uncu maddesi hükmüne göre, tevkif suretiyle vergilendirmelerine engel teşkil etmeyecektir.

İrlanda'da mukim firmaların Türkiye kaynaklı elde ettikleri serbest meslek kazançları için hem yıllık beyanname vermelerin hem de kazanç ve iratları sağlayan şahıslar tarafından, K.V.K.'nın 30'uncu maddesi hükmüne göre, tevkifat suretiyle vergilendirilmeleri durumunda beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden tevkif suretiyle ödenen kurumlar vergisi mahsup edilecektir. Beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinin tevkif suretiyle ödenen vergiden az olması durumunda söz konusu firmalara fazladan tevkif suretiyle ödedikleri kurumlar vergisinin ret ve iade edileceği kuşkusuzdur.

Bu şekilde yapılan düzenleme ile, Türkiye'de, dar mükellefiyete tâbi kurumlar tarafından icra edilen serbest meslek faaliyetleri teşebbüs bünyesinde ticari kazanç olarak vergilendirilmiş olacaktır. Böylece İrlanda vergi mevzuatında işyeri bünyesinde elde edilecek kazançların ticari kazanç olarak vergilendirilmesinin gerektiği durumlarda aynı kazançların Türkiye'de de ticari kazanç olarak vergilendirilmesi sağlanmış olacaktır. Bu yönüyle anlaşmada yer alan düzenleme ile kazanç unsurları itibarıyla vergilendirme eşitlik sağlanmış olacaktır.

ÖRNEK OLAY 1: Kanuni ve iş merkezi İrlanda'da bulunan (X) Ltd. unvanlı bir danışmanlık firması İnternet ortamında kanuni ve iş merkezi Ankara'da bulunan (A) A.Ş.'ye danışmanlık hizmetinde bulunuyor.

Danışmanlık hizmeti Türkiye'de icra edilmediğinden ve gelir elde eden kişi Türkiye Cumhuriyeti'nde bir takvim yılı içinde bir veya birkaç seferde 183 günü aşan bir süre kalması söz konusu olmadı-

ğından Türkiye kaynaklı elde edilen serbest meslek kazancını Türkiye'nin kaynak ülke olarak vergilendirme hakkı bulunmamaktadır.

Bu nedenle, kanuni ve iş merkezi İrlanda'da bulunan (X) Ltd. Şti'nin Türkiye kaynaklı elde ettiği serbest meslek kazancı İrlanda'da İrlanda vergi mevzuatı hükümleri çerçevesinde vergilendirilecek olup, yapılan ödemeler üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapılmasına gerek yoktur.

ÖRNEK OLAY 2: Türkiye'de inşa edilecek bir barajın projesi ve fizibilite raporu İrlanda'da bu iş ile uğraşan bir kuruma hazırlanmıştır. Bu proje vasıtasıyla Türkiye'deki baraj inşaatı yerli mühendislerce yapılacaktır. Bu çerçevede, baraj inşaatında proje tamamen yurt dışında çizilip Türkiye'ye getirilmekte baraj inşaatının geri kalan kısmı Türkiye'de, Türk mühendisleri tarafından yapılmaktadır.

Bu durumda, proje çizim işi İrlanda'da icra edildiğinden Türkiye'de mukim firmalarca kanuni ve iş merkezi İrlanda'da bulunan firmalara yapılan serbest meslek ödemelerinden, K.V.K.'nin 30'uncu maddesi hükmüne göre tevkifat yapılmayacaktır.

Ancak, proje çizim işinin bir kısmı İrlanda'da bir kısmı ise Türkiye'de yapılır ve projenin uygulanması için İrlanda'da mukim şirketin mühendisleri Türkiye'ye gelerek Türkiye'de bir takvim yılı içinde bir veya birkaç seferde 183 gün aşan bir süre kalırsa Türkiye'nin de bu kazancı kaynak ülke olarak vergilendirme hakkı bulunmaktadır.

ÖRNEK OLAY 3: Kanuni ve iş merkezi İrlanda'da bulunan (T) Eshamlı Komandit Şirketi bu ülkede özel hastane açarak bu hastanede ticari alanda faaliyet göstermektedir. Bu özel hastanede bu hastaneye bağımlı bir şekilde dünyaca ünlü 20 adet doktor çalışmaktadır.

Bay (A), (T) hastanesinde çalışan dünyaca ünlü bir doktor olup, yılın belirli dönemlerinde İrlanda'da belirli dönemlerinde de Türkiye'de ikamet etmektedir. Yani, Bay (A)'nın hem İrlanda'da hem de Türkiye'de devamlı olarak oturduğu bir ikametgahı (meskeni) bulunmaktadır.

Bay (A), Türkiye'de hastane işletmeciliği yapan (B) A.Ş.'nin daveti üzerine ve (T) Eshamlı Komandit Şirketin görevlendirmesi üzerine Türkiye'de zengin birkaç hastayı muayene ve tedavi etme amacıyla Türkiye'ye gönderilmiştir. Bay (A) muayene ve tedavi amacıyla Türkiye'de bir takvim yılı içinde bir veya birkaç seferde 190 günden fazla kalmıştır.

İrlanda ile aramızda imzalanmış olan Ç.V.Ö.A.'nın 14'üncü maddesinin 2'nci fıkrasının (a) alt bendine göre, Türkiye'nin de ilgili şirketi kaynak ülke olarak vergilendirme hakkı bulunmaktadır. Bu çerçevede, (T) eshamlı komandit şirketi Türkiye kaynaklı olarak elde ettiği serbest meslek kazançları dolayısıyla dar mükellefiyet esasında, K.V.K.'nın 30'uncu maddesi hükmü çerçevesinde, vergilendirilecektir.

Bu durumda, K.V.K.'nın 30'uncu maddesi kapsamında tevkifat yapılacak olup, dar mükellefiyete tâbi kurum (T)' ye yapılan ödemelerden üzerinden kazanç ve iratları sağlayanlar tarafından yapılacak tevkifat bu şahıs için nihai vergi olacaktır.

ÖRNEK OLAY 4: (X) A.Ş Türkiye'de internet ortamında web sayfası tasarlanması ve şirketlerin bu sayfalar aracılığıyla tanıtımının gerçekleştirilmesi ayrıca şirketlerin üretmiş oldukları malların internet ortamında reklamının yapılması ve şirketlerin internet ortamında bu sayfalar aracılığıyla sipariş kabul edebilmesine imkan sağlanması konularında faaliyet göstermektedir.

(X) A.Ş. bu faaliyetlerini yürütülebilmesi elektronik ticaretin gelişimine paralel olarak web sayfalarının tasarlanması ile ilgili olarak İrlanda'da mukim (Z) firmasından yönetim danışmanlığı hizmeti almaktadır. Bu hizmetlerin karşılığı olarak İrlanda'da mukim firmalara EFT yoluyla ödeme yapılmakta ve hizmet faturası da (X) A.Ş. adına düzenlenerek gönderilmektedir.

Kanuni ve iş merkezi İrlanda'da bulunan (Z) firmasından ithal edilen serbest meslek hizmeti G.V.K.'nun 65'inci maddesi uygulamasında serbest meslek faaliyetidir. Bu çerçevede, (X) A.Ş.'nin kanuni ve iş merkezi İrlanda'da bulunan (Z) firmasına ödeme yaparken, K.V.K.'nun 30'uncu maddesi hükmüne göre, tevkifat yapması gerekmektedir. Yapılacak tevkifat oranı 2009/14593 sayılı B.K.K. uyarınca %20'dir.

Ancak, Türkiye Cumhuriyeti ile İrlanda arasında imzalanmış olan ve yürürlükte bulunan Ç.V.Ö.A. mevcut olduğu için İrlanda'da mukim firmalarca Türkiye kaynaklı olarak elde edilen serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi bu anlaşma hükümlerine göre olacaktır.

Serbest meslek ödemesi (X) A.Ş. tarafından Türkiye'de yapılmış ve (Z) firması Türkiye kaynaklı olarak elde ettiği kazançlar üzerinden İrlanda'da vergi ödemiştir. Diğer yandan, (Z) firmasının serbest meslek faaliyetinin ifası amacıyla Türkiye'ye gönderdiği elemanı Türkiye'de 120 gün kalmıştır.

Bu durumda, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunan (X) A.Ş.'nin İrlanda'da mukim (Z) firmasına serbest meslek ödemesi yaparken, K.V.K.'nun 30'uncu maddesi hükmüne göre, tevkifat yapmasına gerek bulunmamaktadır.

K.V.K.'nun 30'uncu maddesi hükmüne göre, tevkifat yapılmaması

için şu belgelerin bulunması ve ilgili belgelerin şirketin bağlı olduğu vergi dairesine ibraz edilmesi gerekir.

1- (Z) firmasının İrlanda'da mukim olduğunun belgelendirilmesi gerekir. Bunun için ise firmanın esas sözleşmesinin Türkçe tercümesinin İrlanda'daki Türk Konsolosluklarınca tasdikli birer örneğinin firmanın bağlı olduğu vergi dairesine ibraz edilmesi gerekir.

2- İrlanda'da mukim firma tarafından Türkiye kaynaklı olarak elde edilen serbest meslek kazancı üzerinden İrlanda'da, İrlanda vergi mevzuatına göre vergi ödendiğinin belgelenmesi gerekir.

Yine bu belgenin firmanın yetkili makamlarınca onaylanması (imzalanması) ve Türkçe tercümesinin İrlanda'daki Türk Konsolosluklarınca tasdikli birer örneğinin firmanın bağlı olduğu vergi dairesine ibraz edilmesi gerekir³⁶.

³⁶ Belgelerin onaylanması (tasdiki) ile ilgili olarak 4875 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmış olan Yabancı Sermaye Çerçeve Kararı Hakkında 2 Sayılı Tebliğin 2'nci maddesinin 2'nci fıkrasındaki düzenleme geçerli olacaktır. Bu düzenleme şu şekildedir: *“Faaliyet Belgesi ile pasaport örneği ilgili Türk Konsolosluğundan 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”*.

Bu madde düzenlemesine göre, ilgili belgelerin Türk Konsolosluklarınca veya **“Lahey Devletler Özel Hukuku Konferansı çerçevesinde hazırlanan Yabancı Resmi Belgelerin Tasdiki Mecburiyetinin Kaldırılması Sözleşmesi”** hükümlerine göre tasdik edilmesi gerekmektedir.

Yabancı Sermaye Çerçeve Kararı Hakkında 2 Sayılı Tebliğin 2'nci maddesinin 2'nci fıkrasındaki düzenlemeye benzer bir düzenleme Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliği'nin 7'nci maddesi hükmünde yer al-

3- (Z) firmasının Türkiye'ye gönderdiği personelinin Türkiye'de yaptığı faaliyetlerin bir takvim yılı içinde bir veya birkaç seferde 120 gün içinde yapıp bitirildiğinin belgelenmesi gerekir. Bu belgelen-dirmenin ilgili kişilerin pasaportlarına göre yapılabileceği kanaatin-deyiz. İlgili kişilerin pasaportlarından Türkiye'ye giriş ve çıkış za-manları tespit edilerek Türkiye'de bir takvim yılı içinde bir veya bir-kaç seferde ne kadar kaldıkları tespit edilebilir.

6. ÇİFTE MUKİMLİK DURUMUNDA YURT DIŞINDA MU-KİM KURUMLARCA ELDE EDİLEN SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ ESASLARI

İrlanda Anlaşması hükümlerinin uygulanması bakımında “**bir Akit Devletin mukimi**” terim ilgili anlaşmanın 4'üncü maddesinin 1'in-ci fıkrası hükmüne göre, bu Devlet, herhangi bir politik alt bölümü veya mahalli idaresi de dahil olmak üzere, o Devletin mevzuatı ge-reğince ev, ikametgah, kuruluş yeri, yönetim yeri veya benzer yapı-da diğer herhangi bir kriter nedeniyle vergi mükellefi olan herhangi bir kişi anlamına gelecektir.

maktadır. Bu madde hükmünde “ **Müracaatta Aranacak Belgeler**” başlığı al-tında şu düzenlemeye yer verilmiştir:

“Madde 7 — Türkiye’de irtibat bürosu kurmak için aşağıdaki belgelerle Müsteşarlığa müracaat edilir:

a) *Ana şirkete ait ve ilgili Türk Konsolosluğunca veya Lahey Devletler Özel Hukuku Konferansı çerçevesinde hazırlanan Yabancı Resmi Belgelerin Tasdi-ki Mecburiyetinin Kaldırılması Sözleşmesi hükümlerine göre tasdik edilmiş Faaliyet Belgesi aslı,*”

Bu kural gereğince yabancı belgelerin Türkiye’de ibrazı hususunda Lahey Devletler Özel Hukuku Konferansı çerçevesinde hazırlanan Yabancı Resmi Belgelerin Tasdiki Mecburiyetinin Kaldırılması Sözleşmesi hükümleri geçerli olacaktır.

Daha öncede belirttiğimiz gibi bu anlaşma hükümleri uyarınca mukim kavramı hem gerçek kişileri hem de kurumları kapsayacak şekilde kullanılmıştır. Bir şirket anlaşma imzalanan devletlerin mevzuatına göre kanuni merkez ve iş merkezi kriterine göre her iki devlette de vergi mükellefiyeti altına giriyorsa bu durumda çifte mukimlik durumu ile karşılaşılır ki bu sorun Anlaşmanın 4'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası hükmüne göre çözümlenecektir.

Türkiye'nin İrlanda ile imzalamış olduğu Ç.V.Ö.A.'nın **“Mukim”** başlıklı 4'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası hükmüne konu ile ilgili olarak şu düzenleme yapılmıştır:

“3. Gerçek kişi dışındaki bir kişi 1 inci fıkra hükümleri dolayısıyla her iki Akit Devletin de mukimi olduğunda, bu kişi etkin yönetim merkezinin bulunduğu Akit Devletin mukimi kabul edilecektir. Bununla beraber, bu kişi Akit Devletlerin birinde etkin yönetim merkezine diğerinde kuruluş yerine sahip olduğunda, kişinin bu Anlaşmanın amaçları bakımından hangi Akit Devletin mukimi olduğu hususunu, Akit Devletlerin yetkili makamları karşılıklı anlaşmayla belirleyeceklerdir.”

İrlanda Anlaşmasının 4'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası hükmüne göre, bir şirket her iki akit devletinde mukimi olduğunda yani, çifte mukimlik durumunda, kurum etkin yönetim merkezinin bulunduğu akit devletin mukimi kabul edilecektir. Bununla beraber, bu kişi akit devletlerin birinde etkin yönetim merkezine diğerinde kuruluş yerine sahip olduğunda, kişinin bu Anlaşmanın amaçları bakımından hangi akit devletin mukimi olduğu hususunu, akit devletlerin yetkili makamları karşılıklı anlaşmayla belirleyeceklerdir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARIYLA GETİRİLEN “183 GÜN KURALI”NIN ANALİZİ, UYGULAMADA KARŞILAŞILAN SORUNLAR, ÖZELLİKLİ HUSUSLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

1. GENEL ESASLAR

K.V.K.’nin 3’üncü maddesine göre, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan yabancı kurum ve kuruluşlar Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve/veya iratlardan ötürü dar mükellefiyet esasında ve bu rejim çerçevesinde getirilmiş olan vergilendirme kuralları dahilinde vergilendirileceklerdir.

Türkiye’de kazanç ve/veya irat elde eden yabancı kurumların dar mükellefiyet esasında vergilendirilebilmesi için bu kurumların kanuni ve iş merkezinin yurt dışında bulunması ve kurumun kazanç ve/veya iradı Türkiye’de elde etmesi gereklidir. Bu iki şartın mevcudiyeti halinde yabancı kurumlar Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlardan ötürü dar mükellefiyet esasında vergilendirilecektir.

Türkiye’nin yabancı ülkelerle imzalamış olduğu Ç.V.Ö.A.’nın mevcut olmaması halinde dar mükellefiyet tâbi kurumların vergilendirilmesinde K.V.K.’nda dar mükellefiyet rejimi ile ilgili olarak getirilmiş olan hükümler dahilinde vergilendirme yapılacaktır. Tam mükellefiyet rejimi çerçevesinde getirilmiş olan kurallar bazı durumlarda dar mükellefiyete tâbi kurumlara da uygulanacaktır.

Türkiye ile yabancı ülkeler arasında imzalanmış Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının mevcudiyeti halinde, vergi anlaşmasının

da yer alan hükümler iç mevzuat düzenlemelerine nazaran öncelikle uygulanacaktır. Bu nedenle, Türkiye’de kazanç ve/veya irat elde eden yabancı kurumların vergilendirilmesinde ilk yapılacak iş, kazanç ve/veya irat elde eden kurumun mukimi olduğu ülke ile imzalanmış olan vergi anlaşmasının bulunup bulunmadığına bakılacaktır.

Yabancı ülkede mukim teşebbüsün yerleşik olduğu ülke ile Türkiye’nin imzalamış olduğu bir vergi anlaşmasının mevcudiyeti halinde, anlaşma hükümleri çerçevesinde vergilendirme yetkisinin hangi akit devlete ait olacağı ve anlaşmada mevcut olan özel hükümler çerçevesinde vergilendirme yapılacaktır.

Dar mükellefiyete tâbi kurumlarca Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde vergi anlaşmalarının devreyi girmesi durumunda Türkiye’nin kaynak ülke olarak serbest meslek kazancını vergilendirebilmesi için hemen hemen bütün anlaşmalarda yer alan **“183 gün kuralı”**nın gerçekleşmesi gereklidir. Yani, Türkiye’de gelir elde eden dar mükellefiyete tâbi kurumun Türkiye’ye gönderdiği personelin Türkiye’de bir takvim yılı içinde bir veya birkaç seferde 183 günü aşan bir süre kalması halinde, Türkiye, yabancı kurum tarafından elde edilen kazancı vergilendirme hakkına sahip olacaktır.

Yukarıda yaptığımız temel açıklamalar çerçevesinde çalışmamızın aşağıdaki bölümlerinde, öncelikle dar mükellefiyete tâbi kurumlarca Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi Türk vergi mevzuatı çerçevesinde ele alınacak; daha sonra Ç.V.Ö.A.’nda serbest meslek kazançlarının kaynak ülke tarafından vergilendirilebilmesi için getirilen **“183 gün kuralı”**nın esasları irdelenecek ve uygulamada bu kuralın işletilmesinde karşılaşılan güçlükler örnekler yardımıyla analiz edilecektir.

2. DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ KURUMLARCA TÜRKİYE'DE ELDE EDİLEN SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ TÜRK VERGİ MEVZUATI DÜZENLEMELERİNE GÖRE VERGİLENDİRİLMESİ ESASLARI

Dar mükellefiyete tâbi kurumlarca Türkiye'de icra edilen serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen serbest meslek kazançlarının Türk vergi mevzuatı ve Ç.V.Ö.A. çerçevesinde vergilendirilmesi esasları çalışmamızın daha önceki bölümlerinde analiz edilmişti. Bu bölümde vergilendirme esasları 183 gün kuralı göz önünde bulundurulmak suretiyle tekrar değerlendirilecek olup, bu kapsamda vergilendirme hususlarında 183 gün kuralı dahilinde mükelleflerin dikkat etmeleri gereken hususlar analiz edilecektir.

K.V.K.'nun 3'üncü maddesi hükmüne göre, dar mükellefiyete tâbi kurumlarca kazanç veya iradın Türkiye'de elde edilmesi hususunda G.V.K.'nun 7'nci maddesi hükmü cari olacaktır. Maddenin atfı yaptığı G.V.K.'nun 7'nci maddesinin 1'inci fıkrasının (4) numaralı bent hükmüne uyarınca, dar mükellefiyete tâbi kurumlar bakımından serbest meslek kazancının Türkiye'de elde edilmiş kabul edilmesi için, serbest meslek faaliyetinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi gereklidir. Madde hükmünde veya bağlacı kullandığından bu iki şarttan bir tanesinin varlığı Türkiye'de elde etme için yeterli olacaktır.

Bir serbest meslek faaliyetinin Türkiye'de icra edilmesi durumunda ilk etapta vergi anlaşmalarına göre serbest meslek kazançlarını Türkiye'nin de vergilendirme yetkisi bulunacaktır. İcra faaliyetinin temel esasları vergi anlaşmalarında belirlenmediği için hangi durumlarda serbest meslek faaliyeti Türkiye'de icra edilmiş sayılacağı her somut olay kendi içinde değerlendirilmek suretiyle belirlenecektir.

G.V.K.'nun 65'inci maddesine göre serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır. Bu tanım Ç.V.Ö.A.'nda da benzer şekilde kullanılmıştır. Dolayısıyla hangi faaliyetlerin serbest meslek faaliyeti olduğu her iki akit devletin mevzuatlarına göre ve vergi anlaşmasında bu yönde hüküm bulunması durumunda vergi anlaşması da göz önünde bulundurulmak suretiyle belirlenecektir.

