

ULUSLARARASI İŞLEMLERDE VERGİ TEVKİFATI MÜESSESİ

TAX WITHOLDING IN INTERNATIONAL TRANSACTIONS



İbrahim Burak YAŞAR*

ÖZ

Günümüzün ticari hayatında sürekli ve istikrarlı büyümeyi temin etmek işletmeler açısından hayati önem arz etmektedir. İşletmelerin devamlı suretle pazar arayışı içerisinde bulunması, müşteri portföyünde kendisini ülke içiyle sınırlandırmayıp yurtdışı pazarlara açılması elzemdir. Dünya ticaretinin gelişmesiyle işletmelerin yurtdışı işlem hacimleri her geçen gün artmakta ve bu durum ülke sınırlarını aşan bir para akışı yaratmaktadır. Bu çalışmada, söz konusu işlemlerin vergi kanunlarına temas eden durumları ile işletmelerin sorumlulukları yasal çerçevede değerlendirilmekte olup asıl maksat; çok geniş bir mevzu olan uluslararası işlemlerdeki vergi tevkifatı müessesinin Türk Vergi Kanunları açısından genel hatlarını belirleyip okuyucuya fikir edinmesi açısından geniş bir perspektif sunmaktır.

Anahtar Kelimeler: Yurtdışı İşlemler, Vergi

ABSTRACT

It is vital for businesses to ensure continuous and stable growth in today's commercial life. It is essential that the enterprises constantly seek for markets, and open their customer portfolio to foreign markets, not limiting themselves to domestic ones. With the development of World Trade, the volume of foreign transactions of enterprises is increasing day by day, creating a flow of money that crosses the borders of the country. In this study, the status of the transactions in contact with the tax laws and the responsibilities of the enterprises are evaluated within the legal framework. The aim of this course is to determine the general lines of tax withholding in international transactions, which is a very wide subject, from the point of view of Turkish tax laws and to give a broad perspective to gain an idea to the reader.

Keywords: Foreign Transactions, Tax

* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, İbrahim.burak.yasar@vdk.gov.tr, ORC-ID:0000-0001-6740-2096.
Yaşar, İ. B. (Kasım 2019). Uluslararası İşlemlerde Vergi Tevkifatı Müessesesi, *Vergi Raporu*, 242, (148-161).

Tevkifatı, Vergi Sorumlusu, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları.

Jel Sınıflandırması Kodları: K34, E62.

GİRİŞ

Tevkifat müessesesi en öz haliyle; tahakkuk eden verginin, kendisine vergi borcu terettüp eden kişiler adına muameleye taraf olan vergi sorumlularınca ödenmesidir. Vergi sorumluluğu, kimi zaman T.C. uyruklu, kimi zaman da yabancı uyruklu gerçek ve tüzel kişi mükellefler adına tahakkuk eden verginin beyanı ve ödenmesi noktasında doğabilmektedir.

Bu hususta genel olarak vergiyi doğuran olaya taraf olanların mükellefiyet durumları önem arz etmektedir. Dar mükellef gerçek kişi veya kurumların vergiyi doğuran olaya muhatap olmaları durumunda, Türkiye içerisinde kendileri adına söz konusu vergiyi beyan ve ödemedi sorumlusu işyeri veya daimi temsilcileri bulunmaması veya hut vergiyi doğuran olayın bunlar vasıtasıyla gerçekleştirilmemesi hallerinde, verginin beyan ve ödenmesi, vergi sorumlusu sıfatıyla Türkiye’de mukim mükellef tarafından gerçekleştirilmelidir.

Yurtdışı yapılan işlemlerde vergi sorumluluğunun doğmasında, gelir üzerinden alınan vergiler ile muamele vergilerinde farklı prensipler geçerlidir. İlâveten, Türk Vergi Kanunlarına göre verginin doğması ve sorumluluk halinin vukua gelmesine rağmen, ülkeler arasında ahitleşilmiş çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıyla kanun hükümlerinden farklı sonuçlar doğabilmektedir.

Firmaların, yurtdışı işlemlerinde vergi idaresiyle sorun yaşamaması ve cezalı tarhiyatlara muhatap olmaması için, mal veya hizmet alım/satım muamelelerini Türk Vergi Kanunları yönünden dikkatle irdelemesi ve yine gereksiz yere vergi ödenmemesi açısından da yurtdışı muhatapların mukimi oldukları yabancı ülkelerle Türkiye Cumhuriyeti Devleti’nin ahitleşmiş olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ihmal edilmemelidir.

Withholding, Tax Officer, Double Taxation Prevention Agreements.

Gel Classification Codes: K34, E62.

1- YURTDIŞI İŞLEMLERİN GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

Türk Vergi Kanunlarında gelir üzerinden alınan vergiler; gerçek kişilerin elde ettiği kazanç ve iratlar üzerinden alınan gelir vergisi ile tüzel kişilerin kazançları üzerinden değerlendirilen kurumlar vergisidir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun yurtdışı işlemlerdeki temel vergilendirme prensibi, kazancın Türkiye’de elde edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesidir. Elde etme ve değerlendirme kavramları, 193 sayılı GVK’da her bir gelir unsuru açısından izah edilmekte ve dar mükelleflerin vergilendirilmesinde temel kaideyi açıklamaktadır. Kurumlar Vergisi açısından ise elde etme ve değerlendirme kavramlarının uygulanışı bakımından Gelir Vergisi Kanunu’na atıf yapılmakta, mevcut kaidenin kurumlar açısından uyarlanmış halinin aynen tatbik edileceği belirtilmektedir.

1.1- Gerçek Kişilerin Yurtdışı İşlemlerindeki Tevkifat Yükümlülüğü

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa göre, tam mükellef olarak vergilendirilenlerin, kazançlarını hangi ülke üzerinden elde ettiklerinin önemi yoktur. Bu kapsamdakiler, yurtiçi ve yurtdışındaki kazançlarının tamamını beyan etmek durumundadır. Elbette ki yurtdışı faaliyetlerinde, ilgili ülkenin kendi kanunlarına göre vergi salması veya bu faaliyetlerin, takvim yılı içerisinde zararla kapanması da muhtemeldir. Bu durumda, mükelleflere yurtdışı kazançlarına vergi hesaplanması yükümlülüğü getirildiği gibi, adil vergilendirme rejimi gereği yurtdışı zararlarının da GVK “Zararların Karlara Mahsubu” başlıklı 88. maddesinde

belirtilen şartlar dâhilinde yurtiçi kazançlardan mahsup edilmesi hakkı verilmiştir. Buna paralel olarak, mükerrer vergilendirmenin önüne geçmek açısından mezkûr kanunun “Yabancı Memleketlerde Ödenen Vergilerin Mahsubu” başlıklı 123. maddesi uyarınca da yurtdışı kazançlar üzerinden ilgili ülke kanunlarına göre ödenmiş vergilerin, Türkiye’deki verilen beyannamede hesaplanan toplam vergiden mahsup edilebilmesi mümkün kılınmıştır.

