

## Giriş<sup>1</sup>

Türkiye’de elektronik ticaretten<sup>2</sup> elde edilen gelirin<sup>3</sup> vergilendirilmesi konusuna özgü bir mevzuat ya da Gelir İdaresi’nin yerleşik bir uygulaması bulunmamaktadır. Dolayısıyla, herhangi bir ticari faaliyet<sup>4</sup> neticesinde elde edilen gelirin vergilendirilmesi bakımından ülkemizde geçerli olan kurallar<sup>5</sup> elektronik ticaret bakımından da uygulanır.

Bu rapor şu şekilde yapılandırılmıştır: İlk bölümde gelir üzerinde Türkiye’nin vergilendirme yetkisini ne şekilde kullandığı özetlenerek, yerleşim yeri - kaynak esaslı vergilendirme ayırımına değinilecektir. İkinci bölümde, kaynak esaslı vergilendirme bakımından önce Türkiye’de gelir unsurlarının nitelendirilmesine ilişkin kurallar gözden geçirilecek ve ardından gelirin kaynağının nasıl tespit edildiği ele alınacaktır. Üçüncü bölümde elektronik ticaret bağlamında Türkiye’deki vergi politikası konuları değerlendirilecek ve son olarak dördüncü bölümde, elektronik ticaretten elde edilen gelirin Türkiye’ye izafe edilmesi ve bu nedenle Türkiye (kaynak ülke) ile yerleşim yeri ülkesi (ülkeleri) arasında doğabilecek bölüşüm ve çifte vergilendirme problemlerinin iç hukukta ve vergi anlaşmalarında çözümünün aranmasına değinilecektir.

## I. Türkiye’de Kaynak Esaslı Vergilendirme

Türkiye’de gelir üzerinden vergi iki ayrı kanun uyarınca alınmaktadır: Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu. Aynı vergi konusunu içeren bu iki kanun, üzerine vergi salınacak yükümlü noktasında farklılaşmaktadır: İlk kanun gerçek kişilerin gelirini vergilendirirken, ikincisi ise başta sermaye şirketleri olmak üzere - *genel olarak* - tüzel kişilerin gelirini vergilendirmektedir.

---

\* Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi

<sup>1</sup> Bu çalışmanın konusunun sınırları, aynı konuda Uluslararası Maliye Derneği (*International Fiscal Association* - IFA) tarafından 2001 yılında San Francisco’da gerçekleştirilen kongre için ulusal raportörlere verilmiş olan yönergeye uygun şekilde belirlenmiştir.

<sup>2</sup> Konunun sınırlarının çizilmesinde bir ön mesele olarak, “elektronik ticaret”in kendisinin tanımlanması gerekir. Terime yüklenebilecek farklı anlamların, onun vergilendirilmesi noktasında tereddütlere yol açacağı şüphesizdir. Ancak, “elektronik ticaret”in genel kabul görmüş bir tanımı bulunmamaktadır. Terimin karşıladığı kavrama dair tartışmalara girmeksizin - salt bu çalışmanın amaçları bakımından - elektronik ticaret, sözleşmenin kısmen ya da tamamen elektronik olarak kurulduğu, ifanın ise maddi (*tangible*) veya elektronik (*intangible, digitized*) olarak gerçekleştirilebildiği ticari işlemler olarak kabul edilecektir. Bu bağlamda elektronik ticaretin İnternet gibi açık ağlar ya da *intranet* veya *extranet* gibi kapalı ağlar üzerinden gerçekleştirilmesini vergi hukuku bakımından yapılacak değerlendirmeleri farklılaştıracak bir unsur olarak görmüyoruz. Keza, 1990’lar öncesinden beri elektronik ağlar üzerinden yaygın şekilde kullanılan Elektronik Veri Değişimi (*Electronic Data Interchange* - EDI) veya Elektronik Para Transferi (*Electronic Fund Transfer* - EFT) gibi uygulamaları içeren işlemlerle, yalnızca telekomünikasyon sinyallerinin iletiminden ibaret olan elektronik işlemler - yine, salt bu çalışmanın amaçları bakımından - elektronik ticaret tanımının dışında bırakmayı tercih edilmektedir.

<sup>3</sup> Tanıma dair sınırlamanın yanı sıra Türkiye Cumhuriyeti’nin, ‘sadece Türkiye içindeki kaynaklardan elektronik ticaret yoluyla elde edilen gelir üzerinde’ vergilendirme yetkisini ne şekilde kullandığı üzerinde durulacaktır. Diğer bir ifadeyle, bu çalışmada elektronik ticaretin vergilendirilmesi yalnızca gelir üzerinden alınan vergiler boyutuyla ve bu da yalnızca kaynak esaslı vergilendirme bakımından ele alınacaktır.

<sup>4</sup> Elektronik ticaretin özünden gelen sınır tanımaz yapısı nedeniyle, bu yolla gerçekleştirilen mal ve hizmetlerin sınır aşan ticaretinin vergisel sonuçlarını değerlendirirken; asıl edime konu mal ve hizmetleri tedarik edenlerin gelirleri ele alınacak; süreç içindeki araçlar (telekomünikasyon şirketleri, İnternet servis sağlayıcıları vb. altyapı sunucularını) göz ardı edilecektir.

<sup>5</sup> Bu çalışmada konu ulusal hukuk (mevzuat ve içtihat), taraf olunan vergi anlaşmaları ve ulusal yazın ekseninde ele alınacaktır. 2000’li yıllarda OECD çatısı altında gerçekleştirilen çalışmaların tekrar edilmesi düşünülmemektedir; onlara, yeri geldikince, örnekleme ve karşılaştırma amacıyla atıfta bulunulmakla yetinilecektir.

Çoğu ülke gibi Türkiye de sadece kaynak ya da yerleşim yerini esas alarak vergilendirme yoluna gitmemekte, bunlardan her ikisinden de değişen ölçülerde yararlanmaktadır. Gerek Gelir Vergisi Kanunu gerekse Kurumlar Vergisi Kanunu hem kaynak hem de yerleşme esaslı vergilendirmeyi benimsemişlerdir. Bu kanunlar, kural olarak, Türkiye'de yerleşik kişilerin gelirlerini, dünyanın neresinde elde edildiklerine (kaynaklarına) bakmaksızın vergilendirirken, Türkiye'de yerleşik olmayan kişilerin ise sadece Türkiye sınırları içinde elde ettikleri gelirlerini vergilendirmektedirler.

### A. Gelir Vergisi Bakımından

Türk vergi hukuku terminolojisiyle kişiler ya “tam yükümlü” ya da “dar yükümlü” olarak vergi öderler. Bu sınıflandırma vergilendirilecek geliri hem yükümlüleri hem de kaynağı itibariyle ayırabilmek için kullanılır. Tam yükümlüler gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri gelirin tamamı üzerinden Türkiye’de vergilendirilirken, dar yükümlüler sadece Türkiye içinde elde ettikleri gelir üzerinden vergi ödemek durumundadırlar.

Görülmektedir ki, yerleşim yeri esaslı vergilendirme Türk hukukunda “tam yükümlülük” adı altında karşımıza çıkmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu 3. maddesinde Türkiye'de “yerleşmiş olan” gerçek kişilerin Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların “tamamı üzerinden” vergilendirileceklerini öngörmüştür.<sup>6</sup>

Kanun’un 3. maddesinin 1. fıkrası Türkiye'de “yerleşmiş olanlar”ı tam yükümlü olarak kabul etmiş; ülkede “yerleşmiş olmak”tan ne anlaşılması gerektiğini ise Kanun 4. maddesinde saymıştır. Buna göre (i) “ikametgâhı” Türkiye'de bulunanlar ve (ii) bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar ülkede “yerleşmiş” sayılırlar. Kanun koyucu vergi hukuku anlamında yerleşmenin tespiti bakımından bir olgular ve koşullar testi getirmemiş; onun yerine bir medeni hukuk kurumu olan “ikametgâh”<sup>7</sup> atıfta bulunmakla

<sup>6</sup> GVK md. 3. Gelir Vergisi Kanunu, mükellefleri nitelendirmek, mükellefiyetin kapsamını belirlemek için çok sınırlı bir kapsamda “vatandaşlık” ölçütünden de yararlanmaktadır. Buna göre, Türk vatandaşlarından “resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan”lar dünyanın neresinden elde edilmiş olursa olsun gelirlerinin tümü üzerinden Türkiye’de tam yükümlü olarak gelir vergisine tâbi tutulurlar. Sayılanlar dışında kalan vatandaşlar bakımından ise tam yükümlü olup olmama ülkede yerleşmiş olmalarına bağlıdır.

Kanun koyucu, *a priori* tam yükümlü kabul ettiği vatandaşların, buldukları ülkelerde elde ettikleri gelirleri nedeniyle Gelir Vergisi’ne veya benzeri bir vergiye tâbi tutulmuş olmaları halinde bu gelirleri Türkiye’de ödeyecekleri vergiden istisna etmiş; böylelikle olası bir çifte vergilendirme sorununu tek yanlı olarak çözmeyi amaçlamıştır. (GVK md. 3, b. 2, parantez içi hükmü.)

Bir kişinin Türk vatandaşı olup olmadığının belirlenmesine ilişkin düzenlemeler 5901 sayılı Türk Vatandaşlığı Kanunu’nda yer almaktadır. Kısaca değinmek gerekirse, bu Kanun’a göre Türk vatandaşlığı ya doğumla ya da sonradan kazanılır (5901 s. Türk Vatandaşlığı Kanunu, md. 5.). Doğumla kazanılan Türk vatandaşlığı, soy bağı veya doğum yeri esasına göre kendiliğinden (5901 s. Türk Vatandaşlığı Kanunu, md. 6.) ; sonradan kazanılan Türk vatandaşlığı ise yetkili makam kararı veya evlat edinilme ya da seçme hakkının kullanılması ile kazanılır (5901 s. Türk Vatandaşlığı Kanunu, md. 6.).

Ancak, bu çalışmanın konusu ve sınırları bakımından vatandaşlığa bağlı yükümlülük göz ardı edilecektir.

<sup>7</sup> Gelir Vergisi Kanunu 4. maddesinde, ülkede “yerleşmiş sayılma”nın ilk türü olarak Türkiye’de ikametgâh sahibi olmayı belirtmiş ve ikametgâhın Medeni Kanun’un 19 ile izleyen maddelerinde sayılan yerler olduğunu ifade etmiştir. Yürürlükteki 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu’nun 19 ve izleyen maddelerinde “ikametgâh” terimi yoktur. Bu, Gelir Vergisi Kanunu’nda yer alan hükmün halen yürürlükten kalkmış bulunan 743 sayılı Türk Kanunu Medenisi’nin 19 ve izleyen maddelerine atıfta bulunmasından kaynaklanmaktadır. Ancak 4722 sayılı Türk Medeni Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun’un 21. maddesi uyarınca “diğer mevzuat tarafından yapılan yollamalar, o maddeleri karşılayan yeni hükümlere yapılmış” sayılacağından, Gelir Vergisi Kanunu’nda yer alan “ikametgâh” teriminden yeni Türk Medeni Kanunu’nun yine 19 ve devamı maddelerinde yer alan “yerleşim yeri”nin anlaşılması gerekecektir. Yerleşim yerinden ne anlaşılması gerektiğine bakmadan önce yeni Medeni Kanun’un 19. maddesinde ikametgâh terimi yerine tercih edilen “yerleşim yeri” teriminin, Gelir Vergisi Kanunu’nun 3. maddesindeki “yerleşmiş olma” terimi ile karıştırılmaya müsait olduğuna vurgu yapmak gerekir. Bu nedenle bir vergi hukuku terimi olan

yetinmiş; ancak, bunu bir objektif testle, oturma süresi<sup>8</sup> esasıyla destekleme ihtiyacı duymuştur.

