



## ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARININ KURUMLAR VERGİSİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

*EFFECT OF DOUBLE TAX CONVENTIONS  
ON CORPORATE TAX*

Bayram GÜLÇİÇEK<sup>(\*)</sup>

### ÖZ

Çifte vergilendirme, 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. Bu şekilde iki defa vergi almak, vergi adaletini ve eşitliğini bozmakta ve modern vergilendirme ilkelerine de ters düşmektedir. Ülkeler bu istenilmeyen durumu ortadan kaldırmak amacıyla aralarında vergi anlaşmaları yapmaktadırlar. 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.

**Anahtar Kelimeler:** Globalleşme, çifte vergilendirme, önleme anlaşmaları, tek ve çok taraflı vergi anlaşmaları

### ABSTRACT

Double taxation is the fact that a taxable income is subject to tax in more than one country, i.e., the same income is taxed both in a country where income has been derived and in a country where recipient of income resides. Double taxation distorts tax justice and equality and is contrary to contemporary tax principles. Countries conclude tax conventions in order to prevent such undesirable situations. Double tax conventions ensure income is taxed only in one country, either in resident or source country, or taxation right is shared between two countries, thereby preventing income being taxed in both countries.

**Keywords:** Globalisation, double taxation, prevention conventions, unilateral and multilateral tax conventions

<sup>(\*)</sup> Vergi Müfettişi

## 1- GİRİŞ

Globalleşen dünya ekonomisinde, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasındaki ticaret sınırlarının önündeki engeller ortadan kalkmış ve ülkeler arasındaki ticari faaliyetler giderek artmaya başlamıştır. Globalleşme ile birlikte, ekonominin aktörlerinin farklı ülkelerde gelir elde etme imkanı doğmuştur. Bu kapsamda devletlerin üstlendiği sorumluluklar da artmaktadır. Dünya ekonomisindeki globalleşme olgusu bir takım sorunları da beraberinde getirmektedir. Devletler için en önemli kamu geliri olan vergiler konusunda globalleşmenin de etkisiyle birlikte, vergilendirme yetkisinin kullanımı açısından bazı güçlükler yaşanmaktadır. Bu durum ise, çifte vergilendirmenin temel sebebinin oluşturmaktadır.

Çifte vergilendirme, 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. Günümüzde, çifte vergilendirme, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, istisna ve mahsup uygulamaları ile çözülmeye çalışılmaktadır. Söz konusu anlaşmalar yapılırken, ülkelerin vergi mevzuatlarında çeşitli düzenlemelere yer verilmektedir.

Çalışmamızda çifte vergilendirme kavramı açıklanarak, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları hakkında bilgi verilmiştir. Anlaşmalarda uygulanan yöntemlere göre (mahsup veya istisna) bu anlaşmaların kurumlar vergisi üzerindeki etkisi örnekler verilerek değerlendirilmiştir.

## 2- ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARININ TANIMI ve ÖZELLİKLERİ

### 2.1- Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Tanımı

Çifte vergilendirme, 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. Dolayısıyla çifte vergilendirme, iki veya daha fazla devletin aynı vergi mükellefine, aynı vergi konusunda ve aynı zaman periyodu içerisinde benzer vergiler yüklemek istemesi olarak da tanımlanabilir. Buna göre, çifte vergilendirmeye neden olan etken, ülkelerin vergilendirme yetkileridir.

Çifte vergilendirmeyi ekonomik ve hukuki çifte vergilendirme olarak ikili bir ayrıma tabi tutabiliriz. Buna göre, ekonomik çifte vergilendirme; genel anlamda çifte vergilendirme kavramına çok benzerdir. Buna göre, bir mükellefin aynı mali yıl içerisinde kendi ülkesi veya diğer ülke tarafından aynı vergi konusu üzerinden bir veya daha fazla kez vergilendirilmesi olarak tanımlanabilir. Bu ise, aynı gelir ve servetin daha fazla vergilendirilmesi anlamına gelmektedir.<sup>1</sup> Örneğin, çok uluslu bir şirketin çeşitli ülkelerdeki şubeleri ile olan mal alım ve satımlarını düşünelim. Buna göre şirket şubesinin bulunduğu ülke, merkezden alınan malların karşılığı ödenen bedelleri emsal bedellerin üzerinde kabul ederek, bu şekilde fiyat farkını örtülü kazanç dağıtımı kabul ederek vergilendirmek isteyebilir. Buna karşılık malı gönderen şirket merkezinin bulunduğu ülke, şubenin bulunduğu ülkenin merkezden aldığı malın fiyatını emsal fiyatın üstünde kabul ederek, örtülü kazanç dağıtımı olarak nitelendirdiği bu fiyatları, normal kabul ederek, bu şekilde ortaya çıkan şirket kazancını vergilendirecektir. Ancak, bu şekilde kazanç, her iki ülke tarafından da vergilendirilmiş olacaktır. İşte bu şekilde ortaya çıkan vergilendirmeye ekonomik çifte vergilendirme denilmektedir.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Misu, Nicoleta Barbuta ve Tudor, Florin. The International DoubleTaxation – causesandavoidance, Actauniversitatis Danubius. Economica, 2009. Cilt: 5, Sayı: 1. s.150.

<sup>2</sup> Osman Pehlivan, ve Ersan Öz, Uluslararası Vergilendirme. Trabzon: Celepler Matbaacılık

Aynı vergilendirme dönemi içerisinde aynı vergi konusunun farklı iki devlet tarafından vergilendirilmesi ise hukuki çifte vergilendirme olarak ifade edilebilir.<sup>3</sup> Bu durumun ortaya çıkmasındaki en önemli etken olarak, devletlerin vergilendirme yetkileri açısından farklı kriterlere sahip olması gösterilebilir. Hukuki çifte vergilendirmeyi bir örnek yardımıyla açıklayalım. Mükellef A, X ülkesi vatandaşıdır ve Y ülkesinde ikamet etmektedir. Mükellef A'nın Y ülkesinde elde ettiği gelirin; hem X ülkesi hem de Y ülkesi tarafından vergilendirilmesi hukuki çifte vergilendirmeye örnektir.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları konusu itibarıyla çeşitli zorlukları bünyesinde barındırmaktadır. Ülkelerin vergi sistemlerindeki farklılıklar ve ekonomik çıkar çatışmaları, taraf iki devletin anlaşma üzerinde uzlaşmaya varmasını zorlaştırmaktadır. Söz konusu sorunlar göz önüne alındığında, konu ile ilgili uluslararası anlaşmalara örnek teşkil etmesi amacıyla OECD tarafından model anlaşmalar oluşturulmuştur. Benzeri çalışmaları Birleşmiş Milletler (UN) de gerçekleştirmiştir. Çifte vergilendirmenin önlenmesi konusunda çeşitli çalışmalar yapan OECD, 1963 yılında *"Gelir ve Servet Üzerinde Çifte Vergileme Anlaşma Taslağı"* konulu Raporunda çifte vergilendirmeyi *"Milletlerarası çifte vergileme olayı, genellikle, iki (veya daha fazla) devletin aynı mükellefi aynı konuda ve belirli dönemler içinde benzer vergilerle teklif etmesi şeklinde tarif edilebilir"* şeklinde tanımlamıştır.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yukarıda belirtilen iki model esas alınarak düzenlenmektedir. Bunlardan birincisi 1977 yılında ikincisi de 1992 yılında revize edilen OECD modelidir. Dünyadaki anlaşmaların çoğuna, eski olması ve OECD ülkelerinin temel ilkelerini yansıtmaması dolayısıyla damgasını vuran bu modeldir.<sup>4</sup> Daha sonra kendini gösteren model de Birleşmiş Milletler Modelidir. BM Modeli gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında yapılacak anlaşmalara, OECD Modeli ise gelişmiş ülkeler arasında yapılacak anlaşmalara ilişkindir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kaynak ve ikametgah prensiplerinden birine ağırlık verip, ilgili devletin paylaşımından önemli bir pay alınmasını sağlamaktadır.<sup>5</sup>

Uluslararası çifte vergilendirme ise iki veya daha fazla egemen devletin, aynı mükellefleri, aynı vergi konuları üzerinden, aynı vergilendirme döneminde vergi yükümlüsü tutması olarak tanımlanabilir. Bu uluslararası çifte vergilendirmenin hukuki tanımıdır ve çifte vergilendirmeyi dar anlamıyla ele almaktadır. Ekonomik anlamda çifte vergilendirme ise aynı ekonomik gelirin iki ayrı vergi yükümlüsünde ayrı ayrı vergilendirilmesidir. Örneğin, önce bir kurumun kazancının daha sonra bu kazancın dağıtılması sonucunda elde edilen kar payının vergilendirilmesi ekonomik anlamda çifte vergilendirmeye örnek verilebilir.<sup>6</sup>

Uluslararası alanda çifte vergilendirme;

- İki 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 devlette gelir elde etmesi durumunda her iki devletin birden bu geliri vergilendirmesi,

<sup>3</sup> Misu, Nicoleta Barbuta ve Tudor, Florin. a.g.m. s. 152.

<sup>4</sup> A. Bayazıt Balcı, (2003a), "Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları-I", Vergi Dünyası, Sayı 263

<sup>5</sup> Çetin Kara, (1995), "Uluslararası Çifte Vergilendirme Ve Türkiye'nin Akdettiği Anlaşmalar", Maliye Dergisi, Sayı 120.

<sup>6</sup> Ersan Öz N. Semih, "Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Türkiye'de Kontrol Edilen Yabancı Kurum Uygulaması", Türmob Sirküler Raporu, Ankara, Ekim 2006, s.25.

durumlarında meydana gelmektedir. Aynı gelir için iki kez vergi ödenmesi, vergi yükümlülerinin ekonomik kararlarını etkilemektedir. Eğer bir yükümlü, yalnızca kendi ülkesinde bir aşamada vergi öderken yurt dışında yatırım yaptığında hem kendi ülkesinde hem de yurt dışında vergi öderse, bu durumda ya yalnızca kendi ülkesinde yatırım yapacaktır ya da diğer ülkeye taşınacaktır. Bu nedenle, devletler çifte vergilendirmenin önlenmesi için çeşitli yöntemler geliştirmişlerdir. Genel olarak kaynak devletler, ülkelerine yatırım yapan yabancı yatırımcılar üzerindeki vergi yükünü azaltan vergi politikaları izlemektedirler. Çünkü yabancı yatırımcı ülke içi üretim faktörlerini kullandığından dolayı, ekonomik olarak yabancı yatırımların getirisi vazgeçilen vergi gelirinden daha fazla olabilmektedir.