Tevkifat, dar mükellef gerçek kişilerin Türkiye üzerinden elde ettikleri kazançların vergilendirilmesi hususunda değerlendirilmektedir. Bu hususta kazancı elde edenin dar mükellef olarak değerlendirilmesi için, Türkiye’de yerleşmiş olmaması gerekir. Türkiye’de yerleşme 193 sayılı GVK’nın 4. maddesinde şu şekilde açıklanmıştır;

- “1. *İkametgâhı Türkiye’de bulunanlar (İkametgâh Kanunu Medeninin 19 uncu ve mütaakkıp maddelerinde yazılı olan yerlerdir);*
2. *Bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye’de oturma süresini kesmez.)”*

Yukarıdaki şartları taşımayanlar Türkiye’de yerleşmiş sayılmayacağından, kazanç elde etmeleri halinde dar mükellef olarak değerlendirilecek ve vergilendirilmeleri bu kapsamda olacaktır.

Dar mükelleflerin vergilendirilmesindeki en temel prensip; yalnızca Türkiye üzerinden elde ettikleri kazanç ve iradın vergilendirileceğidir. Bu durumda irdelenmesi gereken husus; yurtdışında mukim bir gerçek kişinin, Türkiye’de yaptığı işlemlerden kazanç elde etmesi halinde, hangi durumlarda bu kazancın Türkiye üzerinden elde edilmiş sayılacağı ve vergiye tabi olacağıdır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun “Dar Mükellefiyet” başlıklı üçüncü bölümünün, “Kazanç Veya İradın Türkiye’de Elde Edilmesi” başlıklı 7. maddesi dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından kazanç ve iradın Türkiye’de elde edilmesi her bir gelir unsuru bakımından açıklanmıştır. Buna göre; ticari kazançlarda, kazanç sahibinin Türkiye’de işyerinin¹ olması veya daimi temsilci² bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması gerektiği belirtilmişken, diğer gelir unsurlarında özetle kazanç veya iradın Türkiye’de elde edilmesi veya değerlendirilmesi şartı koşulmuştur.

Bu maddede 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 karından ayrılmasıdır.

Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi bulunan yabancı mükellefler, bunlar vasıtasıyla elde edilebilecek kazançların beyanı hususunda tam mükelleflerin rejimine tabi olup GVK 85. madde kapsamında yıllık beyanname vermek durumundadırlar. Bu durumda muameleye taraf olanlar açısından tevkifata neden olacak bir vergi sorumluluğu doğmamaktadır.

Uygulamada işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilebilecek kazanç unsuru ticari kazançtır. Bunların bulunmaması hallerinde dar mükelleflerin Türkiye’de mukim kişilerle yapılan muamelelerin niteliğinin diğer kazanç unsurları bakımından değerlendirilmesi gerekir. Ancak, dar mükellefin işyeri veya daimi temsilcisi olmaksızın Türkiye’den elde ettiği kazancın niteliği

¹ 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 156’ncı maddesinde işyeri; “Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette işyeri; mağaza, yazıhane, idarehane, müayenehane, 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.”

² 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 8’inci maddesi “daimi temsilci, bir hizmet veya vekalet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya mütaaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimsedir.”

pekala ticari olabilir. Fakat bu durumda işleme taraf olan Türkiye’de mukim mükellefler için bir tevkifat yükümlülüğü doğmayacaktır. Zira GVK’da vergi tevkifatını düzenleyen 94. maddesinde, ilk bentte sayılmış kişi veya kurumların tevkifat yapması gereken haller her bir bentte ayrı ayrı düzenlenmiş olup bunların içerisinde ticari kazançta değinilmemektedir.

Örneğin; yurtdışında mukim bir kişinin Türkiye’den bir mükellefe satmış olduğu makine için sonradan bakım onarım hizmeti vermesi halinde, yurtdışı mukim şahsın Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi olmaması halinde bu faaliyetten doğan kazancı ticari kazanç niteliğinde değerlendirilemeyecek olup, hizmetin niteliği gereği uzmanlık ve bilgi birikimi gerektirdiği varsayımıyla serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Yahut örneği şu şekilde çeşitlendirirsek; Türkiye’de mukim bir tacir, yurtdışına makine ihracatı yapmak için ilgili ülkede ikamet eden bir dar mükelleften pazar araştırması hizmeti alması durumunda; söz konusu hizmet dar mükellefin esas faaliyet konusunu teşkil ediyor ve yurtdışında yerleşik bağımsız bir faaliyeti mevcutsa ticari kazanç olarak değerlendirilmelidir. Bu durumda 94. maddede ticari kazançla ilişkin bir tevkifat yükümlülüğü getirilmediğinden tam mükellef için vergi sorumluluğu doğmayacaktır. Ancak, dar mükellefin ilgili ülkede bu konuya ilişkin yerleşik bir faaliyeti olmaksızın Türkiye’deki tacirle yapmış olduğu sözleşmeye istinaden vermiş olduğu münhasır bir hizmet ise bir işverene bağlı olarak verilen hizmet statüsüne girecek ve kazanç ücret olarak değerlendirilecektir. Bu durumda tam mükellef tacir için, dar mükellefe yapılacak ödemelerden tevkifat yükümlülüğü doğacaktır.

7. maddede sıkça değinilen “ödemenin Türkiye’de

yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılmasıdır.” olarak tanımlanmıştır. Anlaşılacağı üzere, dar mükellefin kazancını Türkiye’de elde etmiş sayılması yani muameleye taraf olan tam mükellefler için tevkifat yükümlülüğünün doğması için tek şart işlemin Türkiye’de gerçekleşmiş olması değildir. İşlem yurtdışında gerçekleşmiş olsa da, dar mükellef kazancını Türkiye’den elde etmiş sayılabilmektedir. Hizmetin yurtdışında ifa edilmiş olması hatta tam mükellefin söz konusu hizmetten yurtdışında faydalanması dahi bu hususta fark yaratacak bir durum değildir. Nihayetinde ödeme Türkiye’den gerçekleşmişse veya ödeme bilfiil yurtdışında yapılmış olsa dahi tam mükellefin yasal defter kayıtlarına yansıtılması münasebetiyle sorumluluk kapsamında tevkifat yükümlülüğü doğacaktır. Bu hususta, ödemenin, tam mükellefin yurtdışındaki işyeri veya daimi temsilcisi vasıtasıyla yapılmış olması durumunda, kanun metnindeki “karından ayrılması” terimine temas etmekte ve dar mükellef kazancını bu şekilde de Türkiye’den elde etmiş sayılmaktadır.

