

YERLİ VE YABANCI YATIRIMCILAR İÇİN GAYRİMENKUL REHBERİ

Levent BAŞAK
Gelirler Başkontrolörü

TÜRMOB YAYINLARI- 378
Sirküler Rapor Serisi
Seri No: 2010 - 4

TÜRMOB Adına Sahibi
Dr. Masum TÜRKER

Sorumlu Yazışleri Müdürü
Ali E. DOĞANOĞLU

Dizgi - Düzenleme

TÜRMOB
Basın - Yayın Servisi

Yayın Türü

Yaygın Süreli

Baskı

Presmat Matbaa Gazete Reklam Org.İnş.Ltd.Şt.

Güleryüz Sanayi Sitesi 538. Sk. No:68 İvedik organize Sanayi/ANKARA

Tel: (0.312) 397 16 31

Baskı Tarihi

13 Temmuz 2010

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

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

ÖNSÖZ

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 toplayacağına inandığımız 2010-4 Seri Numaralı bu kitabı; Gelirler Başkontrolörü Levent Başak tarafından hazırlanan “**Yerli ve Yabancı Yatırımcılar İçin Gayrimenkul Rehberi**” isimli eser oluşturuyor. Bu çalışma bir kaynak kılavuz niteliğinde olup konuyu örnekleri ile açıklamaktadır.

Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum.

Yücel AKDEMİR
Genel Sekreter

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ	1
-------------	---

BİRİNCİ BÖLÜM

BİRİNCİ AYRIM GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ VERGİLENDİRİLMESİ ESASLARI

1. GENEL ESASLAR	4
2. GENEL OLARAK GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARI	5
3. GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ MAHİYETİNİN TESPİTİ	6
3.1. Gayrimenkul Sermaye İradı Ticari Kazanç Ayrımı	7
3.1.1. G.V.K.'nun 70'inci Maddesinin 2'nci Fıkrasındaki Düzenleme Gereğince Elde Edilen Kazancın Niteliğinin Tespiti ..	8
3.1.2. Gayrimenkülü Kullanan (Kiralayan) Şahısların Bu Gayrimenkülü Kullanma Amaçlarına Göre Elde Edilen Kazancın Niteliğinin Tespiti	9
3.1.3. Yapılan Faaliyetin Niteliğinde Belirgin Olan Özelliklere Göre Elde Edilen Kazancın Niteliğinin Tespiti	10
3.1.4. Kiraya Verilen Gayrimenkul Üzerinde Kullanma ve Yararlanmak Hakkı Olan Şahıslara Yönelik Olarak Tam ve Dar Mükellefiyete Tâbi Kurumun Ticari İşletmenin Kârı İle Birlikte Zararına da İştiraki Durumunda Elde Edilen Kazancın Niteliği	11
3.1.5. Tam ve Dar Mükellefiyete Tâbi Kurum Tarafından Kiralanan Gayrimenkülün Kiralayan Kişilerin Kullanımına Terk Edilmesi Durumunda Elde Edilen Kazancın Niteliğinin Tespiti	13

3.1.6.	Gayrimenkulün, Gayrimenkul Gibi Kabul Edilen Menkul Malların veya Gayrimaddi Hakların Tam ve Dar Mükellefiyete Tâbi Kurum Tarafından Türkiye’de Kurulan Şirketlerce Kullanılması Halinde Elde Edilen Kazancın Niteliğinin Tespiti	.14
3.2.	Tam ve Dar Mükellefiyete Tâbi Kuruma Ait Olsa Bile Kurumun Aktifine Kayıtlı Olmayan Gayrimenkul ve Hakların Kiraya Verilmesi Halinde Elde Edilen Kazancın Niteliği	.14
4.	GAYRİMENKUL MÜLKİYETİNİN MEVZUU	.16
5.	GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARINDA ELDE ETME	.17
5.1.	Genel Açıklamalar	.17
5.2.	Gayrimenkul Sermaye İratlarında Elde Etme	.19
5.2.1.	Gayrimenkullerin Türkiye’de Bulunması Koşulu	.22
5.2.2.	Gayrimenkullerin ve Gayrimenkul Mahiyetindeki Mal ve Hakların Türkiye’de Kullanılması Koşulu	.23
5.2.3.	Gayrimenkul veya Bu Nitelikteki Mal ve Hakların (Gayrimaddi Hakların) Türkiye’de Değerlendirilmesi	.26
5.3.	Tam ve Dar Mükellefiyete Tâbi Kurumlara Yapılacak Ödemelerden Tevkifat Yapılması İçin Ödeme Yapılması Şart Değildir	.26
6.	GELİR VERGİSİ KANUNUNUN 70’NCİ MADDESİNDE YER ALAN KAVRAMLARIN TANIMLARI VE İÇERİKLERİ	.27
6.1.	Sahip	.27
6.2.	Mutasarrıf	.28
6.3.	Zilyed	.28
6.4.	İrtifak Hakkı Sahipleri	.29
6.5.	İntifa Hakkı Sahipleri	.30
6.6.	Kiracı, Kiralayan	.31

7. G.V.K.'NUN 70'INCI MADDESİ HÜKMÜNDE BELİRTİLEN MAL VE HAKLAR	31
7.1. Arazi	32
7.2. Parsel	35
7.3. Arsa	35
7.4. Bina	36
7.5. Maden Suları	39
7.6. Menba Suları	42
7.7. Madenler	43
7.8. Taş Ocakları	45
7.9. Kum ve Çakıl İstihsal Yerleri	46
7.10. Tuğla ve Kiremit Harmanları	48
7.11. Tuzlalar	49
7.12. Voli Mahalleri ve Dalyanlar	51
7.13. Gayrimenkullerin, Ayrı Olarak Kiraya Verilen Mütemmim Cüzileri ve Teferruatı İle Bilumum Tesisatı, Demirbaş Eşyası ve Döşemeleri	54
7.14. Tesisat	55
7.15. Demirbaş Eşya	56
7.16. Döşeme	56
7.17. Gayrimenkul Olarak Tescil Edilen Haklar	57
7.17.1. İnşaat Hakkı (Üst Hakkı, Yapı Hakkı)	59
7.17.2. Kaynak Hakkı	60
7.17.3. Bir Kısım Gayrimaddi Haklar	61
7.18. Gemi ve Gemi Payları	63
7.18.1. Gemiler	63
7.18.2. Gemi Payları	65
7.19. Bilûmum Motorlu Tahmil ve Tahliye Vasıtaları	65

7.20.	Motorlu Nakil ve Cer Vasıtaları, Her Türlü Motorlu Araç, Makine ve Tesisat İle Bunların Eklentileri	.66
7.20.1.	Motorlu Nakil ve Cer Vasıtaları	.66
7.20.2.	Her Türlü Motorlu Araç, Makine ve Tesisat	.69
7.21.	Vakıf Gelirlerinden Hizmet Karşılığı Olmayarak Alınan Hisseler ile Zirai Faaliyete Bilfiil İştirak Etmeksizin Sadece Üründen Pay Alan Arazi Sahiplerinin Gelirleri	.71
7.21.1.	Vakıf Gelirlerinden Hizmet Karşılığı Olmadan Alınan Hisseler	.71
7.21.2.	Zirai Kazançtan Pay Alınması	.73
8.	GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARINDA GAYRİSAFİ HASILAT	.75
9.	GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARINDA SAFİ İRAT	.76
10.	TAM VE DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ KURUMLARIN KİRA GELİRLERİNİ YABANCI PARA CİNSİNDEN ELDE ETMESİ DURUMUNDA GAYRİSAFİ HASILATIN TESPİTİ	.78
11.	ULUSLARARASI HUKUKTA TEMELLERİ YENİ ATILAN KAVRAMLAR	.79
11.1.	Genel Olarak Sınai Mülkiyet ve Sınai Haklar	.79
11.2.	Özellikli Fikri ve Sınai Mülkiyet Haklarından Bazılarının Analizi	81
11.2.1.	Royalty	.81
11.2.2.	Lisans	.86
11.2.3.	Alamet-i Farika (Marka)	.87
11.2.4.	İhtira Beratı (Patent, Buluş Belgesi)	.91
11.2.5.	Know-How	.95
11.2.6.	Teknik Yardım ve Yönetim Anlaşmaları	.109
12.	DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ KURUMLARCA ELDE EDİLEN TELİF ÜCRETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ	.113

13. GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ BEYANI	.....115
14. TAM VE DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ KURUMLARCA ELDE EDİLEN GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ VERGİLENDİRİLMESİNDE UYGULAMADA KARŞILAŞILAN ÖZELLİKLİ DURUMLAR	.....118
14.1. Tam Mükellefiyete Tâbi Kurumun Yabancı Kuruma Ait Şubenin Aktifine Kayıtlı Makineleri Kiralaması İşlemi	.....118
14.2. Daimi Temsilci Vasıtası ile Yapılan Kiralama İşleminde Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi	.....118
14.3. Yurt Dışından Kiralanarak Yurda Getirilen Mallar İçin Sözleşme Uyarınca Ödenen Paketleme, Taşıma, Sigortalama, İthal ve Sevk Giderlerinin Kurumlar Vergisi Tevkifatı Karşısındaki Durumu	.....119
14.4. Şirketin Aktifinde Bulunan Gayrimenkullerin Kiralanmasından Elde Edilen ve Şirket Faaliyetleri İle İlgili Olmayan Kiralama İşlemi Karşılığında Elde Edilen Kazançlarda Vergilendirme	...121
14.5. Tam Mükellefiyete Tabi Kurumlara Yapılan Kira Ödemeleri Üzerinden KVK'nun 30'uncu Maddesine Göre Tevkifat Yapılmasına Gerek Var mıdır?	.....125
14.6. Gayrimenkul Sermaye İradı Ödemelerinin Çeşitli Nedenlerle Yurt Dışına Transfer Edilememesinin Kurumlar Vergisi Stopajına Etkisi	.....125
14.7. Kira Gelirinin Dar Mükellefiyete Tâbi Kurumun Türkiye'deki İştirakinden Elde Edilmesi Durumunda Vergilendirme	.....128
14.8. Dar Mükellefiyete Tâbi Kurumun Türkiye'deki Daimi Temsilcisinin Kuruma Ait Gayrimenkulleri veya Hakları Kiralaması Durumunda Yapılacak Ödemelerin Kurumlar Vergisi Tevkifatı Karşısındaki Durumu	.....128
14.9. Dar Mükellefiyete Tâbi Kurumlarca Elde Edilen Kira Gelirleri ile Tam Mükellefiyete Tâbi Kurumlarca Elde Edilen Kâr Paylarının Takası Durumunda Kira Stopajı	.....129

14.10.	Teknik Yardım ve Lisans Sözleşmesi Çerçevesinde Yapılacak Ödemelerin Vergilendirilmesi	130
14.11.	İmalat Tarzları Konusunda İki Ülke Firması Arasında Aktedilen Teknik Yardım Anlaşması Kapsamında Yapılacak Ödemelerin Vergilendirilmesi	133
14.12.	Yurt Dışında Mukim Kurumun Türkiye’de Bulunan Şubesinin Aktifine Kayıtlı ve Şubenin Kapatılması ile Birlikte Merkez Aktifine Kayıt Edilmiş Olan Gayrimenkullerin Kiralanmasından Elden Edilen Kazançların Vergilendirilmesi	135

İKİNCİ AYRIM

GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ VERGİLENDİRİLMESİNDE ÖZELLİKLİ BAZI DURUMLARIN İRDELENMESİ

1.	GENEL ESASLAR	136
2.	GAYRİMENKUL HUKUKUNA UYGULANACAK MEVZUAT HÜKÜMLERİ	138
3.	ULUSLARARASI ALANDA KORUNAN GAYRİMADDİ HAKLAR İÇİN TÜRKİYE’DE UYGULANACAK MEVZUAT HÜKÜMLERİ	138
4.	TÜRKİYE’DE KİRALANAN ŞUBE BİNASI İÇİN YAPILAN ÖDEMELERİN GİDER KAYDI	138
5.	TAM MÜKELLEFİYETE TABİ KURUMLARIN DAR MÜKELLEFİYETE TABİ KURUMLARA YAPTIKLARI ÖDEMELERDE TEVKİFAT	140
6.	DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ BİR KURUMUN BAŞKA BİR DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ BİR KURUMA YAPTIĞI KİRA ÖDEMELERİNDE KURUMLAR VERGİSİ TEVKİFATI ...	140

7. **DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ KURUMLARIN
TÜRKİYE'DE YERLEŞİK GERÇEK KİŞİLERE
SAĞLADIKLARI GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI
ÜZERİNDEN YAPILACAK GELİR VERGİSİ STOPAJI**141
8. **TAM VE DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ KURUMLARA AİT
GEMİLERİN KİRALANMASI DURUMUNDA LİMANDA
ÖDENEN VERGİ VE HARÇLARIN GİDER NİTELİĞİ**142
9. **DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ KURUMLARA AİT
GAYRİMENKULLER ÜZERİNDE İNTİFA HAKKI
TESİSİ MUKABİLİNDE YABANCI KURUMLARA
YAPILAN ÖDEMELERİN KURUM STOPAJI
KARŞISINDAKİ DURUMU**142
10. **DERNEK VE VAKIFLARA AİT GAYRİMENKULLER VE
HAKLAR İÇİN YAPILAN KİRA ÖDEMELERİNİN
KURUMLAR VERGİSİ TEVKİFATI KARŞISINDAKİ DURUMU** .144
11. **YURT DIŞINDA MUKİM FİRMANIN AKTİFİNE KAYITLI
OLAN MARKA HAKKININ KİRAYA VERİLMESİNDEN ELDE
EDİLEN KAZANÇLARIN KURUMLAR VERGİSİ
STOPAJI KARŞISINDAKİ DURUMU**145
12. **DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ KURUMLARA HAVA
PARASI (PEŞTEMALLIK) OLARAK ÖDENEN BEDELLERİN
KURUMLAR VERGİSİ TEVKİFATI KARŞISINDAKİ DURUMU** .148
13. **GEMİLERİN KİRALANMASINDAN ELDE EDİLEN
KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİ**148
14. **GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ KURUMLAR
VERGİSİ BEYANNAMESİ İLE BEYAN EDİLMESİ HALİNDE
BEYANNAME ÜZERİNDEN İNDİRİMİ MÜMKÜN OLAN
GİDER VE İNDİRİM KALEMLERİ**151

15. DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ KURUMLARA NET OLARAK YAPILAN ÖDEMELERİN KURUMLAR VERGİSİ TEVKİFATI KARŞISINDAKİ DURUMU151
16. DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ KURUMLARIN TÜRKİYE'DEKİ ŞUBESİNİN AKTİFİNE KAYITLI OLAN 'BİR KISIM' GAYRİMADDİ HAKLARIN KİRALANMASINDAN ELDE EDİLEN GELİRLERİN VERGİLENDİRİLMESİ152
17. KİRA DIŞINDA ÖDENEN SANDIKLAMA, AMBALAJLAMA, TAŞIMA, İNDİRME, BİNDİRME, GÜMRÜK VERGİSİ VEYA SİGORTA PRİMİ GİBİ MASRAFLARIN KURUMLAR VERGİSİ STOPAJI KARŞISINDAKİ DURUMU155

İKİNCİ BÖLÜM

TAM VE DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ KURUMLARCA ELDE EDİLEN GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI ÇERÇEVESİNDE VERGİLENDİRİLMESİ ESASLARI

1. GENEL ESASLAR158
2. ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI ÇERÇEVESİNDE GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ VERGİLENDİRİLMESİ160
- 2.1. Anlaşma Hükümleri Kapsamında “Gayrimenkul Varlık” Teriminin İfade Ettiği Anlam162
- 2.2. G.V.K.’nun 70’inci Maddesi Hükmü ile Model Anlaşmanın 6’ncı Maddesi Hükmünün Karşılaştırılması164

3. TEŞEBBÜSLERE AİT GAYRİMENKUL VARLIKLARDAN DOĞAN GELİRLER İLE SERBEST MESLEK FAALİYETİNİN İCRASINDA KULLANILAN GAYRİMENKUL VARLIKLARDAN DOĞAN GELİRLERİN VERGİLENDİRİLMESİ	167
4. GAYRİMADDİ HAK BEDELLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ	169
4.1. Genel Esaslar	170
4.2. Model Anlaşmada Düzenlenen Gayrimaddi Hak Bedelleri ile Türk Vergi Mevzuatında Düzenlenen Bazı Kazanç ve İrat Unsurlarının Karşılaştırılması	170
4.3. Gayri Maddi Hak Bedellerinin Vergilendirilmesi	174
5. TÜRKİYE’NİN OECD MODEL ANLAŞMASINA KOYDUĞU ŞERHLER UYARINCA GAYRİMADDİ HAK BEDELLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ	176
6. GAYRİMENKUL VARLIKLARDAN ELDE EDİLEN GELİRLERİN VERGİLENDİRİLMESİNDE KAYNAK DEVLETE TANINAN YETKİNİN MUKİM DEVLET AÇISINDAN ANLAMI	179
7. ZİRAİ KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİ	180
8. ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARININ UYGULANMASI İLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ DURUMLAR	181
8.1. Gayrimenkul Mallar Üzerinde Kurulan Rehin ile Teminat Altına Alınan Bir Borçtan Doğan Faizlerin Vergilendirilmesi ..	182
8.2. Gemilerin Vergi Anlaşmaları Kapsamındaki Yeri	182
8.3. Bir Akit Devlet Mukiminin Diğer Akit Devlette Gayrimenkul Varlıkların Ticareti ile Uğraşmak Üzere İşyeri Açması Halinde Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi Anlaşmaların Hangi Maddesi Hükmüne Göre Olacaktır?	183
8.4. Gayrimaddi Hak Bedelinin Ödenmesi Aşamasında Oluşan Kur Farkları K.V.K.’nın 30’uncu Maddesi Gereğince Kurum Stopajına Tâbi Midir?	184

8.5.	Bir Elektrik Santralının Komple Kiralanması Halinde Vergi Anlaşmalarının Uygulanması	186
8.6.	Gayrimenkuller İçin Ödenen Katma Değer Vergisine İlişkin Olarak Vergi Anlaşmaları Uygulanabilecek Midir?	187
SONUÇ	.....	188
KAYNAKÇA	.....	192

GİRİŞ

Türkiye’de yatırım yapan yerli ve yabancı gerçek ve tüzel kişilerin en önemli maliyet unsurunu gayrimenkul tasarrufları oluşturmaktadır. Türkiye gelişmekte olan bir ülke olarak Türkiye’de gayrimenkul sektörü istenilen gelişmişlik düzeyine ulaşamamıştır. Bu sektörde spekülâtif faaliyetler önemli bir rol oynamaktadır. Bu da yatırımcılar açısından önemli bir maliyet unsuru anlamına gelmektedir.

Türk gayrimenkul mevzuatı son derece dağınık bir yapı arz etmektedir. Bir çok sektöre ilişkin mevzuat metinlerinde gayrimenkul mevzuatına ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Yatırımcıların bu mevzuatı derinlemesine analiz etmeleri önemli bir uzmanlık gerektirmektedir. Bu çalışmamız bu konuda yatırımcılara rehber niteliğinde hazırlanmıştır.

Vergilendirme açısından da gerek yerli gerekse yabancı yatırımcıların gayrimenkul edinimleri veya sahip oldukları gayrimenkullerden elde ettikleri kazanç ve/veya iratların vergilendirilmesi değişiklik arz etmektedir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının devreye girmesi durumunda ise vergilendirme şartları biraz daha karmaşık bir hal almaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun (K.V.K.’nun) 6’ncı maddesi hükmüne göre tam mükellefiyete tâbi kurumlar açısından safi kurum kazancının tespitinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun (G.V.K.’nun) ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanacaktır.

K.V.K.’nun 22’nci maddesinin 1’inci fıkrası hükmüne göre, dar mükellefiyete tâbi kurumların iş yeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri kazançların tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellefiyete tâbi kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanacaktır. Diğer bir ifadeyle dar mükellefiyete tâbi kurumların ku-

rum kazançlarının, ticari kazanç gibi tespit edilmesi gereken kazanç ve iratlar da dahil olmak üzere, ticari veya zirai kazançlar dışında kalan kazanç ve iratlardan ibaret bulunması halinde, G.V.K.'nun bu gibi kazanç ve iratların tespiti hakkındaki hükümleri kurumlar vergisi matrahının tespitinde de uygulanacaktır.

G.V.K.'nun 70'inci maddesinin 1'inci fıkrasının 1'inci bendi hükmüne göre, arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir), maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatının sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradıdır.

G.V.K.'nun 70'inci maddesinin 1'inci fıkra hükmüne göre, gayrimenkul sermaye iradı elde edenler açısından gelir vergisinin mükellefleri G.V.K.'nun 70'inci maddesinde sayılan mal ve hakların;

- 1- Sahipleri;
- 2- Mutasarrıfları;
- 3- Zilyedleri;
- 4- İrtifak hakkı sahipleri;
- 5- İntifa hakkı sahipleri;
- 6- Kiracılarıdır.

K.V.K.'nun 3'üncü maddesinin son fıkrası hükmü uyarınca gayrimenkul sermaye iratlarının Türkiye'de elde edilmesi hususunda G.V.K.'nun 7'nci maddesi hükmü cari olacaktır.

G.V.K.'nın 7'nci maddesinin 1'inci fıkrasının 5'inci bendi hükmüne göre, gayrimenkul sermaye iratlarında iradın Türkiye'de elde edilmesi için gayrimenkulün Türkiye'de bulunması ve bu mahiyeteki mal ve hakların Türkiye'de kullanılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekir.

Bu çalışmamızda son derece dağınık bir yapı arz eden gayrimenkul mevzuatı hükümlerinden yerli ve yabancı yatırımcılar açısından önemli bazıları üzerinde durulacak ve bu mevzuat kapsamında yatırımcıların dikkat etmeleri gereken bazı hususlar analiz edilecektir. Bu çalışmamızda ayrıca temel mevzuat metinleri yukarıda verilen hükümler çerçevesinde önce, Türkiye'deki gayrimenkul mevzuatı kapsamında gayrimenkul olarak kabul edilen mal ve haklar hakkında hükümler irdelenecek, daha sonra, bu mevzuat hükümleri çerçevesinde tam ve dar mükellefiyete tâbi kurumlar tarafından Türkiye'de elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilme esasları irdelenecektir.

Vergilendirme esasları irdelenirken doğal olarak kanunî ve iş merkezi yurt dışında bulunan yabancı kurumların Türkiye'deki gayrimenkul edinimleri ve bu gayrimenkullerden elde ettikleri kazanç ve/veya iratlarda vergilendirme esasları daha karmaşık bir yapı arz ettiği için çoğunluklu bu çalışmamız yabancı kurumlara bir rehber olması açısından dizayn edilmiştir. Tam mükellefiyete tabi kurumlara ilişkin durumlara ise yeri geldikçe yer verilecektir.

Bu çalışmamızda vergilendirme açısından gerekli açıklamalar yapılırken Türkiye'nin imzalamış olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları üzerinde de kısaca durulacaktır. Çünkü vergi anlaşmaları vergilendirme açısından son derece karmaşık bazı hükümler içerebilmektedir. Bu nedenle vergi anlaşmalarının titizlikle tetkik edilmesi gerekmektedir.

BİRİNCİ BÖLÜM

BİRİNCİ AYRIM

GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ VERGİLENDİRİLMESİ ESASLARI

1. GENEL ESASLAR

Gerek Türkiye’de yerleşik firmalar gerekse yurt dışında yerleşik gerçek kişi ve kurumlarca Türkiye’de kurulan şirketler ve kanunî ve iş merkezi yurt dışında bulunan yabancı kurumlarca Türkiye’de açılan şubelerin faaliyetlerini sürdürebilmeleri için gayrimenkullere ihtiyaçları bulunmaktadır.

Bu gayrimenkuller işyeri için gerekli olduğu gibi işin mahiyetine göre makine ve bir kısım demirbaş eşya temini de gayrimenkul mevzuatı çerçevesinde değerlendirilmektedir. Ayrıca bir kısım gayrimaddi haklar da gayrimenkul mevzuatının konusu içerisinde değerlendirilmektedir.

Bu kadar dağınık bir yapı arz eden gayrimenkul mevzuatının bir bütün olarak kavranması pek tabidir ki çok zordur. Ancak gayrimenkul mevzuatının temel yapı taşlarının analiz edilmesi halinde uygulamada karşılaşılabilecek sorunlar da kolaylıkla halledilebilecek niteliktedir. Bu nedenle bu çalışmamızda gayrimenkul mevzuatı ve gayrimenkullerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde temel esaslar irdelenecektir.

2. GENEL OLARAK GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARI

Gayrimenkul sermaye iradı terimindeki ‘irat’ kavramı; bir şahsın veya tam ve dar mükellefiyete tâbi kurumun menkul ve gayrimenkul mallarını ve gayrimaddi haklarını başkasının istifadesine (kullanımına) vermesi karşılığı olarak aldığı iktisadi değerler olarak tanımlanabilir. G.V.K.’nun 70/1’inci maddesi uygulamasında gayrimenkul sermaye iradı menkul ve gayrimenkul malların kiralanmasında olduğu kadar hakların kiralanmasında da söz konusu olmaktadır.

Buna göre, gayrimenkul sermaye iradı kavramını şu şekilde tanımlayabiliriz: G.V.K.’nun 70’inci maddesinin (1) numaralı fıkrasında (8) bent olarak belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesinden elde edilen gelire gayrimenkul sermaye iradı diyebiliriz.

Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunan kurumların Türkiye’de bulunan gayrimenkullerinden çeşitli şekillerde (satış veya kiralama) elde ettikleri kazançlar mevzuatımızda aksine bir hüküm (istisna vs.) bulunmaması koşuluyla kurum kazancı olarak vergilendirilecektir.

Günümüzde Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve/veya iratlardan ötürü dar mükellefiyete tâbi kurum olarak vergilendirilecek firmaların Türkiye’de elde ettikleri gayrimenkul sermaye iratları içerisinde özellikle hakların kiralanmasından elde edilen gelirlerin önemi bir hayli fazladır. Zira, menkul ve gayrimenkul malların kiralanmasında mekansal boyut ve “değerlendirme” kriteri yurt dışında mukim kurumların Türkiye’de sabit kıymetlerin kiralanmasına yönelik faaliyette bulunmalarına engel teşkil etmektedir. Her ne kadar “de-

ğerlendirme” kriteri gayrimenkul sermaye iradının elde edilmesinde kolaylık sağlayan bir ölçü olarak gözükse de ödemenin Türkiye’de yapılması ve gider hesaplarına intikale dayanan bu kriterin yabancı kurumlar açısından gayrimenkul ve menkul malların kiralanması uygulamasında işlerliğinin bulunmamaktadır.

Özet olarak; G.V.K.’nun 70’inci maddesine göre, mezkûr maddede sekiz bent halinde düzenlenen mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar, gayrimenkul sermaye iradıdır. Bu çerçevede, dar mükellefiyete tâbi kurumlar tarafından G.V.K.’nun 70’inci maddesinde sayılan mal ve hakların kiraya verilmesinden doğan kazançlar gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilecektir. Tam mükellefiyete tâbi kurumların bu tür gelirleri ise kurum kazancına dahil edilerek kurumlar vergisine tâbi tutulacaktır.

3. GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ MAHİYETİNİN TESPİTİ

Tam mükellefiyete tâbi kurumlar açısından kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilecek gayrimenkul sermaye iratlarının mahiyetinin tespitinde G.V.K. hükümleri uygulanacaktır. Bu kapsamda olmak üzere G.V.K.’nun 70’inci maddesi hükmünün iyi tetkik edilmesi gerekmektedir. Bu kazançların vergilendirilmesinde ise kurum kazançları için geçerli olan kurallar uygulanacaktır.

Dar mükellefiyete tâbi kurumlarca Türkiye kaynaklı olarak elde edilen ve Türkiye’nin kaynak ülke olarak vergilendirme hakkı bulunan bir kazancı vergilendirilebilmesi daha doğrusu vergilendirme için gerekli şartları tespiti için iki hususun öncelikle belirlenmesi gerekir. Birincisi; önce kazancın niteliği tespit edilecektir. İkincisi

ise; niteliği tespit edilen kazancın vergilendirme yöntemi belirlenecektir. Bu tespitler yapıldıktan sonra, elde edilen kazancın tevkif suretiyle vergilendirilmesi gerekiyorsa kazanç ve iratları yabancı kurumlara sağlayanlar tarafından kurumlar vergisi tevkifatı yapılması; beyanname verilmesi gerekiyorsa yıllık veya özel beyannamenin verilmesi ile ilgili işlemlerin yapılması gereklidir.

G.V.K. uygulaması bakımından her kazanç unsurunun vergilendirilmesinde farklı özelliklerin bulunması nedeniyle elde edilen kazancın niteliğinin tespiti önem taşımaktadır. Elde edilen kazancın niteliğinin tespitinde uygulamada karşılaşılan zorluklar aşıldıktan sonra vergilendirme ile ilgili işlemlerde de uygulamada çeşitli zorluklarla karşılaşılmaması kaçınılmaz olmaktadır. Çalışmamızın aşığıdaki bölümlerinde hem elde edilen kazancın niteliğinin tespitinde hem de niteliği tespit edilen kazancın vergilendirilmesinde uygulamada ortaya çıkabilecek özellikli durumlar irdelenmeye çalışılacaktır.

3.1. Gayrimenkul Sermaye İradı Ticari Kazanç Ayrımı

Dar mükellefiyete tâbi kurumlarca sahibi oldukları gayrimenkuller, gayrimenkul gibi kabul edilen menkul mallar ve gayrimaddi hakların kiralanması karşılığında elde edilen kazancın ticari kazanç mı yoksa gayrimenkul sermaye iradı mı olduğunun tespitinde altı kriterden yararlanabiliriz.

Bu kriterlerden **birincisi**; G.V.K.'nın 70'inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan düzenlemedir;

İkincisi; gayrimenkulü kullanan (kiralayan) şahısların bu malları kullanma amaçlarıdır;

Üçüncüsü; yapılan faaliyetin niteliğinde belirgin olan özelliklerdir;

Dördüncü; kiraya verilen gayrimenkuller üzerinde kullanma ve yararlanmak hakkı olan şahısların dar mükellefiyete tâbi kurumun ticari işletmesinin kârı ile birlikte zararına da iştirakinin söz konusu olması durumu;

Beşincisi; dar mükellefiyete tâbi kurum tarafından kiralanan gayrimenkulün kiralayan kişilerin kullanımına terk edilmesi kriteri ve bu esasına göre kazancın tespiti;

Altıncısı ise, gayrimenkulün, gayrimenkul gibi kabul edilen menkul malların veya gayrimaddi hakların dar mükellefiyete tâbi kurum tarafından Türkiye’de kurulan şirketlerce kullanılması kriteri ve bu durumda elde edilen kazancın niteliğinin tespiti sorunu.

Tam mükellefiyete tâbi kurumlarca taşınmaz ve taşınmaz malların kiralanması, satış, devir ve temlik karşılığında elde edilen kazançlar vergi mevzuatımızda buna yönelik olarak istisna hükmünün yer almaması halinde kurum kazancı olarak vergilendirilecektir.

3.1.1. G.V.K.’nun 70’inci Maddesinin 2’nci Fıkrasındaki Düzenleme Gereğince Elde Edilen Kazancın Niteliğinin Tespiti

G.V.K.’nun 70’inci maddesinin 2’nci fıkrası hükmü: *“Yukarıda yazılı mallar ve haklar ticari veya zirai bir işletmeye dahil bulunduğu takdirde bunların iratları ticari veya zirai kazancın tespitine müteallik hükümlere göre hesaplanır”* şeklindedir.

Buna göre tam mükellefiyete tâbi kurumların ticari veya zirai bir işletmesinin aktifine kayıtlı bulunan mallar ve haklar ticari veya zirai kazancın tespitine yönelik hükümlere göre tespit edilecektir.

Yapılan düzenlemeyi yabancı kurumlar açısından değerlendirdiğimizde ise dar mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen kazanç ku-

rumun ticari veya zirai işletmesinin aktifine dahil mal ve hakların kullanılması (kiralınması) suretiyle elde edilmişse bu durumda elde edilen kazanç ticari kazanç olacaktır.

Dar mükellefiyete tâbi kurumlar açısından burada özellikli bir durum ortaya çıkmaktadır. Dar mükellefiyete tâbi kurumun ana merkezinin aktifine kayıtlı olan gayrimenkullerin kiraya verilmesi mukabilinde dar mükellefiyete tâbi kurumun elde ettiği kazanç acaba gayrimenkul sermaye iradı mıdır?

Bu soruya vereceğimiz cevap hiç şüphesiz evet olacaktır. Dar mükellefiyete tâbi kurumun Türkiye’de bulunan şubesinin aktifine kayıtlı olan mal ve hakların kiraya verilmesi karşılığında elde edilen gelir ise ticari kazançtır. Dar mükellefiyete tâbi kurum açısından elde edilen kazancın ticari kazanç veya gayrimenkul sermaye iradı olup olmadığının tespitinde mal veya hakkın ana merkezin mi yoksa Türkiye’de bulunan şubenin mi aktifine kayıtlı olduğu birinci derecede önem taşımaktadır.

3.1.2. Gayrimenkulü Kullanan (Kiralayan) Şahısların Bu Gayrimenkulü Kullanma Amaçlarına Göre Elde Edilen Kazancın Niteliğinin Tespiti

Dar mükellefiyete tâbi kurumların Türkiye’de bulunan şubesinin aktifinde kayıtlı olan mal ve hakların kurumun Türkiye’de atadığı daimi temsilcisi tarafından şirket işlerinin devamı amacıyla kiralınması durumunda elde edilen kazancın niteliğinden ziyade dar mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen bir kazancın bulunup bulunmadığı bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır.

Yabancı kurumların Türkiye’de hem şube açarak hem de daimi temsilci bulundurarak faaliyet göstermeleri mümkündür. Bu durumda,

daimi temsilcinin dar mükellefiyete tâbi kurumun şubesinin aktifine kayıtlı olan mal veya hakları kiralaması karşılığında dar mükellefiyete tâbi kuruma yaptığı ödemelerden kurumlar vergisi tevkifatı yapmasına gerek bulunmamaktadır. Dar mükellefiyete tâbi kurumun elde ettiği kazanç, ticari kazançtır. Ticari kazanç kapsamında değerlendirilen kira gelirler, şube kazancına dahil edilerek yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

Görüldüğü üzere, dar mükellefiyete tâbi kurumların Türkiye’de bulunan şubesinin aktifine kayıtlı olan gayrimenkullerin, gayrimenkul hükmündeki menkul malların ve hakların kurumun daimi temsilcisi tarafından kiralanmasında kiralanılan mal ve hakların daimi temsilci tarafından kullanma amacı dar mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen kazancın ticari kazanç veya gayrimenkul sermaye iradı olması vasfı üzerinde etkisi olmayacaktır.

3.1.3. Yapılan Faaliyetin Niteliğinde Belirgin Olan Özelliklere Göre Elde Edilen Kazancın Niteliğinin Tespiti

Dar mükellefiyete tâbi kurumlar kanunlarla yasaklanmamış olmak kaydıyla ve yabancı sermaye mevzuatındaki hükümler çerçevesinde Türkiye’de istediği gelir getirici faaliyet ile uğraşabilirler. Bu durumda, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan kurumlar Türkiye’de şube (fabrika) açarak mal ve hizmet üretiminde bulunabilir. Bu şubede devamlı olarak gayrimenkul spekülasyonu yapabilir. Şube aktifine kayıtlı atıl fonlar para ve sermaye piyasasında değerlendirebilir. Bu şubeden ayrı olarak kiraladığı büroda benzer türden faaliyetler yürütülebilir.

Yurt dışında mukim yabancı kurumlarca Türkiye’de gayrimenkul spekülasyonu yapmak amacıyla ve devamlı surette gayrimenkul alım-satımında bulunulması halinde elde edilen kazanç ticari kazanç

olacak ve G.V.K.’nun ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir.

3.1.4. Kiraya Verilen Gayrimenkul Üzerinde Kullanma ve Yararlanmak Hakkı Olan Şahıslara Yönelik Olarak Tam ve Dar Mükellefiyete Tâbi Kurumun Ticari İşletmenin Kârı İle Birlikte Zararına da İştiraki Durumunda Elde Edilen Kazancın Niteliği

Kanunî veya iş merkezi Türkiye’de bulunan kurumlarca, kurumlar vergisi mükellefi olmayan ortaklıklarca ve tam ve dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce dar mükellefiyete tâbi kurumun Türkiye’de bulunan gayrimenkulünün veya hakkın kullanma veya yararlanma hakkı karşılığında dar mükellefiyete tâbi kurumun ticari işletmenin kârı ile birlikte zararına iştirakinin öngörülmesi durumunda dar mükellefiyete tâbi yabancı kurumlarca elde edilen kazancın ticari kazanç veya menkul sermaye iradı olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği tartışmalıdır. Zira, dar mükellefiyete tâbi kurum Türkiye’de mukim tam mükellefiyete tâbi kurumun, kurumlar vergisi mükellefi olmayan ortaklıkların ve tam ve dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerce kurulan ticari işletmelerin ortağıdır ve ortak olarak dar mükellefiyete tâbi kurum Türkiye’de bulunan şubesinin aktifine kayıtlı olan gayrimenkulleri, gayrimenkul niteliğindeki menkul malları veya hakları sermaye olarak koymuştur.

Dar mükellefiyete tâbi kurumlarca bu şekilde elde edilen kazanç esas itibariyle kâr payıdır ve elde edilen kâr payı şube aktifine kayıtlı olan malların ve hakların sermaye olarak konulması neticesinde elde edildiğinden ve kurum yurt dışında ‘kurum’ olarak örgütlendiğinden, ticari kazançtır. Ancak, gayrimenkul her ne kadar şube aktifine kayıtlı olsa da ortaklık ilişkisinin şube faaliyetleri ile alakasının olmadığı varsayımı altında elde edilen kazancın dar mükellefi-

yete tâbi kurumlarca elde edilen kâr payı olarak değerlendirilmesi de mümkündür. Diğer yandan, elde edilen gelirin ticari kazanç olarak kabul edilebilmesi için işletmenin kârı ile birlikte zararına da katılmayı kabul eden dar mükellefiyete tâbi kurumun (mal veya hakkın sahibinin) işletmenin sevk ve idaresinde olduğu kadar yönetiminde de söz sahibi olması icap eder.

Elde edilen kâr payı ticari işletmede ortaklık niteliğinde bir kâr payıdır ve kâr payı gayrimenkulün ticari işletmeye sermaye olarak konulması suretiyle elde edilmiştir. Burada, ticari işletmelere gayrimenkul veya hak olarak sermaye şeklinde konulan değerler karşılığında elde edilen kazancın vergilendirilme şartları ticari işletmenin niteliğine göre değişiklik arz edecektir.

Türkiye’de bulunan ticari işletmeye (kurum olmayan) gayrimenkul şeklinde bir sermaye plase edildiği zaman kurumun ortağı olduğu ticari işletme ile dar mükellefiyete tâbi kurum arasında adi bir ortaklığın oluştuğunu kabul etmek gerekir. Bu durumda, adi ortaklıktan alınan kâr payı genel esaslara göre ticari kazanç olarak vergilendirilecektir. Ancak, adi ortaklıktan dar mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen kâr payları kurumlar vergisinin konusuna girmeyecektir.

Dar mükellefiyete tâbi kurumlarca Türkiye’de mukim ticaret şirketlerine sermaye olarak konulan gayrimenkul yanında nakdi sermaye ile de bu şirketlere iştirak edilmesi halinde dar mükellefiyete tâbi kurumun kâr payı olarak elde ettiği kazançlar Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununun ilgili hükümlerine göre ve dar mükellefiyete tâbi kurumlarca Türkiye’de elde edilen kâr paylarının vergilendirilmesi esasları çerçevesinde vergilendirilecektir. Ancak, burada da dar mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen kazancın ticari kazanç olup olmadığı tartışılabilir.

Tam mükellefiyete tâbi kurumlar açısından ise her halükarda gayrimenkullerin kiralanmasından elde edilen kazanç ticari kazanç olarak kurumlar vergisine tâbi tutulacaktır. Tam ve dar mükellefiyete tâbi kurumların vergilendirilmesinde burada bir nüans farkı ortaya çıkmaktadır.

3.1.5. Tam ve Dar Mükellefiyete Tâbi Kurum Tarafından Kiralanan Gayrimenkulün Kiralayan Kişilerin Kullanımına Terk Edilmesi Durumunda Elde Edilen Kazancın Niteliğinin Tespiti

Dar mükellefiyete tâbi kurumlarca Türkiye’de bulunan gayrimenkuller karşılığında elde edilen kazancın gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilerek kurumlar vergisine tâbi tutulabilmesi için gayrimenkulün kullanımının kiralayan şahıslara devredilmesi gerekir. Gayrimenkullerin kullanımını üzerinde dar mükellefiyete tâbi kurumun bir etkisi veya yönlendirmesi bulunmamalıdır. Aksi takdirde gayrimenkulün işletilmesinden elde edilen bir gelir söz konusu olur ki bu gelir, ticari kazançtır. Yani, dar mükellefiyete tâbi kurumlarca Türkiye’de elde edilen kazancın kaynağı bir arazi, bina, büro, gemi, motorlu araç, makine, cihaz veya tesisat veya demirbaş olsa dahi bunlar kazanç ve iradı sağlayanların (stopaj sorumlusunun) kullanımına terk edilmemişse elde edilen gelir kira geliri (gayrimenkul sermaye iradı) değil, ticari kazançtır.

Gelirin doğumunda ve vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinde dar mükellefiyete tâbi kurumun aktif pozisyonda olması, yani, sahibi olduğu gayrimenkuller ve hakların kullanımına müdahale eder konumda olması, gelirin niteliğini değiştirmektedir. Dar mükellefiyete tâbi kurumun Türkiye’de devamlı olarak gayrimenkul ve/veya menkul mal alım satımı ile uğraşması veya sahibi olduğu hakları çeşitli müesseselere kiralaması durumunda ticari bir organizasyonun

varlığı ve yapılan işin devamlı bir faaliyeti gerektirmesi bunun için ise Türkiye’de sabit bir yerinin bulunması zorunluluğu veya bu işlerin icrası için daimi daimi temsilci vasıtası ile faaliyet göstermesi gerekeceğinden elde edilen kazanç, ticari kazanç olacaktır.

3.1.6. Gayrimenkulün, Gayrimenkul Gibi Kabul Edilen Menkul Malların veya Gayrimaddi Hakların Tam ve Dar Mükellefiyete Tâbi Kurum Tarafından Türkiye’de Kurulan Şirketlerce Kullanılması Halinde Elde Edilen Kazancın Niteliğinin Tespiti

Yurt dışında mukim şirketler Türkiye’de hem şube açarak hem de T.T.K. hükümlerine göre Türkiye’de sermayesinin büyük bir kısmına sahip olmak suretiyle şirket kurarak da faaliyet gösterebilirler. Türkiye’de kurulan şirket ile şirketin büyük ortağı olan dar mükellefiyete tâbi kurumun açtığı şube bağımsız iki ticari işletmedir. Bu nedenle, şubenin aktifine kayıtlı olan gayrimenkullerin şirkete kiralanması durumunda elde edilen gelir, ticari kazançtır. Gayrimenkulün şubenin aktifinde değil de merkezin aktifinde olması halinde ise elde edilen kazanç, gayrimenkul sermaye iradıdır. Bu durumda, Türkiye’de kurulan tam mükellefiyete tâbi kurumca şirketin büyük ortağı olan dar mükellefiyete tâbi kuruma ödeme yapılırken kurumlar vergisi tevkifatı yapılması zorunludur.

3.2. Tam ve Dar Mükellefiyete Tâbi Kuruma Ait Olsa Bile Kurumun Aktifine Kayıtlı Olmayan Gayrimenkul ve Hakların Kiraya Verilmesi Halinde Elde Edilen Kazancın Niteliği

Mukim olduğu ülkede holding şeklinde veya sermaye şirketi olarak faaliyet gösteren firmalar çeşitli amaçlarla Türkiye’de gayrimenkul edinebilirler. Tasarruf ettikleri gayrimenkulleri Türkiye’de şube açılması durumunda şube aktifine kaydedebilecekleri gibi merkezin aktifine de kaydedebilirler. Bu gayrimenkuller ve haklar dar mükel-

lefiyete tâbi kurum tarafından kurumun aktif varlıklarına dahil edilmeyebilir de. Bu seçim kurumun amacı doğrultusunda yönetim kurulunun bu yönde alacağı karara bağlıdır.

Dar mükellefiyete tâbi kurumun şubesinin veya ana merkezinin aktifine kayıtlı olmayan gayrimenkullerin ve hakların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen kazanç gayrimenkul sermaye iradıdır. Dar mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen gayrimenkul sermaye iratları bu iratların vergilendirilme esasları çerçevesinde ve dar mükellefiyete tâbi kurumun Türkiye kaynaklı kazancı olarak kurumlar vergisine tâbi olacaktır.

Aynı şekilde tam mükellefiyete tâbi kurumlarca ticari veya zirai bir işletmenin bilançosuna dahil olmayan fabrika binasının kiralanmasından elde edilen gelir, gayrimenkul sermaye iradıdır. Konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı tarafından verilen 14.01.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.43/4301-41/01501 sayılı muktezada özetle şu açıklamalarda bulunulmuştur:

“İlgi yazınızda, 16 ortaklı çeltik fabrikası ortaklığında, ortaklardan birinin hissesini diğer ortağa kiraya vermesi halinde elde edilecek gelirin ne şekilde vergilendirileceği hususunda Bakanlığımızın görüşünün bildirilmesi istenilmektedir.

Öte yandan, konu ile ilgili olarak Vergi Denetmeni (...) tarafından düzenlenen 1.7.1996 tarih ve 1996-2/12 sayılı Basit Raporun incelenmesinden; Osmaniye Malmüdürlüğü mükelleflerinden (...) işlettiği müstahsil çeltik fabrikasının ödevliye ait ferdi bir işletme olduğu, ortaklık halinde işletilmediği, belirtilen kişilerin (diğer hissedarların) söz konusu fabrikanın mülkiyetine ortak oldukları ve adı geçen kendisinin de 1/31 hisse nispeti ile mülkiyete ortak olduğu fabrikayı diğer hissedarlardan kiralayarak işlettiği anlaşılmıştır.

Bilindiği üzere, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinde; her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiş, aynı kanunun 70 inci maddesinin birinci fıkrasında ise, mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu, söz konusu mallar ticari veya zirai işletmenin bilançosuna dahil bulunduğu taktirde bunların iratlarının ticari veya zirai kazancın tespitine müteallik hükümlere göre hesaplanacağı hükmü bağlanmıştır.

Bu durumda, ticari veya zirai bir işletmenin bilançosuna dahil olmayan fabrika binasının kiraya verilmesi sonucu elde edilecek gelirin hissedarların elde ettiği gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi gerekir”.

4. GAYRİMENKUL MÜLKİYETİNİN MEVZUU

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun (T.M.K.'nun)¹ 704'üncü maddesi hükmüne göre, taşınmaz mülkiyetinin konusunu; arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ve kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler oluşturmaktadır. Buna göre, Medeni Kanun uygulamasında gayrimenkul mal kavramı bu üç iktisadi değere izafe edilmiştir. Bu itibarla, M.K.'nun 704'üncü maddesi mucibince bu maddede tahdidi şekilde sayılanlar dışında bir mal, başka kanunlarda gayrimenkul olarak kabul edilse bile bu mal Medeni Kanun uygulamasında gayrimenkul sayılamaz. Bunun en bariz örneğini gemiler oluşturmaktadır. Gemiler, Medeni Kanuna göre gayrimenkul mal olarak kabul edilemez.

¹ 08.12.2001 tarih ve 24607 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Mamafih Medeni Kanunda gayrimenkul olarak kabul edilen değerler, diğer kanunlarda yasaklayıcı veya bu durumu engelleyici bir hüküm bulunmaması koşuluyla, bu kanunlar açısından da gayrimenkul hükümlerine tâbi olacaktır. Bu cümleden olmak üzere, gayrimenkul mülkiyetine konu teşkil etmek üzere tapu kütüğünde bağımsız sayfaya kaydedilen müstakil ve daimi haklar, Medeni Kanun bakımından gayrimenkul hükümlerine tâbi olacağı gibi İcra ve İflas Kanunu hükümleri açısından da gayrimenkul hükümlerine tâbi olacaktır.²

Mezkûr Kanunun 998'inci maddesi hükmüne göre ise, bu taşınmazlar tapu siciline gayrimenkul olarak kaydedilir. Tapu siciline gayrimenkul olarak kayıt edilmeyen mallar Medeni Kanun uygulamasında gayrimenkul mal olarak kabul edilemez.

5. GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARINDA ELDE ETME

5.1. Genel Açıklamalar

G.V.K.'nun 72'nci maddesinin 1'inci fıkrası hükmü, "*Gayrimenkul sermaye iratlarında, gayrisafi hasılat, 70'inci maddede yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen **tahsil edilen** kira bedellerinin tutarındır*" şeklindedir. G.V.K.'nun bu hükmü çerçevesinde gayrimenkul sermaye iratlarında elde etme tahsil esasına bağlanmıştır diyebiliriz.

Her ne kadar G.V.K.'nun 72'nci maddesi uygulamasında gayrimenkul sermaye iratlarında elde etme tahsil esasına bağlansa da, madde

² OĞUZMAN, M. Kemal-SELİÇİ, Özer, Eşya Hukuku, İstanbul-1978, Sh. 337.

hükmünde ifadesini bulan ‘tahsil’ kelimesinin fiili tasarruf hakkı olarak düşünülmemesi, kira gelirinin hukuksal ve ekonomik açıdan elde edilebilecek durumda olması halinde tahsil esasının geçerli olduğunun kabul edilmesi gereklidir.

Gayrimenkul sermaye iratlarında elde etme tasarrufunda tahsil esasının geçerli olması, kambiyo kısıtlamalarının geçerli olduğu yıllarda yurt dışına para transferinin yapılamaması nedeniyle tahsilatın yapılamadığı bu nedenle de dar mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen herhangi bir değer olmadığı için kurumlar vergisi stopajının fiili transferin gerçekleştiği tarihlerde yapıldığı görülmektedir. Bu durumda, kira bedelinin, Türkiye’de ödemeyi yapacak olan taraftan dar yükümlü kişinin emrine hazır kılındığı anda elde edilmiş sayılması gerektiği ileri sürülmüştür³.

