



## DAR MÜKELLEF KURUMLARDA DAİMİ TEMSİLCİ KAVRAMI ve VERGİLENDİRMEYE ETKİSİ

*CONCEPT OF PERMANENT  
REPRESENTATIVE IN LIMITED LIABILITY  
AND ITS EFFECT ON TAXATION*

Kemal Serkan KESKİN<sup>(\*)</sup>

### ÖZET

Ülkemizde yürürlükte olan Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre, Kanun'un 1'inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler. Bu kurumların vergilendirilebilmesi için, yasa koyucu vergilendirme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesi ve mükellefiyete ilişkin hususlar ile ilgili olarak ulaşılabilecek bir temsilcinin veya işyerinin varlığı üzerinden açıklamalar getirmiştir. Bu çalışmanın amacı dar mükellef kurumların vergilendirilme süreci ile işyeri ve daimi temsilcinin yasa koyucu tarafından öngörülen bağlantısını soru-cevap yöntemiyle açıklamaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Dar mükellef kurum, elde etme, işyeri, daimi temsilci

### ABSTRACT

According to Corporate Tax Law, corporates that named under Article 1 of the Law and do not have their both legal or business centres in Turkey, will be merely taxed on their income derived in Turkey. The lawmaker have made certain explanations as to how to treat and tax such corporate taxpayers through the existence of either a permanent representative or a permanent establishment. The aim of this study is basically to explain the connection, which is determined by the legislator, between the taxation process of limited liable corporates and permanent establishment and permanent representative by using question-and-answer method.

**Key Words:** Limited liable corporate taxpayer, deriving, permanent establishment, permanent representative

<sup>(\*)</sup> Vergi Müfettişi

**1- GİRİŞ**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun<sup>1</sup> çeşitli maddelerinde, dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratların vergilendirilme sürecine ilişkin olarak, işyeri ve daimi temsilci kavramlarına atıfta bulunulmuştur. Çalışmanın amacı Kurumlar Vergisi Kanunu ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu<sup>2</sup> ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu<sup>3</sup> arasındaki konuyla ilgili bağlantılar kurularak, dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde işyeri ve daimi temsilcinin yerini soru-cevap yöntemiyle açıklamaktır.

Çalışmada ilk olarak dar mükellef kurum tanımı ve söz konusu kurumların elde edebileceği kanun koyucu tarafından öngörülen kazanç ve iratlar belirtilmiştir. Bu açıklamalardan yola çıkarak işyeri ve daimi temsilci kavramları açıklanmış ardından işyeri ve daimi temsilci kavramlarının dar mükellef kurumların vergilendirilmesine etkisi, kanunun çeşitli maddelerine serpiştirilmiş konuyla ilgili hükümler irdelenerek aşağıdaki tabloda yer alan soruların cevaplandırılması suretiyle açıklanmıştır.

ÇALIŞMADA CEVABI ARANAN SORULAR	
1	Dar mükellef kurum tanımı nedir?
2	Türkiye’de elde edilen dar mükellef kurum kazançları neler olabilir?
3	Dar mükellef kurumların elde ettiği kazanç ve iratların Türkiye’de elde edilmesi ve Türkiye’de daimi temsilci bulundurulması hususlarında uygulanacak hükümler nelerdir?
4	Dar mükellef kurumların ‘işyeri’ ve ‘daimi temsilcisi’ kavramları arasındaki ilişki nedir?
5	Dar mükellef kurumların işyeri’ ile kastedilmek istenen nedir?
6	Dar mükellef kurumların ‘daimi temsilcisi’ ile kastedilmek istenen nedir?
7	Dar mükellef kurumların elde ettiği ‘ticari kazancın’ vergilendirilmesinde ‘işyeri’ ve ‘daimi temsilci’ kavramlarının ilişkisi nedir?
8	Türkiye’de satın aldıkları malları ihraç eden dar mükellef kurumlar için ihracat muafılığı ile işyeri – daimi temsilci ilişkisi nedir?
9	Dar mükellef kurumların elde ettiği ‘zirai kazancın’ vergilendirilmesinde ‘işyeri’ ve ‘daimi temsilci’ kavramlarının ilişkisi nedir?
10	Dar mükellef kurumların elde ettiği ‘serbest meslek kazancının’ vergilendirilmesinde ‘işyeri’ ve ‘daimi temsilci’ kavramlarının ilişkisi nedir?
11	Dar mükellef kurumların elde ettiği ‘menkul sermaye iradının’ vergilendirilmesinde ‘işyeri’ ve ‘daimi temsilci’ kavramlarının ilişkisi nedir?
12	Dar mükellefiyette tasfiye ve kısmi bölünmeye ilişkin uygulama ile ‘işyeri’ ve ‘daimi temsilci’ kavramlarının ilişkisi nedir?
13	Dar mükellef kurum kazancının beyanı ile ‘işyeri’ ve ‘daimi temsilci’ kavramlarının ilişkisi nedir?
14	Dar mükellef kurumların bağlı olduğu vergi dairesi ve beyan süresi ile ‘işyeri’ ve ‘daimi temsilci’ kavramlarının ilişkisi nedir?
15	Dar mükellef kurum gelirlerinden özel beyan zamanı tayin olunan gelirler ile ‘işyeri’ ve ‘daimi temsilci’ kavramlarının ilişkisi nedir?