Tanımlardan hareketle çifte vergilendirmenin başlıca unsurlarını aşağıdaki gibi belirlemek mümkündür<sup>7</sup>:

- Yükümlünün aynı kişi olması,
- Vergilendirme döneminin aynı olması,
- Vergi konusunun aynı olması,
- Vergi türünün aynı olması,
- Vergilendirme yetkisine sahip olan ülkelerin çokluğu.

Çifte vergilendirmeye neden olan en önemli etken olarak ülkelerin vergilendirme yetkilerinin çakışması gösterilebilir. Çifte vergilendirme, aynı mükellefin, aynı vergi konusu ile ilgili olarak birden fazla devlet tarafından vergilendirilmek istenmesine müsaade eden yetkidir. Vergilendirme yetkisinin temel dayanağı ülkelerin egemenlik güçleridir. Buna göre, çifte vergilendirme ülkelerin sahip oldukları egemenlik güçlerini kullanmak istemelerinden kaynaklanmaktadır. Bu durumda, ülkeler, kendi uyruğu altında yaşayan kişiler ile ülke sınırları içerisinde yaşayan yabancı kişilerin elde ettikleri kazançları üzerinden vergi almak isteyeceklerdir. Buna karşılık, diğer ülkeler de kendi sınırları içerisinde yaşayan kişilerin elde ettiği kazançları üzerinden vergi almak isteyecek ve ortaya çifte vergilendirme sorunu çıkacaktır.

Mülklik ve şahsılık ilkesine göre bir arada vergilendirme olarak nitelendirilen bu durumu bir örnek yardımıyla açıklayacak olursak; mükellef A, X ülkesinin vatandaşı olup, Y ülkesinde bir işte çalışmakta ve orada yaşamaktadır. Buna göre, mükellef A'nın elde ettiği geliri Y ülkesi kendi sınırları içerisinde elde ettiği için mülklik ilkesi gereği vergiye tabi tutmaktadır. Buna karşılık, X ülkesi de mükellef A'nın kendi vatandaşı olduğu için elde ettiği geliri şahsılık ilkesi gereği vergilendirmek istemektedir. Bu durumda, mükellef A, hem X ülkesinde hem de Y ülkesinde vergilendirilecek ve çifte vergilendirme sorunu ortaya çıkacaktır.

Devletlerin vergilendirme konusunda yaptıkları düzenlemeler genellikle coğrafi sınırları ile kısıtlı olmaktadır. Ülkeler çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik olarak; ikamet ilkesi, kaynak ilkesi ve uyruklu ilkesi gibi bazı konulara bir takım düzenlemeler getirmiştir.<sup>8</sup>

## 2.2- Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Hakkında Genel Bilgi

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının genellikle gelir, servet, veraset ve intikal vergileri alanlarında yapıldığı görülmektedir. Anlaşmalar iki taraflı ya da çok taraflı olarak imzalanabilir. Bugü-

<sup>7</sup> Osman Pehlivan, ve Ersan Öz, Uluslararası Vergilendirme. Trabzon: Celepler Matbaacılık. 2011. s.62-63.

<sup>8</sup> Ersan Öz, Fatih Çavdar, "Çifte Vergilemenin Önlenmesine Yönelik OECD ve Türkiye Uygulamaları", Vergi Dünyası Dergisi, Temmuz 2012, Sayı:371, ss.51-66.

ne kadar iki taraflı anlaşmalar yapılmıştır.<sup>9</sup> Bu anlaşmalar, çifte vergilendirmeyi önlemeyi amaçlamakla birlikte, bilgi alışverişi ve karşılıklı işbirliği hükümlerini de içermektedir. Anlaşmalarda, devletlerin mali idareleri arasında işbirliği ve bilgi alışverişine ilişkin hükümler yer almaktadır. Anlaşmalara konulan hükümler, bilgi ve deneyimlerin paylaşılmasına imkan vermekte, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma olaylarıyla mücadelede uluslararası işbirliğine gidilmesinde faydalı olmakta ve uluslararası vergi kaçakçılığını önlemeye çalışılmaktadır.<sup>10</sup>

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında:

- Gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirler,
- Ticari kazançlar,
- Uluslararası taşımacılık kazançları,
- Temettü gelirleri,
- Faiz gelirleri,
- Gayrimaddi 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,
- Öğretmenler ve öğrencilerin elde ettikleri gelirler ve
- Diğer gelirler gibi gelirler düzenlenmektedir.

Yukarıda belirtilen gelir unsurları anlaşmalarda ayrı ayrı ele alınmakta ve vergileme yetkisi duruma göre mukim olunan ülkeye veya gelirin elde edildiği kaynak ülkeye bırakılmakta, bazen de her iki ülke arasında paylaştırılmaktadır. Vergilemenin her iki Devlette de yapıldığı durumda aynı kazançlar üzerinden mükerrer vergilendirmeyi önlemek için diğer Devlette ödenen vergi mukim olunan devlette anlaşmanın Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine ilişkin madde hükümleri çerçevesinde duruma göre mahsup veya istisna edilmektedir.

Anlaşmaların kapsamına gelir üzerinden alınan vergiler girmektedir. Ülkemiz açısından uygulama konusu olan vergiler gelir ve kurumlar vergisidir. Akdedilen anlaşmaların bazılarında servet üzerinden alınan vergiler de kapsama alınmış olmakla birlikte halen Türkiye'de gerçek anlamda uygulanan bir servet vergisi olmadığından bunun pratik bir sonucu bulunmamaktadır. Ancak gelecekte ülkemizde bu yönde bir vergi ihdas edilir ise bu anlaşmalar için uygulama imkanı söz konusu olabilecektir.

Anlaşmaların uygulanması sırasında bazı terimlerin ne anlama geldiğinin belirlenmesinde ortaya çıkabilecek tereddütleri gidermek amacıyla anlaşmalarda sıklıkla yer alan bazı terimlerin tanımları anlaşmalarda (Genellikle madde 3) yapılmıştır. Diğer taraftan, anlaşmalarda tanımlanmamış terimler yönünden uygulamaya açıklık getirmek amacıyla, tanımlanmamış terimlerin, anlaşma metnine aykırı

<sup>9</sup> Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Vergi Hukuku, Ankara, 1997, Ankara Üniversitesi

<sup>10</sup> M. Erol Karsan, Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınmada Uluslararası İşbirliği, İstanbul, 1994

olmadığı sürece, uygulama konusu olduğu Devlette taşıdığı anlama geldiği belirtilerek, anlaşmaların yetersiz kaldığı durumlarda sorun çözümlenmiş olmaktadır.

Bir anlaşmanın kapsamına 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 ele alınmaktadır.

Anlaşma hükümlerinden yararlanmak isteyenlerin mutlak surette ilgili makamlara mukimlik belgesi ibraz etme zorunluluğu da bulunmaktadır.<sup>11</sup> Bu nedenle mukimliğin belirlenmesine yönelik getirilen kriterler önem kazanmaktadır. 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 çözülemiyorsa, bu defa sırasıyla mutad 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 ilgili maddesinde belirlenmektedir. Yürürlükteki anlaşmalar dikkate alındığında bu sorun, iş merkezi, kanuni merkez, kurumlaşılan yer kriterlerinden birine yer vermek suretiyle veya yetkili makamlara sorunun çözümü konusunda yetki vermek suretiyle çözümlenmektedir.

Anlaşmalarda vergileme yetkisinin her iki Devlete de bırakıldığı durumda çifte vergilendirmenin nasıl önleneceği konusu da ayrı bir maddede ele alınmaktadır. Türkiye’de yerleşik (mukim) olanlar yönünden anlaşmaya taraf diğer Devlette ödenen vergiler, elde edilen gelir unsurlarına göre bazı anlaşmalarda duruma göre mahsup veya istisna edilirken, bazı anlaşmalarda bütün gelir unsurları için mahsup sistemi benimsenmiştir. Anlaşmalarda mahsup yönteminin<sup>12</sup> yer aldığı durumda uygulama, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarımızda yer alan “yabancı ülkelerde ödenen vergilerin mahsubu”na ilişkin madde hükümleri çerçevesinde yürütülecektir. Anlaşmalarda istisna yönteminin yer aldığı durumda uygulama, diğer Devlette anlaşma hükümleri çerçevesinde ödenen vergilere ilişkin gelir unsurları Türkiye’de vergiden istisna edilmekte, diğer bir ifadeyle yurt dışı gelirleri genel netice hesaplarına

<sup>11</sup> 3 No.lu ÇVÖA Sirkülerine göre mukimlik belgesini düzenlemeye; Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı kendi mükellefleri; Ankara, Antalya, Bursa, İstanbul, İzmir, Kocaeli, Trabzon Vergi Dairesi Başkanlıkları kendilerine bağlı vergi dairelerinde sürekli vergi mükellefiyeti bulunan gerçek ve tüzel kişiler ile kendi yetki alanlarının sınırları içerisinde ikamet eden ve sürekli mükellefiyeti olmayan T.C. uyruklu gerçek kişiler (potansiyel mükellefler); Gelir İdaresi Başkanlığı (Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı) sürekli vergi mükellefiyeti olan/olmayan tüm yabancı uyruklu gerçek kişiler, Avusturya, İsviçre ve Suudi Arabistan yetkili makamlarına verilmek üzere mukimlik belgesi talep eden mükellefler, sayılanların kapsamına girmeyen diğer gerçek ve tüzel kişiler bakımından yetkilidir.

<sup>12</sup> Kredi yöntemi olarak da adlandırılabilir.

intikal ettirilmekle beraber vergi matrahına dahil edilmemektedir. Ancak, bazı anlaşmalarda gelir vergisi yönünden artan oranlı tarifenin uygulanması bakımından vergi matrahına dahil edilebilmektedir.

Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmalarında Türkiye'nin uyguladığı yöntemlere örnek teşkil etmesi amacıyla aşağıdaki tablo düzenlenmiştir.