Günümüzde de, her ne kadar elektronik para transferi sayesinde para transferinde herhangi bir zorlukla karşılaşılmasa bile para transferindeki gecikmelere bağlı olarak kurumlar vergisi tevkifatının transfer işleminin gerçekleştiği tarihte yapıldığı bu nedenle ortaya çıkan kur farklarının önemli bir sorun teşkil ettiği görülmektedir. İşte bu gibi durumlarda ödeme yapan şahıslara bağlı olmayan gecikmeler nedeniyle fiili tasarruf hakkının kısıtlanmış olması, tahsil esasının geçerli olduğu gayrimenkul sermaye iratlarında iradın elde edilmiş sayılmasına engel teşkil etmeyecektir.

Sermaye hareketlerinin tamamen serbest olduğu günümüzde, dar mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen gelirlerin yurt dışına transferinde herhangi bir kambiyo kısıtlaması söz konusu değildir. Yabancı sermaye mevzuatı ve Merkez Bankası mevzuatında eskiden yer alan bu tür kısıtlamalar tarihi süreç içerisinde kaldırılmıştır.

³ ÖZBALCI Yılmaz, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, Oluş Yayıncılık, Kasım-1998, Sh. 575.

5.2. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Elde Etme

K.V.K.’nın 3’üncü maddesindeki gönderme nedeniyle dar mükellefiyete tâbi kurumlar açısından gayrimenkul sermaye iratlarında iradın Türkiye’de elde edilmiş kabul edilmesi ile ilgili şartlar için, G.V.K.’nın 7’nci maddesine müracaat etmemiz gerekmektedir.

G.V.K.’nın 7’nci maddesinin 1’inci fıkrasının 5’inci bent hükmünde konumuza binaen şu şekilde bir düzenleme yapılmıştır: “*Gayrimenkul sermaye iratlarında: Gayrimenkulün Türkiye’de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi*”. Bu hüküm çerçevesinde, dar mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen gayrimenkul sermaye iradının Türkiye’de elde edilmiş sayılması için şu şartların varlığına ihtiyaç vardır:

- 1- Gayrimenkullerin Türkiye’de bulunması, ve;
- 2- Gayrimenkul mahiyetindeki mal ve hakların Türkiye’de kullanılması, veya;
- 3- Gayrimenkul veya bu nitelikteki mal ve hakların Türkiye’de değerlendirilmesi.

1137 sayılı Kanun öncesinde dar mükellefiyete tâbi kurumlarca Türkiye’de elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilebilmesi için gayrimenkulün Türkiye’de bulunması ve değerlendirilmenin Türkiye’de vukubulması gerekiyordu. Yani, vergilendirme açısından her iki şartında birlikte gerçekleşmesi gerekmekteydi. 1137 sayılı Kanun öncesindeki G.V.K.’nın 7’nci maddesinin (8) numaralı fıkrasının 5’inci bent hükmü şu şekilde idi:

“Gayrimenkul sermaye iratlarında: Gayrimenkulün Türkiye’de bulunması veya bu mahiyetteki hakların Türkiye’de kullanılması;”

Buna göre, 1137 sayılı Kanun öncesinde, dar mükellefiyete tâbi kurumlarca Türkiye’de elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilebilmesi için, gayrimenkulün Türkiye’de bulunması veya bu mahiyetteki hakların Türkiye’de kullanılması gerekliydi.

Gayrimaddi hakların Türkiye’de değerlendirilmesi halinde de dar mükellefiyete tâbi kurumlarca sağlanan gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilebilmesini sağlamak üzere Geçici Komisyon’a gelen tasarıda, G.V.K.’nun 7’nci maddesinin (5) numaralı bendine, “veya Türkiye’de değerlendirilmesi” ibaresi eklenmiştir.

Geçici Komisyon Raporunda yer alan hüküm, Hükümet Teklifinde, G.V.K.’nun 7/5’nci maddesi hükmü olarak; “*Gayrimenkul sermaye iratlarında: Gayrimenkulün Türkiye’de bulunması veya bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi.*” şeklinde vücut bulmuştur.

Görüldüğü üzere, Hükümet Teklifinde bent hükmü ile ilgili olarak yapılan değişiklik Geçici Komisyonunda önerilen metine ‘mal’ kelimesinin eklenmesinden ibaret olmuştur. Zira, gayrimenkul sermaye iratlarında kullanma hakları için geçerli olduğu gibi doğal olarak gayrimenkul mallar için de geçerli olacaktır. Bu eksiklik hükümet teklifinden giderilmiştir.

G.V.K.’nun 7/5’nci maddesi hükmü bugünkü haline Geçici Komisyonunda yapılan değişikliklerle gelmiştir. Hükümet Teklifinde yer alan hüküm, Geçici Komisyonca; “*Gayrimenkul sermaye iratlarında: Gayrimenkulün Türkiye’de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi.*” şeklinde değiştirilmiş ve değişik hüküm, Millet Meclisince aynen kabul edilerek kanunlaşmıştır. Yapılan değişiklik, hükümet teklifinde yer alan “veya” bağlacının “ve” şeklinde değiştirilmesinden

ibarettir. Esasen, gayrimenkulün Türkiye’de bulunması halinde bu mal ve hakların Türkiye’de kullanılması zaruri olacağından, aksi zaten düşünülemez, bu iki şartın doğal olarak birlikte aranması gereklidir. Bu mülahazalarla veya bağlacı ve şeklinde değiştirilmiştir.

Bu şekilde, 1137 sayılı Kanun ile birlikte, G.V.K.’nun 7’nci maddesinin (1) numaralı fıkrasının 5’inci bent hükmünde yer alan “*Gayrimenkul sermaye iratlarında: Gayrimenkulün Türkiye’de bulunması veya bu mahiyetteki hakların Türkiye’de kullanılması;*” şeklindeki hüküm, “*Gayrimenkul sermaye iratlarında: Gayrimenkulün Türkiye’de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi;*” şeklinde değiştirilerek bugünkü konumuna getirilmiştir. Böylece, dar mükellefiyete tâbi kurumlarca Türkiye’de elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilebilmesi için iki şarttan birisinin varlığı yeterli olacaktır. Konu ile ilgili olarak 1137 sayılı Kanunun genel gerekçesinde yapılan açıklamalar özetle şu şekildedir:

“1. Tasarının 1 nci maddesi ile, Gelir Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin 3 (a), 4 ve 5 numaralı bentleri, dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerin elde ettikleri ücret, serbest meslek kazancı ve gayrimenkul sermaye iratlarının, tam mükellefiyet esasında olduğu gibi vergilendirilebilmesini temin edecek hale getirilmiştir.

Bent hükümlerinin yeni şekline göre, dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerin mezkur gelirlerini Türkiye’de elde etmiş sayılabilmesi için, hizmetin veya mesleki faaliyetin Türkiye’de ifa edilmiş olması, gayrimenkul sermaye iratlarında, gayrimenkulün Türkiye’de bulunması veya değerlendirmenin Türkiye’de vukubulması yeterli olacaktır.”⁴

⁴ T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri (Gelir Vergisi Kanunu), Cilt 1, Ankara-1987, Sh. 591.

Kanun maddesinde belirtilen bu şartların analizine geçmeden önce şu hususun hatırlatılmasında fayda görüyoruz. G.V.K.’nun 7’nci maddesinin 1’inci fıkrasının 5’inci bent hükmünde yapılan düzenleme gereğince gayrimenkul sermaye iratlarının Türkiye’de elde edilip edilmediğinin belirlenmesinde gayrimenkul kavramının niteliği ve içeriği G.V.K.’nun 70’inci maddesi hükmüne göre belirlenecektir. G.V.K.’nun 70’inci maddesinin bölüm başlığı “Gayrimenkul sermaye iradı”dır. Dolayısıyla bu madde kapsamında kiraya verilen değerler karşılığında elde edilen kira gelirleri açısından kira geliri- nin elde edilmesine kaynak teşkil eden mallar menkul veya gayri- menkul olsa da elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradıdır. Bu malların Medeni Kanun uyarınca gayrimenkul olarak kabul edilme- mesi bu açıdan önem arz etmeyecektir. Mesela; taş ocakları Medeni Kanun uygulamasında gayrimenkul mal (taşınmaz mal) olarak kabul edilmemekle birlikte G.V.K. uygulamasında bu türden mallar gayrimenkul olarak kabul edilmekte ve bunlardan elde edilen gelir- ler gayrimenkul sermaye iradı olmaktadır. Sonuç olarak; G.V.K. gayrimenkul mallar ve menkul malların kiralanmasından elde edi- len gelirler gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilmiştir.

5.2.1. Gayrimenkullerin Türkiye’de Bulunması Koşulu

Dar mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen kira gelirinin Türki- ye’de elde edilen gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilebil- mesi için gayrimenkulün veya G.V.K.’nun 70’inci maddesi uygula- masında gayrimenkul gibi değerlendirilen bir kısım menkul malların Türkiye’de bulunması gerekmektedir.

Elde etme bakımından Türkiye’de bulunan gayrimenkullerin ve gayrimenkul gibi değerlendirilen menkul malların şube veya bu şe- kildeki bir işyerinin aktifine kayıtlı olma şartı yoktur. Gayrimenkul ve menkul malların firmanın ana merkezinin bulunduğu ülkedeki

şirket aktifine kayıtlı olması gayrimenkul sermaye iradının Türkiye’de elde edilmiş sayılmasına engel teşkil etmeyecektir.

Bu niteliğiyle “**Türkiye’de bulunma**” kavramında ifadesini bulan ‘bulunma’ kelimesi dar mükellefiyete tâbi kurumlarca Türkiye’ye plase edilen sermaye karşılığında elde edilen gayrimenkuller ve menkul malları kapsayacağı gibi; Türkiye’de bulunan şubelerden elde edilen kazançların merkez firmanın direktifleri doğrultusunda şube ile alakalı olmayan gayrimenkullerin ve menkul malların ediniminde kullanılması neticesinde elde edilen gayrimenkuller için de geçerli olacaktır. Bu durumda da gayrimenkullerden ve menkul mallardan elde edilen gelirin türü değişmeyecektir. Ancak, Türkiye’de bulunan şube kârları ile edinilen gayrimenkullerin şubenin aktifine kaydedilmesi durumunda elde edilen kazanç, ticari kazançtır.

5.2.2. Gayrimenkullerin ve Gayrimenkul Mahiyetindeki Mal ve Hakların Türkiye’de Kullanılması Koşulu

Türkiye’de edinilen gayrimenkul mallar ve gayrimenkul olarak kabul edilen menkul mallar Türkiye’de bulunma gereğinin doğal uzantısı olarak bu malların kullanılması faaliyetinin de Türkiye’de olması gereklidir. Burada gayrimenkul mallar için sorun yoktur. Gayrimenkul mallar yerinde sabit mallar olduğundan ancak yerine kullanımı mümkündür. Menkul mallarda ise durum biraz değişiktir. Menkul mallar taşınır olma özelliği nedeniyle edinilme ve kullanıma yerleri değişik olabilir. Ancak, menkul mallarda da bulunma ve kullanma fiilleri, ancak ve ancak, aynı ülke topraklarında gerçekleşebilir.

Menkul mallarda sadece edinme Türkiye’de olabilir fakat kullanma başka bir ülkede olabilir. Mesela; kanuni ve iş merkezi Almanya’da

bulunan bir firma tarafından Türkiye’de açılan şube için Türkiye’de alınan makineler, kurumun İngiltere’de bulunan şubesine nakledilerek İngiltere’de yerleşik şahıslarca kiralanması halinde dar mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen kira gelirleri Türkiye’de verginin konusuna girmeyecektir. Ancak, Türkiye’deki şube ile İngiltere’de kiralama işlemini yapan şahıslar arasında organik bir bağın bulunması ve kira ödemesinin Türkiye’de bulunan şube tarafından yapılması halinde yapılan ödemelerden kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gereklidir.

Sonuç itibariyle; Türkiye’de bulunan gayrimenkul mallar, gayrimenkul olarak kabul edilen menkul mallar ve gayrimenkul mahiyetindeki hakların yine Türkiye’de kullanımından (kiralanasından) elde edilen gelirler, gayrimenkul sermaye iradıdır. Bir başka deyişle, söz konusu mal ve haklarda, kullanma fiili de Türkiye’de gerçekleşmişse Türkiye’de elde edilme koşulu gerçekleşmiş kabul edilerek elde edilen gelir kurumlar vergisi tevkifatına tâbi tutulacaktır.

Bu konuda Danıştay 4. Dairesi tarafından verilen Esas No: 1977/3456, Karar No: 1978/1420 sayılı kararda şu şekilde açıklama yapılmıştır:

“Ansiklopedi ve Alfabe Kitabı için merkezi yurt dışında bulunan yabancı kuruma transfer ettiği meblağlardan vergi tevkif etmesi gerektiğinden bahisle itiraz komisyonunca takdir olunan matrahı temyiz talebini reddeden Temyiz Komisyonu kararının dilekçede yazılı nedenlerle bozulması isteminden ibarettir.

Uyuşmazlık mükellefin ihtilaflı yılda Renkli Dünya ve Cumhuriyet Ansiklopedisi ve Alfabe kitabı için merkezi İtalya’da bulunan ya-

bancı firmalarına transfer edilen meblağların telif hakkını içerip içermediğine ilişkindir.

Dosyanın tetkikinden mükellef ile yabancı firmalar arasında yapılan sözleşmeler uyarınca anılan eserlerin İtalya’da baskısı konusunda anlaşma yapıldığı, transfer edilen meblağların kağıt, film, baskı ve kalıplar karşılığı ödendiği, herhangi bir telif ücreti ödenmediği, bu paraların ithalat Yönetmeliği’nin 11 sayılı Liberasyon Listesindeki 49.11.11.12 gümrük ve tarife istatistik numarasından mal mukabili olarak transfer edildiği anlaşılmıştır.

Dar mükellefiyete tâbi yabancı kuruma yapılan transferler bir telif hakkını içermediğinden bu ödemelerle ilgili olarak davacının vergi tevkif etme sorumluluğu bulunmamaktadır.

Bu nedenle davanın kabulü ile kararın bozulmasına oybirliği ile karar verilmiştir.”

Söz konusu Danıştay kararında, mükellef ile yabancı firmalar arasında yapılan sözleşmeler uyarınca anılan eserlerin İtalya’da baskısı konusunda anlaşma yapıldığı, basılan eserlerin Türkiye’de kullanıldığı ve transfer edilen meblağların kağıt, film, baskı ve kalıplar karşılığı ödendiği belirtilerek bu şekilde yapılan ödemelerin telif ödemesi olarak kabul edilmediği dolayısıyla kurumlar vergisi tevkifatı yapılmadığı belirtilmiştir.

Dar mükellefiyete tâbi kurumlara kazanç ve irat sağlayanlarca yapılan ödemelerin telif ödemesi olmadığı zaman ödeme yapan şahısların K.V.K.’nin 30’uncu maddesi hükmü uyarınca tevkifat yapma zorunluluğu bulunmamaktadır. Burada her ne kadar menkul malların Türkiye’de kullanılması söz konusu olsa da kullanılan menkul malların gayrimaddi bir hak karşılığı olup olmadığı ihtilaf konusu

yapılmıştır. Ayrıca, yapılan ödemelerin kira ödemesi niteliğinde olmadığı aşıkardır.

Bilindiği üzere, dar mükellefiyete tâbi kurumlara kazanç ve irat sağlayanlarca kurumlar vergisi tevkifatı yapılacak gayrimaddi hak bedelleri telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, alameti farika ve benzeri gayri maddi hakların satış, devir ve temlik mukabilinde alınacak bedellerden oluşmaktadır. Yapılan ödeme telif ödemesi niteliğinde olmadığı için yapılan ödemelerden kurumlar vergisi tevkifatı yapılmaması gerektiğini düşünüyoruz. Bu nedenle, Danıştay kararına katılmaktayız.

5.2.3. Gayrimenkul veya Bu Nitelikteki Mal ve Hakların (Gayrimaddi Hakların) Türkiye’de Değerlendirilmesi

Dar mükellefiyete tâbi kurumlara gayrimenkul sermaye iradı niteliğinde yapılan ödeme Türkiye’de yapılmış veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesabına intikal ettirilmiş veya kârından ayrılmış ise, gayrimenkul sermaye iradı Türkiye’de elde edilmiş kabul edilir ve kurumlar vergisine tâbi olur. Kurumlar vergisinin ise tevkifat suretiyle alınacağı tâbiidir.

5.3. Tam ve Dar Mükellefiyete Tâbi Kurumlara Yapılacak Ödemelerden Tevkifat Yapılması İçin Ödeme Yapılması Şart Değildir

K.V.K.’nın 30’uncu maddesi hükmü uyarınca, kurumlar vergisi tevkifatı kurumlar vergisi tevkifatına tâbi kazanç ve iratların nakden veya hesaben ödenmesi veya tahakkuk ettirilmesi aşamasında yapılacaktır. Buna göre, nakden ödeme yapılmamış olsa bile hesaben ödeme veya tahakkuk işleminin gerçekleşmesi halinde kurumlar vergisi tevkifatının yapılması gerekmektedir.

G.V.K.’nun 70’inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması karşılığında ödenecek kiranın kiralayana dar mükellefiyete tâbi kurum tarafından talep edilebilir hale geldiği anda ödendiğinin kabul edilmesi ve bu tarihte vergi kesintisinin yapılması gerekmektedir. Kiranın, kiralayana tarafından talep edilebilir hale gelmesi ise hukuki talep hakkının doğması ile mümkün olacaktır⁵.

6. GELİR VERGİSİ KANUNUNUN 70’NCİ MADDESİNDE YER ALAN KAVRAMLARIN TANIMLARI VE İÇERİKLERİ

Gayrimenkul sermaye iratlarını elde edenler bakımından mükellefin belirlenebilmesi amacıyla G.V.K.’nun 70’inci maddesinin 1’inci fıkrasında ifadesini bulan bazı kavramların içeriklerinin bilinmesi önem arz etmektedir. Bu kavramlarının analizinde 818 sayılı Borçlar Kanunu ve 4721 sayılı T.M.K. hükümlerinden yararlanılacaktır.

6.1. Sahip

Eski dilde, malik, anlamında da kullanılan sahip kelimesi, sözlükte, herhangi bir şey üstünde mülkiyeti olan, onu yasaya uygun bir biçimde dilediği gibi kullanabilen kimse anlamında kullanılmaktadır⁶. Medeni Kanun uygulamasında, sahip, menkul ve gayrimenkul

⁵ Dar mükellefiyete tâbi kurumlara ait olmasa bile konuya ışık tutması açısından, Danıştay 3. Dairesinin 01.10.1987 tarih ve E: 1986/3637, K: 1987/2137 ve Danıştay 4. Dairesinin 17.05. 1990 tarih ve E: 1987/5656, K:1990/1672 sayılı kararlarına bakılabilir. Ayrıca hesaben ödeme kavramı ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz., Levent BAŞAK, “Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 24’ncü Maddesinde İfadesini Bulan “Hesaben Ödeme” Kavramının Analizi-I”, Yaklaşım, Yıl: 11, Sayı: 130, Ekim 2003, Sh. 133-139.; Levent BAŞAK, “Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 24’ncü Maddesinde İfadesini Bulan “Hesaben Ödeme” Kavramının Analizi-II”, Yaklaşım, Yıl: 11, Sayı: 131, Kasım 2003, Sh. 139-146.

⁶ Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu Yayınları: 549, 2. Cilt, 9. Baskı, Ankara-1998, Sh. 1887.

mallara ve haklara malik sıfatıyla sahip olan ve bu mal ve hakları dilediği gibi kullanabilmek hakkı olan kimselerdir.

6.2. Mutasarrıf

Mutasarrıf kelimesi sözlükte; kendinde kullanım hakkı olan, elinde bulunduran anlamında kullanılmaktadır⁷. Bu anlamıyla, mutasarrıf kelimesi, Medeni Hukukta, menkul ve gayrimenkul mallar ve hakları, hukuken veya fiilen tasarrufu altında bulunduran kişileri ifade etmek amacıyla kullanılmaktadır. Menkul ve gayrimenkul mallar ve haklar üzerindeki kullanım hakkı, yani bu maddi ve maddi olmayan şeyleri elinde bulundurma hakkı, malik sıfatıyla olabileceği gibi zilyed sıfatıyla da olabilecektir.

6.3. Zilyed

Maddi bir şey üzerinde bir şahsın haiz bulunduğu fiili hakimiyet ve kudreti ifade eyliyen vaziyete ‘**zilyetlik**’; malik sıfatıyla tasarrufu sabit olan kimseye ise ‘**zilyed**’ denir. Mesela; bir kimse cebindeki saatin, tasarrufu altında bulunan menkul ve gayrimenkul malların ve giydiği elbisenin zilyedir.

Mülkiyet, şahıs ile şey arasında şeyi hukuken maliki hakimiyetine teslim ve tevdi edici bir hukuki münasebet ve alakayı meşrut kıldığı halde, zilyetlik, hak veya haksızlık cihetlerine bakmaksızın şahsa sadece şey üzerinde fiili bir hakimiyet, kuvvet ve tesir imkanı temin eder⁸.

⁷ Türkçe Sözlük, 2. Cilt, A.g.e., Sh. 1595.

⁸ Türk Hukuk Lügatı, 4. Baskı, Türk Hukuk Kurumu Tarafından Hazırlanmış, Başbakanlık İdareyi Geliştirme Başkanlığı’nca Yayımlanmıştır, Ankara-1998, Başbakanlık Basımevi, Sh. 371.

Medeni Hukukta, eşya hukukunda, menkul (taşınır) ve gayrimenkul (taşınmaz) malların kişilerin fiili hakimiyet (tasarruf) ve kudreti altında bulunmasına zilyetlik; menkul ve gayrimenkul mallar ile gayrimaddi hakları fiili tasarrufu altında bulunduran kişilere de zilyed denir (M.K. Mad.: 973).

Medeni Kanun hşkşmlerine gşre, menkul ve gayrimenkul mal ve hakların sahibi olsun veya olmasın bir malı kullanmakta olan kişi, yani menkul ve gayrimenkul mal ve hakları fiili hakimiyet ve kudret alanı içinde bulunduran kimse o mal ve hakkın zilyedi sayılmaktadır⁹. Bu kapsamda zilyetlik fiili durumdur ve tespiti somut karinelere ihtiyaç gşsterir. Bu somut karine ise mal ve hakların kimin hakimiyet ve kudret alanı içinde olduğunun tespiti ile ortaya çıkacaktır.

6.4. İrtifak Hakkı Sahipleri

İrtifak hakkı, bir gayrimenkul üzerinde bir intifaa veya bir istimale rıza gşstermeyi, yahut mşlkiyete has bazı hakların kullanılmasından itinabeylemeği tazammun eyliyen ve diğer bir gayrimenkul veya şahıs lehine ayni hak olarak tesis olunan kşlfete denir.

İrtifak hakları iki tşrlüdür:

1- Gayrimenkule ait irtifak haklarıdır ki, bunlarda mşspet veya menfi olabilirler. Bir gayrimenkul lehine diğeri üzerinde tesis edilen mşrur (geçit) hakkı mşspet irtifak hakkıdır. Bir gayrimenkul üzerine inşaat yapmamak hususunda, diğer gayrimenkul lehine, yşkletilen kşlfet de menfi irtifak hakkının misalidir.

⁹ AKINTŐRK Turgut, Medeni Hukuk, Savaş Yayınları, Altıncı Basım, Ankara-1996, Sh. 297.

2- Şahsi irtifak hakları: bunların başlıca misali intifa hakkı ile sükna hakkıdır. İntifa hakkı sahibi bunlarla yüklü olan gayrimenkullerden, haklardan veya mamelekten, şahsen ve ancak yaşadığı müddetçe istifade edebildiğinden ötürü bunlar tamamen şahsi mahiyettedirler¹⁰.

İrtifak hakları sınırlı yetki veren mutlak haklardandır ve irtifak hakları, ancak, tapuya tescil ile hüküm ifade eder (M.K. Mad.: 780). İrtifak hakkının kazanılmasında ve tescilinde, aksi öngörülmüş olmadıkça taşınmaz mülkiyetine ilişkin hükümler uygulanır (M.K. Mad.: 780). İrtifak hakları, uygulamada, genellikle bir sözleşme dahilinde kurulmaktadır. Bu durumda, sözleşmenin geçerli olması, resmi şekilde düzenlenmesine bağlıdır.

6.5. İntifa Hakkı Sahipleri

İntifa hakkı, irtifak haklarının bir türü ve bir şahsa başka bir kimseye ait mamelek (menkul mal, gayrimenkul mal veya bir hak) üzerinde tam bir faydalanma temin eyliyen aynı bir haktır. Bu yönüyle intifa hakkı, taşınırlar, taşınmazlar, haklar veya bir malvarlığı üzerinde kurulabilir (M.K. Mad.: 794).

İntifa hakkı hem bir aynı hak münasebetidir, hem de tam manasiyle şahsa bağlı bir hak olmakla sahibinin hayatıyla kaimdir. Bu çerçevede, sahibinin ölümü nedeniyle intifa hakkı hukuken ortadan kalkacaktır.

İntifa hakkı, sahibine tam bir faydalanma (yararlanma) hakkı sağlar (M.K. Mad.: 794). Ancak, intifa hakkına sahip olan kimse haiz bulunduğu şeyin cevherini ve kullanma maksadını değiştiremez.

¹⁰ Türk Hukuk Lüğatı, Age, Sh. 166.

İntifa hakkı akdi veya kanuni olabilir. Akdi intifa hakkını tesis için menkullerde şeyin devir ve teslimi (zilyetliğin devri), gayrimenkullerde tapu siciline tescil ve alacaklarda alacağın devri ile kurulur (M.K. Mad.: 795).

6.6. Kiracı, Kiralayan

Kiralayan kira mukavelesinin taraflarından olup malını kiraya veren kimsedir. Kiraya alan kimseye de kiracı denir. Medeni Kanun uygulamasında, kiracı, menkul ve gayrimenkul mallar ile hakları kiraya alan kimseye denir. Kira sözleşmeleri Borçlar Kanununun 248 ve müteakip maddelerinde düzenlenmiştir. Bu çerçevede, kiralama işlemlerinde Borçlar Kanununun ilgili hükümleri uygulanacaktır.

G.V.K.nun 70'inci maddesinin (1) numaralı fıkrasında (8) bent halinde sayılan mal ve hakların kiracıları tarafından kiraya verilmesi karşılığında diğer kiracılardan elde edilen gelirler de gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilmiştir.

7. G.V.K.'NUN 70'İNCİ MADDESİ HÜKMÜNDE BELİRTİLEN MAL VE HAKLAR

G.V.K.'nun 70'inci maddesi hükmü kapsamında değerlendirilmesi gereken ön önemli ve uygulamada en çok sorunlara neden olan gayrimenkul türü arazi, arsa ve binalardır.

G.V.K.'nun 70'inci maddesi uygulamasında gayrimenkul olarak değerlendirilecek ve tam ve dar mükellefiyete tâbi kurumlarca bu gayrimenkullerden elde edilecek gelirlerde maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları ve tuzlalar önemli bir yere sahiptir. Bu nedenle, çalışmamızın aşağıdaki bölümlerinde bu kavramların analizi yapılacaktır.

Gemi ve gemi payları da Türk gayrimenkul mevzuatı içerisinde değerlendirilmesi gereken ve T.T.K.'nda düzenlenmiş bulunan iki müessesedir. Tam ve dar mükellefiyete tâbi kurumlarca Türkiye'de gayrimenkul sermaye iradı elde edilebilmesine dayanak teşkil eden menkul malların önemli bir bölümü tahmil ve tahliye vasıtaları, motorlu nakil ve cer vasıtaları ile her türlü motorlu araç, makine ve tesisattır. Bu itibarla bu çalışmamızda bu tür mallar gayrimenkul mevzuatı çerçevesinde irdelenecektir. Çalışmamızda ayrıca, tam ve dar mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilmesi pek mümkün gözük-mese de, vakıf gelirlerinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisseler ile zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirlerinin vergilendirilmesi esasları ayrı başlık altında irdelenecektir.

Bir bütün olarak G.V.K.'nun 70'inci maddesinde sayılan mal ve haklar şunlardan oluşmaktadır:

7.1. Arazi¹¹

Şu an yürürlükte olmayan 1930 tarihli Tapu Sicili Nizamnamesi-nin¹² 3'üncü maddesi hükmüne göre, arazi, "*hudutları tefrika kaifi*

¹¹ Gerek 743 sayılı Türk Kanunu Medenisinde gerekse 4721 sayılı Türk Medeni Kanununda arazinin tanımı yapılmamıştır. Arazinin tanımının yapıldığı tek hukuki metin 1930 tarihli Tapu Sicili Nizamnamesidir. Arazi kavramına açıklık getiren bir diğer hukuki metin 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanununda önce uygulama alanı bulan 6326 sayılı Petrol Kanunudur. Bu kanunun "Tarifler" başlıklı 2'nci maddesinin (24) numaralı bent hükmünde arazi kavramının tanımı yapılmıştır. Bu bentte verilen tarif şöyledir; "*İçsuların, karasularının veya uluslar arası anlaşmalara veya teamüllere göre petrol ameliyesi amacı ile Türkiye'nin tasarruf edebileceği karasuları dışındaki suların altında aralıklı veya sürekli olarak kalan arazi de dahil olmak üzere Türkiye topraklarına 'Arazi' "* denir.

¹² 09.12.1930 tarih ve 1668 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

vasıtalar ile tahdit ve tayin edilmiş bilumum sathı zemindir". Bu kapsamda, arazi; sınırları duvar, çit, yol, ağaç, su mecraları ve dağ sırtları gibi sun'i ve tâbii işaretlerle belirtilmiş bulunan yeryüzü parçalarıdır. Arsa, tarla, bağ ve bahçe (mesela; limon, portakal ve avağado bahçesi), meyvelik, çiftlik, otlak, mera ve benzerleri gibi etrafı duvar, çit, su, göl ve buna benzer tâbii ve suni engellerle çevrilmiş yerler arazidir¹³. Tarım arazisi¹⁴, sulu arazi¹⁵, tarım toprakları¹⁶, çayır ve meralar da arazi kavramı içerisine dahildir. Tarım top-

¹³ TURGAY Recep, Gelir Vergisi Kanunu ve Tatbikatı, 2. Cilt, Dördüncü Basım, İstanbul-1976, Sh. 981.

¹⁴ 3083 sayılı Sulama Alanlarında Arazi Düzenlenmesine Dair Tarım Reformu Kanununun 2'nci maddesi hükmüne göre, **tarım arazisi**, orman sınırları dışında kalan, zirai üretim yapılan, çayır, mera, yaylak ve kışlak olarak kullanılan, kullanılma şekillerinden birine tahsis edilen veya ekonomik olarak imar, ihya ve ıslah edilerek üretime açılacak arazilerdir. İlgili 3083 sayılı Kanun, 01.12.1984 tarih ve 18592 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Tarım arazisi kavramının tanımlandığı bir diğer hukuki metin; "Tarım Arazilerinin Korunması ve Kullanılmasına Dair Yönetmelik" tir. Yönetmeliğin "Tanımlar" başlıklı 3'üncü maddesi hükmü uyarınca, tarım arazileri; Toprak, topoğrafya ve diğer ekolojik özellikleri bitkisel, hayvansal ve su ürünleri üretimi için uygun olan ve halihazır bu amaçla kullanılan veya ekonomik olarak imar, ıslah ve ihya edilerek bitkisel, hayvansal ve su ürünleri üretimi için uygun hale dönüştürülen arazilerdir. Bezer bir tanım, "Yeter Gelirli Tarımsal İşletme Büyük- lüklerinin Tespitine Dair Tebliğ (Tebliğ No: 2003/20)" de yapılmıştır.

¹⁵ 3083 sayılı Kanunun 2'nci maddesi hükmüne göre, **sulu arazi**, Devletçe sulanan arazidir. Sahibinin kendi imkanları ile suladığı kuru arazi gibi işlem görür.

¹⁶ 3083 sayılı Kanunun 2'nci maddesi hükmüne göre, **tarım toprakları**, Tarım Orman ve Köyşleri Bakanlığınca birinci, ikinci, üçüncü ve dördüncü sınıf olarak belirlenen topraklardır.

rağı mahiyetindeki zeytin yetiştirmeye elverişli fundalık ve makilik alanlar da arazi kapsamında değerlendirilebilir¹⁷.

Tapu Sicili Nizamnamesindeki tanımlama doktrinde noksan görül-müş, arazinin Tüzükte tanımlanan özellikleri dışında arazi sadece uzunluk ve genişlik olarak değil, uzunluk, genişlik, yükseklik ve derinlikten oluşan üç boyutlu maddesel bir varlığa sahip olduğu ka-bul edilmiştir¹⁸.

Arazinin tanımının yapıldığı bir diğer hukuki metin “Yeter Gelirli Tarımsal İşletme Büyüklüklerinin Tespitine Dair Tebliğ”dir¹⁹ (Teb-liğ No: 2003/20). İlgili Tebliğin “Tanımlar” başlıklı 4’üncü madde-si hükmü uyarınca, arazi: Toprak, iklim, topografya, hidroloji ve canlıların değişik oranlarda etkisi altında bulunan biyo-üretken yer-yüzü parçasıdır.

17 3573 sayılı Zeytinciliğin Islahı ve Yabancıların Aşılattırılması Hakkında Kanun hükümlerine göre, orman sınırları dışında bulunan ve Devletin hüküm ve ta-sarrufunda olan yabancı zeytinlikler, Antep fıstığı ve harnupluklar ve her nevi sakız neveleri ile orman sınırları dışında olup da 17.10.1983 tarih ve 2924 sa-yılı Kanun kapsamında bulunamayan zeytin yetiştirmeye elverişli fundalık ve makilikler Tarım ve Köyişleri Bakanlığınca tespit edilip haritalanır. Bu neden-le sınırları haritalanan bu tarım arazileri de arazi kapsamında mütalaa edilmek-tedir. Mezkûr Kanununun 3’üncü maddesine göre, beş yıl süre ile taşınmazın gayesine uygun olarak kullanıldığı Tarım ve Köyişleri Bakanlığınca tespit edilen-lere mahallin en büyük mülki amiri tarafından tapuları devredilecektir. Bu kapsamda, Devletin hükmü ve tasarrufu altında olan bu araziler özel mülkiye-te geçecek ve hukuki tasarruflara konu olabilecektir. Mezkûr Kanun, 07.02.1939 tarih ve 4126 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

18 GÜRSEL Mustafa, 2613 Sayılı Kadastro ve Tapu Tahriri Kanunu, Açıklama-lı-Uygulamalı, Ankara-1978, Sh. 230.

19 25.03.2005 tarih ve 25766 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Bir arazi çeşidi olarak, Tarım Arazilerinin Korunması ve Kullanılmasına Dair Yönetmelik hükümlerinde tanımı yapılan bir kavram vardır: Yerleşim alanı. Yönetmelik hükümlerine göre, **yerleşim alanı**: Konut, konaklama, turizm, sanayi, askeri ve benzeri amaçlarla planlanarak yapılaşmış veya eskiden beri bu amaçla kullanılan planı bulunmayan kasaba, belde ve köy yerleşik alanları ile arsa niteliği kazanmış arazilerdir. Bu yönüyle, yerleşim alanları, bir arazi çeşidi olarak kiraya verilmesi mümkün olan arazi parçalarıdır.

Yukarıda yaptığımız açıklamalara göre, bir toprak parçasını arazi yapan en önemli unsur toprak parçasının sınırlarının belirlenmiş olmasıdır. Toprak parçasının sınırlarının ayırt edilmeye elverişli vasıtalarla belirlenmesi gerekir. Bunun için ise, toprak parçasının kadastro işleminin yapılması şarttır.

7.2. Parsel

Kadastrosu yapılmış yerlerde sınırları açık bir şekilde belirlenen yerlerde sınırlama kadastro planına dayanır ve bu biçimde sınırlanmış ve tapuya bağımsız olarak kaydedilmiş gayrimenkullerden her birine **parsel** denir²⁰. Parsel, sınırları tespit edilmiş ve tapu kütüğünde bağımsız bir sayfa işgal eden arazi parçasıdır. Arazi parçası olması nedeniyle gayrimenkul hükmündedir.

7.3. Arsa

Her ne kadar G.V.K.'nun 70'inci maddesinde arsalardan bahsedilmese de arsalar da gayrimenkul hükmündedir. Arsaların tanımı "Tarım Arazilerinin Korunması ve Kullanılmasına Dair Yönetmelik"²¹

²⁰ SİRMEN A. Lale, Eşya Hukuku Dersleri, Savaş Yayınları, Ankara-1995, Sh. 142.

²¹ 13.06.2003 tarih ve 25137 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

te yapılmıştır. Yönetmeliğin “Tanımlar” başlıklı 4’üncü maddesi hükmü uyarınca, **arsa**: Yerleşim alanları içinde veya dışında ilgili kuruluşlardan uygun görüş alınarak konut, sanayi, turizm ve benzeri amaçlarla yerleşim için imar planı yapılmış veya bu amaçla kullanılan, planı bulunmayan kasaba, belde ve köy yoğun yerleşim alanları içinde kalan arazilerdir.

Arsaların arazi olarak kabul edilmesi nedeniyle Medeni Kanun uygulamasında sözü edilen araziler de gayrimenkul hükmünde olacaktır. Konu ile ilgili olarak Yargıtay 14. Hukuk Dairesi tarafından verilen 11.03.1976 tarih ve T.1311-1346 sayılı kararda arsalar taşınmaz mal olarak nitelendirilmiştir²².

7.4. Bina

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 2’nci maddesi hükmüne göre, bina, yapıldığı madde ne olursa olsun, gerek karada gerek su üzerinde sabit inşaatın hepsini kapsayan yapılardır. Kullanış tarzı bakımından muhtelif isimler altında inşa edilen ev (daire-konut), apartman, apart konutlar, tarım tesisleri, otel binası, fabrika, değirmen, dükkan, hamam, havuz, işhanı, rıhtım, iskele ve köprü gibi ikamete, ticarete, sanata veya herhangi bir mesleki faaliyetin yapılmasına tahsis edilen sabit inşaatlar bina sayılır.

Karada nakledilebilen, sökülüp takılabilen evler, hangarlar, depolar, dükkanlar ve barakalar da sabit inşaat hükmündedir. Emlak Vergisi Kanunu uygulamasında yüzer havuzlar, sair yüzer yapılar, çadırlar ve nakil vasıtaları, takılıp çekilebilen seyyar evler ve benzerleri bina sayılmazlar.

²² GÜRSEL, A.g.e., Sh. 313-314.

Sabit bir yapının kullanım amacı o yapının bina olarak kabul edilmesine engel değildir. Bu itibarla, bir binanın restoran, disko, yönetim binası, personel lojmanı veya sosyal tesis olarak kullanılması bina olma vasfı üzerinde etkili olmayacaktır.

3194 sayılı İmar Kanununda²³ bina kavramı ile ilgili olarak verilen tanım şu şekildedir:

“Bina; kendi başına kullanılabilen, üstü örtülü ve insanların içine girebilecekleri ve insanların oturma, çalışma, eğlenme, dinlenmelerine veya ibadet etmelerine yarayan, hayvanların ve eşyaların korunmasına yarayan yapılardır.”

Bina kavramı ile ilgili bir diğer tanım ise “Yeter Gelirli Tarımsal İşletme Büyüklüklerinin Tespitine Dair Tebliğ (Tebliğ No: 2003/20)” de yer almaktadır. Bu Tebliğin “Tanımlar” başlıklı 4’üncü maddesi hükmünde tanımlanan kavram “Bina Varlığı” terimidir. **Bina varlığı:** İşletmede bulunan samanlık, silo, depo, sundurma, ahır, ağıl gibi işletme faaliyetlerinde kullanılan kapalı ve yarı açık yapılardır.

Mezkûr Tebliğ hükümleri uyarınca tarımsal amaçlı yapıların da kiralanmasından elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı olacağından dolayı bu kavramında tanımının yapılmasında yarar vardır. Tebliğ hükmüne göre, **tarımsal amaçlı yapılar:** Tarımsal üretim ve tarımsal ürünlerin üretildikten sonra ilk işleme ve değerlendirmesini yapmak amacı ile inşa edilen yapılardır. Tarımsal amaçlı yapıların bir çeşidi olarak tarımsal amaçlı entegre yapıları kavramının tanımı ise mezkûr Yönetmelikte yapılmıştır. Yönetmelik hükümleri uyarın-

²³ 09.05.1985 tarih ve 18749 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

ca **tarımsal amaçlı entegre yapılar:** Tarımsal ürünlerin üretiminden sonra işlenerek fiziksel veya kimyasal özellikleri değiştirilip bir veya birden fazla yeni ürüne dönüştürülmesinin yapıldığı tesislerdir.

Uygulamada bina olarak kabul edilebilecek yerler, han, hamam, ev, apartman dairesi, rihtım ve benzerleri gibi inşa edildiği madde ne olursa olsun kara ve su üzerindeki her çeşit sabit inşaatır²⁴. Ayrıca, sabit bir binada bulunan çeşitli işletmelerin, mesela kır kahvesi, çay bahçesi, restoran ve büfe gibi yerlerin de kiralandığına uygulamada sıklıkla rastlanılmaktadır. Han, hamam, kır kahvesi, çay bahçesi, restoran ve büfe gibi yerlerin bu işlerin icrasının yapılması amacıyla kullanılmak üzere kiralanmasında gayrimenkul kiralaması işleminden çok bir işletme hakkının kiralanması söz konusudur. Dolayısıyla, bu şekildeki kiralamalara işletme hakkının kiralanması ile ilgili mevzuat hükümlerinin uygulanması gereklidir.

Arazi ve binaların döşeli bir şekilde kiraya verilmesi durumunda gayrimenkulden ayrı olarak döşeme ve mobilyalar için alınan kira bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı hükmündedir. Dolayısıyla, bu bedellerde kira bedeline dahil edilerek vergilendirileceklerdir. Günümüzde sıkça rastlanan kiraya verme türlerinden biriside kat mülkiyetine konu olan bağımsız bölümlerin mobilyalı şekilde kiraya verilmesi uygulamasıdır. Bu gibi durumlarda, mobilyalı ve içinde bir kısım beyaz eşyanın bulunduğu apartman dairelerinin kiraya verilmesi durumunda genellikle yıllık veya aylık kira bedeli binanın normal kira bedelinden fazla olmaktadır. Mevcut fazlalık binanın içinde bulunan mobilya ve diğer menkul eşyaların bedeli olmaktadır.

²⁴ TURGAY, A.g.e., Sh. 981.

Uygulamada arazinin döşeli olarak kiraya verilmesi durumları ile pek sık karşılaşılmamaktadır. Arazinin döşeli olarak kiraya verilmesi uygulaması genellikle tarım tesislerinde söz konusu olmaktadır. Mesela; arazinin üzerinde elma veya portakal ağaçlarının bulunması ve arazinin bunlarla birlikte kiraya verilmesi durumunda kira bedelinin portakal ve elma ağaçları da göz önünde bulundurularak belirlenmesi durumunda “arazinin döşeli olarak kiraya verilmesi” söz konusu olmaktadır. Bu durumda da elde edilen kira bedelinin araziye ait bölümü ile portakal ve elma ağaçlarına ait bölümünün ayrı olarak tespitine gerek olmayıp elde edilen kira bedelinin tamamı gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilecektir. Yani, elma ve portakal ağaçları için ayrıca ödenen kira bedellerinin verginin konusu dışında kalması söz konusu değildir.

Kanun koyucu, arazi ve binaların çıplak mülkiyeti itibariyle arazinin üzerindeki iktisadi değerler ve binanın içindeki menkul mallardan bağımsız olarak kiraya verilmesi durumunda arazinin üzerindeki iktisadi değerler ve binanın içindeki menkul mallara ait kira bedellerinin vergi dışında kalması daha doğrusu muvazaalı işlemlerin önüne geçilmesi amacıyla bu şekilde bir düzenleme yapmıştır.

7.5. Maden Suları²⁵

Yer altı suları kullanıma elverişli hale getirilerek maden suları ve menba suları olarak kullanılmaktadır. Maden suları ve menba suları kavramlarının tanımını vermeden önce yer altı suyu kavramının açık-

²⁵ Maden suları ve menba sularının kaynağı ilke olarak taşınmaz mülkiyeti ile aynı hükümlere tâbidir. Kaynak üzerindeki mülkiyet hakkının içeriği ve sınırlandırılması gerek Medeni Kanunda gerekse özel kanunlarla düzenlenmiştir. Kaynaklar hakkında ayrıntılı bilgi için bkz., ÇÖRTOĞLU, İ. Sahir, Taşınmaz Mülkiyetinin Aşkın Kullanılması, Ankara-1988, Sh. 191-198.

lığa kavuşturulmasında fayda vardır. Yeraltı Suları Hakkında 167 sayılı Kanunun²⁶ “Terimler” başlıklı 2’nci maddesi hükmü uyarınca, **yer altı suyu:** Yeraltındaki durgun veya hareket halinde olan bütün sulardır. Ayrıca Kanunun 1’inci maddesine göre, yeraltı suları, Devletin hüküm ve tasarrufu altındadır.

5686 sayılı Kanunla kaldırılmadan önceki “Sıcak ve Soğuk Maden Sularının İstismarı İle Kaplıcalar Tesisatı Hakkında Kanun”²⁷ da maden sularının tanımı yapılmamıştı. Maden suyu; İçinde erimiş olarak birtakım mineral maddeleri bulunan ve türlü hastalıkların iyileştirilmesinde içme ya da yıkanma şeklinde faydalanılan kaynak suyu, kaplıca anlamında kullanılmaktadır²⁸.

Jeolojik ve fiziksel olarak koruma altında tutulan yeraltı sularından kuyu açılarak veya kaynaktan doldurularak elde edilmiş, çözülmüş katı madde içeriği toplam 250 ppm’den daha az olmayan sulara maden suyu adı verilir. Çözülmüş mineral tuzları, elementler ve gaz içerirler. Mineralli suları diğer sulardan ayıran özellik, kaynağından elde edildiği anda spesifik miktar ve oranlarda mineraller ve iz elementler içermeleridir. 500 ppm’den daha az mineral içerenlere düşük mineralli su, 1500 ppm’den daha fazla içerenlere yüksek mineralli su denilmektedir²⁹.

Bir diğer tanıma göre, doğal maden suları doğal kaynak sularının bir çeşididir. Doğal kaynak suyu, toprak altında toplanan ve suyun ca-

26 23.12.1960 tarih ve 10688 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

27 30.06.1926 tarih ve 408 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Kanunun tam metni için bkz., KAYSERİLİ Yaşar-TOPALOĞLU Mustafa, Türk Maden Kanunu ve Yeraltı Zenginlikleri Mevzuatı, İstanbul-1990, Sh. 469-470.

28 Coğrafya Terimleri Sözlüğü, MEB Yayınları, Sh. 232.

29 www.anatolya.net.

zibesi ile sürekli akan sulardır ve içeriğinde düşük oranda toprak katmanlarındaki mineralleri taşır. Doğal maden suyu ise, yerkabunun çeşitli derinliklerine sızan, uygun jeolojik şartlarda doğal olarak oluşan, karşılaştığı yer altı ısı ile buharlaşıp genleşerek yüksek ısıda yeryüzüne kendiliğinden basınçla fışkırarak çıkan veya teknik usullerle çıkarılan, izlediği yol boyunca rastladığı volkanik bölgelerdeki fay hatlarındaki ağır mineralleri eriyik olarak taşıyan, içeriğinde en az 1000 miligram/litre çözülmüş mineraller, özel iyonlar, iyonize olmayan bileşikler ve/veya iz elementler bulunan, doğal yapısında karbondioksit ve radyoaktif elementlere sahip olan, sıcak veya soğuk yer altı sularıdır³⁰.

Yukarıda verdiğimiz tanımlar uyarınca, maden suları, içinde erimiş mineraller bulunan ve bazı hastalıkların tedavisinde kullanılan kaynak suyudur. Tâbiatta mevcut içmeye ve yıkanmaya mahsus sıcak ve soğuk maden suları ile kaplıcalar maden suları kapsamına girmektedirler. Uygulamada kaplıcaların kiralanması durumunda kaplıcaların maden suyu kapsamında değerlendirilmesi veya Medeni Kanun uygulamasında bina olarak kabul edilmesi nedeniyle elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı olacaktır.

Maden suları yer altı suları olduğundan Devlete aittir³¹. Çıktığı arazinin sahibine veya başkalarına bir imtiyaz sözleşmesi ile verilebilir (kiralabilir). Uygulamada, genellikle, maden sularının işletil-

30 www.beypazarimadensuyu.com.tr.

31 Aidiyetlik konusunda Anayasa Mahkemesinin 16.02.1965 tarih ve Esas No: 963/126, Karar No: 965/7 sayılı kararında özetle şu açıklamalar yapılmıştır: “İçmeğe ve yıkanmaya özgü şifalı **sıcak ve soğuk maden suları** doğal servetler ve kaynakları deyimi içine girdiğinden bunların üzerinde ne özel kişilerin ne de devletin mülkiyet hakkı söz konusu olamaz, sadece bu **sular** üzerinde devletin hüküm ve tasarruf hakkı olabilir” (Bkz., Senai OLGAÇ, Gayrimenkul Hukukuna İlişkin Özel Yasa ve Tüzükler, Ankara-1980, Sh. 691.).

mesi için Sağlık Bakanlığı Temel Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü'nden işletme ruhsatı alınmaktadır. Bu hak imtiyaz sahipleri tarafından başkalarına kiraya verilebilir. Bu şekilde, kiraya verme karşılığında elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilir.

7.6. Menba Suları

Yeraltı sularının ikinci kategorisini (maden sularından sonra) menba suları oluşturmaktadır. Menba suları, doğada saf halde bulunan ve mineral bakımından zengin su yataklarına verilen genel isimdir. Bu su yatakları ya kendiliğinden yer yüzüne çıkmakta ya da insan gücüyle yer yüzüne çıkarılarak pazarlanmaktadır.

Kanun maddesinde kullanılan menba suları; doğada saf halde bulunan ve insanların faydasına sunmak için inşa edilen tesislerin kiraya verilmesini ifade etmektedir. Bu açıdan menba kuyusunun kiralanması ile çeşitli menbalardan ve kuyulardan gelen suların dolun tesisi ve işletilmesi hakkının kiralanması birbiri ile karıştırılmamalıdır. G.V.K.'nın 70'inci maddesinin 1'inci fıkrasının birinci bent hükmünde geçen menba suları, menba sularının insanlara ulaştırılması için inşa edilen dolun tesislerinin kiralanmasını kapsamaktadır. Bu itibarla bu tesislerin kiralanması mukabilinde kuyunun sahibinin elde ettiği irad gayrimenkul sermaye iradıdır.