1.2- Kurumların Yurtdışı İşlemlerindeki Tevkifat Yükümlülüğü

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, gerek mükellefiyet türüne göre yükümlülük noktasında gerek kazancın Türkiye’den elde edilmiş sayılması noktasında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile aynı prensipte olup mezkûr kanunun “Tam ve Dar Mükellefiyet” başlıklı 3. maddesi, tam mükellef kurumların³ yurtiçi/yurtdışı ayrımı yapılmaksızın tüm kazançlarının bu kanuna göre vergiye tabi olacağını, dar mükelleflerin⁴ ise yalnızca Türkiye üzerinden elde ettikleri kazançların vergilendirileceğini belirtmektedir.

³ Tam Mükellef Kurum: 5520 sayılı Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye’de bulunanlar tam mükellef rejimine tabidir.

⁴ Dar Mükellef Kurum: 5520 sayılı Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar

Dar mükellef kurumların kazancını Türkiye'den elde etmiş olması hususunda yukarıda açıklanan Kanun maddesinin (4) numaralı fıkrasında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa atıf yapılmakta olup bu iki kanunda da değerlendirme ve elde etme kavramlarında aynı hükümler geçerlidir.

Dar mükellef kurumların bir işyeri veya daimi temsilci olmaksızın Türkiye'den elde ettikleri kazancın vergilendirilmesi "Dar Mükellefiyette Vergi Kesintisi" başlıklı 30. madde hükümleri çerçevesinde yapılır. Mezkur maddede bakanlar kurulu kararlarınca belirlenen oranlar dahilinde her bir kazanç unsurundan yapılacak tevkifat belirtilmektedir.

Genel olarak, GVK 75. maddenin (1), (2) ve (3) numaraları bentlerinde sayılan hisse senedi ve iştirak senetlerinden elde edilen kar payları hariç, menkul sermaye iratlarından elde edilen kazançlarda, finansal aracı kuruluşlarınca GVK Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifat yapılmaktadır. GVK 75. maddenin (1), (2) ve (3) numaraları bentlerinde sayılan menkul sermaye iradı niteliğindeki kazançları işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edenler hariç olmak üzere bu kazançları elde edenlerden, karı dağıtan tam mükellef kurum tarafından 5520 sayılı Kanunun 30/3 bendi gereği %15 oranında tevkifat yapılmalıdır.

30. maddenin (2) numaralı bendi özellikli bir durum arz etmektedir. Kanun metnine göre; *"Ticarî veya ziraî kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden"* muameleye taraf olan tam mükellefler tarafından tevkifat yapılması hükmedilmektedir. Buna göre Kanun metninde sayılan bu kazançları elde eden dar mükellef kurumların, Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunsada dahi tevkifat yükümlülüğü bu bent hükmüne dayanılarak devam etmektedir.

Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellef kurumların, elde ettiği kazancın niteliğinin ticari olması halinde, Gelir Vergisi Kanunu'ndaki yorumu aynen tatbik etmek suretiyle, 5520 sayılı KVK'da tevkifat yükümlülüğü getiren 30. madde hükmünde ticari kazançlar üzerinden yapılması gereken bir tevkifat belirtilmediğinden bu işlemlerde muameleye taraf olan tam mükellefler nezdinde vergi sorumluluğu doğmamaktadır.

1.3- Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Tevkifatın Esasları ve Beyanı

Kazancı elde eden tarafın hukuki kişiliği hangi kanun hükmünün icra edileceğinin belirlenmesi bakımından önemlidir. Karıştırılmaması gereken husus, tevkifatı yapmakla yükümlü olanın değil, kazancı elde eden ve kazancı üzerinden tevkifat yapılacak olan dar mükellefin hukuki kişiliğinin dikkate alınacak olmasıdır.

1.3.1- Kazancı Elde Eden Dar Mükellefin Gerçek Kişi Olması

Gelir Vergisi Kanunu'nda; yıllık, muhtasar ve münferit olmak üzere üç çeşit beyanname belirtilmiştir. Dar mükelleflerin kazancını işyeri veya daimi temsilcisi vasıtasıyla elde etmesi durumunda, GVK 92. madde hükmüne göre Türkiye'deki vergi muhatabının oturduğu yerin, Türkiye'de vergi muhatabı yoksa işyerinin, işyeri birden fazla ise bu işyerlerinden herhangi birisinin bulunduğu yer vergi dairesine yıllık beyanname vermek durumundadırlar ve bu durumda muameleye taraf olan tam mükellefler açısından vergi sorumluluğu doğmamaktadır.

Kazancı elde eden dar mükellefin Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmadığı hallerde, muameleye taraf olan kişilerin GVK 94. maddenin ilk bendinde *"Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler,*

yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, ziraî kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler” sayılan kişi veya kurumlardan olması durumunda, 7. madde hükümleri de göz önünde bulundurularak tevkifat yükümlülüğü doğacaktır.

Vergi sorumluluğunun doğduğu hallerde uygulanması gereken esaslar GVK 96. maddede tevkifatın nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanacağı belirtilmekte olup bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder. Ayrıca vergi tevkifatı, ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden yapılır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır.

Vergi sorumlularının dar mükelleflerle yapmış olduğu anlaşma çerçevesinde belirlenen ödeme tutarları net, yani tevkifattan sonraki tutar olarak kabul edilmektedir. Buna göre 94. maddede %20 tevkifat oranı belirlenmiş bir işleme ilişkin 1.000,00 TL ödeme üzerinden anlaşılmışsa, yapılması gereken tevkifat tutarı; (1.000,00/0,80) işlemi ile brüte iblağ edilerek bulunan 1.250,00 TL ile net ödenen 1.000,00 TL arasındaki 250,00 TL olarak hesaplanır.

94’üncü maddede yazılı ödemelerden yapılan vergi tevkifatı, vergi kesenin kayıt ve hesaplarında ayrıca gösterilir ve 98. maddede belirtilen “94 üncü madde gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın yirmüçüncü günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar” hüküm çerçevesinde ödemek durumundadırlar.