Taraf Ülke	Yöntem	Kapsam	Taraf Ülke	Yöntem	Kapsam
Belçika	İstisna/Mahsup	Temettü, faiz, gayri maddi hak bedelleri	Malezya	Mahsup	Faiz ve royalty <sup>13</sup> gelirleri
Avusturya	İstisna/Mahsup	Faiz ve gayrimaddi hak bedeli	Moğolistan	Mahsup	Moğolistan yönünden temettü faiz ve royalty gelirleri
Norveç	İstisna/Mahsup	Faiz, royalty ve serbest meslek kazançları	Mısır	Mahsup	Bütün gelir unsurları
Güney Kore	Mahsup	Temettü, faiz, gayri maddi hak bedelleri	Kuveyt	Mahsup	Tüm gelir unsurları
Ürdün	Mahsup	-	Arnavutluk	Mahsup	-
Tunus	Mahsup	-	Çin	Mahsup	-
Romanya	Mahsup	-	Hindistan	Mahsup/İstisna	-
Hollanda	İstisna/Mahsup	Temettü, faiz, gayri maddi hak bedelleri	Rusya	Mahsup	-
Pakistan	Mahsup	İki taraflı matching credit, faiz, temettü, gayri maddi hak bedeli serbest meslek kazancı	Cezayir	Mahsup	Tüm gelir unsurları
İngiltere	Mahsup	Yatırım İndirimi Turizm İstisnası	Endonezya	Mahsup/İstisna	-
Finlandiya	Mahsup	Temettü, faiz, gayri maddi hak bedelleri	Hırvatistan	Mahsup/İstisna	-
K.K.T.C	Mahsup/İstisna	-	Polonya	Mahsup	-
Fransa	Mahsup	Temettü, Faiz ve royalty	Türkmenistan	Mahsup/İstisna	-

<sup>13</sup> Gayrimaddi hak bedelleri olarak da adlandırabileceğimiz royalty; imtiyaz hakkı, patent hakkı, lisans hakkı gibi haklardır. Söz konusu hakların elden çıkarılması sonucu elde edilen gelir ise royalty geliridir.

İsveç	Mahsup/İstisna	Temettü, Faiz ve royalty	Azerbeycan	Mahsup/İstisna	-
Almanya	Mahsup/İstisna	Temettü, Faiz ve royalty	ABD	Mahsup	-
İtalya	Mahsup	İki taraflı matchingcredit ticari kazançlar, temettü, faiz ve royalty	Litvanya	Mahsup/İstisna	-
Danimarka	Mahsup	Temettü, faiz ve royalty	Bulgaristan	Mahsup	-
Japonya	Mahsup	Yatırım indirimi	Özbekistan	Mahsup	-
B.A.E	Mahsup	-	Beyaz Rusya	Mahsup/İstisna	-
Macaristan	Mahsup	-	Ukrayna	Mahsup	-
Kazakistan	Mahsup	-	İsrail	Mahsup	-
Makedonya	Mahsup/İstisna	-	Slovakya	Mahsup/İstisna	-

Yukarıdaki tablodan da görüldüğü üzere Türkiye'nin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalandığı ülkeler itibariyle farklı yöntemler kullanmaktadır. Türkiye, bazı anlaşmalarda sadece mahsup yöntemini kullanırken, diğer bazı ülkelerde ise istisna yöntemini kullanmaktadır. Buna karşılık bazı ülkelerle yapmış olduğu anlaşma hükümleri gereği hem mahsup hem de istisna yöntemini kullanmaktadır.

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 uyruklu dikkate alınarak bir ayrımcılık yapılmış ise bu durumda başvuru, mukim olunan Devlete değil uyrukluğunu taşıdıkları Devlete yapılacaktır. Bu şekilde kendisine başvuru 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 taşınmaktadır.<sup>14</sup>

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının bir diğer amacı da vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmayı önlemek olduğundan, yetkili makamlar ihtiyaç duydukları bilgileri diğer Devletin yetkili makamlarından sağlayabilmektedirler. Bu kapsamda, anlaşmaya taraf olan Devletler;

<sup>14</sup> Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında "Karşılıklı Anlaşma Usulü"ne (KAU) ilişkin hükümlere yer verilmektedir. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının, kapsamlı ve özenle oluşturulan hükümlerine rağmen, bu hükümlerin taraf devletlerin ilgili vergi idarelerince uygulanması sırasında zaman zaman hatalı işlemler, hatalı yorumlar veya ilgili anlaşma hükümlerinin dikkate alınmaması gibi durumlar ortaya çıkabilmektedir. ÇVÖA kapsamında yer alan "Karşılıklı Anlaşma Usulü"ne ilişkin madde hükümleri ise mükelleflere ulusal çözüm yollarına başvurmanın yanı sıra durumlarını, olayına göre, mukim oldukları veya vatanı oldukları devletin yetkili makamlarına da iletmeye imkan veren bir çözüm yolu önermektedir. Bu konuda detaylı bilgiye [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/uluslararası\\_mevzuat/ciftever\\_karsilikli94.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/uluslararası_mevzuat/ciftever_karsilikli94.pdf) adresinden ulaşılabilir.



- İki Devlette faaliyet gösteren tam ve dar mükelleflerin işlemleri,
- Diğer Devlette ödenen vergiler veya tahsil edilen gelir unsurları,
- 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.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları gelir üzerinden alınan vergileri<sup>15</sup> kapsama aldığından, gerek mükelleflerin gerekse vergi uygulamalarıyla ilgili görevlilerin, uygulamada iç mevzuat hükümlerimizin yanı sıra bu anlaşmaları da dikkate almaları gerekmektedir. Yine anlaşmalarda yer alan bilgi değişim maddesi hükümleri çerçevesinde yetkili makamlar arasında anlaşmaların kapsamına giren vergilere yönelik bilgi değişiminde bulunulabildiğinden, vergilerin eksiksiz ve daha doğru tahakkuk etmesi imkanı sağlanmış olmaktadır.

Türkiye'nin bugüne kadar akdettiği ve yürürlükte bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının (ÇVÖA) sayısı 80 olup, bu anlaşmalara ilişkin bilgilere Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinden ulaşılabilir.<sup>16</sup>

1 Seri No'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliğinde<sup>17</sup>Türkiye ile Hollanda Krallığı arasında akdedilen "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması"nın; anlaşmanın kapsamı, mukimlik, genel tanımlar ve temettümler konularındaki hükümleri açıklanmış olup, bu açıklamalar, Türkiye'nin diğer devletlerle akdettiği diğer anlaşmaların Hollanda Anlaşmasının anılan tebliğde açıklanan hükümleri ile mahiyet itibarıyla aynı ve benzer hükümleri için de geçerli olacaktır.

2 Seri No'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği'nde<sup>18</sup> Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ile yabancı ulaştırma kurumlarına karşılıklılık esasında "0" oranda vergi uygulanmasına ilişkin Bakanlar Kurulu Kararları ile ilgili olarak açıklamalar yapılmıştır. Bununla birlikte Gelir İdaresi Başkanlığınca yayımlanmış olan 3 Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Sirküleri ile de bazı açıklamalar yapılmış olup, söz konusu sirkülere Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinden<sup>19</sup> ulaşılabilir.

### 2.3- Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Yürürlüğe Girme Süreci

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.

<sup>15</sup> Menkul ve gayrimenkul varlıkların devrinden doğan kazançlara uygulanan vergiler ile ücretin toplam tutarı üzerinden müteşebbis tarafından 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.

<sup>16</sup> [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/uluslararası\\_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/uluslararası_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm)

<sup>17</sup> 15.05.1996 tarih ve 22637 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>18</sup> 14.03.1998 tarih ve 23286 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>19</sup> <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1055>

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 TBMM'ye 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 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 bildirim yapıldığı tarihte anlaşma yürürlüğe girmektedir. Bütün bu işlemler tamamlandıktan sonra, anlaşma hükümlerinin ne zamandan itibaren uygulanacağı anlaşmanın "Yürürlüğe Giriş" maddesinde belirtilmektedir.

### 3- ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI İLE KURUMLAR VERGİSİ İLİŞKİSİ

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının bulunmadığı dönemlerde Türkiye'de çifte vergilendirme sorunu iç mevzuatta yapılan anlaşmalarla önlenmeye çalışılmıştır. Kurumlar vergisi açısından bu konuda mevzuatta yer alan en önemli düzenleme, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan kurumların vergilendirilmesine yönelik olarak getirilen dar mükellefiyet esasıdır.<sup>20</sup> Ancak Türkiye, günümüzde çifte vergilendirme sorununun çözümü için Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarını benimsemiştir ve uygulamaktadır.

Türkiye'de yerleşik (mukim) olanlar yönünden anlaşmaya taraf diğer Devlette ödenen vergiler, elde edilen gelir unsurlarına göre bazı anlaşmalarda duruma göre mahsup veya istisna edilirken, bazı anlaşmalarda bütün gelir unsurları için mahsup sistemi benimsenmiştir.<sup>21</sup> Anlaşmalarda mahsup yönteminin<sup>22</sup> yer aldığı durumda uygulama, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarımızda yer alan "yabancı ülkelerde ödenen vergilerin mahsubu"na ilişkin madde hükümleri çerçevesinde yürütülecektir. 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 ettirilmeyle beraber vergi matrahına dahil edilmemektedir. Ancak, bazı anlaşmalarda gelir vergisi yönünden artan oranlı tarifenin uygulanması bakımından vergi matrahına dahil edilebilmektedir.

Türkiye'de yerleşik (mukim) olmayanlar için aynı gelir unsuru hem Türkiye hem de diğer ülke tarafından vergilendirilmektedir. Bu bağlamda çok sayıda ülke ile çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla ikili anlaşmalar imzalanmıştır. Ayrıca Veraset ve İntikal Vergisi Kanununda (Madde 12) çifte

<sup>20</sup> Gelir vergisi mükellefleri açısından ise Türkiye'de yerleşik olmayan gerçek kişilere ilişkin düzenleme.

<sup>21</sup> Çifte vergilendirmenin önlenmesi konusunda uygulanan mahsup ve istisna yöntemi kadar yaygın olmayan ancak uygulamada kullanılan bir diğer yöntemde indirim yöntemidir. Bu yöntemde, bir kişi yurt içi ve yurt dışı gelirleri toplamı üzerinden yurt içinde, yani ikamet ülkesinde vergilendirmeye tabi tutulacaksa kaynak ülkede ödenen vergilerin, yurt içi ve yurt dışı kazançlar toplamından indirilmesi öngörülmektedir.

<sup>22</sup> Kredi yöntemi olarak da adlandırılabilir.

vergilelendirmeyi önlemeye yönelik bir hüküm yer almaktadır. Bu hükme göre Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde olan bir kişinin, yabancı ülkelerdeki mallarıyla ilgili borçları ve bu malları dolayısıyla alınan veraset ve intikal vergileri (tevsik edilmek şartıyla) indirilebilir. Burada, yurt dışında ödenen veraset ve intikal vergileri için indirim yönteminin kabul edildiği görülmektedir<sup>23</sup>

Çifte vergilelendirmeyi önleme anlaşmaları ile kurumlar vergisi ilişkisini, mahsup ve istisna yöntemi olmak üzere iki ana başlık altında ele alınması konunun daha iyi açıklanmasına ve kavranmasına yardımcı olacaktır. Bu bağlamda, çifte vergilelendirmeyi önleme anlaşmalarının kurumların vergilelendirilmesine etkisi aşağıda başlıklar halinde ele alınacak, akabinde 5 örnek olay üzerinden konu açıklanacaktır.

### 3.1- Mahsup Yönteminin Kurumların Vergilelendirilmesine Etkisi

Mahsup yönteminde, anlaşma ülkelerinin birisinde yerleşik olarak kabul edilen bir kişi diğer ülkede gelir elde ettiğinde, anlaşma hükümlerine göre, anlaşmaya taraf olan diğer ülkede de vergilelendirilebilir. Ancak kişinin yerleşik olarak kabul edildiği ülkede, anlaşmanın birinci bölümünde yer alan vergilerin kapsamına dahil olan hükümlere göre, ödenen gelir veya servet vergisi mahsup edilebilir.<sup>24</sup> Diğer bir ifadeyle, ikamet ülkesi, kaynak ülkede ödenen vergilerin mahsubuna izin vermektedir.

Bilindiği üzere tam mükellef kurumlar<sup>25</sup>, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilelendirilmektedirler. Tam mükellef kurumların gerek yurt içinde gerekse yurt dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden Türkiye’de vergilelendirilmeleri, söz konusu kazancın elde edildiği dış ülkede verilendirilmiş olması durumunda mükerrer vergileme durumunun ortaya çıkmasına neden olacaktır. Ancak bir kısım ülkeler ile yapılan çifte vergilelendirmeyi önleme anlaşmaları ile aynı kazanç unsurunun her iki ülkede de vergilelendirilmesi yani “çifte vergilelendirme” önlenmeye çalışılmaktadır. Ancak çifte vergilelendirmeyi önleme anlaşmalarına göre her iki ülkenin vergilelendirme hakkının bulunduğu durumlar da mevcut olabilmektedir. Ayrıca çifte vergilelendirmeyi önleme anlaşması yapılmayan bir ülkede elde edilen kazanç için yine çifte vergilelendirme sorunu ortaya çıkacaktır. Bahsi geçen sorunların giderilmesi amacıyla Kurumlar Vergisi Kanununun “Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu” başlıklı 33’üncü maddesinde konu ile ilgili düzenleme yapılmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 33’üncü maddesinde; kurumlar vergisi mükelleflerinin yabancı ülkelerde elde ederek Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirdikleri kazançlardan yurt dışında ödemiş oldukları kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin, bu mükelleflerin Türkiye’de beyannameleri üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsubu düzenlenmiş ve bu husus 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde<sup>26</sup> ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Yabancı ülkelerde elde ederek Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan yurt dışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin, Türkiye’de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsubu aşağıda başlıklar halinde açıklanacaktır.

<sup>23</sup> Nami Çağan, Vergilelendirme Yetkisi. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.1982. s. 219.

<sup>24</sup> OECD, Model Double Taxation Convention on Income and Capital, Title Of The Convention. 1977. s.14.

<sup>25</sup> Kurumlardan, kanuni veya iş merkezleri Türkiye’de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilelendirilecektir. Kanuni merkezden maksat, vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. İş merkezi ise iş bakımından işlemlerin bilfiil toplandığı ve yönetildiği merkezdir. Kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar ise, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilelendirilecektir.

<sup>26</sup> 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

### 3.1.1- Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsup Süresi

Tam mükellef kurumlar, Türkiye'deki beyannamelerine dahil ettikleri yurt dışı kazançlar üzerinden mahallinde ödedikleri vergileri, zarar mahsubu veya istisnalar sonucu ilgili yılda Türkiye'de vergiye tabi kurum kazancının oluşmaması nedeniyle, kısmen veya tamamen mahsup etme imkanına sahip bulunmazlarsa, bu mahsup hakkını izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar kullanılabileceklerdir. Örneğin, bir kurumlar vergisi mükellefinin 2011 hesap döneminde yurt dışında elde ettiği ve genel sonuç hesaplarına intikal ettirdiği kazancı üzerinden ödediği vergiyi, 2011 yılı kurumlar vergisi beyannamesinden hesapladığı kurumlar vergisinden kısmen veya tamamen mahsup edememesi durumunda mahsup hakkını 31.12.2014 tarihine kadar kullanabilecektir. Bu tarihe kadar indirim konusu yapılmaması durumunda, mahsup imkânı ortadan kalktığı gibi bu verginin iadesi de mümkün olmayacaktır.

### 3.1.2- Mahsup Edilebilecek Vergilerin Sınırı

Yurt dışı kazançlar üzerinden ödenip Türkiye'de tarh olunacak vergilerden mahsup edilebilecek yurt dışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, hiçbir surette yurt dışında elde edilen kazançlara %20 kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır.

Yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye'de hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilmesi istendiğinde, Türkiye'deki vergi matrahına dahil edilen yurt dışı kazanç tutarının bu vergileri de içerecek şekilde brütleştirilmiş olması gerekmektedir.<sup>27</sup>

**Örnek:** Tam mükellef (X) A.Ş., yurt dışındaki işyerinde 500.000 TL karşılığı istisna olmayan kurum kazancı elde etmiştir. Bu kazanç üzerinden yabancı ülkedeki vergi mevzuatı uyarınca % 30 oranında kurumlar vergisi ve benzeri vergi ödenmiştir. Bu durumda (X) A.Ş., 500.000 TL'yi Türkiye'de kurum kazancına dahil edecek, ancak bu kazançla ilişkin yurt dışında ödenen verginin, Türkiye'de bu kazançla ilişkin olarak hesaplanan vergiyi aşan kısmını yani  $[150.000 - (500.000 \times \%20) = ]$  50.000 TL'yi Türkiye'de hesaplanan vergiden mahsup edemeyecektir. Bu verginin, câri yılda olduğu gibi sonraki yıllarda da mahsup edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Diğer yandan, yurt dışında elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmiş olması halinde, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen vergilerin yurt içinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir. Zira yurt dışında elde edilen kazancın Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilmiş olması durumunda bu kazanç Türkiye'de beyan edilen kurumlar vergisi matrahına dahil olmayacaktır. Dolayısıyla üzerinden Türkiye'de kurumlar vergisi tarh olunmayan kazanç için ödenmiş olan vergi, hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilemeyecektir.

### 3.1.3- Kontrol Edilen Yabancı Kurumun Ödediği Vergilerin Mahsubu

KVK'nın 33'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında, kontrol edilen yabancı kurumların ödediği vergilerin mahsubuna ilişkin düzenleme yer almaktadır. Bilindiği üzere, KVK'nın 7'nci maddesiyle, belli

<sup>27</sup> Gelir Vergisi Kanununun geçici 67'nci maddesinin 9, 10 ve 16 numaralı fıkraları kapsamında elde edilecek olan kurum kazançlarının vergilendirilmesinde olduğu gibi kurumlar vergisi oranının farklı uygulandığı durumlarda mahsup edilecek vergi tutarı, %20 oranı ile sınırlı olacaktır. Yurt dışı kazançlar üzerinden Türkiye'de tarh olunacak vergilere mahsup edilebilecek tutarın hesaplanmasında uygulanacak kurumlar vergisi oranına ilişkin Kurumlar Vergisi Kanununda özel bir düzenleme yapılmadığı sürece uygulama bu şekilde olacaktır.

şartlar altında yurt dışı iştiraklere yatırım yapan mükelleflere bu iştiraklerinden fiilen kâr payı dağıtılmasa bile vergi uygulamaları açısından kâr payı dağıtılmış olduğu kabul edilmekte ve bu suretle bu iştiraklerin kazançlarının Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulması sağlanmaktadır.

Kontrol edilen yurt dışı iştiraklerin kurum kazançları, dağıtılsın veya dağıtılmasın belli şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye’de kurumlar vergisine tâbi tutulmaktadır ve yurt dışında kurulu iştirakin elde etmiş olduğu kâr, yurt dışı iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla tam mükellef kurumların, kurumlar vergisi matrahına hisseleri oranında dahil edilmektedir. İşte KVK’nın 7’nci maddesinin uygulandığı hallerde, kontrol edilen yabancı kurumun ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler, söz konusu kurumun Türkiye’de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Ancak, kontrol edilen yabancı kurumun bulunduğu ülke dışındaki ülkelerde ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin, söz konusu kurumun Türkiye’de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

**Örnek:** Yurt dışındaki (X) A.Ş.’nin 20.05.2014 tarihi itibarıyla ortaklık yapısı aşağıdaki gibidir:

Ortak	Ortaklık payı
Tam mükellef gerçek kişi (A)	% 40
Tam mükellef kurum (B)	% 25
Dar mükellef gerçek kişi (C)	% 35

Anılan şirket, bulunduğu ülkede 1 Temmuz - 30 Haziran hesap dönemini kullanmaktadır. Şirketin hesap dönemi sonu itibarıyla kurum kazancı 200.000 ABD Doları olup bu kazanç üzerinden bulunduğu ülkede ödemiş olduğu kurumlar vergisi ise 10.000 ABD Dolarıdır. Şirketin gayrisafı hasılatının tamamı pasif nitelikli gelirlerden oluşmaktadır.

Yurt dışı iştiraklerin, “kontrol edilen yabancı kurum” olarak kabul edilmesi ve dolayısıyla kontrol edilen yurt dışı iştiraklerin kurum kazançlarının, dağıtılsın veya dağıtılmasın Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulabilmesi için;

- İştirakin toplam gayrisafı hasılatının %25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması,
- Yurt dışındaki iştirakin ticarî bilanço kârı üzerinden %10’dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
- Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafı hasılatının 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmesi,

şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.