Kanun maddesinde ve vergi anlaşmalarında geçen yapma fiili bir icra kabiliyetinin varlığına bağlıdır. Serbest meslek faaliyeti fiziki görünüm açısından şahısların tamamen emek yoğun olmasa bile, emek faaliyetinin bir ürünü şeklinde gerçekleşmektedir. Bu çerçevede, serbest meslek faaliyetinin icrası, serbest meslek faaliyetinin şahsi mesaiye ve ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanmasından ötürü, herhangi bir mekansal boyuta ihtiyaç göstermeyecektir. Serbest meslek faaliyeti bir işyeri açılarak yerine getirilebileceği gibi, başka bir işverenin yanında da yerine getirilebilecektir, hatta günümüzdeki teknolojik gelişmelere bağlı olarak serbest meslek faaliyeti sanal ortamda da icra edilebilmektedir.

Bu kapsamda, G.V.K.'nun 7'nci maddesinin (4) numaralı bendi hükmüne göre, dar mükellefiyete tâbi kurumların personeli tarafından serbest meslek faaliyetinin Türkiye'de icra edilmesi koşuluyla icra için V.U.K.'nun 156'ncı maddesinde belirtilen türden bir işyerinin varlığına ihtiyaç yoktur. Ayrıca; madde hükmünde Türkiye'de elde etmenin gerçekleşmesi için icra faaliyetinin süresi hususunda herhangi kanuni bir düzenlemeye de gidilmemiştir. Hiç şüphesiz bu şekilde bir düzenleme kaynak ülke olarak Türkiye'nin serbest meslek kazançlarını vergilendirme şartlarını büyük ölçüde kolaylaştırmıştır. Yapılan düzenleme gereğince, yabancı kurumların personeli

tarafından Türkiye’de bir gün olsa bile serbest meslek faaliyetinin icrası dar mükellefiyete tâbi kurumların Türkiye’de serbest meslek kazancı elde ettiğine karine teşkil edecektir.

Dar mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen serbest meslek kazançlarının Türkiye’de elde edilmiş kabul edilmesinde ikinci şart, serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de değerlendirilmesidir. Değerlendirmeden neyin kastedildiği ise yine aynı maddenin 2’nci fıkrası hükmünde açıklığa kavuşturulmuştur. Buna göre; dar mükellefiyete tâbi kurumlarca serbest meslek faaliyeti Türkiye’de icra edilmese bile, Türkiye’den herhangi bir ödeme yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılması halinde, dar mükellefiyete tâbi kurumlarca Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançlarının varlığından söz edilebilecek; bu çerçevede bu kazançlardan ötürü Türkiye’de vergilendirme yapılabilecektir.

Görüldüğü üzere; serbest meslek kazançlarında elde etme birisi fiili icraya diğeri ise ödeme gibi fiili icra yanında hesaplara intikal veya kârdan ayrılma şeklinde cereyan eden muhasebe işlemlerine dayanmıştır. Bu şekilde yapılan düzenlemede, hiç şüphesiz, serbest meslek faaliyetinin kendine has bir takım özellikleri önemli bir rol oynamıştır.

Dar mükellefiyete tâbi kurumlarca serbest meslek kazancının Türkiye’de elde edildiğinden söz edilebilmesi için serbest meslek faaliyetinin illâki de Türkiye’de icra edilmesine gerek yoktur. Bu kuraldan hareketle, G.V.K.’nın 7’nci maddesinde Türkiye’de elde etme açısından ‘değerlendirme kriteri’ şeklinde bir kriter ihdas edilmiştir. Bu kriterin uygulamada önemli roller üstleneceği ortadadır. Her şeyden önce, ödemenin yabancı memlekette yapılması halinde Tür-

kiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın defter kayıtları ve diğer belgelere müracaatla kurumlar vergisi stopajı yapılmasının gerektiği savı ileri sürülebilecek ve bu sav ise yapılacak tarhiyatlara mesnet olarak gösterilebilecektir.

Dar mükellefiyete tâbi kurumlarca Türkiye’de serbest meslek kazancı elde edildiğinin G.V.K.’nun 7’nci maddesine göre tespiti yapıldıktan sonra sıra bu kazancın vergilendirilmesi sistemine gelecektir. K.V.K. dar mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde, temelinde vergi güvenliğinin sağlanmasına yönelik amaçtan yola çıkarak, tevkif usulü ile vergilendirme esasını benimsemiştir. Bu esasın kanuni düzenlemesi ise, K.V.K.’nun 30’uncu maddesinde yapılmıştır. Bu madde uyarınca, serbest meslek kazançları tevkif sureti ile vergilendirilecektir. Serbest meslek kazançlarından yapılacak tevkifat oranı ise, 2009/14593 sayılı B.K.K. gereğince, petrol arama faaliyetlerinde %5, diğerlerinde %20’dir.

3. ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINA GÖRE SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ ESASLARI

OECD Model Anlaşmasının “**Serbest Meslek Faaliyetleri**” başlıklı 14’üncü maddesi hükmü şu şekildedir:

“1. Âkit devletlerden birinin mukimi tarafından mesleki faaliyet veya benzeri nitelikteki serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen kazançlar, diğer âkit devlette, bu faaliyetlerin sürdürülmesi için muntazam bir sabit işyeri bulunmadıkça, yalnızca bu devlet tarafından vergilendirilir. Eğer bu kimse böyle bir sabit işyerine sahipse, diğer âkit devlet meydana gelen geliri, sadece bu işyerine atfedilebilen ölçüde vergiler.

2. “Mesleki faaliyetler” deyimi özellikle bilimsel, edebi, artistik, eğitici ve öğretici nitelikteki bağımsız çalışmalarla, doktorların, avukatların, mühendislerin, mimarların, diş hekimlerinin ve muhasebecilerin faaliyetlerini kapsar.”

Buna göre, OECD Model Anlaşması Âkit Devletlerden birisinde elde edilen kazançların vergilendirilmesinde mukimlik prensibini benimsemiştir. Bu prensibe göre, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan yabancı kurumlarca Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançlarını vergilendirme hakkı, esas itibariyle, yabancı kurumun mukimi olduğu devlete ait olacaktır. Bu ilke dahilinde bu kazançları kaynak devlet olarak Türkiye’nin vergilendirme yetkisi bulunmayacaktır.

Vergilendirme hakkının mukim devlete ait olması halinde mukim devlet, kurumları tam mükellefiyet esasında gerek kendi ülkesinde gerekse diğer akit devlette elde ettiği kazanç ve/veya iratların tamamı üzerinden vergilendirme yetkisine sahip olacaktır. Pek tabidir ki bazı durumlarda mukim devlet vergilendirme yetkisini kaynak devlet ile paylaşabilmektedir. Bunun da şartları her vergi anlaşmasında özel hükümler dahilinde yer almaktadır.

Ç.V.Ö.A. çerçevesinde serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde temel esas bu olmakla birlikte Model Anlaşmada kaynak ülkeye vergilendirme hakkı tanınmak için özel bir düzenleme yapılmıştır. Bu düzenleme hukuk literatüründe anlaşmalara konulan şerh olarak nitelendirilmektedir. Bu şerh, aynı zamanda kaynak devlete de vergilendirme hakkı tanıdığı için mukimlik prensibinin bir istisnası niteliğindedir.

Bu istisnaya göre, akit devletlerden birisinde mukim kişi veya kurumun diğer akit devlette faaliyetlerini icra etmek için sürekli kulla-

nabileceği sabit bir yere sahip olması durumunda, bu işyerine atfedilen kazancı kaynak ülkenin de vergilendirme hakkı doğacaktır. Pek tabidir ki; kaynak devletin vergilendirme hakkı Türkiye'deki sabit yere atfedilebilen kazanç ile sınırlı olacaktır.

Serbest meslek faaliyetinin icrası için Türkiye'de açılan '**sabit yer**' in tespiti oldukça kolaydır. Bunun için 213 sayılı Vergi Usul Kanununun (V.U.K.'nun) 156'ncı maddesine müracaat etmemiz yeterli olacaktır. Serbest meslek faaliyetini icra etmek amacıyla Türkiye'de açılan işyeri ticari veya sınai faaliyetlerin icrası amacıyla açılan işyerine benzer işletmelerdir.

V.U.K.'nun 156'ncı maddesinin madde metninde ifade edilen sabit işyeri doktorların muayenehanesi, avukatların yazıhanesi, mühendislerin ve mimarların ofisi, diş hekimlerinin muayenehanesi, muhasebecilerin ofisi, Türkiye'de petrol arama faaliyetinde bulunan şahıslar açısından sabit alanda kurulan tesisler, Türkiye'de açılan lâboratuvarlar, maden sahaları, uydu platform sahaları, matbaa tesisleri, sergi ve panayır alanlarıdır.

Bu açıdan anlaşmaya konulan bu şerhin uygulamada tespiti açısından hiçbir zorlukla karşılaşılmayacağını söyleyebiliriz. Karşılaşılması muhtemel tek zorluk, serbest meslek kazancının tespitinde olacaktır. Bu tespit için ise, K.V.K.'nun 30'uncu maddesinin 11'inci fıkrası hükmünden yararlanılacaktır. İlgili fıkra hükmüne göre, kurumlar vergisi tevkifatında kazanç ve iratlar gayrisafi miktarları üzerinden nazara alınacaktır. Buna göre, serbest meslek kazancının gayrisafi tutarı bulunarak bu tutar üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapılacaktır.

OECD Model Anlaşması incelendiğinde görüleceği üzere, 183 gün kuralı olarak nitelediğimiz kural dahilinde kaynak devlete serbest

meslek kazançlarını vergilendirme hakkı tanınmamıştır. Ancak; Model Anlaşma çerçevesinde, Türkiye'nin akdettiği vergi anlaşmalarının hemen hemen tamamında 183 gün kuralına yer verilmiştir. Model Anlaşma ile Türkiye'nin imzalamış olduğu anlaşmalar arasındaki farkları görmek için Bangladeş Halk Cumhuriyeti Anlaşması ve İspanya Anlaşması metnini irdeleyeceğiz.

Türkiye'nin Bangladeş Halk Cumhuriyeti ile imzalamış olduğu **“Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması”**nın³⁷ **“Serbest Meslek Faaliyetleri”** başlıklı 14'üncü maddesi hükmünde şu düzenleme yapılmıştır:

“1. Bir Âkit Devlet mukiminin, serbest meslek faaliyetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde ettiği gelirler, aşağıdaki durumlar hariç, yalnızca bu Âkit Devlette vergilendirilecektir. Aşağıdaki durumlarda ise söz konusu gelir, diğer Âkit Devlette de vergilendirilebilir.

*a) Eğer bu kişi, faaliyetleri icra etmek için diğer Âkit Devlette **sürekli kullanabileceği** sabit bir yere sahip ise, yalnızca bu sabit yere atfedilebilen gelir, bu diğer Âkit Devlette vergilendirilebilir; veya*

b) Eğer bu kişi, diğer Âkit Devlette ilgili mali yıl içinde bir veya birkaç seferde toplam 183 gün veya daha fazla kalırsa, yalnızca diğer Devlette icra ettiği faaliyetlerden elde ettiği gelir, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. ‘Serbest meslek faaliyeti’ terimi, özellikle bağımsız olarak yürütülen bilimsel, edebi, sanatsal, eğitici veya öğretici faaliyetleri, bunun yanı sıra doktorların, cerrahların avukatların, mühendislerin,

³⁷ 15.12.2003 tarih ve 25317 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

mimarların, dişçilerin ve muhasebecilerin bağımsız faaliyetlerini kapsamına alır.”

Buna göre, kanuni ve iş merkezi Bangladeş Halk Cumhuriyetinde bulunan kurumlar tarafından Türkiye’ye gönderilen personeli aracılığıyla serbest meslek faaliyeti icra etmesi ve bu faaliyetlerin icrası için madde metninde belirtilen iki şarttan birisinin mevcudiyeti halinde Türkiye’nin de elde edilen kazancı vergilendirme hakkı bulunacaktır. Aksi durumda, serbest meslek kazancı mukim olunan ülkede, yani Bangladeş Halk Cumhuriyetinde vergilendirilecektir.

Türkiye’nin Çek Cumhuriyeti ile imzalamış olduğu “**Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması**”nın³⁸ 14’üncü maddesi hükmü şu şekildedir:

“1. Bir Âkit Devlet mukiminin, serbest meslek faaliyetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde ettiği gelirler, aşağıdaki diğer Âkit Devlette de vergilendirilebilme durumları hariç, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir.

*a) Eğer bu kişi, faaliyetlerini icra etmek için diğer Âkit Devlette **düzenli olarak kullanabileceği** sabit bir yere sahip ise, yalnızca bu sabit yere atfedilebilen gelir, bu diğer Âkit Devlette vergilendirilebilir; veya*

*b) Eğer bu kişi, diğer Âkit Devlette ilgili mali yıl içinde başlayan veya sona eren **herhangi bir oniki aylık dönemde**³⁹ bir veya birkaç*

³⁸ 15.12.2003 tarih ve 25317 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³⁹ “**Herhangi bir oniki aylık dönemde**” ibaresi bazı anlaşmalarda “**kesintisiz 12 aylık dönemde**” veya “**bir takvim yılında**” şeklinde ifadesini bulmuştur

seferde toplam 183 günü aşan bir süre kalırsa, yalnızca diğer Devlette icra ettiği faaliyetlerden elde ettiği gelir, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.”

Buna göre, faaliyetin kaynak ülkede icra edilmesi durumunda gelir elde eden kişi bu diğer Devlette faaliyetlerini icra etmek amacıyla herhangi bir oniki aylık dönemde bir veya birkaç seferde toplam 183 günü aşan bir süre (183 günden fazla⁴⁰) kalırsa, kısaca uygulamada 183 gün kuralı denilen kriterin gerçekleşmesi halinde, Türkiye kaynak ülke olarak serbest meslek kazançlarını vergilendirebilecektir.

Vergi anlaşmalarına göre, Türkiye'nin kaynak ülke olarak serbest meslek kazançlarını vergilendirme hakkına sahip olmasının diğer koşulu, bir akit devlette mukim kişi, kurum veya kuruluşların kaynak ülkede (Türkiye'de) faaliyetlerin icrası amacıyla sürekli olarak kullanılabilecek sabit bir yere sahip olması ve serbest meslek faaliyetinin bu yerlerde icra edilmesi, dolayısıyla da serbest meslek kazancının sabit yerde elde edilmesidir. Anlaşmalara kaynak devletin bu işyerine atfedilebilen kazançlarla ilgili olarak vergilendirme yetkisinin bulunduğu hükmü konulabilir ve genellikle de bu hüküm bütün anlaşmalarda yer almaktadır.

Her ne kadar yukarıda açıkladığımız Bangladeş Halk Cumhuriyeti ve Çek Cumhuriyeti Anlaşmalarında teşebbüsler için ayrı bir düzenleme bulunmasa bile madde hükümlerinde geçen **“kişi”** terimi bir gerçek kişiyi, bir şirketi veya kişilerin oluşturduğu diğer herhangi bir kuruluşu kapsamına alacaktır. Diğer bir ifade ile, kişi terimi, gerçek ve tüzel kişileri kapsayacaktır.

⁴⁰ Bazı anlaşmalarda **“183 günü aşan bir süre”** ibaresi yer aldığı halde bazı anlaşmalarda **“183 gün veya daha fazla”** ibaresinin yer aldığı görülmektedir. Anlaşmaların 14'üncü maddesinin yorumunda bu hususa dikkat edilmelidir.

Sonuç olarak; şirket ve kişilerin oluşturduğu diğer herhangi bir kurum veya kuruluş için geçerli olmak üzere anlaşmalarda yer alan bu iki kriterden herhangi birisi nedeniyle Türkiye'nin yurt dışında yerleşik kurumları vergilendirme yetkisine sahip olması durumunda vergilendirme, K.V.K.'nin 30'uncu maddesi hükmüne göre olacaktır.

4. TÜRKİYE'DE ELDE EDİLEN SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDA 183 GÜN KURALININ UYGULAMA ALANI

Çalışmamızın yukarıdaki bölümünde de belirttiğimiz gibi, OECD Model Anlaşmasında serbest meslek kazançlarının vergilendirilebilmesi için kaynak devlete vergilendirme hakkının tanınmasında 183 gün kuralı yer almamaktadır. OECD Modelinde sadece ücretler (bağimli faaliyetler) için 183 gün kuralı getirilmiştir. Birleşmiş Milletler (UN) Modelinde ise, hem ücretler hem de serbest meslek faaliyetleri için 183 gün kuralı yer almaktadır. Bu iki Model Anlaşmadaki bu farklılık uyarınca, Türkiye imzalamış olduğu bir kısım vergi anlaşmalarında OECD Modeli uygulanmakta bir kısmında ise UN Modeli esas alınmaktadır⁴¹.

Türkiye, OECD Model Anlaşmasını baz alarak imzaladığı bir kısım anlaşmaların serbest meslek kazançlarını düzenleyen 14'üncü maddesine, direkt UN Modeline göre anlaşma imzalamak yerine, rezerv (şerh) koymak suretiyle kaynak devlet olarak vergilendirme yetkisinin sınırlarını genişletmek istemiştir. Bu itibarla, OECD Model Anlaşmasına göre imzalanan vergi anlaşmalarının bir kısmında, üc-

⁴¹ SOYDAN Billur Yatlı, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, Beta Yayınları, Yayın No: 581, 1. Baskı, İstanbul-1995, Sh. 155.

ret gelirlerinin vergilendirilmesinde olduğu gibi, serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde de 183 gün kuralını getirmiştir.

OECD Model Anlaşması baz alınarak imzalanan vergi anlaşmalarına serbest meslek kazançları için kaynak devlet olarak Türkiye tarafından konulan 183 gün kuralı (183 gün şerhi) ister istemez bu sürenin hesaplanmasıyla ilgili olarak bir takım problemleri de beraberinde getirmiştir.

OECD Model Anlaşması çerçevesinde imzalanan vergi anlaşmalarına dayanılarak 183 gün kuralının uygulamasında çeşitli problemler yaşanmasının sebebi, bu sürenin hesaplanması ile ilgili olduğu kadar model anlaşmanın ücretlerde 183 gün kuralının uygulanması ile ilgili yorumlarının serbest meslek kazançları için uygulanıp uygulanmayacağı sorununun çözümü ile de ilgilidir.

OECD Modeli esas alınarak imzalanan anlaşmaların metnine ilişkin yorumlar, üye ülkeler arasındaki anlaşmazlıkların çözümünde, anlaşmaya taraf Âkit Devletlerce imzalanan anlaşmaların yorumlanmasında ve uygulanmasında kendilerinden büyük ölçüde yararlanan ve aksine hüküm bulunmadığı sürece uyulması gereken kurallardır⁴².

OECD Modeline göre imzalanan anlaşmalarda serbest meslek kazançlarını vergilendirme yetkisine sahip olacak Âkit Devletin belirlenmesinde 183 gün kuralının uygulanması ile ilgili olarak OECD Model Anlaşmasının metnine ilişkin yorumlardan yararlanılması gereklidir. Ancak; yukarıda da belirttiğimiz gibi, serbest meslek ka-

⁴² GÖKMEN Necdet, “**Dar Mükelleflere Ödenen Serbest Meslek Kazançlarından Yapılacak Vergi Tevkifatının Bazı Vergi Anlaşmalarında Öngörülen 183 Gün Kuralı Karşısındaki Durumu, Sorunlar ve Çözüm Önerileri**”, Yaklaşım, Yıl: 5, Sayı: 51, Mart 1997, Sh. 46.

zançlarında vergilendirme yetkisinin belirlenmesinde OECD Model Anlaşmasında 183 gün kuralına yer verilmemiştir.

Bu durumda acaba ücretler için getirilen 183 gün kuralına ilişkin anlaşma yorumunu serbest meslek kazançları için uygulayabilir miyiz? Bizim kanaatimize göre de, serbest meslek faaliyeti ile bağımlı faaliyetler emeğe dayanan faaliyetler olduğundan, bu faaliyetlerde faaliyetin Türkiye’de icrası veya ifası vergilendirme yetkisinin belirlenmesinde birinci derecede etkili olduğundan ve OECD Model Vergi Anlaşmasının ücretlere ilişkin 15’inci maddesinde yer alan vergilendirme kuralları, bu arada 183 gün kuralı, ile⁴³ serbest mes-

43 OECD Model Anlaşmasının “**Ücretler (Bağımlı Kişisel Hizmetler)**” başlıklı 15’inci maddesi hükmü şu şekildedir:

“1. 16, 17, 18 ve 19 uncu maddeler hükümleri saklı kalmak üzere, bir âkit devlet mukiminin hizmet karşılığı sağladığı maaş, ücret ve benzeri ödemeler, hizmet diğer âkit devlette ifa edilmedikçe, ancak bu devlette vergilendirilir. Hizmetin diğer âkit devlette ifa edilmesi halinde, bu hizmet dolayısıyla elde edilen ücretler, bu diğer âkit devlette vergilendirilir.

