

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

**ULUSLARARASI ÇİFTE
VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME
ANLAŞMALARI**

Yüksek Lisans Tezi

HAKAN KARALDI

İstanbul, 2015

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

**ULUSLARARASI ÇİFTE
VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME
ANLAŞMALARI**

Yüksek Lisans Tezi

HAKAN KARALDI

Danışman: Yrd. Doç. Dr. A. BUMİN DOĞRUSÖZ

İstanbul, 2015

ÖNSÖZ

Ulusal düzenlemelerle yarışır hale gelmiş ve bazı alanlarda iç hukuka etkisi neredeyse yüzde yüz olan uluslararası düzenlemeler her alanda olduğu gibi özellikle; iktisadi yaşamın dünya piyasası ile entegrasyonun zorunlu bir sonucu olarak, etkisini mali, dolayısıyla vergi alanında da göstermiştir.

Artık dünya, yaşanan teknolojik ve buna bağlı olarak ekonomik, sosyal ve kültürel gelişmelerle ileri bir aşamaya geçmiş; sınırların yani ulus devletlerin çok belirgin baskın -egemen- özelliği kalmamıştır.

Her devlet kendi vatandaşını anayasal olarak mali sorumluluk çerçevesinde yükümlülük altına almış, ancak aynı vatandaşının yine aynı mali sorumluluk üzerinden (çifte) yükümlülüğe girmemesi için düzenlemeler yapıp, ikili anlaşmalara imza atmak zorunda kalmıştır.

Çalışmamızda buna yönelik olarak, uluslararası alanda yeni sayılabilecek ancak çok önemli bir yer kaplayan uluslararası çifte vergilendirme kavramı ile bu vergilemenin ortadan kaldırılması usullerine, vergi anlaşmalarına, anlaşmaların iç hukuka etkisine ve nihayetinde bu alanda karşılaşılan sorunlara ve değerlendirmelere yer verilecektir. Çalışmanın tamamlanması aşamasına kadar anlayışını ve yönlendirmesini esirgemeyen hocam A. Bumin DOĞRUSÖZ'e, yine varlıklarıyla bana güç veren; eşim Aysu KARALDI'ya, kızım Yüksel ve oğlum Boran'a teşekkürü bir borç bilirim. Saygı ve sevgilerimle.

İstanbul, Temmuz 2015

Hakan KARALDI



T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

TEZ ONAY BELGESİ

MALİYE Anabilim Dalı MALİ HUKUK Bilim Dalı TEZLİ YÜKSEK LİSANS
öğrencisi HAKAN KARALDI'nın ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ
ÖNLEME ANLAŞMALARİ adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 15.06.2015
tarih ve 2015-21/22 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oy birliği / oy çokluğu ile Yüksek
Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tez Savunma Tarihi 29.7.2015

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

1.	Tez Danışmanı	Yrd. Doç. Dr. AHMET BUMİN DOĞRUSÖZ	
2.	Jüri Üyesi	Yrd. Doç. Dr. EZHAN DOĞRUSÖZ	
3.	Jüri Üyesi	Yrd. Doç. Dr. SUAT YAVUZ	

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları

Hakan KARALDI

Marmara Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Mali Hukuk Bilim Dalı

Devletler ya uyruklu ilkesi ya da kendi siyasi sınırları içinde yerleşmiş bulunanları yani ikametgâh ilkesi gereğince tek taraflı ve bir hukuk kuralı ile vergilemek istemektedir. Buradaki itici güç devletin ülkesel egemenliğinin korunmak istenmesidir.

Tüm (modern) ulus devletler bu amaçla hareket etmektedir. İkinci dünya savaşından sonra hızlı ekonomik, teknolojik ve ticari dönüşümler sonucunda sermaye, teknoloji ve kısmen de emeğin uluslararasılaşması söz konusu olmuştur. Tüm bunlar siyasi/ulusal sınırların aşılması demektir ve egemenlik ilkesi bağlamında çatışmalara yol açmıştır. Bu yüzden yeni bir mesele, uluslararası çifte vergilendirme sorunu ortaya çıkmıştır.

Bu sorun ya tek taraflı çözüm yolları ile (istisna ya da mahsup sistemi) ya da iki veya çok taraflı müzakereler sonucunda imzalanan vergi anlaşmaları yolu ile öncelikle bu tür bir vergilemenin engellenmesi sonrasında ise ortadan kaldırılması yönünde faaliyetlere girişilmiştir. Ulus devletlere müzakerelerde hem süreyi kısaltacak hem de karşılaşılabilecek sorunları asgari düzeye indirecek model vergi anlaşmaları geliştirilmiştir. Bunlar OECD tarafından geliştirilen model ile UN tarafından geliştirilen modeldir.

Ülkeler kendi ekonomik, siyasi ve kültürel yapılarına uygun rol model anlaşmalara yönelse de, karşı tarafın farklı gelişmişlik düzeyi nedeniyle çoğu zaman model anlaşmalardan sapmalar olduğu gözlemlenmiştir. OECD modelinin gelişmiş ülkelere, UN modelinin ise bazı alanlarda gelişmekte olan ülkeler lehine düzenlemeleri içermesi nedeniyle, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında imzalanan anlaşmalara daha uygun olduğu yönünde kanaat hâkimdir.

Vergi anlaşmaları ile çifte vergilemenin önüne geçmek isteyen ülkeler, OECD ya da UN anlaşma modeli ile buna karşı koymaya çalışsalar da, çeşitli (anlaşmaların her iki ülkede de iç hukuka etkisinin farklı olması, yürürlüğe girmesi ve onaylanması prosedürünün farklılığı, vergi kanunlarında sonradan yapılan değişiklikler, bilgi değişiminin yeterince olmaması gibi) nedenlerle uluslararası çifte vergilendirme tamamen ortadan kaldırılamamakta ancak asgari düzeyde kalması için yoğun çaba sarf etmektedirler.

Anahtar Kelimeler: Uluslararası Çifte Vergilendirme, İstisna Yöntemi, Mahsup Yöntemi, Vergi Anlaşmaları, OECD Anlaşma Modeli, UN Anlaşma Modeli.

ABSTRACT

Master Thesis

Treaties For The Avoidance of the International Double Taxation

Hakan KARALDI

Marmara University

Institute Of Social Sciences

Department of Finance

Financial Law Program

States make taxation unilaterally and with a rule of law based on either the principle of nationality/citizenship or the residence principle (taxing people living within their political territories). The driving force of this case is territorial jurisdiction.

All (modern) nation states act for this purpose. After The Second World War, there has been rapid economic, technological, commercial transformations and also internationalization of capital, technology and partly labor. All these cases represents erosion of political/national boundaries and caused the disputes related to the principle of sovereignty. So a new issue, the problem of international double taxation, has arisen.

This problem is tried to be prevented and then removed by either unilateral solutions (such as exemption or deduction method) or bilateral/multilateral tax treaties. Model Tax Conventions are developed for the nation states to both shorten time and minimize potential problems. These models are OECD Model Tax Convention and UN Model Tax Convention.

Although states have treaties which comply with their economic, political and cultural structures, as their counterparts have different development levels; deviations from treaties are often observed. OECD Model is appropriate for developed countries, UN Model is appropriate for both developed and developing countries as it includes some provisions in favor of the developing countries.

To avoid double taxation with tax treaties, states use OECD or UN model tax conventions. But because of various reasons (different effects of treaties on the domestic law for both countries, different procedures for enforcement and approval,

subsequent changes in tax laws, inadequate information exchange) international double taxation cannot be removed entirely, it is kept at minimal levels.

Keywords: International double taxation, exemption method, deduction method, tax treaties, OECD Model Tax Convention, UN Model Tax Convention.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

ÖNSÖZ	i
TABLO LİSTESİ.....	x
KISALTMALAR	xi
1. GİRİŞ	1
2. ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRME.....	5
2.1. Uluslararası Çifte Vergilendirme Kavramı, Türleri ve Nedenleri	5
2.1.1. Uluslararası Çifte Vergilendirme Kavramı.....	5
2.1.2. Uluslararası Çifte Vergilendirme Türleri.....	7
2.1.2.1. Yatay-Dikey-Çapraz Çifte Vergilendirme	7
2.1.2.2. Gerçek ve Görünüşte Çifte Vergilendirme	8
2.1.2.3. Kişisel-Kişisel Olmayan- Karışık Çifte Vergilendirme.....	9
2.1.3. Uluslararası Çifte Vergilendirmeye Yol Açan Nedenler.....	9
2.1.3.1. Ekonomik Nedenler	10
2.1.3.2. Vergilendirme Tekniği İle İlgili Nedenler	11
2.1.3.2.1. Kaynak İlkesi	13
2.1.3.2.2. İkametgâh İlkesi	14
2.1.3.2.3. Uyrukluk İlkesi	15
2.1.3.2.4. Vergilendirme İlkelerinin Çakışması	15
2.1.3.2.4.1. Tam Yükümlüler Arası Çakışma.....	16
2.1.3.2.4.2. Tam Yükümlülük ile Dar Yükümlülük Arası Çakışma.....	17
2.1.3.2.4.3. Dar Yükümlüler Arası Çakışma.....	17
2.2. Vergileme Tekniği Açısından Türkiye Uygulaması	18
2.2.1. Gelir Vergisi Yönünden.....	18
2.2.2. Kurumlar Vergisi Yönünden	19
2.2.3. Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden	20
2.3. Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi ve Ortadan Kaldırılması Usulleri	22
2.3.1. Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleyici Yöntem Ve Araçlar	22
2.3.1.1. Ulusal (Tek Taraflı) Yöntem ve Araçlar	25

2.3.1.1.1. Vergi Mevzuatının Islahı	26
2.3.1.1.2. Düzeltme Yöntemi.....	27
2.3.1.1.3. Vergiyi Temel Alan Yöntemler	27
2.3.1.1.3.1. Mahsup Yöntemi	27
2.3.1.1.3.2. Vergi Oranı İndirimi.....	30
2.3.1.1.4. Matrahı Esas Alan Yöntemler	31
2.3.1.1.4.1. İstisna Yöntemi	31
2.3.1.1.4.2. Matrahtan İndirim Yöntemi	32
2.3.1.2. Uluslararası İki veya Çok Taraflı Yöntem ve Araçlar.....	33
2.3.1.2.1. Mahsup Yöntemi	33
2.3.1.2.2. İstisna Yöntemi.....	35
2.3.1.2.3. İki Taraflı Vergi Anlaşmaları	37
2.3.2. Tek ve Çift Taraflı Yöntem ve Araçların Mukayesesi	38
2.3.3. Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Ortadan Kaldırma Usulleri.....	39
2.3.3.1. İki Taraflı Anlaşmalar	40
2.3.3.2. Çok Taraflı Anlaşmalar	41
3. ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARİ.....	44
3.1. Uluslararası Vergi Anlaşmalarına Genel Bir Bakış.....	44
3.1.1. Vergi Anlaşmalarının Tanımı ve Amaçları	44
3.1.2. Vergi Anlaşmalarının Yapılma Nedenleri ve Tarihçesi	46
3.2. Vergi Anlaşmalarının Uluslararası Vergi Hukukundaki Yeri	48
3.3. Uluslararası Vergi Anlaşmaları Modelleri ve Türkiye'nin Model Yaklaşımı	49
3.3.1. Model Anlaşma Tanımı ve Model Anlaşma Örnekleri	49
3.3.1.1. OECD Modeli.....	53
3.3.1.1.1. OECD Anlaşma Modelinin Süreçleri	55
3.3.1.1.2. OECD Anlaşma Modelinin Hükümleri	61
3.3.1.1.3. OECD Anlaşma Modeli'nin Yorumlanması	63
3.3.1.2. UN Modeli.....	66
3.3.1.2.1. UN Anlaşma Modelinin Süreçleri	67
3.3.1.2.2. UN Anlaşma Modelinin Hükümleri	69
3.3.1.2.3. UN Anlaşma Modelinin Yorumlanması.....	70
3.3.2. Model Anlaşmaların Mukayesesi	71
3.3.3. Türkiye'nin Model Yaklaşımı	82

3.3.4. Model Anlaşmalarda Yöntem Seçenekleri	85
3.3.4.1. İstisna Yöntemi.....	85
3.3.4.2. Mahsup Yöntemi	87
3.3.4.3. Korumalı Mahsup Yöntemi.....	87
3.3.5. OECD Modelinde Yöntem Seçenekleri.....	89
3.3.5.1. Artan Oranlı İstisna Yöntemi	89
3.3.5.2. Normal Mahsup Yöntemi	92
3.3.6. UN Modelinde Yöntem Seçenekleri.....	93
4. VERGİ ANLAŞMALARININ İÇ HUKUKUMUZDAKİ YERİ VE VERGİ ANLAŞMALARINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR.....	95
4.1. Vergi Anlaşmalarının İç Hukuk Karşısındaki Durumu	95
4.2. Vergi Anlaşmalarının Yapılışı-Yürürlüğe Girmesi ve Taraf Olunan Vergi Anlaşmalarının Genel İçeriği.....	104
4.3. Türkiye'nin Akdettiği Vergi Anlaşmalarının Temel Karakteristiği, Vergi Anlaşmalarına Bakış Açısı	109
4.3.1. Anlaşmada Kapsamındaki Genel Tanımlar	111
4.3.2. Anlaşma Kapsamındaki Gelir Unsurları.....	111
4.3.3. Anlaşma Kapsamındaki Kişiler	112
4.3.4. Anlaşma Kapsamındaki Vergiler.....	112
4.3.5. Mukimlik Kavramı	112
4.3.5.1. Mukimlik Belgesi	113
4.3.5.1.1. Mukimlik Belgesinin Gelir idaresi Başkanlığı Tarafından Düzenlenmesi.....	114
4.3.5.1.2. Mukimlik Belgesinin Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Tarafından Düzenlenmesi	114
4.3.6. Bilgi Değişimi.....	115
4.3.7. Ayrım Yapılmaması.....	116
4.3.8. Karşılıklı Anlaşma Usulü	117
4.4. Vergi Anlaşmalarında Düzenlenen Gelir Unsurlarının Açıklanması	122
4.4.1. Türkiye'de Elde Edilen Ticari Kazançlar	122
4.4.2. Gayrimenkul Varlıklardan Elde Edilen Gelirler.....	122
4.4.3. Uluslararası Taşımacılık Kazançlarının Vergilendirilmesi	123
4.4.4. Temettü, Faiz ve Gayri Maddi Hak Bedellerinin Vergilendirilmesi	123
4.4.5. Değer Artış Kazançları	124
4.4.6. Serbest Meslek Faaliyetinden Elde Edilen Gelirler.....	124

4.4.7. Ücret Gelirleri	125
4.4.8. Emekli Maaşları	126
4.4.9. Kamu Görevi Dolayısıyla Elde Edilen Ücret ve Emekli Maaşlarının Vergilendirilmesi	127
4.4.10. Öğretmen ve Öğrenciler	127
4.4.11. Diplomatlar ve Konsolosluk Memurları	128
4.4.12. Diğer Gelirler	128
4.5. Uluslararası Vergi Anlaşmalarında Karşılaşılan Sorunlar	128
4.5.1. Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Yapılmasından ve Uygulanmasından Doğan Sorunlar	130
4.5.1.1. Vergi Anlaşmalarının Hazırlanması ve Yürürlüğe Girmesi Sorunu	131
4.5.1.2. Yasaların Çakışması Sorunu	132
4.5.1.3. Vergi Anlaşmalarının İç Hukuk Kuralları Karşısındaki Sorunu	134
4.5.1.4. Anlaşmaların Uygulanmasında Öncelik Sorunu	135
4.5.1.5. Anlaşmalarının Yorumlanması Sorunu	136
5. SONUÇ	138
EKLER	144
KAYNAKÇA	217

TABLO LİSTESİ

Sayfa No.

Tablo 1: OECD Ülkelerindeki Vergi Yapısı (1965-2002 / %)	31
Tablo 2: Dış Ülkelerde Ödenen Verginin Mahsubu Usulü Uygulama Örneği	34
Tablo 3: İstisna Yöntemi Uygulama Örneği	36
Tablo 4: Çifte Vergilemenin Tek Yönlü Olarak Sınırlandırılması Yöntemleri Kıyaslaması.....	38
Tablo 5: Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri.....	39
Tablo 6: Model Vergi Anlaşmalarının Tarihsel Gelişimi	52
Tablo 7: Vergi Anlaşması Görüşmelerine İlişkin Genel Prosedür	53
Tablo 8: İstisna Yöntemi Örneği	90
Tablo 9: Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları	118
Tablo 10: Müzakereleri Devam Etmekte Olan ÇVÖ Anlaşmaları	119
Tablo 11: Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşmaları.....	120
Tablo 12: Anlaşmaları Tadil Eden Ek Protokoller	120
Tablo 13: Uluslararası Doğrudan Yatırım Girişlerinin Coğrafi Dağılımı	121

KISALTMALAR

<i>age.</i>	Adı geçen eser
<i>agm.</i>	Adı geçen makale
<i>AB</i>	Avrupa Birliği
<i>bk.</i>	Bakınız
<i>böl.</i>	Bölüm
<i>bs.</i>	Baskı, basım
<i>C.</i>	Cilt
<i>ÇVÖ</i>	Çifte Vergilendirmeyi Önleme
<i>ÇVÖA</i>	Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları
<i>DTÖ</i>	Dünya Ticaret Örgütü
<i>EU</i>	Avrupa Birliği
<i>GİB</i>	Gelir İdaresi Başkanlığı
<i>GVK</i>	Gelir Vergisi Kanunu
<i>IMF</i>	Uluslararası Para Fonu
<i>KHK</i>	Kanun Hükmünde Kararname
<i>KVK</i>	Kurumlar Vergisi Kanunu
<i>mad.</i>	Madde
<i>Nu.</i>	Numara
<i>OECD</i>	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
<i>s.</i>	Sayfa
<i>S.</i>	Sayı
<i>UÇV</i>	Uluslararası Çifte Vergilendirme
<i>UVA</i>	Uluslararası Vergi Anlaşmaları
<i>UN</i>	Birleşmiş Milletler
<i>VUK</i>	Vergi Usul Kanunu
<i>VİVK</i>	Veraset ve İntikal Vergisi Kanun

1. GİRİŞ

Maliye teorisinde belirli bir kaynaktan aynı yapıda tek bir verginin alınması temel kuraldır. Mükellefin aynı kaynağından aynı yapıda birkaç vergi alınması halinde, bu kaynağın büyük mali yükler altında kalacağı, hatta ortadan kalkacağı kuşkusuzdur. Bu bakımdan aynı kaynaktan belirli bir zaman dilimi içerisinde birden fazla verginin alınması vergi adaletine uygun düşmez. Ancak bazı hallerde çeşitli ülkeler bakımından aynı vergi kaynağının aynı dönem içinde birde fazla vergilendirildiği görülür¹.

Üretim faktörlerinin serbest dolaşımı ve ticaretin küresel bazda yaygınlaşması uluslararası ekonomik aktivitelerin vergilendirilmesi sorununu ortaya çıkarmıştır. Her devlet, egemenlik hakkının önemli bir parçası olan vergilendirme hakkını kullanma yönünde istekli davranmakta ve aynı ekonomik aktiviteler birden fazla ülkede vergilendirilebilmektedir².

Devletler belirli bir toprak parçası üzerinde egemen olan belirli bir insan topluluğunun oluşturduğu bir varlık³ olduğundan bu gücünü temsil etmesi bakımından egemenlik haklarına dayanarak coğrafi sınırları içindeki ekonomik faaliyetleri vergilendirmek istemektedirler. Ancak küçülen dünyamızda uluslararası ilişkilerin yoğunlaşması, bu coğrafi bağıllığı giderek ortadan kaldırmış, ülkelerin birbirleriyle olan ekonomik etkileşimleri ve çok uluslu şirketlerin dünya ölçeğinde faaliyette bulunması olguları uluslararası vergilemenin önemli bir ayağını oluşturmuştur. Bugün, artık, ne sermaye ve teknoloji ne de insan gücünün tek bir devletle bağından söz edilebilmektedir. Aksine, sermaye yatırımları ve işgücü hareketleri, hem kapsam hem de nitelik bakımından, giderek daha fazla uluslararasılaşmaktadır⁴.

Bu bakımdan kişi ve kurumların birden fazla devletle ekonomik ilişkide bulunması, devletlerin vergilendirme yetkilerinin dayandığı ilkelerin ve vergilendirme

¹ Haşmet Yıldırım, “Çifte Vergileme, Uluslararası Vergi Anlaşmaları Anlaşma Modelleri ve Türkiye’nin Diğer Ülkelerle Yaptığı ÇVÖA’da Uygulanacak Vergiler ve Anlaşmalarda Yer Alan Gelir Türleri”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 353, Ocak 2011, s.161.

² Ömer Erdal, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırma Uygulaması ve KKTC Örneği”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 222, Mart 2007, s.97.

³ Kemal Gözler, **Devletin Genel Teorisi**, Bursa, Ekin Kitabevi Yayınları, 2007, s.4.

⁴ Billur Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1995, s.1.

yetkilerinin uluslararası hukuk kuralları çerçevesinde biçimlenmesine neden olmaktadır. Her devlet kendi egemenlik gücünün bir simgesi olması bakımından vergilendirme yetkisini kullanmakta, çeşitli ilkeler çerçevesinde verginin konusunu, kapsamını, mükellefini, vergiyi doğuran olayı tanımlamakta ve vergilendirmektedir. Her devlet bu nitelikte bir vergi rejimine tabi olunca aynı gelir üzerinden aynı mükellefin birden fazla ülkede vergilendirilmesi söz konusu olabilmektedir. Bu durum uluslararası çifte vergilendirme olarak tanımlanmaktadır. Uluslararası çifte vergilendirme, ayrı devletlerin birbirinden bağımsız olarak koydukları vergi kuralları sonucunda, aynı vergi yükümlüsünün aynı vergi konusu üzerinden iki kez vergi yükümlüsü kılınması⁵ olduğundan vergi adaleti ve ödeme gücüne göre vergilendirme ilkelerine aykırılık yaratmaktadır. Ayrıca rekabeti önleyici, uluslararası ekonomik faaliyetleri olumsuz etkileyici ve üretim ve tüketim bağlamında kurum ve kuruluşların karar alma süreçlerini ve planlamalarını doğrudan yönlendirici sonuçları nedeniyle uluslararası çifte vergilendirme, ülkelerin ve uluslararası ekonomik ilişkilerin bir gereği olarak önlenmesi gereken bir olgu haline dönüşmüştür⁶.

Verginin uluslararası ekonomik faaliyetlere etkileri, kimsenin inkâr edemeyeceği kadar kesin bir olgudur. Özellikle giderek küreselleşen dünyamızda, ülkelerin vergisel uygulamalarının ciddi uluslararası sonuçları bulunmaktadır. Farklı vergi yükleri, işletmelerin karlılıklarını etkilemekte, belli vergi rejimleri, isteyerek veya istemeyerek kişileri ekonomik faaliyetlerinde belli tavırlar takınmaya zorlamaktadır. Bunun sonucunda da ülkeler, istedikleri ekonomik ve politik hedefleri gerçekleştirmek üzere, meşru veya gayrimeşru yollardan vergi sistemlerini kullanmakta, başka ülke veya bölgelerin uygulamalarına karşı da önlemler geliştirmektedir⁷.

Çifte vergileme, vergiye tabi bir gelirin birden fazla ülkede vergi konusu olması, aynı gelirin hem elde edildiği ülkede hem de geliri elde edenin mukim (yerleşik) olduğu ülkede vergilendirilmesidir. Çifte vergilendirmeden kaçınmak isteyen ülkeler,

⁵ Billur Yaltı Soydan, **a.g.e.**, s.2.

⁶ Selçuk Tekin, “Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmede Vergilendirme Yetkisi”, **Mali Pusula**, Sayı: 51, Mart 2009, s.75.

⁷ A. Bayazıt Balcı, “Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları-I”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 263, Temmuz 2003, s.5.

tek taraflı olarak ya da iki veya çok taraflı anlaşmalarla çifte vergilendirmeye karşı önlemler alabilirler⁸.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile gelirin, ikamet veya kaynak ülkelerden yalnızca birinde vergilendirilmesi veya vergilendirme hakkının her iki ülke arasında bölüşülmesi konularında düzenlemeler yapılmakta ve bu yolla gelirin her iki ülkede birden vergilendirmesi engellenmektedir⁹.

Uluslararası Vergi Anlaşmaları, içeriğinde daha çok çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına yer vermekle birlikte, ekonomik anlaşmaların etkilerini taşıyan bir başka boyuta da sahip olabilmektedir. Ayrıca vergi konularında dünya ülkeleri arasında karşılıklı işbirliği sözleşmeleriyle, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma ile mücadelede işbirliği sözleşmeleri de bu kapsam içerisinde yer almaktadır. Dünya üzerindeki her devletin ulusal çıkarlarını en yüksek düzeyde sağlamak istemesi her uluslararası anlaşmada görülen en önemli özelliktir. Bu yüzden uluslararası vergi anlaşmalarında da çoğu kez çakışma noktalarına rastlanmakta, taraflar ya da anlaşmalarda tanımlandığı şekilde akit devletler sorunların çözülmesinde değişik uygulamalara gidebilmektedirler. Uluslararası Vergi Anlaşmalarının diğer bir işlevi de, uluslararası vergi kaçakçılığının ve vergiden kaçınmanın önlenmesinde etkin rol alabilmesidir. Bu işlev de genellikle bilgi değişimine ilişkin hükümler aracılığıyla gerçekleşmektedir¹⁰.

Kişilerin değişik ülkelerde gelir veya servetlerinin bulunması durumunda, iki farklı ülkenin de vergi almak istemesinden dolayı çifte vergilendirme sorunu ortaya çıkabilmektedir. Bu ya hukuki anlamda ya da ekonomik anlamda söz konusu olmaktadır. Hukuki anlamda çifte vergilendirme, aynı kişi ve aynı vergi konusu üzerinden, aynı dönemde birden fazla devlet tarafından vergi alınmasını ifade etmektedir. Örneğin, A ülkesinde ikamet eden ve B ülkesindeki bir şirketin ortağı olan kişinin elde ettiği kar paylarının, her iki ülkede de vergilendirilmesi durumunda, hukuki anlamda çifte vergilendirme söz konusu olur. Ekonomik anlamda çifte vergilendirme ise, birden fazla

⁸ Hasan Hüseyin Bayraklı, **Genel Vergi Hukuku**, Afyon, Celepler Matbaacılık, 2007, s.268.

⁹ Fazıl Aydın, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Değerlendirilmesi”, **Lebib Yalkın**, Sayı: 77, Mayıs 2010, s.63.

¹⁰ Ercan Alptürk, “Uluslararası Vergi Anlaşmaları”, **Yeterlilik Etüdü**, Ankara, Nisan 1996, s.1.

kişinin aynı vergi konusu üzerinden, ayrı ayrı vergilendirilmesini ifade eder. Örneğin, bir (AB) üye ülke vatandaşı kişinin, bir başka üye ülkedeki kişiye ödediği tazminatın gider olarak düşülmesine izin verilmemesi ve tazminatın ödendiği ülkede de gelir olarak vergilendirilmesi durumunda bu tip bir çifte vergilendirme ortaya çıkmaktadır. Diğer taraftan, aynı ülke içinde yer alan şirketin karı üzerinden önce kurumlar vergisi alınması, arkasından ortaklara dağıtılan kar payları üzerinden gelir vergisi alınması olayı da ekonomik anlamda çifte vergilendirmenin örneğini oluşturmaktadır¹¹.

Uluslararası Çifte Vergilendirme kavramı içerik olarak belirsizlikler taşımaktadır. Bu kavram üzerinde ne uluslararası ne de ulusal literatürde bir tanım ve terim birliği mevcut değildir. Uluslararası Vergi Anlaşmalarının tümünün en önemli gayesi; uluslararası çifte vergilendirmeden kaçınma ve bunu ortadan kaldırmaya yönelik uygulamaların yaşama geçirilmesidir. Ülkelerarası ekonomik ilişkilerin giderek artması sonucu, işgücü ve sermayenin uluslararası bir nitelik kazanmasının getirdiği bir takım sorunlardan biri de, uluslararası nitelikteki emek ve sermayenin, çifte vergilendirme durumuyla karşı karşıya kalabilmeleridir. Uluslararası çifte vergilendirme sorunu, uluslararası vergi hukukunda en çok tartışılan ve güncelliğini koruyan konulardan biridir. Önceleri uluslararası vergi hukukunun kapsamı sadece çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları iken, sonraları kapsamı genişleyerek; vergi adaletinin sağlanması, vergi kaçakçılığının önlenmesi gibi konular bu hukukun kapsamına girmiştir¹².

Yukarıda yapılan genel açıklamalar doğrultusunda çalışmanın bundan sonraki aşamalarında; Uluslararası çifte vergilendirme kavramı, türleri ve nedenleri ile bu vergilendirmenin ortadan kaldırılması usullerine, Uluslararası Vergi Anlaşmalarına nihayetinde Uluslararası Vergi Anlaşmalarının iç hukukumuzdaki yerine ve son olaraksa vergi anlaşmalarında karşılaşılan sorunlar ile değerlendirmelere yer verilecektir.

¹¹ Nurettin Bilici, **Avrupa Birliği Türkiye İlişkileri**, 3. Bs., Ankara, Seçkin Yayıncılık, Ekim 2007, s.166.

¹² Selahattin Tuncer, "Milletlerarası Vergi Hukuku", **İktisat ve Maliye**, Eylül 1973, s.220.

2. ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRME

2.1. Uluslararası Çifte Vergilendirme Kavramı, Türleri ve Nedenleri

2.1.1. Uluslararası Çifte Vergilendirme Kavramı

“Çifte Vergilendirme”, birden fazla devlete ait vergilendirme yetkisinin çakışmasından veya aynı yetkinin bir kaç kez kullanılmasından dolayı aynı vergi yükümlüsünün ve/veya aynı vergi konusunun aynı vergilendirme dönemi içinde aynı nitelikte birden fazla vergiye konu olması veya alınmasıdır¹³.

‘Uluslararası Çifte Vergilendirme’ tanımı beş ana unsura dayalı olarak verilebilir:

- Birden fazla merkezî devlete veya birden fazla devletin siyasî alt bölümlerine ait vergilendirme yetkilerinin çakışması.
- Vergi yükümlüsünün aynılığı.
- Vergi konusunun aynılığı.
- Vergilendirme döneminin aynılığı.
- Verginin aynılığı veya benzerliği¹⁴.

Ulusal devletler vergilendirme yetkilerini ve bu yetkilerin sınırlarını gerçekçi olarak belirlemek durumundadırlar. Vergilendirme yetkisini kullanan devlet ile vergi konusu arasında asgarî ve yeterli bir ilişkinin bulunması gerekir¹⁵.

Doktrinde vergi kanunlarının uygulanmasının yer, zaman ve anlam bakımından uygulanması olmak üzere temel olarak üç başlık altında ele alındığını görülmektedir.

Vergi kanunlarının zaman bakımından uygulanması; Kanunlar, yasama organı tarafından hazırlanıp kabul edildikten sonra ve bu organdan çıktıktan sonra yürürlüğe

¹³ Selahattin Tuncer, **Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, Ankara, Sevinç Matbaası, Eskişehir İktisadi İdari İlimler Akademisi Yayın No: 112-66, 1974, s.51.

¹⁴ Ercan Alptürk, “Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Nedenleri”, **Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı: 163, Kasım 2001, s.65.

¹⁵ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, s.65.

girmek için bir takım safhalardan geçerler. Aynı şekilde, kanunların yürürlükten kaldırılmaları veya yürürlüğe girmeden önceki, yani yayımlandıkları zamandan evvelki olaylara uygulanıp, uygulanamayacakları konusu vergi hukukunda önem arz etmektedir. İşte, kanunların yürürlüğe girmesi ve yürürlükten kaldırılması ile yürürlüğe girmeden önceki olaylara hangi hallerde ve nasıl uygulanabileceğinin tespiti, kanunların zaman bakımından tatbiki konusunu oluşturur. Kanunların zaman bakımından uygulanmasında esas prensip, kanunların geleceği ilgilendirmesi, yani geriye yürümemesidir¹⁶.

Vergi kanunlarının yer bakımından yürütölüp uygulanması ise; bir devletin hâkimiyet hakkını ancak kendi siyasi sınırları içinde kullanabileceği yani, ülkesiyle sınırlandırılmış olduğu anlamına gelmektedir. Ancak, devletlerarası siyasi, iktisadi ve sosyal ilişkiler dolayısıyla, aynı şahıs üzerinde birden fazla devletin hâkimiyet hakkını kullanmak istemesi mümkündür. Vergi kanunlarının yer bakımından uygulanması esas itibariyle *kanunların mülkiliği prensibine* dayanmaktadır. Bir devlet hâkimiyet hakkına dayanarak çıkarmış olduğu vergi kanunlarını siyasi sınırları içinde bulunan herkese uygular; bu kişiler ister vatandaş olsun ister olmasın, o devletin kendi vergileme yetkisine dayanarak koyduğu mükellefiyetlere uymak mecburiyetindedirler¹⁷.

İkinci dünya savaşı sonrasında yaşanan sanayi ve teknolojideki hızlı gelişmelere paralel şekilde uluslararası ekonomik ve ticari ilişkiler daha yoğun hale gelmiştir. Dünya ticaretinin hızla gelişmesi, emek ve sermayenin, bulunduğu ülkelerden başka ülkelere yayılmasıyla sonuçlanmış ve böylece uluslararası yatırım ve çok uluslu şirket olguları ortaya çıkmıştır. Tüm bu gelişmeler, uluslararası mali ve ekonomik birtakım sorunları da beraberinde getirmiştir. Bu sorunlardan biri de uluslararası çifte vergilendirmedir. Bir kişinin gelirinin iki ayrı devlet tarafından vergilendirilmesi durumunda *hukuki çifte vergilendirmeden*, aynı gelirin ayrı ayrı kişiler bünyesinde vergilendirilmesi durumunda ise *ekonomik çifte vergilendirmeden* bahsedilmektedir. Çifte vergilendirmenin, mal ve hizmet ticareti ile sermaye, teknoloji ve işgücünün uluslararası hareketliliği üzerinde olumsuz etkilerinin bulunduğu kabul edilmektedir¹⁸.

¹⁶ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2010, s.19.

¹⁷ Şerafettin Aksoy, **a.g.e.**, s.23.

¹⁸ Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, 2. Cilt (KVK), İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Mart 2015, s.463.

Hukuki anlamda çifte vergilendirme belli yükümlülerin üzerine aşırı vergi yükü yüklemesi sebebiyle vergi adaletine ters düşmektedir. Devletlerin hukuki anlamda çifte vergilendirmeyi önlemeleri için vergilendirme yetkilerinin sınırlandırılmaları, ekonomik anlamda çifte vergilendirmeyi önlemek için ise buna ek olarak vergi sistemlerini belirli ölçülerde uyumlaştırmaları gerekir¹⁹.

2.1.2. Uluslararası Çifte Vergilendirme Türleri

Uluslararası hukuksal çifte vergilendirme, OECD Model Anlaşması'nın sunuş bölümünde de tanımlandığı üzere, aynı vergi yükümlüsünün iki veya daha çok devlette, aynı vergilendirme döneminde, aynı vergi konusu üzerinden, aynı veya benzer nitelikte bir vergiye tabi tutulmasını ifade etmektedir²⁰.

Uluslararası çifte vergilendirmenin türlerini şu şekilde sıralayabiliriz²¹:

2.1.2.1. Yatay-Dikey-Çapraz Çifte Vergilendirme

Yatay uluslararası çifte vergilendirme, aynı seviyedeki vergilendirme makamlarının vergi yasalarının çakışmasından doğmaktadır. Örnek olarak, iki devletin vergilendirme yasalarının çakışması veya iki merkezi veya iki federal devletin vergilendirme yetkilerinin çakışması gösterilebilir. Dikey uluslararası çifte vergilendirmede ise, farklı seviyedeki vergilendirme makamlarının vergi yasalarının çakışması söz konusudur. Bu iki makam arasında, bir hiyerarşi ve bağımlılık ilişkisi mevcuttur. Örneğin, Avrupa Birliği gibi bir uluslarüstü devletler grubu, asli vergilendirme yetkisine sahip olursa ve bu yetkisi, üye devletlerin vergilendirme yetkileriyle çakışırsa dikey uluslararası çifte vergilendirme söz konusu olabilir. Çapraz uluslararası çifte vergilendirmede de, vergilendirme makamlarının seviyeleri farklı olmakla beraber, aralarında bir bağımlılık ilişkisi yoktur. Örneğin, bir federal devletle, bir başka federal devletin federe devletlerin vergilendirme yetkilerinin çakışması durumu söz konusu olabilir. Federal devletlerde, merkezi devletle, federe devletlerin,

¹⁹ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.214.

²⁰ A. Feridun Güngör, "Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi ve Türkiye Uygulaması", **Vergi Dünyası**, Sayı:190, Haziran 1997, s.30.

²¹ Billur Yaltı Soydan, **a.g.e.**, s.8.

merkezi bir devlette, merkezi devletle mahalli idarelerin aynı bir döneme ait belirli bir geliri ayrı ayrı vergilendirmeleri halinde, yine çifte vergi meydana gelir²².

Devletin sahip olduğu fiili ve hukuki güce dayanarak kişileri mükellefiyet altında bırakabilme imkânı yalnızca merkezi devlet örgütü tarafından değil fakat yerel idareler ve federal örgütlenmede, federe devletler tarafından da kullanılabilir. Merkezi devletle yerel idareler arasında bu tür bir yetki devrine ilişkin esaslar genellikle ülkelerin anayasalarında yer alır²³.

2.1.2.2. Gerçek ve Görünüşte Çifte Vergilendirme

Uluslararası çifte vergilendirme, vergilendirme yetkisinin, fiilen kullanılıp kullanılmadığı göre, gerçek ve görünüşte uluslararası çifte vergilendirme olarak adlandırılabilir. Gerçek uluslararası çifte vergilendirme, devletlerin yasalarını fiilen uygulamaları halinde söz konusudur. Vergilendirme yetkileri ilke olarak çakışan iki devletten, sadece birinin vergilendirme yetkisini kullanması halinde ise uluslararası çifte vergilendirme görünüştedir. Görünüşte uluslararası çifte vergilendirmenin, gerçekten uluslararası çifte vergilendirme sayılıp sayılmayacağı, literatürde tartışmalı bir konudur. Genelde uluslararası çifte vergilendirmenin, sadece fiili uluslararası çifte vergilendirmeyi kapsadığı görüşü yaygındır. Ancak vergilendirme yetkilerinin ilke olarak çakıştığı durumları da, uluslararası çifte vergilendirme çerçevesinde değerlendirenler vardır²⁴.

Bir mükellef aynı matrah üzerinden, belirli bir dönem için iki veya daha fazla vergi öderse burada gerçek bir mükerrerlik söz konusudur. Gerek ülke içi ve gerekse milletlerarası vergi mükerrerliğinde durum çoğu kez böyledir. Fakat bazen çifte veya mükerrer vergi, şekli ve görünüşte olmaktadır. Örneğin Türk vergi sisteminde gayrimenkul sermaye iratları özellikle bina kiralari Emlak Vergisi içinde bina vergisine; sonra da Gelir Vergisine tabi tutulmaktadır. Ancak gayrimenkuller için ödenen Bina ve Arazi Vergileri bazı koşullar altında ödenecek Gelir Vergisinden mahsup edilebildiği için buradaki mükerrerlik görünüşte yani şekli olmakta ve yapılan bir mahsupla ortadan

²² Billur Yaltı Soydan, **a.g.e.**, s.8.

²³ Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, 5. Bs., Ankara, İmaj Yayınevi, Ekim 2001, s.59.

²⁴ Billur Yaltı Soydan, **a.g.e.**, s.8.

kaldırılabilir. Eğer bu durumda mahsup kabul edilmeyip aynı irattan hem gelir hem de bina veya arazi vergisi alınacak olursa mükerrerlik gerçeğe dönüşmektedir²⁵.

2.1.2.3. Kişisel-Kişisel Olmayan- Karışık Çifte Vergilendirme

Uluslararası çifte vergilendirme, vergilerin niteliğine göre de tasnif edilebilmektedir. Uygulanan vergilerin her ikisinin de kişisel vergiler olması halinde, kişisel uluslararası çifte vergilendirmeden, kişisel olmayan durumlarda ise, kişisel olmayan uluslararası çifte vergilendirmeden; bir devletin kişisel, diğerinin kişisel olmayan vergi uygulaması halinde ise karışık uluslararası çifte vergilendirmeden bahsedilebilir²⁶.

Kişisel ve kişisel olmayan vergi mükellefiyetinin bulunmasından doğan mükerrerlik; bir kişinin çeşitli ülkelerde aynı zamanda kişisel mükellefiyete tabi tutulması hallerini kapsar. Çeşitli ülkelerin kişisel vergi mükellefiyeti için değişik kriterler uygulaması veya aynı kriterlerin değişik ülkelerde farklı şekilde tarif edilmesiyle suretiyle yine mükerrerlik meydana gelebilir. Çeşitli ülkelerde kişisel olmayan vergi mükellefiyeti için değişik kriterler uygulandığı halde mükerrer vergileme doğar. Vergi mükerrerliği konusunda yapılabilecek diğer önemli bir ayırmada; Kanun koyucu tarafından isteyerek yapılan mükerrerlik ile Kanun koyucu tarafından istenmeyen mükerrerlik; gayri iradi mükerrerliktir²⁷.

2.1.3. Uluslararası Çifte Vergilendirmeye Yol Açan Nedenler

Uluslararası alanda çifte vergilendirme; iki devletin aynı kişiyi dünya çapında elde ettiği bütün gelirleri dolayısıyla vergilendirmesi, bir devlette yerleşik kişinin diğer bir devlette elde ettiği geliri her iki devletin birden vergilendirmesi, her iki devlette de yerleşik olmayan kişinin bir devlette sahip olduğu sabit işyeri aracılığı ile diğer bir

²⁵ Selahattin Tuncer, **a.g.e.**, s.10.

²⁶ Billur Yaltı Soydan, **a.g.e.**, s.8.

²⁷ Selahattin Tuncer, **a.g.e.**, s.8.

devlette gelir etmesi durumunda her iki devletin birden bu geliri vergilendirmesi durumlarında meydana gelmektedir²⁸.

Uluslararası hukuksal çifte vergilendirmenin nedenlerini (her ne kadar söz konusu nedenler birbirini tamamlar nitelikte olsa da) ekonomik ve teknik olarak iki temel başlık altında toplayabiliriz²⁹:

2.1.3.1. Ekonomik Nedenler

18. yüzyıldan bu yana yaşanan hızlı sanayileşmenin ardından gerçekleşen teknolojik ilerlemeler dünyayı bir dönüm noktasına getirmiştir. Teknolojideki gelişmeler, bilgi akışının hızlanmasına ulaşım ve iletişimin önündeki zamansal ve mekânsal engellerin ortadan kalkmasına ve bununla beraber maliyetlerin de düşmesine neden olmuştur. Üretimin verimliliği için gerekli şartların sağlanmasıyla seri üretime geçilmiştir. Arzdaki bu hızlı artış, üreticileri yeni pazarlar arayışına ve bununla beraber maliyet minimizasyonunu sağlamaya yönelik yeni stratejiler araştırmaya sürüklemiştir³⁰.

Yerli üreticiler bir yandan uluslararası pazarlara açılırken diğer yandan maliyetleri minimize edebilmek için dünyanın farklı ülkelerinde üretim tesisleri kurmaya başlamıştır. Bir başka deyişle, mal tedariki ile mal satışlarını uluslararası bazda gerçekleştiren şirketler de aynı zamanda uluslararası bir yapı kazanmaya başlamıştır. Mal piyasasında meydana gelen bu değişiklikler aynı zamanda sermaye piyasasında ve - kısmen de olsa- emek piyasasında da görülmüştür. Ekonomik değişikliklere paralel olarak tüm dünyada farklı adlar altında devletlerarası ekonomik ve siyasi birlikler oluşmuştur. Avrupa Birliği'ni ekonomik birliğin yanı sıra siyasi birliğe doğru giden bir birlik olarak örnek verebiliriz. Tüm bu ekonomik ve siyasi değişiklikler bundan önceki dönemlerde önemli bir problem olmayan çifte vergilendirmeyi tüm dünya açısından çözülmesi gereken bir sorun haline getirmiştir³¹.

²⁸ Semih Öz, **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2005, s.31.

²⁹ Billur Yaltı Soydan, **a.g.e.**, s.9.

³⁰ Billur Yaltı Soydan, **a.g.e.**, s.9.

³¹ Billur Yaltı Soydan, **a.g.e.**, s.9.

Günümüzde yabancı sermaye yatırımlarının artmasına bağlı olarak bu yatırımların kazançlarının vergilendirilmesi konusu da o derece önem kazanmıştır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerin sermaye ve teknoloji ithaline olan ihtiyaçları beraberinde, bu kazançların gelirin yaratıldığı (kaynak) ülkede mi yoksa yabancı sermayenin bağlı olduğu (ikametgâh) ülkede mi vergilendirilmeli sorusunu beraberinde getirmiştir. Yatırımın kazanca dönüşmesinde, ikametgâh ülkesinin teknoloji ve bilgi birikiminin büyük payı olmasına karşın, diğer taraftan da bakıldığında kaynak ülkenin işgücü ve doğal kaynakları kullanılmaktadır. Dolayısıyla, devletlerin vergilendirme yetkisinin kendisinde olması gerektiği düşüncesiyle hazırladıkları vergi yasaları, çifte vergilendirme sorununu ortaya çıkarmıştır. Maliyede belirli bir kaynaktan aynı yapıda tek bir vergi alınması temel kuraldır. Mükelleflerin aynı kaynaklarından, aynı yapıda birkaç vergi alınması halinde, bu kaynakların büyük mali yükler altında kalacağı ve hatta ortadan kalkabileceğini düşünmek gerekir. Bu bakımdan, aynı kaynak ve örneğin bir gelirden, belirli bir zaman içinde, bir kez alınması vergi adaletine uygun düşmektedir. Ancak bazı hallerde, aynı vergi kaynağının, aynı dönem içinde birkaç kez vergilendirildiği görülür³².

2.1.3.2. Vergilendirme Tekniği İle İlgili Nedenler

Uluslararası hukuksal çifte vergilendirmenin tanımında da sık sık yararlanılan “devletlerin vergilendirme yetkilerinin çakışması” ifadesi devletlerin hukuki egemenliklerinin mali alana yansımından doğmaktadır. Geleneksel anlayış, egemenliği mutlak, sınırsız ve her çeşit denetimin dışında kalan bir iktidar olarak değerlendirmekte ve dolayısıyla, devletin gerek ulusal alanda gerekse uluslararası ilişkilerinde dilediği gibi davranma serbestisi olduğunu kabul etmektedir. Çağdaş anlayış ise, uluslararası toplumun egemen devletlerden oluştuğunu göz önüne almakta ve egemenliğin devlete, uluslararası hukukun kuralları ile çerçevelenmiş bir iç ve dış bağımsızlık tanıdığı görüşünü benimsemektedir. Bu açıdan bakıldığında, “egemenlik, hukuksal açıdan başka bir dış ya da üstün iktidara bağlı olmadan ve yalnızca

³² Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, 17. Bs., Ankara, Savaş Yayınları, Ekim 2003, s.127.

uluslararası hukuk kuralları ya da kendi kabul ettiği bağlantılarla sınırlanan, serbestçe karar verme yetkisi”dir³³.

Uluslararası hukukun asıl işlevi, ulusal hukuk düzenlerinin (devletler) meşruluk alanını belirlemektir. Bu, devlet egemenliğinin içeriğinin ve egemen bir devletin ulusal yasalarının, ne ve kim üzerinde ve nerede uygulanabileceğinin belirlenmesi anlamına gelir. Başka bir deyişle, uluslararası hukuk, devletin yetkilerini düzenler ve sınırlar. Devletin egemenliğinin sınırları bir kez belirlendikten sonra, devlet bu alan içinde egemenliğini özgürce kullanır. Bu açıklamalardan açıkça anlaşılmaktadır ki, meşruiyetini ve kaynağını egemenlikten alan vergilendirme yetkisi, sadece egemenlik alanı içinde uygulanabildiğinden uluslararası hukuk egemenliği sınırlıyorsa, vergilendirme yetkisini de sınırlandırmaktadır. Uluslararası hukukun devletin egemenlik alanını çizdiği kabul edilince, bu alanın vergilendirme yetkisi bakımından da geçerli olduğunu kabul etmek gerekir³⁴.

Devletlerin mali alandaki egemenliğinin yansıması olan vergilendirme yetkisi üç temel ilkeye dayalı olarak meşruluk kazanmaktadır; Kaynak ilkesi, İkametgâh ilkesi ve Uyruluk ilkesi. Kaynak ilkesi bir devletin ülkesel egemenliği altında bulunan veya doğan vergi konularının vergilendirilmesini, İkametgâh ilkesi devletin ülkesel egemenliği altında ikamet eden kişilerin nerde olduğuna bakılmaksızın elde ettikleri her türlü gelirlerin vergilendirilmesini, Uyruluk ilkesi ise devletin kişisel egemenliği altındaki kişilerin; başka bir deyişle devletin uyrukluğunu taşıyan kişilerin yine nerde doğduğuna bakılmaksızın elde ettikleri her türlü gelirlerin vergilendirilmesini ifade etmektedir³⁵.

Devlet ile yükümlü arasındaki ilişkinin meşruluk kaynağı olan bu uluslararası hukuk kuralı, yasalarda bir takım vergilendirme ilkelerine dönüşmüştür. Bu ilkeler Kaynak, İkametgâh ve Uyruluk ilkeleridir³⁶:

³³ Billur Yaltı Soydan, **a.g.e.**, s.14.

³⁴ Billur Yaltı Soydan, **a.g.e.**, s.15.

³⁵ A. Feridun Güngör, **a.g.m.**, s.31.

³⁶ Billur Yaltı Soydan, **a.g.e.**, s.17.

2.1.3.2.1. Kaynak İlkesi

Kaynak ilkesi, devletlerarasında vergilendirme yetkisinin uygulama alanı itibariyle sınırlandırılmasıdır. Devletlerin çoğunda, esas olarak uygulanan kural “kaynak ilkesi” dir. Kaynak ilkesinin katı biçimde ve yalnız başına uygulanması halinde, vergi mükellefi olacak kişilerin uyrukluğ u ve ikametgâh ı önem taşımaz. Önemli olan husus, vergi kaynağ ının hangi ülkede bulunduğ udur. Kaynak ilkesi, vergi kanunlarının yerelliğ i, mülk ilik, ilkesinin bir baş ka gör ünt üs ü ve ifadesidir³⁷.

Kaynak ilkesine göre, vergilendirmede temel olan husus, bir devletin egemenliğ i altında bulunan vergi konuları ve vergi doğ urucu olayların vergilendirmesidir. Bu ilke de vergilendirilen şey, gelirin doğ duğ u yer veya geliri doğ uran olaydır. Kaynak ilkesini uygulayan devletler, sadece kendi ülkelerinde doğ an geliri vergilendirirler gelirin sahibi kim olursa olsun bir ayırım yapmazlar³⁸.

Kaynak ilkesi daha çok geliş mekte olan ülkelerin ekonomik yapılarına daha uygundur. Geliş mekte olan ülkeler, daha çok sermaye ithal eden ülkelerdir. Bu ülkelerde, uluslararası şirketlerin say ı azdır ve uluslararası ticarete fazla etkinlikleri yoktur. Ayrıca dış yatırımları ve dış gelirleri çok düşük seviyededir. Buna karş ın, yabancı sermaye yatırımları vardır ve yabancı sermaye gelirlerinin vergilendirilmesi önemli bir gelir kaynağ ıdır. Geliş mekte olan ülkelerin, gerekli olan sermaye birikimini, gönüllü tasarruflarla sağlayabilmeleri çok zor olduğ undan, bu ülkelerde sermaye birikimlerini arttırmanın en akıllı yolu, kamusal tasarruflardır. Kamusal tasarrufların en büyük kaynağ ı da vergi olduğ undan, bu ülkelerin, kaynağ ında yaratılan gelirlerin vergilendirilmesine önem vermeleri gerekmektedir. Bu nedenlerle, kaynak ilkesi, geliş mekte olan ülkelerin bünyelerine uygun bir vergilendirme ilkesidir, demek yerinde olur³⁹.

³⁷ Özhan Uluatam, **Türk Vergi Hukuku**, Ankara, Adım Yayıncılık, Ekim 1990, s.75.

³⁸ Selahattin Tuncer, **a.g.e.**, s.14.

³⁹ Nazif Kocayusufpaş aoğ lu, **Uluslararası Ç ifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaş maları**, Maliye Enstitüsü Konferansları, Ankara, Ankara Üniversitesi SBF Yayın No: 228, 1969, s.100.

2.1.3.2.2. *İkametgâh İlkesi*

İkametgâh ilkesine göre vergilendirme, bir devletin “ülkesel egemenliği” altında ikamet eden kişilerin dünya çapındaki gelirlerini vergilendirmesidir⁴⁰.

Vergilendirmeye esas olarak ikametgâh alınmaktadır. İkametgâh ilkesi, kaynak ilkesine göre daha yeni bir kavram olup, yirminci yüzyılda, iktisat ve maliye teorisinde gelişen yeni fikir ve görüşlerin bir sonucu olarak doğmuştur. İkametgâh ilkesinde, ikametgâhtan kastedilen mali ikametgâhtır –fiscal domicile- Mali ikametgâh, yükümlünün, belirli bir ülkede oturduğu, bulunduğu veya işlerini yürüttüğü yerdir⁴¹.

Bu ilkeye göre, bir şahsın mali ikametgâhı hangi devlette ise, her türlü gelirini ve servetini, nasıl ve nerede elde etmiş olursa olsun, mali ikametgâhının bulunduğu devlette vergilendirmeye tabi tutulacaktır. Bu ilke, vergilendirme yetkisine konu olan gelir veya servetin sahibinin ikametgâhının o devlette bulunması vergilendirmeyi meşrulaştırır. İkametgâh ilkesi, kaynak ilkesinin tersine, kişisel gelir vergilerinin gelişmesine ve özellikle üniter gelir vergisi sistemine uygun düşmektedir. Bu ilkeye göre, kişi gerek bulunduğu -ikamet ettiği- ülkede, gerekse bu ülke dışında elde ettiği gelirlerin toplamı üzerinden vergilendirilir⁴².

Sermaye ihraç eden gelişmiş ülkeler sermaye gelirlerinin vergilendirilmesinde ikamet ilkesini, sermaye ithal eden gelişmekte olan ülkeler ise kaynak ülkesini tercih ederler. Ancak gelişmekte olan ülkeler yabancı sermayeyi özendirmeye yöneldikleri ölçüde kaynak ilkesinden vazgeçip ikametgâh ilkesini kabul ederler. İkametgâh ilkesi, gelişmiş ülkelerin ekonomik yapılarına daha uygun düşmektedir. Gelişmiş ülkeler, genellikle, sermaye ihracatçısı ülkelerdir. Uluslararası ticarete aktif şekilde yer alan yatırımcılara sahiptirler. Gelişmiş ülkeler, bu faaliyetlerden doğan gelirlerin vergilendirme haklarını ellerinde tutmak isterler. Gelişmiş ülkeler, ikamet ilkesini kabullendikleri takdirde, ülkelerindeki şahıs ve kurumların ihraç ettikleri ve yatırımlardan kazandıkları dış gelirleri vergilendirme hakkına sahip olacaklardır⁴³.

⁴⁰ Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, 16. Bs., Ankara, Savaş Yayınları, 1998, s.49.

⁴¹ Billur Yaltı Soydan, **a.g.e.**, s.19.

⁴² Selahattin Tuncer, **a.g.e.**, s.16.

⁴³ Nazif Kocayusufpaşaoğlu, **a.g.e.**, s.101.

2.1.3.2.3. Uyrukluk İlkesi

Uyrukluk, bir devlet ile birey arasındaki siyasi bağı ifade eder. Uyrukluk ilkesi bağımsız değil, çoğu kez, ikametgâh ilkesi ile birlikte uygulanan yardımcı bir ilke niteliğindedir. Uyrukluk ilkesine göre vergilendirme yetkisinin uygulanması, devletin egemenliği altındaki vatandaşlarının hem ülke içi, hem de ülke dışında elde ettikleri gelir ve servetlerin vergilendirilmesidir. Bugün uygulamada uyrukluk ilkesi, ikametgâh ilkesinin tamamlayıcısı olarak aks etmiştir. Örneğin ABD yurt dışında mukim vatandaşlarını dahi vergilendirmektedir⁴⁴.

Uyrukluk ilkesine göre, bir ülkenin vatandaşlığında bulunan kimse o ülke tarafından vergilendirilir. Yani, bir kimse hangi ülkenin uyruğunda ise o ülke bu kişinin gerek yurt içinde gerekse yurt dışında elde ettikleri gelirleri vergilendirme hakkına sahiptir. Bu ilkenin bir sonucu olarak ülkede gelir elde eden yabancılar hangi ülkenin vatandaşı ise o ülke bu kişileri tam mükellefiyet esasında vergilendirecektir. Uyrukluk ilkesi ikamet ilkesini tamamlayıcı bir ilke olduğundan bu ilkeye dayalı vergilendirme yetkisinin kullanılması daha çok dış ülkelerde sermaye yatırımları bir hayli fazla olan iktisadi gelişmelerini tamamlamış ülkeler tarafından kullanılmaktadır⁴⁵. Uyrukluğa, ikametgâha göre, daha seyrek olarak ve genellikle onu tamamlayıcı nitelikte rastlanmaktadır⁴⁶.

2.1.3.2.4. Vergilendirme İlkelerinin Çakışması

Çeşitli ülkelerin yukarıda belirtilen ilkeleri aynı vergiler bakımından aynı şekilde kabul etmemeleri, birden fazla devletin vergi salâhiyetlerini kullanarak aynı vergi yükümlülükleri ve aynı vergi konularını vergileme kapsamına almaları ihtilaf doğurmaktadır. Bu ihtilaf üç şekilde ortaya çıkar; Kaynak-kaynak ihtilafı, İkamet-ikamet ihtilafı, İkamet- Kaynak ihtilafı⁴⁷.

⁴⁴ Adnan Tezel, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması**, İstanbul, TÜSİAD Yayın No: T/89.3.126, 1989, s.16.

⁴⁵ Levent Başak, “Çifte veya Mükerrer Vergileme Problemini Doğuran Nedenler”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 200, Mayıs 2005, s.108

⁴⁶ Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, **a.g.e.**, s.63.

⁴⁷ Ahmet Ersin Erdem, “Uluslararası Çifte Vergilemenin Tanımı ve Türk Vergi Mevzuatında Bunun Önlenmesine Yönelik Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 210, Şubat 1999, s.157.

Her devlet, içinde bulunduğu durum ve koşullara göre, vergilendirme ilkelerinden birini seçmektedir. Genellikle gelişmiş ölkeler daha çok ikamet ilkesini, buna karşın gelişmekte olan ölkeler ise kaynak ilkesini seçerler. Vergilendirme ilkelerinden hangisinin seçileceği ekonomik tercih meselesidir. Devletler vergi sistemlerini, ulusal ve uluslararası çıkarlarına göre, birbirlerinden farklı ilkelere dayandırabilmektedirler. Bu farklılık, kişilerin tek bir devletle, ekonomik ve hukuki ilişki içinde olmaları halinde sorun yaratmamaktadır. Sorun, bireylerin birden fazla devletle ilişki içinde olmaları nedeniyle, birden fazla vergilendirme yetkisinin kapsamına girmeleri halinde doğmaktadır. Hatta aynı vergilendirme ilkesine dayalı sistemlere sahip devletlerde bile, kavramların farklı yorumlanması, aynı yükümlünün veya konunun, çeşitli vergilendirme yetkileri ile çakışmasına neden olabilmektedir. Vergilendirme yetkilerinin çakışmasından doğan uluslararası çifte vergilendirme üç halde ortaya çıkar⁴⁸:

2.1.3.2.4.1. Tam Yükümlüler Arası Çakışma

İki devletin aynı kişiyi, farklı vergilendirme ilkelerine veya aynı vergilendirme ilkesinin farklı yorumuna dayalı olarak dünya çapındaki gelirleri üzerinden tam yükümlülüğe tabi tutmasıdır. Tam yükümlüler arası çakışma şu şekillerde görölebilir;

Uyrukluk ilkesini uygulayan bir devlet ile ikamet ilkesini uygulayan bir devletin vergilendirme yetkilerinin çakışması durumu, bu durumda, devletlerden biri, vatandaşını dünya çapında ki gelirleri üzerinden vergilendirmekte, diğeri ise aynı kişiyi, mukimi olduğu gerekçesiyle, hem iç hem dış gelirleri üzerinden vergilendirmektedir.

İki ikametgâh ilkesinin çakışması, iki veya daha fazla ölkenin bir mükellefin kendi ölkelerinde yerleşmiş olduğunu öne sürerek mükellefin aynı gelirleri üzerinde vergileme hakkı iddia etmeleriyle ortaya çıkar. Devletlerden biri, ikametgâhın kendi ölkesinde olması nedeniyle, diğeri ise yükümlünün ölkesinde altı aydan fazla kalması sebebiyle, aynı kişiyi tam yükümlülüğe tabi tutmaktadır. Burada, iki veya daha fazla ölkenin, bir mükellefi, kendi ölkelerinde yerleşmiş olduğunu öne sürerek, bu mükellefin aynı gelirleri üzerinde vergileme hakkı iddia etmeleri durumu söz konusu olmaktadır.

⁴⁸ Billur Yaltı Soydan, **a.g.e.**, s.23.

İki uyrukluk ilkesinin çakışması, iki devlette, aynı kişinin kendi vatandaşı olması sebebiyle, dünya çapındaki gelirlerini vergilendirmektedir.

Bu yukarıda ki üç durumda, aynı zamanda, uluslararası hukuksal ifte vergilendirmenin nedeni olmaktadır.

2.1.3.2.4.2. Tam Ymlk ile Dar Ymlk Arası akışma

Bir kimsenin ikametgâhı, bir devlette iken diğerk devletten gelir sağlar veya orada servete sahip olursa ve her iki devlette bu gelir veya serveti vergiliyorsa, ifte vergileme durumu ortaya çıkmaktadır. İkametgâh devleti, kişinin ikametgâhı kendi lkesinde olduğu için, kişinin yurt içi ve yurt dışı gelirleri üzerinden tam ymlğ tabi tutmakta iken, diğerk devlet ise kaynak ilkesini uygulaması sebebiyle, lkesinde doğan geliri dar ymlk esasına göre vergilendirilmektedir. UV'nin en sık rastlanan şekli budur.

2.1.3.2.4.3. Dar Ymlk Arası akışma

Her iki devletinde, kendi mukimi olmayan kişiyi, gelirlerin lkelerinde elde edilmesi dolayısıyla, dar ymlğ tabi tutarak vergilendirmesidir. Mukim olmayan bir kişinin devletlerden birindeki iş yerinin, diğerk devletten gelir elde etmesi veya servet sahibi olması halinde, her iki devletinde, kaynak ilkesi uyarınca, vergilendirmeye tabi tutması buna örnektir. Her iki ülkenin de kaynak ilkesini uygulamasına karşın, ifte vergilendirme durumuyla karşılaşılabilir. Bu tür ifte vergilendirmenin nedeni; ülkelerin gelirin kendi ülkelerinden kaynaklanması konusunda birbirinden farklı kurallar uygulamalarıdır. Ülkelerin ulusal mevzuatlarında ifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik olarak yaptıkları tek taraflı düzenlemeler, yerleşim (ikametgâh) ilkesiyle kaynak ilkesi arasındaki çatışmadan doğanlara yneliktir⁴⁹.

Ülkelerin, vergileme açısından benimsedikleri ilkeler nedeniyle aynı vergi ymlleri ve aynı vergi konuları üzerinde hak iddia etmeleriyle oluşan uluslararası ifte vergilemenin önlenmesi bakımından en çok zorlukla karşılaşılan, ikametgâh ve

⁴⁹ A. Bayazıt Balcı, “Uluslararası ifte Vergilendirme Sorunları II”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 264, Ağustos 2003, s.16.

kaynak ihtilafı sebebiyle ortaya çıkan çifte vergilemedir. Mükelleflerin bu kategoride ki çifte vergilemeden vergi planlaması yaparak kaçmaları çoğu zaman mümkün olmamaktadır⁵⁰.

Görüldüğü üzere, hem vergileme ilkelerinin seçimi, hem de seçilen bu ilkelerin uygulama ve yorumlamada aldığı şekiller, uluslararası vergi mükerrerliğinin başlıca nedeni olmaktadır. Bu yüzden, devletler çifte vergilendirmeyi önlemek için, bu ilkelerin ışığı altında, kendi vergileme haklarından kısmen veya bütünüyle vazgeçmek suretiyle, soruna bir çözüm yolu bulmaktadırlar⁵¹.

Ancak UÇV'nin önlenmesi ve ortadan kaldırılabilmemesinin, diğer ve etkin bir yolu da, uluslararası yapılan vergi anlaşmalarıdır. OECD ve UN gibi, dünyanın önemli iki uluslararası kuruluşu bu konularda, iki anlaşma taslak modeli geliştirmişlerdir.

2.2. Vergileme Tekniği Açısından Türkiye Uygulaması

Türk Vergi Sistemimizde de, çifte vergilendirmeyi önleyebilmek için, vergi kanunlarımızda bazı tedbir ve araçlara yer verilmiştir.

2.2.1. Gelir Vergisi Yönünden

Gelir Vergisi Kanunumuzda, tam yükümlülerin yurt dışında elde ettikleri kazançları bakımından ortaya çıkabilecek UÇV'nin ortadan kaldırılması amacıyla, mahsup yöntemi kabul edilmiştir. İkametgâh esasına dayalı mahsup yönteminde, kabul edilen mahsup yöntemi normal mahsup yöntemidir. Uyrakluk esasına dayalı vergilendirme de ise, istisna yöntemi uygulanmaktadır. Seçilen istisna yöntemi tam istisna yöntemidir⁵².

Gelir Vergisi Kanunumuzun 123. maddesine göre, tam yükümlülerin, yabancı ülkelerde elde ettikleri, kazanç ve iratlar üzerinden ödedikleri benzer vergiler,

⁵⁰ Ahmet Ersin Erdem, **a.g.m.**, s.157.

⁵¹ Selahattin Tuncer, **a.g.e.**, s.19.

⁵² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 13. Bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2005, s.261.

Türkiye’de tarh edilen gelir vergisinin, yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratlara karşılık olan kısmından indirilmektedir. İndirilecek tutar, Gelir Vergisinin, yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratlara karşılık olan kısmından fazla olduğu takdirde, aradaki fark, göz önüne alınmamaktadır. Gelir Vergisi Kanunumuzun 3. maddesinin 2. bendinde, uyrukluk temeline dayanan tam yükümlülükte vergilendirilen Türk vatandaşları (Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturanlar), bulundukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla, Gelir Vergisi veya benzeri bir vergiye tabi tutulanlar, söz konusu kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler⁵³.

2.2.2. Kurumlar Vergisi Yönünden

Gelir Vergisinde olduğu gibi, yabancı ülkelerde ödenen vergilerin mahsubu ilkesi benimsenmiştir. Mahsuba tabi verginin, Türkiye’deki sonuç hesaplarına aktarılan gelir üzerinden hesaplanan vergi olması gerekir. Kurumlar Vergisi Kanununun⁵⁴ 33. maddesine göre, yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar üzerinden, bu ülkelerde ödenen benzeri vergiler, Türkiye’de tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilmektedir. Ancak indirilebilecek miktar, yabancı ülkelerde elde edilen kazançlara, KVK’nın 32. maddesinde yazılı oranların uygulanması ile bulunacak miktardan fazla olmamaktadır. Görüldüğü üzere, Kurumlar Vergisi uygulanması bakımından seçilen mahsup yöntemi, gelir vergisinde olduğu gibi normal mahsuptur⁵⁵.

Kurumlar Vergisi Kanununda Türkiye’de indirim tabi tutulacak vergi miktarına sınırlama getirilmiştir. Buna göre, yabancı ülkelerde elde edilip Türkiye’de ki hesaplara intikal ettirilen gelirler üzerinden, mahallinde ödenen vergiler, bu gelirlere KVK mad. 32’de belirtilen oranın uygulanmasıyla bulunacak miktarı aşamayacaktır. Birçok ülke yurt dışında ödenen verginin, yurt içindeki vergi tutarını aşmasından dolayı mahsup edilemeyen yurt dışı vergilerinin, ileriki yıllardaki vergilerden indirilmesine

⁵³ 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁵⁴ 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁵⁵ Billur Yaltı Soydan, **a.g.e.**, s.27.

imkân tanımaktadır. Bazı ülkelerde, önceki yıllarda yabancı ülkelere geçmiş yıllarda ödenen vergilere de indirim imkânı tanımaktadır. Uluslararası ticaret hacminin arttığı ve ekonomilerin her geçen gün globalleştiği bir ortamda faaliyet gösteren şirketlere rekabet avantajı sağlanması açısından, bu tür uygulamalar önem taşımaktadır. Örneğin, ABD’de mahsuben geriye yönelik iki yıl, ileriye yönelik beş yıl uygulanmasına imkân tanımaktadır. Kanada da, geriye yönelik üç yıl, ileriye yönelik 7 yıl için izin verilmektedir. Ancak dar mükellefler için ileriye yönelik mahsup uygulanmamaktadır⁵⁶.

2.2.3. Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden

Veraset ve İntikal Vergisi Kanununa⁵⁷ göre, “Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye’de bulunan malların veraset tarihiyle veya ne şekilde olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer bir şahsa intikali veraset ve intikal vergisine tabidir. Bu vergi, Türk tabiiyetinde bulunan şahısların ecnebi memleketlerde aynı yollardan iktisabedecekleri mallara da şamildir”

Bu hükümlerle veraset ve intikal vergisi bakımından bir yandan “uyruklu”, diğer yandan da Türkiye’de bulunan mallar bakımından bulunduğu yerde vergilendirilmesi ilkeleri benimsenmiştir. Bu karşılık Kanuna “Türkiye Cumhuriyeti uyruğundaki bir şahsın Türkiye hudutları dışında bulunan malını veraset yoluyla veya diğer şekilde ivazsız bir tarzda iktisap eden ve Türkiye’de ikametgâhı olmayan yabancı şahıslar bu vergiyle mükellef tutulamaz” hükmü konmuştur. Bu hükümle Kanunların mülkiliği ilkesine uyulmuştur. Veraset ve İntikal Vergisi Kanununa göre, “Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde olan kişilerin yabancı ülkelere bulunan mallarından o ülkelere alınan veraset ve intikal vergileri, Türkiye’de beyannamede gösterilen malların değerinden indirilir”. Bu hükümle yurt dışında ödenen verginin “matrahtan indirilmesi yöntemi” kabul edilmiş olmaktadır. Bu yöntem çifte vergilendirmenin yükünü sadece bir ölçüde hafifletmektedir. Öte yandan, Türkiye’nin Gümrük ve Ticaret Genel Anlaşmasına katılması ve Avrupa Topluluğu ile yaptığı ortaklık anlaşmaları nedeniyle, Türk Vergi Sisteminde dolaylı vergiler alanında “varış ülkesinde vergilendirme ilkesi” ne uygun hükümler vardır. Bu hükümler Türkiye’nin ticaret

⁵⁶ Ahmet Ersin Erdem, **a.g.m.**, s.164.

⁵⁷ 15.06.1959 tarih ve 10231 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

yaptığı ülkelerle ilişkilerinde meydana gelebilecek ekonomik anlamda çifte verilendirmeyi önlemeye yöneliktir⁵⁸.

Yurdumuzda uluslararası yönünden çifte vergileme sorunu, genellikle yabancı ülkelerde ödenen vergilerin, ilgileri ve bazı koşullar içinde Türkiye’de ödenecek vergilerden indirilmesi şeklinde çözümlenmiştir⁵⁹. Ayrıca bazı koşullar altında, birçok vergide muaflıklara da yer verilmiştir. Türk vergi sisteminde yer alan bazı vergilerdeki uygulamalar şöyledir⁶⁰;

Gelir Vergisi: Tam mükellefler için ikamet ve vatandaşlığa bağlı şahsılık; dar mükellefler için kaynak (mülkilik) ilkesi.

Kurumlar Vergisi: Tam mükellefler için kanuni merkez veya iş merkezi esasına bağlı şahsılık; dar mükellefler için kaynak (mülkilik) ilkesi.

*Katma Değer Vergisi*⁶¹: Ülke içinde ki işlemlerin vergiye tabi olması nedeniyle kaynak (mülkilik) ilkesi.

*Emlak Vergisi*⁶²: Türkiye sınırları içinde ki bina ve arazileri vergi konusuna aldığı için kaynak (mülkilik) ilkesi.