<sup>1</sup> 21/6/2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>2</sup> 6/1/1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>3</sup> 10/1/1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

16	Dar mükellefiyette tarhiyatın muhatabı kavramı ile 'işyeri' ve 'daimi temsilci' kavramlarının ilişkisi nedir?
17	Dar mükellefiyette kurumlar vergisinin ödeme süresi ile 'işyeri' ve 'daimi temsilci' kavramlarının ilişkisi nedir?
18	Dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye'de bulunan işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazanç ve iratlarda vergi kesintisi ile 'işyeri' ve 'daimi temsilci' kavramlarının ilişkisi nedir?
19	Dar mükellef kurumların geçici vergi yükümlülüğü ile 'işyeri' ve 'daimi temsilci' kavramlarının ilişkisi nedir?

### 1- Dar mükellef kurum tanımı nedir?

5520 sayılı KVK'nın 3/2. fıkrasına göre; Kanununun 1'inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler.

Dar mükellefiyetin yukarıda yer verilen tanımından anlaşılacağı üzere, 'Türkiye' de elde etme' fiili dar mükelleflerin Türkiye tarafından vergilendirilebilmesinin ana koşuludur. Dar mükellef bir kurumun elde ettiği kazanç veya iradın vergilendirilebilmesi Türkiye' de elde edilmesine bağlıdır.

### 2- Türkiye'de elde edilen dar mükellef kurum kazançları neler olabilir?

5520 sayılı KVK'nın 3/3. fıkrasına göre;

"Dar mükellefiyette kurum kazancı aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşmaktadır:

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

b) Türkiye'de bulunan ziraî işletmeden elde edilen kazançlar.

c) Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları.

ç) Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar.

d) Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratları.

e) Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratlar.

Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun<sup>4</sup> 12'nci maddesinde, dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar arasında sayılan "Türkiye'de elde edilen ücretler" e 5520 sayılı Kanunda yer verilmemiştir. Yabancı kurumların Türkiye'de ücret geliri elde etmesi, istihdam ettiği bir personeli Türkiye'de yapılacak bir iş için tahsis etmesi, bu şahsın yabancı kuruma bağlı olarak Türkiye'de hizmet vermesi veya ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye'de ödenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılması suretiyle olmaktadır. Bu şekilde dar mükellef kurumların elde ettiği ücret ile serbest meslek kazancı arasında genelde bir fark bulunmamaktadır. Dar mükellef kurumun, Türkiye'de hizmet ettiği kurum ya da kişiye bağımlı olmasının mümkün olmayacağı dikkate alınarak kurumun yalın anlamıyla ücret elde etmesi

<sup>4</sup> 10/6/1949 tarih ve 7229 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

olanaksızdır. Dolayısıyla 5422 sayılı Kanunun uygulanmasında ücret kazancı grubunda değerlendirilen kazançlar, 5520 sayılı Kanunun uygulanmasında serbest meslek kazancı olarak değerlendirilecektir.<sup>5</sup>

### 3- Dar mükellef kurumların elde ettiği kazanç ve iratların Türkiye’ de elde edilmesi ve Türkiye’ de daimi temsilci bulundurulması hususlarında uygulanacak hükümler nelerdir?

(1) numaralı soruda açıklandığı üzere, dar mükellef kurumun elde ettiği kazanç ve iradın vergilendirilebilmesi Türkiye’de elde edilmesine bağlıdır. Bu şart dar mükellef kurum kazancını oluşturabilecek kazanç ve iratların bentler halinde sayıldığı 5520 sayılı KVK’ nın Md. 3/3. fıkrasında açıkça belirtilmektedir.

5520 sayılı KVK’nın Md. 3/4. fıkrasına göre; “*Bu maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye’de elde edilmesi ve Türkiye’de daimî temsilci bulundurulması konularında, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri uygulanır.*”

Çalışmamızın konusu ile doğrudan bağlantılı olduğundan ve 5520 sayılı KVK’nın 3/4. fıkrasının amir hükmü gereği, dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratların belirtildiği 5520 sayılı KVK’nın Md. 3/3. fıkrası ile dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından kazanç ve iradın Türkiye’de elde edilme şartlarını açıklayan 193 sayılı GVK’nın 7. maddesi hükümlerinin karşılaştırılmasını ve bir arada düşünülmesini sağlayan aşağıdaki tablonun incelenmesi gerekmektedir.

GELİR UNSURU	DAR MÜK. KURUM KAZANCINDA VER. DOĞ. OLAY (KVK MD. 3)	TÜRKİYE’DE ELDE ETME (GVK MD. 7)	
Ticari kazanç	Türkiye’de iş yeri olan veya daimî temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilmesi	Kazancın sahibinin Türkiye’de <b>işyerinin olması veya daimi temsilci</b> bulundurulması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması	1/1
Zirai kazanç	Türkiye’de bulunan ziraî işletmeden elde edilmesi	Türkiye’de icra edilmesi	1/2
Ser.mes.kaz.	Türkiye’de elde edilmesi	Türkiye’de icra edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi	1/4
Gayrimenkul sermaye iradı	Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye’de kiralanması	Gayrimenkulün Türkiye’de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi	1/5
Menkul sermaye iradı	Türkiye’de elde edilmesi	Sermayenin Türkiye’de yatırılmış olması	1/6
Diğer kazanç ve iratlar	Türkiye’de elde edilmesi	Bu kazanç veya iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye’de ifa edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi	1/7

<sup>5</sup> 03/04/2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’ nin ‘22.2.1.’ numaralı bölümü.

193 sayılı GVK'nın Md.7/1. fıkrasının 3'üncü, 4'üncü, 5'inci ve 7'inci bentlerinde sözü edilen değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır.