Diğer taraftan, Türk hukukunda kaynak esaslı vergilendirme “dar yükümlülük” kavramı ile ifade edilir. Bazı gerçek kişiler kendileri ile Türkiye arasındaki sosyo-ekonomik bağ (yerleşim yeri) ve kısmen de politik bağ (vatandaşlık) nedeniyle tam yükümlü olurken, bazı gerçek kişiler ülke ile aralarındaki salt ekonomik bağ nedeniyle yükümlü olurlar ve sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler.<sup>9</sup> Bu sınırlı vergi yükümlülüğü nedeniyle Kanun’un “dar yükümlü” olarak adlandırdığı kişiler ile tam yükümlüler arasında gelirin niteliği ve unsurları bakımından bir fark bulunmaz. Ancak, gelirin “elde edilmesi” noktasında kanun koyucu bu iki yükümlü grubunu farklı kurallara tâbi kılmıştır.<sup>10</sup> Elektronik ticaretin vergilendirilmesi bakımından özellikle üzerinde durulması gereken bu farklılıklara aşağıda ayrıca değinilecektir.

## B. Kurumlar Vergisi Bakımından

Kurumlar Vergisi Kanunu sermaye şirketlerini, kooperatifleri, iktisadî kamu kuruluşlarını, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeleri ve iş ortaklıklarını verginin yükümlüsü olarak kabul eder.<sup>11</sup> Gelir vergisinde olduğu gibi kurumlar vergisinde de hem yerleşim yeri hem de kaynak esaslı, tam ve dar yükümlülük ayrımı içinde uygulanmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 3. maddesine göre, Kanun kapsamına giren kurumlardan “kanunî veya iş merkezi Türkiye’de bulunanlar”,<sup>12</sup> tam yükümlü olarak,<sup>13</sup> gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler. Söz konusu kurumların kanunî ve iş

---

“yerleşmiş olmanın” bir ölçütü olarak “ikametgâh” teriminin kullanılmaya devam edilmesinin daha uygun olacağı kanaatindeyiz. Aksi halde, yeni Medeni Kanun’da ikametgâh anlamında tercih edilmiş olan “yerleşim yeri”nin Gelir Vergisi Kanunu’ndaki “yerleşmiş olma” ile eşanlamlı zannedilmesi sorunuyla karşılaşılabilir.

Medeni Kanun’un 19 ve devamı maddeleri incelendiğinde ikametgâhın (yerleşim yerinin) “bir kimsenin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yer”(MK md. 19, f. 1.) olduğu görülür. Bu tanım bir öznel bir de nesnel ölçüt içerir. Nesnel ölçüt “yer”dir. Öznel ölçüt ise “sürekli kalma niyeti”dir. Bu bakımdan önemli olan kişinin belli bir yerde sürekli olarak kalıp kalmaması değil, bu yönde bir niyetinin olup olmamasıdır. Şüphesiz ki bir kişinin niyetinin tespiti imkânsız değilse de oldukça zordur. Her bir kişinin yerleşim yerinin tespiti bakımından ilgili tüm olgu ve koşulların değerlendirilmesi gerekir. Bu bakımdan kişinin yaşantısını ağırlıklı olarak nerede sürdürdüğü, iş ilişkilerinin nerede yoğunlaştığı, ailesinin ve yakın çevresinin nerede olduğu gibi faktörler kişinin belli bir yerdeki sürekli oturma niyetinin belirlenmesinde değer taşır. (Öncel, Kumrulu, Çağan, Vergi Hukuku, Ankara 2014, sf. 254.)

<sup>8</sup> Gelir Vergisi Kanunu 4. maddesinde Türkiye’de yerleşmenin (yerleşmiş olmanın, yerleşmiş sayılmanın) ikinci türü olarak bir kişinin ülkede oturma süresini dikkate almaktadır. Buna göre bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar Türkiye’de yerleşmiş sayılırlar.(GVK md. 4, b. 2.) Devamlılıktan kesintisiz olmak anlaşılır; bu bakımdan ülkeden geçici ayrılmalar oturma süresinin tespiti bakımından dikkate alınmaz.(GVK md. 4, b. 2, parantez içi hükmü.) Ancak altı aylık devamlı oturma şartının bir takvim yılı içinde gerçekleşmesi gerektiğine; örneğin, bir takvim yılının son üç ayı ile sonraki takvim yılının ilk üç buçuk ayı süre ile Türkiye’de bulunan bir kişinin ülkede yerleşmiş sayılmayacağına işaret etmek gerekir. Öncel-Kumrulu-Çağan bunu “gelir vergisinde vergilendirme döneminin bir takvim yılı olması” ile izah etmektedir.(Öncel, Kumrulu, Çağan, age., sf. 254.)

Kanun, bazı kişiler ülkede altı aydan fazla süreyle kalsalar dahi bunların Türkiye’de yerleşmiş sayılmayacağını belirtmiştir. Bu kişiler şunlardır:(GVK md. 5.)

1. Belli ve geçici görev veya iş için Türkiye’ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil veya tedavi veya istirahat veya seyahat amacıyla gelenler;
2. Tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye’de alıkonulmuş veya kalmış olanlar.

Oturma süresi, ikametgâhı (yerleşim yerini) tamamlayan, ikametgâhın tespitinin öznel boyutundan kaynaklanabilecek sakıncaları gidermek için kabul edilmiş bir mekanizmadır. Bu sebeple, bir kişi ülkede altı aydan daha kısa bir süreyle otursa bile eğer ülkede ikamet ettiği tespit edilebiliyorsa, ayrıca oturma süresi dikkate alınmaz. (ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, age, sf. 255.)

<sup>9</sup> GVK md. 6.

<sup>10</sup> GVK md. 7.

<sup>11</sup> KVK md. 1.

<sup>12</sup> “Kanuni merkez” vergiye tâbi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. (KVK md. 3, b. 5.) “İş merkezi” ise iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir. (KVK md. 3, b. 6.)

<sup>13</sup> KVK md. 3, b. 1.

merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, dar yükümlü olarak,<sup>14</sup> sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler.<sup>15</sup>

Girişte de belirtildiği gibi, yerleşim yerini esas almak suretiyle, elektronik ticaretten elde edilen gelirin vergilendirilmesi bu çalışmanın kapsamı dışındadır; buna karşılık, 'yalnızca' ülke içindeki kaynaklardan elektronik ticaret yoluyla elde edilen gelir üzerinde Türkiye'nin vergilendirme yetkisini ne şekilde kullandığı ele alınacaktır. Türk vergi hukuku terminolojisiyle, tam mükelleflerin elektronik ticaretten elde edilen gelirlerinin vergilendirilmesine değinilmeyecektir. Zaten tam mükellefler bakımından elde edilen bir gelir unsurunun kaynağının tespitinin - *kural olarak* -<sup>16</sup> bir önemi bulunmamaktadır. Diğer bir ifadeyle, ister elektronik ticaretten isterse bir diğer faaliyetten elde edilsin, tam yükümlü tarafından elde edilen gelir, dünyanın neresinde elde edilmiş olursa olsun Türkiye Cumhuriyeti tarafından vergilendirilir. Buna karşılık, dar yükümlüler (Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler ile kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayan kurumlar) sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden vergilendirilirler. Elektronik ticaretten elde edilen gelirin vergilendirilmesi bu gruptaki yükümlüler bakımından özellik arz etmektedir.

## II. Elektronik Ticaretten Elde Edilen Gelirin Kaynağının Tespiti

Gerek gelir, gerekse kurumlar vergisinde dar yükümlüler bakımından hangi gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmiş olduğunun tespiti ve elektronik ticaretin bunlar üzerindeki etkisi önem taşımaktadır. Gelir Vergisi Kanunu vergiye tâbi gelirin yedi kazanç ve irat türünden oluştuğunu belirtir. Bunlar ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlardır.<sup>17</sup> Kurumlar vergisinin konusunu ise kurum kazançları oluşturur. Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur.<sup>18</sup> Bununla birlikte, Kurumlar Vergisi Kanunu dar

<sup>14</sup> KVK md. 3, b. 2.

<sup>15</sup> Tam ve dar yükümlülüğün kanuni merkez – iş merkezi ölçütleri ile belirlenmesi elektronik ticaret bağlamında işlevini kısmen ya da tamamen yitirebilir. Şöyle bir örnek düşünelim:

“Ortakları ve yöneticileri (A) ülkesinde ikamet eden, ancak (B) ülkesinde faaliyette bulunan (X) şirketinin (C) ülkesinde kurulup tüzel kişilik kazanması, yönetim kurulu toplantılarının ve denetiminin (D) ülkesinde gerçekleştirilmesi mümkündür. Bu örneğe bir de iletişim teknolojisindeki gelişmeler karşısında, artık yöneticilerin de aynı ülkede bulunması zorunluluğunun kalmadığı dikkate alınarak, toplantıların video konferans sistemiyle ya da benzer yöntemlerle yapıldığı eklen[ebilir.]” Akkaya Mustafa, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi”, Elektronikteki Gelişmeler ve Hukuk, NOTEV (Noterlik Hukuku Araştırma Enstitüsü yayını) Ankara 2001, s. 175-186.

Bir an için örnekteki ülkelerden herhangi birinin Türkiye olduğunu varsayalım. Şirketin ortak ve yöneticilerinin yerleşik olduğu ülke veya şirketin faaliyetinin yöneldiği ülke Kurumlar Vergisi Kanunu bakımından yükümlülüğün tespitinde dikkate alınan bir ölçüt değildir. Bu bakımdan şirketin ortak ve yöneticilerinin Türkiye’de ikamet etmesi veya bu şirketin faaliyetlerinin hepsinin ya da çoğunun Türkiye’ye odaklanmış olması onu Türkiye’de kurumlar vergisinin tam yükümlüsü yapmaz. Şirket Türkiye’de kurulmuş ise elbette ki “kanuni merkez” ölçütü uyarınca Türkiye’de tam yükümlü olacaktır. Ancak, bilindiği üzere kanuni merkez ölçütü kolaylıkla dolanılabilen, şirketler vergi yükünün daha az olduğu veya hiç olmadığı ülkelerde kurulabilmektedir. Bu ölçütün eksikliğini gidermek için kabul edilmiş olan “iş merkezi” ölçütü de şirketin yönetim kurulu toplantılarının bir başka ülkede yapılması ya da yönetim faaliyetlerinin teknolojinin sunduğu imkânlardan yararlanılarak birden fazla ülkede gerçekleştirilmesi halinde işlevsiz kalacak ve şirket Türkiye’de tam yükümlü olmayacaktır. Özetle, teknolojinin mevcut düzeyinde eskiden Türkiye’de tam yükümlü olarak vergilendirilecek şirketlerin artık dar yükümlü olmaları pek mümkündür. Bunun sonucu da böyle şirketlerin küresel geliri yerine sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançlarının vergilendirilmesiyle yetinilmesi olacaktır.