2. Aşağıda sayılan durumlarda, bir âkit devlet mukiminin diğer âkit devlette hizmette hizmet erbabı olarak elde ettiği ücretler, 1 inci bent hükümlerine bakılmaksızın, ancak ilk sözü edilen devlette vergilendirilir:

a) İstihkak sahibi bir mali yıl içinde toplam olarak 183 günü aşmayan bir süre veya süreler ile diğer âkit devlette bulunuyorsa; ve

b) İstihkak diğer âkit devlet mukimi olmayan bir kimse tarafından veya onun namına ödeniyorsa; ve

c) İstihkak, bu ücreti ödeyen kimsenin diğer âkit devlette sahibi bulunduğu bir sabit işyeri veya yazıhane tarafından yüklenilmiyorsa.

3. Bu maddenin 1 inci ve 2 nci bent hükümlerine bakılmaksızın, milletlerarası trafikte çalışan bir gemi veya hava taşıtında veya iç sularda çalışan bir gemide ifa olunan bir hizmet mukabili elde edilen her çeşit ücretler, bu teşebbüsün fülü idare merkezinin bulunduğu âkit devlette vergilendirilir.”. İlgili olarak bkz., TUNCER Selâhattin, Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No: 112-66, Sevinç Matbaası, Ankara-1974, Sh. 97-99.

lek kazançlarında vergilendirme yetkisinin belirlendiği 14'üncü maddede yer alan lâfzi metin düzenlemesi nitelik itibariyle aynı amaçlarla yapılan düzenlemelerdir. Bu nedenle, Model Anlaşmanın ücretlere ilişkin 15'inci maddesinde yer verilen 183 gün kuralının uygulaması ile ilgili Model Anlaşmanın “**Yorumlar**” bölümünde yapılan açıklamalardan serbest meslek kazançları için getirilen 183 gün kuralının içeriğinin belirlenmesinde de yararlanılabilecektir⁴⁴.

5. VERGİ ANLAŞMALARINDA İFADESİNİ BULAN 183 GÜNLÜK SÜRENİN MATEMATİKSEL OLARAK HESAPLANMASINDA TEMEL ESASLAR

Vergi anlaşmalarına göre, kaynak ülke olarak Türkiye'nin serbest meslek kazançlarını vergilendirebilme şartlarından birisi olan Türkiye'de sabit işyeri bulunması koşulunun tespiti ne kadar kolaysa 183 gün kuralına dayanarak tarhiyat yapılması ise o derece zor ve çeşitli sorunları bünyesinde barındıran bir şarttır. Sorunlardan ilki yurt dışında mukim kurumların personelinin Türkiye'de kaldığı sürenin ne kadar olduğunun tespiti sorunu; ikincisi ise, Türkiye'de elde edilen kazancın Türkiye'de kalman süre içinde elde edilen kazanç olup olmadığına tespiti sorundur. Her iki durumun da tespiti oldukça güçtür.

Yurt dışında mukim bir kurumda çalışan serbest meslek erbabının Türkiye'de kaldığı sürenin gün olarak tespitinde 183 günün nasıl hesaplanacağı sorunu da başlı başına bir sorundur. Gün hesabında hangi objektif kriterler geçerli olacaktır. Çalışmamızın aşağıdaki bölümlerinde 183 günlük sürenin hesaplanmasında geçerli olabilecek objektif kurallar tespit edilmeye çalışılacaktır.

⁴⁴ GÖKMEN, A.g.m., Sh. 46.

Her Şeyden önce, yurt dışında mukim firmalar tarafından Türkiye’ye gönderilen personelin (serbest meslek erbabının) Türkiye’de kesin-tisiz bir takvim yılında 183 gün kalmasına gerek bulunmamaktadır. Bir takvim yılında bir veya birkaç seferde 183 gün kalınması halinde kuralın gerçekleştiği kabul edilecektir. Bu nedenle, geçici olarak Türkiye’den ayrılmalarnn (tatil veya yurt dışında yapılacak olan işle-rin icrası vs.) söz konusu olması halinde, bu durumlar hesaplamalar-da göz önünde bulundurulacaktır.

183 gün ltnn açıklanması ve bu kritere göre sürenin hesaplan-masında “gün” terimi de önemli bir yere sahiptir. Hemen belirtelim ki bu kavramın tanımı anlaşmalarda yer almamaktadır. Bu durumda teknik olarak Türk vergi mevzuatına baŐvurmaktan başka bir yol bulunmamaktadır. Bu nedenle, gün teriminin ifade ettiği içeriğin be-lirlenmesi için V.U.K.’nun srelere ilişkin hükümleri uygulanacak-tır (V.U.K. Mad.: 14-18).

V.U.K.’nun sürelerle ilgili düzenlemeleri gereğince, 183 gün Türki-ye’de kalnıp kalınmadığının hesabında, dar mükellefiyete tâbi ku-rumca gönderilen serbest meslek erbabının Türkiye’ye fiilen giriş yaptığı (pasaportunda belirtilen tarihte) tarihin başlangıç olarak alın-ması, bu kişilerin fiilen Türkiye’den ayrıldıkları tarihin ise sürenin hesabında son gün olarak kullanılması gereklidir. Bu nedenle, bu iki tarih arasındaki süreler 183 günün hesabında Türkiye’de bulunma süresi olarak hesaplanmalı; buna göre Türkiye’nin vergilendirme yetkisine sahip olup olmadığı belirlenmelidir.

1992 OECD Modelinde ücretlerle ilgili olarak yer alan yorumlar bölümüne göre (Model Anlaşmanın Şerhler bölümünde yer alan açıklamalar çerçevesinde), 183 gün bulunma süresinin hesaplanma-sında en uygun yol **“fizik olarak bulunulan gün”**lerin hesaplanma-

sıdır. Bu kritere göre kişinin bir ülkede bulunup bulunmadığı doğrudan doğruya tespit edilebilir ve “bulunma” kolayca belgelenebilir.

Bu belgelemede kullanılacak en önemli tevsik aracı kişinin pasaportudur. Bunun dışında kişinin fiziki olarak kaldığı yerden, mesela otelde kalması halinde otelden alacağı belge (veya vergi idaresi tarafından otelden istenecek tevsik araçları) veya kalınan yere göre alınacak diğer belgeler ispat vesikası olarak kullanılabilir. Bu yöntem uygulandığında şu günler 183 günlük sürenin hesaplanmasında hesaplama dahil edilecektir⁴⁵:

1- Bir günün belirli bir bölümü: Mesela; kişinin 183’üncü günün gecesini saat 01.00’da yurt dışına çıkması halinde ertesi günden Türkiye’de kalınan bir saatlik kıst süre 183 günlük sürenin hesabında dikkate alınacaktır. Yani, bir günlük sürenin hesabında günün belirli bir bölümünde Türkiye’de bulunmak yeterli olacaktır.

2- Geliş günü: Türkiye’de herhangi bir serbest meslek faaliyetinde bulunulmasa bile serbest meslek erbabının Türkiye’ye geliş günü, bir tam günlük süre olarak 183 günlük sürenin hesabında dikkate alınacaktır.

3- Ayrılış günü: Aynı şekilde, personelin Türkiye’den ayrıldığı gün de bir tam günlük süre olarak 183 günlük sürenin hesabında dikkate alınacaktır.

4- Cumartesi ve Pazar günleri, yani resmi tatil günleri: Serbest meslek erbabı tarafından Türkiye’de geçirilen Cumartesi ve Pazar günleri 183 günün hesabında dikkate alınacaktır. Diğer yandan, kaynak devlet olarak Türkiye’de serbest meslek faaliyetinin ifasına başla-

⁴⁵ SOYDAN, A.g.e., Sh. 144.

madan önce veya bir faaliyetin bitiminden hemen sonra diğer faaliyete başlanılmadan önce veya bu faaliyet süresince yapılan tatiller de 183 günlük sürenin hesabında dikkate alınacaktır. Bu süreler Cumartesi veya Pazar günü gibi tatil günlerine isabet edebileceği gibi, diğer iş günleri de olabilir.

5- Tatiller: Dini bayram günlerinin resmi tatil ilan edilmesi halinde bu günler de 183 günlük sürenin hesabında dikkate alınacaktır.

6- Ulusal bayramlar: 29 Ekim Cumhuriyet Bayramı, Ulusal Egemenlik ve Çocuk Bayramı ve Atatürk'ü Anma, Gençlik ve Spor Bayramı gibi ulusal bayram günleri de 183 günlük sürenin hesabında dikkate alınacaktır.

7- Kısa dönemli aralar: Eğitim, grev, lokavt, işe ara verme, malzeme sıkıntısına dayalı gecikmeler veya işin piyasadaki şartlar dahilinde geç bitirilmesinin istenmesi halinde verilen iş araları.

8- Hastalığa ve ailede ölüm veya hastalığa bağlı aralar: Türkiye'de serbest meslek faaliyetinin icrası için görevlendirilen personelin hastalanması veya bu kişilerin Türkiye'ye eşleri veya diğer akrabaları ile gelmesi halinde ailesindeki kişilerin hastalığı veya ölümü süresince geçen ve çalışılmayan süreler de 183 günlük sürenin hesabında dikkate alınacaktır.

Her ne kadar OECD Modelinin şerhine göre, diğer akit devlette yapılan tatiller 183 günlük sürenin hesaplanmasında dikkate alınması gerekiyorsa de akit devlet mukiminin diğer akit devlette yapmış olduğu tatillerin turistik bir tatil mi yoksa işlerinin gereği ve zorunlu olarak yapılan ve/veya yapılması gereken bir tatil olup olmadığını, gerektiğinde akit devlet yetkili makamlarının talebi üzerinde kanıtlamalarının gerektiğini düşünüyoruz.

Türkiye’de yapılacak tatillerin sürenin hesaplanmasında dikkate alınmamasının belirlenmesi hususunda şu kriterin geçerli olmasının gerektiğini düşünüyoruz. Türkiye’de serbest meslek faaliyeti icra eden yurt dışında mukim kurumun personelinin Türkiye’deki faaliyetlerinin icrası sırasında yapmış olduğu bütün tatiller süreye dahil edilecektir. Ancak, Türkiye’deki işlerin tamamen bitmesini müteakip yurt dışına gidip tekrar Türkiye’ye giriş yapılması halinde ikinci girişte Türkiye’de kalınan süre 183 günlük sürenin hesabında dikkate alınmamalıdır. Burada temel ölçüt olarak, Türkiye’de yapılan tatilin ifa edilen serbest meslek faaliyetinin devamı müddetince mi yapıldığı, yoksa bittikten sonra yurt dışına çıkılmasını müteakiben mi yapıldığı esas alınmalıdır. Yukarıda da belirttiğimiz gibi, serbest meslek faaliyetinin tamamen bitmesinden sonra Türkiye’de yapılan tatillerin aksi ispat edilene kadar 183 günlük sürenin hesaplanmasında dikkate alınmamasının gerektiğini düşünüyoruz.

183 günlük sürenin hesaplanmasında süreye dahil olmayan zaman aralıkları ise şunlardır⁴⁶:

1- Faaliyetin sürdürüldüğü ülkenin dışındaki iki nokta arası gidiş gelişler: 183 günlük sürenin hesabında Türkiye’ye geliş günü 183 günlük sürenin hesabında dikkate alındığı halde, geliş gününden önce Türkiye’ye ulaşmak için Türkiye dışında iki ülke arasında yapılan seyahatler bu sürenin hesabında dikkate alınmayacaktır.

2- Kaynak ülke (Türkiye) dışında geçirilen tatiller: Türkiye’de serbest meslek faaliyetinde bulunan yabancı personelin serbest meslek faaliyetinin devamı müddetince çalıştığı ülkenin dışında geçirdiği hafta sonu veya diğer tatiller veya tatil dışındaki diğer günler 183 günlük sürenin hesabında dikkate alınmayacaktır.

⁴⁶ SOYDAN, A.g.e., Sh. 144.

3- Diğer akit devlet dışında (kaynak ülke dışında, mesela ikametgah devlette) geçirilen kısa aralar: Hangi sebeple olursa olsun serbest meslek faaliyetinin icrası sırasında yurt dışında çıkılması halinde, mukim devlette geçirilen kısa aralar 183 günlük sürenin hesabında dikkate alınmayacaktır.

4- Türkiye’de icra edilen serbest meslek faaliyetinin bitmesine rağmen 183 günlük süre dolmadığı halde faaliyetin bitimini müteakip veya faaliyetin icrası sırasında yakalandığı hastalık nedeniyle yabancı kurumun personelinin kaynak devletten ayrılmasının geciktiği ve bu nedenle de 183 günlük sürenin dolduğunun tevsiği; ancak, bu sürenin bir kısmının işin bitmesini müteakiben hastalıkta geçen süreye isabet ettiğinin tevsiği edilmesi halinde, işin bitimi ile hastalıkta geçen süre 183 günlük sürenin hesabında dikkate alınmayacaktır⁴⁷.

183 günlük süreye dahil olması mümkün olmayan sürelerle ilgili olarak şu şıkların da geçerli olabileceğini düşünüyoruz:

1- Yabancı personelin, mensubu olduğu kurum tarafından Türkiye’de serbest meslek faaliyeti icra etmek için görevlendirilmeden önce tatile gelmesi ve görev talebinin tatil sürecinde eline ulaşması halinde acaba tatilde geçen süre 183 günün hesabında dikkate alınacak mıdır?

Kanaatimizce bu durumda, yabancı personelin görevlendirildiği tarih itibariyle bunun ispatına yarayan belgenin bulunması halinde Türkiye’de mukim kurumun hizmet talep ettiği tarihten sonraki Türkiye’de kalınan sürelerin 183 günün hesabında dikkate alınması gereklidir.

⁴⁷ GÖKMEN, A.g.m., Sh. 47.

Ayrıca, kaynak devlette faaliyet süresince yapılan tatilin serbest meslek faaliyeti ile bağlantısının olmadığı ve bu durumun akit devlet olarak Türkiye'nin yetkili makamları tarafından ispat edilebildiği durumda Türkiye'de tatilde geçirilen sürelerin 183 günün hesabında dikkate alınmamasının gerektiğini düşünüyoruz. Mesela; serbest meslek faaliyetinin icrası sırasında gerek kendi firmasından gerekse Türkiye'de çalıştığı firmadan habersiz (izinsiz) bir şekilde tatil yapan yabancı personelin tatilde geçirdiği süreler 183 günün hesabında dikkate alınmaz.

2- 5084 sayılı Kanun⁴⁸ ile değişik 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun⁴⁹ 6'ncı maddesine göre, serbest bölgeler, Türkiye gümrük bölgesi dışında sayılır. Buna göre, serbest bölgeler Türkiye'nin gümrük sınırları dışında, ancak siyasi sınırları içerisinde olan coğrafi ve ekonomik üretim alanlarıdır.

Serbest bölgeler Türkiye'nin siyasi sınırları içerisinde yer aldığından serbest bölgelere giriş ve çıkışlar yabancı ülke topraklarına giriş ve çıkış olarak kabul edilemeyecektir. Bu nedenle, yurt dışından gelen serbest meslek erbabının Türkiye'de kaldığı süre zarfından serbest bölgelerde buldukları süreler (serbest meslek faaliyetinin icrası amacıyla) 183 günlük sürenin hesabında dikkate alınmalıdır.

3- Türkiye'de icra edilen hizmet faaliyetinin serbest meslek faaliyeti kapsamında değerlendirilmemesi durumunda da Türkiye'de bu faaliyetin icrası müddetince bulunulan süre 183 günün hesabında dikkate alınmayacaktır. Mesela; Türkiye'ye serbest meslek faaliyeti icra etmek amacıyla fabrikaya çeşitli makinelerin montajı için gönde-

⁴⁸ 06.02.2004 tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴⁹ 15.06.1985 tarih ve 18785 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

rilen personelin bu işin bitimini müteakiben yurt dışındaki kurumu nam ve hesabına Türkiye’de makine alım-satımı için geçirdiği süreler 183 günün hesabında dikkate alınmayacaktır.

183 günlük sürenin hesaplanmasında sorunlarla karşılaşılabilir bir diğer konu, 183 günlük sürenin hesaplanmasında sürenin başlangıç anının tespiti hususunda karşımıza çıkmaktadır. Bu tespit yapılmadığı sürece “bir takvim yılında bir veya birkaç seferde 183 gün kalınması” kuralından hareketle 183 günlük sürenin hesaplanması mümkün olmayacaktır.

Kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan kurumlarca Türkiye’ye gönderilen personelin Türkiye’de bulunma süresi acaba hangi andan itibaren başlayacak ve bu başlangıç anından itibaren 183 günlük süre nasıl hesaplanacaktır? Sürenin hesaplanması hususunda bu çalışmamızda örnekler yardımıyla gerekli açıklamalar yapılacaktır. Bunun için önce, sürenin başlangıç anını tespit etmemiz gereklidir.

1992 OECD Modelinin şerhler bölümünde yapılan açıklamalara göre, yurt dışında mukim firmalar tarafından Türkiye’ye gönderilen yabancı personelin Türkiye’ye giriş ve Türkiye’den ayrılış tarihleri 183 günlük sürenin hesaplanmasında dikkate alınması gerektiğinden bu sürenin başlangıç anı, doğal olarak yabancı personelin Türkiye’ye girdiği tarih olmalıdır. Bu itibarla yabancı personelin Türkiye’ye giriş yaptığı tarih ile Türkiye’den çıktığı tarih arasındaki süre 183 gün veya daha fazla ise kaynak devlet olarak Türkiye yurt dışında mukim yabancı kurumu dar mükellefiyet esasında vergilendirme yetkisine sahip olacaktır. Pek tabidir ki, serbest meslek erbabı bu süre içerisinde Türkiye’de serbest meslek faaliyeti ile uğraşması gereklidir.

Yabancı personelin Türkiye’ye giriş ve Türkiye’den çıkış tarihleri-

nin belirlenmesinde ise bu kişilerin Türkiye'ye sınır kapılarından giriş veya çıkış yaptıkları tarihler esas alınmalıdır. Bunun için ise uygulamada yabancıların pasaportlarında yazan tarihlere itibar etmekten başka bir yol bulunmamaktadır.

6. 183 GÜNLÜK SÜRENİN HESABINDA ÖZELLİKLİ BİR KAÇ HUSUS

6.1. Yabancı Kurum Personelinin Türkiye'de Kaldığı Yerin 183 Günlük Sürenin Hesaplanmasındaki Yeri

Kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan yabancı kurumlar tarafından Türkiye'ye gönderilen serbest meslek erbabının Türkiye'de 183 gün kalıp kalmadığının belirlenmesinde Türkiye'de kalınan yerin herhangi bir önemi yoktur. Dar mükellefiyete tâbi kurumlarca gönderilen Türk vatandaşı veya yabancı personelin Türkiye'de kaldığı süre zarfında barındığı yer otel olabileceği gibi, yurt dışından hizmet talep eden Türkiye'de mukim kurumun lojmanı olabilir, tanıdığı bir kişinin yanında kalabilir veya personelce kira ile oturlan bir mesken olabilir.

6.2. Türkiye'de Birden Fazla Serbest Meslek Faaliyetinde Bulunması Halinde 183 Günlük Sürenin Hesaplanması

Yabancı kurumlarca Türkiye'ye gönderilen Türk vatandaşı veya yabancı personelin Türkiye'de hizmet talep eden firma dışında ayrıca başka firmalar için de kadrosunda bulunduğu yabancı kurumun direktifleri doğrultusunda veya kurumundan habersiz bir şekilde serbest meslek faaliyeti icra etmesi halinde acaba diğer firma için çalışılan süre 183 günlük sürenin hesabında dikkate alınabilecek midir?

Kanaatimizce bu durumda, Türkiye'de kalınan ve serbest meslek faaliyeti icrasına tahsis edilen her süre (zaman aralığı) her firma için

ayrı ayrı hesaplanmalı ve 183 gün Türkiye’de kalma süresi buna göre belirlenmelidir. Ve vergi anlaşmalarına göre vergilendirme esasları bu husus göz önünde bulundurulmak suretiyle tespit edilmelidir.

Ancak, aynı firmada çalışılması koşuluyla ilgili firmada birden ziyade serbest meslek faaliyetiyle uğraşılması halinde her serbest meslek faaliyeti için süreler ayrı ayrı olarak 183 günün hesabında dikkate alınmamalıdır. Faaliyetlerin toplam süresinin 183 gün kuralını gerçekleştirip gerçekleştirmediği araştırılmalıdır. Diğer yandan, Türkiye’de bulunulan süre içerisinde diğer firmalarda yurt dışında mukim olan ve personelin kadro işgal ettiği firmadan habersiz olarak icra edilen serbest meslek faaliyetleri için geçen süreler 183 günlük sürenin hesabında dikkate alınmamalıdır. Bunun için ise, özellikle yabancı kurum ile Türkiye’de yerleşik firma arasındaki sözleşme hükümleri dikkate alınmalıdır.