Konu ile ilgili olarak Yargıtay Altıncı Hukuk Dairesi tarafından verilen 24.01.1991 tarih Esas No: 1991/188, Karar No: 1991/687 sayılı kararda konumuza ışık tutması açısından özetle şu açıklamalar yer almaktadır:

“(...) Taraflar arasındaki 1.1.1988 başlangıç tarihli kira sözleşmesi incelendiğinde, kiralanan şeyin ne için istimal edileceği hanesin-

de (...) Menba Suyu olduğu belirtilmiş, ancak özel şartlarda kiralanın yerin elektrik-su-ısıtma ve kalorifer tesisatından ve kiralanın binadan bahsedildiği görölmüş (özel sözleşmenin 1-2-3-4-9. maddelerinde) bu haliyle kiralanın sadece kuyudan ibaret olmayıp kiralanın yerin menba kuyusu değil çeşitli menbalardan ve kuyulardan gelen suların dolun tesisi ve işletilmesi olduğu anlaşılmıştır. Bu hale göre kiranın, hasılat kirası niteliği taşıdığı ve kiralanın yerin musakkaf bulunduğunun kabulü gerekmiştir. Musakkaf hasılat kiralarında da 6570 sayılı Yasanın hükümleri uygulanır.”

Medeni Kanunda “kaynak” tâbiri ile ifade edilen ve kaynak hakkı olarak öngörölen menba suları, çıktığı arazinin mütemmim cüz’ü (ayrılmaz parçası) sayılırlar ve arazi sahibine aittirler. Arazi sahibinin bu suyun çıkarılması ile ilgili olarak yapmış olduğu tesisi kiralamasından elde ettiği gelirden gayrimenkul sermaye iradı sayılır ve bu iratların vergilendirilme esasları çerçevesinde vergilendirilir.

7.7. Madenler

3213 sayılı Maden Kanununun³² 1’inci maddesi hükmüne göre, 3213 sayılı Kanun, madenlerin aranması, işletilmesi, üzerinde hak sahibi olunması ve terk edilmesi ile ilgili esas ve usulleri düzenlemektedir. Dolayısıyla, madenlerin aranması, işletilmesi ve üzerinde hak iktisabı Maden Kanununa tâbidir. Kanun bununla ilgili olarak teferruatlı hükümler getirmektedir. Bunların en önemlisi maden sicilleridir. Madenler tapu sicili yerine tutulmakta olan madenler siciline tescil (kayıt) edilmektedir.

³² 15.06.1985 tarih ve 18785 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Bir arazi parçasının altında bulunan madenler, Maden Kanununa göre devlete aittir. Bununla ilgili olarak Maden Kanununun 4'üncü maddesi hükmünde şu düzenleme yapılmıştır: “*Madenler Devletin hükiim ve tasarrufu altında olup, içinde buldukları arzın mülkiyetine tâbi değildir*”. Bu nedenle, madenlerin aranması ve işletilmesi ancak Devletin müsaadesiyle mümkündür. Devletin bu müsaadesinin göstergesi ruhsat verme şeklinde cereyan etmektedir.

5177 sayılı Kanun³³ ile değişik 3213 sayılı Maden Kanununa göre iki çeşit ruhsat vardır: Arama ruhsatı ve işletme ruhsatı³⁴. 5177 sayılı Kanun ile değişik Maden Kanununun 16'ncı maddesi hükmü uyarınca, II. Grup, III. Grup ve IV. Grup madenler arama ruhsatı, V. Grup madenler arama sertifikası ile aranır. I. Grup madenler için doğrudan işletme ruhsatı verilir.

Madenler, işletme ruhsatı (arama ruhsatı) ve arama sertifikası ile gerçek veya tüzel kişilerce işletilebilirler. Arama ruhsatı ve arama sertifikasının üçüncü kişilere devri mümkündür. Ancak, işletme izninin devri mümkün değildir. İşletme ruhsatını devralan şahısların maden aramak için gerekli yerlerden yeniden işletme izni almaları gereklidir.

Uygulamada, ruhsat sahipleri madenler üzerinde sahip olduğu haklarını başkalarına kiraya verebilirler. Bu kiralama karşılığında hak

³³ 05.06.2004 tarih ve 25483 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁴ 5177 sayılı Kanun ile değişmeden önceki 3213 sayılı Maden Kanununa göre, arama ruhsatı, ön işletme ruhsatı ve işletme ruhsatı olmak üzere üç çeşit ruhsat öngörülmüştür. 5177 sayılı Kanunun 38'inci maddesi ile 3213 sayılı Maden Kanununun 19'uncu maddesi yürürlükten kaldırılmıştır. Maden Kanununun 19'uncu maddesi hükmünde 'ön işletme' ruhsatının verilmesi ile ilgili işlemler düzenlenmekteydi. 5177 sayılı Kanunun geçici 1'inci maddesi hükmüne göre ise, ön işletme ruhsatları süresi sonuna kadar devam eder.

sahiplerinin elde ettikleri kira bedelleri gayrimenkul sermaye iradıdır. Uygulamada, maden işletme haklarının devri redevans sözleşmeleri ile gerçekleştirilmektedir. Bu itibarla yapılan redevans ödemelerinin gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi gereklidir.

7.8. Taş Ocakları

Yapı taşı ve kaldırım taşı gibi yerlerde kullanmak üzere taş çıkarılan yerlere taş ocakları denilmektedir³⁵. Taşocaklarında işlenen taşlar, 5177 sayılı “Maden Kanununda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun” ile 3213 sayılı Maden Kanunu kapsamına alınmıştır³⁶.

Taşocakları arazinin mütemmim cüz’ü olarak 4721 sayılı T.M.K. hükümlerine tâbi ise de, bunlar müstakil gayrimenkul olarak kabul edilemezler; içinde buldukları araziye tâbidirler³⁷. Ancak, bu gibi taşınmazlar kamu malı niteliğindedir; bu nedenle de Medeni Kanunda belirtilen koşullarla mülkiyeti zamanaşımı ile kazanılmaz³⁸.

35 Coğrafya Terimleri Sözlüğü, Sh. 303.

36 5177 sayılı Kanundan önce, Taşocakları, 16 Mayıs 1317 tarihli Taşocakları Tüzüğünde düzenlenmiş olup, Maden Kanununun kapsamı dışındadır. İlgili Kanunun 38’inci maddesi ile 6.6.1901 tarihli Taşocakları Nizamnamesi yürürlükten kaldırıldığından, bu Tüzükte düzenlenen taşlar Maden Kanunu kapsamına alınmıştır.

37 OĞUZMAN-SELİÇİ, A.g.e., Sh. 169.

38 GÜRSEL, A.g.e., Sh. 142, 234.

Taş ocaklarının bulunduğu yerlerde aynı nitelikteki kayalar, tepeler ve dağlar taş ocağı kapsamında değerlendirilemez ve tescile tâbi tutulamaz³⁹. Taşocakları ile ilgili olarak Yargıtay 7. Hukuk Dairesi tarafından verilen 25.10.1974 tarih ve 6644-5523 sayılı Kararda; taşocaklarının bulunduğu yerlerde aynı nitelikteki kayalar, tepeler ve dağların tescile tâbi tutulamayacağı belirtilmiştir⁴⁰.

Hangi tür arazide çıkarsa çıksın ocakların açılması ile bunlarda taş ve bu mahiyetteki maddelerin üretilmesi hakkı arazi sahibine aittir. Kaldırım, değirmen, granit, çakıl, kireç, alçı, çimento, mermer ve sair taşlarla, sanayide kullanılan bu mahiyetteki maddelerin üretimi için açılan ocaklar taş ocaklarıdır. Taş ocağı işletme ruhsatına sahip olanların bu işletme haklarını başkalarına kiraya vermeleri karşılında elde ettikleri gelirler, gayrimenkul sermaye iradidir.

7.9. Kum ve Çakıl İstihsal Yerleri

Kum ve çakıl istihsal yerleri kavramını tanımlamadan önce istihsal yeri kavramını tanımlamakta fayda vardır. 1380 sayılı Su Ürünleri Kanununun⁴¹ “Tanımlar” başlıklı 2’nci maddesi hükmüne göre, **istihsal yerleri**, bu kanun kapsamında su ürünlerini istihsale elverişli olan ve içinde veya üzerinde her hangi bir istihsal vasıtası kurulabilen, kullanılabilen su sahalarıdır. Buna göre, kum ve çakıl istihsal yerleri, kum ve çakıl üretimi için elverişli olan ve üzerinde herhangi bir istihsal vasıtası kurulabilen yerlerdir.

³⁹ İlgili olarak bkz., Yargıtay 7. Hukuk Dairesi’nin 25.10.1974 tarih ve T.6644-5523 sayılı kararı. Karar için bkz., GÜRSEL, A.g.e., Sh. 357.

⁴⁰ GÜRSEL, A.g.e., Sh. 357.

⁴¹ 04.04.1971 tarih ve 13799 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Medeni Kanunumuza göre, kum ve çakılın mülkiyeti çıktığı arazinin sahibine aittir. Kum ve çakıl yer üstü kaynağı olduğundan araziden bağımsız olarak mülkiyete konu olabilirler. Ancak, daha öncede belirttiğimiz gibi yer altı kaynaklarından olan madenler araziden bağımsız bir mülkiyete konu olmazlar. Zira madenler içinde buldukları arzın mülkiyetine tâbi değildir.

Kum ve çakıl istihsal yerlerinin (ocakların) işletilmeleri için madenlerde olduğu gibi ruhsat alınması gerekmektedir.

5177 sayılı Kanun ile taşocakları Maden Kanunu kapsamına alındığından bu ocakların devrinde Maden Kanununun ilgili hükümleri uygulanacaktır. Taşocaklarının devrinde ocağın işletme hakkının devri söz konusu olmaktadır. Ocağın bulunduğu arazinin devri mümkün değildir. Ocakların intikal işlemleri, içinde buldukları arazi hakkında geçerli olan (arazinin bağlı bulunduğu) yasa hükümlerine tâbidir⁴².

Kum ve çakıl istihsal yerleri (ocaklar) için de Maden Kanunu hükümleri geçerli olacaktır. Maden Kanununa göre, taşocaklarında işletme ruhsatının devri mümkündür. İşletme izninin devri mümkün olmayıp ruhsatı devir alan üçüncü kişiler işletme izni için tekrar ilgili yerlerden izin almak zorundadırlar.

İşletme ruhsatının devrinin uygulamada kira sözleşmesine göre yapılması halinde elde edilen kira gelirleri gayrimenkul sermaye iradı

⁴² 5177 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılan Taşocakları Tüzüğü'nün 20'nci maddesi hükmüne göre, bu nizamnamede belirtilen şartlara göre ruhsatname verilen ocaklar devredilebilir. Ocakların intikal işlemleri, içinde buldukları arazi hakkında geçerli olan (arazinin bağlı bulunduğu) yasa hükümlerine tâbidir. Tüzüğü'nün Türkçe metni için bkz., KAYSERİLİ Yaşar-TOPALOĞLU Mustafa, A.g.e., Sh. 419.

hükümünde olacaktır. Kum ve çakıl istihsal yerlerini (ocakları) başkalarına kiraya veren ruhsat sahibinin elde ettikleri kiralar da gayrimenkul sermaye iradidir.

Her ne kadar G.V.K.'nın 70/1'inci maddesinde bahsedilmese de kireç ve toprak istihsal yerlerinin (kireç ve toprak ocaklarının) kiraya verilmesinden elde edilen kazançlar da gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilecektir.

7.10. Tuğla ve Kiremit Harmanları

Tuğla ve kiremit harmanları, yaz aylarında basit usullerle tuğla ve kiremit imal etmeğe mahsus yerlerdir⁴³. Bu tesislerde yapılan imalat basit bir sınai imalat olup, imal edilen yerler (tuğla ve kiremidin açık havada kurutulduğu ve pişirildiği yerler) sınai bir tesis niteliğinde değildir. Sınai bir tesis niteliğinde olup tuğla ve kiremit üretimine yarayan tesisler fabrikadır. Tuğla ve kiremit imalatı yapılan harmanları fabrikadan ayırt etmek amacıyla kanun düzenlemesinde bu kavrama yer verilmiştir. Burada yapılan tuğla ve kiremit imalatı açık havada yapılmaktadır. Bu nedenle de, bu tesisler 'harman' kavramı ile nitelenmiştir. Ancak, tuğla harmanı yerine bazen tuğla ocakları tâbiri de kullanılmaktadır⁴⁴.

Eski uygulamada, Taşocakları Nizamnamesinin 1'inci maddesine göre 'Ocak' olarak kabul edilen tuğla ve kiremit harmanları Maden Kanun kapsamına alınmıştır. Bu nedenle, bu ocaklara ait ruhsat al-

⁴³ TURGAY, A.g.e., Sh. 983.

⁴⁴ İlgili olarak bkz., Yargıtay 5. Hukuk Dairesi'nin 10.03.1981 gün, Esas No: 1981/910, Karar No: 2246 sayılı kararı. İlgili karar için bkz., KARAHACIOĞLU Ali Haydar-NAZAROĞLU Yavuz, İdari ve Adli Yargıda Kamulaştırma, Sh. 247.

ma ve ruhsat dahilinde bu ocakların işlenmesi hakkında 3213 sayılı Maden Kanunu hükümleri uygulanacaktır⁴⁵.

Bu yerler, basit bir üretim yeri de olsa bir arazi parçası üzerine inşa edilen bir yapı olduğundan Medeni Kanununa göre gayrimenkul hükmündedir. Bu arazi parçalarının kiraya verilmesinden elde edilen gelirler de gayrimenkul sermaye iradidir.

7.11. Tuzlalar

Tuzla kelime anlamı itibariyle, buharlaşma imkanı fazla olan deniz kıyılarında, tava denilen havuzlara deniz suyu akıtmak ve bu suyu buharlaştırmak suretiyle tuz elde edilen yerdir⁴⁶. Ülkemizde tuz elde edilen yerler sadece deniz kıyılarında olmamakta göllerden de tuz elde edilmektedir. Bu itibarla, tuzlalar, deniz ve göl kıyılarında tesis edilen çeşitli istihsal yerlerinde deniz ve göl suyunun buharlaşması sonucu tuz elde edilen yerlerdir.

Tuzlalar da Medeni Kanun kapsamında gayrimenkul hükmündedir. Maden Kanununda Değişiklik Yapılmasına ve Tuz Kanununun Yürürlükten Kaldırılmasına İlişkin 4683 Sayılı Kanunun Uygulanması-

45 Tuğla ve kiremit harmanları Taşocakları Nizamnamesinin 1'inci maddesine göre 'Ocak' olarak nitelendirilmekte idi. Nitekim, Yargıtay Hukuk Genel Kurulu tarafından verilen 06.04.1955 tarih ve T.7/21-25 sayılı kararda; tuğla harmanı gayrimenkul olarak kabul edilmiş ve Taşocakları Nizamnamesinin 1'inci maddesine dahil yerlerden olduğu belirtilmiştir (GÜRSEL, A.g.e., Sh. 356.; DÖNMEZ İrfan, Tatbikatta Tapu İptal Davaları, 3. Baskı, Sh. 392.) . Taşocakları Nizamnamesi 5177 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır. Bu nedenle, tuğla ve kiremit harmanları 'ocak' olarak 3213 sayılı Maden Kanunu hükümlerine tâbi olacaklardır.

46 Madencilik sözlüğü; www.etiholding.gov.tr/tr/madensozluk; Coğrafya Terimleri Sözlüğü, Sh. 319.

na Dair Yönetmeliğin⁴⁷ “Tanımlar” başlıklı 3’üncü maddesi hükmüne göre, **tuz**, bir asidin veya bir asit oksidin bir baza veya bir bazik okside, ya da bir asidin bir madene etkimesiyle meydana gelen bileşiği; **Tuzla**, tuz üretimi yapılan alan ve tuz üretimi ile doğrudan doğruya ilgili bulunan havuz/tava, kanal ve sedde gibi tesisleri; **tuz işletmesi**, deniz, göl ve kaynak suyundan ve kaya tuzu yataklarından tuz elde etmek için kurulan, tuz üretimi ile bir bütün teşkil eden yer altı ve yer üstü yapıları ve tesislerin tümü ile araç, gereç ve teçhizatı ifade etmektedir⁴⁸.

Tuz üretimi yapılan tesislerin, tuzlaların, işletme ruhsatı sahibi, tuzla işletme veya imtiyaz hakkına sahip kimselerin, bu yerleri kiraya vermelerinden dolayı elde ettikleri gelirler gayrimenkul sermaye iradı kapsamındadır.

⁴⁷ 25.12.2001 tarih ve 24621 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁴⁸ 3078 sayılı Tuz Kanununun 3’üncü maddesine göre, Türkiye dahilinde bilinen veya yeniden keşfedilecek olan bilumum göl, kaya ve deniz tuzları ile akar veya kaynar veyahut kuyu halindeki tuzlu suların tasarrufu münhasıran Devlete aittir. Bu nedenle, tuzlaların işletilmesi bir ruhsatla olur. Tekel idaresince hiç işletilmemiş veya işletilmesinden vazgeçilen tuzların gerçek veya tüzel kişiler tarafından yabancı memleketlere tuz ihraç edilmek şartı ile işletilmelerine izin vermeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. 3078 sayılı Tuz Kanunu, 23 Kanunuevvel (Aralık) 1936 tarihli ve 3489 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Yayınlandığı düstur: 3.t.Düstur, Cilt: 18, Sh. 31. Fakat, 3078 sayılı Tuz Kanunu ile ek ve değişiklikleri ve bu Kanuna dayalı olarak çıkartılan “Devlet Tekeli Dışında İşletilecek Tuzlalar Hakkında Tüzük” 4683 sayılı “Maden Kanununda Değişiklik Yapılması ve Tuz Kanununun Yürürlükten Kaldırılmasına İlişkin Kanun” un 6’ncı maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. İlgili 4683 sayılı Kanun, 26.06.2001 tarih ve 24444 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

7.12. Voli Mahalleri ve Dalyanlar

Voli mahalleri ve dalyanlar 1380 sayılı Su Ürünleri Yasasında tanımlanmıştır. Kanunun “Tarifler” başlıklı 2’nci maddesinde yapılan tanımlar şu şekildedir:

“Dalyan yeri: Bir veya mütaaddit sabit yahut muvakkat dalyan kurmaya elverişli istihsal sahalarıdır.

Sabit dalyan: Denizlerde ve içsulara su ürünleri istihsal etmek için kazık, çit, çubuk, tel, taş veya beton ve benzeri manialarla çevrilmek suretiyle, sınırları değişmeyecek şekilde kurulan veya tâbii olarak çevrilmiş su sahalarından meydana getirilen dipile irtibatlı tesislerdir.

Muvakkat dalyan (Yüzer): Şamandıra, duba, tekne ve saireye bağlı ağlarla çevrilmek suretiyle kurulan su mahsulleri istihsaline mahsus tesislerdir.

Voli yeri: Deniz ve içsulara su ürünleri istihsaline elverişli, sahile bitişik ve sınırları belli su sahalarıdır”.

Buna göre; dalyan yeri ve voli mahalleri balık üretmeye elverişli üretim sahalarıdır. **Voli ağları**, denizlerden (sahillerden) ve iç sular-
dan iki koldan el ile karaya çekilen balık ağlarına verilen isimdir. Voli ağları ve bu ağların çevrildiği ve sınırları belirli su sahalarına da **voli mahalli** denir⁴⁹. Diğer bir ifade ile voli mahalleri; denizlerde, göllerde ve nehirlerde (iç sulara), balık avlamaya ayrılmış, su üstünde herhangi bir sabit veya geçici engellerle çevrilmemiş tâbi avlanma sahalarıdır.

⁴⁹ GÜRSEL, A.g.e., Sh. 49.

Dalyan ise, balıkların toplu olarak geçtikleri yerin üç yönü ağ ile kapalı, bir tarafı balıkların girmesi için açık bırakılan ve balıklar girince kapatılan av yerleridir⁵⁰. Yani, dalyan, dalyan kurmaya elverişli balık üretim sahalarıdır. Diğer bir ifade ile dalyanlar; denizlerde, göllerde ve nehir ağızlarında kazık, çit, taş, beton ve ağ gibi suni engellerle çevrilmiş su ürünleri avlama sahalarıdır. Ülkemizde iki tür dalyan vardır:

1- Altı tamamen ağ ile örtülü ağ ve direklerden oluşmuş dalyanlar (Beykoz'daki Hasan Bey ve Süreyya Dalyanları bu türdendir);

2- Deniz körfezlerine, göl kenarlarına veya nehirlerin ve çayların ağzlarına kurulan (Çit Dalyanı) ki buna bazı yerlerde (Gotra) adı da verilmektedir. Bu biçim dalyanlarda ağ yoktur. Ağ yerine direk ve kamış vardır. Üç tarafı kamış ve direklerle çevrili olup bir tarafı açıktır. Balıklar girince açık olan kapı kapanır. Balıklar buralara yumurtalamak için girerler. Bir daha çıkmazlar. Balıklar yumurtaladıktan sonra avlanırlar. Bu yerlere (Kuzuluk) adı da verilmektedir⁵¹.

Uygulamada dalyan ve volilerin sınırlarının kesin bir açıklık taşımadığı görülmektedir. Bu gibi durumlarda sınırların teamüle göre belli edilmesi ve anlaşmazlıklarda bilirkişiye başvurulması gerekir⁵². Bu çerçevede, bilirkişi marifeti ile de olsa voli mahalleri ve dalyanların sınırları çizilebilmektedir. Bu sınırlar ise, sabit bir yer olmaktadır.

50 GÜRSEL, A.g.e., Sh. 48.

51 GÜRSEL, A.g.e., Sh. 48.

52 KARAHASAN, Mustafa Reşit, Türk Medeni Kanunu, Eşya Hukuku, İkinci Cilt, 1977, Sh. 766, 770.

Dalyan ve voli sahiplerinin deniz ve iç suların (göller ve nehirler) ağzlarının bulunduğu (denize ya da göle döküldükleri yer) zemin üzerinde mülkiyet hakları yoktur. Bu yerlerde sadece balık avlamaktan ibaret bir yararlanmak hakkı vardır⁵³.

Medeni Kanun uygulamasında gerek voli mahalleri gerekse dalyanlar gayrimenkul mal hükmündedir. Konu ile ilgili olarak Yargıtay 6. Hukuk Dairesi tarafından verilen 26.12.1967 tarihli bir karara göre, tapulu olan dalyanlar taşınmaz mallar gibi alınır, satılır, bağışlanır ve şuf'a hakkı tanınır⁵⁴. Bu da buraların sabit bir yer olduğuna karinedir. Ayrıca, gayrimenkul mallar gibi dalyan ve voliler de satılabilir, bağışlanabilir ve kiraya verilebilir. Miras yoluyla üçüncü kişilere intikali de mümkündür.

Dalyan ve voli mahallerinin kiralınması neticesinde elde edilen gelirler, gayrimenkul sermaye iradıdır. Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında dalyan ve voli mahallerinin kiralınması işleminin, su ürünleri istihsalı hakkının kiralınması olarak değerlendirilmesi gereklidir⁵⁵.

53 GÜRSEL, A.g.e., Sh. 49.

54 GÜRSEL, A.g.e., Sh. 48.

55 Konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı tarafından 09.11.1998 tarihinde verilen B.07.0.GEL.0.53/5317-1483/40043 sayılı muktazeda özetle şu açıklamalar yapılmıştır: “.....Dalyan ve voli yerlerinin kiralınma nedeni, bu yerlerdeki su ürünlerinin üretimini sağlamaktır. Buldukları zeminlerinin kiralınması amaçlanmamaktadır. Kiralama nedenini; dalyan ve voli yerlerine isabet eden ve her zaman değişebilen su kütlesi içerisinde yer alacak su ürünleri oluşturmaktadır. Bu yönü ile dalyan ve voli yerlerinin kiralınması işlemi, gayrimenkul değil, su ürünleri istihsalı hakkın kiralınması olarak değerlendirilmesi gerekmektedir”. Bu çerçevede, dalyan ve voli yerlerinin kiralınması işleminde su ürünleri istihsalı hakkının kiralınması söz konusu olmaktadır. Muktezanın tam metni için bkz., Tebliğler Dergisi, Sayı: 109, Kasım-Aralık 1998, Sh. 184-186.

7.13. Gayrimenkullerin, Ayrı Olarak Kiraya Verilen Mütemmim Cüzileri ve Teferruatı İle Bilumum Tesisatı, Demirbaş Eşyası ve Döşemeleri

Uygulamada sıklıkla gayrimenkullerin mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı, demirbaş eşyası ve döşemeleri ayrı veya gayrimenkul ile beraber kiraya verildiklerine rastlanmaktadır. Bu şekilde yapılan kiralamalarda mütemmim cüzileri ve teferruat ile bilumum tesisatı ve demirbaş eşyası ve döşemeleri için ayrıca alınan kiralarda gayrimenkul sermaye iradıdır. Bu değerlerin gayrimenkulden ayrı olarak kiraya verilmesi halinde ise bunlar için alınan kira bedelleri de gayrimenkul sermaye iradıdır.

743 sayılı Türk Medeni Kanunu 4721 sayılı T.M.K. ile yürürlükten kaldırılmıştır. Yeni Medeni Kanunda eski kanunda yer alan bazı kavramlar değiştirilmiştir, bazı kavramlar ise Türkçeleştirilmiştir. Türkçeleştirilen kavramların başında mütemmim cüz ve teferruat kavramları gelmektedir.

4722 sayılı Türk Medeni Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunun⁵⁶ “Yollamalar” başlıklı 21’inci maddesi hükümü uyarınca, 4722 sayılı Kanunun ve Türk Medeni Kanununun yürürlüğe girmesiyle yürürlükten kaldırılmış veya değiştirilmiş bulunan kanunların maddelerine, diğer mevzuat tarafından yapılan yollamalar, o maddeleri karşılayan yeni hükümlere yapılmış sayılır. Bu nedenle, G.V.K.’nın 70’inci maddesinde belirtilen “mütemmim cüz” ve “teferruat” kelimeleri Türkçeleştirilmiş şekliyle kullanılacaktır.

⁵⁶ 08.12.2001 tarih ve 24607 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

4721 sayılı Kanuna göre, **mütemmim cüz (Bütünleyici Parçalar)**: Yerel adetlere göre asıl şeyin unsuru olan ve o şey yok edilmedikçe, zarara uğratılmadıkça veya yapısı değiştirilmedikçe ondan ayrılmasına olanak bulunmayan parça, o şeyin bütünleyici parçasıdır (M.K. Mad.: 684). **Eklenti (teferruat)**: Asıl şey malikinin anlaşılabilen arzusuna veya yerel adetlere göre, işletilmesi, korunması veya yarar sağlaması için asıl şeye sürekli olarak özgülünen ve kullanılmasında birleştirme, takma veya başka bir biçimde asıl şeye bağlı kılınan taşınır maldır (M.K. Mad.: 686).

7.14. Tesisat

Tesisat kelime anlamı itibariyle, belli bir işin sağlanmasına yardım eden araçların uygun yerlere döşenmesi veya döşenen bu araçların tümü, döşem anlamında kullanılmaktadır. Mesela, kalorifer tesisatı veya asansör tesisatı gibi⁵⁷. Görüldüğü üzere, tesisat kavramı ile makine kavramı aşağı yukarı aynı anlama gelmek üzere kullanılmaktadır. Tesisat niteliğindeki araçlar nitelik itibariyle bütünleyici parça niteliğinde olmayan ve eklenti niteliği taşımakla beraber gayrimenkulden ayrı olarak kullanılabilen değerlerden müteşekkil makinelerden ve araçlardan oluşmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (V.U.K.'nun) 156'ncı maddesi uygulamasında, tesisat, ticari, sınai veya zirai faaliyetlerin icra edildiği işyerinde kullanılan ve gayrimenkullerden ayrı olarak kiraya verilebilen tesisatları (makineleri) kapsar.

G.V.K.'nun 70/3'üncü maddesi hükmüne göre, gayrimenkullerden ayrı olarak kiraya verilen makineler, tesisat hükmünde kabul edil-

⁵⁷ Türkçe Sözlük, 2. Cilt, Sh. 2204.

miştir. Dolayısıyla, tesisatların kiralanması karşılığında bunlardan elde edilen kira gelirleri gayrimenkul sermaye iradı mahiyetinde kabul edilerek bu gelirlerin vergilendirilme esasları çerçevesinde vergilendirilecektir.

7.15. Demirbaş Eşya

Demirbaş, bir yerde kullanılan, bir yere kayıtlı olan ve bir görevli-den öbürüne teslim edilen dayanıklı eşya anlamında kullanılmaktadır⁵⁸. Demirbaş eşya, bütünlüğü parça niteliğinde olmayan ve eklenti niteliği taşımakla beraber gayrimenkulden ayrı olarak kullanılabilen menkul mallardandır.

Eğlence ve istirahat yerlerinde ve kiraathane gibi yerlerde kullanılan demirbaşlar bazı zamanlarda ayrı olarak kiraya verilmektedir. Mesela; düğün zamanlarında kahvehane, eğlenme ve istirahat mahallerinde bulunan masa ve sandalye gibi demirbaş eşyanın ayrı olarak kiralandığına sıkça rastlanılmaktadır. Bu gibi durumlarda, kahvehane, eğlenme ve istirahat mahallerinin eklentileri olan demirbaşların kiralanmasından elde edilen gelir, gayrimenkul sermaye iradidir. Bunların ticari işletmenin aktifine kayıtlı olması halinde kiralanmasından elde edilen gelirler ticari kazanç olarak vergilendirilecektir.

7.16. Döşeme

Döşeme kelimesinin sözlük anlamı itibariyle; yapılarda taban üzerine döşenen tahta vb. kaplama; bir yapının döşenmesine yarayan her türlü eşya veya mefruşat anlamlarında kullanılmaktadır.

⁵⁸ Türkçe Sözlük, 1. Cilt, Sh. 550.

Döşeme, bütünleyici parça niteliğinde olmayan ve eklenti niteliği taşımakla beraber gayrimenkulden ayrı olarak kullanılabilen değerlerdir. Gayrimenkullerden ayrı olarak kiraya verilen ve “döşeme” olarak kabul edilebilecek değerlere uygulamada rastlamak mümkün değildir. Ancak, bu şekilde gayrimenkulden ayrı olarak kiraya verilmesi mümkün olan döşemelerden elde edilen kira gelirleri gayrimenkul sermaye iradı mahiyetinde olacaktır.

7.17. Gayrimenkul Olarak Tescil Edilen Haklar

Medeni hukukta genel kural olarak bir hak, taşınmaz mal mülkiyetine konu olamaz. Fakat uygulamada sosyal ve özellikle ekonomik zorluklar nedeniyle bazı irtifak haklarına⁵⁹ bağımsız ve devamlı bir nitelik tanınmış ve tapu kütüğünde bağımsız bir yaprağa yazılmasına (kaydedilmelerine) izin verilmiştir. Bu niteliğiyle de bu haklar gayrimenkul sayılmışlardır. Yani, irtifak hakları, bağımsız ve sürekli bir hak olarak tapu kütüğünün ayrı bir sayfasına kayıt edilmekle gayrimenkul hükümlerine tâbi olur. Bunlar esas itibariyle sınırlı ayni haktır. Bu nedenle, irtifak haklarına gayrimenkul hükümleri ancak kıyas yoluyla uygulanabilecektir.

Medeni Kanun, kaynak ve üst hakkını taşınmaz addetmekle onların mahiyetlerinde bir değişiklik yapmış olmayıp, bu haklara taşınmaz mülkiyetine ait kuralların uygulanabileceğini sağlamak istemiştir⁶⁰.

⁵⁹ Ayni haklar eşya hukukunda ikiye ayrılır: Tam ayni haklar ve sınırlı ayni haklar. Sınırlı ayni haklar ise kendi içinde irtifak hakları, rehin ve taşınmaz yükümlülüğü olmak üzere üçe ayrılırlar. Ayrıntılı bilgi için bkz., ÜNAL Mehmet, Şekli Eşya Hukuku, Ankara-1994, Sh. 42-48.

⁶⁰ ÇÖRTOĞLU İ. Sahir, A.g.e., Sh. 133.

Gerçekten bağımsız ve devamlı olan böyle bir hak, ayrı bir taşınmaz niteliğinde sayılmıştır. Bunun için de hakkın, bağımsız olarak devredilebilecek veya geçirilebilecek (üçüncü kişilere intikal edebileceği) bir hak olması ve yalnızca devamlı bir amaç için kurulmuş bulunması gerekir. Medeni Kanunda düzenlenmiş bulunan ve tapu kütüğünün bağımsız bir yaprağına kaydı öngörülmüş bu nitelikteki haklar, inşaat ve kaynak hakkıdır⁶¹. Ancak, Medeni Kanunda düzenlenmiş bulunan diğer irtifak hakları da (şahsi irtifak hakları) tapu kütüğündeki bağımsız bir sahifesine kayıt edilmekle gayrimenkul sayılabilecektir⁶².

Tapu kütüğüne tescil irtifak hakları için zorunlu bir husustur. Medeni Kanununa göre bir irtifak hakkı ancak tescil ile kurulabilir. Bunun için kaynak ve inşaat hakkının irtifak hakkı olarak nitelenebilmesi için tapuya tescili gereklidir.

Tapu kütüğünün ayrı bir sayfasına bağımsız ve sürekli olarak kaydedilmiş bulunan haklar, gayrimenkullerin devir ve iktisap kurallarına uygun olarak başkasına devir ve temlik edilebilir, rehnedilebilir. Bu hakkın devrini öngören sözleşmelerin şekli gayrimenkul mülkiyetinin devrinde olduğu gibi resmi şekildir. Bu hakkın üzerinde iş-tira, şufa ve vefa hakları şerh verilebilir⁶³.

Sonuç olarak tapu kütüğüne gayrimenkul olarak tescil edilen bağımsız ve sürekli hakların varlığı için şu şartların bulunması gereklidir⁶⁴:

61 KARAHASAN Mustafa Reşit, Türk Medeni Kanunu, Eşya Hukuku, İkinci Cilt, 1977, Sh. 280.

62 ESENER Turhan, Eşya Hukuku, Ankara-1985, Sh. 68-69.

63 ESENER, A.g.e., Sh. 70.

64 ESENER, A.g.e., Sh. 69.

- 1- Tescil edilmiş bir irtifak hakkı bulunmalıdır.
- 2- Tescil edilmiş irtifak hakkı bağımsız olmalıdır.
- 3- Tescil edilmiş irtifak hakkı sürekli olmalıdır.
- 4- İrtifak hakkının tapu kütüğünün ayrı bir sahifesine kaydedilmesi lazımdır.

7.17.1. İnşaat Hakkı (Üst Hakkı, Yapı Hakkı)

Medeni Kanunun “Üst Hakkı” başlıklı 726’ncı maddesi hükmünde konu ile ilgili şu açıklamalar yapılmıştır:

“Bir üst hakkına dayalı olarak başkasına ait bir arazinin altında veya üstünde sürekli kalmak üzere inşa edilen yapıların mülkiyeti, irtifak hakkı sahibine ait olur.

Bir binanın başlı başına kullanılmaya elverişli bağımsız bölümleri üzerinde kat mülkiyeti veya kat irtifakı kurulması, Kat Mülkiyeti Kanununa tâbidir.

Bağımsız bölümler üzerinde ayrıca üst hakkı kurulamaz”.

Üst hakkı, hak sahibinin başkasına ait bir arazi üzerinde ya da altında bir inşaat veya imalat yapmak ya da önceden var olan inşaat veya imalatı yerinde bırakmak (muhafaza etme) yetkisini veren, kural olarak devre ve miras yoluyla intikal etmeye elverişli bulunmayan bir irtifak hakkıdır. Bu hak gereğince üst hakkı sahibi, başkasının taşınmazı üzerinde ya da altında yapılmış ya da yapılan inşaat veya imalatın maliki olur⁶⁵.

⁶⁵ KARAHASAN, A.g.e., Sh. 280.

Üst hakkı, tüm bu kapsamlı içeriği ile birlikte “üst hakkı irtifakı” olarak da adlandırılmaktadır. Üst hakkı, bu özelliği ile taşınmaz malikinin mülkiyet hakkından doğan yetkilerini sınırlar ve onu arazisinde, bir yapının inşasına ve muhafazasına katlanmak zorunda bırakır⁶⁶.

7.17.2. Kaynak Hakkı

Medeni Kanunun “Kaynak ve yer altı suları” başlıklı (C) bölümünün 756’ncı maddesinde yapılan düzenleme şu şekildedir:

“Kaynaklar, arazinin bütünleyici parçası olup, bunların mülkiyeti ancak kaynadıkları arazinin mülkiyeti ile birlikte kazanılabilir.

Başkasının arazisinde bulunan kaynaklar üzerindeki hak, bir irtifak hakkı olarak tapu kütüğüne tescil ile kurulur.

Yeraltı suları, kamu yararına ait sularandır. Arza malik olmak, onun altındaki yer altı sularına da malik olmak sonucunu doğurmaz.

Arazi maliklerinin yer altı sularından yararlanma biçimi ve ölçüsüne ilişkin özel kanun hükümleri saklıdır.”

Buna göre, kaynak hakkı kısaca başkasının arazisinde bulunan bir kaynaktan yararlanma hakkıdır. Bu hakka sahip olan kişiler başkasının arazisinde bulunan kaynak sularının alınması ve akıtılması hakkına sahip olur ve arazinin maliki bu hakkın kullanılmasına katlanmakla yükümlü olur (M.K. Mad.: 837).

⁶⁶ OĞUZMAN M. Kemal-SELİÇİ Özer, Eşya Hukuku, Filiz Kitabevi, Yedinci Baskı, İstanbul 1997, Sh. 656-657.

Kaynak hakkı, aksi kararlaştırılmadıkça başkasına devredilebilir ve mirasçuya geçer. Kaynak hakkı, bağımsız nitelikte ve en az otuz yıl için kurulmuş ise tapu kütüğüne taşınmaz olarak kaydedilir (M.K. Mad.: 837).

7.17.3. Bir Kısım Gayrimaddi Haklar

Gayrimaddi haklar (intangibles) (Gayrimaddi varlıklar (kıymetler) üzerindeki haklar)⁶⁷ kavramı özel hukukta ‘maddi olmayan mallar üzerindeki hak’ kavramı ile ifade edilmekte ve mutlak hak⁶⁸ olarak kabul edilmektedir. Maddi olmayan mallar üzerindeki mutlak haklar, kişinin yaratıcı uğraşları sonucunda vücuda getirdiği, zeka ve düşün ürünleri üzerindeki iktidar haklarıdır. Doktrinde, çok yaygın olarak, bu kategori haklara, fikri haklar adı verilmektedir⁶⁹.

⁶⁷ Bazı hukuk düzenlerinde ‘fikri hak konusu eserler’, ‘gayrimaddi eşya’ olarak nitelendirilmekte, fikri haklar için de ‘fikri mülkiyet’ deymi kullanılmaktadır. Milletlerarası örgüt de bu deymi kullanmaktadır. Edebi ve artistik eserler üzerindeki haklar edebi ve artistik mülkiyet adıyla bir grupta, ihtiralar, sinai resim ve modeller, markalar ve ticaret unvanı üzerindeki haklar sinai mülkiyet adıyla diğer bir grupta toplanmaktadır. Bu guruplardan her biri ayrı bir milletlerarası andlaşma konusu teşkil etmektedir (OĞUZMAN, A.g.e., Sh. 106.). Türk hukuk düzeninde fikri haklar için gayrimaddi eşya tâbiri kullanılmamaktadır. Bu itibarla, fikir ve sanat eserleri üzerindeki haklar, eşya kavramı dışında kalır ve menkul mülkiyeti konusu olmazlar. Fakat, fikir ve san’at eserinin maddi manada vücuda getirilmesi halinde ortaya çıkan maddi şeyler, mesela bir tablo, heykel, kitap veya tiyatro eseri eşya vasfına haizdir. İlgili olarak bkz., OĞUZMAN-SELİÇİ, A.g.e., Sh. 8, 642.

⁶⁸ Mutlak haklar herkese karşı ileri sürülebilen haklardır. Mutlak hak sahibinin hakkı, başka bir mutlak hakla kesilmediği sürece, herkes karşısında geçerli bir şekilde ileri sürülebilen, takip edilebilen haktır; bkz., KÖPRÜLÜ Bülent, Medeni Hukuk, 2. Baskı, İstanbul-1984, Sh. 61.

⁶⁹ ÖZSUNAY Ergun, Medeni Hukuku Giriş, İstanbul-1981, Sh. 278.

Maddi olmayan malları üzerindeki mutlak haklar kavramı ile fikir ve sanat eserleri, keşif ve buluşlar, ticaret unvanı, markalar, lisans ve patent üzerindeki haklar kastedilmektedir⁷⁰.

Fikri haklar oluşumları açısından üç kısma ayrılırlar⁷¹:

Birinci kısım haklar; fikir ürünleri üzerindeki hakları ifade eden fikir haklarının bir kısmı ilim, edebiyat ve güzel sanatlar alanlarında rol oynayan, yaratıcısının özelliğini ortaya koyan eserlerdir.

İkinci kısım haklar; fikir ürünleri kapsamında değerlendirilebilecek bir kısım eserler, insanların tâbiat üzerindeki hakimiyetlerini arttırmaya yarayan ihtira ve icatlardır (keşiflerdir). TV, radyo, elektrik ve buhar makinesinin keşfi gibi. Mesela; İngilizce’de “patent right” kelimesi ihtira beratı hakkı, **sınai hak**, fabrika ve ticaret markaları, ticaret unvanları, sanayie ait keşif ve ıslahat hakları ve **sınai mülkiyet** anlamlarında kullanılmaktadır.

Üçüncü kısım haklar; ticari işletmelerin veya bunların imal ettikleri veya sattıkları malları ayırmak için kullanılan isim ve işaretlerdir. Ticaret unvanı ve marka gibi.

G.V.K.’nın 70’inci maddesinin 1’inci fıkrasının 5’inci bent hükmünde sayılarak belirtilen haklar uygulamada gayrimaddi hak kavramı ile ifade edilmektedir. Bu bent hükmüne göre gayrimaddi haklar şunlardan oluşmaktadır:

A- Arama Hakları ve Ruhsatları,

⁷⁰ KÖPRÜLÜ A.g.e., Sh. 63.

⁷¹ OĞUZMAN Kemal, Medeni Hukuk Dersleri, 6. Bası, İstanbul-1990, Sh. 105-107.

B- İşletme Hakları ve Ruhsatları,

C- İmtiyaz Hakları ve Ruhsatları,

D- İhtira Beratı,

E- Alameti Farika,

F- Marka,

G- Ticaret Unvanı,

H- Her Türlü Teknik Resim, Desen Model, Plan İle Sinema ve Televizyon Filmleri, Ses ve Görüntü Bantları, Sanayi ve Ticaret ve Bilim Alanlarında Elde Edilmiş Bir Tecrübeye Ait Bilgilerle Gizli Bir Formül veya Bir İmalat Usulü Üzerindeki Kullanma Hakkı veya Kullanma İmtiyazı Gibi Haklar.

Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizatın kullanımından elde edilen gelirler de gayrimenkul sermaye iradı sayılır. Ayrıca, ihtira beratı niteliğindeki gayrimaddi hakların mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır. Buna göre, ihtira beratının mucitleri veya kanuni mirasçıları dışındaki kişiler tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, gayrimenkul sermaye iradıdır.

7.18. Gemi ve Gemi Payları

7.18.1. Gemiler

6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun (T.T.K.'nun) 816'ncı maddesi hükmüne göre, tahsis edildiği gayeye uygun olarak kullanılması, denizde hareket etmesi imkânına bağlı bulunan ve pek küçük olmayan her türlü tekne "Gemi" sayılır.

Denizde kazanç elde etme maksadına tahsis edilen veya fiilen böyle bir maksat için kullanılan her gemi, kimin tarafından ve kimin nam ve hesabına kullanılırsa kullanılsın, “Ticaret gemisi” sayılır.

Gemi kavramıyla ilgili olarak 1380 sayılı Su Ürünleri Kanununda yapılan tanım ise şu şekildedir:

“Gemi: Tonajı ve adı ne olursa olsun, denizlerde ve iç sularda su ürünleri araştırmasında, istihsalinde, naklinde, işlenmesinde kullanılan kayık, sandal, yelkenli, şat, salmavna gibi vasıtalarla buharlı veya motorlu bilümmum yüzer vasıtalaradır.”

Medeni Kanunun 704’üncü maddesi hükmüne göre, gemiler gayrimenkul olarak kabul edilmemiştir. Dolayısıyla, Medeni Kanun uygulamasında gemiler menkul mal hükmünde kabul edilecektir. Özel kanunlardaki düzenlemelere bağlı olarak Medeni Kanun uygulamasında gemilerin gayrimenkul mal hükmünde kabul edilmesi de mümkündür.

G.V.K.’nın 70’inci maddesinde yapılan düzenleme uyarınca, Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında gemiler, gayrimenkul mal olarak kabul edilmişlerdir. Gelir Vergisi Kanunu vergi hukukunun bağımsızlığı prensibinden hareket ederek Medeni Kanunun aksine gemileri gayrimenkul olarak kabul etmiştir⁷².

Gemilerin kiraya verilmesinden elde edilen gelirin gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilebilmesi için gemilerin motorlu olup olmadıkları ve tonilatolarının bir önemi bulunmamaktadır.

⁷² TURGAY, A.g.e., Sh. 987.

7.18.2. Gemi Payları

T.T.K.'nun 951'inci maddesi hükmünde donatma iştiraki ile ilgili olarak yapılan düzenleme şu şekildedir:

“Birden ziyade şahsın müşterek mülkiyet şeklinde malik oldukları bir gemiyi, aralarında yapmış oldukları akit gereğince, cümlesi nam ve hesabına deniz ticaretinde kullanmaları halinde donatma iştiraki mevcuttur.”

T.T.K.'nun 951'inci maddesinin 1'inci fıkrası hükmünde gemi payı kavramına yer verilmemiştir. Bu kavram tanımdan hareketle çıkarılacaktır. Donatma iştirakinde müşterek donatanların gemideki müşterek halindeki hisselerine gemi payı denir. Gemi payı kavramı, kavram olarak ikinci fıkroda kullanılmaktadır. T.T.K.'nun 951/2'inci maddesine göre, iştirakin ticaret siciline kaydettirilmesi hakkında 155 ve 158'inci maddeler tatbik olunur. Şu kadar ki; 155'inci maddenin 2'nci ve 5'inci bentlerinin yerine geçmek üzere, ortaklığın donatma iştiraki olduğu ve müşterek donatanların **gemi paylarının** miktarı tescil olunur. Görüldüğü üzere, ikinci fıkradaki kullanım şeklinde gemi payının bu anlamı ifade ettiği açık olarak görülmektedir. Ayrıca mezkûr fıkra hükmü gereğince gerek donatma iştiraki gerekse gemi paylarının miktarı ticaret siciline tescil ettirilir.

Donatma iştirakinde gemi üzerinde hisse şeklinde payı bulunan müşterek donatanlardan birisinin payını üçüncü kişilere kiralaması mukabilinde elde ettiği gelir, gayrimenkul sermaye iradıdır.

7.19. Bilûmum Motorlu Tahmil ve Tahliye Vasıtaları

Tahmil ve tahliye vasıtaları yük boşaltmaya ve yük yüklemeye yarayan vasıtalarlardır. Bu niteliğinden hareketle; denizlerde, göllerde, nehirlerde, tren istasyonlarında ve limanlarda (deniz ve hava liman-

larında) araçlardan (kara, hava, deniz ve demiryolu araçlarından) yük boşaltmaya ve yük yüklemeye yarayan vasıtalarıdır.

Bu vasıtalar daha çok limanlarda işe yaramaktadır. Limanlarda liman işletmesi malikinde bulunan yükleme ve boşaltma vasıtalarını limanda ihtiyacı olanlara kiralama mukabilinde belirli bir ücret almaktadır. Bu ücret, gayrimenkul sermaye iradidir. Bu şekilde bir kiralamanın bir diğer örneği olarak da limanlarda büyük şirketlerin sahip oldukları yükleme ve boşaltma araçlarını başka kişilere kiradıkları da görülmektedir. Bu şekilde elde edilen kira gelirleri de gayrimenkul sermaye iradidir. Yük yüklemede ve boşaltmada kullanılan en önemli vasıtalar, vinçler ve forkliftlerdir. Ancak, bu araçların motorlu olması icap eder. Yük yüklemeye ve boşaltmaya yarayan araçların motorsuz olması durumunda bunların kiralanmasından elde edilen gelirler verginin konusuna girmeyecektir. Ayrıca, tahmil ve tahliye vasıtalarının ticari bir işletmenin aktifine kayıtlı olması halinde bu vasıtaların başkalarına kullanırılması mukabilinde elde edilen gelirler, ticari kazanç olarak vergilendirilecektir.

7.20. Motorlu Nakil ve Cer Vasıtaları, Her Türlü Motorlu Araç, Makine ve Tesisat İle Bunların Eklentileri

7.20.1. Motorlu Nakil ve Cer Vasıtaları

Motorlu nakil ve cer vasıtaları motor gücü ile çalışan ve hareket eden eşya, yük, havyan ve sair eşya taşımacılığında kullanılan nakil vasıtalarıdır. Kara taşımacılığında kullanılan motorlu nakil ve cer vasıtaları tır, kamyon, kamyonet, treleybüs, otobüs; hava nakil vasıtaları, uçak ve helikopter; deniz taşımacılığına yarayan nakil vasıtaları ise gemi ve vapurdur.

Madde hükmünde geçen cer vasıtaları, kara ve hava nakil vasıtalarını çekmeye yarayan araçlardır. Yine bunlarında motor gücü ile ça-

lışması gereklidir. Çekici olarak kullanılan bu vasıtalara örnek olarak römorkör ve traktör ve limanlarda kullanılan çekici aletleri gibi araçları gösterebiliriz.

Motorlu nakil ve cer vasıtalarının maddenin birinci fıkrasında sayılan kimseler tarafından kiralanmasından elde edilen gelirler, gayrimenkul sermaye iradıdır. Türkiye’de şube şeklinde örgütlenen ve taşımacılık faaliyetinde bulunan yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye’deki taşıma işlemlerinde bazı durumlarda Türkiye’deki bekleme sürelerine göre taşıt araçlarının başka kimselerin kullanımına tahsis etmeleri karşılığında gelir elde ettikleri görülmektedir. Bu gelirler, yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye’de elde edilmiş sayılan hasılatı içinde değerlendirilerek K.V.K.’nun 23’üncü maddeleri hükümlerine göre vergilendirilecektir.

