



KURUMLAR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI UYGULAMALARI

Erhan ÜSTÜN^(*)

1 - GİRİŞ

Çifte vergilendirme, vergiye tabi bir ekonomik eylem veya servet unsurunun birden fazla (hem gelirin elde edildiği, hem de geliri elde edenin mukim -yerleşik- olduğu) ülkede vergi konusu olmasıdır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 117. maddesine göre mükerrer vergi, aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Küreselleşme kavramı için çeşitli tanımlar yapılmış olsa da kavram en geniş haliyle; ülkeler arasındaki ekonomik, siyasi, sosyal ilişkilerin yaygınlaşması ve gelişmesi ideolojik ayırımlara dayalı kutuplaşmaların çözülmesi, farklı toplumsal kültürlerin, inanç ve beklentilerin daha iyi tanınması, ülkeler arasındaki ilişkilerin yoğunlaşması gibi farklı görünen ancak birbirleriyle bağlantılı olguları içeren bütünleşme olarak tanımlanabilir¹. Ekonomik anlamda küreselleşme ulusların ekonomilerinin bütünleşmesini, işletmelerin ve piyasaların entegrasyonunu içermektedir. Ülkeler arasında büyük ve her geçen gün artan bir ticaret akışı ile sermaye yatırımlarının gerçekleştiği açık bir uluslararası ekonomi, küreselleşmenin bir başka ifadesidir. Küreselleşme sürecinde, korumacılık ortadan kalkmakta, yabancı sermaye akışına serbestlik sağlanmakta, ülkelerin dış ticaret kanalları yoluyla birbirlerinden etkileşimi kolaylaşmakta ve rekabetin yüksek olduğu bir ortamla karşılaşmaktadır. Bu süreçte korumacılığın ortadan kalkması ile birlikte devletin ekonomideki rolünün ve desteklerinin azaldığı, özelleştirmenin daha ciddi olarak gündeme geldiği bir piyasa yapısı söz konusudur. Bu açıdan bakıldığında küreselleşme sürecinin ülke ekonomilerine ve bu ekonomilerin aktörleri olan firmalara etkileri kaçınılmazdır.

^(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

¹ TC. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, "Dünyada Küreselleşme ve Bölgesel Bütünleşmeler Alt Komisyon Raporu", Yayın No:2375-ÖİK:440, Ocak 1995, s.1

Unutmamak gerekir ki doğrudan yabancı sermaye yatırımı sadece döviz kaynağı sağlamakla kalmayan aynı zamanda kendisini ithal eden ülkeye ileri teknoloji bilgisi ile modern üretim yöntemleri ve işletme uygulamalarını da beraberinde getiren çok yönlü ve etkili bir araçtır.

Öte yandan ülkelerarası sınırların ve gümrük duvarlarının yok olması ile sermayenin önündeki engellerin ortadan kalkması önemli miktarlardaki fonların imalat maliyetlerinin en ucuz olduğu ülkelere yönelmesine neden olmuştur. Firmalar için coğrafi pazar bütün dünya pazarı haline gelmiştir. Küreselleşme ile birlikte hareketlenen yatırımların yönünü belirleyici faktörler ise önemli ölçüde maliyetler ve o ülkelerdeki yabancı sermayeye tanınan avantajlardır². Özellikle günümüzde sermayenin küreselleşmesi hızlanınca çok uluslu faaliyet gösteren organizasyonların sayısı artmıştır. Başka bir ifade ile bir ürün ancak birden fazla ülkede çeşitli aşamalardan geçirilip belli kısımları tamamlanarak satışa konu hale gelebilmektedir. Bu durum uluslararası rekabetin de etkisiyle, yabancı yatırımcıyı ve doğrudan sermaye yatırımı kendi sınırları içine çekmek isteyen ülkelerin vergisel avantajlar sunmalarının yanı sıra ‘siyasi risk sigortası’, ‘vergi güvenlik müesseseleri’ ve ‘uluslararası tahkim’ gibi bir takım iktisadi güvenlik müesseselerinin de hayata geçirilmesini zorunlu kılmıştır. Ülkemiz ekonomisinin özellikle 2001 krizi sonrası küresel ekonomiye hızlı uyum sağlaması, dünya çapında ekonomik dezenformasyonun artması gibi nedenlerle Türk mali sisteminde global standartların ve usullerin geçerli olacağı bir takım değişimler yaşanması/yaşanacak olması kaçınılmaz olmuştur. Bu değişimlerden bazılarını örnek vermek gerekirse; 2002 yılında faaliyete başlayan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu) ile yakın bir zaman önce onaylanarak yasalaşan yeni Türk Ticaret Kanunu ve kısa bir vadede hayata geçirilmesi planlanan vergi reformu kapsamında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun köklü bir değişim geçirerek güncellenip, uygulanacak olmasından bahsedilebilir.

Daha önce de belirtildiği üzere küresel sermayeyi çekmek isteyen ülkelerin iktisadi ve vergisel sistemlerinin güvenilir, şeffaf ve ideal hukuk düzenlemeleri üzerine inşa edilmesi gerekmektedir. Bu durum çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları (ÇVÖA)’nın yaygınlaşmasına neden olmaktadır. Söz konusu uygulama ile ülkeler hem kendi vatandaşlarının mali sorumluluklarını yerine getirmesi hususunda haklarını düzenleyebilmekte ve koruyabilmekte hem de kendilerini uluslararası yatırım için bir cazibe merkezi haline getirebilmektedirler.

Vergiye tabi bir ekonomik eylem veya servet unsurunun üzerinden mükerrer vergilendirmeyi önlemek isteyen ülkeler karşılıklı vergi anlaşmaları yapmaktadırlar. Bu kapsamda Türkiye’nin bugüne kadar imzaladığı ve halen yürürlükte olan anlaşmaların tam metnine Gelir İdaresi Başkanlığının internet sayfasından ulaşılabilir.

Bu çalışmada yer alan açıklamalar uluslararası vergi anlaşmalarını konuları itibarıyla genel olarak değerlendirerek yapılmış olup, ayrıntılar için her ülke anlaşmasının münhasır olarak dikkate alınarak incelenmesi gerektiği unutulmamalıdır. Zira söz konusu anlaşmalar ülkeler arasındaki ilişkinin subjektif kriterlerine ve politik ilişkilerine bağlı olarak değişiklik gösterebilmektedir. Ayrıca konu başlıkları altında yer alan tespitlerin, teknik tanım ve ifadeler ile uygulamaların yine her anlaşma için farklılık arz

² Doğu Akdeniz Üniversitesi, “21.Yüzyılda KOBİ’ler: Sorunlar, Fırsatlar ve Çözüm Önerileri” Sempozyumu Ocak 2002, ARAS Güler, MÜSLÜMOV Alövsat “Küreselleşme Sürecinde Türkiye Ekonomisinde KOBİ’lerin Yeri: Finansman, Ekonomik Sorunları ve Çözüm Önerileri”, Bildiri, s.3

edebileceği unutulmamalıdır. Bu bağlamda çalışmanın amacı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan hükümler nazarında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının genel olarak incelenmesidir.

2- ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI HAKKINDA GENEL BİLGİLER

2.1- Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Yürürlüğe Girme Süreci ve Yürürlükte Olan Anlaşmalar

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, vergiye tabi bir ekonomik eylem veya servet unsurunun birden fazla ülkede hem gelirin elde edildiği ülkede hem de geliri elde edenin yerleşik olduğu ülkede ayrı ayrı vergilendirilmesini önlemek ve böylelikle aynı matrah üzerinden aynı dönem içinde ve aynı nitelikte mükerrer vergi alınmasını önlemeyi amaçlamaktadır. Zira bu sayede uluslararası yatırımcılar bakımından vergilendirme konusu belli prensiplere bağlanarak yerli ve yabancı mükellefler arasında oluşabilecek haksız ayırım engellenmiş olup, vergi adaleti ve eşitliği sağlanarak, modern vergileme ilkelerinin gereklilikleri yerine getirilmiş olur.

Ülkemizin bu amaçla diğer ülkelerle imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, onaylanmaları için gerekli anayasal prosedürün tamamlanmasını müteakip yürürlüğe girmektedir. Şöyle ki; imza aşaması tamamlanan anlaşmalar, gerekçesi ile birlikte onaylanması uygun bulunmak üzere Türkiye Büyük Millet Meclisi (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 dayanarak çıkartılan karar ile Bakanlar Kurulunca anlaşma onaylanmaktadır. Onaya ilişkin Bakanlar Kurulu Kararı ekinde anlaşma olmak üzere resmi gazetede 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.

Türkiye ile Malta arasında 14 Temmuz 2011 tarihinde İstanbul'da imzalanan anlaşma ile birlikte sonuçlandırılan anlaşmaların sayısı 82'ye ulaşmıştır. Ancak yukarıda bahsedilen aşamalardan geçerek yürürlüğe girmiş olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması 74'tür. Söz konusu anlaşmaları ve bunlara ilişkin detay bilgileri gösteren tablo aşağıda yer almaktadır.

No.	Taraf Devlet	Anlaşmanın İmza Edildiği Tarih	Yayımlandığı Resmi Gazete		Yürürlük Tarihi	Vergiler Açısından Uygulanmaya Başlandığı Tarih	Dipnot
			Tarih	No			
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	
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	
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	16.04.1985	09.07.1986 - 19159		30.12.1989	01.01.1990	(2)
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	
28)	Mısır	25.12.1993	30.12.1996 - 22863		31.12.1996	01.01.1997	
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	(5)

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)	Bevaz 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	
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)	Cek 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)	Banglades	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	
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	
65)	Sırbistan-Karadağ	12.10.2005	08.08.2007 - 26607	10.08.2007	01.01.2008	
66)	Etivopva	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	(6)
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	

DİPNOTLAR

(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, 01.01.2011 tarihinden sonraki vergilendirme dönemleri için uygulanmayacaktır.
(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)	Anlaşma hükümleri müteahhitlik yönünden 17.08.1995; diğer hükümler yönünden ise 1.1.1998 tarihinden itibaren uygulanacaktır.
(6)	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 devletlerin hava taşımacılık faaliyetleri dolayısıyla alınan vergileri kapsamaktadır.

