



YURTDIŞINDA YERLEŞİK YABANCI ve TÜRK UYRUKLU AVUKATLARA YAPILAN ÖDEMELERDEN DOĞAN VERGİSEL SORUMLULUKLAR

Kemal Serkan KESKİN^(*)

1 - GİRİŞ

Ülkeler açısından vergileme hakkına ilişkin sınırın nereden başladığı önemli bir sorudur. Bir ülke vergileme sınırını şahsın özelliklerine göre belirlerken diğer ülke gelirin nerede elde edildiğine bakıyorsa mükerrer vergilendirmeler doğabilir. Bu sorun, mülkiyet esasını ve uyrukluksu esasını temel alan hukuksal düzenlemelere vergi anlaşmaları ile yön vererek çözülmeye, dolayısıyla da bir kişinin elde ettiği gelir nedeniyle birden fazla ülkede vergilendirilmesinin önüne geçilmeye çalışılmaktadır.

Aşağıdaki hayali sorudan yola çıkarak, avukatlık hizmetinin ithal edilmesi olayını Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ve Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) yönünden açıkladığımız bu çalışma-

nın birinci bölümünde, GVK kapsamında mükellefiyet analizlerine ve stopaj yükümlülüğüne; ikinci bölümünde hizmet ithalinin KDVK açısından yorumuna yer verilmiştir.

“Bir anonim şirketin mali müşaviriyim. Hollanda’ dan mal ithal ediyoruz. Fakat Hollanda’ da ki satıcı ile mahkemelik olduk ve Hollanda’ da mukim olan yabancı bir avukat tuttuk. Avukat orada dava açtı. Mahkeme hala devam ediyor. Yurtdışına banka havalesi ile 10.000 TL tutarında avukat masrafı ile ilgili ödeme yaptık.

Yukarıda bahsettiğim olayın benzeri de Almanya’ da mal aldığımız bir satıcı ile gerçekleşti. Orada da bir avukat tuttuk. Hizmetinin karşılığı olarak Avukatın Almanya’ daki banka hesabına 5.000 TL havale yaptık. Mahkeme devam ediyor. Fakat yukarıdaki avukattan farklı olarak Almanya’ da ki avukat Türk ve oranın mukimi.

Bu olayların sizin nazarınızda vergisel boyutu nedir?”

^(*) Vergi Denetmeni

2- GELİR VERGİSİ BOYUTU**2.1- Avukatlara Ödenen Bedeller Hangi****Gelir Unsuru Kapsamında Değerlendirilmelidir?**

GVK'nun 61. maddesine göre; Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

GVK'nun 65. maddesine göre serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.

Her iki avukatında sadece belli bir davaya bakmak için anonim şirket ile anlaştığı dolayısıyla, anonim şirketin işveren konumunda olmadığı açıktır. Bu nedenle sunulan hizmet karşılığı alınan bedelin niteliği serbest meslek kazancıdır.

2.2- Hollanda ve Almanya' da ki Avukatlar Mükellef Olma Şartlarını Taşıyor mu?**2.2.1- Tam Mükellefiyet Testleri:**

GVK'nun 3. maddesine göre **Türkiye'de yerleşmiş** olan gerçek kişilerin Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilmesi gerekir. Dikkat edilirse gerçek kişinin uyruğunun bu tanımlamada bir önemi yoktur. Tanım tamamen mülkiyet esasına göre yapılmıştır. Dolayısıyla Türkiye' ye yerleşmiş olan yabancı uyruklu bir kişi tam mükellef olarak yurtiçi ve yurtdışı kazanç ve iratlarının tamamı üzerinden vergilendirilir.

Bu örneğin tam tersi düşünüldüğünde durum ne olacaktır? Yani Türk uyruklu bir vatandaş ya-

bancı bir memlekete yerleşmişse gelirini vergilendirme hakkı hangi ülkenin olacak? Bu durumda vergileme hakkının sınırı, 'mülkiyet esasına' göre mi 'uyrukluk esasına' göre mi belirlenecek?

Kanun koyucu mülkiyet esasının yansıması olarak 'yerleşmiş olma şartını' getiren GVK' nun 3. maddesinin 1/1. bendi ile birlikte 'uyrukluk esasının' yansıması olarak 2. bende yer vermiş ve "*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 Türk vatandaşları*" nı da tam mükellef olarak nitelendirmiştir.