Gelir Vergisi Kanunu “Toplama Yapılmayan Haller” başlıklı 86. maddesinin 2. bendine göre; dar mükelleflerin, tamamı Türkiye’de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratları için yıllık beyanname verilmez. Dar mükellefiyete tabi olanların, 94. maddede sayılanlarla yapılan faaliyetlerinden elde ettiği kazançlardan ve yıllık beyanname ile bildirmeye mecbur olmadıkları kazanç ve iratlardan, vergisi tevkif suretiyle alınmamış olanları münferit beyanname ile bildirilmesi ve ödenmesi söz konusu dar mükelleflerin yükümlülüğündedir. Bu hususta Münferit beyannamenin verilmesi başlıklı 101. madde hükümleri uygulanmaktadır.

1.3.2- Kazancı Elde Eden Dar Mükellefin Kurum Olması

Dar mükellef kurumların vergilendirilmesine ilişkin en temel kaide Kanun’un 22. maddesinin (1) ve (2) numaralı bentlerinde belirtildiği üzere;

“(1) Dar mükellef kurumların iş yeri veya daîmî temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır.

(2) 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.” hükmüdür.

Yukarıda belirtilen 22/1 hükmünden anlaşılabacağı üzere dar mükellefin Türkiye’de temsilcisi varsa muameleye taraf olan tam mükellefler için vergi sorumluluğu doğmamakta, verginin beyanı ve ödemesi dar mükellef kurumların temsilcileri vasıtasıyla yıllık beyanname vermek suretiyle gerçekleştirilecektir.

Vergi sorumluluğu noktasında hüküm ifade eden 28. maddenin (1) numaralı bendi şu şekil-

dedir; “*Dar mükellefiyete tâbi yabancı kurumların vergisi, bunlar hesabına Türkiye’deki müdür veya temsilcileri; müdür veya temsilcileri mevcut değil ise kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar adına tarh olunur.*” Bahsi geçen “*kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar*” Kanun’un 30. maddesinin (1) numaralı bendinde sayılmış olup 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun 94. maddesinin ilk bendiyle tamamen aynıdır. KVK 30/1 de sayılanların beyan ve ödeme sorumluluğuna ilişkin 31. madde hükmü söz konusu tevkifatın muhtasar beyanname ile bildirilmesi gerekliliğini belirtmektedir. Söz konusu beyanname ile tarh olunan vergi, vergi sorumlularınca beyannamenin verildiği ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar ödenir.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nda, 193 sayılı GVK’da belirtilen münferit beyannameye ikame olarak özel beyandan bahsedilir. Kanun’un 26. maddenin (1) numaralı bendi hükmü şu şekildedir; “*Dar mükellefiyete tâbi olan yabancı kurumların vergiye tâbi kazancının Gelir Vergisi Kanununda yazılı diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret bulunması halinde, yabancı kurum veya Türkiye’de adına hareket eden kimse, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren onbeş gün içinde Kanunun 27 nci maddesinde belirtilen vergi dairesine beyanname ile bildirmek zorundadır.*”

Söz konusu Kanun metninin parantez içinde belirtilen kazanç unsurları için kanunun 30/2 hükmü uyarınca, ticarî veya ziraî kazanca dahil olup olmadığına bakılmaksızın muameleye taraf olanlarca tevkifat yükümlülüğü vardır.

Bunun dışında GVK’da belirtilen diğer kazanç ve iratlar kapsamındaki kazançlara ilişkin özel beyanname verme yükümlülüğü olduğuna değinilmektedir. Söz konusu kazançlar, herhangi bir mal veya hakkın elden çıkarılması yahut arazi faaliyetlerden yani GVK 82. maddede sayılan iş-

lemlerden elde edilen kazançlardır. Bu kazancın mahiyeti gereği muameleye taraf olana vergi sorumluluğu yüklenilmesi mümkün değildir. Örneğin; dar mükellef bir kurumun Türkiye’de sahip olduğu arsa, arazi vb. duran varlıklarını elden çıkarması neticesinde, ilk iktisap bedeli ile elden çıkarma bedeli arasında oluşan farkın kazanç unsuru olarak vergilendirileceği tabiidir. Söz konusu duran varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazancın beyanı ve ödenmesi yükümlülüğü, dar mükellef kurumun Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcisi olmaması durumunda dahi karşı tarafın değil dar mükellef kurumun üzerinde olacaktır. Bu durumda muameleye taraf olanın tam mükellef olup olmamasının önemi yoktur. Ayrıca söz konusu kazancın unsurunun tespitinde GVK’ya atıf yapılmış olsa da, KVK 26. maddenin (2) numaralı bendi “*Diğer kazanç ve iratlara ilişkin olarak Türkiye’ye bizzat getirilen nakdî veya aynî sermaye karşılığında elde edilen menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin elden çıkarılması sırasında oluşan kur farkı kazancına dair hükümler hariç olmak üzere, Gelir Vergisi Kanununda yer alan vergilendirmeme hususundaki istisna, kayıt, şart ve sürelerle ait sınırlamalar dikkate alınmaz.*” hükmü gereği, beyan edilecek kazancın tespitinde GVK’da belirtilen istisna hükümleri dikkate alınmayacaktır. Bu kapsamda elde edilen kazançlar, 27. maddede belirtilen yer vergi dairelerine beyan edilecek ve beyanname verme süresi içerisinde de ödenecektir. Söz konusu örneğimizde, 27/1-a hükmü gereği “*Taşınmazların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarda taşınmazın bulunduğu*” yer vergi dairesine, elden çıkarılma tarihinden itibaren 15 gün içerisinde beyan ve ödemesi yapılmalıdır.

2- YURTDIŞI İŞLEMLERİN HARCAMA ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

Kamu finansmanında oldukça büyük bir öneme sahip olan harcama üzerinden alınan ve do-

laylı vergi statüsündeki Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi, ülkemiz vergi gelirlerinin neredeyse %70'ini temin etmektedir. Bu vergilerde tevkifat müessesesindeki temel anlayış; "vergi alacağının emniyet altına alınması" kavramıdır.

Muamele vergilerinde, gelir üzerinden alınan vergilerden farklı olarak verginin yüklenicisi ile verginin mükellefi aynı kişiler değildir. Mükellefler, ödemekle yükümlü oldukları bu vergiyi nihai tüketicie yansıtmakta, fiyatlar yoluyla tüketicie yansıtip tahsil ettikleri bu vergiyi vergi idaresine ödeyerek devlet adına bir nevi tahsilatlık yapmaktadırlar.