<sup>16</sup> Elektronik ticaretin vergilendirme alanında yol açtığı ve çalışmanın başında işaret edilen sorunların çokluğu karşısında, pek çok sorunun Türk vergi hukukunda tam yükümlüler bakımından da gündeme geleceği şüphesizdir. Ancak, konunun ele alınan yönü tam yükümlüleri doğrudan etkileyen bir sorun değildir.

<sup>17</sup> GVK md. 2.

<sup>18</sup> KVK md. 1, b. 2.

yükümlülerin vergiye tâbi kazançlarını tahdidi olarak ayrıca sayma gereği görmüştür.<sup>19</sup>

- a) (...) Türkiye'de iş yeri olan veya daimî temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticarî kazançlar. (...)<sup>20</sup>
- b) Türkiye'de bulunan ziraî işletmeden elde edilen kazançlar.
- c) Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları.
- ç) Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar.
- d) Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratları.
- e) Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratlar.

Kanun, değinilen kazanç veya iratların Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimî temsilci bulundurulması konularında, Gelir Vergisi Kanunu'nun ilgili hükümlerine atıfta bulunduğundan aşağıda gelir vergisi bakımından yapılacak açıklamalar kurumlar vergisi bakımından da geçerli olacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu dar yükümlülerin Türkiye'de kazanç ve irat elde etmesini belirli şartlara bağlamıştır. Buna göre:

- 1) Ticari kazançlarda, kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması;<sup>21</sup>
- 2) Ziraî kazançlarda, ziraî faaliyetlerin Türkiye'de icra edilmesi;
- 3) Ücretlerde,
  - a. Hizmetin Türkiye'de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye'de değerlendirilmesi;
  - b. Türkiye'de kain müesseselerin idare meclisi başkan ve üyelerine, denetçilerine tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye'de değerlendirilmesi;
- 4) Serbest meslek kazançlarında, serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi;
- 5) Gayrimenkul sermaye iratlarında: Gayrimenkulün Türkiye'de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye'de kullanılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi;

<sup>19</sup> KVK md. 3, b. 3.

<sup>20</sup> Bendin devamı şu şekildedir: "(Bu şartları taşısalar bile kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye'de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye'de yapılmasıdır.)"

<sup>21</sup> Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcinin, ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye'de satmaksızın yabancı memleketlere göndermeleri halinde, bu işlerden doğan kazançlar Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz. 'Türkiye'de satmak' ile, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye'de olması veya satış akdinin Türkiye'de yapılmış olması kastedilmektedir. GVK. md. 7, b. 1, parantez içi hükmü.

- 6) Menkul sermaye iratlarında, sermayenin Türkiye'de yatırılmış olması;
- 7) Diğer kazanç ve iratlarda, bu kazanç veya iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye'de ifa edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi

hallerinde kazanç veya irat Türkiye'de elde edilmiştir.<sup>22</sup>

Gelirin tespitine ilişkin anılan hükümler elektronik ticaret bakımından gözden geçirildiğinde, kanun koyucunun vergilendirme yetkisini, ticari kazançlarda Türkiye'deki "işyerinde" veya Türkiye'deki "daimi temsilci aracılığıyla" "sağlanmış" olan, serbest meslek kazançlarında Türkiye'de "icra edilmiş" veya Türkiye'de "değerlendirilmiş" serbest meslek faaliyetlerinden doğan ve gayrimenkul sermaye iratlarında, gayrimenkul (...) mahiyetindeki hakların Türkiye'de "kullanılması" veya Türkiye'de "değerlendirilmesi"<sup>23</sup> ile meydana gelen kazançlar üzerinde kullandığı görülmektedir. Bu nedenle, bir dar yükümlünün öncelikle (i) elde ettiği bir gelir unsurunun niteliğinin tespitinin yapılması; ardından, bu niteliğe bağlı olarak (ii) o kazanç veya iradın Türkiye'de elde edilip edilmediğinin; bir diğer ifadeyle, o gelir unsurunun kaynağının Türkiye olup olmadığının belirlenmesi gereklidir. Zira, dar yükümlü kişinin elde ettiği bir gelir unsurunun kaynağının Türkiye olarak tespiti halinde Türkiye'de vergilendirme söz konusu olacak; buna bağlı olarak da olası çifte vergilendirme sorunlarının çözümü gerekecektir.

#### **A. Elektronik Ticaret Bakımından Gelir Unsurlarının Niteliğinin Tespiti**

Görülmektedir ki dar yükümlünün elde ettiği bir gelir unsurunun (örn., ticari kazanç, serbest meslek kazancı, ücret vs.) niteliğine bağlı olarak onun elde edilmesine ilişkin tahlilde kullanılacak ölçüt değişebilmektedir. Bu incelemenin konusu elektronik ticaret yoluyla elde edilen ticari kazançlar olduğuna göre, tüm gelir unsurları için nitelik tespitine girmeksizin, sadece ticari kazançlar ile karıştırılması muhtemel olanlara değinilmesi yeterli olacaktır.

Örneğin, elektronik ticarete en belirgin nitelendirme sorununu ticari kazançlar ile gayrimaddi hak bedelleri arasındaki ayrımın yapılmasında kendisini gösterir. Bu bakımdan bilgisayar programlarının (*yazılımların*), telif haklarının ve *know-how*'ların devri veya kullandırılması karşılığı elde edilen kazanç veya iratların ticari kazanç mı yoksa gayrimaddi hak bedeli mi olduğunun tespiti oldukça önemlidir. Aynı şekilde, elektronik olarak sunulan teknik, idari veya danışmanlık hizmetlerinin Türk vergi hukukundaki niteliklerinin belirlenmesi gerekir.

"Ticari kazanç" Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinde "her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazanç" olarak tanımlanmıştır. Bununla beraber "ticari faaliyet"ten ne anlaşılması gerektiği hususunda Gelir Vergisi Kanunu'nda hüküm bulunmamaktadır. Ticaret Kanunu'ndaki "bir ticari işletmeyi ilgilendiren bütün işlem ve

<sup>22</sup> GVK md. 7.

<sup>23</sup> Kanun, 'Türkiye'de değerlendirme' ile ödemenin Türkiye'de yapılmasını veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesini veya kârından ayrılmasını kastetmektedir. GVK. md. 7, f. 2.

filler ticari işlerdendir”<sup>24</sup> tanımından hareketle bir “ticari işletme”nin<sup>25</sup> her türlü faaliyetinin ticari faaliyet olacağı ve dolayısıyla, bundan elde edilen kazançların Gelir Vergisi Kanunu uyarınca ticari kazanç olarak nitelendirileceği sonucuna varılabilir.<sup>26</sup>

“Gayrimaddi hak bedeli” ise Türk vergi hukukunda genel olarak kullanılan bir kavram ve terim değildir. Gayrimaddi hak bedellerinin bazıları (kullanma karşılığı olanları) hukukumuzda gayrimenkul sermaye iratları kapsamında düzenlenmiştir. Bu hususa aşağıda daha ayrıntılı olarak değinilecektir.

“Serbest meslek kazancı” ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. maddesinde “her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazanç” olarak tanımlanmıştır. Bu tanımın gereği olarak, Kanun'da serbest meslek faaliyeti “sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tâbi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır” ifadesi yer alır.<sup>27</sup>

### **i. Gayrimaddi Hak Bedelleri (Gayrimenkul Sermaye İratları)**

Türkiye'nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında gayrimaddi hakların kullanılması (kiralınması) ya da kullanma hakkı (satışı, devri) karşılığı yapılan ödemelere uygulanacak kurallar bulunmaktadır. Buna karşılık, Gelir Vergisi Kanunu'nda gayrimaddi hak bedellerine özgü bir hüküm yer almamaktadır. Gayrimaddi hak bedellerinin bir bütün olarak ayrı bir gelir unsuru halinde düzenlenmediği; gayrimaddi hakların “kullanım” bedellerinin ise gayrimenkul sermaye iratları içine yedirilmiş olduğu görülür. Bu durum - *belki* - Kıta Avrupası'na özgü gayrimenkul-menkul mal ayrımının hukukumuzda yerleşmiş olmasına rağmen; Anglo-Sakson hukuku kökenli maddi - gayrimaddi mal ayrımının hâlâ hukumuza büyük ölçüde yabancı olmasıyla açıklanabilir.<sup>28</sup> Sebebi ne olursa olsun gayrimaddi haklardan elde edilen irat ve kazançların - *belki de en maddi mal türü olan* - gayrimenkullerin iratlarıyla aralarındaki temel yapısal farklılığa rağmen aynı kategori içinde düşünülmüş ve düzenlenmiş olması eleştirilebilir.

Kanun 70. maddesinde, başkaca şeylerin yanı sıra, şu mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından “kiraya verilmesinden” elde edilen iratları gayrimenkul sermaye iradı saymıştır:

<sup>24</sup> 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu md. 3.

<sup>25</sup> Türk Ticaret Kanunu'nun 1. kitabı (11-123. maddeleri) “ticari işletme”yi düzenlemektedir.

<sup>26</sup> Vergi idaresi belirli bir faaliyetin “ticari faaliyet” olarak kabul edilebilmesi için şu özellikleri taşımasını aramaktadır: 1) Faaliyetin yerine getirilmesinin sermaye ve emeğe dayanıyor olması gerekmektedir. 2) Faaliyetin devamlı olması gerekmektedir. (Bir takvim yılı içerisinde birden fazla tekrarlanan veya birden fazla takvim yılında tekrarlanan işlemlerde de devamlılık olduğu varsayılacaktır). 3) Gelir getirici faaliyetlerin bir organizasyon dahilinde yapılmış olması gerekmektedir (İşyeri açma, işçi çalıştırılması, ticaret siciline kaydolunması v.b.) 4) Müessesenin, ticari ve sınai bir müessese şekil ve mahiyetinde olması gerekmektedir. Bkz: Gelir İdaresi Başkanlığı, Ticari Kazancın Gerçek Usulde Vergilendirilmesi Rehberi 2014, sf. 2. ([http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2014\\_ticari.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2014_ticari.pdf))

<sup>27</sup> GVK md. 65, f. 2.

<sup>28</sup> Oysa menkul-gayrimenkul ayrımı ile maddi-gayri maddi ayrımı birbirine paralel değildir; bunların birbirleriyle karşılaştırılması veya eşleştirilmesi hatalıdır. Kıta Avrupasının menkul-gayrimenkul mal (*movable-immovable property*) ayrımı Anglo-Saksonların asıl mal-kişisel mal (*real-personal property*) ayrımına karşılık gelmekle beraber bu tasnifler eş değildir. Gayrimaddi mallar (haklar) (*intangibles*) bu tasnifte kişisel mallar içinde yer alır.