30 Haziran 2014 tarihi itibarıyla tam mükellef kurum (B)’nin aktifinde söz konusu (X) A.Ş. hisselerinin %5’i bulunmaktadır. Buna göre, tam mükellef gerçek kişi (A)’nın elinde bulunan %40’lık ortaklık payı ile tam mükellef kurum (B)’nin %25’lik ortaklık payı, (X) A.Ş.’nin kontrol edilen yabancı kurum olup olmadığı hususunda birlikte değerlendirilecek olup tam mükellef gerçek kişi (A) ile tam mükellef

lef kurum (B)'nin (X) A.Ş.'ne toplam iştirak oranı 20.05.2014 itibarıyla % 65 olduğundan (X) A.Ş.'nin 01.07.2013-30.06.2014 hesap dönemi için kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

(X) A.Ş.'nin tabi olduğu hesap döneminin kapandığı 30.06.2014 tarihi itibarıyla tam mükellef kurum (B)'nin aktifinde, anılan şirketin %5 hissesi bulunduğundan, bu tarih itibarıyla şirketin kazancının %5'i dağıtılın veya dağıtılmasın tam mükellef kurum (B) tarafından elde edilmiş sayılacaktır.

Bu oran dahilinde hesaplanan ( $200.000 \times \%5 =$ ) 10.000 ABD Doları, tam mükellef kurum (B) tarafından 30.06.2014 tarihi itibarıyla elde edilmiş kâr payı sayılacak ve ikinci geçici vergilendirme döneminin vergi matrahına dahil edilecektir. Söz konusu kazançta isabet eden [yurt dışı iştirakin faaliyette bulunduğu ülkede ödenmiş olan ( $10.000 \times \%5 =$ ) 500 ABD Doları] vergi, Türkiye'de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

Yurt dışındaki iştirakin ödemiş olduğu gelir üzerinden alınan vergiler, Türkiye'de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebileceği için yurt dışı iştirakin kazancı üzerinden çifte vergileme yapılması önlenmiş olacaktır. Ayrıca, yurt dışında kurulu iştirakin elde ettiği gelirleri üzerinden kâr payı dağıtımında bulunması halinde, elde edilen kâr paylarının daha önce Türkiye'de bu madde kapsamında vergilenmiş kısmı üzerinden Türkiye'de kurumlar vergisi hesaplanmaz. Böylece aynı kazanç üzerinden çifte vergilemenin önlenmesi sağlanmaktadır. Ancak yurt dışında kurulu iştirakin daha önce bu madde kapsamında Türkiye'de vergiye tabi tutulmuş gelirinden daha fazla kâr payı dağıtması halinde, aşan kısım kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Zira, söz konusu bu kısım daha önce Türkiye'de vergiye tabi tutulmamıştır.

#### 3.1.4- Yurt Dışı İştiraklerden Elde Edilen Kâr Payları Üzerinden Ödenen Vergilerin Mahsubu

KVK'nın 33'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasına göre, tam mükellef kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermayesi veya oy hakkının en az %25'ine sahip olduğu yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kâr payları üzerinden Türkiye'de ödenecek kurumlar vergisinden, iştiraklerin bulunduğu ülkelerdeki kâr payı dağıtımına kaynak oluşturan kazançlar üzerinden ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin, kâr payı tutarına isabet eden kısmı mahsup edilebilecektir. Kazanca ilave edilen kâr payı tutarı, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler dahil edilmek suretiyle tespit edilmelidir.

Bu düzenlemeye göre tam mükellef kurumların yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kâr payları üzerinden Türkiye'de ödenecek kurumlar vergisinden, iştiraklerin yurt dışındaki kâr payı dağıtımına kaynak oluşturan kazançlar üzerinden ödenen vergilerin mahsup edilebilmesi için ilk şart, iştirakin doğrudan veya dolaylı olarak sermayesi veya oy hakkının en az %25'ine sahip olunması gerekmektedir. İkinci şart ise yurt içinde kazançta ilave edilecek kâr payı tutarının, yurt dışında ödenen vergilerin dahil edilmek suretiyle tespit edilmesidir. Mahsup edilecek vergi tutarının, yurt dışında ödenen verginin Türkiye'de beyan edilen kâr payına isabet eden kısmı dikkate alınmak suretiyle tespit edileceği tabiidir.

**Örnek:** (X) A.Ş.'nin sermayesine %30 oranında iştirak ettiği yurt dışındaki (C) kurumundan elde ettiği iştirak kazancına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir. Yurt dışındaki kurumlar vergisi oranı %10 olup, dağıtılan kâr paylarına uygulanan vergi kesintisi oranı ise %20'dir.

(C) Kurumunun toplam kurum kazancı	1.000.000 TL
(C) Kurumunun yabancı ülkede ödediği kurumlar vergisi (%10)	100.000 TL
(X) A.Ş.'nin elde ettiği iştirak kazancı (brüt)	300.000 TL
Yabancı ülkede ödenen kurumlar vergisinden (X) A.Ş.'nin elde ettiği iştirak kazancına isabet eden tutar (300.000 x %10)	30.000 TL
(C) Kurumunun dağıtılabilir kazancı	900.000 TL
(X) A.Ş.'nin elde ettiği vergi sonrası kâr payı	270.000 TL
(X) A.Ş.'nin elde ettiği kâr payından dağıtım aşamasında yurt dışında kesilen vergi (270.000 x %20)	54.000 TL
(X) A.Ş.'nin elde ettiği net kâr payı tutarı	216.000 TL

Bu durumda, (X) A.Ş. Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilmemiş (C) kurumundan elde ettiği net 216.000 TL'yi, brüt tutarıyla (300.000 TL) kurum kazancına ekleyecek, bu kazanç üzerinden yurt dışında ödenen [(100.000 x %30) + 54.000=] 84.000 TL'nin (300.000 x %20=) 60.000 TL'ye kadar olan kısmını, bu kazanç üzerinden Türkiye'de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edebilecektir. 60.000 TL'nin üzerinde kalan 24.000 TL yurt dışında ödenen vergi tutarının mahsup imkanı bulunmamaktadır.

### 3.1.5- Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Tevsiki

Yabancı ülkede ödenen vergilerin Türkiye'de tarh olunan vergiden indirilebilmesi için gerekli şartlardan biri de ödenen bu vergilerin tevsikidir. Yurt dışında ödenen vergilerin tevsik edilmesine ilişkin usul ve esaslar KVK'nın 33'üncü maddesinin 6, 7 ve 8'inci fıkralarında düzenlenmiştir.

Yabancı ülkede ödenen vergilerin Türkiye'de tarh olunan vergiden indirilebilmesi için, yabancı ülkelerde vergi ödendiğinin yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgelerle tevsik edilmesi gerektiği Kurumlar Vergisi Kanununun 33'üncü maddesinin 6'ncı fıkrasında hüküm altına alınmıştır. Buna göre, açıklandığı şekilde tevsik edilmeyen yurt dışında ödenen vergilerin, Türkiye'de tarh olunan kurumlar vergisi ve/veya geçici vergiden mahsup edilmesi mümkün değildir.

Türkiye'de verilen kurumlar vergisi beyannamesine istinaden yapılan tarh işlemi esnasında, kurumlar vergisinden indirim konusu yapılacak vergilerin yabancı ülkelerde ödendiğini gösterir belgelerin, mükellef tarafından ibraz edilememesi halinde, yabancı ülkede ödenen veya ödenecek olan vergi, %20 kurumlar vergisi oranını aşmamak şartıyla o memlekette câri olduğu bilinen oran üzerinden hesaplanır. Tarh edilen verginin bu şekilde hesaplanan miktara isabet eden kısmı ertelenir. Mahsup işlemi için ibraz edilmesi gereken belgelerin, tarh tarihinden itibaren en geç 1 yıl içinde ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekir. Bu süre içerisinde anılan belgelerin ibraz edilmesi halinde, bu belgelerde yer alan tutara göre tarh işleminin düzeltilmesi gerekmektedir.

Mücbir sebepler olmaksızın belgelerin anılan süre zarfında ibraz edilmemesi veya bu belgelerin ibrazından sonra ertelenen vergi tutarından daha düşük bir mahsup hakkı olduğunun anlaşılması halinde, ertelenen vergiler için 6183 sayılı Kanun hükümlerine uygun olarak gecikme zammı hesaplanmalıdır.

Yurt dışında ödenen vergilerin mahsup işleminin yapılabilmesi için Apostil edilmiş formun yeterli olup olmayacağı hususun da açıklanmasında fayda mülhaza etmekteyiz. Apostil, bir belgenin gerçekliğinin tasdik edilerek başka bir ülkede yasal olarak kullanılmasını sağlayan bir belge onay sistemidir. Apostil'in kuralları 5 Ekim 1961 tarihli Lahey Konferansı ile (Konvansiyonu) kararlaştırılan "Yabancı Resmi Belgelerin Tasdiki Mecburiyetinin Kaldırılması Sözleşmesi (APOSTILLE)" ile tespit edilmiş ve bu sözleşme Türkiye bakımından 29.09.1985 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Apostil tasdik şerhi taşıyan bir belge, Lahey Konferansının tüm üye ve taraf devletlerinde geçerli bir belge olarak kabul edilir.

Apostil belgesinin şekli anılan sözleşmede belirlenmiş olup, belgenin düzenlendiği ülkenin adı, belgeyi imzalayan kişinin adı ve sıfatı, belgeye basılan mührün ait olduğu makamın adı, tasdik edildiği yer ve tarihi, apostili düzenleyen makam ve bu makamın mührü veya kaşesi, apostilli düzenleyen yetkilinin imzası ve apostil numarasından oluşur. Bu itibarla, yurt dışında mukim firma adına ilgili ülke<sup>28</sup> tarafından verilen noterce tasdik edilerek Yeminli Tercüman tarafından Türkçeye çevrilen evrakların "Yabancı Resmi Belgelerin Tasdiki Mecburiyetinin Kaldırılması Sözleşmesi (APOSTILLE)" hükümlerine göre düzenlenmiş olması halinde ayrıca konsolosluk tasdikinin aranmayacağı kanaatindeyiz.<sup>29</sup>

### 3.1.6- Yurt Dışında Ödenecek Olan Vergilerin Mahsubu ve Tevsiki

KVK'nın 33'üncü maddesine göre, ancak yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu mümkündür. Zira anılan maddenin başlığı da "Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu"dur. Ancak KVK'nın 33'üncü maddesinin 7'nci bendinde, "*kurumlar vergisinden indirim konusu yapılan vergilerin yabancı ülkelerde ödendiğini gösterir belgelerin, tarhiyat sırasında mükellef tarafından ibraz edilememesi halinde, yabancı ülkede ödenen veya ödenecek olan vergi, Kanunun 32 nci maddesindeki kurumlar vergisi oranını aşmamak şartıyla o ülkede geçerli olan oran üzerinden hesaplanır ve tarhiyatın bu suretle hesaplanan tutara isabet eden kısmı ertelenir. İbraz edilmesi gereken belgeler, tarh tarihinden itibaren en geç bir yıl içinde ilgili vergi dairesine ibraz edildiği takdirde, bu belgelerde yazılı kesin tutara göre tarhiyat düzeltilir.*" hükmü yer almaktadır.