Yurtdışı ile yapılan bir takım işlemlerde bu silsile devletin aleyhine olacak bir hal almakta ve verginin yüklenicisi yurtiçinde ancak beyan ve ödemekle yükümlü olan mükellef yurtdışında yani devletin takip ve egemenlik alanı dışında bulunmaktadır. Bu gibi durumlarda vergi kanunları, vergi alacağını güvence altına almak üzere dizayn edilmiş olup, verginin beyan ve ödenmesinden, işleme taraf olan Türkiye'deki muhatabı sorumlu tutmaktadır.

2.1- Yurt Dışı İşlemlerde Katma Değer Vergisi Tevkifatı

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, hüküm ve icrası bakımından, gelir üzerinden alınan doğrudan vergilerden büyük farklılıklar içermekte olup, her türlü ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetin ve dahi her türlü ithalat işleminin Kanun'da belirtilen istisnaların dışında kayıtsız şartsız vergilendirilmesini temin etmektedir. Öyle ki vergiye tabi faaliyetlerin kanuni gereklilikler üzerine yapılması, resmi makamlarca icra edilmesi veya bunları yapanların hukuki statü ve kişilikleri, ikametgah veya işyerlerinin yahut kanuni merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmamasının vergilendirmeye dair hiçbir farklılık doğurmayacağı Kanun'un 1. maddesinde açıkça belirtilmektedir.

KDV, bir muamele vergisi olarak teslim ve hizmetin ifasını vergilendirmekte olup, verginin

mükellefi, teslimi ve hizmetin ifasını gerçekleştirenlerdir. Kanun, "Vergi Sorumlusu" başlıklı 9. maddesinin ilk fıkrasında belirtilen "*Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.*" hükmü ile tevkifat yükümlülüğünü getirmektedir.

Maddede belirtilen işlemlere taraf olanlar, kendine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişi ve/veya kurumlardır. Bunlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten mükellef gibi sorumlu olacaklardır. Bu husus ihtiyari değildir. Sorumlular tarafından yerine getirilmesi zorunlu tutulmuş bir yükümlülüktür.

Yurtdışından yapılan hizmet alımlarının, muameleye taraf olan Türkiye'deki yerleşikler nezdinde sorumluluk doğurabilmesi için evvela işlemin KDV'ye tabi olması yani verginin konusuna girmesi ve vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi gerekmektedir. İşte bu husus, işlem nezdinde özellik arz eden durumlar doğurabilmektedir.

Bir muamelenin 3065 sayılı Kanuna göre KDV'ye tabi olmasının yegane şartı, işlemin Türkiye'de yapılmış olmasıdır. Aynı Kanun'un (6/b) maddesinde ise Türkiye'de yapılan veya faydalanan hizmetlerin Türkiye'de ifa edilmiş sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların Türkiye'de yaptığı hizmetler ile bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye'de faydalanan hizmetler KDV'ye tabi olacaktır.

Kanun metninden ve KDV Uygulama Genel Tebliğinde belirtilen açıklamalardan anlaşılacağı üzere, yurtdışında mukim kişilerin Türkiye'ye gelip icra ettikleri hizmetten istifade edilmesinde verginin doğması hususunda hiçbir tereddüt yoktur. Ancak verginin konusuna girmesi için

hizmetin Türkiye’de icra edilmesi şart olmamakla beraber, Türkiye’de faydalanılmış olması dahi yeterlidir.

Yurtdışında icra edilmiş bir hizmetin Türkiye’de faydalanılmış sayılması zaman zaman muallak durumlar ve yorum farklılıkları yaratmaktadır. Hizmetin, Türkiye’deki işlemlere ilişkin alınmış olması mı yoksa yurtdışındaki işlemlere yönelik alınmış olsa da, kazancın merkezinin nihai olarak Türkiye’deki genel merkezin olacağı yorumu mu yapılmalıdır?

KDV, gelirin değil malın teslimin ve hizmetin ifasının vergilendirilmesi esasına dayanır. Dolayısıyla kazancın yönü değil, istifade edilen hizmet neticesinde temin edilen mal veya hizmetin yönü önemlidir. Bu hizmetten temin edilen fayda neticesinde ortaya çıkan mal veya hizmet yeniden yurtdışına yönelecekse bu işlemde Türkiye’de faydalandığı söz edilemez. Söz konusu temin edilen mal veya hizmet yurtiçi satışa yönelikse bu hizmetten Türkiye’de yararlanıldığından söz edilebilir. Yine aynı şekilde Türkiye’deki bir firmanın yurt dışından ithal edeceği mallara ilişkin olarak yurt dışındaki firmadan yurtdışında aldığı kalite kontrol, barkodlama, elleçleme vb. hizmetlerden Türkiye’de faydalandığından, bu hizmetler genel esaslar çerçevesinde KDV’ye tabi olacaktır. Aynı hizmet, yurtdışına ihraç edilecek mallara ilişkin alınmış olsaydı bu hizmetten Türkiye’de faydalandığından bahsedilemeyecektir.

Bu hususta işlemin KDV’ye tabi olmasına dair karmaşıklığı önlemek açısından nihai malın veya hizmetin ne yönde olduğuyla ilgilenmek daha pratik bir yaklaşımdır. Nihai mal veya hizmet Türkiye’ye yönelik ise hizmetten Türkiye’de faydalandığı kabul edilerek KDV doğacak, nihai mal veya hizmet Türkiye dışına yöneliyorsa hizmetten Türkiye’de faydalandığı kabul edilmeyecek KDV’den söz edilmeyecektir.

Örneklerle açıklamak gerekirse, Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan kişiler tarafından Türkiye’de yerleşik

kişilere verilen aşağıdaki işlemler KDV’nin konusuna girmeyecektir;

- Yurt dışına yapılacak ihracat işlemlerine ilişkin pazar araştırması, hukuki ve mali danışmanlık hizmetleri,

- Yurt dışında yapılacak inşaat, bakım ve onarım işlemlerine yönelik alınan mimari, teknik ve diğer hizmetler,

- Yurt dışına verilecek mimari proje hizmeti için yine yurt dışından temin edilen elektronik alt yapı hizmetleri,

Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan kişiler tarafından Türkiye’de yerleşik kişilere verilen aşağıdaki işlemler KDV’nin konusuna girmektedir;

- Yurt dışından yapılacak ithalat işlemlerine ilişkin pazar araştırması, hukuki ve mali danışmanlık hizmetleri,

- Yurt içinde yapılacak inşaat, bakım ve onarım işlemlerine yönelik yurt dışından alınan mimari, teknik ve diğer hizmetler,

- Yurt içinde verilecek mimari proje hizmeti için yurt dışından temin edilen elektronik alt yapı veya mimari proje hizmetleri,

Yukarıda verilen örneklerde KDV’ye tabi işlemlere taraf olan Türkiye’de mukim kişi veya kurumlar, verginin beyan ve ödenmesinden sorumlu sıfatıyla alacaklı vergi idaresine karşı muhataptır. KDV’nin sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi için hizmetten Türkiye’de faydalanan muhatabın KDV mükellefi olması şart değildir. KDV mükellefiyeti bulunmayanlar da söz konusu hizmetler nedeniyle KDV tevkifatı yaparak 2 No. lu KDV Beyannamesi ile beyan etmek ve ödemek zorundadır.