Veraset ve İntikal Vergisi: Türkiye’de bulunan malların ivazsız intikali nedeniyle kaynak (mülkilik) ; Türkiye dışında ki bir malın Türkiye içinde ikamet eden bir yabancıya ivazsız intikali nedeniyle ikametgâha bağlı şahsılık; Türkiye dışında ki bir malın Türk vatandaşına ivazsız intikalini vergilendirmesi dolayısıyla vatandaşlığa bağlı şahsılık ilkesi.

*Motorlu Taşıtlar Vergisi*⁶³: Aracın kayıtlı olduğu ülke siciline bağlı olarak kaynak (mülkilik) ilkesi.

⁵⁸ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.212.

⁵⁹ Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, 16. Bs., Ankara, Savaş Yayınları, 1998, s.23.

⁶⁰ Doğan Şenyüz, **Vergi Hukuku**, Bursa, Ekin Kitabevi, 2005, s.24.

⁶¹ 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁶² 11.08.1970 tarih ve 13576 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁶³ 23.02.1963 tarih ve 11342 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

*Özel Tüketim Vergisi*⁶⁴: Ülke içinde ki işlemleri vergiye tabi tutması nedeniyle kaynak (mülkilik) ilkesi.

*Damga Vergisi*⁶⁵: Türkiye’de düzenlenen ya da dışarıda düzenlenip Türkiye’de ibraz edilen kâğıtları vergilendirmesi nedeniyle kaynak (mülkilik) ilkesi.

2.3. Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi ve Ortadan Kaldırılması Usulleri

2.3.1. Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleyici Yöntem Ve Araçlar

Çağdaş dünyanın en önemli özelliklerinden biri, ülkeler arasındaki mal, sermaye ve insan akışının giderek yoğunlaşması nedeniyle ortaya çıkan ekonomiler arası etkileşimdir. Bugün artık, ne sermaye ve teknolojinin ne de insan gücünün tek bir devletle bağından söz edilebilmektedir. Aksine, sermaye yatırımları ve iş gücü hareketleri, hem kapsam hem de nitelik bakımından, giderek daha fazla uluslararasılaştırılmaktadır. Yabancı sermayeli şirketlerin kuruluşu, holdinglerin bünyelerindeki şirketleri dünyanın dört bir yanına yayması, şirketlerin yabancı ülkelerde şube oluşturmaları, alacaklısı ve borçlusu farklı ülkelerde bulunan kredi ilişkilerinin yoğunlaşması sermayenin sınır ötesi hareketinin ortaya çıkardığı tablonun vazgeçilmez unsurları olmuştur⁶⁶.

Teknoloji de, artık sınır ötesi harekete katılan bir mal niteliğine bürünmüş, çalışma hayatına atılan insanların birden fazla devletle bağı artmıştır. Bu tablonun doğal sonucu, kişi ve kuruluşların birden fazla devlette gelir elde etmeleridir. Gelirin doğal sonucu ise “vergi” dir. Dolayısıyla, tabloya bir unsur daha eklenmektedir. Söz konusu ekonomik ilişkilerden kaynaklanan gelir hangi devlette vergilendirilecektir. Her devlet, ülkesi üzerindeki egemenliğinden kaynaklanan vergilendirme yetkisinin⁶⁷ kapsamını özgürce belirlemekte ve bu yetkisini kendi egemenlik alanı içinde bağımsız bir şekilde

⁶⁴ 12.06.2002 tarih ve 24783 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁶⁵ 11.07.1964 tarih ve 11751 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁶⁶ Billur Yaltı Soydan, “Vergi Anlaşmalarında Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılması Yöntemleri”, **Vergi Sorunları**, Sayı:71, Mart-Nisan 1994, s.67.

⁶⁷ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2.Bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989, s.39.

kullanabilmektedir. Vergilendirme yetkisini kullanan devlet ile bu devletin kişisel ve ülkesel egemenliği altında bulunan mali olaylar arasındaki ilişki, bir devletin ülkesinde bulunan vergi konularını ve vergi doğurucu olayları vergilendirmesi esasına dayanabileceği gibi, ikametgâh veya uyrukluk ölçütüne bağlı vergilendirme esasına da dayanabilmektedir⁶⁸.

Bu durum, vergi yükümlüsünün aynı vergi konusu bakımından çeşitli devletlerin vergilendirme yetkisinin kapsamına girmesine; dolayısıyla, farklı hukuk düzenlerine dâhil vergi yasalarının aynı vergiyi doğuran olay üzerinde çakışmasına yol açmaktadır. Gelir ve servet vergileri bakımından, bir vergi yükümlüsünün iki ayrı devlette yükümlü olarak kabul edilebilmesinin temeli, devletlerden birinde tam yükümlü (mukim) sıfatıyla dünya çapındaki gelirleri üzerinden; diğerinde ise dar yükümlü sıfatıyla o ülke içinde elde ettiği gelirleri üzerinden vergilendirilmesidir. Tam yükümlülüğe esas alınan ölçütlerin, iki devlette farklı tanımlanması nedeniyle her iki devlette de tam yükümlü olarak veya gelirin elde edildiği yerin farklı ölçütlere bağlanması dolayısıyla her iki devlette de dar yükümlü olarak vergilendirmek de olasıdır. Uluslararası çifte vergilendirme (UÇV); yani, “iki (veya daha fazla) devletin, aynı vergi yükümlüsünü, aynı vergi konusu ile bağlantılı olarak ve aynı vergilendirme dönemi için benzer vergilerle vergilendirilmesi”, vergi adaletine ve ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesine aykırılık yaratmakta, uluslararası ekonomik hayatı olumsuz yönde etkilemekte ve bu nedenlerle ortadan kaldırılması gereken bir fenomen olarak değerlendirilmektedir. Bu amaçla, devletler çeşitli çözümlere başvurumaktadırlar. Bunlar, hem ulusal hem de uluslararası düzeyde olabilmektedir⁶⁹.

UÇV’nin ortadan kaldırılması için alınan ulusal önlemler, devletlerin tek taraflı olarak, yabancı kaynaklı gelirler üzerindeki vergilendirme yetkilerini yasal düzenlemelerle sınırlandırmalarına dayanmaktadır. Devletlerin, mukimlerinin yurt dışında elde ettikleri gelirleri vergiden “istisna” etmesi bu önlemlerden biridir. Diğer bir

⁶⁸ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **a.g.e.**, s.57.

⁶⁹ Billur Yaltı Soydan, **a.g.m.**, (*UÇV Ortadan Kal. Yöntemleri*), s.69.

yöntemde ise yurtdışında ödenen vergi mukim olunan ülkedeki vergiye “mahsup” edilmektedir⁷⁰.

Bunların dışında, “vergi oranında indirim” veya “matrahtan indirim” yolları da kullanılmaktadır. Ancak ulusal önlemlerin yetersizliği, devletleri uluslararası önlemlere başvurmaya yöneltmiştir. Devletlerin iki taraflı uluslararası anlaşmalar yoluyla vergilendirme yetkilerini karşılıklı sınırlandırması, UÇV’nin ortadan kaldırılmasında ulusal önlemlere nazaran daha etkin bir yol olarak kabul edilmiştir. Bu amaçla akdedilen vergi anlaşmaları, iki uluslararası örgüt, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) ve Birleşmiş Milletler (UN) tarafından yapılan geniş çalışmalara da konu olmuş ve bu çalışmalar iki model metninde somutlaşmıştır. Dünya çapında giderek yaygınlaşan vergi anlaşmaları ağında Türkiye’ de yerini almış, özellikle 1980 sonrasında, gelir ve servet vergilerinde 16 kapsamlı vergi anlaşmasına taraf olmuştur. Dolayısıyla, UÇV sorunu ve önleme yolları Türk mali gündemine yerleşmiştir. Günümüzde uluslararası vergi düzenlemeleri bakımından başlıca üç ana sorun gözükmektedir. Bunlardan biri çok uluslu şirketler tarafından yaratılan vergi matrahlarının bütünüyle kavranamaması; bir diğeri bazı ülkelerin, çoğunlukla gelişmekte olan ülkelerin, yabancı doğrudan yatırımları çekmek için yarattıkları haksız vergi rekabeti ve bunların sonucu olarak bir üçüncü faktörde, vergi otoritelerinin, vergi mükelleflerinin yurt dışında bulunan varlıklarını ve kazançlarını tespit etmedeki güçlüğü nedeni ile oluşan vergi kayıpları olarak sayabiliriz⁷¹.

Yukarıda üç ana başlık halinde özetlenen sorunların ortadan kaldırılması için uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi gerekmektedir. Devletler, kaynak veya ikametgâh ilkelerinden herhangi birini oy birliği ile uygulanacak tek vergilendirme ilkesi olarak kabul etseler ve bu ilkenin uygulanması bakımından tanım ve yorum farklılıklarını ortadan kaldırsalar, uluslararası çifte vergilendirme de bertaraf edebilecektir⁷².

⁷⁰ Bk. Gelir Vergisi Kanunu, mad. 123 ve Kurumlar Vergisi Kanunu, mad. 33.

⁷¹ Murat Levent Özer, “Vergilendirmede Global Eğilimler ve Uluslararası Vergi Anlaşmaları”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi SBE, 2006, s.75.

⁷² Billur Yaltı Soydan, **a.g.e.**, s.25.

Ancak devletlerin birbirinden farklı mali, ekonomik ve siyasal politikalar izlemeleri tüm dünya çapında tek bir vergileme ilkesinin benimsenmesini olanaksız kılmaktadır. Tek bir vergileme sisteminin tüm devletlerce benimsenmesinin imkânsızlığı sebebiyle devletler ulusal ve uluslararası düzeyde çeşitli çözüm yolları üretmişlerdir.

Uluslararası çifte vergilendirmeyi önleyici yöntem ve araçları tek taraflı ve çift taraflı yöntem ve araçlar olarak sınıflandırabiliriz. Tek taraflı yöntem ve araçlar; vergi mevzuatının ıslahı, düzeltme yöntemi, vergiyi ve matrahı temel alan yöntemler olarak ayrılmıştır. Vergiyi temel alan yöntemler; mahsup ve vergi oranı indirimidir. Matrahı esas alan yöntemler ise, istisna ve matrahtan indirim usulü sayılmıştır. Çift taraflı yöntem ve araçlar olarak ta; mahsup yöntemi, istisna ve iki taraflı anlaşmalar incelenmiştir.

2.3.1.1. Ulusal (Tek Taraflı) Yöntem ve Araçlar

Uluslararası çifte vergileme probleminin çözümünde ülkelerin sadece tek taraflı tedbirlere başvurması, ancak ve ancak, dış ülkelere kapalı bir iktisadi sistemin benimsenmesi halinde mümkündür. Günümüzde ülkeler genellikle uluslararası alanda ortaya çıkan mükerrer vergileme sorununun çözümünde tek taraflı tedbir ve araçları iç mevzuat hükümlerinin genel sistemiği içerisinde bu müesseselere yer vermektedir⁷³.

Ülkelerin ulusal mevzuatlarında çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik olarak yaptıkları tek taraflı düzenlemeler, yerleşim ilkesiyle kaynak ilkesi arasındaki çatışmadan doğanlara yöneliktir⁷⁴.

Milletlerarası çifte vergileme probleminin tek taraflı tedbir ve araçlarla çözüme kavuşturulması, ülkelerin hükümlerlik haklarına dayalı olarak hiçbir devletin zorlaması veya müdahalesi olmadan cari mevzuatlarında yapılacak eklemeler, düzeltmeler ve yeni bir takım hükümler ve müesseseler ihdası ile mümkün olabilecektir. Günümüz uygulamasında ülkeler genellikle tek taraflı tedbirlere ağırlık vermekte, ancak

⁷³ Levent Başak, “Çifte veya Mükerrer Vergileme Problemini Ortadan Kaldıran Ulusal ve Uluslararası Araç ve Tedbirler”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 202, Temmuz 2005, s.59.

⁷⁴ A. Bayazıt Balcı, **a.g.m.**, s.17.

globalleşme hareketlerinin artmasına paralel olarak ikili veya çok taraflı anlaşmalarla da bu sorunun çözümüne çalışmaktadırlar⁷⁵.

2.3.1.1.1. Vergi Mevzuatının Islahı

Bir devletin, yurtiçi çifte vergilendirmeyi önleyebilmesi ve eğer meydana gelirse, bunu ortadan kaldıracak tedbirleri alması onun elindedir. Fakat kanun koyucu, bilerek veya isteyerek, çifte veya mükerrer vergi almak isterse, bunu önleyici tedbir ve araç yoktur. Genellikle, bilinçli konulan çifte vergilendirme, vergi ödeme gücüne ulaşmada bir araç olarak kullanılabilir. Ayrıca, irade dışı olarak konulan bir çifte vergilendirmeyi önlemekte Vergi Usul Kanununa konulacak hükümlerle mümkün olabilmektedir⁷⁶.

Ulusal mevzuatta çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik olarak yer alan hükümler, çifte vergilendirmeyi önleme görevini daha çok yerleşim ülkesine vermekten de sınırlı da olsa kaynak ülke açısından da bu yönde bazı düzenlemeler olanaklıdır. Kaynak ülkelerini çifte vergilendirmeyi önleme yönünde tedbir almaya yönelten husus, çifte vergilendirme nedeniyle ülkenin yabancı yatırımlar açısından cazip bir yer olma niteliğini kaybedeceği endişesidir⁷⁷.

Ulusal alanda ortaya çıkabilecek çifte veya mükerrer vergilemeyi önlemenin en etkili yolu, ülkelerin kendi vergi kanunlarına konulacak hükümlerle olabileceği gibi, var olan hükümlerin mükerrer vergilendirmenin önlemesi yönünde ıslahı şeklinde de olabilecektir. Bazı durumlarda vergi kanunları çifte vergilemeye bilerek göz yummakta yâda yapılacak düzenlemeler ile vergi kanunlarının uygulanması sırasında ortaya çıkan sorunlar çerçevesinde ya vergi kanunlarına hüküm konularak yâda var olan hükümler sorunu giderecek şekilde ıslah edilerek çözülebilir⁷⁸.

⁷⁵ Levent Başak, **a.g.m.**, (ulus. Araç ve Ted.), s.59.

⁷⁶ Selahattin Tuncer, **a.g.e.**, s.21.

⁷⁷ A. Bayazıt Balcı, **a.g.m.**, s.16.

⁷⁸ Levent Başak, **a.g.m.**, (ulus. Araç ve Ted.), s.56.

2.3.1.1.2. Düzeltme Yöntemi

Vergileme Hatası niteliğinde olan çifte vergileme de, bazen mükellefin talebi üzerine, bazen de idarece re'sen düzeltme yoluna gidilebilmektedir⁷⁹.

Türk Vergi Hukukunda da, düzeltme yoluna yer verilmiştir. Buna göre, düzeltme işlemi ya vergi idaresince re'sen yapılır ya da yükümlünün başvurusu üzerine gerçekleştirilir. Vergileme konusunda mükellefle vergi dairesi arasında ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkların ilki, hayli kolaylıkla görülebilen ve her iki tarafça da üzerinde fazla güçlük çıkmadan, anlaşabilecek olan bazı vergi hatalarına ilişkin olabilir⁸⁰.

Düzeltilme vergilendirme işlemlerindeki bir kısım sakatlıkların giderilmesi amacıyla Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş bulunan bir idari süreçtir. VUK 116 ile 126'ncı maddeleri arasında düzeltme yolunu ve bu sürecin konusu olan vergi hatalarını hükme bağlamış bulunmaktadır⁸¹.

Çifte veya mükerrer vergileme VUK'un 116'ncı maddesi kapsamında vergilendirme hatası niteliğindedir. VUK'un 117'nci maddesinde verginin mükerrer olması hali hesap hatası olarak nitelendirilmiştir. VUK'un 119'uncu, 120'nci ve 121'inci maddelerine göre, vergilendirme hataları ya mükelleflerin talebi üzerine ya da idarece re'sen düzeltilmektedir. Türk vergi mevzuatına göre, bu çeşit hatalar düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir (VUK mad.120)⁸².

2.3.1.1.3. Vergiyi Temel Alan Yöntemler

2.3.1.1.3.1. Mahsup Yöntemi

Mahsup Yöntemi en yaygın kullanılan yöntemlerden biridir. Bir mükelleften peşin olarak tahsil edilen vergi veya vergilerin, yılsonunda hesaplanan genel vergi borcundan, belirli şartlara ve yöntemlere göre düşülmesine mahsup yöntemi denir. Bu

⁷⁹ Selahattin Tuncer, **a.g.e.**, s.21.

⁸⁰ Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, **a.g.e.**, s.227.

⁸¹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **a.g.e.**, s.173.

⁸² 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

yöntemde, yurt dışı kurum kazançları üzerinden ödenen vergiler, ana yurt ülke yönetimince, tam mükellef kurumun vergi borcundan mahsup edilmektedir. Bu yöntemde, olumsuz vergisel dışsallıklar çok fazladır. Çünkü bu durumda, ithalatçı ülkenin, dar mükellef kurumlardan yaptığı kesintinin muhatabı, yabancı yatırımcılar değil sermaye ihracatçısı ülke olacaktır. Böylece sermaye ithalatçısı ülke, vergisini ihraç etmiş olmaktadır. Yani, uyguladığı kurumlar vergisini, sermaye ihraç eden ülkeye ihraç etmiş olmaktadır. Görüldüğü gibi, büyük sermaye piyasalarına sahip, sermaye ihracatçısı ülkeler için, sermaye kaçıışı karşısında, mahsup yöntemi daha elverişlidir. Küçük sermaye ihracatçısı ülkeler için çok uluslu şirketlerin, yurt dışından elde ettikleri kazançları istisna etmeleri daha rasyoneldir⁸³.

Mahsup yönteminin, iç yatırımcılarla, yabancı ülkelerde yatırım yapanlar arasında, vergilendirme de eşitlik, dolayısıyla “sermaye ihracı” yönünden eşitlik sağladığı söylenebilir⁸⁴.

Ödenmiş bir verginin ödenmesi gereken bir vergi borcundan indirilmesine verginin mahsubu denir. Mükellef, aynı tür faaliyeti dolayısıyla elde ettiği gelirden ya da sahip olduğu servet unsurları nedeniyle birden fazla kez benzer vergi ödeme zorunda kalabilir. Bu durumda yurt içi ya da yurt dışı bir çifte vergileme bahis konusu olmaktadır. Kanun koyucu bu hallerde ödenmiş verginin vergi borcundan mahsubunu kabul etmektedir⁸⁵.

Mahsup yönteminde, vergilendirmede ikamet ilkesini kabul etmiş olan ülke vergiyi, yükümlülerin gerek ülke içinde gerek ülke dışında sahip olduğu kaynaklar üzerinden hesaplar, fakat yabancı ülkede ödenmiş olan vergiler, hesaplanan toplam vergiden mahsup edilir. Mahsup yönteminde, genelde, yurt dışında ödenen ve yurt içinde düşülecek vergi tutarı, yurt içinde ödenen vergi tutarını aşamayacaktır⁸⁶.

Mahsup kavram itibariyle daha önce herhangi bir gelir veya kurum kazancı üzerinden tevkif sureti ile alınan veya tahakkuk ettirilerek tahsil edilen verginin, yıllık

⁸³ Ömer Faruk Batirel, “Çifte Vergilemeyi Önleme Konusunda OECD Model Antlaşması ve Kurumlar Vergisi Uyum”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 111, Kasım 1990, s.47.

⁸⁴ Billur Yaltı Soydan, **a.g.e.**, s.27.

⁸⁵ Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, **a.g.e.**, s.153.

⁸⁶ Ahmet Ersin Erdem, **a.g.m.**, s.160.

beyanname üzerinden hesaplanan vergiden belirli şartlar ve usuller çerçevesinde düşülmesidir. Mahsup işlemi, niteliği itibariyle matematiksel bir işleme dayanmaktadır⁸⁷.

Bu yöntemin ayırt edici yönü, ikamet ülkesinin, dış ülkede ödenen vergiyi, yurt içinde ödenecek vergiden mahsup etmesidir. Bu durumda ikamet ülkesi, yabancı ülkede ödenmiş vergiye, kendi ülkesinde ödenmiş bir vergi gibi muamele yapmaktadır. Dış vergi oranı iç vergi oranından düşük olduğu zaman, ikametgâh ülkesinde iç verginin dış vergiyi aşan kısmı ödenmektedir. Dış verginin iç vergiden yüksek olması halinde ise ikametgâh ülkesi, herhangi bir vergi tahsil edememekte, fakat fazla kısımda iade edilmemektedir. İkameti vergilemeye esas kabul eden bir ülke, vergi borcunu, mükelleflerin gerek yurt içinde gerekse yurt dışında elde ettiği tüm kaynaklar üzerinden hesaplamakla birlikte yabancı ülkelerde ödenen benzeri vergilerin, hesaplanan toplam vergiden düşülmesi imkânı tanır. Bu bakımdan, indirim yöntemine kıyasla daha fazla bir vergi indirimi sağlar⁸⁸.

Vergi politikası açısından mahsup yöntemi, çifte vergilemenin önlenmesinde en iyi yöntem olarak kabul edilmesine rağmen, karmaşık bir yapı arz etmesi nedeniyle, uygulamada mükellefler ve hükümetler için zorluklar doğurabilir. Bu konuda ortaya çıkan sorunları şöyle sıralayabiliriz;

Hangi yabancı vergiler mahsuba konu olacaktır?

Bu yönteme ilişkin sınırlamalar nasıl hesaplanacaktır?

Gelirlerin kaynağının tespitinde hangi yöntemler kabul edilecektir?

Yabancı bir bağlı şirketin gelirlerinin üzerinden vergi hesaplanıp dağıtımına tabi tutulması halinde, ödenen bu vergiler mahsuba tabi olacak mıdır? Mahsup yönteminin etkin bir şekilde işleyebilmesi için, teknik ve hukuki düzenlemeler yapılmalıdır. Özellikle düşük vergi oranlarının uygulandığı ülkelerde elde edilen gelirler için bu şekil

⁸⁷ Levent Başak, **a.g.m.**, (*ulus. Araç ve Ted.*), s.57.

⁸⁸ Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, **a.g.e.**, s.64.

düzenlemelere ihtiyaç vardır. Yoksa mükellefler, yurt içi gelirlerini, bu tür ülkelere aktararak, yurt içinde ödenen vergiden kaçacaklardır⁸⁹.

2.3.1.1.3.2. Vergi Oranı İndirimi

Bu yöntem, genellikle, çifte vergilendirmeyi tamamen değil, kısmen önleyen bir yöntemdir. Bir ülke tarafından, mükellefin gelirinin tamamına ya da bir kısmına uygulanan vergi oranları indirilebilmektedir. Bu önlem, bir ülke tarafından tek taraflı olarak uygulanabileceği gibi, devletler tarafından karşılıklı olarak da uygulanabilir. Ancak vergilerin ve vergi oranlarının çok çeşitli olması nedeniyle, bu yöntemin UÇV'yi ortadan kaldırması biraz şansa kalmıştır⁹⁰.

Günümüzde global yatırım akımlarını etkileyen bir faktör olarak vergi politikasının önemi artmıştır. Aşağıdaki tabloda (Tablo 1), kişisel gelir vergisinin vergi gelirleri içerisindeki payının değişmediği, kurumlar vergisi gelirlerinin payının da neredeyse sabit kaldığı göze çarpmaktadır. Fakat ülkeler arasında ki vergi rekabetinin yarattığı olumsuzluklar Tablo 1 de de görülmektedir. Mobilitesi az olan ve bu nedenle kolayca yer değiştiremeyen işgücü üzerindeki sosyal güvenlik aidatının vergi gelirleri içerisindeki payı belirtilen dönemde %7 oranında artmıştır. Yine bu dönemde genel tüketim vergilerinin payı da %5 oranında artmıştır. Ülkeler artan kamu harcamalarını karşılamak amacıyla vergi gelirlerini de artırmak zorunda kalmışlardır. Vergi gelirlerini artırırken ise, sermayeyi en az etkileyecek şekilde bir vergi politikası izlemişlerdir. Tablo 1 den de görüldüğü gibi bunu sağlamak için işgücü ve tüketim üzerindeki vergi yükünü artırmışlardır⁹¹.

⁸⁹ Ahmet Ersin Erdem, **a.g.m.**, s.160.

⁹⁰ Billur Yaltı Soydan, **a.g.m.**, (*UÇV Ortadan Kal. Yöntemleri*), s.76.

⁹¹ İhsan Günaydın ve Levent Yahya Eser, “Uluslararası Vergi Rekabetinin Vergi Oranları, Vergi Gelirleri ve Vergi Yükünün Dağılımı Üzerine Etkisi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 202, Temmuz 2005, s.146.

Tablo 1: OECD Ülkelerindeki Vergi Yapısı (1965-2002 / %)

Vergi Türleri	1965	1975	1985	1995	2002	Değişim
Kişisel Gelir Vergisi	26	30	30	27	26	0
Kurumlar Vergisi	9	8	8	8	9	0
Sosyal Güvenlik Aidatı	18	22	22	25	25	7
- İşçi Payı	6	7	7	8	8	2
- İşveren Payı	10	14	13	14	15	5
Ücret Vergisi	1	1	1	1	1	0
Servet Vergisi	8	6	5	6	6	-2
Genel Tüketim Vergisi	14	14	16	18	19	5
Özel Tüketim Vergisi	24	18	16	13	11	-13
Diğer Vergiler	1	1	2	3	3	2
Toplam	100	100	100	100	100	

Kaynak: OECD Revenue Statistics.

2.3.1.1.4. Matrahı Esas Alan Yöntemler

2.3.1.1.4.1. İstisna Yöntemi

Bu yöntemde, yurt dışında elde edilen gelirler, ikametgâh veya kaynak ülkesinin vergilendirilmesinden istisna edilir. Eğer bir devlet ikametgâh ilkesini esas alıyorsa, yurt dışı gelirlerin vergilendirilmesinde kaynak ülkenin vergilendirme yetkisini kabul etmiş ve ikametgâh ilkesinin, dünya çapındaki gelirlerin vergilendirilmesi hakkından feragat etmiş demektir. Eğer kaynak ilkesini esas alıyorsa, yabancı ülkelerde elde edilen gelir tamamen hesap dışı bırakılmaktadır. İstisna yönteminde, vergi yalnızca sahip olunan kaynaklar üzerinden hesaplanır; yabancı ülkelerde ki gelir ve servet unsurları dikkate alınmaz⁹².

İstisna yöntemini uygulayan ülkelerde, vergi mükelleflerinin yabancı kaynaklı gelirlerinin tamamı, ikamet ülkesinde vergi dışı tutulmaktadır. Mükellefler, sadece ülke içinde elde ettiği gelirler üzerinden vergi ödemekte ve yabancı ülkelerde elde ettiği gelirler açısından istisnadan yararlanmaktadırlar⁹³.

⁹² Özhan Uluatam, **a.g.e.**, s.64.

⁹³ Ahmet Ersin Erdem, **a.g.m.**, s.159.

Bir lke istisna yöntemini seçmişse, tam mükellef kurumların yurt dışından elde ettiği kazançları, sermaye ihracatçısı ülke, vergi dışı bırakacaktır. İstisna yönteminde, sermaye ihracatçısı ülkelerin, kurumlar vergisi matrah ve hâsılatı azalır. Bu yöntemde, yurt dışı kazançların sermaye ihracatçısı ülke tarafından istisna edilmesinin olumlu yönü, sermaye ithalatçısı ülkenin vergi konusu ve hasılatı azaltılmamaktadır⁹⁴.

İstisna yöntemi, yatırımın yapıldığı ülkedeki dâhili yatırımcılarla, yabancı yatırımcılar arasında eşitlik, yani “sermaye ithalinde adalet” sağlamaktadır. İstisna yönteminde, ikamet kaynaklı uluslararası ifte vergileme tamamıyla önlenebilmektedir. Çünkü sadece bir ülke vergilendirme yetkisini tam anlamıyla kullanmaktadır. İstisna yöntemi, uygulanması bakımından vergi otoriteleri için kolaylık sağlamakta ve ifte vergilendirmenin önlenmesinde etkili olmaktadır. Ancak artan oranlı vergi dilimleri için uygulandığında, yöntem biraz karmaşıklaşmaktadır. Çünkü bu durumda, yabancı kaynaklı gelirlerin araştırılması gerekmektedir. Ancak bu durum, yöntemin adil olmayan yönünü bir nebze bertaraf etmektedir⁹⁵.

2.3.1.1.4.2. Matrahtan İndirim Yöntemi

Yabancı ülkelerde ödenen vergilerin, dâhili vergiden değil, toplam matrahtan indirimi yoludur. Ancak bu yöntem, uluslararası ifte vergilendirmeyi kısmen önleyen bir yöntemdir. Genellikle gelir ve servet vergilerinde ikameti kabul eden bir ülkede vergi hesabı yapılırken, yabancı ülkelerde ödenen vergi, mükelleflerin tüm kaynaklar dikkate alınarak hesaplanan vergi matrahından dřlr⁹⁶.

Dış ülkelerde ödenen verginin matrahtan indirimi usulünde, dış ülkelerde ödenen vergiler, yıllık beyanname ile beyan edilen kazancından (matrahından) gider olarak indirilmesi suretiyle ifte vergileme problemi nlenmeye çalışılmaktadır. Bazı lke uygulamalarında indirim müessesesi beyanname üzerinden tarh edilen vergiden,

⁹⁴ mer Faruk Batırel, **a.g.m.**, s.45.

⁹⁵ Ahmet Ersin Erdem, **a.g.m.**, s.161.

⁹⁶ Selahattin Tuncer, **a.g.e.**, s.23.

daha önce çeşitli şekillerde aynı kazanç üzerinden ödenmiş olan vergilerin düşülmesi şeklinde de uygulanmaktadır⁹⁷.

2.3.1.2. Uluslararası İki veya Çok Taraflı Yöntem ve Araçlar

2.3.1.2.1. Mahsup Yöntemi

Bu yöntemde, iki ülke arasında akdedilen anlaşmalar kullanılmaktadır. Sözleşmeye taraf olan ülkelerden, ikametgâh ilkesini benimsemiş olan ülkeler, kaynak sistemini uygulayan ülkelerde ödenen verginin, asıl ülkelerde ödenecek vergiden indirim yapılmasını kabul ederler. Ülkeler arasında yapılacak vergi anlaşmalarında, hangi vergilerin bu yönteme bağlı olduklarını belirtmektedirler. Mahsup yönteminde kaynak devleti ve ikametgâh devletinde de vergilendirme yapılır. Ancak kaynak devletinde ödenen vergi, ikametgâh devletinde hesaplanan vergiden düşülür⁹⁸.

Mahsup yönteminde, dışarıda ki yatırım üzerinde ki vergi yükü, kaynak ülke vergi oranı, yerli ülke vergi oranını geçmediği sürece, ikamet ülkede ki vergi yükü ile aynı olmaktadır. Bu yöntemde vergilendirmede ikamet ilkesini kabul eden devlet vergiyi, yükümlülerin gerek ülke içinde gerek ülke dışında sahip olduğu kaynaklar üzerinden hesaplar, fakat yabancı ülkede ödenmiş olan vergi, hesaplanan toplam vergiden mahsup edilir⁹⁹. Bu usulünün temel özelliği yatırımcının kendi ülkesinin, yabancı vergiyi bazı kanuni limitler içerisinde, kendisine ödenmiş gibi düşmesidir. Dış ülkede vergi oranının, içindeki orandan daha düşük olması halinde, iç verginin dış vergiyi aşan kısmı yatırımcının kendi ülkesine ödenecektir. Dış vergi iç vergiden daha yüksekse, yatırımcı kendi ülkesine vergi ödemez. Fiili vergi yükü iç veya dış vergilerden en yüksek olanı tarafından tayin edilir. Aşağıdaki Tablo 2’de, dış ülkelerde ödenen verginin mahsubu usulünün uygulanmasına ilişkin bir örnek verilmiştir.

Örnek: Türkiye’de yerleşik ve gelir vergisine tabi A teşebbüsünün ABD’deki ticari faaliyetleri dolayısıyla 100 birim, Türkiye’de ise ticari faaliyetleri dolayısıyla 50

⁹⁷ Levent Başak, **a.g.m.**, (ulus. Araç ve Ted.), s.59.

⁹⁸ Doğan Şenyüz, **a.g.e.**, s.14.

⁹⁹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **a.g.e.**, s.58.

birim olmak üzere toplam 150 birim kazanç elde ettiğinde, ABD’de 100 birimlik kazanç üzerinden ödemiş olduğu 36 birimlik verginin Türkiye’de mahsubunun aşağıdaki şekilde yapılması gerekmektedir.

Tablo 2: Dış Ülkelerde Ödenen Verginin Mahsubu Usulü Uygulama Örneği

A.B.D.’de elde edilen gelir tutarı	100
A.B.D.’den elde edilen gelirin toplam gelir içindeki payı	%67
A.B.D.’de ödenen vergi (%36)	36
Türkiye’de elde edilen gelir tutarı	50
Türkiye’de elde edilen gelirin toplam gelir içindeki payı	%33
Türkiye’de beyan edilecek toplam gelir	150
Türkiye’de ödenecek vergi (150X%20 varsayılan vergi oranı)	30
Türkiye’de ki gelir vergisinin A.B.D.’de elde edilen kazanca isabet eden kısmı (30x%67)	20.1
Türkiye’de mahsup sonrası ödenecek vergi (30-20.1)	9.9

Kaynak: Şerafettin Kalaycıoğlu.

Yukarıdaki hesaplardan da görüleceği üzere, ABD’de elde edilen gelir dolayısıyla bu devlette ödenen vergi tutarı 36 birim olduğu halde bu verginin ancak 20.1 birim kadarı Türkiye’de toplam kazançlar üzerinden ödenecek vergilerden mahsup edilmekte; ABD’de ödenmiş olan 36 birimlik verginin tamamı mahsup işlemine konu olmamaktadır¹⁰⁰.

Uluslararası vergi uygulamalarında, özellikle gelişmekte olan ülkelerin yatırımları teşvik etmek amacıyla getirdikleri teşvikler nedeniyle fiilen ödenmeyen vergilerin de mahsup işleminde göz önüne alınmasına; vergisiz mahsup denilmektedir. Bu uygulamanın mantığı; bir ülkenin teşvik rejimi çerçevesinde almaktan vazgeçtiği verginin, diğer ülkede tam mükellefiyet çerçevesinde vergilendirilmesi ve normal mahsup uygulaması yapılması durumunda; yurt dışında ödenmiş bir vergi bulunmadığı veya çok az bir vergi ödenmiş olduğu için mükellefin yatırım yaptığı ülkedeki vergisel avantajının ortadan kalkması; mükellefe sağlanmaya çalışılan avantajın bu kişinin tam mükellef olduğu ülkenin vergi gelirlerinin artmasıyla sonuçlanabilmesidir. Vergisiz mahsup uygulamasıyla mükellef, yurt dışında teşvik nedeniyle ödemediği vergiyi de

¹⁰⁰ Şerafettin Kalaycıoğlu, <http://www.muhasabe.tr.com/makaleler/asp.>, (05.05.2014).

mahsup etme olanağı elde etmek suretiyle, vergi teşvik rejimlerinin sağlıklı işlemesini sağlamış olmaktadır¹⁰¹.

2.3.1.2.2. İstisna Yöntemi

İstisna yöntemi, iki taraflı vergi anlaşmalarında kullanılarak ve anlaşmaya taraf devletlerden birinin, bazı gelir unsurlarının vergilendirilmesi yetkisinden vazgeçmesiyle uygulanır. Yani bu usulde, devletlerden biri, dış ülkelerden elde edilen gelirleri ya kendi kanun hükümlerine göre veya iki taraflı anlaşmalara göre kendi vergisinden istisna edebilir. Türk vergi sisteminde, vergi kanunları içine konulmuş tek taraflı hükümlerle, çifte verginin önlenmesine ait hususlar vardır.

Gelir Vergisi Kanununun tam mükellefiyeti belirleyen 3. maddesinde, dışarıda bir Türk kuruluşu adına çalışan Türk vatandaşlarının tam mükellefiyete tabi olacakları belirtilirken bunların bulundukları ülkede elde ettikleri kazanç ve iratlar dolayısıyla orada gelir vergisi ya da benzeri vergiler ödemeleri halinde mezkûr kazançları nedeniyle Türkiye’de ayrıca vergiye tabi tutulmayacakları işaret edilmiştir¹⁰².

İstisna yöntemi iki taraflı vergi anlaşmalarında kullanıldığında, anlaşmaya taraf olan ülkelerden birisi bazı gelir unsurlarının vergilenmesine istisna gerektirmek suretiyle, o gelir unsuru açısından vergileme hakkında vazgeçmektedir. Aşağıdaki Tablo 3’te istisna yöntemi uygulamasına ilişkin örnek verilmiştir¹⁰³.

Örnek: İtalya’da güney kısımlarının ekonomik kalkınmasını teşvik etmek amacıyla ticari faaliyette bulunan mükelleflere normal vergi oranı (%36) yerine %0 oranında vergi oranı uygulandığını varsayalım. Türkiye’de yerleşik bir kurumun İtalya’da bir işyeri vasıtasıyla bu bölgede ticari faaliyette bulunması durumunda, Anlaşmanın 5’inci maddesi çerçevesinde İtalya’da bir işyeri oluşmakta ve bu şekilde elde edilen kazançların vergilendirilmesi de Anlaşma’nın 7’nci maddesinin 1’inci fıkrası çerçevesinde yine İtalya’da yapılacaktır. Bu durumda:

¹⁰¹ A. Bayazıt Balcı, **a.g.m.**, s.21.

¹⁰² Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, **a.g.e.**, s.65.

¹⁰³ Şerafettin Kalaycıoğlu, **a.g.m.**, s.1.

Tablo 3: İstisna Yöntemi Uygulama Örneği

İtalya’da elde edilen gelir	100
İtalya’da normalde ödenmesi gereken vergi	36
İtalya’da teşvikler dolayısıyla ödenen vergi	0
İtalya’da elde edilen gelirin toplam gelir içindeki payı	%67
Türkiye’de elde edilen gelir	50
Türkiye’de elde edilen gelirin toplam gelir içindeki payı	%33
Türkiye’de beyan elde edilen kazanç	150
Türkiye’de toplam kazançlar üzerinden Ödenecek vergi (%30 kurumlar vergisi)	45
Türkiye’de kurumlar vergisinin İtalya’da elde edilen kazançta isabet eden kısmı ($45 \times \%67$)	30,15
Türkiye’de mahsup sonrası ödenecek vergi ($45 - 30,15$)	14.85

Kaynak: Şerafettin Kalaycıoğlu.

İtalyan vergi idaresince güney bölgesinde ki yatırımları teşvik etmek amacıyla düşük oranda alınan vergi tutarından Türk hazinesi değil bu bölgede yatırım yapan Türk firması yararlanmış olmaktadır.

Çifte vergilemenin önlenmesinde kullanılan tedbirler içerisinde en başarılı olanı ve vergi tekniğine en uygun olanı istisna yöntemidir. Bu yöntem ile çifte vergilemenin önlenmesi için herhangi bir hesap yapılmasına gerek bulunmamakta, direkt olarak yurt dışında elde edilen kazanç vergiden istisna tutularak bu kazanç kaynağında vergilendirilmekte, bu kazanç üzerinden mukim ülke tarafından ayrıca vergi alınmasının önüne geçilmektedir¹⁰⁴.

İstisna yöntemi uygulamasının başlıca iki yararı bulunmaktadır. Bunlardan ilki, vergi dairesi ve vergi yükümlüsüne getirdiği uygulama kolaylığıdır. Vergi yükümlüsü bu yöntemle ödenecek vergi nedeniyle sadece bir devletle muhatap olmaktadır. Vergi dairesi ise, istisna tutarının tespiti dışında herhangi bir araştırma yükü taşımamaktadır. Bu yöntemin ikinci ve en önemli yararı ise, kaynak devlette sağlanan vergi teşviklerinin etkilerinin ortadan kaldırılmaması ve yabancı kaynaklı yatırımcı için kaynak ülkede vergi eşitliği ve rekabet olanağı sağlamasıdır. İstisna yöntemi bu belirtilen yararları yanında, bazı sakıncaları da bünyesinde taşımaktadır. Bunlardan ilki, yurt dışı

¹⁰⁴ Levent Başak, **a.g.m.**, (ulus. Araç ve Ted.), s.67.

kazançların matraha dâhil edilmemesi halinde kendini göstermekte, ikametgâh ülkesinde mali gücüne göre vergi alma prensibinden, yabancı ülkelerde gelir elde edenler lehine uzaklaşmış olmaktadır. İkinci sakıncası, yatırımları daha düşük vergi oranlarının uygulandığı devlete doğru yönlendirmesidir. Bu durum, bir anlamda sermaye, kişi ve hizmetlerin serbest dolaşımına da sekte vurmaktadır¹⁰⁵.

2.3.1.2.3. İki Taraflı Vergi Anlaşmaları

Vergilendirme yetkisine sahip bir devlet, kendi vergi kanunlarına, çifte vergilendirmeyi önleyici tedbir ve araçlar koyabilir. Bu tedbirlerin yanı sıra, iki veya nadiren de ikiden çok devletlerin yaptıkları anlaşmalarla, bu soruna çözüm bulmaya çalışırlar. Uygulamada devletler, mutlak olan vergi koyma haklarını, imzaladıkları iki taraflı (veya çok taraflı) anlaşmalarla, çifte vergilendirmeyi önleyici tedbirler alma yoluna gitmektedirler. Milletler arasında vergi anlaşmalarının yapılmasının asıl nedeni, çifte vergilemenin önlenmesidir. Çifte vergileme, bir ülkede oturup diğerinde iş yapan veya bazı servet unsurlarına sahip olanların gelirleri veya servetleri üzerinden, hem oturulan hem de iş yapılan veya servetin bulunduğu ülkenin hükümlerine dayanarak ayrı ayrı vergi almasıdır¹⁰⁶.

Anlaşmalar, devletlerin vergilendirme konusundaki yetkilerinin nasıl paylaştırılacağını, yani hangi vergi kanunu üzerinden hangi devletin vergi alacağını çifte vergilendirme anlaşmaları ile çözer. Günümüzde sermayenin akışkanlığı, vergi konuları ve vergiyi doğuran olayların hareketliliği bu unsurların vergisiz veya düşük vergili alan diyebileceğimiz vergi cennetlerinin ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Uluslararası anlaşmaların uluslararası vergi kaçakçılığı ile vergiden kaçınmanın önlenmesi konularında önemi gün geçtikçe artmaktadır. Uluslararası vergi anlaşmalarıyla yapılmak istenen şey birden fazla devletin vergilendirme yetkisini kullanmasıyla ortaya çıkan çifte vergilendirmeyi önlemektir¹⁰⁷.

¹⁰⁵ Şerafettin Kalaycıoğlu, **a.g.m.**, s.2.

¹⁰⁶ Mehmet Akbay, “Milletlerarası Vergi Anlaşmaları”, **Vergi Dünyası**, Sayı:113, Ocak 1991, s.3.

¹⁰⁷ Doğan Şenyüz, **a.g.e.**, s.13.

2.3.2. Tek ve Çift Taraflı Yöntem ve Araçların Mukayesesi

Uluslararası çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılmasında alınabilecek ulusal önlemler, devletlerin iki taraflı önleme anlaşması yapamadığı durumlarda ortaya çıkmaktadır. UÇV'yi önleme anlaşmaları, genellikle gelişmiş ülkeler arasında yayginken, gelişmekte olan ülkeler arasında da ulusal önlemler daha önemli bir yere sahiptir. Fakat yorum farklılıkları, vergi matrahının hesaplanmasında ülkelerin çok farklı metotları uygulamaları gibi nedenlerle, ulusal önlemler çifte vergilendirmeyi önlemede son derece yetersiz olmaktadır. Ayrıca ulusal önlemler, iki devleti ilgilendiren gelirlerin vergilendirilmesinde, vergilendirme yetkisinin adil bir şekilde paylaşılmasına olanak vermemektedir. Bu önlemler yeterli olmamaktadır. Dolayısıyla uluslararası çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılabilmesi için, uluslararası hukuksal çifte vergilendirmeyi önleme ve ortadan kaldırma anlaşmaları yapma yoluna başvurmalarını zorunlu kılmıştır¹⁰⁸.

Tablo 4: Çifte Vergilemenin Tek Yönlü Olarak Sınırlandırılması Yöntemleri Kıyaslaması

	Gelir	Vergi Oranı	Ödenen Vergi (İndirim)	Ödenen Vergi (Mahsup)	Ödenen Vergi (İstisna)
A Ülkesi	1000	0,20	200	200	200
B Ülkesi	2000	0,30	840	700	600
Toplam Vergi			1040	900	800

Kaynak: Özhan Uluatam, Yaşar Methibay.

Yukarıdaki tabloda, B ülkesinde ikamet etmekte olan bir kişinin, gelir vergisi yükünün, bu üç yöntemde nasıl değişeceği gösterilmiştir. Tabloda, A ve B ülkelerinde farklı fakat tek oranlı Gelir Vergisi tarifelerinin uygulandığı farz edilmiştir¹⁰⁹.

Uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi için, devletler tek taraflı olarak yabancı ülkelerde elde edilen gelirler üzerindeki vergilendirme yetkilerini, yasal düzenlemelerle sınırlandırmaktadırlar. Bu yöntemler; yabancı ülkelerde ödenen verginin vergi matrahından indirilmesi, vergi cenneti veya vergi ayrıcalığı, korumalı mahsup,

¹⁰⁸ Billur Yaltı Soydan, **a.g.e.**, s.28.

¹⁰⁹ Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, **a.g.e.**, s.65.

istisna uygulaması, yurt dışında ödenen vergilerin hiç dikkate alınmaması ve yurt dışında ödenen verginin indirimi'dir¹¹⁰.

Tablo 5: Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri

	A Ülkesi	B Ülkesi	Toplam Vergi Yüğü	Net Kazanç
Kazanç	1.000.000	1.000.000		
Vergi Oranı	%45	%30		
1.İstisna Yöntemi	0	300.000	300.000	700.000
2.İstisna Uygulanmaması	450.000	300.000	750.000	250.000
3.Mahsup Yöntemi	150.000	300.000	450.000	550.000
4.Matrah Tan İndirim	315.000	300.000	615.000	385.000
5.Vergi Cenneti	450.000	0	450.000	550.000
6.Korumalı Mahsup	150.000	0	150.000	850.000

Kaynak: Semih Öz.

2.3.3. Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Ortadan Kaldırma Usulleri

Zamanımızda uluslararası ilişkilerin ve küreselleşmenin artması neticesinde çifte vergi konusu önem kazanmıştır. Bir vergi mükellefinin, aynı mevzu ve matrah üzerinde birden fazla devlete karşı vergi mükellefi olması ve bu devletlere vergi ödenmesi vergi adaleti prensibini rencide etmektedir. Nitekim birçok ülke, kendi vergileme salahiyetini sınırlandırmak suretiyle çifte vergi sorunlarını halletmeye çalışmıştır. Ancak bazı devletlerin bu şekilde tek taraflı olarak vergileme yetkilerini daraltmaları ise çifte vergi sorununu önleyememiştir. Bu sorun daha ziyade uluslararası vergi anlaşmaları yoluyla halledilmektedir¹¹¹.

Devletler, çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması ya da hafifletilmesi, uluslararası vergi kaçakçılığının ve vergiden kaçınmanın önlenmesi, vergi idarelerinin verginin tahakkuku ve tahsilinde etkinliğinin artırılması, bilgi alışverişinin

¹¹⁰ Semih Öz, **a.g.e.**, s.32.

¹¹¹ Şerafettin Aksoy, **a.g.e.**, s.13.

genişletilmesi, vergi yasalarının uyumlaştırılması ve uyuşmazlıkların çözümünü kolaylaştırma gibi nedenlerle aralarında anlaşmalar yapmaktadırlar¹¹².

İç hukuktaki düzenlemelerin bazı durumlarda yetersiz kalması, uluslararası iktisadi ilişkiler yaygınlaşıp yoğunlaştıkça, ülkeleri aralarında anlaşmalar yaparak çift vergileme sorununa daha köklü çözümler aramaya yöneltmiřtir¹¹³.

Devletlerin vergilendirme yetkilerini tek yanlı olarak yasalarla sınırlandırmaları çift vergilendirmeyi tamamen önlemek bakımından yeterli olmamaktadır. Devletler uluslararası anlaşmalarla vergilendirme yetkilerini karşılıklı olarak sınırlandırırılar. Çift vergilendirmeyi önleme anlaşmaları genellikle gelir, servet ve veraset ve intikal vergileri alanlarında yapılır. Bu anlaşmalar iki taraflı ya da çok taraflı olarak imzalanabilir. Ancak iki taraflı anlaşmalar çok daha yaygın olarak kullanılmaktadır¹¹⁴.

Uluslararası çift vergilendirmenin önlenmesi ve ortadan kaldırılabilmesi için alınan, ulusal ve tek taraflı önlemlerin yetersizliği, devletleri uluslararası önlemler alma yoluna itmiştir. Devletler uluslararası anlaşmalar yoluyla, vergilendirme yetkilerini karşılıklı olarak sınırlandırarak, UÇV'yi önlemeye ve ortadan kaldırmaya çalışmaktadırlar. Uygulamada vergi anlaşmaları hem iki taraflı hem de çok taraflı olarak da yapılmaktadır. Fakat uygulamada daha çok, iki taraflı anlaşmalar tercih edilmektedir¹¹⁵.

2.3.3.1. İki Taraflı Anlaşmalar

Uluslararası çift vergilendirme sorununun çözülmesi amacıyla ülkeler kendi aralarında ikili çift vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yapmaktadırlar. Bu anlaşmalar ile ülkeler arasında sermaye, teknoloji ve hizmet hareketleri teşvik edilmekte vergileme prensipleri büyük ölçüde uluslararası standartlara bağlanmaktadır. Ayrıca bu anlaşmalar ile ülkelerin vergi yasaları farklılığının yaratmış olduğu sorunlarda azaltılmakta,

¹¹² Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, Ankara, Siyasal Kitabevi, Ekim 2004, s.44.

¹¹³ Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, **a.g.e.**, s.66.

¹¹⁴ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **a.g.e.**, s.61.

¹¹⁵ Billur Yaltı Soydan, **a.g.e.**, s.29.

gelecekte olabilecek vergi yasaları değişikliklerine karşı yatırımcıların veya hizmet ifa edenlerin hakları güvence altına alınmakta ve diğer devlette ayrımcı bir muameleye tabi tutulmaları önlenmektedir. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının yalnızca mükerrer vergilemeyi önlemek için değil, aynı zamanda diğer amaçlara da yönelik yapıldığı da dikkate alındığında bu anlaşmaların yarattığı sonuçların önemli olduğu görülecektir¹¹⁶.

İki taraflı vergi anlaşmaları, çifte vergilendirmeyi önleyici tedbirler arasında çok önemli bir yer tutar. İki taraflı ve devletler hukuku kurallarına göre imzalanmış “Milletlerarası Vergi Anlaşmaları”, birçok devletin hukuk sistemine göre, kanun kuvvetine haiz bir belge olduğu için, kanun yerine geçmekte ve buna göre devletler mutlak olan vergileme haklarından vazgeçerek çifte veya mükerrer vergiyi önlemektedirler. Ancak iki taraflı vergi anlaşmaları da, çifte vergilemeyi tek başına, mutlak olarak kaldırılabilecek bir tedbir değildir. Mükerrerlik kısmen veya tamamen giderilmiş olabilir¹¹⁷.

Çifte Vergilendirmenin, uluslararası anlaşmalar yoluyla tamamen önlendiği ya da önlenileceği ileri sürülemez. Tarafların anlaşmanın uygulanmasındaki ihtilafları, yorum farklılıkları veya anlaşmalardaki bazı boşluklar dolayısıyla, çifte vergilendirme yine de süregelebilir¹¹⁸.

2.3.3.2. Çok Taraflı Anlaşmalar

Uluslararası çifte vergilendirmeyi önleyebilmek için devletler, genel olmasa da, çok taraflı anlaşmalarda imzalamaktadırlar. Uluslararası kuruluşların UÇV anlaşmaları konusunda, ikiden fazla devletin taraf olduğu bir anlaşmadan söz edilip edilmeyeceği konusunda çalışmaları olmuştur. OECD bugün için UÇV’nin ortadan kaldırılması için en uygun araç olarak, iki taraflı anlaşmaları görmektedir. UN’de, devletlerin vergi sistemlerindeki farklılıkları neden göstererek, bu fikre pek sıcak bakmamışlardır. Çok taraflı anlaşmalar, teknik anlamda mümkündür. Ancak uygulamada pek çok sorunlarla

¹¹⁶ Çetin Kara, **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Türkiye Uygulaması**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ekim 2000, s.3.

¹¹⁷ Selahattin Tuncer, **a.g.e.**, s.27.

¹¹⁸ Adnan Tezel, **a.g.e.**, s.17.

karşılaşılmaktadır. Çok taraflı anlaşmalar, iki taraflı anlaşmalarla karşılaştırıldığında, daha karmaşık ve uygulaması ve anlaşılması zor olan anlaşmalardır. İki taraflı vergi anlaşmalarında bile, tarafların çıkarlarını uzlaştırabilmek, son derece güç iken, bu amacı çok taraflı anlaşmalarla gerçekleştirmek daha zor olmaktadır. Ayrıca, çok taraflı anlaşmalar, değiştirme, güncelleştirme ve sona erdirmeye bakımından, iki taraflı anlaşmalar kadar esneklik taşımamaktadır. Çok taraflı anlaşmalar uygulamada daha çok ekonomik ve hukuksal açıdan yakınlığı olan az sayıda ülkeler arasında imzalanmaktadır. Çok taraflı UÇV Anlaşmalarına örnek olarak, İsveç, Norveç, Finlandiya, Danimarka ve İzlanda'dan oluşan İskandinav ülkeleri arasında 1983'te imzalanan vergi anlaşması (NORDİC Convention) gösterilebilir. Diğer bir örnekte 1971 yılında Bolivya, Şili, Kolombiya, Ekvator ve Venezüella arasında imzalanan anlaşmalardır. Bu anlaşmalar, görüldüğü gibi, dil ve ekonomik bakımdan yakınlığı bulunan ülkeler arasında yapılmıştır¹¹⁹.

Çok taraflı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının gerçekleştirilebilmesi için, bazı koşulların hazırlanması gerekmektedir. Vergilendirmeye ilişkin kavramların (İkametgâh, İşletme Merkezi, Temettü v.b.) içeriklerin belirlenmesinde bir birlik sağlanması ve sorunların taraflara uygun olabilecek biçimde formüle edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle de vergi sistemleri arasında, ileri bir düzeyde, uyumlaştırmaya gidilmesi zorunlu olmaktadır. Vergi anlaşmasına taraf olan devletler, karşılıklı olarak vergilendirme yetkilerini sınırlandırırılar. Bu anlaşmaların temel amacı uluslararası çifte vergilendirmeyi önlemektir. Bununla beraber bu anlaşmalara çoğu kez, uluslararası vergi kaçakçılığına karşı, vergi idareleri arasında işbirliği yapılmasına ilişkin hükümlerde konulabilir. Devletler vergilendirme yetkilerini çok taraflı anlaşmalarla sınırlandırmaları konusunda daha duyarlı davranmaktadırlar. Bugüne kadar devletlerarasında birçok ikili vergi anlaşması imzalanmış olmasına rağmen, ana konusu vergilendirme olan az sayıda çok taraflı vergi anlaşması imzalanabilmiştir¹²⁰.

Uluslararası örgütlerde, çok taraflı vergi anlaşması imzalanması imkânları üzerinde çalışmalar yapmışlardır. OECD teşkilatı, mali komiteye hazırlatarak sunduğu vergi anlaşması modelinde, çok taraflı vergi anlaşmasının da mümkün olacağını

¹¹⁹ Billur Yaltı Soydan, **a.g.e.**, s.35.

¹²⁰ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.10.

belirtmiştir. Ancak ülkeler, örnek anlaşma üzerinde, tam olarak ittifak sağlayamamışlardır. Ülkeler arasında çok sayıda ihtiyati kayıtlar ve istisnalar yer alması, çok taraflı vergi anlaşmalarının uygulanmasını zorlaştırmaktadır¹²¹.

¹²¹ Necmi Karakullukçu, **Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, Ankara, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı No:149, Damga Matbaası, 1971, s.14.

3. ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARI

3.1. Uluslararası Vergi Anlaşmalarına Genel Bir Bakış

3.1.1. Vergi Anlaşmalarının Tanımı ve Amaçları

Devletler birbirlerinden yalıtılmış halde var olmazlar. Çeşitli nedenlerle ilişkiler geliştirir, ittifaklar yapar, anlaşmalar imzalarlar. Her devletin diğerleri ile az ya da çok ilişkiye girmesi zorunluluğu, devletlerarası ilişkileri düzenleyen bazı kuralların ortaya çıkmasına yol açtı. Uluslararası hukuk, devletin dış egemenliğini sınırlayan bir alan olarak gelişti¹²².

Uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi için, devletlerin tek taraflı olarak vergilendirme yetkilerinden vazgeçmeleri bazen yeterli olmamaktadır. Bu nedenle devletler uluslararası çifte vergilendirmeyi önlemek için bir araya gelerek, uluslararası anlaşmalar yoluyla karşılıklı olarak vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaktadırlar. Bu sınırlama, iki taraflı anlaşmalarla olabileceği gibi çok taraflı anlaşmalarla da olabilmektedir¹²³.

Günümüzde, ülkeler arasındaki ekonomik ve ticari ilişkiler hızla artmış; sermaye, teknoloji ve işgücü hem kapsam hem de nitelik bakımından giderek daha fazla uluslararası bir özellik kazanmıştır. Üretim unsurlarının uluslararası boyutta hareketlilik göstermesi ülkeler arasında ekonomik, sosyal ve hukuki sorunların yanı sıra mali uyuşmazlıklarında ortaya çıkmasına neden olmuştur. Her devlet, kendi ulusal sınırları içinde, egemenlik haklarına dayanarak mutlak bir vergileme yetkisine sahiptir. Dolayısıyla, bütün devletlerin sosyal, politik, ekonomik ve mali koşullarına uygun bir vergi sistemi kurmak suretiyle, gerek gelir kaynaklarını arttırmak ve gerekse egemenlik haklarına sahip olduklarını göstermek açısından vergilendirilecek kişilerin ve olayların

¹²² Oktay Uygun, <http://www.anayasa.gov.tr./anyarg20/uygun.pdf>, (10.05.2014).

¹²³ Semih Öz, **a.g.e.**, s.38.

sayısını çoğaltmak ve vergileme alanlarını genişletmek eğiliminde olmaları şaşırtıcı olmayacaktır¹²⁴.

Devletlerin egemenlik hakkına dayanıp kaynak, ikamet ve uyrukluk ilkelerini dikkate alarak gelir unsurlarını vergilemek istemesi sonucu, aynı vergi yükümlüsünden aynı vergi konusu ile bağlantılı olarak belli bir zaman devresi içinde birden fazla devletin benzeri bir vergi alması durumu yani çifte vergileme (Double Taxation) olgusu ortaya çıkmış olmaktadır. Devletler bu sorunun üstesinden gelmek amacıyla bir yandan kendi vergi sistemlerinden yabancı ülkelerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmemesi veya vergilense bile yabancı ülkelerde ödenen vergilerin kısmen veya tamamen mahsubuna imkân veren düzenlemeleri gerçekleştirmiş, bir yandan da bunların yetersiz kaldığı durumlarda, ülkeler arasında karşılıklı veya çok taraflı uluslararası anlaşmaların yapılması yoluna gitmişlerdir. Başlıca amacı yabancı sermaye yatırımlarını en uygun koşullarda yurda getirebilmek ve kendi açısından en az vergi fedakârlığıyla bu işi başarabilmek olan Türkiye, kendi mükelleflerini çifte vergileme olgusundan kurtarabilmek için tek taraflı kredi yöntemini uygulayarak dış ülkelerde ödenen verginin mahsubunu kabul etmiştir. Ancak böylesi bir uygulama, dış ilişkileri hızla artan Türkiye'nin ihtiyaçlarını karşılayamaz olmuş; tek taraflı önlemlerin yanı sıra ilgili ülkelerle iki taraflı vergi anlaşmaları yapılması bir zorunluluk haline gelmiştir¹²⁵.

Vergi anlaşmalarının temel işlevlerinden biri de çifte vergilendirmenin “önlenmesi” ve “ortadan kaldırılması”dır. Vergi anlaşmaları, iki devletin vergi yasalarını uygulayabilecekleri sınırları belirler. Bir başka deyişle vergi anlaşmaları, devletlerin vergilendirme yetkilerini sınırlandırarak ulusal vergi sistemlerini çakıştıkları nokta itibarıyla birbirinden ayırır. Dolayısıyla, önleme ve ortadan kaldırma işlevinin işleyişi vergilendirme yetkisini kullanma hakkının devletlerden birine ya da her ikisine de sınırlı olarak tanınmasına bağlıdır¹²⁶.

Vergi anlaşmaları daha çok gelir ve servet alanlarında söz konusu olmaktadır. Anlaşmalarda yer alan kuralların temelinde kaynak ilkesi, ikametgâh ilkesi veya

¹²⁴ Murat Tokmakkaya, “Uluslararası Vergi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulamaları”, **Vergi Dünyası**, Sayı:182, Ekim 1996, s.78.

¹²⁵ Murat Tokmakkaya, **a.g.m.**, s.78.

¹²⁶ Billur Yaltı Soydan, **a.g.e.**, s.31.

uyrukluk ilkesi ya da bu ilkelerin karışımı yatmakta ve bu yolla gelir veya servetin hangi ülkenin vergilendirme yetkisine bağlanacağı belirlenmektedir. Bazı gelir ve servet unsurlarında ise, devletlerin her ikisinin de vergilendirme yetkisinin bulunduğu kabul edilmektedir. Böylelikle, ya taraflardan birinin vergilendirme yetkisi sınırlandırılmakta ya da vergilendirme yetkisi paylaşarak kullanılmaktadır. Uluslararası anlaşmalar yoluyla UÇV'den arınma, tıpkı ulusal önlemlerde olduğu gibi, istisna yöntemi veya mahsup yönteminin uygulanmasına bağlanmıştır. Vergi anlaşmaları çerçevesinde, istisna yöntemi, gelir unsurları bakımından devletlerden birinin münhasır vergilendirme yetkisinin kabulü anlamına gelir. Mahsup yöntemi ise, vergilendirme yetkisinin paylaşarak kullanıldığı gelir unsurları üzerindeki UÇV'nin ortadan kaldırılması için, ikamet ülkesinin kaynak ülkesinde ödenen vergiyi kendi vergisinden mahsup etmesidir¹²⁷.

Yukarıda sayılanlara ek olarak uluslararası vergi anlaşmalarının ikincil amaçları olarak, ekonomik gelişmeye yardımcı olmak, yeni pazarlara açılmak, geçici vergi istisnaları ile kültür ve eğitimle ilgili değişim programlarını ve bununla birlikte öğrenci ve öğretmenlere destek olmayı gösterebiliriz¹²⁸.

3.1.2. Vergi Anlaşmalarının Yapılma Nedenleri ve Tarihçesi

Devletleri çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalamaya çok değişik nedenler yönelir. Bunlar arasında ekonomik nitelikte olanlar en baskın olanlardır. Çifte vergilendirmenin önlenmesi hem sermaye, emek ve teknoloji ihraç eden, hem de bunları ithal eden ülkelerin yararınadır. Bu açıdan çifte vergilendirme, devletlerin yürüttüğü uluslararası ekonomi politikasını doğrudan doğruya etkileyecek bir niteliğe sahiptir¹²⁹.

Yirminci yüzyılın başlangıcından itibaren hızla artan uluslararası ekonomik ve ticari ilişkiler devletlerarasında değişik ekonomik, sosyal, hukuki ve mali problemlere neden olmuştur. Emek ve sermaye ülke sınırları dışına taşmış, turizmde ve teknoloji değişiminde büyük bir hareketlilik yaşanmıştır. Süregelen bu akım, ülkeler arasında pek çok alanda olduğu gibi vergisel alanlarda da birtakım sorunların ortaya çıkmasına neden

¹²⁷ Billur Yaltı Soydan, **a.g.e.**, s.32.

¹²⁸ Murat Levent Özer, **a.g.e.**, s.80.

¹²⁹ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.221.

olmuştur. Her devletin sosyal, politik, ekonomik ve mali koşullarına göre vergi sistemini kurması; egemenlik hakkına dayanarak kaynak ve uyrukluk ilkelerini dikkate alarak gelir unsurlarını vergilemesi sonucu aynı gelir unsuru üzerinden birden fazla devletin vergi alması durumu, yani çifte vergileme olgusu meydana gelmiştir¹³⁰.

Aynı gelir unsuru üzerinden birden fazla devletin vergi almaması için ülkeler kendi mevzuatlarını çifte vergilemeyi önleyici ya da azaltıcı önlemlerle donatmışlardır. Bu dönemde bazı ülkeler gemicilikten, hava yolu taşımacılığından ve dış temsilciliklerden sağlanan gelirler için muaflik uygulama yoluna giderken, bazı ülkelerin de yabancılar dâhil memleketlerinde oturanların yabancı ülkelere sağladıkları gelirleri vergilendirmeye, buna karşılık bu ülkelerde ödenen vergilerin mahsubuna imkân tanımaya başladıkları görülmüştür¹³¹.

Ülkelerin kendi başlarına aldıkları bu önlemler, ülkelerin vergi tarihi, maliye politikaları, gelir gereksinimleri ve vergileme hakkına ilişkin birbirlerine göre farklı düşünceleri nedeniyle çifte vergilemeyi önlemede yetersiz kalmıştır. Birden fazla ülkeyi ilgilendiren vergilendirmenin yarattığı sorunların giderilebilmesi ve uluslararası alanda ıslahı için ikili veya çok taraflı uluslararası anlaşmaların yapılmasına gerek duyulmuştur. Vergi anlaşmaları, çok sayıdaki gelir kavramları arasındaki farklılıkları gidermek ve vergileme hakkını tek bir ülkeye vermek veya geliri iki devlet arasında bölüştürmek suretiyle çifte vergilemeyle ilgili sorunların çoğunu çözmede bir araç olarak görülmüştür¹³².

Çifte vergileme sorununun uluslararası anlaşmalarla çözülmesine ilişkin gayretlere ilk defa ondokuzuncu yüzyılda, İsviçre-İngiltere (1872), Avusturya-Rusya (1899) devletleri arasında yapılan anlaşmalarla başlanmıştır. Birinci Dünya Savaşı ve özellikle İkinci Dünya Savaşı izleyen dönemde bu eğilimler hızla artmış ve belirli uluslararası (veya uluslararası) kuruluşlar çifte vergilemeyi anlaşmaları ile ilgili standartlar ve modeller geliştirme ihtiyacı hissetmişlerdir. Bu doğrultuda, Birleşmiş Milletler (BM) ve İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) bünyesinde meseleye

¹³⁰ Murat Tokmakaya, **a.g.m.**, s.80.

¹³¹ Mehmet Akbay, **a.g.m.**, s.4.

¹³² Murat Tokmakaya, **a.g.m.**, s.81.

büyük önem verilmiş ve bugün için ülkeler arasında yapılan vergi anlaşmalarında bu iki kuruluşun oluşturduğu modeller temel alınmıştır¹³³.

3.2. Vergi Anlaşmalarının Uluslararası Vergi Hukukundaki Yeri

Vergi anlaşmalarının ilk ve en önemli işlevi, uluslararası vergi hukukunun kaynağını oluşturmaktır. Özellikle model anlaşmalar yoluyla ortak ilkeler etrafında uyumlaştırmaları, uluslararası vergi hukukunun temel ilke ve kurumları oluşmaktadır. Vergi anlaşmalarının, devletlerin vergi sistemlerini yakınlaştırdığı söylenebilir; çünkü devletler en azından model anlaşmalar yoluyla, vergi çeşitleri, vergi konuları, vergi matrahı bakımından ortak vergilendirme ilkelerinde uzlaşabilmektedirler¹³⁴.

Bir hukuk kuralının anlaşılabilmesi ve uygulanabilmesi için sadece metin yeterli olmadığı zaman başvurulacak hukuksal yöntem yorumdur. Bir anlamda, anlaşmaların doğru olarak uygulanabilmesi, onların doğru yorumlanması koşuluna bağlıdır.

Doğal olarak, bir vergi anlaşmasının hazırlanması ve görüşülmesinde bütün teknik terimlerin ortak anlamının kullanılması ve ulusal bir vergi yasası gibi bütün sorunların ayrıntılarıyla ele alınmasına olanak yoktur. Bu nedenle, oluşturulan metin sadece bir rehberdir ve vergi anlaşmalarının yorumlanmasında geçerli olan ilkelerin belirlenmesi, bunların doğru uygulanmaları bakımından son derece önemlidir.

Vergi anlaşmaları, uygulamada iç hukukun bir parçasına dönüşmektedir. Bu aşamada, yasa hükmüne dönüşen anlaşmalar iç hukukta yasaların yorumlanmasına ilişkin normal yorum kurallarına mı tabi olacaktır yoksa uluslararası hukukta geçerli yorum kurallarının kapsamına mı girecektir?

Uluslararası hukukta devletlerarasında akdedilen anlaşmalara uygulanan yorum kuralları *Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesinde* somutlaşmıştır. Devletlerarasında akdedilen ve uluslararası hukukun yönetimi altında olan bütün yazılı anlaşmalar, yürürlük usulüne bağlı olmaksızın Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesinin

¹³³ Murat Tokmakçaya, **a.g.m.**, s.81.

¹³⁴ Billur Yaltı Soydan, **a.g.e.**, s.31.

kapsamına girmektedir. Sözleşmenin uygulama alanı dışında bırakılan hiç bir özel anlaşma türü yoktur.

Dolayısıyla, vergi anlaşmaları da söz konusu sözleşmenin ve burada yer alan yorum kurallarının yönetimi altındadır. Özellikle eklemek gerekir ki Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi, uluslararası örf ve adet kurallarının somutlaştığı metin olarak taraf olan devletler dışında taraf olmayan devletlere de uygulanmak durumundadır.

Vergi anlaşmalarının yorumu, ya devletin yürütme organı ya da uyuşmazlık halinde vergi mahkemeleri tarafından yapılacaktır. Bu noktada, yürütme organını, vergi yasalarının uygulanması bakımından en yüksek seviyede yer alan Maliye Bakanlığı şeklinde değerlendirmek gerekir.

Akit taraflardan birinin yorumu diğer tarafça kabul edilmediği ve yorum konusunda taraflar arasında uyuşmazlık meydana geldiği takdirde, devletlerin meseleyi Uluslararası Adalet Divanına götürme olanakları da vardır. Nitekim Divan statüsünde bir anlaşmanın yorumlanması, Divan'ın başlıca yetkileri arasında gösterilmektedir.

3.3. Uluslararası Vergi Anlaşmaları Modelleri ve Türkiye'nin Model Yaklaşımı

3.3.1. Model Anlaşma Tanımı ve Model Anlaşma Örnekleri

Model, gerçek bir olayın nedenlerini ortaya çıkarabilmek için, bazı basitleştirici varsayımlar yapılarak oluşturulan örnektir. Gerçek olaylar çoğu kez karmaşık bir yapıdadır. Modeller gerçeğe ulaşmamıza ve öngöründe bulunmamıza yardımcı olduğu sürece, yararlı birer analiz teknikleridir¹³⁵.

Model anlaşmalar, devletlerin görüşmelerine temel oluşturan ve ilke, tanım, yöntem ve yorum bakımından yeknesak kurallar getiren, bağlayıcı sayılmayan, uluslararası metinlerdir¹³⁶.

¹³⁵ Halil Seyidoğlu, **Ekonomik Terimler – Ansiklopedik Sözlük**, Ankara, Güzem Yayınları, 1992, s.592.

¹³⁶ Billur Yaltı Soydan, **a.g.e.**, s.43.

Uluslararası kuruluşları, model anlaşma yapmaya iten çeşitli nedenler vardır. İki devletin temsilcilerinin bir araya gelerek, çifte vergilendirmeyi önleyen ve ortadan kaldıran bir anlaşma taslağı üzerinde görüş birliğine varmaları oldukça güç, uzun ve yorucu bir çalışmayı gerektirmektedir. Üstelik ülkelerin vergi sistemlerindeki farklılıklar, tarafların çatışan çıkarları, karmaşık vergilendirme sorunları, ortak bir metin üzerinde kısa zamanda anlaşmayı olanaksız kılar¹³⁷.

Model anlaşmaların en önemli yararlarından biride, görüşme sürelerini kısaltması ve anlaşmanın akdini kolaylaştırmasıdır. Model anlaşmalar ülkeler arasında mevzuat ve uygulama bütünlüğü sağlamaktadır. Model anlaşmalar uygulanma esnekliğine sahiptirler. Model anlaşmalar bağlayıcı nitelikte değildirler, sorunların çözüm yollarını gösteren bir araç niteliğindedir¹³⁸.

Dolayısıyla, tavsiye niteliği ağır basan model anlaşmalar, esas olarak yol gösterici ve aydınlatıcı özelliklere sahiptirler¹³⁹.

Dünya ekonomisinde bölgeselleşme ve küreselleşme hareketleri sayesinde sermayenin ve emeğin serbest dolaşımı birçok uluslararası kuruluş tarafından temel doktrin olarak benimsenmiştir. Bunun sonucunda uluslararası mal ve hizmet piyasalarının birbirine entegre olması hızlanmış; bu ise dünya ekonomisine büyük bir ivme kazandırmış; ekonomik canlanma her alanda etkisini hissettirmiştir. Her iki ülkenin de vergilendirme yetkilerini kullanmalarında farklı kriterleri benimsemelerinden uluslararası hukuksal çifte vergilendirme problemi ortaya çıkmıştır¹⁴⁰.

Özellikle bir vergi anlaşmasının bulunmaması veya konuya ilişkin yeterli düzenlemeleri içermemesi durumunda, ulusal mevzuatta bulunan hükümlere karşın çifte vergilendirme durumlarıyla karşılaşılması olasıdır. Ulusal mevzuatta yer alan hükümlerin kullanımı hemen hemen sadece kaynak ilkesi ile yerleşim ilkesinin çatışması durumunda; yerleşim ülkesinde geliştirilen çözümlerle sınırlıdır. Oysa çifte vergilendirme her iki ülkenin de kaynak ilkesini veya yerleşim ilkesini uygulaması

¹³⁷ Selahattin Tuncer, **a.g.e.**, s.51.

¹³⁸ Billur Yaltı Soydan, **a.g.e.**, s.43.

¹³⁹ Levent Demirağ, “Uluslararası Vergi Anlaşmaları”, **1990-91 Hesap Uzmanları Konferansları II**, Ankara, 1991, s.126.

¹⁴⁰ Levent Başak, **a.g.m.**, (*Mük. Ver. Prob. Doğ. Neden.*), s.102.

durumunda da söz konusu olmaktadır. Bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının bulunmaması durumunda sorunun çözülmesi olanağı kalmamaktadır¹⁴¹.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme anlaşmaları, anlaşmaya taraf olan Akit Devletlerin her ikisinde de kazanç elde eden gerçek ve tüzel kişilerin elde ettikleri kazançların vergilendirilmesinde mükerrer vergilendirmeyi önlemek amacıyla imzalanmaktadır. Vergi anlaşmalarının temel amacı, mükerrer vergilendirmeyi önlemek olmakla birlikte gelişmekte olan ülkeler bu amacın yanında yabancı sermayenin ülkelerinde elde ettikleri kazançlar üzerinden fazla vergi almak için de vergi anlaşması imzalayabilmektedirler¹⁴².

Artan globalleşme ve bunun sonucu olarak sermaye hareketlerinin artması, dünya üzerinde refahını artırmaya çalışan ve bu amaçla yabancı sermaye çekmeye çalışan ülkeleri bir rekabet ortamına sokmuştur. Söz konusu sermayeyi çekmek isteyen ülkeler, vergi sistemlerinde bir takım düzenlemelere gitmiş ve diğer ülkelerle bir rekabet içerisine girmişlerdir. Bu rekabetin en yaygın yaşandığı alanlardan biri olan vergi, ülkelerin mobil sermayeyi kendi ülkelerine çekmek için sıklıkla başvurduğu hatta bazen diğer ülkelerin vergi tabanlarında aşınmaya neden olacak şekilde kullanarak zararlı vergi rekabetine yol açtıkları bir alan olmuştur. Vergi rekabeti, bütün modern devletlerde gelirin asıl kaynağını oluşturan bireysel ve kurumsal gelir vergilerini tehdit etmektedir. Bu tehditlerin başında, vergi yükünün sermaye üzerinden işgücüne kayması gelmektedir¹⁴³.

Ülkeler, mevcut uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma modellerinden faydalananarak, vergi kayıplarını minimize etmeye ve ekonomilerin en az olumsuz etkilenmesini amaçlarlar. Aşağıdaki tabloda (Tablo 6) tarihsel gelişim süreci içerisinde, Model Vergi Anlaşmalarının kronolojik gelişimi yer almaktadır¹⁴⁴.

¹⁴¹ A. Bayazıt Balcı, **a.g.m.**, s.22.

¹⁴² Levent Başak, “Türkiye’nin İmzalamış Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Yürürlüğe Girme Prosedürü”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 201, Haziran 2005, s.83.

¹⁴³ İhsan Günaydın ve Levent Yahya Eser, **a.g.m.**, s.148.

¹⁴⁴ Çetin Kara, “Uluslararası Çifte Vergilendirme ve Türkiye’nin Akdettiği Anlaşmalar”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 120, Eylül-Aralık 1995, s.85.

Tablo 6: Model Vergi Anlaşmalarının Tarihsel Gelişimi

1921	Çifte Vergilendirmenin Ekonomik Perspektifi Konusunda Milletler Cemiyeti'nce Yapılan Çalışma
1928	Milletler Cemiyeti'nce Kabul Edilen Anlaşmalar Serisi
1933	Milletler Cemiyeti'nce Kabul Edilen Gelir Paylaşımına İlişkin Çok Taraflı Anlaşma
1935	Milletler Cemiyeti'nce Kabul Edilen Gelir Paylaşımına İlişkin İki Taraflı Anlaşma
1943	Meksika Model Anlaşması
1946	Londra Model Anlaşması
1958	Vergi Anlaşmaları Konusunda Çalışma Yapmak Üzere Kurulan O.E.C.D. Mali İşler Komitesi
1963	Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Taslak O.E.C.D. Model Anlaşması
1977	Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Ç.V.Ö'ye İlişkin O.E.C.D. Model Anlaşması
1980	Birleşmiş Milletler Model Anlaşması
1992	Revize Edilen O.E.C.D. Modeli

Kaynak: Çetin Kara.

Vergi Anlaşmaları, devletlerden birinin vergilendirme yetkisini sınırlandırarak, diğerinin vergilendirme yetkisini kabul etmekte ya da vergilendirme yetkisini devletlerarasında paylaşmaktadır. Bu yüzden, model anlaşmaların, vergilendirme yetkisinin hangi devlete bağlandığına ilişkin kuralları, modelin temel felsefesini oluşturur¹⁴⁵.

Aşağıdaki tabloda, (Tablo 7) ülkelerin aralarında akt edecekleri vergi anlaşmalarına ilişkin genel prosedür verilmiştir¹⁴⁶.

¹⁴⁵ Billur Yaltı Soydan, **a.g.e.**, s.44.

¹⁴⁶ Çetin Kara, **a.g.m.**, s.88.

Tablo 7: Vergi Anlaşması Görüşmelerine İlişkin Genel Prosedür

➤ Ön Hazırlık Temasları Yapılır,
➤ İlk Tur Görüşmelerine İlişkin Tarihler Belirlenir Anlaşma Teklifleri Karşılıklı Olarak Gönderilir,
➤ Her Bir Ülke; ○ Diğer Ülke ile Olan Ekonomik İlişkileri ve Gelir Akışı Konusunda İncelemeler Yapar, ○ Diğer Ülkenin Vergi Sistemini ve Vergi Anlaşmalarını İnceler, ○ Kamu ve Özel Sektör Kuruluşları ile Ön görüşmelerde Bulunur,
➤ İlk Tur Görüşmeler Yapılır,
➤ İkinci Tur Görüşmeler Yapılır ve Anlaşma Bu Turda Sonuçlandırılabilirse Parafe Edilir,
➤ Anlaşma Ülke Dillerine Tercüme Edilir; Anlaşmanın İmzalanacağı Yer ve Tarih Belirlenir,
➤ Anlaşma Tarafların Anlaşma Kâğıtlarına Yazılır ve İmzalanır,
➤ Anlaşma Tarafların Parlâmentosunda Onaylanır; Onay Belgelerinin Teati Edileceği Yer ve Tarih Belirlenir,
➤ Onay Belgeleri Teati Edilir,
➤ Anlaşma Yürürlüğe Girer.

Kaynak: Çetin Kara.

3.3.1.1. OECD Modeli

OECD Örnek Vergi Anlaşması yalnızca, OECD ülkelerinin kendi aralarında yapacakları vergi anlaşmalarına zemin oluşturmak amacını taşır. Ancak, uygulamada sağlanan başarı nedeniyle bu anlaşma, önce OECD ülkelerinin diğer ülkelerle yaptıkları vergi anlaşmalarına; ardından da OECD üyesi olmayan ülkelerin kendi aralarında yaptıkları vergi anlaşmalarına temel oluşturmuştur. Bunun sonucunda, artık OECD bünyesinde bu konuda yapılan çalışmalara üye olmayan ülkelerin de gözlemci sıfatıyla katılarak katkıda bulunmalarına izin verilmektedir¹⁴⁷.

Yalnızca OECD ülkeleri arasındaki vergi anlaşmaları için hazırlanan Örnek Vergi Anlaşması metni, daha sonraları Birleşmiş Milletler çerçevesinde “gelişmiş ülkelerle gelişmekte olan ülkeler arasında” yapılacak vergi anlaşmaları için hazırlanan ve gelişmekte olan ülkeleri korumayı amaçlayan Örnek Vergi Anlaşması’na da temel oluşturmuş olup; Birleşmiş Milletler Örnek Vergi Anlaşması, son derece sınırlı bir kaç değişiklik dışında OECD metniyle hemen hemen aynı hükümleri taşımaktadır. Gerçekte

¹⁴⁷ A. Bayazıt Balcı, “Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları-III”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 265, Eylül 2003, s.15.

bu husus da OECD Örnek Vergi Anlaşmasının teknik açıdan ne kadar sağlam bir metin olduğunu göstermektedir. OECD Örnek Vergi Anlaşması kapsamına giren vergiler, gelir ve servet üzerinden alınanları; bir başka deyişle “dolaysız vergileri” kapsar. OECD Örnek Vergi Anlaşması’nın asıl amacı; “çifte vergilendirmenin önlenmesidir”. Uluslararası hukuki çifte vergilendirmenin önlenmesi için söz konusu mükellefin yalnızca akit ülkelerden birinde vergilendirilmesi gerekir. Bu açıdan bakıldığında bir mükellef, yurt dışı geliriyle ilgili olarak ya geliri elde ettiği ülkede (kaynak ülkede) veya yerleşik (tam mükellef) olduğu ülkede vergilendirilmelidir. Örnek Vergi Anlaşması’nda kabul edilen temel yaklaşım, kural olarak mükellefin yurt dışı kazançlarının da yalnızca yerleşim ülkesinde vergilendirilmesidir¹⁴⁸.

OECD Modelinde, ikametgâh devletinin vergilendirmesi asil, kaynak devletinin vergilendirmesi ise talidir. OECD anlaşma modelinde, vergilendirme yetkisi yatırımcının veya iş sahiplerinin ikamet ettiği ülkeye tanınmaktadır. Ancak, bir ferдин ikamet ettiği yer ile olan ekonomik bağı ne derece kuvvetliyse, sermayesinin yatırmış olduğu yer ile ilgisi ve bağıda o derece kuvvetli olmaktadır. Ekonomik bakımdan bağımlılık, gelirin elde edildiği ülke ile mevcut bulunmaktadır. Oysa ikametgâh esastan hareket edildiğinde, gelirin elde edildiği ve kâr ikliminin bulunduğu yer tamamıyla ihmal edilmiş olur ve böylece vergileme, iktisaden geri kalmış ülkenin aleyhine sonuçlanmış olur. İktisadi bağ, vergileme bakımından, vatandaşlık bağlarından daha sıkıdır. Ancak kârın elde edildiği yer dikkate alınmadığı takdirde, ikametgâh esasına göre vergileme, iktisaden geri ülkenin sömürülmesi sonucunu verir¹⁴⁹.

Ekonomik açıdan, OECD Modeline dayalı vergi anlaşmaları, gelişmiş ülkeler arasındaki dengeyi bozmamakta, her iki ülkenin de hazine çıkarlarına hizmet edebilmektedir. Aynı Model, taraflardan birinin gelişmekte olan ülke olması halinde ise dengeyi koruyamamakta ve hazine çıkarlarının dengesi, gelişmekte olan ülke aleyhine bozulmaktadır. OECD Modeli bu nedenle tek yönlü olmakla eleştirilmektedir¹⁵⁰.

OECD Modelinde yer alan her madde için, çeşitli açıklamalar getiren veya yorumlayan bir Model Şerhi bulunmaktadır. Bu Şerh, üye devletlerin hükümetleri

¹⁴⁸ A. Bayazıt Balcı, **a.g.m.**, s.18.

¹⁴⁹ Necmi Karakullukçu, **a.g.e.**, s.17.

¹⁵⁰ Billur Yaltı Soydan, **a.g.e.**, s.44.

tarafından Mali İşler Komitesine atanan uzmanların ortak yorumu olduğundan, uluslararası vergi hukukunun gelişiminde çok önemli bir araç olarak nitelendirilmektedir. Şerh, üye devletler tarafından imzalanan vergi anlaşmalarına ki bunlar tek başlarına hukuken bağlayıcı uluslararası metinlerdir, eklenmek üzere oluşturulmamıştır. Ancak Şerh, vergi anlaşmalarının uygulamasında, yorumlanmasında ve özellikle uyuşmazlıkların çözümünde çok önemli bir araç olarak değerlendirilmektedir¹⁵¹.

Model Şerhinde, çeşitli ülkeler tarafından verilen “yorum beyanları” ve “çekinceler” bulunmaktadır. Uluslararası hukukta çekince, bir uluslararası hukuk kişinin çok taraflı bir uluslararası anlaşmanın kimi hükümleri ile bağlı olmayacağını açıklayan tek taraflı bir bildirimdir. Anlaşmaya taraf olmak isteyen bir devlet, anlaşmanın bazı hükümlerinin hukuksal etkilerini önlemeye veya değiştirmeye yönelik çekince kaydıyla, anlaşmayı kabul etmektedir. Yorum beyanlarında ise, taraflardan biri, anlaşmanın bir hükmünün ya hiç uygulanmamasını veya değiştirilerek uygulanmasını değil, anlaşmanın belli bir hükmünden ne anladığını beyan etmekte, anlaşma ile kurulan düzenden ayrılmayı amaçlamamaktadır¹⁵².

3.3.1.1.1. OECD Anlaşma Modelinin Süreçleri

Milletlerarası vergi anlaşmaları denilince ilk akla gelen, gelir üzerinden alınan vergilerde çifte vergilemeyi önleme amacıyla yapılan anlaşmalardır. Bu yüzyılın başlarına kadar gelir vergisi dünya ülkeleri arasında yaygın bir şekilde uygulanmadığı ve vergi oranları da halen uygulananlara nazaran oldukça düşük olduğundan, çifte vergileme had safhada bir problem olarak görünmüyordu. Nitekim ilk çifte vergilemeyi önleme anlaşması gelir üzerinden alınan vergiler konusunda değil de veraset vergisi ile ilgili olarak İngiltere ile bir İsviçre kantonu olan Vaud arasında 1872 yılında yapılmıştır. İlk milletlerarası vergi mahsubu da veraset vergileri konusunda 1894 yılında İngiltere'de kabul edilen bir kanunla gerçekleştirilmiştir. Birinci Dünya Savaşı sona erdiğinde, artan hükümet harcamalarına paralel olarak vergi oranları artırılmış ve gelir vergisi daha yaygın bir şekilde uygulanmaya başlamıştır. Genişleyen milletlerarası ticaret, birden

¹⁵¹ Billur Yaltı Soydan, **a.g.e.**, s.45.

¹⁵² Billur Yaltı Soydan, **a.g.e.**, s.45.

fazla otoriteye bağılı işlemlerin artması sonucunu doğurmuştur. Aynı dönemde, bazı ülkeler gemicilikten, havayolu taşımacılığından ve dış temsilciliklerden sağlanan gelirler için muaflıklar uygulama yoluna giderken, bazı ülkelerin de yabancılar dâhil memleketlerinde oturanların yabancı ülkelere sağladıkları gelirleri vergilendirmeye, buna karşılık bu ülkelerde ödenen vergilerin mahsubuna imkân tanımaya başladıkları görülmüştür¹⁵³.

Dünyada görülen bu gelişmeler, milletlerarasında anlaşmalar yapılarak birden fazla ülkeyi ilgilendiren vergilendirmelerin yarattığı sorunların ıslahı ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Bu anlaşmaların hangi esaslara dayanılarak ve hangi çerçeve içerisinde yapılabileceğine ilişkin ilk çalışma, sonradan yerini Birleşmiş Milletlerin "United Nations" aldığı Milletler Cemiyetinde "League of Nations" 1921 yılında başlatılmıştır. Bu çalışmalar sırasında çeşitli gelir türleri irdelenerek, vergileme hakkının oturan ülkeye mi, yoksa kaynak ülkeye mi tanınması gerektiği ve diğer ülkede istisna uygulanması gibi hususlar üzerinde durulmuştur. Başlangıçta vergileme hakkının oturan ülkeye tanınması yaklaşımına gösterilen ilgi, sonradan bu çalışmaya katılanlar tarafından paylaşılmamaya başlanmıştır. Milletler Cemiyeti'nin bu alanda yaptığı çalışmalar 1946 Londra Konferansında tamamlanan bir taslakla sonuçlanmıştır. Daha sonra bu taslak Birleşmiş Milletlerin Ekonomik ve Sosyal Konseyi tarafından ele alınarak geliştirilmiştir. Bir anlaşmaya taraf kalkınmanın farklı düzeylerindeki ülkelerin çeşitli tercihlerine ve kaynakta vergilemeye daha geniş imkân sağlayan bir model oluşturulmuştur. Birleşmiş Milletler gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında çifte vergileme anlaşma modeli olarak adlandırılan nihai metin 1978 yılında onaylanarak 1980 yılında yayınlanmıştır. Buna karşı bir çalışma, Marshall yardım fonunun işletilmesi için oluşturulan Avrupa Ekonomik İşbirliği Organizasyonu "Organisation for European Economic Cooperation"un 1956 yılında kurulan Mali İşler Komitesinde başlatılmıştır. Vergileme hakkını oturan ülkeye tanıyan bu modelin maddeleri ile maddelerin yorumlarına ilişkin bir dizi rapor hazırlayan Komite, anılan organizasyonun 1961 yılında Avrupa Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı "Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD)" adı altında yeniden düzenlenmesinden sonra da varlığını korumuş ve çalışmalarını sürdürmüştür. Bu

¹⁵³ Mehmet Akbay, **a.g.m.**, s.5.

alışmalar sonucu oluşturulan model anlaşma OECD Konseyinin kabulünü takiben 1963 yılında yayınlanmıştır. Söz konusu Komite model anlaşmaya dayanan tecrübelerini toplandığı ve vergi politikalarının çeşitli yönleriyle tartışıldığı milletler arası bir forum olarak çalışmalarını sürdürmektedir. Gerek 1963 model anlaşmasında açık bırakılan özel konular ve gerekse değişen ekonomik ilişkiler ve vergi sistemlerinin ortaya çıkardığı ihtiyaçlarla ilgili çalışmalar sonunda bu modelin madde ve yorumları gözden geçirilerek 1977 revize modeli hazırlanmış ve yayınlanmıştır¹⁵⁴.

Halen yapılmakta olan vergi anlaşmalarının çoğu gelir ve servet üzerinden alınan vergilerle ilgili olduğundan, yukarıda bu vergilerle ilgili anlaşma üzerinde durulmuştur. Ancak model anlaşmalar sadece bunlardan ibaret değildir. Bu vergiler dışında OECD tarafından Veraset ve İntikal Vergilerinde çifte vergilemenin önlenmesi konusunda bir anlaşma modeli "Model Double Taxation Convention on Estates and Inheritance and on Gifts" hazırlanarak 1983 yılında yayımlanmıştır. Öte yandan beş İskandinav ülkesi arasında gerçekleştirilen vergi konularında karşılıklı çok taraflı bir idari yardımlaşma anlaşması uzunca bir dönemdir başarıyla uygulanmaktadır. Aynı konuda gene OECD tarafından hazırlanan bir rapor "Model Convention for Mutual Administrative Assistance in the Recovery of Tax Claims" adıyla 1981 yılında yayınlanmıştır. Son olarak ise Avrupa Konseyi ve OECD tarafından hazırlanmış olan Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Çok taraflı Anlaşması "Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters" 25.1.1988 tarihinde her iki kuruluşun üyesi devletlerin imzasına açılmıştır¹⁵⁵.

Mali Komite, 1958–1961 yılları arasında “Çifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılması- The Elimination of Double Taxation” konusunda, dört ayrı rapor hazırlamış ve bunlar OEEC-Avrupa İktisadi İşbirliği Teşkilatınca yayımlanmıştır. Ayrıca Komite, 25 maddelik anlaşma taslağına 6 madde daha eklenerek tamamlanmış ve OECD Konseyinin uygun gördüğü, gelir ve servet vergilerinde çifte vergileme anlaşma taslağı, raporla birlikte yayınlanmış ve gerek uygulamada gerekse bilimsel

¹⁵⁴ Mehmet Akbay, **a.g.m.**, s.5.

¹⁵⁵ Mehmet Akbay, **a.g.m.**, s.5.

çevrede büyük ilgi görmüştür. Bu tarihten sonra imzalanan gelir ve servet vergilerinde çifte vergilemeyi önleyen pek çok anlaşma bu modele göre hazırlanmıştır¹⁵⁶.

OECD teşkilatı, 9 yıllık bir aradan sonra, gelir ve servet vergilerinde çifte vergilendirmeyi önleyen 1963 modeli üzerinde değişiklikleri ve tavsiyeleri gösteren ön çalışma raporu 1972 yılı nisan ayında yayınlamıştır¹⁵⁷.

OECD'nin 1963 "Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşma Projesi"nin temel ilkelerini şöyle özetleyebiliriz¹⁵⁸;

- Gelirin vergilendirilmesi, esas olarak, kişiselik-ikametgâh ilkesine bağlanmıştır.
- Müteşebbis gelirlerinin vergilendirilmesinde işyeri ölçüsü esas alınmıştır.
- Sermaye değerinin artışlarından doğan kazançlarla menkul veya gayrimenkul malların satışından elde edilen kazançların, malların bulunduğu ülkede vergilendirilmesi öngörülmektedir.
- Ücretler ve serbest meslek kazançları faaliyetinin yapıldığı devlette vergilendirilmektedir.
- Gayrimenkul gelirleri bunların bulunduğu ülkede vergiye tabiidir.
- Menkul malların, bir servet unsuru olarak vergilendirilmesinde, malların bulunduğu ülke yetkilidir.

Dünya ekonomisinde bölgeselleşme ve küreselleşme hareketleri sayesinde sermayenin ve emeğin serbest dolaşımı birçok uluslararası kuruluş tarafından temel doktrin olarak benimsenmiştir. Bunun sonucunda uluslararası mal ve hizmet piyasalarının birbirine entegre olması hızlanmış; bu ise dünya ekonomisine büyük bir ivme kazandırmış; ekonomik canlanma her alanda etkisini hissettirmiştir¹⁵⁹.

Vergilendirme yetkisinin geliri elde eden kişinin ikamet ettiği devletle gelirin kaynağı olan devlet arasında paylaşıldığı durumlarda OECD anlaşma projesi çifte

¹⁵⁶ Selahattin Tuncer, **a.g.e.**, s.55.

¹⁵⁷ Selahattin Tuncer, **a.g.e.**, s.56.

¹⁵⁸ Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, **a.g.e.**, s.67.

¹⁵⁹ Levent Başak, **a.g.m.**, (*Mük. Ver. Prob. Doğ. Neden.*), s.102.

vergilemeyi önleyici hükümler öngörmekte ve bu hususta imzacı ülkelere istisna veya mahsup yöntemlerinin kullanılmasını tavsiye etmektedir¹⁶⁰.

Vergilendirme yetkisinin geliri elde eden kişinin ikamet ettiği devletle, gelirin kaynağı olan devlet arasında paylaşıldığı durumlarda, OECD anlaşma projesi, çifte vergilemeyi önleyici hükümler öngörmekte ve bu hususta imzacı ülkelere istisna veya mahsup yöntemlerinin kullanılmasını tavsiye etmekteydi. Daha sonraki yıllarda, 1963 model anlaşmasında açık bırakılan özel konular ve gerekse değişen ekonomik ilişkiler ve vergi sistemlerinin ortaya çıkardığı ihtiyaçlarla ilgili çalışmalar sonunda, bu modelin madde ve yorumları gözden geçirilerek, 1977 yılında revize edilmiş modeli hazırlanmış ve yayımlanmıştır. Gelir ve servet vergileri dışında, OECD tarafından veraset ve intikal vergilerinde çifte vergilendirmenin önlenmesi konusunda bir anlaşma modeli, “Model Double Taxation Convention on Estates and Inheritance and on Gifts”, hazırlanarak 1983 yılında yayımlanmıştır¹⁶¹.

OECD Konseyi 23 Temmuz 1992 tarihli kararı ile “Gelir ve Servet Üzerinde Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Modeli”nin bazı hükümlerinde değişiklik yapmış ve bundan sonraki metin ve yorum değişikliklerini daha kolay gerçekleştirmek için, tavsiye niteliğindeki modeli değişken sayfalar halinde hazırlamıştır¹⁶².

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), uluslararası faaliyetlerden doğan çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılabilmesi için temel teşkil eden üç anlaşma modeli sunmuştur. Bunlardan ilki 1963 yılında, ikincisi 1977 yılında yayınlanmış (ABD’de yayımlanması nedeniyle US Modeli olarak anılmaktadır) ve üçüncü olarak ta 1992 yılında sunulan modeldir. Son dönemlerde OECD üyesi ülkelerde, vergi yasalarını sadeleştirmeye yönelik reformlar yapılması yönünde çalışmalar bulunmaktadır. Bu

¹⁶⁰ Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, **a.g.e.**, s.68.

¹⁶¹ Mehmet Akbay, **a.g.m.**, s.5.

¹⁶² Murat Semercigil, “23 Temmuz 1992 Tarihli OECD Konsey Kararı ile Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Modelinde Yapılan Değişiklikler”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 111, Ocak-Şubat 1993, s.3.

kapsamda, vergi oranları indirilirken, istisnalar kaldırılarak vergi matrahları genişletilmektedir¹⁶³.

OECD Vergi Anlaşma Modeli, ikametgâh ilkesini temel alan, vergilendirme yetkisinin kullanım hakkını ağırlıklı olarak yükümlünün mukim olduğu devlete bırakan bir anlaşma modeli olarak tanımlanır. Modelde ki temel yaklaşım ikametgâh devletinin vergilendirilmesinin asli, kaynak devleti vergilendirilmesinin ise tali olmasıdır¹⁶⁴.

Bu nedenle, OECD modeline dayanan vergi anlaşmalarının, sermaye ithal ve ihraç eden ülkeler bakımından sermayenin akış yönüne göre, gelişmiş ülkeler arasında hazine dengesini bozmaksızın uygulanabildiği, buna karşılık gelişmekte olan ülkeler hazinesi aleyhine sonuçlar verdiği eleştirisi olagelmıştır¹⁶⁵.

OECD Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Modeli'nin revizyonunda, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma yöntemlerinin daha gelişmiş hale gelmesi ve OECD üyesi ülkelerde küreselleşme ve liberalleşme hareketlerinin hızlı gelişimi de etkin olmuştur. 1992 yılında ise revize için periyodik tarihlerde güncellemeye olanak sağlayacak “Gelir ve Servet Vergilerinde Vergi Anlaşması Modeli” yayınlanmıştır. Bu tarihten sonra da 1992, 1994, 1995 ve 1997 yıllarında Anlaşma Modelinde revizyon yapılmıştır. Bunlar arasında, 1997 yılında Anlaşma Modelinin OECD üyesi olmayan ülkelere etkisi ve bu ülkeler arasında kullanılması da dikkate alınarak yapılan revizyon ve eklenen ‘II. Bölüm’ dikkate değer olanıdır. OECD Model Anlaşmasında yapılan son değişiklikler 2000 ve 2004 yıllarında, bilgi değişimi ile ilgili 25 ve özellikle 26’ncı maddelerde yapılan değişikliklerdir. OECD Model Anlaşması, 2004 yılı itibariyle, yaklaşık 2000’den fazla iki taraflı ÇVÖ Anlaşmasına esas teşkil etmiştir¹⁶⁶. (OECD Model Anlaşması ve yorumlarında ayrıca 2008 ve 2010 yıllarında değişiklikler yapılmıştır. Son yapılan güncelleme 22 Temmuz 2010’dur).

¹⁶³ Semih Öz, “Karşılaştırmalı Vergi İstatistikleri ve Uluslararası Vergilendirmede Geleceğe Yönelik Eğilimler”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 196, Ocak 2005, s.22.

¹⁶⁴ Billur Yaltı Soydan, **Elektronik Ticarete Vergilendirme**, İstanbul, Der Yayınları, 2003, s.112.

¹⁶⁵ Billur Yaltı Soydan, **a.g.e.**, (Elek. Tic. Vergi.), s.113.

¹⁶⁶ Semih Öz, **a.g.e.**, s.40.

3.3.1.1.2. OECD Anlaşma Modelinin Hükümleri

OECD model anlaşması yedi bölüm ve otuz bir maddeden oluşmaktadır. Anlaşmanın birinci bölümünde anlaşma kapsamında yer alan kişiler ile vergilere ilişkin hükümler bulunmaktadır. İkinci bölümde işyeri ve ikamet gibi bazı tanımlara yer verilmiştir. Üçüncü bölüm gelirin vergilendirilmesine dair on altı maddeden oluşmaktadır. Dördüncü bölüm ise, servetin vergilendirilmesine yönelik tek bir maddeden oluşmaktadır. Beşinci bölümde çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik yöntemlere yer verilmiştir. Altıncı bölüm çifte vergilendirme ile ilgili özel hükümleri içeren altı maddeden oluşmaktadır. Modelin son bölümü, anlaşmanın yürürlüğe girişi ve yürürlükten kalkmasına yönelik son hükümler başlığını taşıyan iki maddeden oluşmaktadır¹⁶⁷.

Modelin birinci bölümüne göre, kişinin elde ettiği gelirin, yerleşik olarak sayıldığı yere göre vergilendirilmesi gerektiği belirtilmektedir¹⁶⁸.

Modelin ikinci bölümünde genel tanımlar ile ikamet ve işyeri kavramları tanımlanmıştır. Model de yer alan kişi terimi ile gerçek bir kişi ve şirket kavramları ifade edilmektedir. Şirket terimi ise herhangi bir kurum veya kurum olarak muamele gören kuruluş anlamına gelmektedir. Ticari kuruluş terimi ile herhangi bir ticari faaliyeti sürdürmek ifade edilmektedir. 5. maddede yer alan işyeri kavramı; bir işletmenin faaliyetlerinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü sabit bir yer olarak tanımlanmaktadır. İşyerinin özellikleri aşağıdaki koşulları kapsamaktadır¹⁶⁹:

- ✓ Yönetim yeri,
- ✓ Şube,
- ✓ İşyeri (ofis),
- ✓ İmalathane (fabrika),
- ✓ Satış yeri (mağaza, dükkân vb.),
- ✓ Maden ocağı, petrol veya doğal gaz, taş ocağı veya doğal kaynaklarının çıkarıldığı diğer yerler.

¹⁶⁷ OECD, Model Tax Convention on Income and Capital. Condensed Version, 2010, s.19-20.

¹⁶⁸ OECD (2010), a.g.e., s.45.

¹⁶⁹ OECD (2010), a.g.e., s.24.

Modelin üçüncü bölümünde gelirin vergilendirilmesinden söz edilmiştir. 6. maddede taşınmaz mal varlıklarından elde edilen gelirler ele alınmış olup, söz konusu varlıkların nasıl vergilendirileceğine değinilmiştir. Buna göre¹⁷⁰;

- ✓ 7. maddede ticari kazançların vergilendirilmesine,
- ✓ 8. maddede nakliyat, deniz ve hava taşımacılığından doğan kazançların vergilendirilmesine,
- ✓ 9. maddede ortak teşebbüslerin vergilendirilmesine,
- ✓ 10. maddede temettülerin (kar paylarının) vergilendirilmesine,
- ✓ 11. maddede faiz gelirlerinin vergilendirilmesine,
- ✓ 12. maddede gayri maddi hak bedellerinin vergilendirilmesi,
- ✓ 13. maddede sermaye kazançlarının vergilendirilmesine,
- ✓ 14-21. maddelerde ise, serbest meslek kazancı, yönetici giderleri gibi çeşitli

meslek gruplarının vergilendirilmesine yönelik hükümler düzenlenmektedir. 6-21. maddelerdeki gelir türlerinin bazılarının nasıl vergilendirileceğini açıklayacak olursak; örneğin taşınmaz mal varlıklarında, anlaşmaya tabi ülkelerin birisinde yerleşik olarak kabul edilen bir kişinin diğer ülkede bulunan taşınmaz mal varlıklarından (ziraat veya ormancılık faaliyetlerinden elde edilen gelirler de dâhil) elde ettiği gelir yerleşik olarak kabul edildiği devlette vergilendirilir. Ticari kazançlarda ise, kişinin, anlaşmaya taraf olan ülkelerin birinde sabit bir işyeri aracılığıyla faaliyetlerini sürdürdüğü sürece, elde ettiği kazanç işyerinin bulunduğu ülkede vergilendirilecektir¹⁷¹.

Modelin dördüncü bölümünde servetin vergilendirilmesi ile ilgili hükümlere yer verilmiştir. Buna göre, 22. maddenin 1. fıkrasında taşınmaz mal varlıklarından kazanılan servetin, taşınmazın bulunduğu ülke tarafından vergilendirileceği belirtilmektedir. 2. fıkrasında bir işyerine ait malların bulundukları ülkede vergilendirileceği hükme bağlanmıştır. 3. fıkrasında ise, uluslararası çalışan gemiler ve hava araçları ile iç sularda yapılan taşımacılık faaliyetlerinde, bunların işletilmesine ayrılmış olan taşınır mallar, işletmenin fiili yönetim merkezinin bulunduğu ülkede vergilendirilecektir. 4. fıkrasında sözleşmeye taraf olan ülkede yerleşik olarak kabul

¹⁷⁰ OECD (2010), a.g.e., s.19.

¹⁷¹ OECD (2010), a.g.e., s.26.

edilen bir kişinin servetinin diğer tüm unsurları yalnızca yerleşik olarak kabul edildiği ülkede vergilendirilecektir¹⁷².

Modelin beşinci bölümünde çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik yöntemlere yer verilmiştir. Bu bağlamda, istisna ve mahsup yöntemi olmak üzere iki yöntem bulunmaktadır.

Modelin altıncı bölümünde, çifte vergilendirmeye yönelik özel hükümlere yer verilmiştir. Buna göre¹⁷³;

- ✓ 24. madde, anlaşma ülkelerinin vatandaşları arasında ayrımcılık yapılmayacağı,
- ✓ 25. madde, ülkelerin karşılıklı anlaşma usulü,
- ✓ 26. madde, ülkelerin karşılıklı bilgi alışverişini,
- ✓ 27. madde, ülkelerin vergi tahsilatında yardımlaşmasını,
- ✓ 28. madde, anlaşma şartlarının diplomat ve konsolosluk memurlarının uluslararası hukukun genel kuralları veya özel anlaşma hükümleri uyarınca yararlandıkları mali ayrıcalıkları etkilemeyeceğini,
- ✓ 29. maddede ise, ülke topraklarının genişletilmesi ile ilgili hükümler yer almaktadır.

Modelin yedinci bölümünde anlaşmanın yürürlüğe girişi (madde 30) ve yürürlükten kaldırılmasıyla (madde 31) ilgili hükümlere yer verilmektedir¹⁷⁴.

3.3.1.1.3. OECD Anlaşma Modeli'nin Yorumlanması

OECD globalleşmeyi, satış ve üretimin uluslararasılaşması, mal ve hizmetlerin ülkeler arasında serbestçe gönderilmesi, yeni bilgi ve iletişim teknolojilerinin geliştirilmesi ve e-ticaretin öneminin artması olarak tanımlamaktadır¹⁷⁵.

Uluslararası sermaye akışının önemli ölçüde arttığı 1980 ve 1990'lı yıllarda sermaye geliri üzerinde ki ortalama efektif vergi oranı AB ve OECD ülkelerinde kabaca

¹⁷² OECD (2010), **a.g.e.**, s.34.

¹⁷³ OECD (2010), **a.g.e.**, s.35.

¹⁷⁴ OECD (2010), **a.g.e.**, s.41.

¹⁷⁵ İhsan Günaydın ve Levent Yahya Eser, **a.g.m.**, s.125.

aynı kalmasına rağmen, işgücü üzerinde ki ortalama efektif vergi oranı %3-4 arasında bir artış göstermiştir. Burada ülkeler arasında zararlı vergi rekabetinin sonuçları görülebilmektedir¹⁷⁶.

OECD Örnek Vergi Anlaşması, iki akit ülkeden birinde yerleşik gerçek veya tüzel kişilerin diğer akit ülkede elde edecekleri yurt dışı kazanç ve iratların, bu ülkelerden hangisinde vergilendirilmesi gerektiğini belirlemeye yönelik hükümler içerir. OECD Örnek Vergi Anlaşmasında öngörülen temel çözüm, yurt dışı gelirlerde vergilendirmenin mümkün olduğunca ülkelerden birinde yapılması şeklindedir. Bu konuda benimsenen yaklaşım, vergilendirmenin genellikle, yalnızca mükellefin yerleşim ülkesinde yapılmasıdır. Buna karşılık sınırlı bazı durumlarda vergilendirmenin yalnızca kaynak ülkede yapılmasına da izin verilmektedir. Ayrıca diğer bazı durumlarda da yurt dışı gelirin kaynak ülkede vergilendirilmesi olanağı tanınırken; nihai vergilendirme hakkı yerleşim ülkesine bırakılmaktadır. OECD Örnek Vergi Anlaşmasında ticari kazançla ilişkin hükümler, yurt dışı ticari kazançlarda vergilendirme hakkını genel olarak yerleşim ülkesine tanımaktadır¹⁷⁷.

İşyeri (Permanent Establishment), OECD Modelinde ve bir dizi vergi anlaşmasında tanımlanmış bir bağlama noktasıdır¹⁷⁸.

Bağlama noktaları, belirli bir gelir unsurunun Akit devletlerden birinin vergilendirme yetkisine bağlanması için kullanılan hukuksal nedenlerdir. Maddesel bağlama noktaları, maddi durumlara ilişkindir ve gelirin kaynak ülkenin vergilendirme yetkisine bağlanmasına yol açmaktadır. Kişisel bağlama noktaları ise, kişisel nitelik taşımakta ve gelirin ikametgâh ülkesinin vergilendirme yetkisine bağlanması sonucunu vermektedir. Bunlar mali ikametgâh, daimi mesken, hayati çıkarların merkezi, kalmayı adet edinilen oturma yeri, uyrukluk ve etkin yönetim merkezidir¹⁷⁹.

OECD tarafından hazırlanan modelin temel özelliği, anlaşmanın iki taraflı görüşmeler için geçerli olması ve tavsiye niteliğinin ağır basmasıdır. OECD Üyesi ülkelere, aralarında yapacakları anlaşmalarda, yol gösterici ve aydınlatıcı bir fonksiyon

¹⁷⁶ İhsan Günaydın ve Levent Yahya Eser, **a.g.m.**, s.135.

¹⁷⁷ A.Bayazıt Balcı, “Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 278, Ekim 2004, s.38.

¹⁷⁸ Billur Yaltı Soydan, **a.g.e.**, (Elek. Tic. Vergi.), s.109.

¹⁷⁹ Billur Yaltı Soydan, **a.g.e.**, s.123.

görmektedir. OECD Modelinin diğer bir önemli özelliği de, modele uygun olarak yapılacak ikili bir anlaşma, iktisaden zayıf olan akit ülkenin aleyhine olur. Çünkü OECD örgütüne üye ülkelerden birkaç tanesi hariç, çoğu gelişmiş ülkeler grubunda yer almaktadır. İktisaden ilerleme yolunda bulunan bu memleketlerin OECD teşkilatı içindeki rolleri, diğerlerine nazaran, çok daha azdır. Teşkilatın maddi yükünü de çoğunlukla üstlenen ileri ülkeler, komitelerin ve genel sekreterliğin çalışmasına da hâkim bulunmaktadırlar. Dolayısıyla, OECD anlaşma modelinde, gelişmiş ülkeler yararına birçok hükümler yer alır¹⁸⁰.

Özellikle, OECD Anlaşma Modeli'nin 10., 11., 12., 21. maddeleri, iktisaden ileri ülkeler lehine işleyen maddelerdir. Örneğin, OECD Anlaşma Modeli'nin 15. maddesinde, yabancı işgücü ücretlerinin vergilendirme yetkisi, gelişmiş ülkelere tanınmıştır. Bu hüküm bakımından, ikamet ilkesinden, vazgeçilerek, kaynak ilkesine dönülmüştür. Bu hükümde de görüleceği üzere, gelişme yolunda olan ülkelerin, gelişmiş ülkelere işgücü ihraç ettikleri dikkate alınırsa, bu hükmünde gelişmekte olan ülkeler aleyhine olduğu görülebilir. Yine anlaşma modelinin 10. maddesinde; patent (alameti farika) gibi hakların vergilendirilmesinde, yetki, kural olarak ikamet edilen ülkeye tanınmıştır. Bu durumda, teknoloji ithalatı yapan gelişmekte olan ülkeler aleyhinedir¹⁸¹.

OECD Modeli, çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılabilmesi için, muafiyet ve mahsup yöntemi gibi, iki alternatif yöntem öngörmektedir. Muafiyet yönteminde, ikametgâhın bulunduğu devletin, diğer devlette vergilendirilebilir nitelikteki gelir ve servet için muafiyet tanıyacağı hükme bağlanmaktadır. Mahsup yönteminde, ikametgâhın yer aldığı devlet, kaynak devlette, anlaşma hükümleri gereğince vergilendirilebilen gelir ve servet için ödenen vergiye eşit miktarda mahsup olanağı tanınmaktadır. Ancak ikametgâhın bulunduğu devlette, vergiden mahsup edilecek miktar, kaynak devlette elde edilen gelir ve edinilen servet için, mahsup işlemi yapılmadan önce hesaplanan vergi miktarını aşamayacaktır. Böylece kaynak devlette, ikametgâhın bulunduğu devlete göre daha yüksek oranda vergi alınması dolayısıyla

¹⁸⁰ Necmi Karakullukçu, **a.g.e.**, s.16.

¹⁸¹ Selahattin Tuncer, **a.g.e.**, s.82.

ortaya çıkan fazla verginin, diğer gelir ve servet unsurları için ikametgâhın bulunduğu devlette ödenecek vergiyi azaltmaması sağlanmış olmaktadır¹⁸².

OECD Model Anlaşmasının, çifte vergilendirmeyi önleme dışında, uluslararası sermaye hareketlerinden doğan kurumlar vergisi uyumsuzluklarının önlenmesine katkısı yoktur. İstisna yöntemi, sermaye kaçışını, mahsup yöntemi de vergi ihracatını özendirmektedir. OECD Model Anlaşmasında yer alan, yurt içi ve yurt dışı yatırımlar arasında ayırım yapılmaması ilkesi, sermaye ihracatçısı ülkelerin ayrımcılığını önlememektedir¹⁸³.

OECD Modeli ikametgâh ilkesine dayanmaktadır. Bu ilke, bir devletin mukimi sayılan gerçek ve tüzel kişilerin, nerede elde etmiş olurlarsa olsunlar bütün gelir ve servet unsurlarının vergilendirme hakkını o devlete vermektedir¹⁸⁴.

Sonuç olarak OECD Anlaşma Modeli, anlaşmaya taraf olanlardan her ikisinin de gelişmiş ülke olması durumunda, ekonomik açıdan dengeyi bozmamakta, her iki ülkenin de hazine çıkarlarına hizmet edebilmektedir. Aynı model, taraflardan birinin gelişmekte olan ülke olması halinde ise dengeyi koruyamamakta ve hazine çıkarları, gelişmekte olan ülke aleyhine bozulmaktadır¹⁸⁵.

3.3.1.2. UN Modeli

OECD Modeli'nin gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında akdedilen anlaşmalarda yetersiz kalması nedeniyle, gelişmekte olan ülkelerin çıkarlarını koruyacak şekilde alternatif olarak düzenlenen UN Modeli, kaynak ülkenin vergilendirmesine ağırlık vermektedir. Burada söz konusu olan kaynak ilkesi ile ikametgâh ilkesinin uzlaştırılmasıdır. UN Modeli, kaynak ilkesine öncelik tanımakta, fakat kaynak ülkesinin münhasır vergilendirme yetkisi bulunduğunu kabul

¹⁸² Murat Semercigil, **Çifte Vergilendirmeyi Önleyici Anlaşma Modelleri**, Ankara, Başbakanlık Basımevi, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını No:236, 1982, s.94.

¹⁸³ Ömer Faruk Batırel, **a.g.m.**, s.48.

¹⁸⁴ M. Zühtü Yücelik, **Konferanslar**, Ankara, AİTA, 1971, s.6.

¹⁸⁵ Ali İldır, “Uluslararası Muhasebede Vergilendirme Sorunları”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 1999, s.73.

etmemektedir. Model, OECD Modelinin ikametgâh ilkesine yönelik katı ilkesini yumuşatmaya yönelmiştir.

UN Modeline hâkim olan görüşe göre, anlaşmalar, taraf devletlerin hukuki ve ekonomik koşullarını göz önüne alarak, anlaşmadan elde edilecek fayda ile hazineye yüklenen fedakârlıkları dengelemelidir. Gerçekten, sermaye ithalatçısı durumunda olan ve dış ülkelerde yatırımı bulunmayan gelişmekte olan ülkeler, vergi sistemlerini kaynak esasına dayandırmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerle gelişmiş ülkeler arasındaki sermaye akışı tek yönlü, yani, gelişmiş ülkelerden gelişmekte olan ülkelere doğru olduğundan, bu ülkelerin OECD Modeline dayalı bir vergi anlaşmasına taraf olmaları halinde, anlaşmanın bütün faydaları gelişmiş ülke lehine doğmaktadır. Bu nedenle, UN Modeli, gelirin doğduğu ülkenin vergilendirmesini ön plana çıkararak, bu dengesizliği ortadan kaldırmaya çalışmaktadır.

Milletler Cemiyetinde olduğu gibi II. Dünya savaşından sonra BM’de çifte vergilendirmenin olumsuz etkilerinin önlenmesi amacıyla, anlaşma modeli geliştirilmesi konusunda çalışmalarda bulunulmuştur. Birleşmiş Milletler, bu çalışmaları OECD’den farklı olarak, yürürlükte olan anlaşma modellerinin gelirin elde edildiği kaynak ülkede hazine kaybına yol açacak şekilde düzenlendiği için gelişmekte olan ülkeler tarafından kabul edilmemesi nedeni ile gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında vergi anlaşması imzalanmasının kolaylaştırılması ve her iki tarafında mali çıkarlarını koruyacak tekniklerin bulunması amacıyla başlatılmıştır¹⁸⁶.

3.3.1.2.1. UN Anlaşma Modelinin Süreçleri

Uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi konusunda yapılan ilk çalışmalardan biri, sonradan yerini Birleşmiş Milletlerin “United Nations” aldığı Milletler Cemiyetinde “League of Nations”, 1921 yılında başlatılmıştır. Bu çalışmalarda, vergileme hakkının oturulan ülkeye mi, yoksa kaynak ülkeye mi tanınması gerektiği ve diğer ülkede istisna uygulaması gibi hususlar incelenmiştir. Milletler Cemiyetinin bu alanda yaptığı çalışmalar 1946 Londra Konferansında, tamamlanan bir taslakla sonuçlanmıştır. Bu taslak 1945 tarihinde kurulan BM’nin

¹⁸⁶ Semih Öz, *a.g.e.*, s.40.

Ekonomik ve Sosyal Konseyi tarafından ele alınarak geliştirilmiştir. BM örgütünün İktisadi Komitesi, 1947 yılında aldığı bir kararla, belge niteliğinde olan vergi anlaşmalarının yayınlanmasına karar vermiştir. UN Modeli esas olarak 1977 OECD Modeli esas alınarak, “Birleşmiş Milletler Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında Çifte Vergileme Anlaşma Modeli” olarak adlandırılan nihai metin 1978 yılında onaylanarak 1980 yılında yayınlanmıştır¹⁸⁷.

Yapılan çalışmalar sonucunda, 1980 yılında “Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında Çifte Vergilendirme Anlaşması Modeli” ve iki şerh karara bağlanmıştır. 1990’larda uluslararası ekonomik, finansal ve mali çevrelerde olan değişiklikler, yeni finansal enstrümanların kullanılmaya başlanması, transfer fiyatlandırma mekanizmalarındaki gelişmeler, vergi cennetlerinin büyümesi, küreselleşmenin uluslararası ekonomik ilişkilere etkisi ve OECD anlaşma modelinde yapılan revizyonlar, mevcut anlaşmalardan elde edilen deneyim ve yorumlarda dikkate alınarak BM anlaşma modelinde değişiklik yapılması gereği duyulmuştur. Bu çalışmalar sonucunda, 1999 yılında “BM Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında Çifte Vergilendirme Anlaşma Modeli” son haline getirilmiştir. Bu revizyonun amacı, 1980’li yıllardan itibaren yatırım ve ticaretin küreselleşmesi ile gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin uluslararası vergi politikalarında görülen ilerlemelerdir. 1990’lı yılların ortasında OECD, Gelir ve Servet Vergilerinde Vergi Anlaşması Modelinde 1992, 1994, 1995 ve 1997 güncellemeleri yapılmıştır. Bu revizyonlardan sonra UN örgütü uzmanları da UN modelinin revizyonu hakkında çalışmaya başlamışlardır. Bu çalışmalar sonucunda 1999 yılında son haline getirilmiş ve UN, Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında Çifte Vergileme Anlaşma Modeli 2001 yılında yayımlanmıştır¹⁸⁸. (Model son olarak 2011 yılında güncellenmiştir).

¹⁸⁷ Mehmet Akbay, **a.g.m.**, s.3.

¹⁸⁸ Semih Öz, **a.g.e.**, s.41.

3.3.1.2.2. UN Anlaşma Modelinin Hükümleri

Birleşmiş Milletler Modeli, OECD Modeli ile benzer yapıya sahiptir. Birleşmiş Milletler Anlaşma Modeli yedi bölüm ve yirmi dokuz maddeden oluşmaktadır¹⁸⁹:

Anlaşma Modelinin I. Bölümünde, anlaşma kapsamına giren kişiler ve vergiler yer almaktadır. Birinci maddede anlaşmanın kimlere uygulanabileceği, ikinci maddede ise anlaşma kapsamına giren vergiler belirtilmiştir.

Anlaşma Modelinin II. Bölümünde, tanımlamalarla ilgili üç madde yer almıştır. 3. maddede genel tanımlamalar, 4. maddede mukim başlığı adı altında mali ikametgâhı, 5. maddede işyeri kavramı tanımlanmıştır.

Anlaşma Modelinin III. Bölümünde, gelirlerin vergilendirilmesi başlığı adı altında, 6. maddede taşınmaz gelirlerin, 7. maddede teşebbüs kazançların, 8. maddede gemicilik, iç su yolları ve hava taşımacılığının, 9. madde ortak teşebbüslerin, 10. maddede temettülerin, 13. maddede sermaye değer artış kazançlarının vergilendirilmesi ve 14.-21. maddeleri arasında ise çeşitli meslek gruplarının ülke dışında faaliyet gösterip, gelir elde etmeleri durumunda ne şekilde vergilendirileceği hükme bağlanmıştır.

Anlaşma Modeli'nin IV. Bölümü, servetin vergilendirilmesine ilişkindir. 22. madde de, taşınmazlardan oluşan servetin, bu malların bulunduğu devlet tarafından vergilendirilmesini kabul etmiştir. Ayrıca, bir işletmenin aktifine kayıtlı taşınır malların veya bir serbest meslek faaliyetinde kullanılan malların bulundukları devlet tarafından vergilendirileceği belirtilmektedir.

Uluslararası trafikte çalışan gemiler ile hava taşıtları ve iç sularda çalışan vapurlarla, bunların işletilmesine ayrılmış olan taşınır malların, teşebbüsün fiili yönetim merkezinin bulunduğu devlette vergilendirileceğini hükme bağlanmıştır.

Anlaşma Modeli'nin V. Bölümünde, çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması yöntemlerinden bahsedilmektedir. Yöntem olarak istisna ve mahsup yöntemleri düzenlenmiştir. İstisna yönteminde, çifte vergilendirmeyi üstlenmiş olan devlet, vergiye

¹⁸⁹ Murat Semercigil, **a.g.e.**, s.31.

tabi tuttuğu gelir ve servet toplamına, vergisi dışarıda ödenmiş olan servet ve geliri dâhil etmeyecektir. Mahsup yöntemine göre ise de, asıl olarak dışarıda ödenmiş olan verginin ülke içinde hesaplanan vergiden indirimi kabul edilmektedir. Ancak tutar, diğer akit devlet tarafından indirilmesinden önce hesaplanan vergiye tabi gelir veya servete karşılık olan vergi miktarını aşamayacaktır.

Anlaşma Modeli'nin VI. Bölümünde, “Özel Hükümlerle” ilgili 4 madde vardır. 24. maddede, anlaşmalara taraf olan ülke vatandaşları arasında her iki ülkede ayırım yapılamayacağını, 25. maddede karşılıklı anlaşma prosedürü, 26. maddede bilgi alış verişinden, 27. maddede diplomasi ve konsolosluk memurlarının vergi ayrıcalıklarını etkileyemeyeceğinden bahsedilmektedir.

Anlaşma Modeli'nin VII. Bölümü, “Son Bölüm” başlığı altında, 28. maddede anlaşmanın yürürlüğe girmesini, 29. maddede ise yürürlükten kalkmasını düzenlenmektedir¹⁹⁰.

3.3.1.2.3. UN Anlaşma Modelinin Yorumlanması

OECD Modeli'nin gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında akdedilmiş anlaşmalarda yetersiz kalması nedeniyle, alternatif olarak düzenlenen UN Modelinde, kaynak ülkenin vergilendirilmesine ağırlık verilmektedir. UN Modeline hâkim olan görüş, anlaşmalara taraf olan devletlerin hukuki ve ekonomik koşullarını göz önüne alarak, anlaşmadan elde edilecek fayda ile hazineye yüklenen fedakârlıkları dengeleme esasına dayanmaktadır. UN Modeli, gelirin doğduğu ülkenin vergilendirilmesini ön plana çıkararak, bu dengesizliği ortadan kaldırmaya çalışır. UN Anlaşma Modeli de, zorlayıcı değil, yol gösterici niteliğe sahiptir¹⁹¹.

Birleşmiş Milletler Vergi Anlaşması, genelde ele aldığı gelir unsurları itibarıyla vergileme yetkisini elde edildiği veya doğduğu ülkeye bırakması nedeniyle genellikle

¹⁹⁰ Murat Semercigil, **a.g.e.**, s.31.

¹⁹¹ Billur Yaltı Soydan, **a.g.e.**, s.46.

gelişmekte olan ülkelerin kendi aralarında veya bunların gelişmiş ülkelerle akdettikleri anlaşmalarda esas alındığı görülmektedir¹⁹².

3.3.2. Model Anlaşmaların Mukayesesi

Birleşmiş Milletler Modeli gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında yapılacak anlaşmalara, OECD Modeli ise, gelişmiş ülkeler arasında yapılacak anlaşmalara ilişkindir¹⁹³.

OECD Modeli'nde genel olarak vergilendirme yetkisi, mükellefin yerleşim yeri devletine ait kabul edilmiştir. Bu modelde kural yerleşim yeri, istisna ise kaynak ülkesidir. Ancak çeşitli istisnalar getirilmiştir. Bunun örnekleri; gerçek kişi dışındaki kişilerin gelirlerinin fiili iş merkezinin bulunduğu, gayrimenkul varlıklarından elde edilen gelirlerin, varlığın bulunduğu, servetlerin bulunduğu ülkede vergilendirilmesidir. BM Modeli'nde OECD Modeli'nin genel esasları geçerli olmasına rağmen, ağırlık olarak gelirin doğduğu ülkenin vergilendirme yetkisine ağırlık verilir¹⁹⁴.

UN Modeli, kaynak ilkesine öncülük tanırken, OECD Modelinde ikametgâh ilkesine dayalı vergilendirme yetkisi egemendir. UN Modelinde işyeri kavramının tanımı, OECD Modeline nazaran, kaynak ülkenin vergilendirme yetkisini kullanma hakkını artıracak şekilde geniş tutulmuştur. UN Modelinde, yatırım gelirleri üzerinde kaynak ülkeye ait tevkifat oranlarının artırılabilmesi için üst sınırlar esnek tutulmuştur. Serbest Meslek Kazançlarında da, kaynak devletinin vergilendirme yetkisini kullanmasına olanak tanıyan düzenlemeler getirilmiştir. Ayrıca UN Modelinde, uluslararası taşımacılık kazançları için tercihli seçenekler sunulmuştur¹⁹⁵.

OECD Modelinde egemenlik genişlemesine ilişkin bir madde yer alırken, UN Modelinde, sömürgecilik Birleşmiş Milletler ilkelerine ters düştüğünden yer verilmemiştir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının temel esprisi kaynak veya ikametgâh prensiplerinden birine ağırlık verip, ilgili devletin, paylaşımdan önemli bir

¹⁹² Çetin Kara, **a.g.e.**, s.6.

¹⁹³ Çetin Kara, **a.g.m.**, s.54.

¹⁹⁴ Cevdet Okan Bahar, **Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmaları ve Yabancıların Türkiye'de Vergilendirilmeleri**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2008, s.34.

¹⁹⁵ Billur Yaltı Soydan, **a.g.e.**, s.47.

pay almasını sağlamaktadır. OECD Modeli temelde ikametgâh prensibine ağırlık vererek sorunu çözmektedir. Birleşmiş Milletler Modeli ise, ağırlığı kaynak prensibine doğru çekmeye çalışan bir model olarak tanımlanmaktadır¹⁹⁶.

Sabit işyeri (permanent establishment), OECD ve BM Anlaşma Modellerinin 5'inci maddelerinde tanımlanmaktadır. İşyeri, OECD ve BM'nin çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin anlaşma modellerinde de tanımlanmaktadır. Bu anlaşma modellerine göre, bir teşebbüsün kazançları, diğer devlette yalnızca sabit işyerine atfedilen miktarla ilgili vergilendirilmektedir. İşyeri ise bir işletmenin, işinin tamamen ya da kısmen yürütüldüğü yerdir. Bu kapsamda, yönetim yeri, şube, büro, fabrika, atölye ve doğal kaynakların elde edilmesine yarayan yerler ve benzerleri iş yeri olarak sayılmaktadır. Ancak, devletler imzaladıkları anlaşmalarda iş yerine dâhil olan ya da olmayan unsurlar konusunda daha farklı düzenlemelere yer verebilmektedirler¹⁹⁷.

OECD Anlaşmasının 3. paragraf hükmü, inşaat taahhüt işleri ile ilgili olup; bu tür işlerde kaynak ülkede vergilendirme yapılabilmesini; işin 12 aydan uzun sürmesine yani; 'yıllara sair inşaat işi' niteliğini alması koşuluna bağlamaktadır. BM modelinde ise bu süre, inşaat taahhüt işinin 6 ayı aşması durumunda kaynak ülkede vergilendirme yapılabilineceği belirtilmiştir. BM tarafından hazırlanan bu metnin amacı, gelişmiş ülkelerle gelişmekte olan ülkeler karşılaştırıldığında gelişmekte olan ülkelerin yurt dışı inşaat taahhüt işlerinin daha fazla olması nedeniyle gelişmekte olan ülkelere bir avantaj sağlama gayretidir. OECD ve BM anlaşma metinleri karşılaştırıldığında, OECD anlaşmasında inşaat taahhüt işlerinde daimi işyeri sayılan yerler arasında belirtilen 'bina inşaatı' (bulding site), fabrika v.b. 'yapımı' (construction) ve 'kurma projesi' (installation project) kavramlarına ek olarak: 'montaj projesi' (assembly) ve 'gözetim işleri' (supervisory activities) ifadelerine yer verilmiştir¹⁹⁸.

Birçok ülkenin vergi sisteminde kaçınma yolları olarak, vergi cennetleri zararlı bir rol oynamaktadır. Altmıştan fazla vergi cenneti dünyayı kapsamaktadır. Bu vergi cennetleri, gizlilik ve zayıf düzenleme gibi dürüst olmayan yararlar ve düşük vergi veya

¹⁹⁶ Çetin Kara, **a.g.m.**, s.55.

¹⁹⁷ Semih Öz, "Devletlerin Vergilendirme Yetkileri Sınırının E-Ticaret Açısından Değerlendirilmesi", **Maliye Dergisi**, Sayı: 147, Ocak- Şubat 2005, s.91.

¹⁹⁸ A. Bayazıt Balcı, **a.g.m.**, s.48.

vergisiz çevreler sunarak mobil sermayeyi çekmek için birbirleri ile rekabet etmektedirler. Vergi cennetleri, şirket veya kişisel gelirin vergilemesinde mukim olmayanlara geniş ve gizli muafiyetler sunmaktadır. Uluslararası vergi anlaşmaları, ciddi olarak yirminci yüzyılın ikinci yarısında başlamıştır. Vergi cennetlerinden en fazla gelişmekte olan ülkeler etkilenmektedir¹⁹⁹.

OECD uluslararası vergiden kaçınmanın sadece zengin ülkelerin hükümetlerini değil, fakat orta gelirli ülkelerin hükümetlerini de rahatsız eden bir problem olduğunu teyit etmiştir. Hükümetlerin ise, vergi yükümlülüklerini minimize etmek için agresif stratejiler uygulayan zenginleri önlemek için aciz ve isteksiz olduğu görülmektedir. Unutulmamalıdır ki vergi cennetini kullanan insanlar, dünyada çalışan insanlar tarafından ödenen vergiler üzerinde ki bedavacılarıdır²⁰⁰.

Son yıllarda, resmi ve gayri resmi olarak, mali ve finansal kötüye kullanmalarla mücadele etmeye yöneltilen uluslararası gayretlerde belirgin bir artış olmuştur. Vergiyi kötüye kullanma ile mücadele etmek için yapılan global gayretlerin en önde geleni OECD'nin zararlı vergi uygulamaları projesidir. Bu proje, ödül ve ceza yaklaşımı ile zararlı vergi uygulamalarını elimine etmeyi amaçlamaktadır. Ceza uygulamasında, OECD projesi vergiyi kötüye kullanan ülkelerin listesini düzenli olarak çıkarmaktadır. OECD işbirliği yapmayan vergi cennetleri listesindeki ülkelerin sayısının azalmasının zararlı vergi uygulamalarını bitirme başarısının bir göstergesi olduğunu iddia etmektedir²⁰¹.

Genel itibariyle modellerde kavranan gelirler aşağıdaki gibidir;

1. Ticari kazançlar,
2. Gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirler,
3. Uluslararası taşımacılık kazançları,
4. Temettü gelirleri,
5. Faiz gelirleri,

¹⁹⁹ İhsan Günaydın, "Vergi Cennetleri Global Yoksulluk Probleminin Bir Nedeni midir?", **Vergi Sorunları**, Sayı: 206, Kasım 2005, s.124.

²⁰⁰ İhsan Günaydın, **a.g.m.**, s.136.

²⁰¹ İhsan Günaydın, "Vergi Cennetleri Global Yoksulluk Probleminin Bir Nedeni midir?-II", **Vergi Sorunları**, Sayı: 207, Aralık 2005, s.153.

6. Gayri maddi hak bedelleri,
7. Değer artış kazançları,
8. Serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler,
9. Ücret gelirleri,
10. Şirket yönetim kurulu üyelerinin elde ettikleri gelirler,
11. Öğrencilerin elde ettikleri gelirler,
12. Emekli maaşları ve diğer gelirler.

Aşağıda maddeler itibariyle OECD ve BM Modelleri karşılaştırılmıştır²⁰²:

Madde 1: Kişilere İlişkin Kapsam

“Bu Anlaşma Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olan kişilere uygulanacaktır.” hükmü gerek OECD Model’inde gerekse BM Model’inde aynıdır.

Madde 2: Kavranan Vergiler

Gerek OECD Model’inde gerekse BM Model’inde anlaşmanın, ülkelerdeki politik alt bölüm ya da mahalli idareler tarafından gelir üzerinden alınan vergilere uygulanacağı hüküm altına alınır.

Ayrıca anlaşmalar imza tarihinden sonraki vergilerin yerine veya onlara ilave olarak alınacak olan ve mevcut vergilerle aynı nitelikte olan veya onlara önemli ölçüde benzeyen gelir üzerinden alınan vergilere de uygulanır.

Madde 3: Genel Tanımlar

Gerek OECD Model’inde gerekse BM Model’inde aynı şekilde yer alan bazı tanımlar aşağıdaki gibidir.

“Vergi” terimi, bu Anlaşmanın 2’nci maddesinde kavranan her türlü vergi anlamına gelir;

“Kişi” terimi, gerçek kişileri, şirketleri ve kişilerin oluşturduğu diğer kuruluşları kapsamına alır;

“Şirket” terimi, her tür tüzel kişi veya vergileme yönünden tüzel kişi olarak muamele gören her tür şahsiyet anlamına gelir;

²⁰² Mehmet Fatih Karabulut, “Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine Yönelik BM ve OECD Modellerinin Karşılaştırılması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 398, Ekim 2014, s.89.

“Devletlerden birinin teşebbüsü” ve “diğer Devletin teşebbüsü” terimleri sırasıyla, Devletlerden birinin bir mukimi tarafından işletilen teşebbüs ve diğer Devletin bir mukimi tarafından işletilen teşebbüs anlamına gelir.

Madde 4: Mukim

Gerek OECD Model’inde gerekse BM Model’inde mukimlikle ilgili aynı hükümler yer almaktadır. Buna göre; bir kişinin kazancının çifte vergilemeyi önleme anlaşmasının kapsamına girebilmesi için, o kişinin anlaşmaya taraf devletlerden birisinin mukimi olması gerekmektedir.

Anlaşmalarda; bir akit Devletin mukimi teriminin, o Devletin mevzuatı gereğince ev, ikametgah, kanuni ana merkez, kayıtlı merkez, yönetim yeri veya benzer yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle vergi mükellefi olan kişi anlamına geldiği düzenlenmiştir. Buna göre mukimliğin belirlenmesinde vatandaşlık bağından çok ikametgâh, mesken ve hayati menfaatlerin toplandığı yer önemlidir. Bunların belirlenmediği hallerde vatandaşlık önemli hale gelmektedir.

Madde 5: İşyeri

İşyeri ticari kazancın vergileme hakkının hangi devlete ait olduğunun tespitinde esas alınan bir unsur olmasından dolayı önem arz etmektedir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının 5’inci maddelerinde işyeri tanımı yapılmıştır. Anlaşmaların 7’nci maddesine göre ise; bir devletin bir başka devletin mukimi olan kişinin kendi ülkesinde elde ettiği ticari kazancı kaynak ülke olarak vergileme hakkının bulunması, kazancın bir işyerinde yürütülen faaliyetten doğmasını gerektirmektedir.

Maddeyle ilgili OECD ve BM Model’inde önemli bir farklılık vardır. Aşağıda işyeri ile ilgili olarak OECD Model’indeki düzenleme yer almaktadır.

“Bu Maddenin daha önceki hükümleri ile bağlı kalınmaksızın, “işyeri” teriminin aşağıdaki hususları kapsamadığı kabul edilecektir:

*a) Teşebbüs olanaklarının, sadece teşebbüse ait malların veya ticari eşyanın depolanması, teşhiri veya **teslimi** amacıyla kullanılması;*

*b) Teşebbüse ait mal veya ticari eşya stoklarının sadece depolama, teşhir veya **teslim** amacıyla elde tutulması; ...”*

Yukarıda yer alan teslim amacıyla kullanım BM Model’inde yer almamaktadır. Bu madde teslim amacıyla kullanılan yerlerin OECD Model’inde işyeri oluşturmayacağını, BM Model’inde diğer şartları da sağlarsa işyeri oluşturacağını gösterir. Bu durum gelişmekte olan ülkelerde daha çok mal ticareti ile uğraşıldığı gerçeğiyle birlikte düşünülürse, bu ülkelerdeki kişilerin farklı ülkelerde mal ticareti yapması durumunda, elde edecekleri gelirlerden gelişmekte olan ülkelerin vergi tarh edebilmesine olanak sağlayabilecektir.

Madde 6: Gayrimenkul Varlıklardan Elde Edilen Gelir

Gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirleri vergileme hakkı, varlığın bulunduğu kaynak devlete bırakılmıştır. Gayrimenkul terimi söz konusu varlığın bulunduğu ülkenin mevzuatına göre tanımlanacaktır.

BM Model’inde OECD Model’iyle aynı hükümler yer alsa da, ek olarak bir serbest mesleğin icrasında kullanılan gayrimenkullerden sağlanan gelirlere de gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirlerin hükümlerinin uygulanacağı belirlenmiştir. Bu durum Türkiye’nin taraf olduğu anlaşmaların çoğunda yer almaktadır. Serbest meslek kazancında da gayrimenkullerin bulunduğu ülkelerdeki devletlerin vergilendirme yetkisine sahip olması gelişmekte olan ülkelerin lehinedir. Çünkü genellikle gelişmiş ülkelerdeki yatırımcılar gelişmekte olan ülkelerdeki gayrimenkullere sahip olmaktadır.

Madde 7: Ticari Kazançlar

Anlaşmaların 5’inci maddesinde yer alan işyeri vasıtasıyla elde edilen kazancı hangi devletin vergileme hakkı olduğu bu maddede düzenlenmiştir. Bir akit devletin mukimi olan teşebbüse ait ticari kazanç bu akit devlette vergilendirilir. Ancak; bir akit devlet teşebbüsü diğer devlette bir işyeri aracılığıyla ticari faaliyette bulunursa, işyerine atfedilen miktarla sınırlı olmak üzere kazanç diğer devlette (işyerinin bulunduğu) vergilendirilebilecektir.

BM Model’inde OECD Model’ine ek olarak; *“işyerinin, ana merkezin veya yurtdışında bulunan diğer işyerlerinin zarar ve giderlerine katılmasına ve aynı şekilde işyeri tarafından teşebbüsün ana merkezine veya diğer işyerlerine yapılan gayri maddi hak bedeli, faiz, komisyon ve diğer benzeri ödemelerin gider olarak indirilmesine*

müsaade edilmeyecektir.” hükmü yer almıştır. Örneğin Yunanistan’la yapılan anlaşmada yer alan yukarıdaki hükmün yanında, Umman için yapılan anlaşmada başka komisyon çeşitleri de sayılmıştır. Burada amaç ana merkezlerin genellikle gelişmiş ülkelerde bulunması nedeniyle, bu ülkelere ödemeler yapıp giderleştirmek suretiyle ana merkezin bulunduğu gelişmiş devletlerin, gelişmekte olan ülkelerdeki işyerlerinin gelirlerini vergilendirmesini önlemektir.

Madde 8: Gemicilik ve Hava Taşımacılığı

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının 8’inci maddeleri, uluslararası taşımacılıktan elde edilen gelirleri düzenlemektedir. Buna göre; uluslararası trafikte gemi, uçak veya kara nakil vasıtası işletmeciliğinden sağlanan kazançları vergileme yetkisi, genel olarak taşımacılık işini yapan teşebbüsün mukimi bulunduğu devlete aittir.

Madde başlığı ve metni OECD ve BM Model’inde aynı olmasına rağmen, bazı anlaşmalarda “Uluslararası Taşımacılık” başlığıyla farklı hükümlere yer verilmiştir. İki modelin de hükümleri aynı olmasına rağmen, BM Model’inde B alternatifi getirilmiştir. Ancak bu alternatife Türkiye’nin imzaladığı anlaşmalarda fazla yer verilmemektedir.

Madde 9: Bağımlı Teşebbüsler

Maddeye göre; bir akit devletin teşebbüsüne bağlı olan teşebbüsün kazancının, bağımsız bir teşebbüsün olması gereken kazancından daha farklı olması bekleniyorsa, beklenen kazanç ile aradaki fark teşebbüsün kazancına eklenebilir. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesinin dayanağı da bu maddedir.

OECD Model’inden farklı olarak BM Model’inde küçük bir ayrıntı vardır. Buna göre ağır ihmal, dolandırıcılık ile ilgili ceza yükümlülüğünün adli, idari veya diğer yasal takibat kararına neden olması durumlarında teşebbüslere yaptırımlar getirilmiştir.

Madde 10: Temettüler

Maddenin birinci fıkrasında akit devletlerden birinin mukiminin diğer akit devlette elde ettiği temettü gelirinin mukim devlette vergilenebileceği belirtilmiştir. Kural bu olmakla birlikte, kaynak devlete de sınırlı vergileme yetkisi verilmektedir. Ancak bu belli oranlarla sınırlandırılmıştır.

Madde düzenlemeleri OECD Anlaşması ile BM Anlaşması’nda aynıdır.

Madde 11: Faiz

Genel olarak faiz gelirlerinde vergileme yetkisi, faiz gelirini elde edenin mukimi olduğu devlete aittir. Ancak kaynak devletin de faizler üzerinden sınırlı oranda vergi alabileceği ifade edilmiştir.

Madde düzenlemeleri OECD Anlaşması ile BM Anlaşması'nda aynıdır.

Madde 12: Gayrimaddi Hak Bedelleri

Kural olarak; gayri maddi haklardan elde edilen gelirlerde vergileme yetkisi mukim devlete aittir. Ancak kaynak devlete de sınırlı vergileme hakkı tanınmaktadır. Diğer taraftan her ne kadar OECD Model'inde bu ilkeler olsa da BM Model'inde farklılıklar vardır.

BM Modeli gayri maddi hak bedelinde vergilendirme hakkını iki taraf arasında paylaştığı halde, OECD Modeli yalnız mukim Devlete vergileme hakkı tanımaktadır.

Metin olarak bakıldığında ise BM Model'inde 2 ve 5'inci fıkralar OECD Model'ine eklenmiştir. Modeldeki söz konusu fıkralar aşağıdaki gibidir:

“2. Bununla beraber, söz konusu gayri maddi hak bedelleri elde edildikleri Akit Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak gayri maddi hak bedelinin gerçek lehtarı diğer Akit devletin bir mukimi ise, bu şekilde alınacak vergi, gayri maddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 10'unu aşmayacaktır.”

“5. Bir Akit Devletin kendisi, politik alt bölümü, mahalli idaresi ya da bu Devletin bir mukimi tarafından ödenen gayri maddi hak bedelinin, o Devlette elde edildiği kabul olunacaktır. Bununla beraber, gayri maddi hak bedelini ödeyen kişi, bir Akit Devletin mukimi olsun veya olmasın, bir Akit Devlette gayri maddi hak bedelini ödemeye neden olan hak veya varlık ile bağlantılı bir işyerine veya sabit yere sahip olduğunda ve gayri maddi hak bedeli bu işyeri veya sabit yerden kaynaklandığında, söz konusu gayri maddi hak bedelinin, işyerinin veya sabit yerin bulunduğu Akit Devlette elde edildiği kabul olunacaktır.”

Örneğin Avusturya ile yapılan 28.03.2008 tarihli revize anlaşmada BM Model'inin yukarıdaki hükümlerine yer verilmiştir.

Madde 13: Sermaye Değer Artış Kazançları

Maddeye göre, kural olarak gayrimenkul varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazanç, gayrimenkulün bulunduğu devlette vergilendirilmektedir.

BM Model'ine göre; gayrimenkul varlığın, işyerinin ve serbest meslek faaliyetinin kapsamına giren taşınabilir varlığın uluslararası trafikte işletilen taşıt araçlarının, gayrimenkul varlığı temsil eden hisse senetlerinin, şirkete belli bir oranda katılmayı temsil eden hisse senetlerinin dışında kalan varlıkların satışından doğan kazanç, mukim Devlette vergilendirilecektir. Oysa OECD Model'ine göre; gayrimenkul varlığın, işyerinin ve serbest meslek faaliyetinin kapsamına giren taşınabilir varlığın uluslararası trafikte işletilen taşıt araçlarının dışında kalan her türlü varlıkların satışından doğan kazanç mukim Devlette vergilendirilecektir. Metin olarak bakıldığında BM Model'inde 2. ve 4. fıkralar eklenmiştir. Bu fıkralar Türk Anlaşmalarında genel olarak uygulanmamaktadır.

Madde 14: Serbest Meslek Faaliyetleri

OECD Model Anlaşması'nın serbest meslek faaliyetlerinin vergilendirilmesiyle ilgili 14'üncü maddesi, 29 Nisan 2000 tarihinde yayınlanan "OECD Model Anlaşması'nın 14'üncü maddesiyle ilgili sorunlar" adlı raporuyla birlikte Model Anlaşma'dan çıkarılmıştır. Söz konusu madde hükmünde serbest meslek kazançlarının ilgili ülkede bir işyeri aracılığı ile ifa edilmesi durumunda o ülkede vergiye tabi tutulabileceğine ilişkin hüküm yer almaktaydı. *Maddenin Model Anlaşma'dan çıkarılmasının nedeni de aslında, Model Anlaşma'nın 7'nci maddesinde yer alan ticari kazançların vergilendirilmesiyle, 14'üncü maddede yer alan serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi hükümlerindeki açıklamaların çok farklı olmamasıydı.*

Ancak BM Model'inde söz konusu madde yer almaktadır. Maddeye göre; bir devletin mukiminin diğer devlette yürüttüğü serbest meslek faaliyetinden dolayı elde ettiği gelir, prensip olarak o kişi veya kurumun mukimi olduğu devlette vergilendirilebilecektir. Ancak aşağıda belirtilen 2 koşuldan birinin gerçekleşmesi durumunda vergileme yetkisi kaynak devlete aittir. Bunlar;

- Söz konusu serbest meslek erbabının faaliyetini sürdürdüğü devlette bir işyerinin (büro, yazıhane, muayenehane v.b.) bulunması,

- Serbest meslek erbabının diğ er devlette 12 aylık kesintisiz dönemde bir ya da birkaç seferde toplam 183 gün veya daha fazla süreyle faaliyette bulunmasıdır.

Buna göre BM Modeli de eski OECD Modeli gibi serbest meslek kazançlarının prensipte mukim Devlette vergilendirileceğini kabul etmekle beraber, kabul ettiğı istisnalarla tüm ağırlığı kaynak Devlete çekmiştir.

Madde 15: Bağımlı Faaliyetler

Madde  cret gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin hükümleri içermektedir. Bir akit devlet mukiminin bir hizmet akdi dolayısıyla elde ettiğı ücret, maaş ve benzeri menfaatler bu hizmet diğ er akit devlette ifa edilmedikçe, yalnız ilk bahsedilen devlette vergilendirilecektir. Bununla birlikte eğer hizmet diğ er devlette ifa edilirse buradan elde edilen gelir diğ er devlette vergilendirilebilir. Buna göre; ücret kural olarak mukim olunan devlet tarafından vergilendirilir; ancak, ücretin karşılığı hizmet bir başka devlette ifa edilirse vergilendirme hakkı diğ er devlet tarafından kullanılabilir.

Madde düzenlemeleri OECD Anlaşması ile BM Anlaşması'nda aynıdır.

Madde 16: Müdürlere Yapılan  demeler

Madde 17: Sanatçı Ve Sporcular

Madde 18: Emekli Maaşları

Madde 19: Kamu Görevi

Madde 20: Öğrenciler

Madde 21: Diğ er Gelirler

Madde 22: Sermayenin Vergilendirilmesi

Madde 23: Çifte Vergilendirmenin  nlenmesi

Yukarıda yer alan maddeler bakımından, OECD Modeli ve BM Modeli aynı hükümleri içermektedir. Burada  ğrencilere yapılan  demeler haricinde genel olarak kaynak ülkenin vergilendirmesi esası benimsenmiştir.

Madde 24: Ayrım Yapılmaması

İki modelde de anlaşmaya taraf devletler diğer devletin vatandaşları, diğer devletin mukimleri ve bunların kontrolü altındaki şirketlerle ilgili olarak ayrımcı bir düzenlemeye gidemeyeceklerdir. Taraflar kendi vatandaşları ile diğerleri arasında pozitif ya da negatif ayrımcılığa yer vermeyen düzenlemeler yapacaklardır.

Madde 25: Karşılıklı Anlaşma Usulü

Madde, mükelleflere ulusal çözüm yollarına başvurmanın yanı sıra durumlarını, olayına göre, mukim oldukları veya vatandaşı oldukları devletin yetkili makamlarına da iletme imkânı veren bir çözüm yolu önermektedir.

OECD ve BM Model'inin hükümleri aynı olmasına rağmen BM Model'inin B alternatifi de vardır, ancak genellikle OECD Model'indeki gibi olan A alternatifi kullanılmaktadır.

Madde 26: Bilgi Değişimi

Gerek anlaşma hükümlerinin, gerekse iç mevzuatlarının işlerlik kazanabilmeleri için ihtiyaç duyulan bilgiler, iç mevzuattaki hükümler anlaşma hükümleri ile uyumlu olduğu sürece, taraf devletlerin yetkili makamları tarafından değişime tabi tutulacaktır.

Madde 27: Tahsilatta Yardımlaşma

Madde düzenlemeleri OECD Anlaşması ile BM Anlaşması'nda aynıdır.

Madde 28: Diplomat Hüviyetindeki Memurlar ve Konsolosluk Memurları

Madde düzenlemeleri OECD Anlaşması ile BM Anlaşması'nda aynıdır.

Madde 29: Anlaşma Etki Alanının Sınırları

Madde OECD Model'inde bulunmasına rağmen BM Model'inde yoktur.

Madde 30: Yürürlüğe Girme

Madde düzenlemeleri OECD Anlaşması ile BM Anlaşması'nda aynıdır.

Madde 31: Yürürlükten Kalkma

Madde düzenlemeleri OECD Anlaşması ile BM Anlaşması'nda aynıdır.

3.3.3. Türkiye'nin Model Yaklaşımı

Türkiye üçüncü ülkelerle gelir üzerinden alınan vergilerde çifte vergilendirmeyi önleme ve vergi kaçakçılığına engel olma anlaşmalarını gelirin hem elde edildiği devlette, hem de geliri elde edenin mukim olduğu devlette ayrı ayrı vergilendirilmesini önlemenin yanı sıra, diğer devlette yatırım yapan, teknoloji götüren veya hizmet sunan kişilerin bu diğer devletin tüm yükümlülerine kıyasla daha ağır vergilendirilmesinin önüne geçmek, başka bir ifadeyle ayırım yapmamak ve yabancı yatırımcılar ve girişimciler açısından vergilemeyi belli ilkelere bağlamak suretiyle iç mevzuattaki değişkenliğin uzun vadeli planlama açısından yaratacağı sakıncaları ortadan kaldırmak amacıyla akdetmektedirler. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının metinlerinde genellikle kapsanan kişiler, kavranan vergiler, genel tanımlar, ikamet, işyeri, gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelir, ticari kazançlar, deniz ve hava taşımacılığı, bağımlı teşebbüsler, temettüler, faiz, gayrimaddi hak bedelleri, sermaye değer artış kazançları, serbest meslek faaliyetleri, bağımlı faaliyetler, yöneticilere yapılan ödemeler, sanatçı ve sporcular, öğrenci ve profesörler karşılıklı anlaşma usulü bilgi değişimi, diplomat kimliğindeki memurlar ve konsolosluk memurları, yürürlüğe girme ve yürürlükten kalkma konuları ile ilgili maddeler yer almaktadır²⁰³.

Türk Vergi Sistemi, gelir ve kurumlar vergisi açısından ilke olarak Türkiye'de altı aydan fazla yerleşmiş sayılan ve gelir elde eden gerçek kişi tam mükellefler ile kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan kurumların yurt içi ve dışı faaliyetlerden elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesi esasına dayanmaktadır. Türkiye'de altı aydan fazla yerleşmemiş sayılan gerçek kişiler ile kanuni ve iş merkezinden her ikisi de Türkiye'de olmayan kurumlar ise dar mükellef olarak tanımlanmakta ve yalnızca Türkiye'de elde ettikleri (kaynak ilkesi) gelirleri dolayısıyla vergilendirilmektedirler. Ayrıca Türkiye'de yerleşik olmayan dar yükümlülerin ihraç edilmek üzere Türkiye'den satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın ihraç etmeleri halinde, bu işlerden doğan kazançları, gelir vergisinden istisnadır (GVK mad. 7/1). Türk vergi mevzuatında, ikamet esasına göre vergilendirilen tam mükelleflerin yurt dışı faaliyetlerinden elde

²⁰³ Yücel Güçlü, http://www.mfa.gov.tr/MFA_tr/DisisleriBakanligiYayinlari, (16.04.2014).

ettikleri gelirlerin Türkiye’de vergilendirilmesinde, ilke olarak, yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye’de bu gelirler için ödenen vergilerden mahsubu yönünde düzenlemeler bulunmaktadır. Ayrıca yurt dışında elde edilen bazı kazançlara istisna uygulaması ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına göre vergilendirme ve korumalı mahsup yöntemi de diğer kullanılan yöntemlerdir²⁰⁴.

OECD Model Anlaşması 1960’lı yıllarda yayımlandığı halde Türkiye ilk vergi anlaşmasını Avusturya ile 1970 tarihinde imzalamıştır. Türkiye uzun bir süre herhangi bir Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması imzalamasa bile, mükerrer vergilendirmeyi önlemek için OECD tarafından yapılan birçok çalışmaya katılmış ve bu konuda aktif bir rol oynamıştır. Çünkü OECD ülkesi olarak Türkiye gelişmekte olan ülkeler arasında önemli bir yere sahiptir²⁰⁵.

Türkiye, çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin iki taraflı anlaşmaları imzalamak ve görüşme masasına oturmak hususunda, 1983 yılına kadar çekimser davranmış ve bu tarihe kadar, biri Avusturya (yürürlüğe giriş tarihi 01.01.1974) , diğeri Norveç’le (yürürlüğe giriş tarihi 01.01.1977) olmak üzere, iki ülke ile görüşmeleri sonuçlandırmıştır. Ancak, 1980 sonrası dışı açılma politikalarına paralel olarak anlaşma görüşmeleri de hız kazanmış ve Türkiye’ye sermaye, üstün teknoloji ve hizmet akımlarını hızlandırmak amacıyla, gelişmiş ülkeler ve yakın gelecekte piyasalarına girebileceğimiz gelişmekte olan ülkeler ile görüşmeler başlatılmıştır²⁰⁶.

Türkiye’nin akdetmiş olduğu anlaşmaların çoğunluğu OECD Modeline göre akdedilmiştir. Bununla beraber bazı hükümler UN Modeline yaklaşan düzenlemeler içermiştir²⁰⁷.

Birleşmiş Milletler modelinin OECD modelinden belli başlı farkı, ona kıyasla kaynak ilkesini daha fazla halde kullanması idi. Bu bakımdan, genellikle, az gelişmiş denilen ülkeler için daha uygun sayılmaktadır. Çifte vergileme konusunda belli bir ülke yararının bu modellerde öngörülen düzenlemelerle tamamen karşılanmayabileceği

²⁰⁴ Semih Öz, **a.g.e.**, s.45.

²⁰⁵ Levent Başak, **a.g.m.**, (*Mük. Ver. Prob. Doğ. Neden.*), s.111.

²⁰⁶ Çetin Kara, **a.g.m.**, s.55.

²⁰⁷ Billur Yaltı Soydan, **a.g.e.**, s.143.

düşüncesi Türkiye'yi, kendi yararlarını daha iyi koruyacağına inandığı bir model geliştirmeye itmiştir²⁰⁸.

Türkiye, çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin iki taraflı anlaşmalar konusunda fazla aceleci olmamıştır. Bunun başlıca iki sebebi vardır. İlki OECD Anlaşma Modeli'nin, gelişmiş ülkeler arasındaki ilişkilere göre düzenlenmiş olmasıdır. Türkiye'nin bu tip bir anlaşmadaki başlıca amacı, yabancı sermaye yatırımlarının en uygun koşullarda yurda getirilmesi ve kendimiz açısından en az vergi fedakârlığı ile anlaşmanın imza edilmesidir. İkincisi de, Türk Vergi Sistemi'nin, çifte vergilendirmeyi önleyici hükümleri bünyesinde bulundurmasıdır. GVK'nın 123. ve KVK'nın 33. maddeleri yabancı ülkelerde ödenen vergiler için mahsup imkânı tanınarak, tek taraflı kredi yöntemi ile kendi mükelleflerimizin çifte vergilendirilmesinin bir parça önüne geçilmektedir. Ne var ki bu tutum, dünya ile bütünleşmek zorunda olan Türkiye'nin ihtiyaçlarını karşılayamaz duruma geldiğinden, 1980'li yılların sonrasında değişmiştir²⁰⁹.

Türkiye'nin diğer ülkelerle, çifte vergilendirmeyi önleyici anlaşmalar akdetmek amacıyla kullandıkları modelde temel aldığı ölçü; Türkiye'ye sermaye ihracında bulunan veya bulunması muhtemel olan ülkeler için, kaynak ülke olarak vergileme hakkını en yüksek düzeyde tutmak ve vergileme hakkından yalnızca sermaye ve teknoloji akımını hızlandıracak ölçüde taviz vermek yönünde olmaktadır. Bu nedenle, gelişmiş ülkelerle akdedilen anlaşmalarda Birleşmiş Milletler Modeli hükümleri ağırlıklı olarak, Türkiye'nin akdettiği anlaşmalara yansıdığı görülür. Bunun yanı sıra, ülkemizin sermaye ve teknoloji ihraç ettiği veya edebileceği ülkeler içinde mukim ülke prensibiyle en yüksek vergilemeyi elinde tutabileceği ölçüsü esas alınmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerle akdedilen anlaşmalarda ise, OECD Model Anlaşması hükümlerinin yansıdığı görülmektedir²¹⁰.

Türkiye kendi modelini geliştirirken, bir OECD ülkesi olarak, OECD Modelini esas almakla birlikte, OECD Model Anlaşmasına koyduğu çekince ve şerhler çerçevesinde, kendi modeline, gelişme düzeyi farklılıklarından kaynaklanan, öncelik ve çıkar farklılıklarını da yansıtmaya çalışmıştır. Türk Anlaşma Modelinde temel amaç,

²⁰⁸ Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, **a.g.e.**, s.68.

²⁰⁹ Murat Tokmakaya, **a.g.m.**, s.83.

²¹⁰ Çetin Kara, **a.g.m.**, s.56.

çifte vergilendirmeyi önlemek suretiyle Türkiye'ye sermaye çekilmesinin ve yüksek teknoloji ithalinin sağlanmasıdır²¹¹.

Anayasamızın 73'üncü maddesinde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde Kanunun belirttiğı yukarı ve aşağı sınırlar içinde değışiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir. Anayasamızın 90'ıncı maddesinin son fıkrasına göre, usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. Milletlerarası andlaşmalar imzalanmadan önce çeşitli müzakerelerden geçerek imza aşamasına gelmektedir. Milletlerarası anlaşmalar bazen uzun süren görüşmelerden sonra parafe edilmekte ve sonra imzalanmaktadır. Bazı anlaşmaların görüşme aşamasında ihtilaflar nedeniyle görüşmeler kesilmekte bu nedenle görüşmelere ara verilmekte, ancak daha sonra Akit Devletlerin ihtilaf konusu sorunları halletmelerini müteakiben anlaşmalar parafe edilmektedir. Dolayısıyla, andlaşmalar önce parafe edilmekte sonra imzalanmaktadır²¹².

3.3.4. Model Anlaşmalarda Yöntem Seçenekleri

3.3.4.1. İstisna Yöntemi

İstisna yöntemi tek taraflı ve iki taraflı vergi anlaşmalarında kullanılabilir. Tek taraflı önleme yöntemi ile dış ülkelerde yatırım yapan müteşebbislerin elde ettikleri gelir, ikamet edilen devlet tarafından istisnaya tabi tutulmaktadır. Bu tür istisna, bütün gelir unsurları için değıl, sadece yabancı işyerlerinin sınai ve ticari kazançlarına, dış ülkelerde bulunan gayrimenkul gelirlerine, yerli şirketlerin dış ülkelere elde ettiğı temettülere uygulanır. Vergi anlaşması bulunmayan hallerde devletlerin iç hukuki düzenlemelerinde kullanılan bu yöntemin geniş ve tam anlamıyla uygulanması, devletlerarasında imzalanmış iki taraflı vergi anlaşmalarında görölmektedir. Her iki

²¹¹ A. Feridun Güngör, **a.g.m.**, s.34.

²¹² Levent Başak, **a.g.m.**, (*ÇVÖA Yürür. Girme Prosedür.*), s.85.

durumda da, bu yöntemin uygulanması yabancı kaynaklı yatırımcı için kaynak ülkede vergi eşitliği ve rekabet olanağı sağlamaktadır²¹³.

İstisna yönteminde, münhasır etki yaratmayan anlaşma kuralları uyarınca, kaynak devletin vergilendirme yetkisine bağlanan gelir ve servet unsurları ikametgâh devletinde hesaplanan vergi matrahına dâhil edilmemektedir. İstisna yönteminin uygulanması, UÇV'nin ortadan kaldırılması için tek başına yeterli olmayan ve dolayısıyla istisna yöntemi (veya mahsup yöntemi) ile tamamlanması zorunlu olan bir bağlama kuralının varlığına dayanmaktadır. Ancak, vergilendirme yetkisini kullanma hakkını münhasıran kaynak devletine tanıyan bağlama kuralları yarattıkları sonuç itibariyle bir fark yoktur. Her iki sistem de, sonuçta kaynak devletin belirli bir gelir unsurunu münhasıran vergilendirmesine yol açmaktadır. İstisna yönteminin uygulanması, anlaşma hükümleri ile kendisine vergilendirme yetkisi tanınan devletin bu yetkisini fiili olarak kullanıp kullanmadığına kural olarak bağlı değildir. Ancak, Akit Devletler, belirli gelir unsurlarının vergi dışı kalmasını önlemek üzere aksini kararlaştırabilirler. İstisna yöntemi, tam ve artan oranlı istisna yöntemleri olmak üzere iki çeşittir²¹⁴:

Tam istisna yönteminde, kaynak devletinde vergilendirilebilen gelir unsurlarının ikametgâh devletinde hiç hesaba katılmamakta, vergi matrahına dâhil edilemeyen bu gelir unsurları matraha uygulanacak oranın belirlenmesinde göz önünde tutulmamaktadır.

Artan oranlı istisna yönteminde, kaynak devletinde vergilendirilebilen gelir unsurlarının miktarı, ikametgâh devletinde matraha dâhil edilmemekle birlikte, kalan matraha uygulanacak vergi oranının belirlenmesi bakımından hesaba katılmalıdır.

²¹³ Ali Çiçen ve Nuray Serdaroğlu Erbil, “ÇVÖ Yöntemleri ve Temettü, Faiz, Gayrimaddi Hak Bedeli Kapsamında Vergi Anlaşmalarında Korumalı Mahsup”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 362, Ekim 2011, s.37.

²¹⁴ Billur Yaltı Soydan, **a.g.m.**, (*UÇV Ortadan Kal. Yöntemleri*), s.72.

3.3.4.2. *Mahsup Yöntemi*

Mahsup yöntemi, istisna yöntemine göre daha çok tercih edilmektedir. Bunun en önemli sebebi, devletlerin vergilendirme yetkilerini mümkün olduğunca genişletme eğilimleridir²¹⁵.

İstisna yönteminde konu vergi matrahı iken, mahsup yönteminde konu verginin kendisidir. İkametgâh devleti, kaynak devletinde vergilendirilebilen bir gelir unsurunu vergi matrahına dâhil ederek vergisini hesaplamaktadır; ancak kaynak devletinde anlaşmada yer alan bağlama kuralları uyarınca ödenen vergiyi kendi vergisine mahsup etmektedir. Mahsup yöntemi, tam ve normal mahsup yöntemleri olmak üzere iki çeşittir²¹⁶:

Tam mahsup yönteminde, ikametgâh devletinde de vergilendirme konusu olan gelir ve servet unsurları için kaynak devletinde ödenen verginin tamamı, ikametgâh devletinde ödenecek vergiden indirilmektedir. Bu açıdan, indirim konu olan verginin ikametgâh devletinin vergisinin yabancı kaynaklı vergi konusuna düşen kısmını aşp aşmadığına bakılmamaktadır.

Normal mahsup yönteminde ise, kaynak devletinde ödenen vergi ancak ikametgâh devletinde toplam gelir üzerinden hesaplanan verginin yabancı kaynaklı gelire isabet eden kısmı kadar indirim konu olmaktadır. İkametgâh devletinin vergisinin bu dilimini aşan miktar toplam vergiden indirilmemektedir.

3.3.4.3. *Korumalı Mahsup Yöntemi*

UÇV'nin ortadan kaldırılması için uygulanacak yöntemin seçimi, bir ülkenin genel vergi politikasına ve vergi sisteminin yapısına bağlıdır. Ancak, vergi anlaşmasına taraf olan *kaynak devletinin, yatırımın ülkeye çekilmesi ve kalkınmanın sağlanması amacıyla vergi teşvikleri uygulaması halinde, ikametgâh devletinin seçtiği yöntem özel bir önem kazanmaktadır. İkametgâh devletinde istisna yöntemi uygulanmadığı takdirde, kaynak devletinin diğer Akit Devlet mukimlerine sağladığı düşük vergi oranları veya*

²¹⁵ Ali Çiçen ve Nuray Serdaroğlu Erbil, **a.g.m.**, s.37.

²¹⁶ Billur Yaltı Soydan, **a.g.m.**, (*UÇV Ortadan Kal. Yöntemleri*), s.73.

vergi istisnaları gibi teşvikler bertaraf edilmektedir. İkametgâh devletinde mahsup yönteminin kullanılması, kaynak devletinde yabancı yatırımcılara tanınan çıkarların yatırımcı yerine ikametgâh devletine aktarılmasına sebep olmaktadır. Bu durumda vergi gelirleri kaynak devletinden ikametgâh devletinin hazinesine kaymaktadır. Mahsup yönteminin uygulanması yabancı gelirler için kaynak devletinde vergi ödenmesine bağlı olduğundan, gelirin elde edildiği devlette teşvikler nedeniyle teşviklerin ortadan kaldırılmasını önlemek üzere mahsup yönteminin bir uzantısı olan korumalı mahsup önerilmektedir. Bu yöntem, kaynak devletinde ödenmesi öngörülen, fakat istisna veya oran indirimi yoluyla ödenmeyen verginin ödendiği varsayılarak, hesaben mahsup edilmesidir. Yöntem, esas olarak çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması amacına hizmet etmemektedir; kaldı ki kaynak devletinde vergilendirme yapılmamış olduğundan ortada bir UÇV sorunu da yoktur. Burada ikametgâh devleti, kaynak devletinin teşviklerini, dolayısıyla vergilendirme yetkisini tanımaktadır. Bu açıdan, korumalı mahsubun istisna yönteminin özel bir şekli olduğu söylenebilir²¹⁷.

Korumalı mahsup her türlü vergi istisna ve indirimi için değil sadece önceden belirlenmiş belli şartları (özellikle yatırımların teşviki) sağlayanlar için kabul edilmektedir. Diğer taraftan, gelişmiş bir ülkeyle gelişmekte olan bir ülke arasında yapılan anlaşmalarda, sermaye hareketlerinin ve yatırımların yönüne göre, korumalı mahsubun tek taraflı olarak; özellikle gelişmekte olan ülke teşviklerinin korunması maksadıyla verilmesi de uygulamada tercih edilmektedir²¹⁸.

Korumalı mahsup, gelişmekte olan ülkeden elde edilen bütün gelir unsurlarına uygulanabileceği gibi (tam korumalı mahsup), sadece belirli gelir unsurlarına da uygulanabilir (kısmi korumalı mahsup). Öte yandan, korumalı mahsubun kötüye kullanılmasını önlemek üzere bazı sınırlamaların getirilmesi mümkündür. Bu sınırlama genellikle, gelişmekte olan ülkenin korumalı mahsuba konu olacak vergilere dayanak teşkil eden teşvik mevzuatının anlaşmada belirlenmesi şeklinde olmaktadır. Bu çerçevede, teşvik yasalarının ismen tespiti de başvuru yöntemlerinden biridir. Bazı

²¹⁷ Billur Yaltı Soydan, **a.g.m.**, (*UÇV Ortadan Kal. Yöntemleri*), s.74.

²¹⁸ Ali Çiçen ve Nuray Serdaroğlu Erbil, **a.g.m.**, s.37.

durumlarda, korumalı mahsubun uygulama süresi (10 yıl gibi) anlaşmada belirlenmektedir²¹⁹.

3.3.5. OECD Modelinde Yöntem Seçenekleri

OECD modelinde, UÇV'nin ortadan kaldırılması için uygulanacak yöntemler iki seçenek olarak düzenlenmiştir: artan oranlı istisna yöntemi ve normal mahsup yöntemi. Akit Devletler bu iki yöntemlerden birini seçme konusunda özgür bırakılmışlardır. Her iki Akit Devlet de, Modelde iki ayrı madde halinde düzenlenen yöntemlerden sadece birini uygulama konusunda anlaşabilecekleri gibi, ikisi de farklı yöntemler uygulamayı tercih edebilir ve bazı gelir unsurları için istisna, bazıları içinse mahsup yönteminin kullanılmasını isteyebilirler. Model metninde, yöntemler genel olarak düzenlenmiş, ayrıntıya ilişkin konular özellikle istisna veya mahsup miktarının hesaplanması iç hukuka bırakılmıştır. Ancak, taraf devletler, bu konulara ilişkin düzenlemelerin anlaşmaya konulmasına karar verebileceklerdir²²⁰.

3.3.5.1. Artan Oranlı İstisna Yöntemi

OECD Modeline göre, bir Akit Devlet mukiminin anlaşma hükümleri çerçevesinde diğer Akit Devlette vergilendirilebilen gelir veya serveti, ikametgâh devletince vergiden istisna edilecektir. İkametgâh devleti, bu kişinin kalan gelir veya servetine uygulanacak vergi oranının belirlenmesinde, vergiden istisna edilen gelir veya servet miktarını da hesaba katabilecektir. İstisna yönteminin, vergilendirme yetkisi ikametgâh devleti ile kaynak devleti arasında paylaştırılan temettü ve faizler için de uygulanması halinde, ikametgâh devleti vergilendirme yetkisini kullanmamaktadır. Bu nedenle artan oranlı istisna yöntemi normal mahsup yöntemi ile tamamlanmıştır. Modelin düzenlenmesine göre, temettü ve faizler için kaynak devletinde ödenen vergi, ikametgâh devletinin vergisine mahsup edilecektir; fakat mahsup miktarı, ikametgâh devletinin bu gelire düşen vergisini aşamayacaktır. Model Şerhinde, istisna yönteminin uygulanmasında ortaya çıkabilecek sorunlar belirlenmiştir. Bunların özümlemesi iki

²¹⁹ Billur Yaltı Soydan, **a.g.m.**, (*UÇV Ortadan Kal. Yöntemleri*), s.75.

²²⁰ Billur Yaltı Soydan, **a.g.m.**, (*UÇV Ortadan Kal. Yöntemleri*), s.75.

şekilde sağlanabilmektedir. Birincisi, taraf devletlerin anlaşmada herhangi bir özel düzenleme yapmamaları halinde, bu sorunların devletlerin iç hukuk hükümlerine göre çözümlenmesidir. Ancak, iç hukukta istisna yöntemine ilişkin düzenleme bulunmadığı takdirde karşılıklı anlaşma usulüyle çözüm bulmak zorunlu olacaktır. İkincisi, taraf devletlerin bu konuları iç hukuk düzenlemelerine bırakılmayıp anlaşmada özel düzenleme yaparak çözümlmeyi tercih etmeleridir. İstisna yönteminin uygulanması, kural olarak kaynak devletinde vergilendirmenin fiilen yapılmasına bağlı değildir. UÇV Anlaşmalarının tanıdığı vergilendirme yetkisini kullanma hakkı, kaynak devletinde hüküm bulunmadığından veya hata ya da zamanaşımı gibi nedenlerle kullanılmayabilir. Dolayısıyla, ikametgâh devletinin istisna yöntemini uygulaması, bu gelir veya servet unsurunun vergi dışı kalmasına yol açabilir. Bu durumun önlenmesi için taraf devletler, istisna yöntemi uygulamasını diğer devlette fiilen vergilendirme koşuluna bağlamayı kararlaştırabilirler. İkametgâh devletinde istisnaya tabi tutulacak miktar, bu devletin iç hukuk hükümlerine göre belirlenen miktardır. Ancak, kaynak devletinin iç hukukundaki farklı düzenlemeler nedeniyle, bu miktar ikametgâh devletinde vergilendirilen miktardan farklı olabilir. Normal olarak istisna edilecek miktar, gayrisafi gelirden indirilebilir giderler düşüldükten sonra kalan miktardır. Bazı devletler, vergi matrahını ek indirimler uygulayarak belirlemektedirler. Ek indirimlerin uygulanması ile istisna miktarının ne olacağı sorun yaratabilmektedir. Bir örnekle durum daha açık olarak görülebilecektir²²¹:

Tablo 8: İstisna Yöntemi Örneği

Yurtiçi gelirler (net)	100
Yurtdışı gelirler (net)	100
Toplam gelir	200
Sigorta primleri	(20)
Net gelir	180
Kişisel ve aile indirimleri	(30)
Vergi matrahı	150

Burada sorun hangi miktarın vergiden istisna edileceğinin belirlenmesidir. Bazı seçenekler şunlardır:

²²¹ Billur Yaltı Soydan, **a.g.m.**, (*UÇV Ortadan Kal. Yöntemleri*), s.77.

- Net yurtdışı gelirlerin tamamı (100) istisna edilebilir. Bu durumda ikametgâh devletinde vergilendirilecek gelir 50’dir.
- Sigorta primlerinin indirilmesinden sonra kalan net gelirin, gelirlerin birbirine oranına göre yarısı (90) istisna edilebilir. Dolayısıyla, ikametgâh devletin vergisi 60’lık gelir üzerine uygulanabilecektir.
- Kişisel ve aile indirimlerinden sonra kalan vergi matrahının, gelirler arasındaki oranına göre yarısı (75) istisna edilebilir. Bu durumda ikametgâh devleti 75’lik geliri vergilendirecektir.
- Başka tercihlere dayalı miktarlar da belirlenebilir.

Devletlerarasındaki yasal farklılıklar nedeniyle, ortak bir çözümden ziyade konunun taraf devletlerin iç hukuklarına ya da görüşmeler sırasında ortaya koyacakları tercihlere bırakılması uygun bulunmuştur. Bu nedenle, anlaşma imzalayan devletler istisna miktarının belirlenmesine ilişkin özel düzenleme yapabileceklerdir. Bir Akit Devlet mukimi, faaliyetlerini sürdürdüğü diğer devlette gelir elde edebileceği gibi zarar da edebilir. Devletlerin diğer devlette meydana gelen zararlara yönelik işlemleri farklılık göstermektedir. Bazı devletler, ikametgâh devleti olarak, diğer devlette bulunan işyerlerinden ve taşınmaz varlıklardan doğan zararların indirilmesine izin vermemektedir. Bunun nedeni, diğer devlette doğan bu zararların yine bu devlette ileriki yıllarda elde edilebilecek gelirden mahsup edilebilme olanağıdır. Devletler, çifte zarar mahsubuna yol açmamak için diğer devlette doğan zararlarla kendi ülkelerinde elde edilen gelir arasında bağlantı kurmamayı tercih etmektedirler. Bazı devletler de, aksine işlem yapmaktadır. Ulusal düzenlemelerdeki farklılıklar nedeniyle konuya ilişkin düzenlemeler taraf devletlerin iradesine bırakılmıştır. Bazı ülkelerin vergi yasalarında vergilendirme için gelirin belirli sınırları aşması koşulu aranmaktadır. Yabancı kaynaklı gelir ile yurtiçi gelirlerin toplamı bu sınırı aşmakta iken, yurtdışı gelirlerin istisna edilmesi nedeniyle sınırın altına düşüldüğü hallerde alınacak önlemler için taraflar anlaşmaya özel düzenleme koyabilirler²²².

²²² Billur Yaltı Soydan, **a.g.m.**, (*UÇV Ortadan Kal. Yöntemleri*), s.78.

3.3.5.2. Normal Mahsup Yöntemi

OECD Modeline göre UÇV'nin ortadan kaldırılabilmesi için uygulanabilecek ikinci seçenek normal mahsup yöntemidir. İkametgâh devleti, mukimlerinin diğer devlette vergilendirilebilen gelirleri için bu devlete ödedikleri vergiyi kendi vergisine mahsup edecektir. Ancak, bu halde azami mahsup miktarı, ikametgâh devletinin bu gelire düşen vergi miktarıdır. Normal mahsup düzenlemesi, aynı zamanda servet vergisi için de geçerlidir. İkametgâh devleti, kaynak devletinde ödenen servet vergisini kendi servet vergisinden indirecektir. Anlaşmanın kaynak devlete vergilendirme yetkisini münhasıran kullanma hakkı tanıdığı durumlarda, ikametgâh devletinin bu gelir ve servet unsurlarını vergiden istisna etmesi gerekmektedir. İstisna yöntemi uygulanan gelir ve servet unsurları, kalan gelir ve servete uygulayacak vergi oranının belirlenmesinde göz önünde tutulabilecektir. İstisna yönteminde olduğu gibi, mahsup yöntemine ilişkin düzenleme genel kuralları ortaya koymaktadır. Ayrıntılar taraf devletlerin iç hukuklarına bırakılmıştır: ancak taraflar, anlaşmaya özel hükümler koyabilirler²²³.

İkametgâh devletinde mahsup edilecek yabancı vergi normal olarak kaynak devletinde ödenmiş olan vergidir. Ancak gelirin hesaplanmasına ilişkin yöntemlerdeki farklılıklar veya kur farkları gibi nedenler dolayısıyla sorunlar çıkabilir. Azami mahsup miktarını belirlemek için yurtdışı gelirlerin toplam gelire oranı, toplam gelir üzerinden hesaplanan toplam vergiye uygulanır. Bir diğer yöntem, toplam gelire uygulanan vergi oranının yurtdışı gelirlere uygulanmasıdır. Zarar mahsuplarına ilişkin olarak istisna yönteminde ortaya çıkan sorunlar mahsup yöntemi içinde geçerlidir. Zarar mahsupları veya ikametgâh devletindeki indirimlerin bu devlette vergilendirilecek geliri azaltması veya ortadan kaldırması hallerinde, mahsup edilemeyen verginin ileriki yıllara aktarılıp aktarılamayacağı da devletlerin iradelerine bırakılmıştır. Kaynak devletinde vergi teşvikleri dolayısıyla vergilendirme yapılmamasından veya düşük oranda vergi uygulamasından doğan mahsup sorunları, Model metninde düzenlenmeksizin şerhte ele alınmıştır. İkametgâh devletinde mahsup yönteminin kullanılması halinde, kaynak devletinin bu devlet mukimlerine tanıdığı vergi teşviklerinin ortadan kaldırılması, taraf

²²³ Billur Yaltı Soydan, **a.g.m.**, (*UÇV Ortadan Kal. Yöntemleri*), s.78.

devletlerin anlaşma görüşmelerinde çözümleyecekleri bir sorun olarak değerlendirilmiştir²²⁴.

Taraf devletlerin başvurabilecekleri çözümler şu şekilde sıralanmaktadır:

- İkametgâh devleti, kaynak devletinin -vergi teşvikleri bulunmadığı takdirde- yasalarına veya anlaşma hükümlerine göre (mad.10-11) uygulayacağı vergi miktarını, kendi vergisine mahsup edebilir,
- Kaynak devletinde ödenmeyen vergiye karşılık olarak, belirli bir yüzdeye göre tespit miktarı kendi vergisinden indirebilir,
- Kaynak devletinde vergi teşvikine konu geliri vergisinden istisna edebilir.

OECD Modeli, böylece anlaşmaya taraf alan devletlerden birinin gelişmekte olan ülke durumunda olması halinde ortaya çıkan sorunların korumalı mahsup yöntemi veya istisna yöntemiyle çözümlenmesini önermektedir²²⁵.

3.3.6. UN Modelinde Yöntem Seçenekleri

UN Modelinde, OECD Modelinde olduğu gibi artan oranlı istisna yöntemi ve normal mahsup yöntemi önerilmektedir. Model, her iki düzenleme için OECD Modelinin hükümlerini aynen tekrar etmektedir (UN, mad. 23 A ve 23 B). Model, servetin vergilendirilmesini tarafların iradesine bıraktığından, bu düzenlemelerde de servetle ilgili parantez içine alınmıştır. Modelin bir diğer farklılığı, kaynak devletinin sınırlı vergilendirme yetkisine konu olan gelir unsurlarına ilişkin mahsup düzenlemesindedir. Model, bu tür gelir unsurlarına OECD Modelinden farklı olarak gayri maddi hak bedellerini de kattığından, bu farklılık mahsup düzenlemesine de yansımıştır. Dolayısıyla, ikametgâh devletinin kaynak devletinde temettü, faiz ve gayri maddi hak bedelleri için ödenen vergileri kendi vergisine mahsup etmesi gerekmektedir. *UN Modeli bakımından dikkat çeken konu, gelişmekte olan ülkeler tarafından uygulanan vergi teşviklerinin ikametgâh devletindeki mahsup yöntemi ile ortadan kaldırılması sorununun Model metni içinde çözümlenmemiş olmasıdır.* Oysa bu sorun, Uzman Grubunun birçok toplantısında ayrıntısıyla tartışılmış ve özellikle korumalı

²²⁴ Billur Yaltı Soydan, **a.g.m.**, (UÇV Ortadan Kal. Yöntemleri), s.79.

²²⁵ Billur Yaltı Soydan, **a.g.m.**, (UÇV Ortadan Kal. Yöntemleri), s.80.

mahsup olmak üzere çeşitli çözümler üzerinde durulmuştur. Bu yöntemin hükme bağlanmamış olması ve taraf devletlerin görüşmeler sırasında çözümleyecekleri bir sorun olarak değerlendirilmesi dikkat çekicidir²²⁶.

²²⁶ Billur Yaltı Soydan, **a.g.m.**, (*UÇV Ortadan Kal. Yöntemleri*), s.80.

4. VERGİ ANLAŞMALARININ İÇ HUKUKUMUZDAKİ YERİ VE VERGİ ANLAŞMALARINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR

4.1. Vergi Anlaşmalarının İç Hukuk Karşısındaki Durumu

1982 Anayasası'nın uluslararası anlaşmalarla ilgili 90. maddesine göre, devlet maliyesi bakımından bir yüklenme gerektiren ve Türk yasalarına değişiklik getiren anlaşmaların onaylanması yasa ile uygun bulunmasına bağlıdır. Uluslararası vergi anlaşmaları vergilendirme yetkisini sınırlandırdığı için vergi yasalarında değişiklik yapmakta ve çoğu kez devlet maliyesi yönünden bir yüklenme getirmektedir. Anayasa'nın vergilerin yasallığı ilkesini öngören 73. maddesi ile uluslararası anlaşmaları düzenleyen 90. maddesi birlikte değerlendirildiğinde vergilendirmeye ilişkin hüküm taşıyan bütün anlaşmaların onaylanmalarının yasa ile uygun bulunması gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır²²⁷.

Anayasanın 90. maddesi ve 244 sayılı Kanun²²⁸ çerçevesinde, akit altına alınan ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konan anlaşma hükümleri yasa hükmündedir. ***Uluslararası vergi anlaşmalarında, Türk vergi kanunlarına aykırı hüküm bulunduğunda ise uluslararası anlaşma hükmü geçerli olmaktadır***²²⁹.

Anayasa'nın 90. maddesinin 5. fıkrasında “Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası antlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık bakımından Anayasa Mahkemesine başvurulamaz.” denilmektedir. Bu ifadelerden anlaşıldığı gibi, vergi kanunlarımıza aykırı, uluslararası vergi antlaşmaları yapılabilir; bunlar için Anayasa Mahkemesi'ne başvurulamaz ve Türk mahkemelerinde hâkimler ile vergi ihtilaflarının çözümlendiği vergi yargı organları, bu tür antlaşmalar kanunlara aykırı olsa dahi karar verirken, uluslararası vergi antlaşmalarını uygulamak zorundadırlar²³⁰.

²²⁷ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **a.g.e.**, s.61.

²²⁸ 11.06.1963 tarih ve 11425 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

²²⁹ Hesap Uzmanları Derneği, **a.g.e.**, s.464.

²³⁰ Şerafettin Aksoy, **a.g.e.**, s.13.

T.C. Anayasası'nın 90'ıncı maddesinin son fıkrası hükmüne göre, usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası antlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. Kanunların zaman bakımından uygulanması kriterinden hareketle sonra çıkan kanun aynı alandaki önce çıkan kanun hükümlerini ortadan kaldıracaktır. Uygulamada, aynı konuda daha önce çıkan bir kanun ile yapılan düzenlemeye tamamen zıt bir kanun çıkarılması halinde sonra çıkarılan kanun ile önceki kanun hükümleri kendiliğinden ortadan kalkacaktır. Ancak, yeni çıkarılan kanuna hüküm eklenerek bu kanuna aykırı olan mevzuat hükümleri sayılma yöntemiyle belirtilerek yürürlükten kaldırıldığı madde bazında düzenleme yoluna gidilmektedir. Yine temel hukuk kaideleri açısından özel nitelikteki kanunlar (veya madde hükümleri) genel nitelikteki hükümlerin uygulanmasına engel olur; özel nitelikteki kanun hükümleri genel kanun hükümlerini zımnen yürürlükten kaldırır. Özel nitelikteki hükümler genel hükümlerden önce yürürlüğe girmiş olsa dahi durum değişmeyecektir. *Buna göre, milletlerarası antlaşmalar kanun hükmünde olduğu ve özel nitelikteki bir kanun ile yürürlüğe konulduğu için Türk vergi kanunlarına nazaran öncelikle uygulanması gereken bir uluslararası normdur*²³¹.

Ayrıca uluslararası anlaşmaların yapılmasına dayak teşkil eden 244 sayılı Kanun gereğince, uluslararası anlaşmalar için gerekli görüşmeleri yapmak, bu anlaşmalara ön imzayı atmak, belgeleri imzalamak, onaylamak, onaylama belgelerini verip almak ya da uluslararası kuruluşlara bırakmak hep *yürütme organınca kullanılan yetkililerdir*. Anayasada cumhurbaşkanı deyiminin kullanılmış olması bu konularda devleti başka devletlere karşı temsil eden makamın cumhurbaşkanı oluşundandır²³².

Türkiye'ye en çok yabancı yatırım yapan ülkeler OECD ülkeleridir (A.B.D., Almanya, Avustralya, Avusturya, Belçika, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Estonya, Finlandiya, Fransa, Hollanda, İngiltere, İrlanda, İspanya, İsrail, İsveç, İsviçre, İtalya, İzlanda, Japonya, Kanada, G.Kore, Lüksemburg, Macaristan, Meksika, Norveç, Polonya, Portekiz, Slovak Cumhuriyeti, Slovenya, Şili, Türkiye, Yeni Zelanda, Yunanistan). Bu nedenle, Türkiye'nin ileriki yıllarda OECD ülkeleri ile imzalayacağı vergi anlaşmalarını artırması gerekecektir. Ancak, OECD ülkeleri ile anlaşma

²³¹ Levent Başak, **a.g.m.**, (ÇVÖA Yürür. Girme Prosedür.), s.79.

²³² Mümtaz Soysal, **100 Soruda Anayasanın Anlamı**, İstanbul, Gerçek Yayınevi, 1969, s.305.

imzalanırken, bu ülkeler içerisinde ekonomik durumu nispeten daha az iyi olan Türkiye'nin vergilendirme yetkilerini en az kısıtlayan ve vergi gelirlerinde fazla azalmaya neden olmayacak şekilde anlaşmalara şerh konulmalıdır. Türkiye ilk olarak Avusturya ile imzaladığı vergi anlaşmasının 1973 yılında yürürlüğe girene kadar gerek ulusal gerekse uluslararası mükerrer vergilemeyi iç mevzuat hükümlerinde yer alan çeşitli düzenlemelerle önlemeye çalışmaktaydı. Türk vergi mevzuatı hükümlerinde mükerrer vergilemeyi önleyen iki düzenleme bulunmaktadır: 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun (GVK'nın) 123'üncü maddesi ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK'nın) 33'üncü maddesi. Ancak, mezkûr madde hükümleri Türkiye'de tam mükellefiyet esasında vergilendirilecek olan gerçek kişi ve kurumların mükerrer vergilendirilmesinin belirli ölçülerde önüne geçmekte, uluslararası mükerrer vergilemenin önlenmesinde etkisiz kalmaktadır. Ayrıca söz konusu madde düzenlemeleri ile Türkiye'de tam mükellefiyet esasında vergilendirilen gerçek kişi ve kurumların Türkiye ile yurt dışında vergilendirilmesinde optimum bir vergileme düzeyi yakalanamamakta bu durum ise Türkiye'nin aleyhine sonuçlar doğurmaktadır. Diğer yandan, yurt dışı bağlantıları fazla olan tam mükelleflerin yurt dışı faaliyetleri hakkında yeterli bilgilere ulaşılması mevcut mevzuat hükümleri dairesinde mümkün olamamaktaydı. Kanun hükümlerinin bu eksikliğinin fark edilmesi üzerine uluslararası alanda ortaya çıkan mükerrer vergileme sorunları günümüzde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ile çözümlenmeye çalışılmaktadır²³³.

OECD modeli esas alınarak uygulanan uluslararası vergi anlaşmaları ülkemizde yürütme organı tarafından yapılmakta ve yasama organının onayına sunulmaktadır. Söz konusu anlaşmaların yürürlüğe girebilmesi için Cumhurbaşkanı onayına sunulmalıdır. Bu şekilde yürürlüğe giren anlaşmalar hukuken kanun hükmünde sayılmaktadır ve anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesi'ne başvurulamaz²³⁴.

Günümüzde, uluslararası mükerrer vergileme genellikle Türkiye ile diğer ülkeler arasında ikili vergi anlaşması imzalanmak suretiyle çözümlenmeye çalışılmaktadır. Bu doğrultuda ilk vergi anlaşması 03.11.1970 tarihinde Avusturya ile

²³³ Levent Başak, **a.g.m.**, (*ÇVÖA Yürür. Girme Prosedür.*), s.82.

²³⁴ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2007, s.40.

imzalanmıştır. Avusturya anlaşması ile ilgili müzakereler ise 22.01.1968 tarihinde başlamıştır. Bu da göstermektedir ki, Türkiye'nin 1960'lı yılların ikinci yarısından sonra mükerrer vergilemenin önlenmesine yönelik çabalarına uluslararası alanda önemli değişiklikler olmuş; uluslararası çifte vergilemenin önlenmesi için ikili vergi anlaşmaları imzalanması yoluna gidilmiştir. Türkiye çifte vergilemenin önlenmesi amacıyla imzaladığı vergi anlaşmalarında genellikle OECD Modelini esas almaktadır. Ancak, OECD Model Anlaşması gelişmiş ülkeler arasında imzalanan anlaşmalarda geçerli olduğundan her iki Akit Devletin de gelişmiş ülke olması durumunda model anlaşmaya sıkı sıkıya bağlı kalınmakta ve bu model yapılan anlaşmalarda fazla değişikliğe uğramamaktadır. Ancak, anlaşmanın taraflarından birisinin gelişmekte olan bir ülke olması halinde model anlaşmaya birebir sadık kalınması halinde anlaşma hükümleri gelişmekte olan ülkeler için önemli tavizler vermesini gerektirecek kadar ağır hükümler taşımaktadır. Bu nedenlerden ötürü, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında OECD Modeli esas alınarak imzalanan milletlerarası vergi anlaşmalarına gelişmekte olan ülkeler tarafından önemli şerhler koyulmakta ve esasta ikametgâh ülkesinin vergileme haklarını düzenleyen hükümler yumuşatılarak kaynak devlete de vergileme hakkı tanınmaktadır. Ayrıca, bazı gelirlerin vergilendirilmesinde direkt kaynak devlete vergileme hakkı tanıyan hükümlere de sıkça yer verilmektedir. Böylece akit devletlerin birisinde elde edilen gelir, gelirin doğduğu kaynak ülkede de vergilendirilme imkânına kavuşmaktadır²³⁵.

OECD Model Anlaşmasının sakıncalı hususlarının farkına varan Türkiye, uluslararası mükerrer vergilemenin önlenmesi için vergi anlaşması imzalanması gerektiğini fark etmesi ile birlikte bir başlangıç ve hazırlık olmak üzere, OECD Model Anlaşmasından esinlenmek suretiyle bir taslak meydana getirmiş bu metin 1969 yılında Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından Türkçe-İngilizce ve Fransızca olmak üzere yayımlanmıştır²³⁶.

Böylece uluslararası vergi literatüründe OECD Model Anlaşması ve UN Model Anlaşması metinlerinin bazı hükümlerinin birleştirilmesi ve değiştirilmesi suretiyle gelişmekte olan ülkelerin haklarının korunmasına yönelik olarak Türk Modeli

²³⁵ Levent Başak, **a.g.m.**, (*ÇVÖA Yürür. Girme Prosedür.*), s.83.

²³⁶ Selahattin Tuncer, **a.g.e.**, s.199.

geliştirilmiştir. *Türk Modelinin en önemli özelliği, bazı gelirlerin vergilendirilmesi hakkını kaynak devlete vermesidir.* Bu yönüyle Türk Modeli OECD ve UN Modelinden önemli ölçüde farklı hükümler içermektedir. Türkiye'nin Avusturya Cumhuriyeti ile imzaladığı milletlerarası vergi anlaşmasında Türk Modeli kullanılmıştır. Ancak, şunu hemen belirtelim ki Avusturya Anlaşmasında büyük ölçüde OECD Model Anlaşması esas alınmıştır. Ayrıca, UN Modelinin gelişmekte olan ülkelerin lehine olan hükümlerinden de yararlanılmıştır. Bu şekilde Türk Modeli bir sentez niteliğinde Avusturya Anlaşmasına uygulanmıştır. Diğer ülkelerle imzalanan anlaşmalarda da Türk Modeli kullanılmıştır²³⁷.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları, anlaşmaya taraf olan Akit Devletlerin her ikisinde de kazanç elde eden gerçek ve tüzel kişilerin elde ettikleri kazançların vergilendirilmesinde mükerrer vergilendirmeyi önlemek amacıyla imzalanmaktadır. Vergi anlaşmalarının temel amacı, mükerrer vergilendirmeyi önlemek olmakla birlikte gelişmekte olan ülkeler bu amacın yanında yabancı sermayenin ülkelerinde elde ettikleri kazançlar üzerinden daha fazla vergi almak için de vergi anlaşması imzalayabilmektedir. Vergi anlaşmasının gelişmekte olan bir ülke ile sermaye ihraç eden gelişmiş bir ülke arasında imzalanması halinde vergi anlaşmasının imzalanmasında ikinci amaç; birinci amacın önüne geçmektedir. Ancak, vergi anlaşmalarında kaynak ülkenin çıkarlarının maksimize edilmesi ile ülkeye yabancı sermaye girişi arasında ters bir orantının bulunduğu da göz ardı edilmemelidir. Bu nedenle, vergi anlaşmalarının imzalanmasında gerek mukim devletin gerekse kaynak devletin çıkarlarının korunması birinci hedef olmalıdır. Ülkeleri ikili vergi anlaşması imzalamaya iten bir diğer önemli sebep, ülkedeki kıt kaynakların optimum kullanımının sağlanmasıdır. Gelişmekte olan ülkelerde sermaye kıt işgücü boldur. Gelişmiş ülkelerde ise sermaye bol işgücü kıttır. İşte vergi anlaşmaları sayesinde sermayenin ve işgücünün hareketliliği artırılarak dünya kaynaklarının optimum kullanımı sağlanacaktır²³⁸.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme anlaşmaları Akit Devlet mukimi şahısların elde ettikleri kazançlar üzerinde optimum vergilemeyi sağladığı ölçüde başarılıdır. Hiç şüphesiz elde edilen kazançlar üzerindeki optimum vergilendirme Akit Devletlerin iç

²³⁷ Levent Başak, **a.g.m.**, (*ÇVÖA Yürür. Girme Prosedür.*), s.83.

²³⁸ Levent Başak, **a.g.m.**, (*ÇVÖA Yürür. Girme Prosedür.*), s.80.

mevzuat hükümlerinde yapılacak düzenlemeler ile de sağlanabilir. Ancak dünya genelinde özellikle çok uluslu şirketlerin etkinliğinin artmasına paralel olarak ülkelerin optimum vergileme alanındaki başarısızlıkları Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarını gündeme getirmiştir. Türkiye’de elde edilen kazançların optimum düzeyde vergilendirilmesini sağlamak üzere gerek GVK’da, gerekse KVK’da çeşitli müesseselere yer verilmiştir. Mesela; GVK’nın 123’üncü maddesindeki şartlar dâhilinde, gerçek kişilerce yabancı memleketlerde ödenen vergilerin mahsubuna imkân tanınmıştır. Aynı şekilde KVK’nın 33’üncü maddesindeki şartların gerçekleşmesi halinde, tam mükellefiyete tabi kurumlarca yabancı ülkelerde ödenen kurumlar vergisine eşdeğer vergi, Türkiye’de tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilecektir²³⁹.

GVK’nın 123’üncü ve KVK’nın 33’üncü maddelerinde yapılan düzenlemelerin ülkelerin iç mevzuat hükümlerini tam manasıyla yansıtmaması ve uluslararası vergi hukukundaki düzenlemelerin yine uluslararası hukuk kuralları dâhilinde çözüme kavuşturulması temel prensibinden hareketle mükerrer vergilendirmenin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ile çözümlenmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır. Gittikçe küreselleşen dünyada mükerrer vergilendirmenin sadece ülkelerin iç mevzuat hükümlerinde yapacakları lokal düzenlemelerle önlenemeyeceği de kuşku götürmez bir gerçektir. Türkiye’nin akdettiği Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları 31.05.1963 tarihinde kabul edilen 244 sayılı “Milletlerarası Antlaşmaların Yapılması, Yürürlüğü ve Yayımlanması ile Bazı Antlaşmaların Yapılması için Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesi Hakkında Kanun” hükümleri çerçevesinde imzalanmakta ve yürürlüğe girmektedir.

Uluslararası vergi anlaşmaları Türk Vergi Hukukunun temel ve zorunlu kaynaklarından biridir. Kanun gücünde olup yargı ve yürütme organlarını bağlayıcı niteliktedir²⁴⁰.

Uluslararası vergi antlaşmaları genellikle anayasaların verdiği yetki ile yürütme organlarınca yapılır ve yasama organlarının onayına sunulur²⁴¹.

²³⁹ Levent Başak, **a.g.m.**, (*ÇVÖA Yürür. Girme Prosedür.*), s.84.

²⁴⁰ Sadık Kırbaş, **a.g.e.**, s.44.

Anayasamızın 90. maddesinde, Milletlerarası Anlaşmalardan söz edilmektedir. Bu maddeye göre, devlet maliyesi bakımından bir yükümlülük getiren ve Türk yasalarında değişiklik yapan antlaşmaların onaylanması, bir yasa ile uygun bulunmalarına bağlı olmaktadır. Anayasamızın 104. maddesine göre, onaylamaya yetkili makam Cumhurbaşkanı'dır. Fakat Cumhurbaşkanı'nın bu yetkisini kullanabilmesi için, önceden TBMM'nin anlaşmayı bir yasa ile uygun bulması gerekmektedir. Bazı durumlarda, örneğin 90. maddenin 2. ve 3. fıkrasında yürütme organına, önceden bir yasayla uygun bulunma zorunluluğu olmadan anlaşmaları yürürlüğe koyma yetkisi verilmektedir. 1982 Anayasasının 90. maddesi, Türkiye'nin uluslararası vergi anlaşmalarıyla mali egemenliğinin sınırlandırılmasının anayasal dayanağını oluşturmaktadır. Bu konudaki kanuni dayanakta, 31 Mayıs 1963 tarihinde kabul edilen 244 sayılı "Milletlerarası Andlaşmaların Yapılması, Yürürlüğe Konulması ile Bazı Andlaşmaların Yapılması için Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesi Hakkında Kanun"²⁴²dur.

Türk vergi yasalarında, Vergi Usul Kanununda, çifte vergilendirmeyi önleyici nitelikte temel bir hüküm bulunmamaktadır. Usulüne uygun şekilde imzalanan ve TBMM'ce onaylanan ve uygun bulunan bir vergi anlaşmasının yasa gücünde olduğu ve devletin vergilendirme yetkisini sınırlandırdığı ve bu yüzden vergi anlaşmalarını, bir tür vergi yasası saymak ve Vergi Usul Kanununa bu konuya ilişkin hükümlerin konulmasının yararı büyük olacaktır²⁴³.

Türkiye'nin çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları, 244 sayılı Kanun hükümlerine göre ilgili ülkeyle yapılan görüşmeler sonrasında önce parafe edilmekte, daha sonra imzalanmakta, Meclisçe anlaşmanın onaylanmasının uygun bulunmasından sonra anlaşmalar Bakanlar Kurulunca onaylanmakta ve Resmi Gazetede yayımlanmaktadır.

Bir anlaşmanın iç hukukta Anayasaya aykırı bir durum yarattığı görülürse bunu önlemenin en sağlam yolu, Anayasaya aykırılığı gideren ve anlaşmanın iç hukuktaki etkilerini düzelten bir başka yasa çıkarmaktır. Anayasa anlaşmalara yasalardan üstün bir

²⁴¹ Akif Erginay, **a.g.e.**, s.22.

²⁴² Nami Çağan, **a.g.e.**, s.277.

²⁴³ Selahattin Tuncer, **a.g.e.**, s.171.

güç değil onlara eşit bir güç kazandırmıştır. İç hukukta ise, belli bir konudaki en son kural, aynı konuda daha önce çıkarılmış olan kuralın yerini alır²⁴⁴.

Ancak, anlaşmalarda yürürlüğe giriş tarihi, genel olarak, taraf olan devletlerin anayasal işlemlerin tamamlandığını birbirlerine bildirmesine ya da onay belgelerinin teatisine bağlanmaktadır²⁴⁵.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında yürürlük tarihi, hükümetlerin anayasal işlemlerin tamamlandığını birbirlerine bildirmelerine veya onay belgelerinin teatisine bağlanmıştır. Bildirim veya teati tarihleri ise Resmi Gazetede yayımlanmamaktadır. Bundan dolayı yürürlük tarihinin bilinebilmesi için ilgili bakanlıklardan bilgi alınması gerekmektedir. Anayasamız gereğince kanun hükmünde olan anlaşmaların yürürlük tarihlerinin kamuoyunca bilinmesi gereği aşikârdır. Anlaşma metninin Resmi Gazetede yayımlanması, yürürlük tarihi ve vergiler bakımından uygulamaya başlanacağı tarih konusunda yeterli olmamaktadır. Bu tarihlerin öğrenilmesi, ilgili bakanlıklardan bilgi alınması yoluyla olabilmektedir. Bu durum anlaşmaların teati veya bildirim tarihlerinin ve dolayısıyla yürürlük tarihlerinin kamuoyuna açıklanmamasından kaynaklanmaktadır²⁴⁶.

Normal olarak kanunlar Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girer. Ve kanunların Resmi Gazete tarihleri genellikle yürürlük tarihi olmaktadır. Türkiye’yi bağlayan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının belli hükümlerinin veya bütün hükümlerinin Türkiye Cumhuriyeti bakımından yürürlüğe girdiği tarihin bir Bakanlar Kurulu Kararı ile tespit edilerek Resmi Gazete’de yayınlanması gereklidir. Ancak, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında genellikle 27’nci maddede andlaşmanın yürürlüğe gireceği tarih özel olarak belirlenmiştir. Andlaşmanın yürürlüğe girebilmesi için andlaşmayı akdeden Akit Devletlerin, andlaşmanın onaylanması ile ilgili olarak anayasal işlemlerinin tamamlanması ve gerekli hukuki prosedürün nihayete ermesine müteakiben anayasal işlemlerin bittiğinin Akit devletler tarafından birbirine haber

²⁴⁴ Mümtaz Soysal, **a.g.e.**, s.307.

²⁴⁵ Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, **a.g.e.**, s.69.

²⁴⁶ Mithat Aktaş, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Teati veya Bildirim Tarihi ile Vergiler Bakımından Uygulama Başlangıcı”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 178, Haziran 1996, s.19.

verilmesi ve onay belgelerinin karşılıklı teyidinin yapılması gerekmekte ve son bildirimin yapılması ile birlikte andlaşma yürürlüğe girmektedir²⁴⁷.

Anayasamızın andlaşmanın onaylanması konusunda kabul ettiği genel kural, Türkiye Büyük Millet Meclisinin bir kanunla önceden verdiği mezuniyete dayanılarak onay işleminin Cumhurbaşkanınca yapılması olmakla beraber, Anayasamızın 90 ıncı maddesinin ikinci ve üçüncü fıkraları, bu kurala iki tür istisna getirmektedir. İkinci fıkraya göre, ekonomik, ticari veya teknik ilişkileri düzenleyen ve süresi bir yılı aşmayan anlaşmalar, Devlet Maliyesi bakımından bir yüklenme gerektirmemek, kişi hallerine ve Türklerin yabancı memleketlerdeki mülkiyet haklarına dokunmamak şartıyla, yayınlanma ile yürürlüğe konulabilir. Bu takdirde bu anlaşmalar, yayımlarından başlayarak iki ay içinde Türkiye Büyük Millet Meclisi’nin bilgisine sunulur. Anayasamızın 90’ıncı maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan istisna ise, yürütme organını TBMM’ye bilgi verme yükümlülüğünden de kurtarmakta, hatta bazı durumlarda bir andlaşmayı yayınlanmadan da yürürlüğe koyma imkânı vermektedir. Bu fıkraya göre, milletlerarası bir anlaşmaya dayanan uygulama andlaşmaları ile kanunun verdiği yetkiye dayanılarak ekonomik, ticari, teknik veya idari anlaşmaların TBMM’ce uygun bulunması zorunluluğu yoktur; ancak, bu fıkraya göre yapılan ekonomik, ticari veya özel kişilerin haklarını ilgilendiren andlaşmalar yayınlanmadan yürürlüğe konulamaz²⁴⁸.

Milletlerarası anlaşmalar imzalanmadan önce çeşitli müzakerelerden geçerek imza aşamasına gelmektedir. Milletlerarası anlaşmalar bazen uzun süren görüşmelerden sonra parafe edilmekte ve sonra imzalanmaktadır. Bazı anlaşmaların görüşme aşamasında ihtilaflar nedeniyle görüşmeler kesilmekte bu nedenle görüşmelere ara verilmekte, ancak daha sonra Akit Devletlerin ihtilaf konusu sorunları halletmelerini müteakiben anlaşmalar parafe edilmektedir. Dolayısıyla, anlaşmalar önce parafe edilmekte sonra imzalanmaktadır. 244 sayılı Kanunun “İmza Yetkisinin Verilmesi” başlıklı 1’inci maddesine göre, milletlerarası andlaşmaların parafe edilmesi, imzalanması veya nota teatisine konu teşkil etmesi veyahut bu andlaşmalara katılma bildirilerinin yapılması için Türkiye Cumhuriyetinin tereddütlerinin tayini ve bu

²⁴⁷ Levent Başak, **a.g.m.**, (*ÇVÖA Yürür. Girme Prosedür.*), s.88.

²⁴⁸ Ergun Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, 7.Bs., Ankara, Yetkin Basımevi, 2002, s.208.

temsilcilerin yetkilerinin tespiti, Bakanlar Kurulu Kararnamesiyle olmaktadır. Bu kararnamelerin, Resmi Gazete’de yayımlanması da söz konusu olmamaktadır²⁴⁹.

4.2. Vergi Anlaşmalarının Yapılışı-Yürürlüğe Girmesi ve Taraf Olunan Vergi Anlaşmalarının Genel İçeriği

T.C. Anayasasının milletlerarası anlaşmaları düzenleyen maddesi “Milletlerarası Andlaşmaları Uygun Bulma” başlığı altında 90’ıncı maddede düzenlenmiştir. 5170 sayılı Kanun ile değişik madde hükmü şu şekildedir²⁵⁰:

“Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve milletlerarası kuruluşlarla yapılacak anlaşmaların onaylanması, Türkiye Büyük Millet Meclisinin onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlıdır. Ekonomik, ticari veya teknik ilişkileri düzenleyen ve süresi bir yılı aşmayan andlaşmalar, Devlet Maliyesi bakımından bir yüklenme getirmemek, kişi hallerine ve Türklerin yabancı memleketlerdeki mülkiyet haklarına dokunmamak şartıyla, yayımlanma halinde yürürlüğe konabilir. Bu takdirde bu andlaşmalar, yayımlarından başlayarak iki ay içinde Türkiye Büyük Millet Meclisinin bilgisine sunulur.

Milletlerarası bir anlaşmaya dayanan uygulama anlaşmaları kanunun verdiği yetkiye dayanılarak yapılan ekonomik, ticari, teknik veya idari anlaşmaların Türkiye Büyük Millet Meclisince uygun bulunması zorunluluğu yoktur; ancak, bu fıkra göre yapılan ekonomik, ticari veya özel kişilerin haklarını ilgilendiren anlaşmalar, yayımlanmadan yürürlüğe konulamaz.

Türk Kanunlarına değişiklik getiren her türlü andlaşmaların yapılmasında birinci fıkra hükmü uygulanır. Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. (5170 sayılı Kanun ile eklenen cümle) Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla

²⁴⁹ Levent Başak, **a.g.m.**, (*ÇVÖA Yürür. Girme Prosedür.*), s.85.

²⁵⁰ T.C. Anayasası.

kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyumsuzluklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır”²⁵¹.

Görüldüğü üzere, T.C. Anayasasının 90’ıncı maddesinde milletlerarası andlaşmaların onaylanması prosedürü düzenlenmektedir. Dolayısıyla, bu prosedür ancak milletlerarası bir andlaşma için geçerli olacaktır. Bu anlamda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Devletler Genel Hukukunun en önemli kaynağını teşkil eden milletlerarası andlaşma olarak kabul edilebilecek midir? Öncelikle bu sorunun cevabının aranması gereklidir. Milletlerarası andlaşma tabiri ile şekli ve konusu ne olursa olsun, Devletler Hukuku sùjeleri arasında hak ve yükümlölükler doğuran veya bunları değıştiren veya sona erdiren irade beyanlarının uyuşması anlaşılır²⁵².

Andlaşma kavramı ile genel olarak, uluslararası hukukun kendilerine bu alanda yetki tanıdığı kişiler arasında, uluslararası hukuka uygun bir biçimde, hak ve yükümlölükler doğuran, bunları değıştiren ya da sona erdiren yazılı irade uyuşması anlaşılmaktadır²⁵³.

“Milletlerarası andlaşmalar, Devletler ya da Devlet teşkilâtı arasında yapılan, akit niteliğinde ve taraflar bakımından hukuki haklar ve borçlar doğuran anlaşmalardır”²⁵⁴.

Milletlerarası andlaşmalar devletler ve devletlerarası teşekküller arasında yapılan tasarruflar olduğundan ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları da devletlerarasında akdedildiğinden bu anlaşmalar milletlerarası andlaşma niteliğindedir. Bu nedenle, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına Anayasamızın 90’ıncı maddesi hükmü uygulanabilecektir. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının onaylanması Anayasamızın 90’ıncı maddesine göre, Türkiye Büyük Millet Meclisinin onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlıdır. Bu nedenle imza işlemi biten anlaşmalar, gerekçesi ile birlikte onaylanması uygun bulunmak üzere TBMM’ye sunulmaktadır. Benzer bir düzenleme 244 sayılı Kanunun 2’nci maddesinde de

²⁵¹ T.C. Anayasası.

²⁵² Hamza Eroğlu, **Devletler Hukuku El Kitabı**, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını: 30, Cilt 1, Ankara, 1979, s.29.

²⁵³ Hüseyin Pazarcı, **Uluslararası Hukuk Dersleri**, 1. Kitap, 12. Bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2014, s.111.

²⁵⁴ F. Edip Çelik, **Milletlerarası Hukuk**, Birinci Kitap, İkinci Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1987, s.60.

mevcuttur. Mezkûr Kanunun ilgili madde hükmüne göre, milletlerarası andlaşmaları onaylama veya bu andlaşmalara katılma, onaylama veya katılmanın bir kanunla uygun bulunmasına bağlıdır. Türkiye Büyük Millet Meclisinin milletlerarası bir andlaşmanın onaylanmasını bir kanunla uygun bulmasını müteakip milletlerarası andlaşmaların onaylanması Bakanlar Kurulu Kararı ile olur. Diğer yandan, milletlerarası andlaşmalara katılma, bunların feshini ihbar etmemek suretiyle yürürlük süresini uzatma, Türkiye Cumhuriyetini bağlayan bir Milletlerarası Andlaşmanın belli hükümlerinin yürürlüğe konulması için gerekli bildirimleri yapma, milletlerarası andlaşmaların uygulama alanının değiştiğini tespit etme, bunların hükümlerinin uygulanmasını durdurma ve bunları sona erdirmeye de, Bakanlar Kurulu Kararı ile mümkün olabilecektir. Milletlerarası andlaşma niteliğindeki Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları için bundan sonraki safha andlaşmaların Resmi Gazete’de yayımlanması safhasıdır. Onaylanmış olan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Andlaşmasının Türkçe metni ile andlaşmada muteber olduğu belirtilen dil veya dillerden biri ile yazılmış metni, Bakanlar Kurulu Kararı eki olarak Resmi Gazete’de yayımlanır. Normal olarak Kanunlar Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girer. Ve kanunların Resmi Gazete tarihleri genellikle yürürlük tarihi olmaktadır. Ancak, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Bakanlar Kurulu Kararı ekinde Resmi Gazete’de yayımlanması ile yürürlüğe girmemektedir. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları, onaylanmaları için gerekli anayasal prosedürün tamamlanmasını müteakip yürürlüğe girmektedir²⁵⁵.

Konu ile ilgili olarak genel bir düzenleme 244 sayılı Kanunun 3’üncü maddesinin (2) numaralı bendinde yapılmıştır. Bent düzenlemesi şu şekildedir²⁵⁶:

“Bir milletlerarası andlaşmanın veya Türkiye Cumhuriyetini bağlayan bir milletlerarası andlaşmanın belli hükümlerinin Türkiye Cumhuriyeti bakımından yürürlüğe girdiği; bir milletlerarası andlaşmanın uygulama alanının değiştiği, uygulamasının durdurulduğu ve sona erdiği tarihler, bir Bakanlar Kurulu kararnamesiyle tespit olunarak Resmi Gazete’de yayımlanır. Bir milletlerarası andlaşma, yukarıdaki fıkrada söz konusu yürürlük tarihinin tespitine dair kararnamede belirtilen yürürlüğe giriş tarihinde kanun kuvvetini kazanır”.

²⁵⁵ Levent Başak, **a.g.m.**, (*ÇVÖA Yürür. Girme Prosedür.*), s.87.

²⁵⁶ 11.06.1963 tarih ve 11425 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Buna göre, Türkiye’yi bağlayan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının belli hükümlerinin veya bütün hükümlerinin Türkiye Cumhuriyeti bakımından yürürlüğe girdiği tarihin bir Bakanlar Kurulu Kararı ile tespit edilerek Resmi Gazete’de yayımlanması gereklidir. Ancak, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında genellikle 27’nci maddede andlaşmanın yürürlüğe gireceği tarih özel olarak belirlenmiştir. Madde hükmü gereğince Akit Devletlerden her birinin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının onaylama işlemlerinin tamamlandığını diğerine bildirmeleri gereklidir. Andlaşma, bu bildirimlerin sonuncusunun alındığı tarihte yürürlüğe girecektir. Yani, andlaşmaların yürürlüğe girebilmesi için andlaşmayı akdeden Akit Devletlerin, andlaşmaların onaylanması ile ilgili olarak anayasal işlemlerinin tamamlanması ve gerekli hukuki prosedürün nihayete ermesini müteakiben anayasal işlemlerin bittiğinin Akit Devletler tarafından birbirine haber verilmesi ve onay belgelerinin karşılıklı teyidinin yapılması gerekmekte ve son bildirimin yapılması ile birlikte andlaşma yürürlüğe girmektedir. Andlaşma maddelerinin uygulanmaya başladığı tarih de 244 sayılı Kanunda yapılan düzenlemenin aksine Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının “Yürürlüğe Giriş” maddesinde belirtilmiştir. Buna göre, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Andlaşmaları, andlaşmaların yürürlüğe girdiği yılı takip eden Ocak ayının birinci günü veya daha sonra başlayan her vergilendirme dönemine ilişkin vergiler yönünden hüküm ifade edecektir. Nitekim andlaşmaların onay işlemlerinin safhaları, yürürlüğe girmesi ve andlaşma hükümlerinin Akit Devletlerde mukim şahıslar açısından ne zamandan itibaren uygulanmasının gerektiği hususunda 2 numaralı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliğinde şu düzenleme yapılmıştır²⁵⁷:

“İmza işlemi biten anlaşmalar, gerekçesi ile birlikte onaylanması uygun bulunmak üzere TBMM’ne sunulmakta, TBMM’nin ilgili Komisyonlarında görüşüldükten sonra Genel Kurul tarafından anlaşmanın onaylanması için Bakanlar Kuruluna yetki veren bir kanun kabul edilmekte ve bilahare bu kanunun verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan Karar ile Bakanlar Kurulunca anlaşma onaylanmaktadır.

²⁵⁷ 14.03.1998 tarih ve 23286 sıra nolu Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Onaya ilişkin Bakanlar Kurulu Kararı ekinde Anlaşma olmak üzere Resmi Gazete’de yayımlanmaktadır. Yayımlanmayı müteakip, ülkemiz için anlaşmanın yürürlüğe girmesine ilişkin anayasal prosedür tamamlanmış olmaktadır.

Anlaşmaya taraf diğer ülkenin de anlaşmanın yürürlüğe girmesi için gerekli prosedürü tamamlamasını müteakip, anlaşmanın “Yürürlüğe Giriş” maddesi gereğince taraflar birbirlerini bu durumdan haberdar etmekte ve son bildirimin yapıldığı tarihte anlaşma yürürlüğe girmektedir. Bütün bu işlemler tamamlandıktan sonra, anlaşma hükümlerinin ne zamandan itibaren uygulanacağı anlaşmanın “Yürürlüğe Giriş” maddesinde belirtilmektedir.”

Buna göre, 2 Seri Numaralı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliğinde de açıklandığı üzere vergi anlaşmalarının yürürlüğe girmesine ilişkin anayasal prosedürü şu şekilde özetlemek mümkündür²⁵⁸:

- Öncelikle anlaşmaların imza aşaması tamamlanır;
- İmza aşamasının tamamlanmasını müteakip anlaşma gerekçesi ile birlikte uygun bulunmak üzere TBMM’nin ilgili komisyonlarına görüşülmek üzere gönderilir;
- TBMM’nin ilgili komisyonlarında görüşüldükten sonra Genel Kurul tarafından anlaşmanın onaylanması için Bakanlar Kuruluna yetki veren bir Kanun kabul edilir;
- Bilahare bu kanunun verdiği yetkiye dayanılarak çıkartılan Bakanlar Kurulu Kararı ile Bakanlar Kurulunca anlaşma onaylanır;
- Onaya ilişkin Bakanlar Kurulu Kararı ekinde anlaşma olmak üzere Resmi Gazete’de yayımlanmak üzere anlaşma Başbakanlığa gönderilir;
- Böylece anlaşmanın Resmi Gazete’de yayımlanmasını müteakip, ülkemiz için anlaşmanın yürürlüğe girmesine ilişkin anayasal prosedür tamamlanmış olur.

²⁵⁸ Levent Başak, **a.g.m.**, (ÇVÖA Yürür. Girme Prosedür.), s.89.

4.3. Türkiye'nin Akdettiği Vergi Anlaşmalarının Temel Karakteristiği, Vergi Anlaşmalarına Bakış Açısı

Uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi için alınabilecek yerel önlemler ancak devletlerin iki taraflı önleme anlaşması yapmadığı durumlarda görülmektedir. Uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları gelişmiş ülkeler arasında daha yaygınken, gelişmekte olan ülkelerde ulusal önlemler daha önemli bir yere sahiptir. Ortaya çıkan yorum farklılıkları, matrah hesaplamalarının ülkeden ülkeye değişik metotlarla hesaplanması yerel önlemlerin çifte vergilemeyi önlemede son derece yetersiz kaldığını ortaya koymaktadır. Ulusal önlemler iki devleti ilgilendiren gelirlerin vergilendirilmesinde vergilendirme yetkisinin iki devlet arasında paylaştırılmasına da olanak vermemekte ya da yetersiz kalmaktadır. Bu nedenledir ki, uluslararası vergilemenin önlenmesi için uluslararası hukuksal çifte vergilemeyi önleme ve kaçınma anlaşmalarının yapılması zorunludur. Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmalarının en önemli konusu *vergi teşvik tedbirlerinin korunmasıdır*. Anlaşmalarda Türkiye'ye tanınan vergilendirme yetkisinin, vergisel teşvikleri, istisnalar ve sıfır oranlı uygulamalar gibi nedenlerle fiili olarak kullanılmaması, anlaşmada istisna yöntemi seçilmediği takdirde Türkiye'nin zararına sonuç yaratmaktadır. Çünkü mahsup yönteminin en önemli sonucu vergi mükelleflerine yabancı ülkelerde tanınan teşvikleri ortadan kaldırmasıdır. Bu aynı zamanda yabancı yatırımların özendirilmesi amacıyla oluşturulan düşük oranlı vergilerle çeşitli vergilere dayalı sistemin en önemli konusudur. Dar mükellef kurumlara eğer düşük ve avantajlı tevkifat uygulamasına gidilecekse söz konusu vergi teşvik sisteminin koruma altına alınması yabancı sermaye yatırımlarının yani sermaye ihracatçısı büyük ülkelerin Türkiye'ye çekilebilmesi için zorunludur. Taraf olduğumuz bazı anlaşmalarda sadece vergilendirme yetkisi iki akit devlet arasında paylaştırılan gelirler için düzenlenmiş bulunmaktadır. Vergilendirilme yetkisi arasında paylaştırılan gelirler dışında oluşan gelirler için ikametgâh devletine istisnaya tabi tutulması esası benimsenmiştir. Mahsup yöntemine tabi tutulan gelirler ise korumalı mahsup ile koruma altına alınmış bulunmaktadır²⁵⁹.

²⁵⁹ Ali Çiçen ve Nuray Serdaroğlu Erbil, *a.g.m.*, s.42.

OECD Anlaşma modeli esas itibariyle gelişmiş ülkeler ile geliştirmekte olan ülkeler arasında akdedilen vergi anlaşmalarında kullanılan bir modeldir. Ayrıca, bu modelde, vergilendirme yetkisi kişi ve kurumların mukim oldukları ülkeye verilmiştir. Bu model anlaşmada vergilendirme yetkisinin belirlenmesinde kişisel (ikamet) ilkesi benimsenmiştir. Bu niteliğiyle bu modele göre akdedilen anlaşmalar geliştirmekte olan ülkeler açısından herhangi bir fayda sağlamayacaktır. Üstelik bu modele göre imzalanan anlaşmalar geliştirmekte olan ülkelerde büyük vergi kayıplarına neden olacaktır. Ancak, Türkiye gibi geliştirmekte olan ülkelerde ülke içi fonların yetersizliği nedeniyle bu ülkelerin iktisadi kalkınmalarını tamamlamaları için büyük ölçüde yabancı sermaye yatırımlarına ihtiyaçları bulunmaktadır. Yabancı sermayenin ülkeye doğrudan üretime yönelik yatırım yapmak amacıyla geldiğini düşünürsek bu nitelikteki yatırımların istihdam etkisi de geliştirmekte olan ülkelerde önemli bir yere sahiptir. Yabancı yatırımların ise bir ülkede yatırım yapmalarını belirleyen en önemli faktörler arasında yatırım yapılan ülkenin yabancı sermayeye bakış açısı ve kazançlar üzerindeki vergi yükleri önemli bir rol oynamaktadır. OECD Model Anlaşmasının bu olumsuz özellikleri nedeniyle Türkiye vergi anlaşması imzalama yönünde fazla istekli olmamıştır. Fransa ile Belçika arasında ilk vergi anlaşmasının 1843 tarihinde imzalandığını; Türkiye'nin ise ilk vergi anlaşmasını Avusturya ile 1973 tarihinde imzaladığını göz önünde bulundurursak Türkiye'nin vergi anlaşmalarına bakış açısı kendiliğinden ortaya çıkacaktır. 03.11.1970 tarihinde Avusturya ile imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasından sonra 77 ülke ile Anlaşma imzalanarak yürürlüğe girmiştir²⁶⁰. (10.03.2014 tarihi itibariyle bu sayı 80'dir)

Bu anlaşmalar genel olarak OECD modeline daha uygundur. Ancak her anlaşmada anlaşmaya taraf olan ülkelerin ve Türkiye'nin içinde bulunduğu özel ekonomik, sosyal, hukuksal ve siyasal koşullar nedeniyle farklılaşmış kısımlar bulunmaktadır²⁶¹.

²⁶⁰ Levent Başak, **a.g.m.**, (ÇVÖA Yürür. Girme Prosedür.), s.80.

²⁶¹ Haşmet Yıldırım, **a.g.m.**, s.175.

4.3.1. Anlaşmada Kapsamındaki Genel Tanımlar

Anlaşmaların uygulanması sırasında bazı terimlerin ne anlama geldiğinin belirlenmesinde ortaya çıkabilecek tereddütleri gidermek amacıyla anlaşmalarda sıklıkla yer alan bazı terimlerin tanımları anlaşmalarda (madde 3) yapılmıştır. Bu tanımlamalar genel olarak “Türkiye” ve “Anlaşmaya taraf diğer Devlet” terimleri, “bir Akit Devlet teşebbüsü”, “diğer Akit Devlet teşebbüsü”, “vergi”, “kişi”, “şirket”, “vatandaş”, “uluslararası trafik”, “kanuni merkez”e ilişkindir. Ayrıca “işyeri”, “gayrimenkul varlık”, “temettü”, “faiz” ve “royalty” gibi terimlerin tanımları da kendileriyle ilgili maddelerde ayrı olarak yapılmıştır. Diğer taraftan, anlaşmalarda tanımlanmamış terimler yönünden uygulamaya açıklık getirmek amacıyla, tanımlanmamış terimlerin, anlaşma metnine aykırı olmadığı sürece, uygulama konusu olduğu devlette taşıdığı anlama geldiği belirtilerek, anlaşmaların yetersiz kaldığı durumlarda sorun çözümlenmiş olmaktadır²⁶².

4.3.2. Anlaşma Kapsamındaki Gelir Unsurları

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında;

- Gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirler,
- Ticari kazançlar,
- Uluslararası taşımacılık kazançları,
- Temettü gelirleri,
- Faiz gelirleri,
- Gayri maddi Hak Bedelleri (Royalty gelirleri)
- Sermaye değer artış kazançları,
- Serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler,
- Ücret gelirleri,
- Şirket yönetim kurulu üyelerinin gelirleri,
- Sanatçı ve sporcu gelirleri,
- Özel sektör çalışanlarının emekli maaşları,
- Kamu çalışanlarının ücret gelirleri ve emekli maaşları,

²⁶² GİB, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1236>, (30.10.2014).

- Öğretmenler ve öğrencilerin elde ettikleri gelirler ve
 - Diğer gelirler gibi,
- gelirler düzenlenmektedir²⁶³.

4.3.3. Anlaşma Kapsamındaki Kişiler

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının kapsamına söz konusu Anlaşmaya taraf Devletlerden birinde veya her ikisinde mukim olanlar girmektedir. Dolayısıyla her iki Devlet ile de mukimlik ilişkisi olmayanlar Anlaşmadan yararlanamamaktadırlar. Mukimlik konusu ise Anlaşmalarda ayrı bir maddede (Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının 4'üncü maddesinde) düzenlenerek, konuya ilişkin açıklamalar anlaşmaların 4'üncü maddesinde yer almaktadır²⁶⁴.

4.3.4. Anlaşma Kapsamındaki Vergiler

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının kapsamına gelir üzerinden alınan vergiler girdiğinden, ülkemiz açısından uygulama konusu olan vergiler gelir ve kurumlar vergisidir. Akdedilen anlaşmaların bazılarında servet üzerinden alınan vergiler de kapsama alınmaktadır²⁶⁵.

4.3.5. Mukimlik Kavramı

Anlaşma kapsamına giren kişilerin hangi Devletin mukimi olduğu konusu Anlaşmaların 4'üncü maddesinde yer almaktadır. Anlaşmaların pek çok maddesinde vergileme yetkisi mukim olunan Devlete bırakılmış olduğundan, mukim olunan devletin belirlenmesi bu açıdan önem kazanmaktadır. Yine anlaşma hükümlerinden yararlanmak isteyenlerin mutlak surette ilgili makamlara mukimlik belgesi ibraz etme zorunluluğu da bulunduğundan, bu maddede mukimliğin belirlenmesine yönelik getirilen kriterler önem kazanmaktadır.

²⁶³ GİB, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1236>, (30.10.2014).

²⁶⁴ GİB, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1236>, (30.10.2014).

²⁶⁵ GİB, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1236>, (30.10.2014).

Anlaşmalarda gerçek veya tüzel kişiler ikametgah, ev, kanuni merkez, iş merkezi veya benzeri yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle bir Devlette vergi mükellefiyeti altına giriyorlarsa artık bu Devletin mukimi olarak kabul edilmektedirler. Ancak, bir gerçek veya tüzel kişi yukarıda belirtilen kriterler nedeniyle bazen her iki Devlette birden mukim kabul edilebildiklerinden, çifte mukimlik sorunu ortaya çıkabilmektedir. Böyle bir durum ortaya çıktığında, gerçek kişiler, Anlaşmaya taraf Devletlerden birinde devamlı bir meskenlerinin bulunması halinde bu Devletin, her iki Devlette de bir meskene sahip olmaları durumunda ise kişisel ve ekonomik ilişkilerinin daha yakın olduğu Devletin mukimi olarak kabul edilmektedirler. Ancak, yukarıdaki kriterler kullanılmasına rağmen sorun çözülmiyorsa, bu defa sırasıyla mutat oturma yeri ve uyruklukları bu kişilerin mukimliğinin belirlenmesinde kriter olarak kullanılmaktadır. Bununla beraber, gerçek kişinin her iki Devletin de uyruğunda olması veya hiç birinin uyruğunda olmaması durumunda ise sorun taraflarca karşılıklı anlaşma yoluyla çözümlenmektedir. Çifte mukimlik sorununun gerçek kişiler dışında (tüzel kişi olup olmadıklarına bakılmaksızın şirketlerde, diğer tüzel kişi ve kurumlarda) ortaya çıkması halinde sorunun çözümünde hangi kriterin esas alınacağı yine Anlaşmaların 4'üncü maddesinde belirtilmektedir. Yürürlükteki Anlaşmalar dikkate alındığında bu sorun, iş merkezi, kanuni merkez, kurumların yer kriterlerinden birine yer vermek suretiyle veya yetkili makamlara sorunun çözümü konusunda yetki vermek suretiyle çözümlenmektedir²⁶⁶.

4.3.5.1. Mukimlik Belgesi

Mukimlik Belgesi ile ilgili olarak; Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 13.02.2007 tarihli ve ÇVÖA/2007-1 sayılı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Sirküleri/1'de ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları hükümleri anlaşmaya taraf ülkelerde mukim olanlara uygulandığından, anlaşmalardan yararlanmak isteyenlerin tam mükellef oldukları ülkenin yetkili makamlarından mukimlik belgesi almaları gerekmektedir. Diğer yandan ülkemizdeki uygulamaya göre Anlaşmaya taraf devlette faaliyette bulunan veya hizmet icra eden

²⁶⁶ GİB, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1236>, (30.10.2014).

Türkiye’de yerleşik gerçek veya tüzel kişilere bu devletin yetkili makamlarınca hazırlanarak verilen belgeler onaylanmamakta, ancak Türkiye yönünden yetkili makamlarca düzenlenen mukimlik belgesi kendilerine verilmektedir. Türkiye’de tam mükellef olanların anlaşmaya taraf diğer ülkelerde elde ettikleri gelirlerinin ilgili anlaşma hükümleri çerçevesinde vergilendirilebilmesi için talep ettikleri mukimlik belgesi, Gelir İdaresi Başkanlığı ve Gelir idaresi Başkanlığı’nın yanı sıra sadece kendi mükellefleriyle sınırlı olmak üzere Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı (İstanbul) tarafından da düzenlenebilmektedir²⁶⁷.

4.3.5.1.1. Mukimlik Belgesinin Gelir idaresi Başkanlığı Tarafından Düzenlenmesi

Mukimlik belgesi üç nüsha halinde düzenlenerek; bir nüshası ilgili mükellefe verilecek, ikinci nüshası mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine başvuru dilekçesi ile birlikte gönderilecek, son nüshası ise Gelir İdaresi Başkanlığında saklanacaktır²⁶⁸.

4.3.5.1.2. Mukimlik Belgesinin Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Tarafından Düzenlenmesi

Mukimlik belgesi üç nüsha halinde düzenlenerek; bir nüshası ilgili mükellefe verilecek, ikinci nüshası başvuru dilekçesinin bir örneği ile birlikte Gelir idaresi Başkanlığına (Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı’na) gönderilecek, üçüncü nüsha ise Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığınca saklanacaktır. Bununla birlikte anlaşmaya taraf diğer ülkede yerleşik (tam mükellef) olanların Türkiye’de elde ettikleri kazanç veya iratların ilgili anlaşma çerçevesinde vergiye tabi tutulabilmesi için de kendi ülkelerinin yetkili makamlarından mukimlik belgesi almaları ve bu belgenin aslı ile noterce veya bu ülkelerdeki Türk konsolosluklarınca tasdik edilecek Türkçe tercümesinin bir örneğini ilgili vergi dairesine veya kendilerine yapılan ödeme üzerinden vergi tevkifatı yapılması durumunda ise vergi sorumlularına ibraz etmeleri gerekmektedir. Vergi sorumluları teslim aldıkları söz konusu mukimlik belgelerini

²⁶⁷ 13.02.2007 tarihli GİB, ÇVÖA Sirküleri/1.

²⁶⁸ 13.02.2007 tarihli GİB, ÇVÖA Sirküleri/1.

gerektiğinde yetkili makamlara ibraz etmek üzere muhafaza edeceklerdir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ise ilgili anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümleri uygulanacaktır²⁶⁹.

4.3.6. Bilgi Değişimi

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmayı önlemek de amaçları arasında yer almaktadır.

Bu çerçevede yetkili makamlar ihtiyaç duydukları bilgileri diğer Devletin yetkili makamlarından sağlayabilmektedirler. Bu kapsamda, Anlaşmaya taraf olan Devletler:

- i. İki Devlette faaliyet gösteren tam ve dar mükelleflerin işlemleri
- ii. Diğer Devlette ödenen vergiler veya tahsil edilen gelir unsurları
- iii. Diğer Devlette sahip olunan varlıklar ve bunların elden çıkarılması;
 - Merkez ile işyeri veya ana şirket ile yavru şirketler arasında gelir tahsisine ilişkin bilgiler
 - Bağlı işletmeler arasındaki transfer fiyatlandırmaları
 - Kullanılan belgelerin gerçek olup olmadığı ile belgelerde yazılı tutarların kayıtlarda ne şekilde yer aldığı gibi konularda bilgi değişiminde bulunabilmektedirler. Anlaşmaların hükümlerine göre, mükellefler hakkında alınan bilgiler gizli tutulmakta ve sadece Anlaşmaların konusuna giren vergilerin uygulanmasıyla görevli kişi veya makamlara verilebilmektedir²⁷⁰.

Bilgi değişimi konusunda 17 Ocak 2014 tarihli Dünya Gazetesinin Vergi Portalı Köşesinde; “*Türkiye’nin de aralarında yer aldığı dünya ülkelerinin vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı konularında en kapsamlı çalışma 121 ülke ya da hükümetin katıldığı Global Vergi Forumu düzeyinde gerçekleştiriliyor. Forum’un Kasım 2013’te Jakarta’da gerçekleştirdiği 6. toplantısındaki en önemli gündem konusu vergi otoritelerince sürdürülen bilgi değişimi konusuydu. Bilgi değişimi ile hükümetler*

²⁶⁹ 13.02.2007 tarihli GİB, ÇVÖA Sirküleri/1.

²⁷⁰ Fazıl Aydın, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Değerlendirilmesi”, **Lebib Yalkın**, Sayı: 77, Mayıs 2010, s.67.

kişi ya da kurumların vergilendirilmesinde ihtiyaç duydukları ancak başka bir ülkenin hükümlerinde bulunması nedeniyle ulaşamadıkları bilgileri mevcut vergi anlaşması kapsamında diğer bir devletten talep edebilmektedir. Bu kapsamda vergisel konularda taraf ülkelere idari işbirliği yapma imkânı sağlayan Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardım Anlaşması 2011 yılından bu tarafa birçok ülke tarafından yürürlüğe konuldu. Türkiye'nin de altına imza attığı bu anlaşmanın daha etkin kullanılması amaçlanıyor. Hatta vergiden kaçınmak için geçmişte sıkça kullanılan Andorra, Macaristan, İsviçre, Şili ve Monako gibi ülkeler de bu anlaşmaya taraf oldular. Dolayısıyla birçok şirket için bu ve benzeri ülkeleri kullanarak vergiden kaçınma imkânı oldukça zorlaşacak. G-20 ve OECD ülkeleri vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı ile mücadele etmek amacıyla standart bir bilgi değişimi modeli geliştiriyor. Bu model yukarıda bahsettiğimiz çok taraflı anlaşma kapsamında gerçekleştirilecek. Buna göre ülkeler birbirlerini vergisel konularda düzenli olarak bilgilendirecek ve standart hale getirilen bilgileri karşılıklı olarak değişecekler. OECD Türkiye dâhil bilgi değişimi konularında üye ülkelerin uyum derecelerini sürekli olarak takip ediyor ve her bir ülkeyi yıllık olarak değerlendiriyor. OECD tarafından yapılan değerlendirmelere bakıldığında Türkiye büyük oranda yükümlülüklerini yerine getirmiş görünüyor. Bunun yanında Türk Vergi İdaresi son yıllarda özellikle vergi cennetleri ile çok sayıda bilgi değişimi anlaşması imzaladı. Böylece söz konusu vergi cennetleri üzerinden çeşitli işlemler gerçekleştiren kişi ya da şirketlerin maliye tarafından takibi daha da kolaylaştı²⁷¹.” ifadelerine yer verilmiştir.

4.3.7. Ayrım Yapılmaması

Anlaşmalarda diğer Devlette hizmet sunan veya faaliyette bulunan vatandaşların bu diğer Devlette, bu Devletin aynı koşullara sahip vatandaşlarına kıyasla daha değişik veya daha ağır bir vergilemeye ve buna bağlı mükellefiyetlere tabi tutulmayacakları hükme bağlanmıştır. Yine teşebbüslerin diğer Devlette sahip oldukları işyerlerinin, bu diğer Devletin aynı faaliyetleri yürüten teşebbüslerine kıyasla daha ağır bir vergilemeye tabi tutulmayacakları öngörülmüş, ayrıca ayırım yapmama prensibinin, bir Akit Devletin bir veya birkaç mukimi tarafından doğrudan veya dolaylı olarak,

²⁷¹ Ramazan Biçer, “Çember Daralırken”, *Dünya Gazetesi*, 17 Ocak 2014, s.14.

kısmen ya da tamamen sermayesine sahip olunan veya kontrol edilen diğer Akit Devlet teşebbüsleri için de geçerli olduğu belirtilmiştir²⁷².

4.3.8. Karşılıklı Anlaşma Usulü

Anlaşmaya taraf Devletlerde mukim olanların, ilgili Anlaşmanın uygulanmasının kendileri bakımından Anlaşma hükümlerine uymadığı kanaatine varmaları halinde, sorunun çözülmesi bakımından durumu mukim oldukları Devletin yetkili makamına iletebilmektedirler. Anlaşmalarda uyrukluk dikkate alınarak bir ayrımcılık yapılmış ise bu durumda başvuru, mukim olunan Devlete değil uyrukluğunu taşıdıkları Devlete yapılacaktır. Bu şekilde kendisine başvurulmuş yetkili makam vergilemede hata yapıldığı konusunda mükellefi haklı bulur ise, konuyu diğer Devletin yetkili makamına iletmekte ve sorun yetkili makamlar nezdinde çözülmeye çalışılmaktadır. Taraf Devletlerin yetkili makamları arasında sorunun çözümüne yönelik ulaşılan sonuç mükellefi tatmin ederse sorun giderilmiş olmakta; mükellef sonuçtan memnun kalmaz veya yetkili makamlar sorunun çözümü konusunda uzlaşmaya varamazlar ise konu, vergi tarhiyatının yapıldığı Devletin vergi mahkemesine taşınmaktadır²⁷³.

Karşılıklı anlaşma usulü (*mutual agreement procedure*), iki akit devletin yetkili makamlarının karşı karşıya gelerek, vergi anlaşmasından doğan sorunları tartışma ve bunlara her iki tarafça da kabul edilebilecek ortak bir çözüm arama usulüdür. Usul, akit devletlere anlaşmanın uygulanmasından ve yorumundan kaynaklanan uyuşmazlıkları karşılıklı anlaşma yoluyla çözümleyebilmeleri olanağını sağlamaktadır. Akit devletlerin yetkili makamları üç durumda karşılıklı anlaşma usulüne başvurabilmektedir. Olay temelinde karşılıklı anlaşma usulü, “anlaşmanın hükümlerine aykırı vergilendirme” durumunda başvurulmuş bir yoldur ve vergi mükellefi tarafından harekete geçirilmektedir. Bu usul, akit devletlerden birinde veya her ikisinden birden, anlaşma hükümlerine aykırı vergilendirmeye konu olduğu veya olabileceğini düşünen vergi mükellefine, mukimi olduğu devletin yetkili makamına başvuruda bulunabilme olanağı vermektedir.

²⁷² GİB, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1236>, (30.10.2014).

²⁷³ GİB, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1236>, (30.10.2014).

Karşılıklı anlaşma usulüne başvurulabilecek ikinci durum, anlaşmanın uygulanmasına ve yorumuna ilişkin güçlük ve kuşkuların bulunması durumudur. Karşılıklı anlaşma usulü, anlaşmada öngörülme­yen durumlardan doğan çifte vergilendirmeye ilişkin de olabilmektedir²⁷⁴.

03.11.1970 tarihinde Avusturya ile imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasından (ÇVÖA) sonra bugüne kadar 97 ülke ile bu çerçevede ikili görüşmeler yapılmış olup, bu görüşmeler neticesinde, toplam 85 ülke ile imzalanan ÇVÖA'dan 80 tanesi yürürlükte­dir. Anlaşmaları yürürlükte olan ülkelerden 27'si Avrupa Birliği üyesidir. 2014 yılı başında Avustralya ve Malta Anlaşmaları uygulanmaya başlanmış, 2014 yılı içinde Gambiya ve Vietnam ÇVÖA'ları imzalanmıştır²⁷⁵.

Tablo 9: Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları

İmzalanmış Olan Anlaşma Sayısı	85
Yürürlükte Olan Anlaşma Sayısı	80
İmzalanan Ancak Henüz Yürürlüğe Girmemiş Anlaşma Sayısı (Filipinler, Kosova, Meksika, Gambiya, Vietnam)	5
Parafe Edilen Ancak Henüz İmzalanmamış Anlaşma Sayısı (Filistin)	1
Anlaşma Görüşmeleri Devam Eden Ülke Sayısı (Nijerya, Küba, Libya, Gana, Senegal, Kamerun, İsveç (Revize), Katar (Revize), Hollanda (Revize), Danimarka (Revize), G.Kore (Revize))	11

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014 Yılı Faaliyet Raporu.

²⁷⁴ Billur Yaltı Soydan, “Vergi Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Anlaşma Usulünde Anayasaya Aykırılık Sorunu”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 160, Aralık 1994, s.93.

²⁷⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014 Yılı Faaliyet Raporu, s.95.

Tablo 10: Müzakereleri Devam Etmekte Olan ÇVÖ Anlaşmaları

Ülke Adı	Görüşmelerin Başlangıç Tarihi	Görüşme Sayısı	Son Tur Görüşmelerin Yapıldığı Tarih ve Yer
Nijerya	07.07.1997	3	Son tur görüşmeler 17-19 Ocak 2000 tarihleri arasında Ankara'da yapılmıştır.
Küba	04.02.2002	1	Son tur görüşmeler 4-8 Şubat 2002 tarihleri arasında Havana'da yapılmıştır.
Hollanda (Revize)	15.10.2007	1	İlk tur görüşmeler 15-19 Ekim 2007 tarihleri arasında Ankara'da yapılmıştır.
Danimarka (Revize)	13.10.2010	1	İlk tur görüşmeler 13-15 Ekim 2010 tarihleri arasında Kopenhag'da yapılmıştır.
G.Kore (Revize)	11.05.2011	2	Son tur görüşmeler 15-17 Nisan 2013 tarihleri arasında Ankara'da yapılmıştır.
Libya	17.11.2009	2	Son tur görüşmeler 24 Kasım 2009 tarihinde Trablus'da yapılmıştır.
Gana	17.04.2012	1	Son tur görüşmeler 17-20 Nisan 2012 tarihinde Ankara'da yapılmıştır.
Senegal	25.03.2013	1	Son tur görüşmeler 25-28 Mart 2013 tarihinde Ankara'da yapılmıştır.
Kamerun	23.09.2013	2	Son tur görüşmeler 10-11 Temmuz 2014 tarihinde Ankara'da yapılmıştır.
Katar (Revize)	14.10.2014	1	İlk tur görüşmeler 14-15 Ekim 2014 tarihinde Doha'da yapılmıştır.
İsveç (Revize)	08.12.2014	1	İlk tur görüşmeler 8-10 Aralık 2014 tarihinde Ankara'da yapılmıştır.

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014 Yılı Faaliyet Raporu.

Vergi Cenneti olarak kabul edilen ülkeler ile “Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması” akdedilmeye başlanılmıştır.

Tablo 11: Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşmaları

Ülke Adı	Anlaşmanın Parafe Edildiği Tarih	Anlaşmanın İmzalandığı Tarih	Kanun Tasarısının Dışişleri Bakanlığına Sevk Tarihi	TBMM Komisyonları		Anlaşmanın	
				Dışişleri Kom.	P.B.K.	Yürürlük Tarihi	Uygulanma Tarihi
Jersey	27.10.2010	24.11.2010	25.01.2011	15.02.2012	--	11.09.2013	11.09.2013
Guernsey	--	13.03.2012	17.05.2012	07.11.2012	--	--	--
Cebelitarık	01.08.2012	04.12.2012	11.02.2013	03.07.2013	--	--	--
Bermuda	15.04.2011	23.01.2012	21.03.2012	10.10.2012	--	18.09.2013	18.09.2013
Man Adası	21.06.2012	21.09.2012	31.10.2012	13.02.2013	--	--	--

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014 Yılı Faaliyet Raporu.

03.11.2011 tarihinde Fransa’nın Cannes Kentinde imzalanmış olan ‘Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Anlaşması’ Kanun Tasarısı ve Gerekçeleri 17.05.2012 tarihinde Dışişleri Bakanlığına gönderilmiş olup, 07.11.2012 tarihinde Dışişleri Komisyonundan geçmiş ve halen TBMM Genel Kurulunda görüşülmek üzere beklenmektedir.

Tablo 12: Anlaşmaları Tadil Eden Ek Protokoller

Ülke Adı	Anlaşmanın Parafe Edildiği Tarih	Anlaşmanın İmzalandığı Tarih	Kanun Tasarısının Dışişleri Bakanlığına Sevk Tarihi	TBMM Komisyonları		Anlaşmanın	
				Dışişleri Kom.	P.B.K.	Yürürlük Tarihi	Uygulanma Tarihi
Lüksemburg	--	30.09.2009	21.10.2009	25.11.2010	--	14.07.2011	01.01.2012
Singapur	13.09.2010	05.03.2012	29.03.2012	10.10.2012	--	07.08.2013	07.08.2013
Malezya	--	17.02.2010	12.03.2010	19.10.2011	--	25.12.2013	25.12.2013
Güney Afrika Cumhuriyeti	30.05.2011	25.12.2013	24.02.2014	18.06.2014	--	--	--
Belçika	17.08.2012	09.07.2013	20.08.2013	18.06.2014	--	--	--

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014 Yılı Faaliyet Raporu.

Bir ülkenin imzaladığı vergi anlaşmaları ile ülkeye yatırım yapan yabancı ülkeler arasında doğrudan bir ilişki bulunduğundan Türkiye’deki yabancı sermaye yatırımlarının seyrine de bakmakta fayda vardır.

Tablo 13: Uluslararası Doğrudan Yatırım Girişlerinin Coğrafi Dağılımı (Milyon Dolar)

Ülke	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Avrupa	5.248	4.939	12.588	7.925	6.400	6.571
AB	4.942	4.737	11.495	7.303	5.272	5.517
Afrika	2	0	0	0	221	42
Amerika	331	384	1.485	491	343	325
Asya	673	928	2.055	2.337	2.899	1.770
Ortadoğu	361	473	1.558	1.593	2.286	1.231
Diğer	12	5	9	6	3	0

Kaynak: T.C. Merkez Bankası

Tablodan da görüleceği üzere, Türkiye’ye en çok yabancı yatırım yapan ülkeler OECD ülkeleridir (A.B.D., Almanya, Avustralya, Avusturya, Belçika, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Estonya, Finlandiya, Fransa, Hollanda, İngiltere, İrlanda, İspanya, İsrail, İsveç, İsviçre, İtalya, İzlanda, Japonya, Kanada, G.Kore, Lüksemburg, Macaristan, Meksika, Norveç, Polonya, Portekiz, Slovak Cumhuriyeti, Slovenya, Şili, Türkiye, Yeni Zelanda, Yunanistan). Bu nedenle, Türkiye’nin ileriki yıllarda OECD ülkeleri ile imzalayacağı vergi anlaşmalarının artırması gerekecektir. Ancak, OECD ülkeleri ile anlaşma imzalanırken, bu ülkeler içerisinde ekonomik durumu nispeten daha az iyi olan Türkiye’nin vergilendirme yetkilerini en az kısıtlayan ve vergi gelirlerinde fazla azalmaya neden olmayacak şekilde anlaşmalara *şerh* konulmalıdır. Türkiye’nin bugüne kadar akdettiği ve halen yürürlükte olan Anlaşmaları Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Web sayfasında yer almaktadır²⁷⁶.

²⁷⁶ GİB, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1236>, (30.10.2014).

4.4. Vergi Anlaşmalarında Düzenlenen Gelir Unsurlarının Açıklanması

4.4.1. Türkiye’de Elde Edilen Ticari Kazançlar

Anlaşmaya taraf diğer Devlette bulunan bir işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen ticari kazançlar, “Ticari Kazançlar”a ilişkin (Madde 7) madde hükümleri uyarınca, diğer Devlette, yalnızca bu işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarla sınırlı olmak üzere, bu Devletin iç mevzuatının öngördüğü usul ve esaslar uyarınca vergiye tabi tutulmaktadır. Diğer Devlette yapılacak faaliyetlerin hangi hallerde işyeri veya daimi temsilci oluşturacağı konusu ise ayrıntılarıyla Anlaşmalarda (Madde 5) açıklanmaktadır. Örneğin, Türkiye’de mukim olan bir kişinin Rusya’da bulunan bir işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla ticari faaliyette bulunması durumunda, bu faaliyetten elde edilecek kazançlar yukarıda bahsedilen şekilde Rusya’da, bu Devletin iç mevzuatı çerçevesinde vergiye tabi tutulacaktır²⁷⁷.

4.4.2. Gayrimenkul Varlıklardan Elde Edilen Gelirler

Diğer Devlette bulunan gayrimenkullerin kiraya verilmesinden elde edilen gelirler Anlaşmaların “Gayrimenkullerden Elde Edilen Gelirler” başlıklı 6’ncı maddesi uyarınca gayrimenkulün bulunduğu Devlette ve bu Devletin iç mevzuatı uyarınca vergiye tabi tutulmaktadır. Örneğin, Almanya’da veya Belçika’da yerleşik bir vatandaşımızın Türkiye’de sahip olduğu bir gayrimenkulü kiraya vermesinden elde ettiği kira gelirleri Türkiye’de vergiye tabi tutulacak, ancak Türkiye’de bu şekilde ödenmiş olan vergi mukim oldukları Almanya’da veya Belçika’da toplam kazançları üzerinden ödeyecekleri vergiden istisna edilmek suretiyle dikkate alınacak ve böylece vatandaşlarımızın mükerrer vergiye tabi tutulmaları önlenmiş olacaktır²⁷⁸.

²⁷⁷ GİB, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1236>, (30.10.2014).

²⁷⁸ GİB, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1236>, (30.10.2014).

4.4.3. Uluslararası Taşımacılık Kazançlarının Vergilendirilmesi

Uluslararası taşımacılık kazançları Anlaşmaların 8'inci maddelerinde ele alınmış olup, kapsama genel olarak deniz, hava ve kara taşımacılık kazançları girmektedir. “Uluslararası Trafik” terimi ise deniz, hava ve kara ulaştırma araçlarının birden fazla ülkeye sefer yapmaları ve birden fazla ülkede çalışmalarını ifade etmektedir. Uluslararası trafikte yapılan taşımacılık faaliyeti kapsamına bazı ülkelerde deniz, hava ve kara taşımacılığı; bazılarında ise yalnızca hava ve deniz taşımacılık kazançları girmektedir. Hava veya kara taşımacılığı yönünden Anlaşmalarda vergileme yetkisi genel olarak taşımacılık kazançlarını elde edenin mukim olduğu Devlete bırakılmıştır.

Deniz taşımacılığı yönünden ise bazı Anlaşmalarda vergileme yetkisi mukim olunan Devlete bırakılmış; bazı Anlaşmalarda ise gelirin doğduğu kaynak Devlete, iç mevzuata göre % 50 indirimli vergi alma hakkı tanınmıştır²⁷⁹.

4.4.4. Temettü, Faiz ve Gayri Maddi Hak Bedellerinin Vergilendirilmesi

Ülkemizin akdettiği bütün Anlaşmalarda temettü, faiz ve gayri maddi hak bedellerinden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde vergileme hakkı, oran sınırlaması olmaksızın bu tür gelirleri elde edenlerin mukim olduğu Devlete bırakılmıştır. Ancak, bu tür gelirler elde edildikleri Devlette de (kaynak Devlet) Anlaşmalarda belirtilen oranları geçmeyecek şekilde vergiye tabi tutulmaktadırlar. Anlaşmalarda yer alan vergi oranları vergilemede yapılacak maksimum oranı ifade etmekte olup, bu oranlar hiçbir şekilde aşılmayacaktır. Ancak, Anlaşmalara taraf Devletlerin iç mevzuatlarında bu tür gelirler için veya Anlaşmalarda ele alınan diğer gelir unsurları için daha düşük bir vergi oranı uygulanıyor ise bu durumda Anlaşmalarda yer alan oranlar değil, mükellefin lehine olan bu düşük oranlar uygulanmaktadır. Ancak, yukarıda belirtilen gelirleri elde edenlerin diğer Devlette bir işyerine veya sabit yere sahip olmaları ve bu tür gelirlerin bu işyeri veya sabit yer ile bağlantılı olarak elde edilmeleri durumunda, kaynak devlet vergileme oranları uygulanmayacak; bu şekilde elde edilen gelirler, bu diğer Devletin iç mevzuatı

²⁷⁹ GİB, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1236>, (30.10.2014).

çerçevesinde duruma göre ticari kazanç veya serbest meslek kazancı kapsamında vergiye tabi tutulacaktır. Anlaşmalarda, “Temettü”, “Faiz” ve “Gayri maddi Hak Bedelleri” sırasıyla 10, 11 ve 12’nci madde olarak yer almakta olup, bunların ne anlama geldikleri yönünde yapılan tanımlamalar da yine bu maddelerde yer almaktadır²⁸⁰.

4.4.5. Değer Artış Kazançları

Menkul veya gayrimenkul varlıkların elden çıkarılmasından doğan değer artış kazançları bu madde kapsamında değerlendirilmektedir. Buna göre, diğer Devlette bulunan gayrimenkul varlıkların elden çıkarılmasından doğan değer artış kazançları için vergileme, söz konusu gayrimenkulün bulunduğu Devlette ve bu Devletin iç mevzuatı çerçevesinde yapılacaktır. Diğer Devlette bulunan ticari veya mesleki işyerlerinin veya bunların aktifine kayıtlı menkul varlıkların (örneğin bir iş makinesi) elden çıkarılmasından doğacak değer artış kazançları, işyerinin bulunduğu Devlette ve bu Devletin iç mevzuatı çerçevesinde vergilendirilecektir. Yine Anlaşmaların 8’inci maddesi kapsamında ele alınan ve uluslararası taşımacılık yapan firmaların taşımacılık araçlarını elden çıkarmaları dolayısıyla elde edecekleri kazançlar da mukim oldukları devlette vergiye tabi tutulacaktır. Son olarak, yukarıda bahsedilenlerin dışında kalan mal varlıklarının elden çıkarılmasından doğacak değer artış kazançları (örneğin tahvil veya hisse senetlerinin) duruma göre bu varlıkları elden çıkaranların mukim olduğu Devlette veya gelirin elde edildiği kaynak Devlette vergilendirilmektedir²⁸¹.

4.4.6. Serbest Meslek Faaliyetinden Elde Edilen Gelirler

Söz konusu gelirlerin vergilendirilmesi ülkelere göre değişiklik göstermektedir. Bazı anlaşmalarda diğer Devlette sabit bir yer veya 183 gün süre ile icra edilecek serbest meslek faaliyetleri bu diğer Devlette vergiye tabi tutulur iken, bazı anlaşmalarda ödemenin diğer devlet mukimi tarafından yapılması, bazı anlaşmalarda ise, örneğin Almanya’da, ödemenin diğer Devletin mukimi olmayan bir kişi tarafından yapılması

²⁸⁰ GİB, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1236>, (30.10.2014).

²⁸¹ GİB, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1236>, (30.10.2014).

durumunda vergileme hakkı diğer Devlete geçmektedir. Yine bazı anlaşmalarda hizmet diğer Devlette icra edilmezse veya faaliyet süresi 183 günden daha az sürse bile diğer Devletin vergileme hakkı bulunmaktadır. Dolayısıyla konu ile ilgili yapılacak değerlendirmede, her bir anlaşma hükmünün ayrı ayrı dikkate alınmasında yarar görülmektedir²⁸².

“Serbest Meslek Faaliyetleri” terimi (Independent Personel Services); özellikle bağımsız olarak yürütülen bilimsel, edebi, artistik, eğitici ve öğretici faaliyetleri, bunun yanı sıra, doktorların, avukatların, mühendislerin, mimarların, dışçilerin, muhasebecilerin bağımsız faaliyetlerini ve özel mesleki bilgi ve maharet gerektiren diğer faaliyetleri kapsamına almaktadır. İç mevzuatımız ve vergi anlaşmaları arasında, kapsama alınan serbest meslek faaliyetleri yönünden bir farklılık bulunmamakla birlikte, mevzuatımıza göre serbest meslek kazancı olarak kabul edilmiş telif hakkı nedeniyle elde edilen kazançların, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında, anlaşmanın 12. maddesine göre ve gayri maddi hak bedeli olarak vergileneceği hükme bağlanmış; sayılan kazançların şayet bir işyeri ile bağlantılı bir şekilde elde edilmesi halinde ise durumuna göre ticari kazanç ya da serbest meslek kazancı olarak değerlendirilerek vergilendirileceği belirtilmiştir. Anlaşma hükümlerine göre serbest meslek kazancı, ister bir şahıs ve isterse bir teşebbüs tarafından elde edilsin nihai vergileme hakkı esas olarak mukimi bulunulan akit devlete ait olacaktır²⁸³.

4.4.7. Ücret Gelirleri

Ücret gelirlerinde vergileme hakkı hizmet erbabının mukim olduğu Devlete bırakılmıştır. Ancak, hizmetin diğer Devlette icra edilmesi ve aşağıda genel olarak belirtilen koşullardan birisinin diğer Devlette yerine gelmesi durumunda vergileme bu diğer Devlette de bu Devletin iç mevzuatı çerçevesinde yapılacaktır. Bu koşullar Anlaşmalarda;

²⁸² GİB, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1236>, (30.10.2014).

²⁸³ Serbülent Bayrak, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Kapsamında Kurumların Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi”, **E-Yaklaşım**, Sayı: 11, Haziran 2004, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2004064585.htm>, (01.11.2014).

- Ücret geliri elde edenlerin diğer Devlette toplam 183 günü aşacak şekilde bulunmaları veya
- Kendilerine yapılan ödemelerin diğer Devlette mukim olan işverenlerce yapılması veya
- Kendilerine yapılan ödemelerin işverenin diğer Devlette sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılması,

olarak yer almaktadır.

Diğer taraftan, yukarıda belirtilen 183 günlük sürenin hesaplanmasında anlaşmalarda mali yıl/takvim yılı/herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönem gibi kriterlerden birisi yer aldığından, ilgili anlaşmaların dikkate alınması gerekmektedir²⁸⁴.

4.4.8. Emekli Maaşları

Anlaşmalarda özel sektör emekli maaşları ile kamu sektörü emekli maaşları ayrı ayrı ele alınmaktadır. Yurt dışında özel sektörde belli bir süre çalıştıktan sonra emekliliğe hak kazanan kişiler yönünden, diğer Devlet kaynaklı elde edilen emekli maaşlarının hangi ülkede vergilendirileceği konusu, Anlaşmalara göre değişiklik arz etmektedir. Bazı anlaşmalarda emekli maaşları kişinin mukim olduğu Devlette vergiye tabi tutulurken, bazı anlaşmalarda ödemenin yapıldığı Devlette vergiye tabi tutulmaktadır. Diğer taraftan, Türk Gelir Vergisi Kanunu'nda (GVK mad. 23/13) yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları vergiye tabi tutulmadığından, vergileme hakkı anlaşmalarla Türkiye'ye bırakılsa dahi Türkiye'de bir vergilendirme yapılamayacaktır. Buna göre, örneğin Almanya'da çalışıp emekli olan bir Türk vatandaşının Türkiye'ye ikamet etmek amacıyla dönmesi durumunda, elde ettiği emekli maaşları vergileme hakkı Türkiye'ye ait olsa dahi yukarıda belirtilen iç mevzuat hükümlerimiz uyarınca Türkiye'de de vergilendirilmeyecektir²⁸⁵.

²⁸⁴ GİB, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları", <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1236>, (30.10.2014).

²⁸⁵ GİB, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları", <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1236>, (30.10.2014).

4.4.9. Kamu Görevi Dolayısıyla Elde Edilen Ücret ve Emekli Maaşlarının Vergilendirilmesi

Bir gerçek kişiye kamu görevi karşılığında yapılan ücret ve benzeri ödemeler ile bağlanan emekli maaşlarını vergilendirme yetkisi anlaşmalara göre değişiklik arz etmektedir. Bazı anlaşmalarda bu tür gelirleri ödeyen devlet vergileme hakkına sahip iken, bazı anlaşmalarda bu gelirleri elde edenlerin mukim oldukları devletin vergileme hakkı bulunmaktadır. Diğer taraftan, kamu iktisadi kuruluşlarında çalışanların ücret gelirleri ile emekli maaşlarının vergilendirilmesinde, vergileme duruma göre “Bağımlı Faaliyetler”, “Müdürlere Yapılan Ödemeler” veya “Emekli Maaşları” ile ilgili madde hükümleri çerçevesinde yapılmaktadır²⁸⁶.

4.4.10. Öğretmen ve Öğrenciler

Ülkemizin akdettiği anlaşmaların çoğunda öğretmen ve öğrenciler bir maddede ele alınmışken, bazı anlaşmalarda yalnızca öğrenciler yer almıştır. Öğretmenlerle ilgili özel bir düzenlemenin yer almadığı anlaşmalarda söz konusu kişilerin ücret gelirleri, kamu görevlisi olmaları durumunda “Kamu Görevleri” ile ilgili maddede, kamu görevlisi olmamaları durumunda ise “Ücretlere” ilişkin maddede ele alınacaktır. Diğer Devlette öğretim veya araştırma yapmak amacıyla bulunan öğretmenler, araştırmacılar veya profesörler belli bir süreyle sınırlı olmak üzere (bu süre anlaşmaların çoğunda iki yıl olarak belirlenmiştir) bu Devlette vergilendirilmemektedirler. Ancak bunun için, kendilerine yapılan ödemelerin bulundukları Devletin dışından yapılmış olması gerekmektedir. Diğer Devlete öğrenim veya mesleki eğitim amacıyla giden öğrenci veya stajyerlerin bu amaca yönelik olarak elde ettikleri gelirler için ise anlaşmalarda genel olarak öngörülen ortak hüküm bunların öğrenim veya mesleki eğitim amacıyla bulundukları Devlette vergilendirilmemeleridir. Ancak bunun için de bu kişilere yapılacak ödemelerin bulundukları Devletin dışından yapılmış olması gerekmektedir²⁸⁷.

²⁸⁶ GİB, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1236>, (30.10.2014).

²⁸⁷ GİB, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1236>, (30.10.2014).

4.4.11. Diplomatlar ve Konsolosluk Memurları

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında yer alan hükümlerin bu kişilerin devletler hukukunun genel kuralları veya özel anlaşma hükümlerine göre yararlandıkları vergi ayrıcalıklarının olumsuz yönde etkilemeyeceği bütün anlaşmalarda kaydedilmiştir. Örneğin bir diplomat “Diplomatik İlişkiler Hakkında Viyana Sözleşmesi” çerçevesinde bir vergi imtiyazı elde etmiş ise, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları bu imtiyazı ortadan kaldırmamaktadır²⁸⁸.

4.4.12. Diğer Gelirler

Anlaşma maddelerinde ele alınmayan her nevi gelir unsurları bu madde çerçevesinde vergilendirilmektedir. Vergilendirme yetkisi de bazı anlaşmalarda mukim olunan Devlete, bazı anlaşmalarda ise gelirin doğduğu Devlete bırakılmıştır. Bu maddenin uygulama alanına ikramiye, ödüller, bahis kazançları ve nafakalar gibi anlaşmaların önceki maddelerinde açıkça belirtilmeyen gelirler girmektedir²⁸⁹.

4.5. Uluslararası Vergi Anlaşmalarında Karşılaşılan Sorunlar

Çifte vergileme, vergiye tabi bir gelirin birden fazla ülkede vergi konusu olması, aynı gelirin hem elde edildiği ülkede hem de geliri elde edenin mukim (yerleşik) olduğu ülkede vergilendirilmesidir. Çifte vergilendirmeden kaçınmak isteyen ülkeler, tek taraflı olarak ya da iki veya çok taraflı anlaşmalarla çifte vergilendirmeye karşı önlemler alabilirler²⁹⁰.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile gelirin, ikamet veya kaynak ülkelerden yalnızca birinde vergilendirilmesi veya vergilendirme hakkının her iki ülke arasında bölüşülmesi konularında düzenlemeler yapılmakta ve bu yolla gelirin her iki ülkede birden vergilendirmesi engellenmektedir. Türkiye’de yerleşik (mukim) olanlar yönünden Anlaşmaya taraf diğer Devlette ödenen vergiler, elde edilen gelir unsurlarına

²⁸⁸ GİB, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1236>, (30.10.2014).

²⁸⁹ GİB, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1236>, (30.10.2014).

²⁹⁰ Hasan Hüseyin Bayraklı, **a.g.e.**, s.268.

göre bazı anlaşmalarda duruma göre mahsup veya istisna edilirken, bazı anlaşmalarda bütün gelir unsurları için mahsup sistemi benimsenmiştir. Anlaşmalarda mahsup yönteminin yer aldığı durumda uygulama, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında yer alan “yabancı ülkelerde ödenen vergilerin mahsubuna” ilişkin madde hükümleri çerçevesinde yürütülmektedir. Anlaşmalarda istisna yönteminin yer aldığı durumda uygulama, diğer Devlette Anlaşma hükümleri çerçevesinde ödenen vergiler Türkiye’de vergiden istisna edilmekte, diğer bir ifadeyle yurt dışı gelirleri genel netice hesaplarına intikal ettirilmekle beraber vergi matrahına dâhil edilmemektedir. Ancak, bazı anlaşmalarda gelir vergisi yönünden artan oranlı tarifenin uygulanması bakımından vergi matrahına dâhil edilebilmektedir²⁹¹.

Gelir, esas itibariyle üç temel faktöre dayalı olarak elde edilmektedir: sermaye, emek ve teknoloji. Bu üç faktör tek başına veya bir arada çeşitli kazanç ve iratların oluşumuna kaynaklık eder. Örneğin, ücret tek başına bu faktörlerden birisine; emeğe dayalı olarak ortaya çıkarken, ticari kazanç birçok halde bu üç faktörün üçünün bir şekilde bir araya gelmesinden doğmaktadır.

Gelirin kaynağını oluşturan bu faktörlerin ülkelerarası hareketinin olmadığı bir dünyada, vergilendirme yetkisi nasıl tanımlanırsa tanımlansın çifte vergilendirme sorunu olmayacaktı. Ancak, bugün böyle bir dünyada yaşamıyoruz, büyük ölçüde ekonomik entegrasyon çabalarının bir sonucu olarak ekonomik sınırlar siyasi sınırları aşmış; birden fazla ülkenin siyasi sınırlarını da içine alan coğrafik sınırları ulaşılmıştır. Bu gelişimin bir sonucu olarak, sermaye, emek ve teknoloji de uluslararasılaşmış, ülkelerarası hareketi geçmişle karşılaştırılamayacak düzeyde yoğunlaşmıştır. Kuşkusuz, ülkelerin artan ölçüde dışa açık ekonomik büyüme politikalarını benimsemeleri ve genel olarak yabancı sermayeye karşı çekingen tavırlarını değiştirmeleri de bu gelişimde önemli rol oynamıştır.

Türkiye’de bu gelişimin dışında kalmamış, özellikle 1980’li yılların başından itibaren dışa kapalı, ithal ikameci bir karma ekonomiden, dışa açık ve rekabet gücü yüksek bir piyasa ekonomisine geçiş çabasına girmiştir. Bu yolda önemli mesafeler alındığına da kuşku yoktur. Bu değişim doğal olarak, Türkiye’ye olan sermaye ve

²⁹¹ Fazıl Aydın, **a.g.m.**, s.63.

teknoloji hareketini de önceki dönemlerle kıyaslanamayacak düzeyde artırmış, önemli büyüklüklere ulaşmasına neden olmuştur. Sovyetler Birliğinin çöküşünü izleyen yıllarda ise Türkiye, özellikle yeni bağımsızlığına kavuşan devletlere sermaye, teknoloji ve emek ihraç eder konuma gelmiştir.

Ülkelerarası sermaye, teknoloji ve emek hareketleri ne denli yoğun ise çifte vergilendirme sorunu da o denli önem kazanmakta, çözülmemiştir; ortadan kaldırılmadığı durumda bu hareketlerin önündeki en temel engeli teşkil etmektedir. Gelirin çifte vergilendirilmesi, dolayısıyla ağır ve gayri adil vergilendirilmesi, ekonomik büyümenin kaynağını oluşturan bu faktörlerin gerek ülkeye çekilmesinde gerekse ihracında ciddi caydırıcı etkilere neden olmaktadır.

4.5.1. Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Yapılmasından ve Uygulanmasından Doğan Sorunlar

Gerek dünyada ve gerekse memleketimizde vergi anlaşmaları ağı giderek genişlemektedir. Usulüne uygun olarak tamamlanmış ve yürürlüğe konulmuş vergi anlaşmaları, ülkelerin iç hukuku yönünden aynen vergi kanunları gibi ve genellikle vergi kanunlarından önce hüküm ifade etmektedir²⁹².

Çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları yurt dışında faaliyette bulunan veya gelir elde eden mükellefler açısından önemli bir avantaj sağlamaktadır. Anlaşmalarda yer alan ayrımcılığın önlenmesine ilişkin hükümler ile vergileme yoluyla rekabet ortamının bozulması engellenmektedir²⁹³.

Uluslararası vergi anlaşmalarının yapılmasından ve uygulanmasından kaynaklanan belli başlı sorunlar aşağıda irdelenmiştir.

²⁹² Mehmet Akbay, **a.g.m.**, s.9.

²⁹³ Niyazi Cangir, “Türkiye’nin Taraf Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları-Sayısal Bir Değerlendirme”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 203, Temmuz 1998, s.34.

4.5.1.1. Vergi Anlaşmalarının Hazırlanması ve Yürürlüğe Girmesi Sorunu

Ülkeler aralarında, artan ticaret ve ekonomik ilişkiler nedeniyle veya bu ilişkileri artırmak amacıyla, ikili vergi anlaşması yapmaya karar veren ülkeler ilk önce birer ‘taslak anlaşma metni’ hazırlamaktadırlar. Anlaşma yapmaya yetkili kişiler, anlaşma metnini hazırlamak amacıyla toplantılar yapmaktadırlar. İki ülkeyi ilgilendiren çifte vergilendirme sorunlarının ve çözümlerinin belirlenmeye çalışıldığı bu toplantılar yanında, mükelleflerin konuyla ilgili problemlerini ve bunların çözümü hakkındaki görüşlerini bildirmeye davet edildikleri durumlara da rastlanır. Taslak anlaşma metni model anlaşmalardan, ülkelerin bu alanda ki tecrübelerinden ve bu ülkeler arasındaki çalışmaların sonuçlarından yararlanılarak hazırlanırlar²⁹⁴.

Gerek devletlerin gerekse uluslararası örgütlerin imza aracılığıyla bir andlaşmanın kendilerini bağladığını kabul etme yetkileri vardır. Ancak bir andlaşmaya imza konulması durumunda ortaya çıkan en önemli sorun, verilen bu imzanın yalnızca andlaşma metnini kesinleştiren bir işleve mi sahip olduğu, yoksa bağlayıcı nitelikte bir işlem mi oluşturduğunun saptanması olmaktadır. Genelde anlaşma metninin kesinleşmesi, taraf temsilcilerinin imzası ve parafı ile gerçekleşir. Ancak bu aşamadaki imzaları, anlaşmanın, bağlayıcılık kazanmasına yol açan imzadan ayırt etmek gerekir. Burada sadece anlaşma metninin kesinlik kazanması söz konusudur²⁹⁵.

Ülkelerin vergi sistemleri, genellikle, birbirlerinden yapısal farklılıklar gösterdiklerinden, çifte vergileme anlaşmalarının yürürlüğe konabilmesi için gerekli süreç, ülkelerin Anayasa ve Kanunlarına bağlı olarak farklılıklar gösterebilir. Bu safhaya kadar yürütme organlarınca yapılan işlemler, sonra anlaşmalar, yasama organlarının kabulüne sunulmaktadır.

Andlaşma metninin paraf ya da imza ile kesinleşmesinden sonra ikinci bir işlemle bağlayıcılık kazandığı durumlarda karşılaşılan bu ikinci grup işlemleri,

²⁹⁴ Mehmet Akbay, **a.g.m.**, s.9.

²⁹⁵ Hüseyin Pazarıcı, **a.g.e.**, s.133.

uygulamada, ikiye ayırma olanağı vardır: i) onaylama; ii) kabul, uygun bulma ya da resmen teyit etme²⁹⁶.

- Vergi anlaşmalarının iç hukukta kendiliğinden hüküm ifade etmesine dayalı sistem (self executing treaties): Bu sistemde, devletler tarafından onaylanan anlaşma, uluslararası hukukta yürürlüğe girer girmez, otomatik olarak iç hukukun parçası haline gelmektedir. Bu sistemi uygulayan devletlere örnek olarak ABD’yi gösterebiliriz. Bir başka örnek olarak da İsviçre’yi gösterebiliriz. Bu ülkede de, anlaşmaların onay belgelerinin değişimi ile birlikte, anlaşma kendiliğinden, hem devlet organları hem de kişileri bağlayıcı nitelik kazanmaktadır.
- Vergi anlaşmalarının iç hukukta aktarma yoluyla hüküm ifade etmesine dayalı sistem (Transformation): Bu sistemde de, anlaşma tek başına iç hukukta herhangi bir etki doğurmamakta, bu etkinin oluşması için, bir yasa ile aktarma işleminin yapılmasına ihtiyaç duymaktadır. Aktarma işlemine dayalı bu sistemin en belirgin örneği Almanya’dır. Almanya da ‘uygun bulma yasası’ ile anlaşma hükmü iç hukuktaki yürürlüğünü sağlayan bir aktarma işlevi görmektedir.

Görüldüğü gibi vergi anlaşmaları, her iki devleti bağlayıcı, uluslararası bir niteliğe sahip ve akit devletlerin, vatandaşlarını ve bütün organlarını (yasama, yürütme, yargı) bağlayıcı iç hukuk kuralı niteliğine sahiptir. Devletlerarasında akt edilen bir vergi anlaşması haline gelerek, yasa niteliğini korumaktadır²⁹⁷.

4.5.1.2. Yasaların Çakışması Sorunu

Devletlerin, uluslararası çifte vergilendirmeyi önlemek için yaptıkları vergi anlaşmalarında uygulanmasında, uyuşmazlıklara düşmeleri normaldir. Kapsamlı ve

²⁹⁶ Hüseyin Pazarcı, **a.g.e.**, s.135.

²⁹⁷ Billur Yaltı Soydan, **a.g.e.**, s.73.

özenli oluşturulan vergi anlaşmaları hükümlerine rağmen, anlaşmaların uygulanmasında doğabilecek sorunların tümünü öngörüp karşılayamamaktadır²⁹⁸.

UÇV'nin hukuksal niteliğinin belirlenmesinde, iki farklı görüş vardır. Bir görüş, UÇV'nin bir yasalar çakışması (=kanunlar ihtilafı =conflict of laws) olduğunu, diğer bir görüş ise UÇV'nin bir yasalar toplanması (=kanunların içtiması=concurrence of laws) olduğunu belirtmektedirler²⁹⁹.

Çakışma görüşüne göre, farklı vergilendirme ilkelerine dayalı kurallar, aynı vergi yükümlüsü üzerinde o şekilde çakışmaktadır ki, sonuçta vergi konusu üzerinden iki devlete vergi ödenmektedir. İki vergilendirme makamının aynı vergi konusu üzerinden vergi ödenmesini talep etmesi, pozitif bir çakışmanın sonucudur. Toplanma görüşünde ise, UÇV'nin yasaların toplanması veya vergilendirme yetkilerinin toplanması olduğu savunulur. Devletlerin, egemenliklerine dayanarak farklı vergilendirme ilkelerine göre oluşturdukları ulusal vergi sistemlerinin çakışmasının önlenmesi, devletlerin, bu çakışmayı sona erdirecek şekilde, vergilendirme yetkilerinden vazgeçmelerine bağlıdır. Vergi anlaşmalarında yer alan çakışma kurallarıyla bir gelir unsuru, devletlerden birinin vergilendirme yetkisine bağlanması, bağlama noktaları aracılığıyla olur. Yani, bu sistem, belirli gelir unsurlarının devletlerden birinin vergilendirme yetkisine bağlanması ve diğer devletin vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ile işler. Vergi anlaşmalarında, gelir unsurlarına ilişkin, üç tür bağlama kuralı vardır;

- Bazı gelir ve servet unsurları kaynak devletin vergilendirme yetkisine bağlayan kurallar,
- Bazı gelir ve servet unsurlarını ikametgâh devletin vergilendirme yetkisine bağlayan kurallar,
- Bazı gelir unsurlarının, kısmen ikametgâh, kısmen kaynak devletin vergilendirme yetkisine bağlayan kurallar,

Vergi anlaşmaları yoluyla, devletlerin çakışan vergilendirme yetkileri, çakışma kuralları aracılığıyla giderilmeye çalışılır. Vergi anlaşmaları taraf devletlerin

²⁹⁸ Billur Yaltı Soydan, **a.g.e.**, s.94.

²⁹⁹ Billur Yaltı Soydan, **a.g.e.**, s.60.

vergileendirme yetkilerini ya değişmeksizin bırakır ya da sınırlandırır, ancak hiçbir şekilde genişletmezler. Vergi anlaşmaları, taraf devletlerin vergileendirme yetkilerini kullanmaktan vazgeçip vazgeçmediklerini veya ne oranda vazgeçtiklerini göstermektedir³⁰⁰.

4.5.1.3. Vergi Anlaşmalarının İç Hukuk Kuralları Karşındaki Sorunu

İç hukuk haline dönüşen bir anlaşmanın hükümlerinin, iç hukuk kuralı ile çatışması halinde uygulamada önceliğin hangisine verileceği bir sorundur. Burada uluslararası anlaşmaların, hukuk kaynakları hiyerarşisindeki yerine bakmak gerekir. Örneğin; uluslararası hukukta yürürlüğe konularak iç hukuk kuralı haline dönüşen vergi anlaşmaları uygulamada ulusal vergi yasalarının üstünde midir? ve hukuk hiyerarşisinde yeri nedir? Olayın iki yönünü de ele alırsak;

- Vergi anlaşmalarının iç hukuka üstünlüğü durumu: Anayasada anlaşmaların, kaynaklar hiyerarşisinde, iç hukuk kurallarının üstünde yer aldığı ve her hangi bir çatışma halinde anlaşma hükümlerinin iç hukuku bertaraf edeceği yolunda bir hüküm bulunabilir.
- Vergi anlaşmalarının iç hukukla aynı seviyede olması durumu: Anayasada uluslararası anlaşmaların, iç hukuk kurallarının üstünlüğünün kabul edilmediği durumda iki olasılık mevcuttur. Anlaşmalar iç hukuka bir yasa ile aktarılması ile bütün yasalarla aynı seviyede, ya da anayasada diğer bütün yasalarla aynı seviyede olduklarına dair bir hüküm vardır. Her iki durumda da, anlaşmalar; kendilerinden sonra çıkarılan yasalara üstün sayılmamaktadır.

Uluslararası çifte vergileendirme sorunu, devletlerin vergileme yetkilerinin, üretim faktörlerinin globalleşme sonucu seyyaliyet kazanması sonucunda çatışmasından kaynaklanmaktadır³⁰¹.

³⁰⁰ Billur Yaltı Soydan, **a.g.e.**, s.156.

³⁰¹ Billur Yaltı Soydan, **a.g.e.**, s.77.

Devletlerarasında meydana gelebilecek çifte vergilemenin önlenmesi için, yapılacak vergi anlaşmaları ile mutlak olan vergilendirme yetkileri sınırlandırılmaktadır. Vergi anlaşmalarının imzası ile hukuki bir takım amaçlar güdölmektedir. Çifte verginin mükellefin vergi yükünü ağırlaştırmak suretiyle vergi adaletini bozduğu ve mükellefin ödeme gücüne göre vergileme ilkesini zedelediği şüphesizdir. Bu durumu hukuki bir sorun olarak ortadan kaldırılmasında, sayısız yararlar olduğunu gören devletler, karşılıklı olarak vergileme haklarından vazgeçmişlerdir. Her vergi anlaşması, bir bakıma bir vergi gelirinden yoksun kalma anlamına geldiğinden, devletler bunu göze alırken devletin bundan sağlayacağı diğer yararları göz önünde bulundurmaktadırlar. Devletler çatışan gelir, kazanç ve servetlerini iki ülke arasında çifte vergilendirilmesini önlerlerken, mali bir takım amaçlara ulaşmak isterler³⁰².

Uluslararası vergi antlaşmalarını imzalayan devletler bunlara uymak mecburiyetindedirler. Çünkü bu tür antlaşmalar, kanun hükmündedirler ve antlaşmaya taraf olan devletleri bağlar. Bu açıdan uluslararası vergi antlaşmaları, vergi hukukunun esas kaynakları sayılmaktadır³⁰³.

4.5.1.4. Anlaşmaların Uygulanmasında Öncelik Sorunu

Bir vergilendirme ilişkisinde, ilgili devletlerin, uluslararası ve ulusal kurallar ışığında vergilendirme yapıp yapmayacağını ve eğer yapacaksa ne oranda yapacağı konusunda iki görüş mevcuttur³⁰⁴.

Bir görüşe göre, vergi anlaşmalarının iç hukuka üstün olduğu belirtilerek, vergi anlaşmasının hükümlerine göre, vergilendirme yetkisini kullanma hakkının bulunup bulunmadığının belirlenmesinin ardından, ulusal yasalarında durumla ilgili düzenlemenin var olup olmadığı araştırılır. Diğer bir görüşe göre ise ilk aşama, söz konusu devletin iç hukukunda o gelir unsurunun vergilendirileceğine dair bir yasa bulunup bulunmadığının belirlenmesidir. Sonra, mevcut bir vergi anlaşmasının vergilendirme yetkisinin, sınırlandırıp sınırlanmadığı tespit edilir. Sonra da, istisna olarak anlaşmada bazı gelir unsurları için öngörölmüş vergilendirme ilkelerinin bulunup

³⁰² Selahattin Tuncer, **a.g.e.**, s.39.

³⁰³ Şerafettin Aksoy, **a.g.e.**, s.14.

³⁰⁴ Billur Yaltı Soydan, **a.g.e.**, s.68.

bulunmadığına bakılır. Vergi anlaşmalarıyla, bir devletin kimi vergilendirip vergilendirmeyeceği veya ne oranda vergilendireceği belirlenmektedir.

Akit devletlerin vergilendirme yetkileri sınırlandırılmakta ve belirli vergi konusunun vergilendirilmesinde yetkiyi hangi devletin kullanacağını gösteren kurallar sistemi oluşturulmaktadır. Vergilendirme yetkisinin yasama organı eliyle kullanılmasını ifade eden yasallık ilkesi, anlaşmaların yapılmasında yasama organının devreye girişini zorunlu kılmaktadır. Genelde, vergi anlaşmalarının ulusal hukuka üstünlüğünden yola çıkılarak, önce anlaşma kurallarına bakılır, sonrada iç hukukta maddi kurallar olup olmadığına bakılır. Çünkü anlaşmaların iç hukuka üstün olduğu kabul edilmiştir³⁰⁵.

4.5.1.5. Anlaşmalarının Yorumlanması Sorunu

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının yorumlanması ulusal mevzuatın yorumlanmasına kıyasla özellik arz eden bir konudur. Bu anlaşmalar, uluslararası anlaşmalar oldukları için Viyana Anlaşmalar Hukuku Konvansiyonu'nun yorumla ilgili hükümlerine tabidir. Bu durum, ilgili akit devlet Viyana Konvansiyonu'nu imzalamamış olsa bile ve hatta ilgili anlaşma Viyana Konvansiyonu'nun yürürlüğünden önce imzalanmış ve yürürlüğe girmiş olsa bile geçerlidir. Bunun yanında, gerek OECD Modelinde gerekse Birleşmiş Milletler Modelinde yorumla ilgili özel hükümler mevcuttur. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının hükümlerinin anlamlandırılmasında bu özel hükümlerin de hiç kuşkusuz dikkate alınması gerekir. Aynı şey, bu modellerde yer almasa da tarafların anlaşma metnine veya ilgili protokollere ekledikleri yorumla ilgili diğer hükümler için de geçerlidir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının yorumunda özellik arz eden pek çok konu bulunmaktadır. Bunların başında da OECD (veya BM) yorum notlarının rolü ve işlevi gelmektedir. Bunların, anlaşma hükümlerinin yorumunda kullanılmasının hukuki dayanağı konusunda gerek doktrinde gerek uygulamada farklı görüşler bulunsun da, yorumda dikkate alınmaları gerektiği noktasında bir görüş birliğinden söz edilebilir. Bu

³⁰⁵ Billur Yaltı Soydan, **a.g.m.**, (Kar. Anl. Usul. Anayasaya Aykırılık Sorunu), s.103.

noktada pek çok ülkenin yüksek yargı mercilerince bu yorum notlarına sıklıkla başvurulduğu hususunun da göz ardı edilmemesi gerekir³⁰⁶.

Vergi anlaşmaları gerek son derece teknik yapıları, gerekse taraf devletlerin bazı kavramları hiç tanımıyor ya da farklı anlamlarda kullanıyor olmaları nedeniyle, yorumlanmaya muhtaç metinlerdir. Vergi anlaşmalarının yorumu, ya devletin yürütme organı ya da uyuşmazlık halinde vergi mahkemeleri tarafından yapılır. Vergi anlaşmaların da en önemli yorum sorunu olarak, teknik yapılarından kaynaklanan terimlerin yorumlanması sorunu gösterilebilir³⁰⁷.

Vergi anlaşması yapmış olan iki ülkenin vergi idareleri çoğu zaman anlaşmanın manasını anlayamamaktadır. Vergi anlaşması yapan vergi otoritelerinin çeşitli nedenlerle vergi idarelerinin başında fiilen bulunmayışı ve memurların gereğince eğitilmemiş bulunması mükerrer vergilemenin sebeplerinden biridir. Diğer taraftan, anlaşmada yer alan hükümlerin tatbikatında pratik kaidelerin mevcut bulunmayışı da bir başka mükerrerlik sebebidir³⁰⁸.

³⁰⁶ Mehmet Batun, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Yorumlanması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 397, Eylül 2014, s.41.

³⁰⁷ Billur Yaltı Soydan, **a.g.e.**, s.87.

³⁰⁸ Necmi Karakullukçu, **a.g.e.**, s.2.

5. SONUÇ

Birden fazla devletin aynı anda ve aynı kişi/kişiler üzerinde, egemenliklerine dayalı olan vergilendirme yetkilerini etkin kullanmalarının doğal ancak bir o kadar olumsuz kaçınılmaz sonucu olan uluslararası hukuksal çifte vergilendirmenin önlenmesi ve ortadan kaldırılmasında, en etkin yöntem, tamimiyle ortadan kaldırılabilinmesi de vergi anlaşmaları olarak görünmektedir.

Uluslararası çifte vergilemenin önlenmesi ve ortadan kaldırılmasının en temel parametresi olan vergi anlaşmaları; ülkelerin ekonomik, siyasi alanından bağımsız olarak düşünülememektedir. Ekonomik ve siyasi yaşam, özellikle ikinci dünya savaşından sonra, sadece ülkelerin iç dinamikleri ile değil ve fakat daha çok dış dinamiklerle şekillenmekte olup bunun ağırlığı gün be gün artmaktadır. Türkiye bu gelişmeler karşısında alternatifini batı dünyası ile bütünleşme yönünde kullanmıştır. Bugüne kadar *80 ülke ile imzalanan çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarından* karşı tarafın; Avrupa ve OECD ülkeleri (A.B.D., Almanya, Avustralya, Avusturya, Belçika, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Estonya, Finlandiya, Fransa, Hollanda, İngiltere, İrlanda, İspanya, İsrail, İsveç, İsviçre, İtalya, İzlanda, Japonya, Kanada, G.Kore, Lüksemburg, Macaristan, Meksika, Norveç, Polonya, Portekiz, Slovak Cumhuriyeti, Slovenya, Şili, Türkiye, Yeni Zelanda, Yunanistan) olması bu entegrasyonun şeklini açıkça ortaya koyması bakımından önemlidir.

İkinci dünya savaşından sonra hızlı bir şekilde gelişen, Avrupa ve Kuzey Amerika ile ilişkilerini yoğunlaştıran Türkiye, bu hızlı gelişime ayak uydurmak için öncelikle ekonomik ve sosyo-kültürel yaşamındaki değişime kapalı, ithal ikameci yapısını değiştirmeye başlamış batı ile ilişkilerinin derecesini arttırdığı ölçüde iç hukukunu da buna uygun olarak uyumlaştırmaya çalışmıştır.

Günümüzde modern yaşamın uyumu açısından tüm ilgili kişilerin (birey, şirketler, uluslararası şirketler, finans kuruluşları v.s.) dünya ile ilişkilerini doğrudan etkilemesi açısından, çifte vergileme önemli bir yere sahiptir. Çifte vergileme ise ancak ilgili kişilerin bu vergileme türü ile karşılaşmamaları, buna maruz kalmamaları için

bağlı oldukları devletlerce, sadece tek yanlı vergi uygulamaları yöntemi ile değil (istisna veya mahsup) daha çok vergi anlaşmalarına taraf olmaları ile ortadan kaldırılabilmektedir.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları, anlaşmaya taraf olan Akit Devletlerin her ikisinde de kazanç elde eden gerçek ve tüzel kişilerin elde ettikleri kazançların vergilendirilmesinde mükerrer vergilendirmeyi önlemek amacıyla imzalanmaktadır. Vergi anlaşmalarının temel amacı, mükerrer vergilendirmeyi önlemek olmakla birlikte gelişmekte olan ülkeler bu amacın yanında yabancı sermayenin ülkelerinde elde ettikleri kazançlar üzerinden daha fazla vergi almak için de vergi anlaşması imzalayabilmektedir. Örneğin anlaşmanın Türkiye gibi gelişmekte olan bir ülke ile sermaye ihraç eden gelişmiş bir ülke arasında imzalanması halinde bu durum söz konusu olmaktadır.

Ancak bu denklem sonucunda kaynak ülkenin kendi ulusal menfaatlerini gözetmesi ile ülkeye yabancı sermaye girişi arasında ters bir ilişki olması durumu söz konusu olmaktadır. Bu durum göz önüne alındığında vergi anlaşmalarının yapılması aşamasında hem mukim ülkenin hem de kaynak ülkenin çıkarlarının karşılıklı gözetilmesi gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

Çifte vergilemenin ortadan kaldırılması için yapılan vergi anlaşmalarında gözetilen bir diğer amaç ise sınırlı kaynaklara sahip olan ülkenin ki bu ülkeler daha çok gelişmekte olan ülkelerdir, bu kaynaklarını daha verimli kullanmak istemeleridir.

Sınırlı kaynakların daha verimli bir şekilde kullanılmasının gözetilmesi sonucu; sermayeye daha fazla sahip olan gelişmiş bir ülke ile işgücüne daha fazla sahip gelişmekte olan bir ülke arasında yapılacak bir anlaşma ile bu iki üretim faktörünün verimliliğinin artırılarak global kaynakların daha optimal kullanımı sağlanmak istenmektedir.

Dolayısıyla uluslararası çifte vergilemeyi önleyen vergi anlaşmaları taraf ülke mukimi kişilerin elde ettikleri kazançlar üzerinde en uygun vergilemeyi sağladığı ölçüde başarılı olacaktır. Bunun sağlanması ise taraf devletlerin iç hukuk hükümlerinde yapacakları düzenlemelerle mümkün olacaktır.

Global dünya üzerinde önemi gittikçe artan yeni bir suje olan çok uluslu şirketlerin, etkinliğini arttırarak büyümeye gitmesi bu şirketlerle ilişkili devletlerin yeni suje karşısında en uygun vergileme hedeflerini tutturamamaları sonucunda çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kendisini daha da hissettirmiştir.

Ülkemiz açısından da içerde elde edilen gelirlerin en uygun seviyede vergilendirilmesini tesis etmek üzere hem gelir vergisi hem de kurumlar vergisi kanununda çeşitli madde düzenlemeleri yapılarak dış ülkelerde elde edilen gelirin vergilendirilmesi sonucunda ödenen vergilerin mahsubuna veya indirimine yer verilmiştir.

Hem Gelir Vergisi Kanunun 123'üncü hem de Kurumlar Vergisi Kanunun 33'üncü maddelerinde yapılan düzenlemelerin devletlerin iç hukuk hükümlerini tam anlamıyla gösterememesi ve uluslararası vergi hukukundaki düzenlemelerin yine uluslararası hukuk kuralları dâhilinde sonuca götürülmesi başat ilkesinden yola çıkılarak çifte vergilendirmenin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ile çözümlenmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır. Gittikçe küreselleşen dünyada çifte vergilendirmenin yalnız devletlerin iç hukuk hükümlerinde yapacakları mahallî düzenlemelerle önlenemeyeceği hususu ise aşikârdır.

Bugün ülkelerin iç hukuk hükümlerinde; ya anlaşmaların üstünlüğü ya da aynı düzeyde olmalarına dayalı bir sistem kabul edilmiş olsun, uluslararası konjonktürde problematik haline gelen şey, vergi anlaşmalarının aşılması konusudur. Bir Akit Devletin, vergi anlaşmasının akdinden sonra çıkardığı yasalarda, açıkça belirli anlaşmaları veya bunlara dâhil belirli hükümleri tek taraflı olarak askıya almasını ya da uygulamadan kaldırmasını ifade eden bu durum, devletlerin uluslararası hukuktan kaynaklanan yükümlülüklerine aykırı bir durumdur. Uluslararası alanda bu yöndeki bir uygulamanın önlenmesi için Akit Devletlerin aralarındaki vergi anlaşmalarına özel bir hüküm yerleştirmeleri önerilmektedir.

Anlaşma yapıldıktan sonra yürürlükteki vergilerin kaldırılması ya da yeni vergilerin getirilmesi halinde anlaşmanın vergi sistemlerindeki bu yeniliklere uyumlaşması da sağlanmalıdır. Anlaşmaya taraf Devletlerin yetkili makamları, her yılın

sonunda kendi vergi yasalarında meydana gelen değişiklikleri birbirlerine bildirme yükümlülüğünü yerine getirmediklerinden uygulamada zorluklar çekilmesi kaçınılmaz bir sonuç olarak önümüze çıkmaktadır.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının içeriğinde yer alan ve anlaşma da tanımlanmamış terimlerin anlamının belirlenmesinde Akit Devletlerin iç hukukunu yetkili kılan gönderme hükmü, yorumda başvurulacak özel bir yorum kuralı oluşturmaya rağmen bu hüküm bizzat sorun yaratan bir düzenlemeye dönüşmüştür. Tartışma yaratan ilk sorun, anlaşma akdi tarihinden sonra iç hukukta yapılan değişikliklerin etkisidir. Bu konu, 1992 OECD Modelinin şerhinde çözümlenmiştir. OECD Mali işler Komitesi, bu değişikliklerin etkisini kabul eden ve göndermenin, anlaşmanın akdi tarihinde değil, anlaşmanın uygulandığı tarihte yürürlükte bulunan iç hukuk kurallarına yapıldığını öngören yorumu tercih etmiştir.

Türkiye'nin OECD Model Anlaşma hükümlerine ve bunların yorumlarına koyduğu *Çekince ve Şerhlerin* sağladığı esneklik çerçevesinde bu modelden haklı olarak uzaklaştığını görmekteyiz. Örneğin; OECD Modelin 4. maddesinin 3. fıkrası gerçek kişiler dışında kalan vergi yükümlülerinin; kurum ve ortaklıkların, devletlerin iç mevzuatları uyarınca farklı kriterler nedeniyle her iki devletin de mukimi olmaları; dolayısıyla, tam mükellefiyet esasında vergilendirilmeleri halinde, anlaşma uygulamasında hangi devletin mukimi kabul edeceklerini açıklığa kavuşturma amacını taşımaktadır. OECD Modeli bu sorunu, *Etkin Yönetim Merkezi* kriteri ile çözmeye çalışmıştır. Vergi yükümlüsünün etkin yönetim merkezi hangi devlette ise o devletin mukimi sayılacağı belirtilmiştir. Türkiye 4. maddeye koyduğu *Çekince* ile *Etkin Yönetim Merkezi* kriterinin yanı sıra, iç mevzuatımızda olduğu gibi *Kanuni Merkez* kriterini de kullanma isteğinde olduğunu belirtmiştir. Sonuçlandığı anlaşmaların çoğunda, çifte mukimlik sorunu *Kanuni Merkez* kriterini gözeterek çözüme ulaşmayı tercih etmiştir.

Türkiye'nin bir vergi anlaşması imzalamak üzere girişimde bulunduğu ülkeler, Türkiye ile ekonomik ilişki ve yatırım potansiyeli taşıyan ülkelerdir. Yapılan bu anlaşmalardan beklenen var olan ekonomik ilişkilerde verimliliğin sağlanması bunun yanında yeni ekonomik ilişkilerin teşvik edilmesidir. Türkiye, hem vergi anlaşması

müzakerelerinde hem de imzalanan anlaşmalarda mali yapısını koruyucu bir model sergilemektedir. Böylece, Türkiye’de tam yükümlü durumundaki vergi mükelleflerinin bu ülkelerde yaptıkları yatırımlardan elde edilen kazancın Türkiye’de vergilendirilmesi amaçlanmaktadır.

24 Ocak Kararlarından sonra görülen hızlı değişimler sonucunda müzakereler sonucunda imzalanan vergi anlaşmaları sayısında büyük artışlar olmasına rağmen, uygulama bakımından aynı sonuç mevcut değildir. Bunun birinci nedeni imzalanan vergi anlaşmalarında vergilendirme yetkisinin bölüştürülmesine dayanan temettü, faiz ve gayri maddi hak bedelleri için iç mevzuatımızdaki vergi oranlarının anlaşmada öngörülen vergi oranlarından düşük olmasıdır. Dar yükümlülerin elde ettikleri kar paylarının sıfır oranda vergilendirilmesi de bu durumda etkili olmuştur. İkinci olarak ta vergi mükelleflerinin anlaşmalarından haberdar olmaması, bilgi paylaşımında vergi idarelerinin yeterli çalışmayı gösterememesi sayılabilir.

Türkiye’nin müzakere ettiği ve imzaladığı vergi anlaşmaları halen yeni bir durum olması hasebiyle özellikle de uygulama-yürürlük tarihinin çok kısa bir geçmişi barındırması bugüne kadar önemli bir sorunu önümüze getirmemiş, taraf olunan anlaşmalar herhangi bir yargı kararına da konu olmamıştır. Karşılıklı anlaşma usulüne gereksinim duyulmazken, bilgi değişimine ilişkin hükümler de işlerlik kazanmamıştır.

Türkiye’nin taraf olduğu anlaşmalarda çoğunluğu oluşturan OECD ülkeleri için eski ancak ülkemiz için henüz başlangıç düzeyinde olan vergi anlaşmaları için tanzim olunan uygulamaya yönelik tebliğlerin sayısının artırılması ve vergi anlaşmalarının uygulanmasını kolaylaştırmada vergi yükümlülerinin aydınlatılması bu konuda karşılaşılan güçlüklerin aşılmasında etkili ve yardımcı olacaktır.

Bir başka yönüyle ele alındığında Türkiye açısından, taraf olunan vergi anlaşmalarının en önemli konusu, ülkemizde uygulanan vergi teşvik tedbirlerinin korunmak istenmesidir. Anlaşmalarda Türkiye’ye tanınan vergilendirme yetkisini kullanma hakkının, vergi teşvikleri, istisnalar ve sıfır oranlı uygulamalar gibi nedenlerle fiili olarak kullanılmaması, anlaşmada istisna yöntemi seçilmediği takdirde, Türkiye’nin zararına bir sonuç ortaya çıkarmaktadır. Bu sadece anlaşmaların değil, yabancı

yatırımların özendirilmesi amacıyla oluşturulan, düşük oranlı vergilerle çeşitli teşviklere dayalı sistemin en önemli mevzusudur.

Türkiye'nin son dönemde yaşadığı ekonomik, sosyal ve siyasi olaylardan da görüleceği üzere artık dünya inanılmaz bir gelişim sürecindedir ve bir alandaki olumlu veya olumsuz değişiklikler aynı hızla başka yerlerde nüfuz bulmaktadır.

Bu temelden hareketle, dünya çapındaki eğilimlerin her ülkenin kendi ulusal çıkarını (dış dinamikler izin verdiği sürece) maksimize etmek için politikalar geliştirdiği gerçeğine, ülkemizin de bu eğilimlere paralel olarak refleks vermesi ancak bu refleksin ne ulusal kaynakların tamamen aleyhine ne de tamamen diğer devlet/devletler aleyhine olmadığı, dengeli, uygun değerde karşılıklar olmasıdır.

EKLER

**EK 1: Yürürlükte Bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları
(10.03.2014 tarihi itibarıyla)³⁰⁹**

	Taraf Devlet	Anlaşmanın İmza Edildiği Tarih	Yayımlandığı Resmi Gazete Tarih No	Yürürlük Tarihi	Vergiler Açısından Uygulanmaya Başlandığı Tarih	
1)	Avusturya	03.11.1970	01.08.1973 - 14612	24.09.1973	01.01.1974	
	Avusturya (Revize)	28.03.2008	26.06.2009 - 27270	01.10.2009	01.01.2010	
2)	Norveç	16.12.1971	21.12.1975 - 15445	30.01.1976	01.01.1977	
	Norveç (Revize)	15.01.2010	28.05.2011 - 27947 (m.)	15.06.2011	01.01.2012	
3)	Güney Kore	24.12.1983	02.10.1985 - 18886	25.03.1986	01.01.1987	
4)	Ürdün	06.06.1985	15.07.1986 - 19165	03.12.1986	01.01.1987	
5)	Tunus	02.10.1986	30.09.1987 - 19590	28.12.1987	01.01.1988	
6)	Romanya	01.07.1986	21.08.1988 - 19906	15.09.1988	01.01.1989	
7)	Hollanda	27.03.1986	22.08.1988 - 19907	30.09.1988	01.01.1989	
8)	Pakistan	14.11.1985	26.08.1988 - 19911	08.08.1988	01.01.1989	
9)	İngiltere	19.02.1986	19.10.1988 - 19964	26.10.1988	01.01.1989	
10)	Finlandiya	09.05.1986	30.11.1988 - 20005	30.12.1988	01.01.1989	
	Finlandiya (revize)	06.10.2009	24.03.2012 - 28243	04.05.2012	01.01.2013	
11)	K.K.T.C.	22.12.1987	26.12.1988 - 20031	30.12.1988	01.01.1989	(1)
12)	Fransa	18.02.1987	10.04.1989 - 20135	01.07.1989	01.01.1990	
13)	Almanya (Feshedilen)	16.04.1985	09.07.1986 - 19159	30.12.1989	01.01.1990	(2)
	Almanya (Yeni)	19.09.2011	24.01.2012 - 28183	01.08.2012	01.01.2011	
14)	İsveç	21.01.1988	30.09.1990 - 20651	18.11.1990	01.01.1991	
15)	Belçika	02.06.1987	15.09.1991 - 20992	08.10.1991	01.01.1992	(3)
16)	Danimarka	30.05.1991	23.05.1993 - 21589	20.06.1993	01.01.1991	
17)	İtalya	27.07.1990	09.09.1993 - 21693	01.12.1993	01.01.1994	
18)	Japonya	08.03.1993	13.11.1994 - 22110	28.12.1994	01.01.1995	
19)	B.A.E.	29.01.1993	27.12.1994 - 22154	26.12.1994	01.01.1995	(4)
20)	Macaristan	10.03.1993	25.12.1994 - 22152	09.11.1995	01.01.1993	
21)	Kazakistan	15.08.1995	08.11.1996 - 22811	18.11.1996	01.01.1997	
22)	Makedonya	16.06.1995	07.10.1996 - 22780	28.11.1996	01.01.1997	
23)	Arnavutluk	04.04.1994	05.10.1996 - 22778	26.12.1996	01.01.1997	
24)	Cezayir	02.08.1994	30.12.1996 - 22863	30.12.1996	01.01.1997	
25)	Moğolistan	12.09.1995	30.12.1996 - 22863	30.12.1996	01.01.1997	
26)	Hindistan	31.01.1995	30.12.1996 - 22863	30.12.1996	01.01.1994	
27)	Malezya	27.09.1994	30.12.1996 - 22863	31.12.1996	01.01.1997	(5)
28)	Mısır	25.12.1993	30.12.1996 - 22863	31.12.1996	01.01.1997	

³⁰⁹ GİB, “Uluslararası Mevzuat”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1236>, (01.07.2015).

		Taraf Devlet	Anlaşmanın İmza Edildiği Tarih	Yayımlandığı Resmi Gazete Tarih No	Yürürlük Tarihi	Vergiler Açısından Uygulanmaya Başlandığı Tarih	
	29)	Çin Halk Cum.	23.05.1995	30.12.1996 - 22863	20.01.1997	01.01.1998	
	30)	Polonya	03.11.1993	30.12.1996 - 22863	01.04.1997	01.01.1998	
	31)	Türkmenistan	17.08.1995	13.06.1997 - 23018	24.06.1997	01.01.1998	(6)
	32)	Azerbaycan	09.02.1994	27.06.1997 - 23032	01.09.1997	01.01.1998	
	33)	Bulgaristan	07.07.1994	15.09.1997 - 23111	17.09.1997	01.01.1998	
	34)	Özbekistan	08.05.1996	07.09.1997 - 23103	30.09.1997	01.01.1997	
	35)	A.B.D.	28.03.1996	31.12.1997 - 23217	19.12.1997	01.01.1998	
	36)	Beyaz Rusya	24.07.1996	22.04.1998 - 23321	29.04.1998	01.01.1999	
	37)	Ukrayna	27.11.1996	22.04.1998 - 23321	29.04.1998	01.01.1999	
	38)	İsrail	14.03.1996	24.05.1998 - 23351	27.05.1998	01.01.1999	
	39)	Slovakya	02.04.1997	03.10.1999 - 23835	02.12.1999	01.01.2000	
	40)	Kuveyt	06.10.1997	28.11.1999 - 23890	13.12.1999	01.01.1997	
	41)	Rusya	15.12.1997	17.12.1999 - 23909	31.12.1999	01.01.2000	
	42)	Endonezya	25.02.1997	15.02.2000 - 23965	06.03.2000	01.01.2001	
	43)	Litvanya	24.11.1998	10.05.2000 - 24045	17.05.2000	01.01.2001	
	44)	Hırvatistan	22.09.1997	10.05.2000 - 24045	18.05.2000	01.01.2001	
	45)	Moldova	25.06.1998	25.07.2000 - 24120	28.07.2000	01.01.2001	
	46)	Singapur	09.07.1999	18.07.2001 - 24466	27.08.2001	01.01.2002	(7)
	47)	Kırgızistan	01.07.1999	12.12.2001 - 24611	20.12.2001	01.01.2002	
	48)	Tacikistan	06.05.1996	24.12.2001 - 24620	26.12.2001	01.01.2002	
	49)	Çek Cumhuriyeti	12.11.1999	15.12.2003 - 25317	16.12.2003	01.01.2004	
	50)	İspanya	05.07.2002	18.12.2003 - 25320	18.12.2003	01.01.2004	
	51)	Bangladeş	31.10.1999	15.12.2003 - 25317	23.12.2003	01.01.2004	
	52)	Letonya	03.06.1999	22.12.2003 - 25324	23.12.2003	01.01.2004	
	53)	Slovenya	19.04.2001	23.12.2003 - 25325	23.12.2003	01.01.2004	
	54)	Yunanistan	02.12.2003	02.03.2004 - 25390	05.03.2004	01.01.2005	
	55)	Suriye	06.01.2004	28.06.2004 - 25506	21.08.2004	01.01.2005	
	56)	Tayland	11.04.2002	08.01.2005 - 25694	13.01.2005	01.01.2006	
	57)	Sudan	26.08.2001	17.09.2003 - 25232	31.01.2005	01.01.2006	
	58)	Lüksemburg	09.06.2003	08.01.2005 - 25694	18.01.2005	01.01.2006	(8)
	59)	Estonya	25.08.2003	04.07.2004 - 25512	21.02.2005	01.01.2006	
	60)	İran	17.06.2002	09.10.2003 - 25254	27.02.2005	01.01.2006	
	61)	Fas	07.04.2004	22.06.2005 - 25853	18.07.2006	01.01.2007	
	62)	Lübnan	12.05.2004	17.08.2006 - 26262	21.08.2006	01.01.2007	
	63)	Güney Afrika Cum.	03.03.2005	20.11.2006 - 26352	06.12.2006	01.01.2007	
	64)	Portekiz	11.05.2005	15.12.2006 - 26377	18.12.2006	01.01.2007	

		Taraf Devlet	Anlaşmanın İmza Edildiği Tarih	Yayımlandığı Resmi Gazete Tarih No	Yürürlük Tarihi	Vergiler Açısından Uygulanmaya Başlandığı Tarih	
	65)	Sırbistan-Karadağ	12.10.2005	08.08.2007 - 26607	10.08.2007	01.01.2008	(9)
	66)	Etiyopya	02.03.2005	09.08.2007 - 26608	14.08.2007	01.01.2008	
	67)	Bahreyn	14.11.2005	21.08.2007 - 26620	02.09.2007	01.01.2008	
	68)	Katar	25.12.2001	05.02.2008 - 26778	11.02.2008	01.01.2009	
	69)	Bosna-Hersek	16.02.2005	08.04.2007 - 26487	18.09.2008	01.01.2009	
	70)	Suudi Arabistan *	09.11.2007	03.02.2009 - 27130 (m.)	01.04.2009	01.01.2010	
	71)	Gürcistan	21.11.2007	10.02.2010 - 27489	15.02.2010	01.01.2011	
	72)	Umman	31.05.2006	13.03.2010 - 27520	15.03.2010	01.01.2011	(10)
	73)	Yemen	26.10.2005	13.03.2010 - 27520	16.03.2010	01.01.2011	
	74)	İrlanda	24.10.2008	10.08.2010 - 27668	18.08.2010	01.01.2011	
	75)	Yeni Zelanda	22.04.2010	04.07.2011 - 27984 (m.)	28.07.2011	01.01.2012	
	76)	Kanada	14.07.2009	29.04.2011 - 27919 (m.)	04.05.2011	01.01.2012	
	77)	İsviçre	18.06.2010	12.01.2012 - 28171	08.02.2012	01.01.2013	
	78)	Brezilya	14.03.2005	12.01.2012 – 28171	09.10.2012	01.01.2013	
	79)	Avustralya	28.04.2010	21.05.2013 – 28653 (m.)	05.06.2013	01.01.2014	
	80)	Malta	14.07.2011	27.04.2013 - 28630	13.06.2013	01.01.2014	
(1)	Anlaşmanın 5 inci maddesinin 2 nci fıkrasının (h) bendinin 2 nci fıkrası, 11 inci maddesinin 3 üncü fıkrasının (c) bendi ve 14 üncü maddesinin 2 nci fıkrası gereğince bir Akit Devlette vergilendirilmeyecek olan kazanç ve iratlar hakkında 1.1.1987 tarihinden itibaren başlayan vergilendirilme dönemleri için yürürlüğe girmiştir.						
(2)	Anlaşmanın deniz ve hava taşımacılığına ilişkin hükümleri 1.1.1983 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Ancak söz konusu Anlaşma feshedilmiş olup, hükümleri 1.1.1990 – 31.12.2010 tarihleri arasındaki vergilendirme dönemleri için uygulanmaktadır.						
(3)	Anlaşma, uçakların uluslararası trafikte işletilmesinden sağlanan kazançlar yönünden 1.1.1987 tarihinden itibaren elde edilen gelirler üzerinden alınan vergilere uygulanacaktır.						
(4)	Anlaşma, hava taşımacılık faaliyetlerinden elde edilen gelirler ile bu kazançlar için açtırılan mevduat hesabı dolayısıyla elde edilen faiz gelirleri için 1.1.1988 tarihinden itibaren uygulanacaktır.						
(5)	Anlaşmanın “Bilgi Değişimi” başlıklı 25 nci maddesini değiştiren “Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Malezya Hükümeti Arasında 27 Eylül 1994 Tarihinde Ankara’da imzalanan Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Öneme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasını Değiştiren Protokol 25.12.2013 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, hükümleri bu tarihten itibaren uygulanmaktadır.						
(6)	Anlaşma hükümleri müteahhitlik yönünden 17.08.1995; diğer hükümler yönünden ise 1.1.1998 tarihinden itibaren uygulanacaktır.						
(10)	Anlaşma, Gulf Air tarafından uluslararası trafikte hava taşımacılığı işletmesinden elde edilen kazançlar ile işletilen vasıtaların veya bunların işletilmesiyle ilgili menkul varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar yönünden 1.1.1987 tarihinden itibaren uygulanacaktır.						
*	“Türkiye Cumhuriyeti ile Suudi Arabistan Krallığı Arasında İki Akit Devletin Hava Taşımacılık Teşebbüslerinin Faaliyetleri Dolayısıyla Alınan Vergilerde Karşılıklı Muafiyet Anlaşması” 11.01.1989 tarihinde imzalanmıştır. Anlaşma, 09.08.1990 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, hükümleri 01.01.1987 tarihinden itibaren uygulanmaktadır. Söz konusu Anlaşma, yalnızca Akit Devletler tarafından hava taşımacılık faaliyetleri dolayısıyla alınan vergileri kapsamaktadır.						

EK 2: Mevcut Anlaşmaları Tadil Eden Ek Protokoller (10.01.2014 Tarihi İtibariyle)³¹⁰

	Taraf Devlet	Protokolün İmza Edildiği Tarih	Yayımlandığı Resmi Gazete Tarih No	Yürürlük Tarihi	Uygulanmaya Başlandığı Tarih	
1)	Lüksemburg	30.09.2009	04.07.2011-27984 (m.)	14.07.2011	01.01.2012	
2)	Singapur	05.03.2012	05.06.2013-28668 (m)	07.08.2013	07.08.2013	
3)	Malezya	17.02.2010	25.07.2013-28718 (m.)	25.12.2013	25.12.2013	

³¹⁰ GİB, “Uluslararası Mevzuat”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1236>, (01.07.2015).

EK 3: Temettüler Üzerinden Kaynak Devlette Alınacak Vergi Oranları³¹¹

Taraf Devlet	Sermaye Payı (%)	Vergi Oranı (%)
1. AVUSTURYA	En az 25 ise	25
	Tüm diğer durumlarda	35
AVUSTURYA (REVİZE)	Türkiye için;	
	a) En az 25 ise (Avusturya’da vergiden istisna edilmesi koşuluyla)	5
	b) Tüm diğer durumlarda	15
	Avusturya için;	
	a) En az 25 ise	5
	b) Tüm diğer durumlarda	15
2. NORVEÇ	En az 25 ise Türkiye’de	25
	Norveç’de	20
	Tüm diğer durumlarda Türkiye’de	30
	Norveç’de	25
NORVEÇ (REVİZE)	En az 20 ise	5
	Norveç yönünden Devlet Emeklilik Fonu, Türkiye yönünden Sosyal Güvenlik Fonu tarafından elde edilmesi durumunda	5
	Tüm diğer durumlarda	15
3. GÜNEY KORE	En az 25 ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20
4. ÜRDÜN	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
5. TUNUS	En az 25 ise	12
	Tüm diğer durumlarda	15
6. ROMANYA	Tüm durumlarda	15
7. HOLLANDA (I)	En az 25 ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20
8. PAKİSTAN	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
9. İNGİLTERE	En az 25 ise (Oy hakkının)	15
	Tüm diğer durumlarda	20
10. FİNLANDİYA	En az 25 ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20
FİNLANDİYA (REVİZE)	En az 25 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	15
11. K.K.T.C.	En az 25 ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20
12. FRANSA	En az 10 ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20
13. ALMANYA (FESHEDİLEN)	En az 10 ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20

³¹¹ GİB, “Uluslararası Mevzuat”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1236>, (01.07.2015).

Taraf Devlet	Sermaye Payı (%)	Vergi Oranı (%)
ALMANYA (YENİ)	En az 25 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	15
14. İSVEÇ	En az 25 ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20
15. BELÇİKA (II)	En az 10 ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20
16. DANI MARKA	En az 25 ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20
17. İTALYA	Tüm durumlarda	15
18. JAPONYA (III)	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
19. B.A.E (IV)	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	12
20. MACARİSTAN	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
21. KAZAKİSTAN	Tüm durumlarda	10
22. MAKEDONYA	En az 25 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	10
23. ARNAVUTLUK	En az 25 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	15
24. CEZAYİR	Tüm durumlarda	12
25. MOĞOLİSTAN	Tüm durumlarda	10
26. HİNDİSTAN	Tüm durumlarda	15
27. MALEZYA	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
28. MISIR	En az 25 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	15
29. ÇİN HALK CUMHURİYETİ	Tüm durumlarda	10
30. POLONYA	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
31. TÜRKMENİSTAN	Tüm durumlarda	10
32. AZERBAYCAN	Tüm durumlarda	12
33. BULGARİSTAN	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
34. ÖZBEKİSTAN	Tüm durumlarda	10
35. A.B.D	En az 10 ise (Oy hakkının)	15
	Tüm diğer durumlarda	20
36. BEYAZ RUSYA	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
37. UKRAYNA	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
38. İSRAİL	Tüm durumlarda	10

Taraf Devlet	Sermaye Payı (%)	Vergi Oranı (%)
39. SLOVAKYA	En az 25 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	10
40. KUVEYT	Tüm durumlarda	10
41. RUSYA	Tüm durumlarda	10
42. ENDONEZYA	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
43. LİTVANYA	Tüm durumlarda	10
44. HIRVATİSTAN	Tüm durumlarda	10
45. MOLDOVA	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
46. SİNGAPUR (V)	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
47. KIRGIZİSTAN	Tüm durumlarda	10
48. TACİKİSTAN	Tüm durumlarda	10
49. ÇEK CUMHURİYETİ	Tüm durumlarda	10
50. İSPANYA	Türkiye için	
	a) En az 25 ise (Sinci fıkrada belirtilen şekilde vergiye tabi tutulmuş olan kazançlardan ödenen temettülerden)	5
	b) Tüm diğer durumlarda	15
	İspanya için ;	
	a) En az 25 ise	5
	b) Tüm diğer durumlarda	15
51. BANGLADEŞ	Tüm durumlarda	10
52. LETONYA	Tüm durumlarda	10
53. SLOVENYA	Tüm durumlarda	10
54. YUNANİSTAN	Tüm durumlarda	15
55. SURİYE	Tüm durumlarda	10
56. TAYLAND	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
57. LÜKSEMBURG	Türkiye için ;	
	a) En az 25 ise	10
	b) Tüm diğer durumlarda	20
	Lüksemburg için ;	
	a) En az 25 ise	5
	b) Tüm diğer durumlarda	20
58. SUDAN	Tüm durumlarda	10
59. ESTONYA	Tüm durumlarda	10
60. İRAN	En az 25 ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20
61. FAS	En az 25 ise	7
	Tüm diğer durumlarda	10
62. LÜBNAN	En az 15 ise	10

Taraf Devlet	Sermaye Payı (%)	Vergi Oranı (%)
	Tüm diğer durumlarda	15
63. GÜNEY AFRİKA CUMHURİYETİ	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
64. PORTEKİZ	En az 25 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	15
65. SİRBİSTAN VE KARADAĞ	En az 25 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	15
66. ETİYOPYA	Tüm durumlarda	10
67. BAHREYN	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
68. KATAR	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
69. BOSNA HERSEK	En az 25 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	15
70. SUUDİ ARABİSTAN (VI)	En az 20 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	10
71. GÜRCİSTAN	Tüm durumlarda	10
72. UMMAN	En az 15 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
73. YEMEN	Tüm durumlarda	10
74. İRLANDA	Türkiye için ;	
	a) En az 25 ise (Oy hakkının) (5inci fıkrada belirtilen şekilde vergiye tabi tutulmuş olan kazançlardan ödenen temettülerden)	5
	b) En az 25 ise	10
	c) Tüm diğer durumlarda	15
	İrlanda için ;	
	a) En az 25 ise (Oy hakkının)	5
	b) Tüm diğer durumlarda	15
75. YENİ ZELANDA	En az 25 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	15
76. KANADA	En az 10 ise (Oy hakkının)	15
	Tüm diğer durumlarda	20
77. İSVİÇRE	En az 20 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	15
Protokol hükümlerine göre; 10. maddenin 2.fıkrasının a) bendi hükümlerinden sapma olarak Hollanda’da iştirak kazançları uygulandığı sürece vergi oranı azami Holanda’da % 5, Türkiye’de % 10 olacaktır. Protokol hükümlerine göre Belçika’da azami % 5, Türkiye’de %10 olarak uygulanacaktır. Protokolde belirtilen şartlarla vergi oranları Türkiye’de sırası ile %15 ve %20 olarak uygulanacaktır. Temettü elde edenin diğer Akit Devletin Hükümeti veya tamamı diğer Akit Devlete veya politik alt bölümlerine, mahalli idarelerine ait bir kamu kuruluşu ait olması halinde % 5 uygulanacaktır. Singapur mukimi bir şirket tarafından bir Türkiye mukimine ödenen temettüler yürürlükteki Singapur mevzuatına göre vergiye tabi tutulmayacaktır. Temettünün gerçek lehdarı Merkez Bankası veya tamamı devlete ait bir tüzel kişi ise %5 uygulanacaktır.		

EK 4: Faiz ve Gayrimaddi Hak Bedelleri Üzerinden Kaynak Devlette Alınacak Vergi Oranları³¹²

Taraf Devlet	Faiz (%)	Gayrimaddi Hak Bedeli (%)
1.AVUSTURYA	15	10
AVUSTURYA (REVİZE)	5 (Oesterreichische Kontrollbank AG ya da amacı ihracatı teşvik etmek olan benzeri bir Türk kamu kuruluşu tarafından ihracatı teşvik amacıyla verilmesi, garanti edilmesi ya da sigortalanması durumunda) 10 (Faiz bir banka tarafından elde edilmişse) 15 (Tüm diğer durumlarda)	10
2.NORVEÇ	15	10
NORVEÇ (REVİZE)	5 (Norveç Yönünden, Devlet Emeklilik Fonu'na, Norveç İhracat Kredileri Garanti Kurumu'na, faizin tamamının veya büyük bir kısmının Norveç Hükümeti'ne aktarılması şartıyla, Eksporfinans ASA'ya ödenmesi halinde; Türkiye yönünden, Sosyal Güvenlik Fonu'na, Türkiye İhracat ve Kredi Bankası'na ödenmesi halinde) 10 (faizin bir bankaya ödenmesi halinde) 15 (tüm diğer durumlarda)	10
3.GÜNEY KORE	10 (iki yılı aşan borçlarda ve alacak taleplerinde) 15 (diğerlerinde)	10
4.ÜRDÜN	10	12
5.TUNUS	10	10
6.ROMANYA	10	10
7.HOLLANDA	10 (iki yılı aşan kredilerde) 15 (diğerlerinde)	10
8.PAKİSTAN	10	10
9.İNGİLTERE	15	10
10.FİNLANDİYA	15	10
FİNLANDİYA (REVİZE)	5 (Finlandiya İhracat Kredi Kurumu (Finnish Export Credit) veya FINNVERA ile amacı ihracatı teşvik olan benzeri Türk kamu kurumları tarafından ihracatı teşvik amacıyla verilen, garanti edilen veya sigortalanan borç veya krediler yönünden) 10 (faizin bir banka tarafından elde edilmesi durumunda) 15 (tüm diğer durumlarda)	10
11.KKTC	10	10
12.FRANSA	15	10
13.ALMAN YA (FESHEDİLEN)	15	10
ALMAN YA (YENİ)	10	10
14.İSVEÇ	15	10
15.BELÇİKA	15	10
16.DANİMARKA	15	10

³¹² GİB, “Uluslararası Mevzuat”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1236>, (01.07.2015).

Taraf Devlet	Faiz (%)	Gayrimaddi Hak Bedeli (%)
17.İTALYA	15	10
18.JAPONYA	10 (kredi, finans kurumlarından alınmış ise)	10
	15 (diğer durumlarda)	
19.B.A.E	10	10
20.MACARİSTAN	10	10
21.KAZAKİSTAN	10	10
22.MAKEDONYA	10	10
23.ARNAVUTLUK	10	10
24.CEZAYİR	10	10
25.MOĞOLİSTAN	10	10
26.HİNDİSTAN	10 (finansal kurum veya banka tarafından verilen herhangi bir borca karşılık ödeniyorsa)	15
	15 (diğer durumlarda)	
27.MALEZYA	15	10
28.MISIR	10	10
29.Ç.H.C	10	10
30.POLONYA	10	10
31.TÜRKMENİSTAN	10	10
32.AZERBAYCAN	10	10
33.BULGARİSTAN	10	10
34. ÖZBEKİSTAN	10	10
35. A.B.D.	10 (faiz banka, finansal veya tasarruf kuruluşları ile sigorta şirketlerince verilen kredilerden kaynaklanıyorsa)	5 -10
	15 (diğer durumlarda)	
36. BEYAZ RUSYA	10	10
37. UKRAYNA	10	10
38. İSRAİL	10	10
39. KUVEYT	10	10
40. RUSYA	10	10
41. SLOVAKYA	10	10
42. ENDONEZYA	10	10
43. LİTVANYA	10	5 (Sınai, ticari ve bilimsel teçhizatın kullanım hakkı karşılığı ödenen gayrimaddi hak bedellerinin gayrisafi tutarının)
		10 (diğer durumlarda)
44. HIRVATİSTAN	10	10
45. MOLDOVA	10	10
46. SİNGAPUR	7,5 (her hangi bir finansal kurum tarafından alınan faizler için)	10
	10 (diğer durumlarda)	
47. KIRGIZİSTAN	10	10

Taraf Devlet	Faiz (%)	Gayrimaddi Hak Bedeli (%)
48. TACİKİSTAN	10	10
49.ÇEK CUMHURİYETİ	10	10
50.BANGLADEŞ	10	10
51.LETONYA	10	5 (Sınai, ticari ve bilimsel teçhizatın kullanım hakkı karşılığı ödenen gayrimaddi hak bedellerinin gayrisafi tutarının)
		10 (tüm diğer durumlarda)
52.İSPANYA	10 (faiz bir banka tarafından verilen herhangi bir borçtan kaynaklanıyorsa veya sözkonusu faiz, ticari eşya veya ekipmanın bir Akit Devlet teşebbüsüne kredili olarak verilmesi karşılığında ödeniyor ise)	10
	15 (tüm diğer durumlarda)	
53.SUDAN	10	10
54.SLOVENYA	10	10
55.SURİYE	10	15 (patent, alameti farika, desen veya model, plan, gizli formül ya da üretim yöntemi veya sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi için)
		10 (sinema filmleri ile radyo ve televizyon kayıtları dahil olmak üzere edebi, sanatsal veya bilimsel her nevi telif hakkının kullanımı veya kullanım hakkı için)
56.YUNANİSTAN	12	10
57)TAYLAND	10 (sigorta şirketi dahil herhangi bir finansal kurum tarafından alınmış ise)	15
	15 (diğer durumlarda)	
58)LÜKSEMBURG	10 (iki yılı aşan borçlanmalarda)	10
	15 (diğer durumlarda)	
59) ESTONYA	10	5 (sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanım hakkı karşılığında ödenen gayrimaddi hak bedellerinin gayrisafi tutarının)
		10 (tüm diğer durumlarda)
60) İRAN	10	10
61. FAS	10	10
62. LÜBNAN	10	10
63. GÜNEY AFRİKA C.	10	10
64) PORTEKİZ	10 (iki yılı aşan borçlanmalarda)	10
	15 (diğer durumlarda)	
65. SİRBİSTAN VE	10	10

Taraf Devlet	Faiz (%)	Gayrimaddi Hak Bedeli (%)
KARADAĞ		
66. ETİYOPYA	10	10
67. BAHREYN	10	10
68. KATAR	10	10
69. BOSNA HERSEK	10	10
70. SUUDİ ARABİSTAN	10*	10
71. GÜRCİSTAN	10	10
72. UMMAN	10	10
73. YEMEN	10	10
74. İRLANDA	10 (İki yılı aşan bir borç ya da başka alacaktan dolayı ödenen veya bir finans kurumu tarafından elde edilen faizlerde) 15 (diğer durumlarda)	10
75. YENİ ZELANDA	10 (bir bankaya ödenmişse) 15 (tüm diğer durumlarda)	10
76. KANADA	15	10
77. İSVİÇRE	5 (Eximbank ya da amacı ihracatı teşvik etmek olan benzeri bir kuruluş tarafından ihracatı teşvik etmek amacıyla verilen, garanti edilen ya da sigortalanan bir borç ya da kredi yönünden) 10 (faiz bir banka tarafından elde edilmişse) 10 (tüm diğer durumlarda)**	10
78. BREZİLYA	15	15 (ticari markaların kullanımından veya kullanım hakkından doğan gayri maddi hak bedelleri) 10 (tüm diğer durumlarda)
79. AVUSTURALYA	10	10
80. MALTA	10	10
* Anlaşmada faiz yerine “alacaktan kaynaklanan gelir” olarak düzenlenmiştir.		
** Protokolün 3 üncü maddesi ile Akit Devletlerin iç mevzuatları gereğince %15’e kadar vergi alma hakkı da saklı tutulmuştur.		

EK 5: İnşaat Faaliyetlerinde İşyeri Tespit Süreleri³¹³

Ülke Adı	Süre	Faaliyetin Kapsamı
1.AVUSTURYA	6 ay	İnşaat veya montaj şantiyesi
AVUSTURYA (REVİZE)	6 ay	İnşaat şantiyesi ya da yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri
2.NORVEÇ	6 ay	İnşaat veya montaj şantiyesi
NORVEÇ (REVİZE)	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri
3.GÜNEY KORE	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri
4.ÜRDÜN	6 ay	İnşaat şantiyesi ile yapım veya kurma projesi
5.TUNUS	6 ay	İnşaat şantiyesi ile yapım veya kurma projesi
6. ROMANYA	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi; danışmanlık hizmetleri de dahil hizmetler
7.HOLLANDA	6 ay	İnşaat şantiyesi ile montaj, yapım veya kurma projesi
8.PAKİSTAN	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri
9.İNGİLTERE	6 ay	İnşaat şantiyesi ile yapım, montaj veya kurma projesi
10.FİNLANDIYA	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri
FİNLANDIYA (REVİZE)	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlara ilişkin gözetim faaliyetleri
11. K.K.T.C	6 ay	İnşaat, yapım, onarım, montaj şantiyesi veya projesi
12. FRANSA	6 ay	İnşaat şantiyesi ile yapım, montaj veya kurma projesi
13. ALMANYA (FESHEDİLEN)	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri
ALMANYA (YENİ)	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlara ilişkin gözetim faaliyetleri; Danışmanlık hizmetleri de dahil, hizmet tedarikleri
14. İSVEÇ	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri
15. BELÇİKA	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi ve bunlarla bağlantılı gözetim faaliyetleri
16. DANIŞMARKA	6 ay	İnşaat şantiyesi ile yapım, montaj veya kurma projesi
17. İTALYA	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya montaj projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri ile danışmanlık hizmetleri de dâhil hizmetler
18. JAPONYA	6 ay	İnşaat şantiyesi veya yapım, montaj veya kurma projesi ve bu faaliyetlerle ilgili gözetim faaliyetleri; danışmanlık hizmetleri
19. B.A.E	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapı veya tesis projesi
20. MACARİSTAN	12 ay	İnşaat şantiyesi ile yapım, kurma veya montaj projesi
21. KAZAKİSTAN	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi veya bu faaliyetlerle ilgili gözetim hizmetleri veya doğal kaynakların çıkarılmasında kullanılan tesisler; ile danışmanlık hizmetleri de dahil ifa edilen hizmetler
22. MAKEDONYA	24 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri
23. ARNAVUTLUK	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya montaj projesi
24. CEZAYİR	6 ay	İnşaat şantiyesi ile yapım veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri ile danışmanlık hizmetleri de dahil ifa edilen hizmetler

³¹³ GİB, “Uluslararası Mevzuat”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1236>, (01.07.2015).

25. MOĞOLİSTAN	24 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi veya bu faaliyetlerle ilgili gözetim faaliyetleri
26. HİNDİSTAN	6 ay	İnşaat şantiyesi veya yapım, kurma veya montaj projesi veya bunlara ilişkin gözetim faaliyetleri
27. MALEZYA	9 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri
28. MISIR	9 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri
	6 ay	Danışmanlık hizmetleri de dahil ifa edilen hizmetler
29. Ç.H.C	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapı, montaj veya tesis projesi veya bunlarla bağlantılı gözetim faaliyetleri; danışmanlık hizmetleri
30. POLONYA	12 ay	İnşaat şantiyesi veya yapım veya kurma projesi
31.TÜRKMENİSTAN	45 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi veya bu faaliyetlerle ilgili gözetim faaliyetleri
32. AZERBAYCAN	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri
33. BULGARİSTAN	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
34. ÖZBEKİSTAN	36 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi veya bu faaliyetlerle ilgili gözetim faaliyetleri
35. A.B.D	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi
36. BEYAZ RUSYA	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
37. UKRAYNA	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bu faaliyetlerle ilgili gözetim faaliyetleri
38. İSRAİL	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri
	6 ay	Danışmanlık hizmetleri
39. KUVEYT	9 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
40. RUSYA	18 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri
41. SLOVAKYA	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, kurma projesi veya montaj projesi
42. ENDONEZYA	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri; danışmanlık hizmetleri de dahil hizmetler
43. LİTVANYA	9 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri
44. HIRVATİSTAN	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapı, montaj veya tesis projesi veya gözetim faaliyetleri; danışmanlık hizmetleri
45. MOLDOVA	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
46. SİNGAPUR	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi; danışma ve gözetim hizmetleri de dahil hizmet tedariki
47. KIRGIZİSTAN	15 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi veya bu faaliyetlerle ilgili gözetim hizmetleri
	12 ay	Danışmanlık hizmetleri
48. TACİKİSTAN	24 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi veya bu faaliyetlerle ilgili gözetim faaliyetleri
49.ÇEK CUMHURİYETİ	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla bağlantılı gözetim faaliyetleri;
	6 ay	Danışma veya yönetim hizmetleri de dahil hizmet tedariki
50.BANGLADEŞ	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi
51.LETONYA	9 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri

52.İSPANYA	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi ya da bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri
53.SUDAN	18 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
54.SLOVENYA	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
55.SURİYE	9 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi
56.YUNANİSTAN	10 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlara ilişkin kontrol faaliyetleri
	6 ay	12 aylık dönemde toplam 6 ayı aşan bir süre veya sürelerde devam eden danışmanlık hizmetleri de dahil mesleki hizmet tedarikleri
57.TAYLAND	12 ay	İnşaat şantiyesi veya yapım projesi
	6 ay	Kurma veya montaj projesi veya bunlarla bağlantılı gözetim faaliyetleri; danışmanlık hizmetleri dahil hizmet tedarikleri
58.LÜKSEMBURG	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi
59.ESTONYA	9 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri
60. İRAN	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
61. FAS	10 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
62. LÜBNAN	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla bağlantılı gözetim faaliyetleri
	9 ay	Danışmanlık hizmetleri
63. GÜNEY AFRİKA C.	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri.
64. PORTEKİZ	9 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri.
65. SİRBİSTAN VE KARADAĞ	18 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
66. ETİYOPYA	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
67. BAHREYN	9 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
68. KATAR	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
69. BOSNA HERSEK	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri.
70. SUUDİ ARABİSTAN	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlara ilişkin kontrol faaliyetleri
	6 ay	Danışmanlık hizmetleri dahil hizmet tedarikleri
71. GÜRCİSTAN	12 ay	İnşaat şantiyesi ya da yapım veya kurma projesi
72. UMMAN	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi
73. YEMEN	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
74. İRLANDA	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla bağlantılı gözetim faaliyetleri
75. YENİ ZELANDA	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri
76. KANADA	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlara ilişkin gözetim faaliyetleri ile danışmanlık hizmetleri dahil hizmet tedarikleri
77. İSVİÇRE	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla bağlantılı gözetim faaliyetleri
78. BREZİLYA	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi
79. AVUSTRALYA	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlara ilişkin gözetim faaliyetleri; Önemli ekipmanların kullanılması

80. MALTA	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlara ilişkin gözetim faaliyetleri ile danışmanlık hizmetleri dahil hizmet tedarikleri
	6 ay	

EK 6: Çifte Vergilendirme ile İlgili Çeşitli Mevzuat Bilgileri³¹⁴

1 SERİ NO'LU ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI GENEL TEBLİĞİ

Resmi Gazete No: 22637

Resmi Gazete Tarihi: 15/05/1996

Kapsam:

Bu Tebliğde, Türkiye ile Hollanda Krallığı arasında akdedilen ve kapsadığı vergiler bakımından 30.9.1988 tarihinde yürürlüğe giren ve hükümleri 1.1.1989 tarihinden itibaren uygulanmaya başlayan “Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması”nın;

-Anlaşmanın kapsamı ve mukimlik;

-Genel tanımlar ve

-Temettüleri;

Konularındaki hükümleri açıklanmaktadır.

Bu açıklamalar, Türkiye’nin diğer devletlerle akdettiği ve Tebliğin ekinde (EK: 1) yer alan ve halen yürürlükte bulunan anlaşmaların Hollanda Anlaşmasının bu tebliğde açıklanan hükümleri ile mahiyet itibarıyla aynı ve benzer hükümleri için de geçerli olacaktır.

I- ANLAŞMANIN KAPSAMI

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının kapsamı, kişilere ilişkin kapsam ve kavranan vergilere ilişkin kapsam olmak üzere iki şekilde tanımlanmaktadır.

KİŞİLERE İLİŞKİN KAPSAM

1- Anlaşma Hükümlerinin Uygulanacağı Kişiler: Türkiye’nin Hollanda Krallığı ile akdettiği Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının 1 inci maddesinde, Anlaşma hükümlerinin uygulanacağı kişiler belirlenmektedir. Buna göre:

“Bu Anlaşma devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olan kişilere uygulanacaktır.”

Anlaşmanın bu maddesinde ve diğer maddelerinde geçen “kişi” terimi, Anlaşmanın “Genel Tanımlar”a ilişkin 3 üncü maddesinin 1/d bendinde de belirtildiği üzere, sadece gerçek kişileri değil, şirketleri ve kişilerin oluşturduğu diğer kuruluşları da kapsamına almaktadır. Bir başka deyişle, “kişi” terimi gerçek kişilerin yanı sıra, tüzel kişileri de ifade etmektedir.

Anlaşma hükümleri, söz konusu 1 inci maddede açıkça belirtildiği üzere,

Akit Devletlerden birisinde veya her ikisinde mukim olan kişilere uygulanacak, her iki Devlette de mukim olmayan, örneğin üçüncü bir Devlette mukim olan kişilere uygulanmayacaktır.

³¹⁴ GİB, “Uluslararası Mevzuat”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1236>, (01.07.2015).

1- Mukim Teriminin Tanımı:

“Mukim” terimi Anlaşmanın 4 üncü maddesinde hem gerçek kişiler hem de tüzel kişiler yönünden ayrıntılı olarak tanımlanmış ve bir kişinin iki Devlette birden mukim olması halinde hangi Devletin mukimi sayılacağına ilişkin kurallar saptanmıştır. Söz konusu maddenin 1 inci fıkrası aşağıdaki gibidir:

“Bu Anlaşmanın amaçları bakımından, “Devletlerden birinin mukimi” terimi, o Devletin mevzuatı gereğince ikametgah, ev, kanuni merkez, iş merkezi veya benzer yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle vergi mükellefiyeti altına giren kişi anlamına gelir.”Bilindiği üzere, Gelir Vergisi Kanununun 3 üncü maddesi uyarınca:

1. Türkiye’de yerleşmiş olanlar,

2. 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;

Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden tam mükellefiyet esasında vergilendirilirler.

“Türkiye’de yerleşme” ise aynı Kanunun 4 üncü maddesinde şu şekilde açıklanmaktadır:

“Aşağıda yazılı kimseler Türkiye’de yerleşmiş sayılır:

1. İkametgahı Türkiye’de bulunanlar (İkametgah, Kanunu Medenin 19 uncu ve müteakip maddelerinde yazılı olan yerlerdir);

2. Bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye’de oturma süresini kesmez.)”

Söz konusu hükümler çerçevesinde Türkiye’de vergi mükellefiyeti altına giren tam mükellef gerçek kişiler, Anlaşma hükümleri açısından Türkiye’de mukim kabul edilecektir.

Anlaşmanın 4 üncü maddesinin 1 inci fıkrası “Mukim” terimini sadece gerçek kişiler için değil, aynı zamanda tüzel kişiler için de tanımlamaktadır.

Buna göre, bir Devletin iç mevzuatı gereğince kanuni merkez, iş merkezi veya benzer nitelikte bir başka kriter nedeniyle vergi mükellefiyeti altına giren tüzel kişiler de o Devletin mukimi kabul edilmektedir.

Bilindiği üzere, Kurumlar Vergisi Kanununun 9 uncu maddesi hükmüne göre, Kanunun 1 inci maddesinde sayılan tüzel kişilerden kanuni veya iş merkezleri Türkiye’de bulunanlar gerek Türkiye’de gerekse yabancı memleketlerde elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirilirler. Söz konusu hüküm, tam mükellefiyet esasında vergilendirilecek kurumları, iki farklı kriteri esas alarak tanımlama yoluna gitmiştir. “Kanuni merkez” ve “İş merkezi” terimleri ise anılan Kanunun 10 uncu maddesinde şu şekilde tanımlanmıştır.

“Kanuni merkezden maksat, vergiye tabi kurumların esas nizamname veya mukavelenamelerinde veya teşkilat kanunlarında gösterilen merkezdir.

İş merkezinden maksat, iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkezdir.”

Açıklanan bu iki kriterin herhangi birisi nedeniyle Türkiye’de tam mükellefiyet esasında vergilendirilen kurumlar, Anlaşma hükümlerinin uygulanması bakımından Türkiye’de mukim sayılacaklardır.

2- Çifte Mukimlik:

Akit Devletler kişilerin vergi mükellefiyetlerinin saptanması açısından farklı kriterler öngörebilirler. Bu durumda bir kişi, bir kriter nedeniyle bir Devletin, başka bir kriter nedeniyle diğer Devletin mukimi olabilir. “Çifte mukimlik” olarak adlandırılabilen bu hallerde, bu kişinin Anlaşma kapsamında hangi devletin mukimi sayılacağına tespiti önem taşımaktadır. Anlaşmanın 4 üncü maddesinin 2 nci ve 3 üncü fıkraları bu konuya açıklık getirmektedir.

Bir gerçek kişi çifte mukimliğe sahip olduğunda, mukimlik durumu söz konusu 2 nci fıkra hükümlerine göre belirlenecektir. Buna göre:

“2. 1 inci fıkra hükümleri dolayısıyla bir gerçek kişi her iki Devlette’de mukim olduğunda, bu kişinin statüsü aşağıdaki kurallara göre belirlenecektir.

a) Bu kişi, daimi olarak kalabileceği bir meskeninin bulunduğu Devletin mukimi kabul edilecektir. Eğer bu kişinin her iki Devlette de daimi olarak kalabileceği bir meskeni varsa, bu kişi kişisel ve ekonomik ilişkilerinin daha yakın olduğu Devletin mukimi kabul edilecektir (hayati menfaatlerin merkezi);

b) Eğer kişinin hayati menfaatlerinin merkezinin yer aldığı Devlet saptanamazsa veya kişinin her iki Devlette de daimi olarak kalabileceği bir meskeni yoksa, bu kişi kalmayı adet edindiği evin bulunduğu Devletin mukimi kabul edilecektir;

c) Eğer kişinin her iki Devlette de kalmayı adet edindiği bir ev varsa veya her iki Devlette de böyle bir ev söz konusu değilse, bu kişi vatandaşı bulunduğu Devletin mukimi kabul edilecektir;

d) Eğer kişi her iki Devletin de vatandaşıysa veya aksine her iki Devletin de vatandaşı değilse, devletlerin yetkili makamları sorunu karşılıklı anlaşmayla çözeceklerdir.”

ÖRNEK

Bir Türk vatandaşı olan Bay (A) işçi olarak çalışmak üzere 1965 yılında Hollanda’ya gitmiş ve burada yerleşmiştir. 1990 yılında çalıştığı yerden emekli olarak bu Devlette lokanta işletmeye başlamıştır. İki çocuğu yine bu Devlette öğrenimlerini sürdürmektedirler. Bay (A)’nın sadece Hollanda’da daimi olarak oturabileceği meskeni vardır.

Bay (A)’nın, Türk Medeni Kanunu hükümleri uyarınca Türkiye’de bir ikametgahı bulunduğu, Anlaşmanın 4 üncü maddesi hükmü uyarınca Türkiye’de mukim kabul edilmektedir. Bu kişi, Hollanda’da oturduğu ve burada evi bulunduğu veya başka bir kriter nedeniyle bu Devletin yasalarına göre de Hollanda’da mukim sayıldığında, çifte mukimlik sorunu ortaya çıkmaktadır.

Örnekteki kişi, Anlaşmanın yukarıda açıklanan 4 üncü maddesinin 2 (a) bendi uyarınca, sadece Hollanda’da daimi olarak kullandığı meskeni bulunduğu, bu Devlette mukim kabul edilecektir. Bu kişinin Türkiye’de de daimi olarak kalabileceği bir meskeni bulunmuş olsaydı, mukimlik durumunun tespiti, kişisel ve ekonomik

ilişkilerin yakın olduğu Devlet dikkate alınarak yapılacaktır. Örnekte, ekonomik ilişkilerin yakın olduğu yer Hollanda olduğundan, yine Hollanda’da mukim kabul edilecekti.

Diğer taraftan, örnekteki kişinin Türkiye ile de ekonomik ilişkileri bulunsaydı ve ekonomik ilişkilerinin hangi ülkede daha yoğun olduğu tespit edilemeseydi bu durumda kişi kalmayı adet edindiği evin bulunduğu ülkenin mukimi olacaktı. Ancak her iki ülkede de kalmayı adet edindiği ev varsa veya iki ülkede de böyle bir ev mevcut değilse bu durumda vatandaş olduğu ülkenin (Türkiye’nin) mukimi kabul edilecekti. Ancak bu kişi çifte vatandaşlığa sahip olsa idi bu durumda da iki ülkenin yetkili makamları karşılıklı anlaşma ile kişinin nerede mukim olduğunu tespit edeceklerdi.

Tüzel kişilerin iki Devlette birden mukim olduğu durumda ise bu kişinin mukimliği 4 üncü maddenin 3 üncü fıkrası uyarınca saptanacaktır.

Söz konusu hüküm şu şekildedir:

“3. 1 inci fıkra hükümleri dolayısıyla gerçek kişi dışındaki bir kişi her iki Devletin de mukimi olduğunda, bu kişi fiili iş merkezinin bulunduğu Devletin mukimi kabul edilecektir. Bununla beraber, bu kişi Devletlerden birinde fiili iş merkezine diğerinde kanuni merkeze sahip olduğunda, kişinin bu anlaşmanın amaçları bakımından hangi Devlette mukim olduğu hususunu, Devletlerin yetkili makamları karşılıklı anlaşmayla tespit edeceklerdir.”

Buna göre, bir kurumun iki Devlette de mukim olduğu halde öncelikle fiili iş merkezinin hangi Devlette olduğuna bakılacaktır. Fiili iş merkezi ile kanuni merkezin aynı Devlette olduğu durumda, bu kurum kanuni ve iş merkezinin bulunduğu Devletin mukimi sayılacaktır. Kanuni merkezin bir Devlette, iş merkezinin diğer Devlette bulunduğu durumda ise kurumun mukimliği Devletlerin yetkili makamlarınca karşılıklı anlaşma yöntemi ile belirlenecektir. Örneğin, Hollanda’da kurumlaştığı için kanuni merkezi bu Devlette bulunan bir kurum, fiilen Türkiye’de faaliyet gösteriyor ve idare ediliyorsa hangi Devletin mukimi olduğu sorunu yetkili makamlarca saptanacaktır.

A) VERGİLERE İLİŞKİN KAPSAM

Anlaşmanın vergilere ilişkin kapsamı, “Kavranan Vergiler” başlığı altında 2 nci maddede açıklanmıştır. Bu maddenin 1 inci fıkrası, Anlaşma ile hangi tür vergilerin kapsandığını genel olarak belirtmektedir. Fıkra hükmü aşağıdaki gibidir:

“1. Bu Anlaşma, hangisinde, ne şekilde alındığına bakılmaksızın, Devletlerden birinin namına veya onun politik alt bölümleriyle mahalli idarelerinin namına gelir üzerinden alınan vergilere uygulanacaktır.”

Bu hükümden anlaşıldığı üzere, Anlaşma sadece gelir üzerinden alınan vergileri kapsamaktadır. Ancak, Türkiye’nin bazı Devletlerle yaptığı Anlaşmalarda gelir üzerinden alınan vergiler yanında servet üzerinden alınan vergiler de anlaşma kapsamına alınmaktadır. Vergilerin, bir Devletin kendisi namına veya varsa politik alt bölümleri ile mahalli idareleri namına alınmasının bir önemi yoktur. Türkiye yönünden düşünüldüğünde, politik alt bölüm bulunmadığından bunlar tarafından gelir üzerinden vergi alınması da söz konusu değildir. Bu madde hükmünde mahalli idarelerden bahsedilmiş olması ise Türkiye’de mahalli idareler vergi koyma yetkisine sahip

olmadığından ve bu suretle alınan bir vergi bulunmadığından yine Türkiye açısından bir anlam ifade etmemektedir.

Gelir üzerinden alınan vergiler ifadesinden ne anlaşılması gerektiği hususu ise Anlaşmanın 2 nci maddesinin 2 nci fıkrasında şu şekilde açıklanmaktadır:

“2. Menkul ve gayrimenkul varlıkların devrinden doğan kazançlara uygulanan vergiler ile ücretin toplam tutarı üzerinden müteşebbisçe ödenen vergiler ve bunun yanı sıra sermaye değer artışlarına uygulanan vergiler dahil olmak üzere toplam gelir veya gelir unsurları üzerinden alınan tüm vergiler, gelirden alınan vergiler olarak kabul edilecektir.”

Görüldüğü üzere, bu hükümde tüm gelir unsurları teker teker sayılmamış, sadece bazı gelir unsurlarından bahsedilerek toplam gelir veya gelir unsurları üzerinden alınan tüm vergilerin gelir üzerinden alınan vergiler olduğu belirtilmiştir. Zira her gelir unsurunun vergilendirilmesine ilişkin ayrıntılı düzenlemeler Anlaşmanın takip eden maddelerinde yapılmaktadır. Bazı gelir unsurları, faaliyetin türüne veya elde edenin kim olduğuna göre farklı maddelerde düzenlenmiş olup, Hollanda Krallığı ile akdedilen Anlaşmada ele alınan gelir unsurları ve türleri şunlardır:

- Diğer Gelirler Gayrimenkul Varlıklardan Elde Edilen Gelir;
- Ticari Kazançlar;
- Gemicilik, Hava ve Kara Taşımacılığı Kazançları;
- Temettüleri;
- Faiz;
- Gayri maddi Hak Bedelleri;
- Sermaye Değer Artış Kazançları;
- Serbest Meslek Kazançları;
- Bağımlı Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler (Ücretler);
- Müdürlere Yapılan Ödemeler;
- Sanatçı ve Sporculara Yapılan Ödemeler;
- Emekli Maaşları, Düzenli Ödemeler ve Sosyal Güvenlik Maaşları;
- Kamu Görevlilerine Yapılan Ödemeler;
- Profesör ve Öğretmenlere Yapılan Ödemeler;
- Öğrencilere Yapılan Ödemeler;
- Diğer Ödemeler;

Anlaşmanın 2 nci maddesinin 1 inci fıkrasında genel olarak gelir üzerinden alınan vergilerin Anlaşmanın kapsamına dahil olduğu belirtilmiş ve 2 inci fıkra da gelir üzerinden alınan vergiler tanımlanmış olmakla birlikte, ayrıca 3 üncü fıkra da Anlaşmanın yapıldığı tarih itibarıyla geçerli olan ve Anlaşma hükümlerinin uygulanacağı vergiler ismen sayılmıştır. Söz konusu 3 üncü fıkra hükmü aşağıdaki gibidir:

“3.Anlaşmanın uygulanacağı şu anda geçerli olan vergiler özellikle:

a) Türkiye’de :

- Gelir Vergisi;

- Kurumlar Vergisi;

- Savunma Sanayi Destekleme Fonu;

(Bundan böyle “Türk Vergisi” olarak bahsedilecektir)

b) Hollanda’da :

Gelir Vergisi (de inkomstenbelasting);

- Ücretler Vergisi (de loonbelasting);

- Kurumlar Vergisi (de vennootscapsbelasting).

1810 tarihli Madencilik Kanununa (Mijnwet 1810) göre verilen müsaadeler çerçevesinde veya 1965 tarihli Kıta Sahaneliği Madencilik Kanununa (Mijnwet Continentaal Plat 1965) göre doğal kaynakların işletilmesinden elde edilen net kâr üzerinden alınan Hükümet payı dahil olmak üzere;

Temettü Vergisi (de dividendbelasting)dir.

(Bundan böyle “Hollanda Vergisi” olarak bahsedilecektir).” Anlaşma hükümleri sadece yukarıda yer alan fıkra hükmünde belirtilen vergilere değil, Anlaşma tarihinden sonra konulan benzeri vergilere de bu vergilerin Anlaşmanın 2 nci maddesinin 1 ve 2 nci fıkrası hükümlerine uygunluğu halinde uygulanabilecektir. Bu husus, söz konusu maddenin 4 üncü fıkrasında açıkça belirtilmiştir. Buna göre: “4. Bu Anlaşma, aynı zamanda Anlaşmanın imza tarihinden sonra mevcut vergilere ilave olarak veya onların yerine alınan ve mevcut vergilerle aynı nitelikte olan veya onlara önemli ölçüde benzeyen vergilere de uygulanacaktır.

Devletlerin yetkili makamları, vergi mevzuatlarında yapılan önemli değişiklikleri birbirlerine bildireceklerdir.”

Nitekim bu hüküm çerçevesinde, gelir ve kurumlar vergisi üzerinden daha önce “Savunma Sanayi Destekleme Fonu” adı altında alınan fon kesintisi, 3824 sayılı Kanunla diğer fon kesintileriyle birleştirilerek “Fon Payı”na dönüştürüldüğünden, Anlaşma hükümleri bu fon payına da uygulanacaktır.

II- GENEL TANIMLAR

Anlaşmanın 3 üncü maddesinde, “Genel Tanımlar” başlığı altında Anlaşmanın çeşitli hükümlerinde kullanılan terimlerin tanımlarına yer verilmektedir. Bu terimler aşağıda kısaca açıklanmaktadır. Anlaşma metninde aksi öngörülmediği sürece, söz konusu terimlerin 3 üncü maddede açıklanan anlamları taşıdığı kabul edilmektedir. Anlaşmanın 3 üncü maddesinde veya diğer maddelerinde tanımlanmayan terimler, bu Anlaşmaya konu teşkil eden vergilerin düzenlendiği Devletin mevzuatında öngörülen anlamı taşıyacaktır.

a) “Devlet” terimi metnin gereğine göre Türkiye veya Hollanda’yı, “Devletler” terimi Türkiye ve Hollanda’yı ifade eder Bazı diğer anlaşmalarda bu terimler yerine,

anlaşmayı akdeden tarafları belirtmek üzere, sırasıyla, Akit Devlet veya Akit Devletler terimleri de kullanılmaktadır.

b) Akit Devletlerin egemenlik alanlarının tanımlanması, bu Devletlerin vergilendirme yetkisinin sınırlarının bilinmesi açısından önem taşımaktadır. Bu nedenle, Anlaşmada geçen Türkiye ve Hollanda terimlerinin Anlaşmanın amaçları doğrultusunda tanımlanması ihtiyacı doğmaktadır. Buna göre:

(i) “Türkiye” terimi, Türkiye Kanunlarının yürürlükte olduğu her türlü saha dahil olmak üzere Türkiye Cumhuriyeti egemenlik alanını bunun yanı sıra uluslararası hukuka uygunluk gösteren Türk mevzuatının, Türkiye’nin deniz yatağında ve bunun toprak altında doğal kaynak arama ve işletme yönünden haklarını icra edebileceği saha olarak tescil ettiği veya bundan sonra tescil edebileceği Karadeniz, Ege Denizi ve Akdeniz altındaki deniz yatağını ve bunun toprak altını ifade eder.

(ii) “Hollanda” terimi, uluslararası hukuka uygunluk gösteren Hollanda mevzuatının, Hollanda’nın deniz yatağında ve bunun toprak altında doğal kaynak arama ve işletme yönünden belirgin haklarını icra edebileceği saha olarak tescil ettiği veya bundan sonra tescil edebileceği Kuzey Denizi altındaki deniz yatağı ve bunun toprak altı dahil olmak üzere Hollanda Krallığının Avrupa’da bulunan kısmını ifade eder.

c) “Vergi” terimi, bu Anlaşmanın 2 nci maddesinde kavranan her türlü vergi anlamına gelir.

d) “Kişi” terimi, gerçek kişileri, şirketleri ve kişilerin oluşturduğu diğer kuruluşları kapsamına alır.

e) “Şirket” terimi, her tür tüzel kişi veya vergileme yönünden tüzel kişi olarak muamele gören her tür şahsiyet anlamına gelir.

Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere şirket terimi sermaye şirketleri yanında şahıs şirketlerini de kapsamaktadır. Ayrıca tüzel kişiliği bulunmamakla birlikte vergileme bakımından tüzel kişi muamelesi gören ekonomik varlıklar da “şirket” sayılmaktadır.

f) “Kanuni merkez” terimi, Türkiye yönünden Türk Ticaret Kanununa göre tescil edilen merkezi ve Hollanda yönünden Hollanda mevzuatına göre kurumlaşılın yeri ifade eder.

Türk mevzuatı uyarınca bir şirket tescil edilmek suretiyle tüzel kişilik kazanmakta ve kurumsallaşmaktadır. Bu terimin tanımlanması, özellikle, bir şirketin Anlaşma çerçevesinde iki Devlette birden mukim olduğu durumda, hangi ülkenin mukimi kabul edileceğine ilişkin sorunun çözümü açısından önem arz etmektedir.

g) “Devletlerden birinin teşebbüsü” ve “diğer Devletin teşebbüsü” terimleri sırasıyla, Devletlerden birinin bir mukimi tarafından işletilen teşebbüs ve diğer devletin bir mukimi tarafından işletilen teşebbüs anlamına gelir. Örneğin, Anlaşmanın 4 üncü maddesine göre Türkiye’de mukim kabul edilen bir gerçek veya tüzel kişi tarafından işletilen bir teşebbüs Anlaşmanın uygulanması bakımından Türk teşebbüsü kabul edilecektir.

h) “Uluslararası trafik” terimi, Devletlerden birinin bir teşebbüsü tarafından gemi, uçak veya kara nakil vasıtası işletilerek yapılan her türlü taşımacılığı ifade eder.

Şu kadar ki, yalnızca diğer Devletin sınırları içinde gerçekleştirilen gemi, uçak veya kara nakil vasıtası işletmeciliği bu kapsama dahil değildir.

i) “Vatandaşlar” terimi,

1) Türkiye yönünden, Türk Vatandaşlığını “Türk Vatandaşlık Kanunu” gereğince elde eden bütün gerçek kişileri ve Türkiye’de yürürlükte olan mevzuat gereğince statü kazanan bütün hükmi şahısları, ortaklıkları ve dernekleri;

2) Hollanda yönünden Hollanda Vatandaşlığını elde eden bütün gerçek kişileri ve Hollanda’da yürürlükte olan mevzuat gereğince statü kazanan bütün hükmi şahısları, ortaklıkları ve dernekleri ifade eder.

Görüldüğü üzere, vatandaşlar terimi gerçek kişiler yanında tüzel kişileri de kapsayan daha geniş bir anlama sahiptir. Buna göre, tüzel kişilikler, ortaklıklar ve dernekler tüzel kişilik kazandıkları Akit Devletlerin vatandaşı kabul edileceklerdir. Bu terim, özellikle, Anlaşmanın “Ayrım Yapılmaması”na ilişkin 24’üncü maddesinin uygulanması açısından önem taşımaktadır.

j) “Yetkili Makam” terimi,

1) Türkiye’de Maliye Bakanını veya onun tam yetkili temsilcisini;

2) Hollanda’da Maliye Bakanını veya onun tam yetkili temsilcisini ifade eder.

Gerek bu Anlaşmanın, gerekse Türkiye’nin sonuçlandığı diğer Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının uygulanması bakımından, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Maliye Bakanı’nın tam yetkili temsilcisidir.

III- TEMETTÜLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

A) İÇ MEVZUATA GÖRE VERGİLEME

Gelir Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin birinci fıkrası 6 numaralı bendine göre, dar mükellefiyete tabi kişiler bakımından menkul sermaye iratlarının elde edilmesi, sermayenin Türkiye’de yatırılmış olması şartına bağlanmıştır. Buna göre, anılan Kanunun 6 ncı maddesi uyarınca Türkiye’de dar mükellefiyet esasında vergilendirilecek olanların, Türkiye’de yatırmış oldukları sermaye karşılığında elde ettikleri menkul sermaye iratları gelir vergisinin konusuna girmektedir.

Menkul sermaye iratları Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinde, sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar olarak tanımlanmıştır. Bu maddenin 2 nci fıkrası 1 numaralı bendinde her nevi hisse senetlerinin kâr paylarının, 2 numaralı bendinde iştirak hisselerinden doğan kazançların ve 3 numaralı bendinde kurumların İdare Meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr paylarının menkul sermaye iradı olduğu belirtilmiştir.

26.12.1993 tarih ve 3946 sayılı Kanun ile Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında yapılan değişiklikler öncesinde, yukarıda belirtilen kâr payları, gerçek kişiler tarafından elde edildiği durumda ne tevkifat suretiyle ne de yıllık beyannameyle beyan edilerek vergilendirilmemekteydi.

3946 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanununun 85, 86 ve 87 nci maddelerinde yapılan değişikliklerle, kâr paylarının yıllık beyanname ile beyan edilmesi zorunluluğu getirilmiştir.

Ayrıca, 3946 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler sonucu, Kurumlar Vergisi oranı % 46'dan % 25'e indirilmiş ve kurumların, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kazançları menkul sermaye iradı olarak tanımlanarak, vergi tevkifatı kapsamına alınmıştır.

Kurum bünyesinde tevkifat suretiyle yapılacak temettü vergilemesine esas olmak üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75 inci maddesinin 2 nci fıkrasının 4 numaralı bendinde, Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren kurumların, indirim ve istisnalar (Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin 1 ve 6 numaralı bentlerine göre kurumlar vergisinden müstesna tutulan kazançlar hariç) düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısım menkul sermaye iradı sayılmıştır.

Bu düzenlemeye paralel olarak, bu tutar Kanunun 94 üncü maddesinin 6(b) numaralı bendi ile tevkifata tabi tutulmuştur.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının 4 numaralı bendi hükmü ile sadece tam mükellefiyet esasında vergilendirilen kurumların değil, dar mükellefiyete tabi olup yıllık veya özel beyanname veren kurumların da hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kazançları menkul sermaye iradı sayılmıştır. Bu durumda, örneğin, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan bir kurumun Türkiye'de elde ettiği kazançlar için yıllık veya özel beyanname vermesi durumunda, beyan edilen bu kazançlar kurumlar vergisine tabi tutulduktan sonra kalan kısım üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

93/5148 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre, dağıtılsın veya dağıtılmasın 75 inci maddenin ikinci fıkrasının 4 numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından (Yatırım fonları ve ortaklıklar hariç);

i) Halka açık anonim şirketlerde % 10,ii) Diğerlerinde % 20, oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Bu düzenlemeler yanında, 3946 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununa eklenen mükerrer 75 inci maddede tam mükellefiyete tabi kurumlarca, tam mükellefiyete tabi gerçek kişilere, adi ortaklıklara, kollektif ve adi komandit şirketlere dağıtılan kar payları ile eshamlı komandit şirketlere dağıtılan kâr paylarının bu şirketlerin komandite ortaklıklarına isabet eden kısmının 1/3'ü bunların vergi alacağı olarak tanımlanmış ve Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının 13 numaralı bendinde menkul sermaye iradı sayılmıştır. Bu hükümlere göre, dar mükellef gerçek kişilerin tam mükellef kurumlardan elde ettikleri kâr payları için vergi alacağı hesap edilmeyecektir.

Ayrıca, anılan Kanunun 85 ve 86 nci maddelerinde yapılan değişiklikle, tam mükellef gerçek kişiler tarafından elde edilen kâr payları ile bunlara isabet eden vergi alacağının belli bir tutarı (1995 yılı kazançları için 450 000 000 TL, 1996 yılı kazançları için 900 000 000 TL) aşması halinde yıllık beyannameye dahil edilmesi öngörüldüğü halde, dar mükellef gerçek kişilerin bu tür gelirlerini beyan etmeleri ve beyannameye

toplamaları öngörülmemiştir. Bu durumda, kurum bünyesinde yapılan gelir vergisi tevkifatı dar mükellef gerçek kişiler açısından nihai vergileme olmaktadır.

B) ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI UYARINCA

Türkiye'nin akdettiği çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında, Akit Devletlerden birisinde mukim olanların diğer Akit Devlette mukim bir teşebbüsten elde ettiği temettülerin vergilendirilmesine ilişkin ayrıntılı düzenlemeler yer almıştır. Akdedilen bu anlaşmaların temettülere ilişkin maddeleri büyük ölçüde birbirine paralel hükümler içermektedir. Tebliğin izleyen bölümlerinde, Türkiye'nin Hollanda Krallığı ile akdettiği Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması çerçevesinde temettü vergilemesi açıklanmaktadır.

1- Temettü Teriminin Tanımı:

Temettülere ilişkin düzenlemeler Anlaşmanın 10 uncu maddesinde ele alınmaktadır. Bu maddenin 4 üncü fıkrasında temettü terimi aşağıdaki gibi tanımlanmaktadır:

“4. Bu maddede kullanılan “temettü” terimi, hisse senetlerinden, intifa senetlerinden veya intifa haklarından, kurucu hisse senetlerinden veya alacak niteliğinde olmayıp kazanca katılmayı sağlayan diğer haklardan elde edilen gelirleri, bunun yanı sıra dağıtımı yapan şirketin mukim olduğu Devletin mevzuatına göre, vergileme yönünden hisse senetlerinden elde edilen gelirle aynı muameleyi gören diğer şirket haklarından elde edilen gelirleri kapsar.”

Yukarıdaki tanım, sayılanlar itibariyle herhangi bir sınırlamayı ifade etmemektedir. Başka bir deyişle, söz konusu fıkra hükmünde sadece bazı yaygın temettü çeşitleri, temettü terimine açıklık getirilmek üzere ismen sayılmış olup, bunların dışında kalan ve alacak niteliğinde olmayıp teşebbüsün kazancına katılmayı sağlayan diğer haklardan ve Akit Devletlerin iç mevzuatları uyarınca hisse senetleri ile aynı muameleyi gören her türlü şirket haklarından elde edilen gelirler de Anlaşma kapsamında temettü olarak değerlendirilecektir. Buna göre, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının 1,2 ve 3 numaralı bendinde sayılan menkul sermaye iratlarından aşağıda belirtilenler Anlaşmanın 10 uncu maddesi kapsamında temettü olarak kabul edilecektir:

- Her nevi hisse senetlerinin kâr payları (kurucu hisse senetleri ve diğer intifa hisse senetlerine verilen kâr payları ve pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka adlarla yapılan her türlü ödemelerle Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kâr payları dahil);

- İştirak hisselerinden doğan kazançlar (limited şirket ortaklarının, iş ortaklıkları ortaklarının ve eshamlı komandit şirketlerin komanditer ortaklarının kâr payları ile kooperatiflerin ortaklarına dağıttıkları kazançlar). Anılan maddenin 12 numaralı bendi ile menkul sermaye iradı sayılan, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları, Türk vergi uygulaması açısından alacak mahiyetinde haklara dayandığı kabul edildiğinden, temettü olarak nitelendirilmeyecektir.

Daha önce bahsedildiği üzere, 3946 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununda yapılan değişikliklerle, kâr payları ile bu kâr payları için hesaplanan vergi alacağının belli bir tutarı aşması halinde yıllık beyanname ile beyan edilmesi mecburiyeti getirilmiş, beyanname üzerinden hesaplanan vergiden, vergi alacağının mahsubuna izin verilmiştir. Kâr payları için vergi alacağı hesaplanması, kurum bünyesinde, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının 4 numaralı bendi ile tanımlanan menkul sermaye iradının aynı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 6(b) numaralı bendine göre vergi tevkifatına tabi tutulmasının bir sonucudur. Başka bir deyişle, söz konusu tevkifat, temettü vergilemesinin bir parçası olarak yapılmaktadır. Dolayısıyla, söz konusu menkul sermaye iradı üzerinden yapılan vergileme Anlaşmanın 10 uncu maddesi kapsamında temettü vergilemesi olarak değerlendirilecektir.

2- Temettü Elde Edenin Mukim Olduğu Devletin Vergilendirme Hakkı:

Anlaşmanın 10 uncu maddesinin 1 inci fıkrasında, temettü elde edenin mukim olduğu Devletin vergilendirme hakkı düzenlenmektedir. Buna göre:

“1. Devletlerden birinin mukimi olan bir şirket tarafından diğer Devletin bir mukimine ödenen temettüler, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.”

Bu hüküm uyarınca, örneğin, kanuni merkezi Türkiye’de bulunan bir anonim şirketten temettü elde eden Hollanda’da mukim bir kişi, bu geliri üzerinden Hollanda’da vergilendirilebilecektir. Ancak, Hollanda’nın bu geliri vergilendirmesi için Anlaşmanın bu hükmü tek başına yeterli değildir. Söz konusu gelirin bu Devlette vergiye tabi tutulabilmesi için, her şeyden önce bu gelirin bu Devlette iç mevzuat uyarınca verginin konusuna giriyor olması gerekir. Başka deyişle, Anlaşmanın ne bu hükmü ne de başka bir hükmü, Devletlerin iç mevzuatları uyarınca vergiye tabi olmayan bir gelir unsurunu vergiye tabi tutmamaktadır.

3. Temettü Ödeyen Şirketin Mukim Olduğu Devletin Vergilendirme Hakkı:

Anlaşma, temettü gelirlerinin vergilendirilmesinde, temettü elde edenin mukim olduğu Devletin vergileme hakkını sınırlamazken, temettü ödeyen şirketin mukim olduğu Devletin vergilendirme hakkını belli açılardan sınırlama yoluna gitmiştir. Maddenin ikinci fıkrası aşağıdaki gibidir:

“2. Bununla beraber söz konusu temettüler, temettü ödeyen şirketin mukim olduğu Devlette, o Devletin mevzuatına göre de vergilendirebilir; ancak bu şekilde alınacak vergi aşağıdaki oranları aşmayacaktır:

a) Temettü elde eden, temettü ödeyen şirketin sermayesinin doğrudan doğruya en az yüzde 25’ini elinde tutan bir şirket ise (ortaklıklar hariç), gayrisafi temettü tutarının yüzde 15’i;

b) Tüm diğer durumlarda gayrisafi temettü tutarının yüzde 20’si.

Bu fıkra hükümleri, bünyesinden temettü ayrılan şirket kazancının vergilenmesine etki etmeyecektir.” Görüldüğü üzere, Anlaşma temettü ödeyen şirketin mukim olduğu Devletin vergileme hakkını, temettüler üzerinden ödenecek verginin üst sınırını belirlemek suretiyle sınırlandırmıştır. Ayrıca, temettülere uygulanacak vergi oranı yatırımı yapanın iştirak nispetine göre de farklılaştırılmıştır. Bu fıkra kapsamında

vergileme yapacak bir Devlet, Anlaşmanın konusuna giren vergiler bakımından, fıkrada belirtilen oranların üzerinde bir vergileme yapamayacaktır.

Devletin bir mukimine ödenen temettüleri, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.”

Bu hüküm uyarınca, örneğin, kanuni merkezi Türkiye’de bulunan bir anonim şirketten temettü elde eden Hollanda’da mukim bir kişi, bu geliri üzerinden Hollanda’da vergilendirilebilecektir. Ancak, Hollanda’nın bu geliri vergilendirmesi için Anlaşmanın bu hükmü tek başına yeterli değildir.

Söz konusu gelirin bu Devlette vergiye tabi tutulabilmesi için, her şeyden önce bu gelirin bu Devlette iç mevzuat uyarınca verginin konusuna giriyor olması gerekir. Başka bir deyişle, Anlaşmanın ne bu hükmü ne de başka bir hükmü, Devletlerin iç mevzuatları uyarınca vergiye tabi olmayan bir gelir unsurunu vergiye tabi tutmamaktadır.

4- Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesi:

Daha önce de belirtildiği üzere, kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi birden Türkiye’de bulunmayan kurumlar Türkiye’de elde ettikleri kazanç üzerinden dar mükellefiyet esasında vergilendirilirler. Bu kurumlardan Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla ticari kazanç elde edenler, tam mükellef kurumlar ile aynı vergisel yükümlülüklerle sahiptirler.

Tam mükelleflerde olduğu gibi söz konusu kurumların da kurumlar vergisi hesaplandıktan sonra kalan kazançları, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının 4 numaralı bendi uyarınca menkul sermaye iradı sayılmış ve aynı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 6(b) numaralı bendi uyarınca vergi tevkifatına tabi tutulmuştur. Bir anlamda, menkul sermaye iradı olarak tanımlanan bu tutar, dar mükellef kurumlar açısından temettü tutarı sayılmıştır.

Anlaşmanın 10 uncu maddesinin 5 inci fıkrasında bu tutar üzerinden yapılacak vergileme güvence altına alınmıştır. Anılan fıkra aşağıdaki gibidir:

“Devletlerden birinin bir şirketinin, diğer Devlette bulunan bir işyerinde icra ettiği ticari faaliyetten elde ettiği kazanç, 7 nci maddeye göre vergilendirildikten sonra, kalan kısım üzerinden de işyerinin bulunduğu Devlette vergilendirilebilir; ancak bu şekilde alınacak vergi, bu maddenin ikinci fıkrasının (a) bendinde öngörülen oranın yüzde 50’sini aşmayacaktır.”

Bu hüküm uyarınca, Hollanda’da mukim bir şirket, Türkiye’de sahip olduğu işyeri vasıtasıyla elde ettiği ticari kazanç üzerinden, Anlaşmanın ticari kazanç hükümleri çerçevesinde vergilendirildikten sonra kalan kısım üzerinden yukarıdaki fıkra uyarınca vergilendirilebilecektir. Başka bir deyişle, kurum kazancı önce yüzde 25 oranında kurumlar vergisine tabi tutulacak, kurum kazancından hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısım, en fazla Anlaşmanın 10 uncu maddesi ikinci fıkrasının (a) bendindeki oranın yüzde 50’si; yani yüzde 7,5 oranında vergilendirilecektir. Böylece Anlaşmanın bu hükmü ile dar mükellef kurumlar için iç mevzuata göre fon payı kesintisi dahil yüzde 22 olan tevkifat nisbeti, Hollanda’da mukim olan kurumlar bakımından yüzde 7,5’e düşürülmüştür.

Bu vergilemenin Anlaşmanın ayırım yapılmamasına ilişkin 24 üncü maddesinin 2 nci fıkrası kapsamında değerlendirilmeyeceği, söz konusu fıkra da yer alan bir başka hüküm ile sağlanmıştır.

5. Anlaşmada Öngörülen Düşük Oranların Uygulanmayacağı Durumlar:

Anlaşmanın temettülere ilişkin maddesinin 6 ncı fıkrasında, 2 nci fıkra da öngörülen düşük oranların uygulanmayacağı bazı durumlar belirlenmektedir. Fıkra metni aşağıdaki gibidir:

“6. Devletlerden birinin mukimi olan bir temettü lehtar, temettüyü ödeyen şirketin mukim olarak bulunduğu diğer Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa veya bir Türkiye mukimi Hollanda’da bulunan bir sabit yeri kullanarak Hollanda’da serbest meslek faaliyetinde bulunursa ve söz konusu temettü elde ediş olayı ile bu işyerinin ya da sabit yerin arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa, 1 inci ve 2 nci fıkra hükümleri uygulama dışı kalacaktır. Bu durumda olayına göre 7 nci veya 14 üncü madde hükümleri uygulanacaktır.”

Bu hüküm iki farklı tür temettü elde ediş olayını düzenlemektedir. Bunlardan ilki, devletlerden birisinde mukim bir kişinin temettü geliri elde ettiği diğer Devlette bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunması ve temettü elde ediş olayı ile bu işyeri arasında etkin bir bağ bulunması halidir.

Anlaşma bu durumda, elde edilen temettülerin Anlaşmanın 10 uncu maddesi uyarınca değil, ticari kazancın vergilendirilmesine ilişkin 7 nci maddesine göre vergileneceğini belirtmektedir. Söz konusu hüküm, menkul sermaye iratlarının, bunları sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı bulunduğu takdirde, ticari kazancın tespitinde dikkate alınacağını belirten Gelir Vergisi Kanununun 75inci maddesinin son fıkrası hükmü ile paralellik taşımaktadır. Dolayısıyla, örneğin, bir Hollanda şirketinin Türkiye’de bulunan bir işyerinin aktifinde yer alan Türkiye’de mukim bir şirkete ait hisse senetlerinden elde edilen temettülere Anlaşmanın 10 uncu maddesi uygulanmayacaktır. Başka deyişle, sözkonusu gelire bu maddede öngörülen düşük vergi oranları uygulanmayacak ve ticari kazancın bir unsuru olarak vergiye tabi tutulacaktır.

Temettülere Anlaşmada sağlanan düşük vergi oranının uygulanmayacağı diğer bir hal ise bu temettülerin serbest meslek faaliyeti icra edilmesinde kullanılan bir sabit yer ile etkin bağının bulunması halidir. Fıkra bu hali, sadece Hollanda’da faaliyet icra eden Türkiye’de mukim kişiler için düzenlemiştir. Zira, iç mevzuatımız uyarınca, bir serbest meslek erbabının menkul sermaye iradı elde etmesi halinde, ticari faaliyetinin tersine, bu gelirler serbest meslek kazançlarına ilişkin hükümlere göre değil, menkul sermaye iratlarına ilişkin hükümlere göre vergilendirilmektedir. Fıkra metninde, Hollanda mevzuatı ile Türk mevzuatı arasındaki bu farklılık dikkate alınmıştır.

6- Temettülere İlişkin Diğer Hususlar:

a) Bir Devletin Mukimi Şirketin Dağıttığı Temettülerin Diğer Devlet Tarafından Vergilendirilemeyeceği:

Temettülere ilişkin 10 uncu maddenin 7 nci fıkrasında, Devletlerden birinin mukimi olan bir şirketin, diğer devlette kazanç veya gelir elde ettiği durumda, bu şirket tarafından ödenen temettülerin bu diğer Devlet tarafından vergilendirilemeyeceği belirtilmektedir. Örneğin Hollanda’nın, bu Devlette kazanç veya gelir elde eden bir

Türk şirketinin Türkiye’de ortaklarına dağıttığı temettüleri, kazanç Hollanda’da elde edildiği için vergilemesi mümkün olmayacaktır. Ancak, anılan fıkrada ayrıca belirtildiği gibi temettü elde eden kişi diğer Devletin (yukarıdaki örnekte Hollanda’nın) mukimi olduğu takdirde 10 uncu maddenin 1 inci fıkrası uyarınca bu diğer Devlet tarafından da vergilendirilebilecektir. Diğer taraftan, temettü elde ediş olayı ile bu diğer Devlette bulunan bir işyeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunuyorsa, yine bu Devlet tarafından vergileme yapılabilecektir.

b) Hollanda’da İştirak Kazançları İstisnası Uygulandığı Durumda Temettü Vergilemesi:

Anlaşmaya ekli Protokolün IX uncu maddesi uyarınca, Hollanda’da mukim bir şirketin Türkiye’de mukim bir şirketten elde ettiği temettüler Hollanda’da kurumlar vergisine tabi tutulmadığı sürece, 10 uncu maddenin 2 nci fıkrasının (a) bendindeki vergi oranı, Türkiye’de mukim bir şirketin ödediği temettüler bakımından % 10 olarak uygulanacaktır. Hollanda Kurumlar Vergisi Kanununa göre, gerek bu ülkede mukim olan gerekse başka ülkelerde mukim bulunan şirketlerden elde edilen temettülere, belli şartların sağlandığı durumda iştirak kazançları istisnası uygulanmaktadır. Bu suretle, aynı kazancın hem iştirak edilen şirkette hem de iştirak eden şirkette vergilendirilmesi önlenmektedir. Hollanda iştirak kazançları istisnasından yararlanabilmek için aşağıdaki şartların sağlanması gerekmektedir:

- Temettü elde eden şirket, temettü ödeyen şirketin ödenmiş sermayesinin en az yüzde 5’ine sahip olmalıdır veya

- Temettü elde eden şirketin ortaklık payının yüzde 5’in altında olması halinde ise, pay sahipliği bu şirket tarafından yürütülen normal faaliyetin bir parçası olmalıdır.

Diğer taraftan, temettü elde eden veya temettü ödeyen şirketin bir yatırım kurumu (yatırım fon veya ortaklığı gibi) olması halinde bu istisna uygulanmamaktadır. Ayrıca, istisnanın portföy yatırımı şeklindeki hisse senetleri nedeniyle elde edilen temettülere uygulanması da mümkün değildir.

İstisna uygulamasına ilişkin bir diğer şart ise, temettü ödeyen şirketin kazancının şirketin mukim olduğu Devlette vergilendirilmiş olmasıdır. Buna göre, Hollanda mevzuatı uyarınca iştirak kazançları istisnasından yararlanabilecek temettü ödemelerinde, Anlaşmanın 10 uncu maddesinin 2 nci fıkrasının (a) bendinde yer alan yüzde 15 oranı değil, Protokolün IX uncu maddesinde belirtildiği üzere, yüzde 10 oranı uygulanacaktır.

C) TÜRKİYE’DE VERGİLENDİRİLECEK TEMETTÜLER VE FAZLA ÖDENEN VERGİLERİN İADESİ

Türkiye’nin Hollanda Krallığı ile akdettiği Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının temettülerin vergilendirilmesine ilişkin hükümleri önceki bölümlerde ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Tebliğin bu bölümünde, Hollanda’da mukim kişilerin Türkiye’de mukim bir kurumdan aldıkları temettülerin vergilendirme yöntemine ilişkin bazı ilave açıklamalar yapılmaktadır.

1- Düşük Vergi Oranı Uygulamasından Yararlanmanın Şartları:

Anlaşma kapsamında, Hollanda’da mukim bir kişinin Türkiye’de mukim bir kurumdan temettü aldığı durumda, iç mevzuatta yer alan vergi oranları yerine

Anlaşmada öngörülen oranların uygulanabilmesi için aşağıdaki şartların sağlanması gerekmektedir:

a) Kurumun anonim şirket olması halinde, hisse senetlerinin nama yazılı olması;

b) Temettü elde edenin Anlaşmanın 4 üncü maddesindeki hükümler çerçevesinde Hollanda’da mukim olduğunun Hollanda yetkili makamlarından alınmış “Mukimlik Belgesi” ve noterce onaylı Türkçe tercümesi ile tevsiki;

c) Temettü elde ediş olayı ile Türkiye’deki bir işyeri arasında etkin bir bağın bulunmaması.

Diğer taraftan, Anlaşmanın 10 uncu maddesinin 2 (a) bendinde yer alan % 15 oranının uygulanabilmesi için öngörülen % 25 asgari sermaye iştirak şartı, temettünün elde edildiği tarih itibariyle aranacaktır.

Anlaşmaya Ekli Protokolün IX uncu maddesinde belirtilen oranda vergileme yapılabilmesi için ise, yukarıda sayılanlara ilave olarak Türkiye’deki şirkete iştirak eden Hollanda’da mukim şirketin Türkiye’de elde ettiği temettülerin söz konusu Protokol maddesi kapsamında Hollanda’da vergilendirilmeyeceğinin, Hollanda yetkili makamlarından alınan bir belge ve bu belgenin noter onaylı Türkçe tercümesi ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

Elde edilen temettüler üzerinden fazladan ödenen vergilerin iadesi başvuruları, temettü elde eden tarafından bizzat veya vekili tarafından, temettü ödeyen kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine, örneği EK: 2’de yer alan başvuru dilekçesi ile yapılacaktır. Bu dilekçeye, yukarıda belirtilen belgeler eklenecektir.

Ayrıca vekâlet yoluyla yapılan iade başvurularında ilgili vergi dairesi, temettü elde eden tarafından noter vasıtasıyla verilmiş özel vekâletnameyi arayacaktır. Yurtdışındaki noterler aracılığıyla verilen özel vekâletnamelerin Türk Büyükelçilik veya Konsolosluklarınca tasdik edilmiş olması gerekmektedir.

Söz konusu özel vekâletnamelerde; vekâlet verilen kişinin adı, adresi, varsa vergi numarası, iadesi talep edilen verginin cinsi, miktarı ve yılına (dönemine) ilişkin bilgilerin ve “bu vekâletname ile vekil tayin edilen kişinin azledilmesi halinde, azil tarihi ile durumun ilgili vergi dairesine yazı ile bildirildiği tarihe kadar geçen süre içinde vergi dairesince yapılacak işlemlerden vergi idaresi sorumlu değildir” ifadesinin yer alması gerekmektedir.

2- Anlaşmada Öngörülenin Üzerinde Vergi Tevkifatı Yapıldığı Durumda Fazla Ödenen Vergilerin İadesi:

Gelir Vergisi Kanunu’nun, 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının 4 numaralı bendinde tanımlanan ve Anlaşma kapsamında temettü olarak değerlendirilen menkul sermaye iradı tutarı üzerinden, anılan Kanunun 94 üncü maddesinin 1 inci fıkrasının 6(b) numaralı bendi ile 93/5148 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında belirtildiği üzere halka açık anonim şirketlerde yüzde 10, diğer kurumlarda yüzde 20 oranında vergi tevkifatı yapılmaktadır. Ayrıca, 1 Şubat 1995 tarihinde yürürlüğe giren 95/6428 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Gelir Vergisi Kanununun 94/6’ncı maddesi uyarınca yapılacak tevkifat üzerinden ayrıca % 10 oranında fon payı hesaplanmaktadır.

Türkiye’de mukim kurumlardan kâr payı elde eden Hollanda’da mukim kişiler, kurum bünyesinde yukarıda belirtilen hükümler uyarınca tevkifat suretiyle ödenen vergilerin Anlaşmanın 10 uncu maddesinde öngörülen oranı aşması halinde, başvuruları üzerine fazladan ödenen bu vergiler kendilerine iade edilebilecektir. Başvurular, kâr dağıtımını yapan kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine kar payını elde edenlerce veya vekillerince yazılı olarak yapılacaktır. Başvuru dilekçesine, Tebliğin III/C-1 Bölümünde belirtilen belgeler eklenecektir.

Vergi iadesi tutarının hesaplanmasında, kâr payının dağıtıldığı kurum kazancının Gelir Vergisi Kanunu’nun 75 nci maddesinin 2 nci fıkrasının 4 numaralı bendi uyarınca menkul sermaye iradı kabul edilen kısmı üzerindeki vergi tevkifat yükünün Anlaşmanın 10 uncu maddesinde öngörülen oranı aşıp aşmadığı dikkate alınacak ve aşan kısım varsa bu tutar iade edilecektir. Kâr dağıtımının birden fazla yıla ilişkin kârlardan karşılandığı durumda, ilgili yıl kurum kazançlarının dağıtılan kâr payı içindeki oranları dikkate alınarak hesaplanan ilgili yıl vergi yükünün, Anlaşmada öngörülen oranı aşan kısmı iade edilecektir.

3946 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 1.1.1994 tarihinden önceki dönemlere ait kârların dağıtılması halinde, bu kârlar Gelir Vergisi Kanunun 94/6-b uyarınca tevkifata tabi tutulmadıklarından, vergi iadesine konu olmayacaktır.

Vergi yükünün hesaplanmasında, gelir vergisi tevkifatı yanında bu tevkifat üzerinden hesaplanan fon payı da dikkate alınacaktır. İade edilecek gelir vergisi ve fon payının tespitinde aşağıda açıklanan yöntem uygulanacaktır:

1. Dağıtılan kârın vergi sonrası kâra oranı:

Bu aşamada dağıtılan kârın vergi sonrası kâra oranı bulunacaktır.

Vergi sonrası kârın hesaplanmasında, kurum kazancından (vergi öncesi ticari kârdan) kurumlar vergisi, kurumlar vergisi üzerinden hesaplanan fon payı, gelir vergisi tevkifatı ve gelir vergisi tevkifatı üzerinden hesaplanan fon payı düşülecektir. Dağıtılan kâr, toplam dağıtılan kârı ifade etmektedir. Kâr dağıtımının birden fazla yıl kârından karşılanması halinde, bu oran her bir yıl için ayrı ayrı tespit edilecektir.

2. İlgili yıl gelir vergisi tevkifat matrahından yabancı ortağın payına isabet eden kısım:

Yabancı ortağın hisse oranının gelir vergisi tevkifat matrahına uygulanması suretiyle, ilgili yıl gelir vergisi tevkifat matrahından yabancı ortağın payına isabet eden kısım hesaplanacaktır.

3. Yabancı ortağın payına isabet eden tevkifat matrahının dağıtılan kâra ilişkin kısmı:

Yabancı ortağın payına isabet eden ilgili yıl tevkifat matrahına (2 nci aşamada hesaplanan tutarın) dağıtılan kârın vergi sonrası kâra oranının (1inci aşamada hesaplanan tutar) uygulanması sonucu, yabancı ortağın payına isabet eden tevkifat matrahının dağıtılan kâra ilişkin kısmı bulunacaktır.

4. İlgili yıl gelir vergisi tevkifat matrahı üzerinden ödenen gelir vergisinin yabancı ortağın payına isabet eden kısmı:

Bu tutar, kurumun toplam gelir vergisi tevkifat tutarının, yabancı ortağın hisse oranı ve dağıtılan kârın vergi sonrası kâra oranı (1 inci aşamada hesaplanan oran) ile çarpımı suretiyle bulunacaktır.

5. İlgili yıl gelir vergisi tevkifatı üzerinden hesaplanan fon payından yabancı ortağın payına isabet eden kısmı:

4 üncü aşamada açıklanan yöntemle hesaplanacaktır.

6. İlgili yıl tevkifat matrahının Anlaşmada öngörülen tevkifat oranından daha düşük bir oranda ("0" oranı dahil) tevkifata tabi kısmından yabancı ortağın payına isabet eden tutar ve bu tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisi ve fon payı:

4 ve 5 inci aşamalarda açıklanan yöntemle bulunacaktır.

7. Anlaşmada öngörülen oranda vergilendirilmesi gereken tevkifat matrahı:

Anlaşmada öngörülen oranda vergilendirilmesi gereken tevkifat matrahı, 3 üncü aşamada hesaplanan yabancı ortağın payına isabet eden tevkifat matrahının dağıtılan kara ilişkin kısmından 6 ncı aşamada hesaplanan ve Anlaşmada öngörülen tevkifat oranından daha düşük bir oranda tevkifata tabi kısım düşülmek suretiyle hesaplanacaktır.

8. Anlaşmaya göre alınması gereken gelir vergisi ve fon payı tutarının hesaplanması:

Bu vergi ve fon payı tutarı, 7 nci aşamada hesaplanan tevkifat matrahına, Anlaşmada öngörülen oranın uygulanması suretiyle bulunan tutara; 6 ncı aşamada hesaplanan ve Anlaşmada öngörülen orandan daha düşük oranda vergilendirilen matrah kısmı üzerinden yabancı ortağın payına isabet eden gelir vergisi ve fon payının ilave edilmesi suretiyle hesaplanacaktır. Bu tutarın 10/11'i gelir vergisi tevkifat tutarını, 1/11'i ise fon payı tutarını ifade etmektedir.

9- İadesi gereken gelir vergisi ve fon payının tutarı :

İadesi gereken gelir vergisi, 4 üncü aşamada hesaplanan gelir vergisi tevkifat tutarından 8 inci aşamada hesaplanan gelir vergisi tevkifat tutarı indirilmek suretiyle hesaplanacaktır. İadesi gereken fon payı tutarı ise 5 inci aşamada hesaplanan fon payı tutarından 8 inci aşamada hesaplanan fon payı tutarı indirilmek suretiyle tespit edilecektir.

Kâr dağıtımının birden fazla yıl kârından karşılanması halinde, dağıtılan temettünün ilgili yıl kârlarından karşılanan kısmı üzerindeki vergi yükü ve varsa iade edilecek vergi tutarı, yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde her bir yıl için ayrı ayrı tespit edilecektir.

Diğer taraftan, temettüler üzerinden fazladan ödenen gelir vergisi ve fon payının iadesine ilişkin bu açıklamalar, Türkiye'nin sonuçlandığı ve Ek: 1'de yer alan diğer çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında yapılacak iade işlemleri için de geçerli olacaktır.

ÖRNEK

Pamuklu dokuma üretimi ile uğraşan (A) Anonim Şirketinin sermayesinin % 40'ı Hollanda'da mukim (X) teşebbüsüne aittir. Anılan Şirket 1995 yılında, 10.000.000.000.- lira pamuklu dokuma satış kazancı, 5.000.000.000.- lira devlet tahvil faizi ve 3.000.000.000.- lira rüçhan hakkı kupon satış geliri olmak üzere toplam 18.000.000.000.- lira kâr elde etmiştir. Şirketin aynı yıl 2.000.000.000.- lira kanunen kabul edilmeyen giderleri bulunmakta olup, toplam hasılatı 100.000.000.000 liradır.

Şirketin ödenmiş sermayesi 100.000.000.000.- liradır. Yasal sınıra ulaştığı için birinci tertip yedek akçe ayrılmamaktadır. Mart ayı içinde toplanan Şirket genel kurulu 1995 yılı kârının tamamen dağıtılmasına karar vermiş 15 Haziran 1996 tarihini kâr dağıtımına başlama tarihi olarak tespit etmiştir. Kâr dağıtımı bu tarihte gerçekleştirilmiştir. Şirketin kurumlar vergisi, gelir vergisi tevkifat ve fon payı yükümlülükleri aşağıda belirtildiği gibi hesaplanacak olup, Hollanda'lı ortağın kâr payına ilişkin varsa iadesi gerekli vergi ve fon payı tutarı bu yükümlülüklerle bağlı olarak tespit edilecektir.

Örnekte Hollanda'da mukim (X) teşebbüsünün bu ülkede iştirak kazançları istisnasından yararlandığı, dolayısıyla temettü tevkifatının % 10 oranında yapılması gerektiği kabul edilmiştir.

Kurumlar Vergisi

- Kurum kazancı (Vergi öncesi ticari kar)	:	18.000.000.000-TL
- Kanunen kabul edilmeyen giderler	:	+ 2.000.000.000-TL
- Toplam	:	20.000.000.000-TL
- İstisnalar	:	3.000.000.000-TL
- Rüçhan hakkı kupon satış geliri	:	3.000.000.000-TL
- Kurumlar vergisi matrahı (20.000.000.000-3.000.000.000=)	:	17.000.000.000-TL
- Kurumlar vergisi (17.000.000.000 X %25=) % 20 oranlı kurumlar vergisi	:	4.250.000.000-TL
- İndirim ve istisnalardan önceki kurum kazancı	:	20.000.000.000-TL
- % 20 oranlı kurumlar vergisi matrahına - dahil olmayan kazanç	:	3.000.000.000-TL
- Rüçhan hakkı kupon satış bedeli	:	3.000.000.000-TL
- % 20 oranlı kurumlar vergisi matrahı (20.000.000.000- 3.000.000.000=)	:	17.000.000.000-TL
- % 20 oranlı kurumlar vergisi (17.000.000.000 X %20=)	:	3.400.000.000-TL
- Ödenecek kurumlar vergisi (%25 oranlı)	:	4.250.000.000-TL
- Fon Payı (4.250.000.000 X %10=)	:	425.000.000-TL

Bu örnekte % 25 oranında hesaplanan kurumlar vergisi, % 20 oranında hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olduğundan kurum, % 25 oranına göre hesaplanan 4.250.000.000-TL tutarında kurumlar vergisi ödeyecektir.

Gelir Vergisi Tevkifatı

- Toplam hasılat	:	100.000.000.000-TL
- Kamu kağıtları faiz gelirleri	:	5.000.000.000-TL
-Kamu kağıtları faiz gelirlerinin toplam hasılatı oranı (5.000.000.000/100.000.000.000=)	:	0,05
- Tevkifat matrahından indirilemeyecek kurumlar vergisi (4.250.000.000 X 0,05=)	:	212.500.000-TL
- Tevkifat matrahından indirilecek kurumlar vergisi (4.250.000.000-212.500.000=)	:	4.037.500.000-TL
- Toplam gelir vergisi tevkifat matrahı (20.000.000.000-4.037.500.000=)	:	15.962.500.000-TL
- Tevkifat matrahının “% 0” oranına tabi kısmı (15.962.500.000 X 0,05=)	:	798.125.000-TL
- Tevkifat matrahının “% 10” oranına tabi kısmı (Rüçhan hakkı kup. sat. kaz.)	:	3.000.000.000-TL
- Tevkifat matrahının “% 20” oranına tabi kısmı (15.962.500.000-798.125.000 -3.000.000.000=)	:	12.164.375.000-TL
Gelir vergisi tevkifatı	:	2.732.875.000-TL
- % 10 oranlı (3.000.000.000 X %10 =)	:	300.000.000-TL
- % 20 oranlı (12.164.375.000 X %20 =)	:	2.432.875.000-TL
- Fon payı (2.732.875.000 X %10 =)	:	273.287.500-TL
Vergiler toplamı	:	7.681.162.500-TL
- Kurumlar vergisi	:	4.250.000.000-TL
- Kurumlar vergisi üzerinden fon payı	:	425.000.000-TL
- Gelir vergisi tevkifatı	:	2.732.875.000-TL
- Gelir vergisi tevkifatı üzerinden fon payı	:	273.287.500-TL
- Vergi sonrası kâr (18.000.000.000-7.681.162.500=)	:	10.318.837.500-TL

Kâr Dağıtımı

- Birinci temettü (100.000.000.000 X %5 =)	:	5.000.000.000-TL
- İkinci tertip yedek akçe (10.318.837.500-5.000.000.000)/11=)	:	483.530.682-TL
- İkinci temettü (10.318.837.500-5.000.000.000-483.530.682=)	:	4.835.306.818-TL
- Toplam temettü (5.000.000.000+4.835.306.818)	:	9.835.306.818-TL
İladesi Gereken Gelir Vergisi ve Fon Payı Tutarı	:	

(1)-Dağıtılan karın vergi sonrası kar oranı (9.835.306.818/10.318.837.500=)	:	0,953141
(2)- Gelir vergisi tevkifat matrahının Hollanda'lı ortağın payına isabet eden kısmı (15.962.500.000 X %40 =)	:	6.385.000.000-TL
(3)- Hollanda'lı ortağın payına isabet eden tevkifat matrahının, vergi sonrası karın dağıtılan kısmına isabet eden tutarı (6.385.000.000 X 0,953141=)	:	6.085.805.285-TL
(4)- Hollanda'lı ortağın payına isabet eden gelir vergisi tevkifatı (2.732.875.000 X %40 X 0,953141=)	:	1.041.926.084-TL
(5)- Hollanda'lı ortağın payına isabet eden fon payı (273.287.500 X %40 X 0,953141=)	:	104.192.608-TL
(6)- Tevkifat matrahının Anlaşmada öngörülen orandan daha düşük oranda tevkifata tabi kısmı (Devlet tahvil faizine isabet eden kısım) (798.125.000 X %40 X 0,953141=)	:	380.362.820-TL
- Bu matrah kısmına isabet eden gelir vergisi (380.362.820 X % 0=)	:	"0"
- Fon payı	:	"0"
(7)- Anlaşmaya göre % 10 oranına tabi tevkifat matrahı (6.085.805.285-380.362.820)	:	5.705.442.465-TL
(8)- Anlaşma uyarınca tevkif edilmesi gereken vergi ve fon payı toplamı (5.705.442.465 X % 10 =)	:	570.544.246-TL
- Anlaşma uyarınca tevkif edilmesi gereken gelir vergisi (570.544.246 X 10/11 =)	:	518.676.587-TL
- Anlaşma uyarınca tevkif edilmesi gereken fon payı (570.544.246 X 1/11=)	:	51.867.658-TL
(9)- İadesi gereken gelir vergisi ve fon payı toplamı	:	575.574.431-TL
- İadesi gereken gelir vergisi tevkifatı (1.041.926.084-518.676.587=)	:	523.249.497-TL
- İadesi gereken fon payı (104.192.608-51.867.658=)	:	52.324.950-TL

Dikkat edilecek olursa, 6 ncı aşamada hesaplanan tevkifat matrahının Anlaşmada öngörülen orandan daha düşük oranda tevkifata tabi kısmı, "0" oranında tevkifata tabi olduğundan bu kısım üzerinde bir vergi bulunmamaktadır. Bu matrah kısmına isabet eden vergi ve fon payı bulunmuş olsaydı, bunlar 8 inci aşamada hesaplanan vergi ve fon payı tutarına ilave edilecekti.

Örnekte, fazla ödenen ve Hollanda'da mukim (X) teşebbüsüne iadesi gereken gelir vergisi tevkifat tutarı 523.249.497 lira ve fon payı tutarı 52.324.950 lira olarak hesaplanmıştır. Bu tutarlar, Hollanda'lı teşebbüsün veya vekilinin EK:2'de örneği yer alan başvuru dilekçesi ile vergi ve fon payının yatırıldığı vergi dairesine yapacağı başvuru üzerine Vergi Usul Kanunu'nun düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilerek red ve iade olunacaktır.

1- Kurum Tarafından Vergi Tevkifatından Önce Kâr Dağıtımının Gerçekleştirilmiş Olması Durumunda Vergileme:

Kurum, vergi tevkifatının yapılmasından önce nakden veya hesaben kâr dağıtımını gerçekleştirmiş olması halinde, Hollanda'da mukim ortaklarına dağıtacağı kâr paylarına isabet eden gelir vergisi ve fon payı tutarının Anlaşmada öngörülen oranı aşan kısmını, Gelir Vergisi Kanununun 94/6 (b) maddesine göre hesapladığı gelir vergisi ve fon payı yükümlülüklerinden düşebilecektir.

Bu uygulamada kâr dağıtımını gerçekleştiren şirketin gelir vergisi ve fon payı tevkifat yükümlülüğünden indirebileceği tutar, önceki bölümde açıklanan esaslar çerçevesinde hesaplanacaktır. Söz konusu açıklamalara göre iadesi gereken vergi ve fon tutarları, şirketin bu vergi ve fona ilişkin toplam yükümlülüklerinden düşülerek Hollanda'da mukim ortaklara dağıtılan kâr payına ilave edilecektir. Başka bir deyişle, kurumun Gelir Vergisi Kanunu'nun 75 inci maddesinin 2 nci fıkrası 4 numaralı bendine göre hesaplanan menkul sermaye iradı tutarı üzerinden aynı Kanunun 94 üncü maddesi birinci fıkrası 6(b) bendi uyarınca gelir vergisi ve fon payı kesintisi ilgili mevzuat uyarınca hesaplanacak, tevkifat matrahına göre hesaplanan kesinti tutarının Anlaşmada öngörülen oranı aşması durumunda, aşan kısım bu Tebliğde açıklanan esaslara göre tespit edilerek, kurum tarafından ödenecek gelir vergisi ve fon payı tevkifat tutarından indirilecek ve Hollanda'da mukim ortaklara dağıtılan kâr paylarına ilave edilecektir.

Kurumlar Vergisi mükellefleri, Türkiye'nin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması akdettiği devletlerde mukim ortaklarına dağıtılan ve anlaşma hükümleri uyarınca düşük oranda vergilendirilen kâr payları ile bu ortaklara ilişkin bilgileri içeren ve örneği EK: 3'de yer alan bildirimi 3 örnek olarak düzenleyecekler ve bunun iki örneğini gelir vergisi tevkifatına ilişkin muhtasar beyanname ile birlikte ilgili vergi dairesine verecekler ve bir örneğini de kendilerinde muhafaza edeceklerdir. Diğer taraftan ilgili vergi dairesi kendisine verilen bildirimin bir örneğini, Gelirler Genel Müdürlüğü'ne gönderecektir.

Tebliğ olunur.

2 SERİ NO'LU ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI GENEL TEBLİĞİ³¹⁵

Resmi Gazete No: 23286

Resmi Gazete Tarihi: 14/03/1998

Kapsam

Yürürlükte bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ile yabancı ulaştırma kurumlarına karşılıklılık esasında “0” oranda vergi uygulanmasına ilişkin Bakanlar Kurulu Kararları ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamaların yapılmasına gerek duyulmuştur.

1- Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile gelirin, ikamet veya kaynak ülkelerden yalnızca birinde vergilendirilmesi veya vergilendirme hakkının her iki ülke arasında bölüşülmesi konularında düzenlemeler yapılmakta ve bu yolla gelirin her iki ülkede birden vergilendirilmesi engellenmektedir.

Ülkemizin bu amaçla diğer ülkelerle imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, onaylanmaları için gerekli anayasal prosedürün tamamlanmasını müteakip yürürlüğe girmektedir.

İmza işlemi biten anlaşmalar, gerekçesi ile birlikte onaylanması uygun bulunmak üzere T.B.M.M.’ne sunulmakta, T.B.M.M.’nin ilgili Komisyonlarında görüşüldükten sonra, Genel Kurul tarafından anlaşmanın onaylanması için Bakanlar Kuruluna yetki veren bir kanun kabul edilmekte ve bilahare bu kanunun verdiği yetkiye dayanarak çıkartılan karar ile Bakanlar Kurulunca anlaşma onaylanmaktadır.

Onaya ilişkin Bakanlar Kurulu Kararı ekinde anlaşma olmak üzere Resmi Gazete’de yayımlanmaktadır. Yayımlanmayı müteakip, Ülkemiz için anlaşmanın yürürlüğe girmesine ilişkin anayasal prosedür tamamlanmış olmaktadır.

Anlaşmaya taraf diğer ülkenin de anlaşmanın yürürlüğe girmesi için gerekli prosedürü tamamlamasını müteakip, anlaşmanın “Yürürlüğe Giriş” maddesi gereğince taraflar birbirlerini bu durumdan haberdar etmekte ve son bildirimin yapıldığı tarihte anlaşma yürürlüğe girmektedir. Bütün bu işlemler tamamlandıktan sonra, anlaşma hükümlerinin ne zamandan itibaren uygulanacağı anlaşmanın “Yürürlüğe Giriş” maddesinde belirtilmektedir.

Ülkemizin diğer ülkeler ile akdettiği ve bu işlemlerden geçerek yürürlüğe girmiş olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile bunların uygulanmaya başladığı tarihleri gösteren bir tablo ekte (EK I) yer almaktadır.

Yürürlükte bulunan Anlaşmalardan, yukarıda açıklanan genel uygulanmaya başlama tarihinden farklılık gösteren;

- F.Almanya ile akdedilen “Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması”nın “gemicilik ve hava taşımacılığı”na ilişkin hükümleri 1.1.1983 tarihinden itibaren;

- KKTC ile akdedilen “Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaybını Önleme Anlaşması”nın 5 inci maddesinin 2 nci

³¹⁵ GİB, “Uluslararası Mevzuat”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1236>, (01.07.2015).

fıkrasının (h) bendinin ikinci paragrafı, 11 inci maddesinin 3 üncü fıkrasının (c) bendi ve 14 üncü maddesinin 2 nci fıkrası gereğince, bir Akit Devlette vergilendirilmeyecek olan kazanç ve iratlar hakkında 1.1.1987 tarihinden itibaren;

- Belçika ile akdedilen “Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması”nın “hava taşımacılığı”na ilişkin hükümleri 1.1.1987 tarihinden itibaren;

Birleşik Arap Emirlikleri ile akdedilen “Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması”nın “hava taşımacılığı” faaliyetlerine ilişkin hükümleri 1.1.1988 tarihinden itibaren;

- Türkmenistan ile akdedilen “Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması”nın “müteahhitlik hizmetleri”ne ilişkin hükümleri ise 17.08.1995 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere uygulanmaktadır.

2- 3318 sayılı Kanun ile 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 25 inci maddesinde, 3319 sayılı Kanun ile de 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 103 üncü maddesinde yapılan değişikliklerle; karşılıklı olmak şartıyla, kara, deniz ve hava taşımacılığı ile iştigal eden dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerle kurumların, bu taşımacılıktan elde ettikleri kazançlara uygulanan vergi nispetlerini ülkeler itibariyle kara, deniz ve hava ulaştırma teşebbüsleri için ayrı ayrı veya topluca sıfır (0)’a kadar indirmeye veya Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında yazılı nispetleri bir katına kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmış bulunmaktadır.

Bakanlar Kurulunun bu konudaki yetkisini kullanarak çıkardığı kararlardan yürürlükte bulunanların yürürlük tarihleri, ülkeler itibariyle ekte (EK II) belirtilmektedir.

Tebliğ olunur.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Sirküleri/1³¹⁶

Konusu: Mukimlik Belgesi

Tarihi: 13 / 02 / 2007

Sayısı: ÇVÖA / 2007-1

İlgili Olduğu Madde: Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının 4. Maddesi

Ülkemizin akdettiği çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının uygulanmasıyla ilgili olarak aşağıdaki açıklamaların yapılmasına ihtiyaç duyulmuştur.

Mukimlik, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının 4.maddesinde düzenlenmiş ve gerçek ya da tüzel kişilerin hangi durumlarda bir ülkenin mukimi sayılacağı anlaşmaların aynı maddesinde ayrıntılı olarak açıklanmış bulunmaktadır.

Türkiye'nin diğer ülkeler ile akdettiği ve halen yürürlükte olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile bunların uygulanmaya başladığı tarihleri gösterir tablo ve anlaşmaların Türkçe metinleri "www.gib.gov.tr" adresli Gelir İdaresi Başkanlığı'na ait internet sitesinde yer almaktadır.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları hükümleri anlaşmaya taraf ülkelerde mukim olanlara uygulandığından, anlaşmalardan yararlanmak isteyenlerin tam mükellef oldukları ülkenin yetkili makamlarından mukimlik belgesi almaları gerekmektedir. Diğer yandan Ülkemiz uygulamasına göre Anlaşmaya taraf devlette faaliyette bulunan veya hizmet icra eden Türkiye'de yerleşik gerçek veya tüzel kişilere bu devletin yetkili makamlarınca hazırlanarak verilen belgeler tarafımızca onaylanmamakta, bunun yerine Türkiye yönünden yetkili makamlarca düzenlenen mukimlik belgesi kendilerine verilmektedir.

Diğer taraftan, Türkiye'de tam mükellef olanların anlaşmaya taraf diğer ülkelerde elde ettikleri gelirlerinin ilgili anlaşma hükümleri çerçevesinde vergilendirilebilmesi için talep ettikleri mukimlik belgesi, bugüne kadar sadece Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından düzenlenmekte iken bundan böyle Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yanı sıra sadece kendi mükellefleriyle sınırlı olmak üzere Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı (İstanbul) tarafından da düzenlenebilecektir.

Mukimlik belgesinin Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından düzenlendiği hallerde;

Mukimlik belgesi üç nüsha halinde düzenlenerek;

Bir nüshası ilgili mükellefe verilecek,

İkinci nüshası mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine başvuru dilekçesi ile birlikte gönderilecek,

Son nüshası ise Gelir İdaresi Başkanlığında saklanacaktır.

Mukimlik belgesinin Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından düzenlendiği hallerde ise;

Mukimlik belgesi üç nüsha halinde düzenlenerek;

³¹⁶ GİB, "Uluslararası Mevzuat", <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1236>, (01.07.2015).

Bir nüshası ilgili mükellefe verilecek,

İkinci nüshası başvuru dilekçesinin bir örneği ile birlikte Gelir İdaresi Başkanlığına (Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı'na) gönderilecek,

Üçüncü nüsha ise Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığınca saklanacaktır.

Mukimlik Belgesi İçin Yapılacak Başvuruda İstenen Bilgi ve Belgeler:

Türkiye'de tam mükellef olanların mukimlik belgesi temini için aşağıdaki belgelerle birlikte Gelir İdaresi Başkanlığı'na (Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı) veya sadece bağlı olan mükellefler açısından Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na başvurmaları gerekmektedir.

a) Tam mükellef gerçek kişilerin (Kollektif ve Adi şirketler ortakları dâhil);

1- (EK I)'de yer alan örnek dilekçe,

2- Bağlı olunan muhtarlıktan alınacak yeni tarihli bir ikametgah belgesi,

3- Bağlı oldukları vergi dairesinden alınacak mükellefiyet bilgilerini (potansiyel mükellefler dâhil) gösterir yeni tarihli belgenin aslı,

ile birlikte başvurmaları gerekmektedir.

b) Tam mükellef tüzel kişilerin;

1- (EK II)'de yer alan örnek dilekçe,

2- Bağlı oldukları vergi dairesinden alınacak halen faal ve tam mükellef oldukları açıkça belirtilen ve mükellefiyet bilgilerini gösteren yeni tarihli bir belgenin aslı ile birlikte başvurmaları gerekmektedir.

Bununla birlikte anlaşmaya taraf diğer ülkede yerleşik (tam mükellef) olanların Türkiye'de elde ettikleri kazanç veya iratların ilgili anlaşma çerçevesinde vergiye tabi tutulabilmesi için de kendi ülkelerinin yetkili makamlarından mukimlik belgesi almaları ve bu belgenin aslı ile noterce veya bu ülkelerdeki

Türk konsolosluklarınca tasdik edilecek Türkçe tercümesinin bir örneğini ilgili vergi dairesine veya kendilerine yapılan ödeme üzerinden vergi sorumlularınca vergi tevkifatı yapılması durumunda ise vergi sorumlularına ibraz etmeleri gerekmektedir. Vergi sorumluları teslim aldıkları söz konusu mukimlik belgelerini gerektiğinde yetkili makamlara ibraz etmek üzere muhafaza edeceklerdir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ise ilgili anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerimiz uygulanacaktır.

Duyurulur.

GERÇEK KİŞİLER İÇİN DİLEKÇE ÖRNEĞİ

..... BAŞKANLIĞINA(1)

_____ yetkili makamlarına verilmek üzere, Türkiye ile _____ arasında yürürlükte bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması hükümlerinden yararlanabilmek için Türkiye’de yerleşik olduğumu ve tüm dünya gelirleri üzerinden gelir vergisine tabi olduğumu gösteren bir mukimlik belgesinin İngilizce ve Türkçe olarak düzenlenerek tarafıma gönderilmesini bilgilerinize arz ederim.

Vergi Kimlik No :

T.C. Kimlik No :

Adres :

Telefon :

Faks :

E-mail :

Yurtdışından elde edilen/edilecek kazanç/ıratlara ilişkin bilgiler:

Kazancın/İradın Türü	Elde Edildiği/Edileceği Dönem	Kimden Elde Edildiği/Edileceği (unvan, isim-soyad, adres)	Tutarı*

*Tablodaki “Tutar” bölümündeki, mukimlik belgesinin ibraz edileceği ülkede bir takvim yılı içinde yapılan iş ya da hizmet karşılığında tahakkuk eden veya tahsil edilen toplam gelir tutarı yazılacaktır. Eğer faaliyet veya hizmet devam ediyor ise “Tutar” bölümü boş bırakılacaktır.

EKLER

1- İkametgâh belgesi aslı

2- Mükellefiyet belgesi aslı

(1) Gelir İdaresi Başkanlığına başvurularda “ GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞINA (Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Şube Müdürlüğü) / ANKARA” başlığının kullanılması gerekmektedir.

TÜZEL KİŞİLER İÇİN DİLEKÇE ÖRNEĞİ

..... BAŞKANLIĞINA(2)

Şirketimiz/Kurumumuz, _____ Vergi Dairesi _____ sicil numaralı mükellefi olup, tam mükellef statüsünde _____ adresinde faaliyet göstermektedir.

_____ yetkili makamlarına verilmek üzere, Türkiye ile _____ arasında yürürlükte bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması hükümlerinden yararlanabilmek için Türkiye’de yerleşik olduğumuzu ve tüm dünya gelirleri üzerinden kurumlar vergisine tabi olduğumuzu gösteren bir mukimlik belgesinin İngilizce ve Türkçe olarak düzenlenerek tarafımıza gönderilmesini bilgilerinize arz ederiz.

Yetkili Kişi Ad ve Soyadı

İmza

Şirket Kaşesi

Tarih

Adres :

Telefon :

Faks :

E-mail :

Yurtdışından elde edilen/edilecek kazanç/ıratlara ilişkin bilgiler:

Kazancın/İradın Türü	Elde Edildiği/Edileceği Dönem	Kimden Elde Edildiği/Edileceği (unvan, isim-soyad, adres)	Tutarı*

*Tablodaki “Tutar” bölümündeki, mukimlik belgesinin ibraz edileceği ülkede bir takvim yılı içinde yapılan iş ya da hizmet karşılığında tahakkuk eden veya tahsil edilen toplam gelir tutarı yazılacaktır. Eğer faaliyet veya hizmet devam ediyor ise “Tutar” bölümü boş bırakılacaktır.

EKLER

1- Mükellefiyet belgesi aslı

(2) Gelir İdaresi Başkanlığına başvurularda “ GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞINA (Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Şube Müdürlüğü) / ANKARA” başlığının kullanılması gerekmektedir.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Sirküleri/2³¹⁷

Konusu: Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması

Tarihi: 12 Ekim 2012

Sayısı: 2012/1

İlgili Olduğu Madde: Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması'nın 27'nci Maddesi ve Anlaşma'nın eki Protokolün 9 uncu maddesi

Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması'nın 27'nci ve bu Anlaşma'nın eki Protokolün 9 uncu maddesinin uygulanmasına dair açıklamalar bu Sirkülerin konusunu oluşturmaktadır.

19 Eylül 2011 tarihinde Berlin'de imzalanan Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması (Anlaşma) 1 Ağustos 2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Anlaşma hükümleri geçmişe yönelik olarak 1 Ocak 2011 tarihinden itibaren uygulanacaktır.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, kapsama aldığı gelir unsurları itibarıyla vergilendirme yetkisini duruma göre anlaşmaya taraf Devletlerden birine vermekte ya da taraf Devletlerarasında paylaşmaktadır.

Anlaşma hükümlerinden yararlanmak isteyen Anlaşmaya taraf Devlet mukimi gerçek veya tüzel kişilerin, mukim oldukları ülkenin yetkili makamlarından mukimlik belgesi almaları ve bu mukimlik belgesini diğer ülke yetkililerine ibraz etmeleri gerekmektedir. Anlaşma'nın eki Protokolün 9 uncu maddesinde Anlaşmaya taraf Devletlerin yetkili makamlarının mukimlik belgesine ilişkin ortak bir form oluşturacaklarına ilişkin bir hüküm yer almakla birlikte Almanya yetkili makamları ile Anlaşma'nın yürürlüğe girmesini müteakip yapılan görüşmeler sonucunda iki ülkenin de kendi mukimlik belgesi formatını kullanması yönünde anlaşmaya varılmıştır.

Bu kapsamda, Almanya'da faaliyet gösteren Türkiye'de mukim gerçek veya tüzel kişilerin, Anlaşmada yer alan düşük oranlardan vergilendirilmek veya iç mevzuat hükümlerine göre fazla ödenen verginin iadesi için Almanya yetkili makamlarından alacakları forma ek olarak Ülkemiz yetkili makamlarından alınacak "Mukimlik Belgesi"ni Almanya'daki yetkili idareye (Federal Merkezi Vergi İdaresi – Federal Central TaxOffice Division St III – 53221 Bonn, Almanya) ibraz etmeleri gerekmektedir.

Türkiye mukimi gerçek veya tüzel kişilerin Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için mukimlik belgesi başvurularını, 13 Şubat 2007 tarih ve ÇVÖA / 2007-1 sayılı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Sirküleri çerçevesinde, Büyük

³¹⁷ GİB, "Uluslararası Mevzuat", <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1236>, (01.07.2015).

Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı mükellefi olmaları durumunda Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na, diğer durumlarda ise Gelir İdaresi Başkanlığı'na yapmaları gerekmektedir.

Anlaşma'nın 27 nci ve bu Anlaşma'nın eki Protokolün 9 uncu maddesinin Almanya'da mukim olanlar için uygulanmasında, vergilemenin Anlaşmadaki düşük oranlar üzerinden yapılabilmesi için Almanya mukimi mükelleflerin, Almanya yetkili makamlarından alacakları mukimlik belgesini, Türkiye'de vergilemenin vergi sorumlusunca tevkifat yoluyla yapılacak olması durumunda vergi sorumlusuna, diğer durumlarda ise ilgili vergi dairesine ibraz etmeleri gerekmektedir.

Diğer taraftan, anlaşmanın geriye yönelik olarak 01.01.2011 tarihinden itibaren hüküm ifade edecek olmasından dolayı Türkiye veya Almanya mukimi gerçek veya tüzel kişilerin Anlaşma kapsamındaki gelirlerinin bu ülkelerin iç mevzuat hükümleri uyarınca vergilendirilmiş olması durumunda ise, ödenen fazla verginin iadesi için, mükelleflerin mukimlik belgelerini ibraz ederek yapacakları başvurular bu ülkelerin iç mevzuat hükümlerine göre değerlendirilecek olmakla beraber, kaynakta vergilemenin iç mevzuat hükümlerine göre yapılmış olması durumunda iade başvurularının verginin kaynakta kesildiği takvim yılını takip eden dördüncü yılın sonuna kadar yapılması gerekmektedir.

**EK 7: Çifte Vergilendirme Hakkında Gelir İdaresi Başkanlığı Birimleri
Tarafından Çeşitli Tarihlerde Verilen Özelge Örnekleri³¹⁸**

**T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)**

Sayı : 62030549-125[30-2012/131]-51

16/01/2013

Konu : Hindistan mukimi şirkete verilen danışmanlık hizmeti karşılığı
Hindistan’da yetkili makama ödenen tevkifatın Türkiye’de ödenecek
kurumlar vergisi ve kurum geçici vergiden mahsubu hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Şirketinizin Hindistan’da iş yeri bulunmaksızın Hindistan mukimi ilaç firmasına danışmanlık hizmeti verdiği, verilen bu hizmet dolayısıyla danışmanlık hizmeti faturası düzenlediği, bu faturaya ilişkin olarak Hindistan mukimi firmanın ödeme yaparken Hindistan’da geçerli olan vergi mevzuatı çerçevesinde % 10 oranında tevkifat yaptığı ve tevkif edilen vergiyi Şirketiniz adına yetkili makama ödediği belirtilerek, Şirketiniz adına Hindistan’da yetkili makama ödenen tevkifat tutarının Türkiye’de ödenecek kurumlar vergisi ve kurum geçici vergiden mahsup edilip edilmeyeceği hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmakta olup konu hakkında Başkanlığımız görüşleri aşağıda açıklanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 3’üncü maddesinin birinci fıkrasında, Kanun’un 1’inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunanların, tam mükellefiyet esasında, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirileceği, 6 ncı maddesinde de kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu’nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Hindistan mukimi firmaya Türkiye’de verilen danışmanlık hizmetleri, 01.01.1994 tarihinden itibaren uygulanmakta olan Türkiye ile Hindistan Arasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması’nın “Ticari Kazançları” düzenleyen 7 nci maddesi kapsamında değerlendirilmekte olup Anlaşma’nın Ticari Kazançlarla ilgili 7 nci maddesi aşağıdaki gibidir.

“ 1. Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, teşebbüsün kazançları, bu diğer Devlette, sadece işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere, vergilendirilebilir.

2. 3 üncü fıkra hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet teşebbüsü diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunduğunda, bu işyerine her iki Akit Devlette de, eğer bu işyeri, aynı veya benzer koşullar altında, aynı veya

³¹⁸ GİB, “Uluslararası Mevzuat”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1236>, (01.07.2015).

benzer faaliyetlerde bulunan, tamamen ayrı ve bağımsız bir teşebbüs olsaydı ve işyerini oluşturduğu teşebbüsten tamamen bağımsız nitelik kazansaydı, ne kazanç elde edecek ise, böyle bir kazanç atfedilecektir.

Buna göre firmanızca, Hindistan mukimi firmaya Türkiye’de verilen danışmanlık hizmetleri karşılığı elde edilen gelirin vergileme hakkı yalnızca Türkiye’ye aittir. Şirketinizce Türkiye’de verilen danışmanlık hizmetinden elde edilen kazançların Hindistan makamlarınca vergilendirilebilmesi için şirketinizin ticari faaliyetini Hindistan’da sahip olduğu bir işyeri vasıtasıyla gerçekleştirmesi gerekmektedir. İşyeri tanımı ise Anlaşma’nın “İşyeri” başlıklı 5 inci maddesinde yapılmış olup, hangi hallerde diğer devlette işyeri oluşacağı veya oluşmayacağı açıkça belirtilmiştir.

Özelge talep formunuzda belirttiğiniz üzere şirketinizin Hindistan’da işyeri bulunmadığından, Hindistan mukimi şirkete Türkiye’de verilen danışmanlık hizmetlerinin vergilemeye hakkı Türkiye’ye ait olup, Hindistan’ın vergileme hakkı bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, Anlaşmanın “Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi” başlıklı 22 nci maddesinde ise;

“... ”

3. Türkiye mukimleri için çifte vergilendirme aşağıdaki şekilde önlenecektir:

a) Bir Türkiye mukimi, b) bendinde kavranan gelir hariç olmak üzere, bu Anlaşmanın hükümlerine göre Hindistan’da vergilendirilebilir bir gelir elde ettiğinde Türkiye, bu geliri vergiden muaf tutacaktır. Ancak, bu kişinin geriye kalan gelirine ilişkin verginin hesaplanmasında, söz konusu gelire, istisna bulunmaması halinde uygulanacak olan vergi oranını uygulayabilir.

b) Bir Türkiye mukimi, bu Anlaşmanın 10, 11, 12 nci maddeleri ve 13 üncü maddesinin 4 üncü fıkrası hükümlerine göre, Hindistan’da vergilendirilebilir bir gelir elde ettiğinde, Türkiye bu kişinin söz konusu gelirleri üzerindeki vergiden Hindistan’da ödenen vergiye eşit bir meblağın mahsubuna izin verecektir.

Bununla beraber, söz konusu mahsup, Hindistan’da vergilendirilebilen gelire isabet eden mahsuptan önce Türkiye’de hesaplanan gelir vergisi miktarını aşmayacaktır.

...” hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükümlere göre, Anlaşmanın ilgili maddeleri çerçevesinde Hindistan’a vergi alma hakkının verilmediği durumda, Hindistan’da kesinti yoluyla ödenen bu verginin Türkiye’de muaf tutulması ve/veya mahsup edilmesi imkânı bulunmamaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
BÜYÜK MÜKELLEFLER VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü

Sayı : 64597866-KVK-30-13

25/01/2013

Konu : Fonuna yapılacak faiz ödemelerinde tevkifat uygulanıp uygulanmayacağı hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Bankanız tarafından ...na yapılacak faiz ödemelerine vergi tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı konusunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

01/01/1998 tarihinden bu yana uygulanmakta olan *"Türkiye Cumhuriyeti ile Azerbaycan Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması"*nın 11 inci maddesinde;

"1. Bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen faiz, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber, bu faiz elde edildiği Akit Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak, faiz elde eden kişi faizin gerçek lehdarı ise, bu şekilde alınacak vergi, faizin gayrisafı tutarının yüzde 10'unu aşmayacaktır.

3. 2 nci fıkra hükümlerine bakılmaksızın;

a) Azerbaycan'da doğan ve Türkiye Hükümeti'ne, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'na veya Türkiye İhracat Kredi Bankası A.Ş.'ne ödenen faizler Azerbaycan vergisinden muaf tutulacaktır;

b) Türkiye'de doğan ve Azerbaycan Hükümeti'ne veya Azerbaycan Cumhuriyet Milli Bankası'na ödenen faizler Türk vergisinden muaf tutulacaktır.

4. Bu maddede kullanılan "faiz" terimi, ipotek garantisine bağlı olsun olmasın veya kazancı paylaşma hakkını tanısin tanımasın, devlet tahvillerinden, tahvillerden veya bonolardan ve her çeşit alacaktan doğan gelir ile bu gelirin elde edildiği Akit Devletin vergi mevzuatına göre ikrazat geliri sayılan diğer bütün gelirleri kapsar..." hükümlerine yer verilmiştir.

Azerbaycan Cumhuriyeti Cumhurbaşkanı'nın 29 Aralık 2000 tarih ve 434 sayılı Kararnamesi gereğince onaylanan "Azerbaycan Cumhuriyeti Devlet Petrol Fonu Yönetmeliği"nin incelenmesinden, söz konusu Fon'un Azerbaycan Hükümetini temsil eden bir statüye sahip olduğu anlaşılmıştır. Bu durumda, Bankanız tarafından ...na yapılacak, Anlaşmanın 11 inci maddesinin 4 üncü fıkrasında belirtilen faiz ödemelerinden Anlaşmanın bu maddesinin 3 üncü fıkrasının (b) bendi hükümleri dikkate alınarak tevkifat yapılmaması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini ve gereğini rica ederim.