Dolayısıyla Türkiye'de verilen kurumlar vergisi beyannamesine istinaden yapılan tarh işlemi esnasında, yurt dışında ödenmemiş ancak ödenecek olan vergi, %20 kurumlar vergisi oranını aşmamak şartıyla o memlekette cârî olduğu bilinen oran üzerinden hesaplanır ve bu tutar ertelenir. Söz konusu verginin ödendiğine ilişkin belgelerin, tarh tarihinden itibaren en geç 1 yıl içinde ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi halinde bu belgelerde yer alan tutara göre tarh işlemi düzeltilir. Dolayısıyla yurt dışında ödenmemiş ancak ödenecek olan vergiler de yukarıda açıkladığımız şartlarda mahsup edilebilecektir.

**Örnek:** Tam mükellef (X) A.Ş.,2013 yılında yurt dışındaki işyerinde 3.000.000 TL karşılığı istisna olmayan kurum kazancı elde etmiştir.Bu kazanç üzerinden yabancı ülkedeki vergi mevzuatı uyarınca %10 oranında tahakkuk eden kurumlar vergisi ve benzeri verginin vadesi 15.05.2014'tür. Türkiye'deki faaliyetlerden elde ettiği kurum kazancı ise 2.000.000 TL'dir. Mükellef kurum 2013 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesini 10.04.2014 tarihinde elektronik ortamda vermiştir.

<sup>28</sup> Lahey Konferansının üye veya taraf devleti olmak kaydıyla.

<sup>29</sup> Mükelleflerin mahsup işleminin yapılabilmesi için Apostil edilmiş formun yeterli olup olmayacağı hususunda özgelge talebinde bulunmalarını ve alacakları cevaba göre hareket etmelerinin yararlı olacağı kanaatindeyiz.



(X) A.Ş.'nin, yurt dışında ödediği vergiyi Türkiye'de tarh edilen kurumlar vergisinden mahsup edebilmesi için, bu verginin yabancı ülkede ödendiğinin, yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgelerle tevsik etmesi gerekmektedir. Anılan belgeler tevsik edilir ise, yurt dışında ödenen 300.000 TL vergi Türkiye'de hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.

Türkiye'de beyanname verildiği tarihte yurt dışında tahakkuk eden verginin ödenmemiş olması durumunda, Türkiye'de tahakkuk eden verginin 300.000 TL'si ertelenecektir. Söz konusu 300.000 TL verginin yurt dışında ödendiğine dair belgelerin 10.04.2015 tarihine kadar vergi dairesine ibraz edilmesi halinde düzeltme işlemi yapılır.

### 3.2- İstisna Yönteminin Kurumların Vergilendirilmesine Etkisi

Anlaşmalarda istisna yönteminin yer aldığı durumda uygulama, diğer Devlette anlaşma hükümleri çerçevesinde ödenen vergilere ilişkin gelir unsurları Türkiye'de vergiden istisna edilmekte, diğer bir ifadeyle yurt dışı gelirleri genel netice hesaplarına intikal ettirilmekle beraber vergi matrahına dahil edilmemektedir. Ancak, bazı anlaşmalarda gelir vergisi yönünden artan oranlı tarifenin uygulanması bakımından vergi matrahına dahil edilebilmektedir.

İstisna yönteminin kurumların vergilendirilmesine etkisini bir örnek üzerinden açıklamaya çalışalım.

**Örnek:** Türkiye'de tam mükellef olarak vergilendirilen ve Hindistan'da iş yeri bulunmayan (X) A.Ş., Hindistan mukimi firmaya danışmanlık hizmeti vermektedir. (X) A.Ş. bu hizmet dolayısıyla danışmanlık hizmeti faturası düzenlemek zorundadır. Bu durumu, Türkiye ile Hindistan Arasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması'nı da dikkate alarak kurumlar vergisi açısından değerlendirmeliyiz.

Tam mükellefiyet esasında mükellefler, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilecektir. 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 değerlendirilmelidir. Söz konusu 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 bulunduğu, bu işyerine her iki Akit Devlette de, eğer 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 nitelik kazansaydı, ne kazanç elde edecek ise, böyle bir kazanç atfedilecektir.*

*..."*

Buna göre (X) A.Ş. tarafından, Hindistan mukimi firmaya Türkiye'de verilen danışmanlık hizmetleri karşılığında elde edilen gelirin vergileme hakkı yalnızca Türkiye'ye aittir. Bununla birlikte, (X) A.Ş.'nin ti-

cari faaliyetini Hindistan'da sahip olduğu bir işyeri vasıtasıyla gerçekleştirmesi durumunda Türkiye'de verilen danışmanlık hizmetinden elde edilen kazançların Hindistan makamlarınca vergilendirilebilmesi mümkün olacaktır. İşyeri tanımı ise söz konusu Anlaşmanın "İşyeri" başlıklı 5 inci maddesinde yapılmış olup, hangi hallerde diğer devlette işyeri oluşacağı veya oluşmayacağı açıkça belirtilmiştir.

(X) A.Ş.'nin 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. ..."* hükmüne yer verilmiştir.

Yukarıda yaptığımız tespit ve açıklamalar çerçevesinde, (X) A.Ş.'nin Hindistan'da işyeri bulunmadığından, Hindistan mukimi şirkete Türkiye'de verilen danışmanlık hizmetlerinin vergilemeye hakkı Türkiye'ye ait olacaktır. Hindistan'ın vergileme hakkı bulunmamaktadır. Yani Çifte Vergilendirmeyi Önleme anlaşmasına göre Hindistan istisna yöntemi gereği, (X) A.Ş.'nin söz konusu danışmanlık gelirini vergiye tabi tutmamıştır.

(X) A.Ş.'nin Hindistan'da iş yeri bulunduğunu varsaydığımız zaman, Hindistan mukimi şirkete Türkiye'de verilen danışmanlık hizmetlerinin vergilemeye hakkı Hindistan'a ait olacaktır. Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 22'nci maddesi gereği, Türkiye, bu geliri vergiden muaf tutacaktır. Yani bu durumda ise, Çifte Vergilendirmeyi Önleme anlaşmasına göre Türkiye istisna yöntemi gereği, (X) A.Ş.'nin söz konusu danışmanlık gelirini vergiye tabi tutmayacaktır.

#### 4- ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARININ KURUMLAR VERGİSİNE ETKİSİNE İLİŞKİN ÖRNEKLER

##### Örnek 1:

Çin Halk Cumhuriyeti mukimi (B) Corporation firması, tam mükellef kurum (T) A.Ş.'ye olan ortaklığı nedeniyle (hamiline yazılı hisse senetlerine sahiptir) brüt 100.000,00 TL temettü geliri elde etmiştir. (T) A.Ş. temettü ödemesi üzerinden 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesine istinaden 15.000,00 TL tevkifat yapmıştır. (B) Corporation firması, Türkiye Cumhuriyeti ile Çin Halk Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasına göre en fazla %10 oranında tevkifat yapılabileceği, bu nedenle fazla tevkif edilen tutarın iadesini talep etmiştir. Örnek olayı anılan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasını da dikkate alarak değerlendiriniz.

(B) Corporation firmasının kanunî ve iş merkezinin her ikisi de Türkiye'de bulunmadığı için dar mükellef kurum olup, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilecektir. Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratları, dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan unsurlardandır. KVK 30'uncu maddesine göre; tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye'de bir iş yeri veya daimî temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.)

ve Gelir Vergisi Kanununun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr payları üzerinden bu Kanunun 15'inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulan kazançlar hariç olmak üzere %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir. Zira (T) A.Ş. de temettü ödemesi üzerinden %15 tevkifat yapmıştır.

Türkiye Cumhuriyeti ile Çin Halk Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasının 'Temettüler' başlıklı 10'uncu maddesinde; "Bir Akit Devletin mukimi olan bir şirket tarafından diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen temettülerin, bu diğer Devlette vergilendirilebileceği, bununla beraber, söz konusu temettülerin, ödemeyi yapan şirketin mukimi olduğu Akit Devletçe de bu Akit Devletin mevzuatına göre vergilendirilebileceği; ancak, **temettü elde eden kişitemettünün gerçek lehdarı ise, bu şekilde alınacak vergi gayrisafi temettü tutarının yüzde 10 unu aşamayacağı**, bu fıkranın hükümleri, ödenen temettüler dışında kalan şirket kazançlarının vergilenmesini etkilemeyeceği" düzenlenmiştir.

1 Seri No'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliğ'in<sup>30</sup>C- Türkiye'de Vergilendirilecek Temettüler Ve Fazla Ödenen Vergilerin İadesi" başlıklı bölümünde; düşük vergi oranı uygulamasından yararlanmanın şartları arasında "**Kurumun anonim şirket olması halinde, hisse senetlerinin nama yazılı olması**" da yer almaktadır. Yani 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 aşağıda yer alan 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.

Buna göre Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasında "**temettü elde eden kişinin, temettünün gerçek lehdarı olma**" koşulu yer almaktadır. Ayrıca 1 Seri No'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliğinde iç mevzuatta yer alan vergi oranları yerine Anlaşmada öngörülen oranların uygulanabilmesi için, "**temettü dağıtımında bulunan kurumun anonim şirket olması halinde, temettüye konu olan hisse senetlerinin nama yazılı olması**" gerekte olduğu koşulu yer almaktadır. Örnek olayda (B) Corporation firması, (T) A.Ş'nin hamiline yazılı hisse senetlerini elinde bulundurmakta olduğu verilmiş olduğundan, iç mevzuatta yer alan vergi oranları yerine Anlaşmada öngörülen oranların uygulanabilmesi mümkün değildir. Bu nedenle (B) Corporation firmasının iade talebinin yerine getirilmesi de mümkün değildir. Örnek olaydan da görüldüğü üzere, vergilendirme ile ilgili işlemleri yerine getirirken gerek idare gerekse mükellefler Türk Vergi Kanunları yanı sıra ilgili ülkelerle imzalanmış ve yürürlükte olan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasında yer alan hükümleri de dikkate almaları gerekmektedir.