5520 sayılı KVK'nın Md. 3/1. fıkrasına göre; " *Dar mükellef kurumların iş yeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır.*" Md. 3/2. fıkrasına göre; " *Dar mükellefiyete tâbi kurumların ticarî veya ziraî kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanununun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanır. Ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye'de yapılmakta olan ticarî veya ziraî faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancı bu maddenin birinci fıkrasına göre tespit edilir.*" 5520 sayılı KVK'nın 23. maddesinde de yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

Yasal hükümlerinden anlaşılacağı üzere, dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettiği kazanç ve iratlar açısından kanun koyucu tarafından aşağıdaki tabloda belirtilen 3 durum öngörülmüştür:

<b>1. durum</b>	Sadece ticari kazanç ve/veya zirai kazanç elde edilmesi	Tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır.	Md. 3/1
<b>2. durum</b>	Sadece ticari ve/veya zirai kazanç dışındaki diğer gelir unsurlarının birlikte veya tek başına elde edilmesi	Gelir Vergisi Kanununun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanır.	Md. 3/2
<b>3. durum</b>	Ticari kazanç ve/veya zirai kazanç ile birlikte diğer gelir unsurlarının elde edilmesi	Tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır.	Md. 3/2
<b>4. durum</b>	Yabancı ulaştırma kurumları tarafından kurum kazancı elde edilmesi	Götürü usul uygulanır.	Md. 23

#### 4- Dar mükellef kurumların 'işyeri' ve 'daimi temsilcisi' kavramları arasındaki ilişki nedir?

Daimi temsilci ve işyeri birbirini tamamlayan unsurlardır. Özellikle Türkiye' de bir işyerinin bulunduğu hallerde, daimi temsilci de mutlaka vardır. Daimi temsilcinin bulunması da işyerinin varlığını gösterir. Zaten bunun içindir ki, vergi anlaşmalarında sadece işyeri itibarıyla düzenleme yapılmakta, daimi temsilcinin bulunması, işyerini oluşturan unsur olarak ele alınmaktadır. Gerçekte de daimi temsilcinin faaliyetini yürüttüğü yerin zaten işyeri sayılması gerekmektedir. Ancak Gelir Vergisi Kanununda işyeri yanında daimi temsilciye ayrıca yer verilmiş, daimi temsilcilik işyerinin oluşmuş bulunduğu nedeni sayılmamıştır. Dolayısı ile GVK'na göre, işyerinin bulunduğu kabul edilmese de daimi temsilcinin bulunması onun aracılığı ile sağlanan kazancın vergilendirilmesi için yeterlidir.<sup>6</sup>

Dar mükellefiyet esasında Türkiye' de ticari kazancın elde edilmiş olması için bir işyerine sahip olunması veya daimi temsilcinin bulunmasına ihtiyaç vardır. Bu nedenle işyeri ve daimi temsilci kavramları ve bir kazancın hangi hallerde işyerinde ve daimi temsilci aracılığı ile elde edilmiş sayılacağı'nın açıklığa kavuşturulması gerekir.<sup>7</sup>

<sup>6</sup> ÖZBALCI, Yılmaz: Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Şubat,2012, s: 100.

<sup>7</sup> ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, s: 91.

**5- 'Dar mükellef kurumların işyeri' ile kastedilmek istenen nedir?**

193 sayılı GVK'nın Md.3/3-a bendinde işyerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun olması gerektiği belirtilmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 156. Maddesine göre, işyeri; *"Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir."*

Vergi Usul Kanununa göre, bir yerin işyeri sayılması için, ticari faaliyete tahsis edilmesi veya ticari faaliyete tahsis edilmesi veya ticari faaliyette kullanılması yeterlidir. Gelir Vergisi Kanununda ise işyerinin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tayin olunacağı belirtilmiş olmakla beraber, 7'nci maddede, ticari kazancın Türkiye'de elde edilmiş olması, işyerinde sağlanmış olması şartına bağlanmıştır.<sup>8</sup>

Ticari kazancın işyerinde sağlanması şartı bakımından bir görüş, ticari kazancın Türkiye'de elde edilmiş sayılarak vergilendirilebilmesi için, kazancı doğuran faaliyetin "tedarik-satış" şeklindeki bütün unsurları ile işyerinde yapılması gerektiği, diğer bir görüş ise işyerinde kazancın elde edilmesini dolaylı olarak etkileyen faaliyetlerin de Türkiye'de vergilendirmeyi gerektirdiği şeklindedir. Vergi anlaşmalarında işyeri bakımından daha değişik bir esas benimsenmekte, işyerinde kazancı doğuran faaliyetin "tedarik – satış" şeklindeki her iki ayağını da içermesi gerektiği anlayışı ön planda tutulmaktadır.<sup>9</sup>

Uluslararası vergi hukukunda işyerinin değişik şekilde tanımı yapılmakla beraber, bunlar, dayandıkları temel ilke bakımından 'realizasyon' ve 'aidiyet' olmak üzere iki ana gruba ayrılmaktadır. Realizasyon teorisine göre, bir işyerinin varlığı için, o yerde bir değer fazlası yaratılmalı veya bir gelir sağlanmalıdır. Bunun karşılığını teşkil eden aidiyet teorisine göre, bir mükellefin başka bir ülkede kendisine ait olarak bulundurduğu her yer işyeri sayılmaktadır. Vergi anlaşmaları dahil, uluslar arası kabulde, ilke olarak aidiyet teorisinden hareket edilmekte, işyeri nevelerine göre ayrıca özel düzenlemeler yapılmaktadır. Türkiye'nin taraf olduğu OECD modellenli vergi anlaşmalarında, kazancın doğuşunu dolaylı olarak etkileyen yerlerin işyeri sayılmayacağı hususunda özel hükümlere yer verilmesi de bu anlayışın sonucu sayılmalıdır.<sup>10</sup>