Aynı şekilde Türkiye’de daimi temsilci vasıtası ile faaliyet gösteren ve taşıt kiralaması işi ile uğraşan yabancı kurumların elde ettikleri kazançlar ticari kazanç olarak kurumlar vergisine tâbi tutulacaktır. Türkiye’deki şubenin aktifine kayıtlı diğer taşıt araçlarının kiraya verilmesi karşılığında elde edilen kazançlarda bu meyanda ticari kazanç olarak vergilendirilecektir. Dar mükellefiyete tâbi kurumlar açısından bu maddenin ticari kazanç dışında uygulama alanı pek görülmemektedir.

Kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan yabancı havayolu işletmelerinden uçak kiralanması faaliyeti ile ilgili olarak Danıştay Dördüncü Dairesi tarafından verilen 09.03.1987 tarih ve Esas No: 1985/2549, Karar No: 1987/802 sayılı kararda özetle şu açıklamalarda bulunulmuştur:

“Kanuni ve iş merkezleri yurt dışında bulunan yabancı havayolu

işletmelerinden kiralanan uçaklar için yabancı kurumlara ödenen kiralardan, kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekir”⁷³.

İlgili kararda; kanun yapıcı dar mükellefiyete tâbi kurumlara 5422 sayılı K.V.K.’nun 24’üncü maddesinin 1’inci fıkrasında belirtilen kazançları sağlayanları sorumlu kılmak suretiyle vergilendirmede kolaylık getirmek istediği; bu bakımdan dar mükellefiyete tâbi kurumlara kira ödemesinde bulunan Türkiye’de mukim hava yolu işletmesinin kurumlar vergisinden muaf olmasının bu madde mucibince tevkifat yapmasına engel teşkil etmeyeceği belirtilmiştir. Yani, dar mükellefiyete tâbi kurumlara, vergiden muaf kurumlar dahil, K.V.K.’nun 24’üncü maddesinde yazılı kazanç ve iratları sağladıklarında aynı sorumlulukla karşı karşıya kalacaklar ve kurumlar vergisi tevkifatı yapmak zorunda kalacaklardır. Ayrıca, kararda yapılan açıklamalarda, V.U.K.’nun 8’inci maddesindeki⁷⁴ düzenlemenin vergi sorumlularının vergiden muaf veya istisna olmasının bu sorumluluklarını kaldırmayacağı, yani vergi sorumlusunun muafiyetini ihlal etmeyeceği belirtilmiştir.

Konu ile ilgili olarak Danıştay Üçüncü Dairesince verilen Esas No:1990/2968, Karar No: 1992/2734 sayılı kararda ise özetle şu açıklamalarda bulunulmuştur:

“Kanuni ve iş merkezi İsviçre’de bulunan firmadan kiralanan uçaklar için ilgili dönemde GVK.’nun 72 nci maddesinde açıklanan

⁷³ KIZILOT Şükrü, Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), Yaklaşım Yayınları, Cilt 1, Ankara-1994, Sh. 1536.

⁷⁴ V.U.K.’nun 8’inci maddesine göre, vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Bu kişinin vergiden muaf olması verginin ödenmesi bakımından sorumlu olmamasını gerektirmeyecektir.

biçimde kira ödemesi tespit edilmediğinden, davacı kurum adına yapılan kurum (stopaj) vergi tarhiyatında isabet görülmemiştir.”

Yurt dışında mukim şirketten kiralanan uçaklar için ilgili şirkete yapılan ödemelerden kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gereklidir. Ancak, bu olayda, İsviçre’de bulunan yabancı kurumdan kiralanan uçaklar için ilgili dönemde sözleşmede yazılı olduğu şekilde ödenmiş, defter ve kayıtlara geçirilmiş, yabancı kurum tarafından hesaben ve transfer edilmek üzere emre amade tutulmak suretiyle de nakden elde edilmiş bir kira geliri tespit edilemediğinden, varsayım dayalı olarak yabancı kurumlara yapılacak gayrimenkul sermaye iradı niteliğindeki ödemelerden kurumlar vergisi tevkifatı yapılmasının gerektiği ileri sürülemeyeceği belirtilmiştir.

7.20.2. Her Türlü Motorlu Araç, Makine ve Tesisat

Motorlu nakil ve cer vasıtaları dışında motorlu diğer araç, makine ve tesisat ile bunların eklentilerinin kiralananmasından elde edilen kazançlarda gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilecektir. Ancak, bu araç, makine ve tesisatın ticari bir işletmenin aktifine dahil olması halinde bunların iratları ticari kazancın tespitine müteallik hükümlere göre hesaplanacaktır.

Dar mükellefiyete tâbi kurumlar açısından her türlü motorlu araç, makine ve tesisatın kiralananması karşılığında kazanç elde edilmesi daha çok yıllara sari inşaat ve onarma işinin yapılması halinde geçerli olmaktadır. Dar mükellefiyete tâbi yabancı kurumlarca inşaatlarda kullanılan harç karıştırma makinesi, harç dökümüne yarayan makineler, eksvatör, demir örgü makinesi ve kompresör gibi makinelerin kiralananması karşılığında elde edilen kazanç bunların şubenin aktifine kayıtlı olması nedeniyle ticari kazanç olarak vergilendirilecektir.

Bilgi işlem makinelerinin kiralanması ile ilgili olarak Danıştay Dördüncü Dairesi tarafından verilen 17.06.1987 tarih ve Esas No:1986/4768, Karar No: 1987/2116 sayılı kararda özetle şu açıklamalarda bulunulmuştur:

“Bilgi işlem makinelerinin kiralanması karşılığı elde edilen ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 24. maddesi uyarınca vergisi tevkif yoluyla ödenmiş bulunan kira gelirlerinin dar mükellef kurumca ilgili yıl beyannamesine ithali ihtiyaridir.”⁷⁵

İlgili kararda; davacı dar mükellefiyete tâbi kurum ihtirazi kayıtla beyanname vermiş ve elde ettiği gayrimenkul sermaye iradı üzerinden beyan esasında kurumlar vergisi ödemiştir. Halbuki davacı şirket, elde ettiği kazanç için kurumlar vergisi tevkifatını K.V.K.’nin 24’üncü maddesi hükmü uyarınca yeterli görmekte, beyanname verme mükellefiyetinin ihtiyari olduğunu ve bu hakkını beyanname vermeme şeklinde kullandığını ileri sürmektedir. Gerçekten de, eski 5422 sayılı K.V.K.’nin 24’üncü maddesinin (5) numaralı fıkra hükmü gereğince, dar mükellefiyete tâbi kurumların, vergisi tevkif sureti ile alınan gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname vermeleri veya verilecek yıllık beyannameye tevkif sureti ile vergilendirilen gayrimenkul sermaye iratlarını dahil etmeleri ihtiyaridir.

Dar mükellefiyete tâbi kurumların merkez aktifine kayıtlı menkul malların (bilgi işlem makinelerinin) Türkiye’de kiralanması neticesinde elde edilen kazanç, gayrimenkul sermaye iradıdır. G.V.K.’nin 70/8’inci maddesine göre, motorlu nakil ve cer vasıtaları ile her türlü motorlu araç, makine ve tesisatın kiraya verilmesinden elde edilen iratların, gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilmesi gereklidir.

⁷⁵ KIZILOT Şükrü, Danıştay Kararları (Özelgeler), 1. Cilt, Sh. 1534-1535.

Bilahare söz konusu bendin ikinci fıkrasında belirtildiği üzere, G.V.K.'nın 70'inci maddesinde belirtilen mal ve haklar ticari veya zirai bir işletmenin bilançosuna dahil bulunduğu takdirde bunların iratları ticari veya zirai kazancın tespitine müteallik hükümlerine göre hesaplanacaktır. Bu nedenle, eski 5422 sayılı K.V.K.'nın 20'nci maddesine göre, beyanname verilmesinin gerekeceği ileri sürülemez.

Dar mükellefiyete tâbi kurumun merkezindeki aktifine kayıtlı olsa bile bilgi işlem makinelerinin Türkiye'de kiralanmasından elde edilen kazanç, gayrimenkul sermaye iradı olarak gerek eski 5422 sayılı K.V.K.'nın 24'üncü gerekse 5520 sayılı K.V.K.'nın 30'uncu maddesine göre tevkif sureti ile vergilendirilecektir. Dolayısıyla, kiralama işleminden elde edilen gelire ait kurumlar vergisi, tevkif suretiyle ödenecektir. Kurumlar dilerlerse bu kazançları için yıllık beyanname verebilecekler veya yıllık beyanname ile beyanı gereken başka kazanç ve/veya iradının bulunması halinde verilecek yıllık beyannameye mezkûr kazanç ve iratları dahil edebileceklerdir.

7.21. Vakıf Gelirlerinden Hizmet Karşılığı Olmayarak Alınan Hisseler ile Zirai Faaliyete Bilfiil İştirak Etmeksizin Sadece Üründen Pay Alan Arazi Sahiplerinin Gelirleri

7.21.1. Vakıf Gelirlerinden Hizmet Karşılığı Olmadan Alınan Hisseler

Yürürlükten kalkmış olan eski 2762 sayılı Vakıflar Kanunu'na⁷⁶ ve yeni 5737 sayılı Vakıflar Kanunu'na⁷⁷ göre, vakıf senedinde açıkça gösterilmiş olmak şartıyla bazı gerçek kişilere hisse (pay) verilebil-

⁷⁶ 13.06.1935 tarih ve 3027 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷⁷ 27.02.2008 tarih ve 26800 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

mektedir. Özellikle “gayri mazbut” vakıflarda vakıf senedinde gösterilen bazı kimselere vakıf gelirinden hisse verilebilmektedir. G.V.K.’nın 70’inci maddesinin son fıkrasında, bir hizmet karşılığı olmaksızın verilen bu paylar gayrimenkul sermaye iradı sayılmıştır. Bir hizmet karşılığı olarak verilen hisseler ise ücret olarak vergilendirilecektir.

Konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı’nca 10.03.1988 tarihinde verilen GVK-3-2131-7-47 sayılı muktezada konuya ışık tutması açısından özetle şu açıklamalarda bulunulmuştur:

“İlgi yazınız eki Vergi Dairesi’ne verilen dilekçenin tetkikinden, Vakfın, vakıf arazisinde yetişen zeytinlerin satışından sağladığı gelirden, vakfiye uyarınca ödediği hisselerin ne suretle vergilendirileceği konusunda tereddüte düşüldüğü anlaşılmıştır.

Bu hükme göre, adı geçen vakfiye uyarınca vakıfça satılan mahsullerden sağlanan gelir dolayısıyla ödenen hisselerin gayrimenkul sermaye iradı sayılması ve bu safi iradın anılan Kanununun 94 üncü maddesinin (A) fıkrasının 6-a bendi ve 20.12.1985 tarih ve 85/10175 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre %20 oranında gelir vergisi tevkifatına tâbi tutulması gerekir.

Tevkifat mecburiyetinin ise, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 10’uncu maddesi hükmü uyarınca vakfi idare edenlerce yerine getirilmesi icap eder.”

Buna göre, vakıfça satılan mahsullerden sağlanan gelir dolayısıyla ödenen hisse, gayrimenkul sermaye iradıdır. Vakıfça satılan ürünlerden elde edilen gelir dolayısıyla vakfiye uyarınca ödenen hisselerin safi tutarı üzerinden anılan Kanununun 94’üncü maddesi gereğince gelir vergisi tevkifatı yapılması gereklidir.

Vakıf gelirinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisselerin vergilendirilmesi uygulamasının dar mükellefiyete tâbi kurumlara uygulanması pratikte mümkün görünmemektedir.

7.21.2. Zirai Kazançtan Pay Alınması

G.V.K.'nın 70'inci maddesinin son fıkrasına göre, zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin bu gelirleri, gayrimenkul sermaye iradı sayılmaktadır.

Konu ile ilgili olarak Danıştay 4. Dairesi tarafından verilen 18.03.1970 tarih ve Esas No: 68/492, Karar No: 70/1421 sayılı kararında özetle; idrak edilecek mahsulün bir kısmını arazi sahibine veren üretici buna tekabül eden parayı gayrimenkul kirası olarak gider kaydedebilir şeklinde açıklamalarda bulunulmuştur. Konu ile ilgili olarak yargıya yansıyan başka bir olay bulmak hayli güç olduğundan uygulamaya yön vermesi bakımında kararın özeti aynen aşağıdaki gibidir⁷⁸.

“İhtilaf Cevri Anlar’ın arazisini idrak edilecek mahsulün %30 unu almak şartı ile işletilmek üzere tahsisinin gayrimenkul kirası veya ziraat ortaklık olup olmadığına ilişkin bulunmaktadır.

Borçlar Kanununun 270 inci maddesi hasılat kirasını; “hasılat kirası bir akittir ki, onunla kiralayan kira karşılığında hasılat veren bir malın veya hakkın kullanılmasını ve semerelerinin iktifatını terketmeyi ilzam eder” diye tarif etmiş, kira devşirilecek semere veya hasılatın bir hisse ise, bunun iştirakli kira olacağını belirtmiştir.

⁷⁸ Benzer yönde mukteza için bkz., 20.03.1991 tarih ve VSZ-GVK-11070-1135-6293 sayılı mukteza. İlgili muktezanın tam metni için ise, Erkan GÜRBOĞA-İhsan Bahri BELLEK, Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi, Kılavuz Yayınları, İstanbul, Ocak-1999, Sh. 21-22’ye bakılabilir.

İştirakli kira ile adi şirketi, veya ortaklık ve yarıcılık adları altında rastlanan örf ve teamül müesseselerini birbirinden ayıran en önemli unsur, teşebbüsün müşterek veya müstakil olup olmadığıdır. Dava konusu olayda ise bütün teşebbüs kiracı tarafından yapılmış, gayrimenkul sahibi hiçbir şeye iştirak etmeksizin mahsulün %30 unu almak şartı ile gayrimenkulünü tahsis etmiştir. Bu durumda arazi sahibine verilen %30 hisse hasılat kirası olduğundan, davacı gayrimenkul sahibine verdiği mahsulün %30 unun değerini kira olarak masraf yazabilir.

Davanın bu nedenle kabulü ile aksi görüşe dayanan Temyiz Komisyonu kararının bozulmasına oybirliğiyle karar verildi.”⁷⁹

Buna göre, kişilerin sahibi olduğu tarım arazilerini kiraya vermesi durumunda ve bütün teşebbüsün kiracı tarafından yönetilmesi halinde gayrimenkul sahibinin hiçbir şeye iştirak etmeksizin mahsulün belirli bir yüzdesini alması şeklinde gayrimenkul tahsisinde tarım arazisini başkasının kullanımına tahsis eden kişilerin elde ettiği gelir, gayrimenkul sermaye iradıdır. Bu durumda arazi sahibine verilen hisse hasılat kirası olarak vergilendirilecektir.

Konu ile ilgili başka bir kararda ise şöyle bir açıklama yapılmıştır: **“İstihsal edilen üründen hisse alınmak suretiyle kira akdi gayrimenkul sermaye iradıdır. İhtilafa konu tarlaların başkalarına, elde edilecek mahsulün %30 nispetinde kiralandığı, bu durumun Borçlar Kanununun 270 nci maddesi uyarınca hasılat kirası sayılacağı ve elde olunan gelirin gayrimenkul sermaye iradı olduğu gereğiyle salınan vergiyi terkin eden Temyiz Komisyonu kararı doğrudur.”⁸⁰**

⁷⁹ TURGAY, A.g.e., Sh. 997.

⁸⁰ TURGAY, A.g.e., Sh. 1002.

Buna göre, üretilen zirai üründen zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin pay alan arazi sahibinin geliri, gayrimenkul sermaye iradıdır. Arazi (tarla) sahibinin sahip olduğu gayrimenkulünü mahsul karşılığında kiralaması halinde olaya Borçlar Kanununun 270'inci maddesinde düzenlenen hasılat kirası müessesesi uygulanacaktır.

Sonuç olarak; kanunî ve iş merkezi yurt dışında bulunan kurumlar gayrimenkul varlıklara sahip olabilecekler ve bu varlıklar üzerinde Medeni Kanun ve özel kanunlarda yer alan düzenlemeler dahilinde istedikleri tasarruflarda bulunabileceklerdir. Fakat bu konuda mevzuatımızda yabancıların gayrimenkul edinimlerine yönelik çeşitli sınırlamalar mevcuttur. Bu sınırlamalar, mütakabiliyet esası ve kanunî sınırlamalar olmak üzere iki açıdan getirilen sınırlamalardan oluşur. Bu sınırlamalar dahilinde yabancı tüzel kişiler Türkiye'de gayrimenkul edinebilecekler ve gayrimenkuller üzerinde tasarruflarda bulunabileceklerdir⁸¹.

8. GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARINDA GAYRİSAFİ HASILAT

Tam mükellefiyete tâbi kurumlar açısından Türkiye'de gayrimenkullerden elde edilen hasılat gayrimenkullerin kiralanması, satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben veya aynı bir şekilde alınan her türlü bedelden oluşacaktır. Bu bedeller muhasebe kayıtlarında hasılat olarak gösterilmek suretiyle kurum kazancının tespitinde dikkate alınacaktır. Gayrimenkul sermaye iratlarında tam

⁸¹ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz, Levent BAŞAK, “**Yabancı Gerçek ve Tüzel Kişilerin Türkiye’de Taşınmaz Mal Tasarrufları (I)**”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 5, Mayıs 2004, Sh. 120-130.; Levent BAŞAK, “**Yabancı Gerçek ve Tüzel Kişilerin Türkiye’de Taşınmaz Mal Tasarrufları (II)**”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 6, Haziran 2004, Sh. 84-96.

mükellefiyete tâbi kurumlar açısından gayrisafi hasılatın tespitinde sorunlu olabilecek bir durum bulunmamaktadır. Ancak tevkif esasının temel vergilendirme rejimi olduğu dar mükellefiyete tâbi kurumlar açısından sorunlu bazı hususlar bulunmaktadır.

K.V.K.'nın 30'uncu maddesinin 11'inci fıkrası hükmüne göre, bu madde hükmüne göre yapılacak vergi tevkifatında kazanç ve/veya iratlar gayrisafi miktarları üzerinden nazara alınacaktır. Bu çerçevede, gayrimenkul sermaye iratlarının net olarak belirlenmesi halinde kurumlar vergisi tevkifatının hesabında net tutarın brüte çevrilmesi gerekmektedir. Kurumlar vergisi tevkifatı bu şekilde bulunan brüt tutar üzerinden yapılacaktır.

G.V.K.'nın 72'nci maddesinin 1'inci fıkrası hükmü uyarınca, gayrimenkul sermaye iratlarında, gayrisafi hasılat, G.V.K.'nın 70'inci maddesinde yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarıdır.

Mezkûr 72'nci maddenin 2'nci fıkrası hükmü uyarınca, ayın olarak tahsil edilen kiralar, V.U.K. hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilecektir. V.U.K.'nın 267'nci maddesi hükmüne göre, emsal bedeli, gerçek bedeli belli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.

9. GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARINDA SAFİ İRAT

G.V.K.'nın 71'inci maddesi hükmüne göre, gayrimenkul sermaye iratlarında safi irat, gayrisafi hasılatıradan sağlanması ve idame ettirilmesi için yapılan giderler indirildikten sonra kalan müspet farktır.

Tam mükellefiyete tâbi kurumlar kurum kazancının tespitinde indirimini mümkün olan gider kalemlerini indirmek suretiyle bir hesap döneminde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden kurumlar vergisi ödeyeceklerdir. Gayrimenkullerden elde edilen gelirler brüt tutarları üzerinden hasılat yazılacak elde edilmeye ilgili giderler ise gider kalemi olarak ticari kazancın tespitinde dikkate alınacaktır.

Dar mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen kira gelirlerinin vergilendirilmesinde ise iki usul caridir. Dar mükellefiyete tâbi kurumlarca ticari işletme bünyesinde elde edilmeyen bu nedenle de gayrimenkul sermaye iradı mahiyetinde olan iratlar tevkif sureti ile vergilendirilecektir. Kira gelirinin şube aktifine kayıtlı gayrimenkullerin ve hakların kiralanması neticesinde elde edilmesi durumunda ise, elde edilen kazanç ticari kazanç olup, G.V.K.'nun ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir.

Dar mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarının tevkif sureti ile vergilendirilmesi durumunda K.V.K.'nun 30'uncu maddesi hükmü uyarınca, dar mükellefiyete tâbi kurumlara kazanç ve iratları sağlayanlar iratların gayrisafi miktarları üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapacaklardır.

Dar mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen kira gelirlerinin ticari kazanç olarak vergilendirilmesinin gerektiği durumlarda, tam mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen kira gelirlerinin vergilendirilmesi ile ilgili esaslar dar mükellefiyete tâbi kurumlar için de geçerli olacaktır. Bu durumda, ticari kazancın elde edilmesine yönelik gider ve maliyet unsurları ticari kazançtan indirilerek safi kazanç üzerinden kurumlar vergisi ödenecektir.

10. TAM VE DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ KURUMLARIN KİRA GELİRLERİNİ YABANCI PARA CİNSİNDEN ELDE ETMESİ DURUMUNDA GAYRİSAFİ HASILATIN TESPİTİ

G.V.K.’nun 72’nci maddesinin 6’ncı fıkrası hükmüne göre, yabancı parası ile yapılan ödemeler, ödeme gününün borsa rayici ile, borsada rayici yoksa, Maliye Bakanlığı’na tespit edilecek kur üzerinden Türk parasına çevrilir. Benzer bir düzenleme V.U.K.’nun 280’inci maddesinde de bulunmaktadır. Buna göre, tam ve dar mükellefiyete tâbi kurumlarca Türkiye’de bulunan gayrimenkullerin döviz üzerinden kiraya verilmesi halinde yabancı para cinsinden elde edilen kazançlar, ödeme gününün borsa rayici ile, borsada rayici yoksa, Maliye Bakanlığı’na tespit edilecek kur üzerinden Türk parasına çevrilerek bulunan tutar üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Döviz ile yapılan işlemlerde (sözleşmelerde, kira sözleşmelerinde) belirlenen hizmet bedellerinin (gayrimenkul sermaye iradının gayrisafi tutarının) Türk Lirasına çevrilmesinde uygulanacak döviz kurunun belirlenmesi K.D.V.K.’nun 26’ncı maddesi hükmüne göre olacaktır.

K.D.V.K.’nun “Döviz ile yapılan işlemler:” başlıklı 26’ncı maddesi hükmüne göre, yabancı para kaydı ihtiva eden sözleşmelerde kira bedellerinin yabancı para cinsinden kararlaştırılması halinde tam mükellefiyete tâbi kurumlar açısından kurum kazancının tespitinde ve dar mükellefiyete tâbi kurumlar açısından K.V.K.’nun 30’uncu maddesine göre stopaj matrahı mevcut döviz tutarı, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki yani, kira gelirinin elde edildiği 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 en son 394 sıra numaralı V.U.K. Genel Tebliği⁸² ile kullanmıştır. İlgili Tebliğ hükmüne göre, değerlendirme günü itibariyle Maliye Bakanlığı'nca kur ilan edilmediği durumlarda T.C. Merkez Bankası'nca ilan edilen kurların esas alınması gerekmektedir. Bu şekilde yapılacak değerlendirmelerde döviz cinsinden yabancı paralar için T.C. Merkez Bankasınca ilan edilen döviz alış kuru uygulanacaktır⁸³.

11. ULUSLARARASI HUKUKTA TEMELLERİ YENİ ATILAN KAVRAMLAR

Günümüzde uluslararası ticaretin gelişmesine paralel olarak uluslararası hukukta yeni kavramlar ortaya çıkmıştır. Günümüzde, özellikle dar mükellefiyete tâbi kurumların vergilendirilmesinde uygulamasını bulan bu yeni kavramlar sınai hak olarak geçen royalty, lisanslar, alameti farika, ihtira beratı ve know-how gibi kavramlardır. Çalışmamızın aşağıdaki bölümlerinde söz konusu sınai hakların tam ve dar mükellefiyete tâbi kurumlar açısından ana çerçeveleri çizilmeye çalışılacaktır.

11.1. Genel Olarak Sınai Mülkiyet ve Sınai Haklar

Doktrinde maddi olmayan mallar üzerindeki hakları nitelemek için “gayrimaddi haklar” terimi kullanılmaktadır. Bunun dışında aynı anlamlara gelmek üzere, “maddi olmayan malları üzerindeki mutlak

⁸² 05.01.2010 tarih ve 27463 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁸³ Konu ile ilgili olarak 26.10.1995 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11-GVK-4392-11370 sayılı Maliye Bakanlığı mukzetasında özetle şu açıklamalarda bulunulmuştur: “Bu açıklamalara göre, Alman markı üzerinden ödeme yapacağımız kira bedeli, **ödediğiniz gündeki** Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınarak Türk Lirasına çevrilmesi ve net olan bu bedelin brüt miktarı bulunarak muhtasar beyannamenizin bu miktara göre tanzim edilmesi gerekir.”

haklar”, “fikri haklar”, “sınai haklar”, “sınai mülkiyet hakları”, “fikri mülkiyet hakları”, “sınai mülkiyet ve sınai haklar”, “fikri ve sınai mülkiyet hakları” ve “fikir ve san’at eserleri üzerindeki haklar” terimleri kullanılmaktadır.

Sanayi ile ilgili olup sanayi malı üretiminde kullanılan ve sahiplerine haklar üzerinde tasarrufta bulunmasına yarayan bütün haklar sınai mülkiyet hakları olarak kabul edilmektedir. Bu haklar, ihtira beratları (patent), gizli bir formül içeren ilaç üretim yöntemi, fabrika, ticaret ve hizmet markaları, çevreye en az zarar veren üretim yöntemi üzerindeki sınai üretim hakları, teknik resim, desen, plan ve modeller, endüstriye ilişkin buluş ve iyileştirme hakları sanayie ait keşif ve ıslahat hakları kavramlarına karşılık gelmektedir⁸⁴. Bu çerçevede, royalty, know-how, lisans, patent vb. gibi haklar sınai hakları oluşturur.

Sınai hakların içeriğinin belirlenmesinde “pioneer patent” kelimesi önemli bir yere sahiptir. Bu terim, tamamiyle yeni bir keşif için verilen ihtira beratı anlamına gelmektedir⁸⁵. Bu niteliğiyle sınai haklar bir keşif ve icat nedeniyle sahip olunan hakları ifade etmek için kullanılmaktadır.

84 TUĞLACI Pars, İktisadi Ticari Hukuki Terimler Sözlüğü, abc Kitabevi, Dördüncü Bası, İstanbul-1990, Sh. 364.

85 TUĞLACI, A.g.e., Sh. 364.

11.2. Özelliikli Fikri⁸⁶ ve Sınai Mülkiyet Haklarından Bazılarının Analizi

11.2.1. Royalty

Royalty hukuk dilinde kelime anlamı itibariyle; maden çıkartma hakkını kullanmak için bir madenin veya arazinin sahibine ödenen, işletme hakkı ücreti, royalti, telif hakkı, patent ücreti, kiralama hakkı, kullanma hakkı, özel izin hakkı, ayrıcalık hakkı ve işletme özel izni (işletme mezuniyeti lisansın istimali) anlamlarında kullanılmaktadır⁸⁷.

Tanımda royalty ödemeleri madenin veya arazinin sahibine ödenen kira bedeli olarak tanımlanmış ve bu ödemelerin kira ödemesi dışında işletme hakkı ücreti, royalti, telif hakkı, patent ücreti, kiralama hakkı, kullanma hakkı, özel izin hakkı, ayrıcalık hakkı ve işletme

86 Bir ön fikir ve uluslararası alanda “**fikri mülkiyet**” kavramı ile ifade edilmek istenen ürünlerin genel çerçevesi için Dünya Fikri Mülkiyet Örgütü’nün (OMPI’nin) tanımlamasını vermek istiyoruz. Dünya Fikri Mülkiyet Örgütünü Kuran, 14 Temmuz 1967 tarihinde Stokholm’da İmzalanan sözleşmenin, ki Türkiye bu sözleşmeye 14.08.1975 tarihinde katılmıştır, “Tarifler” başlıklı 2’nci maddesinde fikri mülkiyete konu olabilecek “**eser**” niteliğindeki kıymetler olarak şunlar sayılmıştır: ‘Fikri Mülkiyet’

- edebi, artistik ve ilmi eserlere,
- sanat yorumcularının eserlerine ve icracı sanatçıların eserlerine, fonogramlara ve radyo yayınlarına,
- insani (insan eliyle yapılan) faaliyetin her sahasındaki ihtirallara,
- ilmi keşiflere,
- sınai resim ve modellere,
- fabrika, ticaret ve hizmet markalarına, ticaret unvan ve adlandırmalara,
- gayri kanuni rekabete karşı himayeye ilişkin haklar ve sınai ilmi, edebi ve artistik sahalarda fikri faaliyete ilişkin bütün diğer haklar”. Sözleşmenin tam metni için bkz., DÖNMEZ A.g.e., Sh. 296-312.

87 ÖZBALKAN Nuri, , İngilizce Türkçe İktisat Hukuk Muhasebe Finansman Bankacılık Terimleri Sözlüğü, Alfa Yayınevi, 1. Baskı, İstanbul-1999, Sh. 518.

özel izni gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeleri kapsadığı belirtilmiştir.

Royalty kelime anlamı itibariyle uygulamasını madencilik sektöründe bulmuş ve redevans ücreti veya faizi olarak yapılan ödemeleri ifade etmek üzere kullanılmıştır. Ancak, kelime daha sonra yapısı itibariyle işletme hakkına konu olabilen diğer iktisadi kıymetlerin kiralanması veya satın alınması karşılığında yapılan ödemeleri kapsayacak şekilde kullanılmaya başlanmıştır. Bu itibarla, royalty, maden veya petrol çıkarma hakkını kullanmak veya arazi üzerinde petrol veya doğal gaz taşınması için boru döşeme hakkını kullanmak için madenin, petrol kuyusunun veya boru döşenecek arazinin sahibine (toprak sahibine) yapılan ödemeleri ifade etmektedir.

Madenin çıktığı veya petrol kuyusunun açıldığı arazi sahibine ödenen ücretin kira veya bir defada yapılan ödeme olması veya ürün başına yapılan bir ödeme veya ürün olarak yapılan ödeme olması halinde de yapılan ödemeler royalty ödemesi kapsamında mütalaa edilmelidir. Bu şekilde yapılan ödemeler madencilikte redevans ödemesi olarak da nitelendirilmektedir.

Madenlerin ve petrol kuyularının işletme hakkının bir diğer şahsa devredilmesi karşılığında yapılan ödemeler royalty kavramıyla ifade edilmiş daha sonra bir çok hakkın devredilmesi karşılığında yapılan ödemelerde royalty ödemesi kavramıyla ifade edilmiştir.

Bu hak devri telif haklarının devri şeklinde yaygın bir şekilde uygulamadaki yerini almıştır. Bu nedenle de, bir yazara, bir bilim adamına, bir yayımcıya veya bir mucide haklarını devretmeleri karşılığında bir defada veya düzenli aralıklarla (kira ödemesi şeklinde) ödenen paralarda royalty ödemesi olarak kabul edilmektedir.

Günümüzde 'royalty ödemeleri' kavramı daha çok patent haklarının

kiralanması ve yurt dışında mukim firmalarla yapılan teknik yardım ve yönetim anlaşmaları kapsamında yapılan ödemeler için kullanılmaktadır. Bir üretim yönteminin, yeni bir ürünün üretilip pazarlanması faaliyetinin, üretimde verimliliği artırmak için geliştirilen yeni bir makinenin kullanım hakkının satın alınması veya kiralanması karşılığında yapılan ödemeler, bir lisans sözleşmesi, royalty sözleşmesi (işletme özel izin anlaşmasına) veya teknik yardım ve yönetim anlaşmaları çerçevesinde yapılmaktadır. Genellikle uygulamada patent hakkının satın alınmasından ziyade patent hakkına sahip firmalara düzenli aralıklarla ödemede bulunmaktadır. Yapılan bu ödemeler kira ödemesi şeklinde mütalaa edilmekte ve kurum stopajına tâbi tutulmaktadır.

Royalty anlaşmaları (royalty agreement) daha çok gelişmekte olan ülkelerde mukim firmalar ile teknolojik gelişimini tamamlamış ülkelerde mukim işletmeler arasında yapılmaktadır. Bunun nedeni ise royalty anlaşmalarının esas itibarıyla teknolojik ürünlerin veya bir buluşun kullanılması⁸⁸ karşılığında ve kiralanması mukabilinde yapılmasıdır. Royalty sözleşmeleri genellikle teknolojik yönden ileri bir üretim yönteminin, çok kullanılan bir ürünün veya ürün gelişimine katkı sağlayacak bir makinenin patent hakkını elinde tutan firmalardan bu hakkın belirli bir bedel mukabilinde kullanılması karşılığında düzenli aralıklarla yapılan ödemeleri kapsamakta ve sözleşme kapsamında yapılan düzenli ödemelere royalty (patent ödemesi) denilmektedir.

⁸⁸ Yeni bir buluş kapsamında İngilizcede “patent medicine” kelimesi; gizli bir formül ile yapılan ilaç anlamında kullanılmaktadır. Bu özelliğiyle “royalty” kavramı ile “patent” kavramı iç içe girmiş kavramlardır. Royalty uygulamada daha çok sınai hakların tamamını kapsamak üzere kullanılan genel bir tanımlamadır. Bu tanımlama içerisinde alt bölümler halinde patent, lisans sözleşmeleri, know-how ödemeleri, teknik yardım ve yönetim anlaşmaları kapsamında yapılan ödemeler olarak alt gruplara ayrılmaktadır.

Royalty sözleşmeleri, satın alınacak veya kiralanacak buluş karşılığında yapılacak ödemelerin niteliğine göre çeşitli ödeme biçimlerini ihtiva eden şerhler koyularak akdedilmektedir. Buna göre, patent sözleşmeleri karşılığında yapılacak ödemeler hususunda anlaşmaya şu şerhler koyulabilir:

- 1- Yapılan ödemeler yılın belirli dönemlerinde yapılacak düzenli ödemeler şeklinde olabilir. Bu durumda, royalty sözleşmeleri kira sözleşmesi niteliğinde olacaktır.
- 2- Yapılan ödemeler hakların bir defada satın alınması karşılığında yapılacak tek ödemededen ibaret olabilir. Bu durum uygulamada daha çok bir markanın, ticaret unvanının, her türlü teknik resim, desen, model ve planlar ile sinema ve televizyon filmleri veya ses ve görüntü bantlarının satın alınması şeklinde olmaktadır.
- 3- Sözleşmenin kapsamı bir üretim yönteminin kiralanması ise, bu yöntem kullanılarak üretilen her ürün başına yabancı kurumlara ödeme yapılabilir.
- 4- Sözleşmenin kapsamı bir üretim yönteminin kiralanması ise, bu yöntem kullanılarak üretilen aylık veya yıllık ürünün belirli bir yüzdesi karşılığında yabancı kurumlara ödeme yapılabilir.
- 5- Sözleşmenin kapsamı bir üretim yönteminin kiralanması ise, bu yöntem kullanılarak yapılan üretimin belirli bir miktarı karşılığında yabancı kurumlara ödeme yapılabilir.

Bu şekilde belirlenen ödeme yöntemleri patent sözleşmesinin kanunî ve iş merkezi yurt dışında bulunan kurumlarla imzalanması halinde kurumların elde edeceği kazancın niteliğinin belirlenmesi yönünden önem taşımaktadır. Dar mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilecek kazancın niteliğinin belirlenmesi ise vergilendirme yönte-

minin tespiti açısından önemlidir. Kendi bulduğu bir teknik bilgi veya üretim yönteminin patentini alan firmalar patent kapsamına giren sınavi mülkiyet hakkını sürekli ya da geçici bir süre için bunu talep eden firmaların kullanımına sunmakta; bunun karşılığında ise bir defada veya düzenli aralıklarla patent hakkını kullanan firmalar lisans sahibi işletmeci kuruluşa düzenli ödemeler yapmaktadır.

Her ne kadar Türkiye teknoloji ithal eden bir ülke olsa da son yıllarda bazı sektörlerde Türkiye de patent veren bir ülke konumuna gelmiştir. Bazı firmalar bulmuş oldukları üretim tekniklerinin kullanım hakkını patent sözleşmeleri kapsamında yurt dışında yerleşik kişi ve kurumlara satabilmektedir. Tam mükellefiyete tâbi kurumların bu sözleşmeler kapsamında elde ettiği kazançlar kurum kazancı olarak kurumlar vergisine tâbi tutulacaktır.

Dar mükellefiyete tâbi kurumlara patent haklarının kiralanması mucibince düzenli aralıklarla yapılan ödemeler karşılığında dar mükellefiyete tâbi kurumların elde ettiği kazanç, gayrimenkul sermaye iradıdır. Gayrimenkul sermaye iratlarında kurumlar vergisi stopaj oranı %20'dir. Patent hakkının satın alınması halinde ise elde edilen kazanç, diğer kazanç ve irattır. Dar mükellefiyete tâbi kurumlara patent hakkının satışı, devir ve temlik mukabilinde yapılacak gayrimaddi hak bedeli ödemelerinde kurumlar vergisi stopaj oranı ise %20'dir.

Dar mükellefiyete tâbi kurumlarla yapılan sözleşme gereğince yapılacak ödemelerin kaynağı olan iş ve işlemler telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, alameti farika ve benzeri gayrimaddi hak kavramı içerisinde değerlendirilemiyorsa ve sözleşme bir hakkın satışı, devir ve temlikini düzenliyorsa dar mükellefiyete tâbi kurumların elde ettiği diğer kazanç ve iratlar K.V.K.'nın 26'ncı maddesi gereğince özel beyanname ile beyan edilecektir.

11.2.2. Lisans

Lisans (licence), Fransızca bir kelime olup, kelime anlamı itibariyle, herhangi bir işin veya ticari işlemin yapılması için devlet otoriteleri tarafından verilen izin anlamına gelmektedir⁸⁹. License kelimesi ile ilgili olarak verilebilecek diğer tanımlar ise şu şekildedir:

*“Lisans, izin, ruhsat, ruhsatname, ruhsatiye, izin vermek, yetki vermek, patent (berat) vermek anlamlarında kullanılmaktadır”*⁹⁰.

*“Lisans, izin belgesi, müsaade, patent, imtiyaz, ayrıcalık, özel izin. huk. f. lisans vermek, bir kişiye herhangi bir şeyi yapması için resmen izin vermek. huk. başkasının arazisi üzerinde herhangi bir ay-ni hak iktisap etmeksizin, muayyen fiillerde bulunma selahiyeti. f. iş-letme özel izin anlaşması. License agreement, lisans anlaşması; li-cence fee, imal lisansı”*⁹¹.

Buna göre, lisans kelimesi yaygın olarak dış ticarete kullanılmaktadır. Dış ticarete, “ithal lisansı” ve “ihraç lisansı” terimleriyle, bir malı getirtmek yada yabancı piyasalara göndermek için alınması gerekli izin kastedilmektedir. Lisans ülke ekonomisinin gerekleri ile iç ve dış piyasa koşulları göz önünde tutularak bakanlıkça verilen ihraç iznidir. İthalatın izne bağlı olması halinde mal ithalatında alınması gereken izin için de bu terim kullanılmaktadır.

Lisans herhangi bir işin veya ticari işlemin yapılması için gerekli olan iznin alınması anlamında kullanılmakta ve bu izin için yapılan sözleşmeye de lisans sözleşmesi denilmektedir. Patenti elinde bulunduran firmalar faaliyet gösterdikleri sektöre göre ürün ve üre-

89 YARKIN Münir, İktisat ve Ticaret Sözlüğü, İstanbul-1978, Sh. 126.

90 TUĞLACI, A.g.e., Sh. 297.

91 ÖZBALKAN, A.g.e., Sh. 356.

timde çeşitli bilgi birikiminin patentine sahip olmaktadır. Bu itibarla lisans, ticarete, sanayide, zirai üretimde, hizmetler sektöründe, ulaşıtırmada, turizmde, ileri teknoloji ile gemi üretiminde üretim yöntemini elinde bulunduran firmalar ile bu yöntemden faydalanmak isteyen firmalar arasındaki teknoloji aktarımı sağlamaktadır.

Bu yönüyle lisans sözleşmeleri ticari hayatta her sektörde faaliyet gösteren firmalarla aktedilebilmekte; uygulamada daha çok ileri teknoloji gerektiren üretim alanlarında çalışan firmaların sahip olduğu üretim tekniğinin kullanılması amacıyla patent anlaşmalarına gerek duyulmaktadır. Bu durum bir yandan teknik bilgi birikiminin daha da gelişmesine neden olmakta bir yandan da teknoloji transferi, teknolojik bilgi birikiminin fiyatını serbest piyasa koşullarına göre birim fiyatının altına indirerek ileri teknoloji gerektiren üretim yöntemlerinden küçük firmalarında yararlanmasına imkan hazırlamaktadır.

11.2.3. Alamet-i Farika (Marka)⁹²

Medeni Kanunda düzenlenen ve gerçek kişiler için geçerli olan isim (ad) kavramı, üretilen mal ve hizmetler için marka terimi ile ifade edilmektedir. Bu itibarla, isim kavramı, belirtici nitelikleri ile

⁹² Marka hakkının hukuki yapısı ve markalar üzerindeki hakkın çeşitli şekillerde değerlendirilmesinden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz., Levent BAŞAK, “**Tam ve Dar Mükellefiyete Tâbi Gerçek Kişiler ve Kurumlardan Kiralanan veya Satın Alınan Markalar Karşılığında Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi-I**”, Vergici Ve Muhasebeci İle Diyalog, Yıl: 19, Sayı: 196, Ağustos 2004, Sh. 140-147.; Levent BAŞAK, “**Tam ve Dar Mükellefiyete Tâbi Gerçek Kişiler ve Kurumlardan Kiralanan veya Satın Alınan Markalar Karşılığında Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi-II**”, Vergici ve Muhasebeci İle Diyalog, Yıl: 19, Sayı: 197, Eylül 2004, Sh. 115-120.

kendisine benzeyen, yakın bir özellik taşıyan, marka ve ticaret unvanı gibi kurumlarla ilgili bulunmakta hatta denilebilir ki, belirli bir ölçüde, onlarla kaynaşmış bir durum göstermektedir⁹³.

Marka kelimesi eskiden “alamet-i farika” terimi ile ifade edilmekteydi. Eskiden kullanılan alamet-i farika kelimesi ile marka kelimesi aynı anlamlara gelmek üzere kullanılmaktadır. Alamet-i farika; malın, eşyanın yapıldığı fabrikanın yahut bunları üretenlerin veya ticaret için satanların isim, şöhret ve mevkilerini bildiren ve o şeyler üzerinde; mühür (damga), resim, harfler, rakamlar, muhafaza gibi ayırma ve teşhis için kullanılan her nevi işaret ve damgadır⁹⁴. Alamet-i farika, üzerine konduğu şeyin, özelliklerini, kime ait olduğunu, nerede ve nasıl yapıldığını anlatan özel işaretlerdir⁹⁵.

Bir diğer tanıma göre, marka, bir nesnenin ve özellikle ticari malların-entianın tanıtılmasına ve benzerlerinden ayırt edilmesine yarayan işaretlerdir. Marka, belli bir şekil veya resim yahut çizgi ve kelime olabilir⁹⁶.

Uluslararası alanda faaliyet gösteren şirketlerin ürünleri ile rekabet edemeyen yerli üreticilerin piyasada rekabet kurallarını aksatmalarını önlemek amacıyla malların diğer mallardan ayırt edilmesine yarayan markaların korunması Medeni Hukukun sınırlarını aşmıştır. Bunun için 551 sayılı Markalar Kanunu çıkarılmıştır. Ancak, 551 sa-

⁹³ KÖPRÜLÜ, A.g.e., Sh. 307.

⁹⁴ ÖNEY Ayhan, İktisadi ve Ticari Terimler Sözlüğü, 3. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara-1978, Sh. 12, 203.

⁹⁵ ÖZCAN Hüseyin, Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü, Alfa Yayınları, 7. Baskı, Sh. 29.

⁹⁶ DÖNMEZ İrfan, En Son İçtihatlarla, Açıklamalı, Markalar ve Haksız Rekabet Davaları, Seçkin Kitabevi, Ankara-1987, Sh. 19.

yılı Markalar Kanunu, 556 sayılı Markaların Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 82'nci maddesi hükmü ile yürürlükten kaldırılmıştır. Günümüzde, belirli bir markayı tescil ettiren kişilerin bu markalar üzerindeki hakları ilgili Kanun Hükmünde Kararname ile korunmaktadır.

556 sayılı Markaların Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin⁹⁷ “Tanımlar” başlıklı 2'nci maddesinde “marka”; ortak markalar ve garanti markaları dahil ticaret markaları veya hizmet markalarını ifade edecek şekilde tanımlanmıştır.

İlgili K.H.K.'nin 4128 ve 5194 sayılı Kanunla değişik 5'inci maddesi hükmü uyarınca, marka, bir teşebbüsün mal veya hizmetlerini bir başka teşebbüsün mal veya hizmetlerinden ayırt etmeyi sağlama koşuluyla, kişi adları dahil, özellikle sözcükler, şekiller, harfler, sayılar malların biçimi veya ambalajları⁹⁸ gibi çizimle görüntülenebilen veya benzer biçimde ifade edilebilen, baskı yoluyla yayınlanabilen ve çoğaltılabilen her türlü işaretleri içerir. Marka, mal veya ambalajı ile birlikte tescil ettirilebilir. Bu durumda mal veya ambalajın tescili marka sahibine mal veya ambalaj için inhisari (tekel oluşturan) bir hak sağlamaz.

K.H.K.'nin 6'ncı maddesi hükmüne göre, bu Kanun Hükmünde Kararname ile sağlanan marka koruması tescil yoluyla elde edilir. Bu nedenle, herhangi bir tescili yapılmamış markalar üzerinde bu

⁹⁷ 27.06.1995 tarih ve 22326 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁹⁸ K.H.K.'nin 5'inci maddesine “sayılar” ibaresinden sonra gelmek üzere “malların biçimi veya ambalajlarının” ibaresi 4128 sayılı Kanun ile eklenmiştir. İlgili 4128 sayılı Kanun, 07.11.1995 tarih ve 22456 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

K.H.K. uyarınca hak talebi mümkün olmayacaktır⁹⁹. Marka tescil ettirmek isteyen bir kimse Türk Patent Enstitüsü Başkanlığı'na başvurması gereklidir¹⁰⁰.

Tescil edilen marka, sahibine herkese karşı ileri sürülebilen bir hak kazandırır. Bu, markaya herhangi bir haksız tecavüz vukua geldiğinde bu tecavüzün men ettirilmesi ve hatta tecavüz için kullanılmış olan araçların yok edilmesi, maddi ve manevi zararların tecavüz edenden alınması ve hatta bu haksız davranışları yapanların cezalandırılması hakkını da marka sahibine sağlar¹⁰¹.

⁹⁹ Alamet-i farika (markalar) esas itibarıyla, 556 sayılı K.H.K. ile koruma altındadır. Ancak, çeşitli durumlarda alamet-i farika 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu (F.S.E.K.) ile de korunabilir. Bir şey üzerine konan alamet-i farika, bir fikri ifade etmemesi itibarıyla eser sayılmaz. Sadece o esere belirli bir nitelik kazandırır. Bununla birlikte, üzerinde bir kişinin ya da firmanın markası bulunan eserin taklit edilmesi halinde alamet-i farika, 5846 sayılı F.S.E.K. ile değil 556 sayılı K.H.K. ile korunur. Fakat, bir fikri ifade eden alamet-i farika ayrıca F.S.E.K. ile de himaye edilir. Bir şey icat eden ve icat ettiği şeyi patent kurumuna tescil ettirerek koruma altına alan, bir şey üzerine alamet-i farika koyan, alametini tescil ettirmiş olmak şartı ile himaye görür. Ancak, bir icat veya alamet, şartları varsa F.S.E.K.'na göre de himaye olunabilir. Mesela; bir icat dil veya resim, kroki gibi anlaşılabilen belli bir şekilde ifade edilmiş veya güzel bir sanat eseri ise Fikir ve Sanat Eserleri Kanununa göre de himaye görür. Fakat, bir kimsenin icat ettiği şeyi göreyek benzerini imâl eden, ancak 551 sayılı K.H.K. ile mesul tutulabilir (BELGESAY Mustafa Reşit, Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu Şerhi, Temel Yayınları, Yayın No: 119, İstanbul-2001, Sh. 14.).

¹⁰⁰ Bu konuda ayrıntılı bilgi için ve marka tescili işlemlerinin aşamaları için bkz., Marka ve Coğrafi İşaret Başvurularının Hazırlanması Marka ve Coğrafi İşaret İşlemleri İle İlgili Bilgiler ve Gerekli Belgeler, Türk Patent Enstitüsü Yayınları, Ankara, Eylül-2003, Sh. 7 vd.

¹⁰¹ DÖNMEZ, A.g.e., Sh. 20.

11.2.4. İhtira Beratı (Patent, Buluş Belgesi)¹⁰²

Patent kelimesi, eski dilde ihtira beratı terimi ile ifade edilmektedir. İhtira beratı, Arapça'da ihtira kelimesinden türetilmiştir. İhtira, yeni bir şey bulma, türetme anlamlarında kullanılmaktadır. Kelime anlamı itibariyle, bilinen araç, gereç ve yaratıcı güçle yeni bir şey bulana, bulduğu şeyden bir süre yalnız kendisinin yararlanması için devletçe verilen belge anlamına gelmektedir¹⁰³.

Patent kelimesi ise, İngilizce kökenlidir ve bir buluşun veya o buluşu uygulama alanında kullanma hakkının bir kimseye ait olduğunu gösteren belge; patent hakkı ise, imalat izni anlamında kullanılmaktadır¹⁰⁴.

¹⁰² Patentler konusunda uluslararası literatürde ortaya çıkan bir çok milli kavram ve bu kavramlar dahilinde patent haklarının korunmasında bir bütünlük sağlanması ve patentler konusunda uluslar arası işbirliği yapılması amacıyla bir çok çalışmanın yapılması sağlanmıştır. Bu çalışmaların sonucunda, patentler konusunda uluslar arası işbirliğini öngören antlaşma (PCT: Patent Cooperation Treaty) 1966 yılında ABD'nin öncülüğü ile başlatılan, WIPO'nun desteğiyle sürdürülen dört yıllık çalışmanın sonucunda imzalanmıştır. PCT'nin amacı, aynı buluşun korunması için dünya ölçüsünde yapılan patent başvurularının ve bu başvuruların incelenmesinin ortaya çıkarmış olduğu zorlukları gidermektir. İlgili olarak bkz., ORTAN Ali Necip, Avrupa Patent Sistemi, Cilt I, Avrupa Patent Antlaşması (Münih Antlaşması), Sh. 41. **Bilindiği üzere, 551 sayılı K.H.K.'ye göre verilen patent (buluş) belgeleri sadece Türkiye sınırları içinde geçerli olmaktadır. Bir buluş için birden fazla ülkede koruma isteniyorsa her ülkede o ülkenin ulusal mevzuatına uygun olarak ayrı ayrı başvuruda bulunmak gerekir. İşte, PCT tek bir uluslar arası patent başvurusu ile dünya ölçüsünde buluş korunmasının sağlanmasını kolaylaştırmaktadır.**

¹⁰³ Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu Yayınları, 1. Cilt, Sh. 1054.