### Örnek 2:

Tam mükellef kurum (X) A.Ş., ABD mukimi (ABD) Corporation unvanlı şirkete aktifinde kayıtlı uça-

<sup>30</sup> Bu açıklamalar, Türkiye'nin diğer devletlerle akdettiği ve Tebliğin ekinde yer alan ve halen yürürlükte bulunan anlaşmaların Hollanda Anlaşmasının bu tebliğde açıklanan hükümleri ile mahiyet itibarıyla aynı ve benzer hükümleri için de geçerli olacaktır.

ğı satmış ve aynı şirketten adi kiralama yolu ile kiralamıştır. Örnek olayı “Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti İle Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasını” da dikkate alarak değerlendirebiliriz.

(ABD) Corporation firmasının kanunî ve iş merkezinin her ikisi de Türkiye’de bulunmadığı için dar mükellef kurum olup, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilecektir. Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen kazançlar, dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazancıdır. Kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye’de elde edilmesi ve Türkiye’de daimî temsilci bulundurulması konularında, Gelir Vergisi Kanunu’nun ilgili hükümleri uygulanacaktır. Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen kazançlar, dar mükellef kurumların gayrimenkul sermaye iradı niteliğindeki kazançlarıdır. Bu tür kazançların elde edilmiş sayılması için taşınmaz malların Türkiye’de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi<sup>31</sup> gerekmektedir.

KVK’nın 30’uncu maddesinde, dar mükellefiyete tâbi kurumların gayrimenkul sermaye iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiştir. Bu hüküm ve açıklamalara göre, adi kiralama yoluyla (ABD) Corporation şirketinden kiralanana uçak nedeniyle yapılacak kira ödemelerinin gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilmesi ve bu ödemeler üzerinden %20 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, “Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması”nın “Gemicilik ve Hava Taşımacılığı”nı düzenleyen 8’inci maddesinin 1 ve 2’nci fıkralarında; “1. Bir Akit Devlet teşebbüsünün uluslararası trafikte gemi veya uçak işletmeciliğinden elde ettiği kazanç, sadece bu Devlette vergilendirilebilecektir.

2. Bu maddenin amaçları bakımından, gemi veya uçakların uluslararası trafikte işletilmesinden elde edilen kazançlar, gemi veya uçakların kiralanmasından elde edilen kazançları da, sözkonusu kiralama kazançlarının, 1 inci fıkrada belirtilen diğer kazançların yanısıra arızı olarak elde edilmiş olması şartıyla kapsar.”

hükümlerine yer verilmiş, aynı Anlaşmanın “Gayrimaddi Hak Bedelleri”ne ilişkin 12’nci maddesinin 2 ve 3’üncü fıkralarında ise;

“2. Bununla beraber, sözkonusu 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, 3 üncü fıkranın (a) bendinde tanımlanan gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 10’unu ve 3 üncü fıkranın (b) bendinde tanımlanan gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 5’ini aşmayacaktır.

3. Bu maddede kullanılan “gayrimaddi hak bedelleri” terimi:

a) ...

b) Sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı karşılığında ödenen her türlü ödemeyi kapsar.”

hükümleri bulunmaktadır.

<sup>31</sup> Türkiye’de değerlendirme, ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, (ABD) Corporation firmasının uçak kiralaması nedeniyle elde ettiği kazancın, uluslararası trafikte uçak işletmeciliğinden elde ettiği kazançların yanı sıra arızı olarak (bir kaç sefer karşılığında) elde edilmiş olması durumunda, söz konusu kazancı vergilendirme hakkı yalnızca mukimi olduğu Amerika Birleşik Devletlerine ait olacaktır. Ancak, uçak kiralama faaliyetinin arızı kiralamanın ötesinde süreklilik kazanması halinde veya kira geliri elde eden ABD mukimi firmanın esas faaliyetinin uluslararası hava taşımacılık faaliyeti olmaması durumunda, söz konusu faaliyet dolayısıyla elde edilecek kazancın gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirilerek, Anlaşmanın 12'nci maddesinin 2'nci fıkrasının (b) bendi kapsamında Türkiye'de %5 oranında vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.

Uluslararası trafikte işletilen uçakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar ise Anlaşmanın "Değer Artış Kazançları"na ilişkin 13'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası uyarınca yalnızca elden çıkarmanın mukim olduğu Devlette vergilendirileceğinden, ABD mukimi firmaya satılan uçak dolayısıyla elde edilen değer artış kazancının da Türkiye'de iç mevzuat hükümleri dikkate alınarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

### Örnek 3:

Tam mükellef kurum (X) A.Ş. ile Romanya'da yerleşik (Y) firması arasında Üretim Platformu ve Deniz Boru Hattı işi ile ilgili olarak sözleşme yapılmıştır. Söz konusu sözleşme platformun yerleştirilmesi, bu işle ilgili her türlü mühendislik, satın alım, imalat, taşıma, inşaat faaliyetlerine ilişkin hizmetlerin verilmesi ve boru hattının yapımı işlerini kapsamaktadır. Sözleşme kapsamında platform Romanya'da imal edilerek Türkiye'ye ithal edilecek ve bu platform yerleştirilerek boru hattı yapım işleri gerçekleştirilecektir. Anılan sözleşme kapsamında yapılacak olan işlemlerin vergilendirilmesini Türkiye-Romanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasını da dikkate alarak değerlendiriniz.

Türkiye Cumhuriyeti ile Romanya Sosyalist Cumhuriyeti Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması 1.1.1989 tarihinden itibaren uygulanmaktadır. Söz konusu Anlaşmanın "İşyeri"ne ilişkin 5'inci maddesinin 2'nci fıkrasının (g) bendi;

*"g) i) Altı ayı aşan bir süre devam eden inşaat şantiyesi, yapım, montaj ve kurma projesi,*

*ii) Bir teşebbüs tarafından, bu amaçla işe alınan hizmetli veya diğer personel kullanılarak ifa edilen ve herhangi bir 12 aylık dönemde ülke içinde (aynı veya bağlı proje için) altı aylık süre veya süreleri geçen, danışma hizmetleri de dahil hizmetler.*

*Akit Devletler kendi iç mevzuatlarına göre, gayrisafi hasıllardan tevkifat suretiyle vergi almakta veya vergilendirmeyi net gelir üzerinden yürütmekte serbesttirler."*

*hükümünü taşımaktadır.*

Buna göre, Türkiye'de yapılması taahhüt edilen yapım, montaj veya kurma faaliyetlerinin altı ayı aşan bir süre devam etmesi halinde söz konusu faaliyetlerden dolayı elde edilen kazancın, Türkiye'deki işyerine atfedilebilecek miktarla sınırlı olmak üzere iç mevzuatımız hükümleri çerçevesinde Türkiye'de vergilendirilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte diğer devlette yapılacak faaliyetlerin işyerinin yanı sıra daimi temsilci vasıtasıyla elde edilmesi de önem arz etmektedir. Zira Anlaşmaya taraf diğer devlette daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen ticari kazançlar, 'Ticari Kazançlar'a ilişkin (madde 7) madde hükümleri uyarınca, diğer devlette, daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarla sınırlı olmak üzere, bu devletin iç mevzuatının öngördüğü usul ve esaslar uyarınca vergiye tabi tutulmaktadır.

Bu çerçevede, sözleşme kapsamında Türkiye’de icra edilecek inşaat, yapım, montaj veya kurma faaliyetlerinin altı aylık süreyi aşmaksızın devam etmesi halinde, söz konusu sözleşme dolayısıyla Romanya firması tarafından elde edilecek kazanç üzerinde Türkiye’nin vergi alma hakkı bulunmamaktadır. Türkiye’de icra edilen faaliyetlerin Anlaşma’da hüküm altına alınmış bulunan altı aylık süreden daha uzun bir süre devam etmesi durumunda Romanya firması için Türkiye’de bir işyerine sahip olduğu kabul edilecek ve bu işyerine atfedilecek miktarla sınırlı olmak Türkiye’nin bu geliri vergilendirme hakkı doğacaktır.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, bu tür işlemlerde yabancı ülke mukimi firmanın Türkiye’de işyerine sahip olup olmadığı (“iş yeri”nin tanımı) ve faaliyetin 6 aydan (183 gün) fazla olup olmaması önem arz etmektedir.

#### Örnek 4:

Tam mükellef kurum (X) A.Ş., TCDD Genel Müdürlüğüne ait yolcu vagonlarının bakım ve onarımını yapmaktadır. Söz konusu vagonlarda kullanılan arızalı 2 adet şanzıman, tamiratının yapılması için üretici firma olan Almanya mukimi (A) firmasının Almanya’daki tesislerine gönderilmiş ve tamir edildikten sonra ithal edilmiştir. Tam mükellef kurum (X) A.Ş. bu tamir işlemi nedeniyle Almanya mukimi (A) firmasına 500.000 TL ödeme yapmıştır. Örnek olayı Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşmasını da dikkate alarak değerlendiriniz.

Bilindiği üzere Kurumlar Vergisi Kanununun 3’üncü maddesinin ikinci fıkrasında; Kanunun 1’inci maddesinde sayılan kurumlardan, kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanların, dar mükellefiyet esasında sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış, üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar bentler halinde sayılmıştır.

Aynı Kanunun 30’uncu maddesinde, dar mükellefiyete tabi kurumların maddede sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı belirtilmiş olup, 12.01.2009 tarihli ve 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile serbest meslek kazançlarından yapılacak tevki-fat oranı petrol arama faaliyeti dolayısıyla sağlanacak serbest meslek kazançlarından %5, diğer serbest meslek kazançlarından %20 olarak belirlenmiştir.

Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması, 01.01.2011 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 01.08.2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Almanya’dan ithal edilen şanzımanların tamir edilmesi karşılığında alınan hizmet, Türkiye-Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının “Ticari Kazançlar”ı düzenleyen 7’nci ve “İşyeri”ni düzenleyen 5’inci maddeleri kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.<sup>32</sup>

Buna göre, Almanya mukimi şirket tarafından elde edilen geliri vergilendirme hakkı Almanya’ya ait olup, bu gelirin Türkiye’de vergilendirilebilmesi için, Almanya mukimi şirketin ticari faaliyetini Türkiye’de Anlaşmanın 5’inci maddesinin 3.b fıkrası uyarınca sahip olduğu bir işyeri vasıtasıyla ger-

<sup>32</sup> Bu tür kazançlar gerçek kişiler tarafından elde edildiğinde, konunun 7’nci madde kapsamında değil, Anlaşmanın “Serbest Meslek Faaliyetleri”ni düzenleyen 14 üncü maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

çekleştirmesi gerekmektedir. Bununla birlikte diğer devlette yapılacak faaliyetlerin işyerinin yanı sıra daimi temsilci vasıtasıyla elde edilmesi de önem arz etmektedir. Çünkü Anlaşmaya taraf diğer devlette bulunan 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.<sup>33</sup>

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, Almanya'da mukim firmanın tamir işleminde elde ettiği geliri Türkiye'nin vergileme hakkı bulunmamaktadır. Bu nedenle söz konusu hizmet bedeli üzerinden tevkifat yapılamayacaktır. Zira Almanya mukimi firmanın Türkiye'de işyeri bulunmamaktadır. Söz konusu firma bu geliri Türkiye'de sahip olduğu bir işyeri vasıtasıyla elde etmesi durumunda bu ödeme üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30'uncu maddesi gereği tevkifat yapılması gerekecektir. Bu takdirde ödenen net tutar brüte iblağ edilmek suretiyle tevkifat yapılması gerektiği de tabiidir.

Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için söz konusu Almanya firmasının Almanya'da tam mükellef olduğunun ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğinin Almanya yetkili makamlarından alınacak bir belge ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile noterce veya Almanya'daki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen Türkçe tercümesinin vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ise, ilgili Anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümleri uygulanacaktır.

#### Örnek 5:

Tam mükellef kurum (X) A.Ş., havalimanı işletmeciliği faaliyeti ile iştigal etmektedir. (X) A.Ş., kullandığı bilgisayar sistemlerinde kullanılan yazılımları Propworks ve Ease isimli iki ayrı bilgisayar yazılımı ile modernize etmiştir. (X) A.Ş. bu yazılımları Amerika Birleşik Devletlerinde mukim ITT firmasından satın almış olup, ayrıca ITT firması ile sürekli destek ve lisans sözleşmesi imzalamıştır. Sözleşme gereği adı geçen yazılımlara müdahale etme hakkı sadece ITT firmasında bulunmaktadır. (X) A.Ş. adı geçen firmadan sürekli olarak bilgi işlem yazılım uygulamalarına dair danışmanlık hizmeti almakta olup, bu hizmet nedeniyle ITT firmasına net 1.000.000 TL ödeme yapmış olup kurumlar vergisi tevkifatı yapmamıştır. Örnek olayı Türkiye ile Amerika Birleşik Devletleri arasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasını da dikkate alarak değerlendiriniz.

Bilindiği üzere kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar yani dar mükellef kurumlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceklerdir. Dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratların Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimi temsilci bulundurulması konularında, Gelir Vergisi Kanunu hükümleri uygulanacaktır.

Gelir Vergisi Kanununun 7'nci maddesine göre dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi durumunda, kazanç

<sup>33</sup> 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 tutulacaktır.

ve iradın Türkiye’de elde edildiği kabul edilerek, değerlendirmeden maksadın, ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılması olarak hüküm altına alınmıştır. Aynı kanunun 65’inci maddesinde her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançların serbest meslek kazancı olduğu belirtilerek, serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin, işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması olarak tanımlanmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 30’uncu maddesine göre; dar mükellefiyete tabi kurumların maddede yazılı kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslarda dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Bu kapsamda serbest meslek kazancı ödemeleri üzerinden de tevkifat yapılması gerekmektedir.

Yine Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesinin 11. fıkrasında ise yapılacak vergi kesintisinde kazanç ve iratların gayrisafi tutarları üzerinden dikkate alınacağı ve kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde vergi kesintisi, fiilen ödenen tutar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanacağı hükmü yer almaktadır.

Türkiye ile Amerika Birleşik Devletleri arasında imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının 14’üncü maddesinde serbest meslek faaliyetlerine ilişkin düzenleme yer almaktadır. Bu düzenlemenin 2’nci fıkrasında “*Akit Devletlerden birinin bir teşebbüsünün serbest meslek faaliyetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde ettiği gelir, yalnız bu Devlette vergilendirilebilecektir. Bununla beraber, eğer bu hizmet veya faaliyetler diğer Devlette icra edilirse ve eğer:*

- a) *Teşebbüs bu diğer Devlette hizmet ve faaliyetlerin icra edildiği bir işyerine sahip olursa; veya*
- b) *Hizmet veya faaliyetlerin icra edildiği süre veya süreler, herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde, 183 günü aşarsa söz konusu gelir, bu diğer Akit Devlette de vergilendirilebilir. Böyle bir durumda olayına göre, ya yalnızca söz konusu işyerine atfedilebilen gelir ya da yalnızca bu diğer Devlette icra edilen hizmet veya faaliyetlere atfedilebilen gelir, bu diğer Devlette vergilendirilebilir. Her iki durumda da Türkiye Cumhuriyeti, söz konusu gelir üzerinden tevkifat suretiyle vergi alabilir. Bununla beraber, söz konusu gelirin lehdarı, böyle bir vergiye tabi tutulduktan sonra söz konusu gelir dolayısıyla, sanki gelir bu diğer Devlette bulunan bir işyerine atfedilebilmiş gibi, Anlaşmanın 7 nci maddesi hükümlerine göre, net esasında vergilendirilmeyi tercih edebilir.”* hükmü yer almaktadır.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde; Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan Amerika Birleşik Devletlerinde mukim ITT firması dar mükellefiyete tabi bir kurumdur. Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellefiyete tabi kurumun ifa ettiği danışmanlık hizmeti, yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda GVK’nın 65’inci maddesi gereği serbest meslek faaliyetidir.

Türkiye ile Amerika Birleşik Devletleri arasında imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının 14’üncü maddesinin 2’nci fıkrasında akit devletlerden birinde mukim bir firmanın diğer devlette serbest meslek faaliyeti dolayısıyla gelir elde etmesi durumunda vergilendirme yetkisinin bu devlete ait olduğunu belirtilmektedir. Ancak yine aynı fıkrada söz konusu serbest meslek kazancını elde eden firmanın diğer Devlette hizmet ve faaliyetlerin icra edildiği bir işyerine sahip olması veya hizmet veya faaliyetlerin icra edildiği süre veya sürelerin, herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde, 183 günü aş-



ması durumunda söz konusu gelirin, bu diğer Akit Devlette de vergilendirilebileceği belirtilmektedir. Ayrıca her iki durumda da Türkiye Cumhuriyeti, söz konusu gelir üzerinden tevkifat suretiyle vergi alabilir denilmektedir.

(X) A.Ş.'nin aldığı hizmet, hesap dönemi içerisinde bir kereye mahsus olan ya da belli bir zaman aralığında verilecek bir hizmet olmayıp gereksinimler doğrultusunda ortaya çıkmakta ve süreklilik arz etmektedir. Nitekim danışmanlık hizmetini veren ITT firmasıyla yapılan sözleşme ve telif haklarının ilgili firmaya ait olması sonucu firma tarafından programlara hiçbir müdahalede bulunulamaması hesap dönemi içerisinde bu hizmetin sürekliliğini gerekli kılmaktadır. Sonuç olarak süreklilik arz eden bir serbest meslek faaliyetinin icrası söz konusu olduğundan Amerika Birleşik Devletleriyle imzalanan Çifte vergilendirmeyi Önleme anlaşmasında belirtilen 12 aylık kesintisiz bir süre içerisinde 183 gün bu faaliyet veya hizmetin icra edilmesi şartı gerçekleşmektedir. Buna göre mükellef kurum tarafından yapılan ödemeler karşılığı ITT firmasının elde edilen ve serbest meslek kazancı niteliğindeki bu kazanç üzerinde Türkiye'nin vergilendirme yetkisi var olup, mükellef kurumun yaptığı ödemeler üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Ödenen net tutarın brüte iblağ edilmesi ve bu tutar üzerinden tevkifat yapılması gerekmektedir. Vergi kesintisi oranının %20 olduğunu varsayarsak brüt tutar 1.250.000 TL olarak tespit edilecektir. Buna göre, 250.000 TL kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Örnek olayda belirtildiği üzere mükellef söz konusu tevkifatı yapmamıştır. Bu nedenle bu tutarın mükellef kurum adına tarh edilmesi gerekmektedir.

## 5- SONUÇ

Çifte vergilendirme, 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. Bu şekilde iki defa vergi almak vergi adaletini ve eşitliğini bozmakta ve modern vergilendirme ilkelerine de ters düşmektedir. Ülkeler bu istenilmeyen durumu ortadan kaldırmak amacıyla aralarında vergi anlaşmaları yapmaktadırlar. 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. Çalışmamızda çifte vergilendirme kavramı açıklanmış, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları hakkında bilgi verilmiş, anlaşmalarda uygulanan yöntemlere göre (mahsup veya istisna) bu anlaşmaların kurumlar vergisi üzerindeki etkisi örnekler verilerek suretiyle değerlendirilmiştir.

## KAYNAKÇA

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu.
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.
- 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.
- 1,2 ve 3 No.lu ÇVÖA Sirküleri.
- 1 ve 2 Seri No'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği.
- BALCI, A. B. (2003a), "Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları-I", Vergi Dünyası.

- ÇAĞAN, N. Vergilendirme Yetkisi. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.1982.
- KARA, Ç. (1995), "Uluslararası Çifte Vergilendirme Ve Türkiye'nin Akdettiği Anlaşmalar", Maliye Dergisi.
- Misu, Nicoleta Barbuta ve Tudor, Florin. The International DoubleTaxation – causesandavoidance, ActauniversitatisDanubius. Economica, 2009.
- OECD, Model DoubleTaxationConvention on IncomeandCapital, Title Of TheConvention. 1977.
- ÖNCEL M., KUMRULU A., ÇAĞAN N. Vergi Hukuku, Ankara, 1997, Ankara Üniversitesi.
- ÖZ, E., ÇAVDAR, F. "Çifte Vergilemenin Önlenmesine Yönelik OECD ve Türkiye Uygulamaları", Vergi Dünyası Dergisi, Temmuz 2012.
- ÖZ, E., SEMİH, N. "Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Türkiye'de Kontrol Edilen Yabancı Kurum Uygulaması", Türmob Sirküler Raporu, Ankara.
- PEHLİVAN, O., ÖZ, E. Uluslararası Vergilendirme. Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- KARSAN, M. E.Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınmada Uluslararası İşbirliği, İstanbul, 1994.
- www.gib.gov.tr.