Vergi anlaşmalarında işyeri tanımına, tipik anlaşmalardan biri olan Macaristan Anlaşmasına göre belirtmek gerekirse, bu anlaşmanın 5. maddesinde daimi temsilciyi de içeren şu tanım örnek olarak verilebilir: "İşyeri terimi özellikle şunları kapsamına alır: Yönetim yeri, şube, büro, fabrika, atölye, maden ocağı, petrol yatağı, veya doğalgaz kuyusu, taş ocağı veya doğal kaynakların çıkarıldığı diğer herhangi bir yer, bir inşaat şantiyesi ile yapım, kurma veya montaj projesi yalnızca on iki ayı aşan bir süre devam ettiğinde bir işyeri oluşturur."<sup>11</sup>

**6- Dar mükellef kurumların 'daimi temsilcisi' ile kastedilmek istenen nedir?**

5520 sayılı KVK'nın Md. 3/4. fıkrası, kazanç ya da iradın Türkiye'de elde edilmesi, Türkiye'de daimi temsilci bulundurulması konularında Gelir Vergisi Kanununun dar yükümlülükle ilgili 7. ve 8.

<sup>8</sup> ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, s: 92.

<sup>9</sup> Daha ayrıntılı bilgi için bkz: ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, s: 92-93.

<sup>10</sup> Daha ayrıntılı bilgi için bkz: ÖZBALCI, a.g.e, s: 93-94.

<sup>11</sup> ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, s: 108.

maddelerine yollama yapmıştır. İşyeri ve daimi temsilci bulundurma konularında Vergi Usul Kanunu hükümleri de geçerli olacaktır. Bu hükümler çerçevesinde yabancı kurumların Türkiye’de ticari müessiller, tüccar vekilleri ve memurları, acenteler aracılığı ile faaliyette bulunmaları durumunda daimi temsilcinin varlığı kabul edileceğinden dar yükümlülük esasları uygulanacaktır. İşyerlerinde konsinye satış yapmak için yabancı kurumun ürünlerini bulunduranlar daimi temsilci sayılır; çünkü satış işlemi yabancı kurum hesabına yapılmaktadır. Bunun gibi, giderlerinin tamamı temsil edilen yabancı kurumlara karşılanan irtibat bürolarının da daimi temsilci sayılması gerekecektir. Buna karşılık kendi namlarına, müvekkilleri hesabına işlem yapan komisyoncularla, kendi nam ve hesaplarına işlem yapan yabancı kurumların Türkiye’deki yetkili satıcıları (bayileri) daimi temsilci sayılmayacaktır. Bu durumda yabancı kurum Türkiye’deki kurumlar vergisi yükümlülüğü ile karşılaşmayacaktır.<sup>12</sup>

Ticari faaliyet, ya bizzat işletmenin sahibi tarafından veya yardımcıları vasıtasıyla yürütülebilir. Dar mükellefiyette işletme sahibi Türkiye dışında bulunduğuna göre, Türkiye’deki faaliyet ancak yardımcıları tarafından yapılabilir. Ticari işletme sahibi namına hareket edenler, genelde tüccar yardımcıları olarak isimlendirilir. İşte Gelir Vergisi Kanununun daimi temsilci saydığı kişiler esas itibarıyla tüccar yardımcısı durumunda olanlardır. Ancak vergi olayının özellikleri göz önünde tutularak bilinen anlamda tüccar yardımcısı durumunda olmayan bazı kişiler de daimi temsilci sayılmıştır.<sup>13</sup>

Tüccar yardımcıları tacire bağlı olup olmamak bakımından iki ana gruba ayrılır. Tacire bağlı yardımcılarda, karar ve temsil yetkisini haiz bulunup bulunmadıklarına göre, kendi aralarında ikiye ayrılır.<sup>14</sup> Aşağıdaki tabloda söz konusu daimi temsilcilerin niteliği ve ilgili kanunlardaki tanımları gösterilmiştir.

Temsilcinin niteliği	Daimi Temsilcinin Unvanı	Tanım	Yasal Dayanak
Karar ve temsil yetkisini haiz bağlı yardımcı	Ticari temsilci	Ticari temsilci, işletme sahibinin, ticari işletmeyi yönetmek ve işletmeye ilişkin işlemlerde ticaret unvanı altında, ticari temsil yetkisi ile kendisini temsil etmek üzere, açıkça ya da örtülü olarak yetki verdiği kişidir.	6908 s. BK. <sup>15</sup> Md. 547
Karar ve temsil yetkisini haiz bağlı yardımcı	Ticari vekil	Ticari vekil, bir ticari işletme sahibinin, kendisine ticari temsilcilik yetkisi vermeksizin, işletmesini yönetmek veya işletmesinin bazı işlerini yürütmek için yetkilendirdiği kişidir.	6908 s. BK. Md. 551
Karar ve temsil yetkisini haiz bağlı yardımcı	Seyyar tüccar memurları	Bir müessese için merkezinin haricindeki mahallerde muamele icra eden seyyar memurlar, müessese namına sattıkları malın bedelini almak ve makbuz vermek ve borçluya mehil ita etmek yetkisini dahi haiz sayılırlar.	818 s. BK. <sup>16</sup> Md. 454

<sup>12</sup> ÖNCEL, Mualla - KUMRULU Ahmet - ÇAĞAN, Nami: Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 20. Bası, 2011, s: 337.