Bir gerçek kişinin Türkiye'de **yerleşmiş sayılması için** gereken şartlar GVK' nun 4. maddesinde belirtilmiştir. Anılan maddeye göre, **ikametgâhi**¹ Türkiye' de bulunanlar ve bir takvim yılı içinde Türkiye' de devamlı olarak altı aydan fazla **oturanlar** yerleşmiş sayılır. Görüldüğü üzere, bir gerçek kişinin Türkiye' de yerleşmiş sayılması için 'ikametgâh esas' veya 'oturma süresi esas' kapsamında değerlendirilebilmesi gerekir.

Anılan Kanun'un 5. maddesinde 'oturma süresi esas' nın istisnalarına yer verilmiştir. Buna göre belli ve geçici görev veya iş için gelenler veya tahsil, tedavi, istirahat veya seyahat maksadıyla gelenler ile tutukluluk, hükümlülük, hastalık gibi elde olmayan sebeplerle mecburen kalanlar oturma süresi esasına göre Türkiye'de yerleşmiş sayılanlar kapsamında değerlendirilemez.

Bu bilgiler ışığında sorudaki avukatların durumu aşağıdaki tablolar eşliğinde irdelenmiştir.

¹ **Medeni Kanun'un 19. Maddesine göre;** "**Yerleşim yeri**, bir kimsenin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yerdir. Bir kimsenin aynı zamanda birden çok yerleşim yeri olamaz."

a) Hollanda'daki Avukat İçin Yapılan Tam Mükellefiyet Testi:

| | Avukatlar ile ilgili sorular | Yasal Dayanak | EVET | HAYIR |
|---|---|---------------|------|-------|
| 1 | Türk vatandaşı mı? | GVK Md. 3/2 | | √ |
| 2 | Türkiye'ye yerleşmiş mi? | GVK Md. 3/1 | | √ |
| 3 | Türk vatandaşı olup resmi daire ve müesseselere bağlı olarak ve bu müesseselerin işlerini yapmak maksadıyla yabancı memleket de mi oturuyor? | GVK Md. 3/2 | | √ |
| 4 | Türk vatandaşı olup merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olarak ve bu müesseselerin işlerini yapmak maksadıyla yabancı memlekette mi oturuyor? | GVK Md. 3/2 | | √ |

b) Almanya'daki Avukat İçin Yapılan Tam Mükellefiyet Testi:

| | Avukatlar ile ilgili sorular | Yasal Dayanak | EVET | HAYIR |
|---|---|---------------|------|-------|
| 1 | Türk vatandaşı mı? | GVK Md. 3/2 | √ | |
| 2 | Türkiye'ye yerleşmiş mi? | GVK Md. 3/1 | | √ |
| 3 | Türk vatandaşı olup resmi daire ve müesseselere bağlı olarak ve bu müesseselerin işlerini yapmak maksadıyla yabancı memleket de mi oturuyor? | GVK Md. 3/2 | | √ |
| 4 | Türk vatandaşı olup merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olarak ve bu müesseselerin işlerini yapmak maksadıyla yabancı memlekette mi oturuyor? | GVK Md. 3/2 | | √ |
| | Tam Mükellef mi? | | | √ |

2.2.2- Dar Mükellefiyet Testleri:

GVK'nun 7. maddesine göre; dar mükellefe ait serbest meslek kazancının Türkiye'de elde edildiğinin kabulü için, faaliyetin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekir. Yasa hükmünde belirtilen iki şarttan biri gerçekleştiğinde serbest meslek kazancının vergilendirilmesi söz konusu olacaktır. Şartlardan hiçbirini gerçekleşmediğinde ise Türkiye'nin vergileme hakkı bulunmamaktadır.

Serbest meslek faaliyetinin **"Türkiye'de icrası"** açık olarak anlaşılabilenken aynı özellik

"Türkiye'de değerlendirilme" şartı için söylene-
mez. Bu nedenle anılan kanun maddesinin son fıkrasında değerlendirmeden maksadın, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılması olduğu belirtilmiştir.

Diğer bir deyişle, hizmetin Türkiye'de değerlendirilmiş sayılması için, ödenen bedelin kamu idare ve müesseseleri, dernek ve vakıf gibi kuruluşlar, kurumlar vergisi mükellefleri veya gerçek

usulde gelir vergisine tabi olanların giderleri arasına intikal etmiş olması gerekir.² Giderlerine intikal etmiş olmasının, ticari mantık düşünüldüğünde, faydalanma dolayısıyla da değerlendirilmenin gerçekleştiğinin delili olacağı da açıktır.