Yabancı kurum personelinin Türkiye’de çalıştığı firmada kesintisiz 12 aylık dönemde veya bir takvim yılında bir veya birkaç seferde ifa ettiği çeşitli serbest meslek faaliyetinde geçirilen süreler toplanarak 183 günün hesabında dikkate alınmalıdır. Ancak, burada şu hususu da belirtmemiz gerekir ki, bu hususta OECD Modelinin şerhinde⁵⁰, anlaşma metninde ve Türkiye’nin imzaladığı vergi anlaşmalarında açık bir düzenleme bulunmamaktadır.

183 günlük sürenin hesaplanmasında ifa edilen her türlü serbest meslek faaliyeti için Türkiye’de kalınan sürelerin toplamının esas alınması Türkiye’nin imzalamış olduğu vergi anlaşmaları, OECD ve UN Model Anlaşma metinlerinden çıkarılabilecektir. Anlaşma metinlerinde 14’üncü maddenin başlığı genelde “Serbest Meslek Faali-

⁵⁰ SOYDAN, A.g.e., Sh. 144.

yetleri” şeklinde çoğul olarak düzenlenmiştir. Bu çerçevede, birden fazla serbest meslek faaliyetini kapsayacak şekilde bu madde başlığı altında hüküm ihdas edilmiştir. Bu da göstermektedir ki, yurt dışında mukim gerçek kişi ve kurumlar açısından Türkiye’de ifa edilen serbest meslek faaliyetleri bir bütün olarak ele alınmakta ve Türkiye’de icra edilen serbest meslek faaliyetlerinin tamamı madde metninde kaynak devletin vergilendirme yetkisinin belirlenmesinde esas alınan 183 gün kuralının hesabında dikkate alınmalıdır⁵¹.

Bunun dışında bu şekilde bir sonucu ulaşmamızda şu iki gerekçe ileri sürülebilir:

1. gerekçe; Türkiye’de icra edilen her serbest meslek faaliyetinin 183 günlük sürenin hesabında ayrı ayrı dikkate alınabilmesi için anlaşma metinlerinde özel düzenlemelere yer verilmesi gerekir. Yani, vergi anlaşmalarında serbest meslek faaliyetlerinin tanımının yapıldığı bentte, **“serbest meslek erbabı tarafından icra edilen her serbest meslek faaliyeti bu diğer devlette bir takvim yılı içinde bir veya birkaç seferde 183 gün kalınp kalınmadığının belirlenmesinde ayrı ayrı dikkate alınır”** şeklinde özel bir düzenlemeye yer verilmesi gerekirdi. Ancak, vergi anlaşmalarında bu şekilde özel bir düzenlemeye yer verilmemesi, diğer akit devlette serbest meslek faaliyetlerinin icrası için kalınan sürelerin 183 gün kriterinin uygulanması bakımında zımmen her faaliyetin toplamının dikkate alınması gerektiğı sonucuna ulaşılmasını sağlar.

2. gerekçe; Vergi anlaşmalarının ruhu ve serbest meslek faaliyetinin bağımsız nitelikteki hizmet faaliyeti olduğı göz önüne alındığında, anlaşmalarda diğer akit devlette icra edilen her serbest meslek faali-

51 GÖKMEN, A.g.m., Sh. 48.

yetinin ayrı ayrı değerlendirilmesine imkan olmadığı görülecektir. Bu nedenle, vergi anlaşmalarındaki serbest meslek faaliyeti diğer akit devlette icra edilen bütün faaliyetleri kapsamına alacaktır. Aynı esas bağımlı nitelikteki hizmet faaliyetleri için de geçerli olacaktır.

Sonuç olarak; 183 günlük sürenin hesabında, yukarıda belirttiğimiz 183 günlük sürenin hesaplanması ile ilgili 1992 OECD Modelinin şerhinde belirtilen kriterler ve tarafımızca tespit edilen hususlar esas alınacaktır. Ancak, sorunun çözümünde bunlar dışında bazı temel prensiplerin de göz önünde bulundurulması gerekir. Bu prensipleri ve yukarıda belirttiğimiz esasları örnekler yardımıyla açıklayacak olursak şu sonuçlara ulaşabiliriz:

ÖRNEK OLAY 1: Kanuni ve iş merkezi İrlanda’da bulunan “Tor Dosand Ironwor Ltd.” Türkiye’de mukim iki adet firmanın talebi üzerine 3 adet mühendisini Türkiye’deki bir fabrikaya makine montajı için⁵² göndermiştir.

Mühendislerin Türkiye’ye giriş tarihleri, çıkış tarihleri ve Türkiye’de kaldıkları sürelerle aşağıdaki gibidir:

52 Her ne kadar Mühendisler Türkiye’ye makine montajı için gönderilse de Türkiye’de buldukları süre zarfından firmalarının direktifleri doğrultusunda daha önce başka mühendislerce kurulan makinelerin bakım ve onarımı (tamiri) faaliyeti, hazırlanan ürün (üretim makinesi ile ilgili) geliştirme ve pazarlama hakkında hazırlanacak rapor için yapılan faaliyetler ve firmaca istenilen diğer faaliyetlerle de iştigal etmiştir.

Başak Un Fabrikası A.Ş.
(TABLO 1)

Faaliyetler	Türkiye'ye Giriş⁵³	Türkiye'den Çıkış⁵⁴	Mühendislerin Türkiye'de Kaldıkları Süre
1. faaliyet ⁵⁵	11.03.2003	09.04.2003	30 gün
2. faaliyet ⁵⁶	01.05.2003	01.07.2003	62 gün ⁵⁷
3. faaliyet ⁵⁸	18.11.2003	10.03.2004	114 gün
		TOPLAM	206 gün

-
- 53 Burada şu noktanın hatırlatılmasında yarar vardır. Vergi anlaşmalarında 183 gün kuralının tespitinde kesintisiz 12 aylık dönemin esas alınması halinde dar mükellefiyete tabi kurumlarca Türkiye'ye gönderilen serbest meslek erbabının serbest meslek faaliyetini icra etmek üzere Türkiye'ye giriş yaptıkları her bir tarih 183 günlük sürenin hesaplanmasında dikkate alınmalıdır. Ancak, serbest meslek erbabının kesintisiz 12 aylık dönemin sonunda tekrar Türkiye'ye giriş yapması halinde bu tarih ayrı bir 12 aylık kesintisiz dönemin başlangıcı olarak dikkate alınmalıdır. Diğer yandan, Türkiye'ye birden fazla serbest meslek erbabının gönderilmesi halinde, Türkiye'den en son ayrılan serbest meslek erbabı ile ilk giriş yapan serbest meslek erbabının Türkiye'de kaldıkları süreler 183 günün hesabında dikkate alınmalıdır. Ayrıca, bu bölümdeki çalışmamızda serbest meslek erbabının Türkiye'ye giriş ve Türkiye'den ayrılış tarihlerinin belirlenmesinde pasaportlarında yer alan giriş ve çıkış tarihleri esas alınmıştır.
- 54 Türkiye'ye gönderilen mühendislerin birlikte Türkiye'ye giriş yaptıkları ve birlikte Türkiye'den çıkış yaptıkları varsayımı yapılmıştır.
- 55 Mühendisler tarafından yapılan montaj faaliyeti.
- 56 Mühendisler tarafından daha önce başka mühendislerce kurulan makinelerin bakım ve onarımı (tamiri) faaliyeti.
- 57 19 Mayıs 2003 resmi tatil olduğu için sürenin hesabında dikkate alınmıştır.
- 58 Mühendisler tarafından, yapılan hazırlanan ürün (üretim makinesi ile ilgili) geliştirme ve pazarlama hakkında hazırlanacak rapor için yapılan faaliyetler.

Başak Endüstri Makineleri İhracat ve İthalat A.Ş.
(TABLO 2)

Faaliyetler	Türkiye'ye Giriş	Türkiye'den Çıkış	Mühendislerin Türkiye'de Kaldıkları Süre
1. faaliyet ⁵⁹	01.05.2003	11.06.2003	42 gün
2. faaliyet ⁶⁰	18.11.2003	18.12.2003	31 gün
		TOPLAM	73 gün

Türkiye'ye gönderilen mühendisler aynı zamanda yurt dışında bağımlı oldukları firmanın direktifleri ve izni dışında Türkiye'de mukim Başak İş makineleri A.Ş.'nin talebi üzerine bu firmaya ileri teknoloji kullanılarak üretilen makinelerin test edilmesi faaliyetini icra etmiş ve makinelerin deneme üretimini gerçekleştirmiştir. Ayrıca, makinelerin kullanımı ile ilgili olarak firmada çalışan personele seminer (eğitim) faaliyeti verilmiştir. Bu iş için Türkiye'de 12.08.2003-28.12.2003 tarihleri arasında geçirilen gün sayısı 139 gündür.

Türkiye'ye gönderilen mühendislerce icra edilen ve 139 gün süren mühendislik faaliyeti Başak Un Fabrikası A.Ş. ve Başak Endüstri Makineleri İhracat ve İthalat A.Ş. tarafından 183 günlük sürenin hesabında dikkate alınmayacaktır. Ancak, bu faaliyetlerin yurt dışındaki firmaya danışılarak firmanın direktifleri doğrultusunda yapılması

⁵⁹ Mühendisler tarafından makinelerin test edilmesi ve makinelerin deneme üretimini gerçekleştirmesi faaliyeti.

⁶⁰ Mühendisler tarafından makinelerin kullanımı ile ilgili olarak firmada çalışan personele verilen seminer (eğitim) faaliyeti.

halinde Başak İş Makineleri A.Ş. tarafından 183 günlük sürenin hesabında bağımsız olarak dikkate alınmasının gerektiğini düşünüyoruz.

Türkiye'ye gönderilen mühendisler 09.04.2003-01.05.2003 tarihleri arasında, yani bir faaliyetin bitip diğer faaliyetin başladığı arada, yurt dışına mukim oldukları ülkeye gitmişlerdir. Acaba bu süre 183 günün hesabında dikkate alınacak mıdır? Bu durumda, Türkiye'de, mühendislerce kesintisiz 12 aylık bir dönemde veya bir takvim yılında yapılan üç faaliyet için Türkiye'de bulunan süreler toplanacaktır. Diğer bir ifadeyle, mühendislerin Türkiye'den ayrıldığı ve tekrar Türkiye'ye giriş yaptığı 09.04.2003-01.05.2003 tarihleri arasındaki 23 gün 183 günün hesabında dikkate alınmayacaktır.

Yukarıda verdiğimiz örnekte kesintisiz 12 aylık dönemde (11.03.2003-11.03.2004 tarihleri arasında) üç ayrı serbest meslek faaliyeti için toplam 206 gün Türkiye'de kalmıştır. İrlanda ile yapılan vergi anlaşmasında 183 günlük sürenin hesabında Türkiye'de "bir takvim yılı" içinde bulunulması esası benimsendiğinden 2003 takvim yılında söz konusu serbest meslek faaliyetlerini icra etmek için Türkiye'de kalınan süre 183 günün altında (136 gün) olacağından, Türkiye'nin İrlanda'da mukim kurumu dar mükellefiyet esasında vergilendirmesi mümkün değildir.

Takvim yılı esasının benimsenmesi halinde Türkiye'nin kaynak ülke olarak vergilendirme yetkisi bulunmayacaktır. Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançlarında Türkiye'nin kaynak ülke olarak vergilendirme yetkisine sahip olup olmadığının belirlenmesinde 183 gün kuralının işletilmesi için "kesintisiz 12 aylık herhangi bir dönemin" benimsenmesi halinde ise, mühendislerin Türkiye'de kaldıkları süre 206 gün olduğundan Türkiye'nin kaynak ülke olarak bu kazancı vergilendirme hakkı doğacaktır.

Mühendislerce, Türkiye’de, Başak Endüstri Makineleri İhracat ve İthalat A.Ş. için verilen serbest meslek hizmeti için Türkiye’de bu faaliyetin icrasına ayrılan süre 73 gün olduğundan ilgili kurumun yaptığı ödemeler üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapmasına gerek bulunmamaktadır.

ÖRNEK OLAY 2: Kanuni ve iş merkezi İngiltere’de bulunan “UK Company” unvanlı şirket, inşaat taahhüt işi ile iştigal etmektedir. Firma, Türkiye’deki bir şirketin talebi üzerine Türkiye’ye serbest meslek faaliyetinde bulunmak üzere mühendisini göndermiştir.

Bu örneğimizde; mühendis (A)’nın faaliyete ara verilen dönemde Türkiye dışında mukim olunan ülkede bulunduğu varsayılmıştır.

Mühendis (A)’nın Türkiye’ye giriş ve çıkış tarihleri ile Türkiye’de icra ettikleri serbest meslek faaliyetlerinin süreleri aşağıdaki gibidir:

(TABLO 1)

Faaliyetler	Türkiye’ye Giriş	Türkiye’den Çıkış	Türkiye’de Kalınan Süre
1. faaliyet	01.04.2003	11.06.2003	72 gün
2. faaliyet	30.08.2003	30.10.2003	62 gün
3. faaliyet	28.11.2003	12.07.2004	228 gün
		TOPLAM	362 gün

İngiltere Anlaşmasında 183 günlük sürenin hesabında 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönem esas alındığından ve mühendis (A) yukarıda da hesapladığımız gibi, Türkiye’de kesintisiz 12 aylık dönemde (01.04.2003-01.04.2004 tarihleri arasında) 260 gün kaldığından Türkiye’nin kaynak ülke olarak, İngiltere’de mukim şirket tarafından elde edilecek kazancı vergilendirme hakkı bulunacaktır.

Burada şu hususu da belirtmekte yarar görüyoruz. Mühendis (A)’nın Türkiye’de serbest meslek faaliyetinde bulunduğu süre 362 gün olmakla beraber Mühendis (A) faaliyete ara verdiği dönemde de Türkiye’de kalması halinde bu kişinin Türkiye’de bulunduğu süre 01.04.2003-12.07.2004 tarihleri arasında olmak üzere 469 gün olarak hesap edilecektir.

ÖRNEK OLAY 3: Kanuni ve iş merkezi Fransa’da bulunan “Korkodate Warren Corporation” unvanlı şirket mühendislik, mimarlık ve hukuki danışmanlık alanında faaliyet göstermektedir. Bu şirket Türkiye’de mukim Sönmezler Süt Ürünleri Ltd. Şti.’nin talebi üzerine bir adet mühendis, mimar ve hukuk müşavirini Türkiye’ye göndermiştir.

Bu kişilerin Türkiye’de ayrı ayrı yaptıkları serbest meslek faaliyeti için toplam bir tutar belirlenerek yurt dışındaki firmaya transfer edilmektedir. Bunun için 25.000 Dolar ödemede bulunulması kararlaştırılmıştır. Serbest meslek erbabının Türkiye’ye giriş ve çıkış tarihleri ile Türkiye’de icra ettikleri serbest meslek faaliyetlerinin süreleri aşağıdaki gibidir:

Sönmezler Süt Ürünleri Ltd. Şti.

(TABLO 1)⁶¹

Faaliyetler	Türkiye'ye Giriş	Türkiye'den Çıkış	Mühendisin Türkiye'de Kaldığı Süre
1. faaliyet ⁶²	01.01.2003	11.02.2003	42 gün ⁶³
2. faaliyet ⁶⁴	30.04.2003	30.08.2003	123 gün ⁶⁵
3. faaliyet ⁶⁶	28.09.2003	12.11.2004	412 gün ⁶⁷
		TOPLAM	577 gün

-
- 61 Mühendis tarafından verilen makinelerin montaj, tamir ve bakım ve makinelerin kullanımı ile ilgili olarak firmada çalışan personele verilen seminer (eğitim) faaliyeti.
- 62 Mühendis tarafından ifa edilen makinelerin kullanımı ile ilgili olarak firmada çalışan teknik personele verilen seminer (eğitim) faaliyeti.
- 63 1 Ocak 2003 tarihi resmi tatil olduğu için, 11-14 Şubat 2003 tarihleri arası dini bayram (kurban bayramı) olduğu için 183 günlük sürenin hesabında dikkate alınmıştır.
- 64 Mühendis tarafından ifa edilen tamir ve bakım faaliyeti.
- 65 30 Ağustos Zafer Bayramı 183 günlük sürenin hesabında dikkate alınmıştır. 30 Ağustos 2003 aynı zamanda Cumartesi gününe geldiği için resmi tatildir. Ve resmi tatiller 183 günlük sürenin hesabında dikkate alınacaktır.
- 66 Mühendis tarafından icra edilen montaj faaliyeti.
- 67 29 Ekim Cumhuriyet Bayramı 183 günün hesabında dikkate alınmıştır.

(TABLO 2)

Faaliyetler	Başlangıç	Bitiş	Her Bir Faaliyetle Meşgul Olunan Süre	Faaliyetlerde Birlikte Çakışan Günler
1. faaliyet	02.01.2003	10.02.2003	40 gün ⁶⁸	
2. faaliyet	04.01.2003	29.08.2003	161 gün ⁶⁹	1. ile 2. faaliyet 38 gün
3. faaliyet	08.07.2003	11.11.2004	465 gün ⁷⁰	2. ile 3. faaliyet 53 gün
		TOPLAM	666 gün	91 gün

⁶⁸ Şayet, 3. faaliyet 10.02.2003 tarihinden önce de icra edilmiş olsa idi 3. faaliyetin başlangıç tarihi ile 1. faaliyetin bitiş tarihleri arası 3. ile 1. faaliyetin çakıştığı gün olarak hesap edilerek 183 günün hesabında dikkate alınması gerekliydi.

⁶⁹ Mühendisin Türkiye'den çıkış tarihi olan 11.02.2003 tarihi ile Türkiye'ye giriş yaptığı 30.04.2003 tarihleri arası dikkate alınmamıştır.

⁷⁰ Mühendisin Türkiye'den ayrıldığı tarih olan 30.08.2003 tarihi ile Türkiye'ye giriş yaptığı 28.09.2003 tarihi arası Mühendis yurt dışında bulunduğundan hesaplamada dikkate alınmamıştır.

(TABLO 3)⁷¹

Faaliyetler	Türkiye'ye Giriş	Türkiye'den Çıkış	Mimarın Türkiye'de Kaldığı Süre ⁷²
1. faaliyet ⁷³	02.01.2003	12.04.2003	101 gün ⁷⁴
2. faaliyet ⁷⁵	14.06.2003	29.09.2003	108 gün
3. faaliyet ⁷⁶	01.10.2003	31.12.2003	92 gün
4. faaliyet ⁷⁷	07.02.2004	12.03.2004	35 gün
		TOPLAM	336 gün

⁷¹ Mimarlar tarafından Türkiye'de yapılan hizmet faaliyetleri.

⁷² Sadece mimarların Türkiye'de kaldıkları toplam süre 336 gün olduğundan "kesintisiz 12 aylık bir dönem" in temel alınması halinde, her halükarda Türkiye'nin kaynak devlet olarak vergilendirme yetkisinin olacağını söyleyebiliriz.

⁷³ Mimarlar tarafından Türkiye'de yapılan proje çizim faaliyeti.

⁷⁴ 11-14 Şubat 2003 tarihleri arası Kurban Bayramı olup 183 günün hesabında dikkate alınmıştır.

⁷⁵ Mimar tarafından verilen yazılım programı hazırlama hizmeti (mimar aynı zamanda mimari alanında çizim programı yapabilecek mesleki yeteneğe sahiptir).

⁷⁶ Mimarlar tarafından Türkiye'de yapılan proje çizim faaliyeti.

⁷⁷ Mimarlar tarafından Türkiye'de yapılan proje çizim faaliyeti.

(TABLO 4)⁷⁸

Faaliyetler	Türkiye'ye Giriş	Türkiye'den Çıkış	Hukukçunun Türkiye'de Kaldığı Süre
1. faaliyet	05.11.2004	20.11.2004	16 gün ⁷⁹
2. faaliyet	22.11.2004	26.11.2004	5 gün
		TOPLAM	21 gün

(TABLO 5)

Faaliyetler	Hizmetin Verildiği Tarihler	Mühendis, Mimar ve Hukuk Müşaviri Tarafından Ortak Faaliyet İçin Türkiye'de Kalınan Süre ⁸⁰
Ortaklaşa Verilen Hizmet Faaliyeti	08.11.2004-11.11.2004	4 gün
	TOPLAM	4 gün

⁷⁸ Hukuk Müşaviri tarafından şirketin hukuk departmanının işletilmesi ile ilgili olarak verilen seminer faaliyeti.