“(…) 5. Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanunî mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), alâmetifarika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.);

6. (202 sayılı Kanununun 35'inci maddesiyle değişen bent) Telif hakları (bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır); (…)”<sup>29</sup>

Bu mal ve hakların bir ticari işletmeye dahil bulunduğu hallerde, bunların iratları gayrimenkul sermaye iradı değil, ticarî kazanç olarak nitelendirilir.<sup>30</sup>

Gayrimenkul sermaye iratları içinde yer alan bu tanımın, OECD Model Anlaşması'nda ve buna dayalı olarak Türkiye'nin tarafı olduğu ikili anlaşmalarda yer alan “gayrimaddi hak bedelleri”, “edebî, sanatsal veya bilimsel eserler üzerindeki herhangi bir telif hakkının (……) ya da sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye ilişkin bilginin kullanılması ya da kullanma hakkı karşılığı olarak elde edilen her çeşit ödemedir”<sup>31</sup> şeklindeki tanımla uyumlu olduğu söylenebilir. Farklılık gayrimenkul sermaye iratlarının sadece “kullanma” karşılığı ödenen bedelleri içermesine karşılık, Model Anlaşma'daki gayrimaddi hak bedellerinin hem “kullanma” hem de “kullanma hakkı” karşılığı olabilmesidir. Bunlardan ilki kiraya ikincisi ise satıma işaret eder.

Gayrimaddi hak bedelleri her ne kadar Gelir Vergisi Kanunu'nda ayrı bir kavram, tür olarak düzenlenmemişse de 2006 yılında yürürlüğe girmiş olan Kurumlar Vergisi Kanunu'nda iki maddede geçmektedirler. Kanun'un 26. maddesinde özel beyan zamanına ilişkin olarak ve 30. maddesinin 2. bendinde dar yükümlülükte vergi tevkifatı bağlamında gayrimaddi hak bedellerine değinilmektedir. Bunlardan, 30. maddenin 2. bendi aşağıda ayrı bir paragraf altında değerlendirilecektir.

#### **a) Bilgisayar Yazılımları (Programları)**

5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'na göre “her biçim altında ifade edilen bilgisayar programları ve bir sonraki aşamada program sonucu doğurması koşuluyla bunların hazırlık tasarımları”nın ilim (ve edebiyat) eseri olarak fikir ve sanat eseri kabul edilmesinden<sup>32</sup> hareketle yazılımların “kiraya<sup>33</sup> verilmesi” halinde elde edilecek iradın, telif hakkının kullanılmasının karşılığı olarak gayrimenkul sermaye iradı olacağı düşünülür.

<sup>29</sup> GVK md. 70, f.1. b. 5-6.

<sup>30</sup> GVK md. 70, f. 2.

<sup>31</sup> OECD Model Vergi Anlaşması, md. 12, para. 2.

<sup>32</sup> FSEK md. 2, b. 1.

<sup>33</sup> 6098 sayılı Borçlar Kanunu'nun 298. maddesinde “kira”, “kiraya verenin bir şeyin kullanılmasını veya kullanmayla birlikte ondan yararlanılmasını kiracıya bırakmayı, kiracının da buna karşılık kararlaştırılan kira bedelini ödemeyi üstlendiği sözleşme” olarak tanımlanmaktadır.



Ancak, yazılımlar kural olarak kiralanmaz, satılırlar. Bu nedenle elde edilen kazanç gayrimenkul sermaye iradı değil, ticari kazanç veya istisnai olarak değer artışı kazancı<sup>34</sup> olur. Bir bilgisayar yazılımının bir programcı tarafından müşteri için özel üretilmesi halinde ise elde edilen kazanç serbest meslek kazancı olarak nitelendirilir.

Bilgisayar programlarından dar yükümlünün elde ettiği gelirin gayrimenkul sermaye iradı ya da serbest meslek kazancı olarak nitelendirildiği durumlarda Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi uyarınca kaynakta tevkifat yapılması suretiyle vergilendirilmesi söz konusu olacaktır.<sup>35</sup> Ticari kazanç nitelendirmesindeyse bu kazançların Türkiye'de vergilendirilip vergilendirilmeyeceği aşağıda inceleyeceğimiz “işyeri” veya “daimi temsilci”nin varlığına ve bu kazancın o işyeri veya daimi temsilci “aracılığıyla” elde edilip edilmemesine bağlıdır.

#### **b) Telif Hakkı Bedelleri**

Bilgisayar programları için söylediklerimiz aslında tüm telif hakları için genelleştirilebilir. Bir telif hakkının kullanımı için yapılan ödeme Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesi uyarınca - kural olarak - gayrimenkul sermaye iradı, bazı hallerde de serbest meslek kazancına<sup>36</sup> vücut verir. Telifin kullanım hakkı (telif hakkının devri) karşılığı olarak yapılan ödemeler ise ticari kazancı veya bazen serbest meslek kazancını doğurur.<sup>37</sup>

#### **c) Know-how Ödemeleri**

“Know-how” Türkiye'nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında bir gayri maddi hak çeşidi olarak “gizli formül veya üretim yöntemi veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi” şeklinde ifade edilmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde de “sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü” ifadesi yer almaktadır. *Know-how* işlemi, önceden var olan bir ürünün (bilgi, bilgi birikimi, teknik, formül, plan vs.) müşterinin “kullanımı” için transferini içerir. Dolayısıyla *know-how* edinilmesi için yapılacak ödemeler gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilecektir.<sup>38</sup>

#### **d) Malzeme ve Teçhizat Bedelleri**

OECD Model Anlaşması'nda artık yer almayan<sup>39</sup> ancak Türkiye'nin taraf olduğu pek çok iki taraflı anlaşmada

<sup>34</sup> Bkz.: GVK mükerrer md. 80, f. 1, b. 3.

<sup>35</sup> Hali hazırda kesinti oranı %20'dir. Bkz.: 2009/14592 sayılı BKK.

<sup>36</sup> Bkz. GVK md. 70 f. 1, b. 6, parantez içi hükmü.

<sup>37</sup> Nitelendirme noktasında değer taşımaya da, vergilendirmenin sonuçları bakımından önemli olduğu için Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesindeki serbest meslek kazancı istisnasını da zikretmek gerekir: “Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır./ Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dahildir./ Yukarıda yazılı kazançların arızî olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez. / Serbest meslek kazançları istisnasının, bu Kanunun 94 üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur.”

<sup>38</sup> GVK md. 70, f. 1, b. 5.

<sup>39</sup> Söz konusu ödemeler OECD Model Anlaşması'nın 1963 ve 1967 metinlerinde yer almış; ancak daha sonra 1992 değişikliği ile Model'den tarihinde çıkarılmıştır. Bkz: 23 Temmuz 1992'de değiştirilen şekliyle OECD Model Anlaşması'nın 12. maddesinin Şerhi, para. 8.5; C(12)-4 vd.

mevcudiyetini sürdüren gayrimaddi hakların kullanımı için gerekli ekipmanların kiralanmasında bunlar için ödenen bedeli de gayrimaddi hak bedeli sayan hüküm Gelir Vergisi Kanunu'nda da varlığını sürdürmektedir.

Kanun 70. maddesinde, “sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar”ın (*know-how*) “kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır”<sup>40</sup> ifadesine yer vermiştir. Hükümün tek başına okunmasından, malzeme ve teçhizat satışı ile kiralanması arasında bir ayırım gözetilmediği izlenimi doğabilirse de maddenin bütünlüğü içinde burada kastedilenin kiralanmadan ibaret olduğu açıktır.

Malzeme ve teçhizat kiralanmasına ilişkin hüküm elektronik ticaret bağlamında değerlendirildiğinde, bilgisayar ekipmanlarının, teknolojik malzeme ve teçhizatın bir *know-how*'ın kullanılması için gerekli olduğu ölçüde kiralanması halinde bu kira bedelinin de gayrimenkul sermaye iradı olacağı sonucuna varmak gerekir.

### **e) Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. Maddesi**

Bu noktada Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesine de değinilmesi faydalı olacaktır. Bu madde 1. bendinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde olduğu gibi, dar yükümlü kurumlara yapılacak gayrimenkul sermaye iradı ve serbest meslek kazancı ödemelerinin kaynakta tevkifat yapılması suretiyle vergilendirilmesini öngörmektedir.<sup>41</sup> Ancak 2. bendinde bir kısım gayrimenkul sermaye iradı bakımından özel bir hüküm içermektedir. Buna göre:

“Ticarî veya ziraî kazanca dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden bu maddenin birinci fıkrasında belirtilen kişilerce % 20<sup>42</sup> oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.”<sup>43</sup>

Gelir vergisi – kurumlar vergisi mevzuatımızda gayri maddi hak bedelleri müstakil bir gelir unsuru olarak düzenlenmemiş, hatta tanımlanmamışken kanun koyucunun Kurumlar Vergisi Kanunu'nda bunlara özgü istisnai bir hüküm getirme gereği görmesi düşündürücüdür. Bu hüküm olmasaydı, bir gayrimaddi hakkın devri halinde bunu devreden yani kendisine ödeme yapılan dar yükümlü (kurum) bakımından bir ticari kazanç teşkil edip etmediği, yani bu devrin dar yükümlünün ticari faaliyetinin bir parçası olarak yapılıp yapılmadığının sorulması, araştırılması gerekecekti. (Bu soru gelir vergisi uygulamasında, gerçek kişi dar yükümlüler bakımından hâlâ geçerlidir.) Alınacak cevap müspet olursa, aşağıda daha detaylı olarak değinileceği üzere, Türkiye'de vergilendirme, dar yükümlünün ülkede bir işyerinin veya daimi temsilcisinin bulunması ve kazanca sebep olan işlemin bu işyeri veya temsilci aracılığı ile gerçekleşip gerçekleşmemesine bağlı olacaktır. (Soru menfi yanıtlanırsa ya Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesindeki serbest meslek kazançları istisnası gündeme

<sup>40</sup> GVK md. 70, f. 1, b. 5, cümle sonu parantez içi hükmü.

<sup>41</sup> Hali hazırda kesinti oranı %15'dir. Bkz.: 2009/14593 sayılı BKK

<sup>42</sup> 2009/14593 sayılı BKK ile belirlenmiş oran.