Ancak Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmalarına göre, serbest meslek kazançlarında dar mükellefiyet esasında vergileme yapılabilmesi için ilgilinin Türkiye' de sürekli kullanabileceği sabit bir yere sahip olması veya böyle bir yer yoksa kesintisiz 12 aylık dönemde belli bir süreden (genellikle 183 günden) fazla kalması gereklidir. Bu iki durumda, olayına göre ya yalnızca **sabit yere atfedilebilen kazanç** ya da yalnızca **Türkiye'de bulunan süre içinde icra edilen faaliyet kazançları** Türkiye'de vergilenecektir. Bu iki şarttan biri bulunmadığında, serbest meslek kazancının Türkiye'de değerlendirilmesi vergileme için yeterli olmayacaktır.³

Gerek Hollanda'da gerekse Almanya'da yerleşmiş olan avukatlara ödenen bedeller Türkiye'de bulunan anonim şirketin giderlerine intikal ettirildiğinden serbest meslek faaliyetinin Türkiye'de değerlendirildiği kanısı güçlenmektedir.

a) Hollanda'daki Avukat İçin Yapılan Dar Mükellefiyet Testi:

| | Avukatlar İle İlgili Sorular | Yasal Dayanak | EVET | HAYIR |
|---|---|-------------------|------|-------|
| 1 | Serbest meslek faaliyeti Türkiye' de mi icra edilmiş? | GVK Md. 6/4 | | √ |
| 2 | Serbest meslek faaliyeti Türkiye' de mi değerlendirilmiş? | GVK Md. 6/4 | √ | |
| 3 | Avukatların Türkiye' de sabit bir yeri var mı? | Vergi Anlaşmaları | | √ |
| 4 | Avukatlar kesintisiz olarak belli bir süre Türkiye' de kalmış mı? | Vergi Anlaşmaları | | √ |
| | Dar Mükellef mi? | | √ | |

² ÖZBALCI, Yılmaz; "Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları", Oluş Yayıncılık, Eylül 2010, s: 115.

³ ÖZBALCI, a.g.e., s: 118.

b) Almanya'daki Avukat İçin Yapılan Dar Mükellefiyet Testi:

| | Avukatlar İle İlgili Sorular | Yasal Dayanak | EVET | HAYIR |
|---|---|-------------------|------|-------|
| 1 | Serbest meslek faaliyeti Türkiye' de mi icra edilmiş? | GVK Md. 6/4 | | √ |
| 2 | Serbest meslek faaliyeti Türkiye' de mi değerlendirilmiş? | GVK Md. 6/4 | √ | |
| 3 | Avukatların Türkiye' de sabit bir yeri var mı? | Vergi Anlaşmaları | | √ |
| 4 | Avukatlar kesintisiz olarak belli bir süre Türkiye' de kalmış mı? | Vergi Anlaşmaları | | √ |
| | Dar Mükellef mi? | | √ | |

2.3- Ödemeyi Yapan Anonim Şirketin Gelir Vergisi Kesintisi Yapma Zorunluluğu Var mı?

Ticaret şirketleri, GVK'nun 94. maddesinin 1. fıkrasının 2/b bendine göre, serbest meslek faaliyeti kapsamındaki avukatlık hizmetini icra edenlere nakden veya hesaben ödeme yaptıkları sırada istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben %20 oranında tevkifat yapmaya mecburdurlar.

Ancak serbest meslek erbabının dar mükellef esasına göre vergilendirilecek olması durumunda tevkifat oranı, avukatın hizmeti sunduğu ve yerleşmiş olduğu ülke ile Türkiye arasında imzalanan vergi anlaşmalarında kararlaştırılan oran olmalıdır.

2.4- Ödemeyi Gerçekleştiren Anonim Şirketin Yapmak Zorunda Olduğu Gelir Vergisi Kesinti Tutarı Nasıl Hesaplanır?

GVK'nun 96. maddesine göre; vergi tevkifatı, 94. madde kapsamına giren nakten veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi ka-

zanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder.

Anılan maddeye göre, vergi tevkifatı, ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden yapılır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır.

Dolayısıyla avukatlara banka havalesi yoluyla yapılan ödemeler üzerinden tevkifat yapılması için hesaben yapılan ödemeler "net serbest meslek kazancı" olarak kabul edilerek, söz konusu bedelin GVK'nun 96. maddesinin 2. fıkrası gereği brütleştirme işlemine tabi tutulması gerekir. Brütleştirme işleminin formülü anılan madde hükmünde belirtilmiştir. Tevkifat matrahı, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplanması yoluyla hesaplanır.

Bu durumda Türkiye'deki şirketin avukatlara yaptığı nakden⁴ ödemelere ilişkin tevkifat matrahları ve tevkifat tutarları aşağıdaki gibi hesaplanır.