2.1.1- Yurt Dışı İşlemlerde Katma Değer Vergisi Tevkifatının Beyan ve İndirimi

Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan kişiler tarafından Türkiye’de yerleşik kişilere verilen teslim ve hizmetlerde işlemlere taraf olanlar, kendine mal teslim

edilen veya hizmet ifa edilen kişi ve/veya kurumlardır. Bunlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten mükellef gibi sorumlu olacaklardır.

Tevkifat, genel bütçeli idareler hariç (Genel bütçeli idareler, tevkif ettikleri KDV için sorumlu sıfatıyla beyanname vermezler, tevkif edilen KDV doğrudan bunların muhasebe birimlerince gelir kaydedilir), tevkifata tabi işlemin yapıldığı dönemde vergi sorumlularına ait 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilir.

Bu kapsamda, KDVK 10. maddeye göre mal teslimi veya hizmetin ifasının gerçekleşmesi veya evvelinde fatura düzenlenmişse faturanın düzenlenmesi verginin doğması için yeterlidir. Beyanname, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği döneme ilişkin verilir. İşleme ait fatura veya benzeri belge izleyen ay içinde düzenlense dahi sorumlu sıfatıyla beyan, işlemin vuku bulduğu dönemin beyan süresi içinde yapılır.

Tevkifat uygulayan alıcının KDV mükellefiyetinin bulunması ve tevkifat uyguladığı teslim veya hizmeti indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanacak olması halinde, sorumlu sıfatıyla beyan edilen tutar, beyanın yapıldığı ay içinde verilmesi gereken 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılabilir. Bu indirimin dayanağı 2 No.lu KDV Beyannamesi olacaktır.

2.1.2- Katma Değer Vergisi Mükellefi Olmayan Gerçek Kişilere Elektronik Ortamda Sunulan Hizmetler

KDV Kanunu esas olarak, muhatapın mükellefiyetinin olup olmamasının vergi sorumluluğu kavramında fark yaratır bir unsur olarak görmemekte ve sorumluluk doğuracak bir işleme muhatap olmaları durumunda kişilerin mükellefiyetinin olmaması durumunda dahi 2 No.lu beyanname verme yükümlülüğü getirmektedir.

Ancak, 28.11.2017 tarih ve 7061 sayılı Kanunun 41. maddesi ile, 3065 sayılı KDV Kanunu 9. maddesinin ilk fıkrasına 01.01.2018 tarihinden

itibaren yürürlüğe girmek üzere aşağıdaki hüküm eklenmiş olup bu hükümle beraber elektronik ortamda alınan hizmetlerde mükellef olmayanların tevkifat yükümlülüğü kaldırılıp hizmet sunucusuna beyan yükümlülüğü getirilmektedir;

“Şu kadar ki Türkiye’de ikametgâhı, işyeri kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir. Maliye Bakanlığı elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir”

Türkiye’de ikametgâhı, işyeri kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlardan elektronik ortamda hizmet alınması kulağa spesifik bir durum gibi gelse de esasen oldukça yaygın bir durumdur. Türkiye’de mukim kişilerin telefonların işletim sistemlerinin destekledikleri dijital marketlerden indirdikleri ücretli uygulamalar ve uygulama içi satın almalar dahil browser hizmeti veren çeşitli kuruluşlardan da birtakım hizmetler temin edilebilmesi oldukça erişilebilir kolay ve sık işlemlerdir. Bunun yanında e-kitap, e-dergi, web sitesi temini ve tasarımı, dijital ortamda sunulan her türlü programlama hizmeti vb. de bu kapsama girmektedir.

Bu gibi işlemlerde sorumluluk işleme taraf olan gerçek kişilerde olsa da, buradan doğacak vergi alacağının takibi vergi idaresi açısından mümkün değildir. 7061 sayılı Kanun ile KDVK 9. maddeye eklenen bu hüküm ile sorumluluk gerçek kişiler üzerinden kaldırılmış ve mükellef sıfatıyla hizmeti sunan yurtdışı menşei kişi veya kurumlar muhatap alınmıştır. Uygulanabilirliği ve takibinin ne derece verimli olacağı ilerleyen dönemlerde analiz edilebilecek olsa da, mevcut düzenleme ile kanun hükmü ve tebliğ açıklamaları fiili duruma daha yakın ve gerçekçi bir hal almıştır.

Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayıp, Türkiye’de KDV mü-

kellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda hizmet sunanlar, bu hizmetlere ilişkin KDV'yi, "Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti" tesis ettirmek suretiyle beyan ederler.

Söz konusu hizmet sunucuları bu işlemlere ilişkin KDV'yi, 3 No.lu KDV beyannamesi ile elektronik ortamda beyan ederler.

Bu şekilde mükellefiyet tesis ettirenlerin defter tutma ve 213 sayılı Kanunun mükerrer 227'nci maddesi uyarınca meslek mensuplarına imzalatma zorunluluğu bulunmamaktadır. Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti kapsamında beyan edilen hizmetlere ilişkin olması şartıyla, Türkiye'de KDV mükellefiyeti bulunanlardan temin edilen mal ve hizmetler nedeniyle düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV'nin, bu kapsamda beyan edilen işlemlere isabet eden kısmının 3065 sayılı Kanunun (29/1)'inci maddesi kapsamında indirim konusu yapılması mümkündür. Ancak bu durumda söz konusu fatura ve belgelere ilişkin ibraz ve muhafaza yükümlülüğü saklıdır.

Elektronik ortamda sunulan hizmetlerin bir işyeri oluşturacak şekilde verilmesi durumunda (Türkiye'de bir işyerinin oluşup oluşmadığı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenir), bu hizmetlere ilişkin verginin genel esaslar çerçevesinde (1 No.lu KDV beyannamesi ile) beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

2.2- Yurtdışı İşlemlerde Özel Tüketim Vergisi Tevkifatı

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu yurtdışı işlemlerdeki vergi sorumluluğu ilkesi KDV Kanunu ile aynı olup 4. maddenin 2. bendi hükmü "*Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni ve iş merkezlerinin bulunmaması halleri ile gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alın-*

ması amacıyla vergiye tâbi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir." şeklindedir.

