

Prof. Dr. Dođan ŐENYÜZ

Uludađ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

# Yabancıların Danışmanlık, Proje, Montaj Hizmetlerinden Elde Ettikleri Kazançların Vergilendirilmesi ve Bunlara Ödeme Yapanların Vergisel Sorumlulukları

## GİRİŐ

Günümüzde uluslararası sermaye ve yatırım hareketlerine bağlı olarak yurt içindeki işletmelerin danışmanlık, plan, proje, montaj, mühendislik, kontrol, teknik, mali ve hukuki konulara yönelik danışmanlık hizmetlerini yurt dışındaki mukim kişilerden sağlanması yoluna gitmeleri sıklıkla karşılaşılan durumlardandır. Türkiye'deki işletmeler tarafından yabancı ülkede yerleşik kişi ve kurumlardan (bu sıfatları dolayısıyla dar mükellef olarak nitelendirilmektedirler) alınan danışmanlık, proje ve montaj işleri yaygın bir yer tutmaktadır<sup>1</sup>. Belirtilen nitelikteki hizmetlerden kazanç elde edenlerin vergilendirilmesi; hizmeti sunanın gerçek kişi veya kurum olmasına, tam veya dar mükellef sayılması, bunlara ödeme yapanların vergi sorumlusu olup olmamalarına, hizmet sunanın mukimi olduğu devlet (yabancı ülke) ile Türkiye arasında vergi anlaşması bulunup bulunmamasına göre farklılık arz etmektedir. Bu noktadan hareketle bu makalenin konusunu, belirtilen faaliyetlerden elde edilen

kazançların vergileme yöntemine ilişkin genel esasların açıklanması oluşturmaktadır.

Danışmanlık, plan, proje, montaj, mühendislik, kontrol, teknik, mali ve hukuki konulara yönelik danışmanlık hizmetleri ile ilgili faaliyetlerin gerçek kişiler yanında kurumlar tarafından da icra edilebileceği dikkate alındığında konunun öncelikle elde edilen gerçek kişi veya kurum olması temel ayırımına göre ele alınmasında yarar görülmüştür.

## A- SERBEST MESLEK FAALİYETİNİN GERÇEK KİŞİ TARAFINDAN İFASI

### 1- Faaliyetin Gelir Unsurları Karşısındaki Konumu

Bir faaliyetin vergi ile ilişkisini kuran birinci husus onun verginin konusuna giren bir nitelik taşıyıp taşımadığının tespiti noktasında başlar. Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 1. maddesinde gelir; "Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir.

## Kolektif ve adi komandit şirketlerin tüzel kişiliği olmakla birlikte vergi hukuku bakımından, kişiliği yok kabul edilerek, vergileme ortaklar bazında yapılıır.

Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratlarının safi tutarıdır” şeklinde tanımlanmıştır. 2. maddesinde gelirin unsurlarının neler olduğuna yer verilmiştir. Bunlar;

- Ticari Kazançlar,
  - Zirai Kazançlar,
  - Ücretler,
  - Serbest Meslek Kazançları,
  - Gayrimenkul Sermaye İratları,
  - Menkul Sermaye İratları,
  - Diğer Kazanç ve İratlar
- olarak unsurlara ayrılmıştır.

Belirtilen montaj, plan, proje, danışmanlık vb. faaliyetlerden sağlanan gelirler faaliyetin arz ettiği niteliğe göre serbest meslek kazancı (arızı serbest meslek veya arızı ticari kazançlar dahil), ücret veya ticari kazanç olarak değerlendirilebilir. Başka bir anlatımla hizmet faaliyeti karşılığında yapılan ödemelerin hangi gelir unsuruna girdiği; serbest meslek kazancı mı yoksa ücret mi veyahut ticari kazanç olarak mı nitelendirilmelidir ki vergilendirme bu gelir unsurlarının tabi oldukları esaslara göre yapılabilir.

Kanununun 65. maddesinin ikinci fıkrasında, serbest meslek faaliyeti “sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye ve ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır” biçiminde tanımlanmıştır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere serbest meslek kazancı; ticari mahiyette olmamak üzere bilgi ve şahsi mesai içeren emeğin bağımsız olarak ve süreklilik gösterecek şekilde sunulması karşılığında elde edilen gelirler olmaktadır. Bir faaliyet tanımı da yer alan ve aşağıda kısaca açıklamaya çalışılan özellikleri bir arada taşıyorsa o zaman serbest meslek kazancı olarak değerlendirilir. Aksi takdirde, o faaliyet serbest meslek kazancı olarak değerlendirilemez.

Tam ve dar mükelleflerin serbest meslek faaliyetlerini adi, kolektif veya adi komandit şirket olarak sürdürülen serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen kazançlar da serbest meslek kazancı olarak kabul edilmiştir. Bu şirketlerden kolektif ve adi komandit şirketlerin tüzel kişiliği olmakla birlikte vergi hukuku bakımından, kişiliği yok kabul edilerek, vergileme ortaklar bazında yapılıır. Bir başka ifadeyle adi, kolektif ve adi komandit şirketlerin serbest meslek faaliyeti ile iştigal etmeleri halinde ortakların her birinin kazancı serbest meslek kazancı kabul edilecektir. Türkiye’de bulunan yabancı adi, kolektif ve adi komandit şirketler için de aynısı geçerlidir.

Aşağıda belirtilen üç özelliğe sahip olan faaliyet GVK’ya göre serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilecektir. Ayrıca belirtilecek özellikleri taşıyan her faaliyet sonucunda elde edilen gelir serbest meslek kazancı olmakla birlikte; GVK md. 65/3 ve 66 da sayılan bazı meslek gruplarınınca elde edilen gelirler, bu özellikleri taşıyıp taşımadığına bakılmaksızın serbest meslek kazancı kabul edilmiştir.

### a. Faaliyetin Sermayeden Çok Şahsi Mesaiye ve İلمي veya Mesleki Bilgi ve Uzmanlığa Dayanması

Serbest meslek faaliyetinde sermaye pek ağırlık taşımaz. Faaliyette ağırlık taşıyan üretim faktörü şahsi mesai çerçevesinde sunulan nitelikli emek olup, emeğin ilmi veya mesleki bilgi ve uzmanlığa dayanması gerekir. Avukatlık, tıp doktorluğu, veterinerlik, mühendislik, heykeltıraşlık, diş hekimliği, mali, hukuki veya teknik danışmanlık vb. meslekler böyledir. Bu mesleklerde sermaye yok değildir. Her mesleki faaliyetin icrasında az veya çok sermaye bulunur. Örneğin, bir doktorun mesleğin icrası için gerekli alet ve edevatı, röntgen cihazı, avukatın bilgisayar sistemi, mühendisin çizim ekipmanı vb. bu faaliyetlerin sermaye tarafını oluşturur. Bütün bunlara karşın sermayenin üretim içindeki payı ikinci planda olup, ihtiyaç duyulan sermaye miktarı o faaliyetlerin serbest meslek faaliyeti olma vasfını etkilemez. Bazı meslek ve faaliyetlerde ise bireysel emek ağırlığına göre, sermaye ve organizasyonun ağırlığı ön plana çıkmaktadır. O zaman faaliyet ticari bir organizasyonun varlığını gerektiren ölçüye ulaşmış demektir ki, faaliyet ticari niteliğine bürünür. Bu yüzden bir doktorun özel hastane açması ve eczacının eczane işletmesi veya

mühendisin inşaat işleriyle uğraşması ticari kazanç olarak değerlendirilir. Bu özellik ticari faaliyetle serbest meslek faaliyetin sınırlarını ortaya koyması açısından önemlidir.