¹⁰⁴ Türkçe Sözlük, 2. Cilt, Sh. 1776.

551 sayılı Patent Haklarının Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede¹⁰⁵, buluş yapma faaliyetini özendirmek, buluşların sanayiye uygulanması ile teknik, ekonomik ve sosyal ilerlemenin gerçekleşmesini sağlamak üzere bu buluşları gerçekleştiren kimselere patent belgesi ve faydalı model belgesi verileceği hükme bağlanmıştır.

551 sayılı K.H.K.'nin 5'inci maddesine göre, yeni, tekniğin bilinen durumunu aşan ve sanayiye uygulanabilir olan buluşlar, patent verilerek korunur. Buna göre, patent, sanayiye yönelik olarak yeni ve daha önce kullanılmamış olan yeniliklerin (buluşların), yeni bir üretim tekniğinin, yeni bir makinenin, yeni bir malın veya hizmet üretimine yönelik bir tekniğin korunması amacıyla Devlet tarafından verilen bir berattır. Bu berata, eski uygulamada, ihtira beratı, günümüzde ise patent belgesi (buluş belgesi) adı verilmektedir.

K.H.K.'ye göre bir buluşun patent ile korunabilmesi için taşıması gereken nitelikler şunlardır¹⁰⁶:

1- **Yenilik:** K.H.K.'nin 7'nci maddesi hükmüne göre, tekniğin bilinen durumuna dahil olmayan buluş yenidir. Tekniğin bilinen durumu, patent başvurusunun yapıldığı tarihten önce, buluş konusunda dünyanın herhangi bir yerinde toplumca erişilebilir yazılı veya sözlü tanıtım, kullanım veya bir başka yolla açıklanan bilgilerden oluşur.

2- **Tekniğin Bilinen Durumunun Aşılması:** K.H.K.'nin 9'uncu maddesi hükmüne göre, buluş, ilgili olduğu teknik alandaki bir uzman tarafından, tekniğin bilinen durumundan aşık bir şekilde çı-

¹⁰⁵ 27.06.1995 tarih ve 22326 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁰⁶ Patent/Faydalın Model Belgesi Başvuru Klavuzu, Türk Patent Enstitüsü Yayınları, Ankara-2003, Sh. 1-2.

karılamayan bir faaliyet sonucu gerçekleşmiş ise, tekniğin bilinen durumunun aşıldığı kabul edilir.

3- Sanayiye Uygulanabilir Olma: K.H.K.'nin 10'uncu maddesine göre, buluş, tarım dahil sanayinin herhangi bir dalında üretilebilir veya kullanılabilir nitelikte ise, sanayiye uygulanabilir olduğu kabul edilir.

Konu ile ilgili olarak Danıştay Dördüncü Dairesi tarafından 13.11.1967 tarihinde verilen Esas No: 1966/5418, Karar No: 1967/5307 sayılı kararda şu açıklamalarda bulunulmuştur:

“DAVA: Merkezi yabancı memlekette bulunan Northam Warren Corporation müessesesinin İstanbul'daki temsilcisi ve aynı zamanda adı geçen şirketin patent hakkını kiralayan Leda Ticaret Anonim Şirketi karından bir nisbet dahilinde elde ettiği patent hakkı üzerinden 1961 yılı için salınan kurumlar ve gelir (stopaj) vergisi Temyiz Komisyonunca terkin edilmiştir.

KARAR: *Yabancı kurumun Türkiye'deki mümessili olan Leda T.A.O.'nca ihtilaflı dönemde elde edilen gelirden patent hakkı olarak ayrılan meblağın, kayıtlara geçirilmek suretiyle hesaben ve transfer edilmek üzere emre amade tutulmak suretiyle de nakden elde edildiği ve Türkiye içinde kullanma imkan ve yetkilerinin mevcut olduğu anlaşılmıştır.*

Öte yandan, patent hakkının kiralanmasından ötürü elde edilen gelirin yurt dışına transfer edilip edilmemesi hususu devletin döviz ve dış ticaret rejimi ile ilgili olup, ihtilaflı konu ile bağıntı kurulması da yerinde değildir.”¹⁰⁷

¹⁰⁷ GELEGEN Taner-KARABAĞ Nuri-TAMER Samet, Vergi Anlaşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları (1971-1972-1973), Ankara-1974, Sh. 289.

Buna göre, patent hakkının kiralanması karşılığında, elde edilen kâr-dan yabancı kuruma tefrik edilen hissenin, transfer edilmek üzere emre amade tutulması nakden elde etme mahiyetindedir. Dar mükellefiyete tâbi kuruma nakden ödeme yapan şahısların kurumların mümessilleri olması nakden yapılacak ödemelerden kurumlar vergisi tevkifatı yapmalarına engel teşkil etmeyecektir. Bu çerçevede, patent hakkını kiralayan şahısların dar mükellefiyete tâbi kurumların daimi temsilcisi olması halinde daimi temsilci dar mükellefiyete tâbi kurumlara yaptığı ödemelerden kurumlar vergisi tevkifatı yapmak zorundadır.

Konu ile ilgili olarak bir anonim şirket tarafından dar mükellefiyete tâbi bir kurumdan satın alınacak patent lisansı (patent hakkı) için yapılan ödemelerden vergi tevkifatı yapıp yapılmayacağı ve bu ödemenin adı geçen şirketçe gider yazılıp yazılamayacağı konusunda Bakanlıktan görüş istenmiş; bu istek doğrultusunda Maliye Bakanlığı tarafından 15.12.1995 tarihinde verilen B.07.0.GEL.0.51/5122-1-70020 sayılı muktezada özetle şu açıklamalarda bulunmuştur:

*“Dar mükellef kurumdan satın alınan patent hakları için ödenen bedeller üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 24. maddesi gereğince ve 93/5147 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre %25 oranında tevkifat yapılması gerekir. Patent hakkı için ödenen bedeller, ödeme günündeki kur üzerinden aktifleştirilerek amortismanına tâbi tutulur.”*¹⁰⁸

5422 sayılı K.V.K.’nin 24’üncü maddesinin 1’inci fıkrası hükmü uyarınca; ihtira beratı ve fıkra hükmünde belirtilen diğer gayrimad-

¹⁰⁸ KIZILOT Şükrü, Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), Yaklaşım Yayınları, 3. Cilt, Ankara, Nisan-1996, Sh. 510.

di hakların **satışı, devir ve temlik**i mukabilinde dar mükellefiyete tâbi kurumlarca alınan bedeller üzerinde mezkûr maddenin (2) numaralı fıkrası kapsamında Maliye Bakanlığı'na verilen yetki uyarınca çıkarılan 2003/6575 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı¹⁰⁹ gereğince %25 oranında tevkifat yapılması gereklidir. Benzer bir kural 5520 sayılı K.V.K.'nun 30'uncu maddesin hükmü için de geçerlidir. Bu Kanunun yürürlüğe girmesinden sonra yapılacak kurumlar vergisi tevkifatında 30'uncu madde hükmü geçerli olacaktır. Ve 2009/14593 sayılı B.K.K.'nda¹¹⁰ belirtilen oranda tevkifat yapılacaktır.

11.2.5. Know-How

Know-how kelimesi ilk defa Amerika Birleşik Devletlerinde kullanılmıştır. Bu kavram beceri, yetenek anlamına gelen "skill" kelimesi ile eş anlamlı olarak kullanılmıştır¹¹¹. Kavram ile ilgili olarak literatürde yapılan tanımlamalar şu şekildedir:

Know-how kelime anlamı itibariyle, teknik bilgi, bir ürünün üretilmesi konusunda sahip olunan teknik bilgi olup bir değeri olan gayrimaddi bir kıymettir. Bu bilginin satılması karşılığında elde edilen gelir telif hakkı olarak vergiye tâbi tutulur¹¹².

¹⁰⁹ 30.12.2003 tarih ve 25332 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹⁰ 03.02.2009 tarih ve 27130 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹¹ ERBAY İsmail, Know-How Sözleşmesi, Yetkin Yayınları, Ankara-2002, Sh. 57.

¹¹² ÖZGEN Ahmet, Vergi Terimleri Sözlüğü, English-Turkish, Maliye Bakanlığı, Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 1997/343, Sh. 134.

Know-how, ileri teknoloji gerektiren bir üretim yöntemi hususunda şirketlerin sahip oldukları birikimlerini ifade eder. Bu özelliğiyle “yöntem bilgisi” ve “metod bilgisi” olarak da nitelendirilmektedir¹¹³.

Uluslar Arası Ticaret Odası 17-18.10.1957 tarihli oturumunda know-how için şu tanımlamayı yapmıştır¹¹⁴:

“Bir ürünün üretimindeki teknik fabrikasyon uygulamasında ve bir metodun uygulanmasında elde edilen bilgi, tecrübe ve uzmanlık bilgilerinin oluşturduğu bütünlük, know-how olarak adlandırılabilir”. Uluslar Arası Ticaret Odası, know-how hakkındaki açıklamalarına şu şekilde devam etmiştir: *“Bu kavram (know-how), sadece gizli bir metot ve bir şekli ifade etmez; aynı zamanda patent olarak kullanmak için gerekli olan patent edilmiş üretim metoduyla bağlantı içerisindeki tekniği de ifade eder. Ayrıca know-how pratik bir metot, orjinalite ve üretici tarafından araştırmalarla bulunan ve henüz ticari rakiplerce bilinmeyen belirli bir alana ait bilgiler olarak da ifade edilebilir”*.

Avrupa Birliği Komisyonu tarafından çıkarılan 17/62 numaralı Tüzüğün 4. ve 19/65 numaralı Tüzüğün 1. maddesinde know-how kavramı açıkça zikredilmemekle birlikte, know-how’a ilişkin tanımlar içermektedir. Tüzükte verilen tanıma göre, know-how, bir üretim yönteminin veya işletme tekniğinin veya bilginin nakli ve kullanımının devri anlamındadır¹¹⁵.

¹¹³ Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu Yayınları, Cilt 2, Sh. 1335, 2467.

¹¹⁴ ERBAY, A.g.e., Sh. 71.

¹¹⁵ ERBAY, A.g.e., Sh. 72.

Avrupa Birliğı Komisyonu'nun 2349/84 numaralı Tüzüğünde, know-how, patent edilmiş bir buluşun kullanımını kolaylaştıran gizli ve teknik nitelikteki bilgi olarak tanımlanmıştır¹¹⁶. Bu yönüyle patent edilmiş bir buluş için taraflarca aktedilen lisans sözleşmesi know-how'u da kapsayabilecektir. Bu durumda, konumuza binaen, sözleşmenin iyi irdelenmesi ve gayrimaddi hak bedeli ödemelerinin hangi hak karşılığında yapıldığının tespiti ve vergilendirmenin buna göre yapılması gereklidir. Her halükarda, patent-lisans sözleşmeleri gizli ve teknik bilgilerin karşı tarafın kullanımına bırakılması şeklinde düzenlenmiş ve sözleşme uyarınca patent hakkının satışı, devir ve temlik söz konusu ise, yurt dışında mukim kurumlara (dar mükellefiyete tâbi kurumlara) yapılan ödemelerden kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Know-how şeklindeki üretim yönteminin transferi de patent haklarının kiralanması, satışı, devir ve temlikinde olduğu gibi teknoloji transferinin bir şeklidir. Know-how, bilgi teknolojilerindeki ilerleme anlamında kullanılan bir terim olduğundan bilginin niteliğine göre hakkın kullanımı karşılığında yapılan ödemeler, telif ödemesi, patent haklarının kullanımı karşılığında yapılan ödeme, belirli bir üretim imtiyazının kullanımı karşılığında yapılan ödeme, bir işletmenin ileri teknolojileri kullanarak sahip olduğu işleme hakkının başka işletmelere kullandırılması karşılığında yapılan ödeme, işletmelerin sahip oldukları bilgi birikimine ve kullandıkları ileri teknolojiye bağlı olarak piyasada oluşturdukları itibari simgeleyen marka malların üretim hakkının kiralanması, satışı, devir ve temlik mukabilinde yapılan ödemeler şeklinde çeşitlenmektedir.

¹¹⁶ ERBAY, A.g.e., Sh. 73-74.

Bu yönüyle, know-how, firmaların bilgi birikiminin önemli bir göstergesini oluşturmaktadır. Firmaların ürün yönetiminde sahip oldukları bilgi birikimi ne kadar fazla ise ileride bu bilgi biriminden faydalanmak için gerek grup firmalarına gerekse grup dışı firmalara teknoloji (bilgi) transferi gerçekleştirmekte ve bunun için bilgi satın alan firmadan sözleşme hükümleri çerçevesinde belirli bir bedel talep etmektedir. Bu çerçevede, teknolojik yönden ileri firmaların olağan gelirleri içerisinde know-how gelirleri önemli bir yer tutmaktadır.

Yukarıda verdiğimiz tanımlar ve açıklamalar çerçevesinde know-how kelimesinin içeriği, uygulamada know-how şeklinde bilgi transferinin özellikleri ve bilgi transferi için yapılan know-how sözleşmesi ile ilgili olarak şunları söyleyebiliriz:

1- Know-how kelimesi ülkemizde ekonomik, ticari, teknik ve sınai alanlarda kullanılmaktadır. Bu alanlarda sahip olunan belirli bir bilgi birikimi veya üretim yöntemi bu kelime ile ifade edilmektedir.

2- Belirli bir üretim yöntemi üzerindeki sınai hak olarak, know-how, üretim yönteminde en iyi üretim nasıl yapılabilir çabalarının sonucunda ulaşılan teknik bilgilerin bütünü olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle, özellikle sınai alanda belirli bir teknik bilgi know-how kelimesi ile nitelendirilmekte ve bu bilgi isteyen firmalara pazarlanmaktadır.

3- Know-how kavramının, uygulamada, gizli bir formül ve gizli bir bilginin devrini ifade etmek üzere kullanıldığı da görülmektedir¹¹⁷. Mesela; gizli bir formül ile yapılan uçak ateşleme motorlarının patent hakkının devri veya kiralanması için de know-how sözleşmele-

¹¹⁷ ERBAY, A.g.e., Sh. 58.

ri yapılmakta bu şekilde yapılan sözleşmeler, “royalty”, “patent”, “know-how” ve bilgi devrinde bilginin niteliğine göre “teknik yardım ve yönetim anlaşmaları” kavramlarıyla ifade edilmektedir.

4- Know-how kavramı ile teknik bilgi kavramı uygulamada birbirinin yerine kullanılan kavramlardır ve her iki kavramda aynı hukuksal çıkarımları içermektedir. Bu kavramlar kullanılarak aktedilen sözleşmelerin hukuksal sonuçları da doğal olarak aynı olacaktır.

5- Know-how sözleşmeleri sınai bilgi ve becerilerin sözleşmenin karşı tarafına (kiracıya) verilmesi konusunu içerir¹¹⁸.

6- Know-how, belirli bir bilgi birikiminin ürünü olan teknik bilgiyi ifade etmektedir. Bu yönüyle, know-how, teknik bilgiye ulaşılmasını sağlayan yol, metodlar, araştırma ile ilgili bilgilerin toplanması, derlenmesi, bilgilerin test edilmesi, laboratuvar ortamında bilginin pratiğe uygulanması ve bunlarla ilgili usul ve yöntemlerin bir bütünü içeren faaliyetlerdir.

7- Know-how sözleşmesi, patent haklarının tarihi gelişimi ile sıkı bir ilişki içerisindedir. Ancak, patentlerin hukuki alt yapısı çok eski olmasına rağmen bu kavram yeni bir kavramdır ve patentten bağımsız bir niteliğe sahiptir. Hatta son zamanlarda patent-lisans sözleşmesi yanında ondan daha fazla önem kazanmaktadır¹¹⁹.

8- Know-how içeren teknik bilgiler, bu bilgilere sahip kişiler tarafından devredilebilen ve bu niteliğiyle de bilgi ticaretine konu olabilen türden bilgi ve tecrübeleri içermektedir.

¹¹⁸ ERBAY, A.g.e., Sh. 59.

¹¹⁹ ERBAY, A.g.e., Sh. 59.

9- Teknik olmayan ticari ve sınai bilgiler de know-how kapsamında değerlendirilebilir. Bu şekilde, know-how sözleşmesinin kapsamına giren unsurlar genişlemiştir¹²⁰.

10- Ürünlerini, diğer ülkelerde pazarlamak isteyen işletmeler, bu alanda ithalat yasağı ve koruyucu önlemler gibi devletlerin bazı engellemeleri ile karşılaşmaları neticesinde, işletmeler, bu ülkelerdeki diğer işletmelere, “know-how-lisansı” vererek bu engellemeleri aşma yoluna gitmektedirler¹²¹.

Bu şekilde, işletmeler, mal ihracatından elde edecekleri geliri sözleşme kapsamında belirli aralıklarla elde edecekleri gelirlerle telafi etme yoluna gitmişlerdir. Ayrıca, diğer ülkelerde verilen üretim lisansları ile aynı üründen üretilen malların uluslar arası arzı da artmıştır. Bu durum ise dünyadaki üretim kapasitesinin artmasını sağlamıştır. Bu yönüyle know-how, patent, royalty ve teknik yardım ve yönetim anlaşmaları, mal ve hizmet üretiminin artmasını ve üretim artışına paralel olarak mal ve hizmetlerin piyasa fiyatının ucuzlamasını sağlamıştır.

11- Know-how teknik bilgi yanında, bilgi icadı ve bir işletme sırrını içeren bilgilere kaynaklık teşkil ettiğinden sınai koruma hakkından (bir patentten) çoğu defa daha değerli olduğu ve gizli üretim yönteminin işletmenin asıl değer faktörünü ifade ettiği ortaya konulmuştur¹²².

12- Küçük ve orta ölçekli işletmeler, özellikle know-how sözleşmesine sıkça başvurmaktadır. Bugün gerek ulusal alanda gerekse

¹²⁰ ERBAY, A.g.e., Sh. 60.

¹²¹ ERBAY, A.g.e., Sh. 60.

¹²² ERBAY, A.g.e., Sh. 60.

uluslar arası alanda (ÇUŞ'ları ihmal ettiğimizde bu durum daha da belirginleşecektir) şirketlerin yaklaşık % 65'ini küçük ve orta ölçekli işletmelerin oluşturduğu düşünülürse, know-how sözleşmelerinin günümüzde lisans-patent sözleşmelerinden daha önemli hale geldiği ortaya çıkacaktır¹²³.

13- Uygulamada, patent-lisans sözleşmesi, know-how-lisans sözleşmesi ve üçlü bir sözleşme olarak patent-lisans-know-how sözleşmesinin aktedilmesi mümkündür. Borçlar Kanunumuzda bunu engelleyici bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu şekilde üçlü bir hak içeren sözleşmelere karma nitelikteki sözleşme denilmektedir. Ancak, teknik olarak bir buluşun sözleşme kapsamında hem patent hem de know-how şeklinde değerlendirilmesi uygulamasına rastlamak mümkün değildir. Zira, bir buluştan ya know-how şeklinde yararlanılabilir ya da buluşun patentine sahip olunarak yararlanır.

14- Elektronik ve atom fiziği gibi sahalardaki bazı bilgi ve tecrübeler, niteliği itibariyle patent hakkına konu olamamaktadır. Bu bilgi ve tecrübelerden ekonomik olarak faydalanabilmek, ancak ve ancak, know-how yoluyla olabilmektedir. Ayrıca, bir buluşun patent başvurusu sırasında öğrenilme riski nedeniyle çoğu defa, buluş için patent belgesi alma yoluna gidilmemekte; buluştan know-how olarak faydalanılma yolu tercih edilmektedir¹²⁴.

15- Know-how sözleşmesi bir lisans sözleşmesidir. Lisans sözleşmesi, bir üst kavram olarak kullanılmakta ve bu kavramın açılımları olarak, know-how sözleşmesi ve lisans-patent sözleşmelerine uygulamada sıkça rastlanılmakta; günümüzde ise patent-lisans sözleş-

¹²³ ERBAY, A.g.e., Sh. 61.

¹²⁴ ERBAY, A.g.e., Sh. 52.

melerinden ziyade know-how sözleşmelerinin tercih edildiği görülmektedir.

Know-how sözleşmesi ile ilgili olarak verdiğimiz bu açıklamalardan sonra know-how sözleşmesi kapsamında yapılan ödemelerin vergilendirilmesi hususuna geçebiliriz. Know-how ödemelerinin vergilendirilmesinde yargı kararları ve muktezalar birinci derecede yol gösterici olacaktır. Konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı tarafından 18.11.1981 tarihinde verilen 22144-287/84713 sayılı muktezada özetle şu açıklamalarda bulunulmuştur:

“ÖZET: Yabancı kuruma ödenmesi gereken Know-How bedellerinin, yabancı kurum adına tahakkuk ettirildiği tarihte gider kaydedilmesi gerekir.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun değişik 24 ncü maddesinde, dar mükellef durumunda olan kurumlara gayrimenkul sermaye iratları sağlayanlar bu iratlar üzerinden %25 nisbetinde kurumlar vergisi tevkifatı yapmakla sorumlu tutulmuş, kazanç ve iratları sağlayanların, kurumlar vergisi tevkifatına tâbi kazanç ve iratları nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettiren gerçek veya tüzel kişiler olduğu maddede ayrıca belirtilmiştir.

Sözleşme gereğince şirketinizce yabancı kuruma ödenmesi gereken 1/Ocak/1981-16/Nisan/1981 dönemine ilişkin Know-How bedellerinin şirketiniz kayıtlarında 30.6.1981 tarihinde yabancı kurum adına tahakkuk ettirildiği dilekçenizde belirtildiğinden, aynı tarihte gider kaydının da yapılması gerekmektedir.

Bu durumda, 1.1.1981-16.4.1981 dönemi için 30.6.1981 tarihinde tahakkuk ettirilen Know-How bedelleri üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun yukarıda açıklanan 24 ncü maddesi uyarınca %25

nisbetinde Kurumlar Vergisi tevkifatı yapılmakla yetinilmesi gerekir.”¹²⁵

G.V.K.’nun 70’inci maddesinin 1’inci fıkrasının 5’inci bent hükmü uyarınca, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanmak hakkı veya kullanma imtiyazı gibi hakların kiralanması karşılığında bu hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından elde edilen gelirler, gayrimenkul sermaye iradıdır. Know-how ödemeleri de yabancıların teknoloji birikimine bağlı olarak sahip oldukları bilgi birikiminin Türkiye’de kullandırılması karşılığında yapılan bir ödeme olduğundan yapılan ödemelerden, G.V.K.’nun 94’üncü maddesine göre, gelir vergisi tevkifatı yapılması gereklidir.

Ödeme yapılan şahısların dar mükellefiyete tâbi kurum olması halinde ise, yapılan ödemelerden kurumlar vergisi tevkifatı yapılmalıdır. Yapılacak kurumlar vergisi tevkifat oranı 2003/6575 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereğince %22’dir. Yapılan ödemeler know-how’ların satış, devir ve temlik mukabilinde yapılıyorsa yapılacak kurumlar vergisi tevkifat oranı 2003/6575 sayılı B.K.K. gereğince %25’tir. 5520 sayılı K.V.K.’nun yürürlüğe girmesinden sonra ise K.V.K.’nun 30’uncu maddesi ve 2009/14593 sayılı B.K.K.’na göre tevkifat yapılması gerekmektedir.

Son olarak know-how bazı hukuk düzenlerinde gayrimaddi hak olarak kabul edilmemiştir. Know-how, Türk/İsviçre Hukuk düzenince, gayrimaddi hak konusu olan sınırlı sayıda şeyler kapsamında değer-

¹²⁵ KIZILOT Şükrü, Muktezalar ve Danıştay Kararları, Vergi Yayınları, Ankara-1983, Sh. 402.

lendirilmemiştir. Bu nedenle de, know-how üzerinde sübjektif bir hak yoktur¹²⁶.

Türk hukuk sistemi, teknik bir bilgi birikimi içeren veya içermeyen bir kısım gayrimaddi malları (hakları) koruma altına almıştır. Mesele; 551 sayılı Patent Haklarının Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 1'nci maddesine göre, bu Kanun hükmünde Kararname, sınai hakkın tesisine uygun buluşlara patent veya faydalı model belgesi verilerek bunların korunması ile ilgili esasları, kuralları ve şartları kapsar. İlgili K.H.K. ile, buluşlar patent olarak tescil ettirilerek koruma altına alınmakla gayrimaddi mal (hak) olarak değerlendirilmiş ve bu K.H.K. ile koruma altına alınmıştır.

556 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 1'inci maddesine göre, bu Kanun Hükmünde Kararnamenin amacı, bu Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine uygun olarak tescil ettirilen markaların korunmasını sağlamaktır. Bu K.H.K. ile, markalar, gayrimaddi hak olarak koruma altına alınmıştır.

554 sayılı Endüstriyel Tasarımların Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin¹²⁷ 1'inci maddesine göre, bu Kanun Hükmünde Kararnamenin amacı, bu Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine uygun tasarımların korunmasını, rekabet ortamının oluşturulmasını ve sanayinin gelişmesini sağlamaktır. İlgili K.H.K. ile, endüstriyel tasarımlara koruma sağlanarak bu tasarımların sınai bir hak olarak korunması için hukuksal zemin oluşturulmuştur.

¹²⁶ ERBAY, A.g.e., Sh. 79.

¹²⁷ 27.06.1995 tarih ve 22326 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

555 sayılı Coğrafi İşaretlerin Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin¹²⁸ 1'inci maddesine göre, bu Kanun Hükmünde Kararname, doğal ürünler, tarım, maden ve el sanatları ürünleri ile sanayi ürünlerinden bu Kanun Hükmünde Kararnamede yer alan tanımlara ve koşullara uygun her türlü ürünün coğrafi işaretlerle korunmasına ilişkin kuralları ve şartları kapsar. İlgili K.H.K. ile, bir kısım maddi olmayan şeylere hukuken mal vasfı verilerek, ki bunların maddi bir mal olarak düşünülmesi mümkün değildir, gayrimaddi hak olarak (sınai bir hak olarak) hukuken koruma altına alınmıştır.

Bu şekilde, Kanun Hükmünde Kararnameler ile, buluşlar, markalar, endüstriyel tasarımlar ve coğrafi işaretler gibi maddi olmayan şeylere hukuken mal, gayrimaddi mal, vasfı verilerek, ki bunlara hukuk literatüründe gayrimaddi mal adı verilmektedir, münhasır hak olarak koruma altına alınmıştır. Bu niteliğiyle bu haklar sınai hak olarak Türk hukuk sisteminde yerini almıştır. Ancak, aynı şeyi know-how için söylemek mümkün değildir.

Know-how'un Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu kapsamında eser olarak kabul edilip bunlara gayrimaddi mal vasfının verilmesi de mümkün değildir. Bilindiği üzere, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu kapsamında eser olarak kabul edilebilen ve 'maddi olmayan şey' olarak hukuk düzeninde kabul edilen varlıklar fikri haklar olarak koruma altına alınmıştır. Fikir ve Sanat Eserleri Kanununa göre, fikri haklar, gayrimaddi hak olarak nitelendirilmektedir¹²⁹.

¹²⁸ 27.06.1995 tarih ve 22326 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹²⁹ Bazı hukuk düzenlerinde gayrimaddi haklar, gayrimaddi mal olarak kabul edildiklerinden bu hukuk düzenlerinde, fikri haklar, gayrimaddi mal olarak kabul edilmekte ve çeşitli yasa hükümleri dairesinde 'eser' vasfı verilen gayrimaddi mallar (fikri haklar) koruma altına alınmaktadır.

5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'nun¹³⁰ (F.S.E.K.'nin) "Tanımlar" başlıklı 1/B'inci maddesinde "eser" kavramı şu şekilde tanımlanmıştır:

"Eser: Sahibinin hususiyetini taşıyan ve ilim ve edebiyat, musiki, güzel sanatlar veya sinema eserleri olarak sayılan her nevi fikir ve sanat mahsullerini, ifade eder."

Kanunun mezkûr maddesinde "Bilgisayar programı"nın ise; "Bir bilgisayar sisteminin özel bir işlem veya görev yapmasını sağlayacak bir şekilde düzene konulmuş bilgisayar emir dizgesini ve bu emir dizgesinin oluşum ve gelişimini sağlayacak hazırlık çalışmalarını," ifade edeceği belirtilmiştir.

F.S.E.K.'na göre, sınai alanda sahip olunan teknik bir bilginin eser olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Ancak, bu teknik bilgi kullanılarak bu kanun kapsamında bir eser vücuda getirilmesi halinde teknik bilgi kullanılarak vücuda getirilen iktisadi kıymet eser olarak kabul edilebilir. Ancak, burada da teknik bilginin tam olarak eser nitelenmesine tâbi tutulması sakıncalıdır. Eser olarak kabul edilen varlık, teknik bilgi kullanılarak ortaya çıkarılan şey (mal) fikri hak olarak kabul edilmelidir. Mesela, gizli bir formül veya teknik bir bilgi kullanılarak vücuda getirilen bilgisayar programı eser olarak bu kanun kapsamında korumaya tâbidir.

F.S.E.K.'nin 2'nci maddesine göre, eser kapsamına, ilim ve edebiyat eserleri, musiki eserleri, güzel sanat eserleri ve sinema eserleri girmektedir. Mezkûr Kanun kapsamında üzerinde fikri hak konusu oluşturulabilecek eserlere örnek olarak, herhangi bir şekilde dil ve

¹³⁰ 13.12.1951 tarih ve 7981 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yazı ile ifade olunan eserler ve her biçim altında ifade edilen bilgisayar programları ve bir sonraki aşamada program sonucu doğurması koşuluyla bunların hazırlık tasarımları; planlar, projeler, çizimler, teknik resimler, haritalar, krokiler, coğrafya ve topoğrafyaya ait maket ve benzerleri her çeşit mimarlık ve şehircilik tasarım ve projeleri, mimari maketler, endüstri, çevre ve sahne tasarım ve projeleri; yağlı ve sulu boya tablolar, heykeller, kabartmalar ve oymalar ve mimarlık eserlerini gösterebiliriz. Görüldüğü üzere, teknik bilginin salt anlamıyla ilmi eser olarak kabul edilmesi mümkün değildir.

Know-how, soyut bir teknik bilgiyi içermesi nedeniyle gayrimaddi hak olarak kabul edilmemesi dışında, Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında, know-how usulü teknoloji transferleri neticesinde bilgisini satan firmaların elde ettiği kazançların vergilendirilmesinde daha bir çok sorun bulunmaktadır. Bu sorunların başında; lisans sözleşmesi kapsamında know-how şeklinde bilgi transferinde bulunan firmalara yapılan ödemelerin türüne bağlı olarak elde ettikleri kazancın niteliğinin belirlenmesi gelmektedir.

Yurt dışında mukim kurumlara yapılan know-how ödemelerinin niteliğine göre, kurumların elde ettikleri kazancın türü değişmektedir. Şayet, dar mükellefiyete tâbi yabancı kurumlara yapılan ödemelerde bir hakkın kiraya verilmesi ve kira sözleşmesi kapsamında düzenli olarak yapılan bir ödemenin mevcudiyeti halinde dar mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen kazanç, gayrimenkul sermaye iradidir.

Uygulamada, know-how şeklinde bilgi transferi genellikle bir lisans sözleşmesi ile gerçekleştirilmektedir. Çeşitli nedenlerle bir buluşun patentinin alınmaması ve/veya alınmaması nedeniyle buluştan know-how olarak faydalanılmaktadır. Firmalarca icat edilen ve sanayide uygulama alanı bulan know-how, patent benzeri bir

gayrimaddi haktır. Diğer yandan, know-how, G.V.K.'nun 70/5'inci maddesinde ifadesini bulan 'sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı' şeklinde ifade edilen bir gayrimaddi haktır. Bu niteliğiyle, G.V.K.'nun 70'inci maddesinin 5'inci bent hükmüne göre, bu hakkın kiralınması neticesinde elde edilen kazanç, gayrimenkul sermaye iradidir. Bu hakkın elden çıkarılmasından sağlanan kazanç ise, 4783 sayılı Kanun¹³¹ ile değişik G.V.K.'nun mükerrer 80'inci maddesinin 2'nci bendi hükmüne göre, değer artış kazancıdır.

Bu açıklamalarımıza göre, know-how karşılığında yapılan ödeme bir kira ödemesi olabileceği gibi, know-how'un satış, devir ve temlik (elden çıkarılması) karşılığında yapılan bir ödeme de olabilecektir. Her iki durumda dar mükellefiyete tâbi kurumların elde ettiği kazancın niteliği değişecektir. Ancak, know-how'da sanayide belirli bir teknik buluş başka firmalara kullanılması söz konusu olduğundan firmalar bu hakları genellikle kiraya vermektedir. Know-how türü bilgi birikiminin bu şekilde değerlendirilmesi kiraya veren firmalar açısından da faydalıdır. Çünkü, bu hakların satış, devir ve temlik söz konusu olduğu zaman bu haklar üzerindeki tasarruf yetkisi de hakkı satın veya devir alan firmalara geçmekte; hak sahibi olan firmalar bu haklarını geliştirmekte olan bir çok ülkeye pazarlama imkanını ellerinden kaçırmaktadırlar. Kiralama işleminin bu avantajlı durumu nedeniyle, uygulamada, genellikle know-how'lar kiralama yoluyla değerlendirilmektedir.

Diğer yandan, know-how soyut bir bilgiyi içerdiğinden bu bilginin satışa konu edilmesi de pek mümkün gözükmemektedir. Patent

¹³¹ 09.01.2003 tarih ve 24988 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

haklarında patentin tescilli bir hak olması nedeniyle, gayrimenkul mallara özgü bir takım kurallar patentler için uygulanabilecektir. Know-how'larda tescil olmadığı için bu hakların satışı, devir ve temlik hukuken bir çok sakıncayı beraberinde getirecektir.

11.2.6. Teknik Yardım ve Yönetim Anlaşmaları

Lisans, know-how ve teknik yardım ve yönetim anlaşmaları sınırlı hakların çeşitli şekillerde üçüncü kişilere kullandırılması nedeniyle yapılan sözleşmelerdir. Uygulamada, bu anlaşmaların sınırlarını belirlemek mümkün olamamaktadır. Bu sözleşmeler firmalar arasındaki teknik bilgi alışverişinin ölçüsünü göstermesi bakımından önemlidir. Bu nedenle de, firmaların üretim tekniklerinde göstermiş oldukları ilerlemelere bağlı olarak önce lisans anlaşmaları imzalanmakta daha sonra ise üretim tekniklerindeki uzmanlaşmanın bir sonucu olarak lisans anlaşmaları teknik yardım ve yönetim anlaşmalarına çevrilmektedir.

Teknik yardım ve yönetim anlaşmaları, firmaların teknolojik gelişmişlik düzeyi ve isteklerine bağlı olarak bir üretim tekniğinin kullanılmasına yönelik bir lisans anlaşması olabileceği gibi lisans anlaşmasının bir ileri boyutu olan ve ileri ve gizli teknik bilgilerin kullandırılmasını içeren know-how'ları da kapsayabilir. Yani, bu anlaşmalar karma bir anlaşma niteliğinde olabilir.

Uygulamada, firmaları lisans anlaşması yerine teknik yardım ve yönetim anlaşması imzalamalarına iten neden yapılan ödemelerle ilgilidir. Lisans anlaşması bir üretim tekniğinin kullandırılması karşılığında yapıldığından ve bu üretim tekniğini kullanmak isteyen firma bu teknik olmazsa üretimini yapamayacaksa pazarlık gücü zayıflamakta ve önerilen fiyatı kabul etmek zorunda kalmaktadır. Teknik yardım ve yönetim anlaşmalarında firmalar o üretim tekniğinde be-

lirli bir uzmanlık düzeyini yakalamaları ile birlikte anlaşma kapsamındaki üretim tekniğinin geliştirilmesine katkı sağladığı ve bu katkıyı diğer firma ile paylaşması ölçüsünde ilk teknik bilgiyi aldığı firmaya yaptığı ödemeler lisans anlaşmalarına göre çok düşük düzeyde olmaktadır. Bu durumda ülkemizde, lisans anlaşmalarından çok teknik yardım ve yönetim anlaşmalarının imzalanması gerek Türk firmalarının teknik yönden gelişmişliğinin göstergesi olmakta gerekse yurt dışına sermaye çıkışını önlemektedir. Bu anlaşmalar ayrıca şirket birleşmelerini daha cazip hale getirmektedir.

Lisans sözleşmeleri ve teknik yardım ve yönetim anlaşmaları arasındaki farkı görmek için şu örneği vermemiz mümkündür:

ÖRNEK OLAY: Kanunî ve iş merkezi İstanbul’da bulunan (X) İş Makineleri A.Ş. üretmiş olduğu iş makineleri ile ilgili olarak Amerika Birleşik Devletlerinde mukim Chevrolate Co. ile üretim aşamasında karşılıklı teknolojik bilgilerin paylaşımı amacıyla “teknik yardım ve yönetim anlaşması” imzalamıştır. (X) İş Makineleri A.Ş. bunun karşılığında her ay düzenli olarak yurt dışında mukim kuruma kira ödemesinde bulunmaktadır.

Chevrolate Co. şirketi ile kanunî ve iş merkezi Türkiye’de bulunan (X) Anonim Şirketi arasında aktedilen “**teknik işbirliği anlaşması**” kapsamında çeşitli yedek parçaların üretimi hususunda ortaklaşa teknik standartlar geliştirilmektedir. Ancak, ileri teknoloji gerektiren yedek parçaların üretimi hususunda yurt dışındaki firma patent hakkına sahip olup, yapılan “**lisans anlaşması**” çerçevesinde Türkiye’deki şirketler yurt dışındaki şirkete **lisans ücreti** ödemektedir.

Türkiye’de mukim şirket tarafından teknik yardım ve yönetim ve lisans anlaşması kapsamında yapılan kira ödemelerinden 5520 sayılı K.V.K.’nun 30’uncu maddesi hükmüne göre kurumlar vergisi stopajı yapılması gerekmektedir.

Türkiye’de mukim şirket ile ABD’de mukim şirket arasında yapılan “teknik işbirliği anlaşması” “lisans anlaşmalarının” ileri boyutunu teşkil etmektedir. Lisans anlaşmalarında Türkiye’de mukim şirket teknolojinin tamamını anlaşma imzaladığı ülkeden almakta bu nedenle de yapılan ödemeler o oranda artmaktadır. Firmaların aynı üretim kolunda uzun yıllar çalışmasının ardından üretim alanında kendileri de teknoloji üretmeye başladılar, bunun sonucunda da yurt dışındaki firmadan teknik bilgi alımı önceki seviyesine göre azalmaya başlayacaktır. Hatta Türkiye’deki firma uzmanlaşma ve AR-GE’ye yönelik çalışmalara verdiği önem nispetinde daha önce lisans anlaşması imzaladığı ülkeye teknolojik yenilik pazarlamaya bile başlayabilir.

Teknik yönetim anlaşmaları çeşitli ülke şirketlerinin bir araya gelecek birleşmelerini de (şirket evlilikleri) kolaylaştırmıştır. Ayrıca şirketlerin ortaklaşa geliştirdikleri teknolojiler sayesinde her iki ülkede teknoloji birikimi hızlanmış bu birikimden ülkede faaliyet gösteren diğer firmalarında yararlanma imkanı artmıştır. Şirketler ortaklaşa geliştirdikleri projelerle uluslar arası alanda kabul görmüş teknik standartlarda geliştirerek teknolojinin bütün ülkelerde kullanımı da mümkün hale getirilmiştir. Diğer yandan, teknik yardım anlaşmaları firmaların ticaret ve imalat sınırlarını paylaşmalarına neden olacak bir anlaşma niteliğinde bulunduğundan gizli tutulması gerekli sınırlar firmalar arasında birleşmeleri daha da kolaylaştırmıştır.

Teknik yardım ve yönetim anlaşmalarının niteliği ve bu anlaşmalar kapsamında yapılacak ödemelerin vergilendirilmesi ise şu şekilde olacaktır. Bu konuda da yargı kararları ve muktezalar birinci derecede yol gösterici olacaktır. Konu ile ilgili olarak Danıştay Dördüncü Dairesi’nin 25.10.1972 tarih ve Esas No: 1970/1093, Karar No: 1972/5867 sayılı kararında özetle şu açıklamalarda bulunulmuştur:

“Dava, imalat sırasında karşılaşılan sorunları çözümlenmek, imalat için lüzumlu bilumum formül, şartname, usul ve bilgileri vermek, en iyi mamülleri en ucuza elde etmek ve sair şekillerde yapılacak olan ve yabancı firma ile mükellef arasında 1960 yılında akdolunan andlaşmanın imalat tarzları teknik yardım başlıklı III üncü bölümünün 11-15 inci maddelerinde tafsil edilen teknik yardım dolayısıyla âkit firmaya ödenen bedellerin kurum vergisine tâbi olup olmaya- cağına taallük etmektedir.

Sınai ve ticari sahalardaki haksız rekabet men ve cezalandırıldığına, sınai mülkiyet himayesinin mevzuuna dahil edildiğine göre, mükelleflerle yabancı firma arasında yapılan sözleşme kapsamına giren sınai ve ticari sahalarda yapılan teknik yardımlar da sınai mülkiyet himayesinin mevzuuna girer. Bu suretle sınai mülkiyet himayesi mevzuuna giren ve Türk Ticaret Kanunu ile korunan teknik yardım konuları üzerindeki hakların da birer sınaî hak olduğu açıkça anlaşılır.

Teknik yardım konularındaki haklar sanayi ve ticaret sahasındaki fikir ve düşünce mahsulleri üzerindeki bir fikri hak olduğuna ve yukarıda da açıklandığı üzere sınai bir hak niteliğinde bulunduğuna göre Gelir Vergisi Kanunu’nun 70 inci maddesinin 5 inci bendindeki ‘sair bilumum haklar’ ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 24 üncü maddesinin A-4 üncü bendindeki “benzeri haklar” tâbiri kapsamına girdiğinden şüphe edilemez.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 12 nci maddesi ile gayrimenkullerin, hakların ve menkul malların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen iratlar da mükellefiyet mevzuuna alındığından ve teknik yardım konusuna giren sınai haklar için ödenen bedellerde bir gayrimen-

kul sermaye iradı niteliğinde olduğundan kurumlar vergisine tâbi bulunmaktadır.”¹³²

Kararda; sınai ve ticari sahalarda yapılan teknik yardımların sınai mülkiyet hakları olduğu ve sınai mülkiyetin mevzuuna girdiği belirtilmiş ve Türk Ticaret Kanunu ile korunan teknik yardımlar üzerindeki hakların sınai hak kapsamında değerlendirilmesi gerektiği ifade olunmuştur. Teknik yardım anlaşmaları kapsamında yapılan ödemeler, G.V.K.’nun 70’inci maddesinin 1’inci fıkrasının 5’inci bent hükmüne göre, gayrimaddi hak kapsamına girdiğinden gayrimaddi hakların kiralananmasından elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilerek bu gelirlerin vergilendirilmesi esasları çerçevesinde vergilendirilecektir.

Teknik yardım konusuna giren sınai haklar için ödenen bedellerde gayrimenkul sermaye iradı niteliğinde olduğundan kurumlar vergisine tâbi bulunmaktadır. Dar mükellefiyete tâbi kurumlarca ödenmesi gereken kurumlar vergisi bilindiği üzere gayrimaddi hakların kiralananmasında tevkif sureti ile olmaktadır. Bu itibarla, dar mükellefiyete tâbi kurumlara gayrimaddi hak bedeli karşılığında kazanç ve irat sağlayanların kurumlar vergisi tevkifatı yapmaları gereklidir.

12. DAR MÜKELLEFIYETE TÂBİ KURUMLARCA ELDE EDİLEN TELİF ÜCRETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Günümüzde yabancı firmalara yapılan ödemeler çoğunlukla “telif ödemesi” adı altında yapıldığı için bu konunun ayrı bir başlık altında değerlendirilmesinde fayda vardır. Diğer yandan literatürde gayrimaddi hak bedeli kavramı ile telif ödemesi kavramı zaman zaman eş anlamlı olarak kullanılmaktadır.

¹³² GELEGEN-KARABAĞ-TAMER, A.g.e., Sh. 296-297.

Telif hakkı (Copyright), edebi ve bedii yapıt sahiplerinin o yapıtlarından ötürü sahip oldukları haklar, edebi mülkiyet hakkı anlamlandırında kullanılmaktadır¹³³. Yani, telif hakkı, bir fikir eseri yaratan şahsın o eser dolayısıyla haiz olduğu bir fikri haktır. Fikri haklar; fikir, zeka ve his mahsulleri üzerinde onları vücuda getirenlerin haiz oldukları haklardır. Hakkın mevzuu maddi bir mal olmayıp eser sahibinin vücuda getirdiği veya icat ettiği icadının karşılığı bir imtiyazdır.

Bir eser üzerinde telif hakkına sahip olan şahıs bu hakka istinaden birden çok hakka sahip olmaktadır. Bu haklar başlıca üç grupta toplanmaktadır¹³⁴:

- 1- Eserin âmmeye arzına müteallik muameleleri yapmak, yani eseri tab, ses, renk, ışık, dalga, madde vesair bir vasıta ile çoğaltmak veya temsil ettirmek;
- 2- Eserden elde edilebilecek mali menfaatleri istihsal etmek;
- 3- Esere vaki olacak tekmil tecavüzlere mani olmak, yani eserin başkaları tarafından iktibası intihali veya eser üzerinde herhangi bir değişiklik yapılması halinde mütecavizi hukuken ve malen mesul etmek.

Dar mükellefiyete tâbi kurumlara telif hakkı kapsamında yapılan ödemeler kira ödemesi niteliğindeyse gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilecektir. Yapılan ödeme telif haklarının satışı, devir ve temlik mukabilinde ise elde edilen kazanç diğer kazanç ve irat olarak vergilendirilecektir. Her iki durumda da dar mükellefiye-

¹³³ YARKIN, A.g.e., Sh. 50.

¹³⁴ Tür Hukuk Lüğatı, A.g.e., Sh. 332.

te tâbi kurumların vergilendirme rejimi aynıdır. Tevkif usulü ile vergilendirme. Dar mükellefiyete tâbi kurumlara gayrimenkul sermaye iradı sağlayanlar ve telif haklarının satışı, devir ve temlikî mukabilinde kazanç ve irat sağlayanlar kurumlar vergisi tevkifatı yapmak zorundadırlar.

13. GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ BEYANI

Tam mükellefiyete tâbi kurumlar bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri bütün kazanç ve iratları kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan etmek zorundadırlar. Bu merkezde olmak üzere tam mükellefiyete tâbi kurumlar Türkiye’de ve yurt dışında bulunan gayrimenkullerinin kiralanması, satışı, devir ve temlikî mukabilinde elde ettikleri kazançları kazancın niteliği ne olursa olsun Türkiye’de verecekleri kurumlar vergisi beyannamesine dahil etmek zorundadırlar.

Türkiye’de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan ve K.V.K.’nın 3’üncü maddesinin 3’üncü fıkrasının (ç) bendi hükmü uyarınca gayrimenkul sermaye iradı elde eden dar mükellefiyete tâbi kurumların elde ettiği gayrimenkul sermaye iratları, K.V.K.’nın 30’uncu maddesi uyarınca, kaynakta tevkif sureti ile vergilendirilmektedir. Bu kapsamda, K.V.K.’nın 30’uncu maddesine göre, dar mükellefiyete tâbi olan kurumlara mezkûr maddede sayılı kazanç ve iratları sağlayanlar, bu kazanç ve iratlardan kurumlar vergisi tevkifatı yapmaya mecburdurlar.

K.V.K.’nın 30’uncu maddesinin 8’inci fıkrası hükmü gereğince, Bakanlar Kurulu, dar mükellefiyete tâbi kurumların tevkifata tâbi kazanç ve iratlarından yapılacak vergi tevkifat nispetlerini, gelir unsurları veya faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sınıra kadar indirmeye veya %15 oranının bir katına kadar artırmaya yetkilidir.

Bakanlar Kurulu kendisine verilen yetkiyi kullanarak gayrimenkul sermaye iratları üzerinden yapılacak tevkifat nispetini son olarak 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlemiştir. Söz konusu kararda, kurumlar vergisi tevkifatı Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarında %1, diğerlerinden %20 olarak belirlemiştir.

Diğer yandan, K.V.K.'nun 30'uncu maddesi uyarınca yapılacak vergi tevkifatında kazanç ve iratlar gayri safi miktarları üzerinden nazara alınacaktır. Yani, dar mükellefiyete tâbi kuruma gayrimenkul sermaye iradı mahiyetinde ödeme yapan şahıslar gayrimenkul için yapılan giderleri ve maliyetleri düşmeden ödemenin brüt tutarı üzerinden stopaj yapacaklardır.

Ödemelerin gayrisafi tutarı üzerinden tevkifat yapılması esası özellikle yurt dışından kiralanan menkul mallar için yapılan bazı giderler bakımından önem arz etmektedir. Türkiye'de yerleşik şahıslarca kanunî ve iş merkezi yurt dışında bulunan kurumlardan kiralanan çeşitli makine, alet ve edavatların (menkul malların) Türkiye'de getirilmesi için menkul malların paketlenmesi, nakliyesi, sigortası ve diğer giderlerin sözleşme uyarınca kiracıya ait olması veya bu giderlerin kiralayan tarafından yapılarak kiracıya yansıtılması durumunda kiracılar tarafından malın bedelinden ayrı olarak dar mükellefiyete tâbi kurumlara yapılan ödemeler üzerinden de kurumlar vergisi tevkifatı yapılacaktır. Ancak, bunun için yabancı kurumun aldığı bedel için düzenleyeceği faturada mal bedeli ve gider tutarlarını ayrı olarak göstermesi gereklidir. Aksi takdirde bu tür giderlerin mala ait kira bedelinin içinde olduğu kabul edilecek ve uygulamada ek ödemelerin tespiti imkansız hale gelecektir. Bu durumda, aksi tespit edilene kadar, kira bedeli üzerinden yapılacak tevkifat nihai vergi olarak kabul edilecektir.