<sup>13</sup> ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, s: 101.

<sup>14</sup> Daha ayrıntılı bilgi için bknz: ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, s: 100-106.

<sup>15</sup> 1 04/02/2011 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır.

<sup>16</sup> 2 29/04/1926 tarih ve 359 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır.

<b>Karar ve temsil yetkisini haiz bağlı yardımcı</b>	Pazarlamacı <sup>17</sup>	Pazarlamacılık sözleşmesi, pazarlamacının sürekli olarak, bir ticari işletme sahibi işveren hesabına ve işletmesinin dışında, her türlü işlemin yapılmasına aracılık etmeyi veya yazılı anlaşma varsa, bu anlaşmada belirtilen işlemleri yapmayı, işletme sahibi işverenin de buna karşılık ücret ödemeyi üstlendiği sözleşmedir.	6908 s. BK. Md. 448
<b>Karar ve temsil yetkisini haiz bağlı olmayan yardımcı</b>	Acente	Ticari mümessil, ticari vekil, satış memuru veya işletmenin çalışanı gibi işletmeye bağlı bir hukuki konuma sahip olmaksızın, bir sözleşmeye dayanarak, belirli bir yer veya bölge içinde sürekli olarak ticari bir işletmeyi ilgilendiren sözleşmelerde aracılık etmeyi veya bunları o tacir adına yapmayı meslek edinen kimseye acente denir.	6102 s. TTK. <sup>18</sup> Md. 448

Ticari mümessil, ticari vekil ve seyyar tüccar memurlarının derece derece belli konularda karar verip işletme sahibi nam ve hesabına muamele yapma yetkileri vardır. Bir ticari işletmenin bu nitelikte olmayan bazı memurları da vardır. Örneğin, muhasebe servisinde veya bir araştırma laboratuvarı, etüd bürosunda çalışan personel tacir adına ticari muamele yapma yetkisine sahip değildir. Bunun gibi, işletme dışına yönelik olarak çalışan personelden bir kısmının da görev ve yetkisi sadece bazı maddi işler veya formaliteleri tacirin talimatına göre yerine getirmekten ibarettir. 193 sayılı GVK'nın 8. maddesinde ticari mümessil ve ticari vekillerin yanında daimi temsilci olarak kabul edilen tüccar memurları, seyyar tüccar memurları, ile birlikte tüccarın yukarıda belirtilen nitelikteki memurlarını da kapsamaktadır. Zira seyyar tüccar memurluğu eski 818 sayılı Borçlar Kanunu ile düzenlenmiş bilinen ve yerleşmiş bir kavramdır. Amaç sadece bunların temsilci sayılması olsaydı tüccar memuru değil fakat doğrudan ' seyyar tüccar memuru' deyiminin kullanılması gerekirdi. Öte yandan, işyeri ile ilgili açıklamalarda belirtildiği üzere, kazancın oluşumunu dolaylı olarak etkileyen faaliyetlerin yapıldığı yer, işyeri olarak kabul edilince, bu tür yerlerde çalışan personelin daimi temsilci sayılması da gerekli olmaktadır.<sup>19</sup>

Yukarıda da belirtildiği gibi, kendi namlarına, müvekkilleri hesabına işlem yapan komisyoncular daimi temsilci sayılmayacaktır. Bu durumda yabancı kurum Türkiye' deki kurumlar vergisi yükümlülüğü ile karşılaşmayacaktır.<sup>20</sup> Ancak bir kimse hukuken komisyoncu statüsünde çalışmakla beraber masrafları devamlı olarak kısmen veya tamamen müvekkili yabancı tarafından karşılanmışsa, 193 sayılı GVK'nın Md.8/3-2. Bent hükmü uyarınca daimi temsilci durumuna girer.<sup>21</sup>

<sup>17</sup> Adı pazarlamacı olsa bile 818 sayılı Borçlar Kanununun 454. Maddesinde tanımlanmış olan seyyar tüccar memurundan farklı değildir. (TOPUZ, Murat: "6908 Sayılı Türk Borçlar Kanunu Uyarınca Pazarlamacılık Sözleşmesi", [http://dosya.marmara.edu.tr/huk/fak%C3%BCLtedergisi/2013C.19S.1/makale\\_10.pdf](http://dosya.marmara.edu.tr/huk/fak%C3%BCLtedergisi/2013C.19S.1/makale_10.pdf) Erişim Tarihi: 10.03.2014)

<sup>18</sup> 14/02/2011 tarih ve 27846 sayılı Resmî Gazete' de yayımlanmıştır.

<sup>19</sup> ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, s: 104-105.

<sup>20</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s: 337.

<sup>21</sup> ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, s: 106.



**7- Dar mükellef kurumların elde ettiği 'ticari kazancın' vergilendirilmesinde 'işyeri' ve 'daimi temsilci' kavramlarının ilişkisi nedir?**

Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar, dar mükelleflerin kazanç unsurlarından birini oluşturmaktadır.<sup>22</sup>

Ticari kazancın Türkiye'de elde edilmiş sayılması, Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci bulundurma ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler aracılığıyla sağlanmış olması şartına bağlanmıştır. Arızı olarak yapılan ticari faaliyetlerde ise, kazancı doğuran muamelenin Türkiye' de ifa edilmesi veya Türkiye' de değerlendirilmesi şartı aranmıştır.<sup>23</sup>

Dar mükellefiyet esasında Türkiye'de ticari kazancın elde edilmiş olması için bir işyerine sahip olunması veya daimi temsilcinin bulunmasına ihtiyaç vardır. Bu nedenle işyeri ve daimi temsilci kavramları ve bir kazancın hangi hallerde işyerinde ve daimi temsilci aracılığı ile elde edilmiş sayılacağı- nın açıklığa kavuşturulması gerekir.<sup>24</sup>

**8- Türkiye'de satın aldıkları malları ihraç eden dar mükellef kurumlar için ihracat muafılığı ile işyeri – daimi temsilci ilişkisi nedir?**

5520 sayılı KVK'nın Md. 3/3-a bendine göre; "4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de iş yeri olan veya daimî temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu şartları taşıyalar bile kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye'de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye'de yapılmasıdır."

Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlarca Türkiye'de yalnızca mal teminine yönelik bir işyeri oluşturulması veya daimi temsilci bulundurulması ve bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla temin edilen malların Türk iç pazarına sunulmayarak yabancı memleketlere gönderilmesi halinde, teknik olarak Türkiye'de elde edilmiş bir kazançtan söz edilemeyecek ve vergi doğmayacaktır. Ancak, malların bozulmasını engelleyen (ilaçlama, dondurma, yıkama vb.) veya nakliyesi için zorunluluk arz eden işlemler (çuvallama, kolileme vb.) gibi malın niteliğinde herhangi bir değişiklik yapmayan, malı başka bir ürüne dönüştürmeyen ve katma değer yaratmayan işlemler dışında bir işleme tabi tutulduktan sonra yurt dışına gönderilmesi halinde, bentte yer alan ihracat muafılığından yararlanılması mümkün olmayacaktır.

İşlemin, Türkiye'de bulunan işyeri veya daimi temsilci ile kurumun ana merkezi arasında yapılması gerekeceğinden faturanın da ana merkeze kesilmesi gerekmektedir. Ancak, faturası ana merkeze kesilen söz konusu malın, bu merkezin yurt dışındaki başka bir şubesine gönderilmesi, bu muafılıktan yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir.

**Örneğin:** faturası yurt dışındaki merkeze kesilmek suretiyle yurt içinden temin edilen kabuklu fındıkların çuvallara doldurularak ana merkezin başka bir ülkedeki fabrikasına gönderilmesi halinde, yurt dışında bulunan kurum ihracat muafılığından yararlanacaktır.<sup>25</sup>

<sup>22</sup> 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği' nin '22.2.1.' numaralı bölümü.

<sup>23</sup> ÖZBALCI, Yılmaz: Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Şubat,2012, s: 615.

<sup>24</sup> ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, s: 106.

<sup>25</sup> 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin '22.2.1.' numaralı bölümü.

**9- Dar mükellef kurumların elde ettiği 'zirai kazancın' vergilendirilmesinde 'işyeri' ve 'daimi temsilci' kavramlarının ilişkisi nedir?**

Dar mükellef yabancı kurumların Türkiye'de zirai kazanç elde edebilmeleri için her şeyden önce Türkiye'de bir zirai işletmenin varlığı gerekmektedir. Zirai işletmenin varlığı hususunda ise Vergi Usul Kanununun 156'ncı maddesindeki hüküm dikkate alınacaktır.<sup>26</sup>

Dar mükellef bir kurumun Türkiye' de zirai faaliyet yapabilmesi için kendisini temsile yetkili bir kimsenin de normal olarak Türkiye' de bulunması gerekir. Bu takdirde vergileme ile ilgili görevlerde VUK'nun 10. madde hükmü kapsamında sorumluluk da taşıyacak bu kimse tarafından yerine getirilecektir. Bunun için hukuken belli kalıp ve şekillere bağlanmış bir temsil yetkisi de aranmamak gerekir. Zirai faaliyetin sadece, 'fiili' kısmı ile uğraşan kimse de vergileme ile ilgili görevleri yerine getirmek bakımından muhatap olarak alınacaktır.<sup>27</sup>

**10- Dar mükellef kurumların elde ettiği 'serbest meslek kazancının' vergilendirilmesinde 'işyeri' ve 'daimi temsilci' kavramlarının ilişkisi nedir?**

Serbest meslek faaliyeti, esas itibarıyla gerçek kişilerce icra edilen ve Gelir Vergisi Kanununun 65'inci maddesinde tanımlanan faaliyet türüdür. Dar mükellef kurumların bu tür kazanç elde etmeleri ise istihdam ettikleri personelleri aracılığı ile olmaktadır.<sup>28</sup>

Serbest meslek kazancının Türkiye'de yapılmakta olan ticari faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancının tespitinde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanacaktır. Türkiye'de bulunan işyeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla ticari kazanç elde eden dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri serbest meslek kazançları bulunması halinde, dar mükellef kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcisi vasıtasıyla elde ettiği kazanç ve iratlar ticari kazanç olarak değerlendirileceğinden, bu serbest meslek kazancı üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30'uncu maddesine göre vergi kesintisi yapılmayacaktır.<sup>29</sup>

Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan ya da işyeri veya daimi temsilcisi bulunmakla birlikte bunlarla ilişkili olmaksızın Türkiye'de serbest meslek faaliyeti icra eden veya bu faaliyeti Türkiye'de değerlendirilen kurumların, yıllık beyanname vermeleri halinde, kesilen bu vergiler beyanname hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir.<sup>30</sup>

**11- Dar mükellef kurumların elde ettiği 'menkul sermaye iradının' vergilendirilmesinde 'işyeri' ve 'daimi temsilci' kavramlarının ilişkisi nedir?**

Menkul sermaye iradının Türkiye'de yapılmakta olan ticari faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancının tespitinde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanacaktır. Dolayısıyla, Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci bulunduran ve bu yerlerde veya bu temsilciler aracılığı ile yapılan işlemlerden elde edilen menkul sermaye iratları, ticari kazanç hükümlerine göre

<sup>26</sup> 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin '22.2.2.' numaralı bölümü.