#### b. Faaliyetin Kişisel Sorumluluk Altında Kendi Nam ve Hesabına Yapılması

Hizmet faaliyetleri bağımsız nitelikte ifa edilebileceği gibi, bağımlı nitelikte yani bir işverene bağlı olarak da ifa edilebilir. Bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti sayılması için emeğin mesleki bilgi ve uzmanlığa dayanması yanında, bir işverene bağlı olmaksızın kendi sorumluluğu altında ve kendi nam ve hesabına sunulması da gerekir. Bu nedenle serbest meslek faaliyetinde bağımsızlık esas olup, bir işverene bağlılık söz konusu değildir. Eğer uzmanlığa dayanan emek bir işverene bağlı olarak sunulursa hizmet erbabı tarafından elde edilen gelir ücret olur. Örneğin, bir doktorun özel bir muayenehane açıp hasta kabul etmesi durumunda işverene bağlı olarak emeğin sunulması söz konusu olmadığından yapılan faaliyet serbest meslek faaliyeti, elde edilen gelir ise serbest meslek kazancı olacaktır. Oysa aynı doktor, devlet hastanesinde aynı emeğini sunarsa belirli bir işverene bağlı olacağından elde edilen gelir ücrettir. Ses ve saz sanatçıları ile gösteri topluluklarının faaliyetleri esas itibarıyla serbest meslek faaliyetidir. Ancak, bu kişilerin faaliyetlerini işverene tabi ve işyerine bağlı olarak sunmaları halinde hizmet karşılığı ücret olarak değerlendirilir.

Meslek erbabının faaliyeti kişisel sorumluluğu altında sürdürmesinin bir diğer yansıması da, faaliyetin sürdürülmesi sırasında hizmet satın alana bir zarar verilmesi halinde zararın muhatabının doğrudan meslek erbabı olmasıdır. Aynı zararın, işverene bağlılık altında verilmesi halinde zararın muhatabı hizmet erbabını istihdam eden işveren olacaktır. Örneğin, serbest çalışan bir doktor hastasını kusurlu ameliyat etmişse hastanın tüm tazminat talebi doktora yöneltilecektir. Aynı zararı (X) hastanesinde çalışan bir doktor konumunda verirse zararın muhatabı onu istihdam eden konumundaki (X) hastanesi olacaktır.

Serbest meslek faaliyetinin bu özelliği ücret ile serbest meslek faaliyetinin sınırlarının belirlenmesinde önemli rol oynar.

#### c. Faaliyetin Devamlılık Göstermesi

Bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti sayılabil-

## Türkiye açısından dar mükellef statüsünde bir gerçek kişinin Türkiye'deki faaliyetinin devamlı mı, arızı mi olduğunun tespiti vergilendirme açısından önem arz eder.

mesi için o faaliyetin devamlı bir biçimde (mutat meslek halinde) yapılması gerekir. Bu nedenle devamlı olarak yapılmayan fakat yukarıda belirtilen özellikleri taşıyan faaliyetler "diğer kazanç" olarak değerlendirilir.

Serbest meslek faaliyetinin devamlılığı hususunda kesin bir ölçü ortaya konamamakla beraber mutat meslek halinde ifa bir ölçü olarak kullanılmaktadır. Mutat meslekle ifade edilen ise o mesleğin asli uğraş (faaliyetten elde edilen geçimin sürdürülmesi konusu) olması şeklinde ortaya konabilir. Mesleki faaliyeti icra etmek için bir işyeri tutmak veya açmak, levha asmak, ilanlar vermek mesleğin mutat meslek olduğunu gösterir. Tersi durumda ilmi ve mesleki bilginin ara sıra kullanılmasıyla yapılan faaliyet arızı mesleki kazanç kabul edilir. Bu nedenle uzun veya kısa süreyi ihtiva etsin yılda bir iki kere icra edilen serbest meslek faaliyeti o mesleğin mutat meslek halinde yapıldığı anlamına gelmez. Serbest meslek erbabı olmakla birlikte mesleğini icra etmeyen, hayatını başka gelirleri ile idame ettiren, bir meslek erbabı tesadüf eseri mesleğinin gereğini icra etmişse yapılan faaliyet arızı serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilir. Örneğin, geçimini ülkesindeki ücret ve kira gelirleriyle sağlayan ve Antalya'ya tatil yapmaya gelen yabancı yönetim uzmanı (Y), yeni işletme stratejileri hakkında toplantılar yapan (Z) firmasının isteği üzerine personel ve bayiler toplantısında bir konferans vermiştir. Firma (Y)'ye konferans bedeli olarak 20.000 YTL ödemiştir. Bu faaliyet (Y) için arızı faaliyet olup, kazanç da arızı kazanç olarak vergilendirilir. Arızı kazancı elde edenin tam veya dar mükellef olmasının önemi yoktur. O halde, arızı olarak ifa edilen serbest meslek faaliyetinden elde edilen kazançlar serbest meslek kazancı değil, arızı mesleki kazanç olarak değerlendirilip, ona göre vergilendirilecektir.

Türkiye açısından dar mükellef statüsünde bir gerçek kişinin Türkiye'deki faaliyetinin devamlı mı, arızı mi olduğunun tespiti vergilendirme açısından önem arz eder. Dar mükellef gerçek kişinin mukimi (yerleşik) olduğu ülkede ifa ettiği faaliyet devamlılık gösteriyorsa Türkiye'de ifa edilen faaliyetin devamlı nitelik taşıdığı kabul edilir.

## 2- Geliri Elde Edenin Mükellefiyet Şekli ve Sonuçları

Gerçek kişiler açısından mükellefiyet durumu, GVK md. 3 ve 4 çerçevesinde, tam ve dar mükellef şeklinde ortaya konmuştur. Tam ve dar mükellefiyetin belirlenmesi açısından getirilen ölçü, GVK md. 3 ve 4 çerçevesinde, kişinin Türkiye'de yerleşmiş olup olmamasıdır. Tam veya dar mükellef sayılma açısından mükellefin yerli veya yabancı olmasının doğrudan belirleyici bir vasfı olmamakla beraber, uygulamada yabancı kavramı ile çoğu zaman dar mükellefiyet kapsamındaki kişiler ifade edilmektedir.

Türkiye'de yerleşmiş sayılan gerçek kişiler tam mükellef kabul edilir. Türkiye'de yerleşmekten kasıt, yerleşim yerinin (ikametgâh) Türkiye'de olması veya bir takvim yılı içinde altı aydan fazla Türkiye'de oturulmasıdır. Tam mükellef sayılmak açısından bu durumlardan biri ile ilişki kurmak yeterlidir. Tam mükellefler hem Türkiye ve hem de Türkiye dışından elde ettikleri gelirleri Türkiye'ye beyan ederler.

Dar mükellefler ise Türkiye dışından gelir elde etmiş olsunlar veya olmasınlar, sadece Türkiye'den elde ettikleri gelirler Türkiye tarafından vergilendirilir. Dar mükellefler Türkiye dışında elde ettikleri gelirlerden dolayı Türkiye'de gelir vergisine tabi tutulmazlar.

Kanun, Türkiye'de yerleşmiş olanların tam mükellef sayılacağını belirtmiştir. Yerleşmiş olmaktan kasıt, Türkiye'de yerleşim yerine (ikametgah) sahip olmak veya bir takvim yılında 6 aydan fazla oturaktır. Türkiye'de yerleşmiş olmayanların (Türkiye'de ikametgahı olmayanlar ile bir takvim yılında 6 aydan az oturanlar) Türkiye'den gelir elde etmeleri halinde dar mükellefiyet esaslarına göre vergilendirilirler. Örneğin, yerleşim yeri yurt dışında bulunan ve bir takvim yılında Türkiye'de altı aydan az süre oturan avukat (A), Avrupa Birliği mevzuatı hakkında Türkiye'deki bir işletmeye hu-

kuki danışmanlık hizmeti vermiş ve gelir elde etmiş ise GVK'ya göre dar mükellef olarak vergilendirilir.

Makalenin konusu genel olarak yabancı veya yurt dışındaki yerleşik kişilerin Türkiye'de sürdürdükleri serbest meslek faaliyetinden elde ettikleri gelirlerin vergilendirmesi olduğundan ilerideki açıklamalar dar mükellefiyet ekseninde yapılacaktır.

## 3- Yabancıların Kazancı Türkiye'de Elde Etmiş Sayılması

Dar mükellefin faaliyetini Türkiye'de vergilendirebilmek için kazancın Türkiye'de elde edilmesi aranan şartlardandır. Türkiye'de elde etme GVK md 7/4 de serbest meslek faaliyetinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi olarak ifade edilmiştir. Serbest meslek faaliyetinin Türkiye'de elde edilmiş kabul edilmesi için icra edilme veya değerlendirmeden birisinin varlığı Türkiye tarafından elde edilmiş sayılması açısından yeterli görülmüştür.

Serbest meslek faaliyetinin Türkiye'de icra edilmesi hususu açıktır. Örneğin, yabancı bir ülkede mukim bir mühendis Türkiye'deki bir fabrikanın montaj işini montör olarak gerçekleştirdiğinde serbest meslek faaliyetinin Türkiye'de icra edildiği tartışmasıdır. Faaliyetlerin bir kısmı Türkiye, bir kısmı Türkiye dışına sarkabilir. Bu durumda faaliyetin nerede icra edildiğine yurtiçi ve yurtdışı ayrımlıklarına bakarak bir sonuca varmak gerekir.

Türkiye'de elde edilmiş sayılmanın ikinci hali faaliyetin Türkiye'de değerlendirilmesidir. Türkiye'de değerlendirmeden kasıt, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa dahi Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya giderleştirilmesidir. Örneğin; dar mükellef bir mühendise Türkiye'de uygulanmak üzere tamamını yurt dışında çizdiği projenin bedeli Türkiye dışında ödenmekle birlikte, ödeyenin Türkiye'deki hesaplarına gider kaydedilmesi halinde kazanç Türkiye'de elde edilmiş kabul edilecektir.

Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançlarında hâsılata tahsil esasına bağlanmıştır. Serbest meslek kazançlarında elde etme tahsil esasına bağlandığından mesleki faaliyet hangi yıl sunulmuş olursa olsun karşılığı hangi yıl elde edilmişse o yılın geliri sayılır. Elde edilmiş sayılması açısından

## Kanun tam mükellef serbest meslek erbaplarına göre dar mükellef serbest meslek erbaplarına önemli bir ayrıcalık tanımıştır.

hizmetin hangi yıl sunulduğu, dolayısıyla hizmet bedeline hangi yıl hak kazanıldığı önemli değildir. Tahsilat kavramından kasıt, mesleki hizmet karşılığının nakdi veya aynı olarak alınması veya para ile temsil edilebilen menfaatler şeklinde sağlanmasıdır. Bu durumda tahakkuk etmiş fakat henüz tahsil edilmemiş alacaklar varsa bunlar elde edilmiş sayılmayacaktır. GVK'nın 68. maddesinde, birer hukuki tasarrufu ifade etmekle birlikte, bazı haller tahsil hükmünde sayılmıştır.

O halde, Türkiye'den elde edilen serbest meslek faaliyetinin vergilendirilebilmesi için, ayrıca bu faaliyet sonucundaki gelirin tahsil edilmiş olması da aranacaktır. Örneğin, Türkiye'ye konser vermeye gelen yabancı şarkıcı 4.000 YTL karşılığı yaptığı anlaşma bedelinin 3.000 YTL'sini nakden tahsil etmiş, kalan 1.000 YTL'si için alacaklı kalmış olsun. Serbest meslek kazançlarında elde etme sadece tahsil esasına bağlandığından, yabancı şarkıcı ilgili yıl için 3.000 YTL gelir elde edilmiş kabul edilir. Kalan 1.000 YTL ise tahsil edildiğinde, edildiği yılın geliri kabul edilerek ona göre vergilendirilir. Anlaşmanın yabancı para cinsinden yapılması durumunda mevcut yabancı para elde edildiği tarihteki cari döviz alış kuru üzerinden Türk parasına çevrilir.

### 4- Kazancın Safi Tutarının Belirlenmesi ve Beyanı

Serbest meslek kazançlarının safi tutarının tespitine ilişkin genel esaslar GVK'nın 67 -68, arızı olarak icra edilenler için GVK'nın 82. maddesinin son fıkrasında ortaya konmuştur.

Serbest meslek kazancı elde eden tam veya dar mükellefler serbest meslek kazançlarını yıllık beyanname ile bildirmek zorundadırlar. Takvim yılı içinde memleketi terk edenlerin beyannameleri memleketi terkten önceki gelen 15 gün olacaktır. Diğer durumlarda genel beyan süresinde yapılır.

Ancak, dar mükelleflerden serbest meslek kazançlarının tamamı üzerinden Türkiye'de tevkifat

(kesinti) yapılanlar GVK'nın 86/2 gereğince yıllık beyanname vermelerine gerek yoktur<sup>2</sup>. Başka gelirler için beyanname verilse bile tamamı üzerinden tevkifat tabi tutulmuş serbest meslek kazançları yıllık beyannameye dahil edilmez. Görüldüğü üzere kanun tam mükellef serbest meslek erbaplarına göre dar mükellef serbest meslek erbaplarına önemli bir ayrıcalık tanımıştır. Sonuçta dar mükellef serbest meslek erbaplarının vergilendirilmesinde tevkifat yöntemi temel vergilendirme şekli haline getirilmiştir. Üzerinden tevkifat yapılmamış dar mükellef serbest meslek kazançlarının yıllık beyanname ile beyan edileceğine şüphe yoktur.

Serbest meslek faaliyetinin dar mükelleflerce arızı olarak ifa edilmesi halinde öncelikle mükellefin yıllık beyannameye tabi gelirlerinin olup olmadığına bakılır. Dar mükellef kişi yıllık beyana tabi bir gelir elde etmişse arızı serbest meslek kazancı yıllık beyannameye dahil edilerek beyan edilir. Arızı serbest meslek kazancını elde eden dar mükellef yıllık beyanname vermeye mecbur değilse GVK'nın 101. maddesinin 4. bendinde belirtilen arızı serbest meslek kazancını münferit beyanname ile beyan eder. Münferit beyannamenin faaliyetin yapıldığı yerin vergi dairesine, faaliyetlerin sona erdiği tarihten itibaren 15 gün içinde verilmesi mecburidir.

Geliri telif ve patent haklarının satışından ibaret olan ve tamamı üzerinden tevkifat suretiyle gelir vergisi ödemiş bulunan dar mükellefiyete tabi kimşelerin bu gelirleri için münferit beyanname veremeleri ihtiyaridir.