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
BÜYÜK MÜKELLEFLER VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü

Sayı : 64597866-120[61-2013]-14

25/01/2013

Konu : Hollanda mukimi çalışana şirket tarafından ödenen emeklilik maaşlarının vergilendirilmesi hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, şirketinizin çalışanları için özel bir emeklilik planı yürüttüğü, bu çerçevede belirli koşulların sağlanması durumunda çalışanlara işveren olarak emeklilik ödemesi yapmaya söz verdiği, ancak çalışana plandan emekli olmadan bir ödeme yapılmadığı, şirketinizden bahsi geçen plan çerçevesinde emekli olan Hollanda mukimi çalışanınıza tevkifata tabi tutularak yapılan emeklilik ödemelerinin, ayrıca Hollanda’da da vergilendirildiği belirtilerek, Hollanda mukimine yapılan söz konusu ödemelerin Türkiye’de vergiye tabi olup olmadığı, vergiye tabi değilse daha önceden tevkif yoluyla ödenen vergilerin iadesi için gereken adımlar hakkında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde; *”Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.*

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.” hükmüne yer verilmiş, aynı maddede evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatlerin de ücret sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun 94 üncü maddesinde; Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler maddede bentler halinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dâhil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur olduğunu, birinci bendinde, hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre tevkifat yapılacağı belirtilmiştir.

Diğer taraftan, Türkiye ile Hollanda arasında 01.01.1989 tarihinden bu yana uygulanmakta olan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının *”Emekli Maaşları, Düzenli Ödemeler ve Sosyal Güvenlik Emekli Maaşları”* başlıklı 18 inci maddesinde;

“1. 19 uncu Maddenin 1 inci fıkra hükmü saklı kalmak üzere, Devletlerden birinin bir mukimine geçmiş çalışmalarının karşılığında ödenen emekli maaşlarıyla

sağlanan diğer benzeri menfaatler ve bu kişiye yapılan düzenli ödemeler yalnızca bu Devlette vergilendirilebilecektir.

2. Bununla beraber, Devletlerden birinde mukim olup, bu Devletin vatandaşı olmayan bir kişiye diğer Devletteki geçmiş çalışmaları karşılığında sağlanan ve devamlılık göstermeyen bu tür menfaatler, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

3. 1 inci fıkra hükümlerinden sapma olarak, Devletlerden birinin sosyal güvenlik sistemi hükümlerine göre, diğer Devletin bir mukimine, geçmiş çalışmaları dolayısıyla veya bu çalışmaları dikkate alınmaksızın ödenen emekli maaşları, ilk bahsedilen Devlette vergilendirilebilir. Bununla beraber, eğer söz konusu emekli maaşı diğer Devletin mukimi ve vatandaşı olan bir gerçek kişiye ödenirse, bu emekli maaşı yalnızca diğer Devlette vergilendirilebilecektir.

4. “Düzenli ödeme” terimi, para veya parayla ölçülebilir bir menfaat karşılığında tam ve yeterli ödemede bulunma taahhüdünü mutazammın, ömür boyu veya belirli ya da belirlenebilir bir süre, belirli zamanlarda, düzenli olarak ödenecek olan belli bir meblağı ifade eder.” hükümleri yer almaktadır.

Buna göre, özel emeklilik planı kapsamında belli koşulların sağlanması durumunda çalışanlarınıza yapılacak emeklilik ödemeleri, Gelir Vergisi Kanunun 61 inci maddesi hükümleri uyarınca ücret kabul edilecek ve aynı Kanunun 94 üncü maddesine göre tevkif suretiyle vergilendirilecektir.

Ancak, Hollanda ile imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının 18 inci maddesinin birinci fıkrası hükümlerine istinaden, Hollanda mukimine yapılacak bu tür ödemeler yalnızca Hollanda’da vergilendirilebilecektir. Dolayısıyla, yetkili makamlardan mukimlik belgesi alarak şirketinize ibraz eden Hollanda mukimi kişiye yapılacak bu nev’i ödemeler nedeniyle şirketiniz tarafından tevkifat yapılmaması gerekmektedir.

Öte yandan, daha önce tevkif yoluyla kesilen vergilerin iadesi için Başkanlığımız Vergilendirme Müdürlüğüne başvurulması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 23-1365

14/04/2012

Konu : Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması çerçevesinde Türkiye İstanbul Şubesinin uluslararası trafikte uçak işletmeciliğinden elde ettiği kazançların vergilendirilmesi hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, firmasının Türkiye İstanbul şubesi olarak faaliyette bulunduğunuz belirtilerek, uluslararası trafikte uçak işletmeciliğinden elde edeceğiniz kazançların Türkiye’de vergilendirilip vergilendirilmeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşleri talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 3’üncü maddesinde;

“(1)Tam mükellefiyet; Kanun’un 1’inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye’de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler,

(2)Dar mükellefiyet; Kanun’un 1’inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler

...

(5)Kanuni merkez; vergiye tâbi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir

(6)İş merkezi; iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir.”

Hükümlerine yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 01.01.1997 tarihinde uygulanmaya başlayan “Türkiye Cumhuriyeti ile Cezayir Demokratik Halk Cumhuriyeti Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması”nın uluslararası taşımacılığı düzenleyen 8’inci maddesinin birinci fıkrasında;

“1. Akit Devletlerden birinin bir teşebbüsünün uluslararası trafikte gemi ve uçak işletmeciliğinden elde ettiği kazançlar yalnızca bu teşebbüsün kanuni merkezinin bulunduğu Akit Devlette vergilendirilebilir.”

Hükmüne yer verilmiştir.

Bu hüküm uyarınca, Şubenizin uluslararası trafikte hava taşımacılık faaliyeti dolayısıyla elde ettiği kazançlar, yalnızca şirketinizin kanuni merkezinin bulunduğu Cezayir’de vergilendirilecektir.

Ancak, Şubenizin Türkiye’de elde ettiği kazanç ve iratların ilgili Anlaşma çerçevesinde vergiye tabi tutulabilmesi için Cezayir yetkili makamlarından mukimlik belgesi almanız ve bu belgenin aslı ile noter veya bu ülkedeki Türk konsolosluklarınca

tasdikli Türkçe tercümesinin bir örneğini, bağlı olduğunuz vergi dairesi başkanlığına ibraz etmeniz gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

EK 8: Vergi Anlaşmalarında Geçerli Modeller

OECD MODELİ

BÖLÜM I

ANLAŞMANIN KAPSAMI

Madde 1. Kişilere İlişkin Kapsam

Madde 2. Kavranan Vergiler

BÖLÜM II

TANIMLAR

Madde 3. Genel Tanımlar

Madde 4. Mukim

Madde 5. İşyeri

BÖLÜM III

GELİRLERİN VERGİLENMESİ

Madde 6. Gayrimenkul Varlıklardan Elde Edilen Gelir

Madde 7. Ticari Kazanç

Madde 8. Gemicilik İç Su Yolları Taşımacılığı

Madde 9. Ortak Teşebbüsler

Madde 10. Temettüler

Madde 11. Faiz

Madde 12. Gayri maddi Hak Bedelleri

Madde 13. Sermaye Değer Artış Kazançları

Madde 15. Bağımlı Faaliyetler

Madde 16. Müdürlere Yapılan Ödemeler

Madde 16. Yönetici İstihkakları

Madde 17. Artist ve Sporcular

Madde 19. Kamu Görevlileri

Madde 20. Öğrenciler

Madde 21. Diğer Gelirler

BÖLÜM IV

SERVETİN VERGİLENMESİ

Madde 22. Servet

BÖLÜM V

ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN ORTADAN KALDIRILMASI YÖNTEMLERİ

Madde 23/A Muafiyet Yöntemi

Madde 23/B Mahsup Yöntemi

BÖLÜM VI

ÖZEL HÜKÜMLER

Madde 24. Ayrım Yapılmaması

Madde 25. Karşılıklı Anlaşma Prosedürü

Madde 26. Bilgi Alışverişi

Madde 27. Veri Toplamada Yardım

Madde 28. Diplomasi ve Konsolosluk Memurları

Madde 29. Hükümrancılık Genişlemesi

BÖLÜM VII

SON HÜKÜMLER

Madde 30. Yürürlüğe Giriş

Madde 31. Sonuç

UN MODELİ

BÖLÜM I

ANLAŞMANIN KAPSAMI

Madde 1. Kişilere İlişkin Kapsam

Madde2. Kavranan Vergiler

BÖLÜM II

TANIMLAR

Madde 3. Genel Tanımlar

Madde 4. Mukim

Madde 5. İşyeri

BÖLÜM III

GELİRLERİN VERGİLENMESİ

Madde 6. Gayrimenkul Varlıklardan Elde Edilen Gelir

Madde 7. Ticari Kazanç

Madde 8. Gemicilik İç Su Yolları Taşımacılığı Hava Taşımacılığı

Madde 9. Ortak Teşebbüsler

Madde 10. Temettüler

Madde 11. Faiz

Madde 12. Gayri maddi Hak Bedelleri

Madde 13. Sermaye Değer Artış Kazançları

Madde 14. Serbest Meslek Faaliyetleri

Madde 15. Bağımlı Faaliyetler

Madde 16. Müdürlere ve Üst Yöneticilere Yapılan Ödemeler

Madde 17. Sanatçı ve Sporcular Tarafından Elde Edilen Gelirler

Madde 18. Emekli Maaşları ve Sosyal Güvenliğe İlişkin Ödemeler

Madde 19. Kamu Görevleri Karşılığında Ödenen Emekli Maaşları ve Sağlanan Diğer Menfaatler

Madde 20. Öğrenci ve Stajyerlere Yapılan Ödemeler

Madde 21. Diğer Gelirler

BÖLÜM IV

SERVETİN VERGİLENMESİ

Madde 22. Servet

BÖLÜM V

ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN ORTADAN KALDIRILMASI YÖNTEMLERİ

Madde 23 Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Yolları

BÖLÜM VI

ÖZEL HÜKÜMLER

Madde 24. Ayrım Yapılmaması

Madde 25. Karşılıklı Anlaşma Prosedürü

Madde 26. Bilgi Alışverişi

Madde 27. Diplomasi ve Konsolosluk Memurları

BÖLÜM VII

SON HÜKÜMLER

Madde 28. Yürürlüğe Giriş

Madde 29. Yürürlükten Kalkma

TÜRK ANLAŞMA MODELİ

BÖLÜM I

ANLAŞMANIN KAPSAMI

Madde 1. Anlaşmanın Kapsamına Giren Kişiler

Madde2. Anlaşmanın Kapsamına Giren Vergiler

BÖLÜM II

TANIMLAR

Madde 3. Genel Tanımlar

Madde 4. Mali İkametgâh

Madde 5. Sabit İşyeri

BÖLÜM III

GELİRLERİN VERGİLENMESİ

Madde 6. Gayrimenkul Gelirleri

Madde 7. Teşebbüs Kazançları

Madde 8. Deniz ve Hava Nakliyatı

Madde 9. Bağlı Teşebbüs

Madde 10. Temettüler

Madde 11. Faizler

Madde 12. Gayri maddi Hak Bedelleri

Madde 13. Sermaye Değer Artış Kazançları

Madde 14. Serbest Meslek Faaliyetleri

Madde 15. Ücretler

Madde 16. Yönetici İstihkakları

Madde 17. Artist ve Sporcular

Madde 18. Emekli Maaşları

Madde 19. Kamu Görevlileri

Madde 20. Öğrenci ve Öğretmenler

Madde 21. Anlaşmada Açıkça Belirtilmeyen Gelirler

BÖLÜM IV

SERVETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

Madde 22. Servet

BÖLÜM V

ÇİFTE VERGİLEMİYİ ÖNLEYİCİ HÜKÜMLER

Madde 23. Önleme Usulleri

BÖLÜM VI

ÖZEL HÜKÜMLER

Madde 24. Ayrım Yapılmaması

Madde 25. Bilgi Mübadelesi

Madde 26. İdari Yardımlaşma

Madde 27. Sulh Usulü

Madde 28. Diplomasi ve Konsolosluk Memurları

BÖLÜM VII

SON HÜKÜMLER

Madde 29. Yürürlüğe Girme

Madde 30. Yürürlükten Kalkma

EK 9: Türkiye İle Yunanistan Arasında İmzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması³¹⁹

Anlaşmanın İmza Tarihi : 02/12/2004
Resmi Gazete Tarihi : 02/03/1996
Resmi Gazete No : 25390
Yürürlük Tarihi : 05/03/2004
Uygulama Tarihi : 01/01/2005

**TÜRKİYE CUMHURİYETİ
İLE
YUNANİSTAN CUMHURİYETİ
ARASINDA GELİR ÜZERİNDEN ALINAN
VERGİLERDE ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ
ÖNLEME ANLAŞMASI
TÜRKİYE CUMHURİYETİ HÜKÜMETİ
VE
YUNANİSTAN CUMHURİYETİ HÜKÜMETİ**

Gelir üzerinden alınan vergilerde çifte vergilendirmeyi önleyen bir Anlaşma yapmak isteğiyle

AŞAĞIDAKİ ANLAŞMAYA VARMIŞLARDIR:

MADDE 1 KAPSANAN KİŞİLER

Bu Anlaşma, Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olan kişilere uygulanacaktır.

MADDE 2

KAPSANAN VERGİLER

1. Bu Anlaşma, ne şekilde alındığına bakılmaksızın, bir Akit Devlet veya politik alt bölümleri ya da mahalli idareleri tarafından gelir üzerinden alınan vergilere uygulanacaktır.

2. Menkul veya gayrimenkul varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlara uygulanan vergiler ile sermaye değer artış kazançlarına uygulanan vergiler dâhil olmak üzere, toplam gelir veya gelir unsurları üzerinden alınan tüm vergiler, gelir üzerinden alınan vergiler olarak kabul edilecektir.

3. Anlaşmanın uygulanacağı şu anda geçerli olan vergiler özellikle:

a) Türkiye Cumhuriyeti'nde:

i) gelir vergisi;

ii) kurumlar vergisi ve

iii) gelir vergisi ve kurumlar vergisi üzerinden alınan fon payı;

³¹⁹ GİB, "Uluslararası Mevzuat", <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1236>, (01.07.2015).

(Bundan böyle “Türk vergisi” olarak bahsedilecektir)

b) Yunanistan Cumhuriyeti’nde:

i) gerçek kişilerden alınan gelir vergisi;

ii) tüzel kişilerden alınan gelir vergisi:

(Bundan böyle “Yunan vergisi” olarak bahsedilecektir).

4. Anlaşma aynı zamanda, Anlaşmanın imza tarihinden sonra mevcut vergilere ilave olarak veya onların yerine alınan ve mevcut vergilerle aynı nitelikte olan veya onlara önemli ölçüde benzeyen vergilere de uygulanacaktır. Akit Devletlerin yetkili makamları, ilgili vergi mevzuatlarında yapılan önemli değişiklikleri birbirlerine bildireceklerdir.

MADDE 3

GENEL TANIMLAR

1. Bu Anlaşmanın amaçları bakımından, metin aksini öngörmedikçe:

“Türkiye” terimi, Türkiye’nin sahip olduğu egemenlik alanını, karasularını, aynı zamanda uluslararası hukuka uygun olarak doğal kaynakların araştırılması, işletilmesi ve korunması amacıyla yargı yetkisi veya egemenlik haklarına sahip olduğu deniz alanlarını ifade eder;

b) “Yunanistan Cumhuriyeti “ terimi, Yunanistan’ın sahip olduğu egemenlik alanını, karasularını, aynı zamanda uluslararası hukuka uygun olarak doğal kaynakların araştırılması, işletilmesi ve korunması amacıyla yargı yetkisi veya egemenlik haklarına sahip olduğu deniz alanlarını ifade eder;

1.”Vergi” terimi bu Anlaşmanın 2 nci maddesinde kapsanan vergiler anlamına gelir;

d) “Kişi” terimi, bir gerçek kişi, bir şirket ve kişilerin oluşturduğu diğer herhangi bir kuruluşu kapsamına alır;

e) “Şirket” terimi, herhangi bir kurum veya vergileme yönünden kurum olarak muamele gören herhangi bir kuruluş anlamına gelir;

f) “Kayıtlı merkez” terimi, her bir Akit Devletin kanunlarına göre tescil edilen kanuni ana merkez anlamına gelir;

g) “Vatandaş” terimi;

1. i) bir Akit Devletin vatandaşlığına sahip herhangi bir gerçek kişiyi;

ii) bir Akit Devlette yürürlükte olan mevzuata göre statü kazanan herhangi bir tüzel kişiliği, ortaklığı veya derneği ifade eder;

h) “Bir Akit Devletin teşebbüsü” ve “diğer Akit Devletin teşebbüsü” terimleri sırasıyla, bir Akit Devletin mukimi tarafından işletilen bir teşebbüs ve diğer Akit Devletin mukimi tarafından işletilen bir teşebbüs anlamına gelir;

i) “Bir Akit Devlet” ve “diğer Akit Devlet” terimleri, metnin gereğine göre Türkiye Cumhuriyeti veya Yunanistan Cumhuriyeti anlamına gelir.

j) “Yetkili makam” terimi:

i) Türkiye Cumhuriyetinde, Maliye Bakanını veya onun yetkili temsilcisini;

ii) Yunanistan Cumhuriyetinde, Ekonomi ve Maliye Bakanını veya onun yetkili temsilcisini ifade eder;

k)”Uluslararası trafik” terimi, yalnızca diğer Akit Devletin sınırları içinde gerçekleştirilen gemi, uçak veya kara nakil vasıtası işletmeciliği hariç, bir Akit Devletin teşebbüsü tarafından uçak veya kara nakil vasıtası işletilerek veya bir Akit Devlette kayıtlı gemilerle yapılan herhangi bir taşımacılığı ifade eder.

2. Bu Anlaşmanın bir Akit Devlet tarafından herhangi bir tarihte uygulanmasına ilişkin olarak, Anlaşmada tanımlanmamış herhangi bir terim, metin aksini öngörmedikçe, Anlaşmanın uygulanacağı vergilerin amaçları bakımından, o tarihte bu Devletin mevzuatında sahip olduğu anlamı taşıyacak ve bu Devletin yürürlükteki vergi mevzuatında yer alan bir anlam, bu Devletin diğer mevzuatında bu terime verilen anlama göre üstünlük taşıyacaktır.

MADDE 4

MUKİM

1. Bu Anlaşmanın amaçları bakımından, “bir Akit Devletin mukimi” terimi, bu Devlet, herhangi bir politik alt bölümü veya mahalli idaresi de dahil olmak üzere, o Devletin mevzuatı gereğince ev, ikametgah, kanuni ana merkez, yönetim yeri veya benzer yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle burada vergi mükellefi olan kişi anlamına gelir. Ancak bu terim, yalnızca o Devletteki kaynaklardan elde edilen gelir nedeniyle vergiye tabi tutulan herhangi bir kişiyi kapsamaz.

2. 1 inci fıkra hükümleri dolayısıyla bir gerçek kişi her iki Akit Devletin de mukimi olduğunda, bu kişinin durumu aşağıdaki şekilde belirlenecektir:

1. Bu kişi, daimi olarak kalabileceği bir evin bulunduğu Devletin mukimi kabul edilecektir. Eğer bu kişinin her iki Devlette de daimi olarak kalabileceği bir evi varsa, bu kişi, kişisel ve ekonomik ilişkilerinin daha yakın olduğu (hayati menfaatlerin merkezi olan) Devletin bir mukimi kabul edilecektir;

b) Eğer kişinin hayati menfaatlerinin merkezinin yer aldığı Devlet saptanamazsa veya her iki Devlette de daimi olarak kalabileceği bir evi yoksa bu kişi kalmayı adet edindiği evin bulunduğu Devletin bir mukimi kabul edilecektir;

c) Eğer kişinin her iki Devlette de kalmayı adet edindiği bir ev varsa veya her iki Devlette de böyle bir ev söz konusu değilse, bu kişi vatandaşı olduğu Devletin mukimi kabul edilecektir;

1. Eğer kişi her iki Devletin de vatandaşıysa veya her iki Devletin de vatandaşı değilse, Akit Devletlerin yetkili makamları sorunu karşılıklı anlaşmayla çözeceklerdir.

3. Gerçek kişi dışındaki bir kişi, 1 inci fıkra hükümleri dolayısıyla her iki Akit Devletin de mukimi olduğunda, bu kişi kayıtlı merkezinin bulunduğu Akit Devletin mukimi kabul edilecektir.

MADDE 5

İŞYERİ

1. Bu Anlaşmanın amaçları bakımından “işyeri” terimi, bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer anlamına gelir.

2. “İşyeri” terimi özellikle şunları kapsamına alır:

a) Yönetim yeri;

b) Şube;

c) Büro;

d) Fabrika;

e) Atelye, ve

f) Maden ocağı, petrol veya doğal gaz kuyusu, taş ocağı veya doğal kaynakların çıkarıldığı diğer herhangi bir yer.

3. “İşyeri” terimi aynı zamanda aşağıdakileri de kapsar:

1. a) 10 ayı aşan bir süre devam eden bir inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri;

2. b) Bir teşebbüsün çalıştırdığı elemanları veya diğer personeli aracılığıyla ülke içinde herhangi bir 12 aylık dönemde toplam 6 ayı aşan bir süre ya da sürelerde devam eden, danışmanlık hizmetleri de dâhil mesleki hizmet tedarikleri (aynı veya bağlı proje için).

4. Bu maddenin daha önceki hükümleri ile bağlı kalınmaksızın, “işyeri” teriminin aşağıdaki hususları kapsamadığı kabul edilecektir:

1. Teşebbüs tesislerinin, teşebbüse ait malların veya ticari eşyanın yalnızca depolanması veya teşhiri amacıyla kullanılması;

1. Teşebbüse ait mal veya ticari eşya stoklarının, yalnızca depolama veya teşhir amacıyla elde tutulması;

1. Teşebbüse ait mal veya ticari eşya stoklarının, yalnızca bir başka teşebbüse işlettilmesi amacıyla elde tutulması;

2. İşe ilişkin sabit bir yerin, yalnızca teşebbüse mal veya ticari eşya satın alma veya bilgi toplama amacıyla elde tutulması;

3. İşe ilişkin sabit bir yerin, teşebbüs için yalnızca hazırlayıcı veya yardımcı karakter taşıyan diğer herhangi bir işin yürütülmesi amacıyla elde tutulması;

f) İşe ilişkin sabit bir yerin, yalnızca (a) ila (e) bentlerinde bahsedilen faaliyetlerin bir veya birkaçını bir arada icra etmek için elde tutulması; ancak işe ilişkin sabit yerdeki bütün bu faaliyetlerin bir arada yürütülmesi sonucunda oluşan toplu faaliyetin hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olması şarttır.

5. 1 inci ve 2 nci fıkra hükümleri ile bağlı kalınmaksızın, bir kişi -6 ncı fıkra hükmünün uygulanacağı bağımsız nitelikteki bir acente dışında- bir Akit Devlette, diğer Akit Devletin bir teşebbüsü adına hareket ederse, bu teşebbüs, aşağıda belirtilen şartlarla, bu

kişinin teşebbüs için gerçekleştirdiği her türlü faaliyet dolayısıyla ilk bahsedilen Akit Devlette bir işyerine sahip kabul edilecektir:

a) eğer bu kişi, o Devlette teşebbüs adına mukavele akdetme yetkisine sahip olur ve bu yetkisini mutaden kullanırsa, kişinin faaliyetleri 4 üncü fıkrada belirtilen ve işe ilişkin sabit bir yerden yapılması durumunda bu yeri işyeri haline getirmeyen nitelikteki faaliyetlerle sınırlı olmadıkça veya

b) eğer kişi, böyle bir yetkisi olmamasına rağmen, teşebbüs adına düzenli olarak sevk ettiği mallardan veya ticari eşyadan ilk bahsedilen Devlette mutaden mal veya ticari eşya stoku bulundurursa.

6. Bir teşebbüs, bir Akit Devlette, işlerini yalnızca kendi işlerine olağan şekilde devam eden bir simsar, genel komisyon acentesi veya bağımsız statüde diğer herhangi bir acente vasıtasıyla yürüttüğü için bu Devlette bir işyerine sahip kabul olunmayacaktır.

7. Bu maddenin önceki hükümleri ile 14 üncü madde hükümlerine bakılmaksızın, bir Akit Devlet mukimi olan ve diğer Akit Devlette bulunan doğal kaynakların ön araştırması, keşfi, çıkartılması veya işletilmesi ile ilgili faaliyetleri yürüten bir kişinin, söz konusu faaliyetlerin herhangi bir 12 aylık dönemde toplam 30 günü aşan bir süre ya da sürelerde icra edilmesi koşuluyla, bu faaliyetler dolayısıyla diğer Akit Devlette bir işyeri veya sabit yer vasıtasıyla ticari faaliyette bulunduğu kabul edilecektir. Bununla beraber, bu fıkranın amaçları bakımından;

1. diğer Devlette faaliyetlerini sürdüren bir teşebbüs diğer bir teşebbüse bağlı ise ve bu diğer teşebbüs aynı projeye bağlı olarak, ilk bahsedilen teşebbüs tarafından icra edilmiş veya edilmekte olan faaliyetlerle aynı faaliyetleri yürütüyorsa ve bu iki teşebbüs tarafından yürütülen faaliyetler 30 günlük bir süreyi -birbirine eklendiğinde- geçiyorsa, bu durumda her bir teşebbüs tarafından yürütülen faaliyetlerin 12 aylık bir dönemde 30 günü aştığı kabul edilecektir.

b) teşebbüslerden biri, doğrudan veya dolaylı olarak diğeri tarafından ya da her ikisi doğrudan veya dolaylı olarak üçüncü bir kişi tarafından kontrol edilmekte ise, bu iki teşebbüsün birbirine bağlı olduğu kabul edilecektir.

8. Bir Akit Devletin sigortacılık teşebbüsünün, diğer Akit Devlette bir acente - 6 ncı fıkranın uygulanacağı bir acente hariç- vasıtasıyla sigorta primi tahsil etmesi veya böyle bir acente vasıtasıyla bu diğer Devlette risk sigortası yapması durumunda, bu sigorta şirketinin diğer Akit Devlette bir işyerine sahip olduğu kabul edilecektir.

9. Bir Akit Devletin mukimi olan bir şirket, diğer Akit Devletin mukimi olan veya bu diğer Devlette ticari faaliyette bulunan (bir işyeri vasıtasıyla veya diğer bir şekilde) bir şirketi kontrol eder ya da onun tarafından kontrol edilirse bu şirketlerden herhangi biri diğeri için bir işyeri oluşturmazdır.

MADDE 6

GAYRİMENKUL VARLIKLARDAN ELDE EDİLEN GELİR

1. Bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette bulunan gayrimenkul varlıklardan elde ettiği gelir (tarım veya ormancılıktan elde edilen gelir dahil), bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. “Gayrimenkul varlık” terimi, söz konusu varlığın bulunduğu Akit Devletin mevzuatına göre tanımlanacaktır. Terim her halükarda gayrimenkul varlığa müteferri varlıkları, tarım (balık üretimi ve yetiştiriciliği dahil) ve ormancılıkta kullanılan araçları ve hayvanları, özel hukuk hükümlerinin uygulanacağı gayrimenkul mülkiyetine ilişkin hakları, gayrimenkul intifa haklarını ve maden ocaklarının, kaynakların ve diğer doğal kaynakların işletilmesi veya işletme hakkı karşılığında doğan sabit ya da değişken ödemeler üzerindeki hakları kapsayacak; gemiler, vapurlar ve uçaklar gayrimenkul varlık sayılmayacaktır.

3. 1 inci fıkra hükümleri, gayrimenkul varlığın doğrudan kullanımından, kiralanmasından veya diğer herhangi bir şekilde kullanımından elde edilen gelire uygulanacaktır.

4. 1 inci ve 3 üncü fıkra hükümleri aynı zamanda, bir teşebbüse ait gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelir ile serbest meslek faaliyetlerinin icrasında kullanılan gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelire de uygulanacaktır.

MADDE 7

TİCARİ KAZANÇLAR

1. Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, teşebbüsün kazançları bu diğer Devlette, yalnızca bu işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere vergilendirilebilir.

2. 3 üncü fıkra hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet teşebbüsü diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunduğu, her iki Akit Devlette de bu işyerine atfedilecek kazanç, bu işyeri aynı veya benzer koşullar altında, aynı veya benzer faaliyetlerde bulunan, tamamen ayrı ve bağımsız bir teşebbüs olsaydı ve işyerini oluşturduğu teşebbüsten tamamen bağımsız bir nitelik kazansaydı ne kazanç elde edecek ise aynı miktarda bir kazanç olacaktır.

3. Bir işyerinin kazancı belirlenirken, işyerinin bulunduğu Devlette veya başka herhangi bir yerde yapılan, yönetim ve genel idare giderleri de dâhil olmak üzere, işyerinin amaçlarına uygun olan giderlerin indirilmesine müsaade edilecektir. Bununla birlikte işyerinin, ana merkezin veya yurtdışında bulunan diğer işyerlerinin zarar ve giderlerine katılmasına ve aynı şekilde işyeri tarafından teşebbüsün ana merkezine veya diğer işyerlerine yapılan gayri maddi hak bedeli, faiz, komisyon ve diğer benzeri ödemelerin gider olarak indirilmesine müsaade edilmeyecektir.

4. Bir işyerine, bu işyeri tarafından teşebbüs adına yalnızca mal veya ticari eşya satın alınması dolayısıyla hiç bir kazanç atfedilmeyecektir.

5. Bundan önceki fıkraların amaçları bakımından, bir işyerine atfedilecek kazanç, aksine makul ve geçerli bir sebep olmadıkça, her yıl aynı yöntemle belirlenecektir.

6. Kazanç, bu Anlaşmanın diğer maddelerinde ayrı olarak düzenlenen gelir unsurlarını da kapsamına aldığı, o maddelerin hükümleri bu madde hükümlerinden etkilenmeyecektir.

MADDE 8

DENİZ, HAVA VE KARA TAŞIMACILIĞI

1. Gemilerin uluslararası trafikte işletilmesinden elde edilen kazançlar, yalnızca gemilerin kayıtlı olduğu Akit Devlette vergilendirilebilecektir.

2. Bir Akit Devlet teşebbüsünün uluslararası trafikte uçak veya kara nakil vasıtası işletmeciliğinden elde ettiği kazançlar, yalnızca bu Devlette vergilendirilebilecektir.

3. Bu maddenin 1 inci ve 2 nci fıkra hükümleri aynı zamanda, bir ortaklığa, bir ortak teşebbüse veya uluslararası faaliyet gösteren bir acenteye iştirak dolayısıyla elde edilen kazançlara da uygulanacaktır.

MADDE 9

BAĞIMLI TEŞEBBÜSLER

1. a) Bir Akit Devlet teşebbüsü doğrudan veya dolaylı olarak diğer Akit Devlet teşebbüsünün yönetim, kontrol veya sermayesine katıldığında veya

b) Aynı kişiler doğrudan veya dolaylı olarak bir Akit Devlet teşebbüsünün ve diğer Akit Devlet teşebbüsünün yönetim, kontrol veya sermayesine katıldığında ve her iki halde de, iki teşebbüs arasındaki ticari veya mali ilişkilerde oluşan veya oluşturulan koşullar, bağımsız teşebbüsler arasında oluşması gereken koşullardan farklılaştığında, bu teşebbüslerden birisinde olması gereken, fakat bu koşullar dolayısıyla kendini göstermeyen kazanç, o teşebbüsün kazancına eklenir ve buna göre vergilendirilebilir.

2. Bir Akit Devletin kendi teşebbüsünün kazancına dâhil edip vergilendirdiği kazanç, diğer Akit Devlette vergilendirilen diğer Devletin teşebbüsünün kazancını içermesi ve aynı zamanda ilk bahsedilen Devletin kavradığı bu kazancın, iki teşebbüs arasında olması gereken koşullar göz önünde tutularak, sonradan ilk bahsedilen Devletçe yapılan hesaplamalar sonucunda belirlenen kazanç olması durumunda, diğer Devlet bu belirlemenin yerinde olduğu kanaatine varırsa, söz konusu kazanç üzerinden alınan verginin miktarında gerekli düzeltmeleri yapacaktır. Bu düzeltme yapılırken, bu Anlaşmanın diğer hükümleri göz önünde tutulacak ve gerektiğinde Akit Devletlerin yetkili makamları birbirlerine danışacaklardır.

MADDE 10

TEMETTÜLER

1. Bir Akit Devletin mukimi olan bir şirket tarafından diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen temettüler, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber söz konusu temettüler, temettüyü ödeyen şirketin mukim olduğu Akit Devlette ve bu Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak, temettünün gerçek lehdarı diğer Akit Devletin bir mukimi ise, bu şekilde alınacak vergi temettünün gayrisafi tutarının yüzde 15 ini aşmayacaktır. Akit Devletlerin yetkili makamları, bu sınırlamanın uygulama yöntemini karşılıklı anlaşma yoluyla belirleyeceklerdir. Bu fıkra, içinden temettü ödemesi yapılan kazançlar yönünden şirketin vergilendirilmesini etkilemeyecektir.

3. Bu maddede kullanılan “temettü” terimi, hisse senetlerinden, intifa senetlerinden veya intifa haklarından, kurucu hisse senetlerinden veya alacak niteliğinde olmayıp kazanca katılmayı sağlayan diğer haklardan elde edilen gelirler ile dağıtım yapan şirketin mukim olduğu Devletin mevzuatına göre, vergileme yönünden hisse senetlerinden elde edilen gelirle aynı muameleyi gören diğer şirket haklarından elde edilen gelirler ile yatırım fonu ve yatırım ortaklığından elde edilen gelirleri ifade eder.

4. Diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunan bir Akit Devlet şirketinin kazancı, 7 nci maddeye göre vergilendirildikten sonra, kalan kısım üzerinden, bu işyerinin bulunduğu Akit Devlette bu maddenin 2 nci fıkrasına uygun olarak vergilendirilebilir.

5. Bir Akit Devlet mukimi olan temettünün gerçek lehdarı, temettüyü ödeyen şirketin mukim olduğu diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa veya bu diğer Devlette yer alan sabit bir yer vasıtasıyla serbest meslek faaliyetinde bulunursa ve söz konusu temettü elde ediş olayı ile bu işyeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa, 1 inci ve 2 nci fıkra hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda, olayına göre 7 nci veya 14 üncü madde hükümleri uygulanacaktır.

MADDE 11

FAİZ

1. Bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen faiz, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber bu faiz, elde edildiği Akit Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak faizin gerçek lehdarı diğer Akit Devletin bir mukimi ise, bu şekilde alınacak vergi, faizin gayrisafi tutarının yüzde 12 sini aşmayacaktır. Akit Devletlerin yetkili makamları, bu sınırlamanın uygulama yöntemini karşılıklı anlaşma yoluyla belirleyeceklerdir.

3. 2 nci fıkra hükümlerine bakılmaksızın:

a) Yunanistan Cumhuriyeti’nde doğan ve Türkiye Cumhuriyeti’ne veya Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası’na ödenen faizler Yunan vergisinden muaf tutulacaktır;

b) Türkiye Cumhuriyeti’nde doğan ve Yunanistan Cumhuriyeti’ne veya Yunanistan Merkez Bankası’na ödenen faizler Türk vergisinden muaf tutulacaktır.

4. Bu maddede kullanılan “faiz” terimi, ipotek garantisine bağlı olsun olmasın veya borçlunun kazancına katılma hakkını tanısin tanımasın, her nevi alacaktan doğan gelirleri ve özellikle kamu menkul kıymetleri ile tahvil veya borç senetlerinden elde edilen gelirlerin yanı sıra, gelirin elde edildiği Devletin vergi mevzuatına göre ikrazat geliri sayılan diğer bütün gelirleri ifade eder.

5. Bir Akit Devlet mukimi olan faizin gerçek lehdarı, faizin elde edildiği diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa veya bu diğer Devlette yer alan sabit bir yer vasıtasıyla serbest meslek faaliyetinde bulunursa ve söz konusu faizin ödendiği alacak ile bu işyeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ

bulunmaktaysa, 1 inci ve 2 nci fıkra hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda, olayına göre, 7 nci veya 14 üncü madde hükümleri uygulanacaktır.

6. Bir Akit Devletin kendisi, politik alt bölümü, mahalli idaresi ya da bu Devletin bir mukimi tarafından ödenen faizin, o Devlette elde edildiği kabul olunacaktır. Bununla beraber, faiz ödeyen kişi, bir Akit Devletin mukimi olsun veya olmasın, bir Akit Devlette faiz ödemeye neden olan borç-alacak ilişkisiyle bağlantılı bir işyerine veya sabit yere sahip olduğunda ve faiz bu işyeri veya sabit yerden kaynaklandığında, söz konusu faizin, işyerinin veya sabit yerin bulunduğu Akit Devlette elde edildiği kabul olunacaktır.

7. Alacak karşılığında ödenen faizin miktarı, ödeyici ile gerçek lehdar arasında veya her ikisi ile bir başka kişi arasında var olan özel ilişki nedeniyle, böyle bir ilişkinin olmadığı durumda ödeyici ve lehdar arasında kararlaştırılacak miktarı aştığında, bu madde hükümleri yalnızca en son bahsedilen miktara uygulanacaktır. Bu durumda ilave ödeme, bu Anlaşmanın diğer hükümleri de dikkate alınarak, her bir Akit Devletin mevzuatına göre vergilendirilecektir.

MADDE 12

GAYRİMADDİ HAK BEDELLERİ

1. Bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen gayrimaddi hak bedelleri, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber, söz konusu gayrimaddi hak bedelleri elde edildikleri Akit Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı diğer Akit Devletin bir mukimi ise, bu şekilde alınacak vergi gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 10 unu aşmayacaktır. Âkit Devletlerin yetkili makamları, bu sınırlamanın uygulama yöntemini karşılıklı anlaşma yoluyla belirleyeceklerdir.

3. Bu maddede kullanılan “gayrimaddi hak bedelleri” terimi, sinema filmleri ile radyo ve televizyon kayıtları dahil olmak üzere, edebi, sanatsal veya bilimsel her nevi telif hakkının, her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin kullanımı veya kullanım hakkı veya sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi için veya sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeleri kapsar.

4. Bir Akit Devlet mukimi olan gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı, söz konusu bedelin elde edildiği diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa veya bu diğer Devlette yer alan sabit bir yer vasıtasıyla serbest meslek faaliyetinde bulunursa ve söz konusu bedelin ödendiği hak veya varlık ile bu işyeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa, 1 inci ve 2 nci fıkra hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda, olayına göre, 7 nci veya 14 üncü madde hükümleri uygulanacaktır.

5. Bir Akit Devletin kendisi, politik alt bölümü, mahalli idaresi ya da bu Devletin bir mukimi tarafından ödenen gayrimaddi hak bedelinin, o Devlette elde edildiği kabul olunacaktır. Bununla beraber, gayri maddi hak bedelini ödeyen kişi, bir Akit Devletin mukimi olsun veya olmasın, bir Akit Devlette gayrimaddi hak bedelini ödemeye neden olan hak veya varlık ile bağlantılı bir işyerine veya sabit yere sahip

olduğunda ve gayrimaddi hak bedeli bu işyeri veya sabit yerden kaynaklandığında, söz konusu gayrimaddi hak bedelinin, işyerinin veya sabit yerin bulunduğu Akit Devlette elde edildiği kabul olunacaktır.

6. Kullanım, hak veya bilgi karşılığında ödenen gayrimaddi hak bedelinin miktarı, ödeyici ile gerçek lehdar arasında veya her ikisi ile bir başka kişi arasında var olan özel ilişki nedeniyle, böyle bir ilişkinin olmadığı durumlarda ödeyici ile gerçek lehdar arasında kararlaştırılacak miktarı aştığında, bu madde hükümleri yalnızca en son bahsedilen miktara uygulanacaktır. Bu durumda ilave ödeme, bu Anlaşmanın diğer hükümleri de dikkate alınarak, her bir Akit Devletin mevzuatına göre vergilendirilecektir.

MADDE 13

SERMAYE DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARI

1. Bir Akit Devlet mukimince, diğer Akit Devlette yer alan ve 6 ncı maddede belirtilen gayrimenkul varlıkların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bir Akit Devlet teşebbüsünün diğer Akit Devlette sahip olduğu bir işyerinin ticari varlığına dahil menkul varlıkların veya bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette serbest meslek faaliyeti icra etmek üzere kullandığı sabit bir yere ait menkul varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar, bu işyerinin (yalnız veya tüm teşebbüsle birlikte) veya sabit yerin elden çıkarılmasından doğan kazanç da dahil olmak üzere, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

3. Uluslararası trafikte işletilen gemi, uçak veya kara nakil vasıtalarının veya söz konusu gemi, uçak veya kara nakil vasıtalarının işletilmesiyle ilgili menkul varlıkların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, yalnızca söz konusu gemi, uçak veya kara nakil vasıtalarının işletilmesinden elde edilen kazançların 8 inci madde hükümlerine göre vergilendirildiği Akit Devlette vergilendirilecektir.

4. 1, 2 ve 3 üncü fıkralarda belirtilenlerin dışında kalan varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar, yalnızca elden çıkaranın mukim olduğu Akit Devlette vergilendirilecektir. Bununla beraber, bundan bir önceki cümlede bahsedilen ve diğer Akit Devlette elde edilen sermaye değer artış kazançları, iktisap ve elden çıkarma arasındaki süre bir yılı aşmadığı takdirde, bu diğer Akit Devlette vergilendirilebilir.

5. 12 nci maddenin 3 üncü fıkrasında tanımlanan (sınai, ticari veya bilimsel ekipman hariç) gayrimaddi hak bedelinin satışı (devri) dolayısıyla yapılan ödemelere, söz konusu varlığın gerçekten de devredildiği için yapıldığı ispat edilmedikçe, 12 nci madde hükümleri uygulanacaktır. Bu husus ispat edilirse, 13 üncü madde hükümleri uygulanacaktır.

MADDE 14

SERBEST MESLEK FAALİYETLERİ

1. Bir Akit Devlet mukiminin serbest meslek faaliyetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği gelir, yalnızca bu Akit Devlette vergilendirilecektir. Bununla beraber bu hizmet veya faaliyetler diğer Akit Devlette icra edilirse ve eğer:

1.kişi, bu diğer Akit Devlette söz konusu faaliyetleri icra etmek amacıyla sürekli kullanabileceği sabit bir yere sahip ise veya

2.kişi, bu diğer Akit Devlette, söz konusu hizmet veya faaliyetleri icra etmek amacıyla, ilgili mali yıl içinde başlayan veya biten herhangi bir 12 aylık dönemde, bir veya birkaç seferde toplam 183 günü aşan bir süre kalırsa,

söz konusu gelir aynı zamanda bu diğer Akit Devlette de vergilendirilebilir. Böyle bir durumda, olayına göre, ya yalnızca söz konusu sabit yere atfedilebilen gelir, ya da yalnızca bu diğer Devlette bulunulan süre içinde icra edilen hizmet veya faaliyetlerden elde edilen gelir, bu diğer Akit Devlette vergilendirilebilir.

2. “Serbest meslek faaliyetleri” terimi, özellikle bağımsız olarak yürütülen bilimsel, edebi, sanatsal, eğitici veya öğretici faaliyetleri, bunun yanı sıra doktorların, avukatların, mühendislerin, mimarların, dişçilerin ve muhasebecilerin bağımsız faaliyetlerini kapsamına alır.

MADDE 15

BAĞIMLI FAALİYETLER

1. 16, 18, 19 ve 20 nci maddelerin hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet mukiminin bir hizmet dolayısıyla elde ettiği ücret, maaş ve diğer benzeri gelirler, bu hizmet diğer Akit Devlette ifa edilmedikçe, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Hizmet diğer Devlette ifa edilirse, buradan elde edilen söz konusu gelir bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. 1 inci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette ifa ettiği bir hizmet dolayısıyla elde ettiği gelir, eğer:

1.Gelir elde eden kişi, diğer Devlette ilgili mali yıl içinde başlayan veya biten herhangi bir 12 aylık dönemde bir veya bir kaç seferde toplam 183 günü aşmayan bir süre kalırsa ve

b) Ödeme, diğer Devletin mukimi olmayan bir işveren tarafından veya böyle bir işveren adına yapılırsa ve

c) Ödeme, işverenin diğer Devlette sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılmazsa yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir.

3. Bu maddenin önceki hükümlerine bakılmaksızın, uluslararası trafikte işletilen bir gemi, uçak veya kara nakil vasıtasında ifa edilen bir hizmet dolayısıyla elde edilen gelir, söz konusu gemi, uçak veya kara nakil vasıtası işletmeciliğinden elde edilen kazançların 8 inci madde hükümleri uyarınca vergilendirildiği Akit Devlette vergilendirilebilir.

MADDE 16

MÜDÜRLERE YAPILAN ÖDEMELER

Bir Akit Devlet mukiminin, diğer Akit Devlet mukimi olan bir şirketin yönetim kurulu üyesi olması dolayısıyla elde ettiği ücret ve diğer benzeri ödemeler, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

MADDE 17

SANATÇI VE SPORCULAR

1. 14 ve 15 inci maddelerin hükümlerine bakılmaksızın, bir Akit Devlet mukimi olan tiyatro, sinema, radyo veya televizyon sanatçısı gibi bir sanatçının veya bir müzisyenin ya da bir sporcunun diğer Akit Devlette icra ettiği şahsi faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği gelir, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bir sanatçının ya da sporcunun icra ettiği şahsi faaliyetlerden doğan gelir, sanatçının veya sporcunun kendisine değil de bir başkasına yönelirse, bu gelir 7, 14 ve 15 inci maddelerin hükümleriyle bağlı kalınmaksızın, sanatçı ya da sporcunun faaliyetlerinin icra edildiği Akit Devlette vergilendirilebilir.

3. 1 inci ve 2 nci fıkraların hükümlerine bakılmaksızın, Akit Devletlerarasında yapılan kültür anlaşması veya düzenlemeler çerçevesinde, 1 inci fıkroda bahsedilen faaliyetlerin icra edilmesinden elde edilen gelir, bu Devlete yapılan ziyaretin tamamen veya önemli ölçüde diğer Akit Devletin, politik alt bölümünün veya mahalli idaresinin kamusal fonlarından desteklenmesi halinde, bu faaliyetlerin icra edildiği Akit Devlette vergiden istisna edilecektir.

MADDE 18

EMEKLİ MAAŞLARI

1. 19 uncu maddenin 2 inci fıkrası hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet mukimine geçmiş çalışmalarının karşılığında ödenen emekli maaşları ve diğer benzeri ödemeler yalnızca bu Devlette vergilendirilebilecektir. Bu hüküm aynı zamanda, bir Akit Devlet mukimine yapılan düzenli ödemelere de uygulanacaktır.

2. “Düzenli ödeme” terimi, para veya parayla ölçülebilir bir menfaat karşılığında tam ve yeterli ödemede bulunma yükümlülüğüne bağlı olarak, ömür boyu veya belirli ya da belirlenebilir bir süre, belirli zamanlarda, düzenli olarak ödenecek toplam meblağı ifade eder.

MADDE 19

KAMU HİZMETİ

1. a) Bir Akit Devlete, politik alt bölümüne veya mahalli idaresine bir gerçek kişi tarafından verilen hizmetler karşılığında bu Devlet, alt bölüm veya idare tarafından yapılan ve emekli maaşı dışında kalan ücret, maaş ve diğer benzeri ödemeler, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir.

b) Bununla beraber, hizmet diğer Devlette icra edilirse ve gerçek kişi bu Devletin bir mukimi ise, söz konusu ücret, maaş ve diğer benzeri ödemeler yalnızca bu diğer Akit Devlette vergilendirilecektir. Ancak, bu kişinin;

i) bu Devletin bir vatandaşı olması veya

ii) yalnızca bu hizmeti sunmak için bu Devletin bir mukimi durumuna geçmemiş olması,

zorunludur.

2. a) Bir Akit Devlete, politik alt bölümüne veya mahalli idaresine bir gerçek kişi tarafından verilen hizmetler karşılığında, bu Devlet, alt bölüm veya idare tarafından veya bunlarca oluşturulan fonlardan ödenen emekli maaşları, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir.

b) Bununla beraber, gerçek kişinin diğer Akit Devletin bir mukimi ve vatandaşı olması halinde, söz konusu emekli maaşı yalnızca bu diğer Devlette vergilendirilecektir.

3. Bir Akit Devlet, politik alt bölümü veya mahalli idaresi tarafından yürütülen ticari faaliyetlerle bağlantılı hizmetlerle ilgili olarak yapılan ücret, maaş ve diğer benzeri ödemeler ile emekli maaşlarına 15, 16, 17 ve 18 inci maddelerin hükümleri uygulanacaktır.

MADDE 20

ÖĞRETMENLER VE ÖĞRENCİLER

1. Bir Akit Devletin mukimi olan ve diğer Akit Devlette yalnızca öğrenim veya mesleki eğitim amacıyla bulunan bir öğrenci veya stajyere geçim, öğrenim veya mesleki eğitim masraflarını karşılamak için, bu diğer Devletin dışındaki kaynaklardan yapılan ödemeler, bu diğer Devlette vergilendirilmeyecektir.

2. Bir Akit Devletin mukimi olan ve diğer Akit Devletin yetkili makamı tarafından tanınmış herhangi bir üniversite, kolej veya diğer benzeri bir eğitim kuruluşunun daveti üzerine bu diğer Akit Devleti, iki yılı aşmayan bir süre için, böyle bir eğitim kuruluşunda yalnızca öğretim veya araştırma veya her ikisini yapmak amacıyla ziyaret eden bir öğretmenin, söz konusu öğretim veya araştırma karşılığında elde ettiği ödemeler, bu ödemelerin, bu maddenin uygulaması kapsamında ilk bahsedilen Devlette vergiye tabi tutulması durumunda, bu diğer Akit Devlette vergiden istisna edilecektir.

3. Bir Akit Devletin mukimi olan bir öğrenci veya stajyerin, diğer Akit Devlette öğrenimi veya formasyonu ile ilgili uygulama deneyimi kazanmak üzere, bir takvim yılı içinde 183 günü aşmayacak bir süre veya sürelerde ifa ettiği hizmet dolayısıyla elde ettiği ödemeler bu diğer Devlette vergilendirilmeyecektir.

MADDE 21

DİĞER GELİRLER

1. Bir Akit Devlette doğan ve bu Anlaşmanın önceki maddelerinde açıkça bahsedilmeyen gelir unsurları, bu Devlette vergilendirilebilir.

2. 6 ncı maddenin 2 nci fıkrasında tanımlanan gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelir hariç olmak üzere, bir Akit Devlet mukimi olan gelirin lehdarı, diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa veya bu diğer Devlette bulunan sabit bir yer vasıtasıyla serbest meslek faaliyeti icra ederse ve söz konusu işyeri ya da sabit yer ile geliri doğuran hak veya varlık arasında önemli bir bağ bulunmakta ise bu gelire bu maddenin önceki fıkra hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda olayına göre, 7 nci veya 14 üncü madde hükümleri uygulanacaktır.

MADDE 22

ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN ÖNLENMESİ

1. Bir Akit Devlet mukimi, bu Anlaşma hükümlerine uygun olarak diğer Akit Devlette vergilendirilebilen bir gelir elde ettiğinde, ilk bahsedilen Devlet, bu mukimin gelirine isabet eden vergiden, diğer Devlette gelir üzerinden ödediği vergiye eşit bir tutarın mahsubuna müsaade edecektir. Bununla birlikte, söz konusu mahsup, diğer Devlette vergilendirilebilen gelir için mahsuptan önce hesaplanan gelir üzerinden alınan vergi miktarını aşmayacaktır.

2. 1 inci fıkra hükümleriyle bağlı kalınmaksızın, 11 inci maddede belirtilen faizin, bir Akit Devlette ekonomik kalkınmayı teşvik etmek amacıyla getirilen özel teşvik kanunları çerçevesinde %12'den düşük bir oranda vergilendirilmesi durumunda, mukim olunan Akit Devlet, diğer Akit Devlette söz konusu gelir üzerinden ödenebilir verginin, bu gelirin gayrisafi tutarının %12'sine eşit bir tutarda mahsubuna müsaade edecektir. Ancak hiç bir durumda, bu fıkra imkân tanınan mahsup, özel teşvik kanunlarının olmaması durumunda, bu Anlaşmanın 11 inci maddesine uygun olarak alınacak olan maksimum vergi oranını aşmayacaktır.

Bu fıkranın hükümleri yalnızca bu Anlaşmanın yürürlükte olduğu ilk beş yıl için ve yalnızca Akit Devletlerde yürütülen aşağıdaki ticari faaliyetlere ait kurumsal krediler ve tahvillerle ilgili finansal işlemlerden doğan faizlere uygulanacaktır:

1.iletişim, güç üretimi ve tedariki dâhil altyapı tesislerinin inşası,

1.madenler ve taş ocakları,

1.metalurji, makine mühendisliği üretimi, temel kimyasal üretim, çimento üretimi, elektrik ve elektronik madde üretimi, suni gübre üretimi dâhil ağır endüstri projeleri

1.gıda işleme endüstrisi.

Bununla birlikte, bu fıkra hükümleri;

1.ne Yunanistan ne de Türkiye mukimi olan bir kişi herhangi bir yarar elde eder veya edebilir ise,

1.herhangi bir kişi tarafından esas olarak, bu kişinin veya bir başka kişinin çıkarı doğrultusunda bu fıkradan yararlanmak amacıyla herhangi bir düzenleme yapılmış ise,

1.her iki Akit Devletin mukimleri esas olarak, bu Anlaşmada kavranan vergilerden kaçınmak ya da söz konusu vergileri kaçırmak amacıyla anlaşmaya varmışlar ise,

uygulanmayacaktır.

MADDE 23

AYRIM YAPILMAMASI

1. Bir Akit Devletin vatandaşları, diğer Akit Devlette, bu diğer Devletin vatandaşlarının aynı koşullarda karşı karşıya kaldıkları veya kalabilecekleri vergilemeden ve buna bağlı mükellefiyetlerden değişik veya daha ağır bir vergilemeye

ve buna bağı mükellefiyetlere tabi tutulmayacaklardır. Bu hüküm aynı zamanda, 1 inci madde hükümleri ile bağı kalınmaksızın, Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olmayan kişilere de uygulanacaktır.

2. 10 uncu maddenin 4 üncü fıkrası hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet teşebbüsünün diğ er Akit Devlette sahip oldu ğ u bir iş yeri, diğ er Devlette, bu diğ er Devletin aynı faaliyetleri yürüten teşebbüslerine göre daha az lehe bir vergileme ile karşı karşıya kalmayacaktır.

3. Bir Akit Devletin, diğ er Akit Devletin bir veya birkaç mukimi tarafından, doğrudan veya dolaylı olarak, kısmen veya tamamen sermayesine sahip olunan veya kontrol edilen teşebbüsleri, ilk bahsedilen Devlette, bu Devletin benzeri teşebbüslerinin tabi oldukları veya olabilecekleri vergilemeden veya buna bağı mükellefiyetlerden diğ iş ik veya daha ağır bir vergilemeye ve buna bağı mükellefiyetlere tabi tutulmayacaklardır.

4. Bu madde hükümleri, bir Akit Devletin kendi mukimlerine şahsi veya ailevi durumları dolayısıyla uyguladı ğ ı şahsi indirimleri, vergi ve matrah indirimlerini diğ er Akit Devlet mukimlerine de uygulamak zorunda oldu ğ u yönünde anlaşılmayacaktır.

5. 9 uncu maddenin 1 inci fıkrası, 11 inci maddenin 7 nci fıkrası veya 12 nci maddenin 6 ncı fıkrası hükümlerinin uygulanacağı haller hariç olmak üzere, bir Akit Devlet teşebbüsünce diğ er Akit Devletin bir mukimine ödenen faiz, gayrimaddi hak bedeli ve diğ er ödemeler, söz konusu teşebbüsün vergilendirilebilir kazancının belirlenmesinde, bu ödemeler aynı koşullarda ilk bahsedilen Devletin bir mukimine yapılmış gibi indirilebilir.

MADDE 24

KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ

1. Bir Akit Devlet mukimi, Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin işlemlerinin kendisi için bu Anlaşma hükümlerine uygun düşmeyen bir vergileme yarattı ğ ı veya yarataca ğ ı kanaatine vardığında, bu Devletlerin iç mevzuatlarında öngörülen müracaat usulleriyle bağı kalmaksızın, durumu mukimi oldu ğ u Akit Devletin yetkili makamına veya durumu 23 üncü maddenin 1 inci fıkrasına uygun düşerse, vatandaşı oldu ğ u Akit Devletin yetkili makamına arz edebilir. Söz konusu müracaat, Anlaşma hükümlerine aykırı düşen vergilemenin bildirimini takip eden üç yıl içinde yapılmalıdır.

2. Söz konusu yetkili makam, itirazı haklı bulmakla beraber kendisi tatminkâr bir çözüme ulaşamadı ğ ı takdirde, Anlaşmaya ters düşen bir vergilemeyi önlemek amacıyla, diğ er Akit Devletin yetkili makamıyla karşılıklı anlaşmaya gayret sarf edecektir. Uzlaşmaya varılan her husus, Akit Devletlerin iç mevzuatlarında belirtilen süre içerisinde uygulanacaktır.

3. Akit Devletlerin yetkili makamları, Anlaşmanın yorumundan veya uygulanmasından kaynaklanan her türlü güçlüğü veya tereddüdü karşılıklı anlaşmayla çözmek için gayret göstereceklerdir. Yetkili makamlar aynı zamanda, Anlaşmada ele alınmayan durumlardan kaynaklanan çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması için de birbirlerine danışabilirler.

4. Akit Devletlerin yetkili makamları, bundan önceki fıkralarda belirtilen hususlarda anlaşmaya varabilmek için birbirleriyle doğrudan haberleşebilirler. Anlaşmaya varabilmek için sözlü görüş alışverişi gerekli görüldüğünde, bu görüşme Akit Devletlerin yetkili makamlarının temsilcilerinden oluşan bir Komisyon kanalıyla yürütülebilir.

MADDE 25

BİLGİ DEĞİŞİMİ

1. Akit Devletlerin yetkili makamları, bu Anlaşma hükümlerinin uygulanması için gerekli olan bilgileri veya Anlaşma ile uyumsuzluk göstermediği sürece, Anlaşma kapsamına giren vergiler ile ilgili iç mevzuat hükümlerinin yürütülmesi için gerekli olan bilgileri değişime tabi tutacaklardır. Bilgi değişimi 1 inci maddeyle sınırlı değildir. Bir Akit Devlet tarafından alınan her türlü bilgi, o Devletin kendi iç mevzuatı çerçevesinde elde ettiği bilgiler gibi gizli tutulacak ve yalnızca bu Anlaşmada belirtilen vergilerin tahakkuk veya tahsilleri veya cebri icra ya da cezasıyla veya bu hususlardaki şikâyet ve itirazlara bakmakla görevli kişi veya makamlara, adli makamlar ve idari kuruluşlar dâhil, verilebilecektir. Bu kişi veya makamlar söz konusu bilgileri yalnızca bu amaçlar doğrultusunda kullanacaklardır. Bu kişi veya makamlar söz konusu bilgileri mahkeme duruşmalarında veya adli kararlar alınırken açıklayabilirler. 2. 1 inci fıkra hükümleri, hiçbir surette bir Akit Devleti:

a) Kendisinin veya diğer Akit Devletin mevzuatına ve idari uygulamalarına uymayacak idari önlemler alma;

b) Kendisinin veya diğer Akit Devletin mevzuatı veya normal idari işlemleri çerçevesinde elde edilemeyen bilgileri sunma;

c) Herhangi bir ticari, sınai, mesleki sırrı veya ticari işlemi aleni hale getiren bilgileri veya aleniyeti kamu düzenine aykırı düşen bilgileri verme

yükümlülüğü altına sokacak şekilde yorumlanamaz.

MADDE 26

DİPLOMAT HÜVİYETİNDEKİ MEMURLAR

VE KONSOLOSLUK MEMURLARI

Bu Anlaşma hükümleri, diplomat hüviyetindeki memurlar veya konsolosluk memurlarının uluslararası hukukun genel kuralları veya özel anlaşma hükümleri uyarınca yararlandıkları mali ayrıcalıkları etkilemeyecektir.

MADDE 27

YÜRÜRLÜĞE GİRME

1. Akit Devletlerden her biri, bu Anlaşmanın yürürlüğe girmesi için kendi mevzuatında öngörülen işlemlerin tamamlandığını diğerine bildirecektir. Anlaşma, bu bildirimlerden sonuncusunun yapıldığı tarihte yürürlüğe girecektir.

2. Bu Anlaşma hükümleri,

a) kaynakta tevkif edilen vergiler yönünden, Anlaşmanın yürürlüğe girdiği tarihi izleyen Ocak ayının birinci günü veya daha sonra ödenen veya mahsup edilen tutarlar için ve

b) diğer vergiler yönünden, Anlaşmanın yürürlüğe girdiği tarihi izleyen Ocak ayının birinci günü veya daha sonra başlayan vergilendirme yılları için

hüküm ifade edecektir.

MADDE 28

YÜRÜRLÜKTEN KALKMA

1. Bu Anlaşma, bir Akit Devlet tarafından feshedilinceye kadar yürürlükte kalacaktır. Akit Devletlerden her biri, Anlaşmanın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 5 yıllık bir sürenin bitiminden sonra başlayan herhangi bir takvim yılının sonundan en az altı ay önce diplomatik yollardan fesih ihbarnamesi vermek suretiyle Anlaşmayı feshedebilir.

Bu durumda Anlaşma:

a) kaynakta tevkif edilen vergiler yönünden, fesih ihbarnamesinin verildiği takvim yılının bitiminden sonra ödenen veya mahsup edilen tutarlar için; ve

b) diğer vergiler yönünden, fesih ihbarnamesinin verildiği takvim yılının bitiminden sonra başlayan vergilendirme yılları için,hüküm ifade etmeyecektir.

BU HUSUSLARI TEYİDEN, aşağıda imzaları bulunan tam yetkili temsilciler, bu Anlaşmayı imzaladılar.

Türk, Yunan ve İngiliz dillerindeki nüshalarda, her üç metin de aynı derecede geçerli olmak üzere,.....20.....tarihinde,’da düzenlenmiştir. Metinler arasında farklılık olması halinde, İngilizce metin geçerli olacaktır.

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ADINA

YUNANİSTAN CUMHURİYETİ
ADINA

KAYNAKÇA

- Aksoy, Şerafettin. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 6. Basım, 2010.
- Bahar, Cevdet Okan. **Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmaları ve Yabancıların Türkiye'de Vergilendirilmeleri**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2008.
- Bayraklı, H. Hüseyin. **Genel Vergi Hukuku**, Afyon, Celepler Matbaacılık, 2007.
- Bilici, Nurettin. **Avrupa Birliği-Türkiye İlişkileri**, 3. Basım, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2007.
- Bilici, Nurettin. **Vergi Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2007.
- Çağan, Nami. **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.
- Çelik, F. Edip. **Milletlerarası Hukuk**, 1. Kitap, 2. Basım, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1987.
- Erginay, Akif. **Vergi Hukuku**, 16. Basım, Ankara, Savaş Yayınları, 1998.
- Erginay, Akif. **Kamu Maliyesi**, 17. Basım, Ankara, Savaş Yayınları, 2003.
- Eroğlu, Hamza. **Devletler Hukuku El Kitabı**, Ankara, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını: 30, Cilt 1, 1979.

- Gözler, Kemal. **Devletin Genel Teorisi**, Bursa, Ekin Kitabevi Yayınları, 2007.
- Kaneti, Selim. **Vergi Hukuku**, 2.Basım, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989.
- Kara, Çetin. **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Türkiye Uygulaması**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ekim 2000.
- Karakullukçu, Necmi. **Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, Ankara, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı No:149, Damga Matbaası, 1971.
- Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku**, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2004.
- Kocayusufpaşaoğlu, Nazif. **Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları**, Maliye Enstitüsü Konferansları, Ankara Üniversitesi SBF Yayın No: 228, 1969.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği. **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, İstanbul, Mart 2015.
- Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku**, 13. Basım, Ankara, Turhan Kitabevi, 2005.
- OECD (2010). **Model Tax Convention on Income and Capital. Condensed Version**, 2010.
- Öz, Semih. **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Ankara, Ankara Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2005.
- Özbudun, Ergun. **Türk Anayasa Hukuku**, 7. Basım, Ankara, Yetkin Basımevi, 2002.

- Pazarcı, Hüseyin. **Uluslararası Hukuk Dersleri**, 1. Kitap, 12. Basım, Ankara, Turhan Kitabevi, 2014.
- Semercigil, Murat. **Çifte Vergilendirmeyi Önleyici Anlaşma Modelleri**, Ankara, Başbakanlık Basımevi, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayınları No: 236, 1982.
- Seyidoğlu, Halil. **Ekonomik Terimler-Ansiklopedik Sözlük**, Ankara, Güzem Yayınları, 1992.
- Soydan Yaltı, Billur. **Elektronik Ticarete Vergilendirme**, İstanbul, Der Yayınları, 2003.
- Soydan Yaltı, Billur. **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1995.
- Soysal, Mümtaz. **100 Soruda Anayasanın Anlamı**, İstanbul, Gerçek Yayınevi, 1969.
- Şenyüz, Doğan. **Vergi Hukuku**, Bursa, Ekin Kitabevi, 2005.
- T.C. Anayasası (1982) 2014 Basım.
- Tezel, Adnan. **Uluslararası Vergi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması**, İstanbul, TÜSİAD Yayın No: T/89.3.126, 1989.
- Tuncer, Selahattin. **Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, Ankara, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No: 112-66, Sevinç Matbaası, 1974.
- Uluatam, Özhan ve Yaşar Methibay. **Vergi Hukuku**, 5.Basım, Ankara, İmaj Yayıncılık, 2001.

Uluatam, Özhan.

Türk Vergi Hukuku, Ankara, Adım Yayıncılık, 1990.

SÜRELİ YAYINLAR

Akbay, Mehmet.

“Milletlerarası Vergi Anlaşmaları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 113, Ocak 1991, ss.3-9.

Aktaş, Mithat.

“Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Teati veya Bildirim Tarihi ile Vergiler Bakımından Uygulama Başlangıcı”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 178, Haziran 1996, ss. 15-22.

Alptürk, Ercan.

“Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Nedenleri”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı: 163, Kasım 2001, ss.65-67.

Aydın, Fazıl.

“Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Değerlendirilmesi”, **Lebib Yalkın**, Sayı: 77, Mayıs 2010, ss.63-68.

Balcı, A. Bayazıt.

“Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları-I”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 263, Temmuz 2003, ss.5-13.

Balcı, A. Bayazıt.

“Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları II”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 264, Ağustos 2003, ss.13-22.

Balcı, A. Bayazıt.

“Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları-III”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 265, Eylül 2003, ss.11-18.

Balcı, A. Bayazıt.

“Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 271, Mart 2004, ss.10-19.

- Balcı, A. Bayazıt. “Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 278, Ekim 2004, ss.38-47.
- Başak, Levent. “Çifte veya Mükerrer Vergileme Problemini Doğuran Nedenler”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 200, Mayıs 2005, ss.101-113.
- Başak, Levent. “Türkiye’nin İmzalamış Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Yürürlüğe Girme Prosedürü”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 201, Haziran 2005, ss.79-91.
- Başak, Levent. “Çifte veya Mükerrer Vergileme Problemini Ortadan Kaldıran Ulusal ve Uluslararası Araç ve Tedbirler”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 202, Temmuz 2005, ss.54-70.
- Batirel, Ö. Faruk. “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Konusunda OECD Model Anlaşması ve Kurumlar Vergisi Uyumu”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 111, Kasım 1990, ss.45-49.
- Batun, Mehmet. “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Yorumlanması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 397, Eylül 2014, ss. 41-52.
- Bayrak, Serbülent. “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Kapsamında Kurumların Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi”, **E-Yaklaşım**, Sayı: 11, Haziran 2004, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2004064585.htm>, (01.11.2014).
- Biçer, Ramazan. “Çember Daralırken”, **Dünya Gazetesi**, 17 Ocak 2014, s.14.

- Cangir, Niyazi. “Türkiye’nin Taraf Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları-Sayısal Bir Değerlendirme”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 203, Temmuz 1998, ss.29-40.
- Çiçen, Ali ve Nuray Erbil Serdaroğlu. “ÇVÖ Yöntemleri ve Temettü, Faiz, Gayrimaddi Hak Bedeli Kapsamında Vergi Anlaşmalarında Korumalı Mahsup”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 362, Ekim 2011, ss.35-43.
- Demirağ, Levent. “Uluslararası Vergi Anlaşmaları”, **1990-1991 Hesap Uzmanları Konferansları II**, Ankara, 1991, s.113-137.
- Erdal, Ömer. “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırma Uygulaması ve KKTC Örneği”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 222, Mart 2007, ss.97-105.
- Erdem, A. Ersin. “Uluslararası Çifte Vergilemenin Tanımı ve Türk Vergi Mevzuatında Bunun Önlenmesine Yönelik Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 210, Şubat 1999, ss.157-165.
- Günaydın, İhsan. “Vergi Cennetleri Global Yoksulluk Probleminin Bir Nedeni midir ? – I”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 206, Kasım 2005, ss.118-136.
- Günaydın, İhsan. “Vergi Cennetleri Global Yoksulluk Probleminin Bir Nedeni midir ? – II”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 207, Aralık 2005, ss.153-165.

- Günaydın, İhsan ve Levent Yahya Eser. “Uluslararası Vergi Rekabetinin Vergi Oranları, Vergi Gelirleri ve Vergi Yükünün Dağılımı Üzerine Etkisi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 202, Temmuz 2005, ss.123-154.
- Güngör, A. Feridun. “Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi ve Türkiye Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 190. Haziran 1997, ss.30-51.
- Kara, Çetin. “Uluslararası Çifte Vergilendirme ve Türkiye’nin Akdettiği Anlaşmalar”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 120, Eylül-Aralık 1995, ss.54-93.
- Karabulut, Mehmet Fatih. “Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine Yönelik BM ve OECD Modellerinin Karşılaştırılması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 398, Ekim 2014, ss.89-98.
- Öz, Semih. “Karşılaştırmalı Vergi İstatistikleri ve Uluslararası Vergilendirmede Geleceğe Yönelik Eğilimler”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 196, Ocak 2005, s.11-22.
- Öz, Semih. “Devletlerin Vergilendirme Yetkileri Sınırının E-Ticaret Açısından Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 147, Ocak-Şubat 2005, ss.124-133.
- Semercigil, Murat. “23 Temmuz 1992 Tarihli OECD Konsey Kararı ile Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Modelinde Yapılan Değişiklikler”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 111, Ocak-Şubat 1993, ss.3-5.
- Soydan Yaltı, Billur. “Vergi Anlaşmalarında Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılması Yöntemleri”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 71, Mart-Nisan 1994, ss.67-88.

- Soydan Yaltı, Billur. “Vergi Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Anlaşma Usulünde Anayasaya Aykırılık Sorunu”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 160, Aralık 1994, ss.93-104.
- Tekin, Selçuk. “Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmede Vergilendirme Yetkisi”, **Mali Pusula**, Sayı: 51, Mart 2009, ss.75-86.
- Tokmakkaya, Murat. “Uluslararası Vergi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulamaları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 182, Ekim 1996, ss.78-89.
- Yıldırım, Haşmet. “Çifte Vergileme, Uluslararası Vergi Anlaşmaları Anlaşma Modelleri ve Türkiye’nin Diğer Ülkelerle Yaptığı Ç.V.Ö.A. da Uygulanacak Vergiler ve Anlaşmalarda Yer Alan Gelir Türleri”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 353, Ocak 2011, ss.161-176.
- Yücelik, M. Zühtü. Konferanslar, Ankara, AİTA, 1971.

YARARLANILAN TEZLER-RAPORLAR

- Alptürk, Ercan. “Uluslararası Vergi Anlaşmaları”, Yeterlik Etüdü, Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara, 1996.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. GİB 2014 Yılı Faaliyet Raporu, Ankara, 2014.
- İldır, Ali. “Uluslararası Muhasebede Vergilendirme Sorunları”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 1999.
- Özer, Murat Levent. “Vergilendirmede Global Eğilimler ve Uluslararası Vergi Anlaşmaları”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006.

İNTERNET (www/http) KAYNAKLARI

GİB. “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1236>, (30.10.2014).

GİB. “Uluslararası Mevzuat”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1236>, (01.07.2015).

Kalaycıoğlu, Şerafettin. <http://www.muhassebe.tr.com/makaleler/asp.>, (05.05.2014).

Uygun, Oktay. <http://www.anayasa.gov.tr/anyarg20/uygun.pdf>., (10.05.2014).

Güçlü, Yücel. http://www.mfa.gov.tr/MFA_tr/DisisleriBakanligiYayinlari, (16.04.2014).