<sup>27</sup> ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, s: 114.

<sup>28</sup> 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin '22.2.3.' numaralı bölümü.

<sup>29</sup> 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin '22.2.3.' numaralı bölümü.

<sup>30</sup> 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin '22.2.3.' numaralı bölümü.

ve Gelir Vergisi Kanununun geçici 67'nci maddesine ilişkin olarak yayımlanan 257 ve 258 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde yer alan açıklamalar uyarınca vergilendirilecektir.<sup>31</sup>

Bu itibarla, Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellef bir kurumun menkul sermaye iradı elde etmesi halinde, bu kazançların vergilendirilmesiyle ilgili ödevler, yabancı kuruma iradı sağlayanlar veya sağlanmasına aracılık edenler tarafından yerine getirilecektir.<sup>32</sup>

### **12- Dar mükellefiyette tasfiye ve kısmi bölünmeye ilişkin uygulama ile 'işyeri' ve 'daimi temsilci' kavramlarının ilişkisi nedir?**

Kurumlar Vergisi Kanununun tasfiyeye ilişkin hükümleri ile kısmi bölünme hükümleri, dar mükellef kurumlar için de geçerli olacaktır. Şu kadar ki, devralan kurum tarafından devralınan değerlere karşılık olarak verilen iştirak hisseleri, dar mükellef kurumun Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcisinin aktifine kaydedilecektir.<sup>33</sup>

### **13- Dar mükellef kurum kazancının beyanı ile 'işyeri' ve 'daimi temsilci' kavramlarının ilişkisi nedir?**

5520 sayılı KVK'nın 25. maddesine göre; kurumlar vergisi, dar mükellef kurumun veya **vergi sorumlusunun** beyanı üzerine tarh olunur. Beyanname, ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içerir. Her mükellef vergiye tabi kazancının tamamı için bir beyanname verecektir. Mükelleflerin şubeleri, ajanlıkları, alım-satım büro ve mağazaları, imalathaneleri veyahut kendilerine bağlı diğer işyerleri için bağımsız muhasebeleri ve ayrılmış sermayeleri olsa dahi **ayrı beyanname** verilmesi söz konusu olmayacaktır.

### **14- Dar mükellef kurumların bağlı olduğu vergi dairesi ve beyan süresi ile 'işyeri' ve 'daimi temsilci' kavramlarının ilişkisi nedir?**

5520 sayılı KVK'nın 25. maddesine göre; Dar mükellefiyette yıllık kurumlar vergisi beyanamesi, dar mükellef kurumun; **Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcisinin bulunduğu yerin, Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci bulunmaması halinde**, yabancı kuruma kazanç sağlayanların bağlı olduğu yerin vergi dairesine verilecektir. Ayrıca, dar mükellef kurumlarda **tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi halinde** beyannamenin, dar mükellefin ülkeyi terk etmesinden önceki on beş gün içinde verilmesi gerekmektedir.

### **15- Dar mükellef kurum gelirlerinden özel beyan zamanı tayin olunan gelirler ile 'işyeri' ve 'daimi temsilci' kavramlarının ilişkisi nedir?**

5520 sayılı KVK'nın 26. maddesine göre; Dar mükellef kurumların, vergiye tabi kazancının Gelir Vergisi Kanununda yazılı telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç olmak üzere diğer kazanç ve iratlarından ibaret olması halinde bu kazançların; yabancı kurum veya **Türkiye'de bunlar adına hareket eden**

<sup>31</sup> 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin '22.2.5.' numaralı bölümü.

<sup>32</sup> 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin '22.2.5.' numaralı bölümü.

<sup>33</sup> 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin '22.5.' numaralı bölümü.

**kimseler** tarafından kazancın elde edildiği tarihten itibaren on beş gün içinde, KVK'nın 27. maddesinde belirtilen **vergi dairesine beyanname ile bildirilmesi** gerekmektedir.

5520 sayılı KVK'nın 27. maddesine göre; Dar mükellef kurumlar (**veya Türkiye'de bunlar adına hareket eden daimi temsilciler**) tarafından elde edilen diğer kazanç ve iratların türüne göre kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği vergi daireleri;

- Taşınmazların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarda **taşınmazın bulunduğu,**
- Taşınırın ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarda mal ve hakların **Türkiye'de elden çıkarıldığı,**
- Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratlarda **işletmenin bulunduğu,**
- Arızı olarak ticari işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere aracılıktan elde edilen kazançlar ile arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlarda **faaliyetin yapıldığı,**
- Arızı olarak Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda **yolcu veya yükün taşıta alındığı,**
- Zarar yazılan değersiz alacaklarla karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil olmak üzere terk edilen işlemlerle ilgili olarak sonradan elde edilen diğer kazanç ve iratlar ile ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girilmemesi veya ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratlarda ödemenin Türkiye'de yapıldığı,
- Diğer hallerde Maliye Bakanlığınca belirlenen yerin vergi dairesidir.

#### **16- Dar mükellefiyette tarhiyatın muhatabı kavramı ile 'işyeri' ve 'daimi temsilci' kavramlarının ilişkisi nedir?**

5520 sayılı KVK'nın 28. maddesine göre;

Dar mükellefiyete tabi yabancı kurumların vergisi, bu kurumların;

- **Türkiye'deki müdür ve temsilcileri,**
- Müdür ve temsilcileri mevcut değilse, **kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar** adına tarh olunur.