### 5- Serbest Meslek Erbaplarına Ödeme Yapanların Sorumluluğu

Vergi sorumluluğu ile gelir elde eden kişinin ileride hesaplanacak vergisine mahsup edilmek üzere, ona geliri sağlayan ve tevkifat (kesinti) yapacak kişinin konumu ifade edilir. Her şeyden önce vergi sorumluluğunun doğabilmesi yanında bu konuda düzenleme yapılmasına bağlıdır. Gelir vergisi itibarıyla vergi sorumluluğu GVK'nın 94. maddesinde ortaya konmuştur. İlgili maddede kimlerin, hangi ödemeleri yaparken kimlerden tevkifat yapacakları düzenlenmiştir. Bu nedenle tevkifat (vergi) sorumlularının belirlenmesi gerekir. GVK'nın 94. maddesinde bu kişiler;

- Kamu idari ve müesseseleri,

- İktisadi kamu müesseseleri,
- Sair kurumlar,
- Ticaret şirketleri,
- Kooperatifler,
- İş ortaklıkları,
- Dernekler,
- Vakıflar,
- Dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri,
- Yatırım fonu yönetenler,
- Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı (Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar\* ve gerçek usulde vergilendirilen serbest meslek erbapları),
- Zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler,
- Vergiye tabi işlemlere taraf ve aracı olanlardan Maliye Bakanlığı'nca uygun görülenler olarak belirlenmiştir.

Yukarıda belirtilen vergi sorumluları serbest meslek erbaplarına (noterler hariç) yaptırdıkları serbest meslek işleri dolayısıyla yapacakları ödemelerin gayrisafi tutarları üzerinden (avans olarak ödenenler dahil) gelir vergisi tevkifatı yapmak zorundadırlar. Serbest meslek faaliyetinin arızı olarak elde edilmesi tevkifat hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez. Bu nedenle arızı serbest meslek faaliyeti karşılığı yapılan ödemeler de tevkifata tabi tutulur. Tevkifat yapılırken arızı serbest meslek kazançları için var olan istisna haddi dikkate alınmaz. İstisna yokmuş gibi vergi tevkifatı uygulanır.

Vergi sorumluları, mesleki kazanç elde eden hak sahiplerine ödeme yaparken hakedişten aşağıda belirtilen oranlardaki kısmını keserek takip eden ayın (veya duruma göre dönemin) 23. günü akşamına kadar beyan edip, 26. günü akşamına kadar vergi dairesine ödenmesinden sorumlu tutulmuşlardır. Oranlar;

Telif kazancı elde edenlerden  
(2003/6577 sayılı BKK) . . . . . %17  
Diğerlerinden  
(2006/11449 sayılı BKK) . . . . . %20

Örneğin, yerli veya yabancı olsun bir avukat, birinci sınıf tüccar (B)'nin işletmesine ait yurt dışı alacağına yönelik ihtilafının çözümü hakkında 8.000 YTL karşılığında görüş vermesi konusunda anlaşmış olsun. Hizmet Türkiye'de ifa edilmiş ve ödeme dahi Türkiye'de yapılmıştır. Bu durumda, vergi sorumlusu durumunda olan (B), avukata hizmet bedelini

öderken  $(8.0000 \times 0,20) = 1.600$  YTL'yi gelir vergisi tevkifatı olarak kesecek ve avukata net olarak 6.400 YTL ödeyecektir. Bununla beraber diğer taraftan aynı tüccarın aynı avukata ticari işi ile ilgisi olmayan, boşanma davası gibi, özel bir iş için yapacağı ödemelerden tevkifat yapması söz konusu olmayacaktır. Çünkü, tüccarın boşanma işi ticari bir iş olmaması nedeniyle avukat karşısında vergi sorumlusu durumuna düşmemektedir. Serbest meslek kazancı beyan edildiğinde tevkif edilen vergiler hesaplanan vergiden mahsup edilerek ödenecek vergiye ulaşılır. Vergi tevkifatı yapılmış gelirlerin beyan edilme mecburiyeti bulunmadığında vergi tevkifatı nihai vergi haline dönüşür. Dar mükellefler defter ve belge düzenini kendi ülkelerinin mevzuatına göre düzenlemek durumundadırlar.

## B- SERBEST MESLEK FAALİYETİNİN KURUMLAR TARAFINDAN İFASI

Serbest meslek kazancının gerçek kişiler tarafından elde edilebileceği hususu açık olmakla birlikte aynı nitelikteki kazancın kurumlar tarafından elde edilmesi açık değildir. Hatta, kurumların yapıları itibarıyla serbest meslek kazancının bunlar tarafından elde edilmesi ilk bakışta yadırganabilir ve imkânsız görülebilir. Çünkü, şahsi mesai, ilmi veya mesleki bilgi kavramı gerçek kişilerin sahip olduğu bir özelliktir. Bu nedenle teorik olarak kurumların serbest meslek faaliyeti yürütmeleri mümkün görülmez. KVK'nın 1/(2) maddesinde kurum kazançlarının GVK'nın konusuna giren gelir unsurlarından (KVK. m.3'te dar mükellefler için ücretler hariç tutulmuştur) meydana geldiği belirtilmiştir. Bu şartlar altında kurumların serbest meslek kazancı niteliğinde gelir elde edebilmeleri kanunda en açık şekilde ortaya konmuş olmaktadır. Sonuç olarak, KVK'da kurumların kendilerine örgütlenmelerine bağlı olarak bünyelerinde çalıştırdığı bağlı gerçek kişilerce sürdürülecek serbest meslek faaliyetinden serbest meslek kazancı elde edebilecekleri kabul edilmiştir (KVK. m3/(3)-c).

### 1- Kurumların Serbest Meslek Faaliyetinde Dar Mükellefiyet

KVK m. 3/(2) de, Kanununun 1. maddesinde yazılı kurumlardan kanuni ve iş merkezi Türkiye'de

bulunmayanlar “dar mükellef kurum” olarak nitelendirilmiştir. Dar mükellef kurum sayılmak açısından her iki merkezin de Türkiye dışında bulunması gerekir. Türkiye’den kazanç elde eden dar mükellef kurumlar sadece bu kazançlarına münhasır olarak Türkiye tarafından vergilendirilirler. Bir dar mükellefin Türkiye dışından gelir elde etmesi halinde bunları Türkiye’ye bildirmesine gerek yoktur. Bu tür bir ayırımın amacı, bir ölçüde ortaya çıkabilecek vergi mükerreriğini önlemektir.

Kanuni merkezi veya iş merkezinden herhangi biri Türkiye’de bulunan kurumlar tam mükellef olarak değerlendirilir. Bunlar Türkiye içi ve dışı kazançlarından dolayı Türkiye tarafından vergilendirilir.

Konumuz dar mükellef kurumların Türkiye’den elde ettikleri serbest meslek faaliyeti sonucundaki kazançlarının vergilendirilmesi olduğuna göre, açıklamalarımıza esas aldığımız kurumlar kanuni ve iş merkezi Türkiye dışında bulunan kurumlar (yabancı kurum) olacaktır. Bu çerçevede Almanya’da mukim bir kurumun Türkiye’deki bir fabrikayı devreye sokmak için çalıştırdığı mühendisleri aracılığıyla elde ettiği kazanç kurumun serbest meslek kazancı olacaktır.