Öte yandan 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 itibarıyla 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.

2.2- Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Kavramlar

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının metinlerinde genellikle; kapsanan kişiler, kavranan vergiler, genel tanımlar, ikamet, işyeri, gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelir, ticarî kazançlar, deniz ve hava taşımacılığı, bağımlı teşebbüsler, temettüleri, faiz, gayrimaddî hak bedelleri, sermaye değer artış kazançları, serbest meslek faaliyetleri, bağımlı faaliyetler, yöneticilere yapılan ödemeler, sanatçı ve sporcular, emekli maaşları, kamu hizmeti, öğrenciler ve profesörler, diğer gelirler, ayırım yapılmaması, karşılıklı anlaşma usulü, bilgi değişimi, diplomat kimliğindeki memurlar ve konsolosluk memurları, yürürlüğe girme ve yürürlükten kalkma konuları ile alakalı maddeler yer almaktadır³.

³ GÜÇLÜ Yücel, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye", TC. Dışişleri Bakanlığı Yayınları, Uluslararası Ekonomik Sorunlar Dergisi, Sayı:11, 2003 Internet:<http://www.mfa.gov.tr/cifte-vergilendirmeyi-onleme-anlasmalari-ve-turkiye.tr.mfa>, Erişim:26 Kasım 2011

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının uygulanması sırasında bazı terimlerin ne anlama geldiğinin belirlenmesinde ortaya çıkabilecek tereddütleri gidermek amacıyla, anlaşmalarda sıklıkla kullanılan ve önem arz eden terimlerin tanımları söz konusu anlaşmalarda müstakil bir maddede açıklanabildiği gibi, kendileriyle ilgili hükümlerin yer aldığı maddelerde de yer alabilmektedir. Bunlar genel olarak; Türkiye, anlaşmaya taraf diğer devlet, bir akit devlet teşebbüsü, diğer akit devlet teşebbüsü, vergi, kişi, şirket, vatandaş, uluslararası trafik, kanuni merkez, işyeri, gayrimenkul varlık, temettü, faiz, gayrimaddi hak gibi kavramlardır.

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 olmaktadır. Genel olarak söz konusu kavramlar aşağıdaki şekilde tanımlanabilir:

TERİM	TANIM
Devlet	Anlaşmanın metnine göre Türkiye veya diğer taraf ülkeyi ifade eder.
Devletler	Türkiye ve diğer taraf ülkeyi ifade eder.
Türkiye	Kara suları ve üzerinde bulunan hava sahası dahil olmak üzere, Türkiye'nin sahip olduğu egemenlik alanını, bunun yanı sıra uluslararası hukuka uygun olarak doğal kaynakların aranması, işletilmesi ve korunması amacıyla yargı yetkisi veya egemenlik haklarına sahip olduğu deniz alanlarını ifade eder.
Vergi	Anlaşmaların 2. maddesinde 'Kavranan Vergiler' başlığı ile yer alan her türlü vergiyi ifade eder.
Kişi	Bir gerçek kişiyi, bir şirketi, bir vakfı (trust) ve kişilerin oluşturduğu diğer herhangi bir kuruluşu ifade eder.
Şirket	Herhangi bir kurum veya vergileme yönünden kurum olarak muamele gören herhangi bir kuruluşu ifade eder.
Uluslararası Trafik	Yalnızca diğer akit devletin sınırları içinde gerçekleştirilen gemi, uçak veya kara yolu nakil vasıtası işletmeciliği hariç olmak üzere, bir akit devlet teşebbüsü tarafından gemi, uçak veya kara yolu nakil vasıtası işletilerek yapılan her türlü taşımacılığı ifade eder.
Vatandaş	Akit devletlerin ilgili mevzuatları gereğince vatandaşlığa sahip olan herhangi bir gerçek kişiyi ve yürürlükte olan mevzuat gereği statü kazanan herhangi bir hükmi şahsı, ortaklığı ve derneği ifade eder.

Bazı anlaşmalarda Devlet/Devletler terimleri yerine, Akit Devlet/Akit Devletler terimleri de kullanılmaktadır. Öte yandan görüldüğü üzere, vatandaş 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 vatandaş tanımları kapsamında değerlendirilecektir.

3- ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARININ SİSTEMATİĞİ

Uluslararası vergi anlaşmaları söz konusu olduğunda, OECD ve Birleşmiş Milletler tarafından oluşturulmuş iki uluslararası ana model bulunmakta olup, bu iki standart tip anlaşma modelinin yetki pay-

laşım politikası temelinde ayrılmaktadır. OECD Modeli ikametgâh devletinin vergilendirme yetkisine ağırlık verir. Buna karşılık, Birleşmiş Milletler modeli bu ağırlığı dengeleme gayreti içindedir; kaynak devletinin vergilendirme yetkisine ağırlık veren düzenlemeler içerir. Türkiye iki modelin oluşumuna katkı vermiş ve vermekte olan ülkelerden biridir.

Türkiye, vergi anlaşmalarına esas olarak OECD Modelini temel alan, fakat bu modele verdiği çekincelerden ötürü Birleşmiş Milletler Modelinin bazı gelir türlerinde kaynak ülkesinin vergilendirme yetkisini esas alan hükümlerini de anlaşmalarına yerleştirme gayreti içinde olan bir ülkedir. OECD Modelindeki çekincelerin birçoğu, ülkemizin o gelir türü bakımından Birleşmiş Milletler Modeline itibar etme tercihinde olduğunu ortaya koyar mahiyettedir.

Tarihsel süreçte OECD Modelindeki gelişmeler ve yapılan değişiklikler, bazı gelir kalemlerinin ticari kazanç olarak mütalaa edilmesi yönünde olmuştur. Fakat ticari kazançlarda kaynak ülkenin vergilendirme yetkisini kullanabilmesi ülke içinde bir işyerinin varlığına bağlıdır. İşyeri varlığına ilişkin kriterler ise yüksektir. O nedenle de ülkemiz, modeldeki değişikliklere mutlaka çekince koymuş, vergi anlaşmalarında eski metinlerin yer almasını sağlamaya çalışmıştır⁴.

Yukarıda yapılan açıklamalar ışığında özetle günümüzde uluslararası vergi anlaşmaları hazırlanırken iki alternatifli bir tercihin söz konusu olabildiği söylenebilir. Bunlar, “OECD Modeli” ile “Birleşmiş Milletler (UN) Modeli”dir. Türkiye, OECD üyesi bir ülke olarak OECD modelini kabul etmiştir. Ancak söz konusu modelde ülkemizce uygun bulunmayan noktalarda anlaşmalar Birleşmiş Milletler modeli esas alınarak hazırlanmaktadır. Bu durum ülkemiz şartlarına daha uygun kendine özgü bir modeli ortaya çıkarmıştır.

3.1- Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri

Çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla düzenlenen anlaşmalarda başlıca iki yöntem yer almaktadır. Bunlar “İstisna Yöntemi (Exemption Method)” ile “Kredi Yöntemi (Credit Method)” yöntemidir. Ancak kredi yönteminin uygulama şekli, karşı devlette ödenen verginin mahsubunu öngörmek olduğu için bu yöntem “Mahsup Yöntemi” olarak da anılabilmektedir. Yöntemler arasındaki temel fark konunun istisna yönteminde vergi matrahı, kredi (mahsup) yönteminde ise verginin kendisi olmasıdır.

3.1.1- İstisna Yöntemi (Exemption Method)

İstisna yöntemi, özellikle yabancı yatırımcılar için vergi eşitliğini sağlamaya yönelik bir düzenlemedir. Bu yöntemde vergilendirme yetkisi çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması ile taraf ülkelerden birine verilmekte ve diğer taraf ülke elde edilen söz konusu geliri vergiden istisna etmektedir. Başka bir ifade ile bulundukları ülkenin dışında başka bir ülkede yatırım yapan girişimcilerin elde ettikleri gelir, ikamet ettikleri devlet tarafından istisnaya tabi tutulmaktadır. Ancak bu istisna, bütün gelir unsurları için geçerli değildir. Böylece gelirleri sadece yatırımın yapıldığı ülkede vergilendirilmiş olacaktır. Bu uygulama tüm gelirleri kapsamamakta, yabancı işletmelerin sınai ve ticari kazançlarına, dış ülkelerden

⁴YALTI Billur, “Türk Vergi Anlaşması Uygulamasına İlişkin Gözlemler”, Tebliğ Metni, İsviçre-Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması’nın Temel Esasları Sempozyumu, 8 Nisan 2011, s.3

elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarına ve yerli şirketlerin dış ülkelere elde ettikleri temettülere veya ücretlere uygulanmaktadır⁵.

Bu usul ile mükerrerlik kesin olarak önlenmektedir ancak çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının iç vergi kanunlarında yer alan istisna hükümleri ile birlikte işletilmesi sonucu ek vergi avantajları da sağlanabilir. Örneğin, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının vergileme yetkisi verdiği ülkenin iç vergi hukuku, söz konusu geliri istisna ediyor veya düşük oranda vergiliyorsa, elde edilen gelirin üzerindeki toplam vergi yükünün azaltılması gibi bir sonuca ulaşılabilir⁶.