<sup>43</sup> KVK md. 30, b. 2.

gelebilecek ya da mükerrer 80. madde bağlamında bir değer artışı kazancı düşünülecekti.) Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin 2. bendi hükmü bu değerlendirmelerin yapılmasına gerek görmeksizin, satış, devir ve temlik karşılığı yapılan gayrimaddi hak bedeli ödemelerinde her durumda tevkifat yapılmasını zorunlu kılmıştır.<sup>44</sup>

Bu hüküm bilgisayar yazılımlarının satılması halinde – kural olarak – uygulanmaz. Zira yukarıda da değindiğimiz üzere yazılım satışı genelde o yazılım üzerindeki telif hakkının devrini içermez. Yazılımın satışı, onun kullanılabilmesi (bilgisayar ortamında çalıştırılabilmesi) için zorunlu olan sayı ve şekilde kopyalarının yapılmasına izin verse bile bu tek başına telif hakkının devri anlamını taşımaz. Yazılım satışında elde edilen bedel (kural olarak) ticari kazançtır ve bunun bir dar yükümlü tarafından elde edilmesi halinde vergilendirilmesi yükümlünün ülkede işyeri veya daimi temsilcinin bulunması ve kazancın o işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde edilmesi şartına bağlanmıştır. Eğer yazılımlar üzerindeki telif hakkının devri söz konusu olursa o zaman dar yükümlü kurumlar bakımından Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin 2. bendi uygulanma olanağı bulacaktır.

Bu noktada son olarak, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin 2. bendinde yer alan hükmün OECD Model Anlaşması'yla ve bu modeli takip ederek Türkiye'nin akdetmiş olduğu çifte vergilendirme anlaşmalarıyla çelişir oluşuna işaret etmek gerekir. Model Anlaşma'nın gayrimaddi hak bedellerini düzenleyen 12. maddesine göre, gayrimaddi hak bedelleri kural olarak kendisine ödeme yapılan kişinin yerleşik olduğu ülke tarafından vergilendirilir. Kaynak ülkesi de bu ödemeler üzerinden tevkifat suretiyle vergi alabilir ama bu

---

<sup>44</sup> 5422 sayılı mülga Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24. maddesi işaret ettiğimiz şekilde, "Dar mükellefiyete tâbi kurumların ticari, zirai ve diğer kazanç ve iratları dışında kalan kazanç ve iratları ile telif, imtiyaz, ihtira işletme ticaret unvanı, (...) mukabilinde alınan bedeller % 25 oranında kurumlar vergisi tevkifatına tabidir." hükmünü içermekteydi. Anılan düzenleme, dar yükümlülere verilen ödemeler üzerinden yapılacak tevkifatı, elde edenlerin ticari, zirai ve diğer kazanç ve iratları dışında kalan ve maddede belirtilen gelir unsurlarına özgülemişti. Buna rağmen uygulamada yapılan ödemelerin ticari kazanç olup olmadığı araştırılmaksızın tevkifat yoluna gidildiği oluyordu. Nitekim Danıştay 4. Dairesi, 31.5.1999 tarih, E. 1998/4018 K. 1999/2347 sayılı kararında incelediği olayda "... 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun dar mükellefiyet başlıklı 11 inci maddesinde, birinci maddede yazılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanların, yalnız Türkiye'de elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirilecekleri, 12 nci maddesinde ise hangi iratların, 11. maddede yazılı dar mükellefiyet mevzuuna giren kurum kazancı olarak kabul edileceği, hükmüne bağlanmıştır. Sözü edilen Kanun'un 24 üncü maddesinde ise; dar mükellefiyete tâbi kurumların ticari, zirai ve diğer kazanç ve iratları dışında kalan kazanç ve iratları ile telif, -imtiyaz, ihtira, işletme ticaret unvanı, alameti farika ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik mukabilinde alınan bedellerin %25 nispetinde kurumlar vergisi tevkifatına tâbi olduğu, anılan maddenin 6'ncı fıkrasında, dar mükellef durumunda olan kurumlara yukarıda yazılı kazanç ve iratları sağlayanların bu kazanç ve iratlardan kurumlar vergisi tevkifatı yapmak zorunda oldukları, 7 nci fıkrasında ise kazanç ve iratları sağlayanların kurumlar vergisi tevkifatına tâbi kazanç ve iratları nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettiren gerçek ve tüzel kişiler olduğu belirtilmiştir. Bu hükümlerin uygulanabilmesi **ve tevkifat sorumluluğundan söz edilebilmesi için dar mükellef kurumun, maddede sayılan türde bir gelir elde etmesi gerekli olup, bunun niteliğinin belirlenmesi ise söz konusu gelirin dar mükellef kurum açısından hangi gelir grubuna dahil olduğunun saptanmasına bağlıdır.** Olayda, İngiltere'de kurulu olan ve Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan ... Limited Şirketi'nin "data hattı" aboneliği ile derlediği haberleri aktarması karşılığında yapılan ödemelerin yukarıda anılan kanun hükmü kapsamında bir ödeme olduğu kabul edilerek davacı şirketin bu hüküm uyarınca tevkifat yapıp muhtasar beyanname ile bildirme yükümlülüğünde olduğu belirtilerek re'sen tarh yoluna gidilmişse de söz konusu gelirin elde eden ... firması yönünden yapısı üzerinde hiç durulmadığı anlaşılmaktadır. ... firmasının yukarıda açıklanan faaliyeti, derlediği bilgileri dünyanın her yerindeki diğer firmalara abonelik yolu ile satmak şeklinde yürüttüğü ticari faaliyete ilişkin olup aynı şekilde davacı şirkete de bilgi sattığı açık olduğundan, bu faaliyetlerden sağladığı gelirin ticari kazanç olduğundan kuşku duymamak gerekir. Bu itibarla adı geçen yabancı kuruma yapılacak söz konusu ödemelerin satın alınan bilgi karşılığı olduğu, gayri maddi hak bedeli olarak değerlendirilemeyeceği ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24 üncü maddesine göre tevkifata tâbi tutulamayacağı açıktır. ..." biçiminde karar vermiştir. Söz konusu değerlendirme 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi karşısında geçerliliğini yitirmişse de çifte vergilendirme anlaşmalarının mevcudiyeti halinde uygulanmaya devam edecektir.

vergi belli bir oranı (Model'e göre %10'u) geçemez. Kaldı ki gayrimaddi hak bedeli lehtarının kaynak ülkede yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyeti varsa, kendisi için ödeme yapılan gayrimaddi hakkın bu işyeri ile arasında önemli bir bağ bulunup bulunmadığına bakılması gerekmektedir. Zira böyle bir bağ bulunması halinde kaynak ülke tevkifat suretiyle vergilendirme yapamaz; dar yükümlünün ticari kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin genel kural uygulanır.<sup>45</sup> İşte 30. maddenin 2. bendi tam da bu koşulu göz ardı etmektedir. Önceki kanun – sonraki kanun ilişkisi içinde kanun koyucunun 2006 tarihli Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30 maddesi ile bundan önce akdetmiş olduğu çifte vergi anlaşmalarının ilgili hükmünü tek yanlı olarak değiştirme yoluna gittiği ileri sürülebilir. Diğer taraftan özel kanun – genel kanun ilişkisi içinde, çifte vergilendirme anlaşmaları daha özel kanun konumunda olduğundan bunların ilgili hükümlerinin geçerliliklerini koruduğu savunulabilir. İdarenin aşağıda değineceğimiz bir uygulama tamiminde yer alan görüşü, bu bakımdan çifte vergilendirme anlaşmalarının uygulanacağı yönündedir.<sup>46</sup>

Her ne kadar Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinde yer alan hükmü, ulusal ve uluslararası hukuk arasındaki uyum anlamında doğru bulmuyorsak da bu hükmün idare bakımından pratikliğine işaret etmek gerekir.

#### **f) Vergi İdaresinin Görüşü**

Maliye uygulaması da bu görüşlerimizi teyit eder. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığınca 2008 yılında verilen bir muktezada “Şirketiniz tarafından Hollanda mukimi bir firmadan piyasada bulunan hazır paket programların alınarak üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan ve/veya çoğaltılmadan nihai tüketici niteliğindeki hastanelere satılması veya aynı şekilde işletmenizde kullanılması halinde, Hollanda'da mukim firma tarafından elde edilen kazanç, ticari kazanç niteliği taşıyacağından, bu nitelikteki ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.” denilmiştir.<sup>47</sup> Aynı şekilde, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü'nün Temmuz 2010'da yayınladığı aynı yönde bir uygulama tamimi mevcuttur. Tamimin ilgili kısmı şu şekildedir:

“- Yurt dışında mukim firmalardan ithal edilen bilgisayar programları üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan ve/veya çoğaltılmadan nihai tüketicilere satılması veya aynı şekilde işletmede kullanılması halinde yurt dışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç ticari kazanç niteliği taşıyacağından, bu nitelikteki ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

- Yurt dışında mukim firmalardan işletmede kullanmak ve/veya müşterilere satışını yapmak üzere daha önce piyasada bulunmayan bir bilgisayar programının özel olarak hazırlanması halinde, yurt dışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç serbest meslek kazancı niteliği taşıdığından bu kapsamdaki ödemeler üzerinden % 20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

<sup>45</sup> OECD Model Anlaşması md. 12, f. 3.

<sup>46</sup> 15.07.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01 sayılı, Yurt dışı firmalardan satın alınan bilgisayar programları hk. uygulama tamimi. No: KVK-2010/4.

<sup>47</sup> B.07.1.GİB.4.34.16.017/KVK-30 sayılı mukteza.

- "Copyright" kapsamında bir bilgisayar programının çoğaltma, değiştirme, topluma dağıtma, gösterme gibi haklarının satın alınması halinde, şirket tarafından bir gayrimaddi hak elde edilecek olup, yurt dışında mukim firmaya yapılacak söz konusu gayri maddi hak bedeli ödemelerinden % 20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Öte yandan, bilgisayar yazılım ürünlerinin, şirkete CD, disket vb. taşıyıcı medya içerisinde gümrükten ithal edildikten sonra İnternet üzerinden indirilen şifre ile aktive edilerek iktisap edilmiş olması ya da bilgisayar programının doğrudan doğruya İnternet üzerinden şifre ile indirilerek iktisap edilmiş olması durumu yurt dışına yapılacak ödemelerin vergilendirilmesinde herhangi bir değişikliğe yol açmayacaktır.<sup>48</sup>

Yukarıda Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin 2. bendi bakımından yaptığımız açıklamalar vergi idaresinin uygulama tamimi için de geçerlidir. Her iki düzenleme de, gayrimaddi hak bedeli lehtarının kaynak ülkede yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyeti olduğu hallerde, yapılan gayrimaddi hak ödemesi ile ülkedeki işyeri arasında etkili (efektif) bir bağ olup olmadığının araştırılması gereğini göz ardı etmektedir.