⁷⁹ 14,15,16 Kasım Pazar, Pazartesi ve Salı günleri Ramazan Bayramı olduğundan 183 günlük sürenin hesabında dikkate alınmıştır.

⁸⁰ Veya Türkiye'de kalınan süre zarfında, mühendis, mimar ve hukuk müşaviri tarafından verilen ortak hizmetler için sarf edilen gün sayısı.

Acaba Türkiye'ye gönderilen mimar, mühendis ve hukuk müşaviri tarafından bağımsız olarak verilen serbest meslek faaliyeti için Türkiye'de kalınan sürelerin toplamı 183 günün hesabında dikkate alınabilir mi? Sönmezler Süt Ürünleri Ltd. Şti. tarafından Fransa'da da mukim firmaya yapılan ödemenin şahıslar itibarıyla ayrı olarak belirlenmesinin söz konusu olması halinde, ki uygulamada şirketlerin bu şekilde bir belirleme yapmaları düşünülemez, her serbest meslek erbabı tarafından Türkiye'de serbest meslek faaliyetinin icrası için kalınan sürenin 183 günün hesabında ayrı ayrı dikkate alınmamasının gerektiğini düşünüyoruz.

Fakat, Türkiye'de ödeme yapacak kurum tarafından her serbest meslek erbabının Türkiye'deki faaliyetleri için ödemenin ayrı ayrı yapılması ve yurt dışındaki firma tarafından hizmet faturasının her hizmet erbabı için ayrı ayrı düzenlenmesi veya aynı faturada her serbest meslek erbabı için ayrı ayrı tutarların yer alması halinde 183 günlük sürenin hesabında her serbest meslek erbabının Türkiye'de kaldığı sürenin ayrı ayrı hesaplanmasının gerektiğini düşünüyoruz.

Burada şirket tarafından yapılan ödeme gönderilen serbest meslek erbabının tamamının Türkiye'deki faaliyetleri karşılığında toplu bir ödeme olduğundan, bu kişilerin Türkiye'de kaldıkları sürelerin toplanarak 183 gün kıyaslamasında dikkate alınması mümkün değildir. Bu çerçevede, serbest meslek erbabının giriş ve çıkış tarihleri arasındaki süre 183 günün hesabında dikkate alınmalıdır. Bu sürenin hesabında serbest meslek erbabının herhangi birisinin Türkiye'ye giriş tarihi ile Türkiye'den çıkış tarihi arasındaki sürenin dikkate alınmasının gerekeceği tabiidir.

Ayrıca, bu üç serbest meslek erbabı tarafından ortaklaşa icra edilen serbest meslek faaliyeti varsa ortak olarak verilen serbest meslek faaliyeti için Türkiye'de kalınan süreler de 183 günün hesabında dik-

kate alınmalıdır. Mesela, yukarıdaki örneğimizde Tablo 4’te faaliyet süresi olarak belirlenen 4 günlük süre, mimar, mühendis ve hukuk müşavirinin ortaklaşa verdiği bir seminerde geçirilen süreler isabet etmektedir. Verilen seminerde, mühendis ve mimarlar Fransa’daki mimarlık sektörünün teknik yapısı, hukuk müşaviri ise Fransa’daki serbest meslek faaliyetleri hakkında hukuksal bilgiler, bu faaliyetler neticesinde elde edilen kazançların vergilendirilmesi ve bu kazançlar üzerindeki vergi yükü hususlarında teknik bilgiler vermiştir.

Yukarıdaki örneğimizde; mühendis, mimar ve hukuk müşavirinin Türkiye’ye tablolarda belirtilen tarihlerde giriş ve çıkış yaptıklarını ve giriş ve çıkış tarihleri arasında boş geçen sürelerde Türkiye dışında, mukim oldukları ülkede kaldığını kabul edeceğiz. Ayrıca, bu örneğimizde, mühendis tarafından verilen makinelerin montaj, tamir ve bakım ve makinelerin kullanımı ile ilgili olarak firmada çalışan personele verilen seminer (eğitim) faaliyetinin bir zaman dilimi ve Türkiye’de kalınan süre içinde bir arada icra edilmesi halinde, faaliyetin icrasında çakışan günlerin 183 günlük sürenin hesabında nasıl dikkate alınması gerektiği de açıklığa kavuşturulmuştur.

Hemen belirtelim ki; 183 günlük sürenin hesabında çakışan günler tam gün olarak 183 günün hesaplanmasında bir defa dikkate alınmalıdır. Bu şekilde yapılan hesaplama neticesinde Türkiye’ye gönderilen mühendisin birden fazla serbest meslek faaliyetini ifa etmek üzere Türkiye’de fiziken bulunduğu günlerin mükerrer olarak 183 günlük sürenin hesabında dikkate alınması önlenmiş, böylece Türkiye’de kalınan sürenin fazla hesaplanmasının önüne geçilmiş olacaktır.

Mühendis Türkiye’ye serbest meslek faaliyeti icra etmek üzere 01.01.2003 tarihinde giriş yapmış ve 12.11.2004 tarihinde Türkiye’den ayrılmıştır.

Mühendis tarafından icra edilen faaliyetlerin aynı zaman dilimi içerisinde birlikte icra edilebileceği varsayımından hareketle her ne kadar mühendis tarafından 2003 takvim yılında üç faaliyete tahsis edilen süre (40+161+149=) 350 gün gibi hesaplanırsa da, faaliyetlerin aynı zaman dilimi içerisinde icra edilmesi nedeniyle (1. faaliyetin 2. faaliyet ile çakıştığı gün sayısı 38 gün, 2. faaliyetin 3. faaliyet ile çakıştığı gün sayısı 53 gün olmak üzere çakışan gün sayısı toplamı 91 gün), söz konusu üç faaliyete 2003 takvim yılında tahsis edilen toplam süre (350-91=) 259 gün olacaktır.

Ulaştığımız bu sonuca göre, Türkiye'nin imzalamış olduğu vergi anlaşmalarında 183 gün kuralına göre Türkiye'de kalınan sürenin hesabında takvim yılı esasının benimsenmesi halinde kaynak devlet olarak Türkiye'nin vergilendirme yetkisi olacak; bu durumda Türkiye kaynaklı olarak elde edilen serbest meslek kazancı anlaşmada aksine hüküm bulunmaması koşuluyla, K.V.K.'nin 30'uncu maddesine göre, %20 kurumlar vergisi tevkifatına tabi tutulacaktır. Aynı şekilde takvim yılı esasına göre Türkiye'nin vergi alma hakkının bulunması nedeniyle kesintisiz 12 aylık bir dönemin esas alınması halinde her halükarda Türkiye'nin kaynak devlet olarak Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazancını vergilendirme hakkı olacaktır.

7. TÜRKİYE'DE BİRDEN FAZLA SERBEST MESLEK FAALİYETİNDE BULUNULMASI HALİNDE 183 GÜNLÜK SÜRENİN HESAPLANMASI

ÖRNEK OLAY 1: Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunan Birgül Elektronik Ltd. Şti. kurmuş olduğu fabrikaya gerekli makinelerin montajı için kanuni ve iş merkezi İrlanda'da bulunan "Okinava Krokinava Co." unvanlı şirketten mühendis talep etmiştir. Söz konusu şirket gerekli montajı yapmak üzere mühendisini Türkiye'ye göndermiştir.

Mühendis (A)'nın Türkiye'ye giriş ve çıkış tarihleri ile Türkiye'de icra ettikleri serbest meslek faaliyetlerinin süreleri aşağıdaki gibidir:

Birgül Elektronik Ltd. Şti.

(TABLO 1)

Faaliyetler	Türkiye'ye Giriş	Türkiye'deki Faaliyetine Son Verdiği Tarih	Mühendisin Türkiye'de Serbest Meslek Faaliyetinde Bulunduğu Süre
1. faaliyet	20.09.2003	11.11.2003	53 gün
2. faaliyet	18.11.2003	20.12.2003	33 gün
3. faaliyet	30.12.2003	30.05.2004	153 gün
		TOPLAM	239 gün

(TABLO 2)

Faaliyetler	Başlangıç	Bitiş	Her Bir Faaliyetle Mesgul Olunan Süre	Faaliyetlerde Birlikte Çakışan Günler
1. faaliyet	20.09.2003	10.11.2003	52 gün	1. ile 3. faaliyet 4 gün
2. faaliyet	04.10.2003	20.12.2003	72 gün ⁸¹	1. ile 2. faaliyet 38 gün
3. faaliyet	07.11.2003	30.05.2004	191 gün	2. ile 3. faaliyet 38 gün
		TOPLAM	315 gün	80 gün

Yukarıdaki tabloya göre Türkiye’de görevlendirilen mühendisin üç faaliyete 2003 takvim yılında tahsis ettiği süre toplamı (52+72+40=) 164 gündür. Ancak, mühendis tarafından icra edilen üç faaliyet aynı günde birlikte yapılabileceğinden, yani bir günlük zaman parçasında icra edilebilen her üç faaliyet için hesaplamada ayrı ayrı gün toplamı dikkate alındığından (1. faaliyet ile 2. faaliyetin çakıştığı gün sayısı 38 gün, 2. faaliyet ile 3. faaliyetin çakıştığı gün sayısı 38 gün, 1. faaliyet ile 3. faaliyetin çakıştığı gün sayısı 4 gün olmak üzere toplam 80 gün), söz konusu üç faaliyete 2003 yılında tahsis edilen toplam süre (164-80=) 84 gün olacaktır.

Buna göre, vergi anlaşmalarında takvim yılı esasının benimsenmesi halinde yurt dışında mukim kurumlarca Türkiye’ye gönderilen mühendis tarafından Türkiye’de serbest meslek faaliyetinin icrası için 183 günden az kalındığından, Türkiye’ye mühendisten başka bir serbest meslek erbabının gönderilmediği varsayımı altında, Türkiye’nin bu kazancı vergilendirme hakkı bulunmayacaktır.

⁸¹ Mühendisin yurt dışında bulunduğu süreler hesaplamada dikkate alınmamıştır.

Türkiye ile yurt dışında mukim kurumca imzalanan vergi anlaşmasında kesintisiz 12 aylık bir dönemin serbest meslek kazançlarının kaynak devlet tarafından da vergilendirilebilmesi için temel alınması halinde, söz konusu üç faaliyetten sonuncusu 30.05.2004 tarihine kadar devam ettiğinden ve sarf edilen toplam süre kesintisiz 12 aylık dönemde⁸² (315-80=) 235 günü bulduğundan, Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançlarını kaynak devlet olarak Türkiye’nin vergilendirme yetkisi olacaktır. Türkiye’nin bu yetkisini kullanması halinde vergilendirme anlaşmada herhangi bir özel düzenleme yer almadığı sürece K.V.K.’nin 30’uncu maddesi hükmüne göre olacaktır.

ÖRNEK OLAY 2: Kanuni ve iş merkezi Malezya’da bulunun “KRL Ltd. Malasia” unvanlı şirket, inşaat sektöründe faaliyet göstermektedir. Firma Türkiye’de aynı sektörde faaliyet gösteren Yılmo İnşaat Taah. Ağır San. ve Tic. A.Ş. ve Kabre İnşaat Ltd. Şti.’nin talebi üzerine Türkiye’ye 2 adet mühendis ve 1 adet mimar göndermiştir.

Türkiye’ye gönderilen mimar ve mühendisler, Türkiye’de, bu kurumlar arasında daha önceden akdedilen sözleşmede (sözleşme her firma için ayrı ayrı yapılmıştır) belirlenen işleri yapıp ülkelerine döneceklerdir. Sözleşme gereğince her serbest meslek erbabı için ayrı ayrı ödeme tutarları belirlenmiştir. Mühendislerin Türkiye’deki faaliyeti için 20.000 \$ ve mimarın faaliyeti için ise 10.000 \$ ödemede bulunulacaktır.

Mühendisler ve mimarın Türkiye’ye giriş, Türkiye’den ayrılış ve her bir faaliyet için meşgul olunan süreler aşağıdaki gibidir:

⁸² İrlanda Anlaşmasında 183 gün kuralının tespitinde “**12 aylık herhangi bir kesintisiz dönem**” esas alınmıştır.

Yılmo İnşaat Taah. Ağır San. ve Tic. A.Ş.

(TABLO 1)⁸³

Faaliyetler ⁸⁴	Başlangıç	Bitiş	Her Bir Faaliyetle Meşgul Olunan Süre	Faaliyetlerde Birlikte Çıkışan Günler
1. faaliyet ⁸⁵	11.10.2003 ⁸⁶	11.12.2003	62 gün	1. faaliyet ile 3. faaliyet 55 gün
2. faaliyet ⁸⁷	22.11.2003	30.12.2003	39 gün	1. ile 2. faaliyet 20 gün
3. faaliyet ⁸⁸	18.10.2003	08.05.2004	204 gün	2. ile 3. faaliyet 74 gün
		TOPLAM	305 gün	149 gün

83 Mühendis tarafından verilen makinelerin montaj, tamir, bakım ve servis hizmetleri, makine mühendisliği alanında danışma faaliyeti ve makinelerin kullanımı ile ilgili olarak firmada çalışan personele verilen seminer (eğitim) faaliyeti.

84 Bu örneğimiz; Mühendis tarafından verilen hizmet faaliyetlerinin farklılaştırılabilirliği ve her bir faaliyetin Türkiye’de kalınan süre içerisinde icra edildiği zaman dilimlerinin belirlenebildiği varsayımına dayanmaktadır. Şunu hemen belirtmemiz gerekir ki, bu şekilde bir varsayımına bağlı olarak uygulamada hizmet faaliyetinin icra edildiğine rastlamak mümkün değildir. Buna rağmen konumuza ışık tutması açısından bu örneği vermekte fayda bulduk. Mühendisler Türkiye’ye gelir ve söz konusu üç faaliyeti birlikte icra ederek ülkelerine dönerler. Ayrıca; kanaatimize göre, mühendislerce Türkiye’de icra edilen faaliyetlerin bu şekilde bölümlendirilmesine gerek yoktur. Önemli olan bu kişilerce bu faaliyetlerin icrası için Türkiye’de kalınan süredir.

85 Mühendis tarafından verilen tamir, bakım ve servis hizmeti faaliyeti.

86 Bu tarih aynı zamanda mühendis ve mimarın Türkiye’ye giriş tarihidir.

87 Mühendis tarafından verilen makine mühendisliği alanında danışma faaliyeti ve makinelerin kullanımı ile ilgili olarak firmada çalışan personele verilen seminer faaliyeti.

88 Mühendis tarafından verilen makinelerin montaj faaliyeti.

(TABLO 2)⁸⁹

Faaliyetler	Başlangıç	Bitiş	Her Bir Faaliyetle Meşgul Olunan Süre	Faaliyetlerde Birlikte Çakışan Günler
1. faaliyet	11.10.2003	11.11.2003	32 gün	1. faaliyet ile 3. faaliyet 1 gün
2. faaliyet	17.10.2003	15.11.2003	30 gün	1. ile 2. faaliyet 26 gün
3. faaliyet	11.11.2003	08.05.2004	180 gün	2. ile 3. faaliyet 5 gün
		TOPLAM	242 gün	32 gün

Mühendisler ve mimarın faaliyetlerini bitirdikten sonra aradaki dönemde Türkiye’de kaldıkları varsayımı altında, Yılmo İnşaat Taah. Ağır San. ve Tic. A.Ş. ile Kabre İnşaat Ltd. Şti.’ne verilen faaliyetlerin birbirinden bağımsız faaliyetler olarak kabul edilerek 183 günün hesabında her firma ayrı ayrı değerlendirilecektir. Ancak, faturanın mühendisler ve mimarca verilen serbest meslek faaliyeti için topluca düzenlendiği⁹⁰ varsayımı altında, Yılmo İnşaat Taah. Ağır San. ve Tic. A.Ş.’ye mühendisler ve mimarca verilen faaliyetlerle ilgili olarak Türkiye’de kalınan süreler toplanarak değil, bu kişilerin giriş ve çıkış tarihleri dikkate alınarak 183 günün hesabında ayrı ayrı dikkate alınacaktır.

89 Mimar tarafından verilen proje çizim hizmeti.

90 Türkiye’de mühendislerce ve mimarca icra edilen serbest meslek faaliyetinde sürelerin tespit edilmesinde faturanın ortak bir tutar olarak düzenlenmesi etkili olmayacak, hesaplanan süreye göre tevkifat yapıp yapılmayacağı belirlenecektir.

Buna göre, dar mükellefiyete tâbi “KRL Ltd. Malasia” kurumu tarafından Türkiye’ye gönderilen mühendislerce söz konusu üç faaliyet ile 2003 takvim yılında (62+39+75=) 176 gün uğraşmıştır. Fakat, Yılmo İnşaat Taah. Ağır San. ve Tic. A.Ş.’de icra edilen montaj, tamir, bakım ve servis hizmetleri, makine mühendisliği alanında danışma faaliyeti ve makinelerin kullanımı ile ilgili olarak firmada çalışan personele verilen seminer (eğitim) faaliyeti aynı günlerde birlikte icra edildiğinden (1. faaliyet ile 2. faaliyetin birlikte icra edildiği gün sayısı 20, 2. faaliyet ile 3. faaliyetin birlikte icra edildiği gün sayısı 74 ve 1. faaliyet ile 3. faaliyetin birlikte icra edildiği gün sayısı 55 olmak üzere toplam 149 gün⁹¹), söz konusu üç faaliyete 2003 takvim yılında ayrılan toplam süre (176-149=) 27 gün olarak hesaplanacaktır.

Malezya ile imzalanan vergi anlaşmasında 183 günlük sürenin hesabında takvim yılı esas alındığından kaynak devlet olarak Türkiye’nin Malezya’da yerleşik “KRL Ltd. Malasia” unvanlı şirkette çalışan gerçek kişilerin (mühendislerin) kurumları adına elde ettikleri serbest meslek kazançlarını vergilendirme yetkisi bulunmayacaktır⁹².

91 Türkiye’ye birden fazla mühendis gönderildiği durumda her mühendis tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti için çıkışan günler ile mühendislerce ortaklaşa yapılan serbest meslek faaliyeti için çıkışan günler tek bir gün olarak 183 günün hesabında dikkate alınacaktır.

92 Vergi anlaşmasında kesintisiz 12 aylık bir dönemin esas alındığı varsayımı altında, söz konusu üç faaliyetten sonuncusu 08.05.2004 tarihine kadar devam ettiğinden ve bu faaliyetler için harcanan toplam süre kesintisiz 12 aylık dönemde (305-149=) 156 gün olarak hesaplanacağından, bu esasa göre de kaynak devlet olarak Türkiye’nin vergilendirme yetkisi bulunmayacaktır.

Türkiye'ye gönderilen mimar tarafından söz konusu üç faaliyet ile 2003 takvim yılında (32+30+51=) 113 gün uğraşmıştır. Fakat, Türkiye'de Yılmo İnşaat Taah. Ağır San. ve Tic. A.Ş.'de icra edilen proje çizim faaliyeti aynı günlerde birlikte icra edildiğinden (1. faaliyet ile 2. faaliyetin birlikte icra edildiği gün sayısı 26, 2. faaliyet ile 3. faaliyetin birlikte icra edildiği gün sayısı 5 ve 1. faaliyet ile 3. faaliyetin birlikte icra edildiği gün sayısı 1 olmak üzere toplam 32 gün⁹³), söz konusu üç faaliyete 2003 takvim yılında ayrılan toplam süre (113-32=) 81 gün olarak hesaplanacaktır.

Malezya ile imzalanan vergi anlaşmasında 183 günlük sürenin hesabında takvim yılı esas alındığından kaynak devlet olarak Türkiye'nin Malezya'da yerleşik "KRL Ltd. Malasia" unvanlı şirkette çalışan gerçek kişilerin (mimarların) kurumları adına elde ettikleri serbest meslek kazançlarını vergilendirme yetkisi bulunmayacaktır⁹⁴.

⁹³ Türkiye'ye birden fazla mimar gönderildiği durumda her mimar tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti için çakışan günler ile mimarlarca ortaklaşa yapılan serbest meslek faaliyeti için çakışan günler tek bir gün olarak 183 günün hesabında dikkate alınacaktır.

⁹⁴ Vergi anlaşmasında kesintisiz 12 aylık bir dönemin esas alındığı varsayımı altında, söz konusu üç faaliyetten sonuncusu 08.05.2004 tarihine kadar devam ettiğinden ve bu faaliyetler için harcanan toplam süre kesintisiz 12 aylık dönemde (242-32=) 210 gün olarak hesaplanacağından, bu esasa göre kaynak devlet olarak Türkiye'nin vergilendirme yetkisi bulunmaktadır. Bu çerçevede, vergilendirme Türkiye'nin iç mevzuat hükümlerine göre de yapılabilecektir.

Kabre İnşaat Ltd. Şti.