3.1.2- Kredi (Mahsup) Yöntemi (Credit Method)

Her iki taraf ülkenin de vergilendirdiği bir gelir için yurt dışında ödenen vergilerin, geliri elde eden kişinin mukim olduğu (ev sahibi) ülkedeki üzerine salınan vergiden düşülmesi yöntemidir. Bu yöntem istisna yöntemine göre daha fazla tercih edilmektedir. Çünkü devletler bu yöntem sayesinde varlıkların vergi oranı düşük ülkelere gidişini kontrol altında tutabilmekte ve vergilendirme yetkisini olabildiğince kapsamlı tutabilmektedirler. Bu yöntemde, yatırımcının mukim olduğu ülke kendi iç vergi kanunlarında yer alan limitler içerisinde hesapladığı vergiden daha önce yabancı ülkede ödenmiş olan vergiyi sanki kendisi almış gibi mahsubuna imkân tanımaktadır.

Söz konusu yöntemlere ilişkin düzenlemeler, OECD model çerçevesinde olan anlaşmaların 22. maddesinde yer almaktadır. Türkiye'nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında, ülkeler ve vergi türleri bakımından farklılık görülmekle birlikte, genellikle kredi (mahsup) yönteminin tercih edildiği görülmektedir.

3.2- Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamına Giren Tüzel Kişilerin ve Mukim Olunan Devletin Tespit Edilmesi

Bir anlaşmanın kapsamına, anlaşmaya taraf olan devletlerden birinde veya her ikisinde mukim olanlar girmektedir. Dolayısıyla her iki devlet ile de mukimlik ilişkisi olmayanlar söz konusu anlaşmadan yararlanamamaktadırlar. Mukimlik konusu anlaşmalarda ayrı bir maddede ele alınmakta olup, konuya ilişkin detaylı açıklamalar bu maddede düzenlenmektedir. Bu sebeple, bir tüzel kişi taraf iki ülkenin de mukimi ise vergilendirme hakkının hangi ülkeye ait olduğu anlaşmanın ilgili maddelerince tespit edilir. Bu bağlamda her anlaşmada farklı durumların söz konusu olabildiği unutulmamalıdır.

Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3. maddesine göre; kanunî merkez, vergiye tâbi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezi, iş merkezi ise iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezi ifade eder. Ayrıca; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler ile iş ortaklıklarından kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, dar mükellefiyet esasında sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler.

⁵ BERKAY Ferhan, ARMAĞAN Ramazan, "Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi", Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi, Sayı:5, 2011, s.92

⁶ ÜSTÜN Ayhan, "Türkiye'nin Taraf Olduğu Uluslararası Vergi Anlaşmalarında Son Durum", KPMG Gündem, Sayı:8, 2011, s.24

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının kapsamı dahilinde olan mukim kişi terimi şöyle tanımlanmaktadır; *“İlgili devletin herhangi bir politik alt bölümü veya mahalli idaresi de dahil olmak üzere, o devletin mevzuatı gereğince ikametgah, ev, kuruluş yeri, yönetim yeri, kanuni merkez, iş merkezi veya benzer yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle vergi mükellefiyeti altına giren kişidir. Ancak bu terim, yalnızca o devletteki kaynaklardan elde edilen gelir nedeniyle, o devlette vergiye tabi tutulan herhangi bir kişiyi kapsamaz.”*

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının 1. maddesi anlaşmaların uygulanacağı kişiler bakımından kapsamı tespit etmektedir. Vergi anlaşmalarının kapsamı belirlenirken esas alınan kriter ikamet hususudur. Bir kişinin çifte vergiyi önleme anlaşması hükümlerinden yararlanabilmesi için aranılan şart, kişinin taraf ülkelerden birinin mukimi olmasıdır. Anlaşma kapsamına giren kişilerin hangi devletin mukimi olduğu konusu anlaşmaların 4. maddesinde yer almaktadır. Anlaşmaların pek çok maddesinde vergileme yetkisi mukim olunan devlete bırakılmış olduğundan, mukim olunan devletin belirlenmesi büyük 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. Bu nedenle, anlaşma hükümlerinden yararlanmak isteyenler taraf ülkede yerleşik olduklarını ispat etmek zorundadırlar. Bunun için yerleşik oldukları ülkede yetkili kılınan makamlara yazılı olarak başvurup “mukimlik belgesi” almaları ve ilgili vergi dairesine sunmaları gerekmektedir. Türkiye’de bu makam Gelir İdaresi Başkanlığıdır.

Anlaşmalarda tüzel (veya gerçek) 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 tüzel (veya gerçek) kişi yukarıda belirtilen kriterler nedeniyle bazen her iki devlette birden mukim kabul edilebildiklerinden, çifte mukimlik sorunu ortaya çıkabilmektedir.

Çifte mukimlik sorununun 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, kurumlaşan yer, etkin yönetim merkezinin bulunduğu yer gibi kriterlerden birini esas almak suretiyle çözümlenmektedir. Bununla beraber, bu tüzel kişi akit devletlerin birinde etkin yönetim merkezi gibi bir yere diğerinde kuruluş yerine sahip olduğunda, tüzel kişinin bu anlaşmanın amaçları bakımından hangi akit devletin mukimi olduğu hususunu, akit devletlerin yetkili makamları karşılıklı anlaşmayla belirleyeceklerdir.

3.2.1- Karşılıklı Anlaşma Usulü

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında yer alan düzenlemeler çerçevesinde mukim olunan devletin tespit edilme imkânı kalmamışsa taraf iki ülkenin yetkili makamlarının karşılıklı anlaşma usulü ile kişinin nerede mukim olduğu konusunda anlaşmaya varacaklarını önceki bölümde belirtmiştik.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının ilgili maddelerinde düzenlenen karşılıklı anlaşma usulü;

- Anlaşmaya taraf devletlerin birinde mukim olanların, taraf devletlerden herhangi birinde veya ikisinde kendilerine yönelik yapılan işlemlerin, bu anlaşma hükümlerine uygun olmadığı veya olmayacağı sonucuna varmaları durumunda oluşan sorunların çözümü,

- Anlaşmanın yorumundan veya uygulanmasından kaynaklanan sorunların çözümü,
- Anlaşmanın kapsamadığı durumlarda ortaya çıkan çifte vergilendirme sorununun çözümü olmak üzere esas olarak üç alanda yer alan sorunların çözülmesine yönelik düzenlemeler içermektedir.

Bu kapsamda, anlaşmalarda eksik tanımlanmış veya tam anlaşılamayan bir tanım konusunda taraf devletlerin yetkili makamlarınca karşılıklı anlaşma usulü süreci başlatılabilecektir. Yine bu kapsamda, örneğin iç mevzuat hükümlerinde yer alan örtülü sermayeye ilişkin düzenlemeler çerçevesinde daha önce faiz olarak işlem görmüş bir vergilendirme olayının bu defa gerçekte temettü olarak kabul edilerek buna göre vergilendirilmesi gerektiği durumda yetkili makamlar konuyu karşılıklı olarak istişare edebilmektedirler. Yetkili makamların karşılıklı anlaşmaya varabilmek için yapacakları girişimlerde diplomatik yazışma kuralları takip edilmemekte; yetkili makamlar birbirleriyle doğrudan temas kurmaktadır.

Anlaşma hükümlerine aykırı vergilendirildiği gerekçesiyle mükellef talebinin iletildiği devletin yetkili makamı, bu sorunu kendisinin çözmemesi durumunda, konu diğer Devletin yetkili makamına götürülmekte ve diğer devletin yetkili makamları ile karşılıklı anlaşmaya varmak için duruma göre yazılı veya sözlü görüşmeler yapılmaktadır.

Karşılıklı anlaşma usulünü başlatacak olan mükellefin anlaşmaya taraf olan devletlerden birinde mukim olması gerekmektedir. Ancak, uyrukluğundan dolayı ayrımcı muameleye maruz kalan kişiler, taleplerini mukim olduğu devletin yetkili makamına değil, vatandaşı oldukları devletin yetkili makamlarına iletebilirler. Bu haktan yararlanmak isteyen kişinin her iki akit devletten birinde mukim olması gibi bir şart yoktur. Dolayısıyla, her iki akit devletin de mukimi olmayan vatandaşların karşılıklı anlaşma usulünün başlatılmasını talep etme hakları bulunmaktadır. Ayrıca, mükellef anlaşmaya aykırı vergilendirmeye yol açan veya açabilecek idari eylem veya işlemlerden sonra ikametgahını diğer akit devlete aktarmışsa, karşılıklı anlaşma usulü sürecinin başlatılması için eylemin veya işlemin yapıldığı tarihte mukimi olduğu devlete başvurmalıdır.

Karşılıklı anlaşma usulü çerçevesinde yapılan görüşmeler sonunda, anlaşmaya taraf devletlerin yetkili makamlarınca, vergilendirme konusu olayda anlaşmaya aykırı bir durumun söz konusu olduğu yönünde bir mutabakat sağlanırsa, bu sonuç ilgili mükellefe mukim olduğu devletin yetkili makamlarınca iletilmekte ve varılan bu mutabakatın sonuçları mükellefçe de kabul edilmesi halinde uygulanmaktadır. Ancak, varılan bu mutabakatın uygulanması sırasında iç mevzuat hükümlerinde yer alan düzeltme zaman aşımı sürelerinin dikkate alınıp alınmayacağı konusu önem kazanmakta olup, bu konuda uygulama ülkeler bazında değişiklik gösterebilmektedir. Görüldüğü üzere, karşılıklı anlaşma usulü sonucunda yetkili makamların varmış olduğu mutabakat mükellefleri bağlayıcı nitelikte değildir. Mükellef dilerse yetkili makamların üzerinde mutabık kaldıkları sonucu kabul eder, dilerse mukimi olduğu akit devletin iç mevzuatında yer alan çözüm yollarına zaman sınırlamalarını da dikkate alarak başvurabilir.

Öte yandan karşılıklı anlaşma usulü ile yetkili makamlardan beklenen, mükellef talebinin değerlendirilmesi, talebin yerinde bulunduğu durumlarda süreci başlatmaları ve sonuca yönelik çaba içinde olmalarıdır. Anlaşmaya taraf devletlerin yetkili makamlarınca başlatılmış olan sürecin mutlaka bir sonuca ulaştırılması gibi bir zorunluluk bulunmamaktadır.

Anlaşmaya taraf devletlerin birinde mukim olup, Türkiye'deki faaliyetleri nedeniyle vergiye tabi tutulan mükelleflerin, vergilendirmeye ilgili sonuçtan memnun kalmamaları durumunda, bu sorunu

ulusal mahkemelere götürme hakları bulunmaktadır. Türkiye yönünden, vergilendirme olayına ilişkin, mahkemenin vereceği nihai karar, hem ilgili mükellef hem de ilgili kamu idaresi için bağlayıcı ve uygulanması zorunlu bir karar niteliği taşımaktadır. Bu aşamadan sonra, Anlaşmaya taraf bir devlette mukim olan bir mükellefin Türkiye'deki nihai yargı kararından memnun kalmayarak bu defa sorunun çözümünü kendi yetkili makamlarından karşılıklı anlaşma usulüne ilişkin madde hükümlerini talep etmelerinin bir anlamı kalmayacaktır. Çünkü ortada nihai bir mahkeme kararının olduğu durumda, bu karar aleyhine Türkiye yönünden Karşılıklı Anlaşma Usulünün başlatılması ve mahkeme kararı aleyhinde bir karara varılması söz konusu olamayacak; bu yönde diğer devletin yetkili makamının bir başvurusu olsa dahi bu talep yetkili makamlarca reddolunacaktır.

3.2.2- İşyeri Kavramı

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 156. maddesine göre işyeri; ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir.

İşyeri tanımının ticari kazancın tespitinde esas alınan bir husus olması nedeniyle büyük bir önemi söz konusu olmaktadır. Anlaşmaların amaçları bakımından "işyeri" terimi ilgili maddede genelde şöyle düzenlenmektedir; *"bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer anlamına gelir"* ve ayrıca işyeri terimi özellikle şunları kapsamına alır:

- Yönetim yeri,
- Şube,
- Büro,
- Fabrika,
- Atölye ve
- Maden ocağı, petrol veya doğal gaz kuyusu, taş ocağı veya doğal kaynakların çıkarıldığı diğer herhangi bir yer.

Bir akit devlette, bu devlette bulunan deniz yatağı ve toprak altı ile bunların doğal kaynaklarının aranması veya işletilmesi ile bağlantılı kıyı ötesi (offshore) faaliyetlerinde bulunan bir kişinin, bu akit devlette bir işyeri vasıtasıyla faaliyette bulunduğu kabul edilecektir.

İşyeri terimi aynı zamanda, 6 ayı aşan bir süre devam eden bir inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi ya da bunlarla bağlantılı gözetim faaliyetlerini kapsar. Ayrıca "işyeri" teriminin aşağıdaki hususları kapsamadığı kabul edilebilecektir:

- Teşebbüs tesislerinin, teşebbüse ait malların veya ticari eşyanın yalnızca depolanması, teşhiri veya teslimi amacıyla kullanılması,
- Teşebbüse ait mal veya ticari eşya stoklarının, yalnızca depolama, teşhir veya teslim amacıyla elde tutulması,
- Teşebbüse ait mal veya ticari eşya stoklarının, yalnızca bir başka teşebbüse işlettilmesi amacıyla elde tutulması,
- İşe ilişkin sabit bir yerin, yalnızca teşebbüse mal veya ticari eşya satın alma veya bilgi toplama amacıyla elde tutulması,

- İşe ilişkin sabit bir yerin, teşebbüs için yalnızca hazırlayıcı veya yardımcı nitelik taşıyan diğer herhangi bir işin yürütülmesi amacıyla elde tutulması.

- İşe ilişkin sabit bir yerin, yalnızca (a) ila (e) bentlerinde bahsedilen faaliyetlerin birkaçını bir arada icra etmek için elde tutulması; ancak söz konusu faaliyetlerin bir arada yürütülmesi sonucunda işe ilişkin sabit yerde oluşan bütün bu faaliyetlerin hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olması şarttır.

- Bir akit devlet teşebbüsü, diğer 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. Ancak bu hüküm, anlaşmada yer alan iş yeri terimi ve kapsamı ile bağlı kalmaksızın (bağımsız nitelikteki bir acente dışında) bir kişi, 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 devlette bir işyerine sahip kabul edilecektir:

- Eğer bu kişi, o devlette teşebbüs adına mukavele akdetme yetkisine sahip olur ve bu yetkisini mutaden kullanırsa, söz konusu kişinin faaliyetleri işyeri teriminin kapsamadığı ve işe ilişkin sabit bir yerden yapılması durumunda, o fıkra hükümleri uyarınca bu yeri işyeri haline getirmeyen nitelikteki faaliyetlerle sınırlı olmadıkça veya

- Eğer bu 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 bulundursa.

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 oluşturmayacaktır.

3.3- Bilgi Değişimi

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının bir diğer amacı da vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmayı önlemek olduğundan, anlaşmaların ilgili maddeleri çerçevesinde yetkili makamlar ihtiyaç duydukları bilgileri diğer devletin yetkili makamlarından sağlayabilmektedirler. Bu kapsamda, anlaşmaya taraf olan devletler:

- 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.

Anlaşmaların hükümlerine göre, mükellefler hakkında alınan bilgiler gizli tutulmakta ve sadece anlaşmaların konusuna giren vergilerin uygulanmasıyla görevli kişi veya makamlara verilebilmektedir.

3.4- Ayrım Yapılmaması

Anlaşmaların ilgili maddesinde yer alan düzenlemeye göre; bir akit devletin vatandaşları, diğer akit devlette, bu diğer devletin vatandaşlarının aynı koşullarda, özellikle mukimlik yönünden, karşı karşıya

kaldıkları veya kalabilecekleri vergilemeden ve buna bağlı mükellefiyetlerden değişik veya daha ağır bir vergilemeye ve buna bağlı mükellefiyetlere tabi tutulmayacaklardır. Bu hüküm aynı zamanda, anlaşmanın kapsadığı kişilere ilişkin hükümleri ile bağlı kalınmaksızın, akit devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olmayan kişilere de uygulanacaktır.

Bir akit devlet teşebbüsünün diğer akit devlette sahip olduğu bir işyeri, diğer devlette, bu diğer devletin aynı faaliyetleri yürüten teşebbüslerine göre daha az lehe bir vergileme ile karşı karşıya kalmayacaktır.

Bir akit devlet teşebbüsünce diğer akit devletin bir mukimine ödenen faiz, gayrimaddi hak bedeli ve diğer ödemeler, söz konusu teşebbüsün vergilendirilebilir kazancının belirlenmesinde, bu ödemeler ilk bahsedilen devletin bir mukimine yapılmış gibi aynı koşullarda indirilebilecektir.

Bir akit devletin, diğer 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 diğer benzeri teşebbüslerinin tabi oldukları veya olabilecekleri vergilemeden ve buna bağlı mükellefiyetlerden değişik veya daha ağır bir vergilemeye ve buna bağlı mükellefiyetlere tabi tutulmayacaklardır.

Söz konusu konuyu düzenleyen anlaşma maddesinde yer alan hiç bir husus, akit devletlerden herhangi birinin kendi mukimlerine şahsi ve ailevi durumları dolayısıyla uyguladığı şahsi indirimleri, vergi ve matrah indirimlerini, diğer akit devletin mukimlerine de uygulamak zorunda olduğu yönünde anlaşılmayacaktır.

Genel olarak hükümler yukarıdaki olmakla birlikte her anlaşmanın ilgili düzenlemelerini ayrı olarak dikkate almakta fayda vardır.

4- ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI KAPSAMINA GİREN VERGİLER

Anlaşmaların vergilere ilişkin kapsamı, ilgili maddede kavranan vergiler başlığı altında ayrı ayrı açıklanmaktadır. Buna göre anlaşmalar genellikle gelir üzerinden alınan vergileri kapsamaktadır. Gelir üzerinden alınan vergiler ifadesinden ise şu anlaşılmalıdır; menkul ve gayrimenkul varlıkların devrinde doğan kazançlara uygulanan vergiler ile ücretin toplam tutarı üzerinden müteşebbisçe ödenen vergiler ve bunun yansırı sermaye değer artışlarına uygulanan vergiler dâhil olmak üzere toplam gelir veya gelir unsurları üzerinden alınan tüm vergilerdir. Görüldüğü üzere, bu ifadede 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 anlaşmaların ilgili maddelerinde yapılmaktadır. Bazı gelir unsurları, faaliyetin türüne veya elde edenin kim olduğuna göre farklı maddelerde düzenlenmiş olabilir.

Ülkemiz açısından uygulama konusu olan vergiler ise gelir ve kurumlar vergisidir. Katma değer vergisi, damga vergisi, veraset ve intikal vergisi gibi vergiler anlaşma kapsamında değildir. Anlaşmaların kapsamına gelir üzerinden alınan vergiler girdiğinden, 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 ola-

bilecektir. Başka bir ifade ile söz konusu anlaşmalar, hangisinde ne şekilde alındığına bakılmaksızın, devletlerden birinin namına veya onun politik alt bölümleriyle mahalli idarelerinin namına sadece gelir üzerinden alınan vergilere uygulanmaktadır. Ancak, Türkiye'nin Norveç, Avusturya gibi bazı devletlerle yaptığı anlaşmalarda gelir üzerinden alınan vergiler yanında servet üzerinden alınan vergiler de anlaşma kapsamına alınmıştır.

Vergilerin, bir devletin kendisi namına veya varsa politik alt bölümleri ile mahalli idareleri namına alınmasının bir önemi yoktur. Türkiye yönünden düşünüldüğünde ise politik alt bölüm bulunmadığından bunlar tarafından gelir üzerinden vergi alınması da söz konusu değildir. Türkiye'de mahalli idareler vergi koyma yetkisine sahip olmadığından ve bu suretle alınan bir vergi bulunmadığından yine Türkiye açısından bir anlam ifade etmemektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1. maddesi uyarınca; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler ve iş ortaklıklarının kazançları kurumlar vergisi kanununa tabidir. Bununla beraber kurum kazancı ise yine aynı maddeye göre kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur. Gelirin unsurları ise 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 2. maddesine göre aşağıdaki gibidir.

“Gelire giren kazanç ve iratlar şunlardır:

1. Ticarî kazançlar,
2. Ziraî kazançlar,
3. Ücretler,
4. Serbest meslek kazançları,
5. Gayrimenkul sermaye iratları,
6. Menkul sermaye iratları,
7. Diğer kazanç ve iratlar.”

Öte yandan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma hükümleri ile düzenlenen gelir unsurları ise genel olarak aşağıdaki gibi gruplanabilir:

1. Gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirler,
2. Ticari kazançlar,
3. Uluslararası taşımacılık,
4. Bağımlı teşebbüsler,
5. Temettüleri,
6. Faiz,
7. Gayrimaddi hak bedelleri
8. Sermaye değer artış kazançları,
9. Serbest meslek faaliyetleri,
10. Bağımlı faaliyetler (ücretler),
11. Yöneticilere (yönetim kurulu üyelerine) yapılan ödemeler,
12. Sanatçı ve sporcu gelirleri,
13. Emekli maaşları ve düzenli ödemeler,
14. Kamu hizmeti,
15. Öğrenciler,

16. Öğretmenler ve öğretim görevlileri,

17. Diğer gelirler.

Yukarıda belirtilen gelir unsurları anlaşmalarda ayrı ayrı ele alınmakta ve vergileme yetkisi duruma göre mukim olunan (ikamet edilen/yerleşik) 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 vergiye, mukim olunan devlette anlaşmanın çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin madde hükümleri çerçevesinde duruma göre (bu çalışmanın 2.1. bölümünde ayrıntılı olarak açıklanan) mahsup veya istisna yöntemlerinden belirlenmiş olanı uygulanır.

5- GELİR TÜRLERİ İTİBARIYLA ÇİFTE VERGİLENDİRMİYİ ÖNLEME ANLAŞMALARININ UYGULANMA ESASLARI

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında gelir türleri itibarıyla vergilendirme usulünün 193 sayılı GVK'nın ve 5520 sayılı KVK'nın hükümleri de dikkate alınarak incelenmesi gerektiği açıktır.

5.1- Gayrimenkul Varlıklardan Elde Edilen Gelirler

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 70. maddesine göre gayrimenkul sermaye iradının tanımı şöyledir:

“Aşağıda yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradidir:

1. *Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir), maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı;*

2. *Voli mahalleri ve dalyanlar;*

3. *Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı demirbaş eşyası ve döşemeleri;*

4. *Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar;*

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

6. *Telif hakları (bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır);*

7. *Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları;*

8. *Motorlu nakli ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri.*

Yukarıda yazılı mallar ve haklar ticarî veya zirai bir işletmeye dahil bulunduğu takdirde bunların iratları ticarî veya zirai kazancın tespitine müteallik hükümlere göre hesaplanır.

Tüccarlara ait olsa dahi, işletmeye dâhil bulunmayan gayrimenkullerle haklar hakkında bu bölümdeki hükümler uygulanır.

Vakfın gelirinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisseler ile zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirleri bu kanunun uygulanmasında gayrimenkul sermaye iradı addolunur.”

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına taraf olan diğer devlette bulunan gayrimenkullerin kiraya verilmesinden elde edilen gelirler anlaşmaların gayrimenkullerden elde edilen gelirler başlıklı maddesi ile düzenlenmektedirler. Buna göre söz konusu gelir, gayrimenkul varlığın bulunduğu devlette ve bu devletin iç mevzuatı uyarınca vergiye tabi tutulmaktadır. Vergilendirme gayrimenkul varlığın doğrudan kullanımından, kiralanmasından veya diğer herhangi bir şekilde kullanımından elde edilen gelirlere uygulanacaktır. Yine anlaşmaların ilgili maddelerince gayrimenkul varlık tanımı söz konusu varlığın bulunduğu ülkenin vergi hukukuna göre tanımlanacaktır. Ancak bu tanım; gemi, vapur ve uçaklar hariç olmak üzere, 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 kapsayacaktır.

Örnek: Almanya’da veya Belçika’da yerleşik bir mükellefin 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 varsa mukim oldukları Almanya’da veya Belçika’da toplam kazançları üzerinden ödeyecekleri vergiden istisna edilmek suretiyle dikkate alınacak ve böylece mükellefin mükerrer vergiye tabi tutulması önlenmiş olacaktır.

5.2- Ticari Kazançlar

Gelir Vergisi Kanununun 37. maddesince ticari kazanç; her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlardır.

İlgili konu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının ilgili maddesinde şöyle düzenlenmiştir; 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 kazancı, yalnızca bu işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere bu diğer devlette vergilendirilebilir.

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. Ancak bu hüküm saklı kalmak üzere, bir akit devlet teşebbüsü diğer akit devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunduğu anda, her iki akit devlette de bu işyerine atfedilecek kazanç, bu işyeri aynı veya benzer koşullar altında, aynı veya benzer faaliyetlerde bulunan 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. Sözü geçen

ifadede yer alan hiçbir hüküm bir akit devlette bir işyerine atfedilebilen kazancın, teşebbüs toplam kazancının muhtelif birimlere paylaştırılması esasına göre belirlenmesi mutad olduğu takdirde, bu akit devletin vergilendirilebilir kazancı mutaden uyguladığı böyle bir paylaşırma yöntemi ile belirlenmesine engel olmayacaktır. Bununla beraber, uygulanacak paylaşırma yöntemi öyle olacaktır ki, sonuç bu maddede belirlenen prensiplere uygun olacaktır.

Bir işyerine, bu işyeri tarafından teşebbüs adına yalnızca mal veya ticari eşya satın alınması dolayısıyla hiçbir kazanç atfedilmeyecektir.

Kazanç, bu anlaşmanın diğer maddelerinde ayrı olarak düzenlenen gelir veya kazanç unsurlarını da kapsamına aldığıında, o maddelerin hükümleri bu madde hükümlerinden etkilenmeyecektir.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında özellikle ticari kazançlar konusu ile ilgili birçok hususta farklı düzenlemeler söz konusu olmaktadır. Dolayısıyla bu konuda ilgili anlaşma hükümleri dikkate alınmalıdır.

5.3- Uluslararası Taşımacılık

193 sayılı GVK'nın 45. maddesinde düzenlenen ulaştırma işlerinde matrah hükümlerine göre, dar mükellefiyete tabi olanların Türkiye ile yabancı memleketler arasında yaptıkları ulaştırma işlerinde elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisine tabi yabancı ulaştırma kurumlarının kazançlarının tayinine ait esaslara göre tespit olunur. Buna göre 5520 sayılı KVK'nın 23.maddesi şu şekildedir:

“(1)Yabancı ulaştırma kurumlarının vergiye matrah olacak kurum kazancı, hasılatı ortalama emsal oranlarının uygulanması suretiyle hesaplanır.

(2)Ortalama emsal oranları, Türkiye’de daimî veya arızî olarak çalışan bütün kurumlar için;

a) Kara taşımacılığında % 12,

b) Deniz taşımacılığında % 15,

c) Hava taşımacılığında % 5, olarak uygulanır.

(3)Ticarî ve arızî ticarî kazançları dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilen yabancı ulaştırma kurumlarının, Türkiye’de elde edilmiş sayılan hasılatı aşağıdaki unsurlardan oluşur:

a)Türkiye sınırları içinde gerçekleşen kara taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlar.

b)Türkiye’deki yükleme limanlarından yabancı ülkelerdeki varış limanlarına veya diğer bir kurumun gemisine aktarma yapılacak yabancı limana kadar gerçekleşen deniz ve hava taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlar.

c)Türkiye dışındaki taşımacılık faaliyeti için diğer kurumlar hesabına Türkiye’de sattıkları yolcu ve bagaj biletleri ile Türkiye’de yaptıkları navlun sözleşmeleri dolayısıyla kendilerine verilen komisyonlar ve ücretler.”

Bu bağlamda uluslararası taşımacılık kazançları anlaşmaların ilgili maddelerinde düzenlenmiş olup, kapsama genel olarak deniz, hava ve kara taşımacılık kazançları girmektedir. Buna göre, bir akit devlet teşebbüsünün uluslararası trafikte gemi, uçak veya kara yolu nakil vasıtası işletmeciliğinden elde ettiği kazançlar, yalnızca bu devlette vergilendirilecektir. Söz konusu hüküm aynı zamanda, bir

ortaklığa, bir ortak teşebbüse veya uluslararası işletilen bir acenteye iştirak dolayısıyla elde edilen kazançlara da uygulanacaktır.

Uluslararası trafik terimi ise yalnızca diğer akit devletin sınırları içinde gerçekleştirilen gemi, uçak veya kara yolu nakil vasıtası işletmeciliği hariç olmak üzere, bir akit devlet teşebbüsü tarafından gemi, uçak veya kara yolu nakil vasıtası işletilerek yapılan her türlü taşımacılığı ifade eder.

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 tanınmıştır.

Faaliyet Türü	Vergileme Yetkisi
Hava Taşımacılığı	(Genel olarak) mukim devlete tanınmıştır.
Kara Taşımacılığı	(Genel olarak) mukim devlete tanınmıştır.
Deniz Taşımacılığı	Bazı anlaşmalarda mukim devlete tanınmış ancak bazı anlaşmalarda ise gelirin doğduğu (kaynak) devlete %50 indirimli vergi alma hakkı tanınmıştır.

Uluslararası taşımacılık faaliyetlerinin vergilendirilmesinde işletilen taşıma araçlarının hangi ülke mukiminin mülkiyetinde olduğunun bir önemi yoktur. Bu hususta söz konusu araçların işletmecisinin hangi ülke mukimi olduğuna bakılacaktır.

Yapılan açıklamalar genel nitelikte olduğundan söz konusu düzenlemeler için her anlaşmanın ayrı olarak dikkate alınması gerekmektedir.

5.4-Bağımlı Teşebbüsler

Uluslararası vergi anlaşmalarının ilgili maddesine;

- Bir akit devlet teşebbüsü doğrudan veya dolaylı olarak diğer akit devlet teşebbüsünün yönetim, kontrol veya sermayesine katıldığında veya,
- 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 şartlar altında, teşebbüslerden birisinde olması gereken, fakat bu koşullar nedeniyle kendini göstermeyen kazanç, o teşebbüsün kazancına eklenir ve buna göre vergilendirilebilir.

Bir akit devletin kendi teşebbüsünün kazancına dâhil edip vergilendirdiği kazancın diğer akit devlette vergilendirilen diğer devlet teşebbüsünün kazancını içermesi ve aynı zamanda, ilk bahsedilen devletin kavradığı bu kazancın, iki bağımsız teşebbüs arasında olması gereken koşullar göz önüne alındığında, ilk bahsedilen devlet teşebbüsünde kendini göstermesi gereken kazanç olması durumunda, diğer akit devlet düzeltmenin yerinde olduğu kanaatine varırsa, söz konusu kazanç üzerinden aldığı verginin miktarında gerekli düzeltmeleri yapacaktır. Bu düzeltme yapılırken, bu anlaşmanın diğer hükümleri göz önünde tutulacak ve gerektiğinde akit devletlerin yetkili makamları birbirlerine

danışacaklardır. Yapılan açıklamalar genel nitelikte olduğundan söz konusu düzenlemeler için her anlaşmanın ayrı olarak dikkate alınması gerekmektedir.

5.5- Temettüler

193 sayılı GVK'nın 75. maddesine göre; sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkül sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradidir.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının ilgili maddesinde temettülere ilişkin hükümler şöyle yer almıştır; 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 dağıtımı yapan şirketin mukim olduğu devletin mevzuatına göre, vergileme yönünden hisse senetlerinden elde edilen gelirle aynı muameleyi gören diğer şirket haklarından elde edilen gelirleri ifade eder. Ayrıca Türkiye bakımından, yatırım fonu ve yatırım ortaklığından elde edilen gelirleri de kapsar.

Vergilemenin hangi devlet tarafından yapılacağı ise yeni aynı maddenin ilgili fıkrasında genel olarak şöyle belirtilmiştir: *“Bir akit devletin mukimi olan bir şirket tarafından diğer akit devletin bir mukimine ödenen temettüler, bu diğer devlette vergilendirilebilir.”* Ancak yine aynı maddenin diğer bir fıkrasında ise söz konusu temettülerin, temettüyü ödeyen şirketin mukim olduğu akit (kaynak) devlette ve bu devletin mevzuatına göre de vergilendirilebileceği; ancak, temettü elde eden, temettünün gerçek lehdarı ise bu şekilde alınacak verginin belirlenecek oranları aşamayacağı belirtilmiştir. Söz konusu oranlar her ülke anlaşmasına göre değişiklik göstermektedir. İlgili düzenlemeler temettü dağıtan şirketin kazancının vergilendirilmesine ilişkin değil sadece temettü geliri elde edenin vergilenmesine ilişkindir.

Diğer taraftan, bir akit devlet mukimi olan temettünün gerçek lehdarı, temettüyü ödeyen şirketin mukim olduğu diğer akit devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticarî faaliyette bulunursa veya bu diğer devlette yer alan sabit bir yer vasıtasıyla serbest meslek faaliyeti icra ederse ve söz konusu temettü elde ediliş olayı ile bu işyeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa anlaşmanın hangi devlette vergilemenin yapılacağına ve belirlenen oranlara ilişkin hükümler uygulanmayacaktır. Bu durumda, olayına göre ticari kazanç veya serbest meslek faaliyeti hükümleri uygulanacaktır. Bu husus 193 sayılı GVK'nın 75. maddesinde detaylı olarak sıralanmış olan iratları sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı bulunduğu takdirde, ticari kazancın tespitinde nazara alınması gerekliliği ile paralel bir uygulamadır.

Bir akit devlet mukimi olan bir şirket, diğer akit devletten kazanç veya gelir elde ettiğinde, bu diğer devlet, şirket tarafından ödenen temettüler üzerinden herhangi bir vergi alamaz. Bunun istisnasını, söz konusu temettülerin bu diğer devletin bir mukimine ödenmesi veya ödenen temettüler ile bu diğer devlette bulunan bir işyeri veya sabit yer arasında önemli bir bağ bulunması oluşturur. Aynı şekilde bu diğer devlet, bu şirketin dağıtılmayan kazançları üzerinden de dağıtılmayan kazanç vergisi alamaz. Dağıtılan temettülerin veya dağıtılmamış kazancın tamamen veya kısmen bu diğer devlette elde edilen gelir veya kazançtan oluşması, durumu değiştirmez.

5.6-Faiz

Bir önceki bölümde 193 sayılı GVK'nın 75. maddesinin sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkül sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradidir şeklinde düzenlendiğini belirtmiştik.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının faiz gelirlerine ilişkin hükümlerin yer aldığı maddeye göre faiz terimi, ipotek garantisine bağlı olsun olmasın ve borçlunun kazancına katılma hakkını tanısin tanimasın, her nevi alacaktan doğan gelirleri ve özellikle kamu borçlanma senetlerinden, tahvillerden veya bonolarından elde edilen gelirler ile söz konusu senetlere, tahvillere veya bonolara ilişkin prim ve ikramiyeleri ifade eder. Buna göre ilgili tanım devlet tahvilleri ile hazine bonoları dâhil gelirin elde edildiği devletin vergi mevzuatınca ikrazat geliri sayılan diğer bütün gelirleri kapsamakta ancak Türkiye açısından yatırım fonlarından elde edilen gelirleri kapsamamaktadır.

Vergileme açısından ise genel olarak bir akit devlette doğan ve diğer akit devletin bir mukimine ödenen faiz, bu diğer devlette vergilendirilebilir. Ancak anlaşmalarda gelirin elde edildiği devletin de faizler üzerinden sınırlı oranda vergi alabileceği ifade edilmiştir. Hangi surette alınmış olursa olsun bu faizler üzerinden gelirin elde edildiği devlet tarafından alınabilecek vergi belli bir oranla sınırlandırılmıştır. Bu oran anlaşmalara göre değişiklik arz ettiğinden ilgili ülke ile akdedilen anlaşmaya bakılması yerinde olacaktır.

Bir devletin kendisi, bir politik alt bölümü, bir mahallî idaresi veya bu devletin bir mukimi tarafından ödenen faizin, o akit 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 devlette elde edildiği kabul olunacaktır.

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 durumlarda ödeyici ve lehdar arasında kararlaştırılacak miktarı aştığında, bu madde hükümleri yalnızca en son bahsedilen miktara uygulanacaktır. Bu durumda ilave ödeme, anlaşmanın diğer hükümleri de dikkate alınarak, her bir akit devletin mevzuatına göre vergilendirilecektir. Başka bir ifade ile özel ilişki içinde bulunanlarca gerçekleştirilen borç-alacak işlemlerinde ödenmesi gereken faizin, böyle bir özel ilişkinin bulunmadığı durumlarda gerçekleştirilen faiz ödemesini aşması halinde, anlaşma hükümlerinin yalnızca normal faiz miktarına uygulanacağı, aşan kısım içinse iç vergi mevzuatı hükümlerinin uygulanacağı belirtilmektedir. Bu husus Türk vergi sisteminde yer alan 'transfer fiyatlandırması' düzenlemesi ile bütünlük oluşturmaktadır.

Bir akit devlet mukimi olan faizin gerçek lehdarı, faizin elde edildiği diğer akit devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticarî 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 anlaşmanın hangi devlette vergilemenin yapılacağına ve belirlenen oranlara ilişkin hükümler uygulanmayacaktır. Bu durumda, olayına göre ticari kazanç veya serbest meslek faaliyeti hükümleri uygulanacaktır. Bu husus 193 sayılı GVK'nın 75. maddesinde detaylı olarak sıralanmış olan iratları sağlayan sermaye sahibinin bu gelirleri ticari faaliyetine bağlı bulunduğu takdirde, ticari kazancın tespitinde nazara alınması gerekliliği ile paralel bir uygulamadır.

Öte yandan, hükümetler veya Merkez Bankaları tarafından ödenen faizler, karşılıklı olarak iki akit devlet tarafından da istisna edilmiştir.

5.7- Gayrimaddi Hak Bedelleri

Anlaşmaların ilgili maddesine göre; bir akit devlette doğan ve diğer akit devletin bir mukimine ödenen gayrimaddi hak bedelleri, bu diğer devlette vergilendirilebilir. 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 anlaşmada belirlenen oranını aşamayacaktır.

Gayrimaddi hak bedelleri terimi, sinema filmleri ile radyo ve televizyon kayıtları dâhil olmak üzere, edebi, sanatsal veya bilimsel her nevi telif hakkının, her nevi patentin, alametifarikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında veya sınaî, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi için veya sınaî, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanımı ya da kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeyi ifade eder. Gayrimaddi hak bedelleri terimi aynı zamanda, verimliliğe, kullanıma veya tasarrufa bağlı herhangi bir benzer hak ya da varlığın elden çıkarılmasından doğan gelirleri de kapsar.

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 bu başlıkta yapılan açıklamalar uygulanmayacak, bu durumda, olayına göre, ticari kazanç ya da serbest meslek faaliyetine ilişkin madde hükümleri uygulanacaktır.

Gayrimaddi hak bedellerinin, ödemeyi yapan kişinin mukim olduğu akit devlette elde edildiği kabul olunacaktır. Bununla beraber, gayrimaddi hak bedelini ödeyen kişi, bir akit devletin mukimi olsun veya olmasın, bir akit devlette gayrimaddi hak bedelini ödemeye neden olan yükümlülükle 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.

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 durumda ödeyici ile gerçek lehdar arasında kararlaştırılacak miktarı aştığında, bu madde hükümleri yalnızca en son bahsedilen miktara uygulanacaktır. Bu durumda ilave ödeme, söz konusu anlaşmanın diğer hükümleri de dikkate alınarak, her bir akit devletin mevzuatına göre vergilendirilecektir.

5.8- Sermaye Değer Artış Kazançları

Bir akit devlet mukimince, diğer akit devlette yer alan ve ilgili maddede belirtilen gayrimenkul varlıkların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, bu diğer devlette vergilendirilebilir. Bu konu amaçları bakımından, diğer akit devlette yer alan gayrimenkul varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar, değerlerinin büyük bir kısmı doğrudan ya da dolaylı olarak bu diğer devlette yer alan gayrimenkullerden kaynaklanan hisselerden (hisse senedi ve herhangi bir menkul kıymet dâhil) elde

edilen kazançları kapsayacaktır. Ancak bu kapsam hariç olmak üzere bir akit devlet teşebbüsünün diğer akit devlette sahip olduğu bir işyerinin ticari varlığına dâhil 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 sağlanan kazançlar, bu işyerinin (yalnız veya tüm teşebbüsle birlikte) veya sabit yerin elden çıkarılmasından doğan kazanç da dâhil olmak üzere, bu diğer devlette vergilendirilebilir.

Bir akit devlet teşebbüsünün, uluslararası trafikte işletilen gemi, uçak veya kara yolu nakil vasıtalarının veya söz konusu gemi, uçak veya kara yolu nakil vasıtalarının işletilmesiyle ilgili menkul varlıkların elden çıkarılmasından sağladığı kazançlar, yalnızca bu devlette vergilendirilecektir.

Yukarıda belirtilenlerin dışında kalan varlıkların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, yalnızca elden çıkarmanın mukim olduğu akit devlette vergilendirilecektir. Ancak bu husus bir akit devletin:

- İktisap ve elden çıkarma arasındaki süre bir yılı aşmadığı takdirde, diğer akit devletin bir mukiminin, ilk bahsedilen devletin bir mukimi tarafından ihraç edilen hisse senetleri veya tahvilleri elden çıkarmasından sağladığı kazançları,
- Diğer akit devletin bir mukimi olan ve söz konusu varlığın elden çıkarılmasından hemen önceki 3 yıllık süre içerisindeki herhangi bir tarihte ilk bahsedilen devletin mukimi durumunda olan bir gerçek kişinin bu diğer devletin mukimi olmadan önce sahip olduğu herhangi bir varlığın elden çıkarılmasından sağladığı kazançları kendi kanunlarına göre vergilendirme hakkını etkilemeyecektir.

5.9- Serbest Meslek Faaliyetleri

193 sayılı GVK'nın 65. maddesi uyarınca serbest meslek kazancı; her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır. Tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar da, serbest meslek kazancıdır.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının ilgili maddesinde düzenlenen serbest meslek faaliyetleri terimi, özellikle bağımsız olarak yürütülen bilimsel, edebi, sanatsal, eğitici veya öğretici faaliyetleri, bunun yansıra doktorların, avukatların, mühendislerin, mimarların, dişçilerin ve muhasebecilerin bağımsız faaliyetlerini kapsamına alır. Buna göre bir akit devlet mukiminin serbest meslek hizmetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği gelir olarak tanımlanmış ve bu devlet tarafından vergilendirilebileceği belirtilmiştir. Başka bir deyişle akit devletin mukimi olan serbest meslek erbabının akit diğer devlette yürüttüğü serbest meslek faaliyetinden dolayı elde ettiği gelir kural olarak mukimi olunan devlet tarafından vergilendirilebileceği şeklindedir. Ancak bu hizmet veya faaliyetler diğer devlette icra edilirse ve eğer;

- Serbest meslek erbabı, bu diğer akit devlette, söz konusu hizmet veya faaliyetleri icra etmek amacıyla sürekli kullanabileceği sabit bir yere (ofis, muayenehane gibi) sahip ise veya
- Serbest meslek erbabı, bu diğer devlette, söz konusu hizmet veya faaliyetleri icra etmek amacıyla, 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde, bir veya birkaç seferde toplam 183 gün veya daha uzun 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 devlette vergilendirilebilir.

Görüleceği üzere bir akit devlet mukiminin, serbest meslek faaliyetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği gelir, bu kişi diğer akit devlette faaliyetlerini icra etmek amacıyla sürekli kullanabileceği sabit bir yere sahip olmadığı sürece, yalnızca bu devlette vergilendirilecektir. Kişinin böyle bir sabit yere sahip olması durumunda gelir, yalnızca söz konusu sabit yere atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere, bu diğer devlette vergilendirilebilir.

5.10- Bağımlı Faaliyetler (Ücretler)

193 sayılı GVK'nın 61. Maddesine göre ücret; ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlardır. Aynı maddenin devamı ise şöyledir; *"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. Bu kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılır:*

1. Emeklilik, malüliyet, dul ve yetim aylıkları (GVK'nın 23/11 maddesi ile istisna edilenler hariç),
2. Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler,
3. Türkiye Büyük Millet Meclisi, il genel meclisi ve belediye meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzeyen diğer kimselere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,
4. Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,
5. Bilirkişilere, resmî arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,
6. Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler."

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının bağımlı faaliyetler başlığı ile ücret, maaş ve diğer benzeri gelirlere ilişkin hükümler düzenlenmiştir. Buna göre, anlaşmanın yöneticilere yapılan ödemeler/emekli maaşları ve düzenli ödemeler/kamu hizmeti/öğretmenler ve öğretim görevlilerine ilişkin 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. Ancak bir akit devlet mukiminin diğer akit devlette ifa ettiği bir hizmet dolayısıyla elde ettiği gelir, eğer:

- Gelir elde eden kişi, diğer devlette, bu devletin ilgili mali yılı içinde başlayan veya biten herhangi bir 12 aylık dönemde bir veya bir kaç seferde toplam 183 günü aşmayan bir süre kalırsa ve
- Ödeme, diğer devletin mukimi olmayan bir işveren tarafından veya böyle bir işveren adına yapılsa ve

• Ödeme, işverenin diğer devlette sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılmazsa yalnızca ilk bahsedilen devlette vergilendirilecektir.

Ayrıca bir akit devlet teşebbüsü tarafından, uluslararası trafikte işletilen bir gemi, uçak veya kara yolu nakil vasıtasında ifa edilen bir hizmet dolayısıyla elde edilen gelir, bu akit devlette vergilendirilebilir.

5.11- Yöneticilere (Yönetim Kurulu Üyelerine) Yapılan Ödemeler

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının ilgili maddesinde düzenlenen konu, bir akit devlet mukiminin, diğer akit devletin mukimi olan bir şirketin yönetim kurulu üyesi olması dolayısıyla elde ettiği ücret ve diğer benzeri ödemeler, bu diğer devlette vergilendirilebilir şeklinde belirlenmiştir. Dolayısıyla bir yönetim kurulu üyesi hangi devletin mukimi sayılırsa sayılsın ödemeyi yapan şirket hangi ülkenin mukimi ise söz konusu gelir o ülke tarafından vergilendirilir.

5.12- Sanatçı ve Sporcu Gelirleri

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının ilgili maddede hükümlerine göre (anlaşmada yer alan serbest meslek faaliyeti ve ücretlere ilişkin hükümlere 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 bu nitelikteki şahsi faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği gelir, bu diğer devlette vergilendirilebilir.

Bir sanatçının ya da sporcunun icra ettiği şahsi faaliyetlerden doğan gelir, sanatçının veya sporcunun kendisi adına değil de bir başkası adına tahakkuk ederse, bu gelir anlaşmanın ticari kazanç, serbest meslek faaliyeti ve ücretlere ilişkin hükümleriyle bağlı kalınmaksızın, sanatçı ya da sporcunun faaliyetlerinin icra edildiği akit devlette vergilendirilebilir.