ÖTV mükelleflerinin Türkiye'de ikametgâhının, işyerinin, kanuni ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde, verginin konusuna giren malları mükelleften teslim alanlar veya adına hareket edenler, ÖTV'nin beyanı ve ödenmesiyle ilgili ödevlerin yerine getirilmesinden mükellef gibi sorumludur.

Ancak, ÖTV de Kanun'a ekli dört ayrı liste ile her bir listeyi ihtiva eden mallara ilişkin mükellefiyetin doğması farklılık arz etmektedir. Genel olarak, listelerdeki malların imalı, inşası veya ithali durumunda ÖTV'den söz edilebilmekte olup, söz konusu işlemlerin, Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni ve iş merkezi bulunmayanlarca gerçekleştirilip mükellef statüsü kazanmaları ve vergiyi doğuran olayı gerçekleştirmeleri pek muhtemel değildir. Bu sebeple ÖTV kanununun 4/2 bendinde belirtilen vergi sorumluluğunun, KDV Kanunun'daki muadili olan 9/1 hükmü kadar yaygın bir uygulama alanı bulunmamaktadır.

3- ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARININ VERGİ SORUMLULUĞU ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Çifte vergileme, vergiye tabi bir gelirin birden fazla ülkede vergi konusu olması, aynı gelirin hem elde edildiği ülkede hem de geliri elde edenin mukim (yerleşik) olduğu ülkede vergilendirilmesidir. Ülkeler bu istenilmeyen durumu ortadan kaldırmak amacıyla aralarında vergi anlaşmaları yapmaktadırlar. Bu anlaşmalara göre vergileme hakkı yalnızca tek bir ülkeye verilmekte veya ülkeler arasında bölüşülmektedir.

Türkiye Cumhuriyeti Devletinin 01.01.2019 tarihi itibarıyla 85 ülke ile yürürlükte olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması vardır.⁵

⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı "Yürürlükte Bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları" (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm). Erişim tarihi: 14 Mayıs 2019.

Bu anlaşmalarla gelir üzerinden alınan vergiler nezdinde düzenleme yapılmakta olup Katma Değer Vergisi ile Özel Tüketim Vergisi gibi harcamadan üzerinden alınan dolaylı vergilere ilişkin hükümler içermemektedir.

Anlaşmaların 1. maddesinde belirtilen “Bu anlaşma Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olan kişilere uygulanacaktır.” hükmü gereği farklı devletlerin tabiiyetindeki kişiler arasındaki muamelelerin bu anlaşmalar çerçevesinde değerlendirilmesi için, tarafların, aralarında çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşması imzalanmış akit devletlerin mukimi olması gerekir. Burada değinilen kişi kavramı yalnızca gerçek kişileri değil tüzel kişileri de kapsamaktadır.

Anlaşma kapsamına giren kişilerin hangi Devletin mukimi olduğu konusu Anlaşmaların 4. maddesinde yer almaktadır. Anlaşmaların pek çok maddesinde vergileme yetkisi mukim olunan Devlete bırakılmış olduğundan, mukim olunan devletin belirlenmesi bu açıdan önem kazanmaktadır. Buna göre gerçek veya tüzel kişiler ikametgah, ev, kanuni merkez, iş merkezi veya benzeri yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle bir devlette vergi mükellefiyeti altına giriyorlarsa artık bu devletin mukimi olarak kabul edilmektedirler.

193 sayılı GVK’da belirtilen her bir gelir unsuru Anlaşmalarda ayrı ayrı ele alınmakta ve vergileme yetkisi duruma göre mukim olunan ülkeye veya gelirin elde edildiği kaynak ülkeye bırakılmakta, bazen de her iki ülke arasında paylaştırılmaktadır. Yaygın uygulama, vergileme hakkının kazancı elde edenin mukimi olduğu akit devlete ait olduğu şeklindedir. Ancak taraf ülkelerin iç mevzuatlarındaki farklılıklar her bir gelir unsuru nezdinde kimi zaman kaynak ülke kimi zaman ise mukim ülkenin vergilendirme hakkı olduğu şeklinde değişkenlik göstermektedir. Örneğin; gayrimenkul sermaye iradında, kazancı elde edenin mukimi olduğu devletin vergileme hakkı kısıtlanmamakla birlikte, gayrimenkulün bulunduğu devlet tarafından da vergilendirileceği hükmedilmektedir.

İsveç Anlaşması gibi sınırlı sayıdaki bazı ÇVÖ Anlaşmalarımızda, anlaşmaya taraf diğer akit devlet mukiminin Türkiye’de icra ettiği serbest meslek veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetlerinden elde ettiği gelirin Türkiye’de vergilendirilmesi, ödemenin Türkiye mukimi olan bir kişi tarafından veya böyle bir kişi adına yapılması veya ödemenin, bu ödemeyi yapan kişinin Türkiye’de sahip olduğu bir iş yerinden ya da sabit yerden yapılması koşullarından en az birinin gerçekleşmesine bağlanmıştır.

Görüldüğü üzere, ÇVÖ Anlaşmalarında temel bir prensipten söz edilebilmesi mümkün olsa da, gelir unsurları itibarıyla, kazancın nerede elde edildiği, tarafların mukimlik durumu, işyeri/daimi temsilci, ödemenin kim tarafından nereden gerçekleştiği vs. gibi etkenler devletten devlete farklılıklar içerebilmektedir. Bu sebeple, yurt dışı mukim kişilerle yapılan muamelelerde bu anlaşmaların mutlak suretle değerlendirilmesi gerekmektedir.

Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalanmış devletlerde mukim yabancı şahıs veya firmalarla yapılan uluslararası işlemlerde, Türk Vergi Kanunları’na göre kazancın Türkiye’de elde edilmiş olması şartlarının sağlanmış ve verginin doğmuş olmasına rağmen, anlaşma hükümlerine göre vergilendirme hakkı diğer akit devlette olduğundan, Türkiye’de mukim taraflar nezdinde bir vergi sorumluluğu ve tevkifat yükümlülüğü doğmamaktadır.