## 2- Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Sunulan Serbest Meslek Faaliyetinin Özellikleri ve Elde Etme

Serbest meslek faaliyetini sunanlar tam mükellef veya dar mükellef kurum statüsünde olabilir. Tam mükellef kurumlar hangi gelir unsurundan gelir elde etmiş olurlarsa olsunlar gelirleri kurum kazancı olarak nitelendirilir. Dar mükellefler ise hangi gelir unsuru bazında gelir elde ediyorlarsa (ücret hariç) gelirleri o unsur bazında isimlendirilirler. Bu nedenle, dar mükellefiyete tabi kurumlar tarafından Türkiye’de elde edilen kazanç ve iratların niteliğinin tespiti öncelikle önem arz eder. Konu ile ilgili KVK’nın 22/(2) maddesinde GVK’nın serbest meslek kazancının tespitine ilişkin hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir. Bu atıfla dar mükellefiyete tabi kurumlar tarafından Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançlarının niteliğinin tespiti GVK’da bu kazançla ilgili belirlenen ölçülere göre yapılacağı hüküm altına alınmış olmaktadır. Ölçülerin nelerden ibaret ol-

duğu bu makalenin A-1 başlığı altında üç özellik olarak açıklanmıştır. Bir dar mükellef kurumun faaliyetinin serbest meslek kazancı olup olmadığı noktasında aynı ölçülerin aranması gerekir. Örneğin, bir mükellef makine ve malzeme satışını montaj işi ile birlikte “anahtar teslimi” olmak üzere üstlenmiş ise, kazancın ticari mi yoksa serbest meslek mi olduğunun tespiti önem arz eder. Faaliyet sadece makine ve malzeme satışı olsaydı ticari, sadece montaj işi olsaydı serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilecekti. Makine ve malzeme satışı ile birlikte montajın söz konusu olması durumunda, makine ve malzemeye ait ödeme ile montaj bedeli ayrı belirlendiğinde makine ve malzeme bedellerinin ticari kazanç, montaj bedelinin serbest meslek kazancı niteliğinde olduğu kabul edilir. İşin yürütülmesinde böyle bir ayırımın yapılmaması halinde faaliyette sermaye veya emek ağırlığını göstergesini ifade eden makine ve malzeme satışı ile montaj işinin ağırlığına bakarak karar vermek gerekir. Aynı firmadan olsa bile makine alım işi montaj işinden ayrılabilirdiği veya ayrı bir anlaşmaya konu olduğu durumda montaj işine isabet eden kısım serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilir.

## 3- Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Sunulan Serbest Meslek Kazancında Elde Etme

Dar mükellef kurumların serbest kazancını Türkiye’de elde etmiş sayılması KVK. m.3/(4) yollaması gereği GVK hükümlerine göre belirlenir. Bu konuda gerçek kişiler için yapılan açıklamalar burada da aynen geçerlidir. İlgili kısımda elde etme serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de “icra edilmesi” veya Türkiye’de “değerlendirilmesi” hallerinden herhangi birinin gerçekleşmesine bağlanmıştır. Faaliyetin Türkiye’de gerçekleştirilmesi nispeten açıktır. Faaliyetin Türkiye’de değerlendirilmesinden kasıt faaliyet karşılığı ödemenin Türkiye’de yapılması, ödeme Türkiye dışında yapılmışsa ödemeyi yapan kurumun giderleri arasına intikal ettirilmesidir. Ülkemizdeki yerli kurumların yaptıkları ödemeleri kayıtlarına intikal ettirmeleri yabancı kurumlar tarafından kazancın elde edilmiş sayılması için yeterli görülmesi dar mükelleflerin elde etmeye yönelik pek çok sorunu çözer mahiyettedir.

#### 4- Dar Mükellef Kurumlarda Safi Kurum Kazancının Tespiti

Dar mükellefiyete tabi kurumlar serbest meslek kazancı elde etmeleri halinde kazancın safi tutarının tespiti, serbest meslek faaliyetinin dar mükelleflerin ticari veya zirai faaliyetler kapsamında sunulup sunulmamasına, Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla elde edilip edilmemesine göre farklılık arz eder.

##### a. Ticari veya Zirai Faaliyette Bulunulması Hali

Sadece ticari veya zirai faaliyette bulunan ya da en az bunlardan birisiyle birlikte serbest meslek faaliyetinden (başka gelirler varsa onlar da dahil) gelir sağlayan kurumlar için elde etme, tüm gelirler itibarıyla hem tahsil hem de tahakkuk esasına bağlanmıştır. Dar mükellef bir kurumun bu şartlarda geliri elde etmiş kabul edilebilmesi için gelirin tahsil veya tahakkuk etmesi yeterlidir (KVK. m. 22/1 ve 2). Kurumun Türkiye dışındaki gelirlerinin Türkiye'de vergilendirilmesi söz konusu değildir.

Dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen serbest meslek kazancı yapılmakta olan bir ticari ve zirai faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde kurum kazancı ticari kazanç hükümlerine göre belirlenir. Dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilen kurumun faaliyeti sadece ticari veya zirai kazançtan ya da ticari veya zirai kazançla birlikte başka gelir unsurlarından elde edilen kazanç ve iratlardan ibaretse, tüm gelir unsurları itibarıyla kurum kazancının tespiti ticari kazanç esaslarına uygun şekilde bilanço esasına göre yapılır. Kısaca bu kurumlar Türkiye'de elde ettikleri gelirler itibarıyla tam mükellef kurumlara uygulanan kurallara tabi tutulmuşlardır.

Türkiye'de bir işyeri vasıtasıyla elde edilen ticari ve zirai kazançların yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekir. Bu mükellefler aynı zamanda defter ve belgeler itibarıyla Vergi Usul Kanunundaki hükümlerine tabidirler.

##### b. Ticari ve Zirai Faaliyette Bulunulmaması Hali

Kurum ticari veya zirai faaliyette bulunmaksızın ve Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi olmaksızın diğer gelir unsurlarından (serbest meslek ka-

**Türkiye'de bir işyeri vasıtasıyla elde edilen ticari ve zirai kazançların yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekir.**

zancı<sup>3</sup>, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı, diğer kazanç ve iratlar) gelir sağlaması halinde elde etme, GVK'da her bir gelir unsuru için öngörülen esasa göre belirleneceği önceki bahiste ifade edilmişti (KVK. md. 22/2). Gelir vergisi uygulaması açısından serbest meslek kazançlarının tahsil esasına bağlandığı düşünüldüğünde, ticari ve zirai faaliyette bulunmayan bir kurum, serbest meslek kazancının vergisini tahsil ettiğinde verir. Bu konumdaki kurumlar için temel vergilendirme rejimi duruma göre ya kesinti yöntemi ya da özel beyan yöntemlerinden biridir.

Diğer taraftan bir kurum ticari ve zirai faaliyette bulunmasa bile Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunuyorsa tam mükellef kurumlar için geçerli hükümler uygulanır (KVK. md. 22/1). Bunun anlamı, ilgili kurumun elde etme açısından tahsil ve tahakkuk esasına bağlandığıdır.

Dar mükellef kurumların ticari ve zirai kazanç kapsamı dışında kalacak şekilde serbest meslek kazancı elde etmesi halinde KVK'nın 22. maddesinde yer alan atıf gereği GVK'nın serbest meslek kazançlarının safi miktarının tespiti hakkındaki hükümlerin kurumlar vergisi matrahı için de uygulanacağı belirtilmiştir. Buna göre; dar mükellef kurumlarca elde edilen serbest meslek kazançlarında kurumlar vergisi matrahına, bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı tahsil edilen para, ayın ve diğer suretlerle sağlanan menfaatlerden bu faaliyetler dolayısıyla kanunda belirtilen giderlerin indirilmesiyle ulaşılır.

#### 5- Dar Mükelleflerin Serbest Meslek Kazançlarının Beyanı

Serbest meslek kazancı elde eden dar mükelleflere bu kazançları sağlayanlar KVK'nın 30. maddesi çerçevesinde kesinti (tevkifat, stopaj) yapmaya mecburdurlar. Kesinti ödemenin gayrisafi tutarı üzerinden yapılır. Kesinti suretiyle vergilendirilen serbest meslek kazançları dar mükelleflerin duru-



ma göre verecekleri yıllık kurumlar vergisi beyannameğine (KVK. m. 24) veya özel beyannameğe (KVK. m. 26) dahil edilmesi ihtiyari tutulmuştur (KVK m. 30/9). O halde, dar mükellefiyete tabi kurumlardan yapılan kesintiler KVK'nın 30/9'daki ayırık durumlar hariç kesinti yapılan dar mükelleflerin nihai vergisi olmaktadır.

Dar mükelleflerin seçimlik haklarını beyanname vermek şeklinde kullanmaları durumunda kesintiler ilgili beyannameler üzerinden yapılan kesintilerden mahsup edilir.

## 6- Dar Mükelleflerden Yapılacak Kesintiler

Dar mükellef kurumlar bazı gelirleri elde ederken gelirleri üzerinden bir kısmı kesintiye tabi tutulur (KVK. md. 30)<sup>4</sup>. Çünkü, dar mükelleflerin hem iş hem de kanuni merkezlerinin Türkiye'de bulunmamış olması vergi güvenliğini tehlikeye düşüren bir durumdur. Bu durumu biraz da olsa ortadan kaldırmak için tevkifat (kesinti) müessesesi getirilmiştir. Tam mükelleflerin iş veya kanuni merkezlerinden en az biri Türkiye'de bulunduğu için vergi güvenliğinin yeterince var olduğu düşünülerek gelirin elde edilme aşamasında kesintiye tabi tutularak vergilendirilmesine gerek görülmemiştir.

### a. Dar Mükelleflerden Kesinti Yapmak Zorunda Olanlar

Dar mükellef kurumların gelir elde ederlerken bazı kazanç ve iratları üzerinden vergi kesintisine tabi tutulacağı düzenlenirken, bunlara yapılacak ödemelerden kesinti yapacak kişilere (vergi sorumlularına) bir sınırlama getirilmemiştir. Dar mükellefler için kanunda belirtilen konularda ödeme yapan "herkes" vergi sorumlusu olarak nitelendirilerek çok geniş bir kapsam çizilmiştir. Dar mükellef kurumlara ödeme yapanlardan herkesin vergi sorumlusu kabul edilmesi bu konuya olan dikkati artırmalıdır. Bu açıklamalar gösteriyor ki, dar mükellef kurumlar açısından vergi kesintisi yapmak durumunda olan vergi sorumluları tam mükellef kurumlardan ve gelir vergisi mükelleflerinden vergi kesintisi yapmak durumunda olan vergi sorumlularından daha geniş ve farklı bir ölçekte ele alınmıştır.

O halde dar mükellefe karşı her kim olursa olsun kanunen kesintiye tabi ödemeyi nakden veya hesaben yaparsa ya da tahakkuk ettirirse kesintiyi de o yapacaktır. Ödeme deyimi hak sahiplerine karşı borçlanma anlamına gelen her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder. Vergi kesintisi yapmak zorunda olan vergi sorumluları kesintiye tabi kazanç ve iratları dar mükellef kurumlara sağlayan gerçek ve tüzel kişiler olmaktadır. Bu ifadeden de anlaşılacağı üzere kesintinin yapılacağı kişinin dar mükellef kurum olması şart olarak düzenlenmişken, kesinti yapacak kişinin gerçek veya tüzel kişi, tam veya dar mükellef, gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olup olmamasının hiçbir önemi bulunmamaktadır. Örneğin, dar mükellef bir kurum (Z) Türkiye'de bulunan binasını üniversitede okuyan öğrenci (N)'ye ikamet etmesi amacıyla kiraya verse bile, öğrenci (N) herhangi bir vergi mükellefi olmadığı halde (Z)'ye kira parasını öderken kesinti yapmak zorunda kalacaktır. Bu örnekte, (Z)'nin tam mükellef olması halinde tevkifat yapılmayacaktır. Kesintinin yapılabilmesinin gelir elde edenin dar mükellef olmasına bağlı olduğuna bir defa daha dikkat çekelim.

Dar mükellefiyete tabi kurumlardan Türkiye'de elde edilen kazanç ve iratlarının tamamı üzerinden değil, sadece KVK'nın 30. maddesinde belirtilen kazanç ve iratlar üzerinden kesinti yapılacaktır. Vergi kesintisine ilişkin düzenleme dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde etmediği kazançlara ilişkindir. Dar mükellef kurumların Türkiye'deki işyeri ve daimi temsilci vasıtasıyla elde ettiği kazançlar ticari kazanç olarak değerlendirildiğinden, bu kapsamdaki gelirler üzerinden kesinti yapılması söz konusu olmaz. Dar mükellef kurumların mühendislik, montörlük, avukatlık, mimarlık, doktorluk hizmetlerini Türkiye'de işyeri (büro, yazıhane, muayenehane vb.) niteliği sayılacak mekânlarda ifa edilmesi durumunda kazançları, ticari olarak nitelendirilir. Vergileme de ticari kazanç hükümlerine göre yapılır. Faaliyet ticari kazanç olarak değerlendirilir.

Dar mükellef kurumların Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde etmediği kazançlara ilişkindir. Dar mükellef kurumların Türkiye'deki işyeri ve daimi temsilci vasıtasıyla elde ettiği kazançlar ticari kazanç olarak değerlendirildiğinden, bu kapsamdaki gelirler üzerinden kesinti yapılması söz konusu olmaz. Dar mükellef kurumların mühendislik, montörlük, avukatlık, mimarlık, doktorluk hizmetlerini Türkiye'de işyeri (büro, yazıhane, muayenehane vb.) niteliği sayılacak mekânlarda ifa edilmesi durumunda kazançları, ticari olarak nitelendirilir. Vergileme de ticari kazanç hükümlerine göre yapılır. Faaliyet ticari kazanç olarak değerlendirilir.

Dar mükellef kurumların Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde etmediği kazançlara ilişkindir. Dar mükellef kurumların Türkiye'deki işyeri ve daimi temsilci vasıtasıyla elde ettiği kazançlar ticari kazanç olarak değerlendirildiğinden, bu kapsamdaki gelirler üzerinden kesinti yapılması söz konusu olmaz. Dar mükellef kurumların mühendislik, montörlük, avukatlık, mimarlık, doktorluk hizmetlerini Türkiye'de işyeri (büro, yazıhane, muayenehane vb.) niteliği sayılacak mekânlarda ifa edilmesi durumunda kazançları, ticari olarak nitelendirilir. Vergileme de ticari kazanç hükümlerine göre yapılır. Faaliyet ticari kazanç olarak değerlendirilir.

**Faaliyet ticari kazanç olarak değerlendirildiğinde doğrudan kurum kazancı olarak kurumlar vergisine tabi tutulur.**

lendirildiğinde doğrudan kurum kazancı olarak kurumlar vergisine tabi tutulur. Bu nedenle de serbest meslek kazançları için getirilen kesinti ticari nitelikteki kurum kazançlarına uygulanmaz. Bu kazançlar dar mükellefin beyanı üzerine vergilendirilir.