(TABLO 1)⁹⁵

Faaliyetler	Başlangıç	Bitiş	Her Bir Faaliyetle Meşgul Olunan Süre	Faaliyetlerde Birlikte Çıkışan Günler
1. faaliyet	11.10.2003	09.11.2003	30 gün	
2. faaliyet	18.10.2003	20.10.2003	3 gün	1. ile 2. faaliyet 23 gün
3. faaliyet	17.02.2004	08.05.2004	82 gün	
		TOPLAM	115 gün	23 gün

(TABLO 2)⁹⁶

Faaliyetler	Başlangıç	Bitiş	Her Bir Faaliyetle Meşgul Olunan Süre	Faaliyetlerde Birlikte Çıkışan Günler
1. faaliyet	11.10.2003	15.11.2003	36 gün	
2. faaliyet	28.10.2003	08.11.2003	12 gün	1. ile 2. faaliyet 19 gün
3. faaliyet	11.03.2004	08.05.2004	59 gün	
		TOPLAM	107 gün	19 gün

95 Mühendisler tarafından verilen makinelerin montaj, tamir, bakım ve servis hizmetleri, makine mühendisliği alanında danışma faaliyeti ve makinelerin kullanımı ile ilgili olarak firmada çalışan personele verilen seminer (eğitim) faaliyeti.

96 Mimar tarafından verilen proje çizim hizmeti.

Mühendisler ve mimarca Kabre İnşaat Ltd. Şti.’nde her bir faaliyetle meşgul olunan süre ve faaliyetlerde çıkışın günler yukarıdaki gibidir. Diğer hesaplamalar diğer firmada yaptığımız açıklamalar çerçevesinde olacaktır. Burada şunu tekrar belirtmek isteriz ki, dar mükellefiyete tabi kurumlar tarafından Türkiye’ye gönderilen serbest meslek erbabının, her firma ile yapılan ayrı ayrı sözleşmeler uyarınca, Türkiye’de kaldıkları süre zarfından her iki firmada da mesleki faaliyeti ayrı ayrı icra etmeleri halinde her firma için serbest meslek erbabının Türkiye’de kalma süreleri 183 günün hesabında ayrı ayrı dikkate alınacak ve her firma bu hesaplamalara göre Türkiye’nin vergilendirme yetkisinin bulunup bulunmadığını belirleyecektir.

Buna göre, yukarıdaki tablolar ışığında gerek takvim yılı esasına göre gerekse kesintisiz 12 aylık dönemin esas alınması halinde Türkiye’de kalınan süre 183 günün altında kalacağından Türkiye’nin kaynak ülke olarak vergilendirme yetkisi bulunmayacaktır. Bu durumda, Kabre İnşaat Ltd. Şti.’nin dar mükellefiyete tâbi “KRL Ltd. Malasia” unvanlı şirkete sözleşme gereğince ödeme yaparken kurumlar vergisi tevkifatı yapmasına gerek bulunmamaktadır.

ÖRNEK OLAY 3: Kanuni ve iş merkezi Çin Halk Cumhuriyetinde bulunan “National China Oil Company” unvanlı şirket Türkiye’de serbest meslek faaliyetinde bulunmak üzere iki adet petrol mühendisini yapılan sözleşme uyarınca Türkiye’de mukim Başak Petrol Ürünleri Üretim İhracat A.Ş.’nin talebi üzerine Türkiye’ye göndermiştir.

Mühendislerce Türkiye’de icra edilen faaliyetler açısından bu kişilerin Türkiye’deki faaliyet süreleri aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

(TABLO 1)⁹⁷

Faaliyetler	Başlangıç	Bitiş	Her Bir Faaliyetle Meşgul Olunan Süre	Faaliyetlerde Birlikte Çıkışan Günler
1. faaliyet	14.09.2003	11.10.2003	28 gün	1. faaliyet ile 3. faaliyet 30 gün
2. faaliyet	04.09.2003	12.10.2003	39 gün	1. ile 2. faaliyet 38 gün
3. faaliyet	12.09.2003	01.06.2004	264 gün	2. ile 3. faaliyet 31 gün
		TOPLAM	331 gün	99 gün

(TABLO 2)⁹⁸

Faaliyetler	Başlangıç	Bitiş	Her Bir Faaliyetle Meşgul Olunan Süre	Faaliyetlerde Birlikte Çıkışan Günler
1. faaliyet	14.09.2003	18.11.2003	66 gün	1. faaliyet ile 3. faaliyet 14 gün
2. faaliyet	11.10.2003	11.11.2003	32 gün	1. ile 2. faaliyet 39 gün
3. faaliyet	05.11.2003	01.06.2004	210 gün	2. ile 3. faaliyet 7 gün
		TOPLAM	308 gün	60 gün

⁹⁷ Mühendis (A) tarafından verilen hizmet faaliyeti.

⁹⁸ Mühendis (B) tarafından verilen hizmet faaliyeti.

(TABLO 3)⁹⁹

Faaliyetler	Başlangıç	Bitiş	1. ve 3. Faaliyet de Birlikte Çakışan Günler
1. faaliyet	18.10.2003	14.11.2003 ¹⁰⁰	28 gün
3. faaliyet	09.11.2003	11.12.2003	33 gün
		TOPLAM	61 gün

Bu örneğimizde; Mühendis (A) ve (B)'nin 14.09.2003 tarihinde Türkiye'ye birlikte giriş yaptıkları ve 01.06.2004 tarihinde yine birlikte Türkiye'den ayrıldıkları varsayılmıştır. Aynı şekilde, iki serbest meslek erbabının da faaliyete ara verdikleri dönemde Türkiye'den ayrılmadıkları varsayılmıştır. Diğer bir ifadeyle, geçici ayrılmalarla yurt dışına gidip gelmesi söz konusu değildir.

Buna göre, "Türkiye'de kalınan süre", takvim yılı esasına göre 109 gün kesintisiz 12 aylık dönemin (14.09.2003-01.06.2004) ele alınması halinde ise 262 gündür. Bu çerçevede, takvim yılı esasının benimsenmesi halinde Türkiye'nin vergilendirme yetkisi bulunmamakta; kesintisiz 12 aylık dönem kıstasına göre ise, Türkiye, serbest meslek kazançlarını vergilendirme yetkisine sahip olacaktır. Çin Anlaşmasında takvim yılı esasını benimsendiğinden Türkiye'nin Çin'de mukim şirketi vergilendirme hakkı bulunmayacaktır.

Ancak, mühendislerce Türkiye'de icra edilen faaliyetlerin birlikte

⁹⁹ Mühendis (A) ve (B) tarafından verilen ortak hizmetler tablosudur. Türkiye'ye gönderilen (A) ve (B) şahısları Türkiye'de sadece 1. ve 3. faaliyetler için ortaklaşa çalışmışlardır.

¹⁰⁰ Burada, 18.10.2003-14.11.2003 tarihleri arasında 1. faaliyet ile uğraşılan günler dikkate alınmıştır.

yapıldığı günlerin bulunması nedeniyle bu kişilerin Türkiye’de bu faaliyetlere tahsis ettikleri sürelerin belirlenmesi şu şekilde olacaktır. Bu şekilde yapılacak belirlemede iki farklı yöntem kullanacağız ve iki yönteme göre sonuçlar farklı olacaktır.

1. yöntem; vergi anlaşmalarında kullanılan “serbest meslek faaliyeti” terimi çoğul anlamıyla kullanılmıştır. Bu düzenlemeden hareketle daha önce de belirttiğimiz gibi, serbest meslek faaliyetinin çoğul anlamda kullanılması nedeniyle, yurt dışından gelen serbest meslek erbabı tarafından Türkiye’de icra edilen üç farklı faaliyet ile birden fazla serbest meslek erbabı tarafından birden fazla farklı faaliyetin birlikte yapılması halinde 183 günlük sürenin hesabında yapılan faaliyetlerin toplanması söz konusu değildir. Aksi taktirde Türkiye’de fiziken kalman süre ile faaliyetlerin icrası için çakışan günlerin de dikkate alınması halinde serbest meslek faaliyetinin ifası için ayrılan süreler birbirinden oldukça farklı olacaktır.

Burum böyle olunca; vergi anlaşmalarına göre, dar mükellefiyete tabi kurumlarca Türkiye’ye gönderilen serbest meslek erbabı tarafından ifa edilen faaliyetlerden elde edilen kazançları Türkiye’nin kaynak ülke olarak vergilendirme hakkına sahip olup olmadığının belirlenmesinde Türkiye’de 183 gün bulunması (kalma, icra, ifa) esası benimsendiğinden Türkiye’de bulunma süresi ile serbest meslek faaliyetinin ifasını kapsayan süre matematiksel açıdan birbirine eşit olmalıdır. Bu nedenle, Türkiye’deki faaliyetin birden fazla serbest meslek erbabı tarafından icra edilmesi bu sürenin belirlenmesinde farklılaşmaya neden olmayacaktır.

Mühendis (A)’nın Türkiye’ye giriş tarihi 14.09.2003 ve Türkiye’den çıkış tarihi 01.06.2004’tür. Buna göre, takvim yılı esasının benimsenmesi halinde 2003 takvim yılında söz konusu faaliyetleri icra etmek üzere Türkiye’de kalman süre toplamı 183 günün altında

(109 gün) olacağından¹⁰¹, Türkiye'nin vergi alma hakkı doğmayacaktır.

Ancak, Mühendis (A) tarafından Türkiye'de icra edilen serbest meslek faaliyetlerinde aynı zaman dilimi içerisinde belirli sürelerde faaliyetlerin birlikte icra edildiği varsayıldığından aynı sonuca şu hesaplama yoluyla da ulaşabileceğiz.

Mühendis (A)'nın söz konusu üç faaliyete 2003 takvim yılında ayırdığı sürelerin toplamı (28+39+111=) 178 gündür. Ancak, faaliyetlerin ifa edildiği zaman dilimlerinin çakışması söz konusu olduğundan (1. faaliyet ile 2. faaliyette çakışan gün sayısı 38, 2. faaliyet ile 3. faaliyette çakışan gün sayısı 31 gün ve 1. faaliyet ile 3. faaliyette çakışan gün sayısı 30 gün olmak üzere toplam 99 gün), söz konusu üç faaliyete 2003 takvim yılında ayrılan süre (178-99=) 79 gün olacaktır.

Kesintisiz 12 aylık bir dönemin esas alınması halinde ise, söz konusu üç faaliyetten sonuncusu 01.06.2004 tarihinde sona erdiğinden ve sarf edilen toplam süre kesintisiz 12 aylık dönemde (331-99=) 232 gün olacağından, kaynak devlet olarak Türkiye vergi tarhiyatı yapma yetkisine sahip olacaktır.

Aynı mantıkla; Mühendis (B) için takvim yılı esasının benimsenmesi halinde Mühendis (B)'nin söz konusu üç faaliyete 2003 takvim yılında ayırdığı sürelerin toplamı (66+32+57=) 155 gündür. Ancak, faaliyetlerin ifa edildiği zaman dilimlerinin çakışması söz konusu olduğundan (1. faaliyet ile 2. faaliyette çakışan gün sayısı 39, 2. faaliyet ile 3. faaliyette çakışan gün sayısı 7 gün ve 1. faaliyet ile 3. fa-

¹⁰¹ Mühendislerden birisinin Türkiye'yi 01.06.2004 tarihinden sonra terk etmesi halinde 183 günün hesabında Türkiye'yi en son terk eden serbest meslek erbabının Türkiye'den ayrılış tarihi dikkate alınacaktır.

aliyette çakışan gün sayısı 14 gün olmak üzere toplam 60 gün), söz konusu üç faaliyete 2003 takvim yılında ayrılan süre (155-60=) 95 gün olacaktır.

Kesintisiz 12 aylık bir dönemin esas alınması halinde ise, söz konusu üç faaliyetten sonuncusu 01.06.2004 tarihinde sona erdiğinden ve sarf edilen toplam süre kesintisiz 12 aylık dönemde (308-60=) 248 gün olacağından, kaynak devlet olarak Türkiye vergi tarhiyatı yapma yetkisine sahip olacaktır.

2. yöntem; Bu yöntemi şu soruya cevap arayarak açıklayacağız. Acaba iki mühendisin Türkiye’de kaldığı süreler toplanacak mıdır yoksa her serbest meslek erbabının Türkiye’de kaldığı süre 183 günün hesabında ayrı ayrı mı dikkate alınacaktır?

Kanaatimizce; daha önce de belirttiğimiz gibi, her serbest meslek erbabının Türkiye’de kaldığı süre ayrı ayrı olarak dikkate alınarak, Türkiye’ye önce giriş yapan ile en son Türkiye’yi terk eden serbest meslek erbabının Türkiye’de kaldığı süreler 183 günlük sürenin hesaplanmasında dikkate alınacaktır.

Daha öncede belirttiğimiz gibi, her serbest meslek erbabının Türkiye’de icra ettiği serbest meslek faaliyetine ayırdıkları sürelerin toplanması mümkün değildir. Bu nedenle, bu yöntemin vergi anlaşmalarına göre uygulanması söz konusu olmayacaktır. Bu çerçevede, 183 günün hesabında 1. yöntemin uygulanmasının gerektiğini düşünüyoruz.

İkinci yönteme göre, Mühendis (A) ve (B)’nin söz konusu faaliyetlere 2003 takvim yılında ayırdığı sürelerin toplamı [(28+39+111)+(66+32+57=) 333 gün olacaktır. Ancak, faaliyetlerin ifa edildiği zaman dilimlerinin çakışması söz konusu olduğundan (Mühendis (A) tarafından ifa edilen faaliyetlerde 1. faaliyet ile 2. faaliyette ça-

kışan gün sayısı 38, 2. faaliyet ile 3. faaliyette çakışan gün sayısı 31 gün ve 1. faaliyet ile 3. faaliyette çakışan gün sayısı 30 gün olmak üzere toplam 99 gün; Mühendis (B) tarafından ifa edilen faaliyetlerde 1. faaliyet ile 2. faaliyette çakışan gün sayısı 39, 2. faaliyet ile 3. faaliyette çakışan gün sayısı 7 gün ve 1. faaliyet ile 3. faaliyette çakışan gün sayısı 14 gün olmak üzere toplam 60 gün; her iki serbest meslek faaliyeti için çakışan toplam günler ise 159 gün) söz konusu üç faaliyete 2003 takvim yılında ayrılan süre (333-159=) 174 gün olacaktır.

Mühendis (A) ve Mühendis (B) tarafından verilen 1. ve 3. faaliyetin de ortaklaşa icra edildiği varsayımı altında 2003 takvim yılında üç faaliyete ayrılan süre (174-61=) 113 gün olacak ve bu süre 183 günlük sürenin altında kalacağından Türkiye'nin vergilendirme yetkisi bulunmayacaktır.

Kesintisiz 12 aylık bir dönemin esas alınması halinde ise, söz konusu üç faaliyetten sonuncusu 01.06.2004 tarihinde sona erdiğinden ve sarf edilen toplam süre kesintisiz 12 aylık dönemde [(331+308)-(99+60)=) 480 gün olacağından, kaynak devlet olarak Türkiye vergi tarhiyatı yapma yetkisine sahip olacaktır.

Ayrıca, 1. ve 3. faaliyetin Mühendis (A) ile Mühendis (B) tarafından ortaklaşa icra edildiğini varsaydığımızda; 183 günlük sürenin hesabında iki serbest meslek erbabı tarafından icra edilen faaliyet tek günde ifa edilmiş faaliyet olarak dikkate alınabilecek midir? Bu soruya verilecek cevabın evet olması durumunda, Mühendis (A) ve (B) tarafından Türkiye'de faaliyette bulunulan süre (480-61=) 419 gün olacaktır.

Olaya diğer açıdan baktığımızda aynı gün içerisinde 1. 2. ve 3. faaliyetin ortaklaşa yapılması mümkündür. Bu durumda çakışan bu sürelerin de ayrıştırılması gerekeceğinden sorun biraz daha büyüyecek-

tir. Uygulamada, serbest meslek erbabının Türkiye’de icra ettikleri serbest meslek faaliyetlerinin takip edilmesi ve bu takibe bağılı olarak yukarıda verdiğimiz hesaplamaların yapılması her zaman mümkün olmayabilecektir.

Yukarıda yaptığımız hesaplamalarda da görüldüğü üzere, aynı faaliyet için çakışan faaliyet sürelerinin dikkate alınması halinde doğru sonuca ulaşılmaktadır. Bu nedenle, ortak icra edilen faaliyetler de dikkate alınarak takvim yılı ve kesintisiz 12 aylık dönemde Türkiye’de kalınan süreler hesaplanarak 183 günlük süre ile kıyaslanmasının gerektiğini düşünüyoruz.

8. 183 GÜNLÜK SÜRENİN HESABINDA ÖZELLİKLİ BİR KAÇ HUSUS

8.1. Serbest Meslek Faaliyetinin Yurt Dışında İcra Edilmesi Halinde Stopaj Uygulaması

Vergi Anlaşmalarına göre, Türkiye’nin kaynak devlet olarak vergilendirme yetkisini kullanabilmesinin önemli şartlarından birisi olan 183 gün Türkiye’de bulunma şartı, dar mükellefiyete tâbi kurumlarca Türkiye’ye serbest meslek erbabı gönderilmesi ve serbest meslek faaliyetinin bu kişilerce Türkiye’de icra edilmesi halinde gerçekleşecektir.

Serbest meslek faaliyetinin yurt dışında icra edilmesi halinde bu şart gerçekleşmemiş olacağından diğer şartında gerçekleşmemesi halinde Türkiye’nin vergilendirme yetkisi bulunmayacaktır. Bu durumda, dar mükellefiyete tâbi kurumlara kazanç ve irat sağlayan şahısların kurumlar vergisi tevkifatı yapmalarına gerek yoktur.

8.2. Yurt Dışında Holding Şeklinde Örgütlenen Kurumlar Tarafından Türkiye'ye Gönderilen Teknik Personel Açısından 183 Günlük Sürenin Hesabı

Yurt dışında holding şeklinde faaliyet gösteren ve birden fazla ülkede şirketi bulunan bağımsız tüzel kişiliklere sahip firmalarca Türkiye'de serbest meslek faaliyetinde bulunmak üzere gönderilen her personel için firma bazında 183 gün hesabı yapılmalıdır. Ancak, burada muvazaalı işlemlerin olabileceği de unutulmamalıdır. Bunun için, Türkiye'ye gönderilen serbest meslek erbabının ilgili şirkette çalıştığına kanıtlanması ve her bağımsız tüzel kişilik tarafından faturalama yapılması durumunda Türkiye'de bulunan günlerin her firma için ayrı ayrı dikkate alınmasının gerektiğini düşünüyoruz.

Mesela, İrlanda'da holding şeklinde örgütlenen bir aile firmasının bir çok Avrupa ülkesinde bağımsız tüzel kişiliğe sahip firmalarının olduğunu düşünelim. Türkiye'de mukim Türk firması İrlanda'da yerleşik firmadan serbest meslek erbabı talep etmiş olsun. İrlanda'daki merkez firma Türkiye'nin talebini, 2 mühendisini İrlanda'da mukim şirketten 1 adet mühendisi ise İngiltere'de mukim şirketten göndermiştir. Mühendislerden bir tanesinin İngiltere'deki şirketten (filyal) gönderilmesinin sebebi Türkiye'nin talep ettiği işte uzman mühendisin İngiltere'deki firmadan çalışıyor olmasından kaynaklanmaktadır.

Bu durumda, Türkiye'ye gönderilen mühendislerin İrlanda'da ve İngiltere'de mukim şirketlerde çalıştıklarını kanıtlamaları ve serbest meslek faaliyetine ilişkin faturanın her firma tarafından bağımsız şekilde düzenlenmesi halinde bu şirketlerin Türkiye'de elde ettikleri kazançlardan ötürü Türkiye'nin kaynak devlet olarak vergilendirme hakkına sahip olup olmadığına saptanması için Türkiye'de 183 gün veya daha fazla kalınmış kalınmadığının tespitinde her firma için ayrı ayrı hesaplama yapılmalıdır.

İngiltere'den gönderilen mühendisin gerçekte İrlanda'daki şirkette çalıştığının tevsiki halinde 183 günün hesabında gönderilen mühendislerin Türkiye'de ortak olarak buldukları süre dikkate alınacaktır. Bu çerçevede, gerek takvim yılı esasına göre gerekse kesintisiz 12 aylık sürenin esas alınması halinde, Türkiye'ye ilk giren serbest meslek erbabının Türkiye'ye giriş yaptığı tarih ile Türkiye'den son ayrılan serbest meslek erbabının ayrıldığı tarih arasındaki süre hesaplanarak 183 günlük süre ile kıyaslanmalıdır.

8.3. Yurt Dışında Mukim Kurumların Türkiye'de İştiraki Bulunan Firmalara Gönderdikleri Mühendisleri Açısından 183 Günlük Sürenin Hesabı Yapılacak Mıdır? 183 Günün Hesabında Ayrı Bir Düzenleme Söz Konusu Mudur?

Türkiye'deki firmanın ortakları arasında yer alan yurt dışında mukim kurumlarca Türkiye'ye iştiraki bulunan firmanın talebi üzerine serbest meslek erbabı gönderilmesi mümkündür. Türkiye'ye gönderilen mühendislerin yurt dışında çalıştıkları firmanın Türkiye'deki firmanın iştirakinde faaliyetlerini icra edecek olmaları yurt dışından Türkiye'ye serbest meslek faaliyetinde bulunmak üzere gelen mühendislerce elde edilen kazançların vergilendirmesine engel teşkil etmeyecek.

Bu kişiler açısından Türkiye'de bulunma sürelerinin tespiti yukarıda belirttiğimiz esaslar dahilinde olacaktır. Bu şekilde Türkiye'de yerleşik iştirakin hizmet talebi üzerine Türkiye'ye gönderilen serbest meslek erbabı için Ç.V.Ö.A.'nda ayrı bir düzenleme yapılmamıştır.

8.4. Dar Mükellefiyete Tâbi Kurumların Vekil Tayin Ederek Türkiye'ye Gönderdikleri Personel İçin 183 Gün Hesabı Yapılacak Mıdır?

Dar mükellefiyete tâbi kurumlar zaman zaman Türkiye'deki firma-

ların uzman personel (serbest meslek erbabı) taleplerini kendi firmalarında çalışan mühendisler yerine diğer ülkelerde bulunan başka firmalardan vekil tayin ederek bu kişileri Türkiye'ye göndererek karşılama yoluna gittiklerine sıklıkla rastlanılmaktadır. Bu şekilde, yurt dışında hizmet talep edilen yabancı firmanın, bulunduğu ülke dışındaki başka bir ülkedeki serbest meslek erbabının dar mükellefiyete tâbi kurum tarafından vekil tayin edilerek Türkiye'ye gönderilmesi halinde bu kişiler dar mükellefiyete tâbi kurumun elemanı olarak değerlendirilmeli ve bu kişilerin Türkiye'de buldukları sürelerin 183 gün veya daha fazla olması halinde Türkiye kaynak devlet olarak vergilendirme hakkını kullanmalıdır.

Dar mükellefiyete tâbi kurumlarca vekil tayin edilerek gönderilen serbest meslek erbabı vasıtasıyla elde edilen kazançlarda Türkiye'nin kaynak ülke olarak vergilendirme yetkisinin bulunup bulunmadığının tespitinde uygulamada iki sorunla karşılaşılması muhtemeldir.

1. sorun; Türkiye'ye gönderilen personelin Türkiye'de 183 gün kalmadığının tespitinde hangi vergi anlaşması esas alınacaktır. Personelin çalıştığı firmanın yerleşik olduğu ülke anlaşması mı yoksa vekil tayin eden firmanın mukim olduğu ülkenin vergi anlaşması mı?

Türkiye'nin kaynak devlet olarak vergilendirme yetkisine sahip olup olmadığının şartları hususunda Türkiye'ye gelen personelin çalıştığı firmanın mukim olduğu ülke ile imzalanmış olan vergi anlaşmasına değil, Türkiye'ye bu elemanı vekil tayin ederek gönderen kurumun mukimi olduğu ülke ile aramızda imzalanmış olan vergi anlaşmasına bakılmalıdır.

2. sorun; Dar mükellefiyete tâbi kurumlarca vekil tayin edilen serbest meslek erbabının Türkiye'de ikamet edip etmemesi vergi anlaşmasında belirlenen şartın uygulanmasına engel teşkil edecek midir?

Kanaatimizce; vergi anlaşmalarında ifadesini bulan Türkiye’de 183 gün bulunma kriteri yurt dışında yerleşik olan gerçek kişi ve kurumlar için getirilmiş bir ölçüttür. Bu nedenle, dar mükellefiyete tabi kurumun Türkiye’de ikamet etmekte olan bir kişiyi vekil olarak tayin etmesi halinde bu kişinin Türkiye’de serbest meslek faaliyetinin icrasında geçirdiği sürelerle ilgili olarak da 183 gün kuralının işletilmesi gereklidir. Şunu da hemen belirtmem gerekir ki, bu durumda vergi anlaşmalarında yurt dışında mukim kurumlarca Türkiye kaynaklı olarak elde edilecek kazancı Türkiye’nin vergilendirme yetkisinin bulunup bulunmadığının belirlenmesinde açık bir düzenleme bulunmamaktadır.

Vergi anlaşmalarında bu konuda açık bir düzenleme bulunmadığı için, dar mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen kazançların vergilendirilmesi iç mevzuat hükümlerine göre yapılması da imkan dahilindedir. Dolayısıyla, dar mükellefiyete tâbi kurumlarca Türkiye’de mukim kişilerin serbest meslek faaliyeti için vekil olarak tayin edilmesi halinde bu kişilerin dar mükellefiyete tâbi kurumların daimi temsilcisi olarak kabul edilip, vergilendirmenin bu merkezde yapılması da mümkündür.

Bizim görüşümüze göre, bu durumda da dar mükellefiyete tâbi kurumlarca Türkiye’de vekil vasıtası ile icra edilen serbest meslek faaliyetlerinde 183 gün kuralı dahilinde işlem yapılmalıdır. Bu nedenle, serbest meslek erbabı tarafından Türkiye’de icra edilen mesleki faaliyetlerde Türkiye’de 183 gün bulunup bulunmadığı bu çalışmamızda yaptığımız hesaplamalar çerçevesinde belirlenmelidir.

Türkiye’de vekil tayin edilen serbest meslek erbabına dar mükellefiyete tabi kurum tarafından ödeme yapılması halinde, serbest meslek erbabı Türkiye’de yerleşik bir şahıs olduğundan bu kişilerce elde edilen serbest meslek kazançlarının tam mükellefiyet esasında vergilendirileceği kuşkusuzdur.

8.5. “Türkiye’de 183 Gün Bulunulma” Kriterine Bağlı Hesaplamalarda Hangi Âkit Devlet İç Mevzuat Hükümleri Uygulanacaktır?

Çalışmamızın daha önceki bölümlerinde ifade ettiğimiz gibi, dar mükellefiyete tâbi kurumların Türkiye’ye gönderdikleri personel aracılığıyla Türkiye’de elde ettiği serbest meslek kazançlarını Türkiye’nin kaynak ülke olarak vergilendirme yetkisine sahip olabilmesi için vergi anlaşmaları ile önemli bir kriter getirilmiştir: 183 gün kuralı.

Vergi anlaşmaları ile getirilen bu kural gereğince, Türkiye’nin kaynak ülke olarak vergilendirme yetkisini kullanabilmesi için yabancı kurumların personelinin Türkiye’de 183 gün veya daha fazla kaldığının tespiti gereklidir. Bu hesaplama neticesinde tespit yapılabilmesi için acaba hangi Âkit Devletin mevzuat hükümleri uygulanacaktır.

Bu sorunun çözümünde Ç.V.Ö.A.’nın 3’üncü maddesinin (2) numaralı bent hükmünden yararlanılması gereklidir. Bent hükmüne göre, bir akit devletin anlaşmanın uygulanması bakımından, metin aksini öngörmedikçe, anlaşmada tanımlanmamış her terim, anlaşmaya konu teşkil eden vergilerin yer aldığı devletin mevzuatında öngörülen anlamı taşıyacaktır.

Görüldüğü üzere, anlaşmada aksine bir hüküm bulunmadığı sürece anlaşmada tanımlı yapılmayan terimlerin anlamlarının belirlenmesinde hangi akit devletin iç mevzuat hükümlerinden yararlanılacağı hususunda açık bir düzenleme mevcut değildir. Bu durumda, Türkiye, yurt dışında mukim kurumlar tarafından Türkiye’ye gönderilen personelin Türkiye’de 183 günden fazla kaldığı tespitine bağlı olarak tarhiyat yapma yetkisini kullanabilecektir. Ancak, diğer akit devlet 183 gün kuralının uygulanmasında iç mevzuat hükümlerinde Türkiye’de uygulanan mevzuat hükümlerinden başka bir kriteri esas ala-

rak kendi mukiminin Türkiye’de 183 günden az kaldığını; böylece Türkiye’nin serbest meslek kazancı ve/veya ücret gelirini vergilendirme yetkisinin bulunmadığı ve vergilendirme yetkisinin ikametgah devlete ait olduğunu ileri sürebilecektir.

Bu gibi durumda çifte vergileme dediğimiz olay meydana gelecek, her iki ülke de serbest meslek kazancı ve/veya ücret gelirini vergilendirme yetkisine sahip olduğunu ileri sürerek tarhiyat yapacaktır. Böylece; kaynak ülkede doğan serbest meslek kazancı ve/veya ücret geliri üzerinden her iki akit devlet de vergi alma yetkisini kullanacaktır. Vergi Anlaşmalarının amacı çifte vergileme sorununu ortadan kaldırmak olduğundan anlaşma hükümleri dairesinde mükerrer vergileme problemi acaba nasıl çözüme kavuşturulacaktır?

Bu sorunun ortadan kaldırılmasında kanımızca en ideal çözüm, vergi anlaşmasında tanımlanmayan terimler hususunda gelirin doğumuna kaynaklık eden ülke yasalarının dikkate alınmasıdır. Çünkü, kaynak ülkede faaliyette bulunulmamış olsa idi ortada bir gelir unsuru da bulunmayacaktı. Kaynak ülkeye bu şekilde vergilendirme yetkisinin belirlenmesinde belirli şartlar dahilinde iç mevzuat hükümlerinin uygulama fırsatının verilmemesi halinde ülkelerin vergi anlaşmalarına bakış açısı değişebilecek; bu ise uluslararası ticareti olumsuz yönde etkileyecektir.

Bu durumda, ikametgah devlet, 183 gün kuralının uygulanmasında kaynak devletin iç mevzuat hükümleri dairesinde kendi mukiminin kaynak ülkede 183 gün veya daha fazla kalıp kalmadığının tespit edilmesine rıza gösterecektir. Türkiye kaynak ülke olarak 183 gün kuralının uygulanmasında kendi iç mevzuat hükümlerinden yararlanma yetkisine sahip olması durumunda vergi anlaşmaları ile çelişmemesi halinde V.U.K.’nun sürelerle ilişkin hükümlerinden yararlanılacaktır.

8.6. Vergi Anlaşmasına Göre, Yabancı Kurumun Personelinin Türkiye’de 183 Günden Fazla Kalması Halinde Bu Personel Tam Mükellefiyete Tâbi Mi Yoksa Dar Mükellefiyete Tâbi Olarak mı Vergilendirilecektir?

Yurt dışında mukim kurumlar tarafından görevlendirilen personelin (serbest meslek erbabının) Türkiye’de bir mali yıl içinde başlayan veya sona eren herhangi bir oniki aylık dönemde bir veya birkaç seferde toplam 183 gün veya daha fazla kalması halinde, vergi anlaşmalarına göre, Türkiye, yabancı kurumu dar mükellefiyet esasında vergilendirme yetkisine sahip olacaktır.

Ayrıca, yabancı kurumun personelinin Türkiye’de bir takvim yılı içinde devamlı olarak altı aydan fazla kalması (oturması) halinin 183 gün kalma süresi ile çakışması mümkündür. Bu durumda, ilgili kişilerin Türkiye’de bulunduğu süre zarfından kurum tarafından görevlendirdiği işler dışında bir kazanç elde etmesi halinde, Türkiye’de yerleşik kabul edilerek tam mükellefiyet esasında gerek Türkiye’de gerekse yabancı ülkelerde elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilmesi gündeme gelecektir.

Yabancı kurumların personeli aracılığıyla Türkiye’de gösterdikleri faaliyetler neticesinde personelin (serbest meslek erbabının) Türkiye’de de mukim kabul edilmesi halinde, yani çifte ikametgah durumunda yabancı kurumun personelinin hangi akit devlette mukim olduğunun çözümlenmesi gerekmektedir. Bu sorunun çözümü ise Anlaşmaların 4’üncü maddesine göre yapılacaktır.

9. DAR MÜKELLEFIYETE TABİ KURUMLARA TÜRKİYE'DE KAZANÇ VE İRAT SAĞLAYANLARIN SERBEST MESLEK ÖDEMESİ YAPMALARI GEREKEN DURUMLARDA DİKKAT ETMELERİ GEREKEN NOKTALAR

Kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan kurumlara, bu kurumların Türkiye'ye gönderdikleri personeli aracılığıyla ifa ettikleri serbest meslek hizmeti karşılığında Türkiye'de mukim kurum, kuruluş ve gerçek kişilerce ödeme yapılması durumunda aşağıdaki hususlara dikkate edilmelidir.

1- Uygulamada, dar mükellefiyete tâbi kurumlarca Türkiye'ye gönderilen serbest meslek erbabına veya kişinin çalıştığı kuruma yapılacak ödemelerde kurumlar vergisi tevkifatı açısından iki sorun ile karşılaşılmaktadır.

1. sorun; Türkiye'nin kaynak devlet olarak serbest meslek ödemelerini vergilendirebilmesi için yabancı kurumlarca gönderilen personelin Türkiye'de 183 gün kalmaları gereklidir. Bu sürenin hesaplanmasında yukarıda belirttiğimiz esaslara göre hareket edilecektir.

Buna göre, yapılan hesaplamalar neticesinde serbest meslek erbabının Türkiye'de 183 gün veya daha fazla kaldığı tespit edilmiş ve Türkiye'nin kaynak devlet olarak vergilendirme yetkisini kullanmak istemesi halinde, acaba yapılacak hangi ödemeler üzerinden tevkifat yapılmalıdır?

Dar mükellefiyete tâbi kurumların Türkiye'ye serbest meslek faaliyetinde bulunmak üzere göndermiş olduğu serbest meslek erbabına yardımcı olması amacıyla yardımcı elamanların gönderildiğine sıkça rastlanılmaktadır. Bu elemanlara, ki bu elemanların bazıları teknik elemandır, Türkiye'de mukim kişilerce yapılan ve ücret ödemesi niteliğindeki ödemeler kurumlar vergisi tevkifat matrahına dahil edilecek midir?

K.V.K.'nın 3'üncü maddesine göre, dar mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen serbest meslek kazançlarının bu kurumlarca elde edilen kurum kazancı olarak vergilendirilmesi gereklidir. Bu kurumlarca yapılacak ücret mahiyetindeki ödemeler serbest meslek kazancı ödemelerine ilişkin olarak belirlenen oranda tevkifata tabidir. Şayet, Türkiye'ye serbest meslek erbabına yardımcı olması amacıyla gönderilen personel Türkiye'deki şahısların emir ve direktifleri doğrultusunda iş ve işlemlerde bulunuyorsa ve bu kişilerin serbest meslek erbabı olmadıkları kesin ise bu kişilere yapılacak ödemeler¹⁰² serbest meslek kazançları için belirlenecek tevkifat matrahına dahil edilmeyecektir.

2. sorun; Türkiye'ye gönderilen serbest meslek erbabının faaliyetleri neticesinde dar mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen kazançların vergilendirilmesi için bu şahısların Türkiye'de 183 gün kalmaları vergi anlaşmaları ile belirlenen bir şart olup, bu kişilere yapılacak ödemelerin bu süre beklenmeden yapılması halinde acaba tevkifat yapılmalı mıdır?

Türkiye'de serbest meslek erbabının kendisine veya dar mükellefiyete tâbi kurumlara ödeme yapacak olan şahısların serbest meslek

102 Bu kişilere yapılacak ödemelerin vergilendirilmesi esasları için bkz., BAŞAK Levent, “**Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlarca Elde Edilen Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi-I**”, Vergici ve Muhasebeci İle Diyalog, Yıl: 18, Sayı: 186, Ekim 2003, Sh. 78-89.; BAŞAK Levent, “**Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlarca Elde Edilen Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi-II**”, Vergici ve Muhasebeci İle Diyalog, Yıl: 18, Sayı: 187, Kasım 2003, Sh. 94-103.; BAŞAK Levent, “**Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlarca Elde Edilen Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi-III**”, Vergici ve Muhasebeci İle Diyalog, Yıl: 18, Sayı: 188, Aralık 2003, Sh. 58-69.; BAŞAK Levent, “**Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlarca Elde Edilen Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi-IV**”, Vergici ve Muhasebeci İle Diyalog, Yıl: 19, Sayı: 190, Şubat 2004, Sh. 77-88.

erbabının Türkiye’de 183 gün veya daha fazla kalıp kalmayacaklarını önceden bilmeleri mümkün değildir. Bu nedenle, bu sorun, vergi anlaşmalarında yapılan düzenlemeden kaynaklanabilecek önemli bir mesele olarak karşılaşılabilecek ve çözümü ister istemez varsayımlara dayanan bir problem olarak karşımıza çıkacaktır. Burada mükelleflerin iki şekilde hareket etmeleri mümkündür:

1. hareket tarzına göre; Türkiye’ye gönderilen serbest meslek erbabının Türkiye’de 183 günden az kalacağı önceden kesin olarak belirlenebiliyorsa veya işin icabı faaliyete harcanacak sürenin kesinlikle bu süreden az olacağı tahmin ediliyorsa yapılacak ödemelerden kurumlar vergisi tevkifatı yapılmasına gerek yoktur.

Türkiye’de yerleşik kişilerin bu şekilde riske girmeleri pek tabidir ki yapılacak ödemelerin tutarına bağlı olacaktır. Yapılacak ödemelerin tutarının artmasına bağlı olarak karşılaşılabilecek cezalı tarhiyatlarda ödenmesi gereken vergi tutarı da artacaktır. Ancak, burada mükelleflerin tercih haklarını kullanarak ileride bu kişilerin 183 günden fazla kalma ihtimalini de değerlendirerek cezalı tarhiyatlara maruz kalmamak için kurumlar vergisi tevkifatı yapmaları mümkündür.

2. hareket tarzına göre ise; Türkiye’ye gönderilen serbest meslek erbabının Türkiye’de 183 günden az kalacağı önceden kesin olarak belirlenemiyorsa, işin icabı gereğince faaliyete harcanacak sürenin kesin bir şekilde belirlenmesi mümkün değilse veya sözleşmede serbest meslek erbabının Türkiye’de 183 günden az bir sürede bu faaliyeti bitirmesi aksi takdirde sözleşmenin feshedileceği yönünde herhangi bir şerh de bulunmadığı bir durumda kaynak devlet olarak Türkiye’nin vergilendirme yetkisine sahip olup olmadığının belirlenmesi imkansız hale gelecektir. Bu durumda, mükelleflerin, ileride doğabilecek cezalı tarhiyatları göz önünde bulundurarak serbest meslek erbabına yapılacak tüm ödemeler üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapmaları mümkündür.

Dar mükellefiyete tâbi kurumlara kazanç ve irat sağlayanlarca kurumlar vergisi tevkifatı yapılması durumunda serbest meslek erbabının Türkiye’de kalma süresinin ileride her iki esasa göre de (vergi anlaşmalarına göre takvim yılı veya kesintisiz 12 aylık bir dönem) 183 günün altında kalması halinde, daha önce tevkif sureti ile alınan kurumlar vergisinin iade edilmesi gereklidir.

Ancak, bu şekilde her ne kadar daha önce ödenen kurumlar vergisinin iade şeklinde geri alınması mümkünse de, iade mekanizmasının zaman alan bir süreç gerektirmesi nedeniyle enflasyonist ortamlarda mükelleflerin daha sonra geri aldıkları paradan ayrıca enflasyon vergisi ödeme gibi bir durumla karşı karşıya kalacaklardır. Bu ise, bu şekilde ileri sürdüğümüz fikrin eleştirilebilecek en önemli yönüdür. Fakat, uygulamada, vergi anlaşmaları ile getirilen ve kaynak devlete vergi alma yetkisi tanıyan 183 gün kuralı bulunduğu ve vergi cezalarının da ağırlığı göz önüne alındığında mükelleflerin başvurabilecekleri başka alternatif bir yol bulunmamaktadır.

Mükelleflerce yapılacak bu şekildeki hareket tarzının eleştirilebilecek bir diğer yönü de, vergi anlaşmalarının ruhuna bağlı olarak ortaya çıkmaktadır. Vergi anlaşmalarına göre; kural olarak, serbest meslek kazançlarını vergilendirme yetkisi bu faaliyeti icra eden gerçek kişi veya kurumların mukim oldukları ülkeye aittir. Ancak, anlaşmalara konulacak şerhler dahilinde kaynak devlet serbest meslek kazançlarını vergilendirme yetkisine sahip olmaktadır. Bu çekincelerden ilki kaynak devlette açılan sabit işyerinde icra edilecek serbest meslek faaliyetinin varlığı diğeri de kaynak devlette 183 günden fazla bulunma şartıdır.