K.V.K.’nın 30’uncu maddesinin 1’inci fıkrası hükmüne göre, dar mükellefiyete tâbi kurumlara söz konusu maddede tadat edilen ve bu madde kapsamında tevkifata tâbi tutulması gereken kazanç ve iratları sağlayanlar, diğer açıdan bakıldığında bu madde kapsamında tevkifat yapanlar bir ay içinde,

- * nakden ödedikleri, veya;
- * hesaben ödedikleri, veya;
- * avans olarak ödedikleri, veya;
- * tahakkuk ettirdikleri;

kazanç ve iratlar ile bunlardan kestikleri kurumlar vergisini ertesi ayın yirmüçüncü günü akşamına kadar bağlı buldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile beyan edeceklerdir.

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, ödemeyi yapan gerçek veya tüzel kişilerin vergi mükellefiyetinin bulunup bulunmamasına göre ya gelir veya kurumlar vergileri bakımından bağlı oldukları vergi dairesi ya da ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesidir¹³⁵.

Muhtasar beyannameye yer alan vergilerin ise, G.V.K.’nın 119’uncu maddesine göre vergi kesenler tarafından beyanname verecekleri ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar bağlı buldukları vergi dairesine yatırılması gerekmektedir.

¹³⁵ Bu konuda ayrıntılı bilgi için BAŞAK Levent, “**Dar Mükellef Kurumların Tevkif Usulüyle Vergilendirilmesi (II)**”, Mükellefin, Sayı: 121, Ocak-2003, Sh. 93’e bakılabilir.

14. TAM VE DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ KURUMLARCA ELDE EDİLEN GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ VERGİLENDİRİLMESİNDE UYGULAMADA KARŞILAŞILAN ÖZELLİKLİ DURUMLAR

14.1. Tam Mükellefiyete Tâbi Kurumun Yabancı Kuruma Ait Şubenin Aktifine Kayıtlı Makineleri Kiralaması İşlemi

Türkiye’de kurulmuş olan yabancı sermayeli bir şirketin yabancı bir kurumun Türkiye’de bulunan şubesinin aktifine kayıtlı bir makineyi kiralaması karşılığında şubeye yapılan ödemeler üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Çünkü şubenin elde ettiği kazanç ticari kazanç olarak kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edileceği için K.V.K.’nun 30’uncu maddesindeki tevkif esasının burada uygulanmasına gerek yoktur.

14.2. Daimi Temsilci Vasıtası ile Yapılan Kiralama İşleminde Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi

Yurt dışında mukim kurumlarca Türkiye’de sahip olunan gayrimenkul veya menkul malların kiralanması amacıyla daimi temsilci vasıtası ile faaliyette bulunulması durumunda dar mükellefiyete tâbi kurumlarca daimi temsilci vasıtası ile elde edilen kazançlar, ticari kazanç olarak vergilendirilecektir.

ÖRNEK OLAY: Kanunî ve iş merkezi Fransa’da bulunan Yass Marine Export-İmport Co. Ltd. uluslararası alanda ihracat, ithalat, gayrimenkul spekülasyonu ve uluslararası gemi işletmeciliği faaliyetinde bulunmaktadır. Söz konusu şirket aktifine kayıtlı olan ve İstanbul’da bulunan gayrimenkullerinin¹³⁶ ve aktifine kayıtlı olan

¹³⁶ Yass Marine Export-İmport Co. Ltd.’nin daha önce Türkiye’de iki tane şubesi bulunmakta olup, şubeler 01.01.2001 tarihinde tasfiye olmuştur. Şubenin aktifine kayıtlı olan gayrimenkuller ise kiraya verilmek için bekletilmektedir.

gemilerin kiralanması işi ile ilgili olarak Türkiye’de ikamet eden Bay (A) ile ticari mümessillik anlaşması akdetmiştir.

Bay (A), Yass Marine Export-İmport Co. Ltd. adına Türkiye’de bulunan mevcut gayrimenkullerinin kiralanması ve Türkiye’de bina ve arazi satın alarak yurt dışında mukim kurum nam ve hesabına kiralanması işini icra etmektedir. Ayrıca, Bay (A), yurt dışında yerleşik şirketin aktifine kayıtlı olan gemilerin kiralanması işi için İstanbul’da bir tersane kiralamış ve bu tersanede gerek kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunan firmalara gemi kiralama işini icra etmekte gerekse Yass Marine Export-İmport Co. Ltd.’nin aktifine kayıtlı olan gemilerin kiralanması işi ile uğraşmaktadır.

Yass Marine Export-İmport Co. Ltd.’nin Türkiye’de daimi temsilci vasıtası ile elde ettiği kazanç, ticari kazançtır. Gayrimenkullerin ve gemilerin kiralanması karşılığında elde edilen kira gelirleri ticari kazanç olarak vergilendirilecektir. Bu çerçevede, Yass Marine Export-İmport Co. Ltd. adına bu şirketin daimi temsilcisi olan Bay (A) tarafından kurumlar vergisi beyannamesi verilmesi gereklidir. Kurumlar vergisi beyannamesinin dar mükellefiyete tâbi kurumun bizzatı kendisi tarafından verilmesi de mümkündür.

14.3. Yurt Dışından Kiralanarak Yurda Getirilen Mallar İçin Sözleşme Uyarınca Ödenen Paketleme, Taşıma, Sigortalama, İthal ve Sevk Giderlerinin Kurumlar Vergisi Tevkifatı Karşısındaki Durumu

Türkiye’de yurt dışında bulunan kurumlardan mal kiralamasında bulunan şahıslar Türkiye’ye getirilen malların kira bedeli içinde yer alması mutad olan bir kısım gider kalemleri ile karşı karşıya kalacaklardır. Acaba bu bedeller tevkifat matrahına dahil edilecek midir? Yani, yurt dışından kiralanarak yurda getirilen mallar için söz-

leşme uyarınca ödenen paketleme, taşıma, sigortalama, ithal ve sevk giderleri tevkifat matrahına dahil edilecek midir?

İthal edilen kiralık mallar için ödenen yukarıdaki türden gider unsurlarının yapılan sözleşme gereğince kira bedelinin bir parçasını oluşturması mümkündür. Şayet, sözleşme gereğince yukarıdaki giderlerin kiralayana ait olması kararlaştırmışsa, Türkiye’de ödeme yapan tarafından katlanılan ek bir maliyet unsuru olmadığından tevkifat matrahına dahil edilmeyecektir. Sözleşme gereğince bu bedellerin kiracılara ait olması durumunda bu tür ödemeler kiralanan şeyin kira sözleşmesi uyarınca kiracının kullanımına hazır ve terk etmek için yapılan harcamalar olduğundan kurumlar vergisi tevkifatına tâbi olması gerekmektedir. Dolayısıyla, bu tür ödemelerin tevkifat matrahına dahil edilmesi gereklidir.

Konu ile ilgili olarak Danıştay 4. Dairesi’nin 1987/2701 sayılı kararında; *“Bedelsiz ithalat rejimine göre yurda getirilen bilgi işlem makineleri için dar yükümlü kurum tarafından yapılıp, kira sözleşmesi hükümleri ile kiracıya ödetilen paketleme, ambalajlama, taşıma, sigorta , gümrükten çekme gibi ithal ve sevk giderleri, **kira bedelinin bir parçası** olduğundan ödendiği sırada kiracı tarafından kurumlar vergisi kesintisine tâbi tutulması gerekir”* şeklinde açıklamalarda bulunulmuştur.

Karar uyarınca; sözleşme kapsamında kiracı tarafından ödenmesi gereken paketleme, ambalajlama, taşıma, sigorta, gümrükten çekme gibi ithal ve sevk giderleri, kira bedelinin bir parçası olarak kabul edilmiş ve kira bedelinin bir parçası olarak ve kira bedelinden ayrı olarak bu çeşit ödemelerin yapıldığı sırada kiracı tarafından kurumlar vergisi kesintisine tâbi tutulması gerektiği belirtilmiştir.

14.4. Şirketin Aktifinde Bulunan Gayrimenkullerin Kiralanmasından Elde Edilen ve Şirket Faaliyetleri İle İlgili Olmayan Kiralama İşlemi Karşılığında Elde Edilen Kazançlarda Vergilendirme

Şirketin aktifinde bulunan gayrimenkullerin kiralanmasından elde edilen ve şirket faaliyetleri ile ilgili olmayan kiralama işlemi karşılığında elde edilen kazançlar gayrimenkul sermaye iradidir. Ve bu kazançların vergilendirilmesi esasları çerçevesinde kurumlar vergisine tâbi tutulması gerekmektedir.

Kanunî ve iş merkezi yurt dışında bulunan ve yurt dışındaki kurumun aktifine kayıtlı olan gayrimenkullerin Türkiye’de kiralanmasından elde edilen kazançlar, gayrimenkul sermaye iradidir. Gayrimenkullerin ana merkezin bilançosunda kayıtlı olması elde edilen kazancın gayrimenkul sermaye iradı olmasını etkilemeyecektir. Ancak, gayrimenkullerin Türkiye’de bulunan şubenin aktifine kayıtlı olması halinde, şubenin aktifine kayıtlı olan gayrimenkullerin kiralanmasından elde edilen kazanç ticari kazanç olacak ve G.V.K.’nun ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir.

Konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı’nca 19.12.1988 tarihinde verilen 22144 sayılı muktezada şu açıklamalarda bulunulmuştur:

“Olayda, (S) Dikiş Makinesi Kumpanyası Türkiye şubesine ait 28.1.1987 tarihli dilekçede, şirketin bilançosunda kayıtlı gayrimenkullerin kiraya verilmesinden elde edilen iratlar üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 24. maddesi uyarınca tevkifat yapılp yapılmayacağına bildirilmesi istenilmektedir.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 24. maddesinde dar mükellefiyete tâbi kurumların Türkiye’de elde ettikleri gayrimenkul sermaye iratları üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapılması ön-

görülmüş ve söz konusu tevkifat oranı 20.10.1985 gün ve 85/10178 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %20 olarak belirlenmiştir.

Öte yandan, 31 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin 6. bölümünde de açıklandığı üzere Türkiye'de bir işyeri açmak suretiyle faaliyette bulunan dar mükellefiyete tâbi kurumların, bu işyerlerinden elde ettikleri ve kurum kazancına dahil kazanç ve iratlar üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24. maddesine göre tevkifat yapılmayacaktır. Ancak, bu kurumların anılan işyerlerinde yürüttükleri ticari faaliyetle bağlantılı olmaksızın elde ettikleri diğer kazanç ve iratlar üzerinden söz konusu tevkifatın yapılacağı tâbiidir.

Bu açıklamalara göre adı geçen şirketin elde ettiği gayri menkul sermaye iratları şirketin dikiş makinesi imalatı işiyle bir ilgisi bulunmadığından bu iratlar üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24. maddesine istinaden kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerekir.”

Söz konusu özalgede, Türkiye'deki şubenin aktifine kayıtlı olan gayrimenkullerin kiralanması neticesinde elde edilen kazançların gayrimenkul sermaye iradı olduğuna hükmedilmiştir. Bu muktezaya katılmak mümkün değildir. Türkiye'de ticari kazanç elde eden tam mükellefiyete tâbi kurum ile Türkiye'de şube açarak faaliyet gösteren ve elde ettiği kazanç ve iratlardan ötürü dar mükellefiyet esasında vergilendirilecek olan kurumların vergilendirilme esasları aynıdır. Tam mükellefiyete tâbi kurumun aktifine kayıtlı gayrimenkullerin kiralanmasından elde edilen kazanç, ticari kazançtır. Aynı şekilde Türkiye'deki şubesinin aktifine kayıtlı olan gayrimenkullerin kiralanmasından elde edilen kazançlar da dar mükellefiyete tâbi kurumlar açısından ticari kazançtır.

Yabancı kurumlara ait Türkiye’de bulunan şubede dikiş makinesi imalatı işiyle uğraşılması şubenin aktifine kayıtlı olan gayrimenkullerin kiralanmasından elde edilen kazancın gayrimenkul sermaye iradı olması niteliğini değiştirmeyecektir. Ancak, gayrimenkullerin şubenin aktifine kayıtlı olması dar mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen gayrimenkul sermaye iradının ticari kazanç olarak vergilendirilmesini gerektirecektir. Bu çerçevede, bu kurumlara yapılan kira ödemelerinden kurumlar vergisi tevkifatının yapılmamasının gerektiğini düşünüyoruz. Tıpkı tam mükellefiyete tâbi kurumlara yapılan kira ödemelerinde olduğu gibi.

Bu konu ile ilgili olarak 31 seri numaralı K.V.K. Genel Tebliğinin¹³⁷ dar mükellefiyet başlıklı 6’ncı bölümünde özetle şu açıklamalarda bulunulmuştur:

*“Bunun yanı sıra, Türkiye’de bir işyeri açmak suretiyle ticari faaliyette bulunan dar mükellefiyete tâbi kurumların, bu işyerlerinden elde ettikleri ve **kurum kazancına dahil kazanç ve iratları üzerinden de Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 24 ncü maddesine göre bir tevkifat yapılmayacaktır.** Ancak söz konusu dar mükellef kurumların, bu işyerlerinde yürüttükleri ticari faaliyetle bağlantılı olmayan diğer kazanç ve iratları üzerinden tevkifat yapılacağı tâbidir. Bir örnek vermek gerekirse,*

6224 sayılı Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu Hükümlerine göre; belli bir sermaye getirerek Türkiye’de şube açan yabancı bankaların, anılan şubelerinin bizzat bankacılık faaliyeti çerçevesinde elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 24 ncü maddesine göre tevkifat yapılmayacaktır. Bu kazanç ve irat-

¹³⁷ 03.04.1986 tarih ve 19067 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

lar ticari kazançta dahil edilerek vergilenecektir. Ancak, bu bankaların şube dışında elde ettikleri ve bankacılık faaliyetine dahil olmayan kazanç ve iratları üzerinden yine anılan 24. madde hükmü ayarınca tevkifat yapılacağı tâbidir.

Bu çerçevede sözkonusu yabancı bankanın, Türkiye’de ticari faaliyet gösteren diğer kurumlara telif, patent hakkı kiralaması sonucunda elde ettiği gayrimenkul sermaye iradı, hiçbir şekilde şube faaliyetiyle ilgili olmadığından tevkifata tâbi olacaktır.”

31 seri numaralı K.V.K. Genel Tebliği’nde yer alan **‘kurum kazancına dahil kazanç ve iratları üzerinden de Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 24’üncü maddesine göre bir tevkifat yapılmayacaktır’** ibaresinin mefhumu muhalifinden ticari kazanç kapsamında değerlendirilmeyen, yani, kurum kazancına dahil olmayan kazanç ve iratlar üzerinden tevkifat yapılması gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır.

Mezkûr Tebliğ uyarınca muktezada (S) Dikiş Makinesi Kumpanyası Türkiye şubesinin aktifinde bulunan gayrimenkullerin kiralanmasından elde edilen kazançlar, şirketin şube faaliyetleri dışında elde edildiği ve dikiş makinesi üretimiyle ilgili olmadığı için, kurumlar vergisi tevkifatına tâbidir.

Kanaatimizce dar mükellefiyete tâbi kurumların Türkiye’de herhangi bir işyeri açması halinde işyerinin aktifine dahil duran varlıklardan elde edilecek kazançlar da ticari kazanç olacaktır. Bu çerçevede, bu kazançlar kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilecektir. Bu durumda, elde edilen ticari kazançlar üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Çünkü dar mükellefiyete tâbi kurumların Türkiye’de şubesinin olması vergi güvenliğinin sağlandığını gösterecektir. Yabancı kurumlar açısından Türkiye’de vergi güvenliğinin sağlanması halinde K.V.K.’nun

30'uncu maddesinde düzenlenen tevkif esasının işletilmesine gerek bulunmamaktadır.

Bilindiği üzere, dar mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen ticari kazançlar yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Ancak, gayrimenkullerin merkezin aktifine kayıtlı olması halinde bu gayrimenkullerin Türkiye'de şube vasıtasıyla kiralanması halinde elde edilen kazanç gayrimenkul sermaye iradı hükmündedir. Bu itibarla, dar mükellefiyete tâbi kurumlara gayrimenkul sermaye iradı sağlayanlarca kurumlar vergisi tevkifatı yapılması icap etmektedir.

14.5. Tam Mükellefiyete Tabi Kurumlara Yapılan Kira Ödemeleri Üzerinden KVK'nun 30'uncu Maddesine Göre Tevkifat Yapılmasına Gerek Var Mıdır?

K.V.K.'nın 30'uncu maddesi hükmü dar mükellefiyete tâbi kurumlar için geçerli olup, tam mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de bulunan gayrimenkullerden elde ettiği kazançlar yıllık beyan esasında kurumlar vergisine tâbi tutulacaktır.

14.6. Gayrimenkul Sermaye İradı Ödemelerinin Çeşitli Nedenlerle Yurt Dışına Transfer Edilememesinin Kurumlar Vergisi Stopajına Etkisi

G.V.K.'nın 72'nci maddesi hükmü uyarınca, gayrimenkul sermaye iratlarında tahsil esası geçerlidir. Mükelleflerde elde edilen gayrisafi hasılat, G.V.K.'nın 70'inci maddesinde yazılı mal ve hakların kira verilmemesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen **tahsil edilen** kira bedellerinin tutarından oluşmaktadır. Bu temel düzenleme gayrimenkul sermaye iratlarında tahsil esasının cari olduğunu göstermektedir.

Mükelleflerce gayrimenkul sermaye iratlarında elde etme tahsil esasına bağlandığından tahsilin çeşitli nedenlerle imkansız hale gelmesi durumunda vergiyi doğuran olay meydana gelmeyecektir. Ancak, Türkiye’de yapılan kiralama nedenleriyle kira bedellerinin çeşitli nedenlerle yurt dışına transfer edilememesi, ancak, bedelin dar mükellefiyete tâbi kurumlarca her an hukuki tasarrufları altına alınabilecek durumda olması durumunda elde etme gerçekleşmiş kabul edilerek ödeme yapan şahıslarca kurumlar vergisi tevkifatının yapılması gerekmektedir. Mesela; bankaya yatırılan kira bedellerinin çeşitli nedenlerle, yurt dışına transfer edilememesi ödeme yapanlarca kurumlar vergisi tevkifatı yapılmasına engel teşkil etmeyecektir.

Konu ile ilgili olarak Danıştay 4. Dairesi’nin 29.4.1967 tarih ve E:1964/1692, K: 1967/2388 sayılı kararında şu açıklamalarda bulunulmuştur:

“Olay, merkezi yabancı memlekette bulunan Phormaceuticals J.B. Villiams Co. müessesesinin İstanbul’daki temsilcisi ve aynı zamanda adı geçen şirketin patent hakkını kiralayan Leda Ticaret Anonim Şirketi karından bir nispet dahilinde elde ettiği patent hakkı üzerinden 1962 yılı için alınan kurumlar ve gelir (stopaj) vergisini, sorumlu Leda Ticaret Anonim Ortaklığı’nun vaki itirazı sonucunda terkin eden itiraz komisyonu kararının: (İtiraz dilekçesinin mükellef beyannamesini sorumlu sıfatıyla vermiş bulunan Leda T.A.O. tarafından imzalanmasında usule aykırı bir cihet bulunmadığı, Maliye Bakanlığı’nun tasvibine bağlı ihtilaf konusu patent hakkının transfer edilmeme suretiyle tahsil edilmediğinin anlaşıldığı, transfer müsaadesinin verildiği ve mükellef adına bankaya bloke edildiği hususlarının tevsik edilmediği bu durumda Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. Maddesi delaletiyle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu-

nun 72. maddesi hükmü muvacehesinde, mükellefin tasarrufuna ve iktisaden ifadesine amade bulunmayan, söz konusu patent hakkının elde edilmiş sayılarak vergilendirilmesine imkan bulunmadığı) gerekçesiyle tasdik edilmiş olmasından ibarettir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 377. maddesinde yer alan 'Mükellefler ve kendine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara itiraz edebilirler' hükmü karşısında davacının usule müteveccih iddiasında isabet görülmemiştir.

Esasa gelince; davalı Phormace Uticals J.B. Villiams Co. müessesesinin Türkiye'deki mümessili olan Leda T.A.O.'nca ihtilaflı dönemde elde edilen gelirden patent hakkı olarak ayrılan meblağın kayıtlara geçirilmek suretiyle hesaben ve transfer edilmek üzere, emre amade tutulmak suretiyle de nakden elde edildiği ve Türkiye içinde kullanma imkanı salahiyetlerinin mevcut olduğu anlaşılmıştır.

Öte yandan, patent hakkının kiralanmasından ötürü elde edilen gelirin yurt dışına transfer edilip edilmemesi hususu Devletin döviz ve dış ticaret rejimi ile ilgili olup; ihtilaflı konu ile bağlantı kurulması da yerinde olmadığından, Temyiz Komisyonu kararı bu bakımdan hatalıdır.”

Görüldüğü üzere, bu karar uyarınca, Phormaceuticals J.B. Villiams Co. müessesesinin Türkiye'de daimi temsilcisi konumunda bulunan Leda Ticaret A.Ş. tarafından kuruma ait patent haklarının kiralanması neticesinde daimi temsilci tarafından şirket karından pay ayrılarak kira ödemesinde bulunması halinde daimi temsilci tarafından dar mükellefiyete tâbi kurumlara yapılacak ödemelerden kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerektiği belirtilmiş; ayrıca kurum tarafından elde edilen kira gelirlerinin yurt dışına transfer edilip edi-

lememesi hususu Devletin döviz ve dış ticaret rejimi ile ilgili bir husus olduğu kurumun gayrimenkul sermaye iradını elde etmesi üzerinde etkili olamayacağı vurgulanmış; bu nedenlerle yurt dışına para transferinin yapılamaması kurumlar vergisi tevkifatının yapılmasına engel teşkil etmeyeceği belirtilmiştir.

Kuruma ait patent hakkının daimi temsilci tarafından üçüncü kişilere kiralanması halinde daimi temsilci vasıtası ile Türkiye’de faaliyet gösteren dar mükellefiyete tâbi kurumun elde ettiği kira gelirin ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gereklidir. Bu durumda, daimi temsilci tarafından sorumlu sıfatıyla kurumlar vergisi beyannamesi verilmesi beyanname uyarınca tahakkuk eden kurumlar vergisinin daimi temsilci tarafından ödenmesi gereklidir. Beyanname verme ve ödeme işlemlerinin doğrudan doğruya dar mükellefiyete tâbi kurumun bizatihi kendisi tarafından yapılabileceği de tâbiidir.

14.7. Kira Gelirinin Dar Mükellefiyete Tâbi Kurumun Türkiye’deki İştirakinden Elde Edilmesi Durumunda Vergilendirme

Türkiye’de faaliyet gösteren kurumların ortakları arasında dar mükellefiyete tâbi bir kurum bulunabilir. Dar mükellefiyete tâbi kurumun Türkiye’de bulunan gayrimenkulünün veya haklarının iştirakleri tarafından kiralanması durumunda iştirakler ortağı bulunan dar mükellefiyete tâbi kuruma ödeme yaparken kurumlar vergisi tevkifatı yapmak zorundadırlar.

14.8. Dar Mükellefiyete Tâbi Kurumun Türkiye’deki Daimi Temsilcisinin Kuruma Ait Gayrimenkulleri veya Hakları Kiralaması Durumunda Yapılacak Ödemelerin Kurumlar Vergisi Tevkifatı Karşısındaki Durumu

Türkiye’de bulunan gayrimenkullerin veya merkez firmanın aktifine kayıtlı hakların dar mükellefiyete tâbi yabancı kurumun daimi

temsilcisi tarafından kendi işlerinde kullanılmak üzere kiralanması durumunda yapılan kira ödemeleri üzerinden daimi temsilci tarafından kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gereklidir.

14.9. Dar Mükellefiyete Tâbi Kurumlarca Elde Edilen Kira Gelirleri ile Tam Mükellefiyete Tâbi Kurumlarca Elde Edilen Kâr Paylarının Takası Durumunda Kira Stopajı

Türkiye’de tam mükellefiyete tâbi bir kurumun ortağı olan dar mükellefiyete tâbi kurumun¹³⁸ Türkiye’de bulunan gayrimenkulünü ortağı olan tam mükellefiyete tâbi kuruma kiralaması karşılığında elde edeceği kira gelirlerinin dar mükellefiyete tâbi kurumca ödemesi gereken kâr payı ile takası durumunda da tam mükellefiyete tâbi kurumun ortağına kira ödemesinde bulunurken kurumlar vergisi tevkifatı yapması gerekmektedir.

ÖRNEK OLAY: Kanunî ve iş merkezi Türkiye’de bulunan (A) A.Ş.’nin ortakları arasında kanunî ve iş merkezi İngiltere’de bulunan (B) A.Ş.’de bulunmaktadır. Aynı şekilde, (B) A.Ş.’nin ortakları arasında kanunî ve iş merkezi Türkiye’de bulunan (A) A.Ş. bulunmaktadır.

(B) A.Ş. İstanbul’da bulunan gayrimenkulünü yıllık olarak ortağı olduğu (A) A.Ş.’ye kiralamıştır. Yapılan anlaşma gereğince, (B) A.Ş. ortağı olan (A) A.Ş.’ye kâr payı ödemesinde bulunmayacak kâr payı ödemeleri (A) A.Ş.’den olan kira alacağından mahsup edilecektir.

¹³⁸ Diğer yandan, yurt dışında mukim kurumun ortakları arasında Türkiye’de mukim tam mükellefiyete tâbi kurum da bulunmaktadır. Yani, bu iki şirket arasında hem Türkiye’de hem de yurt dışında ortaklık ilişkisi bulunmaktadır. Bu nedenle, bu iki şirket arasındaki borç-alacak ilişkilerinde Borçlar Kanunundaki takas müessesesinin işletilmesi mümkündür.

Yapılan anlaşma matematiksel bir işlemi ifade etmektedir. Zira, mahsup işlemi matematiksel bir borç ödeme işlemidir. Dar mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen kira gelirleri üzerinden kazanç veya iradı kuruma sağlayan (A) A.Ş. tarafından her halükarda kurumlar vergisi stopajı yapılması icap etmektedir.

14.10. Teknik Yardım ve Lisans Sözleşmesi Çerçevesinde Yapılacak Ödemelerin Vergilendirilmesi

Teknik yardım ve lisans sözleşmesi çerçevesinde kanunî ve iş merkezi yurt dışında bulunan kurumlara yapılan ödemeler gayrimaddi hak niteliğindeki ödemelerdir. Yapılan ödemeler üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Teknik yardım ve lisans sözleşmeleri genellikle sınai haklardan yararlanmak üzere imzalanmaktadır. Sözleşme kapsamında yurt dışında mukim kurumların mülkiyetinde veya idari tasarrufunda bulunan veya bu kurumların kiraladıkları gayrimaddi hakları Türkiye’de mukim kimselere kiralaması mukabilinde elde edilen kazançlar, gayrimenkul sermaye iradıdır.

Gayrimaddi hak bedelleri, G.V.K.’nun 70’inci maddesinin 1’inci fıkrasının (5) numaralı bendinde yer alan haklardan yararlanılması karşılığında, yani bir hakkın kullanımı karşılığında elde edilen bir bedeldir. Yani, teknik yardım ve lisans sözleşmesi ile, sözleşmede belirlenen haklardan sözleşme süresinde Türkiye’de mukim kişi, kurum ve kuruluşlara yararlanma ve bu hakları kullanma hakkı verilmektedir.

Konu ile ilgili olarak 03.07.1995 tarih ve DTŞBŞK.4.34.20/02.443-1520 sayılı muktezada özetle şu açıklamalarda bulunulmuştur:

“İlgide kayıtlı dilekçeniz ile şirketinizin, merkezi yurt dışında bulunan (...) firması arasında düzenlenen Teknik Yardım ve Lisans sözleşmesi çerçevesinde sözleşmeye taraf olan İtalyan firmasına yapılan ödemelere ilişkin Kurumlar Vergisi Kanununun 24. maddesi ve 85/10178 sayılı karar uyarınca %20 vergi tevkifatı yapıldığı ve yapılan bu tevkifat beyan döneminde ödenerek, kalan tutar adı geçen firmaya transfer edildiği, ancak 93/4657 sayılı karar çerçevesinde fon payı dahil %10 olması gereken tevkifat sehven %20 stopaj+Fon payı olarak tevkif edilerek ödendiği belirtilerek bu fazladan ödenen verginin İtalya’da yerleşik firmanın düzenleyeceği Resmi Vekaletname ile adı geçen firmaya aktarılacak üzere firmamıza ödenip ödenmeyeceğinin bildirilmesi talep olunmaktadır.

Diğer taraftan, 21.05.1991 tarih ve 20877 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 3740 sayılı kanunla 27 Temmuz 1990 tarihinde Ankara’da imzalanan Türkiye Cumhuriyeti ile İtalya Cumhuriyeti arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması’nun onaylanması uygun bulunmuş olup, sözkonusu anlaşma 9.9.1993 tarih ve 21693 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 19.07.1993 tarih ve 93/4657 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 1.1.1994 tarihinden itibaren uygulanmaya başlamak üzere onaylanmıştır.

Söz konusu anlaşmanın “Gayrimaddi Hak Bedelleri” ni düzenleyen 12 nci maddesinde,

1- Bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen gayrimaddi hak bedelleri, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2- Bununla beraber, sözkonusu gayrimaddi hak bedelleri elde edildikleri Akit Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak gayrimaddi hak bedeli elde eden kişi gayrimaddi hak

bedelinin gerçek lehdarı ise, bu şekilde alınacak vergi, gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının %10'unu aşmayacaktır.

3- Bu maddede kullanılan "gayrimaddi hak bedelleri" terimi, sine- ma filmleri, radyo televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere, edebi, artistik, bilimsel her çeşit telif hakkının veya her çeşit patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı, kul- lanma hakkı veya satışı ile sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullan- ma imtiyazı veya kullanım hakkı karşılığında ödenen her türlü be- delleri kapsar.

Bu hükümlere göre, İtalya'da mukim (...) Şirketine ödemiş olduğun- uz gayrimaddi hak bedeli üzerinden vergi tevkifatının Kurumlar Vergisi Kanununun 24 ncü maddesi uyarınca çıkarılan 93/5147 sa- yılı Bakanlar Kurulu Kararıyla belirlenmiş olan oran yerine anlaş- manın 12 nci maddesinde yazılı %10 oranı esas alınarak hesaplan- ması gerekir.

Ancak, indirimli vergi oranının uygulanabilmesi için, kendisine gayrimaddi hak bedeli ödenen firmanın kanuni ve iş merkezinin İtalya'da bulunduğunu ve bu kazançlar üzerinden İtalya'da vergi- lendirildiğini belgeleyen kendi yetkili makamlarının onay ve imza- sını taşıyan belgenin ve noterce veya o ülke Türk Konsoloslukların- ca tastikli Türkçe tercümesinin ilgili vergi dairesine verilmesi zo- runludur.

Bu durumda, Türkiye Cumhuriyeti ile İtalya Cumhuriyeti arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının hükümleri 1.1.1994 tarihinden itibaren uy- gulanmaya başladığından bu tarihten sonra adı geçen firmaya ya-

pılan ödemelerden fon payı dahil %10 oranında vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Bu tarihten sonra %10 oranından fazla tevkifat yapılmış olması halinde ise alınmış olan fazla verginin hak sahibine red ve iade edilmesi gerekir.”

Dar mükellefiyete tâbi kurumlara gayrimaddi hak bedeli kapsamında ödemedede bulunan kişi, kurum ve kuruluşların ödeme yapmadan önce ilgili kurumun mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasında imzalanmış olan herhangi bir vergi anlaşması bulunup bulunmadığını araştırmaları gerekmektedir. Çünkü; vergi anlaşmalarında, genellikle, gayrimaddi hak bedelleri üzerinden alınması gereken vergi, fon payı dahil %10 oranında olmaktadır. Bu oran Türk vergi mevzuatındaki vergi yükünden daha hafif olduğundan yurt dışındaki kurum lehine olmaktadır. Herhangi bir vergi anlaşmasının mevcut olmaması halinde gayrimaddi hak bedelleri üzerinden yapılması gereken kurumlar vergisi tevkifatı, 5422 sayılı K.V.K.’nun uygulandığı dönemlerde 2003/6575 sayılı B.K.K. gereğince %22 5520 sayılı K.V.K.’nun yürürlüğe girdiği dönemden itibaren ise 2009/14593 sayılı B.K.K. uyarınca %20 olacaktır.

Gayrimaddi hakların 5520 sayılı K.V.K.’nun 30’uncu maddesinin 2’nci fıkrasında yazılı haklardan olması ve bu hakların satışının, devir ve temlikinin söz konusu olması halinde yapılacak kurumlar vergisi tevkifatı 2009/14593 sayılı B.K.K. gereğince %20 olacaktır.

14.11. İmalat Tarzları Konusunda İki Ülke Firması Arasında Aktedilen Teknik Yardım Anlaşması Kapsamında Yapılacak Ödemelerin Vergilendirilmesi

5520 sayılı K.V.K.’nun 30’uncu maddesinin 2’nci fıkrası hükmü uyarınca, telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, alameti farika ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik mukabilinde

alınan bedeller üzerinden %15 kurumlar vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Madde hükmünde kullanılan “ve benzeri gayrimaddi haklar” ibaresinden, fıkrada belirtilen gayrimaddi haklara benzer nitelikteki haklar üzerinden de kurumlar vergisi tevkifatı yapılacağı anlamı çıkmaktadır. Mesela, dar mükellefiyete tâbi kurumlara imalat tarzları teknik yardım anlaşması karşılığında ödenen bedeller gayrimaddi hak bedeli niteliğinde yapılan ödemelerdir.

Konu ile ilgili olarak Danıştay 4. Dairesi tarafından verilen 25.10.1972 tarih ve Esas No: 1970/1093, Karar No: 1972/5866 sayılı kararda özetle şu açıklamalarda bulunulmuştur:

“Dar yükümlü kuruma imalat tarzları teknik yardımı karşılığı ödenen bedeller, teknik yardım konusundaki hakların sınai haklardan olması dolayısıyla kurumlar vergisi kesintisine tâbidir.”

Buna göre, K.V.K. uygulamasında teknik yardım anlaşmaları karşılığında ödenen bedeller gayrimaddi hak olarak kurumlar vergisi tevkifatına tâbidir. Ancak, teknik yardım anlaşması kapsamında verilen hizmetlerin sınai haklarda bulunması gereken özelliklere sahip olması ve özellikle teknik yardımların patent benzeri gayrimaddi hak niteliğinde olması gerekmektedir. Yabancı kurumlar tarafından verilen alelâde teknik hizmetler patent benzeri gayrimaddi hakkın kullanımı olarak değerlendirilemeyecektir. Bu şekilde verilen teknik hizmetlerin serbest meslek ödemesi olarak kabul edilmesi ve bu kazançlar için tespit edilen oran dahilinde kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

14.12. Yurt Dışında Mukim Kurumun Türkiye’de Bulunan Şubesinin Aktifine Kayıtlı ve Şubenin Kapatılması ile Birlikte Merkez Aktifine Kayıt Edilmiş Olan Gayrimenkullerin Kiralanmasından Elden Edilen Kazançların Vergilendirilmesi

Her hangi bir nedenle Türkiye’deki şubenin kapatılmasını müteakip şubenin aktifine kayıtlı olan gayrimenkullerin merkez firmanın aktifine kayıt edilmesinden sonra ilgili gayrimenkullerin veya hakların kiraya verilmesinden elde edilen kazançlar, gayrimenkul sermaye iradıdır. Yapılan ödemelerden kazanç ve iratları sağlayanlar tarafından kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Türkiye’deki şubenin kapatılmasını müteakip ticari faaliyetlerin sona erdirilmesinden sonra ortada bu faaliyetlerle ilgili ticari bir işletme ve bunun aktifinde kayıtlı gayrimenkul veya hakdan söz edilemez. Bu durumda, şirketin merkezinin aktifine kaydedilen gayrimenkullerin ve hakların kiralanmasından elde edilen gelirlerin ticari kazanç olarak vergilendirilmesine imkan bulunmamaktadır. Bu gibi durumlarda vergi güvenliği sağlanamayacağı için yapılan ödemelerden kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

İKİNCİ AYRIM

GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ VERGİLENDİRİLMESİNDE ÖZELLİKLİ BAZI DURUMLARIN İRDELENMESİ

1. GENEL ESASLAR

5520 sayılı K.V.K.'nun 3'üncü maddesine göre, K.V.K.'nun 1'inci maddesinde yazılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanlar, yalnız Türkiye'de elde ettikleri kurum kazançları üzerinden dar mükellefiyet esasında vergilendirilecektir.

K.V.K.'nun 3'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında (6) bent halinde dar mükellefiyete tâbi kurumlarca Türkiye'de elde edilen ve kurum kazancı olarak vergilendirilecek kazanç ve iratlar tadadi olarak belirlenmiştir. İlgili fıkranın (ç) numaralı bent hükmüne göre, taşınmaz ve taşınmazlar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar dar mükellefiyet mevzuuna giren kurum kazancını oluşturmaktadır.

Dar mükellefiyete tâbi kurumların bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancının tespiti K.V.K.'nun 22'nci maddesi hükmünde belirlenmiştir. K.V.K.'nun 22'nci maddesinin 1'inci fıkrası hükmüne göre dar mükellefiyete tâbi kurumların iş yeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri kazançların tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellefiyete tâbi kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanacaktır.

Mezkûr maddenin 2'nci fıkrasına göre ise dar mükellefiyete tâbi kurumların ticari veya zirai kazançları dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, G.V.K.'nun bu gibi kazanç ve iratların tespiti hakkındaki hükümler uygulanacaktır. Ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye'de yapılmakta olan ticari veya zirai bir faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancı G.V.K.'nun ticari kazanç hükümlerine göre tespit edilecektir.

Buna göre, dar mükellefiyete tâbi kurumlarca Türkiye'de elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarının mahiyetinin tespitinde ve vergilendirilmesinde G.V.K.'nun ilgili madde hükümleri uygulanacaktır.

G.V.K.'nun 70'inci maddesinin 1'inci fıkrasında (8) bent halinde sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradıdır.

K.V.K.'nun 3'üncü maddesinin son fıkrası hükmü uyarınca da gayrimenkul sermaye iratlarının Türkiye'de elde edilmesi hususunda G.V.K.'nun 7'nci maddesi hükmü cari olacaktır.

G.V.K.'nun 7'nci maddesinin 1'inci fıkrasının 5'inci bendi hükmüne göre, gayrimenkul sermaye iratlarında iradın Türkiye'de elde edilmesi için gayrimenkulün Türkiye'de bulunması ve bu mahiyeteki mal ve hakların Türkiye'de kullanılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekir.

Çalışmamızın aşağıdaki bölümlerinde temel mevzuat metinleri yukarıda verilen hükümler çerçevesinde tam ve dar mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi ile ilgili olarak uygulamada karşılaşılabilecek çeşitli özellikli durumlar irdelenecektir.

2. GAYRİMENKUL HUKUKUNA UYGULANACAK MEVZUAT HÜKÜMLERİ

Tam ve dar mükellefiyete tâbi kurumların sahip oldukları gayrimenkul mal, menkul mal ve haklara ilişkin olarak gelirin elde edildiği ülkede geçerli olan mevzuat hükümleri uygulanacaktır. Mesela tam mükellefiyete tâbi yabancı sermayeli bir şirketin İngiltere’de bulunan gayrimenkullerle ilgili olarak İngiliz hukuku hükümleri uygulanacaktır.

3. ULUSLARARASI ALANDA KORUNAN GAYRİMADDİ HAKLAR İÇİN TÜRKİYE’DE UYGULANACAK MEVZUAT HÜKÜMLERİ

Bir kısım gayrimaddi haklar uluslararası alanda kabul görmüş sicillere tescil edilmek suretiyle uluslararası alanda korunmaktadır. Bu gibi durumlarda yurt dışında ilgili sicile tescil edilmiş olan bir patent hakkına konu olan bir malın Türkiye’de pazarlanması durumunda ilgili hakkın tescil tarihinden sonra aynı marka ürünün Türkiye’de bulunan sicillere tescil edilmesi mümkün değildir.

Aksi durumda yurt dışında mukim firma haksız rekabet davası açmak suretiyle ilgili markanın sicilden terkin edilmesini ve bu markanın Türkiye’de kullanım hakkına sadece ilgili firmanın sahip olması gerektiğini tescil edebilecektir.

4. TÜRKİYE’DE KİRALANAN ŞUBE BİNASI İÇİN YAPILAN ÖDEMELERİN GİDER KAYDI

Dar mükellefiyete tâbi kurumlar Türkiye’de açtıkları şube için kiradıkları gayrimenkullere ilişkin olarak kira ödemesinde bulunmaktadır. Dar mükellefiyet esasında vergilendirilen yabancı kurumların Türkiye’de bulunan gayrimenkullerinin ve hakların ayrıca kiralan-

ması mukabilinde kira geliri elde etmeleri imkan dahilindedir. Bu durumda, şube kazançları için verilecek kurumlar vergisi beyannameesinde kurumlar vergisi matrahının tespitinde ödenen kira bedelleri gider olarak dikkate alınabilecek midir?

Türkiye’de şube açarak faaliyet gösteren kanunî ve iş merkezi yurt dışına bulunan kurumların elde ettikleri kazançlar K.V.K.’nun 3’üncü maddesinin 3’üncü fıkrasının (a) numaralı bendi ve G.V.K. uygulamasında ticari kazanç olarak vergilendirilecektir. Dolayısıyla, dar mükellefiyete tâbi kurumlar safi kurum kazancının tespitinde G.V.K.’nun ticari kazanç hükümleri dairesinde hareket edecektir. Bu meyanda, G.V.K.’nun 40’ıncı maddesinde on bent halinde sayılan giderleri safi kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapabileceklerdir.

G.V.K.’nun 40’ıncı maddesinin incelenmesi neticesinde görüleceği üzere, kurumlarca ödenen kira giderlerinin gider olarak indirilebileceğine yönelik açık bir hüküm bulunmamaktadır. Kurumlarca ödenen kira giderlerinin safi kurum kazancından gider olarak indirilmesi birinci bent hükmü dahilinde yapılacaktır. G.V.K.’nun 40’ıncı maddesinin birinci fıkrasının 1’inci bendi hükmüne göre, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. Bu itibarla ticari kazanç elde eden tam ve dar mükellefiyete tâbi kurumlar ödemiş oldukları kiralaları gider olarak safi kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapabileceklerdir.

Dar mükellefiyete tâbi kurumlar elde ettikleri kira gelirlerini yıllık beyannameye ithal ederek vergilendirmek istediklerinde kazanç kurum kazancı olarak vergilendirileceğinden şube için kiraladıkları gayrimenkuller için ödedikleri kiralar gider kalemi olarak elde edilen kira gelirlerinden otomatik olarak tenzil edilmiş olacaktır.

5. TAM MÜKELLEFİYETE TABİ KURUMLARIN DAR MÜKELLEFİYETE TABİ KURUMLARA YAPTIKLARI ÖDEMELERDE TEVKİFAT

K.V.K.’nın 30’uncu maddesine göre tam mükellefiyete tâbi kurumlar dar mükellefiyete tâbi kurumlara gayrimenkul sermaye iradı ödemeleri üzerinden vergi anlaşmaları da göz önünde bulundurulmak suretiyle kurumlar vergisi tevkifatı yapmaları gerekmektedir.

6. DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ BİR KURUMUN BAŞKA BİR DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ BİR KURUMA YAPTIĞI KİRA ÖDEMELERİNDE KURUMLAR VERGİSİ TEVKİFATI

K.V.K.’nın 30’uncu maddesinin 1’inci fıkrası hükmü uyarınca, dar mükellef durumunda olan kurumlara gayrimenkul sermaye iradı mahiyetinde kazanç sağlayanlar bu kazançlardan kurumlar vergisi tevkifatı yapmaya mecburdurlar.

Dar mükellefiyete tâbi kurumlara **“kazanç ve iratları sağlayanlar”** kazanç ve iratları sağlayanlar, kurumlar vergisi tevkifatına tâbi kazanç ve iratları nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettiren gerçek ve tüzel kişilerdir.

Bu durumda, dar mükellefiyete tâbi kurumlara ödeme yapan kim olursa olsun ilgili madde hükmü dairesinde kurumlar vergisi tevkifatı yapmakla mükelleftir. Dolayısıyla, dar mükellefiyete tâbi kurumlara kazanç ve iratları sağlayan başka bir dar mükellefiyete tâbi kurum da yaptığı ödemelerden kurumlar vergisi tevkifatı yapmaya mecburdur.

7. DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ KURUMLARIN TÜRKİYE'DE YERLEŞİK GERÇEK KİŞİLERE SAĞLADIKLARI GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI ÜZERİNDEN YAPILACAK GELİR VERGİSİ STOPAJI

Dar mükellefiyete tâbi kurumlar Türkiye'de yerleşik olan gerçek kişilerden kiraladıkları gayrimenkuller veya haklar için yaptıkları ödemeler üzerinden G.V.K.'nun 94'üncü maddesinin 1'inci fıkrası hükmü uyarınca gelir vergisi stopajı yapmak zorundadır.

G.V.K.'nun 94'üncü maddesinin 1'inci fıkrası hükmü incelendiğinde görüleceği üzere, ilgili fıkra bu madde gereğince tevkifat yapacak olan kişi, kurum ve kuruluşlar arasında dar mükellefiyete tâbi kurumlar sayılmamıştır. Birinci fıkra dar mükellefiyete tâbi kurumları dahil edebileceğimiz iki kurum ve kuruluş vardır: Sair kurumlar ve ticaret şirketleri.

Dar mükellefiyete tâbi kurumların G.V.K.'nun 94'üncü maddesi hükmü uyarınca tevkifat yapmasının gerekip gerekmeyeceğinin gerekçesini bu kurumlarca elde edilen kazancın niteliği ve vergilendirilme esaslarında aramak gerekmektedir. Türkiye'de ticari kazanç elde eden tam mükellefiyete tâbi kurumlarla dar mükellefiyete tâbi kurumların vergilendirilme esasları vergilendirmede eşitlik prensibinin bir gereği olarak aynıdır. Türkiye'de ticari kazanç elde eden ticaret şirketleri ilgili madde uyarınca tevkifat yapmak zorunda olduğu için aynı mantıkla Türkiye'de ticari kazanç elde eden ve elde ettikleri kazançlar dolayısıyla dar mükellefiyet esasında verilecek olan yabancı ticaret şirketleri de ilgili madde hükmü dairesinde yaptığı ödemelerden istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdur.

Ticaret şirketleri dışında ticari kazanç elde eden yabancı kurumlarda sair kurumlar içerisinde değerlendirilerek Türkiye’de G.V.K.’nın 94’üncü maddesinin 1’inci fıkrasında belirtilen ödemeleri nakden veya hesaben yaptıkları sırada istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaları icap etmektedir.

8. TAM VE DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ KURUMLARA AİT GEMİLERİN KİRALANMASI DURUMUNDA LİMANDA ÖDENEN VERGİ VE HARÇLARIN GİDER NİTELİĞİ

Tam mükellefiyete tâbi kurumlara ait Türkiye’de bulunan gemilerin kiralınması durumunda limanda ödenen vergi ve harçlar bu kurumlarca gider olarak ticari kazancın tespitinde dikkate alınacaktır.

Kiracılar tarafından kiralanan gemiler için limanlarda ödenen liman işgal resmi gibi vergi ve resimler kurum stopajında dikkate alınacaktır. K.V.K.’nın 30’uncu maddesi hükmü uyarınca yapılacak kurum stopajında kazanç ve iratlar gayrisafi miktarları üzerinden nazara alınacaktır. Bu durumda, dar mükellefiyete tâbi kurumlara ödeme yapan gerçek veya tüzel kişiler yaptıkları ödemelerin brüt tutarları üzerinden tevkifat yapacaklardır. Brüt tutardan ödenmiş olan vergiler, gider ve maliyet unsurlarının tenzil edilerek kalan miktar üzerinden tevkifat yapılması söz konusu olmayacaktır.

9. DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ KURUMLARA AİT GAYRİMENKULLER ÜZERİNDE İNTİFA HAKKI TESİSİ MUKABİLİNDE YABANCI KURUMLARA YAPILAN ÖDEMELERİN KURUM STOPAJI KARŞISINDAKİ DURUMU

4721 sayılı T.M.K.’nın 794’üncü maddesi hükmü uyarınca, intifa hakkı, taşınır ve taşınmaz mal, hak ve mali varlıklar (bir malvarlığı veya alacak veya para) üzerinde kurulabilen bir irtifak hakkı türüdür. İntifa hakkı sözü edilen iktisadi kıymetler üzerinde tam bir ya-

rarlanma hakkı sağlar. Bu durumda, menkul, gayrimenkul ve hak sahiplerinin söz edilen kıymetler üzerinde sadece çıplak mülkiyet hakkı kalır.

Çıplak mülkiyet sahibine tesis edilen intifa hakkı karşılığında yapılan ödemeler üzerinden K.V.K.'nin 30'uncu maddesi hükmü uyarınca tevkifat yapılması gerekir mi? Bu soruya cevap vermek için önce 'kiralama' ile 'intifa hakkı tesisinin' kiracıya ve intifa hakkı sahibine (dar mükellefiyete tâbi kuruma) sağladığı faydaları ortaya koymak gerekecektir.

Bir gayrimenkul veya hak üzerinde tesis edilen kiracılık anlaşması kiracılara kiralanan gayrimenkulü kullanma ve bu maldan yararlanma hakkı vermektedir. Bu yönüyle kiralama işleminde de kiralanan şey üzerinde yararlanma söz konusudur. Medeni Kanunun 803'üncü maddesi hükmü uyarınca, yararlanma hakkının konusu, zilyedlik, kullanma ve faydalanmadır. Bu yönüyle her ne kadar hukuki yapıları birbirinden farklı olan iki kavram ve hukuki işlem söz konusu ise de bu işlemler sonuçları itibarıyla benzer düzenlemeleri içermektedir. Gerek kiralama işleminde gerekse gayrimenkul ve hak üzerinde tesis edilen intifa hakkında gayrimenkul ve hak üzerinde yararlanma ve faydalanma söz konusudur. Ayrıca, kiralama işleminde de intifa hakkı tesisinde de gayrimenkulün veya hakkın yönetimi kiracıya aittir. Bu nedenle, dar mükellefiyete tâbi kurum tarafından tesis edilen intifa hakkı karşılığında dar mükellefiyete tâbi yabancı kurumlara yapılan ödemeler üzerinden de gayrimenkul sermaye iratları için geçerli olan oranda kurumlar vergisi stopajı yapılması gerekmektedir.