#### **17- Dar mükellefiyette kurumlar vergisinin ödeme süresi ile 'işyeri' ve 'daimi temsilci' kavramlarının ilişkisi nedir?**

5520 sayılı KVK'nın 29. maddesine göre; Dar mükellefiyette kurumlar vergisi, tarhiyatın muhatabının (**Türkiye'deki müdür ve temsilcilerin, bu kişiler mevcut değilse, kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanların**) Türkiye'yi terk etmesi halinde beyanname verme süresi içinde, ödenecektir.

#### **18- Dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye'de bulunan işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazanç ve iratlarda vergi kesintisi ile 'işyeri' ve 'daimi temsilci' kavramlarının ilişkisi nedir?**

Bu konuda 1 Seri Numaralı KVK Genel Tebliğinde ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır:

“Kanunun 22 nci maddesinin birinci fıkrasında, dar mükellef kurumların işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettikleri kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir.

Anılan Kanunun 15 inci maddesine göre, tam mükellef kurumların, birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili hakedişlerinden, her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerinden, mevduat faizlerinden, katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr paylarından, kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr paylarından, repo kazançlarından ve kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden vergi kesintisi yapılmaktadır.

Bu nedenle, tam mükellef kurumların vergi kesintisine tabi tutulan kazanç ve iratlarının, Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci bulundurmamak suretiyle ticari faaliyette bulunan dar mükellef kurumlar tarafından da elde edilmesi halinde, söz konusu kazanç ve iratlar üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesine göre her halükârda vergi kesintisi yapılacaktır.

**Öte yandan, dar mükellefiyete tabi kurumların, Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci bulundurmamak suretiyle yaptıkları ticari ve zirai faaliyet kapsamında, bu işyerleri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları (dar mükellef kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri hariç) ve menkul sermaye iratları (kâr payları ile Kanunun 15’inci maddesinin birinci fıkrasında vergi kesintisine tabi tutulan menkul sermaye iratları hariç) üzerinden anılan Kanunun 30’uncu maddesine göre vergi kesintisi yapılmayacaktır.**

Ancak, dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilcisi bulunmadan veya Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci bulunsa da bu işyerlerinde yürüttükleri ticari faaliyetle bağlantılı olmamak suretiyle elde ettikleri, serbest meslek kazançlarından, gayrimenkul sermaye iratlarından ve kâr payları hariç menkul sermaye iratlarından Kanunun 30’uncu maddesine göre vergi kesintisi yapılacağı tabiidir.

**Örneğin: yabancı bankaların Türkiye’de bulunan şubelerinin bizzat bankacılık faaliyeti çerçevesinde elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30’uncu maddesinin birinci fıkrasına göre vergi kesintisi yapılmayacaktır. Ancak, bu bankaların şube dışında elde ettikleri ve bankacılık faaliyetine dahil olmayan kazanç ve iratları üzerinden yine anılan madde uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır.**

Vergi kesintisi yapma sorumluluğu bulunanların dar mükelleflere nakden veya hesaben ödeme yapmaları sırasında, dar mükellefin Türkiye’de işyerlerinin veya daimi temsilcilerinin bulunup bulunmadığının bilinmemesi halinde anılan madde uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekeceği tabiidir.”

### **19- Dar mükellef kurumların geçici vergi yükümlülüğü ile ‘işyeri’ ve ‘daimi temsilci’ kavramlarının ilişkisi nedir?**

5520 sayılı KVK’nın 32. maddesine göre; Tam mükellef kurumlar için geçerli olan esaslar, dar mükellef kurumlara da aynen uygulanacaktır. Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci suretiyle faaliyet gösteren dar mükellefiyete tabi kurumların ticari ve zirai kazançları üzerinden aynı esaslarla **geçici vergi ödenecektir.**

**2- SONUÇ**

Çalışmamızda ilk olarak dar mükellef kurum tanımı ve söz konusu kurumların elde edebileceği kanun koyucu tarafından öngörülen kazanç ve iratlar belirtilmiştir. Bu açıklamalardan yola çıkarak işyeri ve daimi temsilci kavramları açıklanmış ardından işyeri ve daimi temsilci kavramlarının dar mükellef kurumların vergilendirilmesine etkisi kanunun çeşitli maddelerine serpiştirilmiş konuyla ilgili hükümler irdelenerek açıklanmıştır.

**KAYNAKÇA****Yasal Düzenlemeler**

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (6/1/1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (10/01/1961 tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (21/6/2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)
- 818 sayılı Türk Borçlar Kanunu (29/04/1926 tarih ve 359 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)
- 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (03/04/2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)

**Yararlanılan Kaynaklar**

- ÖNCEL, Mualla - KUMRULU Ahmet - ÇAĞAN, Nami: Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 20. Bası, 2011, s: 242.
- ÖZBALCI, Yılmaz: Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Şubat,2012.
- ÖZBALCI, Yılmaz: Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Şubat,2012.
- TOPUZ, Murat: “6908 Sayılı Türk Borçlar Kanunu Uyarınca Pazarlamacılık Sözleşmesi”, [http://dosya.marmara.edu.tr/huk/fak%C3%BClteredergisi/2013C.19S.1/makale\\_10.pdf](http://dosya.marmara.edu.tr/huk/fak%C3%BClteredergisi/2013C.19S.1/makale_10.pdf) Erişim Tarihi: 10.03.2014