Kesinti oranı genel olarak %15 olarak belirlenmiştir. Bakanlar Kurulu'na belirtilen vergi kesintisi oranını, gelir unsurları veya faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sifıra kadar indirmeye veya kanunda belirtilen oranların bir katına kadar artırmaya yetki verilmiştir.

KVK'nın 30. maddesinde ifadesini bulan kesinti oranları, dar mükelleflerin serbest meslek kazançları için aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

- Petrol arama faaliyetlerinden

(KVK. geç. md. 1/4, 2006/11447 s. BKK)<sup>5</sup> ..%5

- Diğerlerinden

(KVK. geç. md. 1/4, 2006/11447 s. BKK) ...%20

(Türkiye, OECD modeline göre yapılan anlaşmalara koyduğu rezerv ile bir kesintisiz 12 aylık sürede 183 günü aşan serbest meslek faaliyeti ifalarından kaynaklanan serbest meslek kazançlarını Türkiye'de vergileme hakkını saklı tutmuştur. Bunun anlamı serbest meslek kazançlarından kesinti yapıp yapılmayacağına faaliyetin bir kesintisiz 12 aylık sürede 183 günlük süreye bakılarak karar verileceğidir. Faaliyetin süresi 183 günü aşarsa Türkiye'nin vergi alma hakkı doğmakta, dolayısıyla kesinti yapılması gerekmektedir. Uygulamada yabancı kuruma serbest meslek işi yaptıran vergi sorumlularının, işi yapan yabancı kurumun elemanlarının Türkiye'de kaldıkları sürenin 183 günü aşmadığı hallerde stopaj yapmadıkları görülmektedir. İş yaptıran çoğu zaman işin ne kadar süreceğini başlangıçta kestiremez. Bu durumda süreye bakılmaksızın önce kesinti yapılması işin süresinin 183 günü geçmemesi halinde iade yoluna gidilmesi düşünülebilir. Konuya ilişkin geniş açıklamaya makalenin son başlığında genişçe yer verilmiştir.).

### b. Ödeme Kavramı ve Kesintinin Yapılacağı Zaman

Vergi sorumluları avans olarak ödenenler dahil nakden ve hesaben ödeme yaptıkları hak sahiplerinden kesinti yapmaya mecbur tutulmuşlardır. Hesaben ödeme deyimi vergi kesintisine tabi kazanç

ve iratları ödeyenleri, istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder (GVK. md. 96/f. 1, KVK. md. 15/6, KVK. md. 30/4).

Kesinti, vergi sorumlularının avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeme yaptıkları sırada yapılır (GVK. md. 94/1, KVK. md. 15/1, KVK. md. 30/1). O halde kesinti anı kesintiye tabi kazanç ve iratların nakten veya hesaben ödendiği ya da tahakkuk ettirildiği an olmaktadır. Örneğin, dar mükellef bir kurumun Ankara Metrosu'nun yapımı dolayısıyla Ankara Büyükşehir Belediyesi'ne bir danışmanlık hizmeti sunduğunu kabul edelim. Bu durumda Ankara Büyükşehir Belediyesi fiilen ödenmemekle birlikte tahakkuk ettirilen borç için kesinti yapacaktır. Dar mükellefler defter ve belge düzenini kendi ülkelerinin mevzuatına göre düzenlemek durumundadırlar.

### c. Kesinti Dönemleri

Tam mükellef kurumlardan yapılacak kesintiler itibarıyla KVK'nın 15. maddesi, dar mükellef kurumlardan yapılacak kesintiler itibarıyla KVK'nın 31. maddesi muhtasar beyanname konusunda GVK'da belirlenen esasların geçerli olduğu belirtilmiştir. Böylelikle gerek kurumlardan (tam veya dar) gerek gelir vergisi mükelleflerinden yapılacak kesintilerde uygulanacak usul hükümleri arasında paralellik kurulmuştur.

### d. Kesintinin Matrahı

Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan taraftan üstlenilmesi halinde vergi kesintisi, fiili ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır. Yani ödeme net yapılırsa kesinti, bulunacak gayri safi (brüt) tutar üzerinden yapılacaktır. Bir başka ifadeyle kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan taraftan üstlenilmesi halinde vergi kesintisi, ödenen tutar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır (GVK. md. 96/f. 2, KVK. md. 15/7, KVK. md. 30/11). Taraflar (vergi kesen ile vergi kesilen) arasında ödemenin gayrisafi tutar şeklinde yapılacağı yönündeki anlaşma kesinti yapacak olan kişinin vergi sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Çünkü taraflar arasında yapılacak özel sözleşmeler vergi sorumluluğuna karşı etkisizdir (VUK. md. 8/3).

## C- DAR MÜKELLEFLERİN VERGİLENDİRİLMESİNDE ÇİFTE VERGİLEMİYİ ÖNLEME ANLAŞMALARININ ROLÜ

Dar mükellefin Türkiye'den elde ettiği serbest meslek kazancının Türkiye tarafından, yabancı ülkeye göre tam mükellef olması nedeniyle yabancı ülke tarafından vergilendirmesi mükellefi çifte vergilendirme ile karşı karşıya bırakmaktadır. Çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmak açısından iç hukukta tek taraflı çeşitli düzenlemelere yer verilebilir. Nitekim verilmektedir. İç hukuktaki düzenlemelere ilaveten, dar mükellefin mukimi bulunduğu ülkesiyle uluslararası vergi anlaşması varsa bu anlaşma dikkate alınır. İç hukukla uluslararası vergi anlaşması arasında bir çatışma olması durumunda, uygulama önceliği uluslararası vergi anlaşmalarındaki hükümlere ait olur. Hükümlerin etkisi vergilendirme yetkisinden, şekline kadar değişiklikler yaratabilir.

Uluslararası vergi anlaşmalarında serbest meslek faaliyetleri, bağımsız olarak yürütülen bilimsel, edebi, artistik, eğitici ve öğretici faaliyetleri, bunun yanı sıra, doktorların, avukatların, mühendislerin, mimarların, dişçilerin, muhasebecilerin bağımsız faaliyetlerini ve özel mesleki bilgi ve maharet gerektiren diğer faaliyetleri kapsamına alacak şekilde ortaya konmuştur.

Çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik uluslararası anlaşmalarda, serbest meslek kazançlarında vergileme hakkının hangi ülkeye ait olduğu hususunda genelde temel ilke vergilendirme hakkının faaliyeti yapan kişi ve kurumun mukimi bulunduğu ülkeye ait olmasıdır. Ancak faaliyetin icra edildiği ülke olan kaynak ülke belirli şartlarda vergileme hakkını saklı tutmaktadır. Bu durumda, yabancı biri Türkiye'de faaliyeti icra ediyorsa mukim ülke yabancı ülke, kaynak ülkesi ise Türkiye olacaktır. Kaynak ülkenin (Türkiye'nin) vergileme hakkını kendisinde saklı tutması aşağıda belirtilen iki kriterden herhangi birinin bulunmasına bağlıdır.

i- İşyeri açılması kriteri: Türkiye'de faaliyetin icrası için sürekli (sabit) kullanılabilecek bir işyerinin bulunması,

ii- 183 gün kriteri: Faaliyetin kesintisiz 12 aylık

bir dönemde, Türkiye'de 183 günü aşan süre faaliyette bulunulması.

İki kriter de Türkiye açısından gerçekleşmiyorsa kazancın vergileme hakkı mukim ülkeye ait olacak ve faaliyetten kaynaklanan serbest meslek kazancı Türkiye'de vergilendirilmeyecektir. Dar mükellefin faaliyetleri iki kriterden herhangi biri itibarıyla Türkiye ile ilişkilendirilebiliyorsa, Türkiye açısından vergilendirme hakkı doğmaktadır. Vergilendirme GVK ve KVK'nın yukarıdaki başlıkta açıklanan hükümlerine göre olacaktır. İşyeri açılması kriterinin konumu açıktır. Bu nedenle ayrıca açıklanmayacaktır.

183 günün aşıp aşılmadığının tespiti tereddütlere düşürmeye müsait olması nedeniyle bu kriterle ilişkin kısa açıklamalara yer verilecektir.

- Türkiye'nin (kaynak ülke) vergileme hakkı, 183 günü aşan süreye isabet eden değil, 183 günlük süreyi de kapsayan zaman dilimi için geçerlidir.

- 183 gün kalma bir takvim yılında değil, Türkiye'ye girişi takip eden herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönem içinde aranması gerekir.

- Kalınan günden kasıt fiziken kalınan gün sayısıdır. Bu nedenle Türkiye'ye varış ve ayrılış günleri tam gün olarak dikkate alınır.

- Faaliyetin kaç kişi ile gerçekleştirildiğinin önemi yoktur.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere serbest meslek faaliyetinin 183 günü aşmış aşmayacağına tespiti kaynak ülkenin (Türkiye) vergilendirme hakkı yönünden çok önemlidir. Çünkü, faaliyet 183 günden fazla sürdüğünde mükellefin kazancı dar mükellefiyet esaslarına uygun şekilde Türkiye tarafından vergilendirilecektir. Az sürdüğünde ise vergilendirme hakkı sadece mukim (yabancı) devlete ait olacaktır. Her ne şekilde olursa olsun uygulamada karşılaşılan temel sorun, faaliyetin 183 günden fazla sürüp sürmeyeceğinin başlangıçta bilinmemesi oluşturur. Başlangıçta 183 günü aşmayacağı planlanan bir faaliyetin sonuçta bu süreyi aşması muhtemeldir. Bu durumda 183 günü aşmayacağı düşünülerek yapılan vergilendirme (daha doğrusu vergilendirmeme) yanlış uygulama olacaktır.

Dar mükelleflerin Türkiye'de vergilendirmesinde temel ilke tevkifat (kesinti, stopaj) olduğuna göre, süre 183 günü aştığında tevkifat yapılacaktır.

aşmadığında anlaşma hükümlerine göre tevkifat yapılmayacaktır. Sürenin 183 günü aşmış olmadığı kesin bir şekilde belli olmayan durumlarda faaliyet 183 günü aşmış gibi tevkifata tabi tutulması, faaliyet sonunda bu sürenin aşılması halinde vergi iadesi yoluna gidilmesi mükellefi vergi cezalarına maruz kalmaktan kurtaran bir yol olur.

## SONUÇ

Günümüzde teknolojik yeniliklere, ihracat ve ithalata bağlı olarak ortaya çıkan ekonomik ilişkiler hızla gelişmektedir. Bu gelişmelerin yansımalarından biri de yabancı ülke mukimlerinin serbest meslek faaliyeti olarak nitelendirilen danışmanlık, mühendislik vb. faaliyetlerin Türkiye'de sürdürülmesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Belirtilen faaliyet sonucunda elde edilen kazançların Türk vergi hukuku açısından da sonuçlar yaratması doğaldır.

Faaliyeti ifa edenin tam veya dar mükellef olması, Türkiye ile yabancı ülke mukiminin devleti arasında vergi anlaşması bulunmasına göre vergilendirmede farklı uygulamalar ortaya çıkmaktadır. Bunların başında yurtdışında mukim gerçek kişi veya kurum tarafından yurtiçinden elde edilen gelirin hangi gelir unsurunu oluşturduğu, elde etme halinin tespiti ve vergilendirmeye ilişkin hangi hükümlerin uygulanacağına ilişkin belirlenmeler gelmektedir.

Dar mükelleflerin genel olarak vergilendirme rejimi tevkifat üzerine oturtulmuştur. Uluslararası vergi anlaşmalarında işyeri ve 183 güne bağlı olarak vergilendirme hakkı kaynak ülke açısından saklı tutulmuştur. Bu nedenle özellikle yerli işletmeler yabancı kişi ve kurumlardan sağladıkları danışmanlık, plan, proje, montaj, mühendislik, kontrol, teknik hizmetleri ile mali ve hukuki konulardaki hizmetler karşılıklarını öderken özellikle tevkifat uygulamasında çok dikkatli olmaları gerekmektedir.

## DİPNOTLAR

- 1 Bu faaliyetlere örnek olarak aşağıdaki faaliyetler verilebilir:
  - Bir fabrikanın faaliyete geçmesi ile ilgili teknik yardım ve danışmanlık hizmetleri
  - İleri teknoloji kullanılarak üretilen makinelerin yurt dışında test ettirilmesi faaliyeti
  - Seminer hizmetleri
  - Bilgisayar yazılım veya Web sayfası tasarım hizmetleri
  - Plan ve proje çizdirilmesi

- Montaj ve mühendislik hizmetleri
  - Buz balesi tarafından verilen temsil hizmeti
  - Danışmanlık ve yöneticilik firmalarınca verilen hizmetler
  - Üretilen ürünlere ilişkin kalite kontrol teknik raporu hazırlanması
  - Yatırımın faaliyete geçmesinden sonra ortaya çıkan servis ve tamir hizmetleri
  - Manenlik ajanslarınca verilen hizmetler
  - Kurumlarca reklam filmi afişi tasarımı veya reklam senaryosu hizmetleri
- 2 Bu konuda beyan edilmeyecek gelirler serbest meslek kazançlarından ibaret değildir. Dar mükellefiyette vergiye tabi gelir;
    - Tamamı Türkiye'de tevkif yoluyla vergilendirilmiş ücretlerden,
    - Tamamı Türkiye'de tevkif yoluyla vergilendirilmiş serbest meslek kazançlarından,
    - Tamamı Türkiye'de tevkif yoluyla vergilendirilmiş menkul sermaye iratlarından,
    - Tamamı Türkiye'de tevkif yoluyla vergilendirilmiş gayrimenkul sermaye iratlarından,
    - Diğer kazanç ve iratlardan
 ibaretse bu gelirler için beyanname verilmeyecektir (GVK md. 86/2).
  - \* Basit usulde vergilendirilenler gerçek gelirlerini beyan etmek durumunda olmasına rağmen, Maliye Bakanlığı ilgili konuda usule yönelik yayımladığı Tebliğ'de bunların vergi sorumluluğu bulunmadığı yönünde hatalı bir yorum yapmıştır.
  - 3 Dar mükelleflerin Türkiye'de bir personelinin tahsis etmesi şeklinde elde ettiği gelirler serbest meslek kazancı niteliğinde kabul edilmiştir. Bir kurumun bizzat kendisinin bağımlılığı ve hizmet sunması mümkün olmadığından gelirin ücret elde edilmesi mümkün görülmemektedir. Bu nedenle de ücretler dar mükelleflerin elde edecekleri gelirler arasında sayılmamıştır (KVK. md. 3/(3)).
  - 4 Aynı düzenleme, eski (5422 sayılı) Kurumlar Vergisi Kanunu'nda 24. madde kapsamında yer almaktaydı.
  - 5 Petrol arama faaliyeti niteliği itibarıyla serbest meslek faaliyeti kapsamına girmediği halde Bakanlar Kurulu bu faaliyeti serbest meslek faaliyeti olarak nitelendirmiştir.