Burada şu hususu hemen belirtelim ki, intifa hakkı, G.V.K.'nin 70'inci maddesinin 1'inci fıkrasında belirtilen türden bir kiralama işlemi değildir. Bu nedenle, yapılan hukuki işlemin niteliğine göre,

intifa hakkı tesisi karşılığında kanunî ve iş merkezi yurt dışında bulunan kurumlarca elde edilen bedeller gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilmeyebilir¹³⁹. Ancak, sorumlu sıfatıyla kurumlar vergisi tevkifatı yapacak olanların ileride cezalı tarhiyata muhatap olmamaları için intifa hakkı tesisi mukabilinde dar mükellefiyete tâbi kurumlara yaptıkları ödemeler üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapmalarının yararlarına olacağını düşünüyoruz.

10. DERNEK VE VAKIFLARA AİT GAYRİMENKULLER VE HAKLAR İÇİN YAPILAN KİRA ÖDEMELERİNİN KURUMLAR VERGİSİ TEVKİFATI KARŞISINDAKİ DURUMU

Yurt dışında kurulan dernek ve vakıflara ait olan ve Türkiye’de bulunan gayrimenkullerin ve dernek veya vakfa ait hakların kiralanması mukabilinde vakıf ve dernek tüzel kişiliklerine ödenen kira bedelleri üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

K.V.K.’nun 30’uncu maddesi hükmü dairesinde gayrimenkul sermaye iratları üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapılabilmesi için ödeme yapılan kurumun kanunî ve iş merkezinin Türkiye dışında bulunması ve bu kurumların K.V.K.’nun 1’inci maddesinde belirtilen kurumlardan veya bu kurumlara eşdeğer bir kurum olması gerekmektedir.

¹³⁹ Nitekim konu ile ilgili olarak Danıştay 4. Dairesi tarafından 10.12.1982 tarihinde verilen Esas No: 1982/4060, Karar No: 1982/4519 sayılı kararda şu açıklamalarda bulunulmuştur:

“Bir gayrimenkul üzerinde tesis edilen “intifa hakkı” karşılığında alınan bedelin, Gelir Vergisi Kanununun 70 ve 72. maddeleri karşısında gayrimenkul sermaye iradı sayılmayacağı ve bedelsiz devirlerde ise ilgililerin, 73. madde uyarınca emsal kira bedeli esasına göre vergilendirilmesi söz konusu olmayacağı hk”. İlgili Danıştay Kararının tam metni için bkz., Danıştay Dergisi, Sayı: 50-51, Sh. 199-200.

Dernek veya vakıflar tüzel kişilikleri itibariyle kurumlar vergisi mükellefi olmadığı için bu kurumların elde ettikleri kazanç ve iratlar kurumlar vergisine tâbi değildir. Aynı şekilde yurt dışında kurulan dernek veya vakıfların dernek veya vakıf tüzel kişiliği altında elde ettikleri kira gelirleri dolayısıyla dar mükellefiyete tâbi kurum olarak vergilendirilmeleri mümkün değildir. Bu itibarla, yabancı dernek ve vakıflara ait gayrimenkullerin ve hakların kiralanması mukabilinde yapılacak ödemelerden kurumlar vergisi tevkifatı yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Yabancı dernek veya vakıfa ait veya bağlı olan iktisadi işletmenin mevcudiyetine dayanarak kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi durumunda kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerinin aktifine kayıtlı olan gayrimenkullerin ve hakların kiralanması karşılığında yapılan ödemelerden kurumlar vergisi tevkifatının yapılmasının gerekeceği tâbiidir.

11. YURT DIŞINDA MUKİM FİRMANIN AKTİFİNE KAYITLI OLAN MARKA HAKKININ KİRAYA VERİLMESİNDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLARIN KURUMLAR VERGİSİ STOPAJI KARŞISINDAKİ DURUMU¹⁴⁰

Kanunî ve iş merkezi yurt dışında bulunan yabancı kurumların aktifine kayıtlı gayrimenkullerin ve hakların Türkiye’de kiralanmasının

¹⁴⁰ Marka hakları ve bu haklardan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz., BAŞAK Levent, “**Tam ve Dar Mükellefiyete Tâbi Gerçek Kişiler ve Kurumlardan Kiralanan veya Satın Alınan Markalar Karşılığında Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi-I**”, Vergici ve Muhasebeci İle Diyalog, Yıl: 19, Sayı: 196, Ağustos 2004, Sh. 140-147.; BAŞAK Levent, “**Tam ve Dar Mükellefiyete Tâbi Gerçek Kişiler ve Kurumlardan Kiralanan veya Satın Alınan Markalar Karşılığında Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi-II**”, Vergici ve Muhasebeci İle Diyalog, Yıl: 19, Sayı: 197, Eylül 2004, Sh. 115-120.

dan elde edilen kazanç, gayrimenkul sermaye iradıdır. Dar mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen gayrimenkul sermaye iratları üzerinden, K.V.K.’nın 30’uncu maddesi hükmüne göre, kurum stopajı yapılması icap etmektedir. Dar mükellefiyete tâbi kurumlara kazanç ve irat (gayrimenkul sermaye iradı) sağlayanlarca yapılması gereken tevkifatlarda tevkifat oranı 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereğince %20’dir.

Gerçek kişi adına tescil ettirilen marka hakkından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde yol göstermesi bakımından Maliye Bakanlığı’nca verilen 25.10.1995 tarih ve B.07.0.GEL.0.43/4301-32/59398 sayılı muktezada şu açıklamalarda bulunulmuştur:

“Özeti: Marka hakkının işletmenin aktifine kayıtlı olması halinde, elde edilen kira geliri ticari kazançtır. Aktife kayıtlı olmaması halinde ise, elde edilen gelir GMSİ olarak nitelendirilir.

Vergi Dairesi mükelleflerinden (FK)’ya marka tescil belgesi ile tescili bulunan (E) markasının, iki üretim şirketine kullandırıldığı ve kullandırma karşılığında elde edilen gelirin ticari kazanç mı, yoksa gayrimenkul sermaye iradı mı olacağı hususunda tereddüde düşüldüğü belirtilerek, konu hakkında yapılacak işlemin bildirilmesi istenilmektedir.

Bu hükümlere göre, (FK) adına tescil edilen marka hakkının işletmenin aktifinde kayıtlı olmaması halinde, marka hakkının kiralanması karşılığında elde edilen gelirin, gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilmesi ve yapılan ödemelerden yukarıda bahsedilen Bakanlar Kurulu Kararları uyarınca gelir vergisi ve fon payı tevkifatının yapılması gerekir.

Ancak, mükellef adına tescilli marka hakkının, işletmenin aktifinde kayıtlı olması halinde, elde edilen bu gelir ticari kazanç hükümlerine göre vergiye tâbi olacaktır.”

İlgili muktezayı dar mükellefiyete tâbi kurumlara uyarladığımızda şunları söyleyebiliriz. Kanunî ve iş merkezi yurt dışında bulunan kurumlarca merkez firmanın aktifinde kayıtlı olan marka hakkının Türkiye’de mukim şirketlere kullandırılması (kiralınması) karşılığında elde edilen gelir, gayrimenkul sermaye iradıdır. Dar mükellefiyete tâbi kurumlara gayrimenkul sermaye iradı ödemesinde bulunan gerçek ve tüzel kişiler (kazanç ve iratları dar mükellefiyete tâbi kurumlara sağlayanlar) yaptıkları ödemelerden kurumlar vergisi tevkifatı yapmak zorundadırlar.

Marka hakkının dar mükellefiyete tâbi kurumun Türkiye’de açtığı şubesinin aktifine kayıtlı olması halinde ise dar mükellefiyete tâbi kurumun elde ettiği kazanç, ticari kazançtır. Marka hakkının kiralınması karşılığında elde edilen kira geliri bu durumda ticari kazançta ilave edilerek kurum kazancı olarak vergilendirilecektir.

Dar mükellefiyete tâbi kurumlara marka hakkının satışı, devir veya temlik mukabilinde yapılacak ödemelerden, K.V.K.’nun 30’uncu maddesinin 1’inci fıkrası gereğince, kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. K.V.K.’nun 30’uncu maddesi hükmü dar mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen bir kısım diğer kazanç ve iratların vergilendirilmesinde tevkif usulünü benimsemiştir. Dar mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen bir kısım diğer kazanç ve iratlar ise, K.V.K.’nun 26’ncı maddesi gereğince, özel beyanname ile beyan edilecektir.

Marka hakkının dar mükellefiyete tâbi kurumun Türkiye’de açtığı işyerinin (şubesinin) aktifine kayıtlı olması halinde ise dar mükelle-

fiyete tâbi kurumun elde ettiği kazanç, ticari kazançtır. Bu durumda marka hakkının elden çıkarılması karşılığında elde edilen gelirin ticari kazançta ilave edilerek kurum kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

12. DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ KURUMLARA HAVA PARASI (PEŞTEMALLIK) OLARAK ÖDENEN BEDELLERİN KURUMLAR VERGİSİ TEVKİFATI KARŞISINDAKİ DURUMU

Hava parası; “Devir edilen işletmelerde maddi değerler haricinde ve ayrıca, o işletmeye ait, nam, şöhret, taşıdığı itibar ve piyasadaki kredisine bulunduğu yerin önemine karşılık olarak müessese sahibinin aldığı ücret, para”¹⁴¹ şeklinde tanımlanmaktadır.

Müessese sahibi olarak dar mükellefiyete tâbi kurumlarca alınan ve kiralanan gayrimenkuller için de geçerli olan bu ‘ücretler’ tahsil edildikleri yılın gayrimenkul sermaye iradı hasılatına dahil edilerek kurumlar vergisi tevkifat matrahının hesaplanmasında dikkate alınması gerekmektedir.

13. GEMİLERİN KİRALANMASINDAN ELDE EDİLEN KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

Bir gerçek veya tüzel kişinin uluslararası sularda gemi ile eşya ve yük taşımacılığı yaparak kazanç elde etmesi için gemisini eşya (yük) ve insan taşımada bilfiil kullanabileceği gibi aynı maksatla uluslararası sularda kullandığı gemiyi kiralamışta olabilir. Yapılan kira sözleşmesinin adı kira sözleşmesi hükümlerine göre (B.K.

¹⁴¹ ÖNEY Ayhan, İktisadi ve Ticari Terimler Sözlüğü, 3. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara-1978, Sh. 122.

Mad.: 248 vd.) aktedilmiş olması mümkündür. Fakat deniz hukukunda mutad şekli aynı ameliyenin çok defa denizde eşya taşıma mukavelesi ile müterakfik bir anlam içinde navlun mukavelesi ile yapılmaktadır¹⁴².

Gemi kiralanması konusunda yapılan sözleşmeler hukuken “locatio navis” niteliğindedir. Yani, gemi kiralama sözleşmesi, gemi adamları üzerinde hakimiyet el değiştirecek şekilde, gemi üzerindeki zilyetliğin devredilmesi halinde söz konusudur. Bu sözleşmeye göre gemiyi kullanan kimse İngiliz hukukunda olduğu gibi, gemi işletme müteahhidi durumundadır¹⁴³.

Gemi, mahiyeti itibariyle bir yerden diğer yere nakli mümkün olan bir maldır. Bu yönüyle menkul mal hüviyetindedir¹⁴⁴. 4721 sayılı T.M.K.’nin 704’üncü maddesinde nelerin gayrimenkul mal kapsamında olduğu tadadi olarak belirtilmiştir. Bu nedenle, bu mallar dışındaki malların Medeni Kanun uygulamasında gayrimenkul mal olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Buna göre, Medeni Kanun uygulamasında gemilerin gayrimenkul mal olarak kabul edilmesi söz konusu olamaz. Diğer yandan, diğer kanunlarda gemilerin gayrimenkul mal olarak kabul edilmesi durumunda bu mallar Medeni Kanun uygulamasında gayrimenkul mülkiyetinin konusunu teşkil edemez¹⁴⁵.

¹⁴² TEKİL Fahiman, Deniz Ticareti Hukuku, İstanbul-1997, Sh. 92.

¹⁴³ ÇAKALIR Yalçın, Römorkaj Sözleşmesi, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Sh. 87.

¹⁴⁴ Benzer bir görüş için bkz., SİRMEN A. Lale: Eşya Hukuku Dersleri, Savaş Yayınları, Ankara-1995, Sh. 9.

¹⁴⁵ Benzer bir görüş için bkz., ESENER Turhan, Eşya Hukuku, Ankara-1985, Sh. 99.

Mesela, 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun¹⁴⁶ 23'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası hükmüne göre, bu Kanun uygulamasında gayrimenkul tâbiri, gemi siciline kayıtlı olan gemilere de şamildir. Sicile kayıtlı olmayan gemiler bu kanun uygulamasında gayrimenkul olarak kabul edilmeyecektir. Ancak, İcra İflas Kanununa göre gayrimenkul olarak kabul edilen gemiler Medeni Kanun uygulamasında gayrimenkul olarak kabul edilmediği için gemilerin gayrimenkul mülkiyetinin konusunu teşkil etmeleri söz konusu olmayacaktır.

T.T.K.'nun 839'uncu ve müteakip maddelerinde gemiler için özel bir düzenleme yapılmış ve bu mallar için sicile kaydedilme esası getirilmiştir. T.T.K.'nun 844'üncü maddesine göre, on sekiz gros tonilotada ve daha büyük bir ticaret gemisinin maliki, tescil talebinde bulunmaya mecburdur. Bu tescil Medeni Kanun uygulamasında gemilerin gayrimenkul mal olarak telakki edilmesinde yeterli olmayacaktır. Aynı şekilde T.T.K.'nun 891'inci maddesi hükmü uyarınca, gemi rehnine (gemi ipoteği) gayrimenkul rehninin birçok hükmünün uygulanması da gemilerin Medeni Kanun uygulamasında gayrimenkul olarak kabul edilmesini sağlamayacaktır.

Yaptığımız teorik çıkarımlar konumuz açısından önem arz etmemektedir. Dar mükellefiyete tâbi kurumların maliki oldukları gemileri Türkiye'de bulunan şahıslara kiralamaları mukabilinde yabancı kurumlara kazanç ve irat sağlayanlar kurumlar vergisi tevkifatı yapacaklardır. Tevkifat için kiralanan malların menkul veya gayrimenkul mal olması tevkifat açısından önem arz etmeyecektir. Nitekim, G.V.K.'nun 70'inci maddesinin 1'inci fıkrasının 7'nci bendi, gemi ve gemi paylarının kiralanasından elde edilecek gelirin gayrimenkul sermaye iradı olduğunu açık olarak hükme bağlamıştır.

¹⁴⁶ 19.06.1932 tarih ve 2128 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

14. GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ İLE BEYAN EDİLMESİ HALİNDE BEYANNAME ÜZERİNDEN İNDİRİMİ MÜMKÜN OLAN GİDER VE İNDİRİM KALEMLERİ

Dar mükellefiyete tâbi kurumların elde ettikleri gayrimenkul sermaye iratlarını, K.V.K.’nun 30’uncu maddesinin 9’uncu fıkrası hükmü gereğince, yıllık beyanname ile beyan etmek istemeleri halinde, verilecek kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden gayrimenkul sermaye iratları için geçmiş yıllarda da yıllık beyanname verilmesi ve bu iratların elde edilmesi esnasında herhangi bir zararın ortaya çıkması halinde geçmiş yıl zararlarının ve beyan döneminde zarar ortaya çıkması halinde ilgili yıl zararının ve bulunması halinde diğer indirim ve istisna kalemlerini indirim konusu yapabileceklerdir. Ayrıca, kurumun kanunen kabul edilmeyen giderlerinin bulunması durumunda mali kârın tespitinde bu giderlerinde dikkate alınması gerekir.

Dar mükellefiyete tâbi kurumların cari yıl kurumlar vergisi beyannamesinde gösterebileceği indirim ve istisna kaleminin bulunması halinde bu indirim ve istisnaları yıllık beyanname “Diğer İndirim ve İstisnalar” veya “Diğer İndirimler” satırında göstermeleri uygun olacaktır.

15. DAR MÜKELLEFIYETE TÂBİ KURUMLARA NET OLARAK YAPILAN ÖDEMELERİN KURUMLAR VERGİSİ TEVKİFATI KARŞISINDAKİ DURUMU

K.V.K.’nun 30’uncu maddesinin 11’inci fıkrası hükmünde, dar mükellefiyete tâbi kurumlara yapılacak ödemelerde kurumlar vergisi tevkifatının hesaplanmasına yönelik bir düzenleme getirilmiştir. Buna göre, dar mükellefiyete tâbi kurumlara yapılan ödemelerde

kurumlar vergisi tevkifat matrahı ödemenin gayrisafi tutarı olacaktır.

Uygulamada, gayrimenkul sermaye iradı elde eden tam veya dar mükellefiyete tâbi kurumlar, kurumlar vergisi ve fon payı tevkifatı ile ilgili herhangi bir belirleme yapmamakta, kira sözleşmeleri net tutar üzerinden yapılmaktadır. Ancak, tevkifat matrahı net tutar değil gayrisafi tutar olacaktır.

Bu durumda, yapılan ödemelerin gayrisafi miktarının bulunması gerekmektedir. Yani, kiracıların ödedikleri net tutardan gayrisafi tutara ulaşarak, bu miktar üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapması icap etmektedir. Bu durumda, kurumlar vergisi tevkifat matrahı aşağıdaki formül yardımıyla hesap edilebilir.

$$\text{Brüt Tutar} = \frac{\text{Ödemenin Net Tutarı} \times 100}{100 - \text{Kesinti Yüzdesi}}$$

16. DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ KURUMLARIN TÜRKİYE'DEKİ ŞUBESİNİN AKTİFİNE KAYITLI OLAN 'BİR KISIM' GAYRİMADDİ HAKLARIN KİRALANMASINDAN ELDE EDİLEN GELİRLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

G.V.K.'nın 70'inci maddesinin 1'inci fıkrasının 5'inci bent hükmüne göre, ihtira beratının mucitleri veya kanuni mirasçuları tarafından kiralananından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır. Aynı şekilde mezkûr maddenin 6'ncı bendine göre, telif haklarının, mükellefleri veya bunların kanuni mirasçuları tarafından kiralananından doğan kazançlar da serbest meslek kazancıdır. Bu kazançlar dar

mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi ile ilgili hükümleri dairesinde vergilendirilecektir.

G.V.K.'nın yukarıda belirttiğimiz madde hükümlerini dar mükellefiyete tâbi kurumlar açısından değerlendirdiğimizde şu sorunlarla karşılaşılmaktadır:

- 1- İhtira beratı açısından dar mükellefiyete tâbi kurumlar patente konu olan şeyin mucidi veya kanuni mirasçısı olabilirler mi?
- 2- Dar mükellefiyete tâbi kurumlar telif haklarının müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları olabilirler mi?
- 3- G.V.K.'nın 70'inci maddesinin 2'nci fıkrası hükmü, 5'inci ve 6'ncı bent hükümlerinde parantez içinde yapılan düzenlemeleri kapsayacak mıdır?

Mucit kelimesi, sözlük anlamı itibariyle, yeni bir buluş ortaya koyan, icat eden kimse anlamında kullanılmaktadır¹⁴⁷. İcat teknik olarak gerçek kişilerce vücuda getirilebilen fiillerdir. Bu itibarla, bir tüzel kişinin icat olunan bir şeyin mucidi olarak kabul edilmesine olanak yoktur. Ancak, bir kuruma bağlı olarak çalışan bilim adamlarının keşfettiği yeni tekniklerin patent hakkı bağımlı olduğu kurum adına tescil edilebilecektir. Bu durumda, bu icat üzerindeki hukuki tasarruf hakkı, hizmet sözleşmesinde aksine bir düzenleme bulunmamak kaydıyla, tüzel kişiye ait olacaktır.

Kanuni mirasçı, mirasçılığı kanundan doğan kişiye denir¹⁴⁸. Kanu-

¹⁴⁷ Türkçe Sözlük, 2. Cilt, Sh. 1582.

¹⁴⁸ ŞENER Esat, Eski ve Yeni Miras Hukuku Şerh, Seçkin Yayınevi, Ankara-1998, Sh. 71.

ni mirasçılar Medeni Kanununun 495-501'nci maddelerinde düzenlenmiştir. Kanuni mirasçılar 4 dereceye (zümreye) ayrılırlar¹⁴⁹.

1- Murisin furuğu.

2- Murisin baba, anne ve bunların furuğu.

3- Murisin büyükbaba, büyükanne ve bunların furuğu.

4- Murisin büyükbaba ve büyükanenin baba ve anneleri ve bunların çocukları.

Sonuç olarak, dar mükellefiyete tâbi kurumların ihtira beratının mucidi veya kanuni mirasçuları olmaları mümkün değildir.

Müellif, kelime anlamı itibariyle, kitap yazan veya kitap hazırlayan, bir eseri ortaya koyan ve eserin sahibi olan kimse, yazar anlamında kullanılmaktadır¹⁵⁰. Müellif ancak bir gerçek kişi olabilir. Müellif sıfatını tüzel kişilere özgü olarak kullanmak hukuk terminolojisi itibariyle mümkün değildir. Bu durumda, dar mükellefiyete tâbi kurumların telif haklarının müellifleri veya bunların kanuni mirasçuları olması mümkün değildir.

G.V.K.'nın 70'inci maddesinin 2'nci fıkrası hükmünün, 5'inci ve 6'ncı bent hükümlerinde parantez içinde yapılan düzenlemeleri kapsayıp kapsamayacağı da başka bir tartışma konusudur. Bu konuda her iki yönde de görüş ileri sürmek imkan dahilindedir. Zira, 5'inci ve 6'ncı bent hükümlerinde parantez içinde yapılan düzenleme mahiyeti itibariyle serbest meslek kazancını düzenlemektedir. G.V.K.'nın 70'inci maddesinin 2'nci fıkrası hükmü ise, ancak ve ancak, gayrimenkul sermaye iratları için geçerli olacaktır.

¹⁴⁹ DALAMANLI Lütfü, Miras Hukuku Tatbikatı, Ankara-1975, Sh. 4.

¹⁵⁰ Türkçe Sözlük, 2. Cilt, Sh. 1602.

17. KİRA DIŞINDA ÖDENEN SANDIKLAMA, AMBALAJLAMA, TAŞIMA, İNDİRME, BİNDİRME, GÜMRÜK VERGİŐİ VEYA SİGORTA PRİMİ GİBİ MASRAFLARIN KURUMLAR VERGİŐİ STOPAJI KARŞISINDAKİ DURUMU

Dar mükellefiyete tâbi kurumlara kiraladıkları gayrimenkul mallar için kira dışında ayrıca, dar mükellefiyete tâbi yabancı kurum tarafından fatura edilerek ödenen ambalajlama, taşıma, indirme, bindirme, gümrük vergisi veya sigorta primi gibi masraflar üzerinden de kurumlar vergisi stopajı yapılması gerekmektedir.

Konu ile ilgili olarak Danıştay Üçüncü Dairesinin Esas No: 1986/253, Karar No: 1986/1748 sayılı kararında özetle Şu açıklamalarda bulunulmuştur:

“İstemin Özet: Davacı Kurum adına, aralarındaki kira sözleşmesi uyarınca merkezi A.B.D. de bulunan IBM Firmasına 1978 takvim yılında kira dışında ödenen sandıklama, ambalajlama, taşıma, indirme, bindirme, gümrük vergisi, sigorta primi gibi masraflardan stopaj yapmamıŐ olması sebebiyle ve sorumlu sıfatıyla salınan kurumlar ve mali denge vergilerini; davacı Kurum tarafından IBM firmasına ödenen masrafların gider karşılığı olduğu ve bu nedenle gayrimenkul sermaye iradına (kiraya) dahil bulunduğu, esasen IBM makinaların tamir, bakım ve onarımları için gerekli parçaları bedelsiz ithal yetkisinin IBM Firmasına ait olduğu ve masrafların önce bu Firma tarafından ödenerek daha sonra davacı Kuruma fatura edildiği gerekçesiyle tasdik ederek, kesilen kaçakçılık cezasını; matrahın tespiti her zaman mümkün bulunmadığından kasıt unsuru olmadığı gerekçesiyle kusur cezasına çevirip zamanaşımı sebebiyle terkin eden (...) Vergi Mahkemesinin 25.5.1984 gün ve E:1984/13, K:1984/412 sayılı kararının; Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından, kesilen kaçakçılık cezasının yasalara uygun olduğu, Davacı tara-

fından ise, ödenen masrafların gayrimenkul sermaye iradı olmadığı, bir kısmının gümrük vergisi olup vergiden vergi alınamayacağı ileri sürülerek bozulması istemidir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Üçüncü Dairesince işin gereği görüşülüp düşünüldü:

Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan (...) Vergi Mahkemesinin 25.5.1984 gün ve E:1984/13, K:1984/412 sayılı kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup temyiz istemine ilişkin dilekçelerde ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından tarafların temyiz istemlerinin reddine ve kararın onanmasına üçbin lira nisbi karar harcının temyiz isteğinde bulunan Davacı kurumdan alınmasına 24.9.1986 gününde oybirliğiyle karar verildi.”

İlgili Danıştay Kararında belirtilen olayı iki açıdan analiz edebiliriz. Bu çerçevede, dar mükellefiyete tâbi kurumlara ödenen ambalajlama, taşıma, indirme, bindirme, gümrük vergisi veya sigorta primi gibi masraflardan vergi sorumlusu sıfatıyla kurumlar vergisi tevkiyatı yapılması ile ilgili olarak şu iki alternatif durum geçerli olabilir:

1- Dar mükellefiyete tâbi kurumlara ödenen ambalajlama, taşıma, indirme, bindirme, gümrük vergisi veya sigorta primi gibi masrafları gider karşılığı olarak yapılan ödemeler kabul ettiğimizde zaruri olarak bu ödemeler (masraf kalemleri) gayrimenkul sermaye iradı içinde var olan ödemeler telakki edilecektir. Bu durumda bu ödemelerden ayrıca kurumlar vergisi tevkiyatı yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak, bunun için söz konusu ödemelerin gayrimenkul sermaye iradı niteliğindeki ödemelerden ayrı olarak belirlenmiş

olmaması ve dolayısıyla ayrı olarak fatura edilip ödenmemesi icap etmektedir.

2- Her ne kadar IBM firması makinelerin tamir, bakım ve onarımları için gerekli parçalara bedelsiz ithal yetkisine sahip olarak bu masrafların önceden firma tarafından ödenmesi fakat, daha sonra sorumlu sıfatıyla tevkifat yapmak zorunda olan kuruma fatura edilmesi durumunda fatura mukabilinde dar mükellefiyete tâbi kurumlara gayrimenkul sermaye iradı dışında yapılan söz konusu ödemeler üzerinden de kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Söz konusu masrafların ayrı olarak dar mükellefiyete tâbi kurumlarca kazanç ve iratları sağlayanlara fatura edilmemesi durumunda yapılan ödemelerin gayrimenkul sermaye iradına dahil bulunduğu kabul edilecektir. Fakat bu durumun aksinin ispatı durumunda da sorumlu sıfatıyla kurumlar vergisi tevkifatının yapılmasının gerekeceği tâbiidir. Dar mükellefiyete tâbi kurumlara gayrimenkul sermaye iradı dışında fatura mukabilinde yapılan ödemelerin içinde gümrük vergisi gibi vergilerin bulunması yapılacak kurumlar vergisi tevkifatı açısından önem arz etmeyecektir.

İKİNCİ BÖLÜM

TAM VE DAR MÜKELLEFİYETE TÂBİ KURUMLARCA ELDE EDİLEN GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI ÇERÇEVESİNDE VERGİLENDİRİLMESİ ESASLARI

1. GENEL ESASLAR

Günümüzde Türkiye’de yakalanan siyasi istikrarla birlikte yabancı sermayenin Türkiye’ye olan ilgisi artmıştır. Gelişmekte olan bir ülke olarak Türkiye bir çok sektörde önemli bir mesafe kat etmiş bu ise Türk firmalarının yurt dışına açılmalarını beraberinde getirmiştir. Uluslararası ticari ilişkilerdeki bu gelişme gerek Türk şirketlerinin gerekse yabancı şirketlerin elde ettiği kazanç ve iratları hangi ülkenin vergilendireceği sorununu beraberinde getirmiştir.

Bir şirketin Türkiye kaynaklı olarak veya bir Türk şirketinin yurt dışı menşeli elde ettiği kazancı şirketin mukimi olduğu ülke ve gelirin elde edildiği ülke ayrı ayrı vergilendirmesi halinde ortaya çifte vergilendirme problemi çıkacaktır. Bu kapsamda olmak üzere çifte vergilendirme konusu ve mükellefi aynı olan kazancı birkaç devletin vergilendirmesi anlamına gelmektedir. Bunu ise her ülkenin egemenlik hakkını kendisinin kullanmak istemesinden kaynaklanmaktadır.

Uluslar arası vergi hukukunun ön önemli alanı olan çifte vergilendirme problemi ülkeler arasında imzalanan vergi anlaşmaları ile çözüme kavuşturulmaktadır. Vergi anlaşmaları bazı kazançlarda vergilendirme hakkını kurumun mukimi olduğu ülkeye bırakmakta bazı kazanç unsurlarında ise vergilendirme yetkisi paylaşılmaktadır. Ver-

gi anlaşmaları yabancı kurumlara yapılan ödemeler üzerinden K.V.K.'nın 30'uncu maddesine göre yapılacak tevkifatlarda oran sal açıdan da önem arz etmektedir.

Usulüne göre yürürlüğe girmiş vergi anlaşmaları kanun hükmünde oluğu için vergilendirme noktasında öncelikle vergi anlaşmalarına göre hareket edilecektir. Ve vergi anlaşmalarında bir kazancı hangi akit devlet vergilendirme yetkisine sahipse diğer akit devlet vergi konusundaki egemenlik hakkından taviz verecektir. Veya anlaşmalardaki özel düzenlemelere göre kazancı her iki akit devlet de belirli şartlar dahilinde vergilendirme hakkına sahip olacaktır,

Bu kapsamda olmak üzere Türkiye'de dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilecek olan kurumların kanuni ve iş merkezleri yurt dışında bulunduğundan bu kurumların Türkiye kaynaklı elde ettikleri kazanç ve/veya 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 Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması mevcutsa genel hükümler yerine anlaşmadaki özel hükümler ve varsa anlaşmadaki oranlar uygulanacaktır. Bu çerçevede, çalışmamızın bu bölümünde, tam ve dar mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarının Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları kapsamında vergilendirilmesi konusu ele alınacaktır.

2. ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINI ÇERÇEVESİNDE GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

Tam mükellefiyete tâbi kurumlar tarafından yurt dışında ve kanunî ve iş merkezi yurt dışında bulunan kurumlarca Türkiye’de elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarının vergi anlaşmaları kapsamında vergilendirilmesi iki aşamada irdelenecektir. Vergi anlaşmalarının OECD Model Anlaşması çerçevesinde imzalanması nedeniyle çalışmamızda önce Model Anlaşmaya göre gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi esasları sonra Türkiye’nin imzalamış olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına göre gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilme esasları irdelenecektir.

OECD Model Anlaşmasının “Gayrimenkul Gelirleri” başlıklı 6’ncı maddesinde yapılan düzenleme şu şekildedir:

“1. Gayrimenkul mallardan doğan gelirler, bu malların bulunduğu âkit devlette vergilendirilir.

2. “Gayrimenkul mallar” deyimi bu malların bulunduğu devletin kanununa göre tanımlanır. Bu terim, her durumda mütemmim cüzleri ve teferruatı, tarım ve orman işletmelerinin tesisat ve teçhizatı ile hayvanlarını, gayrimenkul mülkiyetine ait özel hukuk hükümlerinin uygulandığı hakları, gayrimenkul intifa hakları ile maden ocaklarının, kaynakların, yer altı servetlerinin işletme ve imtiyazlarından doğan sabit ve değişken bedeller üzerindeki hakları kapsar; gemiler vapurlar ve hava taşıtları gayrimenkul mal sayılmazlar.

3. 1 inci bent hükmü, gayrimenkul malların işletilmesi, kiralanması ve diğer bütün şekillerde kullanılmasından doğan gelirlere uygulanır.

4. 1 inci ve 3 üncü bent hükümleri, aynı şekilde, bir teşebbüsün gayrimenkullerinden doğan gelirlerine ve yine bir serbest meslek faaliyetinin icrasında kullanılan gayrimenkullerden sağlanan gelirlerine de uygulanır.”

Yukarıdaki madde hükmü OECD tarafından 1977 yılında revize edilmiştir. Revize edilmiş şekliyle Anlaşmanın “Gayrimenkul Varlıklardan Elde Edilen Gelir” başlıklı 6’ncı maddesi hükmü şu şekildedir:

“1. Bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette bulunan gayrimenkul varlıklardan elde ettiği gelir (tarım ve ormancılıktan elde edilen gelir dahil), bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. “Gayrimenkul varlık” terimi, bahse konu varlığın yer aldığı Akit Devletin mevzuatına göre tanımlanacaktır. Terim her halükarda gayrimenkul varlığa müteferri varlıkları, tarım ve ormancılıkta kullanılan araçları ve hayvanları, özel hukuk hükümlerinin uygulanacağı gayrimenkul mülkiyetine ilişkin hakları, gayrimenkul intifa haklarını ve maden ocaklarının, kaynakların ve diğer doğal kaynakların işletme hakkından veya işletilmesinden doğan sabit, ya da değişken ödemeler üstündeki hakları kapsayacaktır; gemiler, vapurlar ve uçaklar gayrimenkul varlık sayılmayacaktır.

3. 1 inci fıkra hükümleri, gayrimenkul varlığın doğrudan kullanımından, kiralanmasından veya diğer herhangi bir şekilde kullanımından elde edilen gelire uygulanacaktır.

4. 1 inci ve 3 üncü fıkra hükümleri aynı zamanda, bir teşebbüsün gayrimenkul varlıklardan elde ettiği gelire de uygulanacaktır.”

Anlaşma metni uyarınca, gayrimenkul varlıkların doğrudan kullanımından, kiralanmasından veya diğer herhangi bir şekilde kullanı-

mından elde edilen gelirler, bu malların bulunduğu akit devlette, yani kaynak devlette vergilendirilebilecektir. Türkiye'nin imzalamış olduğu bütün Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları, gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde, kaynak devlete, yani gelirin elde edilmesine kaynaklık eden gayrimenkul varlığın bulunduğu (gayrimenkulün yer aldığı) devlete vergileme hakkı vermektedir.

Gayrimenkuller esas itibariyle yerinde sabit mallar olduğundan bu mallardan çeşitli şekillerde elde edilecek gelirlerin malın bulunduğu ülkede vergilendirilmesi gelirin kaynağı ile kaynağın bulunduğu devlet arasında ekonomik, daha da önemlisi fiziksel ilişkiden kaynaklanmaktadır. Bu nedenle, vergi anlaşmalarında gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde kaynak devlete vergileme hakkı tanınması zorunlu bir düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır.

2.1. Anlaşma Hükümleri Kapsamında “Gayrimenkul Varlık” Teriminin İfade Ettiği Anlam

Model Anlaşmanın 6'ncı maddesinin 2'nci bendinde 1'inci bentde yapılan düzenlemeye paralel olarak **“gayrimenkul varlık”** deyiminin gayrimenkulün bulunduğu akit devletin kanunlarında düzenlenen malları kapsayacağı; daha doğrusu bir malın gayrimenkul varlık terimi içerisinde değerlendirilip değerlendirilemeyeceği gayrimenkul varlığın bulunduğu akit devletin iç mevzuat hükümleri daresinde belirleneceği belirtilmiştir.

Yapılan düzenleme ile **“gayrimenkul (taşınmaz) mal”** kavramının tarifi gayrimenkulün bulunduğu ülkenin milli kanunlarına bırakılarak bu konuda çıkacak anlaşmazlıkların önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Gayrimenkul mal kavramının niteliği ile ilgili olarak akit

devletler arasında çıkan anlaşmazlıklarda kavramın hangi mallara karşılık geldiği, gayrimenkulün bulunduğu kaynak devletin kanunlarına göre belirlenecektir. Böylece gayrimaddi hakların ve herhangi bir malın, gayrimenkul olup olmadığı konusundaki yorum zaafı da kendiliğinden ortadan kaldırılmış olacaktır.

Fıkra hükmü gayrimenkul varlığın bulunduğu ülkedeki mevzuat hükümleri dışında mutlak olarak gayrimenkul mal veya hak sayılması gereken iktisadî kıymetleri de sıralamaktadır. Buna göre;

- a- Gayrimenkul varlığa müteferri varlıklar,
- b- Tarım ve ormancılıkta kullanılan araçlar ve hayvanlar,
- c- Özel hukuk hükümlerinin uygulanacağı gayrimenkul mükellefiyetine ilişkin haklar,
- d- Gayrimenkul intifa hakları,
- e- Maden ocaklarının, kaynakların ve diğer tâbi zenginliklerin işletme hakkından veya işletilmesinden doğan sabit ya da değişken ödemeler üstündeki haklar,

her halükarda gayrimenkul varlık kavramı içerisinde değerlendirilecektir.

Çoğu OECD ülkesinde Model Anlaşmanın 6'ncı maddesinin 2'nci bendinde yer alan mal, hak ve tesisler genel hukuk ilkeleri ve vergileme açısından gayrimenkul mal sayılarak gayrimenkul varlık tegririni içerisinde mütalaa edilmektedir. Bu açıdan Türk vergi mevzuatındaki düzenleme OECD ülkelerindeki düzenleme ile paraleldir¹⁵¹. Bu açıdan gayrimenkul varlıkların niteliği ve/veya mahiyeti

¹⁵¹ TUNCER Selahattin, Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları, Ankara-1974, Sh. 74.

hususunda vergi anlaşmalarından kaynaklanan herhangi bir problemle karşılaşılacaktır.

Bent hükmünde yapılan bir diğer düzenleme ise gemiler, vapurlar ve hava taşıma araçları ile ilgilidir. Model Anlaşmaya göre, gemiler, vapurlar ve hava taşıma araçları anlaşmanın uygulanması bakımından gayrimenkul varlık (mal) olarak kabul edilmeyecektir. Bu araçlarla ilgili olarak vergi anlaşmalarında özel düzenlemeler yer aldığı için ilgili düzenleme kapsamında vergilendirme yetkisine sahip olacak akit devlet belirlenecektir.

2.2. G.V.K.’nun 70’inci Maddesi Hükmü ile Model Anlaşmanın 6’ncı Maddesi Hükmünün Karşılaştırılması

Model Anlaşmanın 6’ncı maddesinin 2’nci bendinde, her halükarda gayrimenkul varlık terimi kapsamında değerlendirilmesi gereken iktisadi kıymetler ile G.V.K.’nun 70’inci maddesinin 1’inci fıkrasında (8) bent halinde sayılan mal ve haklar birbiriyle örtüşmemektedir. G.V.K.’nun 70’inci maddesinde sayılan bazı mal ve haklar bu bent kapsamında gayrimenkul varlık terimi içerisinde değerlendirilmeyecektir. Ayrıca, diğer akit devlette G.V.K.’nun 70’inci maddesinde sayılan bir kısım mal ve haklar gayrimenkul varlık kapsamı içerisinde değerlendirilmeyebilir.

Her akit devlet mal ve hakların kiralanmasından elde edilecek gelirlerin vergilendirilmesi esaslarını kendi mevzuatlarında kendi ülkesi koşullarına göre belirlemektedir. Mesela; G.V.K.’nun 70’inci maddesine göre, bir kısım gayrimaddi hakların kiralanmasından elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilecektir. Bu haklar tescile tâbi olduğundan özel hukuk kuralları uyarınca gayrimenkul hükmünde değerlendirilmektedir. Dolayısıyla, gayrimaddi varlık kapsamına tescile tâbi bir kısım gayrimaddi haklar girecektir.

Gayrimaddi haklarda Model Anlaşmada geçen “yer alma” kavramı geçerli olmayacaktır. Yer alma kavramı “fiziksel olarak bulunma” anlamında kullanılmaktadır. Gayrimaddi hakların bir ülkede bulunmasından bahsedilemeyecek; haklar için kullanma terimi dahilinde vergilendirme esasları belirlenecektir. Haklar Türkiye’de kullanılıyorsa hakların hukuki yapısı Türk mevzuatına göre belirlenecektir. Bu durumda, G.V.K.’nun 70’inci maddesine müracaat edilecektir. Bu çerçevede, G.V.K.’nun 70/5’inci maddesinde belirtilen gayrimaddi hakların kiralanmasından elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradı olacak ve bu iratların vergilendirilme esasları dahilinde Türk mevzuatına göre vergilendirilecektir.

Model Anlaşmanın 6’ncı maddesi kapsamına girmeyen, daha doğrusu bu madde kapsamında değerlendirilmesi tartışmalı olan G.V.K.’nun 70’inci maddesinde sayılan mal ve haklar şunlardır:

1- Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı, alâmeti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar,

2- Telif hakları,

3- Gemi ve gemi payları ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları,

4- Motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisatı ile bunların eklentileri.

G.V.K.’nun 70’inci maddesinin 1’inci fıkrasına göre, mal ve hakların kiraya verilmesinden elde edilen gelir, gayrimenkul sermaye ira-

dır. Model Anlaşmanın 6'ncı maddesinde gayrimenkul varlıklardan elde edilecek gelir başlığı altında belirtilen ve akit devlet mukimlerince elde edilecek gelir unsuru da gayrimenkul sermaye iradı olacaktır. Anlaşma hükümleri dairesinde ise gayrimenkul sermaye iratlarında vergilendirme yetkisi gayrimenkulün bulunduğu kaynak devlete de verilebilecektir.

G.V.K. uygulamasında gayrimenkul sermaye iradı kiraya verme karşılığında elde edilebilecek bir gelir unsurudur. Fakat, Model Anlaşma uyarınca gayrimenkul varlıklardan elde edilecek gelir sadece kiralama neticesinde elde edilebilecek bir gelir olmayacaktır. Gayrimenkul varlıklardan elde edilecek gelir kiralama dışında (3) numaralı bent hükmüne göre, gayrimenkul varlığın kullanımından, kiralanmasından veya diğer herhangi bir şekilde kullanımından elde edilecek gelirleri kapsayacaktır. Bu niteliğiyle Model Anlaşmada düzenlenen ve gayrimenkul varlıklardan elde edilecek gelir kapsamında vergilendirilmesi gereken gelirler gayrimenkullerin kiralanması dışında çeşitli amaçlarla kullanımını da kapsamaktadır. Bu durumda, gayrimenkul varlıklardan elde edilecek gelir gayrimenkul varlıkların işletilmesi, kiralanması ve diğer herhangi bir şekilde kullanımından elde edilebilecektir.

Gayrimenkul varlıklardan elde edilecek gelirlerin gayrimenkul varlıkların işletilmesi, kiralanması ve diğer herhangi bir şekilde kullanımından elde edilecek bütün gelirleri kapsamı ve Model Anlaşmanın (4) numaralı bendinin bu doğrultuda değerlendirilmesi durumunda gayrimenkul varlıkların ticari veya zirai bir işletmeye dahil bulunması halinde bile gayrimenkul varlıklardan elde edilecek gelirler Model Anlaşmanın 6'ncı maddesi hükmüne göre vergilendirilecektir. Dolayısıyla, vergi anlaşmalarının devreye girmesi halinde gayrimenkul varlığın şahsi servete veya ticari veya zirai bir işletme-

nin aktifine kayıtlı olması durumunda vergilendirme açısından herhangi bir farklılık olmayacaktır. Vergilendirme hakkının hangi devlete ait olduğu yine Model Anlaşmanın 6'ncı maddesi hükmüne göre belirlenecektir.

Model Anlaşmanın (3) ve (4) numaralı bent düzenlemelerinin bir sonucu olarak G.V.K.'nın 70'inci maddesinin 2'nci fıkrası hükmünde; “*Yukarıda yazılı mal ve haklar ticari veya zirai bir işletmeye dahil bulunduğu takdirde bunların iratları ticari veya zirai kazancın tespitine müteallik hükümlere göre hesaplanır*” şeklinde yer alan düzenlemenin uygulama alanı bulunmamaktadır. Bu düzenleme sadece iç mevzuat hükümlerini ilgilendirmektedir ve akit devletler arasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının bulunmaması halinde işlerliği olabilecek bir hükümdür. Diğer yandan, bu hükmün, kaynak devlet olarak Türkiye'nin vergilendirme hakkının doğması halinde Anlaşmada aksine bir hüküm bulunmadıkça uygulanabileceği de unutulmamalıdır.

3. TEŞEBBÜSLERE AİT GAYRİMENKUL VARLIKLARDAN DOĞAN GELİRLER İLE SERBEST MESLEK FAALİYETİNİN İCRASINDA KULLANILAN GAYRİMENKUL VARLIKLARDAN DOĞAN GELİRLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

Model Anlaşmanın 6'ncı maddesinin (4) numaralı bent hükmü, doğrudan doğruya 1'inci bent ile bağlantı kurduğunda gayrimenkul varlıkların bulunduğu akit devlete vergileme bakımından geniş bir hak tanımaktadır. Şöyle ki, diğer akit devlette bir teşebbüsü bulunan ve teşebbüse dahil gayrimenkul varlıklardan gelir elde eden teşebbüsün vergilendirilme hakkı gayrimenkul varlığın bulunduğu akit devlete de ait olabilecektir. Vergilendirme hakkına sahip akit devletin belirlenmesinde gayrimenkul varlığın dahil olduğu teşebbüsün han-

gi devletin egemenlik yetkisi altında bulunduğu önem taşımakta; teşebbüsün mukim olduğu devlet ise önemini yitirmektedir. Keza, anlaşma hükümleri dairesinde mukim devlet de kaynak devlette bulunan teşebbüse ait gayrimenkul varlıklardan elde edilecek gelirleri vergilendirme hakkına sahip olacaktır.

Aynı şekilde, serbest meslek faaliyetlerinin icrasında kullanılan veya kullanılmayan gayrimenkul varlıklardan elde edilecek gelirlerde vergilendirme hakkı gayrimenkulün bulunduğu akit devlete aittir. Serbest meslek faaliyetinin icrasında kullanılan gayrimenkul varlıkların aynı zamanda serbest meslek işini icra eden şahısların şahsi servetine dahil olması vergilendirme hakkına sahip olacak devletin belirlenmesinde önemli olmayacaktır.

Teşebbüse dahil gayrimenkul varlıklardan elde edilecek gelir ile serbest meslek faaliyetlerinin icrasında kullanılan gayrimenkul varlıklardan elde edilecek gelirin vergilendirilmesinde kullanılacak yöntem gayrimenkul varlıkların bulunduğu ülkenin kanunlarına göre belirlenecek ve vergilendirme hakkı gayrimenkul varlığın bulunduğu ve bu gayrimenkul varlıklardan gelir elde edilen kaynak ülkenin olacaktır.

Vergi teorisinde ticari veya zirai işletmelere dahil gayrimenkullerden elde edilen gelirler ticari veya zirai kazanç hükümlerine göre vergilendirilmektedir. Bu esas dahilinde Model Anlaşmanın 6'ncı maddesinin (4) numaralı bent hükmü irdelendiğinde bu bent hükmünün ilk bakışta bu teoriye aykırılık teşkil ettiği gibi bir yorum tarzı ortaya çıkmaktadır. Ancak, (4)'üncü bent hükmü 6'ncı maddenin (1) ve (3) numaralı bentlerine atıf yapmakta yine (3) numaralı bent hükmü de (1) numaralı bende atıf yapmaktadır. Yani (4) numaralı bent hükmü gayrimenkul varlıklardan elde edilecek gelirleri vergi-

lendirme hakkına sahip olacak akit devletin belirlenmesi için kullanılabilir.

Bu belirleme yapıldıktan sonra vergilendirme hakkına sahip olacak devletin Türkiye olması halinde G.V.K.'nun 70'inci maddesinin 2'nci fıkrası hükmü de kullanılacaktır. Bu itibarla, Model Anlaşmanın 6/4'ncü maddesi hükmü ile G.V.K.'nun 70/2'inci maddeleri hükümleri bir tezatlık içermemekte birbirlerini tamamlayan hükümler olmaktadır. Bu nedenle, Türkiye'nin kaynak devlet olarak vergilendirme hakkını kullanması halinde diğer akit devletin Türkiye'de bulunan teşebbüsünün aktifine kayıtlı olan gayrimenkul varlıklardan elde edeceği gelir, G.V.K.'nun ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir.

4. GAYRİMADDİ HAK BEDELLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Türk vergi sisteminde bir kısım gayrimaddi hakların kiralanmasından elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilmektedir. Bir bütün olarak taşınmaz varlıklardan elde edilecek gelirler ile gayrimaddi haklardan elde edilecek gelirlerin aynı esaslar dahilinde vergilendirilmesi vergi mevzuatı açısından sorun çıkarmasa bile bu varlıkların niteliklerinin tespiti açısından bazı sorunları gündeme getirebilecektir.

Vergi anlaşmaları gayrimenkul varlıklar ve gayrimaddi hakları birbirinden ayırmak ve yukarıda vermiş olduğumuz gerekçe de göz önünde bulundurulmak suretiyle ayrı ayrı maddelerde hüküm altına almıştır. Böylece gayrimaddi haklardan elde edilecek gelirlerin vergilendirilmesinde ayrı bir vergilendirme yönteminin uygulanması da olanaklı hale gelmiştir.

4.1. Genel Esaslar

Model Anlaşmanın 6'ncı maddesi gayrimenkul varlıklardan elde edilecek gelirlerin vergilendirilmesini düzenlemektedir. Bu itibarla hak kapsamında değerlendirilebilecek varlıklardan elde edilecek gelirlerin vergilendirilmesi bu madde hükümlerine göre olmayacaktır¹⁵². Madde hükmünde hak kapsamında değerlendirilebilecek tek gelir unsuru, maden ocaklarının, kaynakların ve diğer doğal zenginliklerin işletme hakkından veya işletilmesinden kaynaklanan sabit ya da değişken ödemeler üstündeki haklardır. Bu haklar anlaşma hükümleri uygulamasında gayrimenkul varlık terimi içerisinde mütalaa edilmekte ve bu madde hükümlerine göre vergilendirme yetkisine sahip olacak akit devlet belirlenmektedir.

Bu nitelikteki haklar dışındaki gayrimaddi hak niteliğine sahip olacak hakların vergilendirilmesinde yetkinin hangi akit devlete ait olacağı Model Anlaşmanın 12'nci maddesi hükümlerine göre belirlenecek; eğer vergilendirme hususunda anlaşmada özel hükümler varsa vergilendirme bu hükümler dairesinde yapılacaktır.

4.2. Model Anlaşmada Düzenlenen Gayrimaddi Hak Bedelleri ile Türk Vergi Mevzuatında Düzenlenen Bazı Kazanç ve İrat Unsurlarının Karşılaştırılması

Model Anlaşmanın “Gayrimaddi Hak Bedelleri:” başlıklı 12'nci maddesi düzenlemesi şu şekildedir:

¹⁵² Bazı Anlaşma hükümlerinde bu husus açık olarak ifade edilmektedir. Mesela; İngiltere Anlaşmasının 6'ncı maddesinin (2) numaralı bent hükmüne göre, gayrimenkul varlık terimi, bu Anlaşmanın 12'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında, geliri gayrimaddi hak bedeli olarak tanımlanan hiçbir varlık veya hakkı kapsamına almayacaktır.

“1. Bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen gayrimaddi hak bedelleri söz konusu mukim gayri maddi hak bedellerinin lehdarı olduğunda, yalnızca bu diğer devlette vergilendirilecektir.

2. Bu maddede kullanılan “gayrimaddi hak bedelleri” deyimi, sine-ma filmleri, radyo, televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere, her çeşit edebi, artistik ve bilimsel eserlere ilişkin telif haklarının, her çeşit ihtira beratının, alameti farikanın, desen veya sınai modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin; sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimini kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı karşılığında ödenen her türlü bedelleri kapsar.

3. Bir akit devlet mukimi olan gayrimaddi hak bedeli lehdarı, bu bedelin elde edildiği diğer Akit Devlette, sahip olduğu bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa veya bir diğer Akit Devlette, bir sabit işyeri kullanarak serbest meslek faaliyeti icra ederse ve söz konusu bedelin ödendiği hak veya varlık ile, bu işyeri veya sabit yer arasında önemli bağ bulunmaktaysa, 1 ve 2. fıkra hükmü uygulama dışı kalacaktır. Bu durumda olayına göre, 7. veya 14. madde hükümleri uygulanacaktır.

4. Kullanma, hak veya bilgi karşılığında ödenen gayrimaddi hak bedelinin miktarı, ödeyici ile lehdar arasında veya her ikisi ile bir başka kişi arasında var olan özel ilişki nedeniyle, böyle bir ilişkinin olmadığı durumlarda ödeyici ve lehdar arasında karşılaştırılacak miktarı aştığında, bu madde hükümleri en son bahsedilen miktara uygulanacaktır. Bu durumda ilave ödeme, bu Anlaşmanın diğer hükümleri de dikkate alınarak, her bir Akit Devlet kanunları uyarınca vergilendirilecektir.”

G.V.K.’nın 70’inci maddesi hükmünde sadece maddede bentler halinde sayılan ve özel hukuk kuralları dairesinde gayrimenkul mal olarak kabul edilen gayrimenkul ve menkul malların kiralanmasından elde edilen gelirlerin gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi düzenlenmemiştir.

Çeşitli menkul ve gayrimenkul mallar dışında bir kısım hakların, ki bu haklar gayrimaddi hak olarak uygulamada yerini almıştır, kiralanmasından elde edilen gayrimenkul sermaye iratları da gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirlerin bir kısmının düzenlendiği 70’inci maddede düzenlenmiştir.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında ve bu anlaşmalarda model olarak alınan OECD Anlaşmasında gayrimaddi haklardan elde edilecek gelirler gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirlerin düzenlendiği 6’ncı maddede değil 12’nci maddede ayrı bir başlık altında düzenlenmiştir.

Model Anlaşmanın 6’ncı ve 12’nci maddelerindeki düzenlemelere paralel düzenlemeler G.V.K.’nın 70’inci maddesinin 1’inci fıkrasının (5), (6), (7) ve (8) numaralı bentlerinde yapılmıştır. Bu bentlerde düzenlenen mal ve hakların kiralanmasından elde edilen gelirleri vergilendirme yetkisine sahip olacak devletin belirlenmesi ve vergilendirilme esasları Model Anlaşmanın 6’ncı ve 12’nci maddesinde belirtilen esaslar dahilinde olacaktır.

Model Anlaşmanın 12’nci maddesinin 2’nci bendi hükmüne göre, gayrimaddi haklar için ödenen her türlü bedel “gayrimaddi hak bedeli” teriminin kapsamı içinde değerlendirilecektir. Gayrimaddi hak olarak nitelendirilebilecek hakların elden çıkarılması (satışı, devir veya temlik edilmesi) karşılığında elde edilen kazançlarda vergilen-

dirme yetkisinin hangi akit devlete ait olacağının belirlenmesi Model Anlaşmanın 12'nci maddesine göre yapılacaktır.

Bu da göstermektedir ki, Türk vergi mevzuatına göre değer artış kazancı olarak vergilendirilen bir kısım gelirler Model Anlaşma kapsamında gayrimaddi hak bedeli olarak kabul edilmekte ve vergilendirme yetkisine sahip olacak akit devlet belirlenerek bu devletin iç mevzuat hükümleri çerçevesinde ve bu gelirlerin vergilendirilme esasları dahilinde vergilendirme işlemleri yapılmaktadır.

G.V.K.'nun 4783 sayılı Kanun ile değişik Mükerrer 80'inci maddesinin 1'inci fıkrasının 2'nci ve 3'üncü bentlerinde belirtilen değer artış kazançlarını vergilendirme yetkisinin hangi akit devlete ait olacağı Model Anlaşmanın 12'nci maddesi hükmüne göre belirlenecektir.

G.V.K.'nun Mükerrer 80'inci maddesinin birinci fıkrasının (2) ve (3) numaralı bentlerinde düzenlenen ve elden çıkarılması durumunda değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi gereken haklar şunlardır:

1- G.V.K.'nun 70'inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı hakların (ihtira beratları hariç) elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

2- Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

Model Anlaşmanın 12'nci maddesinde, Türk vergi mevzuatına göre gayrimenkul sermaye iradı sayılan bir kısım kazançlar ile değer artış kazancı sayılan kazançlar dışında bir de bazı serbest meslek ka-

zançlarının vergilendirilmesinin bu madde hükmüne göre yapılacağı belirtilmiştir.

Anlaşmanın 12'nci maddesinin 3'üncü bendi hükmüne göre, gayrimaddi bir iktisadi kıymet olarak kabul edilen hakların diğer akit devlette serbest meslek faaliyetinin icrası için kullanılan sabit işyeri ile söz konusu gayrimaddi hak bedelinin ödendiği hak veya varlık arasında önemli bir bağ bulunmakta ise elde edilen gelirin vergilendirilmesi olayına göre Model Anlaşmanın 7'nci veya 14'üncü madde hükümlerine göre olacaktır.

4.3. Gayri Maddi Hak Bedellerinin Vergilendirilmesi

Model Anlaşmanın 12'nci maddesinin 1'inci bendi hükmü diğer kazanç ve irat unsurlarında olduğu gibi akit devletlerden birisinde elde edilen kazanç ve iradı vergilendirme hakkının hangi akit devlette ait olacağını belirlemektedir. Bir akit devlette doğan, yani bir akit devlette mukim kişilerce kiralanan, satılan, devir veya temlik edilen gayrimaddi haklar karşılığında diğer bir akit devletin mukimine ödenen gayrimaddi hak bedelleri, şayet söz konusu mukim gayrimaddi hak bedelinin gerçekten alıcısı ise, bedeli elde eden kişinin mukimi olduğu devlette vergilendirilecektir.

Mesela; kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunan bir kurum kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan bir kurumdan bir buluşun patent hakkını kiralamış ise, kira bedeli olarak ödenen tutarları vergilendirme hakkı yurt dışında mukim şirkete ait olacaktır. Türkiye'nin kaynak ülke olarak bu kazancı vergilendirme hakkı bulunmamaktadır.

Gayrimaddi hak bedellerinde vergilendirme hakkının mukim devlete verilmesi nedeniyle kaynak ülke olarak Türkiye Model Anlaşmaya çeşitli şerhler koymuştur. Bu şerhler Anlaşmaların 2'nci bendin-

de düzenlenmiştir. Bu nedenle, Model Anlaşmanın gayrimaddi hak bedellerinin açıklandığı 2'nci bendi hükmü şerh konulan anlaşmalarda 3'üncü bentte düzenlenmiştir. Model Anlaşmanın 12'nci maddesinin (2) numaralı bendinde, Türkiye'nin imzalamış olduğu bazı anlaşmaların (3) numaralı bendinde 'gayrimaddi hak bedelleri' sayma yöntemiyle belirlenmiştir. Buna göre bu maddede kullanılan gayrimaddi hak bedelleri deyimi,

1- Sinema filmleri, radyo, televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere, her çeşit edebi artistik ve bilimsel eserlere ilişkin telif haklarının kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı karşılığında ödenen her türlü bedelleri,

2- Her çeşit ihtira beratının, alameti farikanın, desen veya sınai modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı karşılığında ödenen her türlü bedelleri,

3- Sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimini kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı karşılığında ödenen her türlü bedelleri,

kapsar. Görüldüğü üzere, 2'nci bent hükmünde "gibi" edatı kullanılmadığı için bu fıkrada belirtilen gayrimaddi haklara benzeyen gayrimaddi haklardan elde edilen gelirlere bu madde hükmü uygulanamayacaktır.

Model Anlaşmanın 12'nci maddesinin 2'nci bendi hükmüne göre, gayrimaddi hakların kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı karşılığında ödenen her türlü bedeller gayrimaddi hak bedeli olarak mezkûr fıkra hükmüne göre vergilendirilecektir. Söz konusu gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik mukabilinde alınan bedeller bu bent hükmünde "satış" terimine yer verilmediği için bu bent hükmüne göre mukim devlet tarafından vergiye tâbi tutulamayacaktır.

Hemen belirtmek gerekir ki bu konuda Türkiye'nin imzalamış olduğu anlaşmalarda “**satış işlemi**” karşılığında alınan bedeller de gayrimaddi hak bedeli kavramı içerisine dahil edilmiştir. Yapılan düzenleme ile Türk vergi mevzuatında değer artış kazancı olarak vergilendirilen bir kısım gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller Model Anlaşmada gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirilmektedir.

Türkiye'nin imzalamış olduğu vergi anlaşmalarında gayrimaddi hak bedeli karşılığında yapılan ödemenin kira, satış, devir veya temlik karşılığında yapılmasına göre anlaşmada özel belirlemeler yer aldığı için anlaşmanın ilgili maddelerinde belirtilmiş olan terimlere özenle dikkat edilmesi gerekmektedir.

5. TÜRKİYE’NİN OECD MODEL ANLAŞMASINA KOYDUĞU ŞERHLER UYARINCA GAYRİMADDİ HAK BEDELLE- RİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

OECD Model Anlaşmasının 12’nci maddesinin 1’inci bendi hükümüne göre, gayrimaddi hak bedellerinde vergilendirme hakkı ödeme yapılan kişilerin mukim olduğu ülkeye aittir. Kaynak devletin diğeri bir ifadeyle gelir elde edilen devletin gayrimaddi hak bedellerini vergilendirme hakkı bulunmamaktadır. Bu düzenlemeye, Türkiye, imzalamış olduğu vergi anlaşmalarına bir şerh koyarak, kaynak ülke olarak vergilendirme hakkının olduğunu belirtmiştir. Türkiye, imzalamış olduğu anlaşmalara söz konusu çekinceyi Anlaşmanın 12’nci maddesinin 2’nci bendinde düzenlenen şu hükümle koymuştur:

“2. Bununla beraber, söz konusu gayrimaddi hak bedelleri elde edildikleri Akit Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı diğeri

Akit Devletin mukimi ise bu şekilde alınacak vergi gayrimaddi hak bedelinin gayri safi tutarının %10'unu aşamayacaktır.”

Bu bentte yer alan düzenlemeye göre kaynak devlete diğer bir ifadeyle gelirin elde edildiği devlete vergilendirme hakkı tanınmıştır. Ancak Türkiye'nin bu hakkı kullanabilmesi için bent hükmünde belirtilen şartın gerçekleşmesi gerekmektedir.

Yukarıda tam metnini verdiğimiz OECD Model Anlaşmasında bu bent hükmü yer almamakta; ikinci bentte gayrimaddi hak bedelinin tanımı verilmektedir. Birinci bent hükmüne göre, akit devletlerden birinde (örneğin Türkiye'de) gayrimaddi hak bedeline kaynaklık eden gayrimaddi hakları kullanan, bu nedenle de, Türkiye'de doğan bir gayrimaddi hak bedelinin, diğer akit devletin mukimine ödenmesi halinde, bu bedel, diğer akit Devlette (anlaşmaya taraf diğer devlette) vergilendirilecektir.

Diğer akit devlet kendi mukimini tam mükellefiyet esasında gerek mukim devlette gerekse kaynak devlette elde ettikleri gelirlerden dolayı vergilendirebilecektir. İkinci bent hükmüne göre ise, söz konusu ödemeler elde edildikleri akit devlette (kaynak ülke olarak Türkiye'de) ve o devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilecektir.

Türkiye'nin imzalamış olduğu Ç.V.Ö.A.'nın 12'nci maddesinin 2'nci bendi hükmü uyarınca kaynak ülke olarak vergilendirme hakkını kullanılabilmesi bir şarta ve oransal bir sınırlamaya tâbi tutulmuştur. Türkiye'nin kaynak ülke olarak gayrimaddi hak bedellerini vergilendirebilmesi için gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarının diğer akit devletin mukimi olması gereklidir. Bu şartın gerçekleşmesi halinde Türkiye gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarı üzerinden en çok %10 oranında vergi alabilecektir. Vergi anlaşmalarının

da akit devletlerin vergilendirme yetkisi vergi ve fonları da kapsayacağından bu oran fon paylarını da içerecektir. Ancak Türkiye’de fon uygulaması kaldırıldığı için bu oran sadece ödenecek kurumlar vergisini kapsayacaktır.

OECD Model Anlaşma metni ile Türkiye’nin imzalamış olduğu Ç.V.Ö.A.’nın 12’nci maddesi arasındaki en önemli farklardan birisi budur. Model Anlaşmaya anlaşmaların müzakeresi sırasında konan ve bu şekilde anlaşmaya varılan anlaşma metni uyarınca gayrimaddi hak bedellerinde kaynak devlete de vergilendirme hakkı tanınmıştır. Ancak, kaynak devlete vergilendirme hakkını kullanırken gayrimaddi hak bedelleri üzerinden en çok %10 vergi alma hakkı verilmiştir.

Bu özel düzenleme gereğince kaynak devletin söz konusu ödemeler üzerinden %10 oranından fazla bir vergi mesela; %10 kurumlar vergisi ve bunun %10’u nispetinde fon payı alması mümkün olmayacaktır. Diğer yandan Türkiye’de gayrimenkul sermaye iratları üzerinden yapılacak olan kurumlar vergisi tevkifatı %20 olduğu için vergi anlaşmasının olması halinde bu oranın da uygulanması mümkün değildir.

Burada şu soru akla gelebilir. K.V.K.’nun 30’uncu maddesi ile kurumlar vergisi tevkifat oranlarının belirlenmesi yönünde Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir. Bakanlar Kurulu bu yetkisini kullanırken gayrimaddi hak bedelleri üzerinden yapılacak tevkifat oranını %10’un üzerinde tespit etmesi halinde acaba Bakanlar Kurulunca tespit edilen bu oran mı yoksa anlaşmalarda düzenlenen oran mı uygulanacaktır?

Türkiye’de gelir (kazanç ve/veya irat) elde eden bir şahsın mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasında Ç.V.Ö.A.’nın bulunması halinde

elde edilen gelirin vergilendirilmesi anlaşma hükümlerine göre olacaktır. Ç.V.Ö.A.'nda bazı gelirlerde kaynak devlete belirli oranlarda vergilendirme hakkı tanınmaktadır. Gayrimaddi hak bedellerinde kaynak devlete verilen vergilendirme hakkında olduğu gibi. Ancak, vergi anlaşmalarında kaynak devlete verilen vergilendirme yetkisi anlaşmada belirlenen oran dahilinde geçerlidir; ve bu oran azami bir orandır; diğer yandan bu oran vergi ve fon payı dahil olarak uygulanması gereken bir orandır. Dolayısıyla, yurt dışında mukim şahıslara gayrimaddi hak ödemesinde bulunulurken Bakanlar Kurulu Kararında belirlenen oran Ç.V.Ö.A.'nda belirlenen orandan fazla ise Ç.V.Ö.A.'ndaki oran uygulanacaktır. Şayet; Bakanlar Kurulunca belirlenen oranlar Ç.V.Ö.A.'nda belirlenen orandan daha düşük olduğunda ise Bakanlar Kurulu Kararında belirlenen oran uygulanacaktır.

Bunun gerekçesi şu kurala dayanmaktadır: Vergi, resim ve harç gibi yükümlülükler kanunla konulur ve kaldırılır. K.V.K.'nun 30'uncu maddesi hükmü Bakanlar Kuruluna kurumlar vergisi tevkifat oranlarını belirleme yetkisi verdiğiinden Kararnamede belirtilen orandan daha fazla stopaj suretiyle veya başka bir türlü vergi almak Anayasa'ya aykırı olacaktır. Genel olarak, uygulamada, B.K.K. ile belirlenen oranlar ÇVÖA ile belirlenen orandan fazla olduğundan bu konuda Ç.V.Ö.A.'nda belirlenen oranının uygulanması gereklidir.

6. GAYRİMENKUL VARLIKLARDAN ELDE EDİLEN GELİRLERİN VERGİLENDİRİLMESİNDE KAYNAK DEVLETE TANINAN YETKİNİN MUKİM DEVLET AÇISINDAN ANLAMI

Model Anlaşmanın 6'ncı maddesi hükmü yoruma yer vermeyecek derecede açıktır. Gayrimenkul varlıklardan elde edilecek gelirler gayrimenkulün bulunduğu kaynak devlette kaynak devletin iç mev-

zuat hükümlerine göre vergilendirilecektir. Ancak, bu esas gayrimenkul varlıklardan elde edilecek gelirleri mukim devletin vergilendirme hakkını ortadan kaldırmayacaktır. Mevzuatlarında yer alan özel düzenleme gereğince aynı kazancı mukim devlet kendi ülkesinde kendi vergi kanunlarına göre vergilendirme hakkına sahip olacaktır. Bu, ülkelerin egemenlik haklarının bir gereğidir. Ancak bu durumda çifte vergilendirme sorunu ile karşılaşılacaktır. Bu gibi durumlarda vergi anlaşmaları çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla iki yöntem öngörmüştür. Mahsup ve istisna yöntemi.

Mahsup yönteminin uygulanmasında kaynak devlette herhangi bir gelir için ödenen vergiler mukim devlette aynı gelir için ödenmesi gereken vergiden mahsup edilmekte mahsup sonrasında mukim devlete ödenmesi gereken bir verginin ortaya çıkması halinde bu vergi ödenmektedir. Anlaşmada istisna yönteminin benimsenmesi halinde, kaynak devlette gayrimenkul varlıklardan elde edilen kazanç ve/veya irat mukim devlette vergiden istisna edilecektir.

7. ZİRAİ KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİ¹⁵³

Ç.V.Ö.A.'nın 6'ncı maddesinin (1) numaralı bendinde yer alan parantez içi hükme göre, tarım ve ormancılıktan elde edilen gelirler gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelir kapsamında anlaşmanın bu maddesi hükmü dairesinde vergilendirilecektir. Tarım ve ormancılıktan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi hakkının kaynak devlete bırakılması tarım kazançlarının elde edilmesi için zirai işletmenin varlığı ve zirai işletmenin özel hukuk hükümlerinde gayri-

¹⁵³ Bu konuda ayrıntılı bilgi için, BAŞAK Levent, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Dar Mükellefiyete Tâbi Kurumlarca Elde Edilen Zirai Kazançların Vergilendirilme Esasları”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 11, Kasım 2004, Sh. 50-56.'ya bakılabilir.

menkul olarak kabul edilmesinin bir sonucudur. Bu çerçevede, zirai işletmenin bulunduğu akit devlet tarım ve ormancılıktan elde edilen gelirleri vergilendirme hakkına sahip olmaktadır. Türkiye'nin imzalamış olduğu anlaşmalarda da bu esastan sapılmamış, zirai kazançların vergilendirilmesi bu madde hükmü kapsamında değerlendirilmiştir.

Zirai kazançların zirai işletmenin bulunduğu kaynak ülkede Anlaşmanın 6'ncı maddesi hükmü çerçevesinde vergilendirilmesi zirai işletmeden hareketle bu işletmeden elde edilen kazançlara Anlaşmanın 7'nci maddesinde düzenlenmiş bulunan teşebbüs kazançları hükümlerinin uygulanmasını önlemiştir. Bu şekilde tarım ve ormancılık kazançlarının daha basit bir vergilendirilme rejimine tâbi tutulması amaçlanmıştır.

8. ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARININ UYGULANMASI İLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ DURUMLAR

Uluslararası vergi hukukunun önem önemi uğraş alanı vergi anlaşmalarıdır. Günümüzde vergi anlaşmaları ikili vergi anlaşması şeklinde imzalandığı için her ülke kendi mevzuatı ve gelişmişlik seviyesini dikkate alarak OECD Model Anlaşmasına çeşitli şerhler koymak suretiyle vergi anlaşması imzalamaktadır.

Vergi anlaşmalarının tetkiki günümüzde büyük bir uzmanlık gerektiren bir hal almıştır. Çünkü madde içinde kullanılan terimler bir gelirin / kazancın vergilendirme yetkisinin belirlenmesinde çok önemlidir. Dolayısıyla vergi anlaşmalarının kelime kelime analiz edilmesi zaruriyeti ortaya çıkmaktadır.

Ancak bazı vergi anlaşmalarında kullanılan kelimeler ve terimler uygulamada tereddütlü bazı hususların ortaya çıkmasına sebep olmaktadır. Bazı anlaşmaların maddeleri ise farklı şekillerde değer-

lendirildiğinde farklı sonuçlar ortaya koyabilmektedir. Bu nedenle vergi anlaşmaları ile uygulamada karşılaşılan bazı sorunların irde-lenmesi için bu bölüm oluşturulmuştur.

8.1. Gayrimenkul Mallar Üzerinde Kurulan Rehin ile Teminat Altına Alınan Bir Borçtan Doğan Faizlerin Vergilendirilmesi

Yurt dışında mukim kurumlara ödenen faizler Model Anlaşmanın ve Türkiye'nin imzalamış olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının 11'inci maddesi hükmüne göre vergilendirilecektir. Bu açıdan gayrimenkul ipoteği ile teminat altına alınan ve yurt dışında mukim kurum açısından Türkiye'den elde edilecek alacak faizi niteliğindeki gelirler (faiz gelirleri) anlaşmalarda faiz gelirlerinin vergilendirilmesi ile ilgili 11'inci madde hükümleri dairesinde vergilendirilecektir. Vergi anlaşmalarında faiz gelirlerinin elde edilme-sinde ipotek tesisi ile ilgili herhangi bir özel düzenleme yapılmamıştır.

8.2. Gemilerin Vergi Anlaşmaları Kapsamındaki Yeri

G.V.K.'nun 70'inci maddesi uyarınca gemilerin kiralanmasından elde edilen gelirler, gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilmektedir. Gemiler Medeni Kanun uygulamasında gayrimenkul mal olarak değerlendirilmemektedir. Gemiler kendine özgü bir takım kurallara tâbi mal olarak özel hukukta düzenlenmiştir.

Türk mevzuatında bazı kanunlarda gemilerin gayrimenkul olduğu belirtilmiştir. Ancak, bir malın menkul mal veya gayrimenkul mal niteliği Medeni Kanunun 704'üncü maddesine göre belirlenecektir. Mezkûr madde hükmü uyarınca Medeni Kanun uygulamasında gemiler gayrimenkul olarak değerlendirilemeyecektir. Fakat, gemiler gemi siciline tescil ettirildiklerinde bu sicile dayanarak gemilerin gayrimenkul mal hükmünde sayılacağını söyleyebiliriz.

Bu durumda, gemiler vergi anlaşmalarında ifadesini bulan gayrimenkul varlık kavramı içerisinde değerlendirilebilecektir. Ancak, vergi anlaşmalarında gemiler, vapurlar ve uçakların gayrimenkul mal sayılmayacağı özel olarak belirlendiğinden anlaşma hükümleri dairesinde gemiler gayrimenkul varlık terimi içerisinde mütalaa edilemeyecektir. Bu araçlardan elde edilecek gelirlerde vergilendirme yetkisinin belirlenmesinde bu konuda getirilmiş özel düzenlemeye göre işlem yapılacaktır.

8.3. Bir Akit Devlet Mukiminin Diğer Akit Devlette Gayrimenkul Varlıkların Ticareti ile Uğraşmak Üzere İşyeri Açması Halinde Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi Anlaşmaların Hangi Maddesi Hükümüne Göre Olacaktır?

Model Anlaşmanın 6'ncı maddesinin (4) numaralı bendindeki düzenleme teşebbüse ait gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde vergilendirme yetkisine sahip olacak devletin belirlenmesinde yol göstermektedir. Buna göre, diğer akit devlette bir teşebbüsü bulunan ve teşebbüsüne dahil gayrimenkul varlıklardan gelir elde eden teşebbüsün vergilendirilme hakkı gayrimenkul varlığın bulunduğu ülkeye ait olacaktır.

Vergi anlaşmaları kapsamında vergilendirme yetkisinin hangi devlete ait olduğu belirlenirken teşebbüsün aktifine dahil gayrimenkuller ticari mahiyette olmamalıdır. Yani, teşebbüs diğer akit devlette gayrimenkul varlıklardan gelir elde etmek amacıyla işyeri açmışsa vergilendirme yetkisinin belirlenmesi Model Anlaşmanın 6'ncı maddesine göre değil, teşebbüs kazançlarını düzenleyen 7'nci maddesi hükümüne göre olacaktır.

8.4. Gayrimaddi Hak Bedelinin Ödenmesi Aşamasında Oluşan Kur Farkları K.V.K.’nın 30’uncu Maddesi Gereğince Kurum Stopajına Tâbi Midir?

Yurt dışında mukim firmalara yapılan gayrimaddi hak bedeli niteliğindeki ödemelerin tahakkuk tarihi ile ödemenin fiilen yapıldığı (transferin gerçekleştiği) tarihin farklı tarihler olması halinde nihai olarak dövizin transfer tarihindeki kur farkları üzerinden de kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gereklidir.

Konu ile ilgili olarak İstanbul Defterdarlığı tarafından verilen B.07.4.DEF.0.34.II/KVK-24 sayılı muktezada özetle şu açıklamalarda bulunulmuştur:

“İlgide kayıtlı yazınızda, daireniz (...) vergi numarasında kayıtlı (...) A.Ş.’nin Amerika Birleşik Devletleri’nde yerleşik olan kuruma, 1992-1995 yıllarına ait gayri maddi hak bedelinin 6.12.2000 tarihinde ödenmesi sonucu borcun fatura bedelinin tahakkuk tarihi ile ödemenin gerçekleştiği tarihin farklı dönemlerde olmasından dolayı oluşan kur farkının, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 24. maddesi kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususunda tereddüt hasıl olduğu belirtilerek konu hakkında Defterdarlığımızın görüşü sorulmaktadır.

Bu hükümlere göre, Amerika Birleşik Devletlerinde mukim şirkete, bu şirketin Türkiye’de bir işyerinin ve söz konusu gayrimaddi hak ile bu işyeri arasında önemli bir bağ bulunmaması halinde ödemiş olduğunuz gayrimaddi hak bedeli üzerinden vergi tevkifatının Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 24. maddesi uyarınca çıkarılan 30.12.1993 tarih 93/5147 sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla belirlenmiş olan oran yerine anlaşmanın 12. maddesinin 3. fıkrasının (a) bendinde yazılı gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının

%10 veya aynı maddenin 3. fıkrasının (b) bendinde sayılan gayrimaddi hak bedelinin gayrisafî tutarının %5 oranı esas alınarak hesaplanması gerekir. Kurumlar Vergisi tevkifatı üzerinden fon payı kesintisi yapılması gerekmekte olup, 1.2.1995 tarih ve 22189 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 95/6428 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 1.2.1995 tarihinden itibaren fon payı oranı %10’a yükseltilmiştir. Ancak söz konusu %10 ve %5 oranındaki Kurumlar Vergisi tevkifat tutarının fon payı kesintisini de kapsamaması gerekmektedir.

Bu durumda, 1.1.1998 tarihinden itibaren uygulanmaya başlayan Türkiye Cumhuriyeti ile Amerika Birleşik Devletleri Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının hükümleri uyarınca bu tarihten sonra söz konusu firmaya yapılan ödemelerden %10 oranında vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Ancak bunun için ilgili şirketin Amerika’da mukim olduğunu, bu kazançları üzerinden Amerika’da vergilendirildiğini belgeleyen ve kendi yetkili makamlarının onay ve imzasını taşıyan belgenin ve Türkçe tercümesinin noterce veya Amerika’daki Türk Konsolosluklarınca tasdikli birer örneğinin ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi ile bir örneğinin de Bakanlığımızın Gelirler Genel Müdürlüğü Çifte Vergilendirmeyi Önleme Şubesi’ne gönderilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, gayrimaddi hak bedeline ilişkin paranın transferinin tahakkuk kaydının yapıldığı tarihten sonra gerçekleşmesi halinde, nihai olarak dövizin transfer tarihindeki Türk Lirası karşılığı üzerinden tevkifat yapılması gerekeğinden, söz konusu işe ait hesaben ödenen ve tevkifata tâbi tutulan miktar ile fiilen transfer edilen tutar arasındaki fark üzerinden ayrıca tevkifat yapılması gerekir. Ayrıca kur farkından kaynaklanan bu fark tutarın transferin yapıldığı yıla ait kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınacağı açıktır.

Bu hükümlere göre; Amerika’da bulunan kişiye gayrimaddi hak karşılığı yapacağınız ödemeler karşılığında Amerika’da bulunan kişinin düzenlediği faturanın döviz cinsinden bedelinin Türk Lirası karşılığının gider olarak muhasebe kayıtlarınızda gösterilerek, söz konusu gelir ya da Kurumlar Vergisi tevkifatı (fon payı dahil olmak üzere) hesaben ödenen söz konusu tutar üzerinden yapılacaktır.”

Buna göre, Amerika’da mukim şirketlere yapılacak gayrimaddi hak bedeli niteliğindeki ödemelerin hesaben ödenen tutarları üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Diğer yandan yapılan ödemelerin tahakkuk tarihi ile fiili transfer tarihinin farklı olması halinde döviz kurlarındaki değişmeye bağlı olarak ortaya çıkan kur farkları üzerinde de ayrıca tevkifat yapılması gereklidir. Kur farkları ödeyen kişiler açısından bir gider kalemi olduğundan kur farklarının Türk Lirası karşılıkları gider olarak muhasebe kayıtlarında gösterilebilecektir.

8.5. Bir Elektrik Santralının Komple Kiralanması Halinde Vergi Anlaşmalarının Uygulanması

Türkiye’de yabancı kurumlar tarafından inşa edilmiş elektrik santralının daha sonradan Türkiye’de yerleşik bir firmaya kiralanması halinde yapılan kira ödemeleri üzerinden vergi anlaşmalarında belirlenen oranlarda kurumlar vergisi tevkifatı yapılmalıdır. Çünkü elektrik santrali yerinde sabit bir mal diğer bir ifadeyle taşınmaz bir mal olduğu için gayrimenkul mal kavramı içerisine dahildir. Bu durumda elektrik santralının bulunduğu Türkiye bu gayrimenkul üzerinden vergi alma hakkına sahiptir.

8.6. Gayrimenkuller İçin Ödenen Katma Değer Vergisine İlişkin Olarak Vergi Anlaşmaları Uygulanabilecek Midir?

Vergi anlaşmaları gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilere uygulandığı için katma değer vergisi gibi dolaylı vergiler vergi anlaşmalarının konusu dışındadır. Dolayısıyla gayrimenkuller için ödenen dolaylı vergileri alma yetkisine sahip olacak akit devletin belirlenmesine yönelik olarak vergi anlaşmalarında özel bir belirlemenin olması mümkün değildir.

SONUÇ

Türkiye’de son yıllarda yakalanan siyasi istikrarla birlikte yabancı yatırımcıların Türkiye’ye olan ilgisi artmıştır. Bu ilgi eski yıllarda olduğu gibi sıcak para hareketi şeklinde değil doğrudan yatırım şeklinde kendini göstermiştir. Yabancı yatırımcıların Türkiye’de doğrudan yatırım yapmasının ilk aşamasını gayrimenkul temini oluşturmaktadır. Bu nedenle bu konunun gerek yerli gerekse yabancı yatırımcılar açısından analiz edilmesi günümüz kalkınma hukuku ve yatırım teşvikleri açısından üzerinde önemle durulması gereken bir konu haline getirmiştir.

Gayrimenkul mevzuatı kapsamında son yıllarda kanunî ve iş merkezi yurt dışında bulunan kurumlar diğer bir ifadeyle K.V.K.’ndaki tanımıyla dar mükellefiyete tâbi kurumların Türkiye’de patent haklarının kiralanması, lisans sözleşmeleri ve teknoloji transferinde önemli bir yeri olan teknik işbirliği (teknik yardım ve yönetim) anlaşmaları kapsamında elde ettikleri kazançlar büyük ölçüde artmıştır. Bunun için gelişmekte olan bir ülke olarak Türkiye’ye teknoloji transferi açısından bu tür yatırımların gayrimenkul mevzuatı çerçevesinde analiz edilmesi önemli bir konu haline gelmiştir. Bu nedenle bu konu bu çalışmamızda genel hatları ile analiz edilmiştir.

Diğer yandan bu çalışmamızda, son dönemlerde uluslararası teknoloji transferinin artmasına bağlı olarak önemli bir konu ve vergilendirilmesi önemli bir problem teşkil eden know-how ödemeleri ve bu ödemelerin vergilendirilmesi üzerinde durulmuştur.

Vergi mevzuatı açısından gayrimenkul hükümleri irdelendiğinde özet olarak 5520 sayılı K.V.K.’nin 3’üncü maddesinin 3’üncü fıkrasına göre, taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen iratlar dar mükellefiyet mevzuuna giren ku-

rum kazancını oluşturacaktır. Bu kazançlar aynı zamanda tam mükellefiyete tâbi kurumlar açısından da kurum kazancı olarak kabul edilecektir.

K.V.K.'nın 3'üncü maddesi gereğince, kazanç veya iradın ve gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi hususlarında, G.V.K.'nın 7'nci maddesi hükmü cari olacaktır. Madde hükmünün atıf yaptığı G.V.K.'nın 7'nci maddesinin 1'inci fıkrasının 5'inci bendi hükmüne göre, dar mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarının Türkiye'de elde edilmiş sayılması için, gayrimenkulün Türkiye'de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye'de kullanılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekmektedir.

Türkiye'de gayrimenkul sermaye iradı elde eden tam mükellefiyete tâbi kurumlar ile dar mükellefiyete tâbi kurumların vergilendirme rejimi tamamen farklıdır. Bunun nedeni, dar mükellefiyete tâbi kurumlarca Türkiye'de elde edilen kazanç ve iratlar açısından vergilendirme güvenliğinin sağlanmasıdır. Bu amaçla, dar mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde K.V.K. tevkif usulü ile vergilendirme esasını benimsemiştir. Bu esasın temeli K.V.K.'nın 30'uncu maddesinde uygulama alanı bulmaktadır.

Her ne kadar K.V.K.'nın 30'uncu maddesi dar mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde tevkif usulü ile vergilendirme esasını benimsese de ilgili maddenin 9'uncu fıkrası hükmü gereğince kurumlar elde ettikleri gayrimenkul sermaye iratları için dilerlerse yıllık veya özel beyanname verebileceklerdir.

Özet mahiyetinde olmak üzere; K.V.K.'nın 30'uncu maddesinin 1'inci fıkrası hükmü uyarınca, dar mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen gayrimenkul sermaye iratları tevkif sureti ile vergilendirilecektir. Kurumlar dilerlerse tevkif sureti ile vergilendirilen gayrimenkul sermaye iratları için ihtiyarilik haklarını kullanarak bu gelirlerini kurumlar vergisi beyannamesi veya özel beyanname ile beyan edebileceklerdir. Tercih hakkının gayrimenkul sermaye iratlarının yıllık beyanname ile beyanı şeklinde kullanılması halinde, tevkif sureti ile alınmış olan vergiler beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

Dar mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarının temel vergilendirme rejimi özet olarak yukarıda belirttiğimiz şekilde işlemektedir. Bu esaslar dahilinde bu çalışmamızda dar mükellefiyete tâbi kurumlarca Türkiye'de elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde uygulamada karşılaşılan çeşitli özellikli durumlar irdelenmiştir.

Günümüzde, tam ve dar mükellefiyete tâbi kurumlarca gayrimenkul varlıklardan ve gayrimaddi hakların çeşitli şekillerde değerlendirilmesi karşılığında elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi birinci derecede öncelikli bir konu haline gelmiştir. Tam ve dar mükellefiyete tâbi kurumlarca gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirlerin ve gayrimaddi hakların vergilendirilmesinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları da birinci derecede etkili olduğundan anlaşma hükümleri dairesinde bu gelirlerin vergilendirilmesi daha da karmaşık bir hal almıştır. Bu nedenle, bu çalışmamızda tam ve dar mükellefiyete tâbi kurumlarca elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarının Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları çerçevesinde vergilendirilmesi esasları irdelenmiştir.

Gelişmekte olan ülkelerdeki bilgi birikiminin yetersizliği nedeniyle ihtiyacı olan teknolojik yatırımları yapamamaları yurt dışından teknoloji ithal edilmesine sebep olmuştur. İhtiyaç duyulan teknoloji ya patent hakkı satın alınarak ya da bu teknoloji kiralanarak (lisans veya teknik yardım anlaşmaları şeklinde) edinilmektedir.

Bu çalışmamızda, tam ve dar mükellefiyete tâbi kurumların gayrimaddi hakların kiralanması mukabilinde elde ettiği gelirlerin, gayrimenkul sermaye iratlarının, vergilendirilmesi esasları irdelenecektir. Bu çalışmamızda ayrıca, işletmenin ticari bilançosuna dahil gayrimaddi varlıkların kiralanmasından elde edilen gelirlerin mahiyeti ve dar mükellefiyete tâbi kurumların ticari kazançla bağlantılı olmayan kiralama işlemlerinden elde ettikleri gelirlerin mahiyeti irdelenmiştir.

KAYNAKÇA (KİTAP, MAKALELER VE ÇEŞİTLİ YAYINLAR)

KİTAPLAR:

AKARSU, F. Gülgün: Dar Mükellef Kurumlarda Gayrimenkul Ser-maye İratlarının Vergilendirilmesi, Yayınlanmamış Yeterlik Etüd Raporu, Ankara-1993.

AKIN, Hasan: Yeni İşim Dış Ticaret, Academyplus Yayınları, İkinci Basım, Ankara-2002.

AVCI, Adnan: En Son Değişikliklerle Patent-Marka (Sınai Mülkiyet Hakları) Hukuku, Mevzuatı ve Uygulaması, Emsal Yargıtay Kararları, Alfa Basım Yayım, İstanbul-2000.

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

BELGESAY, Mustafa Reşit: Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu Şerhi, Gerekçeli-Şerhli, Temel Yayınları, Yayın No: 119, Mevzuat Dizisi: 102, İstanbul-2001.

ÇAKALIR, Yalçın: Römorkaj Sözleşmesi, Banka ve Ticaret Huku-ku Araştırma Enstitüsü Yayınları, Yayın No: 172, Ankara-1985.

ÇÖRTOĞLU, İ. Sahir: Taşınmaz Mülkiyetinin Aşkın Kullanılması, (Kavram-unsurlar-uygulama alanı), Dayanırlar Hukuk Yayınları, Ankara-1988.

DALAMANLI, Lütfü: Miras Hukuku Tatbikatı, Açıklamalı, Örnekli, İçtihatlı, Doruk Yayınları: 7, Bilimsel Dizi: 2, Ankara-1975.

DOĞRUSÖZ, Ahmet Bumin: Türk Vergi Sisteminde Kaynakta

Vergilendirme, “Stopaj”, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Yayın No: 3, İstanbul-1992.

DÖNMEZ, İrfan: Tatbikatta Tapu İptal Davaları, En Son İçtihatlarla Yeniden Düzenlenmiş 3. Baskı, Hak Kitabevi.

DÖNMEZ, İrfan: En Son İçtihatlarla, Açıklamalı, Markalar ve Haksız Rekabet Davaları, Seçkin Kitabevi, Ankara-1987.

ERBAY, İsmail: Know-How Sözleşmesi, Yetkin Yayınları, Ankara-2002.

ESENER, Turhan: Eşya Hukuku, Ankara-1985.

ESMER, Galip: Mevzuatımızda Gayrimenkul Hükümleri ve Tapu Sicili, Genişletilmiş 6. Baskı, Tapu ve Kadastro Vakfı Yayınları No: 2, Ankara-1998.

GELEGEN Taner - KARABAĞ Nuri-TAMER Samet: Vergi Anlaşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları (1971-1972-1973), Ayyıldız Matbaası, Ankara-1974.

GÜRBOĞA Erkan- BELLEK İhsan Bahri: Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi (4369 Sayılı Kanunla Yapılan Değişikliklere Göre), Kılavuz Yayınları, İstanbul, Ocak-1999.

GÜRSEL, Mustafa: 2613 Sayılı Kadastro ve Tapu Tahriri Kanunu, Açıklamalı-Uygulamalı, Bilim Matbaası, Ankara-1978.

İZBIRAK, Reşat: Coğrafya Terimler Sözlüğü, Millî Eğitim Bakanlığı Yayınları, Öğretmen Kitapları Dizisi: 157, İstanbul-1992.

KARAHACIOĞLU Ali Haydan-NAZAROĞLU Yavuz: İdari ve Adli Yargıda Kamulaştırma (2942 Sayılı Yasa ve İlgili Mevzuat, Örnekler), Açıklamalı-İçtihatlı, Ay Matbaası, Ankara-1984.

KARAHASAN, Mustafa Reşit: Türk Medeni Kanunu, Eşya Hukuku, İkinci Cilt, Sevinç Matbaası, Ankara-1977.

KAYSERİLİ Yaşar-TOPALOĞLU Mustafa: Türk Maden Hukuku ve Yeraltı Zenginlikleri Mevzuatı, Kazancı Hukuk Yayınları No: 75, İstanbul-1990.

KIZILOT, Şükrü: Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), 1. Cilt, Yaklaşım Yayınları, Ankara-1994.

KIZILOT, Şükrü: Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), Yaklaşım Yayınları, 3. Cilt, Ankara, Nisan-1996.

KIZILOT, Şükrü: Vergi Uyuşmazlıkları ve Uygulamasıyla İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları, (1979-1980-1981-1982), Vergi Yayınları, Ankara-1983.

KOCAHANOĞLU, Osman Selim: Markalar ve Patent Mevzuatı, Fikri ve Sınai Haklar, Temel Yayınları, Yayın No: 081, İstanbul-1996.

KÖPRÜLÜ, Bülent: Medeni Hukuk, Genel Prensipler-Kişinin Hukuku (Gerçek Kişiler-Tüzel Kişiler), (1-2. Kitaplar), İstanbul Üniversitesi Yayın No: 3253, Genişletilmiş ve Yenilenmiş 2. Bası, Acar Matbaacılık, İstanbul-1984.

MAÇ Mehmet, Kurumlar Vergisi, Denet Yayıncılık, 3. Baskı.

OĞUZMAN M. Kemal-Ö SELİÇİ Özer: Eşya Hukuku, Genişletilmiş 2. Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 2355, İstanbul-1978.

OĞUZMAN, M. Kemal: Medeni Hukuk Dersleri, Gözden Geçirilmiş 6. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul-1990.

OLGAÇ, Senai: Gayrimenkul Hukukuna İlişkin Özel Yasa ve Tüzükler, Ankara-1980.

ORTAN, Ali Necip: Avrupa Patent Sistemi, Cilt I, Avrupa Patent Antlaşması (Münih Antlaşması), Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları Yayın No: 249, Ankara-1991.

ÖZBALKAN, Nuri: İktisat Hukuk Muhasebe Finansman Bankacılık Terimleri Sözlüğü, İngilizce Türkçe, Alfa Yayınları, 1. Baskı, İstanbul-1999.

ÖZGEN, Mehmet: Vergi Terimleri Sözlüğü, English-Turkish, Maliye Bakanlığı, Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 1997/343, Ankara-1997.

ÖZSUNAY, Ergun: Medeni Hukuka Giriş, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayını, Yayın No: 473, Güryay Matbaası, İstanbul-1981.

SİRMEN, A. Lale: Eşya Hukuku Dersleri, Savaş Yayınları, Ankara-1995.

ŞENER, Esat: Eski ve Yeni Miras Hukuku (Şerh), Seçkin Yayınevi, Ankara-1998.

TEKİL, Fahiman: Deniz Ticareti Hukuku, İkinci Baskı, İstanbul 1997.

TUNCER, Selahattin: Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No: 112-66, Sevinç Matbaası, Ankara-1974.

TURGAY, Recep: Gelir Vergisi Kanununun ve Tatbikatı, Dördüncü Basım, 2. Cilt, İstanbul 1976.

ÜNAL, Mehmet: Şekli Eşya Hukuku, 2. Bası (Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş), Dayınlarlı Hukuk Yayınları, Ankara-1994.

YARKIN, Münir: İktisat ve Ticaret Sözlüğü, Bozak Matbaası, İstanbul-1978.

MAKALELER:

BAŞAK, Levent: “Dar Mükellefiyete Tâbi Kurumlara Yapılan ‘Redevans Ödemelerinin’ Kurumlar Vergisi Tevkifatı Karşısındaki Durumu, Uygulamada Karşılaşılan Çeşitli Sorunlar Ve Çözüm Önerileri”, Vergi Sorunları, Sayı: 193, Ekin 2004, Sh. 114-127.

BAŞAK, Levent: “Yabancı Ülke Kuruluşlarının Türkiye’de Faaliyet Gösteren İrtibat Bürolarının Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. Madde Karşısındaki Durumu-I”, Yaklaşım, Yıl: 10, Sayı: 117, Eylül 2002, Sh. 103-109.

BAŞAK, Levent: “Yabancı Ülke Kuruluşlarının Türkiye’de Faaliyet Gösteren İrtibat Bürolarının Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. Madde Karşısındaki Durumu-II”, Yaklaşım, Yıl: 10, Sayı: 118, Ekim 2002, Sh. 110-115.

BAŞAK, Levent: “Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 24’üncü Maddesinde İfadesini Bulan “Hesaben Ödeme” Kavramının Analizi-I”, Yaklaşım, Yıl: 11, Sayı: 130, Ekim 2003, Sh. 133-139.

BAŞAK, Levent: “Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 24’üncü Madde-

sinde İfadesini Bulan “Hesaben Ödeme” Kavramının Analizi-II”, Yaklaşım, Yıl: 11, Sayı: 131, Kasım 2003, Sh. 139-146.

BAŞAK, Levent: “2003 Yılında Gerçek Kişilerce Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançların Vergilendirilmesi Esasları”, Yaklaşım, Yıl: 12, Sayı: 135, Mart 2004, Sh. 155-164.

BAŞAK, Levent: “Tam ve Dar Mükellefiyete Tâbi Gerçek Kişiler ve Kurumlardan Kiralanan veya Satın Alınan Markalar Karşılığında Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi-I”, Vergici ve Muhasebeci İle Diyalog, Yıl: 19, Sayı: 196, Ağustos 2004, Sh. 140-147.

BAŞAK, Levent: “Tam ve Dar Mükellefiyete Tâbi Gerçek Kişiler ve Kurumlardan Kiralanan veya Satın Alınan Markalar Karşılığında Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi-II”, Vergici ve Muhasebeci İle Diyalog, Yıl: 19, Sayı: 197, Eylül 2004, Sh. 115-120.

BAŞAK, Levent: “Dar Mükellef Kurumların Tevkif Usulüyle Vergilendirilmesi (I)”, Mükellefin, Sayı: 120, Aralık 2002, Sh. 36-51.

BAŞAK, Levent: “Dar Mükellef Kurumların Tevkif Usulüyle Vergilendirilmesi (II)”, Mükellefin, Sayı: 121, Ocak 2003, Sh. 90-106.

BAŞAK, Levent: “Yabancı Gerçek ve Tüzel Kişilerin Türkiye’de Taşınmaz Mal Tasarrufları (I)”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 5, Mayıs 2004, Sh. 120-130.

BAŞAK, Levent: “Yabancı Gerçek ve Tüzel Kişilerin Türkiye’de Taşınmaz Mal Tasarrufları (II)”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 6, Haziran 2004, Sh. 84-96.

BAŞAK, Levent: “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Dar Mükellefiyete Tâbi Kurumlarca Elde Edilen Zirai

Kazançların Vergilendirilme Esasları”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 11, Kasım 2004, Sh. 50-56.

BAŞAK, Levent: “2003 Takvim Yılında Elde Edilen Kira Gelirlerinin Beyanı ve Kira Gelirlerine İlişkin Vergilerin Ödeme Zamanı-1”, Maliye ve Sigorta Yorumları, Yıl: 18, Sayı: 411, 1 Mart 2004, Sh. 64-70.

BAŞAK, Levent: “2003 Takvim Yılında Elde Edilen Kira Gelirlerinin Beyanı ve Kira Gelirlerine İlişkin Vergilerin Ödeme Zamanı-2”, Maliye ve Sigorta Yorumları, Yıl: 18, Sayı: 412, 15 Mart 2004, Sh. 57-64.

DİĞER YAYINLAR:

Türkiye'nin Maden Gerçeği ve Öneriler, Türkiye Genç İşadamları Derneği Yayınları.

Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Madencilik Özel İhtisas Komisyonu Raporu, DPT Yayınları, Yayın No: DPT: 2518-ÖİK:536, Ankara-2000.

Gemi Acentelik Hizmetleri Ücret Tarifesine İlişkin 2004/1 sayılı İç Ticaret Tebliği.

Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu Yayınları: 549, Cilt 2, 9. Baskı, Ankara, 1998.

Türk Hukuk Lüğatı, Türk Hukuk Kurumu Tarafından Hazırlanmış, Başbakanlık İdareyi Geliştirme Başkanlığı'na Yayınlanmıştır, Başbakanlık Basımevi, 4. Baskı, Ankara-1998.

Patent/Faydalı Model Belgesi Başvuru Klavuzu, Türk Patent Enstitüsü Yayınları, Ankara-Şubat-2003.

Marka ve Coğrafi İşaret Başvurularının Hazırlanması Marka ve Coğrafi İşaret İşlemleri İle İlgili Bilgiler ve Gerekli Belgeler, Türk Patent Enstitüsü Yayınları, Ankara, Eylül-2003.