## ii. Hizmet Bedelleri

Elektronik ticaret açısından gelirin nitelendirilmesinde üzerinde durulmasında yarar gördüğümüz ikinci bir husus da ticari kazanç – serbest meslek kazancı ayrımıdır. Bilindiği üzere hizmet edimleri bireysel olarak icra edildiğinde serbest meslek kazancına; ticari işletme yapısı içinde icra edildiğinde ise ticari kazanç vücut vermektedir. Elektronik ticaret, pek çok hizmetin çevrimiçi sunulabilmesini mümkün kılmaktadır ama daha da önemlisi elektronik ticaret ile birlikte pek çok ürünün hizmetleşmesi olgusu karşımıza çıkmaktadır. Örneğin, Google firmasının (bedelsiz) olarak İnternet kullanıcılarına sunduğu Google Documents'i<sup>49</sup> Microsoft'un Office<sup>50</sup> yazılımı ile aynı amaçla kullanılabilir bir hizmettir. Bilgisayarların çalışabilmesi için şart olan işletim sistemleri bile (sanal bilgisayarlar şeklinde) son birkaç yıl içinde yaygınlaşan "bulut-bilişim" sektörü içinde artık "hizmet" olarak sunulabilmektedir.<sup>51</sup> Elbette hizmetlerin elektronik ortama kayması veya ürünlerin hizmetleşmesi, bunlar bir ticari işletme organizasyonu dahilinde gerçekleştiği sürece, elde edilen kazancın nitelendirilmesini ve buna bağlı vergisel sonuçları pozitif hukuk uygulaması anlamında etkilemeyecektir. Ancak, elektronik ticaretin doğuşu ile birlikte, ürün satan ticari işletmelerle bu ürünlerin alıcılarının buldukları ülkeler (örn., Türkiye) arasındaki fiziki bağın ortadan kalkmaya başladığı hatırlatılarak, ürünlerin hizmetleşmesinin bu süreci iyice hızlandıracağı vurgulanmalıdır.

## B. Elektronik Ticaret Bakımından Gelir Unsurlarının Kaynağının Türkiye'de Olup Olmadığının Tespiti

<sup>48</sup> 15.07.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01 sayılı, Yurt dışı firmalardan satın alınan bilgisayar programları hk. uygulama tamimi. No: KVK-2010/4. Söz konusu tamim Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 01/04/2010 tarihli ve B.07.1.GİB. 4.06.16.01-2010-KVK 30-5-249 sayılı yazılarına dayandırılmıştır.

<sup>49</sup> Bkz.: "http://docs.google.com".

<sup>50</sup> Bkz.: "http://office.microsoft.com". Kaldı ki, Microsoft'un Office ürününü Office 365 adı altında kısmen bir hizmete dönüştürdüğüne de ayrıca işaret etmeliyiz.

<sup>51</sup> "Bulut bilişim" kavramı hakkında temel bilgi için bkz.: "http://en.wikipedia.org/wiki/Cloud\_computing".

Gerek gelir vergisi ve gerekse kurumlar vergisi bakımından dar yükümlüler sadece “Türkiye’de elde ettikleri” kazanç ve iratlar üzerinden Türkiye’de vergi öderler.<sup>52</sup> Gerçek kişi veya kurum, bir dar yükümlünün Türkiye’den kazanç veya irat elde edip etmediğinin tespiti Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre yapılır.<sup>53</sup> Gelir Vergisi Kanunu’nun 7. maddesine göre, ticari kazançlarda, kazanç sahibinin Türkiye’de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması halinde kazanç Türkiye’de elde edilmiş sayılır.<sup>54</sup> Gayrimenkul sermaye iratlarında gayrimenkulün Türkiye’de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi; serbest meslek kazançlarında, serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye’de icra edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi Türkiye’de elde etme anlamına gelir.<sup>55</sup>

Elektronik ticaret açısından dar mükelleflerce İnternet üzerinden sunulan hizmetler çoğu kez Türkiye’de icra edilmeyeceğinden bunların Türkiye’de elde edilip edilmediğinin tespiti söz konusu hizmetlerin Türkiye’de “değerlendirilip değerlendirilmediğine”, yani hizmet bedeli ödemelerinin Türkiye’de yapılıp yapılmadığına göre belirlenecektir.<sup>56</sup> Gayrimaddi hakların kullanımı Türkiye’de olabileceğinden, bunlarda yer tespiti yeni bir sorun yaratmayacaktır.<sup>57</sup> Ticari kazançlar bakımından ise kazancın elde edildiği yerin tespiti dar yükümlünün Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisinin bulunması ve kazancın bu yer veya temsilci aracılığıyla elde edilmesine bağlanmıştır. Şimdi bu koşulları inceleyelim:

## A. İş Yeri

“İş yeri” Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenir.<sup>58</sup> Vergi Usul Kanunu’nun 156. maddesine göre iş yeri “mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir.” Bu tanıma açığımızda şu değerlendirmeleri yapabiliriz:

### i. Nesnel Koşullar

Öncelikle iş yeri bir “yer”dir. Yer, fiziki bir varlığa işaret eder. Vergi Usul Kanunu’ndaki iş yeri örnekleri de bunu doğrular niteliktedir. Kanun koyucu örnekleri sayma amacıyla değil, tanımlama amacıyla vermiştir. Sayılanlar

<sup>52</sup> GVK md. 6, KVK md. 3.

<sup>53</sup> KVK md. 3, b. 4: “Bu maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye’de elde edilmesi ve Türkiye’de daimî temsilci bulundurulması konularında, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri uygulanır.”

<sup>54</sup> “Bu şartları haiz olsalar dahi iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlardan, ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye’de satmaksızın yabancı memleketlere gönderenlerin bu işlerden doğan kazançları Türkiye’de elde edilmiş sayılmaz. / Türkiye’de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye’de olması veya satış akdinin Türkiye’de yapılmış olmasıdır. İş merkezinden maksat ise, iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkezdir.” GVK md. 7, f.1, b. 1.

<sup>55</sup> GVK md. 7, f.1, b. 4, 5.

<sup>56</sup> Değerlendirmeden tam olarak şu anlaşılır: “Değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır.” GVK md. 7, f. 2.

<sup>57</sup> Bununla birlikte gayrimaddi hak bedelleri bakımından da “kullanma” ölçütüne göre değil; “değerlendirme” ölçütüne göre gelirin elde edildiği yerin tespit edilmesinin gerekli olduğu durumlar olabilir. Bkz.: Danıştay 4. D. E. 1998/1279, K. 1998/4909. s. kararında tartışılan hususlar.

<sup>58</sup> GVK md. 8, f. 1.

dışında kalan ve işlevi itibariyle onlara benzeyen her yer iş yeridir.

Bu yerin sabit olup olmaması noktasında Kanun'da açık bir ifade yer almamaktadır. Sabit olma ile kastedilen, ülke içindeki belirli bir coğrafi konumda devamlı olarak bulunmaktır. Vergi Usul Kanunu'nun iş yeri tanımı içinde "sabit olma" unsurunu zikretmemiş olması bir eksiklik ya da aksi yönde bir tercih olarak görülmemelidir. Bu unsur esasen kavramın doğası gereği mevcuttur.

## ii. Öznel Koşullar

Yerin ticari faaliyetler için "tahsis edilmiş olması" veya bu amaçla "kullanılması" gerekir. Öyleyse iş yerinin, burada ticari faaliyetini sürdüren kişinin mülkiyetinde olması şart değildir. Kanun koyucu belli bir yerde fiili tasarrufu, yani zilyetliği yeterli görmüştür.

Bu fiili tasarrufun devamlılığı yine Kanun'un 156. maddesindeki tanımdan açıkça anlaşılmamaktadır. Ancak, hükmün "fiil" değil "faaliyet"ten bahsetmesi, tek seferlik ya da geçici eylemler yerine süreklilik arz eden eylemleri işaret eder. Ayrıca, Kanun'un "iş yeri açma"yı düzenleyen 154. maddesinde "iş yeri açmaktan maksat, belli bir yerde bilfiil ticari veya sınai faaliyete geçmek demektir. Bir yerin ne maksatla olursa olsun sadece tutulmuş olması (...) iş yerinin açıldığını göstermez" denmekle devamlılık unsuru daha açık bir şekilde ifade edilmiştir.

## iii. İşlevsel Koşul

İşlevsel koşul olan belli bir yerde "ticari faaliyet sürdürülmesi", Vergi Usul Kanunu'nun 156. maddesindeki tanımda yer almaktadır.

Görülmektedir ki Vergi Usul Kanunu'nda yer alan iş yeri tanımı OECD Model Anlaşması'ndaki iş yeri tanımı ile gerek lafzı, gerek unsurları ve gerekse örnekleri itibariyle hemen hemen aynıdır. İki tanım arasındaki temel farklılık Model'deki bağlantı koşulunun ("vasıtasıyla") lafzen Vergi Usul Kanunu'ndaki tanımda yer almayışıdır. Ancak, gerek Gelir Vergisi Kanunu<sup>59</sup> gerekse Kurumlar Vergisi Kanunu<sup>60</sup> dar yükümlünün Türkiye'deki iş yeri "aracılığıyla" elde ettiği kazançlarını vergilendirdiğinden ve – doğası gereği – kazanç gayesi gütmeyen bir iş yeri olamayacağından, bu unsurun da Vergi Usul Kanunu'ndaki tanım içinde bulunduğunu varsaymak gerekir.

Tanımları eşleştirmenin sonucu, vergi anlaşmaları bağlamında OECD Şerhlerinde elektronik ticaret bakımından yapılan analizin Türk vergi hukuku bakımından da geçerliliğinin kabulüdür.<sup>61</sup> Buna göre, elektronik ticarete kullanılan bir sunucu, Türkiye'de bulunması durumunda kural olarak bir iş yeri olabilir. Fiziki bir varlığı bulunmayan web sitesi ise Türk hukukunda da bir iş yeri olamaz.

## B. Daimi Temsilci

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinin 4. bendi uyarınca "Türkiye'de daimi temsilci bulundurma"

<sup>59</sup> GVK md. 7, f. 1, b. 1.

<sup>60</sup> KVK md. 3, b. 3 (a).

<sup>61</sup> 23 Ocak 2003'te değiştirilen şekliyle OECD Model Anlaşması'nın 5. maddesinin Şerhi, para. 42.1 v.d; C(5)-24 vd. Ayrıca bkz. OECD Şerhi Annex 2 R(18)-23 vd.

konusunda Gelir Vergisi Kanunu hükümleri uygulanır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin 2. fıkrası uyarınca "daimi temsilci, bir hizmet veya vekâlet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimsedir." Kanun şu kişilerin başkaca şartlar aranmaksızın temsil edilenin daimi temsilcisi sayılacağını öngörmüştür.<sup>62</sup>

1. Ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile Ticaret Kanunu'nun hükümlerine göre acente durumunda bulunanlar;
2. Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere, giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler;
3. Mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar.

Kanun'a göre bir kimsenin birkaç kişiyi aynı zamanda temsil etmesi, daimi temsilcilik vasfını değiştirmez.<sup>63</sup>

Daimi temsilci tanımı incelendiğinde, vergi anlaşmalarındaki bağımlı - bağımsız temsilci ayrımının iç hukukumuzda yapılmadığı görülür. Kanun koyucu Türkiye'de elde edilen kazançların vergilendirilmesi noktasında, dar mükellefin kendisine bağımlı veya kendisinden bağımsız bir kişi tarafından Türkiye'de gerçekleşen ticari faaliyetlerde temsil edilmesini yeterli görmüştür. Bu durumda bağımsız temsilciler, tam yükümlü olarak, kendi kazançları üzerinden vergilendirilecekleri gibi, aracılık ettikleri faaliyetlerde bir dar yükümlü tarafından elde edilen kazançlar bakımından da şekli - maddi vergi ödevlerine muhatap olacaklardır.<sup>64</sup>

Web siteleri - akıllı yazılımlar bakımından Gelir Vergisi Kanunu ile OECD'de elektronik ticaret bakımından vergi anlaşmaları hakkında yapılan analiz arasında bir farklılık bulunmamaktadır. Web sitelerine "kişilik" atfedilemeyeceğinden, bunların daimi temsilci olarak değerlendirilmesi düşünülemez.

### III. Elektronik Ticarete İlişkin Vergi Politikası Konuları

Elektronik ticaretin hızla geliştiği ve bunun vergilendirmesine ilişkin sorunların küresel ölçekte yoğun şekilde tartışılmaya başlandığı 90'lı yılların ikinci yarısı ile 2000'lerin ilk yıllarında Türk vergi idaresinin bu sürece dahil olduğu yönünde bir veri elimizde bulunmamaktadır. Pek çok ülke vergi idaresi tarafından elektronik ticaretin

<sup>62</sup> GVK md. 8, f. 3, b. 1-3.

<sup>63</sup> GVK md. 8, f. 4.

<sup>64</sup> İç hukukumuzun vergi anlaşmalarından farklılaştığı bu nokta, elektronik ticaret bağlamında İnternet servis sağlayıcılarının, dar yükümlülerin Türkiye'deki işyeri sayılıp sayılmayacağına ilişkin değerlendirmemizi gözden geçirmemizi gerektirebilir. İşletmeler ve İnternet servis sağlayıcıları arasındaki web sitesi ağırlama (*hosting*) sözleşmeleri esasen bir "hizmet akdi" olmakla birlikte, genellikle içinde bir temsil yetkisi barındırmazlar. (Web sitesi ağırlama sözleşmeleri servis sağlayıcıya web sitesi sahibi namına potansiyel müşterilerle temas kurma, onlara icapta bulunma, sözleşme akdetme yetki ve görevi vermez.) Dar yükümlü, ülkedeki bir servis sağlayıcının sahip olup işlettiği bir sunucu aracılığıyla elektronik ticaret faaliyetleri yürütürse, servis sağlayıcı o işletmenin bağımlı ya da bağımsız temsilcisi haline gelmez. Dar yükümlü ile Türkiye'deki bir İnternet servis sağlayıcısı arasında böyle bir sözleşme ilişkisi olursa, örneğin İnternet servis sağlayıcısı bir dar yükümlü işletme nam ve hesabına bir e-ticaret web sitesi işletirse, servis sağlayıcı dar yükümlü işletmenin daimi temsilcisi olarak nitelendirilebilecektir. Ancak bu tespitin somut olarak istisnai durumlarda yapılabileceğini vurgulamak gerekir. Ayrıca bkz: Yaltı Billur, Elektronik Ticarete Vergilendirme, İstanbul 2003, sf. 145-146.



vergilendirilmesine dair raporların kamuya paylaşıldığı dönemde Türk vergi idaresi sessizliğini korumuş ve OECD çalışmalarının izlenmesi ile yetinmiştir.

Yakın dönemde ise hükümetin 2011-2013 Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Eylem Planı'nda "internet üzerinden yapılan ticaretin kayıt altına alınabilmesine yönelik hukuki ve teknik altyapının oluşturulması"nı bir öncelik olarak belirlediğine ve bu amaçla, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın koordinasyonunda, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Bilgi ve İletişim Teknolojileri Kurumu'nun görevlendirildiğine işaret edebiliriz.<sup>65</sup> Aynı şekilde Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2009-2013 Stratejik Eylem Planı'nda da "elektronik ticaret faaliyetlerini kavramak için uluslararası deneyimlerden faydalanma ve denetim tekniklerini geliştirmeye yönelik yeni çalışmaların yapılması" hedefi yer almaktadır.<sup>66</sup> Bu doğrultuda Maliye Bakanlığı bünyesinde elektronik ticaretin izlenmesi, mevzuat altyapısının oluşturulması, mükelleflerin gönüllü uyumunun teşviki, e-girişimcilere yönelik bürokratik süreçlerin azaltılması gibi konularda çalışmak üzere bir müdürlük oluşturulmuş; ayrıca, Hollanda Gümrük ve Gelir İdaresi ile işbirliği yapılarak yurt dışından bilgi ve tecrübe transferi yoluna gidilerek<sup>67</sup> "E-Ticaretin İzlenmesi ve Mükellef Uyumunun Artırılması Projesi" başlatılmıştır.<sup>68</sup> Bu proje ile e-girişimcilerin vergi bilincinin artırılması, gönüllü uyumun teşvik edilmesi, e-ticaret faaliyetlerinin izlenip analiz edilmesi ve e-ticaret yoluyla ortaya çıkan kayıt dışılığın önlenmesi amaçlanmaktadır. Söz konusu proje kapsamında Bakanlık Hollanda'dan Xenon adlı bir robot yazılım satın alarak Türkiye'de gerçekleşen elektronik ticareti takip altına almıştır.<sup>69</sup> Xenon, 2004 yılında Hollanda Gümrük ve Gelir İdaresi tarafından geliştirilmeye başlanmış olan, Avrupa Komisyonu tarafından desteklenen,<sup>70</sup> internet üzerinden işlenen mali suçları tespit etmeye yarayan bir yazılım projesidir.<sup>71</sup>

Tüm bu gelişmeler ışığında, Türk vergi idaresinin elektronik ticaretin vergilendirilmesi noktasında yeni politikalar geliştirmeye değil, mevcut kurallar çerçevesinde elektronik ticaretin vergilendirilmesi bakımından denetim altyapısını güçlendirmeye odaklandığı söylenebilir.

Vergi idaresi bütünsel politikalar geliştirmemekle beraber, yükümlülerin elektronik ticaret nedeniyle karşılaştıkları vergi sorunlarını özelemlerle yanıtlama yoluna gitmektedir. Bunların bazıları şu şekildedir:<sup>72</sup>

#### A. Alan adı (domain name) alımı

"Hollanda mukimi şirketten alınan IP adresleri karşılığı yapılan ödemeler gayrimaddi hak ödemesi niteliğinde

<sup>65</sup> Eylem no 6. Bkz:

[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/Kayit\\_Disi\\_Ekonomiyle\\_Mucadele\\_Stratejisi\\_Eylem\\_Plani\\_2011\\_2013.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Kayit_Disi_Ekonomiyle_Mucadele_Stratejisi_Eylem_Plani_2011_2013.pdf)

<sup>66</sup> Bkz: [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Stratejik\\_Plan2009\\_2013.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Stratejik_Plan2009_2013.pdf), sf. 29.

<sup>67</sup> Maliye Bakanı Mehmet Şimşek'in 20.02.2013 tarihli, "E-Ticaretin İzlenmesi ve Mükellef Uyumunun Artırılması" konulu konuşma metni: <http://www.maliye.gov.tr/KonusmaSunumları/SunumMerkezi/index.html?ktp=ETiMU>. Ayrıca bkz:

<sup>68</sup> Proje tanıtım sunumu için bkz: <http://www.maliye.gov.tr/Documents/Bas%C4%B1n%20Sunum%20G%C4%B0B%20E-ticaret.rar>

<sup>69</sup> <http://www.milliyet.com.tr/e-kacagi-robot-xenon-yakalayacak/ekonomi/ekonomidetay/04.03.2013/1675894/default.htm>

<sup>70</sup> Bkz: [http://ec.europa.eu/dgs/home-affairs/financing/fundings/security-and-safeguarding-liberties/projects-database/home\\_2011\\_isec\\_ag\\_2505\\_en.htm](http://ec.europa.eu/dgs/home-affairs/financing/fundings/security-and-safeguarding-liberties/projects-database/home_2011_isec_ag_2505_en.htm)

<sup>71</sup> Bkz: <http://archive.wired.com/politics/security/news/2007/01/72564> ve [http://www.sentient.nl/articles/speurrobot/art\\_speur\\_engframe.html](http://www.sentient.nl/articles/speurrobot/art_speur_engframe.html)

<sup>72</sup> Bkz: [http://www.vergidegundem.com/documents/10156/1482911/Ekim2013\\_vergiidaresi.pdf](http://www.vergidegundem.com/documents/10156/1482911/Ekim2013_vergiidaresi.pdf)

olup, yapılan bu ödemeler üzerinden, kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.”<sup>73</sup>

“Yurtdışından satın alınan (domain) alan adı karşılığı yapılan ödemeler gayrimaddi hak ödemesi niteliğinde olup, yapılan bu ödemeler üzerinden, kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.”<sup>74</sup>

### **B. Web hosting**

“Hollanda mukimi firmadan web siteniz için almış olduğunuz server hizmeti karşılığında ödediğiniz bedel ticari kazanç kapsamında değerlendirilecek olup Hollanda'da mukim firmanın Türkiye'de bir iş yeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmaması nedeniyle söz konusu ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmaması gerekmektedir.”<sup>75</sup>

### **C. Yurt dışında sunucu bulundurma**

“Şirketiniz tarafından yurt dışında mukim firmadan satın alınan bilgisayar donanımına ait alım ve kurulum bedeli için yapılan ödemeler ticari kazanç kapsamında olduğundan bu nitelikteki ödemeler üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılmayacaktır.

Diğer taraftan, Şirketiniz tarafından Almanya'da mukim ... firmasından satın alınan, bilgisayar donanımına ait bakım, güvenlik ve geliştirme hizmetleri karşılığı anılan firmaya yıllık bakım ve operasyon adı altında yapılan ödemeler ise serbest meslek kazancı kapsamında olup, bu nitelikteki ödemelerden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre kurumlar vergisi kesintisi yapılacaktır.”<sup>76</sup>

### **D. Yurt dışından sunucu kiralama**

“Türkiye-ABD ve Türkiye-İngiltere Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının gayrimaddi hak bedellerinin düzenlendiği 12'nci maddesinin üçüncü fıkrası ile Türkiye-Hollanda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının 12'nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, yurtdışından sunucu kiralama ve internet hizmetleri karşılığında yapılan ödemelerin “gayrimaddi hak bedeli” olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.”<sup>77</sup>

### **E. Oyun kodu alımı**

“Yurtdışında mukim şirket tarafından sahibi olunan oyun kodlarının alınarak, şirkete fatura karşılığı ödenen tutarlar, anılan şirketin ticari kazancını oluşturacağından, bu nitelikteki ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.”<sup>78</sup>

### **F. Web tasarımı**

“Şirketinizin mülkiyetinde olan “...” isimli internet sitesinin tasarımını yapan İspanya mukimi şirket tarafından elde edilen kazanç, serbest meslek kazancı niteliğinde olup, Türkiye-İspanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının “Serbest Meslek Faaliyetleri”ni düzenleyen 14'üncü maddesinin 2'nci fıkrası kapsamında,

<sup>73</sup> 25/06/2013 tarih ve 62030549-125[30-2012/367]-918 sayılı özelge

<sup>74</sup> 11/05/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-498 sayılı özelge

<sup>75</sup> 12/07/2013 tarih ve 62030549-KVK 30-1029 sayılı özelge

<sup>76</sup> 29/11/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-315-239 sayılı özelge

<sup>77</sup> 23/08/2013 tarih ve 62030549-125[30-2012/212]-1305 sayılı özelge

<sup>78</sup> 12/09/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-KVK-30-26-923 sayılı özelge

İspanya mukimi bir teşebbüsün Türkiye'ye gelmeksizin İspanya'da icra edeceği serbest meslek faaliyetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde edeceği gelirleri vergileme hakkı yalnız İspanya'ya ait bulunmaktadır. Eğer İspanya mukimi şirketin bu faaliyetleri Türkiye'de bir işyeri vasıtasıyla icra etmesi veya Türkiye'de 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde toplam 183 günden fazla sürede icra etmesi halinde Türkiye'nin de bu gelirleri vergileme hakkı doğmaktadır.

İspanya mukimi teşebbüsün Türkiye'de icra edeceği serbest meslek faaliyeti, bu teşebbüsün personelleri vasıtasıyla Türkiye'de yapacakları serbest meslek faaliyetlerini ifade etmekte olup, personellerin Türkiye'ye gelmeksizin icra edecekleri serbest meslek faaliyetlerine ilişkin olarak İspanya mukimi teşebbüse yapılacak ödemeler üzerinden vergi tevkifatı yapılmayacaktır.

Faaliyetin Türkiye'de icra edilmesi durumunda ise, yaptıkları serbest meslek ödemeleri üzerinden vergi tevkifatı yapmak zorunda olan vergi sorumluları, tevkifat yükümlülüğünün doğduğu sırada, istihkak sahibi teşebbüsün faaliyet icrası amacıyla Türkiye'de herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde 183 günü aşan bir süre kalıp kalmama durumunu bilemeyeceğinden Türkiye'de faaliyet icrası için kalınan süreye bakılmaksızın söz konusu ödemeler üzerinden vergi tevkifatını yapmak durumundadırlar.”<sup>79</sup>

#### **G. İnternet sitesinin iş yeri olup olmadığı**

“213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 156'ncı maddesi (...) hükmünden de anlaşılacağı üzere, işyerinin tanımı yapılırken, ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetin yapılması ve yürütülmesinde kullanılan yerlerin neler olabileceği nitelenmiş ve tanımda belirtilen yerlerle sınırlandırılmamıştır. Bu nedenle, elektronik ortamda yapılan bu tür faaliyetler için iletişim amacıyla kullanılan yerin işyeri olarak kabul edilmesi mümkün bulunmaktadır.”<sup>80</sup>

“İnternet ortamında faaliyet gösteren şirketinizin, ... şirketlerinin internet oyunlarını kendi üyelerine kullandırması veya ... şirketlerinin internet sitelerine kendi üyelerinin üye olması için aracılık etmesi durumunda, söz konusu yurt dışı şirketler adına ticari faaliyette bulunduğu ve bu durumda şirketinizin, daimi olarak temsil ettiği ... veya ... şirketlerinin Türkiye'deki işyerini oluşturduğunun kabul edilmesi gerekmektedir.”<sup>81</sup>

#### **H. İnternet sitesi üzerinden satış**

“... .com ve ... .com internet siteleri üzerinden tanıtımı yapılan şirketinize ait malların Türkiye'de satılması durumunda elde edilecek kazançların, söz konusu faaliyet süreklilik arz ettiği için, ticari kazanç kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre; Türkiye'de bulunan bir sunucuyu kiralayarak veya satın alarak internet üzerinden satış yapmanız

<sup>79</sup> 20/05/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-315-30 sayılı özelge

<sup>80</sup> 20/03/2006 tarih ve B.07.1.GİB.0.44/4402-302/019262 sayılı özelge

<sup>81</sup> 04/03/2013 tarih ve 11395140-019.01-304 sayılı özelge

halinde, elde edilecek kazançlar Türkiye'de vergilendirilecektir.

Ancak internet üzerinden yapılan satışlarda sunucunun Türkiye'de bulunmaması veya Türkiye'de bulunmakla birlikte kiralamak veya satın almak suretiyle tasarruf altında bulundurulmaksızın sunucu üzerinden hizmet satın almanız halinde ise, vergilendirme İngiltere'de yapılacaktır.”<sup>82</sup>

#### **IV. Elektronik Ticaretten Elde Edilen Gelirin İzafe Edilmesi ve Bölüşümü**

Elektronik ticaretten elde edilen gelirin Türk vergi hukuku bakımından niteliğinin ve kaynağının tespitinin yanı sıra elektronik ticaretin sınır aşan yapısı nedeniyle dar yükümlülerin bu şekilde elde ettikleri gelirlerin ne kadarının Türkiye'ye izafe edileceğinin ve aynı gelirler üzerinde diğer ülkelerin vergilendirme talepleri ile Türkiye'nin vergilendirme yetkisinin nasıl dengeleneceğinin; diğer bir ifadeyle, elektronik ticaretten elde edilen gelirlerin vergilerinin Türkiye ile diğer ülkeler arasında nasıl bölüşüleceğinin üzerinde de durulması gerekir.

Hemen ifade etmeliyiz ki, konunun bu yönü kısmen de olsa önceki bölümde aktardıklarımızla örtüşmektedir. Öncelikle, Türk vergi mevzuatında elektronik ticaretten elde edilen gelirlerin izafe edilmesine ya da bölüşümüne özgü kurallar bulunmamaktadır. Genel kuralların uygun oldukları ölçüde elektronik ticaretten elde edilen gelirlere de uygulanması gerekmektedir.

Bu nedenle, gelir vergisi ve kurumlar vergisi bakımından bir gelir unsurunun niteliğinin, kaynağının ve yükümlüsünün belirlenmesine ilişkin yukarıda aktarılan kurallar elektronik ticaretten elde edilen bir gelir unsurunun da Türkiye'ye izafe edilip edilmeyeceğini belirleyecektir.

Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu dar yükümlülerin Türkiye'deki işyerleri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla Türkiye'de ticari kazanç elde etmeleri halinde bu yerler veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanmış kazançları Türkiye'ye izafe etmektedir.<sup>83</sup> Bu kazançların ne şekilde ve ne kadarının Türkiye'ye izafe edileceği dolaylı olarak da olsa transfer fiyatlandırması düzenlemelerinin uygulanmasını gerektirir.

Transfer fiyatlandırması, her ne kadar aynı amaca hizmet eden kurallar önceden de mevcut olduğu halde, Türk hukukuna 1 Ocak 2007'den itibaren geçerli olacak şekilde, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesi<sup>84</sup> ile dahil edilmiştir. Esas amacı kurumlar ile ilişkili kişiler arasında örtülü kazanç dağıtımını engellemek olan söz konusu düzenlemeler, dar yükümlüler ve bunların ilişkili oldukları kişiler ile dar yükümlülerin Türkiye'deki iş yerleri veya daimi temsilcileri arasındaki işlemlerin fiyatlandırılması ve dolayısıyla Türkiye'ye izafe edilecek gelir unsurlarının belirlenmesi bakımından uygulanırlar.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11 ve 13. maddeleri ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesi uyarınca çıkarılmış

<sup>82</sup> 30.12.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 37-2410 sayılı özelge

<sup>83</sup> GVK. md. 7. , b. 1.; KVK md. 3, b. 3(a).; KVK md. 3, b. 4.

<sup>84</sup> Kanun'un gerekçesinde uluslararası düzenlemelerin, özellikle de OECD'nin "Çok Uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi"nde örnek (referans) alındığını ifade etmekteyse de, bu husus Kanun metninde ya da buna bağlı olarak çıkarılmış tebliğlerin hiçbirinde açıkça yer almamaktadır. Kaldı ki düzenlemeler hem ilişkili kişi kavramının kapsamını oldukça geniş tutmak suretiyle hem de uluslararası işlemlerin yanı sıra ulusal işlemleri de kapsayarak OECD Rehberi'nden farklılaşmaktadır.

olan tebliğler<sup>85</sup> OECD'nin Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde<sup>86</sup> getirilmiş olan emsallere uygunluk ilkesini benimsemekte ve ilişkili taraflar arasındaki tüm finansal, iktisadi, ticari ve istihdam ilişkilerine uygulanmaktadır. Söz konusu tebliğler uyarınca yükümlüler işlemlerinin fiyatlandırmasında emsallere uygunluğu sağlamak için geleneksel, işlem esaslı yöntemler olan karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, veya yeniden satış fiyatı yöntemini kullanmalıdır. Bu yöntemlerle emsallere uygunluğun tespit edilememesi halinde yükümlü işlemin mahiyetine uygun diğer yöntemleri; diğer bir ifadeyle, işleme dayalı kâr yöntemleri olan kâr bölüşüm yöntemi ile işleme dayalı net kâr marjı yöntemini kullanabilirler. Bu yöntemlerin de yetersiz kaldığı işlemler bakımından yükümlülerin kendi belirleyecekleri ve daha doğru sonuç verdiğiğine inandıkları bir yöntemi kullanmaları mümkündür.

Söz konusu yöntemlerin elektronik ticaret işlemlerine uygulanabilirliği OECD çatısı altında 2000'li yılların ilk yarısında tartışılmış<sup>87</sup> ise de Türkiye'de konunun bu yönüne özgü tartışma veya çalışmalar henüz bulunmamaktadır.

Dolayısıyla, elektronik ticaretten elde edilen gelirlerin gerek iç hukuk bakımından Türkiye'ye izafesinin tespitinde gerekse Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası çifte vergiyi önleme anlaşmaları<sup>88</sup> uyarınca söz konusu gelirlerden elde edilecek verginin ülkeler arası bölüşümünün ne şekilde olacağını tespitinde geleneksel ticaret kanallarından gerçekleştirilen faaliyetlere uygulanan kurallar elektronik ticaret faaliyetlerine de koşulları uyduğu ölçüde uygulanacaktır.

---

<sup>85</sup> 1 Seri Numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği, R.G. no: 26704, t. 18/11/2007 ve 2 Seri Numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği, R.G. no: 26855, t. 22/04/2008.

<sup>86</sup> <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/transfer-pricing-guidelines.htm>

<sup>87</sup> Bkz: [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/e-commerce-transfer-pricing-and-business-profits-taxation\\_9789264007222-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/e-commerce-transfer-pricing-and-business-profits-taxation_9789264007222-en) ve <http://biac.org/wp-content/uploads/2014/05/OECD-Tax-Policy-Studies-E-commerce-Transfer-Pricing-and-Business-Profits-Taxation-2005.pdf>. Ayrıca bkz: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/attributionofprofitstopermanentestablishments.htm> ve <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/transferpricingaspectsofintangibles.htm>

<sup>88</sup> Çifte vergilendirmeyi önleme bakımından Türk iç hukukunun ve Türkiye'nin taraf olduğu ikili anlaşmaların büyük ölçüde OECD Model Anlaşması ve bunun şerhleri ile uyumlu olduğu söylenebilir.