Örnek: Türkiye'ye gelen bir sanatçı ya da sporcuya ödenecek olan ücretin doğrudan kendisine veya bağlı bulunduğu yapım şirketine, kulübüne ya da menajerine yapılmasının bir önemi bulunmama, vergileme hakkı Türkiye'nin olmaktadır.

Öte yandan bir sanatçı ya da sporcunun bir akit devlette icra ettiği faaliyetlerden elde ettiği gelire, bu devlete yapılan ziyaretin tamamen veya önemli ölçüde akit devletlerden birinin veya her ikisinin veya mahalli idarelerinin kamusal fonlarından karşılanması halinde söz konusu gelir, yalnızca sanatçı veya sporcunun mukim olduğu akit devlette vergilendirilecektir.

5.13- Emekli Maaşları ve Düzenli Ödemeler

Bu konu anlaşmaların ilgili maddesinde şöyle yer almaktadır; (bir kamu görevi dolayısıyla bir gerçek kişi tarafından verilen hizmetler karşılığında ödenen emekli maaşlarına ilişkin hükümler saklı kalmak üzere) bir akit devlet mukimine geçmiş çalışmalarının karşılığında ödenen emekli maaşları ve diğer benzeri ödemeler ile bu mukime yapılan düzenli ödemeler yalnızca bu devlette vergilendirilecektir.

Düzenli ödeme terimi, para veya parayla ölçülebilir bir menfaat karşılığında, tam ve yeterli bir ödemede bulunma yükümlülüğüne bağlı olarak, ömür boyu veya belirli ya da belirlenebilir bir süre, belirli zamanlarda, düzenli olarak ödenecek belirli bir meblağı ifade eder.

5.14- Kamu Hizmeti

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının ilgili madde hükümleri uyarınca; bir akit devlete, politik alt bölümüne veya mahalli idaresine bir kamu görevi dolayısıyla 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. Bununla beraber, hizmet diğer devlette ifa edilirse ve gerçek kişi bu diğer devletin bir mukimi ise, söz konusu ücret, maaş ve diğer benzeri ödemeler yalnızca diğer akit devlette vergilendirilecektir. Ancak, bu kişinin;

- Bu Devletin bir vatandaşı olması veya

- Yalnızca bu hizmeti ifa etmek amacıyla bu devletin bir mukimi durumuna geçmemiş olması zorunludur.

Bir akit devlete, politik alt bölümüne veya mahalli idaresine bir kamu görevi dolayısıyla 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. Bununla beraber, gerçek kişinin diğer akit devletin bir mukimi ve vatandaşı olması halinde, söz konusu emekli maaşı yalnızca bu devlette vergilendirilecektir.

Öte yandan söz konusu gelir; bir akit devlet, politik alt bölümü veya mahalli idaresi tarafından yürütülen ticari faaliyetlerle bağlantılı olarak verilen hizmetler karşılığında yapılan ücret, maaş ve diğer benzeri ödemeler ile emekli maaşları ise anlaşmanın bağımlı faaliyetler(ücretler), yöneticilere yapılan ödemeler, sanatçı ve sporcular ve emekli maaşları ve düzenli ödemelere ilişkin hükümleri uygulanacaktır.

5.15- Öğrenciler

Uluslararası vergi anlaşmalarının ilgili maddesine göre; bir akit devleti ziyareti sırasında veya ziyaretinden hemen önce diğer akit devletin mukimi durumunda olan ve ilk bahsedilen devlette yalnızca öğrenim veya mesleki eğitim amacıyla bulunan bir öğrenci veya stajyere, geçimini, öğrenimini veya mesleki eğitimini sağlayabilmesi için bu devletin dışındaki kaynaklardan yapılan ödemeler bu devlette vergilendirilmeyecektir. Ancak söz konusu hüküm genel kural olarak uygulanmakta olup, her anlaşmanın ayrı olarak dikkate alınması gerekmektedir.

5.16- Öğretmenler ve Öğretim Görevlileri

Anlaşmaların ilgili madde düzenlemesine göre; bir akit devleti, bu devletteki bir üniversite, yüksek okul, okul veya diğer bir eğitim kurumunda öğretim veya araştırma yapmak amacıyla iki yılı aşmayan bir süre için geçici olarak ziyaret eden ve bu ziyareti sırasında veya hemen öncesinde diğer akit devletin mukimi olan bir öğretmen veya öğretim görevlisinin, söz konusu öğretim veya araştırma karşılığında ilk bahsedilen akit devletin dışındaki kaynaklardan elde ettiği gelirler, ilk bahsedilen akit devlette vergilendirilmeyecektir. Ancak bu uygulama bir profesör veya öğretmenin, özellikle belirli kişi ya da kişilerin menfaatlerine yönelik olarak yürütülen araştırma karşılığında elde ettikleri gelir için söz konusu değildir. Ancak bir önceki bölümde öğrenciler için yapılan açıklamada olduğu gibi yukarıda yer verilen tespitler genel nitelikte olup, her anlaşmanın ayrı olarak dikkate alınması gerekmektedir. Konuya ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığınca verilen 03.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-363 sayılı özelge özeti aşağıdaki gibidir;

“Hindistan vatandaşı olup enstitünüze stajyer olarak gelecek kişinin Türkiye’de bir takvim yılı içinde 183 gün aşmayacak şekilde ifa edeceği tatbikat çalışmaları karşılığında elde edeceği gelirler Türkiye’de vergiye tabi tutulmayacaktır.

Diğer taraftan, Hindistan vatandaşı olup enstitünüzde mesleki eğitim amacıyla bulunacak bir staj-yere geçim, öğrenim veya mesleki eğitim masraflarını karşılamak için Türkiye dışındaki kaynaklardan yapılacak ödemeler de Türkiye’de vergilendirilmeyecektir.”

5.17- Diğer Gelirler

Anlaşmalarda yer alan ilgili madde düzenlemesine göre; bir akit devlet mukiminin, nerede doğarsa doğsun, bu anlaşmanın daha önceki maddelerinde belirtilmeyen gelir unsurları, yalnızca bu devlette vergilendirilecektir. Ancak gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelir hariç olmak üzere, bir akit devlet mukimi olan gelirin gerçek lehdarı, 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 gelirin ödendiği hak veya varlık ile bu işyeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa, bu gelire söz konusu vergileme uygulanmayacaktır. Bu durumda, olayına göre ticari kazançlar ile serbest meslek faaliyetleri hükümleri uygulanacaktır.

6- SONUÇ

Ekonomik küreselleşme ile ulusların ekonomilerinin bütünleşmesi, işletmelerin ve piyasaların uyu-mu hızla ilerlemeye devam edince çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının önemi bir kez daha ortaya çıkmaktadır. Zira küresel sermayeyi çekmek isteyen ülkelerin iktisadi ve vergisel sistemlerinin gerekli hukuk düzenlemeleri üzerine inşa edilmesi şarttır. Bu durum çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının yaygınlaşmasına neden olmaktadır. Söz konusu anlaşmalar ile ülkeler hem kendi va-tandaşlarının mali sorumluluklarını yerine getirmesi hususunda haklarını düzenleyebilmekte ve koru-yabilmekte hem de kendilerini uluslararası yatırım için bir çekim merkezi haline getirebilmektedirler.

Türkiye’de mukim ve yurt dışında gelir eden veya tam tersi, yurt dışında mukim ama Türkiye’de gelir elde eden kişi ve kurumlar söz konusu diğer ülke ile Türkiye arasında çifte vergilendirmeyi ön-leme anlaşmaları kapsamında elde ettikleri gelirin iki ülkede ayrı ayrı vergilendirilmesinin önüne ge-çebilirler. Bu kapsamda Türkiye’nin bugüne kadar imzaladığı ve halen yürürlükte olan anlaşmaların tam metnine Gelir İdaresi Başkanlığının internet sayfasından ulaşılabilir. Bu çalışmada yer alan açıklamaların genel olarak ortaya konduğu, söz konusu anlaşmaların her birinin ayrı olarak ele alın-ması gerektiği unutulmamalıdır.

KAYNAKÇA

- TC. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Yayın No:2375-ÖİK:440, “Dünyada Kü-reselleşme ve Bölgesel Bütünleşmeler Alt Komisyon Raporu”, Ocak 1995
- Doğu Akdeniz Üniversitesi, “21.Yüzyılda Kobi’ler: Sorunlar, Fırsatlar ve Çözüm Önerileri” Sem-pozyumu Ocak 2002, ARAS Güler, MÜSLÜMOV Alövsat “Küreselleşme Sürecinde Türkiye Ekonomi-sinde KOBİ’lerin Yeri: Finansman, Ekonomik Sorunları ve Çözüm Önerileri”, Bildiri

- BERKAY Ferhan, ARMAĞAN Ramazan, "Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi", Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi, Sayı:5, 2011
- GÜÇLÜ Yücel, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye", TC. Dışişleri Bakanlığı Yayınları, Uluslararası Ekonomik Sorunlar Dergisi, Sayı:11, 2003 İnternet: <http://www.mfa.gov.tr/cifte-vergilendirmeyi-onleme-anlasmalari-ve-turkiye.tr.mfa> Erişim:04 Aralık 2011
- ÜSTÜN Ayhan, "Türkiye'nin Taraf Olduğu Uluslararası Vergi Anlaşmalarında Son Durum", KPMG Gündem, Sayı:8, 2011
- YALTI Billur, "Türk Vergi Anlaşması Uygulamasına İlişkin Gözlemler", Tebliğ Metni, İsviçre- Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın Temel Esasları Sempozyumu, 8 Nisan 2011