Dar mükellefiyete tâbi kurumun Türkiye’ye göndermiş olduğu personelin Türkiye’de ne kadar süre kalacağı kesin olarak belli olmayacağı mantığından hareketle yapılacak kurumlar vergisi tevkifatı mu-

kim devletin vergilendirme hakkının ihlali niteliğinde olacaktır. Bu ise vergi anlaşmalarının tasvip etmediği bir durum olarak uluslararası hukukun ihlali anlamına gelecektir¹⁰³.

Bu nedenle; bizim kanaatimize göre de, bunun önlenmesi daha doğrusu yapılacak ödemelerin kurum üzerindeki etkisini en aza indirmek için alınabilecek en önemli tedbir dar mükellefiyete tâbi kurumlarla anlaşmak suretiyle bu kurumlara yapılacak ödemelerin mümkün olduğunca ilgili faaliyetin son gününe kaydırılması, hatta mümkünse yapılacak ödemelerin serbest meslek faaliyetlerinin icrasının tamamlanmasından sonra yapılmasıdır. Vergilendirme yetkisinin belirlenmesinde süre gün olarak 183 günlük uzunca bir süreyi kapsadığından dar mükellefiyete tabi kurumların bu şekilde Türkiye’de yerleşik firmalarla iş yapmayı kabul etmeleri de mümkün gözükmemektedir¹⁰⁴.

Dar mükellefiyete tâbi kurumlara kazanç ve irat sağlayanların 183 günlük süreyi hesaba katmadan kurumlar vergisi tevkifatı yapmaları; ancak yabancı kurum personelinin Türkiye’de 183 günden az kalması durumunda daha önce tevkif sureti ile vergi dairesine yatırılmış olan kurumlar vergisinin iade olarak alınmasında, iade yapılacak şahıslar yapılan sözleşmenin niteliğine göre farklı olacaktır.

Buna göre; şayet, dar mükellefiyete tâbi kurum ile Türkiye’de hizmet talep eden firma arasında yapılan hizmet akdi **“hizmet bedelinin net ödenmesi”** esasına göre yapılmışsa iade ödemeyi yapmış olan Türkiye’de mukim kurum veya gerçek kişiye yapılacaktır. Dolayısıyla da, iadeyi ödeme yapan (kazanç ve irat sağlayan) kişi talep

¹⁰³ MAÇ Mehmet, Kurumlar Vergisi, Denet Yayınları, 3. Baskı, İstanbul-1999, Sh. 799.

¹⁰⁴ GÖKMEN, A.g.m., Sh. 51.

edecek ve iade prosedürünü yerine getirecektir. Sözleşmenin hizmet bedelinin net ödenmesi esasına göre yapılması, hizmet bedeli için Türkiye’de ödenmesi gereken her türlü vergi ve benzeri diğer ödemelerin serbest meslek bedelini ödeyen firma tarafından üstlenilmesi anlamına gelmektedir.

Şayet; dar mükellefiyete tâbi kurum ile Türkiye’de mukim gerçek kişi veya kurum arasında yapılan yazılı sözleşmenin “**hizmet bedelinin brüt ödenmesi**” şeklinde sözleşmeye bir şerh konulması suretiyle akdedilmesi halinde, ödenen vergilerin iadesi dar mükellefiyete tâbi kurumun kendisine yapılacaktır. Bu nedenle, iadeyi dar mükellefiyete tâbi kurumun kendisi talep edecek ve iade prosedürünü yerine getirecektir. Fakat, burada iadenin alınabilmesine yönelik dar mükellefiyete tabi kurumun Türkiye’deki herhangi bir gerçek veya tüzel kişiye vekalet vermesi veya bu kişileri daimi temsilci olarak ataması halinde ve bu durumun ispatına yarayan belgenin tevsiki durumunda iade talebi bu kişilerce de yapılabilecektir. Bu çerçevede, iadenin bu kişilere de yapılabileceğini düşünüyoruz.

Sonuç olarak; dar mükellefiyete tâbi kuruma serbest meslek ödemesi yapan gerçek kişi veya kurum 183 günlük süreyi dikkate almak suretiyle kurumlar vergisi tevkifatı yapacak ve yapılan tevkifatı muhtasar beyanname ile vergi dairesine yatırılacaktır. Daha sonra serbest meslek erbabının Türkiye’de 183 günden az kalması halinde daha önce ödenen vergilerin iade edilebilmesi ise mümkün olabilecektir. Böylece; dar mükellefiyete tâbi kurumlara ödeme yapan vergi mükellefi olsun olmasın Türkiye’de yerleşik gerçek kişi, kurum ve kuruluşlar hizmet bedelinin yanında ayrıca bir de kurumlar vergisi ödeme gibi bir külfetle karşılaşacaklardır.

2- Dar mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen serbest meslek kazançları aynı zamanda katma değer vergisi tevkifatına tabi olduğun-

dan ilgili kurumlara yapılacak ödemelerin gayrisafi tutarı üzerinden ayrıca katma değer vergisi tevkifatı yapılmalıdır¹⁰⁵.

3- Dar mükellefiyete tâbi kurumlar tarafından Türkiye'ye hizmet ifası amacı ile gönderilen elemanların yol, yeme, barınma giderlerinin, kısaca seyahat ve ikamet giderlerinin, Türkiye'de dar mükellefiyete tabi kurum veya kuruluşlardan hizmet talep edenler tarafından karşılanması, bu elemanlara ayrıca para verilmesi yahut menfaat sağlanması halinde, bu ödemelerin dar mükellefiyete tabi yabancı kuruma yapılan bir ödeme olarak kabul edilmesi ve kurumlar vergisi ve katma değer vergisi stopaj matrahına dahil edilmesinin gerektiği kanaatindeyiz.

4- Türkiye ile dar mükellefiyete tâbi kurumların mukimi olduğu ülke arasında imzalamış olan vergi anlaşmalarında gerek takvim yılı esasının benimsenmesi gerekse kesintisiz 12 aylık bir dönemde Türkiye'de kalma sürenin esas alınması halinde, Türkiye'de 183 gün veya daha fazla kalınması kurumlar vergisi tevkifatı yapılmasını gerektirecek bir koşul olarak belirlenmiştir. Ancak, bu koşulun gerçekleşmesi ile birlikte şu soru aklımıza gelebilir. Acaba dar mükellefiyete tâbi kurumun kendisine veya Türkiye'ye gönderdiği personele yapılacak ödemeler üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı 183 günlük sürenin dolmasından sonra yapılacak ödemeler üzerinden mi yapılacaktır?

Dar mükellefiyete tâbi kurumlarca Türkiye'ye gönderilen serbest meslek erbabının Türkiye'de 183 günlük sürenin sonunda yapacağı serbest meslek faaliyeti karşılığında bu kişilere yapılacak ödemeler üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapılacağı gibi, Türkiye'de ka-

¹⁰⁵ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz., BAŞAK Levent, “**Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlarca Elde Edilen Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi-V**”, Maliye Postası, Yıl: 24, Sayı: 554, 1 Ekim 2003, Sh. 83-94.

linan bütün süreler zarfından bu sürenin dolmasına bağlı olarak yapılacak bütün ödemeler üzerinden (avans olarak yapılan ödemeler dahil) kurumlar vergisi tevkifatı yapılacaktır. Mesela; Türkiye’de 183 günlük süreden daha fazla kalınacağı varsayımı altında dar mükellefiyet tâbi kurumlarca gönderilen personele her safhada yapılacak ödemelerden kurumlar vergisi tevkifatı yapılacaktır. Kurumlar vergisi tevkifatının, sadece 183 günlük sürenin dolmasından sonra icra edilecek serbest meslek faaliyetinin karşılığı olarak yapılacak ödemelerden yapılması mümkün değildir. Bu sürenin dolmasından önce yapılacak ödemeler üzerinden de kurumlar vergisi tevkifatı yapılacağı kuşkusuzdur.

SONUÇ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 65’inci maddesinin 1’inci fıkrası hükmüne göre, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek kazancının oluşumuna sebep olan serbest meslek faaliyeti ise, ilgili maddenin 2’nci fıkrası hükmüne göre, sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin herhangi bir işverene tabi olmasızın şahsı sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.

Bir diğer tanıma göre, serbest meslek faaliyeti, özellikle bağımsız olarak yürütülen bilimsel, edebi, sanatsal, eğitici ve öğretici faaliyetleri, bunun yanı sıra, doktorların, avukatların, mühendislerin, mimarların, dışçilerin, muhasebecilerin **bağımsız faaliyetlerini** kapsamına alır¹⁰⁶.

¹⁰⁶ Bu tanım Singapur Cumhuriyeti ile aramızda imzalanan “**Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması**”nın 14’üncü maddesinden alınmıştır. İlgili vergi anlaşması, 18.07.2001 tarih ve 24466 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

G.V.K. uygulamasında serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa eden şahıslar serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması serbest meslek faaliyeti ile uğraşan şahsın serbest meslek erbabı olma vasfını değiştirmeyecektir.

Türkiye’de serbest meslek faaliyetinde bulunan ve G.V.K.’nın 4’üncü maddesi hükmü çerçevesinde Türkiye’de yerleşik sayılan kimseler gerek Türkiye’de gerekse, yurt dışında ifa ettikleri serbest meslek faaliyeti neticesinde elde ettiği kazançlardan dolayı tam mükellefiyet esasında vergilendirileceklerdir.

Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler ise, sadece, Türkiye’de ifa ettikleri serbest meslek faaliyeti neticesinde elde ettiği kazançlardan dolayı dar mükellefiyet esasında vergilendirileceklerdir. Ve G.V.K. dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerin vergilendirilmesine münhasır olmak üzere özel hükümler ihdas etmiştir.

Kurumlar açısından ise dar mükellefiyet rejimi temel kurumları itibariyle K.V.K.’nın 3’üncü maddesi hükmünde düzenlenmiştir. K.V.K.’nın 3’üncü maddesinin 3’üncü fıkrasının (c) bendi hükmüne göre, dar mükellefiyete tâbi kurumlar tarafından Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançları dar mükellefiyete tâbi kurum açısından kurum kazancını oluşturacaktır.

Dar mükellefiyete tâbi kurumların vergilendirilmesinde Türkiye’nin imzalamış olduğu Ç.V.Ö.A. önemli bir yere sahiptir. Türkiye’de dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilecek olan kurumların kanuni ve iş merkezleri yurt dışında bulunduğundan bu kurumların Türkiye kaynaklı elde ettikleri kazanç ve iratların vergilendirilmesinde çifte vergilendirme sorunu ile karşılaşılması kaçınılmazdır. Şayet, bu şekilde, Türkiye’nin dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilecek

olan kurumların kanuni ve iş merkezinin bulunduğu ülke ile imzalamış olduğu Ç.V.Ö.A.'nın bulunması durumunda mevzuatımızdaki genel hükümler yerine vergi anlaşmasındaki özel hükümler ve varsa anlaşmadaki oranlar öncelikle uygulanacaktır.

Vergi anlaşmaları, çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla ülkeler arasında imzalanan ve özel niteliği dolayısı ile, uygulama açısından, ülke kanunlarına nazaran öncelik hakkına sahip hukuksal metinlerdir. Bu nedenle yabancı kurumlara yapılacak ödemelerin vergilendirilmesinde öncelikle vergi anlaşmaları uygulanacaktır.

Türkiye'nin İrlanda ile imzalamış olduğu anlaşma hükümlerine göre, serbest meslek faaliyeti, özellikle bağımsız olarak yürütülen bilimsel, edebi, artistik, eğitici ve öğretici faaliyetleri, bunun yanı sıra, doktorların, avukatların, mühendislerin, mimarların, dişçilerin, muhasebecilerin bağımsız faaliyetlerini ve özel mesleki bilgi ve maharet gerektiren diğer faaliyetleri kapsamına alır.

Türkiye'nin ticari ilişkilerinde Avrupa ülkeleri önemli bir paya sahip bulunmaktadır. Bu çerçevede, Türkiye birçok Avrupa ülkesi ile vergilendirme alanında mükerrer vergilendirmeyi önlemek amacıyla anlaşmalar imzalamıştır. İrlanda Anlaşması da bu anlaşmalardan bir tanesidir.

Vergi anlaşmaları özel niteliği dolayısı ile, uygulama açısından, ülkedeki mer'i kanunlara nazaran öncelik hakkına sahiptir. Yani, yukarıda da belirttiğimiz gibi Türkiye'nin herhangi bir ülke ile imzalamış olduğu Ç.V.Ö.A.'nın bulunması durumunda akit devletler tarafından elde edilen kazanç ve iratların vergilendirilmesi hususunda öncelikle anlaşma hükümlerine bakılması gerekmektedir.

Anlaşma hükümlerinde aksine bir hüküm bulunmadığı zaman kaynak ülke olarak Türkiye'nin yabancı kurumların Türkiye kaynaklı

olarak elde ettikleri kazanç ve iratları vergilendirme hakkı bulunmaktadır. Bu nedenle, Türkiye'nin herhangi bir ülke ile imzalamış olduğu herhangi bir Ç.V.Ö.A mevcut ise, Türk Vergi Mevzuatı'ndaki genel hükümler yerine Ç.V.Ö.A.'nın özel hükümleri uygulanacaktır. Anlaşmadaki özel hükümler uyarınca Türkiye'nin kaynak ülke olarak İrlanda'da mukim şahısları vergilendirme hakkı bulunduğu zaman ise ilgili kurumların vergilendirilmesi, K.V.K.'nun 30'uncu maddesi hükmüne göre olacaktır.

Türkiye'nin imzalamış olduğu Ç.V.Ö.A. göre, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan kurumlar tarafından Türkiye'ye gönderilen serbest meslek erbabının Türkiye'deki hizmet faaliyetleri neticesinde serbest meslek erbabının kendisine veya kuruma yapılan ödemeleri Türkiye'nin kaynak ülke olarak vergilendirme yetkisine sahip olabilmesi ve bu çerçevede K.V.K.'nun 30'uncu maddesine göre tevkiyat yapılabilmesi için, serbest meslek erbabının bir takvim yılı içinde (veya bazı anlaşmalarda kabul edildiği üzere kesintisiz 12 aylık dönemde) bir veya birkaç seferde Türkiye'de 183 gün veya fazla bir süre kalması veya serbest meslek faaliyetinin Türkiye'de açılan ve sürekli kullanabileceği sabit bir işyerinde icra edilmesi gereklidir.

Uygulamada **“183 gün kuralı”** olarak nitelendirebileceğimiz şartın hesaplanması ve Türkiye'nin vergilendirme yetkisinin belirlenmesinde çeşitli sorunlarla karşılaşılabilir. Bu çalışmamızda vergi anlaşmalarında ifadesini bulan 183 gün kuralının temel esasları örnekler yardımıyla açıklanmış, karşılaşılan sorunlar ve bu sorunlar çerçevesinde çözüm önerileri irdelenmiştir. Ancak bu incelemede ön hazırlık olarak ilk etapta G.V.K. hükümlerine göre serbest meslek faaliyetlerinin niteliği, internet ortamında serbest meslek faaliyetinin icra edilmesi durumunda vergilendirme esasları ve İrlanda Anlaşmasına göre serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi esasları analiz edilmiştir.

KAYNAKÇA

- AKINTÜRK, Turgut: **Borçlar Hukuku**, Savaş Yayınları, Ankara-1994.
- AYBAY, Aydın: **Borçlar Hukuku Dersleri**, Genel Bölüm, Onuncu Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul-1991.
- BAŞAK, Levent: **“2010 Takvim Yılında Dar Mükellefiyete Tâbi Gerçek Kişilerce Elde Edilen Gelirlerde Vergilendirme Ve Beyan Esasları”**, TÜRMOB Sirküler Rapor, TÜRMOB Yayınları-396, Seri No: 2011-2.
- BULUTOĞLU Kenan, **Türk Vergi Sistemi**, Altıncı Basılış, Fakülter Matbaası, İstanbul 1978.
- EKMEKÇİ Esra, **Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük**, İstanbul 1994.
- KIZILOTLU Şükrü, **Danıştay Kararları ve Özelgeler**, Cilt 1, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1994.
- KESER, Leyla Berber: **İnternet Üzerinden Yapılan İşlemlerde Elektronik Para ve Dijital İmza**, Yetkin Yayınları, Ankara 2002.
- MAÇ, Mehmet: **Kurumlar Vergisi**, Denet Yayınları, 3. Baskı, İstanbul-1999.
- PAZARCI Hüseyin, **Uluslararası Hukuk Dersleri**, II. Kitap, Gözden Geçirilmiş Beşinci Basım, Turhan Kitabevi, Ankara-1998.
- SOYDAN, Billur Yatlı: **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Beta Yayınları, Yayın No: 581, 1. Baskı, İstanbul-1995.
- TUNCER, Selâhattin: **Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, Es-kişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No: 112-66, Sevinç Matbaası, Ankara-1974.
- GÖKMEN, Necdet: **“Dar Mükelleflere Ödenen Serbest Meslek Kazançlarından Yapılacak Vergi Tevkifatının Bazı Vergi Anlaşmalarında Öngörülen 183 Gün Kuralı Karşısındaki Durumu, Sorunlar ve Çözüm Önerileri”**, Yaklaşım, Yıl: 5, Sayı: 51, Mart 1997, Sh. 44-52.
- BAŞAK, Levent: **“Dar Mükellefiyete Tabi Gerçek Kişilerce Elde Edilen Serbest Meslek Kazançları ve Münferit Beyanname-I”**, Yaklaşım, Sayı: 113, Mayıs 2002, Sh. 139-143.
- BAŞAK, Levent: **“Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlarca Elde Edilen Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi-I”**, Vergici ve Muhasebeci İle Diyalog, Yıl: 18, Sayı: 186, Ekim 2003, Sh. 78-89.
- BAŞAK, Levent: **“Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlarca Elde Edilen Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi-II”**, Vergici ve Muhasebeci İle Diyalog, Yıl: 18, Sayı: 187, Kasım 2003, Sh. 94-103.
- BAŞAK, Levent: **“Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlarca Elde Edilen Ücret Ge-**

lirlerinin Vergilendirilmesi-III”, Vergici ve Muhasebeci İle Diyalog, Yıl: 18, Sayı: 188, Aralık 2003, Sh. 58-69.

BAŞAK, Levent: **“Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlarca Elde Edilen Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi-IV”**, Vergici ve Muhasebeci İle Diyalog, Yıl: 19, Sayı: 190, Şubat 2004, Sh. 77-88.

BAŞAK, Levent: **“Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlarca Elde Edilen Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi-I”**, Maliye Postası, Yıl: 24, Sayı: 550, 1 Ağustos 2003, Sh. 74-86.

BAŞAK, Levent: **“Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlarca Elde Edilen Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi-II”**, Maliye Postası, Yıl: 24, Sayı: 551, 15 Ağustos 2003, Sh. 97-110.

BAŞAK, Levent: **“Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlarca Elde Edilen Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi-III”**, Maliye Postası, Yıl: 24, Sayı: 552, 1 Eylül 2003, Sh. 80-92.

BAŞAK, Levent: **“Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlarca Elde Edilen Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi-IV”**, Maliye Postası, Yıl: 24, Sayı: 553, 15 Eylül 2003, Sh. 70-80.

BAŞAK, Levent: **“Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlarca Elde Edilen Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi-V”**, Maliye Postası, Yıl: 24, Sayı: 554, 1 Ekim 2003, Sh. 83-94.

BAŞAK, Levent: **“İnternet Ortamında Serbest Meslek Faaliyetlerinin İfası ve Bu Faaliyetler Neticesinde Elde Edilen Kazançların Gelir Vergisi Kanunu Çerçevesinde Vergilendirilmesi-1”**, Maliye ve Sigorta Yorumları, Yıl: 17, Sayı: 386, 15 Şubat 2003, Sh. 68-76.

BAŞAK, Levent: **“İnternet Ortamında Serbest Meslek Faaliyetlerinin İfası ve Bu Faaliyetler Neticesinde Elde Edilen Kazançların Gelir Vergisi Kanunu Çerçevesinde Vergilendirilmesi-2”**, Maliye ve Sigorta Yorumları, Yıl: 17, Sayı: 387, 1 Mart 2003, Sh. 102-107.

BAŞAK, Levent: **“Bir Vergilendirme Yöntemi Olarak Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlarda Yıllık Beyan Esasında Vergilendirme-I”**, Maliye Sigorta Yorumları, Yıl: 17, Sayı: 388, 15 Mart 2003, Sh. 132.

BAŞAK, Levent: **“Dar Mükellef Kurumların Tevkif Usulüyle Vergilendirilmesi (I)”**, Mükellefin, Sayı: 120, Aralık 2002, Sh. 44-45.

BAŞAK, Levent: **“Dar Mükellef Kurumların Tevkif Usulüyle Vergilendirilmesi (II)”**, Mükellefin, Sayı: 121, Ocak-2003, Sh. 93.