⁴ Anonim şirketin avukatların banka hesabına havale yapması hesaben ödeme değil nakden ödemedir. Hesaben ödeme avukatlara ödenen bedellerin işletmenin kayıtlarına gider olarak intikal ettirilmesidir.

| | | Hollanda' daki Avukata Ait Gelir Vergisi Tevkifat Hesaplamaları | Almanya' daki Avukata Ait Gelir Vergisi Tevkifat Hesaplamaları | |
|---|--|---|--|---|
| 1 | Net Ödeme Tutarı (1) (GVK - 96/1) | 10.000 TL | 5.000 TL | Gelir Vergisi Tevkifat Matrahının Hesaplanması |
| 2 | Gayrisafi Tutar (2 = 1 / 0,80) (GVK - 96/2) | 12.500 TL | 6.250 TL | |
| 3 | Tevkifat Matrahı (3 = 4) | 12.500 TL | 6.250 TL | Gelir Vergisi Tevkifat Tutarının Hesaplanması |
| 4 | Tevkifat Tutarı (4 x % 20) | 2.500 TL | 1.250 TL | |

Şirketin stopaj işlemini yasal kayıtlarına aşağıdaki gibi intikal ettirmesi gerekir.

| | |
|--|-------------------------------------|
| _____ / _____ | |
| 659 DİĞER OLAÇAN GİD. ZAR. ⁵ | 3.750 |
| 659.01. Mahkeme Masrafları | |
| 659.01.01. Hollanda' da ki Avukat (2.500) | 360 ÖDEN. VER. VE FON. 3.750 |
| 659.01.01. Almanya' daki Avukat (1.250) | 360.01. Gelir Vergisi Tevk. (3.750) |
| _____ / _____ | |

2.5- Anonim Şirketin Sorumluluk Kapsamında Yapacağı Vergi Kesintisinin Beyanı Nasıl Yapılacak?

VUK'nun 11. maddesi "Vergi Kesenlerin Sorumluluğu" başlığını taşımaktadır. Anılan maddeye göre, yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar. Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satım taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hisimlik nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar.

GVK' nun 98. maddesine göre, 94. madde gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın 23. günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. Şirketin ödemeyi giderlerine intikal ettirdiği ayı takip eden ayın 23. günü akşamına kadar bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirimde bulunma yükümlülüğü bu-

⁵ Anonim şirketin stopaj tutarını avukatlardan tahsil edecek olması durumunda "659" kodlu hesabın yerine "136- Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı" kullanılabilir.

lunmaktadır. Aksi halde ödenmeyen vergilerden müteselsilen sorumlu olacaktır.

3- KATMA DEĞER VERGİSİ BOYUTU

KDVK'nun 1. maddesinde, Türkiye'de yapılan her türlü hizmet ithalatının katma değer vergisine tabi olduğu belirtilmektedir. KDVK'nun 6. maddesinde, hizmet, Türkiye'de yapılmaya dahi hizmetten Türkiye'de faydalanılması "Türkiye'de yapıma" şartı için yeterli görülmektedir. 15 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği'nde de belirtildiği gibi Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan firma veya kişilerin hizmetinden **faydalandığı durumlarda** vergi, yurtdışındaki firmanın mükellef olmasına rağmen, KDVK'nun 9. maddesi gereğince hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından bağlı bulunulan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

Ancak Türkiye'deki firmanın yurtdışındaki davasını yurtdışındaki mahkemelerde takip eden avukatın yaptığı **hizmet yurt dışında ifa edildiğinden ve hizmetten yurt dışında faydalandığından** KDV' nin konusuna girmemektedir. Bu nedenle avukata ödenen bedeller üzerinden KDV hesaplanıp sorumlu sıfatıyla beyan edilmeyecektir.⁶

4- SONUÇ

Çalışmamızda uyruğu farklı olan ve farklı ülkelerde yaşayan avukatların sunduğu hizmetlere karşılık elde ettikleri gelirlerin ve yapılan ödemelerin vergisel sonuçlarını açıkladık.

Hizmetin ithal edildiği kişiden o kişinin yerleştiği ülkeye kadar farklı değişkeni olan bu tür olayların tek tek ele alınmasının ve vergisel sonuçlarının yukarıda açıklamaya çalıştığımız genel hükümler ışığında vergi anlaşmaları göz önünde bulundurularak yorumlanmasının daha isabetli olacağı kanısındayız.

KAYNAKÇA

- Yılmaz ÖZBALCI; "Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları", Oluş Yayıncılık, Eylül 2010.
- Şükrü KIZILOĞLU; "Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması", Yaklaşım Yayıncılık, 2010.

⁶ KIZILOĞLU, Şükrü; "Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması", Yaklaşım Yayıncılık, 2010, s: 491