Vergi kesintisi yapılmasının gerekmediği durumlarda, Türkiye kaynaklı serbest meslek kazancı elde eden diğer ülke mukimlerinde, 4 seri No.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği ekinde yer alan 1 No.lu formun eksiksiz olarak doldurularak hizmet alımına başlandığı tarihten itibaren 30 gün içinde vergi sorumlularına verilmesi gerekmektedir. Söz konusu tebliğin ekinde yer alan 2 No.lu formun ise vergi sorumlularınca doldurularak, hizmet sunucuları tarafından kendilerine verilen 1 No.lu form

ve varsa hizmete ilişkin yazılı sözleşme örneği ile birlikte, ödeme yapılmasından önce bağlı olunan vergi dairesine/mal müdürlüğüne verilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, ilgili anlaşmaların hükümlerinden yararlanmak isteyen diğer akit devletin mukimi yabancı şahıs veya firmaların, kendi ülkelerinin yetkili birimlerinden alacakları noter veya ilgili ülkedeki Türk konsolosluklarınca tasdikli mukimlik belgesini Türkiye'deki işleme taraf olanlara sunmaları ve bunu Türkiye mukimi mükellefin gerektiği durumlarda bağlı olduğu vergi dairesine ibraz etmesi gerekmektedir. Mukimlik belgesinin ibraz edilmediği durumlarda iç mevzuat hükümlerine göre değerlendirme yapılacaktır.

Türkiye'de mukim olanlar yönünden mukimlik belgesini; Gelir İdaresi Başkanlığı, sadece kendi mükellefleri ile sınırlı olmak üzere İstanbul Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı ile kendilerine bağlı vergi dairelerinde sürekli mükellefiyeti bulunan gerçek ve tüzel kişilere ve kendi yetki alanları sınırları içerisinde ikamet eden ve mükellefiyeti olmayan gerçek TC uyruklu kişilere Ankara, Antalya, Bursa, İstanbul, İzmir, Kocaeli ve Trabzon Vergi Dairesi Başkanlıkları tarafından düzenlenmektedir.

SONUÇ

Mükelleflerin vergi kanunlarına yeterince nüfus edemeyişleri, idarenin vergi kaybına yol açabildiği gibi zaman zaman mükelleflerin fazla ve yersiz vergi ödemeleri sonucunu da doğurabilmektedir. Bu iki durumun da ortaya çıkma ihtimalinin en yüksek olduğu durumlar, mükelleflerin yurt dışıyla yaptıkları kazanç sağlayıcı veya gider/maliyet oluşturacak işlemleridir.

En nihayetinde, kanun koyucunun yurt dışıyla yapılan işlemleri, gelir ve kurumlar vergisi ile katma değer vergisi yönünden farklı bir bakış açısıyla değerlendirdiği görülmektedir. Gelir üzerinden alınan vergilerde önemli olan kazancın Türkiye'den elde edilmiş olması veya değerlendirilmesidir. En

temel yaklaşımla geliri elde eden kişi mükelleftir. Ancak mükellef, mukimlik esası kapsamında devletin egemenlik alanı dışında ise de vergi gelirinden vazgeçilmemekte ve vergilendirme muameleye taraf olan tam mükellefin sorumlu tutulması vasıtasıyla gerçekleştirilmektedir.

KDV'de ise vergilendirmenin esas prensip mal tesliminin veya hizmet ifasının Türk topraklarında gerçekleştirilmiş olmasıdır. İşlemi gerçekleştirenin uyruğunun, hukuki kişiliğinin, mükellefiyetinin, ikametinin hiçbir önemi yoktur. Vergiyi doğuran olayı gerçekleşmesi halinde, vergiyi ödemekle yükümlü olan yani yükleniciden tahsil eden tarafın devletin egemenlik sahasının dışında olması durumunda, verginin ödenmesinden işleme taraf olan tam mükellef sorumlu tutulmaktadır.

Ancak her devletin, hâkimiyet alanı içerisinde kendi vergilendirme rejimi bulunmakta ve uluslararası işlemlerde de vergiyi doğuran tek bir olay için birden fazla devletin kendi mevzuatı çerçevesinde vergilendirme hakkı doğabilmektedir. Devletler arasında imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıyla uluslararası ticarete sekte vurabilecek bu mükerrer vergilendirme ihtimalinin önüne geçilmektedir.

Anayasamızın 90. maddesinin son fıkrasına göre, usulüne uygun yürürlüğe konulmuş milletlerarası anlaşmalar kanun hükmündedir. Milletlerarası anlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası anlaşma hükümleri esas alınır. En temel hukuk kaidelerinden biri olan normlar hiyerarşisine göre milletlerarası anlaşmalar anayasadan sonra gelmekle birlikte kanunlardan önce hüküm ifade etmektedir.

Gerek mükelleflerin gerekse vergi uygulamalarıyla ilgili görevlilerin, uygulamada iç mevzuat hükümlerimizin yanı sıra bu anlaşmaları da dikkate almaları gerekmektedir. Zira Türk Vergi Kanunları'na göre gelir veya kurumlar vergisi kapsamında tevkifat yükümlülüğü olan mükel-

leflerin, karşı tarafın mukimi olduğu devlet ile imzalanmış anlaşma kapsamında, vergilendirme hakkı tamamen diğer devlete verilmişse, herhangi bir vergisel sorumluluğu kalmamaktadır. Bu durumda tam mükelleflerin işlem yaptıkları karşı taraftan mutlak suretle mukimlik belgesini temin etmeleri ve resmi makamlarca talep edilmesi ihtimaline karşı bu belgeyi muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün bulunduğunu bilmeleri gerekmektedir. Herhangi bir inceleme esnasında bu belgenin ibraz edilmemesi halinde, iç mevzuat hükümlerine göre değerlendirme yapılacak olup, işleme taraf olan tam mükellef kişi veya kurumlar tevkifat yükümlülüğünün yerine getirilmemesinden doğan vergi ziyanının sorumlusu olarak görülecektir.

Ancak, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları gelir üzerinden alınan vergileri kapsama aldığından, bu anlaşmalar dâhilinde vergi tevkifat yükümlülüğü bulunmayan mükelleflerin KDV sorumluluklarını ihmal etmemeleri gerekmektedir.

Belirli bir ölçeği aşmış mükellefler için dış pazarlara açılmanın neredeyse zorunluluk haline geldiği günümüz konjonktüründe, uluslararası

işlemlerdeki devletin kontrol imkânının daha geniş ve sıkı olduğu mal ticareti ile devletin kontrol imkânlarının nispeten daha sınırlı olduğu hizmet ticaretinde de vergi kaçınılmaz bir temas noktasıdır. Kanunların uygulanması, vergi kayıplarının yaşanmaması ve mükellefler açısından yersiz vergi ödemelerinin doğmaması için mükellefler ve uygulayıcı meslek mensuplarınca vergi kanunlarının ilgili hükümleri ile devletler arasındaki çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının değerlendirilmesi hususunda geniş açılı bir yaklaşım ve hassasiyet gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu
- 258 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği
- 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- 4 seri No.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği