

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

DOKTORA TEZİ

DAR MÜKELLEF KURUMLARIN
VERGİLENDİRİLMESİ

Ali EROL
2502150176

TEZ DANIŞMANI
Prof. Dr. Habib YILDIZ

İSTANBUL – 2020

ÖZ

DAR MÜKELLEFLER KURUMLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

ALİ EROL

Dar mükellefiyet, Türk vergi sisteminde gelir üzerinden alınan vergilerdeki mükellefiyet çeşitlerinden bir tanesidir. Kurumlar Vergisi Kanununa (KVK) göre, kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumlar dar mükellef olmakta ve sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar dolayısıyla vergilendirilmektedir. Bu çalışmanın amacı, dar mükellef kurumların, başta KVK olmak üzere Türk vergi sistemine eklenen yeni vergiler ile diğer bütün vergi kanunlarından kaynaklanan yükümlülüklerini tespit etmektir. Dar mükellefiyete göre vergilendirmenin temeli yersellik ilkesidir. Ancak her devletin vergi kanunlarını yer bakımından uygularken aynı ilkeyi tercih etmemesi ve yersellik ilkesinden kişisel ilkesine doğru eğilim göstermesi sonucunda, vergilendirme yetkileri çatışmakta ve uluslararası vergi hukukunun en önemli problemlerinden biri olan çifte vergilendirme sorunu meydana gelmektedir. Devletlerin çifte vergilendirme sorununa ilişkin tek taraflı olarak aldıkları önlemler yetersiz kaldığından uluslararası vergi hukukunun en önemli araçlarından biri olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına (ÇVÖA) başvurulmaktadır. Devletler, ÇVÖA ile çatışan vergilendirme yetkilerini ya akit devletlerden birine bırakarak ya da aralarında paylaşarak çözüme kavuştururlar. Bu çalışma kapsamında, Almanya, Amerika Birleşik Devletleri, Fransa ve İngiltere’de dar mükellef kurumların vergilendirilmesi ile Türkiye’deki uygulamalar karşılaştırılmış, Türkiye ile bu ülkeler arasında yapılan ÇVÖA’lar incelenmiştir. Dar mükellef kurumların vergilendirilmesi sürecinde meydana gelen ulusal ve uluslararası sorunlar; vergi anlaşmaları, yerel vergi mevzuatı, idarenin görüşleri ve vergi yargısının kararları göz önünde bulundurularak hukuki çerçeve çizilmeye çalışılmıştır. Sonuç olarak dar mükellefiyetin Türkiye’nin mali egemenliğinin tesis edilmesi, vergilemede adaletin ve eşitliğin sağlanması, vergi gelirlerinin artırılması gibi birçok faydası olan önemli bir vergi hukuku müessesesi olduğu görülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Dar mükellef kurumlar, dar mükellefiyet, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, çifte vergilendirme, vergilendirme yetkisi, kurumlar vergisi, vergi hukuku.

ABSTRACT
TAXATION OF LIMITED CORPORATE TAXPAYERS
ALİ EROL

Limited liability is one of the forms of liability regarding taxes levied on income in the Turkish taxation system. According to the Corporate Income Tax Law (KVK), legal entities whose headquarters are not in Turkey are limited liable taxpayers, and they are taxed for the income and earnings that they derive only in Turkey. The purpose of this study is to identify the limited taxpayer corporates' liabilities that arise from, particularly KVK, new taxes added to the Turkish taxation system along with all the other tax laws. According to the definition of limited liability, the foundation of taxation is the principle of territoriality. Nevertheless, since every state does not prefer the same principle while applying their laws in terms of location and tends towards the principle of personality rather than the principle of territoriality, their taxation authorities conflict and the problem of double taxation, which is one of the most important problems of the international tax law, occurs. Since the measures that states take unilaterally on the issue of double taxation are inadequate, states apply to the treaties of preventing double taxation (ÇVÖA) as one of the most important instruments of international tax law. States resolve the issue of taxation authority conflicting with the ÇVÖA by either leaving the authority to one of the signatories or sharing it among each other. In this study, taxation of limited taxpayer corporates in the United States, Germany, United Kingdom and France have been compared with the practices in Turkey, and the treaties of preventing double taxation (ÇVÖA) signed between Turkey and those countries have been examined. Legal framework has been sought to be drawn by considering national and international problems that result from the taxation of limited taxpayer corporates, tax treaties, local tax legislation, opinions from the administration and the verdicts of the tax jurisdiction. Consequently, limited liability is an important tax law institution that has many benefits such as the establishment of the fiscal sovereignty of Turkey, achievement of justice and equality in taxation and increased tax revenue.

Keywords: Corporations with limited liability, limited liability, double taxation prevention treaties, double taxation, taxation authority, corporation tax, tax law.

ÖNSÖZ

Türk vergi sistemindeki her vergi kanunun ilk maddelerinde söz konusu kanunun mükellefinin kim olduğu düzenlenmiştir. 5520 sayılı KVK'nin ilk maddesine göre, bu kanunun mükellefleri; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları şeklinde sıralanmıştır. Bu kurumlar kanuni ve iş merkezinin kuruluş yerinin Türkiye'de olup olmamasına göre tam ve dar mükellef olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Tam mükellef kurumlar Türkiye içinden veya dışından elde ettiği tüm kazanç ve iratlardan dolayı yükümlü olurken; dar mükellef kurumlar ise sadece Türkiye kaynaklı kazanç ve iratlarından dolayı yükümlü olmaktadır.

Dar mükellef kurumların Türk vergi sistemindeki vergi kanunları ile uluslararası vergi anlaşmalarından kaynaklanan birçok yükümlülüğü bulunmaktadır. Çalışmada bu yükümlülüklerin yerine getirilmesinde yaşanan ulusal ve uluslararası uyumsuzluklar mevzuat, yargı kararları ve idarenin görüşleri çerçevesinde incelenmiştir.

T. C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı'nda "Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesi" başlıklı doktora tezimin tamamlanmasında büyük emeği olan hocam ve tez danışmanım Sayın Prof. Dr. Habib YILDIZ'a saygılarımı ve teşekkürlerimi sunarım. Tez izleme komitesi üyesi hocalarım Sayın Doç. Dr. Yasemin TAŞKIN ile Sayın Dr. Öğretim Üyesi Zafer Ertunç ŞİRİN hocalarıma çok teşekkür ederim. Çalışmanın ilk zamanlarında tez izleme komitesinde bulunan Sayın Prof. Dr. Mustafa ÇELEN'e katkılarından dolayı teşekkür ederim ve akademisyen olmamda bana rol model olan on yılı aşkındır öğrencisi olduğum Maliye Bölüm Başkanı Sayın Prof. Dr. Salim Ateş OKTAR'a özel bir teşekkür borçluyum.

Son olarak, uzun ve stresli tez sürecinde desteklerini eksik etmeyerek çalışmalarına yardımcı olan meslektaşlarıma ve hayatım boyunca her konuda beni destekleyen anne ve babama sevgilerimi ve saygılarımı sunarım.

İstanbul, 2020

ALİ EROL

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	ii
ABSTRACT	iii
ÖNSÖZ.....	iv
TABLolar LİSTESİ.....	xii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xiv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRME YETKİSİNİN

KULLANIMI SINIRLARI VE

VERGİLENDİRME YETKİSİNİN ÇATIŞMASI

1.1. DEVLETİN VERGİLENDİRME YETKİSİ.....	12
1.1.1. Vergilendirme Yetkisinin Tarihçesi.....	16
1.1.1.1. Çeşitli Ülkelerde Vergilendirme Yetkisinin Tarihsel Gelişimi.....	16
1.1.1.2. Türkiye'de Vergilendirme Yetkisinin Tarihsel Gelişimi.....	19
1.1.1.2.1. Osmalı Dönemi Vergilendirme Yetkisi.....	19
1.1.1.2.2. Cumhuriyet Dönemi Vergilendirme Yetkisi	20
1.1.2. Vergilendirme Yetkisinin Çeşitleri.....	22
1.1.2.1. Merkezi Devletin Vergilendirme Yetkisi.....	22
1.1.2.2. Federe Devletin Vergilendirme Yetkisi	23
1.1.2.3. Yerel İdarelerin Vergilendirme Yetkisi	24
1.1.2.4. Uluslararası Kuruluşların Vergilendirme Yetkisi	25
1.1.3. Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organlarınca Kullanımı	26
1.1.4. Vergilendirme Yetkisinin Ulusal ve Uluslararası Düzeyde Sınırları.....	30
1.1.4.1. Ulusal Sınır	31
1.1.4.2. Uluslararası Sınır.....	33
1.2. VERGİ KANUNLARININ YER BAKIMINDAN UYGULANMASININ SONUCU OLARAK TAM VE DAR MÜKELLEFİYET	35
1.2.1. Vergi Kanunlarının Yer Bakımından Uygulanması	36
1.2.1.1. Yersellik İlkesi	38
1.2.1.1.1. Yersellik İlkesinin Uygulanması	39

1.2.1.1.2. Yersellik İlkesinin İstisnaları.....	41
1.2.1.1.2.1. Serbest Bölgeler.....	42
1.2.1.1.2.2. Diplomatik Muafiyetler	43
1.2.1.2. Kişisellik İlkesi	44
1.2.1.2.1. Kişisellik İlkesinin Uygulanması	46
1.2.1.2.2. Kişisellik İlkesinin Çeşitleri	47
1.2.1.2.2.1. Urukluık İlkesi.....	47
1.2.1.2.2.2. İkametgah İlkesi	49
1.2.1.3. İktisadi Bağılılık İlkesi	51
1.2.2. Vergilendirme Yetkilerinin Çatışması.....	53

İKİNCİ BÖLÜM

KURUMLARIN DAR MÜKELLEFİYET ESASINA GÖRE VERGİLENDİRİLMESİ

2.1. DAR MÜKELLEFİYETE İLİŞKİN BAZI KAVRAMLAR	57
2.1.1. Mükellef.....	58
2.1.2. Kişi.....	58
2.1.2.1. Gerçek Kişi.....	59
2.1.2.2. Tüzel Kişi.....	59
2.1.3. Kurum	61
2.1.4. Kanuni Merkez	62
2.1.5. İş Merkezi	63
2.2. KURUMLAR VERGİSİNDE MÜKELLEFİYET TÜRLERİ.....	64
2.2.1. Tam Mükellefiyet	66
2.2.2. Dar Mükellefiyet.....	67
2.2.2.1. Dar Mükellefiyetin Varlık Sebepleri	68
2.2.2.2. Dar Mükellefiyetin Faaliyet Alanları	69
2.3. DAR MÜKELLEFİYETE TABİ KURUMLARIN VERGİLENDİRİLMESİ.....	71
2.3.1. Kurumlar Vergisinin Mükellefleri	71
2.3.1.1. Sermaye Şirketleri	74
2.3.1.2. Kooperatifler	76
2.3.1.3. İktisadi Kamu Kuruluşları	78
2.3.1.4. Dernek ve Vakıflara Ait İşletmeler	81

2.3.1.5. İş Ortaklıkları	83
2.3.2. Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilme Süreci.....	86
2.3.2.1. Dar Mükellef Kurumlarda Vergiyi Doğuran Olay ve Kazancı Elde Etme Arasındaki İlişki	87
2.3.2.1.1. Tahakkuk Esası.....	88
2.3.2.1.2. Tahsil Esası.....	88
2.3.2.1.3. Hukuki ve Ekonomik Tasarruf Esası.....	89
2.3.2.2. Safi Kurum Kazancının Tespiti	89
2.3.2.2.1. Kazanç ve İrat Türleri.....	91
2.3.2.2.1.1. Ticari Kazançlar	92
2.3.2.2.1.2. Türkiye'de Bulunan Zirai İşletmelerden Elde Edilen Kazançlar	96
2.3.2.2.1.3. Türkiye'de Elde Edilen Serbest Meslek Kazançları	97
2.3.2.2.1.3.1. Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesinde 183 Günlük Sürenin Hesaplanması	99
2.3.2.2.1.3.2. Serbest Meslek Kazançlarında Diğer Özellikli Durumlar	104
2.3.2.2.1.4. Taşınır ve Taşınmazlar ile Hakların Türkiye'de Kiralanmasından Elde Edilen İratlar	106
2.3.2.2.1.5. Türkiye'de Elde Edilen Menkul Sermaye İratları.....	111
2.3.2.2.1.6. Türkiye'de Elde Edilen Diğer Kazanç ve İratlar	113
2.3.2.2.2. Dar Mükellef Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Kazanç Tespiti	116
2.3.2.2.2.1. Kara Taşımacılığı	121
2.3.2.2.2.2. Hava Taşımacılığı.....	121
2.3.2.2.2.3. Deniz Taşımacılığı	122
2.3.2.4. Dar Mükellef Kurumların Kazançlarının Beyanı	124
2.3.2.4.1. Yıllık Beyan Esasına Göre Vergilendirme	125
2.3.2.4.2. Özel Beyan Esasına Göre Vergilendirme.....	126
2.3.2.4.3. Tevkifat Esasına Göre Vergilendirme	127
2.3.2.5. Tarh ve Ödeme	131
2.3.2.6. Kurumlar Vergisi Oranı.....	133

2.3.3. Kurumlar Vergisi Kanunundaki Muafiyet, İstisna, İndirim ve Diğer Teşvikler.....	134
2.3.4. Dar Mükellef Kurumların Tasfiyesinde Vergilendirme.....	140
2.3.4.1. Birleşme.....	140
2.3.4.2. Devir	141
2.3.4.3. Tür Değişirme	141
2.3.5. Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesinde Vergi Güvenlik Önlemleri.....	142
2.3.5.1. Örtülü Sermaye Uygulaması	142
2.3.5.2. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı	143
2.3.5.3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı	144
2.3.5.4. Vergi Cennetlerine İlişkin Düzenlemeler	145
2.4. DAR MÜKELLEFLERİN DİĞER VERGİ KANUNLARINDAN KAYNAKLANAN YÜKÜMLÜLÜKLERİ	147
2.5. DİJİTAL ORTAMDA HİZMET VEREN DAR MÜKELLEFLERİN VERGİLENDİRİLMESİ.....	150

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ULUSLARARASI VERGİLENDİRMEDE ÇİFTE VERGİLENDİRME

SORUNU VE DAR MÜKELLEFLİYET

3.1.DAR MÜKELLEFLİYETİN ULUSLARARASI VERGİLENDİRMEDE SEBEP OLDUĞU SORUNLAR VE BUNLARA GETİRİLEN ÇÖZÜMLER ..	157
3.2. ULUSAL ÇİFTE VERGİ YÜKÜ KAVRAMI	158
3.3. ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRME KAVRAMI	159
3.3.1. Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Sebepleri.....	161
3.3.2. Uluslararası Çifte Vergilendirme Şekilleri	162
3.3.2.1. Gerçek Çifte Vergilendirme - Gerçek Olmayan Çifte Vergilendirme	162
3.3.2.2. Hukuki Çifte Vergilendirme - Ekonomik Çifte Vergilendirme	163
3.3.2.3. Yatay - Dikey Çifte Vergilendirme.....	165
3.3.3. Çifte Yük ve Çifte Vergilendirmeye Karşı Alınacak Önlemler	165
3.3.3.1. Tek Taraflı Önlemler.....	166
3.3.3.1.1. Vergi Mevzuatının İyileştirilmesi	167

3.3.3.1.2. Mahsup Yöntemi	168
3.3.3.1.3. İstisna Yöntemi.....	169
3.3.3.1.4. İndirim Yöntemi	170
3.3.3.1.5. Düzeltme	172
3.3.3.2. Çift Taraflı Önlemler.....	172
3.3.3.3. Çok Taraflı Önlemler	173
3.4. ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI	174
3.4.1. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Kapsamı İçeriği ve Amacı	177
3.4.1.1. Anlaşmanın Kapsamı	178
3.4.1.1.1. Kapsanan Kişiler	179
3.4.1.1.2. Kapsanan Vergiler	179
3.4.1.2. Anlaşmalarda Yer Alan Genel Tanımlar.....	180
3.4.1.2.1. İşyeri	182
3.4.1.2.2. Mukim	182
3.4.1.2.2.1. Çifte Mukimlik	182
3.4.1.2.2.2. Çifte Mukimliğin Çözümü	183
3.4.1.2.2.2.1. Kanuni Merkez Kriteri	183
3.4.1.2.2.2.2. İş Merkezi Kriteri	184
3.4.1.2.2.2.3. Karşılıklı Anlaşma.....	185
3.4.1.3. Gelirin Vergilendirilmesi	187
3.4.1.4. Servetin Vergilendirilmesi	187
3.4.1.5. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri	187
3.4.1.6. Özel ve Son Hükümler	188
3.4.2. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Yapılışı, Uygulanması ve Yürürlükten Kalkması.....	189
3.4.2.1. Anlaşmanın Yapılışı	192
3.4.2.2. Anlaşmanın Uygulanması ve İç Hukuktaki Konumu	195
3.4.2.3. Anlaşmanın Sona Ermesi	196
3.4.3. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına Yönelik Oluşturulan Modeller.....	199
3.4.3.1. BM Modeli	201

3.4.3.2. OECD Modeli	203
3.4.3.3. BM ve OECD Modellerinin Karşılaştırılması.....	205
3.4.3.4. Türk Modeli	206
3.4.3.5. Çeşitli Ülke Modelleri.....	207
3.4.3.6. Çok Taraflı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları.....	208
3.5. TÜRKİYE'NİN TARAF OLDUĞU ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI.....	209

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE DAR MÜKELLEFLERİN VERGİLENDİRİLMESİ VE ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİNİN ÖNLENMESİNE YÖNELİK UYGULAMALARIN TÜRKİYE İLE KARŞILAŞTIRILMASI

4.1. ÇEŞİTLİ ÜLKE UYGULAMALARI.....	212
4.1.1. Almanya'da Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesi ve Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi.....	212
4.1.1.1. Almanya Vergi Sistemi.....	213
4.1.1.2. Almanya'nın Çifte Vergilendirmeyi Önleme Uygulamaları	215
4.1.1.3. Almanya İle Türkiye Arasındaki Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması.....	217
4.1.2. Amerika Birleşik Devletleri'nde Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesi ve Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi.....	222
4.1.2.1. Amerikan Vergi Sistemi.....	222
4.1.2.2. ABD'nin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Uygulamaları	225
4.1.2.3. ABD İle Türkiye Arasındaki Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması.....	226
4.1.3. Fransa'da Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesi ve Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi.....	228
4.1.3.1. Fransız Vergi Sistemi.....	228
4.1.3.2. Fransa'nın Çifte Vergilendirmeyi Önleme Uygulamaları	229
4.1.3.3. Fransa İle Türkiye Arasındaki Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması.....	231

4.1.4. İngiltere'de Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesi ve Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi.....	234
4.1.4.1. İngiliz Vergi Sistemi	234
4.1.4.2. İngiltere'nin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Uygulamaları	234
4.1.4.3. İngiltere İle Türkiye Arasındaki Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması.....	236
SONUÇ.....	239
KAYNAKÇA	249
EKLER.....	271
ÖZGEÇMİŞ.....	316

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 2.1: Kurumlar Vergisinde Ödenecek Vergiye Ulaşana Kadar Yapılması Gereken İşlemler	86
Tablo 2.2: Serbest Meslek Faaliyetlerinin İcrasında 183 Günlük Sürenin Hesaplanması.....	102
Tablo 2.3: Serbest Meslek Faaliyetlerinin İcrasında Çakışan Sürelerin Hesaplanması.....	103
Tablo 3.1: İndirim Yöntemiyle Kurum Kazancının Hesaplanması.....	171
Tablo 3.2: Türkiye ile Brezilya Arasındaki ÇVÖA'nın Yürürlüğe Girme Süreci	194
Tablo 3.3: Türkiye'nin Taraf Olduğu ÇVÖA'nın Ülkelere Göre Dağılımı	210
Tablo 4.1: Almanya Vergi Sisteminde Yer Alan Vergiler	214
Tablo 4.2: Almanya'nın Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önlemek İçin Yaptığı Anlaşmalar.....	216
Tablo 4.3: Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında İmzalanan Eski (1985) ve Yeni (2011) Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarındaki Maddelerin Karşılaştırılması.....	218
Tablo 4.4: Türkiye ile Almanya Arasındaki ÇVÖA'da Vergilendirme Yetkisinin Paylaştırılması	220
Tablo 4.5: ABD'de Vergilerin Tahsilatının Deferral Devlet, Eyaletler ve Yerel Yönetimlerce Paylaşımı	223
Tablo 4.6: Amerikan Kurumlar Vergisi Tarifesi.....	224
Tablo 4.7: ABD'nin Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önlemek İçin Yaptığı Anlaşmalar.....	225
Tablo 4.8: Türkiye ile ABD Arasındaki ÇVÖA'da Vergilendirme Yetkisinin Paylaştırılması	227
Tablo 4.9: Fransa'nın Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önlemek İçin Yaptığı Anlaşmalar.....	230
Tablo 4.10: Türkiye ile Fransa Arasındaki ÇVÖA'da Vergilendirme Yetkisinin Paylaştırılması	232

Tablo 4.11: İngiltere'nin Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önlemek İçin Yaptığı Anlaşmalar	235
Tablo 4.12: Türkiye ile İngiltere Arasındaki ÇVÖA'da Vergilendirme Yetkisinin Paylaştırılması	237



KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AHGE	: Geçici Uzmanlar Grubu
a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
AR-GE	: Araştırma Geliştirme
A.Ş.	: Anonim Şirket
AYM	: Anayasa Mahkemesi
BEPS	: Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı
BK	: Bakanlar Kurulu
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
Bkz.	: Bakınız
BM	: Birleşmiş Milletler
bs.	: Baskı
BSMV	: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
C.	: Cilt
CARICOM	: Karayipler Topluluğu
Co.	: Company
ÇVÖA	: Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmaları
DM	: Damga Vergisi
E.	: Esas Sayısı
EC	: European Communities
Ed.	: Editör
EMK	: Emlak Vergisi Kanunu
GATT	: Gümrük ve Ticaret Anlaşması
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IMF	: Uluslararası Para Fonu
İİBF	: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
K.	: Karar Sayısı

KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KEYK	: Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
K.K.T.C.	: Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti
KT.	: Karar Tarihi
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
Md.	: Madde
MTVK	: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
No.	: Numara
RG	: Resmî Gazete
S.	: Sayı
s.	: Sayfa
ss.	: Sayfa Sayısı
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
OECD	: Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü
OEEC	: Avrupa Ekonomik İş Birliği Örgütü
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
T.	: Tarih
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TL	: Türk Lirası
TMK	: Türk Medeni Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
TÜSİAD	: Türkiye Sanayicileri ve İşadamları Derneği
vd.	: Ve diğerleri
VDDK	: Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu
VİVK	: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
yy.	: Yüzyıl

GİRİŞ

Verginin kanuniliği ilkesi gereği, vergi kanunlarının ilk maddelerinde söz konusu verginin mükellefi, konusu, oranı gibi verginin asli unsurlarının neler olduğu açıklanmaktadır. Verginin alacaklısı devlet, borçlusu ise kişi ve kurumların meydana getirdiği mükelleflerdir. Vergi alacağı-borcu ilişkisinin pasif tarafını oluşturan mükellefler, vergi kanunlarının çatısı olan Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinde, vergi kanunları uyarınca kendisine vergi borcu düşen gerçek ve tüzel kişiler şeklinde tanımlanmaktadır.

Türk vergi sistemi, gelir üzerinden alınan vergiler, servet üzerinden alınan vergiler ve harcamalar üzerinden alınan vergiler olmak üzere üç ana kısımdan oluşmaktadır. Gelir üzerinden gelir ve kurumlar vergisi olmak üzere iki çeşit vergi alınmaktadır. Gerçek kişilerin gelir ve iratları gelir vergisine tabi iken, kurumlar vergisi kurumların kazanç ve iratlarını konu almaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde sayıldığı üzere mükellefleri sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları olan ve tek oranlı, objektif, dolaysız ve genel bir gelir vergisidir.

Vergi hukukunda, verginin mükellefinin kim olduğunun belirlenmesinden sonra vergilendirme açısından önem arz eden diğer konu, mükellefiyet türünün ne olduğunun belirlenmesidir. Çünkü mükellefiyet türüne göre, mükelleflerin yükümlülükleri farklı olabilmekte ve elde ettikleri gelir ve kazançların tamamından mı yoksa bir kısmından mı yükümlü olacağı tespit edilmektedir. Türk vergi sisteminde mükellefiyet türünün tespiti, vergi kanunlarının yer bakımından uygulanmasına ilişkin kurallar yardımıyla yapılmaktadır. Kanun koyucu, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ilk maddesinde mükellefleri saydıktan sonra 3'üncü maddesinde de mükellefiyet çeşitlerini belirlemiştir.

Mezkûr maddeye göre, *“tam mükellefiyet; Kanunun 1'inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler. Dar mükellefiyet; Kanunun 1'nci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni veya iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilirler”*. Kurumlar Vergisi

Kanunu’nda bu şekilde iki farklı mükellefiyet çeşidine göre vergilendirmenin sebebi, vergi kanunlarını yer bakımından uygulanmasında kullanılan yersellik ve kişisellik ilkeleridir.

Kamu hukukunda hâkim ilke olan yersellik ilkesine göre, devlet kendi sınırları içinde herhangi bir kısıtlama olmaksızın egemenlik hakkını tüm kişi, kurum ve olaylarda kullanır. Bir kamu hukuku dalı olan vergi hukuku açısından da yersellik ilkesi, mükelleflerin ikametine veya uyuşuna bakmaksızın ülke içindeki tüm kişi ve kurumları ayırım yapmadan yükümlü kılmaktadır. Buna karşın özel hukukta hâkim olan kişisellik ilkesiyle devlet, mükellef ile çeşitli bağlar kurarak mükellefin sadece Türkiye’de değil tüm dünya genelindeki gelir ve kazançlarını takip edebilmektedir. Bu iki ilke vasıtasıyla devletler, vergilendirme yetkilerini yer bakımından uygulayarak mali ve mali olmayan amaçlarını yerine getirmektedir.

Yersellik ilkesi gereği, kurumlar sadece Türkiye kaynaklı elde ettiği kazanç ve iratlar dolayı vergi yükümlüsü olurken; kişisellik ilkesi gereği, dünya genelinde elde ettiği kazanç ve iratlar dolayısıyla yükümlü olurlar. Türk vergi sisteminde tam mükellef kurumların vergilendirilmesi kişisellik ilkesinin bir sonucuyken; dar mükellef kurumların vergilendirilmesi yersellik ilkesinin bir sonucudur.

Devletlerin vergilendirmede yersellik ve kişisellik ilkelerinin kullanırken farklı tercihlerde bulunmaları, yersellikten kişiselliğe doğru bir eğilim göstermeleri ve küreselleşmeyle birlikte ülkeler arasında ekonomik ilişkilerin çok yüksek seviyelere çıkması “çifte vergilendirme” olarak adlandırılan uluslararası vergi hukukunun en önemli sorunlarından birini ortaya çıkarmaktadır. Çifte vergilendirme, aynı vergi yükümlüsünün, aynı vergi konusu dolayısıyla benzer vergilerce iki veya daha fazla vergilendirme yetkisine sahip güç tarafından vergilendirilmesi şeklinde tanımlanmaktadır. Devletler çifte vergilendirme sorununa kendi vergi kanunlarında alacakları tek taraflı önlemler ile çözüm getiremediğinden uluslararası vergi hukukunun en önemli aracı olan ikili ve çok taraflı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarını kullanarak çifte vergilendirmenin önlenmesinde başarılı sonuçlar elde edebilmektedirler.

Kurumların yükümlülük türünün tespit edilmesinde tek ölçüt kanuni ve iş merkezi kriteridir. Kanun koyucu, kurumun kanuni veya iş merkezinin Türkiye’de

bulunup bulunmamasına göre tam ve dar mükellefiyet ayırımına gitmektedir. Buna göre kurumların kanuni veya iş merkezinin herhangi bir tanesinin Türkiye’de olması halinde tam mükellefiyet meydana gelecek ve söz konusu kurum, Türkiye içinden ve dışından elde ettiği tüm kazanç ve iratlardan dolayı yükümlü olacaktır. Tam mükellef kurumların vergilendirilmesinde “tam” sıfatının kullanılmasının sebebi kurumun tüm kazançlarının vergilendirilmesidir. Buna karşın kanuni veya iş merkezinin her ikisi de yurt dışında olan kurumların Türkiye kaynaklı bir kazanç elde etmesi durumunda, sadece Türkiye’de elde ettiği kazanç ve irattan dolayı yükümlü olacaktır. Dar mükellef kurumların vergilendirilmesindeki “dar” sıfatının kullanılmasının sebebi de kurumun sadece Türkiye kaynaklı kazanç ve iratlardan vergilendirilmesidir. Bu ölçüt dışında kurumun sahibinin, ortaklarının veya yöneticilerinin tabiiyetleri, ikametleri veya herhangi bir kişisel özelliği mükellefiyet türünün belirlenmesinde önem arz etmez. Bununla birlikte kurumların ancak Türkiye’nin mali egemenliğinin alanı içinde faaliyette bulunmaları halinde vergisel açıdan yükümlülüğü doğar. Diğer bir ifadeyle kanuni veya iş merkezi yurt dışında bulunan bir kurumun Türkiye’de herhangi bir faaliyette bulunmaması halinde herhangi bir vergi ödevinden de bahsedilemeyecektir. Bu yüzden Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 3’üncü maddesinin üçüncü fıkrasında dar mükellef kurumların kazanç ve iratları sayılırken temel kıstas olarak “Türkiye’de meydana gelme” öne çıkmaktadır.

Çalışmanın Konusu

Küreselleşme ve dijitalleşme dünya genelinde yabancı kurumların üretim faktörlerinin nitelik ve nicelik olarak kullanma hareketliliğini arttırmıştır. Bu hareketlilik neticesinde meydana gelen gelir ve kazançları egemenlik hakları doğrultusunda vergilendirmek isteyen devletler, daha fazla vergi geliri elde etmek amacıyla vergilendirme yetkilerini genişleterek vergi sistemlerinde düzenlemeler yapmaktadırlar. Bu bağlamda Türk vergi sistemindeki gelir üzerinden alınan vergilerde uzun yıllardır uygulanan yersellik ve kişisellik ilkeleri, taraf olunan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ve yürürlüğe yakın tarihte giren Dijital Hizmet Vergisi vergilendirme yetkisinin genişletilmesine yönelik önemli düzenlemelerdir.

Nitekim yersellik ve kişisellik ilkesi Türk vergi sisteminde iki mükellefiyet çeşidini ortaya çıkarmıştır. Şöyle ki gelir üzerinden alınan hem gelir vergisi hem de

kurumlar vergisinde tam ve dar olmak üzere iki mükellefiyet çeşidi bunun bir sonucudur. Çalışmanın konusu, yersellik ilkesinin uygulanmasıyla meydana gelen dar mükellefiyet müessesesinin kurumların vergilendirilmesi açısından incelenmesidir. Türkiye’de iktisadi faaliyette bulunan yabancı ülke mukimi kurumlar Türkiye kaynaklı kazanç ve irat elde etmektedirler. Bu kazançların elde edilmesi sonucunda vergilendirmenin nasıl yapılacağı ve bu vergilendirme sürecinde meydana gelen uyumsuzlukların nasıl giderileceği çalışmada üzerinde durulan hususlardır.

Dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde karşılaşılan en önemli konu ise çifte vergilendirme sorunudur. Çünkü yabancı devlet mukimi bir kurum yersellik ilkesi dolayısıyla Türkiye’de dar mükellef olarak vergilendirilirken; mukimi olduğu ülkenin kişisellik ilkesini uygulaması halinde tam mükellef olarak vergilendirilecektir. Bu durumda söz konusu dar mükellef kurumun Türkiye’den elde ettiği kazancı hem Türkiye’nin hem de mukim ülkenin vergilendirmesiyle çifte vergilendirme meydana gelecektir. Dolayısıyla çifte vergilendirme sorunu, sebepleri ve çözümü bu çalışmanın temel konularından bir tanesi olmaktadır.

Dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde son zamanlarda meydana gelen en önemli gelişme, dijital ortamda arz edilen mal ve hizmetleri vergilendirme çalışmalarıdır. Dijitalleşen dünyada eskisi gibi fiziksel ve sabit bir iş yerine ihtiyaç duyulmadan ticari faaliyetler yapılabilmektedir. Bununla birlikte hâlâ devletlerin vergi sistemleri ve ÇVÖA modelleri ticari faaliyetleri “klasik iş yeri kriteri”ni esas alarak vergilendirmektedir. Bu faaliyetler sonucunda elde edilen gelir ve kazançlar ise vergi dışı kalmaktadır. Dijital ortamda sunulan faaliyetler ancak “dijital iş yeri” kavramı çerçevesinde tanımlanarak devletlerin vergi kanunlarınınca kavranabilecektir. Bu perspektifte ilk olarak Fransa’da uygulanmaya başlanan Dijital Hizmet Vergisi Türkiye’nin de dahil olduğu birkaç ülkede gereken kanuni düzenlemelerin tamamlanmasıyla yürürlüğe girmiştir. Bu güncel düzenlemeler çalışmanın konularından bir diğerini oluşturmaktadır.

Çalışmanın Amacı

Bu çalışmada vergi hukukunda yer alan dar mükellef kurumların vergilendirilmesinin hukuki çerçevesinin tespiti amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda başta 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu olmak üzere, diğer vergi

kanunları ile uluslararası vergi anlaşmalarından biri olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında dar mükellef kurumların karşı karşıya olduğu yükümlülükler ortaya konulmaya çalışılmıştır. Böylece kanuni veya iş merkezi yurtdışında bulunan dar mükellef kurumların Türkiye kaynaklı kazançlarının vergilendirebilmesinin temel esasları belirlenmiş olacaktır.

Dar mükellefiyet müessesesi, vergi hukukunun en karmaşık konularından bir tanesidir. Başta dar mükellef kurumların elde ettiği kazanç ve iratların vergilendirilmesinde meydana gelen uyumsuzluklar olmak üzere birçok konuda ihtilaflar yaşanmaktadır.

Dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde vergi güvenliğinin sağlanması önem arz eden bir konudur. Bu bağlamda çalışmada kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının vergilendirilmesi, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, vergi cennetlerine yönelik düzenlemeler gibi özel güvenlik önlemleri incelenecektir. Çünkü dijital ekonomik faaliyetlerde vergiyi doğuran olay tam olarak kavranmadığından mükelleflerin vergi kaçırma eğilimleri ve ihtimalleri artmaktadır.

Ayrıca çalışmanın diğer bir amacı, dar mükellef kurumların çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları hükümlerinden yararlanarak akit devletlerin ikisinde de vergilendirilmeme hali olan “çifte vergilendirilmeme” müessesesinin oluşumunu ve çözümünü ortaya koymaktır.

Çalışma kapsamında dar mükellef kurumların vergilendirilmesine ilişkin cevap aranan temel sorular şu şekilde sıralanabilir:

1. Gelir üzerinden alınan vergilerde tam ve dar mükellefiyet ayrımı hangi kriterlere göre belirlenmektedir?
2. Dar mükellef kurumların elde ettiği çeşitli gelir unsurlarının vergilendirilmesinde yaşanan ihtilaflar nelerdir ve bunların çözümü nasıldır?
3. Dar mükellef kurumların yükümlülüklerini etkileyecek güncel mevzuat değişiklikleri nelerdir?
4. Dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde vergi güvenliği sağlama konusunda yerel ve uluslararası önlemler nelerdir?

5. Dünya genelinde, dar mükellef kurumların vergilendirilmesi nasıl olmaktadır?
6. Çifte vergilendirme sorunun sebepleri ve çözümleri nelerdir?
7. Çifte vergilendirmenin önlenmesi konusunda geliştirilen modeller nelerdir, Türkiye bu modellerden hangisini örnek almalıdır?
8. Türk vergi sistemine yakın zamanda dahil edilen Dijital Hizmet Vergisi dar mükellef kurumlara ne gibi yükümlülükler getirmektedir?

Bu sorular bütünsel olarak ele alındığında, “Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesi” başlıklı çalışmayla kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumların vergilendirilmesinin sebepleri ve sonuçları eleştirel bakış açısıyla ortaya konulacaktır.

Çalışmanın Önemi

Dar mükellef kurumların vergilendirilmesi uluslararası ekonomik ilişkilerin yoğun bir şekilde gerçekleştiği günümüz dünyasında önemi gittikçe artan bir konudur. Küreselleşme ve dijitalleşme ile birlikte ülkeler arasında ekonomik ilişkiler nicelik ve nitelik yönünden değişmiştir. Bu değişimin takip edilmesinde Türk vergi sisteminde bulunan dar mükellefiyet müessesesi büyük önem arz etmektedir.

Vergi hukukunun karmaşık konulardan biri dar mükellefiyet müessesesidir. Vergi kanunlarının uygulanmasında verginin hangi mükellefiyet türüne göre vergilendirileceği büyük önem arz etmektedir. Çünkü her bir mükellefiyet türüne göre farklı esaslar geçerli olmakta ve farklı vergilendirme işlemleri yapılmaktadır.

Çalışmada çifte vergilendirme sorununun çözümüne yönelik yapılan araştırmalara da yer verilmiştir. Bu yönüyle çifte vergilendirme sorununun uluslararası bağlamda kazandığı nitelik çalışmanın önemini arttırmaktadır. Nitekim bu sorunun çözümü için geliştirilen ve faydalı olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları dünya genelinde sayıca hızla artmaktadır. Türkiye tarafı olduğu 86 çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının yanında 10’a yakın ülke ile müzakere sürecini devam ettirerek bu konudaki hassasiyetini göstermektedir.

Çalışmanın bir diğer önemi dijitalleşme konusunda kendini göstermektedir. Dijitalleşme her alanda olduğu gibi vergi dünyasında da çeşitli değişiklikler meydana getirmiştir. Dijitalleşme ile birlikte ürün ve üretim biçimleri değişmekte ve

devletlerin güncel vergi sistemleri bu ürün ve hizmetler neticesinde elde edilen gelir ve kazançları kavrayamamaktadır. Dijital hizmet sağlayıcılar herhangi bir fiziki varlığa, sabit bir iş yerine ihtiyaç duymadan büyük gelir ve kazançlar elde edebilmektedir. Son yıllarda bazı devletler dijital ekonomik faaliyetlerden elde edilen ve vergilendirilemeyen gelir ve kazançları vergilendirmeye yönelik kanunlar uygulamaya başlamışlardır. Türkiye de 05.12.2019 tarih ve 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile bu konuda yenilikçi bir adım atmıştır. Çalışmada Türk vergi sisteminin en yeni üyesi olan dijital hizmet vergisinin dar mükellef kurumların vergilendirilmesindeki önemi tartışılmaktadır.

Çalışmanın Kısıtları

Dar mükellefiyet müessesesi, gelir üzerinden alınan vergilerden hem gelir vergisinde hem de kurumlar vergisinde uygulanmaktadır. Çalışmanın temel kısıtı, dar mükellefiyet müessesesinin sadece kurumlar açısından incelenmesidir. Bu sebeple dar mükellef gerçek kişilerin vergilendirilmesi çalışma kapsamı dışında tutulmuştur.

Dar mükellef kurumların vergilendirilmesinin sadece hukuki boyutu ele alınmış; siyasi ve ekonomik boyutlar göz ardı edilmiştir. Örneğin dar mükellefiyet uygulamasında yer alan vergisel teşviklerin sağladığı yatırım gelirleri ile Türkiye'nin tarafı olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının yarattığı yatırım olanakları neticesinde meydana gelen ekonomik getiriler çalışma kapsamının dışında tutulmuştur. Öyle ki ülkeler, yabancı yatırımlara ilişkin vergisel teşviklerinin büyük bir kısmını dar mükellefiyet müessesesi ile uygulayabilmekte ve yabancı yatırımların ülkeye çekilmesinde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının varlığı önemli rol oynamaktadır.

Çalışmada ülke bakımından da sınırlamalar bulunmaktadır. Türkiye'deki dar mükellef kurumların vergilendirilmesinin incelenmesinin yanında seçili dört ülkedeki uygulamalar bu kapsama dahil edilmiştir. Türkiye ile yakın ekonomik ilişkileri sebebiyle Amerika Birleşik Devletleri, Almanya, Fransa ve İngiltere'deki kurumların vergilendirilmesi ele alınmış, bu ülkelerdeki vergilendirme yetkisinin tarihsel gelişimine yer verilmiştir ve bu ülkelerin Türkiye ile yapmış oldukları çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları incelenmiştir.

Çalışmada çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları genel hatları itibariyle yer almaktadır. Bir diğer kısıt, model anlaşmalarda yer alan madde içeriklerinin, değişiminin ve yorumlamalarının çalışma kapsamı dışında tutulmasıdır.

Çalışmanın Yöntemi

Çalışma anayasa, kanun, kitap, makale, tez, anlaşma, yargı kararları ve özelgeler gibi birincil kaynaklara dayalı olarak hazırlanmıştır. Birincil kaynaklar yardımıyla literatür taraması yapıp konunun teorik temelleri ortaya konulmuştur. Çalışma sürecinde bu konuyla ilgili daha önce yapılan çalışmalar “Literatür Taraması” olarak çalışmanın ekinde sunulmuştur.

Çalışmanın hukuki çerçevesi, Kurumlar Vergisi Kanunu başta olmak üzere konuyla ilgili vergi kanunlarında yer alan hükümler çerçevesinde sistematik yorum yapılarak çizilmiştir. İnternet ortamından elde edilen verilerde, kamuoyuna açık olan Gelir İdaresi Başkanlığı’nın uluslararası mevzuatından ve Türkiye’de en geniş içtihat arşivlerine sahip olan Lexpera ve Lebib Yalkın içtihat bankalarından faydalanılarak yeni ve güncel kararlar çalışmaya eklenmiştir.

Çalışmada Türkiye’nin yanında seçili dört ülkedeki uygulamalar, ülkelerin vergi mevzuatları kapsamında benzerlik ve farklılıklarıyla ortaya konularak karşılaştırma yapılmış ve uluslararası boyut kazandırılmak istenmiştir.

Çalışmanın İçeriği

“Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesi” başlıklı bu çalışma dört bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümün başlığı “Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı Sınırları ve Vergilendirme Yetkisinin Çatışması”dır. Bu bölüm iki kısımdan oluşmaktadır. Bölümün birinci kısmında vergilendirme yetkisinin ne olduğu, kim tarafından ve nasıl kullanıldığı, sınırının olup olmadığı gibi vergilendirme yetkisine ilişkin temel soruların cevapları aranmıştır. Daha sonra devletin önemli bir gücü olan vergilendirme yetkisinin Türkiye ve çeşitli ülkelerde halkın iradesinin vücut bulduğu yasama organına geçme süreci tarihsel olarak açıklanmıştır.

Birinci bölümün ikinci kısmında ise vergilendirme yetkisinin hangi sınırlar dahilinde uygulandığı incelenmiştir. Devletler, günümüz dünyasında egemenliğinin gereği olarak vergilendirme yetkisini hem ülke içinde hem de ülke dışında kullanmak

istemektedirler. Devletlerin kişi ve kurumları sadece kendi ülke sınırları dâhilinde yükümlü tutabilmesi vergi kanunlarının yer bakımından uygulanmasında yersellik ilkesinin bir sonucudur. Bununla birlikte devletin mükellef ile kurduğu çeşitli bağlar sebebiyle kişi ve kurumların sadece ülke içinde değil tüm dünya genelindeki iktisadi faaliyetleri sonucunda elde ettiği kazanç ve iratları vergilendirebilmesini sağlayan kişiellik ilkesidir.

Devletlerin küresel vergi hasılatından olabildiğince büyük pay elde etme çabaları, vergi kanunlarının uygulanmasında yersellik ilkesinden kişiellik ilkesine doğru bir geisin olması ve küreselleşme sonucu üretim faktörlerinin uluslararası ticaretinin çok ve daha yaygın bir şekilde yapılması devletlerin vergilendirme yetkilerinin çatışmasına sebep olmaktadır. Bu atışmanın literatürdeki adı, uluslararası ifte vergilendirmedir. Bu kısımda tanımlanan ve sebebi açıklanan ifte vergilendirme sorunu, çalışmanın diğer bölümlerinde detaylı şekilde incelenmiştir.

İkinci bölümün başlığı “Kurumların Dar Mükellefiyet Esasına Göre Vergilendirilmesi”dir. İkinci bölüm tezin ana konusunu oluşturmakta ve beş kısımdan meydana gelmektedir. Bu bölümde ilk olarak dar mükellef kurumlara ilişkin temel kavramlar tanımlanmıştır. Daha sonra kurumlar vergisinde yer alan tam ve dar mükellefiyet türleri açıklanmıştır. Dar mükellefe tabi kurumların kimler olduğu ve bu kurumların kazanç ve iratlarının nelerden oluştuğu anlatılmıştır. Dar mükellef kurumların başta Kurumlar Vergisi Kanunu olmak üzere Türk vergi sisteminde yer alan diğer vergi kanunları çerçevesince var olan yükümlülükleri ortaya konulmuştur. Dar mükellef kurumlar günümüzde dijital ortamda yoğun bir şekilde faaliyet göstermektedir. Türk vergi sistemine 2019 yılında eklenen Dijital Hizmet Vergisi de çalışmaya eklenerek güncellik sağlanmaya çalışılmıştır.

Bölümün sonraki kısımlarında dar mükellef kurumların uluslararası vergi anlaşmaları ve yerel vergi mevzuatı bağlamında vergilendirilmesinde meydana gelen uyuşmazlıklar vergi yargısının kararları ile vergi idaresinin görüşleri çerçevesince değerlendirilip çözüme kavuşturulmaya çalışılmıştır. Dar mükelleflerin tam mükelleflerin vergilendirilmesinden ayrı bir vergilendirme rejimi sahip olup olmadığı ortaya konulmuştur.

Üçüncü bölümün başlığı “Uluslararası Vergilendirmede Çifte Vergilendirme Sorunu ve Dar Mükellefiyet”tir. Üçüncü bölümünde dar mükellef kişi ve kurumların vergilendirilmesinde meydana gelen en önemli sorun olan çifte vergilendirme detaylı bir şekilde incelenmiştir. Çifte vergilendirme sorunun çözümü, uluslararası vergi hukukunun üzerinde en çok çalıştığı konulardan bir tanesidir. Çifte vergilendirme, aynı vergi yükümlüsünün aynı vergi konusu ve benzer vergilerle iki veya daha fazla vergilendirme yetkisine sahip olan güç tarafından aynı dönem içinde vergilendirilmesidir. Çifte vergilendirme mikro düzeyde kişi ve kurumların öngöremediği bir vergi yüküne sebep olmasının yanında makro düzeyde ise vergi adaletini bozması ve küresel refahı olumsuz yönde etkilemesinden dolayı uluslararası vergi hukukunun çözmeye çalıştığı sorunların başında gelmektedir. Bu çözümün sağlanabilmesi için başta Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) ve Birleşmiş Milletler (BM) olmak üzere çeşitli kuruluşlar ve ülkeler modeller geliştirmişlerdir. Bu bölümde “Türk Modeli” de dâhil olmak üzere bu modeller, modellerin faydaları ve farklılıkları karşılaştırılmıştır. Ayrıca Türkiye’nin tarafı olduğu tüm çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ek olarak çalışmanın sonunda tablo halinde ve kronolojik olarak gösterilmektedir.

Dördüncü bölümün başlığı “Çeşitli Ülkelerde Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesi ve Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine Yönelik Uygulamaların Türkiye ile Karşılaştırılması”dır. Çalışmanın son bölümünde, Amerika Birleşik Devletleri, Almanya, Fransa ve İngiltere’nin vergi sistemlerinde olan dar mükellefiyet müessesesini kurumlar açısından işleyişi anlatılmış ve Türkiye’deki uygulamalar ile karşılaştırılmıştır. Seçili ülkelerde dar mükellef kurumların vergilendirilme şekilleri ve yaptıkları çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları gösterilmiştir. Ayrıca bu ülkeler ile Türkiye arasında imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalar incelenmiştir. Dördüncü bölümün son kısımda ise dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde meydana gelen çeşitli özellikli ve ihtilaflı konular üzerinde durulmuştur. Dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yer alan vergi güvenlik tedbirlerine yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRME YETKİSİNİN

KULLANIMI SINIRLARI VE

VERGİLENDİRME YETKİSİNİN ÇATIŞMASI

Devletlerin egemenliğinin bir göstergesi olan vergilendirme yetkisi, bir devletin var olması ve varlığını sürdürülebilmesi için hayati öneme sahiptir. Kamusal mal ve hizmetlerin yeterli ve kaliteli bir şekilde arzı ancak kamu gelirlerinin büyük bir kısmını oluşturan vergi gelirleriyle mümkün olabilmektedir. Çağdaş devletlerde uygulandığı üzere vergilendirme yetkisi yasama organı aracılığıyla kullanılmaktadır. Yasama organını sahip olduğu bu yetkiyi yer, zaman ve anlam bakımından uygularken tercih edeceği ilkeler vergilendirme yetkisinin sınırlarını çizmektedir.

Vergilendirme yetkisi sadece devlet kamu tüzel kişisi tarafından kullanılabilir. Bunun yanında devlet, daha alt kademelerdeki kamu tüzel kişilerine çeşitli işlemlerin yapılabilmesi amacıyla yetkilendirebilir. Bu şekilde yetkilendirilen yerel idareler veya federe devletler ise belli sınırlar dahilinde vergilendirme yetkisine kavuşmuş olurlar¹.

Vergi kanunlarının diğer kanunlarda olduğu gibi genel ve soyut olmasının bir sonucu olarak, hükümlerinin nerede uygulanacağı sorusu, büyük önem arz etmektedir. Vergi hukukunda, devletin vergi kanunlarını nerelerde ve kimlerde uygulayacağı sorusunun cevabı kanunların yerselliği ve kanunların kişiselliği ilkeleri ile verilir².

Yersellik ilkesi, bir devletin vergilendirme yetkisine dayanarak ülke sınırlarında bulunan yerli veya yabancı tüm kişi ve kurumları uyruğuna veya ikametgâhına bakmaksızın yükümlü kılabilirdiği ilkedir. Kişisellik ilkesi ise devletin vergilendirme yetkisini uyrukluk ve ikametgâh gibi çeşitli ilişkilerin varlığı halinde

¹ Yasemin Taşkın, **Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2012, s. 11.

² Salim Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 14. bs., İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2019, s. 49.

yükümlü kılarak mükellefin hem ülke içinde hem de ülke dışındaki tüm gelir ve kazançlarını vergilendirebildiği ilkedir³.

Devletler yersellik ve kişisellik ilkelerini mali egemenliğinin bir gereği olarak ayrı ayrı veya karma bir şekilde vergi sistemlerinde kullanabilmektedir. Bütün devletlerin aynı ilkeyi kullanmasının mümkün olmaması ve yersellikten kişiselliğe doğru bir eğilimin olması, uluslararası çifte vergilendirme olarak adlandırılan ve uluslararası vergi hukukunun çözümü için üzerinde en çok çalıştığı sorunu meydana getirmektedir⁴.

Devletlerin vergilendirme yetkisinin ne olduğu, nereden kaynaklandığı, kimler tarafından ve hangi sınırlar dâhilinde kullanıldığının ortaya konulduğu çalışmanın birinci bölümde; Türkiye ve çeşitli ülkelerde vergilendirme yetkisinin tarihsel olarak nasıl ilerlediği, sınırlarının neler olduğu açıklandıktan sonra devletlerin vergilendirme yetkisinin çatışmasının sonucu olarak meydana gelen uluslararası çifte vergilendirme sorunu tanımlanmıştır.

1.1. DEVLETİN VERGİLENDİRME YETKİSİ

Devlet, belirli bir insan topluluğunca oluşturulan, egemenliğini belirli bir toprak parçasında kullanan ve siyasi otoritenin hâkimiyetinde olan bir varlıktır. Bu tanım doğrultusunda “devlet” olabilmek için ülke, insan, siyasi otorite ve egemenlik olmak üzere dört temel unsurun birlikte var olması gerekmektedir⁵.

Devlet, toplumdaki diğer tüm kişi ve kurumlarda olmayan, ona en yüksek sınırlama ve zorlama hakkı veren, iç hukuktaki her türlü denetim kapsamı dışında olan, uluslararası hukukta da diğer ülkelerden bağımsız karar alabilen, devlete devlet kimliği kazandıran üstün bir güce sahiptir⁶. Bu gücün ülke içindeki tüm kişi ve şeylerde kullanılmasına iç egemenlik; diğer devletler karşısında hiçbir zorlama ile karşı karşıya kalmadan özgürce karar verebilmesine ise dış egemenlik denir ve bu iki

³ İbrahim Nihat Bayar, **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi, Türkiye-İngiltere Andlaşması**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s. 12-13.

⁴ Oktar, **a.g.e.**, s. 56.

⁵ Melda Sur, **Uluslararası Hukukun Esasları**, İstanbul, Beta Basım Yayın, 2017, s. 96-97.

⁶ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, s. 1.

egemenliğin toplamına da bağımsızlık denir⁷. Egemenlik adı verilen güç yasama, yürütme, yargı, icra, cezalandırma ve vergilendirme gibi birçok alanda ortaya çıkar ve bunların tek elde olmaması egemenliğin bölünmesi anlamını taşımaz⁸.

Mali egemenlik, kamu maliyesinin unsurlarından vergi koyma, kamu harcaması yapma, bütçe yapma ve kamu borçlanmasını içine alan ve devletin varlığını ve sürekliliğini sağlayan bir egemenlik çeşididir. Mali egemenliğin alt dallarından olan vergilendirme ise devletin kendisinden beklenen ve talep edilen kamu hizmetlerini yerine getirebilmek için, egemen olduğu toprak parçasında hukuki ve fiili olarak vergi alabilmesidir⁹. Egemen devletlerin sahip olduğu hukuki ve fiili gücün temeli anayasa ve kanunlardır¹⁰. Yetki ise devletin sahip olduğu gücünü kişiler, mülkler ve olaylar üzerinde kullanabilme serbestliğidir¹¹.

Mali egemenliği olan devletler, kendi egemenlik sınırlarında vergi konularını, mükellefiyet ve türlerini, vergi oranları ve muafiyetleri gibi vergilendirmeye ilişkin asli ve tali her şeyi belirleyerek vergi sistemini oluşturma özgürlüğüne sahip olurlar¹². Böylece mali egemenlik ile devlet, toplum içindeki diğer kişi ve kurumlarda olmayan, onu diğerlerinden ayıran, devlet kimliği kazandıran emretme ve zorlama gücünü kullanarak diğer devletlerden ayrı ve bağımsız bir şekilde maliye politikalarını tespit eder ve varlığını devam ettirir¹³.

Vergilendirme yetkisi, devletin egemenliğine dayanarak vergilendirme konusunda mükellefler üzerinde kullanabildiği güçtür¹⁴. Bu yetki, mükellefin kim olduğunun belirlenmesinden vergi konusunun ne olduğuna, vergiyi doğuran olayın nasıl gerçekleştiğine, vergilendirme sürecine ve vergi sorunlarının çözümüne kadar

⁷ Aslan Gündüz, **Milletlerarası Hukuk**, İstanbul, Beta Basım Yayın, 2003, s.7.

⁸ Yahya Kazım Zabunoğlu, **Kamu Hukukuna Giriş**, Ankara, Sevinç Matbaası, 1973, s. 119.

⁹ Çağan, **a.g.e.**, s. 3 – 4.

¹⁰ Mehmet Şimşek, “Vergilendirme Yetkisinin Uluslararası Alanda Sınırları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 460, Aralık 2019, s. 36.

¹¹ Oytun Canyaş, **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Antlaşmalarının İç Hukuktaki Konumu**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2016, s. 18.

¹² Marius Eugen Radu, “International Double Taxation”, **Procedia Socialand Behavioral Sciences**, 62 (2012), s. 403.

¹³ İsmail Şiriner ve Murat Aydın, “Mali Egemenliğin Sınırlandırılması: Vergilendirme Yetkisi ve IMF”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 196, Ocak 2005, s. 189.

¹⁴ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 24. bs. Ankara, Turhan Kitabevi, 2015, s. 33.

çok geniş bir alanda kullanılmaktadır¹⁵. Devletler sahip oldukları vergilendirme yetkileri dolayısıyla kişi ve kurumlardan zor kullanarak vergi geliri elde etmektedirler¹⁶. Devletin kişi hak ve özgürlüklerini çok yakından etkileyebilecek olan vergilendirme yetkisine sahip olmasının başlıca sebebi, anayasa ve kanunlarda kendisine verilen kamusal ödevleri yerine getirirken ihtiyaç duyduğu mali kaynaklara olan gereksinimidir¹⁷. Bundan dolayı vergilendirme yetkisine sahip olabilmek, devletlerin varlık sebebi olarak addedilmiş ve tarih boyunca bu yetkiye sahip olabilmek için zorlu mücadeleler verilmiştir¹⁸. Bu mücadeleler ise tarihte yasama organının yürütme organından aldığı ilk yetkinin vergilendirme konusunda olmasına yol açmıştır¹⁹.

Tarih boyunca devletin vergilendirme yetkileri genişletilmiş ve daraltılmıştır. Bu süreçte de vergiye yüklenen anlam ve buna paralel olarak verginin tanımı değişerek günümüzdeki çağdaş halini almıştır: Vergi, kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli kaynakları sağlamak ve diğer mali olmayan amaçları gerçekleştirebilmek için devlet tarafından zorunlu ve karşılıksız olarak alınan nakdi ödemelerdir²⁰.

¹⁵Esra Ekmekçi, **Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1994, s. 1.

¹⁶ Engin Hepaksaz ve Ersan Öz, “Vergileme Yetkisi ve Anayasal Vergileme İlkelerinin Farklı Ülke Uygulamaları Açısından Değerlendirilmesi”, **Ekonomik Yorumlar Dergisi**, C. 45, S. 516, Şubat 2008, s. 59.

¹⁷ Öncel vd., **a.g.e.**, s. 33.

¹⁸Gözde Erkin, **Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisi**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2015, s. 1.

¹⁹ Çağan, **a.g.e.**, s. 6.

²⁰ Oktar, **a.g.e.**, s. 1.

Diğer yazarlara göre vergi tanımları için bkz.

“Vergi, devlet veya vergilendirme yetkisine sahip olan kuruluşların, kişi ve kurumlardan hukuki cebir yoluyla, belli kurallar çerçevesinde ve karşılıksız olarak alınan iktisadi değerdir”. Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 6. bs. İstanbul, Filiz Kitabevi, 2010, s. 3.

“Vergi, devlet veya devlet tarafından yetkilendirilmiş organlar tarafından iktidar gücünü kullanarak, herhangi bir karşılık taahhüt etmeden gerçek ve tüzel kişilerden kanuni bir metne dayanarak alınan iktisadi değerdir”. Volkan Alptekin, **Vergi Hukuku**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2013, s. 3.

“Vergi, devletin ve diğer kamu kuruluşlarının giderlerini yapmak ve mal varlıklarını yönetmek amacıyla topladığı gelirdir”. Şevki Özbilen, **Vergi Hukuku**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2013, s. 8.

“Vergi, kamu giderlerini karşılamak amacıyla devletin egemenlik gücüne dayanarak gerçek ve tüzel kişilerin mali güçleri nispetinde cebren ve kesin olarak topladığı parasal değerdir”. Şafak Çomaklı, Ahmet Ak ve Zülküf Ayrangöl, **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Esaslar**, Ankara, Savaş Yayınevi, 2013, s. 6.

Çeşitli yazarlar tarafından yapılan tanımlamalarda da görüleceği üzere vergiye ilişkin ortak noktalardan biri vergilendirme yetkisidir.

Günümüz vergi tanımlamalarından da görüldüğü üzere, verginin olmazsa olmaz unsurlarından bir tanesi, vergiyi elde edecek olan erkin, egemenliğinden doğan bir cebri güce sahip olmasıdır. Bu zorlama gücü, yer ve zamana göre değişiklik gösterebilmektedir. Şöyle ki; jandarma devleti anlayışının hâkim olduğu ülkelerde ve zamanlarda vergilendirme yetkisi sınırsız olabilmekteydi. Ancak, ekonomisinde liberal politikalar uygulayan devletlerde ise vergi, kamu malı ve hizmetinin sunuluşunda bir değişim aracı olarak görüldüğünden, vergilendirme yetkisinin kullanımı büyük ölçüde sınırlanmıştır. Günümüzde ise vergilendirme yetkisi, devletin egemenliğinin sağlanmasında ve devam ettirilmesinde önemli araç olarak kabul görmektedir²¹. Vergilendirme yetkisi dar anlamda devletin kamu gelirlerinden sadece vergi koyması anlamına gelirken; geniş anlamda vergilendirme yetkisi ise daha çok bir karşılığın ve yararlanmanın olduğu resim harç, parafiskal gelirler gibi her çeşit kamu gelirine ilişkin yetkiyi kapsamaktadır²².

Vergilendirme yetkisine sahip olmanın yanında, bu yetkiyi sürdürebilmek de önem arz etmektedir. Çünkü devlet kamusal ihtiyaçlarını karşılayabilmesi için topladığı vergiyi her yıl aralıksız bir şekilde devam ettirmek zorundadır. Bu ihtiyacı karşılayamaz ise üstüne düşen fonksiyonları yerine getiremeyeceğinden, yok olma tehlikesi ile karşı karşıya kalma ihtimali doğacaktır. Bu tehlikenin bertaraf edilebilmesi için egemen güç olan devletin vergilendirme yetkisine sahip olması kadar sürdürebilmesi de büyük önem arz etmektedir²³.

Son olarak vergilendirme yetkisi devlete sadece bir yetki vermesinin yanında çeşitli ödevler de yüklemektedir. Çünkü 1982 Anayasası'nın 2'nci maddesinde geçtiği üzere, sosyal hukuk devletinin gereği olarak vergilendirme yetkisi, verginin kanuniliği ile eşit ve adil vergileme ilkeleri çerçevesince kullanılmalıdır²⁴. Bu bakımdan vergilendirme yetkisi devlet için hem bir hak hem de bir ödevdir.

²¹Öncel vd., **a.g.e.**, s. 33.

²² Abdullah Tekbaş, **Vergi Kanunlarının Anayasa Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi**, Ankara, Ümit Ofset Matbaacılık, 2009, s. 101-102.

²³Levent Başak, **Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2007, s. 96.

²⁴ Şiriner ve Aydın, **a.g.m.**, s. 190.

1.1.1. Vergilendirme Yetkisinin Tarihçesi

Vergi, tarih boyunca hediye, yardım, ganimet gibi çeşitli isimler ve çeşitli şartlar dâhilinde herhangi bir vergilendirme yetkisi kapsamında olmaksızın toplanmaya başlanmıştır. “Vergilendirme yetkisi” kurum olarak ilk defa 13. yy’da İngiltere’de ortaya çıkmıştır. Dünya siyasi tarihinde derebeylerin yerini monarşilerin almasıyla birlikte düzenli orduların kurulması ve idamesi, ticaretin geliştirilmesi gibi amaçlarla vergi asli, zorunlu ve daimî bir gelir kaynağı haline gelmiştir. Kral tek başına vergi koyabilmekteydi. Zamanla ticaretin gelişmesiyle zenginleşen ticari burjuvazi vergilendirmenin halk temsilcileri tarafından onaylanmasını sağlamış ve vergilendirme yetkisinin halkı temsil eden bir organ tarafından yerine getirilme zorunluluğu günümüze kadar ulaşmıştır²⁵.

Günümüzde vergilendirme yetkisi, anayasal hükümlerle o ülkenin parlamentosuna verilmiştir. Bunun iki sebebi vardır: Birincisi, vergi kişi hak ve özgürlüklerini yakından ilgilendirdiği için mutlaka seçmen tercihinin vücut bulduğu parlamento tarafından çıkarılan kanunlar vasıtasıyla yapılma zorunluluğudur²⁶. İkincisi ise tarihte mutlak otoritelerin sınırlandırıldığı ilk alanın vergilendirme ile ilgili olması ve bu kazanımın korunmasının istenmesidir²⁷. Bu sebeplerden dolayı vergilendirme yetkisi, parlamento sistemine sahip çağdaş demokratik ülkeler için bir kilometre taşıdır.

1.1.1.1. Çeşitli Ülkelerde Vergilendirme Yetkisinin Tarihsel Gelişimi

Avrupa’da mutlak iktidarın gücünün sınırlandırılması ilk olarak vergilendirme konusunda olmuştur. Vergilerin ancak kanunla çıkarılması gerektiren verginin yasallığı ilkesi ile parlamento onayı olmadan verginin konulamayacağını gerektiren temsilsiz vergi olmaz ilkesi gibi anayasal vergilendirme ilkelerinin temelleri atılmıştır. Bu gelişmeler İngiltere’de 1215 yılında Magna Carta Libertatum

²⁵ Çağan, **a.g.e.**, s. 13.

²⁶ Öncel vd., **a.g.e.**, s. 35.

²⁷ Bayar, **a.g.e.**, s. 9.

ile yaşanmıştır. Fransa’da ise 1789 yılında İnsan ve Vatandaş Hakları Demeci’yle ve ABD ise 1776 yılında Bağımsızlık Bildirgesi’yle ortaya çıkmıştır²⁸.

Tarihte vergilendirme yetkisinin elde edilmesine ilişkin ilk gelişmeler İngiltere’de yaşanmıştır. İngiltere Kralı I. John, Fransa ile yapılan savaşın olağanüstü harcamalarını karşılamak için baronlar ve din adamları lehine ödünler vererek 15 Haziran 1215 tarihinde 63 maddeden oluşan Magna Carta Libertatum’u (Büyük Özgürlük Fermanı) imzalamıştır²⁹.

Magna Carta olarak adlandırılan bu ferman dünya siyasi ve hukuk tarihi açısından iki büyük öneme sahiptir. Bunlar; kralın bütün hür kişilerin hak ve hürriyetlerini tanımış olması ve kralın anlaşmada yer alan maddelere bağlı kalmasıdır. Magna Carta ile kralın mutlak yetkisinin ilk olarak vergi konusunda sınırlandırılması, vergi hukuku ve vergilendirme yetkisi bakımından büyük önem arz etmiştir. 63 maddeden oluşan Büyük Özgürlük Fermanı’nın 12, 14 ve 41’inci maddeleri vergilendirme yetkisine ilişkin hükümleri içermektedir³⁰. Bu hükümler çerçevesinde, özellikle 12’nci maddede geçen, “*genel oylama olmadan vergi toplanamayacağı*” ile 41’inci maddede yer alan, “*kanunsuz vergi ödememe*” ifadeleri, vergilendirme yetkisinin demokratik bir hâl almasının ilk adımları olarak kabul edilebilir.

İngiltere’de vergilendirme konusunda diğer önemli gelişme ise Haklar Dilekçesi’dir. Hâlihazırda vergilendirme yetkisine Magna Carta ile sınırlandırma

²⁸ Nami Çağan (2), “Demokratik Sosyal Hukuku Devletinde Vergilendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S. 1, C. 37, 1980, s. 131.

²⁹ Çağan, **a.g.e.**, s. 15.

³⁰ Ersan İlal, “Magna Carta”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. 34, Sayı 1 – 4, 1968, s. 217-218.

Magna Carta Libertatum’un vergilendirmeyi ilişkin maddeleri şu şekildedir:

Md. 12: “*Kendimiz için kuruluş akçesi, büyük oğlumuzun şövalye olması ve yalnızca bir kere kızımızın evlenmesi sebepleriyle toplananlar dışında krallığımızda genel oylama olmadan hiçbir vergi veya yardım toplanamayacaktır...*”.

Md. 14: “*Yukarıda belirtilen üç istisna dışında bir yardım veya vergi kararlaştırılırken gerekli genel onaylamayı alabilmek için başpiskopos, rahip, kont ve büyük baronları adlarına göndereceğimiz mektuplarla çağıracağız...*”.

Md. 41: “*Tüccar serbestçe ve güvenle İngiltere’ye girip çıkabilecekler, kalabilecekler, eski ve hukuki geleneğe uygun olarak, savaş zamanında bizimle savaşmakta olan milletin tüccarı dışındakiler, kanunsuz bir vergi ödmeden, ticaret yapmak amacıyla karada ve denizde yolculuk yapabileceklerdir...*”.

gelmiş olmasına rağmen, uluslararası ticaretin düzenlenmesi ve ülkenin savunulması gibi konularda kral, vergi koyma bakımından tam yetkiliydi ve bu durum parlamento ve kral arasında çatışmalara sebep oluyordu. Kral parlamentodan mali bakımdan yardım alabilmek için parlamentonun isteklerini kabul etmek zorunda kalmıştır. Haklar Dilekçesi adı verilen bu istekler karşısında kral, parlamentonun onayı olmadan borçlanamayacak ve mali yükümlülük koyamayacaktır³¹.

ABD’de vergilendirme yetkisindeki gelişme, ülkenin bağımsızlık mücadelesi ile yakından ilgilidir. İngiltere, sömürgesinde olan Amerika’ya çeşitli malların ticaretine vergi koyarak ABD’nin vergilendirme yetkisine müdahalede bulunmuştur. Daha sonra bu keyfi vergilendirmeye karşı tepkiler daha da artarak ABD’nin bağımsız bir ülke olmasına yol açacak bir hâl almıştır. Tüm bu gelişmeler sonucunda on üç adet sömürge, bağımsızlığını ilan etti ve Bağımsızlık Bildirgesi yayınlandı. Bağımsızlık Bildirgesinin 17’nci maddesinde, ihtilalin sebepleri sayılırken “...İngiltere kralının rızamız olmadan vergi koyması...” da sayılmıştır³².

Fransa’daki vergilendirme yetkisinin elde edilmesinde 1789 İhtilali’ni bir milat olarak kabul etmek gerekir. İhtilalden önce “Genel Meclis” adında bir meclis olmasına rağmen vergilendirme konusunda tekel konumunda olan kurum yine kraliyetti. İhtilâlden sonra “Ulusal Meclis” adını alan meclisin onayı olmaksızın, kral, derebeyi ve kilisenin vergilendirme yetkileri ve vergi ayrıcalıkları kaldırıldı. İhtilâlle birlikte yayınlanan “İnsan ve Vatandaş Hakları Bildirgesi”nde vergi ile ilgili şu hükümler bulunmaktadır: “*Kamu otoritesinin sürdürülebilmesi için eşit bir vergi olmalıdır. Yurttaşlar kendileri ya da seçtikleri temsilciler aracılığıyla vergiyi belirlemek hakkına sahiptir*”.

İnsan ve Vatandaş Hakları Demeci’nde vergilerin ancak belli süreler dâhilinde ve gerektiğinde toplanabileceği, yurttaşlar arasında eşit dağıtılması gerektiği ve temsilcilerin vasıtasıyla vergilendirilme yapılacağına ilişkin hükümler 1789 Fransız Devrimi’nden sonra yürürlüğe giren anayasalarda da yerini almıştır³³.

³¹ Çağan, a.g.e., s. 17 – 18.

³² Çağan, a.g.e., s. 22 – 23.

³³ Ahmet Emrah Akyazan, “Vergilendirme Yetkisinin Türkiye’deki Gelişimi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 80, 2009, s. 2.

Almanya’da gelişmelere bakıldığında derebeylerin hakimiyet süresi diğer Avrupa ülkelerindekinden daha uzun sürmüş ve süre boyunca vergilendirme yetkisi derebeyler tarafından kullanılmıştır. Daha sonra 16 yy. ile birlikte prensler derebeyler üzerinde vergilendirme yetkilerini kabul ettirmiştir. 1871 yılında siyasi birliğin oluşturulmasıyla vergilendirme yetkisi imparatorluğa geçmiştir. Günümüzde ise 1949 yılındaki Bonn Anayasası ile vergilendirilme yetkisi ülkesinin siyasi yapısı doğrultusunda federal devlet ile federe devletler arasında paylaşılmaktadır³⁴.

1.1.1.2. Türkiye’de Vergilendirme Yetkisinin Tarihsel Gelişimi

Vergilendirme yetkisinin Türkiye’deki tarihsel gelişiminde, vergilendirme yetkisinde yaşanan gelişmelerin Osmanlı Devleti’nde başlaması ve birbirinin devamı niteliğinde olması sebebiyle Osmanlı Devleti dönemi ve Türkiye Cumhuriyeti Devleti dönemi olarak ikiye ayırmak mümkündür.

1.1.1.2.1. Osmanlı Dönemi Vergilendirme Yetkisi

Osmanlı Devleti döneminde tüm yetkilere sahip olan padişah, vergilendirme yetkisinin de tek sahibi konumundaydı. Padişah istediği kişileri ve konuları vergiye tabi kılabilirdiği gibi istediği istisna ve muafiyetleri de uygulayabilmekteydi. Ayrıca, Osmanlı vergi sisteminde kişiler, dini inançlarına göre farklı farklı vergilendirmeye tabi tutulduğundan vergilemede adalet ve eşitlik yoktu³⁵. Osmanlı bir vergi devleti olamadı. Çünkü devlet gelirlerinin büyük bir kısmı haraç ve ganimetlerden oluşuyordu. Bunun yanında tımar sistemi adı verilen sistem ile kamu gelirlerinin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri taşradaki vali, kadı ve sancak beyi gibi kişilerce yapıldığından, vergiler merkezde toplanamıyordu³⁶. Tımar sisteminin dışındaki vergiler ise iltizam sistemi ile toplanıyordu. Vergilerin “aynî” olarak toplanmasındaki güçlük, vergilerin mültezim adı verilen kişiler tarafından toplandığı iltizam sistemini zorunlu kılıyordu³⁷.

³⁴ Erkin, **a.g.e.**, s. 33

³⁵ Çağan, **a.g.e.**, s. 28 – 30.

³⁶ Taner Timur, **Osmanlı Toplumsal Düzeni**, Ankara, Sevinç Matbaası, 1979, s. 150.

³⁷ İbrahim Fazıl Pelin, **Finans İlmî ve Finansal Kanunlar**, İstanbul, İsmail Akgün Basımevi, 1945, s. 294.

Osmanlıda vergilendirme konusunda ilk demokratik gelişme, 1808 yılında Sened-i İttifak ile padişah II. Mahmut'un vergilendirme yetkinin sınırlandırılması şeklinde olmuştur. Bu belge sadece vergilendirme yetkisini hedef alan bir gelişme olmayıp İngiltere'de Magna Carta'da olduğu gibi padişahın otoritesine çok yönlü sınırlamalar getirmiştir³⁸. 1839 tarihinde ilan edilen Gülhane Hatt-ı Hümayın ile vergilendirmenin ödeme gücüne göre ve kanunla yapılması yönünde düzenlemeler getirilmiştir. Ancak yeterli miktarda vergi toplanamadığı için iltizam sistemi 1841 yılında tekrar uygulamaya konulmuştur. Daha sonraları vergilemede eşitliğin sağlanması yönünde 1856 yılında çıkarılan Islahat Fermanı ile gayrimüslimlerden alınan cizye kaldırılmıştır. I. ve II. Meşrutiyet'in ilanı ile devletin vergilendirme yetkisi meclis tarafından kullanılması yönünde çeşitli gelişmeler yaşanmıştır. Daha sonraları 1881 yılında Muharrem Kararnamesi ile vergi gelirlerinin üçte birine denk olacak kadar kısmının tahsil yetkisi Düyun-u Umumiye İdaresi'ne bırakılmıştır³⁹.

Kapitülasyonlar ile vergilendirme yetkisini geçici olarak yitiren Osmanlı Devleti, 1920 yılında imzalanan Sevr Anlaşması ile vergilendirme yetkisini tamamen kaybetmiştir. Kurtuluş Savaşı sürerken 23 Nisan 1920 tarihinde toplanan Büyük Millet Meclisi vergilendirme yetkisinin sahibi olmuştur. Bu meclis tarafından çıkarılan 1921 Anayasası'nda vergilerle ilgili doğrudan bir hüküm yoktur. Sadece kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi bulunan başkomutan Mustafa Kemal, "Ulusal Yükümlülük" adı altında yayınladığı emirlerle çeşitli vergiler toplamıştır⁴⁰. Mustafa Kemal, Büyük Millet Meclisi'nden Ağustos 1921'de Başkomutanlık Kanunu çerçevesinde aldığı yetki ile milli mücadele döneminde vergilendirmeye alakalı on adet yükümlülüğü yürürlüğe koymuştur⁴¹.

1.1.1.2.2. Cumhuriyet Dönemi Vergilendirme Yetkisi

Demokratik ve çağdaş ülkelerde olduğu gibi Türkiye'de de vergilendirme yetkisi anayasa tarafından ilgili kişi ve kurumlara verilmiştir⁴². Cumhuriyet

³⁸ Bayar, **a.g.e.**, s. 10.

³⁹ Akyazan, **a.g.m.**, s. 4.

⁴⁰ Çağan, **a.g.e.**, s. 48.

⁴¹ Akyazan, **a.g.m.**, s. 5.

⁴² Çağan, **a.g.e.**, s. 95.

döneminde yürürlüğe giren anayasalardan, 1924 Anayasası'nın 85'inci maddesinde, 1961 Anayasası'nın 61'inci maddesinde ve 1982 Anayasası'nın 73'inci maddesinde açık şekilde hükmedildiği edildiği üzere, vergiler kanunla konulmaktadır⁴³. Yürürlükteki 1982 Anayasası'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73'üncü maddesinde yer alan kamu giderlerinin karşılanması, vergilemede yasallık, mali güce göre vergilendirme, vergilemede genellik ve eşitlik, vergi yükünün adaletli dağılımı ilkeleri ile anayasanın diğer bazı maddelerdeki sosyal devlet, hukuk devleti, hukuki güvenlik gibi ilkeler vergilendirme yetkisinin anayasal sınırlarını kuvvetli bir şekilde çizilmiştir⁴⁴.

Günümüzde yürürlükte olan 1982 Anayasası'nın 87'nci maddesinde Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin (TBMM) görev ve yetkileri sıralanmıştır. Bu yetki ve görevlerden ilki, kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmaktır. Bu anayasal hükümden anlaşılacağı üzere, kanun ile yürürlüğe girebilecek olan vergileri sadece TBMM yürürlüğe koyabilir. Vergilendirme yetkisinin sadece TBMM'de olması ve bunun sadece kanunla yapılabilir olmasının asıl sebebi, verginin kişi hak ve özgürlükleri ile yakından ilişkili olmasıdır. Kişi hak ve özgürlüklerini kısıtlayabilecek bir durum olan vergilendirmede keyfilik, yalnızca halkın kendi iradesi ile seçtiği ve temsil edildiği meclis tarafından önlenebilir⁴⁵.

Anayasa Mahkemesi (AYM) ve Danıştay vergilendirmeye ilişkin vermiş olduğu çeşitli kararlarında vergilendirme yetkisinin yasama organı olan TBMM'ye ait olduğunu ve bu yetkinin başka kişi ve kurumlarca kullanamayacağını vurgulamaktadır⁴⁶.

⁴³ Cumhuriyet Dönemi Anayasalarında vergilendirmeye ilişkin maddeler şu şekildedir:

1924 Anayasası, Md. 85/1: "*Vergiler ancak kanunla salınır ve alınır*".

1961 Anayasası, Md. 61/2: "*Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler ancak kanunla konulur*".

1982 Anayasası, Md. 73/3: "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*".

⁴⁴ Şahnaz Gerek ve Ali Rıza Aydın, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2005, s.149.

⁴⁵ Çağan, **a.g.e.**, s. 100.

⁴⁶ Çeşitli AYM ve Danıştay kararları için bkz.

AYM Kararı, B. 2015/151000, KT. 27.02.2019,

1.1.2. Vergilendirme Yetkisinin Çeşitleri

Vergilendirme yetkisi, kullanan idari birimlerin büyüklüğüne ve türüne göre; merkezi devletin vergilendirme yetkisi, federe devletlerin vergilendirme yetkisi, yerel idarelerin vergilendirme yetkisi ve uluslararası kuruluşların vergilendirme yetkisi şeklinde sınıflandırılır.

1.1.2.1. Merkezi Devletin Vergilendirme Yetkisi

Devletlerin kendi siyasal sınırları içinde kullandıkları vergilendirme yetkisi mutlak ve sınırsızdır. Bu yetki, devletin merkezi vergilendirme yetkisini oluşturur ve kendi sınırlarında yaşayan vatandaşlarını ve yabancı uyruklu vatandaşları herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın vergilendirme hakkına erişir⁴⁷.

Üniter bir devlet olan Türkiye’de vergilendirme yetkisi sadece merkezi devlete ait olabilir. Asıl yetki yasama organında olmasına karşın vergilendirmeye ilişkin birtakım yetkiler yürütme organına da devredilebilir⁴⁸.

“... Vergilendirme yetkisinin temel hak ve özgürlüklerle olan yakın ilgisi sebebiyle, bireylerin devlet müdahalelerinden önceden haberdar olması ve geleceğe ilişkin planlarını buna göre yapabilmeleri hukuk güvenliğinin bir gereğidir”.

(Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/anayasa-mahkemesi/e-1-k-2015-15100-t-27-2-2019>, (Erişim Tarihi: 14.11.2019).

AYM Kararı, B. 2015/4791, KT. 14.11.2018,

“Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine bağlı olarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuksal ve fiili güçten kaynaklanmaktadır. Kamu hizmetlerinin görülmesi için gereksinim duyulan mali kaynakların sağlanması amacıyla kullanılan vergilendirme yetkisi dar anlamda, devletin kamu gelirlerinden sadece vergi koymaya ilişkin yetkisini; geniş anlamda ise çağdaş devletin güvenlik, adalet ve eğitim gibi geleneksel ödevlerinin yerine getirilmesinin yanında ekonomik, sosyal, kültürel ve diğer alanlara katkısının gerektirdiği giderleri karşılamak için gerçek ve tüzel kişilere getirdiği her türlü mali yükümlülüğe ilişkin yetkisini kapsamaktadır”.

(Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/anayasa-mahkemesi/k-2015-4791-t-14-11-2018>, (Erişim Tarihi: 14.11.2019).

Danıştay 4. Daire, E. 2013/1375, K. 2015/822, KT. 16.03.2015,

“...Devlet, vergilendirme aracılığıyla temel hak ve hürriyetlere müdahale edebildiği için vergilendirme yetkisinin yasama ve yürütme tarafından keyfi olarak kullanımının sınırlandırılması hukuk devletin bir gereğidir. Anayasanın 73’üncü maddesinin üçüncü fıkrasında karşılığını bulan verginin yasallığı ilkesi aynı zamanda hukuki güvenlik ilkesidir”.

(Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2013-1375-k-2015-822-t-16-3-2015>, (Erişim Tarihi: 14.11.2019).

⁴⁷ Bayar, **a.g.e.**, s. 10.

⁴⁸ Oktar, **a.g.e.**, s. 73.

Vergilendirme yetkisinin yasama organı olan TBMM’de olması vergilerin kanuniliği ve temsilsiz vergi olmaz ilkelerinin bir sonucudur. Çünkü vergiler vatandaşların birçok anayasal hak ve özgürlüklerini ilgilendirmektedir. Bu ilişki sebebiyle vergilendirmede idarenin keyfiyetinin önüne geçilmesi amacıyla yetki yasama organına verilmiştir. Maliye politikalarının daha etkin kullanılması amacıyla Anayasa’da yürütmeye verilen yetki, verginin konulması veya kaldırılması gibi asli olmanın ötesinde usule ilişkin ve kanunun daha önceden çizdiği sınırlar dâhilinde olan tali yetkidir⁴⁹.

1.1.2.2. Federe Devletin Vergilendirme Yetkisi

Federal yapılı ülkeler, dış işlerinde federal devlete bağlı olup, iç işlerinde ise her bir federe devletin bağımsız olduğu siyasi yapılardır⁵⁰. En iyi bilenen federal devlet ABD’de, vergilendirme yetkisi federal devlette olmasının yanında federe devletlerin tahsil yetkisi bulunmaktadır. Her idari birim kendine tahsis edilmiş vergileri toplar. Örneğin, federal devlette gelir ve ücret üzerinden alınan vergiler en büyük paya sahipken, federe devletlerde satış vergileri, yerel idarelerde ise servet vergilerinde hâkimiyet vardır⁵¹. Örneğin ABD’de federal devlet gelir vergisi, kurumlar vergisi, özel tüketim vergisi ve gümrük vergisinde yetkiliyken; eyaletlerde emlak vergisi, satış vergisi, kullanım vergisi ve servet vergisi toplanmaktadır⁵².

ABD’de vergilendirme yetkisi, Temsilciler Meclisi ve Senato’nun oluşturduğu Kongre’ye aittir. ABD Anayasası’nın 1’inci maddesinin 7’nci fıkrasına göre, “Kamu gelirlerine ilişkin her hüküm Temsilciler Meclisi tarafından çıkarılmalıdır”. Bu hüküm dolayısıyla vergilendirme yetkisinin yasama organında olduğu görülmektedir. Vergi rekabetinin sağlanması amacıyla bazı vergilerde federal devlet ile federe devletler arasında ortak vergilendirme hakları bulunmaktadır.

⁴⁹ Yusuf Karakoç (2), “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 15, 2014, s. 1264-1265.

⁵⁰ Erdoğan Teziç, **Anayasa Hukuku**, İstanbul, Beta Basım Yayın, 2017, s. 121.

⁵¹ Selçuk Buyrukoğlu ve Ahmet Güler, “AB Ülkelerinde ve ABD’de Vergilendirme Yetkisinin Kullanımına İzin Veren Hükümlerin Türk Anayasasında Yer Alan Hükümlerle Karşılaştırılması”, **Sosyal ve Beşerî Bilimler Dergisi**, C. 3, No.2, s. 148.

⁵² Ahmet Naci Arıkan, “Amerika Birleşik Devletleri’nde Gelir Üzerinden Alınan Vergiler (1)”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 341, Ocak 2010, s. 15.

Gümrük vergileri dışında her federe devlet gelir, servet ve harcama vergilerinde ayrı bir egemen devlet gibi coğrafi sınırları dâhilinde vergilendirme yetkisine sahiptir⁵³.

1.1.2.3. Yerel İdarelerin Vergilendirme Yetkisi

Yasama organı devletin vergilendirme yetkisinin asıl sahibi olmasına rağmen, bu yetki yerel idarelere devredilebilir. Batı ülkelerinin genelinde olduğu gibi, bina, arazi ve arsa gibi yerelliği ağır basan konulardan alınan vergilerde vergilendirme yetkisi yerel idarelere bırakılabilir. Böylece yerel idareler de merkezi devletten kendilerine verilen yetki ölçüsünde bir mali özerkliğe kavuşmuş olmaktadır. Yerel idarelerin kendi idari sınırları içinde verginin konu, matrah, tarife ve oran gibi asli konularından ziyade, vergilerin daha kolay toplanmasını sağlayabilecek tarh, tahakkuk ve tahsil gibi idari işlemlerde kullanılmak üzere bağlı yetkileri bulunmaktadır⁵⁴. Yerel idareler sahip olduğu bağlı yetkiyle vergileme konusunda takdir yetkilerini çok dar ve istisnai durumlarda kullanabilmektedirler⁵⁵.

Merkezi devletin, belli bir bölgenin vergilendirilmesi için vergilendirme yetkisini bir yerel idareye bırakmasına geniş mali özerklik denilmektedir. Bu özerklik ile yerel idare, verginin asli unsurları olan vergi konusu, yükümlüsü, oranı vb. konularda hüküm koyma yetkisine sahip olmaktadır. Buna karşın, sınırlı mali özerklikte merkezi devlet, yerel idareye vergilendirme işlemleri veya verginin dört temel ögesi olarak adlandırılan tarh, tahakkuk, tebliğ ve tahsil işlemlerinin yapılmasını devreder⁵⁶.

Verginin kanuniliği ilkesi çerçevesinde, vergilendirme yetkisi meclise aittir. Yerel idarelerin vergilendirme yetkisi bulunmamasına rağmen, yine verginin kanuniliği ilkesi gereğince, vergilendirme yetkisinin yerel idarelere devredilmesi konusunda herhangi bir kanuni engel bulunmamaktadır⁵⁷. Ancak uygulamada yerel yönetimlerin herhangi bir vergilendirme yetkisi bulunmamaktadır. Sadece vergilerin

⁵³ Çağan, **a.g.e.**, s. 61-62.

⁵⁴ Çağan, **a.g.e.**, s. 204.

⁵⁵ Çağan (2), **a.g.m.**, s. 133.

⁵⁶ Öncel vd., **a.g.e.**, s. 38.

⁵⁷ Yılmaz Aliefendioğlu, “Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları”, **Danıştay Dergisi**, Atatürk’ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı, Ankara, 1981, s. 84.

kolay toplanabilmesini sağlamak amacıyla idari işleri yapma yetkileri bulunmaktadır⁵⁸. Yerel idarelerin vergilendirme yetkisi ancak ve ancak ileri demokrasinin işlediği ülkelerde uygulanabilmektedir⁵⁹.

Türkiye’de belediyelerin gelirleri; genel bütçeden ayrılan vergi payları, öz gelirleri, merkezi yönetim yardımları ve borçlanma olmak üzere dört kısımdan oluşmaktadır⁶⁰. 1982 Anayasası’nın “Mahalli İdareler” başlıklı 127’nci maddesinin son fıkrasında, mahalli idarelere görevleri ile orantılı olacak şekilde gelir kaynağı sağlanacağı belirtilmiştir. Bu anayasal hüküm ve Belediyeler Kanunu hükümleri çerçevesince Çevre Temizlik Vergisi, Eğlence Vergisi, İlan ve Reklam Vergisi, Emlak Vergisi ve çeşitli belediye harçları ile ilgili olmak üzere belediyelere tarh, tahakkuk ve tahsile ilişkin çeşitli yetkiler verilmiştir⁶¹.

1.1.2.4. Uluslararası Kuruluşların Vergilendirme Yetkisi

Küreselleşme ve küreselleşmenin getirdiği sonuçlar dolayısıyla ekonomik birlik için kurulan uluslararası kuruluşlar, uluslararası vergi anlaşmaları ile devletlerin vergilendirme yetkilerini sınırlandırabilmektedirler. Ekonomik birliğe üye olmaları sonucunda ülkeler, gümrük ve dış ticareti konu olan vergileri kaldırarak vergilendirme yetkilerinden feragat edebilmektedirler⁶². Örneğin Avrupa Birliği’nin (AB) kurucu anlaşması olan Roma Anlaşmasının çeşitli maddelerinde vergilendirme yetkisini sınırlayıcı hükümler bulunmaktadır. Söz konusu anlaşmanın 90’ıncı maddesine göre, topluluğa üye ülkeler ayrımcı vergilendirme yapamaz; 93 ve 94’üncü maddelerine göre, dolaylı ve dolaysız vergilerin uyumlaştırılması zorunludur ve 293’üncü maddesine göre, çifte vergilendirmenin önlenmesi gerekmektedir⁶³.

Uluslararası kuruluşların vergilendirme yetkisinin var olmasının, ulusal devletlerin vergilendirme yetkilerini sınırlandırıp sınırlandıramayacağı konusunda iki

⁵⁸ Soner Yakar ve İsmail Oruç Gündüz, “Türkiye’de Belediyelerin Vergilendirme Yetkisi: “Var” Mı “Yok” Mu İşte Bütün Mesele Bu”, *Sayıştay Dergisi*, S. 92, Ocak-Mart 2014, s. 119.

⁵⁹ Çağan (2), *a.g.m.*, s. 136.

⁶⁰ Yakar ve Gündüz, *a.g.m.*, s. 119.

⁶¹ Akyazan, *a.g.m.*, s. 27.

⁶² Çağan, *a.g.e.*, s. 234.

⁶³ Nurettin Bilici, *Avrupa Birliği ve Türkiye*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2007, s. 45.

görüş bulunmaktadır. Klasik görüşe göre, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları haricinde herhangi bir uluslararası kural devletlerin vergilendirme yetkilerini sınırlandıramaz. Bu sebeple klasik görüşe göre, devletlerin vergilendirme yetkilerini hangi şartlara göre kullanacağı konusunda diğer devletleri dikkate almaksızın kararlaştırması mümkündür. Bu vergilendirme yetkisi serbestliğinin iki istisnası vardır: İlk istisna, öteden beri var olan devletlerin diplomatlarına tanınan muafiyetlerdir. İkinci istisna ise bir devletin diğer devletin egemenliğinin bulunduğu toprak parçasında tarh, tahsil, vergi incelemesi gibi şekli vergilendirme yetkisini kullanamamasıdır⁶⁴. Tarihte gerçekleşen bir olayda, Alman vergi görevlisinin İsviçre’de vergi incelemesinde bulunması sonucunda İsviçre Federal Mahkemesi tarafından bu görevli hakkında suç işlediği gerekçesiyle yakalama kararı çıkarılmıştır. Çünkü bu şekilde bir devletin, başka bir devlet sınırlarında vergi incelemesi yapması uluslararası hukuka aykırıdır⁶⁵.

Uluslararası kuruluşların vergilendirme yetkisinin var olduğu görüşünde olanlara göre, bu yetki uluslararası hukuk kaynaklarınca sınırlandırılabilir. Bu kaynaklar; anlaşmalar, uluslararası örf ve adetler gibi asli kaynaklar, bir hukuk kuralının işleyişi göstermek için kullanılan ve hukuk kuralı yaratmayan yardımcı kaynaklar ile herhangi bir asli ve yardımcı kaynağın bulunmaması durumunda kullanılan haklardır⁶⁶.

1.1.3. Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organlarınca Kullanımı

Vergi hukukunda yasama organından doğan kaynaklar; anayasa, kanun ve uluslararası anlaşmalardır. Yürütme organından doğan kaynaklar ise Cumhurbaşkanlığı kararnamesi, kanun hükmünde kararname, cumhurbaşkanı kararı, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, genelge, sirküler ve özelgedir⁶⁷. Yasama ve yürütme

⁶⁴ Minyan Wang, “Tax Jurisdiction in Electronic Commerce from the Perspective of Public International Law: A Particular Examination of Income Tax, *Intertax*, 34(11), 2006, s. 535.

⁶⁵ Klaus Vogel, “Double Tax Treaties and Their Interpretation”, *Berkeley Journal of International Law*, Vol. 4, 1986, s. 5.

⁶⁶ Canyaş, *a.g.e.*, s. 62

⁶⁷ Oktar, *a.g.e.*, s. 32.

organları söz konusu kaynaklardan bazıları ile vergilendirme yetkisi etkileyebilecek fiillerde bulunabilirler.

Vergilendirme yetkisinin asıl kullanıcısı yasama organıdır. Bu yetki verginin yasallığı ilkesinin bir sonucudur. Verginin yasallığı ilkesi gereği, verginin kişi hak ve ödevleri ile yakından ilişkili olması dolayısıyla vergiye ilişkin hükümlerin ancak anayasa ve kanunlar ile belirlenmesini gerekli kılar⁶⁸. Vergi cezalarına ilişkin verilen bir AYM kararında, vergilendirme yetkisinin kullanımının kişi hak ve hürriyetlerine bir müdahale olduğu ve bu müdahalenin ancak halk tarafından seçilen yasama organınca kullanılması gerektiği yönünde görüş bildirilmiştir⁶⁹.

1982 Anayasası'nın "Yasama Yetkisi" başlıklı 7'nci maddesine göre; *"Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisi'nindir. Bu yetki devredilemez"*. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin üçüncü fıkrasına göre ise *"Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır"*. Anayasa'nın 7 ile 73'üncü maddeleri sistematik yorum çerçevesinde ele alındığında, vergiler ancak ve ancak TBMM tarafından konulabilir.

⁶⁸ Erkin, a.g.e., s. 138.

⁶⁹ **AYM Kararı**, E. 2010/11, K. 2011/153, KT. 17.11.2011,

"...Vergilendirme yetkisi yani yasama organının vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi kural olarak yasama organı tarafından kullanılmaktadır. Yasama organı bu yetkisini kullanırken Anayasa, kanunlar, uluslararası vergi anlaşmaları ve yargı kararları gibi yasamadan ve yargıdan kaynaklanan düzenlemeler ve kararlara bağlıdır".

(Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/anayasa-mahkemesi/genel-kurul-e-2010-11-k-2011-153-t-17-11-2011> (Erişim Tarihi: 03.09.2019).

Benzer AYM kararı için bkz. E. 2011/142, K. 2013/52, KT. 03.04.2013, RG Tarihi: 29.05.2014, (Çevrimiçi) http://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/anayasa-mahkemesi-kararlari_aymk/_anayasa-mahkemesi-kararlari_aymk_aymk-000_/6085-s.-kanun-hk.-anayasa-mah.-karari/6085-s.-k-anun-hk.-anayasa-mah.-karari.html?query=vergilendirme+yetskisi, (Erişim Tarihi: 03.09.2019).

AYM Kararı, E. 2006/119, K. 2009/145, KT. 15.10.2009, RG. Tarihi: 08.01.2010,

Başka bir AYM kararında ise vergilendirme yetkisinin sınırı çizilmiştir. *"Kişi hak ve hürriyetlerinin sınırı, vergilendirme yetkisinin sınırını teşkil etmektedir. Bu sebeple vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılmasının önüne geçebilmek için alınabilecek ilk önlem ise verginin yasallığı ilkesidir. Ayrıca, verginin genel ve eşit olması, belirli olması ve öngörülebilir olması gibi ilkeler ile vergilendirme yetkisinin kullanımında keyfilik önlenmiş olur"*.

(Çevrimiçi) http://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/anayasa-mahkemesi-kararlari_aymk/_anayasa-mahkemesi-kararlari_aymk_aymk-000_/193-s.-kanun-hk.-anayasa-mah.-karari_8153k01/193-s.-kanun-hk.-anayasa-mah.-karari_8153k01.html?query=vergilendirme+yetskisi, (Erişim Tarihi: 03.09. 2019).

Vergilerin ancak halkı temsil eden meclis tarafından kanunla konulabilmesinin temeli Magna Carta Libertatum’dur. Dünya genelinde olduğu gibi Türkiye’de de vergiler ancak kanunla konulabilir. Sadece anayasada değil vergi kanunlarında da verginin yasallığına ilişkin benzer hükümler bulunmaktadır. Örneğin; 10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü Kanunu’na göre, her mali yılda tahsiline izin verilecek vergiler, kanunun ek C Cetvelinde bulunmak zorundadır. Bütçe kanunu çıkarılırken C Cetvelinde yer almayan vergiler yürürlükte olsa dahi söz konusu mali yılda uygulanamaz. Bu durum verginin konulmasının yanında verginin toplanmasını da kurala bağladığından, vergilemenin yapılmasını bir ön izine tabi tuttuğundan verginin yasallığı ilkesini genişletmiş ve katılaştırılmıştır⁷⁰. Ancak C Cetveli’nde yer almayan bir vergi yürürlükten kalkmış olmaz. Vergi sadece söz konusu cetvelde yer almadığından askıda kalmış olur ve o yılda vergi tahsilatı yapılamaz⁷¹.

Yasama yetkisini elinde bulunduran TBMM, verginin konulması, kaldırılması, değişiklik yapılması gibi vergiye ilişkin asli hükümler koyabilirken; verginin bir maliye politikası aracı olarak kullanılma ve ekonomiye seri bir şekilde müdahale edilmesi gereğiyle yürütme organına çeşitli konularda düzenleme yapma yetkisi verebilmektedir⁷². Yasama organının yürütme organına vermiş olduğu bu yetki çağdaş demokrasilere aykırı bir durum değildir⁷³.

Yürütme organına verilen yetki Anayasa’nın 73’üncü maddesinin dördüncü fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre, “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir*”⁷⁴.

Anayasanın 73’üncü maddesinin dördüncü fıkrasında yürütme organının başı olan Cumhurbaşkanına verilen yetkiyi mezkûr maddenin üçüncü fıkrası ile

⁷⁰ Oktar, **a.g.e.**, s. 35-36.

⁷¹ Tekbaş, **a.g.e.**, s. 161.

⁷² Ümit Süleyman Üstün, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Tekdir Yetkisi**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2007, s. 191.

⁷³ Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Ogun Kardeşler Matbaacılık, 1979, s. 6.

⁷⁴ 21.01.2017 tarih ve 6771 sayılı Kanunun 16’ncı maddesiyle, bu fıkra da yer alan “*Bakanlar Kuruluna*” ibaresi “*Cumhurbaşkanına*” şeklinde değiştirilmiştir.

karşılatırarak değerlendirmek gerekmektedir. Üçüncü fıkrada yasama organının vergiye ilişkin sahip olduğu yetkiler mali yükümlülüklerin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasına yöneliktir. Ancak Anayasa 73/4'te yürütme organına verilen yetki verginin sadece değiştirilmesine yöneliktir. Mali yükümlülüklerin konulması ve kaldırılması hususunda herhangi bir yetkilendirme bulunmamaktadır⁷⁵.

Cumhurbaşkanı'na verilen yetki, ekonomik ve sosyal kararların alınmasında ve uygulanmasında önemli bir araç olan vergilerin muaflık, istisna, indirim ve oranlarına ilişkin bir yetki olup bu durum bir AYM kararında şu şekilde açıklanmıştır⁷⁶. Cumhurbaşkanı'na Anayasanın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrasında verilen yetki sınırlı yetkidir. Cumhurbaşkanı vergilerde nitelik olarak muafiyet, istisna, indirim ve oranlara ilişkin; nicelik olarak da kanunlarla belirtildiği üzere yukarı ve aşağı sınırlar dâhilinde yetkisini kullanabilir. Sonuç olarak bu durum mezkûr anayasa maddesinin üçüncü fıkrasındaki vergilerin kanuniliği ilkesinin bir istisnasını oluşturur. Aslında Anayasa'nın 167'nci maddesinin ikinci fıkrasında,

⁷⁵ Tekbaş, a.g.e., s. 116.

⁷⁶ **AYM Kararı**, E. 2010/11, K. 2011/153, KT. 17.11.2011, RG Tarihi: 14.02.2012,

“Vergiler, kamu giderlerinin finansman aracı olmalarının yanında doğrudan ve etkili biçimde iktisadi ve sosyal amaçları da gerçekleştiren önemli araçlardır. Ancak, devletin görevlerinin artması, kamu hizmetlerinde sürekliliğin sağlanması, değişimlere ayak uydurulmasının gerekliliği idareye takdir yetkisi verilmesini zorunlu kılmaktadır. İdarenin takdir yetkisi, vergilendirmenin temel öğeleri ile ilgili olmaması şartıyla ayrıntılara ve teknik konulara ilişkin olarak kullanılabilir. Bu durum vergilendirme yetkisinin mutlak devri anlamına gelmemektedir. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrasında Cumhurbaşkanı'na verilen yetki verginin sadece kanunla önceden belirlendiği muafiyet, istisna, indirim ve oranlarına ilişkin olup vergi kanunlarının başka hükümleriyle ilgili olarak kullanılamaz”.

(Çevrimiçi) http://www.lebilyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/anayasa-mahkemesi-kararlari_aymk/_anayasa-mahkemesi-kararlari_aymk_aymk-000_/3065-s.-kanun-hk.-anayasa-mah.-karari/3065-s.-kanun-hk.-anayasa-mah.-karari.html?query=vergilendirme+yetkisi, (Erişim Tarihi: 03.09.2019).

AYM, KT. 27.02.2019, RG. Tarih ve Sayı: 03.04.2019 – 30734.

“Ayrıca, idareye verilen bu yetki giderek genişletilmekte ise de idare bu yetkisini kullanırken hukukun genel ilkelerini, Anayasa ve kanunlarının özünü ve ruhunu, yargı içtihatlarını ve idari gelenekleri dikkate almak durumundadır. Hukukun üstünlüğü için kanunların varlığı yeterli değildir, o kanunların adalete ve hakkaniyete de uygun olması gerekir. Vergilendirme yetkisinin temel hak ve özgürlüklerle olan yakın ilgisi sebebiyle, bireylerin devlet müdahalelerinden önceden haberdar olması ve geleceğe ilişkin planlarını buna göre yapabilmeleri hukuk güvenliğinin bir gereğidir”.

(Çevrimiçi) http://www.lebilyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/anayasa-mahkemesi-kararlari_aymk/_bireysel-basvuru-kararlari_aymk_aybk-000_/anayasa-mahkemesinin-27-2-2019-tarihli-ve-2015-15100-basvuru-numarali-karari/anayasa-mahkemesinin-27-2-2019-tarihli-ve-2015-15100-basvuru-numarali-karari.html?query=vergilendirme+yetkisi, (Erişim Tarihi: 03. 09. 2019).

vergilendirme konusu ve mükellefiyet de dâhil olmak üzere çok daha kapsamlı bir yetki Cumhurbaşkanına verilmiş durumdadır⁷⁷. Anayasanın 167’nci maddesinde Cumhurbaşkanı dış ticaretin düzenlenmesi amacıyla yetkilendirilmiştir⁷⁸. Bu hüküm dolayısıyla dış ticarete ilişkin ek bir mali yükümlülük getirilecek ise genel vergilendirme kurallarına uyulması gerekmektedir⁷⁹. Yürütme organına ekonomik ve teknolojik gelişmelere daha hızlı ayak uydurabilmek gerekçesiyle verilen bu yetki idarenin keyfiliğine yol açabilecek niteliktedir. Çünkü “ek mali yükümlülükler” kavramının içeriği belirsiz olduğundan yürütme organının başı olan Cumhurbaşkanının yasama organı gibi hareket etmesine ve yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesinin ihlaline sebep olabilir⁸⁰.

Yürütme organının vergi konusunda hüküm koyabilmesinin diğer bir yolu da olağanüstü dönemlerde olabilmekteydi. 1982 Anayasasının 121’inci maddesine göre, Bakanlar Kurulu (BK), anayasada yer alan temel hak ve ödevlere ilişkin hükümleri Bakanlar Kurulu Kararları (BKK) ile değiştirebilmekteydi. Dolayısıyla vergi ödevinin de içinde bulunduğu temel hak ve ödevlerde BK, sadece olağanüstü dönemlerde kullanılabilecek bir yetkiye sahipti. Ancak; olağanüstü dönemlerde BK’ya verilen yetki, 21.01.2017 tarih 6771 Sayılı Kanun’un 16’ncı maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır⁸¹.

1.1.4. Vergilendirme Yetkisinin Ulusal ve Uluslararası Düzeyde Sınırları

Devletler sahip oldukları vergilendirme yetkilerini zorunlu olarak kullanmaktadırlar. Ancak bu yetkinin kullanımının sınırları net bir şekilde çizilmelidir⁸².

⁷⁷ Oktar, **a.g.e.**, s. 34.

⁷⁸ **1982 Anayasası, Md. 167/2:** “Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Cumhurbaşkanına yetki verilebilir”.

⁷⁹ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 9. bs., İstanbul, Beta Basım Yayın, 2019, s. 12.

⁸⁰ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 7. bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2014, s. 1004-1005.

⁸¹ **1982 Anayasası, Md. 121** – (Mülga: 21.01.2017-6771/16 Md.): “2709 sayılı Kanunun... 121’inci maddeleri yürürlükten kaldırılmıştır”.

⁸² Taşkın, **a.g.e.**, s. 8.

Devletlerin sahip olduğu vergilendirme yetkisi sınırsız değildir. Monarşi yönetimden demokratik yönetime geçiş süreci ile küreselleşme süreci, vergilendirme yetkilerinin ulusal ve uluslararası sınırlarını çizmiştir. Şöyle ki iç hukuktaki anayasa, kanun, tüzük, yönetmelik gibi kaynaklar ile dış hukuktaki vergiye ilişkin ikili veya çok taraflı anlaşmalar vergilendirme yetkisinin sınırlarını çizmektedir⁸³.

Devletin vergilendirme yetkisi, sahip olduğu toprak parçasında geçerlidir. Bu yetkiyi egemenliğinin olduğu toprak parçasında özgürce kullanabilme hakkına sahiptir. Ancak devlet ya meclisinde yapacağı bir düzenleme ile ya da taraf olacağı uluslararası vergi anlaşmaları ile vergilendirme yetkisini sınırlandırabilir. Bunların dışındaki herhangi bir güç egemen bir devletin vergilendirme yetkisini sınırlandıramaz⁸⁴.

Vergilendirme yetkisinin sınırlarını ulusal ve uluslararası düzeyde ayırmak mümkündür. Ancak genel olarak vergilendirme yetkisinin sınırları aşağıdaki şekilde sıralanabilir⁸⁵:

- Mali anayasa, Anayasanın 7, 73 ve 87'nci maddelerinde geçen vergi hukuku ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgili anayasal ilkeler,
- Gelişmiş bir toplumun sahip olduğu anayasal ve kanuni prensipler,
- Uluslararası sözleşmeler ve uluslararası entegrasyonlar,
- Vergi mahkemelerince vergi kanunlarının yorumlanması,
- Kamu hukuku ve özel hukuk tarafından çizilen genel çerçeve,
- Ülkenin üniter ya da federal siyasi yapısı,
- Mali federazim vb.

1.1.4.1. Ulusal Sınır

Devletler ekonomik gelişmelerini sağlamak ve halkın refahını artırmak amacıyla kamu harcamalarını arttırmışlardır. Ancak kamu harcamalarındaki bu artış, doğal olarak kamu gelirlerine olan talebi de arttırmıştır. Bu durum vergilerin istenildiği kadar arttırılmasına sebep olmasın diye, ülkelerin anayasalarında

⁸³ Başak, **a.g.e.**, s. 96.

⁸⁴ Öncel vd., **a.g.e.**, s. 37.

⁸⁵ Tekbaş, **a.g.e.**, s. 103.

vergileendirme yetkisine yönelik sınırlamalar getirilmiştir. Bu anayasal sınırlar vergileendirmeye ilişkin ulusal sınırların en temelini teşkil etmektedir⁸⁶.

Türk hukukunda vergileendirme yetkisinin anayasal sınırları; Anayasa'nın 73'üncü maddesinde bulunan kamu giderlerinin karşılanma ilkesi, kanunilik ilkesi, mali güç ilkesi, genellik ilkesi, eşitlik ilkesi, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi ile Anayasa'nın diğer maddelerinde bulunan hukuk devleti ilkesi, sosyal devlet ilkesi ve hukuki güvenlik ilkesidir. Ulusal sınır, ülkede yaşayan vatandaş veya yabancı uyruklu tüm kişilere uygulanan sınırdır. Yabancılar üzerindeki vergileendirme yetkisinin kaynağı da bu ulusal sınırdır. Buna karşın, ulusal sınır, başka ülkede yaşayan kendi vatandaşına karşı mali egemenliğini kullanma hakkını kısıtlar⁸⁷. Örneğin Türkiye'de gelir elde eden bir İngiliz vatandaş mükellef oluyorken; Almanya'da yaşayan T.C. uyruğundaki bir kişi Türk vergi kanunlarının muhatabı olamıyor.

Tarihte ulusal sınırın ilk istisnası, ülkedeki yabancılar için ülke dışı statülere sahip olmasını öngören kapitülasyonlardır. Günümüzdeki en yaygın istisna ise yabancı devletlerin ve uluslararası örgütlerin çalışanlarına tanınan diplomatik istisnalar⁸⁸.

Vergileendirme yetkisinin anayasa ve kanunlar ile belirlenmiş olması hem o ülkede yaşayanlara hem de o ülkeye yatırım yapacak yabancılara hukuki güvenlik sağlamaktadır. Türkiye gibi gelişmekte olan ve doğrudan yabancı yatırımlara çok ihtiyaç duyan ülkeler için vergileendirme yetkisinin sınırlandırılması ve sınırlarının bilinmesi çok daha önem arz etmektedir⁸⁹.

Vergileendirme yetkisinin ulusal sınırında, coğrafi sınırın yanında zaman bakımında da sınır bulunmaktadır. Vergi kanunlarının çatısı olan VUK'un 114'üncü maddesine göre, beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar. Bu hüküm paralelinde AYM, bir kararında, tarh zamanaşımını

⁸⁶ Başak, **a.g.e.**, s. 97.

⁸⁷ Canyaş, **a.g.e.**, s. 19-20.

⁸⁸ Sur, **a.g.e.**, s. 107.

⁸⁹ Başak, **a.g.e.**, s. 97.

mükellef ile devlet arasında vergiden doğan hukuki ilişkinin uzun süre devam etmemesini sağlayan bir hukuki güvenlik müessesesi olduğunu belirtmiştir⁹⁰.

1.1.4.2. Uluslararası Sınır

Devletler egemenliğinin bir sonucu olarak, vergilendirme yetkisinin kendi sınırlarında anayasa ve kanunlar ile sınırlayacağı gibi, uluslararası düzeyde uluslararası anlaşmalarla iradi olarak da sınırlandırılabilir. Ancak bu sınırlandırma, başka devlet veya kurumun isteği veya baskısıyla olursa, bağımsız bir devletten bahsetmek mümkün olmayacaktır. Çünkü bağımsızlığın en büyük işaretlerinden biri olan vergilendirme yetkisi ortadan kalkmış olacaktır⁹¹.

Devletler temel ilke olan yersellik ilkesi gereği kendi egemenlik sınırları dâhilinde vergi kanunlarını uygulayabilmelidir. Ancak uygulamada, vergilendirmede kişisellik ilkesinin tercih edilmesi halinde uyrukluk veya ikametgâh ile kendisine bağlı olan mükelleflerin yurtdışındaki gelir ve kazançlarını da vergilendirme hakkına kavuşur. Fakat her devletin böyle bir tasarrufta bulunması çifte vergilendirme sorununa sebep olmakta ve bu sorunun çözümü için vergilendirme yetkisinin uluslararası sınırını oluşturan ÇVÖA'lar kullanılmaktadır⁹².

Uluslararası vergi anlaşmaları dışında, uluslararası arenada devletlerin vergilendirme yetkisini sınırlandıracak herhangi bir hukuk kaynağı yoktur⁹³. Bu sınırlama çoğu zaman ikili ve nispeten az oranda da çok taraflı vergi anlaşmaları ile olmaktadır. Vergi anlaşmaların yapılmasının temel sebebi, vergi kanunlarının yer bakımından uygulanmasında tercih edilen yersellik ve kişisellik ilkelerinin çatışmanın sonucu meydana gelen uluslararası çifte vergilendirme sorunu çözme

⁹⁰ **AYM Kararı**, Başvuru No: 2014/109, KT. 20.09.2017, RG Tarihi: 25.10.2017. “Beş yıllık tarh zamanaşımı süresinin dolmasıyla devletin vergilendirme yetkisi düşmektedir. Özel hukuktaki zamanaşımından farklı olarak vergi hukukundaki tarh zamanaşımı, mükellefin bunu bir defa olarak ileri sürmesine gerek olmaksızın vergi idaresi tarafından kendiliğinden gözetilir. Zamanaşımının dolmasıyla devletin vergilendirme yetkisi sona ereceğinden mükellefin ilgili vergiyi doğuran olay sebebiyle tarhiyat işlemine muhatap olma ihtimali ortadan kalkmaktadır”.

(Çevrimiçi) http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/anayasa-mahkemesi-kararlari_aymk/_bireysel-basvuru-kararlari_aymk_aybk-000/_aymk-bireysel-basvuru-no-2014-109/aymk-bireysel-l-b-asvuru-no-2014-109.html?query=vergilendirme+yetskisi, (Erişim Tarihi: 03.09.2019)

⁹¹ Öncel vd., **a.g.e.**, s. 57.

⁹² Şimşek, **a.g.m.**, s. 37.

⁹³ Bayar, **a.g.e.**, s. 11.

isteğidir. Bunun yanında, ülkeler arasındaki vergi mevzuatlarının uyumlaştırılması, bilgi ve iş birliğinin artırılması, vergi kaçakçılığının önlenmesi ve küresel vergi payındaki kayıpların azami düzeyde azaltılması gibi amaçlar için vergi anlaşmaları yapılmaktadır⁹⁴.

Uluslararası sınır, ulusal sınırların yanında ülke dışında da kullanılabilecek yetkilerin sınırını gösterir. Açık deniz, bitişik bölge, kıta sahanlığı, münhasır ekonomik bölge gibi alanlar da vergilendirme yetkisine dâhildir ve bu alanlar özellikle de deniz alanları çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının yapılmasının en yaygın sebepleridir⁹⁵.

Vergilendirme yetkisinin uluslararası sınırlarından bir diğeri ulus üstü bir siyasi veya ekonomik topluluğa üye olunarak vergilendirme yetkisinin kısmen veya tamamen bırakılmasıdır⁹⁶. Günümüzde parasal birliğini gerçekleştirmiş, siyasi alanda da birleşme yolunda olan AB ekonomik entegrasyonu dünyadaki en ileri örnektir⁹⁷. Ancak AB gibi entegrasyonlarda bulunan vergilendirme yetkisi devri genellikle dolaylı vergiler üzerine olmaktadır. Aksi halde kurumlar vergisi gibi bir dolaysız verginin vergilendirme yetkisinin teslim edilmesi, ulus devletlerin egemenliğine ağır bir müdahale olarak görülecektir⁹⁸.

Ülkelerin bu uluslararası veya ulus üstü entegrasyonlara üye olmasıyla birlikte doğrudan doğruya vergilendirme yetkisine uluslararası sınırlar getirilmektedir. AB'nin eski adı olan Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun kurucu anlaşması olan Roma Anlaşması'nın 9'uncu maddesinde, topluluk içinde gerçekleşen ticaret, ithalat ve ihracatta ne tür vergilerin yasak olacağı belirtilmiştir⁹⁹.

Diğer bir uluslararası sınır International Monetary Fund (IMF) ve Dünya Bankası gibi kuruluşlar sağladıkları parasal destekler neticesinde, çeşitli konularda olduğu gibi vergilendirme alanında da bu kuruluşlara bilgi vermek ve bazı durumlarda onaylarını alma zorunluluğudur. Bu durum bir bakıma vergilendirme

⁹⁴ Öncel vd., **a.g.e.**, s. 61.

⁹⁵ Canyaş, **a.g.e.**, s. 22.

⁹⁶ Başak, **a.g.e.**, s. 99.

⁹⁷ Rıdvan Karluk, **Avrupa Birliği ve Türkiye**, İstanbul, Beta Basım Yayın, 2007, s. 2.

⁹⁸ Şimşek, **a.g.m.**, s. 45.

⁹⁹ Başak, **a.g.e.**, s. 102.

yetkisinin sınırlandırılması anlamına gelmektedir¹⁰⁰. Örneğin, Türkiye ile IMF arasında 1947 yılında başlayan ilişkiler sonucunda birçok anlaşma imzalanmış ve destekler sağlanmıştır. IMF istikrar programları çerçevesinde sağlanan desteklerin verilme şartlarından birkaçı olarak kamu gelirlerinin artırılması, kamu harcamalarının azaltılması, liberalleşmenin arttırılması, fiyat kontrollerinin yaygınlaştırılması örnek verilebilir. Görüldüğü üzere, IMF ve Dünya Bankası gibi kuruluşlar, kendilerine borçlu olan ülkelerin para ve maliye politikalarının şekillendirebilmektedirler. Bu durum vergilendirme yetkisinin uluslararası sınırlarından bir tanesini oluşturmaktadır¹⁰¹.

Yukarıda sayılan uluslararası sınırlarına ilaveten yardımcı bir kaynak olarak tanımlanan uluslararası örf ve âdet kuralları da vergilendirme yetkisi sınırlandırılabilir. Bu örf ve âdet kuralları uzun yıllardır genel olarak uygulanan ve çoğunluk tarafından benimsenen yazılı olmayan hukuk kurallarıdır¹⁰². Vergilendirme yetkisi bakımından uluslararası örf ve âdet kurallarından en bilineni, diplomat ile konsolosluk görevlilerine tanınan muafiyettir. Bu muafiyete ilaveten, vergilendirme yetkisinin ölçüsüz kullanılmaması, çifte vergilendirmenin önlenmesi, vergilendirmenin mali güce göre alınması gibi diğer uluslararası örf ve âdet kuralları da vardır¹⁰³.

1.2. VERGİ KANUNLARININ YER BAKIMINDAN UYGULANMASININ SONUCU OLARAK TAM VE DAR MÜKELLEFIYET

Kanunların hangi coğrafi sınırlarda uygulanacağı sorusunun yanıtı; kanun, hangi devlet tarafından çıkarılmışsa o devletin sınırlarında uygulanacaktır, şeklinde verilir¹⁰⁴. Devletin vergi kanunlarının hangi sınırlar içinde ve kimlere uygulanacağı ise kanunların yer bakımından uygulanması ile belirlenir¹⁰⁵.

¹⁰⁰ Şiriner ve Aydın, **a.g.m.**, s. 202.

¹⁰¹ Şimşek, **a.g.m.**, s. 44.

¹⁰² Sur, **a.g.e.**, s. 71.

¹⁰³ Canyaş, **a.g.e.**, s. 78.

¹⁰⁴ Kemal Gözler, **Hukuka Giriş**, 10. bs. Bursa, Ekin Yayınevi, 2013, s. 239.

¹⁰⁵ Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019, s. 41.

Her kanunda olduğu gibi vergi kanunlarında da önem arz eden konulardan bir tanesi, bu kanunların nerede uygulanacağıdır. Vergi kanunları açısından bunun cevabı yersellik ve kişiselilik ilkeleri tarafından verilmektedir. Yersellik ilkesi, vatandaşlık ayırımı yapmadan belirli bir bölgede yaşayan herkesin vergilendirme yetkisine tabi olacağını öngörür¹⁰⁶. Kişiselilik ilkesinde ise vergi kanunları uygulanırken kişinin tabiiyeti esas alınır. Kişiler, yabancı ülkenin sınırları içinde olsa da vatandaşlığının bulunduğu devletin vergilendirme yetkisi altındadır¹⁰⁷.

Türk vergi sisteminin uygulanmasında yersellik ve kişiselilik ilkeleri, ikametgâh ve uyrukluk prensipleri çerçevesinde karma bir şekilde uygulanmaktadır. Böylece Türkiye’de ister vatandaş olsun ister yabancı olsun, vergiyi doğuran olay meydana geldiğinden mükellefiyet doğmuş olacaktır. Türkiye gibi diğer ülkelerin de vergi kanunlarının yer bakımından uygulanmasında karma bir yöntemi seçmesi ve her ülkede aynı ilkenin tercih edilmemesi uluslararası çifte vergilendirme sorununun temelini teşkil etmektedir¹⁰⁸. Türk vergi sisteminde gelir üzerinden alınan gelir vergisi ve kurumlar vergisindeki tam ve dar mükellefiyet ayırımının temeli de yersellik ve kişiselilik ilkelerinin birer sonucudur.

1.2.1. Vergi Kanunlarının Yer Bakımından Uygulanması

Vergi kanunlarının yer bakımından uygulanmasında iki ilke benimsenmiştir. Bunlar; kanunların yerselliği (mülkiliği) olarak adlandırılan vergiyi doğuran olay hangi ülkede gerçekleşmişse o ülkenin vergi kanunlarının uygulandığı ilkedir. Diğer ilke ise vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği ülkenin yanında başka ülkelerin de vergi kanunlarının uygulanabildiği, diğer bir ifade ile bir kişi yabancı ülkede bulursa bile hem o yabancı ülkenin hem de kendi ülke kanunlarının uygulandığı kanunların kişiseliliği (şahsiliği) ilkesidir¹⁰⁹.

¹⁰⁶ Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 13. bs. Ankara, Gazi Kitabevi, 2017, s. 31.

¹⁰⁷ Binhan Elif Yılmaz, **Maliye**, 2. bs. İstanbul, Der Yayınları, 2016, s. 120.

¹⁰⁸ Habib Yıldız, **Vergi Hukuku: Temel Kavramlar, İlkeler ve Kuramlar**, Ankara, Ümit Ofset Matbaacılık, 2011, s. 25-26.

¹⁰⁹ Oktar, **a.g.e.**, s. 55.

Bir devlet sahip olduğu hâkimiyetinden dolayı çıkarmış olduğu kanunları kendi siyasi sınırları içinde kullanabilir. Ancak başka bir devletin sınırlarında uygulayamaz. Ülkeler arası siyasi, iktisadi ve sosyal ilişkilerin son derece artmış olması aynı kişi veya kurum üzerinden birden fazla devletin vergilendirme yetkisini kullanmak istemesine sebep olmaktadır. Bu birden fazla yetkinin çatışma durumuna, kanun çatışması olayı denilmektedir ve bu çatışmanın çözümü devletler özel hukukunun asli konusunu oluşturur. Bu çatışmanın çözümü, vatandaş olsun veya olmasın devlet sınırları içinde bulunan herkese aynı kanunun uygulanması olan kanunların yerselliği ilkesinin uygulanmasıyla veya devletin vatandaşları üzerindeki hâkimiyet hakkını kendi sınırları dışında da kullanmasını sağlayan kanunların kişiselliği ilkesinden sadece bir tanesinin uygulanması ile çözülür¹¹⁰.

Vergilendirmede ister yersellik isterse de kişisellik ilkesi uygulansın, vergi kanunlarının yer bakımından uygulanabilmesi için vergiyi koyan devlet ile vergiyi ödeyen yükümlü arasında en başta yerleşme, uyrukluk veya ikametgâh gibi bir ilişkinin olması gerekmektedir¹¹¹.

Devletlerin vergilendirme yetkilerini kullanmasında tercih ettikleri ilkeler, ekonomik amaçları doğrultusunda şekillenmektedir. Şöyle ki, sermaye ihraç eden gelişmiş bir ülke vergilendirme alanını daha da genişletebilmek amacıyla kişisellik ilkesini uygularken, sermaye ithal eden gelişmekte olan bir ülke, kendi ülkesinde meydana gelen vergiyi doğuran olaydan azami düzeyde vergi geliri elde edebilmek için yersellik ilkesini uygulamak isteyecektir. Ülkesine yabancı sermaye çekmek isteyen ülkelerin yersellik ilkesinin etkisini azaltıp, kişisellik ilkesine yönelmesi gerekmektedir¹¹². Devletlerin, vergilerin yer bakımından uygulanırken kullandığı ilkelerin farklı olması, çifte vergilendirme sorununu ortaya çıkarmaktadır¹¹³.

Türk vergi sisteminde yersellik ve kişisellik ilkelerinin uygulanmasında herhangi birine bir üstünlük kurulmamış, bir ilkenin diğer ilkeden daha fazla

¹¹⁰ Aksoy, **a.g.e.**, s. 23-24.

¹¹¹ Öncel vd., **a.g.e.**, s. 57.

¹¹² TÜSİAD, **Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması**, İstanbul, TÜSİAD Yayınları, 1989, s. 16.

¹¹³ Nazan Susam, **Kamu Maliyesi Temel Kavram ve Esaslar**, 2. bs., İstanbul, Beta Basım Yayın, 2016, s. 312-313.

uygulanmasına ilişkin düzenleme getirilmemiş ve karma bir uygulamayı tercih edilmiştir¹¹⁴.

1.2.1.1. Yersellik İlkesi

Yersellik (mülkilik/ülkesellik) ilkesi, bir devletin ülkesi içinde bulunan yerli veya yabancı herkese o devletin kanunlarının uygulanmasının temelidir. Özellikle kamu hukukunda hâkim olan ilke yersellik ilkesidir. Örneğin, bir ülkede yerli veya yabancı bir kimse suç işlediğinde, o devletin ceza kanunlarına göre cezalandırılır¹¹⁵. Benzer şekilde, kamu hukukunun dalı olan vergi hukukuna göre, bir ülkede yerli veya yabancı bir kimse gelir veya kazanç elde ettiğinde, o devletin vergi kanunlarına göre vergilendirilir. Türk vergi mevzuatında gelir üzerinden alınan vergilerde dar mükellefiyetin temeli yersellik ilkesine dayanmaktadır¹¹⁶.

Vergi kanunlarının yer bakımından uygulanmasında esas olan yersellik ilkesine göre, o ülkede ekonomik faaliyet gösteren herkes, ülkenin vatandaşı olsun veya olmasın, o ülkede yerleşsin veya yerleşmesin, ülkenin vergilendirme yetkisine tabi olur¹¹⁷. Yersellik ilkesinin, vergi kanunlarının yer bakımından uygulanması vergi hukukunda kaynak ilkesi veya mülkilik ilkesi olarak da adlandırılır¹¹⁸. Yersellik ilkesinin gelir üzerinden alınan vergilerdeki adı, kaynak ilkesi veya mülkilik ilkesi olurken, harcamalar üzerinden alınan vergilerdeki kullanımında ise varış yeri ilkesi olmaktadır¹¹⁹.

Kaynak ilkesinde katma değer yaratılarak kazancın ortaya çıktığı ülke vergilendirme yetkisine sahiptir. Kaynak ilkesi ile yersellik ilkesi aynı anlamlara gelse de bunlar birbirinin sebebi ve sonucudur. Şöyle ki, vergilendirme yetkisinin belirlenmesinde kaynak ilkesinin kullanılması, vergi kanunlarının yerselliğinin bir sonucudur. Bu yüzden de Türk vergi kanunlarında yersellik ilkesinin var olmasından

¹¹⁴ Bayar, **a.g.e.**, s. 15.

¹¹⁵ Gözler, **a.g.e.**, s. 239.

¹¹⁶ Pehlivan ve Öz, **a.g.e.**, s. 74.

¹¹⁷ Oktar, **a.g.e.**, s. 55.

¹¹⁸ Ekmekçi, **a.g.e.**, s. 1.

¹¹⁹ Bilici, **a.g.e.**, s. 192.

dolayı vergi kanunlarının uygulama alanı Türkiye Cumhuriyeti sınırları olmaktadır¹²⁰.

Kaynak ilkesi, mükellefin uyruğu, iş yeri gibi unsurları dikkate almadan sadece kendi ülkesinde meydana gelen kazanç ve iradı vergilendirdiği için basit ve kolaydır. Buna karşın, kaynak ilkesinde yabancı ülke kaynaklı kazançların vergilendirilme imkânı yoktur¹²¹.

1.2.1.1.1.Yersellik İlkesinin Uygulanması

Vergi kanunlarının uygulanmasında esas olan yersellik ilkesine göre, vergi kanunlarının uygulama alanı o ülkenin mali sınırı diğer bir ifade ile gümrük sınırındır¹²². Yersellik ilkesinde, geliri elde eden mükellefin yerleşim yeri veya uyruğu dikkate alınmadan, gelir hangi ülkede elde edilmişse o ülkede vergilendirilmesi yapılır¹²³. Objektif vergilerde ve hukuki işlemler dolayısıyla alınan harç ve resimlerde yersellik ilkesinin uygulanması uygundur. Çünkü bu kamu gelirlerinde vergiyi doğuran olay, o ülke içinde gerçekleşmek zorundadır¹²⁴.

Türk vergi sisteminde kanunların yer bakımından uygulanmasında yersellik ilkesinin uygulandığı vergiler şu şekilde sırlanabilir: Gelir vergisi, kurumlar vergisi, veraset ve intikal vergisi, emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, katma değer vergisi, damga vergisi ve gümrük vergisidir¹²⁵. Birçok vergi kanunda uygulanması sebebiyle Türk vergi sistemindeki hâkim olan ilke yersellik ilkesi olduğu söylenebilir.

Gelir Vergisi Kanunu'na (GVK) göre ikametgâhı Türkiye'de olmayan gerçek kişilerin, dar mükellef kişilerin, Türkiye'de elde ettiği gelirler üzerinden vergilendirilmesi ve KVK'ye göre de kanuni veya iş merkezinin her ikisi de

¹²⁰ Başak, **a.g.e.**, s. 107.

¹²¹ Cevdet Okan Bahar, **Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmaları ve Yabancıların Türkiye'de Vergilendirilmeleri**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2007, s. 21.

¹²² Ekmekçi, **a.g.e.**, s. 2.

¹²³ Osman Pehlivan ve Ersan Öz, **Uluslararası Vergilendirme**, Trabzon, Celepler Matbaacılık, 2015, s. 73.

¹²⁴ Bedii Necmettin Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları**, İstanbul, 1975, s. 56.

¹²⁵ Mahmut Kaşıkçı vd., **Vergi Hukuku**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2019, s. 62-64.

Türkiye’de bulunmayan kurumların, dar mükellef kurumların, sadece Türkiye kaynaklı elde ettiği kazançtan vergilendirilmesi yersellik ilkesinin gereğidir.

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun (VİVK) 1’inci maddesinin ilk fıkrasına göre, Türkiye’de bulunan malların veraset yoluyla veya herhangi bir şekilde ivazsız olarak bir kişiden diğer bir kişiye intikal etmesi durumu VİVK’ye tabidir. Kanun hükmünden görüleceği üzere vergilemede yersellik ilkesi uygulanmaktadır.

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu’nun 1’inci maddesine göre, “*Türkiye sınırları içinde bulunan binalar bu kanun hükümlerine göre Bina Vergisine tabidir*”. Bu hüküm uyarınca, bir binanın Türkiye’de bulunmasının dışında bu bina sahibinin yabancı olup olmasının veya ikametinin Türkiye’de bulunup bulunmamasının bir önemi yoktur.

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu’nun (MTVK) 3’üncü maddesine göre mükellef, trafik ve sivil hava vasıtaları sicillerinde adlarına motorlu taşıt kaydı veya tescili bulunan gerçek ve tüzel kişilerdir. Kanun hükmünden görüleceği üzere sicil esasına dayanan MTVK’de yersellik ilkesi hâkim olan ilkedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun (KDVK) ilk maddesinde verginin konusunu teşkil eden işlemler sayılmıştır. Mezkûr maddeye göre, Türkiye’de yapılan işlemler KDVK’ya tabidir. “*Türkiye’de yapılmak*”tan kasıt Kanunun 6’ncı maddesinde, malların teslim anında Türkiye’de bulunması, hizmetin Türkiye’de yapılması veya hizmetten Türkiye’de faydalanılmasını ifade eder. Bu hükümler çerçevesince KDV de yersellik ilkesi üzerine inşa edilmiştir.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu’nun ilk maddesine göre, Türkiye’de veya yabancı memleketlerde düzenlenerek Türkiye’deki resmi dairelere ibraz edilen belgeler verginin konusunu oluşturur. Bu hüküm dolayısıyla ibrazın Türkiye’de olma zorunluluğu bu kanunda da yersellik ilkesinin uygulandığını göstermektedir.

4558 sayılı Gümrük Kanunu’nun amacının açıklandığı ilk maddesine göre, T.C. gümrük bölgesine giren, çıkan eşyaya ve taşıt araçlarına uygulanacak kuralları belirlemektir. Bu amaç doğrultusunda gümrük vergisinin temeli Türkiye’ye yapılan ithalat ile Türkiye’den yapılan ihracat olduğundan vergilendirmede yersellik ilkesinin uygulandığı görülmektedir.

Yersellik ilkesine göre vergilendirme yetkisi kullanılırken kişiden ziyade verginin konusu dikkate alınmaktadır. Kişinin o ülkenin vatandaşı olup olmasından ziyade, ilgili vergi, gelir vergisi ise gelirin hangi ülkede elde edildiği; servet vergisi ise servetin nerede bulunduğu ve harcama vergisi ise harcamanın nerede yapıldığı önem arz etmektedir¹²⁶. Uygulamasının kolaylığı sebebiyle yersellik ilkesi, birçok devlet tarafından tercih edilmektedir. Hatta bazı devletler vergilendirme yetkilerini sadece bu ilke üzerine kurmuşlardır. Böylece yersellik ilkesini uygulayan ülkelerin vergilendirme yetkileri ülke dışına çıkmamakta, ancak ülke dışındaki vergi kaynaklarından vazgeçilmektedir¹²⁷.

Yersellik ilkesinin uygulanmasında karşılaşılan en büyük sorun, vergiyi doğuran olayın hangi ülkede gerçekleştiğinin doğru bir şekilde tespit edilmesidir. Bunun tespiti için iki yöntem kullanılmaktadır. Birinci yöntemde göre, malın üretim ile satış hacimleri karşılaştırılarak bunlardan hangisi daha büyükse vergilendirme yetkisinin o ülkeye ait olacağıdır. Örneğin; Türkiye’de üretilip dünyada onlarca ülkeye ihraç edilen bir malın vergilendirilmesi Türkiye’de olacaktır. İkinci yöntemde her ülkede malın üretim ve satış hacimleri ne kadar ise söz konusu ülke o oran kadar vergilendirme hakkına sahip olacaktır. Ancak bu oranların ayrımının nasıl olacağı büyük bir sorun olmaktadır. Tüm bu sorunlar, ülkelerin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında, iş yeri kriterine göre çözülmüştür. Malın üretildiği veya satıldığı ülkeye bakılmaksızın kazancın oluşumuna sebep olan bir numaralı etken olarak iş yeri kriteri aranmaktadır¹²⁸.

1.2.1.1.2. Yersellik İlkesinin İstisnaları

Vergi kanunlarının uygulanmasında yersellik ilkesi temel ilke olmasına rağmen ilkenin istisnasını oluşturan çeşitli durumlar da mevcuttur. Bu istisna ve muafiyetleri serbest bölgeler, serbest liman, antrepolar ve diplomatik muafiyetler ile ülkeden geçen transit mallardan vergi alınmaması şeklinde sıralamak mümkündür¹²⁹.

¹²⁶Canyaş, **a.g.e.**, s. 30.

¹²⁷ Billur Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, İstanbul, Beta Basım Yayın, 1995, s.18.

¹²⁸ Başak, **a.g.e.**, s. 108.

¹²⁹ Feyzioğlu, **a.g.e.**, s. 56.

1.2.1.1.2.1. Serbest Bölgeler

Serbest bölgeler, ülkenin siyasi sınırları dâhilinde olmasına karşın gümrük sınırları dışında kabul edilen, ülkedeki hukuki ve idari düzenlemelerin kısmen veya tamamen uygulanmadığı, sınırları Cumhurbaşkanı tarafından belirlenmiş olan, genellikle limana yakın yerlerde kurulu ve teşvik ağırlıklı bölgelerdir¹³⁰.

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun "Muafiyet ve Teşvikler" başlıklı 6'ncı maddesinin dördüncü fıkrasına göre, Cumhurbaşkanınca belirlenen firmaların kazançları gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır. Danıştay bir kararında, serbest bölgedeki faaliyetten elde edilen kazanç ve iradın ortaklara kâr payı olarak dağıtılması halinde, ortağın elde ettiği kâr payının serbest bölgede elde edilen kazanç olarak değil, menkul sermaye iradı olarak değerlendirileceği ve vergiye tabi olacağı yönünde bir karar vermiştir¹³¹. Danıştay başka bir kararında ise dar mükellef

¹³⁰ Recep Bıyık ve Aydın Kıratlı, **Vergi Teşvikleri ve Korumaları**, İstanbul, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2001. s. 163.

¹³¹ **Danıştay 4. Daire**, E. 2004/1299, K. 2005/186, KT. 09.02.2005.

"Davacı 2002 yılı gelir vergisi beyannamesini serbest bölgede faaliyette bulunan şirketten elde ettiği kâr payının vergiden muaf olduğunu ihtirazi kaydıyla vermiş, tahakkuk eden gelir vergisi ve fon payının kaldırılması istemiyle dava açmıştır.

Vergi Mahkemesi, 12.01.2004 gün E. 2003/764, K. 2004/24 sayılı kararında 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6'ncı maddesine göre, serbest bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo ilişkin mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağını, Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumların serbest bölgelerdeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratların istisna olacağını düzenlenmiştir. Ancak, kurumlar açısından serbest bölgedeki faaliyetlerden sağlanan kazanç ve iratların ortaklara kâr payı olarak dağıtılması halinde bu kâr payını elde eden ortaklar açısından serbest bölgede elde edilen kazanç ve irat olmaktan çıkıp, GVK'ye göre beyanı gereken bir menkul sermaye iradına dönüşmektedir. Bu durumda tahakkuk ettirilen vergide hukuka aykırılık bulunmadığı yönünde karar vermiştir.

Davacı kurum kararın bozulmasını istemiştir. Danıştay 4. Dairesi 09.02.2005 tarih ve E. 2004/1299, K. 2005/186 sayılı kararı ile yasal dayanaktan yoksun bulunan temyiz isteminin reddine oybirliği ile karar vermiştir".

(Çevrimiçi) http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_/danistay-4-daيره-kararlari_dan_d4d_/esas-no-2004-1299-karar-no-2005-186/esas-no-2004-1299-karar-no-2005-186.html?query=dar+m%C3%BCkellef+kurumlar, (Erişim Tarihi:09.09.2019).

Benzer kararlar için bkz. *"Serbest bölgede faaliyet gösteren kurumun vergiden muaf olmakla birlikte, ortağın bu firmadan elde ettiği kâr payının vergilendirilmesi hakkında kararlar"*,

(Çevrimiçi) http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_/danistay-4-daيره-kararlari_dan_d4d_/esas-no-1997-3683-karar-no-1998-2097/esas-no-1997-3683-karar-no-1998-2097.html?query=dar+m%C3%BCkellef+kurumlar, (Erişim Tarihi:11.09.2019).

kurumun serbest bölgede faaliyette bulunan ve kazancı kurumlar vergisinden istisna olan bir kuruma yaptırdığı yazılım programı neticesinde yapılan ödemenin tevkifata tabi tutulamayacağı hakkında karar vermiştir¹³².

1.2.1.1.2.2. Diplomatik Muafiyetler

Büyükelçilik, konsolosluk ve uluslararası kuruluşların diplomatik haklara sahip olan memurları, Viyana Sözleşmesi'nden kaynaklanan idari, adli ve mali konularda karşılıklı olarak birtakım dokunulmazlıklara ve ayrıcalıklara sahiptir. Bu kişilerin kişisel ve kurumsal gelir ve giderleri yerel vergi mevzuatından muaf ve istisna tutulmaktadır¹³³. Örneğin GVK'nin 15'inci maddesine göre yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları ile elçilik ve konsolosluklarına mensup olan ve o memleketin uyrukluğunda bulunan memurları,

(Çevrimiçi) http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_/danistay-4-daire-kararlari_dan_d4d_/esas-no-1997-3683-karar-no-1998-2097/esas-no-1997-3683-karar-no-1998-2097.html?query=dar+m%C3%BCkellef+kurumlar, (Erişim Tarihi: 11.09.2019).

(Çevrimiçi) http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/vergi/gelir-vergisi-mevzuati_gv_/yukse-k-mahkeme-kararlari_gv_0193h-000_/danistay-g.-kurul-k.-no.-1998-1280/danistay-g.-kurul-k.-no.-1998-1280.html?query=dar+m%C3%BCkellef+kurumlar, (Erişim Tarihi: 11.09.2019).

¹³² **Danıştay 4. Daire**, E. 2004/2189, K. 2005/1438, KT. 13.07.2005.

“Davacı dar mükellef kurumun serbest bölgede faaliyet gösteren başka bir şirketten aldığı yazılım programı karşılığında yaptığı ödemelerden 5422 Sayılı KVK'nin 24'üncü maddesi uyarınca yapılan tevkifata ilişkin muhtasar beyannamesini ihtirazi kayıtla vermesine karşın tahakkuk edilen vergiye ilişkin dava açmıştır.

Vergi Mahkemesi 31.12.2003 tarih ve E. 2003/965, K. 2003/3444 sayılı kararında söz konusu olayda, davacı dar mükellef kurumun serbest bölgede yerleşik şirkete yaptırdığı program yazılım hizmeti karşılığında yaptığı ödeme, anılan şirketin ticari faaliyet sonucu elde ettiği ticari kazanç niteliğinde olduğu 5422 sayılı KVK'nin 24'üncü maddesi uyarınca tevkifat yapılamayacağından ihtirazi kayıt kabul edilmeyerek yapılan tahakkukun yasal olmadığı yönünde karar vermiştir.

Davalı idare, yapılan ödemenin 5422 sayılı KVK'nin 24'üncü maddesi kapsamında bir ödeme olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemiştir.

Danıştay 4. Dairesi, 13.07.2005 gün ve E. 2004/2189, K. 2005/1438 sayılı kararıyla ileri sürülen idarenin temyiz istemini ileri sürdüğü iddiaların gerekçesiz olduğundan oybirliği ile karara bağlamıştır”.

(Çevrimiçi) http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_/danistay-4-daire-kararlari_dan_d4d_/esas-no-2004-2189-karar-no-2005-1438/esas-no-2004-2189-karar-no-2005-1438.html?query=dar+m%C3%BCkellef+kurumlar, (Erişim Tarihi: 09.09.2019).

¹³³ Mevlüt Güngör, “Türk Vergi Mevzuatında Yer Alan Diplomatik İstisna ve Muafiyetler”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 281, Mayıs 2016, (Çevrimiçi) <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=28652>. (Erişim Tarihi: 20.05.2018).

Türkiye’de resmi bir göreve memur edilenler bu sıfatlarından dolayı ve karşılıklı olmak şartıyla gelir vergisinden muaftır.

Vergi kanunlarındaki diplomat muaflığı, yersellik ilkesine uluslararası vergi anlaşmaları ve uluslararası teamüller gereği getirilmiş karşılık esasına dayalı bir muafiyet çeşididir¹³⁴.

Konsoloslukta çalışan kişinin ücretinin diplomatik muafiyetten yararlanarak vergiden muaf tutulup tutulmayacağı konusunda verilen özelge talebine idare muafiyetin tanınacağı yönünde cevap vermiştir¹³⁵.

1.2.1.2. Kişisellik İlkesi

Kişisellik (şahsılık) ilkesi, bir devletin vatandaşını hangi yabancı ülkede olursa olsun takip ettiği ve kanunlarına tabi kıldığı, genellikle özel hukuk alanında uygulanan bir ilkedir¹³⁶.

Vergi hukukunda kişisellik ilkesi, bir devlete uyruklu veya ikametgâh bağı ile bağlı olan bir mükellefi ülke dışında da izleyip dünyanın neresinde olursa olsun elde etmiş oldukları gelirleri o ülke vergi kanunlarınca vergilendirilmesini

¹³⁴Canyaş, **a.g.e.**, s. 32.

¹³⁵**Hazine ve Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)**, S. B.07.1.GİB.4.06.16.01-120(61-14/14)-554, T.27.5.2015.

“Türkiye’de Amerikan Konsolosluğu’nda çalışan hem Türk hem de Amerikan vatandaşı olan kişinin aldığı ücretin nasıl vergilendirileceği konusundaki talep ettiği görüş, Başkanlığımız tarafından şu şekilde cevaplandırılmıştır:

193 sayılı GVK’nin “Diplomat Muaflığı” başlıklı 15’inci maddesinde, yabancı devletlerin Türkiye’de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin uyruğunda bulunan memurları, Türkiye’de resmi bir göreve memur edilenler bu sıfatlarından dolayı ve karşılıklı olmak şartıyla GVK’dan muaftır. Benzer şekilde, Türkiye ile ABD arasında 19.12.1997 tarihinde yürürlüğe giren Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması’nın 19’uncu maddesinin birinci fıkrasının a bendine göre, bir Akit Devletin kendisine, bir politik alt bölümüne veya bir mahalli idaresine bir gerçek kişi tarafından verilen hizmetler karşılığında, bu Akit Devlet, alt bölüm veya mahalli idare tarafından sağlanan ve emekli maaşı dışında kalan ödemeler, yalnızca bu devlette vergilendirilecektir. Sonuç olarak, Türkiye’deki ABD temsilciliklerinde ifa ettiği görevleri dolayısıyla elde ettiği ücret, ABD kaynaklı da olsa, vergilendirme yetkisi Türkiye’ye aittir. Ancak diplomat muaflığı, iki ülke arasında karşılıklı olmak kaydıyla istisna olmaktadır”.

(Çevrimiçi) https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/vergi/gelir-vergisi-mevzuati_gv_/ozel-geler_gv_0193m-000_/konsolosluk-calisanlarinin-vergilendirilmesi-27.5.2015/konsolosluk-calisanlarinin-vergilendirilmesi-27.5.2015.html?query=%C3%A7ifte+vergilendirme, (Erişim Tarihi: 14.12.2018).

¹³⁶Gözler, **a.g.e.**, s. 240.

sağlamaktadır¹³⁷. Gelir vergisinde kişiselilik ilkesi gereğince devlet ile mükellef arasında ikametgâh veya uyrukluk ile kurulan bu ilişki kurumlar vergisinde “iş yeri”, “kanuni merkez” ve “gelir veya kazancın kaynağı” esas alınarak kurulmaktadır¹³⁸.

Vergi kanunlarının yer bakımından uygulanabilmesinde başvurulacak diğer bir temel ilke olan kişiselilik ilkesinin temel kıstası, verginin tarafları olan devlet ile mükellef arasında asgari ve yeterli olacak şekilde uyrukluk veya ikametgâh gibi çeşitli ilişkilerin sağlanmasıdır. Böylece vergi kanunlarının uygulanmasında yersellikten daha da ileri gidilerek bir kişiselliğe geçiş olacaktır¹³⁹. Devlet ile mükellef arasında böyle bir bağın var olması halinde, hem devlet hakkı olan vergilendirme yetkisini kullanacak hem de mükellef, devlet ile var olan bağı sebebiyle vergi ödevlerini yerine getirmekten kolaylıkla kaçamayacaktır¹⁴⁰.

Vergi kanunları o ülkenin vergilendirme yetkisi dolayısıyla devletin etki alanı içinde uygulanmaktadır. Teorik olarak devletler vergilendirme yetkilerini olabildiğince genişletebilirler. Ancak bu yetki o ülkenin kamu hukukunun etki alanında olmasıyla mümkündür. Ülke sınırları dışında bir vergilendirme yetkisinin olabilmesi için ilgili vergi konusu veya yükümlüsünün devletin vergilendirme yetkisinin alanı içinde olması gerekir. Bu da ancak devlet ile vergi yükümlüsü arasında var olacak asgari bir ilişki veya bağlılığın bulunması ile gerçekleşebilir¹⁴¹.

Vergi kanunlarının yer bakımından uygulanmasın yersellik ilkesinin benimsenmesine karşın çoğu devlet kişiselilik ilkesini de uygulamaktadır. Ancak kişiselilik ilkesinin uygulanabilmesi için objektif kriterlerden çok ikâmet gibi sûbjektif kriterler aranmaktadır¹⁴².

¹³⁷ Özhan Uluatam, **Örnekler, Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla Vergi Hukuku, Genel Esaslar ve Vergiler**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 1995, s.63.

¹³⁸ Oytun Canyaş (2), “Tam ve Dar Yükümlülük Esasına Göre Vergilendirmenin Meşrulaştırılması Sorunu”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 7, S. 2, 2017, s. 112.

¹³⁹ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, İstanbul, Filiz Kitabevi, s. 40.

¹⁴⁰ Vogel, **a.g.m.**, s. 7.

¹⁴¹ M. Liebman Howard, “Taxation of Foreign Source Income: Implications of CCA”, **Harvard International Law Journal**, V. 17, 1976, s. 341.

¹⁴² Aksoy, **a.g.e.**, s. 26.

1.2.1.2.1. Kişisel İlkesinin Uygulanması

Vergilendirmede uyrukluk ve ikametgâh ilkeleri olarak ikiye ayrılan kişisel ilkesi ile devletler, kendisine bir şekilde bağlı olan mükellefleri dünyanın hangi ülkesinde olursa olsun vergi kanunlarına tabi kılmaktadır¹⁴³. Mükellef ile devlet arasındaki uyrukluk ve ikametgâh bağlarından önce vergilendirmenin yapılabilmesi için, bir üst durum olan vergiyi doğuran olayın da gerçekleşmesi gerekmektedir¹⁴⁴.

Egemen bir devletin bir mükellefin tüm dünya genelinde elde ettiği gelir ve kazancı vergilendirebilmesinin dayanağı “fayda teorisi”dir. Bu teoriye göre, devlet ile mükellef arasında bir karşılık ilişkisi bulunur. Mükellefin ödediği verginin devletin sunduğu kamu hizmetinin bir karşılığı olarak ödendiği görülmektedir. Şöyle ki “ikametgâh” bağı ile bir devlete bağlı olan mükellef, söz konusu devletin sağladığı güvenlik ve adalet gibi hizmetlerden faydalanır. Benzer şekilde bir devlete “uyrukluk” bağı ile bağlı olan mükellef de bu bağ sayesinde sayılmayacak kadar faydalar sağlayabilir. Sonuç olarak gelirin veya kazancın elde edilmesi devletin sunmuş olduğu siyasi, ekonomik ve hukuki imkânlar sebebiyledir. Bu faydaları sağlayan devlet de vergilendirme yetkisini kullanarak çeşitli yükümlülükleri ortaya koyar¹⁴⁵.

Devletlerin vergi kanunlarını yer bakımından uygulanmasında tercih ettikleri ilkeler, üretim faktörlerinin dağılımının etkinliğini ve gelir dağılımındaki adaleti oldukça etkilemektedir. Örneğin uyrukluk ilkesinin tercih edilmesi halinde gelir ve kazançların çoğu gelişmiş ülkelerde meydana geleceğinden bunların vergi gelirleri de yine gelişmiş ülkeler tarafından tahsil edilecektir. Ayrıca, tam mükellefiyetin temelini oluşturan vergilemede kişisel ilkesi, gemicilik veya sigortacılık gibi bazı sektörleri vergilendirmede başarısız olmakta veya çifte vergilendirme sorununa sebep olmaktadır. Çünkü bu sektörlerde daimî iş yerlerinin olmaması ve genellikle Panama ve Liberya gibi vergi cenneti ülkelerinde faaliyetlerde bulunmaları sebebiyle gelir veya kurumlar vergisinden kaçmaları oldukça kolay olmaktadır¹⁴⁶.

¹⁴³Kaneti, **a.g.e.**, s. 40.

¹⁴⁴Başak, **a.g.e.**, s. 110.

¹⁴⁵ Canyaş (2), **a.g.m.**, s. 121.

¹⁴⁶ Şahin Akkaya, **Küreselleşen Ekonomik Sorunlar ve Vergilemenin Küreselleşmesi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2011, s. 90.

1.2.1.2.2. Kişisel İlkesinin Çeşitleri

Kişisel ilkesinin uyruklu ve ikametgâh olmak üzere iki türü bulunmaktadır. Dünya gelinde ikametgâh ilkesi, uyruklu ilkesine göre tam mükellefiyetin tespit edilmesinde daha çok tercih edilmektedir¹⁴⁷. Çünkü uyruklu ilkesi tercih edildiğinde, küresel vergi gelirlerinin büyük bir kısmının belirli ülkelerde toplanacak ve küresel vergi geliri bölüşümü bozulacaktır. Bu sebeple vergilemede kişisel ilkesinin uygulanmasında uyruklu ilkesinden ziyade ikametgâh ilkesi yaygın şekilde kullanılmaktadır¹⁴⁸.

Ayrıca kişisel ilkesinin uygulanmasında uyruklu ilkesinin yerine ikametgâh ilkesinin kullanılmasında vergi alacaklı-borçlusunu ilişkisinde devlet ile mükellef arasında ekonomik ilişki de kurulmuş olur¹⁴⁹. Bazı ülkelerin vergi sistemlerinde ise uyruklu ilkesi ile ikametgâh ilkesi karma bir şekilde uygulamaktadır. Bu ülkelere Türkiye, ABD, Meksika ve Filipinler örnek gösterilebilir¹⁵⁰.

1.2.1.2.2.1. Uyruklu İlkesi

Uyruklu, devletin tek tarafı olarak belirlemiş olduğu bir statüye sahip olan kişiler ile devlet arasında kurulan karşılıklı hak, çıkar ve ödevlerin olduğu hukuksal bir bağıdır¹⁵¹.

Devlet ile mükellef arasındaki bu uyruklu bağı siyasi bağdan öteye geçerek ekonomik bir bağa dönüşmelidir. Aksi halde herhangi bir ekonomik bağ kurulmadan uyruklu ilkesine göre vergilendirilme yapıldığında ekonomik gerçeklik tam olarak kavranamayacak ve çifte vergilendirme sorunu doğacaktır¹⁵².

¹⁴⁷ Bulutoğlu, **a.g.e.**, s. 30.

¹⁴⁸ Başak, **a.g.e.**, s.110.

¹⁴⁹ Mehmet Toprak, “Dar Mükellefiyet Kavramının Teorik Temelleri”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 66, Haziran 2009, s. 121.

¹⁵⁰ Soydan, **a.g.e.**, s.20.

¹⁵¹ Ömer Anayurt, **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2017, s. 128, Gözler’e göre ise, uyruklu, “Bir kişi veya şeyi, devlete bağlayan hukuki veya siyasi bağıdır”. Bkz. Gözler, **a.g.e.**, s. 83.

¹⁵² Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1998, s. 32.

Uyrukluk ilkesine göre bir mükellef hangi yabancı ülkeden gelir veya kazanç elde ederse etsin, tüm mali gücü üzerinden uyruğunun bulunduğu ülkede vergilendirilecektir¹⁵³. Bu durum ülkeler arasında vergi gelirinde adaletsizliğe sebep olacağından, günümüz dünyasında pek tercih edilmemektedir. Bu sebeple kişiselilik ilkesinde uyrukluk ilkesinden daha çok kişinin nerede ikamet ettiği dikkate alınmış ve ikametgâh ilkesi hâkim olmuştur¹⁵⁴.

Uyrukluk ilkesinde ilgili ülkenin uyruğunda bulunan bir kişi ister o ülkede isterse diğer ülkelerde elde ettiği gelir ve kazançlar dolayısıyla kendi ülkesinin vergi kanunlarına göre mükellef olmaktadır. Sadece o ülkenin uyruğunda olan mükelleflerin yurtiçi ve yurtdışından elde ettiği tüm kazançlar toplanır ve vergilendirilir; yabancı ülke uyruklu kişilerin kazançları dikkate alınmaz, mükellef olarak kabul edilmez¹⁵⁵.

Uyrukluk ilkesi dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde kesin bir şekilde uygulanabilirliği yoktur. Dar mükellef kurumlar için sadece kaynak ilkesi ve ikametgâh ilkesi kullanılabilir¹⁵⁶. Çünkü tüzel kişilerin uyrukları, gerçek kişilerde belirlendiği gibi kesin bir şekilde belirlenemez. Ancak, tüzel kişilerin uyruğunun belirlenmesinde sermayenin bulunduğu yer, kurucu veya hissedarların vatandaşlığı, kuruluş yeri, kanuni merkezi gibi ölçütler fikir vermektedir¹⁵⁷.

Modern vergi kanunları ve sistemleri kişilerin vergiye tabi tüm gelirlerini vergilendirmeyi hedefler. Uyrukluk ilkesinde ise yabancıların vergilendirilmesi konusunda önemli sorunlar meydana gelecektir. Bu sebeple günümüzde bu şekilde subjektif vergi mükellefiyetinin belirlenmesinde uyrukluk gibi hukuki tabiiyet yerine yerleşim yeri gibi iktisadi tabiiyet tercih edilmektedir¹⁵⁸.

Uyrukluk ilkesinde bir ülkenin vatandaşlığında bulunan kişi tam mükellef olarak vergilendirilir. Uyrukluk ilkesi, ikametgâh ilkesinin uygulamasında var olan sorunları giderdiğinden, ikametgâh ilkesinin yardımcısı ve tamamlayıcısı olarak

¹⁵³ Ekmekçi, **a.g.e.**, s. 3.

¹⁵⁴ Başak, **a.g.e.**, s.110.

¹⁵⁵ Bulutoğlu, **a.g.e.**, s.30.

¹⁵⁶ H. Fevzi Karagözoğlu, **Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Ankara, Vergi Hukuku Yayınları, 1978, s. 44.

¹⁵⁷ Toprak, **a.g.m.**, s. 124.

¹⁵⁸ Turhan, **a.g.e.**, s. 149.

varlığını sürdürmektedir. Ancak bu ilkenin birlikte kullanılması hukuki anlamda çifte vergilendirmeye sebep olacağından birinin tercih edilmesi gerekmektedir¹⁵⁹.

Türk vergi sisteminde uyrukluk ilkesi, Veraset ve İntikal Vergisi'nde uygulanmaktadır. Kanunun ilk maddesine göre, Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar verginin konusunu oluşturmaktadır. Görüleceği üzere bu kanunun uygulanmasında kişilerin ikametinin ya da sahip oldukları malların nerede olduğunun vergilendirme açısından bir önemi bulunmamaktadır. Tek aranan kıstas ise uyrukluktur.

1.2.1.2.2.2. İkametgâh İlkesi

İkametgâh her hukuk dalında farklı olarak tanımlanmakla birlikte yaygın görüşe göre, kişi ile yer arasındaki bir bağıdır¹⁶⁰.

Yerleşim yeri olarak nitelendirilen ikametgâh, Türk Medeni Kanunu'nun (TMK) 19'uncu maddesinde; “*Bir kimsenin sürekli olarak kalma niyetiyle oturduğu yerdir*” şeklinde tanımlanmıştır. Kanun hükmünden de görüleceği üzere, kişinin niyetinin önemli olması dolayısıyla “ikametgâh” sübjektif bir değer taşımaktadır. Mezkûr kanunun 51'inci maddesinde ise tüzel kişilerin yerleşim yeri, “*kuruluş belgesinde başka bir hüküm bulunmadıkça işlerin yönetildiği yerdir*” şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımlamalar çerçevesinde sadece gerçek kişilerin ikametgâhı bulunmayıp tüzel kişilerin de ikametgâhının olduğunu söylemek mümkündür. Çünkü tüzel kişilerin de herhangi bir yer ile hukuki bağının olması zorunludur. Gerçek kişilerde “barınma, hayatını sürdürme” gibi kavramlar ikametgâhın belirlenmesinde önemli rol oynarken tüzel kişilerin ikametgâhında “iş ilişkilerinin toplanması, üçüncü kişilerle ilişkilerin yürütülmesi, kararların verilmesi” gibi kavramlar öne çıkmaktadır¹⁶¹.

TMK'de ikametgâh olarak isimlendirilen yerleşim yeri, kişinin işlem, ilgi ve ilişkilerinin ortak ve merkez noktası olarak tanımlanır. Herkesin yerleşim yeri vardır ve bir tanedir. Kişinin birden fazla konutu olabilir. Ancak yerleşim yerini konuttan

¹⁵⁹ Selahattin Tuncer, **Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, Ankara, Sevinç Matbaası, 1974, s. 18.

¹⁶⁰ Ekmekçi, **a.g.e.**, s. 5.

¹⁶¹ Toprak, **a.g.m.**, s. 122.

ayırır temel unsur kişinin bu yeri, yerleşim amacıyla kullanmasıdır¹⁶². Bir kimsenin tek bir yerleşim yeri olması ilkesinin sebebi, yerleşim yerinden beklenen amacın yerine getirilme zorunluluğudur. Şöyle ki birden fazla konutu olan birinin her konutunu yerleşim yeri olarak kabul etmesi halinde, diğer kişi veya kurumlarla gerektiğinde yapacağı iletişimin sağlanması imkânsız olacaktır¹⁶³.

TMK'deki tanımdan yola çıkarak ikametgâh kavramı objektif ve sübjektif olmak üzere iki unsura sahip olmak zorundadır. Objektif unsur, kişinin bir yerde devamlı ve uzun süreli bir oturma eyleminde bulunmasıdır. Sübjektif unsur ise kişinin kasten, bilerek ve isteyerek oturma halinin bulunmasıdır¹⁶⁴.

Bir özel hukuk dalı olan TMK'deki ikametgâh tanımı, öznel ve kişinin mali ilişkilerini yeterince kavrayamamaktadır. Bu “ikametgâh” kavramı vergi hukukunda yetersiz kaldığından ve daha nesnel bir hale getirilme ihtiyacından dolayı “*mali ikametgâh*” kavramı oluşturulmuştur¹⁶⁵. Özel hukukta tanımlanan ve temeli Roma hukukuna dayanan bu ikametgâh tanımı “*medeni ikametgâh*” olarak adlandırılmaktadır. Medeni ikametgâhta sadece kişi ile yer arasında meydana gelen bir bağ var olup bu bağda herhangi bir ekonomik unsur bulunmamaktadır. Ancak mali ikametgâhta ise mükellefiyetin tesis edilmesi amacı var olup kişinin ekonomik ilişkileri ile yakından ilişki olmalıdır¹⁶⁶.

Mali ikametgâh, devletin vergilendirme yetkisini kullanabilmesinde önemli bir bağlantı noktasıdır¹⁶⁷. Mali ikametgâhın yanında, kanuni merkez, iş yeri, uyrukluk gibi diğer bağlama noktaları ÇVÖA'da vergilendirme yetkisinin hangi akit devlete bırakılacağına belirlenmesinde kullanılan hukuksal sebeplerdir¹⁶⁸. Mali ikametgâh, vergi kanunlarında adı geçen ve vergi kanunlarının uygulanmasında

¹⁶² Hüseyin Hatemi ve Burcu Kalkan Oğuztürk, **Kişiler Hukuku**, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2014, s. 46.

¹⁶³ M. Kemal Oğuzman, Özer Seliçi ve Saibe Özdemir, **Kişiler Hukuku: Gerçek ve Tüzel Kişiler**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2010, s. 129.

¹⁶⁴ Selahattin Tuncer (3), “Vergi Kanunlarımızda İkametgâh Kavramı II”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 106, Haziran 1990, s. 37.

¹⁶⁵ Selahattin Tuncer (2), “Vergi Kanunlarımızda İkametgâh Kavramı I”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 105, Mayıs 1990, s. 12.

¹⁶⁶ Toprak, **a.g.m.**, s. 122.

¹⁶⁷ Zeynep Arıkan (2), **Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgâh**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, s. 7.

¹⁶⁸ Şimşek, **a.g.m.**, s. 39.

kullanılan ikametgâh kavramını da içine alan daha geniş bir anlama sahiptir¹⁶⁹. Çünkü ikametgâhta sadece bir oturma niyeti varken; mali ikametgâhta buna ekonomik boyut da kazandırılarak kişinin veya kurumun yaşamsal yani mali çıkarlarının merkezi boyutu da eklenmektedir¹⁷⁰. Vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesinin sonucu olarak biçimden çok öze önem verilmesinden dolayı mali ikametgâh ile ikametgâh kavramına ekonomik bir boyut ve yorum kazandırılmıştır¹⁷¹. Böylece vergi kanunlarında ikametgâh terimi yorumlanırken mali ikametgâh anlaşılmaktadır. Öyle ki uluslararası vergi anlaşmalarındaki uygulama alanının tespitinde, ikametgâh yerine mali ikametgâh dikkate alınmaktadır¹⁷². Mali ikametgâh gerçek kişiler için evi veya iş yeri olurken; tüzel kişiler için kanuni merkez veya iş merkezi olmaktadır¹⁷³.

Sonuç olarak uyrukluk ilkesinde olduğu gibi ikametgâh ilkesi ile de devlet ve mükellef arasında bir ekonomik bağ kurulmakta ve mükellefin dünya genelindeki tüm gelir ve kazançları vergilendirilmesini sağlamaktadır¹⁷⁴.

1.2.1.3. İktisadi Bağlılık İlkesi

İktisadi bağlılık ilkesinin temelini oluşturan “iktisadi bağ” kavramı mükellefin iktisadi faaliyetler sonucunda elde ettiği menfaat şeklinde tanımlanır ve bu menfaat dolayısıyla vergilendirme yetkisine tabi kılınır. Bu teoriye göre, önemli olan mükellefin tüketim veya yatırım gibi bir faaliyette bulunmasıdır¹⁷⁵.

Fritz Neumark ve Ernst Blumenstein, vergi kanunlarının yer bakımından uygulanmasında kullanılan iki ilkenin yetersiz olduğu gerekçesiyle iktisadi bağlılık ilkesini savunmuştur. Buna karşın Prof. Dr. Akif Erginay, vergilendirmede iktisadi bağlılık ilkesinin tek başına uygulanamayacağını ancak yersellik ilkesinin

¹⁶⁹ Tuncer (3), **a.g.m.**, s. 38.

¹⁷⁰ Ekmekçi, **a.g.e.**, s. 6.

¹⁷¹ Tuncer (3), **a.g.m.**, s. 40.

¹⁷² Murat Tokmakkaya, Türk Vergi Anlaşmalarında Mukimliğin (Mali İkametgâhın) Tespitine İlişkin Düzenlemeler, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 192, Ağustos 1997, s. 98.

¹⁷³ Soydan, **a.g.e.**, s.19.

¹⁷⁴ Övül Çölgezen, “Uluslararası Çifte Vergilendirme-I”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 206, Şubat 2010, s. 149.

¹⁷⁵ Canyaş (2), **a.g.m.**, s. 129.

tamamlayıcısı olduğunu şu şekilde açıklamıştır: İktisadi bağıllık ilkesini bir örnek ile açıklamak gerekirse; bir sermayedarın sermayeyi elde ettiği (A) ülkesinde mi yoksa bu sermayeyi kullanıp faiz geliri elde ettiği (B) ülkesinde mi vergilendirileceği sorusuna iktisadi bağıllık ilkesi cevap verememektedir. Şöyle ki örnekteki ilk durumda vergilendirme yetkisi, faiz geliri elde ettiği (B) ülkesinde olacaktır. Çünkü bu sermaye fiziki olarak (B) ülkesine bağlıdır. Buna karşın sermayedarın ana ülke (A)’dan bağımsız olduğu söylenemez. Bu sermaye (A) ülkesinde yaratılmış ve hangi ülkede kullanılırsa kullanılsın yine ana ülke olan (A) ülkesine dönecektir. Sonuç olarak bu sermaye her iki ülke ile de ilişkili olduğundan her iki ülke tarafından da vergilendirilmek istenecektir. Aynı kazanç iki kere vergilendirilecek ve iktisadi bağıllık ilkesi tek başına çifte vergilendirmeye sebep olacaktır¹⁷⁶.

İktisadi bağ teorisi ilk olarak 1927 yılında Milletler Cemiyeti’nin Model Anlaşması’nda kullanılmış ve kaynak ülkede vergilendirmenin temel unsuru olarak aranan “iş yeri” kriteriyle günümüze kadar varlığını korumuştur¹⁷⁷. İktisadi bağların uygulamada en çok görülen sınıflandırması, OECD ve BM’nin de ÇVÖA modellerinde kullandığı aktif-pasif ayrımıdır. Temelini ABD hukukundan alan aktif-pasif kazanç ayrımında, aktif kazanç, kurumların ticari kazançta olduğu gibi artı değer yaratarak elde ettiği kazançlardır. Buna karşın, pasif kazanç faiz, kâr payı, kira geliri, gayri maddi hak bedelleri gibi doğrudan bir katılma olmaksızın elde edilen kazançlardır¹⁷⁸.

Önceleri iş yeri aktif gelirlerde objektif bir bağ olarak kabul edilmekteydi. İş yeri sayesinde devletin vergilendirmesinde mükellef ile kaynak ülke arasındaki bağ tamamlanmaktaydı. Mükelleflerin bir kazanç elde edebilmeleri o ülkede iş yeri gibi fiziki bir varlığın olmasına bağlıydı. Ancak bu yaklaşım günümüz ihtiyaçlarına cevap vermediği için iktisadi bağıllık ilkesine yöneltelen eleştirileri haklı çıkarmaktadır.

¹⁷⁶ Aksoy, **a.g.e.**, s. 26.

¹⁷⁷ Canyaş (2), **a.g.m.**, s. 130.

¹⁷⁸ Dale Pinto, **E-Commerce and Source-Based Income Taxation**, Amsterdam, IBFD Products, 2003, s. 56.

Örneğin e-ticarete iş yeri gibi herhangi bir fiziksel mekân yoktur veya tespit edilmesi çok güçtür¹⁷⁹.

1.2.2. Vergilendirme Yetkilerinin Çatışması

Her bir devletin vergi kanunlarını yer bakımından uygulamasında, yersellik ilkesini terk edip kişiselilik ilkesini tercih etmeye başlaması sonucunda çifte vergileme sorunu ortaya çıkmaktadır¹⁸⁰. Her ne kadar çifte vergilendirme sorununun sebepleri olarak küreselleşme, ülkelerin daha fazla vergi toplama isteği, vergilendirme ilkelerinin farklılığı veya vergi sistemlerinin farklılığı olarak görülse bu sebeplerin toplamı devletlerin vergilendirme yetkilerinin çatışmasına yol açmaktadır¹⁸¹.

Devletler vergilendirmede yersellik ve kişiselilik ilkelerini istedikleri ölçülerde kullanabilmektedirler. Örneğin gelişmiş ve sermaye ihraç eden bir ülke için sermaye gelirlerinin vergilendirilmesinde kişiselilik ilkesinin alt dalı olan ikamet ilkesini benimsemesi avantajıdır. Diğer yandan sermaye ithal eden ve gelişmekte olan bir ülke sermaye gelirlerini vergilendirirken bu yabancı sermayeye ihtiyaç duyduğundan dolayı yersellik ilkesini uygulamalıdır. Ülkelerin yersellik ve kişiselilik ilkelerini aynı mükellef ve vergi konusunda farklı şekilde uygulaması halinde çifte vergilendirme sorunu ortaya çıkmaktadır. Bir örnek ile açıklamak gerekirse, bir kişi ikamet ilkesinin uygulandığı bir ülkede oturuyorken kaynak ilkesinin uygulandığı bir başka ülkede gelir veya kazanç elde etmesi halinde her iki devletin de bu kişiyi vergilendirme yetkisi olacaktır¹⁸².

KVK'nın 3'üncü maddesinin ilk fıkrasına göre, tam mükellefiyet kanunun ilk maddesinde sayılan kurumlardan kanuni veya iş merkezinden bir tanesinin Türkiye'de bulunması hâlidir. Burada tam mükellefiyetin belirlenmesinde ikametgâh ilkesi benimsenmiştir. Dolayısıyla vergilendirme yetkisinin belirlenmesinde

¹⁷⁹Luc Hinnekens, "Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-first Century", **Kluwer Law International**, Issue:6/7, s. 197.

¹⁸⁰Oktar, **a.g.e.**, s. 56.

¹⁸¹Bayar, **a.g.e.**, s. 9.

¹⁸²Öncel vd., **a.g.e.**, s. 57- 58.

ikametgâh ilkesinin temel alınması halinde ise vergi kanunlarının yer bakımından uygulanmasında temel alınan ilke kişisel olacaktır. Buna karşın yine 3'üncü maddenin ikinci fıkrası dar mükellefiyeti düzenlemiştir. Kanunun ilk maddesinde sayılı olan kurumlardan kanuni veya iş merkezlerinin ikisi de Türkiye'de bulunmamasına rağmen Türkiye'de vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi halinde dar mükellefiyet doğacaktır. Burada dikkat edilecek husus, tam mükellefiyette geçerli olan ikametgâhın bir ölçüt olarak kabul edilmeyip, kazanç ve iradın Türkiye'de elde edilmiş olması olduğundan dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde, vergi kanunlarının yer bakımından uygulanmasında, yersellik ilkesinin kabul edildiği görülmektedir¹⁸³.

Devletler genel hukuku ilkeleri çerçevesinde bir devlet diğer devletlerin herhangi bir baskı ve kısıtlamasına maruz kalmadan vergilendirme yetkisini kullanır. Birden fazla devletin aynı vergi konusu ve öznesi üzerinde vergilendirme yetkisini kullanması halinde çifte vergilendirme sorunu ortaya çıkmaktadır. Böyle bir sorunu ülkelerin tek taraflı çözebilme olanağı varsa, kendi iç mevzuatındaki değişikliklerle çözmesi gerekmektedir. Ancak bu çifte vergilendirme sorunu uluslararası boyutta olduğundan ikili veya çok taraflı vergi anlaşmaları ile çözmeleri gerekmektedir. Çifte vergilendirme anlaşmalarının varlık sebebi de buradan kaynaklanmaktadır¹⁸⁴.

Çifte vergilendirme, aynı kişinin aynı vergi konusu ile bağlantılı olarak aynı dönem içinde aynı vergiyi doğuran olay sebebiyle birden fazla vergi alınması durumudur¹⁸⁵. "Çifte vergilendirme" kavramının tanımı, en doğru şekilde ülkelerin

¹⁸³ Başak, **a.g.e.**, s. 119.

¹⁸⁴ Başak, **a.g.e.**, s. 253.

¹⁸⁵ TÜSİAD, **a.g.e.**, s. 3.

Bu tanım dışında çeşitli yazarların çifte vergilendirme tanımları şu şekildedir: Özbek: "Çifte vergilendirme, vergiye tabi olan gelirin, birden fazla ülkede vergi konusu edilerek hem kaynak ülkede hem de mukim ülkede vergilendirilmesidir". Harun Naci Özbek, "Dar Mükellefiyet, Çifte Vergilendirme ve Mukimlik" **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 325, Ekim 2015, s. 24. Koch: "Vergilendirme yetkisine sahip devletlerin aynı kişi, aynı vergi konusu üzerinde, benzer vergiler kapsamında mükellef tutulması sonucu çifte vergilendirme meydana gelir" şeklinde yorumlamıştır, Fritz Eric Koch, **The Double Taxation Conventions**, Londra, Stevens and Sons, 1947, s. 441. Erginay: "Aynı vergi konusu üzerinden birden fazla vergilendirme yetkisine sahip kuruluşların yetkilerinin çatışması veya tek bir vergilendirme yetkisinin aynı vergi konusu üzerinde kullanılmasıdır" Akif Erginay (2): **Maliye ve Vergi Hukuku Dersleri**, Ankara, Türk Ajans Matbaası, 1964, s. 145.

imzaladıkları ÇVÖA'ya model olan OECD Modeli'nde tanımlanmıştır. Literatürdeki tanımdan ziyade bu modelin yaptığı tanım daha çok dikkate alınmalıdır. Çünkü bu kuruluş, çifte vergilendirmenin çözümüne ilişkin önemli öneriler ve kriterler getirmektedir. OECD'ye göre, çifte vergilendirme iki veya daha fazla devletin, aynı vergi yükümlüsünü, aynı vergi konusu kapsamında, aynı vergilendirme dönemi içinde, benzer vergiler üzerinden vergilendirilmesidir¹⁸⁶.

Literatürdeki ilk tanımlama ise 1943 yılında Milletler Cemiyeti'ne bağlı olan Mali Komite'nin Mexico City'de gerçekleştirdiği bir konferans sonrasında yayımladığı raporda yapılmıştır. Bu tanımlamaya göre, iki veya daha fazla ülkenin vergi kanunları bir mükellefi birden fazla mükellefiyete tabi tuttukten sonra bu kişi, bir ülkenin yüklediği mükellefiyetten daha fazla vergi yüküne maruz kalıyorsa çifte veya mükerrer vergilendirme meydana gelmiş olur¹⁸⁷.

Vergi hukukuna ilişkin kavramların özellikle başka coğrafyalarda farklı farklı tanımlanması, algılanması, yorumlanması ve uygulanması çifte vergilendirme sorununun meydana gelmesinde payı çoktur¹⁸⁸.

Çifte vergilendirme durumu, Türkiye gibi üniter yapılı ülkelerde iç vergi hukuku sorunu değildir. Yalnızca hesap hatası, işlem hatası, vergilendirme hatası gibi idare tarafından kolaylıkla düzeltilebilecek çifte durumlar ise çifte yük olarak tanımlanır. Bu yüzden çifte vergilendirme sorunundan kastedilen uluslararası boyuttur¹⁸⁹. Çifte vergilendirme ile mükerrer vergilendirme aynı kavramlar olarak kullanılmasına karşın çifte vergilendirme aynı mükellefin aynı vergi konusu üzerinden aynı vergilendirilme döneminde sadece iki defa vergilendirilmesidir. Buna karşın gerçek hayatta az görülmekle birlikte ikiden fazla vergilendirme meydana gelmektedir. İşte bu ikiden fazla vergilendirilme durumuna mükerrer vergilendirme de denilmektedir¹⁹⁰.

¹⁸⁶ Bayar, a.g.e., s. 4.

¹⁸⁷ OECD (2), "Report of the Fiscal Committee of the League of Nations on Model Bilateral Conventions for the Prevention of International Double Taxation and Fiscal Evasion", **Second Regional Tax Conference**, Meksika, 1943, s. 37.

¹⁸⁸ Bayar, a.g.e., s. 1.

¹⁸⁹ TUSİAD, a.g.e., s. 4.

¹⁹⁰ Tuncer, a.g.e., s. 2.

Tüm bu açıklamalar çerçevesinde, çifte vergilendirmenin varlığı şu beş unsurun birlikte var olması ile mümkün olacaktır¹⁹¹:

1. Vergilendirme yetkisine sahip birden fazla devlet ve benzeri yapılar,
2. Aynı vergi yükümlüsü,
3. Aynı vergi konusu,
4. Aynı vergi dönemi,
5. Aynı veya benzer vergiler.

Çifte vergilendirmenin unsurlarından mükellef, konu, vergi ve dönem aynı olmak zorundadır. Vergilendirme yetkisine sahip olan güçler ise farklı olmalıdır. Bu sebeple birden fazla vergilendirme yetkisine sahip olan devletin var olması, çifte vergilendirmenin belirleyici unsurunu oluşturmaktadır¹⁹².

¹⁹¹ Soydan, **a.g.e.**, s. 14.

¹⁹² Öznur Yılmaz, **Ticari Faaliyetler Bağlamında Çifte Vergilendirme**, İstanbul, Legal Yayıncılık, 2019, s. 45.

İKİNCİ BÖLÜM

KURUMLARIN DAR MÜKELLEFİYET

ESASINA GÖRE VERGİLENDİRİLMESİ

Dar mükellefiyet müessesesi Türk vergi sisteminde uzun yıllardır uygulanmakta ve önemli bir yere sahiptir. Gerçek kişi ve kurumların Türkiye kaynaklı gelir ve kazançları vergiye tabi tutarak mali egemenliği tesis etmekte ve vergi gelirlerinin arttırılmasında da olumlu etkiler sağlamaktadır.

Kurumlar açısından dar mükellefiyet, kanuni veya iş merkezinin her ikisi de Türkiye’de olmamasına karşın Türkiye kaynaklı kazanç ve iratları dolayısıyla kurumları yükümlü kılmaktadır.

Çalışmanın bu bölümünden, dar mükellef kurumların başta kurumlar vergisi olmak üzere diğer vergi kanunlarından doğan yükümlülükleri ele alınmıştır. Dar mükellefiyete ilişkin temel kavramların tanımı yapıldıktan sonra, dar mükellef kurumların elde ettiği kazanç ve iratların neler olduğu, bunların elde edildikten sonra yapılması gereken vergilendirilme işlemleri ve bu süreçte meydana gelen uyuşmazlıklar idarenin görüşleri ve vergi yargısının kararları çerçevesinde incelenmeye çalışılmıştır.

Dar mükellef kurumların Türk vergi sisteminde yer alan vergilerin çoğundan kaynaklanan yükümlülükleri bulunmaktadır. Bölümün sonunda bu vergilerden Türk vergi sisteminin en yeni üyesi olan Dijital Hizmet Vergisi’ne yer verilmiştir.

2.1. DAR MÜKELLEFİYETE İLİŞKİN BAZI KAVRAMLAR

Kurumlar Vergisi Kanunu, 5520 sayı ve 13.06.2006 tarihli kurum kazançlarını vergilendiren nesnel, genel ve dolaysız bir gelir vergisidir. Nesnel olması, mükelleflerin kişisel ve ailevi durumlarını dikkate almamasından; genel olması vergiye tabi olan tüm kurumları vergilendirmesinden ve dolaysız olması da vergi yükünün başkasına yansıtılamıyor olmasından kaynaklanmaktadır¹. Kurumlar vergisi, sadece tüzel kişiler üzerinden alınan bir vergi değildir. Tüzel kişilerin yanında tüzel kişilikleri olmayan kurumlar da mükelleftir.

¹ Salim Ateş Oktar (2), **Türk Vergi Sistemi**, 2. bs., İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2018, s. 117.

Dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde ve mükellef türünün belirlenmesinde önemli yere sahip olan birtakım kavramlar aşağıda tanımlanmıştır.

2.1.1. Mükellef

Mükellef, VUK'un 8'inci maddesinde tanımlandığı üzere, vergi kanunlarınca kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişilerdir.

Literatürde “vergi yükümlüsü” “verginin muhatabı” gibi farklı şekillerde de adlandırılan mükellef, özel bir gerçek veya tüzel kişi olabileceği gibi resmi bir kurum, yabancı bir kişi, yabancı bir kurum veya vakıf ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan kuruluşlar da olabilir. Mükellef, bir verginin kurucu unsurudur, mükellefi olmayan bir vergi düşünülemez. Bu sebeple de her vergi kanunun ilk maddelerinde söz konusu verginin mükellefinin kim olduğu düzenlenmektedir².

Mükellef kavramı, vergi hukukunu diğer hukuk dallarından ayrılmasını ve özgün bir hukuk dalı olmasını sağlayan önemli bir müessesedir. Çünkü; mükellefiyet ile özel hukukta bulunmayan “kamu gücü” devreye girerek çeşitli yükümlülüklerin yerine getirilmesi istenmektedir. “Mükellef olmak” çeşitli yükümlülükleri yerine getirme mecburiyetinden kaynaklanmaktadır. Mükellefin iki temel yükümlülüğü vardır. Bunlardan ilki maddi ödev olarak adlandırılan vergi borcunu ödemesidir. İkincisi, şekli ödev(ler) ise maddi ödevin gerçekleşebilmesi sağlayan, beyan etme, defter tutma, belge düzenleme gibi çeşitli yükümlülükleridir³.

2.1.2. Kişi

Kişi, kelime anlamı olarak insan denen varlığı ifade etmektedir. Kişi olmayan insan yoktur yani her insan bir kişidir⁴. Hukuki anlamda kişi, hak sahibi olabilen ve borç altına girebilen varlıklardır⁵. Kişilikte ise, kişi olmanın yanında kişinin şerefi,

² Hüseyin Şen ve İsa Sağbaş, **Vergi Teorisi ve Politikası**, 2. bs., Ankara, Kalkan Matbaacılık, 2016, s. 124.

³ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 7. bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2014, s. 204.

⁴ Hüseyin Hatemi ve B. Kalkan Oğuztürk, **Kişiler Hukuku**, 7. bs., İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2014, s. 1-2.

⁵ Serap Helvacı, **Gerçek Kişiler**, 5. bs., İstanbul, Legal Yayıncılık, 2010, s. 17.

haysiyeti, mahremiyeti, hayatı, vücut bütünlüğü, malı gibi korumaya çalıştığı maddi ve manevi değerler de bulunmaktadır⁶.

Kişilik, gerçek kişilerde doğumundan ölümüne kadar; tüzel kişilerde ise hak ehliyetine sahip olmalarından başlayıp bu hak ehliyetinin sona ermesine kadar devam eden bir süreçtir⁷.

TMK'ya göre, kişiler gerçek ve tüzel kişiler olarak ikiye ayrılır. İnsanlar gerçek kişidir. Dernek, vakıf ve ticari şirketler ise tüzel kişilere örnek gösterilebilir. Bunların yanında yatırım fonları veya iş ortaklıkları gibi tüzel kişiliği olmayıp VUK ve KVK'ye göre mükellef olan kurumlar da bulunmaktadır⁸.

2.1.2.1. Gerçek Kişi

Gerçek kişi, kendiliğinden var olan, biyolojik bir varlıktır⁹. Günümüzde çağdaş hukukun var olduğu ülkelerde her insan bir kişi olarak tanımlanmaktadır. Ülkemizde de TMK'nın 8'inci maddesinde hükmedildiği üzere, "*Her insanın hak ehliyeti vardır*" ifadesi ile tüm insanların birer kişi olduğu kabul edilmektedir¹⁰.

"Gerçek kişi"den kasıt insandır. Hukukumuzda her insanın eşit bir şekilde hak ehliyetine sahip olduğu düzenlenmiştir. Kişinin cinsiyeti, rengi, yaşı, uyruğu ve diğer farklılıkları hak ehliyetine sahip olmasına engel teşkil etmez ve her insan hukuk önünde eşittir¹¹.

2.1.2.2. Tüzel Kişi

Tüzel kişi çeşitli ihtiyaçlar sonucu ortaya çıkarılan bir üründür¹². Hukukta sadece insanlar kişi değildir. Çünkü yaşamın bir gereği olarak, kanun koyucu, bazı

⁶ Mustafa Dural ve Tufan Ögüz, **Türk Özel Hukuku, Cilt II, Kişiler Hukuku**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2007, s.7.

⁷ Helvacı, **a.g.e.**, s. 19.

⁸ Özgür Şahan, Gökhan Şahan ve Derya Tabiloğlu, "Vergi Ehliyeti", **Mali Hukuk Dergisi**, C. 15, S. 169, 2019, s. 72.

⁹ Hatemi ve Oğuztürk, **a.g.e.**, s. 79.

¹⁰ Helvacı, **a.g.e.**, s. 18.

¹¹ Ömer Ergün, "Kişi Kavramı ve Çeşitleri", **Dicle Üniversitesi Adalet Dergisi**, C. 1, S. 1, 2017, s. 7.

¹² Hatemi ve Oğuztürk, **a.g.e.**, s. 79, Aksoy'a göre tüzel kişi, "*daha yüksek ticari amaçlara ulaşmak amacıyla, kişilerin ekonomik imkanlarını birleştirerek kurulan ve hukuk karşısında hak ve borç sahibi*

kişi ve mal topluluklarını kişi olarak nitelendirme gereği duymuştur. Tüzel kişileri, belli bir amaç için bir araya gelmiş kişi ya da mal toplulukları olarak tanımlamak mümkündür¹³. Tüzel kişiler tıpkı gerçek kişiler gibi çeşitli fiillerde bulunur. Örneğin günlük hayatımızda bir belediyenin imar işlemine giriştiğinden, bir üniversitenin karar aldığından, bir futbol kulübünün transfer yaptığından, bir derneğin burs verdiğinden, iki şirketin birleştiğinden söz edildiğini çokça duyarız. Tüzel kişi, yukarıda örnekleri verilen, gerçek kişilerden bağımsız ve ayrı olarak ortak bir amacı gerçekleştirmek için örgütlendirilmiş kişi veya mal topluluklarıdır¹⁴. Tüzel kişiler, insanlar gibi cismani varlıklar olmayıp sosyal hayatın gerekleri neticesinde meydana gelmiş sosyal varlıklardır. Ancak insanlar gibi elle tutulup gözle görülmese de var oldukları bilinmekte ve hissedilmektedir¹⁵.

4721 sayılı TMK'ya göre, tüzel kişiler, bir varlık olabilmek için bir araya gelmiş kişi toplulukları ile belli bir amaç için sarf edilmiş mal topluluklarının kişilik kazanmasıdır. Tüzel kişiler, gerçek kişilerin sahip olabileceği cins, yaş vb. nitelikler dışında diğer tüm haklara ve borçlara sahip olmaktadır. Kanuna göre kurulan organları vasıtasıyla fiil ehliyeti kazanan tüzel kişiler, tüm hukuki işlemleri yapmakta serbesttirler.

Tüzel kişilerin meydana getirilmesinde en önemli sebep, gerçek kişilerin belirli bir ömrünün olmasıdır. Gerçek kişilerin ölümlü olması sebebiyle, uzun süreli çeşitli amaçları gerçekleştirebilmek ancak tüzel kişiler vasıtasıyla olmaktadır¹⁶. Bu

olan ortaklıklardır”, Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2010, s. 287.

Aslan'a göre; “Gerçek kişilerin tek başlarına çeşitli imkanlarının yetersiz olması ve kurumsallaşma istekleri tüzel kişilerin meydana gelmesinde etkili olmuştur. Günümüzde tüzel kişiler, gerçek kişiler gibi hak ehliyeti sahiptirler. Bu ehliyetin yanında mal varlığı hakkına, şahıs varlığı hakkına, kişilik haklarına, taraf haklarına ve dava hakkına da sahiptirler”, Muzaffer Yasin Aslan, “Türk Hukukunda Tüzel Kişilerin Ceza Sorumluluğu”, **Ankara Barosu Dergisi**, S. 2010/2, s. 235.

¹³ Dural ve Ögüz, **a.g.e.**, s. 5.

¹⁴ M. Kemal Oğuzman, Özer Seliçi ve Saibe Özdemir, **Kişiler Hukuku: Gerçek ve Tüzel Kişiler**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2010, s. 213.

¹⁵ Jale Akipek, Turgut Akıntürk ve Derya Karaman, **Türk Medeni Hukuku: Kişiler Hukuku**, İstanbul, Beta Basım Yayın, 2013, s. 499.

¹⁶ Hatemi ve Oğuztürk, **a.g.e.**, s. 1.

amaçların karşılanma gereği, gerçek kişilerin dışında ayrı bir kişiliğin de hukukta yer almasına sebep olmuştur¹⁷.

2.1.3. Kurum

Kurum, yerleşik hayata geçme sonucunda toplum yapısının değişerek süreklilik arz eden amaçların gerçekleştirilmesi amacıyla gerçek kişilerden bağımsız bir hak ehliyetine sahip olan, gerçek kişiler gibi doğal olmayan ve hukuk tarafından oluşturulmuş varlıktır¹⁸.

Kurum, KVK'nin ilk maddesinde belirtilmiş olan ve elde ettiği kazançlar üzerinden vergi ödemek zorunda olan iktisadi birimlerdir¹⁹. Mezkûr maddede sayılan kurumlar; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklıklarıdır.

Kurumlar vergisi, mükelleflerin kişisel ve ailevi durumlarını dikkate almamasından dolayı nesnel bir vergidir. Bu nesnellik gelirin unsurlarında da kendini göstermektedir. Gelir vergisinde “gelir” olarak adlandırılan kavram, diğer bir gelir vergisi olan kurumlar vergisinde ise nesnelliğin vurgulanması amacıyla “kazanç” olarak nitelendirilmiştir²⁰.

Kurumlar vergisi mükelleflerinden bir tanesi olan yatırım fonları; bankalar, sigorta şirketleri, aracı kurumlar ile emekli ve yardım sandıklarınca kurulan, halktan katılım belgeleri karşılığında topladığı paralar ile altın veya diğer kıymetli madenler gibi uzun vadeli yatırım araçlarına yatırım yaparak işleten tüzel kişiliği olmayan kurumlardır²¹.

¹⁷ Helvacı, **a.g.e.**, s. 18.

¹⁸ Ömer, **a.g.m.**, s. 9.

¹⁹ Levent Başak, **Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2007, s. 125.

²⁰ Oktar (2), **a.g.e.**, s. 119.

²¹ Suat Çiçek, “Yatırım Fonlarının Temel Özellikleri, Vergileme Rejimi ve Yatırı Fonu Katılma Belgelerinden Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 62, Şubat 2009, (Çevrimiçi) http://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2009-subat-sayi-62_mdergi_8867a-00_/yatirim-fonlari-ve-vergileme/yatirim-fonlari-ve-vergileme.Html?query=yat%C4%B1r%C4%B1m+fon+ve+ortakl%C4%B1klar%C4%B1+t%C3%BCzel+ki%C5%9Fili%C4%9Fi, (Erişim Tarihi: 02.10.2019).

Kurumlar vergisi mükelleflerin olan fonlar, SPK'nın düzenleme ve denetimine tabi olan yerli fonlar veya bu fonlara benzer yabancı fonlardan oluşmaktadır. Fonlar tüzel kişiliği olmamasına rağmen fonun tüm yükümlülükleri fonun kurucusu tarafından yerine getirilir²².

Kurumlar vergisi mükelleflerinden olan ve tüzel kişiliği bulunmayan kurumlardan bir diğeri iş ortaklıklarıdır. İş ortaklıkları KVK'nin 2'inci maddesinin yedinci fıkrasında sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin kendi aralarında veya şahıs ortakları ya da gerçek kişilerle, belirli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardır şeklinde tanımlanmıştır.

Söz konusu maddenin gerekçesine bakıldığında, *“Türkiye'nin dış dünya ile olan ekonomik ilişkilerinin artması sonucu iş ortaklığı şeklindeki kuruluşların sayısı giderek artmaktadır. Bu kuruluşlar kazanç paylaşımı amacıyla kurulan ortaklıklar olup, belli bir işin birlikte yapılmasını yüklenmektedirler...”*

2.1.4. Kanuni Merkez

Kanuni merkez, kurumların tam veya dar mükellefiyete göre vergilendirilmesinin tespitinde esas alınan kriterlerden bir tanesidir. KVK'nin 3'üncü maddesine göre, kurumlar kanuni veya iş merkezinden bir tanesi Türkiye'de bulunması halinde tam mükellefiyete göre vergilendirilir. Kanuni veya iş merkezinin her ikisinin de yurt dışında bulunması halinde ise dar mükellefiyete göre vergilendirilecektir. Mezkûr maddenin beşinci fıkrasına göre, kanuni merkez, kurumlar vergisi mükelleflerini oluşturan kurumların, kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir.

Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve Kooperatifler Kanunu'na göre sermaye şirketleri ve kooperatiflerin kanuni merkezlerinin nerede olduğunun gösterilmesi zorunludur. İktisadi kamu kuruluşları da kuruluş kanunlarında bu kanuni merkezini gösterirler. Böyle bir yer gösterilmemişse, o iktisadi kuruluşun bağlı olduğu kamu

²² İrfan Vural, **Yorum ve Açıklamalarla Kurumlar Vergisi Kanunu**, İstanbul, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 2009, s. 53.

tüzel kişinin merkezi, kanuni merkez olarak kabul edilir. Dernek veya vakıflarda ise bunların bulunduğu yer kanuni merkez olarak kabul edilir²³.

2.1.5. İş Merkezi

KVK'nın 3'üncü maddesinin altıncı fıkrasına göre, iş merkezi, iş ile işlemlerin toplanıp yönetildiği yerdir.

Kanun koyucunun kurumların mükellefiyet türlerinin tespit edilmesinde sadece kanuni merkez kriterini kullanmayıp bunun yanında iş merkezini eklemiştir. Bunun iki temel sebebi vardır. Birincisi, Türkiye'de yoğun bir şekilde iktisadi faaliyette bulunan yurtdışı mukimi bir kurum, sadece kanuni merkez kriterine göre vergilendirilmesi halinde, Türkiye'de tam mükellef olarak vergilendirilme imkânı olmayacaktır. İkinci sebebi de bazı ülkeler kurumlar vergisini tamamen kaldırıyorlar veya çok düşük seviyede tutarlar. Panama ve Monako gibi vergi cenneti ülkeler vergileri kaldırmakla uğradıkları kamu geliri kaybını, düşük veya sıfır vergi oranı dolayısıyla çekecekleri yabancı sermayenin yaratacağı iş hacmi sayesinde telafi ederler. Çok uluslu şirketler kanuni merkezlerini vergi cenneti ülkelerde kurup tam mükellef kurum olmaktan kaçınma yoluna gidebilirler. Bu sebeplerden dolayı kanuni merkezin yanında iş merkezi kriteri de KVK'de bulunmaktadır. Günümüz dünyasında çok uluslu şirketlerin fiziki büyüklükleri o kadar büyüktür ki, işlerin toplandığı ve yürütüldüğü birçok merkez bulunabilmektedir. Ancak kanuni merkezde olduğu gibi, iş merkezi de teorik olarak tek olmalıdır ve iş merkezinin nerede olduğunun tespit edilmesi için kriterler olmalıdır²⁴. Teoride bir kurumun kanuni merkezi ile iş merkezinin aynı yerde olması gerektiği düşünülse de uygulamada farklılıklar olabilmektedir. Bu sebeple de kanun koyucu tam ve dar mükellefiyet ayrımının belirlenmesinde iş merkezi kriterini de eklemiştir²⁵.

Kurumların kuruluş kanunlarında, tüzük veya esas sözleşmeleri vb. hukuksal metinlerinde göstermiş oldukları merkez, KVK bakımından kanuni merkez olarak

²³ Yılmaz Özbalcı, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2007, s. 96.

²⁴ Başak, **a.g.e.**, s. 121.

²⁵ Mehmet Toprak, "Dar Mükellefiyet Kavramının Teorik Temelleri", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 66, Haziran 2009, s. 126.

kabul edilir ve bunun tespiti çok kolaydır. Buna karşın iş merkezi kavramı çok daha muğlaktır. Çünkü iş merkezi kavramının sınırının ne olduğu tam olarak tespit edilemez. Bu yüzden iş merkezi kavramının objektif bir şekilde sınırın çizilmesi gerekmektedir²⁶.

Kurumların tam veya dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilmesinin belirlenmesinde büyük önemi olan iş merkezinin nerede olduğunun belirlenmesinde esas alınacak kriterler şunlardır²⁷:

- İmalatın, satışın, personelin ve gelir ile giderin yoğun olduğu yer,
- Yönetim kurulu ile genel kurul toplantı yeri,
- Kurumun yöneticilerinin ikametgâhının bulunduğu yer,
- Kurumun işlerinin veya iş ilişkilerinin yoğunlaştığı yer.

Bir kurumun şubesi zaman içinde kanuni merkezdeki iş hacminden daha fazla iş yapabilir. Böyle bir durumda kurumun iş merkezi, işlerin daha çok olduğu ülkedeki iş merkezi kabul edilir. Örneğin kanuni veya iş merkezi Finlandiya’da bulunan bir firma Türkiye’de şube açarak cep telefonu satışına devam etmektedir. Ancak Türkiye’deki satış hacmi firmanın satış hacminin çoğunu karşılaması halinde bu firmanın iş merkezi Türkiye olacaktır²⁸.

2.2. KURUMLAR VERGİSİNDE MÜKELLEFİYET TÜRLERİ

Kurumlar vergisi, 5520 sıra sayılı ve 13.06.2006 tarihli tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan kurumların kazanç ve iratlarını vergilendiren dolaysız, objektif ve tek oranlı bir gelir vergisi türüdür. Gelir vergisinin tamamlayıcı olarak 1950 yılında yürürlüğe giren kurumlar vergisi, Almanya ve ABD’de 19. yy ortalarında, İngiltere ve Fransa’da ise 20. yy’ın ilk çeyreğinde yürürlüğe girmiştir²⁹.

Kurumların bireylerden ayrı olarak sahip oldukları ekonomik, rekabet, pazarlık, yatırım, istihdam, girişim vb. güçleri sebebiyle kazanç elde etmeleri

²⁶ Başak, **a.g.e.**, s. 121.

²⁷ Cem Tekin ve Emre Kartaloğlu, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, İstanbul, Uygulama Yayıncılık, 2010, s. 60.

²⁸ Başak, **a.g.e.**, s. 141.

²⁹ Oktar (2), **a.g.e.**, s. 118.

dolayısıyla kişisel gelir vergisinin tamamlayıcısı olarak yürürlüğe girmiştir. Gelir ve kurumlar vergisinin temelinde gelir ve kazançları vergilendirmesi ve birbirlerinin tamamlayıcısı olması sebepleriyle gelir unsurları, mükellefiyet türleri gibi birçok konuda benzerlik ve paralellikleri bulunmaktadır³⁰.

Gelir vergisinden ayrı bu şekilde bir kurumlar vergisinin olmasının bir başka sebebi de kurum statülerinin olması ve sermaye gelirlerinin emek gelirlerinden daha yüksek oranda vergilendirilmesi ilkesi olan ayırma ilkesinin sağlanmak istenmesidir³¹. "Kurum" statüsüne sahip olmak gerçek kişilerin tek başlarına ulaşamayacakları çeşitli avantajlar sağlamaktadır. Çünkü bir gerçek kişinin birden fazla gerçek kişinin bir araya gelerek oluşturdukları kurumdaki en basitinden sermaye bulma imkânı daha düşük olacaktır³².

Gelir vergisinden ayrı bir kurumlar vergisinin var olmaması gerektiğini, gelir ve kurumlar vergisinin birlikte bir vergi sisteminde var olması durumunda ise çifte vergilendirmenin meydana geleceği görüşünü savunanlar "Tümleşme Teorikçileri"dir. Bu teoriye göre, vergilerin gerçek yükümlü ve sorumlularının sadece gerçek kişiler olduğu ve kurumları oluşturanların da gerçek kişilerden meydana geldiğini iddia etmektedirler³³. Eğer kurumlar vergisi ile vergilendirilen bir kazanç o kurumun sahibi veya ortaklarına geçtiklerinde tekrardan bir gelir vergisi ile vergilendirilmesi durumunda çifte vergilendirme meydana gelecektir.

Kurumlar vergisi kanununa göre iki tür mükellefiyet söz konusudur. Gelir ve kurumlar vergisi kanunlarında vergi kanunlarının yer bakımından uygulanmasında hem yersellik hem de kişisellik ilkelerinin uygulanmasına ilişkin hükümlerin olması sebebiyle her iki kanunda da tam mükellef ve dar mükellef olmak üzere iki farklı mükellefiyete göre vergilendirme yapılmaktadır³⁴.

³⁰ Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 13. bs., Ankara, Gazi Kitabevi, 2017, s. 402.

³¹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2015, s. 239.

³² Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 9. bs., İstanbul, Beta Basım Yayın, 2019, s. 301.

³³ Oktar (2), **a.g.e.**, s. 118.

³⁴ Esra Ekmekçi, **Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1994, s. 8.

Kurumların vergilendirilmesinde tam ve dar mükellefiyet şeklinde iki ayrı sistemin benimsenmesinden kasıt, bunların birbirinin alternatifi değil tamamlayıcısı olmasıdır. Bu şekilde ikili bir mükellefiyet ile yabancı kurumların vergilendirilmesinde kolaylık sağlanarak vergi güvenliği tesis edilmiş olur. Diğer yandan yabancılara yönelik teşvikler de dar mükellefiyet yoluyla vergi sisteminde yerini almıştır. Dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde ağırlıklı olarak tevkifat usulünün benimsenmiş olmasından dolayı yabancı kurumların beyanname vermek gibi ödevleri olmayacaktır. Son olarak da dar mükellefiyet uygulaması ile kurumlar vergisi gelirlerine önemli bir katkı sağlanmaktadır³⁵.

2.2.1. Tam Mükellefiyet

KVK'ye göre tam mükellef kurumlar, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan kurumların Türkiye içinde ve Türkiye dışında elde ettiği tüm kazanç ve iratları vergilendiren kurumlar vergisi mükellefiyet türüdür.

KVK'nin 3'üncü maddesinde düzenlendiği üzere, *“Tam mükellefiyet: Kanunun 1'inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinde vergilendirilirler”*.

Tam ve dar mükellefiyet türünün ayrımında bakılan unsurlardan bir tanesi olan kanuni merkez, ilk maddede sayılan kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. İş merkezi ise iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı veya yönetildiği merkezdir.

Kurumlar hukuki tasarruf ile meydana gelirler ve kurumların kanuni bir statüye sahip olmaları çeşitli belgeler ile olmaktadır. Bu belgenin düzenlendiği yer kurumun kanuni merkezi olmaktadır. Bu sebeple kurumların kanuni merkezinin belirlenmesi güçlük yaratmaz. Ancak tam ve dar mükellefiyet ayrımında bakılan iş merkezinin ne ve nerede olduğu daha güçtür. İş merkezinin nerede olduğunun belirlenmesinde, yönetim kurulu, genel müdürlük, muhasebe merkezi gibi çeşitli olgular dikkate alınmaktadır³⁶.

³⁵ Başak, **a.g.e.**, s. 135-136.

³⁶ Ekmekçi, **a.g.e.**, s. 11.

Tam ve dar mükellefiyet ayrımında kanuni merkez kriterinin yanında, Türkiye’de iş merkezi kriterinin getirilmesinin sebebi, muvazaalı bir eylemin önüne geçilerek, sadece kanuni merkez ile saptanacak boşluğun giderilmesini sağlamaktır³⁷.

2.2.2. Dar Mükellefiyet

KVK’nin 3’üncü maddesinde düzenlendiği üzere, *“Dar Mükellefiyet: Kanunun 1’inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni veya iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler”*.

Dar mükellef kurumlardaki “dar” sıfatının kullanılmasının sebebi, bu kurumların tüm kazançlarının değil sadece Türkiye’deki faaliyetleri sonucunda elde ettikleri kazanç üzerinden vergilendirileceğinden dolayı vergi mevzuatımızda bu şekilde tanımlanmıştır. Çeşitli ülkelerin vergi sistemlerinde ise “dar” ile birlikte “sınırlı” kavramının da kullanıldığı görülmektedir³⁸.

Dar mükellef kurumlar yabancı mukim ülkenin hukuk kuralları çerçevesinde kurulmuş olup Türkiye’de genellikle iş yeri veya daimî temsilciler vasıtasıyla faaliyetlerini sürdüren kurumlardır. Bu tür dar mükellef kurumlara kanuni merkezi Almanya’da bulunan hava yolları şirketi Lufthansa veya merkezi ABD’de olup İstanbul Merkez Şubesi olan Citibank örnek verilebilir³⁹.

Dar mükellefiyette hâkim olan ilke yerselliktir. Yersellik ilkesinin doğası gereği, dar mükellef olan kişi ve kurumlar sadece Türkiye dahilindeki mali güçleri dolayısıyla vergilendirilmektedirler⁴⁰. Buna karşın dar mükellef kurumların Türkiye dışından elde ettikleri kazanç ve iratlar dolayısıyla Türkiye’de herhangi bir yükümlülüğü olmayacaktır⁴¹.

Gelir vergisinin özelliklerine bakıldığında gelirin yıllık, net ve gelir unsurlarının toplanarak vergileme işlemleri yapılmaktadır. Buna karşın dar mükellef

³⁷ Nurattin Bilici (2), **Türk Vergi Sistemi**, 32. bs., Ankara, Savaş Yayınevi, 2014, s. 101.

³⁸ Şükrü Kızılot (2), **Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Ankara, Savaş Yayınları, 1989, s. 64.

³⁹ Bilici (2), **a.g.e.**, s. 102.

⁴⁰ Ekmekçi, **a.g.e.**, s. 8.

⁴¹ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, 16. bs., Bursa, Ekin Basım Dağıtım, 2019, s. 164.

kurumların vergilendirilmesinde, bazı gelir unsurları için yıllık beyanname verilmez, tutarlar genellikle gayrisafidir ve gelir unsurları arasında mahsup işlemi yapılmaz. Bu şekilde genel vergi uygulamalarının dışına çıkılmasının sebebi dar mükellef kurumların vergilendirilmesindeki teknik ve ekonomik farklılıklardır ⁴² . Bu farklılıklardan bir tanesi, dar mükellefin en önemli özelliği olan Türkiye’de yerleşmemiş olmasının bir sonucu olarak, vergilemede tevkifat usulünün yaygın olarak uygulanmasıdır. Dar mükellefiyetteki başka bir farklılık da verginin asgari bir süre içinde ödenmesini sağlayan özel beyanname müessesesidir⁴³.

2.2.2.1. Dar Mükellefiyetin Varlık Sebepleri

Kanun koyucu, kurumların vergilendirilmesinde birçok sebepten dolayı tam ve dar mükellefiyet gibi iki ayrı mükellefiyet türüne vergi mevzuatında yer vermiştir. Bu sebepler, geneli itibariyle ülkeye doğrudan yabancı sermaye çekmek ile örtüşmektedir. Çünkü dar mükellefiyete tabi olarak vergilendirilen yabancı kurumların tamamı yabancı sermayeli kurumlardır. Vergi sistemimizde dar mükellefiyetin var olmasının sebeplerini şu şekilde sıralamak mümkündür⁴⁴:

- Türkiye’de faaliyette bulunan çok uluslu şirketlerin büyük bir kısmı faaliyetlerini şubeleri vasıtasıyla gerçekleştirmektedirler. Bu kurumların Türkiye’de kanuni veya iş merkezlerinin bulunmamasına karşın Türkiye kaynaklı elde edecekleri kazanç ve iratların vergilendirilmesi dar mükellefiyet ile gerçekleşir.
- Devletlerin her alanda olduğu gibi vergi alanında da sahip olduğu vergilendirme yetkisini gerçek kişi veya kurumlarda yerli veya yabancı ayrımı olmaksızın hepsine uygulamak istemesi.
- Çok uluslu şirketler genellikle gelişmiş ülkelerde kurulup gelişmekte ve az gelişmiş ülkelerde faaliyet gösterirler. Bu faaliyetleri çerçevesinde dar mükellef kurumlar vasıtasıyla sahip oldukları bilgi ve teknolojiyi iktisadi faaliyette bulundukları ülkeye taşırlar. Bu süreç sonucunda sanayi tesisleri

⁴² Selçuk Yücel ve Hayrettin Turan, **Dar Mükellef Kurumlar**, Ankara, Hesap Uzmanları Kurulu Yayını, 1999, s. 7.

⁴³ Yücel ve Turan, **a.g.e.**, s. 8.

⁴⁴ Başak, **a.g.e.**, s. 133-135.

yetersiz olan, sermaye birikimi az olan, bilgi birikimi eksik olan ülkeler, bu ve diğer konulardaki geri kalmışlıklarının bir kısmını dar mükellef kurumlar ile gidermeye çalışırlar.

- Yabancı kişi ve kurumlara yönelik olan vergisel teşviklerin gerçekleşebilmesi için dar mükellefiyet tamamlayıcı bir rol oynar.
- Vergilendirmede yaşanabilecek muvazaalı işlemleri ortadan kaldırır.
- Türkiye’de faaliyette bulunması sonucunda yapılacak vergilendirmenin çifte vergilendirmeye sebep olmaması için, dar mükellefiyet esası uygulanır.
- Vergi güvenliğini sağlar.
- Doğrudan yabancı sermayeyi ülke içine çekerek ekonomik büyümeye ve istihdama katkı sağlar.
- Bazı malların, özellikle de bazı hizmetlerin yurt dışından ithali sırasında, bunların gümrük tarafından kontrolü mümkün olmayabilmektedir. Tam da bu noktada dar mükellefiyet müessesesi kapsamındaki muhtasar beyanname ile beyanı sırasında ülkeye getirilen mallar hakkında bilgi sağlanabilmektedir.
- Son olarak, dar mükellefiyet, anayasal vergileme ilkeleri olan genellik ve eşitlik ilkelerinin gerçekleştirilmesine katkı sağlamaktadır. Çünkü Türkiye’de kanuni veya iş merkezi vasıtasıyla yerleşmiş olanlar elde ettiği kazanç veya iratlar üzerinden vergi öderken; Türkiye’de aynı iktisadi imkânlardan faydalanmasına karşın herhangi bir vergi ödememesi, başta piyasa mekanizmasını bozucu bir etki yaratarak rekabeti ortadan kaldırır.

2.2.2.2. Dar Mükellef Kurumların Faaliyet Alanları

Türkiye’de faaliyette bulunan dar mükellef yabancı kurumların başlıca faaliyet konusu, iktisadi olmasının yanında sosyal ve kültürel amaçları da bulunmaktadır. Dar mükellef kurumların faaliyet alanları şu şekilde sıralanabilir⁴⁵:

⁴⁵ Başak, **a.g.e.**, s. 131-133.

- En yaygın şekil şube açmaktır. Türkiye’de açılan şubeler genellikle bir yabancı bankanın şubesi, sigorta şirketlerinin şubesi, dünyaca ünlü bir otel zincirinin şubesi veya çok uluslu bir şirketin fabrika şeklinde kurulan şubeleridir.

- Diğer yaygın alan daimî temsilciler vasıtasıyla faaliyette bulunmaktır. Yurt dışı mukimi bir yabancı kurum, gerçek veya tüzel kişi sıfatıyla hem dar hem de tam mükellef kurumlar için faaliyette bulunabilir.

- Tam mükellef kuruma ortak olabilirler.

- Türkiye ile diğer ülkeler arasında kara, hava ve deniz taşımacılığı yapmak amacıyla yabancı ulaştırma faaliyetinde bulunabilirler.

- Dar mükellef kurumlar, yabancı ülkede çalıştırdığı personeli Türkiye’ye göndererek ücret veya serbest meslek kazancı elde etmelerini sağlayabilir.

- Telif, imtiyaz, ticari unvan ve benzeri maddi olmayan hakların satışı, devri veya temlik yoluyla kazanç elde edebilirler.

- Türkiye’de açılan sergi, panayır ve benzeri yerlere personelini göndererek serbest meslek faaliyeti icra edebilirler.

- Türkiye’de irtibat bürosu açarak faaliyette bulunabilirler.

- Türkiye’de açmış bulundukları şubelere gerektiğinde servis ve bakım faaliyetlerinde bulunabilirler.

- Teknoloji geliştirme bölgelerinde AR-GE faaliyetlerinde bulunabilirler.

- Turizm bölgelerinde turistik tesisler açabilirler.

- Türkiye’de açılan satış bürolarında yabancı yayın organlarının bastığı kitap, dergi ve benzeri kaynakları satabilirler.

Dar mükellef kurumların faaliyet alanları yukarıda detaylı bir şekilde sıralanmasının yanında bu kurumların faaliyet alanlarını dört ana grupta sınıflandırmak da mümkündür. Bu sınıflamaya göre bir irtibat bürosu açarak faaliyette bulunan dar mükellef kurumlar, dar mükellefiyete tabi yatırım fonları, yabancı bankalar tarafından Türkiye’de açılan şubeler ve yabancı ulaştırma kurumlarıdır⁴⁶.

⁴⁶ Başak, a.g.e., s. 2213-2214.

2.3. DAR MÜKELLEFİYETE TABİ KURUMLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

Dar mükellef kurumların KVK'ye göre vergilendirilebilmesinde iki şartın birlikte var olması gerekmektedir. Birincisi, Türkiye'deki iktisadi faaliyetleri sonucu kazanç veya irat elde eden kurumun hem kanuni merkezinin hem de iş merkezinin ülke dışında bulunuyor olması; ikincisi ise Türkiye'de faaliyet gösteren kurumun KVK'nin ilk maddesinde sayılan sermaye şirketi, kooperatif, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait işletmeler ile iş ortaklıkları veya hukuki durumu buna eşdeğer bir kurum olması gerekmektedir.

2.3.1. Kurumlar Vergisinin Mükellefleri

Mükellefin tanımı, VUK'ta yapılmıştır⁴⁷. Bu tanım, sadece gerçek ve tüzel kişileri mükellef olarak kabul etmektedir. Ancak, KVK'de mükellef tanımı daha da genişletilerek, tüzel kişiliği olmayan oluşumlar da mükellefiyete dahil edilmiştir. Örneğin, TTK'ye göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin tüzel kişilikleri bulunurken, SPK'ye göre kurulmuş olan yatırım fonları tüzel kişiliğe sahip değildir. Fakat tüzel kişiliği olmasına rağmen, kolektif ve adi komandit şirketler kurumlar vergisinin mükellefi olarak kabul edilmemiştir⁴⁸.

Kurumlar vergisi kanunu, temel olarak sermaye şirketlerinin vergilendirilmesi amacıyla yürürlüğe konulmuştur. Ancak sermaye şirketleri gibi faaliyet gösteren tüzel kişiliği olmayan iktisadi kurumların ve iktisadi kamu kurumlarının varlığı, bu kanunun mükellef alanının daha da geniş olmasına sebep olmaktadır⁴⁹.

5520 sayılı KVK'nin ilk maddesine göre mükellefler; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait işletmeler, iş

⁴⁷VUK Md. 8/1: "Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişilerdir".

⁴⁸ Bülent Sezgin, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, 2. bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2018, s. 23-24.

⁴⁹ Öncel vd., **a.g.e.**, s. 331.

ortaklıkları şeklinde sıralanmıştır. Bu kurumların tanımlamaları ise aynı kanunun 2'nci maddesinde yapılmıştır⁵⁰.

Kurumlar vergisinin mükelleflerinin niteliklerinin neler olduğu ise 03.04.2007 tarihli ve 26482 numaralı Resmî Gazete yayımlanan 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde açıklanmıştır⁵¹:

KVK'nin 2'nci maddesi hükmüne göre, tüzel kişiliğinin bulunup bulunmadığına bakmaksızın, kurumlar vergisi mükellefleri şu şekilde sıralanabilir⁵²:

-TTK'ye göre kurulmuş anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzeri yabancı kurumlar,

-Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile benzer yabancı fonlar,

⁵⁰**Md. 2:** “**(1) Sermaye şirketleri:** 29/6/1956 tarihli ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirkettir. Bu Kanunun uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tâbi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar sermaye şirketi sayılır.

(2) Kooperatifler: 24/4/1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade eder.

(3) İktisadî kamu kuruluşları: Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve birinci ve ikinci fıkralar dışında kalan ticarî, sınai ve ziraî işletmeler iktisadî kamu kuruluşudur.

(4) Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınai ve ziraî işletmeler, iktisadî kamu kuruluşu gibi değerlendirilir.

(5) Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler: Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınai ve ziraî işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadî işletmeleridir. Bu Kanunun uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılır.

(6) İktisadî kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemez. Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadî niteliğini değiştirmez.

(7) İş ortaklıkları: Yukarıdaki fıkralarda yazılı kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklıklarıdır. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez”.

⁵¹ (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/2.html, (Erişim Tarihi:19.12.2017).

⁵² Sezgin, a.g.e., s. 24.

-1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na veya özel kanunlarına göre kurulmuş olan kooperatifler veya benzeri nitelikteki yabancı kooperatifler,

-İktisadi kamu kuruluşları ile bu nitelikteki yabancı iktisadi kamu kuruluşları,

-Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler ve

-İş ortaklıkları.

Kanun koyucu kamu-özel kesim arasında haksız rekabetin oluşmaması ve piyasa mekanizmasının işleyişine müdahale edilmemesi için, kamuya hiçbir imtiyaz tanımamış, kurum kazancını elde edenler kurumlar vergisi mükellefi sayılmıştır⁵³. Buna ilişkin hüküm KVK'nin 2'nci maddesinin altıncı fıkrasında yer almaktadır⁵⁴.

KVK'nin 2'nci maddesi hükmüne göre, ilk maddede sayılan mükellefler, tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmadığı dikkate alınmaksızın kurumlar vergisine tabidir. Ancak diğer vergi kanunlarında olduğu gibi, bazı kurumlar, ekonomik, siyasi, askeri vb. sebeplerinden dolayı kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır. Örneğin, kooperatifler, niteliğine bakılmaksızın KVK'ye tabidir. Fakat KVK'nin 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının k bendine göre, belirli şartların gerçekleşmesi halinde muafiyet hakkı kazanırlar⁵⁵.

Türkiye'de faaliyette bulunan ve yabancılik unsuru barındıran ortaklıklar, yabancı kurumlar ve yabancı sermayeli şirketler şeklinde iki kısımdan oluşur. Yabancı kurum yurt dışında kurulmuş olup, sermayesinde %1 dahi olsa Türk sermayesinin bulunduğu örgütlenmedir. Yabancı sermayeli şirket ise sermayesinin tamamı veya bir kısmı yabancı olan Türkiye'de faaliyet gösteren şirketlerdir. Birinci gruptaki işletmeler, TTK'ye göre kurulur ve bunların yabancı sermaye oranları

⁵³ Sezgin, a.g.e., s. 24.

⁵⁴ **KVK Md. 2/6:** "İktisadi kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini engellemez..."

⁵⁵ Sezgin, a.g.e., s. 24-25.

KVK Md. 4/1: "Aşağıda sayılan kurumlar, kurumlar vergisinden muafır:

k) "Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görüşmesine ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler..."

dikkate alınmaksızın, tam mükellefiyet esasına göre vergilendirilmesi yapılır. Yabancı kurumların Türkiye’de açtıkları iş yerleri veya bulundurdıkları daimi temsilciler vasıtasıyla ekonomik faaliyetlerde bulunmaları diğer örgütlenme tipidir. Bu faaliyet sonucunda elde edecekleri kazançlar dar mükellefiyete göre vergilendirilecektir. Yabancı olmalarına karşın, yabancı kurumların da dar mükellef olarak vergilendirilmesindeki temel amaç, vergilendirmede eşitliği sağlamaktır. Çünkü, KVK’nin ilk maddesinde sayılan mükellefler yabancı da olsa mükellef olarak kabul edilmelidir⁵⁶.

Türkiye kaynaklı gelir, kazanç veya irat elde eden gerçek kişi, tüzel kişi veya tüzel kişiliği olmamakla beraber kurum niteliği bulunanların vergilendirilmesinde ilk dikkat edilmesi gereken husus, bunların hukuki niteliklerinin tespit edilmesidir. Daha sonra bu hukuki durumun tespiti, mükellefin gelir veya kurumlar vergisinin hangisine tabi olacağını belirler. Mükellefin kurum olduğu belirlendikten sonra ise kanuni veya iş merkezinin Türkiye’de bulunup bulunmadığına bakılarak tam veya dar mükellefiyete göre vergilendirileceği anlaşılır. En son olarak dar mükellef olduğu tespit edilen mükellefin elde ettiği gelirin unsuruna göre vergilendirmenin yıllık veya özel beyanname verilerek mi yoksa tevkif yoluyla mı yapılacağı belirlenecektir⁵⁷.

2.3.1.1. Sermaye Şirketleri

6102 Sayılı TTK’ye göre, ticari şirketler; anonim, limited, kolektif, adi komandit, sermayesi paylara bölünmüş komandit ve kooperatif şirketleri şeklinde sıralanmıştır. Ticari şirketler, sermaye ve şahıs şirketleri olarak ikiye ayrılır. Böyle bir ayrımın yapılmasının temel sebebi, bu şirketlerin ortaklarının sorumlulukları ile alakalı olmasıdır. Sermaye şirketlerinde ortakların sorumlulukları, şirkete koydukları sermaye ile sınırlı iken şahıs şirketlerinde bu şekilde bir sınırlama bulunmamaktadır⁵⁸.

5422 sayılı kanunla mevzuatımıza girmiş olan sermaye şirketi kavramı, üretim faktörlerinden emekten çok sermayenin bulunduğu şirket türü olarak

⁵⁶Başak, **a.g.e.**, s.169-170.

⁵⁷ Sezgin, **a.g.e.**, s. 32.

⁵⁸ Sezgin, **a.g.e.**, s. 25.

tanımlanır⁵⁹. Sermaye şirketlerinden anonim ve limited şirketlerin tüm kazançları kurumlar vergisine tabi iken; sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komanditer ortağının payı, kurumlar vergisine tabidir. 5520 Sayılı KVK'nin ilk maddesinde sayılan vergiye tabi kurumların büyük çoğunluğu sermaye şirketlerinden oluşmaktadır. Sermaye şirketlerinden anonim ve limited şirketlerin kazançlarının tamamı kurumlar vergisince vergilendirilir. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde ise sadece komanditer ortağın payı kurumlar vergisine tabidir⁶⁰.

KVK'nin 2'nci maddesinin ilk fıkra hükmüne göre, anonim, limited, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler olarak sayılan sermaye şirketlerine ilaveten buna benzer nitelikteki sermaye şirketlerinin de mükellef olacağına hükmedilmiştir. Bunun gerekçesi, yabancı şirketler mukimi olduğu ülkelerde “şirket” unvanının dışında başka unvanlarda ve statülerde olabilmektedir. Böyle bir farklılık olsa bile, mukim oldukları ülke ile Türk kanunları karşılaştırılarak, ilgili işletmenin hukuki yapısı doğru şekilde ortaya konulup mükellefiyet tesis edilmelidir⁶¹.

KVK'nin 2'nci maddesinde bu kanunun mükellefleri sayılırken, mezkûr maddenin ilk fıkrasında sermaye şirketleri, TTK'ye göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar şeklinde sayılmıştır. Kanunda adı geçmesine karşın, benzer nitelikteki yabancı kurum kavramından tam olarak ne kastedildiği, bu benzerliği kimin veya nasıl tespit edeceğine ilişkin hüküm yoktur. Bu tespit, yabancı kurumun ana sözleşmesinin incelenmesi sonucunda ortaya çıkarılabilir. Ancak ister yerli ister yabancı olsun, herhangi bir rekabet eşitsizliğine sebep olmamak adına gelir vergisi kanununda geçen gelir unsurlarından kazanç ve irat elde eden yerli ve yabancı sermaye şirketi niteliğindeki tüm kurumlar vergilendirilir⁶².

⁵⁹ Aksoy, **a.g.e.**, s. 294.

⁶⁰ Altar Ömer Arpacı, “Kurumlar Vergisi Mükellefi Olarak İktisadi Kamu Kuruluşları ile Dernek veya Vakıflara Ait İşletmeler”, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 97, 2010 s. 168.

⁶¹ Başak, **a.g.e.**, s.171.

⁶² Sezgin, **a.g.e.**, s. 31.

2.3.1.2. Kooperatifler

1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun ilk maddesine göre, kooperatifler tüzel kişiliği ve belirli bir ekonomik menfaati olan, karşılıklı yardım ve dayanışmanın hâkim olduğu, ortaklı ve değişir sermayeli gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan ortaklıklardır.

Kooperatif türleri ise Kooperatifler Kanunu'na veya özel kanunlara göre kurulan istihlak, istihsal, kredi, satış ve sair kooperatifler ve benzeri yabancı kooperatiflerdir. KVK'nin 2'nci maddesinin ikinci fıkrasında bahsi geçen kooperatiflerin türleri hakkında herhangi bir ibare bulunmamaktadır. Bu sebeple, türüne, yerli veya yabancı olmasına, kuruluş kanununa bakılmaksızın tüm kooperatifler kurumlar vergisi mükellefi sayılır⁶³. Bir kooperatif türü olan okul kooperatifleri ise adi şirket veya dernek bünyesinde hizmet vermesinden dolayı kendileri kurumlar vergisi mükellefi sayılmamaktadır. Ancak Kooperatifler Kanunu'na göre kurulursa veya herhangi bir derneğe bağlı şirket gibi faaliyette bulunursa elde edilen kazançlar kurumlar vergisine tabi olacaktır⁶⁴.

Kooperatifler diğer ticari şirketlerin aksine TTK'de değil Kooperatifler Kanunu'nda düzenlenmiştir. Kanundaki tanımından yola çıkarak bir örgütlenmenin kooperatif olabilmesi için sahip olması gereken unsurlar şöyle sıralanabilir⁶⁵:

- Tüzel kişiliği olmalı,
- Gerçek veya tüzel kişiler tarafından kurulmalı,
- Ortaklar emek veya para vererek kurulan kooperatifin varlığını korumalı ve
- Ortaklarının ve sermayenin değişir olması gerekmektedir.

KVK'nin 2'nci maddesinin ikinci fıkrasında, Kooperatifler Kanunu veya özel kanunlara göre kurulan kooperatifler ile benzeri yabancı kooperatifler olarak ifade edildikten sonra, kooperatifler, 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde, *“Tüzel kişiliğe haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerinin ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla*

⁶³ Sezgin, **a.g.e.**, s. 39.

⁶⁴ Arpacı, **a.g.m.**, s. 169.

⁶⁵ Sezgin, **a.g.e.**, s. 38.

karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıktır”, şeklinde tanımlanmıştır⁶⁶.

1969 yılına kadar TTK’ye göre bir şirket olarak düzenlenmiş olan kooperatifler, 1162 Sayılı Kooperatifler Kanunu’nun yürürlüğe girmesiyle ayrı şekilde düzenlenmiştir. Böylece, Kooperatifler Kanunu’na göre kurulan veya özel kanunlara dayanılarak oluşturulan tüm kooperatifler ve benzeri nitelikteki kurumlar kooperatifi ifade etmektedir⁶⁷.

Kooperatiflerin kendisi ortaklarının ve üyelerinin ihtiyaçlarını daha ucuza kaliteli bir şekilde sunmayı amaçladığından genel olarak kurumlar vergisi mükellefi değildir. Kurulma amacına göre faaliyette bulunan ve muafiyet şartlarını sağlayanlar kooperatiflere muafiyet getirilmiştir. Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri dışında kalan kooperatifler genel ve özel muafiyet şartlarını sağlamaları halinde mükellefiyet doğmayacaktır⁶⁸.

KVK’nin 4’üncü maddesine birinci fıkrasının k bendine göre, Kooperatiflerin muaf olabilmeleri için ana sözleşmelerinde yer alması ve uyması gerektiği genel şartlar;

- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması,
- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi,
- Yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve
- Sadece ortaklarla iş görüşülmesidir.

Yapı kooperatifleri ise bu genel şartlarla birlikte aşağıdaki özel şartları da sağlarsa kurumlar vergisinden muaf tutulacaktır. Yapı kooperatiflerin muafiyetinde genel şartların dışında özel şartların da getirilmesinin, bu kooperatiflerin “yap-sat inşaat” faaliyetinde bulunarak haksız kazanç elde etmesinin önüne geçmektir. Aranılan özel şartlar ise yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olması ve kooperatifin kuruluşundan inşaatın bitimine kadar

⁶⁶ 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/2.html, (Erişim tarihi: 25.12.2017).

⁶⁷ Ahmet Kavak, **Açıklamalı Kurumlar Vergisi Kanunu**, İstanbul, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları – 1, 2917, s. 1.

⁶⁸ Erdoğan Öner, **Türk Vergi Sistemi**, 9. bs., Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019, s. 172.

kooperatifin yönetim ve denetim kurullarında, inşaat işini üstlenmiş kişiler ile bunların ilişkili kişilerine yer verilmemiş olmasıdır⁶⁹.

199 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik öncesinde yabancı kooperatifler kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilmeyerek vergi dışı kalmaktaydı. Ancak yabancı sermaye şirketleri gibi yabancı kooperatiflerin de mükellefiyet altına alınması gereği doğmuş ve bu konudaki birlik sağlanmıştır⁷⁰.

2.3.1.3. İktisadi Kamu Kuruluşları

KVK'ye göre, devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı olan ve KVK'nin 2'nci maddesinin ilk iki fıkrası dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler iktisadi kamu kuruluşudur. Bu iktisadi kamu kuruluşlarının kazanç amacı gütmemesi, kar elde etmemesi, tüzel kişiliğinin olmaması, bağımsız muhasebeleri, sermayesi veya iş yerinin olmaması mükellefiyetini etkilemez.

İktisadi kamu kuruluşlarının kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilmesinin temel sebepleri, bu iktisadi kuruluşların kamunun tekelinde olması, özel işletmelerin bu alanlara girememesi ve verginin bir maliyet unsuru olması sebebiyle kamu ile özel sektör arasında rekabet eşitsizliğine sebep olunmaması isteğidir. Ayrıca bir iktisadi kamu kuruluşunun mükellef olabilmesi için, bu faaliyetin ticari, zirai veya sınai nitelikte ve devamlı bir faaliyette bulunması gerekmektedir⁷¹. Yabancı kamu idarelerinin Türkiye'de ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette bulunması halinde kurumlar vergisi mükellefiyetinin doğacağı bunun haricinde herhangi bir mükellefiyetin doğmayacağına ilişkin yönünden Moldova Büyükelçiliğine bir özelge verilmiştir⁷².

⁶⁹ Öner, **a.g.e.**, s. 173.

⁷⁰ Başak, **a.g.e.**, s.174.

⁷¹ Aksoy, **a.g.e.**, s. 296-297.

⁷² GİB, Sayı: B.07.0.GEL.0.87/8734/24224, T. 15.06.1999.

“Yazınızda söz konusu temsilciliğin Büyükelçiliğe bağlı diplomatik statüye haiz olmayan bir ofis olarak kurulması ve temsilcilikte Moldova Ekonomi Bakanlığı'ndan gönderilecek diplomatik statüye haiz olmayan bir uzman ile tevdir edilmesi ve asgari bir mahalli memurun istihdam edilmesi halinde mükellefiyetin doğup doğmayacağı sorulmuştur. 5422 sayı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesi ve (5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesine göre), Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, sermaye şirketi ve kooperatifler dışında

Devletin iktisadi faaliyette bulunması giderek azalmasına karşın kamu himayesinde ticari, sınai ve zirai faaliyette bulunan iktisadi kamu kuruluşları bu faaliyetlerinden dolayı kurumlar vergisince vergilendirilerek kamu-özel sektör arasındaki rekabet eşitsizliği giderilmiştir. Yabancı devletlere veya yabancı kuruluşlara ait veya bağlı olan işletmeler, kazanç gayesi gütmese de tüzel kişilikleri olmasa da kendilerine ait sermaye ve iş yerleri olmasa da kurumlar vergisine tabi olacaktır⁷³.

Devlete, il özel idarelerine, belediyelere ve diğer kamu idare ile kuruluşlarına bağlı olan iktisadi işletmeler, ekonomik faaliyetlerini anonim veya limited şirket ya da kooperatif statüsünde gerçekleştirirlerse sermaye şirketi olarak, bunların dışındaki bir statüde gerçekleştirirlerse iktisadi kamu kuruluşu olarak kurumlar vergisi mükellefi olurlar. Örneğin sermayesinin tamamı veya bir bölümü devlete ait olan Ziraat Bankası, İstanbul Büyükşehir Belediyesi'ne ait olan Halk Ekmek, devlet üniversitelerine bağlı olarak çalışan döner sermaye işletmeleri, belediyelerin işlettikleri sinema ve otopark gibi işletmeler iktisadi kamu kuruluşu olarak kurumlar vergisine tabidir⁷⁴.

Yabancı devletlere, yabancı kamu kurumlarına, yabancı müesseselere ait veya bağlı olan, mukimi olduğu ülkenin iç hukuk metinlerine dayanarak kurulan iktisadi kamu müesseselerinin kanuni merkezi, hukuki metinlerde belirtilen merkezler olacaktır. Bu halde, yabancı kamu kuruluşlarının Türkiye kaynaklı ticari, sınai ve zirai faaliyetler sonucunda elde ettikleri kazançlar ancak ve ancak dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilecektir. Yabancı devlet kurumlarına ait veya bağlı olan iktisadi işletmeler bu üç faaliyet dışında örneğin serbest meslek faaliyeti gerçekleştirmeleri de mümkündür. Böyle bir durumda serbest meslek kazancı elde eden yabancı kamu kuruluşlarına ait veya bağlı olan iktisadi işletmelerin

kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler, iktisadi kamu kuruluşu gibi değerlendirilir. Bunların kazanç gayesi gütmemeleri, tüzel kişiliklerinin olmaması, müstakil muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyeti tesir etmez. Yazınızda, Moldova Büyükelçiliği'ne bağlı bir ofis olarak kurulacağı belirtilen temsilciliğin kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesisi söz konusu değildir. Ancak anılan temsilciliğin Türkiye'de ticari sınai veya zirai faaliyetlerde bulunması halinde kurumlar vergisi mükellefiyeti doğacaktır". (Çevrimiçi) <https://www.gib.gov.tr/node/99882>, (ErişimTarihi:21.08. 2019).

⁷³ Arpacı, **a.g.m.**, s. 175.

⁷⁴ Öner, **a.g.e.**, s. 177-178.

vergilendirilmesi gerekmektedir. Kanun metnine, ticari, sınai ve zirai faaliyetlerin yanına diğer iktisadi faaliyetlerin de eklenmesi gerekmektedir⁷⁵.

Tüm bu açıklamalar sonucunda iktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirilebilmesi için aranan özellikler şu şekilde sıralanabilir⁷⁶:

Birinci özellik, bağılıktır. İktisadi kamu kuruluşları, kamu idareleri veya kamu kuruluşlarına işletme, iştirak, bağlı ortaklık, müessese, döner sermayeli işletme veya benzeri isimler ile sermayelerinin tamamı veya bir kısmı ile ait veya bağlı olmalıdırlar.

İkinci özellik, iktisadi kamu kuruluşlarının bir ticari organizasyon, sermaye yatırımı, personel istihdamı, ticaret siciline kayıt gibi şartlara sahip olup, piyasa ekonomisinde her türlü mal ve hizmeti üretmesi, satması veya kiralaması gerekmektedir.

Diğer özellik ise işletme türü olarak sermaye şirketi veya kooperatif olmamalıdır. Yoksa iktisadi kamu kuruluşları, doğrudan sermaye şirketi veya kooperatif olarak kurumlar vergisi mükellefi kabul edilir.

İktisadi kamu kuruluşlarının son özelliği ise devamlılıktır. İktisadi kamu kuruluşlarının gerçekleştirdiği ticari, sınai ve zirai faaliyetler yılda birden fazla tekrar etmeli veya her yıl bir defa da olsa müteakip yıllarda tekrar etmeli veyahut birkaç yıl arayla da olsa periyodik olarak devam etmelidir. Örneğin; bir kamu idaresine ait olan yayınevinden her yıl bir defa bir kitabın basılmasında devamlılık unsuru sağlanmış olur. Ancak bir kamu idaresine ait olan araçları aynı yıl içinde satmasında devamlılık yoktur. Son olarak bazı işlerin dönem dönem yapılıyor olması devamlılık durumunu etkilemez.

Kurumlar vergisi mükelleflerinden iktisadi kamu kuruluşlarına ait veya bağlı olan işletmelerin vergilendirilmesi bir bakıma devletin kendini vergilendirilmesi olarak düşünülse de vergilemede eşitlik ve adaletin sağlanması ile piyasada rekabetin tesis edilmesi bakımından önem taşımaktadır. Piyasa ekonomisinin hâkim olduğu

⁷⁵ Başak, **a.g.e.**, s.179.

⁷⁶ Sezgin, **a.g.e.**, s. 41-43.

günümüz dünyasında az da olsa kamuya ait olan işletmelerin vergilendirilmesi hem yerli hem de yabancı şirketleri kamu şirketlerine karşı korumaktadır⁷⁷.

2.3.1.4. Dernek ve Vakıflara Ait İşletmeler

5253 sayılı Dernekler Kanunu'na göre, dernek, kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, en az yedi gerçek veya tüzel kişinin, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarıdır.

4721 sayılı TMK'de tanımlanan vakıf ise gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır.

Dernek ve vakıflar kendilerinin birer tüzel kişiliklerinin olmasından dolayı kurumlar vergisi mükellefi olmamaktadırlar. Bu kurumlar kuruluş amaçlarını yerine getirebilmek amacıyla ihtiyaç duydukları mali kaynaklara ulaşma noktasında sahip oldukları işletmeler sebebiyle mükellefiyet altına girmektedirler⁷⁸.

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğ'ine göre, dernek ve vakıfların kendileri kurumlar vergisi mükellefi değildir. Sadece dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler mükellef olmaktadır. Dernek ve vakıflara ait işletmelerin kurumlar vergisi mükellefi olabilmesi için yapılan faaliyetin devamlı olması gerekmektedir. Arızı olarak yapılması halinde kurumlar vergisi açısından mükellefiyet doğmamaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı özgelere göre, dernek ve vakıflara ait, lokal, lokanta, kantin vb. yerlerin işletilmesi, buralarda kitap, dergi, broşür vb. unsurların ücret karşılığında satılması halinde mükellefiyet doğmaktadır⁷⁹. Çünkü çoğu dernek ve vakıf kuruluş amaçlarını gerçekleştirebilmek için birtakım iktisadi faaliyetlerde bulunmak zorundadır. Bu faaliyetler neticesinde elde edilen gelir dernek ve vakfa da kalsa vergi mükellefiyeti kapsamına girerler⁸⁰. Bir dernek veya vakfa bağlı iktisadi işletme aracılığıyla piyasaya sunulmaksızın sadece üyelerine çeşitli mal

⁷⁷ Arpacı, **a.g.m.**, s. 171.

⁷⁸ Oğuzhan Arslan, "Vakıfların Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Karşısında Durumu", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 373, Ekim 2019, s. 66.

⁷⁹ Gelirler Kontrolörleri Derneği, **Tüm Yönleriyle Kurumlar Vergisi Rehberi**, İstanbul, 2005. s. 12.

⁸⁰ Şenyüz vd., **a.g.e.**, s. 162.

ve hizmetlerin sunulması sonucunda elde edilen kazanç dolayısıyla da yükümlülük doğmaktadır. Bu sebeple dernek ve vakıfların vergilendirilmesinde bir iktisadi işletmenin varlığı ön şart olarak kabul edilmektedir⁸¹.

Kuruluşları itibariyle Dernekler Kanunu, Vakıflar Kanunu ve Medeni Kanunu'na tabi olan ve genel olarak sosyal ve kültürel amaçlar için kurulan dernek ve vakıflar, iktisadi amaçları olmadığı için kurumlar vergisine tabi değildir. Ancak; bunların bünyesinde kurulmuş olan kâr amacı güden kısımlarının olması mükellefiyetin oluşmasına sebep olmaktadır. Örneğin; Kızılay bir dernektir. Bu derneğin asıl amacı kamu yararıdır. Ancak Kızılay'a bağlı olan Afyonkarahisar Maden Suyu İşletmesi iktisadi faaliyette bulunduğu için, Kızılay kurumlar vergisi mükellefi olmaktadır. Dernek ve vakıfların kurumlar vergisi mükellefi sayılmasının asıl sebebi, piyasada faaliyette bulunduklarından dolayı rekabet eşitsizliğinin önüne geçilmek istenmesidir. Buna ilaveten iktisadi kamu kuruluşlarında olduğu gibi, mükellefiyetin doğabilmesi için bu iktisadi faaliyetin devamlı olması, faaliyet alanının ticari, sınai ve zirai olması ve işletme yapılanmasının sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde olması gerekmektedir⁸². Dernek faaliyetlerinin kurumlar vergisine tabi olabilmesi için iktisadi kamu kuruluşlarında olduğu gibi devamlılık unsuruna sahip olması gerekmektedir. Örneğin; bir derneğin telif ve yayın haklarını elinde bulundurmak şartıyla bir defaya mahsus kitap basıp satması halinde oluşacak kazanç kurumlar vergisine tabi olacaktır⁸³.

Dernek ve vakıflara ait olarak çalışan ve tüzel kişiliği bulunan işletmelerin elde edeceği kazançlar dolayısıyla muhatap alınacak mükellef bu işletme olacaktır. Eğer işletmenin bir tüzel kişiliği bulunmuyorsa, kurumlar vergisi mükellefi ilgili dernek veya vakıf olacaktır⁸⁴.

KVK'nin 2'nci maddesinin beşinci fıkrasına göre, cemaatler de vakıf sayılır. Yabancı dernek ve vakıflarda olduğu gibi yabancı bir cemaatin Türkiye'de herhangi bir ticari faaliyette bulunması halinde kurumlar vergisi mükellefiyeti doğacaktır. Bu

⁸¹ Erkan Aydın, **Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Vakıfların Vergilendirilmesi**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2016, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr/kitaplar/KI801Y2016N9786051523590V1P2PG35>, (Erişim Tarihi: 12.02.2020).

⁸² Aksoy, **a.g.e.**, s. 297.

⁸³ Arpacı, **a.g.m.**, s. 179.

⁸⁴ Arpacı, **a.g.m.**, s. 181.

konuda verilen bir Danıştay kararında, ücret karşılığında eğitim veren yabancı bir cemaate bağlı olan okulun elde ettiği kazanç kurumlar vergisine tabi kılınmıştır⁸⁵.

Son olarak, herhangi bir iktisadi işletmesi olmayan dernek ve vakıflar çeşitli durumlarda vergi kanunlarınca yükümlü tutulabilir. Örneğin, dernek ve vakıflar tam veya dar mükellef kişi ya da kurumlara yaptığı ödemelerden dolayı vergi kesintisi yapmak durumunda kalabilir. Benzer şekilde sahip oldukları gayrimenkuller için emlak vergisi veya düzenledikleri kağıtlar dolayısıyla damga vergisi mükellefiyeti doğabilir⁸⁶.

2.3.1.5. İş Ortaklıkları

Bazı işler ancak birden fazla uzmanlık ve tecrübe gerektiren firmaların bir araya gelmesiyle gerçekleştirilebilir. Örneğin; bir metro hattının yapılıp faaliyete geçirilmesinde, inşaat, elektrik, demir-döküm ve daha birçok uzmanlık gerektirecek işlerin bir araya getirilmesi gerekecektir. Metro gibi büyük altyapı yatırımlarında

⁸⁵ **Danıştay 4. Dairesi**, 17.02.1998 tarih ve E. 1997/1446, K. 1998/560.

“Vergi muafiyeti tanınmış olan vakfın özel okul işletmeciliğinin iktisadi faaliyet olduğundan kurumlar vergisine tabi olduğunu, vergi muafiyeti olsa dahi elde ettiği kazancın kurum stopajına tabi olduğu hakkında karar verilmiştir. Davada, Fransa mukimi bir cemiyete bağlı olan özel eğitim kurumu, 1995 Nisan ayında ihtirazı kayıtlı beyan edip ödediği gelir vergisinin red ve iadesi istemiyle dava açmıştır. Söz konusu okulun kuruluşunun Cumhuriyet öncesine dayandığını, Lozan Antlaşması hükümleri çerçevesinde kazanç vergisinden muaf olduğunu iddia ederek tarhiyatın kaldırılmasını istemiştir. Vergi Mahkemesi 30.10.1996 gün ve E. 1995/592, K. 1996/986 sayılı kararıyla, bu eğitim kurumuna yapılan tarhiyatı kaldırmıştır. Davacı idare, vakfın vergi muafiyetinden faydalanamayacağını ileri sürerek kararın bozulmasını istemiştir. Danıştay 4. Dairesi, 17.02.1998 tarih ve E. 1997/1446, K. 1998/560 sayılı kararı ile vakfa ait olan özel liseden elde edilen kazancın kurumlar vergisine tabi olduğunu, bu verginin kazançtan çıkıldıktan sonra kalan payın vakfın geliri olduğu ve bu payın vergiden istisna tutulması yönünde oy çokluğu ile karar vermiştir.

Karşı oy: 193 sayılı GVK’nın 75’inci maddesinde, sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradı olduğu, aynı maddenin dördüncü bendinde ise KVK uyarınca yıllık veya özel beyanname veren kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmın menkul sermaye iradı sayılacağı belirtilmiştir. GVK’nın 75’inci maddesindeki irat sözcüğü gerçek kişilerin, tüzel kişilerden elde edecekleri iratları ifade etmektedir. Vakıfta, vakıf üyelerinin vakıftan menkul sermaye iradı elde etmesi söz konusu olamaz. GVK’nın 75/4’üncü maddesi ancak gerçek işi ortağı bulunan kurumlar için söz konusudur. Vakıfların, bu hüküm uyarınca stopaja tabi olmaması gerekir”.

(Çevrimiçi) http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_/danistay-4-daire-kararlari_dan_d4d_/esas-no-1997-1446-karar-no-1998-560.html, (Erişim Tarihi:21.08.2019).

⁸⁶ Öner, a.g.e., s. 180.

işveren, her bir iş kolu için ayrı ayrı bir ihale yapmayıp, iş ile ilgili tüm firmaların bir araya gelerek oluşturdukları iş ortaklığı ile çalışırlar. İş ortaklığının parçası olan her bir firma da işin tamamından müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar⁸⁷. Ortak sorumluluk sebebiyle iş ortaklığı, konsorsiyumdan ayrılmaktadır. İş ortaklığını oluşturanlardan gerçek kişiler, ortaklığın bitiminde gelir vergisine göre vergilendirilir; kurumlar ise kurumlar vergisine göre vergilendirilir⁸⁸. Konsorsiyum ise büyük bir işin sadece belli bir bölümünün tamamlanması noktasında taahhüt sunar⁸⁹.

KVK'nin 2'nci maddesine göre, bu kanunda sayılı ilk dört mükellefin kendi aralarında veya şahıs ortakları ya da gerçek kişilerle, belirli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklardan bu şekilde mükellefiyet talep edenler iş ortakları olarak kabul edilir. İş ortaklıklarının tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyeti etkilemez.

Kanunda tanımı yapıldıktan sonra bir iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi gereken unsurlar, 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Tebliğinde sıralanmıştır:

- Ortaklardan en az birisinin kurumlar vergisi mükellefi olması,
- Ortaklığın belli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşmeyle kurulması,
- İş ortaklığı konusunun belli bir iş olması,
- Birlikte yapılacak olan işin belli bir süre içinde gerçekleştirilmesinin öngörülmesi,
- İş ortaklığı ile işveren arasında bir yüklenim sözleşmesinin olması,
- Tarafların, müştereken yüklenilen işin belli bir veya birden fazla bölümünden değil, tamamından işverene karşı sorumlu olmaları,
- İşin bitiminde kazancın paylaşılması ve

⁸⁷ Şenyüz vd., **a.g.e.**, s. 163.

⁸⁸ Öner, **a.g.e.**, s. 183.

⁸⁹ Vural, **a.g.e.**, s. 79.

-Birlikte öngörülen ve müştereken yüklenilen işin bitimi ve VUK'ta belirtilen mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesiyle mükellefiyetin sona ermesi.

İş ortaklığı en az iki kurum arasında veya bir kurum ile bir gerçek kişi arasında veya şahıs ortaklığı biçiminde olabilir. Bu ortakların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellef olmalarını engellemez. İş ortaklığı kurulduktan sonra tüzel kişiliğin talep edilmesi halinde kurumlar vergisi mükellefiyeti doğacaktır. Aksi halde ortaklar adi ortaklık çerçevesinde dönem sonunda var olan karı bölüşür ve ayrı ayrı gelir veya kurumlar vergisi öderler⁹⁰.

İş ortaklığında bulunan kurumlardan birinin dar mükellef diğerinin tam mükellef olmasının herhangi bir sakıncası yoktur. Benzer şekilde iş ortaklığını kuran ortakların tamamının dar mükellef olması da mümkündür. Böyle bir durumda, ortaya çıkan iş ortaklığının dar mükellefiyete tabi olması düşünülebilir. Her ne kadar iş ortaklığının bünyesinde olan yabancı işletmelerin kanuni veya iş merkezleri yurt dışında olsalar da kurulan iş ortaklığı ilgili taahhüt işini Türkiye'de gerçekleştirecek olacağından, iş ortaklığının sözleşmesinde kanuni merkezi belirtilmese de iş merkezi Türkiye olacaktır. Sonuç olarak, iş ortaklığını oluşturanlar dar mükellef kişi veya kurum da olsalar, Türkiye'de gerçekleştirilecek faaliyetler neticesinde tam mükellef kurum olarak vergilendirilecektir⁹¹. Bu konuyla ilgili Hazine ve Maliye Bakanlığınca verilen bir özalgede ortaklığın, dar mükellef kişi ve kurumlardan oluştuğu önem arz etmeksizin işin bitiminde yıllık beyannamenin verilmesi gerektiğini belirtmiştir⁹².

⁹⁰ Kazım Okan Erol, "5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre İş Ortaklıklarının Kapsamı" **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 227, Ağustos 2007, s. 116.

⁹¹Başak, **a.g.e.**, s.189.

⁹² **Hazine ve Maliye Bakanlığı**, Sayı: 244073057, T. 20.11.1985.

"Köklüce Hidroelektrik Santralini üstlenen Joint Venture isimli adi ortaklık tarafından kurumlar vergisi beyannamesi verilip verilmeyeceği sorulmuş buna yanıt olarak, yılara sair bir iş olması sebebiyle kar veya zararın işin bittiği yılda beyannamenin verilmesi gerektiği, buna ilaveten adı geçen firmanın ortaklarının dar mükellefiyete tabi bulunmasının durumu değiştirmeyeceği bildirilmiştir".

(Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/node/92920>, (Erişim Tarihi:24.07.2018).

2.3.2. Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilme Süreci

KVK'ye göre tam mükellef kurumların vergilendirilmesinden farklı olarak dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde ayrı bir vergilendirilme rejimi öngörülmemiştir. Bu haliyle dar mükellefiyete göre vergilendirme, vergilemede adalet ve eşitliğin tesis edilmesine katkı sağlanmaktadır⁹³.

Aşağıdaki Tablo 2.1'de tam veya dar mükellef bir kurumun kazanç elde etmesinden ödenecek kurumlar vergisinin tespit edilmesine kadar geçen süreç dört aşamalı olacak şekilde gösterilmektedir.

Tablo 2.1: Kurumlar Vergisinde Ödenecek Vergiye Ulaşana Kadar Yapılması Gereken İşlemler

1.Aşama <u>Safi Kazancın Tespiti</u>	Ticari Kar (Gayrisafi Hasılat-Giderler) + Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı	= SAFİ KURUM KAZANCI
2.Aşama <u>Vergiye Tabi Kazancın Tespiti</u>	Safi Kurum Kazancı- (İstisnalar + İndirimler) = Kurum Kazancı	= VERGİYE TABİ MATRAH
3.Aşama <u>Verginin Tarhı</u>	Vergiye Tabi Matrah x Oran	= HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ
4.Aşama <u>Ödenecek Verginin Tespiti</u>	Hesaplanan Kurumlar Vergisi- Mahsuplar	= ÖDENECEK KURUMLAR VERGİSİ

Kaynak: Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2019, s. 165.

İlk aşamada safi kazancın tespit edilmesi için gayrisafi hasılatlardan giderlerin çıkarılması sonucunda ulaşılan ticari kar ile kontrol edilen yabancı kurum kazancı toplanır. İkinci aşamada ise elde edilen kazançtan istisna ve indirimler çıkarılarak vergiye tabi matrah tespit edilir. Üçüncü aşamada ne kadar bir vergi tarhiyatının olacağının tespiti için matraha %22'lik vergi oranı uygulanır ve son aşamada varsa mahsuplar yapılarak ödenecek kurumlar vergisi miktarına ulaşılır.

⁹³ Başak, **a.g.e.**, s. 405.

2.3.2.1. Dar Mükellef Kurumlarda Vergiyi Doğuran Olay ve Kazancı Elde Etme Arasındaki İlişki

Vergiyi doğuran olay vergi kanunlarında tanımlanmıştır. VUK'un 19'uncu maddesinde, “*vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar*” şeklinde ifade edilmiştir. Bu hüküm dolayısıyla, her vergi kanununda ilgili vergi alacağının doğumuna sebep olacak hukuki durumun veya ilgili olayın belirtilmesi gerekmektedir. Buradaki amaç, idarenin keyfi tarhiyat yapmasının önüne geçerek verginin ne zaman ve kimden alınması gerektiğini doğru şekilde saptamaktır⁹⁴.

Vergiyi doğuran olay, örneğin veraset ve intikal vergisinde kanuni bir durumun gerçekleşmesi ile meydana gelirken; kurumlar vergisinde ise belirli bir olayın vukuu bulmasıyla meydana gelmektedir. Bu olay, KVK'nin 1'inci maddesinde sayılan kurumların kazanç elde etmesidir. Dar mükellef kurumlar açısından ise bu kazancın Türkiye’de elde etmesi halinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşebileceği hükmedilmiştir. Bu iki şartın var olması halinde, kanunun ilk maddesinde sayılan mükelleflerden birinin kazanç elde etmesi ve kazancı Türkiye’de elde etmesiyle, vergiyi doğuran olay meydana gelmiş ve bu kazanç dar mükellef kurumların vergi konusuna girmiş olacaktır⁹⁵.

“Elde etme” kavramı vergiyi doğuran olay gibi vergi kanunlarında bahis konusu yapılmamıştır. Doktrinde elde etme, alacağın kesinleşmesi ve ödemenin yapılmış olmasına bağlanmış olmakla birlikte, vergi kanunlarında “doğan, alınan, verilen, sayılan” gibi ifadeler yer verilmiştir⁹⁶. Elde etmeyi, geliri oluşturan kazanç ve iratları hukuken ve iktisaden tasarruf edebilme hali olarak tanımlamak da mümkündür. GVK’de yer alan gelir türlerine bakılarak gelirin elde edilmesinde tahakkuk, tasarruf ile tahsil olmak üzere üç farklı esas bulunmaktadır⁹⁷.

Kurum kazançları ancak elde edilmiş olduğu zaman hukuki ve fiili anlamda tasarruf edilebilir hale gelir. Örneğin, dar mükellef kurumların elde ettiği ticari

⁹⁴ H. Fevzi Karagözoğlu (2), **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Ankara, Vergi Hukuku Yayınları, 1977, s. 86.

⁹⁵ Başak, **a.g.e.**, s.146-147.

⁹⁶ Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, Ankara, Savaş Yayınları, 1998, s. 156.

⁹⁷ Sezgin, **a.g.e.**, s. 80.

kazanç, hukuki anlamda elde edilen kazancın yurt dışına transfer edilmesi veya elde edilen kazancın Türkiye'deki şubenin sermayesine eklenmesi halinde gerçekleşir. Fiili tasarruf da kazanç veya iradın para, ayın, alacağın temlik veya bağış olarak kurumun malvarlığına geçtiği andır. Gelirin unsurları bakımından hukuki tasarruf ile fiili tasarruf arasında zaman farkı olabilmektedir. Böyle bir durumda dar mükellef kurumun kazancı açısından hukuki tasarrufun mu fiili tasarrufun mu dikkate alınacağı büyük önem arz etmektedir. Dar mükellef kurumlarda vergiyi doğuran olay, kurum kazancının elde edilmesidir. Tam mükellef kurumlardan tek farkı, kazancın Türkiye'de elde edilmiş olmasıdır. Her bir gelir unsuru açısından gelirin elde edilmesi KVK'nin 3'üncü maddesinde belirtilmiştir. Dar mükellefiyete tabi kurumlarca elde edilen ticari ve zirai kazançlar tahakkuk esasına bağlanmıştır. Ticari ve zirai kazançlar dışındaki kazançlarda ise GVK'nin ilgili gelir unsurları için belirlenen esaslara uyulacaktır⁹⁸.

2.3.2.1.1. Tahakkuk Esası

Kelime anlamı olarak gerçekleşme, yerine gelme gibi anlamları olan tahakkuk, gelir vergisinde ticari kazancın, kurumlar vergisinde de kurum kazancının tespitinde kullanılan bir vergilendirme esasıdır. Tahakkuk esasında gelir ve gidere ilişkin ödeme veya tahsilat gerçekleşmemiş olsa da bunlara ilişkin kayıtlar tamamen bitmiştir. Bu esasta hukuki bakımdan bir alacaklı olmak, o alacağı elde etmiş olmaya yeterli kabul edilir. Gelir unsurlarından ticari ve zirai kazançlarda tahakkuk esası geçerlidir. Bu kazançlarda gelir ve giderin miktar bakımından belli olması halinde tahakkuk etmiş sayılır ve ödeme veya tahsilatın yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın ilgili kazanç ve maliyet gelir veya gider olarak muhasebe kayıtlarına işlenir⁹⁹.

2.3.2.1.2. Tahsil Esası

Tahsil, gelirin maddi bir kıymet veya gayri maddi bir servet unsuru olarak sahibinin mal varlığına intikal etmesidir. Serbest meslek kazancında tahsil esası geçerlidir. GVK'nin 67'nci maddesinde, serbest meslek kazancının tespitinde,

⁹⁸Başak, **a.g.e.**, s.156.

⁹⁹Sezgin, **a.g.e.**, s. 81.

“serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar” şeklinde ifade edilmiştir. Dolayısıyla, bir serbest meslek kazancının olabilmesi için bu faaliyet sonucunda gelirin fiziki olarak elde edilmesi gerekir. Serbest meslek faaliyeti tamamlansın veya tamamlanmasın, buna karşılık bir bedel verilmişse, kurumlar vergisi açısından kazanç elde edilmiş sayılır. Ayrıca tahsil esasının gereği olarak, ilgili kazanç hangi yılda elde edilmişse, tahsil edildiği dönemin kazancı olarak vergilendirilir. Örneğin; bir serbest meslek faaliyeti sonucunda kazanç elde edilemeyip daha sonra icra yoluyla bir sonraki sene elde edilmiş ise söz konusu serbest meslek faaliyeti sonunda elde edilen kazanç, faaliyetin gerçekleştirildiği vergilendirme döneminin değil, tahsil edildiği dönemin kazancı olarak vergilendirilir¹⁰⁰.

2.3.2.1.3. Hukuki ve Ekonomik Tasarruf Esası

“Hukuki tasarruf” ve “ekonomik tasarruf” birbiri içinde olan iki kavramdır. Hukuki tasarrufta, gelirin sahibi, alacağını talep edilebilmektedir. Ekonomik tasarrufta ise borçlunun söz konusu geliri alacaklıya sunmasıdır¹⁰¹.

Gelirin unsurlarından ticari ve zirai kazançlarda gelirin elde edilmesi hukuki tasarrufa bağlanmıştır. Ücret, serbest meslek kazancı, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlarda ise fiili tasarruf şartı aranmaktadır. Fiili tasarrufa göre, mükellefin söz konusu gelir veya kazancı tahsil etmesi gerekmektedir¹⁰².

2.3.2.2. Safi Kurum Kazancının Tespiti

KVK’nin “Safi Kurum Kazancı” başlıklı 21’inci maddesi hükmüne göre, dar mükellef kurumların iş yeri veya daimî temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri kazançların tespitinde tam mükellefler için geçerli olan hükümler uygulanır. Aynı maddenin ikinci fıkrasına göre, dar mükellef kurumların elde ettiği ticari veya zirai kazançlar dışında kalan diğer kazanç ve iratlar için GVK’nin bu kazanç ve iratlara

¹⁰⁰ Sezgin, **a.g.e.**, s. 81.

¹⁰¹ Sezgin, **a.g.e.**, s. 82.

¹⁰² Oktar (2), **a.g.e.**, s. 13.

ilişkin hükümler uygulanır. Ancak dar mükellef kurumların ticari veya zirai kazançlar dışındaki unsurları bu iki faaliyet ile birlikte elde etmeleri halinde, kurum kazancı tam mükellefiyet esasına göre tespit edilir. Bu hükme göre, indirilecek veya indirilemeyecek giderler, diğer indirimler, zarar mahsubu, örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması gibi tam mükellef kurum kazancında yer alan hükümler dar mükellef kurumlar için de geçerli olacaktır¹⁰³.

Dar mükellef kurumların iş yeri veya daimî temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri kazançlardan ticari ve zirai olanları KVK'ye göre uygulanır, bu iki gelir unsuru dışındakiler ise GVK'ye göre uygulanır. Örneğin dar mükellef bir kurumun menkul sermaye iradı elde etmesi halinde safi kurum kazancının tespiti için GVK hükümleri uygulanacaktır. Buna karşın, aynı menkul sermaye iradının ticari veya zirai faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde ise KVK'nin hükümleri uygulanacaktır¹⁰⁴. Örneğin, dar mükellef bir kurum Türkiye'de sadece gayrimenkul sermaye iradı elde etmesi halinde, bu kazanç GVK'nin gayrimenkul sermaye iradının tespiti hakkındaki 70 ile 74'üncü maddelerince belirlenecektir. Eğer dar mükellef kurum bu gayrimenkul sermaye iradını ticari bir faaliyet neticesinde elde etmiş olsaydı GVK hükümlerine göre değil, tam mükellef kurumların vergilendirilmesinin düzenlendiği KVK'nin 6'ncı maddesine göre yapılacaktır. Kanun koyucu, dar mükellef kurumların elde ettiği bazı gelir unsurlarından dolayı elde edilen kazancın tespiti için GVK'ye atıf yapmıştır. Bunun dışında dar mükellef kurumlar, GVK'de yer alan istisna ve indirimlerden faydalanamazlar¹⁰⁵.

İş yeri veya daimî temsilcileri yoluyla kazanç elde eden dar mükellef kurumların safi kazancının tespiti tam mükellef kurumlara uygulanan hükümlerce yapılır¹⁰⁶. Kanun koyucu KVK'nin 22'nci maddesinin ikinci fıkrasında, ticari ve zirai kazanç dışındaki tüm diğer kazanç ve iratların belirlenmesinde GVK'de tespit

¹⁰³ Vural, **a.g.e.**, s. 925.

¹⁰⁴ Sezgin, **a.g.e.**, s. 1023.

¹⁰⁵ Vural, **a.g.e.**, s. 47.

¹⁰⁶ **KVK Md. 22/1**: “Dar mükellef kurumların iş yeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır”.

edildiği şekliyle uygulanacağını emretmiştir¹⁰⁷. Fıkranın devamında ise diğer kazanç ve iratlar, ticari ve zirai faaliyet kapsamında elde edilmişse maddenin ilk fıkrasına göre kurum kazancının tespit edileceği hükmedilmiştir.

2.3.2.2.1. Kazanç ve İrat Türleri

Kurumlar vergisi mükelleflerinin kazançlarını gelir vergisinin konusuna giren ve GVK'nin 2'nci maddesinde sayılan gelir unsurlarından; ticari kazanç, zirai kazanç, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlardır. Tüm bu gelir unsurlarından biri veya birkaçının elde edilmesi halinde kurum kazancının gerçekleştiği kabul edilir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı 1 sıra nolu genel tebliğinde dar mükellef kurum kazanç ve iratlarının neler olacağını şu şekilde sıralamıştır:

- VUK hükümlerine uygun Türkiye'de iş yeri olan veya daimî temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar (Bu şartları taşıyalar bile kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye'de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye'de yapılmasıdır),
- Türkiye'de bulunan zirai işletmeden elde edilen kazançlar,
- Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları,
- Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar,
- Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratları,
- Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratlar.

¹⁰⁷**KVK Md. 22/2:** “(2) Dar mükellefiyete tâbi kurumların ticarî veya zirai kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanunu'nun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanır. Ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye'de yapılmakta olan ticarî veya zirai faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancı bu maddenin birinci fıkrasına göre tespit edilir”.

KVK'nin 3'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında, dar mükellef kurumların kazançları sayılırken ücret, kurum kazancı dışında tutularak altı adet olarak belirlenmiştir. Buna karşın tam mükellef kurumlarda ücret, kurum kazancı içindeki bir gelir unsuru olarak varlığını korumuştur. Dar mükellef kurum kazançlarında ücretin olmamasının sebebi, dar mükellef kurumun elde ettiği ücret geliri ile serbest meslek kazancı arasında bir fark olmamasıdır. Çünkü; ücret unsurunda işverene bağlılık vardır ve dar mükellef bir kurumun Türkiye'de hizmet ettiği kişi ya da kuruma bağlı olması mümkün değildir¹⁰⁸. Aksi halde tam mükellefiyet meydana gelecektir.

2.3.2.2.1.1. Ticari Kazançlar

Ticari kazançlar, GVK'nin 37'nci maddesinde, her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazançlardır şeklinde geniş bir şekilde tanımlanmıştır. Buna ilaveten, her ne şekilde olursa olsun ticari kazanç sayılacak yedi durum aynı maddede sayılmıştır¹⁰⁹.

Ticari ve sınai faaliyet sonucunda elde edilen kazançtan ne kastedildiği GVK'de tanımlanmamıştır. Ancak bu durum TTK'nin 3'üncü maddesinde, *“bir ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer bir müesseseyi ilgilendiren bütün muamele, fiil ve işler ticari işlerdendir”* şeklinde yer almıştır.

Ticari işe ilişkin GVK ve TTK'deki hükümler göz önünde tutulduğunda, herhangi bir faaliyetin ticari faaliyet olarak nitelendirilebilmesi için taşıması gereken

¹⁰⁸ Kamuran Çağlar, “Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesi ve Beyan”, **Yaklaşım Dergisi**, S.295, Temmuz 2017, (Çevrimiçi) <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30074>, (Erişim Tarihi: 19.05.2018).

¹⁰⁹ “1) Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden elde edilen kazançlar.

2) Coberlik işlerinden elde edilen kazançlar.

3) Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden elde edilen kazançlar.

4) Gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde edilen kazançlar.

5) Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım-satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde edilen kazançlar.

6) Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından elde edilen kazançlar.

7) Diş protezciliğinden elde edilen kazançlar”.

unsurlar; sermaye, devamlılık, organizasyon, hacim ve gelir-kazanç elde etmektir. KVK'nin 3'üncü maddesinin üçüncü fıkrasının a bendine göre, dar mükellef kurumlar Türkiye'de bulunan iş yeri veya daimî temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri ticari kazançlarda, ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın alınan mallar Türkiye'de satılmaksızın yabancı ülkelere gönderilmesi halinde meydana gelen ticari kazanç Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz. Burada Türkiye'de satmaktan kasıt, alıcı veya satıcının veya her ikisinin de Türkiye'de bulunması veya satış sözleşmesinin Türkiye'de yapılmasıdır. Bu hükmün gerekçesi ihracat muaflığından kaynaklanmaktadır. Bu hüküm çerçevesinde, Türkiye'de bulunan iş yeri veya daimî temsilcilerin malın niteliğini değiştirmeden, malların bozulmasını engellemek için yapacağı işlemler veya nakliyesi için gerekli olan paketleme, kolileme vb. işlemler sonucunda yurt dışına gönderilmesinde herhangi bir mükellefiyet doğmayacaktır¹¹⁰.

Kanuni veya iş merkezi yurt dışında bulunan dar mükellef kurumların Türkiye'de ticari kazanç elde edebilmesi için mutlaka VUK'un 156'ncı maddesi hükmüne göre¹¹¹ bir iş yeri açması veya GVK'nin 8'inci maddesi hükmüne göre¹¹² ticari temsilci bulundurması gerekmektedir. Bu zorunluluk ticari kazançlara özgü iken ücret, serbest meslek kazancı, menkul ve gayrimenkul sermaye iradı gibi diğer kazanç türlerinde bu şekilde bir zorunluluk bulunmamaktadır¹¹³. Dar mükellefiyete göre vergilendirmenin temel koşulu, Türkiye'de kazanç veya iradın elde edilmesi

¹¹⁰ Sezgin, a.g.e., s. 1027.

¹¹¹ **VUK Md. 156:** "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 yerlerdir".

¹¹² **GVK Md. 8:** "...Aynı maddede yazılı daimî temsilci, bir hizmet veya vekalet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya mütaaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimsedir.

Aşağıda yazılı kimseler, başkaca şartlar aranmaksızın temsil edilenin daimî temsilcisi sayılırlar.

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

¹¹³ Başak, a.g.e., s.130.

olduğundan, ticari kazancın da Türkiye’de elde edilmiş olması gerekir. Şu şartların varlığı halinde ticari kazanç Türkiye’de elde edilmiş sayılır¹¹⁴:

- Dar mükellef yabancı kurumun Türkiye’de VUK’un 156’ncı maddesinde sayılan 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 şantiyeler, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tesis edilen bir iş yerinin bulunması gerekir.
- Dar mükellef yabancı kuruma tabi daimî temsilcinin Türkiye’de faaliyette bulunması gerekir.
- Son olarak dar mükellef yabancı kurumun elde ettiği kazancı Türkiye’de bulunan daimî temsilcisi veya açacağı işyerleri vasıtasıyla elde etmesi gerekir.

Yukarıda sayılan üç şarttan ilk ikisinin idare tarafından tespiti oldukça kolaydır. Ticari kazanç elde etmek için daimî temsilci açan veya iş yeri bulunduran bir dar mükellef kurum, ticari faaliyetleri sonucunda kar veya zarar da etse veyahut herhangi bir faaliyette bulunmasa da yıllık beyanname vermek zorundadır. Çünkü yukarıdaki şartlardan herhangi bir tanesinin var olması, dar mükellef kurumun Türkiye’de bir ticari kazanç elde etme amacının olduğunun bir göstergesidir ve fiili tasarrufunun olacağını göstereceğinden yıllık beyanname vermesi gerekir.

Türkiye’de de ticari faaliyette bulunan dar mükellef kurumlar, Türkiye dışındaki başka daimî temsilcileri vasıtasıyla bulundukları ticari faaliyetler dolayısıyla kazanç elde ederlerse Türkiye’de vergilendirilmezler. Başka bir husus, dar mükellef kurumların ticari faaliyetlerini Türkiye’deki serbest bölgelerde icra etmesidir. Serbest bölgeler, Türkiye’nin coğrafi sınırları dışında olmasına rağmen siyasi sınırları dahilindedir. Bu sebeple serbest bölgelerde elde edilen kazançlar, kurumlar vergisinin konusuna girmektedir. 5084 sayılı kanun¹¹⁵ değişikliğinden önce serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar, kurumlar vergisinden muaf olmasına

¹¹⁴ Başak, **a.g.e.**, s.412.

¹¹⁵ 5084 Sayılı 29.01.2014 tarihli Yatırımların İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun.

karşın ilgili kanun değişikliği neticesinde dar mükellef kurumların serbest bölgelerdeki faaliyetleri neticesinde elde edecekleri kazançlar kurumlar vergisine tabi olacaktır. KVK’de dar mükellef kurumlara ait olan iş yerlerinin ne zaman açıldığı ve ne zaman kapatıldığına ilişkin hüküm bulunmamaktadır. Sistematik yorum yapılarak bunun cevabı VUK’un 154 ve 161’inci maddelerinde bulunur. İş yerlerine ilişkin başka bir husus, iş yerlerinde çalışan yabancılardır. Dar mükellef kurumlar Türkiye’deki daimî temsilcilerinde veya iş yerlerinde kendi ülkelerinden getirdikleri vasıflı elemanlarını müdür, genel müdür, şube başkanı vb. sıfatlarda istihdam etmektedir. Bu kişilerin vergisel ve sosyal sigorta boyutları bakımından idareye ve sosyal güvenlik kurumuna karşı sorumlulukları bulunur¹¹⁶.

Dar mükellefiyete tabi kurumların aktifinde yer alan tesisat, makine, demirbaş, menkul ve gayrimenkul malların, tam veya dar mükellef kurumlara, vergi mükellefi olan veya olmayan gerçek kişilere satılması veya kiralanması halinde elde edilecek kazanç da ticari kazançtır. Ancak dar mükellef kurumun daimî temsilci veya iş yeri bulundurmaması halinde, aktifinde bulundurduklarını satması veya kiralaması sonucunda elde ettiği kazançlar ise diğer kazanç ve iratlar olarak vergilendirilir.¹¹⁷ Bu hususta Danıştay’ın kararı bulunmaktadır¹¹⁸.

¹¹⁶ Başak, **a.g.e.**, s. 417-418.

¹¹⁷ Başak, **a.g.e.**, s. 486.

¹¹⁸ **Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu**, E. 2016/232, K. 2016/215, KT. 28.09.2016

“Almanya mukimi yat turizmi yapan bir işletme, Türkiye’de bulundurduğu yatlarda acentesi vasıtasıyla hizmet vermektedir. İdarenin, söz konusu işletmenin acentesine daimî temsilci sıfatıyla 2003 yılı vergilendirme dönemi için vergi ziyai cezalı re’sen vergi tarh etmiştir.

Aydın Vergi Mahkemesi, yargıya taşınan bu tarhiyatı, 20.03.2009 gün ve E. 2008/1997, K. 2009/447 sayılı kararı ile kaldırmıştır. Gerekçe olarak, işletmenin ticari işlerinin tümünü yurt dışında gerçekleştirdiği, Türkiye’de ise sadece temsilciliğini gerçekleştirdiği, herhangi bir mukavele yapma yetkisinin bulunmadığı ve diğer yandan Türkiye ile Almanya arasında yürürlükte olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması kapsamında iş yeri esaslı vergilendirmenin yapılması gerektiği belirtilmiştir.

İdare tarafından temyize gönderilen dosya, Danıştay 3. Dairesi’nin, 07.12.2011 gün ve E. 2009/3480, K. 2011/7360 sayılı kararıyla bozarak yeniden karar verilmesini istemiştir.

Aydın Vergi Mahkemesi, 30.09.2013 gün ve E. 2013/1310, K. 2013/1042 sayılı kararında, Türkiye’deki temsilcinin Yat Turizmi Yönetmeliği çerçevesinde getirilmesi gereken asgari döviz miktarını getirdiği, bunun dışında yat turizmi müşterileri herhangi bir sözleşme yapmadığı, müşterilerden herhangi bir bedel tahsil etmediği, bütün sözleşmelerin ve ödemelerin Almanya’da yapıldığı gerekçeleriyle tarhiyatı kaldırmıştır.

Vergi idaresinin temyiz istemini inceleyen Danıştay 3. Dairesi, 13.04.2015 gün ve E. 2014/1648, K. 2015/1994 sayılı kararıyla vergi mahkemesinin kararını bozarak yeniden karar verilmesi yönünde

Sonuç olarak dar mükellef kurumun ticari kazancının vergilendirilebilmesi için vergi mevzuatımız gereği iş yeri veya daimî temsilcisinin bulunması gerekmektedir. Aksi halde herhangi bir mükellefiyet doğmayacaktır. Örneğin yurt dışı mukimi bir firmanın Türkiye’de iş yeri veya daimî temsilcisi olmadan bir mal veya hizmet satması halinde, söz konusu ticari faaliyetten dolayı vergilendirilmeme riski meydana gelecektir¹¹⁹.

Dar mükellef kurumlar Türkiye’de herhangi bir iş yeri veya daimî temsilci bulundurmaksızın kazanç veya irat elde etmeleri durumunda, söz konusu kurumun ticari veya zirai kazanç dışındaki gelir unsurlarından biri veya birkaçını elde etmiş olacağından bu gelir unsurları için GVK hükümleri uygulanarak vergilendirilmesi yapılmalıdır¹²⁰.

2.3.2.2.1.2. Türkiye’de Bulunan Zirai İşletmelerden Elde Edilen Kazançlar

Dar mükellef kurumların zirai kazançlarının vergilendirilmesinde, ticari kazançlarda olduğu gibi GVK’deki ilgili gelir unsuruna ilişkin hükümler uygulanır. GVK’nin 52’nci maddesi hükmüne göre, zirai faaliyetten elde edilen kazanç zirai kazanç denir. Yine aynı maddede zirai faaliyetin ne olduğu tanımlanmıştır¹²¹.

karar verilmiştir. Bunun üzerine Aydın Vergi Mahkemesi 25.11.2015 gün ve E. 2015/741, K. 2015/741 sayılı kararında ısrar etmiştir. Son olarak hüküm veren Danıştay Dava Daireleri, Aydın Vergi Mahkemesi Kararının bozulmasına oy çokluğu ile karar vermiştir”.

(Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2016-669-k-2016-855-t-28-9-2016>, (Erişim Tarihi: 21.12.2018).

Benzer Kararlar için Bkz. VDDK, E. 2016/672, K. 2016/856, KT. 28.09.2016, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2016-672-k-2016-856-t-28-9-2016>, (Erişim Tarih i:21.12.2018), VDDK, E. 2016/763, K. 2016/, KT. 28.09.2016, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2016-763-k-2016-862-t-28-9-2016>, (Erişim Tarihi: 21.12.2018).

¹¹⁹ Erdoğan Öcal, “Son Gelişmeler Işığında Dar Mükellef ve İşyeri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 355, Nisan 2019, s. 10.

¹²⁰ Zafer Ertunç Şirin, **Türkiye’de Yabancı Sermaye Yatırımlarının Vergi Rejimi Karşısındaki Durumu**, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2005, s. 213.

¹²¹ **GVK Md. 52:** “Zirai faaliyet; arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve islah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiatın istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılar ve yetiştiricileri

Dar mükellef kurumların ticari kazançlarında olduğu gibi zirai kazançlarında da tam mükellef kurumların vergilendirilme esasları geçerlidir. Benzer şekilde zirai kazanç elde eden kurumlar VUK'ta yer alan defter tutma, işe başlamayı bildirme, beyanname verme gibi mükellef ödevlerini yerine getirmelidir.

Dar mükellef yabancı kurumların Türkiye'de zirai kazanç elde edebilmeleri için Türkiye'de bir zirai faaliyette bulunması gerekmektedir. Ancak VUK'un 156'ncı maddesinde tanımlanan iş yeri, zirai iş yerini de kapsadığından, bu faaliyet ticari nitelik kazanacak; dolayısıyla dar mükellef yabancı kurumların Türkiye'de zirai kazanç elde etmesi imkânsız bir hal alacaktır. Dar mükellef yabancı kurumların kazançlarına böyle bir kazanç unsurunun getirilme sebebi, herhangi bir ortaklık halinde bu zirai faaliyetlerden elde edilen kazancın vergiyle kavranmasını sağlamaktır¹²².

2.3.2.2.1.3. Türkiye'de Elde Edilen Serbest Meslek Kazançları

Dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde ticari kazancın dışındaki diğer gelir unsurlarının vergilendirilmesinde tevkifat esası geçerlidir. Bu sebeple dar mükellef kurumların serbest meslek kazancına ilişkin sorumluluklar tam mükellef kurumlar tarafından yerine getirilmektedir¹²³.

GVK'nın 65'inci maddesinde serbest meslek kazancı, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazanç olarak tanımlanmıştır. Aynı maddenin ikinci fıkrasında bu faaliyetler, 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 yapılan faaliyetler şeklinde tanımlanmıştır.

tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder”.

¹²² Sezgin, **a.g.e.**, s. 1028.

¹²³ Alper Cihad Demir, “Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar Tarafından Elde Edilen Serbest Meslek Kazançlarına İlişkin Özellikli Durumlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 356, Nisan 2011, s. 154.

Dar mükellef kurumların elde ettiği kazanç ve iratların vergilendirilmesi konusunda KVK'nin 3'üncü maddesinin dördüncü fıkrası¹²⁴ gereğince GVK hükümleri uygulanır. GVK'nin 7'nci maddesini konu alan kazanç veya iradın Türkiye'de elde edilmesinde serbest meslek kazançları için serbest meslek faaliyetinin Türkiye'de icra edilmiş olması veya Türkiye'de değerlendirilmiş olması şartı aranmaktadır. Buradaki değerlendirmeden kasıt, ödemenin Türkiye'de yapılmış olması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye'de ödeyenin nam ve hesabına intikal ettirilmesi veya kardan ayrılmasıdır. Dar mükellef yabancı kurumun serbest meslek kazancına ilişkin bir örnek vermek gerekirse, İzmir merkezli tam mükellef bir kurum olan Beton A.Ş., Cezayir'de bir futbol stadı inşa edecektir. Projeyi Fransa'da bulunan bir mühendislik firmasına çizdirmiştir. Fransa'da çizilen proje, kargo yoluyla İzmir'e gönderilmiş, buna karşılık hizmetin bedeli ise Fransa mukimi Beton A.Ş.'ye borcu olan başka bir firma tarafından mahsup edilmek üzere ödenmiştir. Bu örnekte, serbest meslek faaliyeti Türkiye'de gerçekleştirilmediği, hizmetten Türkiye'de faydalanılmadığı ve ödemenin Türkiye'de yapılmadığı halde ve hatta ödeme Beton A.Ş.'ye doğrudan yapılmadığı halde, bu proje çizimi dolayısıyla Türkiye'de serbest meslek kazancı elde edilmiş olur. Serbest meslek faaliyetinin Türkiye'de gerçekleştirilmesine ilişkin somut kriterler belirlenmemiştir. Şöyle ki; bir serbest meslek faaliyeti yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'de tamamlanabilir. Tam tersi olarak Türkiye'de başlayan bir serbest meslek faaliyet yabancı ülkede tamamlanabilir. Danıştay bu durumun çözümünü, vermiş olduğu bir kararda "faaliyet merkezi" kavramı ile sonuca bağlamıştır. Buna göre, Türkiye'nin de içinde olduğu birden fazla ülkede gerçekleştirilen serbest meslek faaliyetinde belirleyici ölçü, faaliyetin hangi ülkede ağırlıklı olarak gerçekleştirildiğidir¹²⁵.

¹²⁴**KVK Md. 3/4:** *"Bu maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimî temsilci bulundurulması konularında, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun ilgili hükümleri uygulanır".*

¹²⁵ Ekmekçi, **a.g.e.**, s. 54-55.

2.3.2.2.1.3.1

Serbest

Meslek

Kazançlarının

Vergilendirilmesinde 183 Günlük Sürenin Hesaplanması

Dar mükellef kurumların serbest meslek kazançlarının elde edilmesinde daimî temsilci veya iş yerinin bulunup bulunmadığı bu kazancın hangi şekilde vergilendirileceği konusunda önem arz etmektedir. Şöyle ki bir serbest meslek faaliyeti daimî temsilci veya iş yeri aracılığıyla gerçekleştirilmez ise KVK'nın 30'uncu maddesine göre kesintiye tabi olacaktır. Eğer serbest meslek faaliyeti, Türkiye'de bulunan daimî temsilci veya iş yeri aracılığıyla ticari faaliyet kapsamında icra edilmişse yıllık kurumlar vergisi beyannamesi vermek durumundadır¹²⁶.

Dar mükellef kurumların serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde ve vergilendirme yetkisinin hangi ülkede olduğunun tespit edilmesinde “iş yeri” veya “183 günlük hizmet” şartı dikkate alınır. Yurtdışı mukim firma tarafından Türkiye'de 183 günü geçen hizmet neticesinde vergilendirmenin Türkiye'de yapılacağına dair özelge verilmiştir¹²⁷.

Dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettiği serbest meslek kazanç ister Türkiye'deki bir iş yeri vasıtasıyla elde edilsin isterse Türkiye'de 183 günden fazla kalma şartıyla elde edilsin vergilendirme Türkiye'de yapılacaktır. Ayrıca 183 gün

¹²⁶ Süleyman Özasan, “Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesi ve Daimî Temsilci Kavramı”, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 128, Mart-Nisan 2015, s. 169

¹²⁷ **GİB**, S. 38418978-125(30-14/7)-208, T. 25.02.2015.

“183 günü aşan bir hizmet alımı neticesinde ödenen tutarların kurumlar vergisi tevkifatına konu edilip edilmeyeceği hususunda Başkanlığımızın görüşü sorulmuştur.

KVK'ya göre serbest meslek kazançları dar mükellef kurum kazançlarından bir tanesidir. Bu kazancın tespitinde GVK'nın hükümlerinin uygulanacağı ve 2009/14593 sayılı BKK'ya göre %20 oranında tevkifat yapılacağı belirtilmiştir.

Buna göre, Kanada mukimi firmadan verilecek teknik destek ve eğitim hizmeti serbest meslek faaliyeti olduğundan, bu hizmetler karşılığında şirketinizce yapılacak ödemeler üzerinden %20 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir. Diğer taraftan, serbest meslek faaliyeti kapsamındaki hizmetlerin Türkiye'deki bir iş yeri veya daimî temsilcisi vasıtasıyla yapılması halinde ise Kanada mukimi dar mükellef kurum tarafından bu hizmetten dolayı elde edilecek kazançların tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler çerçevesinde yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan etmesi gerekeceğinden kurumlar vergisi kesintisi yapmasına gerek olmayacaktır.

Türkiye ile Kanada arasında yürürlükte olan ÇVÖA'nın 7'nci maddesine göre Kanada mukimi firma personelinin Türkiye'de ifa edeceği hizmet 12 aylık dönemde 183 günü aştığından, bu hizmetlerden elde edilecek kazançlar üzerinden vergilendirme yetkisi Türkiye'de olacaktır”.

(Çevrimiçi) http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/vergi/kurumlar-vergisi-mevzuati_kv/ozelgeler_kv_5520m-000_/yurtdisi-elektronik-malzeme-hizmeti-25.2.2015/yurtdisi-elektronik-malzeme-hizmeti-25.2.2015.html?query=dar+m%C3%BCkellef+kurumlar, (Erişim Tarihi: 02.10.2019).

Türkiye’de bulunma hükmü tüm vergi anlaşmalarında bulunmadığından, genel kural olarak yabancı kurumun iş yerinin bulunması koşulu aranmaktadır¹²⁸.

Serbest meslek faaliyeti aslında gerçek kişiler tarafından icra edilen bir faaliyettir ve bu sebeple de GVK’de tanımlanmıştır. Dar mükellef kurumlar, ancak Türkiye’deki personellerinin faaliyetleri sonucunda serbest meslek kazancı elde eder¹²⁹.

Dar mükellef yabancı kurumların Türkiye’de elde etmiş olduğu serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi konusunda bazı sorunlar yaşanmaktaydı. Bu sebeple taleplerin karşılanması amacıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı önemli teamülleri değiştirerek 26.09.2017 tarihli 4 No.lu ÇVÖA Genel Tebliğini yayınlamıştır¹³⁰.

Söz konusu tebliğe göre, kaynağı Türkiye olan serbest meslek kazancının çifte vergilendirmeye sebep olmaması için iki kritere bakılmaktadır. Bu kriterlerden birinin var olması halinde vergilendirme Türkiye’de yapılacaktır. Bu kriterler, diğer ülkede mukim bir kurumun Türkiye’de elde ettiği kazancı sabit bir iş yeri vasıtasıyla elde etmesi, diğeri ise 12 aylık kesintisiz bir dönemde bir defada veya birkaç defada 183 gün ve üzerinde Türkiye’de bulunulmasıdır¹³¹.

Dar mükellef kurumların vergilendirilmesi koşullarından bir tanesi olan 183 günlük sürenin hesaplanmasında, son genel tebliğ yayınlanana kadar personel sayısı dikkate alınarak hesaplama yapılmaktaydı. Ancak 4 no’lu genel tebliğ ile dikkat edilen husus, Türkiye’de icra edilen gün sayısı olacaktır. Eski ve yeni hükümlere göre gün hesaplama konusunda bir örnek vermek gerekirse; Türkiye’de iş yeri bulunmayan İngiltere mukimi Best Co., Türkiye mukimi Özdemir A.Ş.’ye danışmanlık hizmeti vermek amacıyla belirli aralıklarda personelini göndermiştir. 1 Mart 2018 tarihinde 20 günlüğüne 1 personelini, 24 Haziran 2018 tarihinde 80

¹²⁸ Demir, **a.g.m.**, s.155.

¹²⁹ Sezgin, **a.g.e.**, s. 1028.

¹³⁰ İlkay Varol, “4 Seri No.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği ile Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesinde Yeni Uygulamalar ve Teamül Değişiklikleri”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 304, Nisan 2018, (Çevrimiçi) <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30970>, (Erişim Tarihi: 26.04.2018).

¹³¹ Varol, **a.g.m.**, (Çevrimiçi) <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30970>, (Erişim Tarihi: 26.04.2018).

günlüğüne 1 personelini, 31 Aralık 2018 tarihinde de 50 günlüğüne 2 personelini göndermiştir. Örnekte dikkat edilecek ilk husus 12 aylık süredir. Bu süre 1 Mart 2018 tarihinden başlayacak ve 1 Mart 2019 tarihinde bitecektir. Bu tarihler dahilinde verilen toplam hizmet günü $(20+80+50) = 150$ olacak ve 183 günlük süre aşılmamış olduğundan Türkiye'nin vergilendirme hakkı doğmayacaktır. Eski uygulamaya göre hesaplama yapılsaydı, personel sayısı da dikkate alınarak verilen hizmet günü $((90 \times 1) + (80 \times 1) + (50 \times 2)) = 270$ olarak hesaplanacak ve vergilendirme yetkisi Türkiye'de olacaktı¹³².

Serbest meslek faaliyetinden elde edilen kazancın hangi ülkede vergilendirileceği konusunda, ülkelerin yapmış oldukları ÇVÖA'lara bakmak gerekir. Çünkü her anlaşmada bu konuya ilişkin farklı hükümler bulunabilmektedir. Örneğin, bazı anlaşmalarda diğer devlette sabit bir iş yerinin bulunması veya 183 günlük sürenin geçmesi vergilendirme yetkisini diğer devlete verir. Bazı anlaşmalarda ise ödemenin ancak diğer devlette yapılması halinde diğer devlet tarafından vergilendirilebileceği düzenlenmektedir¹³³. Örneğin bu konuda Hazine ve Maliye Bakanlığının verdiği özelgede, 183 günlük sürede mali yılın dikkate alınacağını faaliyetin başladığı günden itibaren o takvim yıl içinde 183 günlük sürenin tamamlanması gerektiğini belirtilmiştir¹³⁴.

Tablo 2.2'de serbest meslek faaliyetinin icrasında 183 günlük süre hesaplanırken bir yıllık sürenin bir takvim yıl olmadığı, faaliyetin başladığı günün bir yıllık sürenin başlangıcı kabul edileceğine dair örnek gösterilmektedir. Bazı

¹³² Varol, **a.g.m.**, (Çevrimiçi) <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30970>, (Erişim Tarihi: 26.04.2018).

¹³³ İbrahim Hak. "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına Göre Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesinde 183 Gün Kuralı", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 325, Ekim 2015, s. 43.

¹³⁴ **GİB**, S. B. 07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 30-2285, T. 22.12.2011,

"...Bir Federal Almanya Cumhuriyeti teşebbüsünün serbest meslek faaliyetlerinden elde ettiği gelir Türkiye Cumhuriyeti'nde icra edilmedikçe ve gelir elde eden kişi Türkiye Cumhuriyeti'nde bir takvim yılı içinde bir veya birkaç seferde 183 günü aşan bir süre kalmadıkça yalnızca Federal Almanya Cumhuriyetinde vergilendirilecektir".

(Çevrimiçi) http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/vergi/kurumlar-vergisi-mevzuati_kv/ozelgelerkv5520m-000/_yurtdisinda-mukim-sirketten-alinan-hizmet-22.12.2011/yurtdisinda-mukim-sirketten-alinan-hizmet-22.12.2011.html?query=G%C4%B0B.4.34.16.01-KVK+30-2285+, (Erişim Tarihi: 22.10.2019).

ÇVÖA’da takvim yılı esas alınırken bazılarında ise faaliyetin başladığı günden itibaren bir yıllık süre dikkate alınmaktadır.

Tablo 2.2: Serbest Meslek Faaliyetlerinin İcrasında 183 Günlük Sürenin Hesaplanması

Faaliyetler	Türkiye’ye Giriş	Türkiye’den Çıkış	Türkiye’de Kalınan Süre
I. Faaliyet	16.01.2013	30.01.2013	15 gün
II. Faaliyet	21.04.2013	30.07.2013	101 gün
III. Faaliyet	01.11.2013	16.01.2014	77 gün
TOPLAM			199 gün

Kaynak: İbrahim Hak. “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına Göre Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesinde 183 Gün Kuralı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 325, Ekim 2015, s. 45.

Tablo 2.2’de görüldüğü üzere, dar mükellef kurum tarafından gönderilen personel Türkiye’de 16.01.2013 ile 16.01.2014 tarihleri arasında kesintisiz olarak 199 gün serbest meslek faaliyetinde bulunduğundan dolayı vergilendirme hakkı Türkiye’de olacaktır. Ancak söz konusu ÇVÖA hükümlerinde tek bir mali yıl içinde 183 gün şartı aransaydı; 2013 yılında 177 gün ve 2014 yılında da 22 gün faaliyette bulunulduğundan dolayı Türkiye’nin vergilendirme hakkı olmayacaktı.

Yine 183 günlük sürenin hesaplanmasında dar mükellef kurumun Türkiye’de birden fazla kuruma hizmet vermesi veya birden fazla personel ile hizmet vermesi durumlarında, çarpı etkisi yaratarak hesaplanmasına yönelik özelge verilmiştir¹³⁵. Yani dar mükellef kurumun 1 personelinin 183 gün faaliyette bulunmasıyla, 183 personelinin 1 gün boyunca faaliyette bulunması durumlarında farklılık yoktur. Son olarak bir personelin birden fazla faaliyette bulunmasında; sürelerde çakışma

¹³⁵ **GİB**, S. B. 07. 1. GİB. +. 01.-2010-1060-KV-94, T. 21.11.2011,

“...Yurtdışı mukimi şirketin Türkiye’de serbest meslek icrası için kaldığı sürenin 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde toplam 183 günü aşp aşmadığının tespitinde; Türkiye’de birden fazla teşebbüse serbest meslek faaliyeti sunuluyorsa bu faaliyetlerin tamamı ve hizmetin Türkiye’ye gönderilen birden fazla personel vasıtasıyla icra edildiği durumlarda, bunların Türkiye’de toplam kalma süreleri dikkate alınacaktır”.

(Çevrimiçi) http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/vergi/kurumlar-vergisi-mevzuati_kv_/o zelgeler_kv5520m-000_/yurt-disindan-serbest-meslek-faaliyetleri-21.11.2011/yurt-disindan-serbest-meslek-faaliyetleri-21.11.2011.html?query=B.07.1.G%C4%B0B.4.01.16.01-2010-1060-KV-94, (Erişim Tarihi: 22.10.2019).

olduğunda hesaplamada sadece bir defa dikkate alınacağı aşağıdaki Tablo 2.3.’deki örnekte gösterilmiştir¹³⁶.

Tablo 2.3: Serbest Meslek Faaliyetlerinin İcrasında Çakışan Sürelerin Hesaplanması

Faaliyetler	Başlangıç Tarihi	Bitiş Tarihi	Her Bir Faaliyetle Meşgul Olunan Süre	Faaliyetlerde Çakışan Süreler
I. Faaliyet	16.07.2013	30.10.2013	107 gün	-
II. Faaliyet	31.08.2013	10.12.2013	102 gün	I. ve II. Faaliyet 61 gün
III. Faaliyet	11.09.2013	31.03.2014	202 gün	II. ve III. Faaliyet 91 gün
TOPLAM			411 gün	152 gün

Kaynak: İbrahim Hak. “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına Göre Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesinde 183 Gün Kuralı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 325, Ekim 2015, s. 46.

Tablo 2.3’teki örnekte dar mükellef kurum tarafından gönderilen personel üç farklı serbest meslek faaliyeti için 16.07.2013 tarihinde Türkiye’ye gelmiş ve faaliyetlerini 31.03.2014 tarihinde bitirmiştir. Toplam faaliyetin olduğu 411 günden çakışan 152 gün çıkarıldığında bulunan 259 gün ile vergilendirme yetkisi Türkiye’de olacaktır. Ancak yukarıdaki örnekte olduğu gibi tek bir mali yıl içinde 183 gün sayısı aransaydı, 2013 takvim yılında Türkiye’de 169 gün faaliyette bulunulduğunda Türkiye’nin vergilendirme yetkisi bulunmayacaktı.

183 günlük sürenin hesaplanmasında diğer özellikli durumları şu şekilde sıralamak mümkündür¹³⁷:

- Personelin Türkiye’de geçirdiği sürenin belirlenmesinde ülkeye giriş ve çıkışlar pasaport bilgilerinden tespit edilir.
- Personel Türkiye’yi saat 01:00’da terk etmesi halinde 1 saatlik süre tam bir gün olarak kabul edilir ve süreye eklenir.
- Personel geldiği gün faaliyette bulunmasa bile o gün veya günler süreye eklenir.

¹³⁶ Hak, **a.g.m.**, s. 45.

¹³⁷ Hak, **a.g.m.**, s. 47-48.

- Cumartesi ve pazar günleri ile dini ve ulusal bayramlarda ilan edilen tatil günleri 183 günün hesaplanmasına eklenir.
- Personelin faaliyeti sırasında yaşanan grev, işe ara verme, hastalık gibi durumlar 183 günlük süreye eklenir.

2.3.2.2.1.3.2. Serbest Meslek Kazançlarında Diğer Özellikli Durumlar

Dar mükellef kurumların elde ettiği serbest meslek kazançlarında bazı faaliyetlerin özellikli durumları vardır. Bunlardan bir tanesi montaj işleridir. Gelişmekte ve teknoloji ithal etmek zorunda olan Türkiye’de faaliyette bulunan dar mükellef kurumlar, serbest meslek faaliyeti kapsamında en fazla montaj işlerini gerçekleştirmektedirler. Söz konusu montaj işleri, kanunda tanımı yapıldığı üzere, sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye dayanmaktadır. Montaj işini üstlenen firmanın Türkiye’deki çalışanlarına verdiği ücretler, dar mükellef kurumun Türkiye’de elde ettiği serbest meslek kazancının bir unsuru olmasından dolayı ödenen ücretler üzerinden KVK’nin 30’uncu maddesinin ilk fıkrasının b bendine göre kurumlar vergisi tevkifatı yapılır. Dar mükellef kurumun Türkiye’de yaptığı montaj işleminde makinenin bedeli ile makinenin montaj işlemlerinin bedelleri ayrıştırılabiliyorsa; makinenin satışı ticari kazanç, makinenin montajı ise serbest meslek kazancı olarak vergilendirilir. Bu konudaki ihtilaflı durum ise makine ile montajının bedelleri faturada ayrıştırılamamasıdır. Bu durumda toplam tutarda montaj işleminin büyüklüğüne bakılır. Eğer montaj işlemi faturadaki bedelin büyük bir kısmını oluşturuyorsa, faaliyet bir bütün olarak montaj işlemi (serbest meslek faaliyeti) olarak kabul edilir ve tevkifat yapılmalıdır. Buna karşın montaj işleminin bedeli çok küçük ise makine satışı olarak kabul edilir ve ticari kazanç olarak vergilendirilir. Dar mükellef kurumların Türkiye’deki serbest meslek faaliyetlerine ilişkin bir başka özellikli durum yıllara yayılan inşaat işlerinde yurt dışındaki kişi veya firmalardan teknik eleman, mühendis uzman gibi çeşitli hizmetlerin alınmasıdır.

Dar mükellef kurumların bu hizmetlerden elde edilen kazançları serbest meslek kazancı olarak tevkifata tabi olur¹³⁸.

Dar mükellef kurumların Türkiye'deki serbest meslek faaliyetlerine ilişkin son özellikli durum, yurt dışından temin edilen yazılım, program, fotoğraf gibi hizmetlerdir. Bu hizmetlerin hangi kazanç unsuruna göre vergilendirileceği hizmetin veriliş şekline göre değişmektedir. İlk olarak yurt dışından sağlanan bu hizmet herkese sunuluyorsa yani standart bir ürün ise yurt dışındaki firmanın elde edeceği kazanç ticari kazanç olacaktır. Yurt dışından sağlanan hizmet özelse, Türkiye'deki işletmenin talebi ve ihtiyacı doğrultusunda sınırlı sayıda üretilip teslim edilmesi durumunda dar mükellef kurumun elde ettiği kazancın niteliği değişecek ve serbest meslek kazancı haline alacaktır. Şöyle ki bu hizmet şahsi mesaiye, mesleki bilgi birikimine dayanacağından KVK'nin 30'uncu maddesine göre tevkifat yapılacaktır. Yurt dışından sağlanan programlara ilişkin son husus ise bunların kiralanmasıdır. Bu durumda elde edilen kazanç gayrimenkul sermaye iradı olacaktır. Sonuç olarak dar mükellefiyete tabi kurumun kazancı KVK'nin 30'uncu maddesinin ilk fıkrasının c bendine göre tevkifat yapılacaktır. Bu konuyla alakalı GİB tarafından verilen bir özeltede, yurt dışından temin edilen bilgisayar programları dolayısıyla elde edilen kazancın serbest meslek kazancı olduğu ve tevkifat yapılması gerektiği bildirilmiştir¹³⁹.

¹³⁸ Demir, **a.g.m.**, s. 156-157.

¹³⁹ **GİB**, S. 64597866-125(30-2014)-4427, T. 10.03.2017.

“Şirketinizin İrlanda ile Hollanda’dan, müşterilerinize satışını yapmak üzere CD içerisinde veya doğrudan internette şifreyle indirip aktive etmek suretiyle yazılımlar ithal ettiği, söz konusu yazılımların tedarikçi firma tarafından bütün müşterileri için standart olarak satışa sunulan paket programlar olduğu, bunların üzerinde tarafınızca herhangi bir değişiklik ve geliştirme yapılmadığı belirtilerek, İrlanda ve Hollanda’daki firmalara bu yazılımlar için ödenen bedellerin KVK’nin 30’uncu maddesi kapsamında tevkifata tabi olup olmadığı hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.

Kurumlar Vergisi Yönünden; yurt dışında mukim firmalardan ithal edilen bilgisayar programları üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan ve/veya çoğaltılmadan nihai tüketicilere satılması veya aynı şekilde işletmede kullanılması halinde yurt dışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç ticari kazanç niteliği taşıyacağından, bu nitelikteki ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır. Ancak, yurt dışında mukim firmalardan işletmenizde kullanmak ve/veya müşterilere satışını yapmak üzere daha önce piyasada bulunmayan bir bilgisayar programının özel olarak hazırlanması halinde, yurt dışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç serbest meslek kazancı niteliği taşıdığından bu kapsamdaki ödemeler üzerinden %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır”.

Dar mükellef serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde ihtilaflı olan en genel konu, yurt dışı mukimi dar mükellef tarafından Türkiye'ye gönderilen çalışana ücret ödemesine karşı yapılan tevkifatla ilgilidir. Bu konuyla ilgili Danıştay, yurtdışı mukim kurumdan Türkiye'ye gönderilen personele ödenen ücretin tevkifata tabi tutulması yönünde karar vermiştir¹⁴⁰.

2.3.2.2.1.4. Taşınır ve Taşınmazlar ile Hakların Türkiye'de Kiralanmasından Elde Edilen İratlar

KVK'nın 3'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında dar mükellef kurumların kazançları sıralanmıştır. Mezkûr maddenin (ç) bendine göre taşınır ve taşınmaz ile

(Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/yurt-disindan-cd-ortaminda-veya-dogrudan-internette-sifreyle-indirilerek-temin-edilen-bilgisayar>, (Erişim Tarihi:07.09.2018).

¹⁴⁰ Danıştay 4. Daire, E. 2016/16729, K. 2017/2644, KT. 16.3.2017.

“Bilişim teknolojisi alanında faaliyette bulunan Almanya mukimi dar mükellef kurum tarafından Türkiye'ye geçici olarak gönderilen personeline ödenen ücretler üzerinden vergi ziyai cezalı kurumlar vergisi stopajı re'sen tarh edilmiştir.

Söz konusu tarhiyata karşı, vergi ve cezanın kaldırılması istemiyle vergi mahkemesine dava açılmıştır. Davayı ele alan İstanbul 14. Vergi Mahkemesi, 30.03.2016 tarih ve E.2015/563, K.206/839 sayılı kararı, yurt dışı mukimi şirket tarafından Türkiye'ye gönderilen çalışanların iş sözleşmesinin yurt dışında aktedildiği, ücretlerinin çalışanların bağlı olduğu yurt dışı şirket tarafından ödendiği ve çalışanlar adına gelir vergisi tevkifatı yapılarak muhtasar beyanname ile beyan edildiği gerekçesiyle yurt dışı mukimi şirkete yapılan ödemelerin ücret niteliğinde olduğu gerekçesiyle, idarenin tarhını hukuka aykırı bularak tarhiyatın bozulması yönünde karar vermiştir.

Vergi ziyai ve kurumlar vergisi stopajının kaldırılması yönünde verilen mahkeme kararı temyize gönderilmiştir.

Tüm bu süreç sonucunda Danıştay 4. Dairesi şu yönde oybirliği ile karar vermiştir. KVK'nın 30'uncu maddesine göre, dar mükellef kurumların serbest meslek kazançları üzerinden nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından %20 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapılır. Dosya incelendiğinde, yurt dışı grup şirketten geçici olarak Türkiye'de görevlendirilen bilgisayar mühendisliği, danışmalık vb. işlerde çalıştırılan kişiler için yurt dışı kuruma ücret ödemeleri yapılmıştır. GVK'nın 61'inci maddesine göre, bir ödemenin ücret sayılabilmesi için, işverene bağlı olarak bir hizmet ifa edilmeli ve bunun karşılığında bir menfaat elde edilmesi gerekir. Ayrıca aynı Kanunun 62'nci maddesine göre, bir işverenden bahsedebilmek için, hizmet erbabını işe alan ve ödeme yapan gerçek veya tüzel bir kişinin var olması gerekmektedir.

Söz konusu olayda, çalışanların bağlı oldukları yurt dışı şirketlere yapılan ödemelerin ücret olarak nitelendirilemeyeceği gerekçesiyle, vergi mahkemesinin davayı reddetmesi gerekirken, davayı kabul etmesi hukuka uygun değildir. Diğer yandan Türkiye'de çalışanların 6 aydan fazla görev ifa etmeleri sebebiyle, geçici olarak iş ilişkisi kurulduğunun da kabulü mümkün değildir. Bu sebeplerle, Vergi Mahkemesi kararının bozulmasına ve yeniden bir karar verilmek üzere gönderilmesine oybirliği ile karar verilmiştir”.

(Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2016-16729-k-2017-2644-t-16-3-2017>, (Erişim Tarihi: 20.12.2018).

hakların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen kazancın Türkiye’de elde edilmiş sayılacağı ve kurumlar vergisi için vergiyi doğuran olayın meydana geleceği düzenlemiştir. Dar mükellef yabancı kurumların taşınır ve taşınmazların ve hakların kiralanması yoluyla elde ettiği kazançlar, gayrimenkul sermaye iradı niteliğindedir. Bu kazancın doğması için, taşınır ve taşınmazların Türkiye’de bulunması ve bu malların veya hakların Türkiye’de kullanılması veya değerlendirilmesi gerekmektedir.

Menkul, nakledilmiş ve taşınmış; gayri eki ise yabancı ve başka anlamlarına gelmektedir. Menkul mal denildiğinde taşınabilen, taşınmış; gayrimenkul mal denildiğinde ise taşınmaz, bir yerden başka bir yere taşınma ihtimali olmayan mal anlamına gelmektedir¹⁴¹.

Türkiye’de bulunan gayrimenkullerin kiraya verilmesinden elde edilen kazançlar ile ilgili Türkiye’nin taraf olduğu ÇVÖA’nın “Gayrimenkul Varlıklardan Elde Edilen Gelirler” başlıklı 6’ncı maddesi hükmüne göre, vergilendirme hakkı gayrimenkulün bulunduğu kaynak devlete bırakılmıştır. Dar mükellef kurumlara ait gayrimenkul ve benzeri özelliklerdeki mal ve hakların Türkiye’de değerlendirilmesi sonucunda elde edilen kazanç ve iratların vergilendirilmesinde yerel mevzuatımızda herhangi bir sınır bulunmamaktadır¹⁴².

Gayri maddi haklar, maddi varlığı olmayan marka, patent, tasarım, ticaret unvanı, işletme adı gibi mallar üzerindeki fikri, ticari ve sınai haklardır¹⁴³. KVK’nin 30’uncu maddesine göre, dar mükellef kurumların serbest meslek kazançları ve gayrimenkul sermaye iratları üzerinden, bu kazançları ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından %20 oranında tevkifat yapılır. Danıştay bir kararında GVK’nin 70’inci maddesinin sekizinci fıkrasına göre, motorlu nakil araçlarının kiralanmasından doğan kazancı gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul ederek tevkifata tutulması gerektiğine hükmetmiştir¹⁴⁴.

¹⁴¹ Şükrü Kızılot vd., **Gayrimenkul Rehberi**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2010, s.34.

¹⁴² Ramazan Cenk, “Dar Mükelleflerin Temettü (Kar Payı) ve Kira Gelirlerinin Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 302, Şubat 2018, (Çevrimiçi) <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30772>, (Erişim Tarihi: 26.04.2018).

¹⁴³ Musa Yıldırım, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Gayrimaddi Hak Bedellerinin Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 301, Ekim 2013, s. 34.

¹⁴⁴ **Danıştay 3. Daire**, E. 2644/1995, K. 2074/1996. KT. 29.05.1996.

Yurt dışından alınan hizmetlerin bedelinde kur farkı meydana gelirse, bu farka da tevkifat yapılmalıdır. Bu yönde verilen Danıştay kararında meydana gelen kur farkı sebebiyle yapılan tevkifatı uygun bulmuştur¹⁴⁵. Başka bir kararda Danıştay, yurtdışından elde edilen “Data Hattı”nın gayri maddi hak değil ticari kazanç olduğu ve tevkifat yapılma zorunluluğu bulunmadığı yönünde karar vermiştir¹⁴⁶.

“İstemin özetinde, yükümlü şirketin, kanuni veya iş merkezi yurt dışında bulunan firmaya Şubat 1994 döneminde ödediği paradan vergi tevkif etmemesi sebebiyle adına re’sen salınan kurum stopaj vergisi ile kesilen kaçakçılık cezasına karşı dava açmıştır.

Davacı şirket, yurtdışı mukimi şirket ile yapılan sözleşmenin Trabzon-Sochi hattında yapılan uçak seferlerinin yer ve yolcu hizmetlerinin, tur organizasyonlarının ve gerekli harcamalarının yapılmasından ibaret olduğunu, herhangi bir uçak kiralamasının veya koltuk kiralamasının olmadığı ve Türkiye Cumhuriyeti ile Rusya Federasyonu arasında 09.09.1993 tarihinde imzalanan Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilemeyi Önlemeye Dair Anlaşmaya göre uçakların gayrimenkul varlık sayılmayacağı belirtilmekle olayın Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesi kapsamında da değerlendirilemeyeceğini öne sürmüştür.

Vergi Mahkemesi 11.01.1995 gün ve E. 1995/548, K.1995/21 sayılı kararında davacı şirketin yaptığı işin sivil havacılık kanunlarına göre bir uçak kiralaması değilse de mukaveleye istinaden kanuni veya iş merkezi yurt dışında olan şirkete ödediği bedellerin sonucu itibarıyla uçak, koltuk veya hasılat kirası ve her halükârda Gelir Vergisi Kanunu’nun 70. maddesinin 8. bendi uyarınca gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi gerektiğine hüküm vermiştir.

11.01.1995 gün ve E. 1995/548, K. 1995/21 sayılı kararı ile hüküm veren Danıştay 3. Dairesi dayandığı hukuki ve kanuni sebeplerle gerekçesi yukarıda açıklanan Vergi Mahkemesinin 11.01.1995 gün ve E.1995/548, K.1995/21 sayılı kararı, aynı gerekçe ve sebeplerle Dairemizce de uygun görülmüş kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına 29.05.1996 gününde oybirliğiyle karar verildi”.

(Çevrimiçi) http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_/danistay-3-daire-kararlari_dan_d3d_/esas-no-1995-2644-karar-no-1996-2074/esas-no-1995-2644-karar-no-1996-2074.html?query=dar+m%C3%BCkellef+kurumlar, (Erişim Tarihi: 18.09.2019).

¹⁴⁵ **Danıştay 3. Daire**, E.2012/1126, K.2013/6501, KT.24.12.2013.

“Çelik bakır ve alüminyumdan yapılmış yalıtkan elektronik ve elektrik telleri ile kabloların imalatı faaliyetinde bulunup çeşitli ülkelere ihraç eden davacı şirketin, yurt dışı mukimi yabancı firmadan almış olduğu “Teknik Destek” karşılığında yapılan ödemeler sırasında meydana gelen kur farkları için, idarenin Mart 2009’da yapmış olduğu tevkifata karşı dava açmıştır. Bursa 2. Vergi Mahkemesi söz konusu tevkifatı 02.11.2011 tarihinde karara bağlamıştır. Vergi Mahkemesi, firmanın yurt dışından almış olduğu hizmetleri gayri maddi hak olarak kabul etmiş ve firmanın ihracatta bulunduğu ülkeler arasında imzalanmış olan vergi anlaşmaları doğrultusunda tevkifatı uygun bulmuştur. Söz konusu firma alınan bu hizmetlerin know-how ödemelerinin olmadığı, yurt dışından elde edilen teknik hizmetler ile teknik ve satış verimliliğinin artırılması ve maliyetlerin azaltılması sağlayarak ölçek ekonomisinden faydalanacağına hükmetmiştir. Kararın temyize götürülmesinin ardından Danıştay 3. Dairesi, Vergi Mahkemesi’nin kararını aynı gerekçe ve sebeplerle uygun görüp temyiz istemini oy birliği ile reddetmiştir”.

(Çevrimiçi) https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_/danistay-3-daire-kararlari_dan_d3d_/esas-no-2012-1126-karar-no-2013-6501/esas-no-2012-1126-karar-no-2013-6501.html?query=dar+m%C3%BCkellef+kurumlar, (Erişim Tarihi: 20.11.2018).

¹⁴⁶ **Danıştay 4. Dairesi**, E. 1998/4522, K. 1999/3275, KT.04.10.1999.

Know-how, bir kişi veya kurumun kendine özgü bilgi, tecrübe ve deneyimini bir başkasına satması veya kiralaması durumudur. OECD Model Vergi Anlaşması'nın "Gayrimaddi Hak Bedelleri" başlıklı 12'nci maddesinde "gayrimaddi hak bedellerinin, sınai, ticari veya bilimsel bilgi birikimine ilişkin olarak sağlanan bilgiler karşılığında alınan bedeller" olarak tanımlamıştır. Bu tanımdan da görüleceğİ üzere know-how bir serbest meslek kazancı olmayıp bir gayrimaddi haktır¹⁴⁷.

GVK'nin 70'inci maddesinde gayrimenkul sermaye iradının düzenlendiğİ üzere, telif hakları, her türlü teknik resim desen model plan, arama işletme imtiyaz hakları, her türlü marka ticaret ünvanı ve sanayi ticari ve bilim alanında tecrübe yoluyla elde edilmiş bilgi gizli formül veya usul hakkındaki kullanım hakkı gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilir. Dolayısıyla yurt dışından temin edilen know-how ödemeleri bir gayrimaddi hak bedeli olarak düzenlendiğİ için KVK'nin 30'uncu maddesine göre %20 oranında tevkifatı yapılmalıdır.

"Dar mükellef kurum tarafından kiralanan "Data Hattı"dan yararlandığı hizmet sebebiyle yaptığı ödemelerin 5422 Sayılı KVK'nın 24'üncü maddesi uyarınca tevkifata tabi olduğı gerekçesiyle 1995/10'uncu dönemi için re'sen kurum vergisi salınmış, fon hesaplanmış ve vergi ziyayı cezası kesilmiştir.

Vergi Mahkemesi 29.06.1998 gün ve E. 1998/178, K. 1998/639 sayılı kararında kurumun Türkiye'de iş yeri ve daimi temsilcisinin bulunmadığı, abonelerle yapılan sözleşmelerin ve ödemelerin doğrudan yurt dışında ve yurt dışındaki banka hesabına havale yoluyla yapıldığı ve faturaların gönderildiğı, bilginin bedel karşılığı devredilmesi ve devreden kişinin bedel üzerinden hak sahibi olması sebebiyle bu faaliyetin ihtisasa dayanan ve ticari mahiyeti olmayan bir kazanç olduğı, Türkiye'de elde edilmiş sayılamayacağından ticari kazanç olamayacağı, gayri maddi hakların kiraya verilmesi karşılığında elde edilen gayrimenkul sermaye iradı olduğı, bu sebeple davacı şirketin tevkifat yapma zorunluluğünün bulunduğı gerekçesiyle davanın reddine karar vermiştir.

Davacı kurum ise, "Data Hattı" aboneliğinin gayri-maddi hakkın bir bedel karşılığında devredilmesini değil, çeşitli kaynaklardan sağlanan bilgilerin, ticari mal satışı gibi piyasadaki birçok müşteriye satışını ifade ettiğini, bilgiyi kullanma hakkını veren şirket açısından elde edilen gelirin ticari kazanç olduğunu, bu sebeple tevkifat yapma zorunluluğünün bulunmadığını ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.

Danıştay 4. Dairesi 04.10.1999 tarih ve E. 1998/4522 ve K. 1999/3275 sayılı kararı ile Vergi Mahkemesinin kararını oybirliği ile bozulmasına karar vermiştir. Gerekçesinde ise, Türkiye'de iş yeri veya daimî temsilcisi bulunmayan kurumun gerçekleştirdiğı faaliyetin, bilgi aktarmak ve bundan kazanç sağlamak olduğı görülmüştür. Sağladığı bilgi aktarımı sonucunda elde ettiğı kazancın ticari kazanç olduğı, gayri maddi hak olarak değerlendirilemeyeceğı açıktır".

(Çevrimiçi) http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_/danistay-4-daire-kararlari_dan_d4d_/esas-no-1998-4522-karar-no-1999-3274/esas-no-1998-4522-karar-no-1999-3274.html?query=dar+m%C3%BCkellef+kurumlar, (Erişim Tarihi: 17.09.2019).

¹⁴⁷ Şebnem Pınar Yeşilyurt ve Çiğdem Güneş, "Know-How Kavramı ve Dar Mükellef Kurumlara Yapılan Know-How Ödemelerinin Vergilendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 309, Haziran 2014, s. 16.

Yurtdışı mukimden sağlanan taşınır veya taşınmazlar için ödenen bedellerin vergilendirilmesinin KVK ve ÇVÖA çerçevesinde nasıl yapılacağına ilişkin talep üzerine ¹⁴⁸ ve yurtdışı mukimi firmadan alınan gayrimaddi hak bedellerinin vergilendirilmesine ilişkin ¹⁴⁹ özelgeler verilmiştir.

¹⁴⁸ **Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı**, S. 38418978-125(30-16/14)-414003, T. 06.12.2016.

“Özelge talep formunda merkezi Dublin’de bulunan İrlanda mukimi bir firmadan Norveç bayraklı bir geminin kira ödemesi sonrasında vergi kanunları karşısındaki durumu sorulmuştur.

KVK’ya göre taşınır ve taşınmaz mallar ile hakların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilir. GVK’ye göre, gayrimenkul sermaye iradının elde edilmiş sayılabilmesi için taşınmaz malların Türkiye’de bulunması, kullanılması veya değerlendirilmesi gerekmektedir. Tüm bu hükümler çerçevesinde KVK’nın 30’uncu maddesi uyarınca %20 oranında vergi kesintisi yapılmalıdır.

Türkiye ile İrlanda arasındaki ÇVÖA’nın 12’nci maddesine göre, bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin mukimine ödenen gayrimaddi hak bedelleri, bu Diğer Devlette vergilendirilebilir. Alınacak vergi, gayrimaddi hak bedelinin %10’nu aşmamalıdır. Anlaşmaya göre vergilendirme yetkisi İrlanda’ya aittir. Ancak, İrlanda mukimi firmanın tam mükellef olduğunu mukimlik belgesi ile kanıtlanması gerekmektedir”.

(Çevrimiçi) http://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/vergi/kurumlar-vergisi-mevzuati_kv/_o/zelgeler_kv_5520m-000/_yurtdisi-firmaya-odenen-gayrimaddi-hak-bedellerinde-vergi-06.12/yurtdisi-firmaya-odenen-gayrimaddi-hak-bedellerinde-vergi-06.12.html?query=dar+m%C3%BCkellef+kurumlar, (Erişim Tarihi: 01.10.2019).

¹⁴⁹ **GİB**, S. 62030549-125(30-2012/266)-1874, T. 15.07.2014,

“Özelge talep formunda Portekiz mukimi firmadan yazılım lisans ve bakım hizmeti alınacağı belirtilerek bu hizmetler neticesinde Portekiz mukimi firmaya yapılacak ödemeler üzerinden tevkifat yapıp yapılmayacağı Başkanlığımıza sorulmuştur.

Firmanızın Portekiz mukimi firmadan yazılım lisansı alması halinde bir gayri maddi hak elde etmiş olacaktır. İki ülke arasında 01.01.2007 tarihinden beri uygulanmakta olan ÇVÖA’nın 12’nci maddesine göre, gayrisafi tutar üzerinden %10 oranını aşmayacak şekilde vergi kesintisi yapılmalıdır. Eğer Türkiye’nin vergi mevzuatında daha düşük bir oran belirlenmiş ise bu düşük oran uygulanır. Çifte vergilendirme durumunun meydana gelmemesi için ödenecek olan vergi ÇVÖA’nın 23’üncü maddesi gereği Portekiz’de hesaplanacak olan vergiden mahsup edilir”.

(Çevrimiçi) http://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/vergi/kurumlar-vergisi-mevzuati_kv/_o/zelgeler_kv_5520m-000/_donanim-ve-yazilim-lisans-bedellerinde-tevkifat-15.7.2014/donanim-ve-yazilim-lisans-bedellerinde-tevkifat-15.7.2014.html?query=dar+m%C3%BCkellef+kurumlar, (Erişim Tarihi: 03.10.2019).

Benzer özelgeler için bkz.

GİB, S. 39044742_KDV.9-1505, T. 29.05.2014,

(Çevrimiçi) http://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/vergi/katma-deger-vergisi-mevzuati_kv/_o/zelgeler_kv_3065m-000/_yurtdisi-muhendislik-proje-yonetimi-hizmetlerinde-vergi-29.5.20/yurtdisi-muhendislik-proje-yonetimi-hizmetlerinde-vergi-29.5.20.html?query=dar+m%C3%BCkellef+kurumlar, (Erişim Tarihi: 03.10.2019).

GİB, S. 62030549-125(30-2012/206)-1171, T. 24.04.2014,

(Çevrimiçi) http://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/vergi/kurumlar-vergisi-mevzuati_kv/_o/zelgeler_kv_5520m-000/_yurtdisindan-kiralan-makinalarda-vergi-24.4.2014/yurtdisindan-kiralan

2.3.2.2.1.5. Türkiye’de Elde Edilen Menkul Sermaye İratları

Menkul sermaye iradı, GVK’nin 75’inci maddesinde, “*sahibinin ticari, zirai ve mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlardır*” şeklinde tanımlanmıştır.

Dar mükellef yabancı kurumların Türkiye’de menkul sermaye iradı elde edebilmesi için, sermayenin Türkiye’de yatırılması, borç verilmesi ve benzeri şekillerde kullanılarak, bunun karşılığında faiz, kâr payı, kira vb. iratlar elde etmesi gerekmektedir. Menkul sermaye iradının, Türkiye’de icra edilmekte olan bir ticari faaliyet kapsamında kullanılması halinde ise tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanacaktır¹⁵⁰.

Danıştay bir kararında dar mükellef kurumun ticari mevduat hesabı dolayısıyla elde ettiği faiz gelirinun tevkifata tabi tutulması gerektiği yönünde karar vermiştir¹⁵¹.

n-makinalarda-vergi-24.4.2014.html?query=dar+m%C3%BCkellef+kurumlar, (Erişim Tarihi: 03.10.2019).

¹⁵⁰ Çağlar, **a.g.m.**, (Çevrimiçi) <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30074>, (Erişim Tarihi: 19.05.2018).

¹⁵¹ “İstemin Özeti: Dar mükellef kurumun, ... Bankası şubesinde açtığı ticari mevduat hesabına Aralık-1984 ayında tahakkuk ettirilen faizden kurumlar vergisi stopajı yapılmadığının inceleme elemanı tarafından tespiti üzerine, netten brüte gidilerek hesaplanan matrah üzerinden yükümlü banka adına resen kurum (stopaj) vergisi salınmış ve vergi cezası kesilmiştir.

Dava konusu yapılan olayda, Vergi Mahkemesi 22.10.1986 gün ve E. 1985/709, K. 1986/744 sayılı kararında, KVK’nın 24’üncü maddesinin (A) bölümünün 4 numaralı bendinde, dar mükellefiyete tabi kurumların elde ettikleri menkul sermaye iratlarının (her nevi alacak faizleri dahil) kurumlar vergisi tevkifatına tabi olduğu, (B) bölümünde de anılan kurumlara (A) bölümünde yazılı kazanç ve iratları sağlayanların bu kazanç ve iratlardan kurumlar vergisi tevkifatı yapmaya mecbur olduklarının hükme bağlandığı, aynı Kanunun 13. maddesinin atıfta bulunduğu 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin yedinci bendinde ise mevduat faizlerinin menkul sermaye iradı olduğu gerekçesiyle vergi aslını indirerek ve vergi cezasını kusura çevirerek kara vermiştir.

Davacı, Vergi Mahkemesinin kararının, yükümlü banka tarafından dar mükellefiyete tabi şirkete ödenen faizin ticari mevduat faizi olduğu, şirketin Türkiye’de iş yeri ve daimî temsilciliğinin ve ticari faaliyetinin olduğu, bu faizlerin kanuni defterlere gelir olarak yazıldığı ve kurum kazancına dahil edildiği ileri sürülerek bozulması istenmiştir.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 24’üncü maddesinde; dar mükellef kurumların menkul sermaye iratlarının kurumlar vergisi tevkifatına tabi olduğu, bu maddeye göre tevkif suretiyle alınan kazanç ve iratlar için genel ve özel beyanname verilmesi veya bu madde şumulüne girmeyen kazanç ve iratlar için verilecek beyannamelere anılan kazanç ve iratların ithalinin ihtiyari olduğu kuralı getirilmiştir.

Menkul sermaye iradı ise; sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlardır.

Bu tanıma göre ticari mevduat hesabına ödenen faiz "menkul sermaye iradı" kapsamına girmez gözükse bile, Bankalar Kanunu'nun ilgili maddeleri uyarınca "faiz" adı altında mevduat sahibine bir ödemenin yapılacağı kuşkuğu bulunmaktadır. 5422 sayılı Kanunun 24'üncü maddesinde öngörölen "menkul sermaye iradı" kapsamında bu tür faizlerin de bulunduğunu kabul etmek zorunlu olmaktadır. Dolayısıyla sermayenin kiralanmasından elde edilen gelir unsurundan vergi kesintisinin yapılması zorunluluk arz etmektedir. Açılan hesabın ticari mevduat türünden olması bu kesintinin uygulanmasına engel teşkil etmemektedir. Kesinti yoluyla alınan vergi, sene sonu beyannamesine göre oluşun vergiden mahsup edilecektir. Ayrıca, yedi kalemden oluşun kurum kazancının tamamının sadece ticari kazanç esasına göre tespiti, bu gelir unsurlarından bir kısmından, kanunlarda öngörölen vergi kesintisinin yapılması bu uygulamayı engellemeyecek ve yıl sonu beyanının tümünün de ticari kazanç olma niteliğini değıştirmeyecektir. Yine, vergi tevkifatına tabi olma bakımından mevduatın tasarruf veya ticari nitelikli olması sonucunu etkilemeyecektir.

Uyuşmazlık, yükümlü bankanın dar mükellef kurum 'nin açtığı ticari mevduat hesabına Aralık-1984 ayında Kurumlar Vergisi Kanununun 24'üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmadığının incelenmesi ile anlaşılması üzerine salınan kaçakçılık cezalı kurumlar (stopaj) vergisinden doğmuştur.

Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinin son fıkrasında, dar mükellefiyete tabi kurumların kurum kazançlarının, ticari kazanç gibi tespit edilmesi gereken kazanç ve iratlarda dahil olmak üzere, ticari veya zirai kazançlar dışında kalan kazanç ve iratlardan ibaret bulunması halinde, Gelir Vergisi Kanununun bu gibi kazanç ve iratların tespiti hakkındaki hükümlerinin Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde de uygulanacağı öngörölmüş ve aynı Kanunun 24 üncü maddesinde de kurumlara menkul sermaye iradı sağlayanların, bu iratlardan kurumlar vergisi tevkifatı yapmaya mecbur oldukları belirtilmiş olduğundan, ...adına tahakkuk ettirilen faizden yapılacak tevkifatta 193 sayılı Yasanın yukarıda metni açıklanan 75 inci maddesi hükmünün uygulanması gerekmektedir. Bu hükümlerde menkul sermaye iradı niteliğindeki kazançlar için ticari ve zirai kazancın tespitine ilişkin Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre yapılan gönderme, bu kazançların ticari kazanç niteliğini taşımaları sonucunu doğurmamakta, sadece kazancın tespit şeklini değıştirmekte olmakla birlikte, olayda, dar mükellef kurumun Bankasından elde ettiği faiz gelirini kendi kurum kazançları arasına dahil ederek beyan ettiği dosyada bulunan tarafından yazılan 03.10.1986 günlü yazıdan anlaşılmakta ve Vergi Dairesi Müdürlüğünce de bunun aksi ortaya konulamamaktadır. Yükümlüsü tarafından beyan edilerek vergisi ödenmiş bir iradın ödeme tarihinde tevkifata tabi tutulmadığından söz edilerek ikinci defa vergilendirilmesi anlamına gelen tarhiyatta isabet bulunmamaktadır.

Ancak, Kurumlar Vergisi Kanununun 20 inci maddesinde, yirmidördüncü madde hükmü mahfuz kalmak şartıyla Kurumlar Vergisinin, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunacağı hükme bağlanmış, 24 üncü maddesinde ise dar mükellefiyete tabi kurumların elde ettikleri menkul sermaye iratlarını kuruma sağlayanların bu kazanç ve iratlarından kurumlar vergisi tevkifatı yapmaya mecbur oldukları, tevkifatı yapanların bir ay zarfında nakden veya hesaben ödedikleri iratları ve kestikleri vergileri müteakip ayın yirminci günü akşamına kadar bağlı bulundukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirecekleri belirtilmiştir.

Olayda ise dar mükellef kuruma iradı sağlayan Bankasınca bu hükümlere uygun şekilde süresinde vergi kesilip muhtasar beyanname verilmediği, böylelikle verginin geç ödendiği açık olduğundan vergi ziyaına sebep olunduğu ortadadır.

Bu sebeplerle temyiz isteminin kısmen kabulüne, ... Vergi Mahkemesinin 22.10.1986 günlü ve E. 1985/709, K. 1986/744 sayılı kararının vergi aslı yönünden bozulmasına, kurum (stopaj) vergisinin

Danıştay başka bir kararında ise dar mükellef kurumun Türkiye mukimi bir kurumdan satın aldığı tahvil sonucunda elde ettiği faiz geliri dolayısıyla tevkifat yapılmasına ilişkin karar vermiştir¹⁵².

2.3.2.2.1.6. Türkiye’de Elde Edilen Diğer Kazanç ve İratlar

Dar mükellef yabancı kurum kazançlarından sonuncusu olan diğer kazanç ve iratlar, GVK’nin mükerrer 80’inci maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bu ve

kaldırılmasına, cezanın kusur cezası olarak onanmasına, aşağıda dökümü yapılan yargılama giderlerinden haklılık oranına göre 8500 liranın vergi dairesi müdürlüğünden alınıp temyiz isteminde bulunana verilmesine 28.09.1989 gününde oybirliğiyle karar verildi”.

(Çevrimiçi) http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/vergi/kurumlar-vergisi-mevzuati_kv/_yuksek-mahkeme-kararlari_kv_5422h-000_/danistay-karari-k.-no.-1989-3355/danistay-karari-k.-no.-1989-3355.html?query=dar+m%C3%BCkellef+kurumlar, (Erişim Tarihi: 18.09.2019).

¹⁵² **Danıştay 4. Dairesi**, E. 2002/771, K. 2002/3623 ve KT. 20.11.2002.

“Olayda, davacı şirket, Fransız mukimi bir şirkete 28.11.1999 tarihinde nominal bedeli bir milyon olan, 183 gün vadeli ve faiz oranının %14 olduğu bir tahvili ihraç etmiştir. Tahvilin ihraç tarihi itibarıyla ödenen faizinden 5422 sayılı KVK’nın 24’üncü maddesi uyarınca tevkifat yapılmadığı tespit edilmiş ve idare, şirkete 1999/12’nci ayı için kurum vergisi salmış, fon payı hesaplamış ve vergi ziyai cezası kesmiştir.

İstanbul 4. Vergi Mahkemesi E. 2000/1751, K. 2001/1716 ve KT. 11.12.2001 kararında, KVK’nın 24’üncü maddesi uyarınca dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye’de elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirilir. Dar mükellef kurumların tevkif suretiyle vergilendirilen kazanç ve iratları için özel beyanname vermeleri gerekmektedir. Tahvil faizlerinde elde etmenin kural olarak faiz kuponunun üzerinde yazılı vade tarihi olmakla birlikte, faizin peşin alınması durumunda, faizin alındığı tarihin elde etme tarihi kabul edileceği, dolayısıyla ödemenin yapıldığı gündeki döviz kuru esas alınarak yapılan tarhiyatın yasal bulunduğu gerekçesiyle davayı reddetmiştir.

Davacı, faizin elde edilme zamanının belirlenmediği, hiç kimsenin ihraç tarihi itibarıyla faiz geliri elde etmediği ve faiz gelirin vade tarihinde elde edileceği gerekçeleriyle Vergi Mahkemesi kararının bozulmasını istemiştir.

Danıştay 4. Dairesi, E. 2002/771, K. 2002/3623 ve KT. 20.11.2002 kararında, davacı şirketin Fransa mukimi bir şirkete ihraç ettiği tahviller dolayısıyla oluşan faiz tutarının anında tahakkuk ettirildiği ve bu tarihten itibaren elde edilen faiz gelirin tevkifatının yapılmadığı gerekçesiyle yapılan tarhiyat dava konusu edilmiştir. Dava konusu olayda, inceleme elemanlarınca yapılan tespit, ihraç edilen tahvillerin faiz ödeme biçiminin “flat faiz” olarak belirlendiği ve flat faizin, faiz tutarının anında tahakkuk ettirilerek tahvil nominal bedelinden mahsup edilmesi gerekmektedir. Faiz geliri belirli bir vadenin dolması sonucu elde edileceğinden, inceleme raporundaki bilgilerden davacının ihraç ettiği tahvillerin iskontolu satıldığı sonucuna ulaşılmaktadır. Bu durumda iskonto miktarı kadar bir gelirin tahvili alan dar mükellef kurum açısından tahvilin ihracı anında elde edildiğini kabul etmek mümkün olup, bu tutar sebebiyle davacı şirketin tevkifat zorunluluğu doğar. Ancak inceleme raporundan iskontolu bir satış mı yoksa tüm faiz ödemesinin satış anında mı yapıldığı anlaşılmamaktadır. Tüm bu bilgiler doğrultusunda, temyiz talebi 20.11.2002 tarihinde oybirliği ile reddedilmiştir”.

(Çevrimiçi) http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_/danistay-4-daire-kararlari_dan_d4d_/esas-no-2002-771-karar-no-2002-3623/esas-no-2002-771-karar-no-2002-3623.html?query=dar+m%C3%BCkellef+kurumlar, (Erişim Tarihi: 10.09.2019).

sonraki maddelere göre, diğer kazanç ve iratlar, değer artış kazançları ile arızı kazançlardan oluşmaktadır. Mezkûr maddeye göre, çeşitli mal ve hizmetlerin elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazançlarıdır.

Arızı kazançlar ise GVK'nin 82'nci maddesinde şu şekilde sıralanmıştır;

-Arızı olarak ticari muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tasarruftan elde edilen kazançlar,

-Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetiyle, serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi veya henüz başlanılmamış olan böyle bir faaliyete hiç girişilmemesi, ihale, arttırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığı elde edilen hasılat,

-Gayrimenkullerin tahliyesi ve kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile peştemallıklar,

-Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hasılat,

-Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işyerleriyle ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar,

-Dar mükellefiyete tabi olanların Türkiye ile yabancı ülkeler arasında arızı olarak yaptıkları ulaştırma işlerinden elde ettikleri kazançlar.

GVK'nin 7'nci maddesi hükmüne göre, dar mükellef yabancı kurumların diğer kazanç ve irat elde edebilmesi için, bu kazanç ve iradı doğuran işin veya muamelenin Türkiye'de gerçekleştirilmiş olması veya Türkiye'de değerlendirilmiş olması gerekmektedir.

Dar mükellef kurumların limited şirket iştirak hisse satışı yapmaları diğer kazanç ve iratlar bakımından önem arz eden bir konudur. Burada satışı yapan dar mükellefin Türkiye'de şubesinin bulunup bulunmadığına göre farklı hükümler uygulanır¹⁵³.

İştirak hisse satışının, Türkiye'de şubesi olmayan dar mükellef kurum tarafından Türkiye içinde satışı yapılmışsa KVK'nin 26'ncı maddesi gereğince, özel

¹⁵³ Yasin Özyolcu, "Dar Mükellef Gerçek Kişi ve Kurumlarca Limited Şirket Hisse Satışında Vergilendirme", **Yaklaşım Dergisi**, S. 302, Şubat 2018, (Çevrimiçi) <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30716>, (Erişim Tarihi:27.04.2018).

beyanname ile 15 gün içinde beyan edilerek ödenmesi gerekir; satış Türkiye dışında yapılmışsa, GVK'nin 7'nci madde hükümleri oluşmadığından vergilendirme yapılamayacaktır. Sahibi dar mükellef kurum olan ve Türkiye'de yerleşmiş bir şirkete ait olan iştirak hisselerin satışına ilişkin, Türkiye ile dar mükellefin mukimi olduğu ülke arasında bir ÇVÖA var ise yerel mevzuat yerine ilgili anlaşma hükümleri uygulanacaktır¹⁵⁴. Bu yönde verilen bir özelgede Japonya mukimi dar mükellef kurumun Türkiye'de bulunan limited şirket hisselerini Malezya mukimi dar mükellef kuruma satması durumunda elde edeceği kazancın vergilendirilmenin nasıl olacağı konusunda GİB, vergilendirme hakkının Türkiye'de olduğu görüşünü bildirmiştir¹⁵⁵.

Türkiye'den İngiltere'ye ihraç edilen malların İngiltere'deki bir firma tarafından pazarlanmasını yapması sebebiyle elde edilen "pazarlama komisyonu"nun arızı kazanç olarak nitelendirilemeyeceği ve Türkiye'de vergilendirilemeyeceği yönünde Danıştay kararı bulunmaktadır¹⁵⁶.

¹⁵⁴ Özyolcu, **a.g.m.**, (Çevrimiçi) <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30716>, (Erişim Tarihi:27.04.2018).

¹⁵⁵ **GİB, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı**, S. 62030549-125(30-2013/239)-235942, *"Özelge talep formunda 2005 yılında kurulan Japonya mukimi dar mükellef kurumun %99 oranındaki ortaklık hakkını Malezya mukimi dar mükellef kuruma satması halinde elde edeceği kazancın vergilendirilmesinin nasıl olacağı sorulmuştur. GVK'nin 7'nci maddesine göre dar mükellef kişi ve kurumlar bakımından diğer kazanç ve iratların Türkiye'de elde edilmiş sayılması için bu kazanç veya iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye'de ifa edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekmektedir. Yine GVK'nin mükerrer 80'inci maddesine göre, ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların, değer artış kazancı olduğu düzenlenmiştir. Ayrıca Türkiye ile Japonya arasında 01.01.1995 tarihinden itibaren uygulanmakta olan ÇVÖA'nın 13'üncü maddesine göre, bir Akit Devlet mukimince, diğer Akit Devlette yer alan gayrimenkul varlığın elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar, bu diğer Akit Devlette vergilendirilir. Tüm bu hükümler çerçevesinde bu değer artış kazancı, KVK'nın özel beyana ilişkin hükümlerine göre Türkiye'de vergilendirilmesi gerekmektedir".* (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr/mevzuat/ozelgeler/GE801D20170804H826944697>, (Erişim Tarihi: 11.02.2020).

¹⁵⁶ "Söz konusu olayda 1991 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu düzenlenen raporla, İngiltere'de bulunan bir limited şirkete ödediği ve defter kayıtlarına gider olarak kaydettiği pazarlama komisyonu bedelini, münferit beyanname ile beyan etmediğinin tespiti üzerine davacı adına re'sen kurumlar vergisi salınmış, kaçakçılık cezası kesilmiştir.

Vergi Mahkemesi 05.04.1995 gün ve E:1993/465, K:1995/716 sayılı kararıyla, davacının yabancı kurum ile ticari ilişkisi olduğu ve bu ilişki sonucu pazarlama komisyonu adı altında ödediği meblağın yabancı kurum açısından Türkiye'de elde edilen arızı kazanç niteliği taşıdığının anlaşıldığı, bu

2.3.2.2.2. Dar Mükellef Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Kazanç Tespiti

Uluslararası taşımacılık, başlangıcı Türkiye olup diğer ülkelere giden, başlangıcı diğer ülke olup Türkiye’de son bulan veya Türkiye sınırlarından transit

kazancın münferit beyanname ile ödemeyi yapan davacı kurum tarafından beyan edilmesi gerektiği gerekçesiyle davanın reddine karar vermiştir.

Davacı vekili, İngiltere ile yapılan çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşması bulunduğunu olayın bu kapsamda incelenmesi gerektiğini Türkiye’de daimî temsilcisi bulunmayan yurt dışındaki kuruluşların yine yurt dışındaki faaliyetleri sonucu elde ettiği pazarlama komisyonlarının vergiye tabi olmadığını ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.

Danıştay 4. Dairesi, Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinde, "Birinci maddede yazılı kurumlardan kanuni veya iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayan, yalnız Türkiye’de elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirilirler." denilmektedir. Gelir Vergisi Kanunu’nun 82 inci maddesinin 1 numaralı bendinde ise, "Arızı olarak ticari muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki, muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar"ın "arızı kazanç" olarak vergilendirileceği belirtilmiştir. Davacı şirketin ihraç ettiği malları İngiltere’de pazarlayan ... London Ltd. firmasına ödediği pazarlama komisyonunun, dar mükellef kuruma sağlanan "arızı kazanç" olarak vergilendirildiği anlaşılmaktadır.

Davacı kurumun, yurt dışındaki pazarlamacısı durumunda bulunan firmanın ticari faaliyetinin arızı nitelikte bulunduğu konusunda bir tespit yoktur. Kaldı ki yurt dışında mukim kişi ve kuruluşlara yaptıkları pazarlama ve reklam hizmetleri Türkiye’de ifa olunmadığı gibi işin Türkiye’de değerlendirilmesi de söz konusu değildir. Mücerret Türkiye’de ödeyenin hesaplarına intikal ettiğinden söz edilerek bu gelirlerin arızı ticari kazanç olarak Türkiye’de vergilendirilmesinin mümkün olmaması gerekir.

Diğer taraftan, Bakanlar kurulunun 30.07.1988 gün ve 88/13153 sayılı kararıyla onaylanan, "Türkiye Cumhuriyeti ile Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda Birleşik Krallığı Arasında Gelir ve Sermaye Değer Artış Kazançları üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması"nın 7 nci maddesinin 1 numaralı bendinde, "Bir Akit Devlet Teşebbüsüne ait kazancı, söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir iş yeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnız ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir." denilmektedir. Resmî Gazetenin 19.10.1988 gün ve 19964 sayılı nüshasında yayımlanan bu Anlaşmanın 01.01.1989 gününden itibaren vergiler açısından uygulanmaya başlandığı anlaşılmaktadır.

Gerek yurt dışındaki firmaya yapılan ödemenin niteliği, gerekse Büyük Britanya ile Türkiye arasındaki Anlaşma hükümleri karşısında Türkiye’de vergilendirilmesi mümkün olmayan ödeme sebebiyle salınan vergi ve cezanın kaldırılması dileğiyle açılan davanın reddinde isabet bulunmamaktadır.

Bu sebeple Vergi Mahkemesinin 05.04.1994 tarih ve E:1993/465, K:1995/716 sayılı kararının bozulmasına 27.01.1997 gününde oybirliğiyle karar verildi”.

(Çevrimiçi) http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_/danistay-4-daire-kararlari_dan_d4d_/esas-no-1996-1355-karar-no-1997-238/esas-no-1996-1355-karar-no-1997-238.html?query=dar+m%C3%BCkellef+kurumlar, (Erişim Tarihi: 17.09.2019).

olarak olan geçen karayolu, demiryolu, havayolu ve denizyolu kullanılarak tek veya bir kombinasyon şeklinde yapılan taşımacılık türüdür¹⁵⁷.

Dar mükellef bir ulaştırma şirketinin kurum kazancının tespitinde, Türkiye sınırlarında elde ettiği kazancın tespiti çok zordur. Bu sebeple, yabancı ulaştırma kurumlarının vergi matrahının tayininde farklı uygulama öngörülmüştür¹⁵⁸. Yabancı ülke mukimi olan dar mükellef kurumlar tarafından icra edilen uluslararası taşımacılıkta kurumun Türkiye’de iş yeri veya daimî temsilcisi var ise elde edilen kazanç ticari kazanç olacaktır. Eğer dar mükellef yabancı ulaştırma kurumunun Türkiye’de herhangi bir iş yeri veya daimî temsilci bulundurmaksızın kazanç elde etmesi halinde ise kazanç türü diğer kazanç ve irat olacaktır¹⁵⁹.

KVK’nin 23’üncü maddesine göre, yabancı ulaştırma kurumlarının vergiye matrah olacak kurum kazancı, hasılatı ortalama emsal oranlarının uygulanmasıyla hesaplanır. Bu ortalama emsal oranları, Türkiye’de daimî veya arizi olarak çalışan tüm kurumlar için;

- a) Kara taşımacılığında %12,
- b) Deniz taşımacılığında %15,
- c) Hava taşımacılığında %5 oranında uygulanır.

Türkiye ile yabancı ülke arasında gerçekleştirilen uluslararası deniz taşımacılığı sonucunda meydana gelen kazanca hangi oranın uygulanacağı konusunda GİB’e danışılmıştır¹⁶⁰. Söz konusu olayda deniz taşımacılığı yapıldığından %15 oranının uygulanacağı belirtilmiştir.

¹⁵⁷ Şeref Demir, **Uluslararası Taşımacılık / Lojistik KDV İstisnası ve İadesi**, İstanbul, Gelirler Kontrolörleri Derneği, 2006, s. 2.

¹⁵⁸ Çağlar, **a.g.m.**, (Çevrimiçi) <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30074>, (Erişim Tarihi: 19.05.2018).

¹⁵⁹ Ahmet Ulvi Coşkun ve İlyaz Özel, “Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Dar Mükellef Yabancı Ulaştırma Kurumları ve Vergilendirme Esasları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 380, Nisan 2013, s. 157.

¹⁶⁰ **GİB**, S. 84098128-125(30-2013/2)-159, T. 03.04.2014.

“Özelge talep formunda İsviçre mukimi firmanın 2012 yılında elde etmiş olduğu Türkiye sınırlarını da kapsayan deniz ticaretinden dolayı kazanç elde etmiştir. Firmanın Türkiye’de bulundurduğu acenta vasıtasıyla KVK’nin 23’üncü maddesi gereği kurumlar vergisi ödemiştir. Daha sonra Türkiye ile İsviçre arasında imzalanan ÇVÖA’nın yürürlüğe girmesi neticesinde 2012 yılı için verilen kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmı üzerinden Mayıs 2013 döneminde verilecek muhtasar beyannamede beyan edilecek tevkifat oranının ne olacağı Başkanlığımıza sorulmuştur.

Kara taşımacılığına ilişkin KVK'nin 23'üncü maddesinin üçüncü fıkrasının a bendinde geçen "Türkiye sınırları içinde geçen" ibaresi taşımacılık faaliyetinin nerede başlayıp nerede bittiği konusunda belirsizliklere sebep olmaktadır. Türkiye sınırlarına dâhil olabilecek bir kara taşımacılığı teorik olarak dört şekilde gerçekleşebilir: Birincisi, taşımacılığın başlangıç ve bitiş noktaları Türkiye sınırları içinde gerçekleşir. İkincisi, başlangıç noktası Türkiye sınırları içinde, bitiş noktası Türkiye sınırları dışında olabilir. Üçüncüsü, başlangıç noktası Türkiye sınırları dışında, bitiş noktası Türkiye sınırları içinde olabilir. Dördüncüsü ise başlangıç ve bitiş noktaları Türkiye sınırlarında olmamakla birlikte taşımacılık faaliyetinin bir kısmı Türkiye'den geçilerek yapıyor olabilir. Bu dört durumdan sadece ilkinde KVK'nin genel hükümleri çerçevesinde vergilendirilmesi yapılmalı, diğer üç durumda ise KVK'nin 23'üncü maddesi uygulanmalıdır. Örneğin, Türkiye'de iş yeri ve daimî temsilcisi bulunmayan Bulgaristan mukimi bir firma, Bulgaristan-Suriye arasında taşımacılık yapmaktadır. Faaliyetine Bulgaristan'dan başlayıp Türkiye üzerinden Suriye'ye geçip yükünü boşaltarak Bulgaristan'a geri dönmektedir. Bu kamyonun geri dönüşü sırasında arazi olarak Diyarbakır-İstanbul arasında bir taşıma hizmeti gerçekleştirmesi halinde, kanunun 23'üncü maddesine göre vergilendirme yapılacaktır¹⁶¹.

Bazı faaliyetlerde birden farklı ulaşım şekli kullanılabilmekte ve ulaşım çeşitleri birbirinin devamı niteliğinde olmaktadır. Bu gibi durumlarda ana ulaşım türü dikkate alınıp devamı ve tamamlayıcısı olan ulaşım türünden elde edilen gelir veya kazanç vergilendirilmez. Örneğin Danıştay bir kararında deniz taşımacılığının

Türkiye ile İsviçre arasında imzalan ÇVÖA 01.01.2013 tarihinden itibaren uygulanacaktır. Bu sebeple, İsviçre mukimi firmanın 2012 yılında elde ettiği kazançların vergilendirilmesi Türk vergi mevzuatı hükümlerine göre yapılacaktır.

KVK'nin 23'üncü maddesine göre, dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarının kazançlarına uygulanacak vergi oranı ortalama emsal oranları şeklinde belirlenmiştir. Mezkûr maddeye göre, deniz taşımacılığından elde edilen yabancı ulaştırma kurumunun kazancına uygulanacak olan oran %15'tir".

(Çevrimiçi) http://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/vergi/kurumlar-vergisi-mevzuati_kv/_o zelgeler_kv_5520m-000_/uluslararasi-deniz-tasimaciligi-3.4.2014/uluslararasi-deniz-tasimaciligi-3.4.2014.html?query=dar+m%C3%BCkellef +kurumlar, (Erişim Tarihi: 03.10.2019).

¹⁶¹ Sezgin, **a.g.e.**, s. 1041.

devamı niteliğinde olan kara taşımacılığından elde edilen gelirin vergilendirilmemesine hükmetmiştir¹⁶².

KVK'nin 23'üncü maddesinin üçüncü fıkrasının b bendinde, kara, deniz ve hava taşımacılığından elde edilen gelirin tespitine ilişkin hükümler bulunmaktadır. Şöyle ki dar mükellef kurumların, Türkiye'deki yükleme limanlarından yabancı ülkelere veya başka bir gemi veya uçağa aktarma yapmaları durumunda her ne ad ile olursa olsun yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak aldıkları tutarlar kazançlarını oluşturur. Bir örnek vermek gerekirse, (A) yabancı deniz ulaştırma kurumu, Mersin'den Rusya'ya limon taşımacılığı yapmaktadır. Bu taşıma sonucunda 200.000 TL gelir elde etmiştir. Deniz taşımacılığında emsal oran %15'tir ve (A) yabancı ulaştırma kurumunun 2018 yılı için elde ettiği kazanç için beyan etmesi ve ödemesi gereken tutar şu şekilde hesaplanır¹⁶³;

$200.000 \times \%15 = 30.000$ TL (Kurumlar vergisi matrahı, safi kurum kazancı)

$30.000 \times \%22 = 6.600$ TL (Ödenecek kurumlar vergisi miktarı)

¹⁶² **Danıştay 4. Dairesi**, E. 1998/4873, K. 1999/3429, KT. 12.10.1999.

“ABD ile Türkiye arasında uluslararası deniz taşımacılığı yapan dar mükellef davacı kurum taşımacılık faaliyetinin bir kısmını Türkiye sınırları içinde gerçekleştirmiştir. Bu faaliyet neticesinde elde ettiği geliri kayıt ve beyan dışı bıraktığı ileri sürülerek adına kurumlar vergisi salınmış ve fon hesaplanarak kaçakçılık cezası kesilmiştir.

Vergi Mahkemesi 24.09.1998 gün ve E. 1998/74, K. 1998/1014 sayılı kararı ile dar mükellef kurumun yaptığı taşımacılık faaliyeti dolayısıyla vergilendirilebilmesi için 5422 sayılı KVK'nin 19'uncu maddesinin birinci fıkrasında (5520 Sayılı KVK'nin 23'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında) geçen eylemin gerçekleşmesi gerektiğini belirtmiştir. Söz konusu hükmüne göre, kara taşımasının Türkiye'deki bir noktadan başlayıp yine Türkiye'deki bir noktada bitmesi gerekmektedir.

Ancak dava konusu yapılan olayda, taşımacılık faaliyeti davacı dar mükellef kurum tarafından ABD'den deniz yoluyla başlayıp anlaşma icabı Türkiye'deki belli yerlere teslim edilmek amacıyla malların İzmir Limanı'ndan indirilerek karer yoluyla teslimi yapılmıştır. Bu sebeple kara taşımacılığından elde edilen gelirin Türkiye'de elde edilmiş sayılamayacağının açık olduğu deniz taşımacılığının devamı niteliğinde olduğundan idare tarafından yapılan tarhiyatta isabet görülmediği gerekçesiyle vergi ve cezanın kaldırılmasına karar vermiştir.

Davalı idare Vergi Mahkemesinin kararının bozulması istemiş ve Danıştay 4. Dairesi 12.10.1999 gün ve E. 1998/4873, K. 1999/3429 sayılı kararında, davacının temyiz dilekçesinde ileri sürdüğü iddiaları, kararın bozulmasını sağlayacak durumda görmediğinden oybirliği ile reddetmiştir”.

(Çevrimiçi) http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_/danistay-4-daire-kararlari_dan_d4d_/esas-no-1998-4873-karar-no-1999-3429/esas-no-1998-4873-karar-no-1999-3429.html?query=dar+m%C3%BCkellef+kurumlar, (Erişim Tarihi: 17.09.2019).

¹⁶³ Çağlar, **a.g.m.**, (Çevrimiçi) <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30074>, (Erişim Tarihi: 19.05.2018).

Dar mükellef kurumun ana merkeze aktardığı tutar üzerinden de KVK'nin 30'uncu maddesinin altıncı fıkrasına göre, %15 oranında vergi kesintisi yapılır.

$30.000 - 6.600 = 23.400$ TL (Ana merkeze aktarılan menkul sermaye iradı)

$23.400 \times \%15 = 3.5100$ TL (Vergi kesintisi).

Ulaştırma faaliyeti nitelik olarak ticari faaliyet olduğundan ticari kazancın vergilendirildiği usulde vergilendirilecektir. Uluslararası taşımacılık faaliyetine ilişkin bir özelgede, bu faaliyetin ticari faaliyet olduğu da şu şekilde izah edilmiştir¹⁶⁴.

Yabancı ulaştırma şirketinin hesaplanacak kazanç tutarına kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla tarh edecek kurumlar vergisi tutarına ulaşılmış olur.

Yabancı bir kurumun vergiye tabi kazancı şu şekilde hesaplanır¹⁶⁵;

$950.000 \times 0,12 = 114.000$ TL, (kara taşımacılığı)

$5.400.000 \times 0,15 = 810.000$ TL, (deniz taşımacılığı)

$2.800.000 \times 0,05 = 140.000$ TL (hava taşımacılığı) olmak üzere toplam 1.064.000 TL kazanca %22 oranında kurumlar vergisi uygulandığın, ödenecek kurumlar vergisi tutarı, 234.080 TL olacaktır.

¹⁶⁴ **İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı**, S. 62030549-125(23-2013/334)-78874, T. 04.09.2015.

“Özelge talep formunda merkezi Türkmenistan’da bulunan ve uluslararası taşımacılık yapan şirketin Türkiye’de şubesi bulunmaktadır. Türkiye’deki işlerin yapılması ve tahsilatın yapılması gibi çeşitli işlerin ticari faaliyet olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği konusunda Başkanlığın görüşü sorulmuştur.

Dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarının kazançları KVK’nin 23’üncü maddesinde ortalama emsal oranları şeklinde belirlenmiştir. Bu vergileme yabancı ulaştırma kurumlarının sadece Türkiye ile yabancı ülkeler arasında gerçekleştirdikleri taşımacılık faaliyetlerini kapsamaktadır. Eğer taşımacılık faaliyeti Türkiye sınırları içinde başlayıp biterse kurumlar vergisinin genel hükümlerine göre vergilendirilmesi yapılır.

Söz konusu olayda Türkiye’deki şubede taşımacılığa ilişkin ödemelerin ve tahsilatın yapılması ticari faaliyet olarak değerlendirilemez. Yine iki ülke arasında yürürlükte bulunan ÇVÖA’ya göre merkezi Türkmenistan’da bulunan kurumun elde ettiği kazançlar Türkmenistan’da vergilendirilecektir”.

(Çevrimiçi) http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/vergi/kurumlar-vergisi-mevzuati_kv/_ozelgeler_kv_5520m-000_/uluslararası-tasimacilik-kazanclarinin-vergilendirilmesi-4.9.20/uluslararası-tasimacilik-kazanclarinin-vergilendirilmesi-4.9.20.html?query=dar+m%C3%BCkellef+kurumlar, (Erişim Tarihi: 02.10.2019).

¹⁶⁵ Muzaffer Küçük, **Kurumların 2018 Yılı Kazançlarının Vergilendirilmesi ve Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2019, (Çevrimiçi) https://uye.yakla.sim.co.m/FileZone/yaklasim/Ucretsiz_Ekler/Kurum%20Kazan%C3%A7lar%C4%B1n%C4%B1n%20Vergilendirilmesi/201904.htm#_ftnref1, (Erişim Tarihi: 18.10.2019).

2.3.2.2.2.1. Kara Taşımacılığı

Türkiye sahip olduğu coğrafi konum sebebiyle uluslararası kara taşımacılığının yoğun olarak yapıldığı ülkelerden bir tanesidir. Bu sebeple Türkiye birçok ülke ile ikili ve çok taraflı uluslararası karayolu taşımacılığı anlaşmaları imzalamıştır¹⁶⁶.

KVK'nın 23'üncü maddesinin üçüncü fıkrası yabancı ulaştırma kurumlarının elde ettiği kazançların hangi unsurlardan meydana geldiğini düzenlemektedir. Buna göre, yabancı ulaştırma kurumları Türkiye sınırları içinde gerçekleşen kara taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dâhil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlar kara taşımacılığı kazancını oluşturmaktadır.

2.3.2.2.2.2. Hava Taşımacılığı

Havayolu taşımacılığı 14.10.1983 tarih ve 2920 sayılı Sivil Havacılık Kanunu ile düzenlenmektedir. 1980'lerden itibaren milli havayolu şirketi Türk Hava Yolları'nın modernize edilmesi ve birçok şehirde havaalanının inşa edilmesiyle havayolu trafiği artmıştır. 07.12.1944 tarihli Şikago Sözleşmesi uluslararası sivil havacılık faaliyetlerini düzenleyen temel bir metindir. Bunun yanında Türkiye 80 adetinden üzerinden ülkelerle ikili hava ulaştırma anlaşması ve çeşitli çok taraflı anlaşmalar imzalamıştır¹⁶⁷.

KVK'nın 23'üncü maddesinin üçüncü fıkrasının b bendine göre, Türkiye'deki yükleme limanlarından yabancı ülkelerdeki varış limanlarına veya diğer kurumun gemisine aktarma yapılacak yabancı kadar gerçekleşen deniz ve hava taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dâhil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun alınan tutarlar yabancı ulaştırma kurumlarının kazancını oluşturmaktadır. Bu hükme göre hava ve deniz taşımacılığında kara taşımacılığından farklı olarak taşımacılığın Türkiye sınırlarından başlaması gerektiği anlaşılmaktadır.

¹⁶⁶ Demir, a.g.e., s. 3.

¹⁶⁷ Demir, a.g.e., s. 13-14.

Hava ve deniz taşımacılığında elde edilen kazancın vergilendirilmesinde bu faaliyet tek bir vasıta ile yapılıyorsa veya aynı yabancı ulaştırma kurumunun başka bir vasıtasıyla gerçekleştiriliyorsa vergilendirme yetkisi Türkiye’de olmaktadır. Ancak; hava ve deniz taşımacılığında aktarma başka bir kurumun hava ve deniz taşıtıyla gerçekleştirilmesi durumunda hasılat Türkiye’de elde edilmemiş sayılacaktır¹⁶⁸.

2.3.2.2.2.3. Deniz Taşımacılığı

Türkiye dört denize kıyısı olması ve toplam 8333 km kıyı uzunluğu ile Avrupa ülkelerinde en uzun kıyı şeridinde sahip ülke konumundadır. Bunun yanında Akdeniz ile uluslararası sulara erişim imkânı sebebiyle uluslararası deniz taşımacılığında da önemli bir yere sahiptir¹⁶⁹.

Kara ve hava taşımacılığında olduğu gibi deniz taşımacılığında elde edilen kazançlar ticari kazançtır¹⁷⁰.

Uluslararası vergi anlaşmaları gereği, deniz taşımacılığında elde edilen kazancın vergilendirilmesinde amir hüküm, varsa yapılmış olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasıdır. Bu anlaşmalara göre bu tür faaliyetlerden elde edilen kazancın tümü mukim ülkeye bırakılmaktadır. Bunun sebebi deniz taşımacılığında hâkim olan “ticari kazanç” ve “iş yeri” kriterlerinde vergilendirme yetkisini mukim ülkeye bırakmasıdır. Ancak Türkiye Norveç, Danimarka ve Finlandiya gibi gelişmiş deniz filolarına sahip olan ülkelerle ÇVÖA imzalarken vergilendirme yetkisini kısmen de olsa lehine çevirmeye çalışmaktadır¹⁷¹. Örneğin Türkiye ile İsveç arasında 21.01.1988 tarihinde imzalanan ÇVÖA’nın 8’inci maddesinin ilk fıkrasına göre, “...bu kazançlar, aynı zamanda bu diğer Devlette de vergilendirilebilir...” şeklinde bir hüküm olup Türkiye’nin vergilendirme yetkisi imkânı bulunmaktadır¹⁷². Buna karşın İskandinav ülke dışındaki ülkelerle yapılan anlaşmalar gereği, uluslararası

¹⁶⁸ Coşkun ve Özel, **a.g.m.**, s. 157.

¹⁶⁹ Demir, **a.g.e.**, s. 23.

¹⁷⁰ Ali Çelikkaya, **Dünyada ve Türkiye’de Deniz Taşımacılığına Sağlanan Vergi Teşvikleri**, İstanbul, Beta Basım Yayın, 2007, s. 73.

¹⁷¹ Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 73.

¹⁷² **Türkiye ile İsveç Arasındaki ÇVÖA**, (Çevrimiçi) https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/TURKCE_METIN/ISVEC.pdf, (Erişim Tarihi: 201.01.2020).

taşımacılıktan elde edilen kazançlarda vergilendirme yetkisi doğrudan mukim ülkeye bırakılmaktadır¹⁷³.

Türk vergi sisteminde deniz taşımacılığında sağlanan teşvikler birçok kanunda karmaşık bir şekilde yer almasından dolayı, bu teşvikler vergi kanunları bakımından değil teşvik konuları bakımından ayırmak daha uygun olmaktadır. Deniz taşımacılığına sağlanan vergisel teşvikler; kazanca göre, taşıma araçlarına göre, liman hizmetlerine göre ve gemi inşasına göre dört kısımda incelenebilir¹⁷⁴.

4490 sayılı Türk uluslararası Gemi Sicili Kanunu'nun 12'nci maddesine ve Türk Uluslararası Gemi Sicili yönetmeliği hükümlerine göre, gemi siciline kayıtlı gemi ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergisi ile fonlardan istisnadır. Aynı kanunun 5'inci maddesine göre, istisnadan yararlanabilme şartı olan gemi siciline tescil edebilecek kişiler, Türkiye'de mukim Türk ve yabancı uyruklu gerçek kişiler ile Türkiye'deki Türk mevzuatına göre kurulmuş şirketlere ait gemiler ve yatlardır. 03.04.2007 tarihli 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne göre 4490 sayılı kanunda yer alan istisnalar açıklanırken bu istisnalara "dar mükellefler" de dahil edilmiştir¹⁷⁵.

Taşımacılık sonucunda elde edilen kazancın istisna edilmesinin yanında bu faaliyeti yürüten gemi adamlarına ödenen ücretler de istisna kapsamındadır. 4490 sayılı kanunun 12'nci maddesine eklenen ek hüküm ile Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretler gelir vergisi ve fonlardan istisna edilmiştir.

Uluslararası kara, deniz ve hava taşımacılığında elde edilen kazançların vergilendirilmesi ÇVÖA'ların kapsamına aldığı kazançlardan bir tanesidir. Bu anlaşmaların 8'inci maddesine göre, bu üç faaliyet neticesinde elde edilen kazançların vergilendirme yetkisi mukim ülkeye bırakılmıştır. Bu sebeple bu kazançların vergilendirilmesinde KVK'nin 23'üncü maddesi değil amir hüküm olan

¹⁷³ Bkz. **Türkiye ile Bulgaristan arasındaki ÇVÖA**, (Çevrimiçi) https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat/TURKCE_METIN/BULGARISTAN.pdf, (Erişim Tarihi: 20.01.2020).

¹⁷⁴ Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 73-74.

¹⁷⁵ **1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği**, 5.12.1. Türk Uluslararası Gemi siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna, (Çevrimiçi) https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/5.html, (Erişim Tarihi: 20.01.2020).

ÇVÖA'nın 8'inci maddesi uygulanarak vergilendirme yetkisi yabancı ülkeye bırakılacaktır¹⁷⁶.

2.3.2.4. Dar Mükellef Kurumların Kazançlarının Beyanı

Türkiye'deki faaliyetleri sonucunda kazanç veya irat elde eden dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde, yıllık beyan esasına göre vergilendirme, özel beyan ile vergilendirme ve tevkif yoluyla vergilendirme olmak üzere üç ayrı beyan usulü bulunmaktadır. KVK'nin 24 ile 27'nci maddeleri, dar mükellef kurumların beyanını vermesi, beyanname verilme yeri ve zamanına ilişkin hükümleri içermektedir.

KVK'nin 24'üncü maddesi hükmüne göre, kurumlar vergisi, dar mükellef kurumun veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh edilmektedir. Beyanname, vergiye tabi kazancın tamamı için ilgili hesap döneminde bir tane verilir. Mükellefin şubeleri, ajansları, alım-satım büro ve mağazaları, imalathaneleri veya kendilerine bağlı diğer iş yerleri için, bunların bağımsız muhasebeleri ve ayrılmış sermayeleri olsa dahi ayrı bir beyanname verilmez.

Yine mezkûr kanunun 25'inci maddesi hükmüne göre, kurumların vergilendirme dönemi hesap dönemidir. Özel hesap dönemi, sadece kendilerine izin verilen kurumlarca kullanılabilir. KVK'nin 26'ncı maddesine göre, beyanname hesap dönemini takip eden yılın dördüncü ayının biri ile yirmi beşinci günleri arasında, kurumun Türkiye'deki iş yerinin veya daimî temsilcisinin bulunduğu yerdeki vergi dairesine veya Türkiye'de iş yeri veya daimî temsilcisi yoksa yabancı kuruma kazanç sağlayanların bağlı olduğu vergi dairesine verilir. Eğer dar mükellef kurum Türkiye'yi terk etmişse, beyannamesini Türkiye'yi terk etmeden önceki on beş gün içinde vermesi gerekir. Dar mükellef kurumlara yönelik böyle bir uygulamanın getirilmesinin temel sebebi, vergi güvenliğini sağlamaktır¹⁷⁷.

KVK'nin 24'üncü maddesinde geçen “...beyanname, ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içerir” hükmü ile dar mükellef yabancı kurum, ilgili hesap döneminde zarar dahi etse, vergiye tabi olan ya da olmayan işlemleri için kurumlar vergisi beyannamesi vermesi gerekir. Kısacası dar mükellef kurumların yıllık

¹⁷⁶ Coşkun ve Özel, **a.g.m.**, s. 159.

¹⁷⁷ Başak, **a.g.e.**, s. 473.

beyanname vermesi sürekli bir yükümlülüktür. Kurum tasfiyeye de girse yıllık beyanname yerine tasfiye beyannamesi verecektir.

VUK'un mükerrer 257'nci maddesi hükmünden aldığı yetki ile Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi beyannamelerinin ve bildirimlerin elektronik ortamda verilmesine ilişkin genel tebliğ yayınlamış ve 367 sıra no'lu VUK Genel Tebliğ ile kurumlar vergisi mükelleflerinin hiçbir hadle sınırlı olmaksızın kurumlar vergisi ve geçici vergi beyannamelerini elektronik ortamda bildirmek zorunda kılmıştır. Tebliğ ile 2006 yılı kazançlarından itibaren olmak üzere 2007 yılı birinci geçici vergi dönemine ilişkin beyannameden başlamak üzere, kurumlar vergisi ve geçici vergi beyannameleri elektronik ortamda verilmektedir.

2.3.2.4.1. Yıllık Beyan Esasına Göre Vergilendirme

KVK'nin 25'inci maddesine göre yıllık beyan esasında vergilendirme dönemi, hesap dönemidir. Ancak kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş kurumlar özel dönemlerine göre beyanda bulunabilirler.

Türkiye'de iş yeri veya daimî temsilcisi bulunan dar mükellef kurumlar, kazançlarını bunların vasıtasıyla elde etmeleri halinde, yıllık kurumlar vergisi beyannamesi vermek zorundadırlar. Mükellef veya vergi sorumlusu, ilgili döneme ait tüm kazancını içeren beyannameyi, şube, iş yeri, büro, mağaza, imalathane veya kendisine bağlı herhangi bir yer olsa dahi tek bir yıllık beyanname ile vergi dairesine bildirmek durumundadır¹⁷⁸.

Tam mükellef kurumların beyanında elde edilen bütün gelir ve kazançlar kaynağına ve unsuruna bakılmaksızın toplanarak bir bütün halde verilirken; dar mükellef kurumların yıllık beyanında ticari ve zirai kazançların dışında örneğin bir serbest melek kazancı elde edilmiş ve bu KVK'nin 30'uncu maddesinde düzenlendiği üzere tevkif usulüyle vergilendirilmişse mükellef bu kazancı beyannameye eklemek zorunda değildir¹⁷⁹.

¹⁷⁸ Sezgin, **a.g.e.**, s. 1051.

¹⁷⁹ Bilici (2), **a.g.e.**, s. 126.

2.3.2.4.2. Özel Beyan Esasına Göre Vergilendirme

KVK'nin 26'ncı maddesine göre, dar mükellefiyete tabi olan yabancı kurumların vergiye tabi kazancın GVK'de yazılı diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç) olması halinde, yabancı kurum veya Türkiye'de adına hareket eden kimse, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren onbeş gün içinde vergi dairesine beyanname ile bildirmek zorundadır.

Özel beyanname uygulamasının temel sebebi, vergi güvenliğini sağlamaktır. Özel beyanname, dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde Türkiye'de iş yeri ve daimî temsilcisi bulunmayan ve kaynakta vergi kesintisine tabi olmayan gelir unsurlarının vergilendirilmesinde, esas olarak, GVK'nin 80 ile 82'nci maddelerinde yer alan değer artış kazançları ile arazi kazançları içerir¹⁸⁰.

Özel beyannamenin verilme yerleri, KVK'nin 27'nci maddesinde şu şekilde sıralanmıştır:

- Taşınmazların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarda taşınmazın bulunduğu,
- Taşınır ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarda mal ve hakların Türkiye'de elden çıkarıldığı,
- Ticari ve zirai bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratlarda işletmenin bulunduğu,
- Arazi olarak ticari işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere aracılıktan elde edilen kazançlar ile arazi olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlarda faaliyetin yapıldığı,
- Arazi olarak Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda yolcu veya yükün taşıta alındığı,
- Zarar yazılan değersiz alacaklar ile karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil olmak üzere terk edilen işlerle ilgili olarak sonradan elde edilen diğer kazanç ve iratlar ile ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girilmemesi veya ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi

¹⁸⁰Özbalcı, a.g.e., s. 629.

karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratlarda ödemenin Türkiye’de yapıldığı,

- Diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığı’nca belirlenen yerin vergi dairesine verilir.

2.3.2.4.3. Tevkifat Esasına Göre Vergilendirme

KVK’nin 30 ve 31’inci maddeleri dar mükellefiyette vergi kesintisini ve muhtasar beyannameyi düzenlemektedir. Anılan madde hükümlerine göre, dar mükellefiyete tabi kurumların aşağıdaki kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dâhil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır. Yapılan söz konusu vergi kesintileri, GVK’de belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde muhtasar beyanname ile bildirilir.

- a) GVK’de belirtilen esaslara göre, birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara, bu işleri ile ilgili olarak yapılan hak ediş ödemeleri,
- b) Serbest meslek kazançları,
- c) Gayrimenkul sermaye iratları,
- d) GVK’nin 75’inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere menkul sermaye iratları¹⁸¹.

Muhtasar beyanname, kazancı takip eden ayın 23’üncü günü akşamına kadar beyan edilir ve söz konusu ayın 26’ncı günü akşamına kadar ödenmesi gerekir. Eğer dar mükellef kurum tevkifata tabi bir ödemede bulunmadığında o dönem için muhtasar beyanname vermek zorunda değildir.

¹⁸¹ **GVK Md. 75/2:** “Kaynağı ne olursa olsun aşağıda yazılı iratlar menkul sermaye iradı sayılır.

- (1) Her nevi hisse senetlerinin kar payları,
- (2) İştirak hisselerinden doğan kazançlar,
- (3) Kurumların idare meclisi Başkan ve üyelerine verilen kar payları,
- (4) Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısım”.

GVK'nin 75'inci maddesine göre, repo geliri elde eden dar mükellef kurumun elde ettiği geliri muhtasar beyannameye ihtiyari değil zorunlu olarak eklemesi gerektiğine ilişkin Danıştay kararı bulunmaktadır¹⁸².

¹⁸² **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu** E. 2002/400, K. 2002/483, KT. 13.12.2002.

“Olayda Türkiye’de şubesi bulunan dar mükellef banka 1998 yılında elde ettiği repo gelirlerinin muhtasar beyannameye ithalinin ihtiyari olduğu görüşüyle ihtirazi kayıtlı verdiği beyanname üzerinden gelir (stopaj) vergisi ve fon payı tahakkuk ettirilmiştir.

Vergi Mahkemesi 28.10.1999 gün ve E. 1999/639, K. 1999/1221 sayılı kararıyla, 5422 sayılı KVK’nin 24’üncü maddesinde dar mükellef kurumların ticari, zirai ve sair kazanç ve iratları dışında kalan kazanç ve iratları tevkifata tabidir ve bu madde kapsamına girmeyen kazanç ve iratlar için verilecek beyannamelere mezkûr kazanç ve iratların ithalinin ihtiyari olduğu belirtilmiştir. GVK’ye göre, menkul sermaye iratları ile yatırım fonları ve ortaklıklarının katılma belgeleri ve hisse senetlerinden elde edilen kar paylarının verilecek beyannameye eklenmesinin zorunlu olduğu ancak repo gelirlerinin beyannameye ithalinin zorunlu olmadığı gerekçesiyle tahakkuku kaldırmıştır.

Vergi dairesi müdürünün temyizini görüşen Danıştay 4. Dairesi, E. 2000/1886, K. 2001/4309 KT. 14.11.2001 tarihli kararında kurum kazançlarının GVK’nin 2’nci maddesinde sayılan gelir unsurlarından oluştuğunu 75’inci maddeye göre ise repo gelirlerinin menkul sermaye iradı olmasına rağmen bu iradı sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı bulunması halinde ticari kazancın tespitinde dikkate alınması gerektiğini vurgulamıştır. Bankacılık faaliyetinin ticari bir faaliyet olduğu, davacı dar mükellef kurumun faaliyet alanıyla ilgili olarak işletmeye giren ve işletmeden çıkan iktisadi değerlerden kaynaklanan öz sermayeyi etkileyen değer artışlarının da ticari olduğu ve elde edilen repo gelirinin ticari kazanç olarak değerlendirilmesini kanunen zorunlu olduğu dolayısıyla beyannameye dahil etmede ihtiyarilikten yararlanamayacağı yönünde karar vermiştir. Bu gerekçeler ile tahakkuku kaldıran mahkeme kararını bozmuştur.

Bozma kararına uymayan Vergi Mahkemesi ilk kararındaki hukuksal sebepler ve gerekçeler ile kararında ısrar etmiştir.

GVK’nin 75’inci maddesinin ikinci fıkrasının on dördüncü bendine göre, menkul kıymetlerin geri alım ve satım taahhüdü ile iktisap ve elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler repo geliri olarak kabul edilmiştir. Davacı dar mükellef kurumun repo gelirini bankacılık faaliyetini yürütmesinden dolayı bir ticari faaliyet olduğu ve aynı maddeye göre dar mükellef kurumların ticari faaliyet dolayısıyla elde edilen menkul kıymetlerin tespit ve vergilendirilmesinde ticari kazanç hakkındaki hükümlerin uygulanması ve GVK’nin 94’üncü maddesi uyarınca düzenlenen muhtasar beyannameye repo gelirlerinin de eklenmesi gerektiğinden, davacı dar mükellef kurumun ihtirazi kaydı kabul edilmeyerek yapılan tahakkukun kaldırılması yolundaki vergi mahkemesinin kararı hukuka uygun bulunmamıştır.

Bu sebeple, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu idarenin temyiz isteminin kabulüne ve Vergi Mahkemesi’nin kararının bozulmasına 13.12.2002 ve E. 2002/400, K. 2002/483 ve sayılı kararıyla oy çokluğu ile karara varmıştır”.

(Çevrimiçi) http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_/vergi-da-va-daireleri-kurulu-kararlari_dan_dvdk_/esas-no-2002-400-karar-no-2002-483/esas-no-2002-400-kar-ar-n-o-2002-483.html?query=dar+m%C3%BCKellef+kurumlar, (Erişim Tarihi: 10.09.2019).

Benzer kararlar için bkz.

Danıştay 4. Daire, E. 2001/2642, K. 2002/1973, KT. 13.5.2002, Türkiye’de faaliyette bulunan dar mükellef bir bankanın repo gelirinin ticari kazanç olarak vergilendirilmesi, Çevrimiçi: http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_/danistay-4-daire-kara

KVK'nin 30'uncu maddesine göre, dar mükellef kurumlara yapılan çeşitli ödemelerin tevkifata tabi tutulmasını düzenlenmiştir. Ancak uygulamada yabancı mukim kurumlardan sağlanan hizmetler sonucu yapılan kurumlar vergisi stopajı ile ödemenin yapılması veya yıl sonunda değerlemenin yapıldığı zaman arasında kur farkları meydana gelebilmektedir. Oluşan bu kur farkı üzerinden vergi kesintisi yapılıp yapılmayacağı tartışmalı bir konudur¹⁸³.

İdare vermiş olduğu çeşitli özelgelerde oluşan kur farklarının stopaja konu olacağını bildirmiştir¹⁸⁴. Ancak Danıştay vermiş olduğu kararlarda ise dar mükellef

rlari_dan_d4d_/esas-no-2001-2642-karar-no-2002-1973/esas-no-2001-2642-karar-no-2002-1973.html?query=dar+m%C3%BCkellef+kurumlar, (Erişim Tarihi: 10.09.2019).

Danıştay 4. Daire, E. 2001/2980, K. 2002/355, KT. 5.2.2002, Dar mükellef kurumun elde ettiği stopaja tabi tutulan menkul sermaye iradının ticari kazanç sayılacağı ve bu sebeple geçici vergi ödemesi gerektiği, (Çevrimiçi) http://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_danistay-4-daيرة-kararlari_dan_d4d_/esas-no-2001-2980-karar-no-2002-355/esas-no-2001-2980-karar-no-2002-355.html?query=dar+m%C3%BCkellef+kurumlar, (Erişim Tarihi: 10.09.2019).

Danıştay 4. Daire, E. 2000/481, K. 2000/5040, KT. 5.12.2000, Dar mükellef kurumun tevkif yoluyla kesilmiş olan repo gelirlerinin kurumlar vergisi beyannamesine ithalinin ihtiyari olamayacağı hakkında, Çevrimiçi: http://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_danistay-4-daيرة-kararlari_dan_d4d_/esas-no-2000-481-karar-no-2000-5040/esas-no-2000-481-karar-no-2000-5040.html?query=dar+m%C3%BCkellef+kurumlar, (Erişim Tarihi: 10.09.2019).

¹⁸³ Emre Yayla ve Erhan Bayar, "Dar Mükellef Kurumlara Yapılan Ödemelerde Oluşan Kur Farkları Stopaj Açısından Değerlendirilmesi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 184, Nisan 2019, s. 50.

¹⁸⁴ **GİB, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı**, S. 64598966-125.30-15854,

"Söz konusu olayda, mükellef, özgelge talep formunda royalty bedellerinin tahakkuk tarihi ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan aleyhte kur farklarının kurumlar vergisi stopajına tabi olup olmadığını sormuştur.

5520 sayılı KVK'nin 30'uncu maddesinde sayılan kazanç ve iratlar üzerinden tahakkuk ettirenler vergi kesintisi yapmak zorundadır. Bir gayrimaddi hak bedeli olan royalty bedeli vergi kesintisi oranı 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 03.02.2009 tarihinden itibaren %20 oranını yapacaktır. Bunun yanında 01.01.1998 tarihinden beri uygulanmakta olan "Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması'nın "Gayrimaddi Hak Bedelleri" başlıklı 12'nci maddesine göre, gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının %10'unu geçmeyecek şekilde kaynak devlet tarafından vergilendirilmesi düzenlenmiştir.

Tüm bu mevzuat çerçevesince royalty bedelleri için ödeme tarihindeki dövizin TL karşılığı tutar dikkate alınarak tevkifat yapılması gerektiğinden, daha önce tahakkuk ettirildiği tarihte tevkifata tabi tutulan miktarın fiilen ödendiği tarihteki TL karşılığı arasındaki kur farkı üzerinden ayrıca tevkifat yapılması gerekmektedir. Ancak yapılan bu ikinci tevkifat ödemelerin gayrisafi tutarının %10'unu aşmamalıdır. Diğer yandan verginin tahakkuk ettiği tarihten sonra döviz kurunun düşmesi halinde tahakkuk tarihindeki kur esas alınarak hesaplanan tevkifat tutarının düzeltilmesi veya iadesi de söz konusu olmayacaktır".

(Çevrimiçi) <https://www.gib.gov.tr/gayrimaddi-hak-bedeli-odemelerinde-aleyhe-ve-lehe-olusan-kur-farklarinin-vergi-kesintisine-tabi-olup>, (Erişim Tarihi: 05.02.2020)

kurumlara yapılan ödemelerde ortaya çıkan kur farklarından vergi kesintisi yapılması yönündeki tarhiyatları kaldırmıştır. Danıştay vermiş olduğu kararlarda, bir tevkifatın yapılabilmesi için KVK'nin 30'uncu maddesinde sayılan türden bir gelirin elde edilmesi gerektiğini, ancak kur farklarının mezkûr maddede sayılan türden bir geliri teşkil etmediği gerekçesiyle sonradan yapılan tarhiyatları kaldırmıştır. Zira böyle bir durumda mükerrer vergilendirmeye yol açacağından vergi yükünün artmasına sebep olacaktır. Ayrıca lehte kur farkında yeni bir tarhiyat yapıldığı varsayılırsa; aleyhte bir kur farkı olduğunda da fazla ödenen stopaj tutarının iade edilmesi gerekmektedir. Ancak VUK'un düzeltme hükümlerinde böyle bir hüküm olmadığından negatif kur farkı sebebiyle herhangi bir düzeltmeye de rastlanılmamıştır. Tüm bu hükümler sonucunda, dar mükellef kurumlara yapılan tevkifata konu olan ödemelerde meydana gelecek kur farkları üzerinden ayrıca bir tevkifatın yapılmaması gerekmektedir¹⁸⁵.

Dar mükellef kurumdan sağlanan bir danışmanlık hizmeti dolayısıyla hizmetin alındığı tarih ile ödemenin yapıldığı tarih arasında meydana gelen kur farkları sebebiyle kurumlar vergisi tevkifatının yapılmaması dolayısıyla verilen vergi ziyai cezası Danıştay tarafından hukuka aykırı görülerek kaldırılmıştır¹⁸⁶.

¹⁸⁵ Yayla ve Bayar, **a.g.m.**, s. 51-52.

¹⁸⁶ **Danıştay 4. Daire**, E. 2015/3251, K. 2018/4493, KT. 14.05.2018.

“İstemin özetinde, yapılan vergi incelemesi sırasında dar mükellef kurum tarafından verilen danışmanlık hizmeti sürecinde, hizmetin alındığı tarih ile ödemenin fiiline yapıldığı tarih arasında kur farkının oluştuğu ve KVK'nin 30'uncu maddesi uyarınca stopaj hesaplanmaması üzerine 2008/5. Dönemine ilişkin vergi ziyai cezası kesilmiştir. İstanbul 7. Vergi Mahkemesi 30.01.2015 gün ve E. 2014/115, K. 2015/238 sayılı kararında vergilendirmede hukuka aykırılık olmadığına karar verilmiştir. Temyize giden olayda Danıştay 4. Dairesi temyiz isteminin kabulüne ve vergi mahkemesinin kararının bozulmasına karar verilmiştir. Gerekçesi ise, menkul sermaye iratları kurumlar vergisinin ve dar mükellef kurumların kazanç unsurlarından bir tanesidir. GVK'nin 75'inci maddesinde düzenlendiği üzere menkul sermaye iratları sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden dolayı elde kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlardır. Dar mükellef kurumdan alınan hizmetlerin defter ve belgelere kaydedildiği tarih ile nakden veya hesaben ödemelerin yapıldığı tarih arasındaki kur farkından kaynaklı gelirler bulunmamaktadır. Bu sebeple mükellefin sorumlu sıfatıyla kurumlar vergisi tevkifatı beyanında bulunmamasında hukuka aykırılık yoktur”.

(Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2015-3251-k-2018-4493-t-14-5-2018>, (Erişim Tarihi: 04.02.2020).

Benzer konuda yapılan hatalı tarhiyat sonucunda açılan dava sonucunda tarhiyatın kaldırıldığına ilişkin kararlar aşağıda verilmiştir.

Danıştay 4. Daire, E. 2015/3238, K. 2018/4507, KT. 14.05.2018,

1982 Anayasasının 125'inci maddesine göre, idarenin her türlü eylem ve işlemi yargıya açıktır. Yine Anayasanın 138'inci maddesinin dördüncü fıkrasına göre, yasama ve yürütme organları ile idare, mahkeme kararlarına uymak zorundadır. Bu organlar ve idare, mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremezler. Bu iki amir hüküm çerçevesinde dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde meydana gelen kur farklarına ikinci bir kesinti yapılmamalı eğer yapılmışsa mahkeme kararları doğrultusunda düzeltilmelidir.

2.3.2.5. Tarh ve Ödeme

Dar mükellef kurumların tarhiyat ve ödemesine ilişkin hükümler KVK'nin 28 ve 29'uncu maddelerinde düzenlenmiştir. Bu maddelere göre, dar mükellefiyete tabi yabancı kurumun vergisi, bunların adına Türkiye'deki müdür veya temsilcileri; eğer bunlar yok ise bu kazanç ve iradı yabancı kurumlara sağlayanlar adına tarh edilir.

Yabancı ülke mukimi dar mükellef bir kurumun kendi ülkesinde kurumlar vergisinden muaf olması, Türkiye'deki kurumlar vergisinden muaf olacağı anlamına gelmez. Daimî temsilci vasıtasıyla elde edilen kazanç ve iratlar Türkiye'de vergilendirilir¹⁸⁷.

Türkiye'de ticari ve sınaî faaliyetle uğraşan dar mükellef kurumların kurumlar vergisi matrahının tespiti, VUK'un 20'nci maddesi hükmüne göre vergi dairesi tarafından hesaplanacaktır. Dar mükellef kurumların matrahının tespitinin tam mükellef kurumların matrah tespitinden çok farkı yoktur. Kanun koyucu sadece, tevkifata tabi kazançlarda ve yabancı ulaştırma şirketlerin matrahının belirlenmesinde farklılıklar getirmiştir. Örneğin karın sermayeye ilave edilmesinde

(Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2015-3238-k-2018-4507-t-14-5-2018>, (Erişim Tarihi: 04.02.2018).

Danıştay 4. Daire, E. 2015/3264, K. 2018/4494, KT. 14.05.218,

(Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2015-3264-k-2018-4494-t-14-5-2018>, (Erişim Tarihi: 04.02.2020).

¹⁸⁷ Levent Başak (2), “2017 Hesap Döneminde Yurt Dışında Vergiden Muaf Yabancı Şirketin Türkiye’de Daimî Temsilci Vasıtası ile Elde Ettiği Kazançların Vergilendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 304, Nisan 2018, (Çevrimiçi) <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30919>, (Erişim Tarihi: 26.04.2018).

tam ve dar mükellefiyet ayrımı yapılmamıştır ve bu yönde Danıştay kararı da bulunmaktadır¹⁸⁸:

Türkiye’de ticari ve zirai faaliyetleriyle uğraşan dar mükellef kurumlar, bu kazançlarını iş yeri veya daimî temsilcileri ile elde etmektedir. Çünkü bu faaliyetlerin gerçekleştirilmesi bunların varlığı ile mümkündür. İşyerini yöneten kişinin daimî temsilci olduğunu söylemek doğru olmaz. Bu yüzden, yıllık beyannamenin verildiği durumlarda tarhiyatın muhatabı, daimî temsilcidir. Buna ilaveten, KVK’nin 28’inci maddesinde tarhin muhatabı olarak, “daimî temsilci” ifadesinin aksine “müdür ve temsilciler” ifadesi kullanılarak daha geniş tutulmuştur. Böylece ticari ve zirai kazançlarda, muhatap olarak daimî temsilcinin dikkate alınacağı ortaya çıkmaktadır¹⁸⁹.

KVK’nin 26’ncı maddesine göre, dar mükellef kurumların özel beyanname verebilme şartı, diğer kazanç ve irat elde etmesidir. Ancak bu kazanç ve iratlara GVK’de yazılı olan telif, imtiyaz, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi

¹⁸⁸ **Danıştay 4. Dairesi**, E. 2002/853, K. 2003/2841 KT. 11.11.2003.

“Dar mükellef kurum 18.05.2001 tarihli muhtasar beyannamesinde, elde edilen karın sadece dağıtılan kısmı üzerinden tevkifat yapılması gerektiği ve kanunen kabul edilmeyen giderler üzerinden tevkifat yapılamayacağı ihtirazi kaydıyla verdiği beyanname tahakkuk ettirmiştir. Davacı kurum tahsil edilen verginin ve fon payının iadesi için dava açmıştır.

Vergi Mahkemesi, 21.11.2001 tarih ve E. 2001/959, K. 2001/1920 kararında, GVK’nin 94/6-b maddesi gereği dar mükellef kurumların elde ettikleri kazançların dağıtılıp dağıtılmamasına bakılmaksızın gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacağını tam mükellef kurumların ise elde ettikleri karları dağıtmaları halinde tevkifat yapacakları düzenlenmiştir. Ayrıca, Türkiye ile İtalya arasındaki “Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması”nın 24/1 maddesi gereği iki ülke vatandaşları arasında “ayrım yapılmaması” ilkesi geçerli olması gerektiğinden, tam mükellefler için geçerli olan şartların davacı dar mükellef kurum için de geçerli olacağı ve kanunen kabul edilmeyen giderlerin vergi tevkifatı matrahına dahil edilmemesi gerekmektedir. Bu gerekçeler ile Vergi Mahkemesi tahsil edilen verginin bir kısmının kaldırılmasına ve iadesine karar vermiştir.

Davalı Vergi Dairesi Başkanlığı yapılan işlemin kanuna aykırı olduğu gerekçesiyle Vergi Mahkemesi kararının bozulmasını istemiştir. Danıştay 4. Dairesi, 11.11.2003 tarih ve E. 2002/853, K. 2003/2841 sayılı karında Vergi Mahkemesinin kararının bozulmasına, davacı dar mükellef kurum adına yapılan tahakkukun hukuka aykırı olmadığına oybirliği ile karar vermiştir. Gerekçesinde ise, GVK’ye göre dar mükellef kurumların menkul sermaye iratları üzerinden dağıtılsın ya da dağıtılmasın gelir vergisi tevkifatına tabi tutulurlar. Karın sermayeye ilave edilmemesi durumunda ise tam ve dar mükellef kurumlar için herhangi bir ayrım olmayacaktır”.

(Çevrimiçi) http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_/danistay-4-daire-kararlari_dan_d4d_/esas-no-2002-853-karar-no-2003-2841/esas-no-2002-853-karar-no-2003-28-41.html?query=dar+m%C3%BCkellef+kurumlar, (Erişim Tarihi:10.09.2019).

¹⁸⁹ Özbalcı, **a.g.e.**, s. 635.

hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariçtir. Bu kazançları elde eden yabancı kurum veya onun adına hareket eden kimseler tarafından kazancın elde edilmesinden itibaren 15 gün içinde özel beyanname ile bildirmesi gerekmektedir. Bir örnek vermek gerekirse, bir yabancı ulaştırma şirketinin Türkiye’den başlayacağı iktisadi faaliyeti kapsamında, bu faaliyetin gerçekleşmesi için liman faaliyetleri ile uğraşan kişi, Türkiye’de faaliyette bulunan yabancı kurumun adına hareket ettiği kabul edilerek tarhiyatın muhatabı olur¹⁹⁰.

Kesinti yoluyla yapılan vergilendirmede KVK’nin 28’inci maddesine göre, tarhiyat, kazanç ve iradı yabancı kuruma sağlayanlar adına yapılır. Mezkûr maddenin ikinci fıkrasına göre, beyanname vergi dairesine elden verilmişse o an, posta yoluyla gönderilmişse daireye ulaştıktan üç gün içinde tarh edilir. Hazine ve Maliye Bakanlığının yayınladığı 367 sıra no’lu VUK Genel Tebliği’ne göre, yıllık kurumlar vergisi beyannamesi vermek zorunda olan kurumlar, yıllık beyannamelerini ve geçici beyannamelerini sadece elektronik ortamda göndermek zorundadır.

KVK’nin “Ödeme Süresi” başlıklı 29’uncu maddesine göre, dar mükellef kurumlarda kurumlar vergisi, yıllık beyanname ile bildirenlerde beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar, muhtasar beyanname ile bildirimlerde beyannamenin verildiği ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar, özel beyannameyle bildirenler ile tarhiyatın muhatabının Türkiye’yi terk etmesi veya tasfiye ve birleşme hallerinde verilecek beyannamelerde ise beyannamenin verme süresi içinde ödenir.

2.3.2.6. Kurumlar Vergisi Oranı

KVK’nin 32’nci maddesi kurum kazançlarının hangi oranda vergilendirileceğini düzenlemiştir. Mezkûr madde hükmüne göre, kurumlar vergisi, kurum kazançları üzerinden %20 oranında alınır.

28.11.2017 tarih ve 7061 sayılı Kanunla eklenen geçici 10’uncu madde ile yapılan değişiklik sonucunda, %20 olan vergi oranı 2018, 2019 ve 2020 hesap dönemlerinde %22 oranında uygulanacaktır. Geçici maddenin ikinci fıkrasına göre, Cumhurbaşkanı %22’lik bu geçici oranı %20’ye indirmeye yetkilidir.

¹⁹⁰Özbalcı, a.g.e., s. 636.

Geçici oran, statüsü ne olursa olsun kazanç veya iradı kurumlar vergisine tabi olan tüm mükellefler için geçerlidir. Gerek yıllık kurumlar vergisi beyannamesi veren tam ve dar mükellef kurumlar için gerekse kazançları özel beyanname ile bildiren dar mükellef kurumlar için uygulanır. Son olarak, yabancı ulaştırma kurumlarının KVK'nin 23'üncü maddesine göre tespit edilen kazanç ve iratların da aksi bir hüküm bulunmadıkça geçici madde 10'a göre vergilendirilmesi yapılacaktır¹⁹¹.

2.3.3. Kurumlar Vergisi Kanunundaki Muafiyet, İstisna, İndirim ve Diğer Teşvikler

KVK'nin 22'nci maddesinin ilk fıkrasına göre “dar mükellef kurumların iş yeri veya daimî temsilcisi yoluyla elde ettiği kazançların vergilendirilmesinde aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır” hükmü dolayısıyla, kanunda sayılı indirilebilecek giderlerin hepsi tam mükellefiyette olduğu gibi dar mükellef kurum kazancının tespitinde de kullanılır. KVK'nin 8'inci maddesine göre, kurum kazancının ticari kazanç gibi hesaplandığı hallerde, aşağıdaki giderler kurum kazancından indirilebilir¹⁹². KVK'nin 22'nci maddesinin üçüncü

¹⁹¹ Sezgin, a.g.e., s. 1129.

¹⁹² **KVK Md. 8: İndirilecek gidereler**

- a) Menkul kıymet ihraç giderleri.
- b) Kuruluş ve örgütlenme giderleri.
- c) Genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri.
- ç) Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payı.
- d) Katılım bankalarınca katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları.
- e) Sigorta ve reasürans şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait olup, aşağıda belirtilen teknik karşılıklar;
 - 1) Muallak hasar ve tazminat karşılıkları; tahakkuk etmiş ve hesaben tespit edilmiş hasar ve tazminat bedelleri veya bu hesap yapılmamışsa hasar ve tazminatın ve bunlarla ilgili tüm masrafların tahmini değerleri ile gerçekleşmiş, ancak rapor edilmemiş hasar ve tazminat bedelleri ve bunlara ilişkin masraflardan, reasürör payı düşüldükten sonra kalan tutar ile saklama payına isabet eden muallak hasar karşılığı yeterlilik farklarından oluşur.

2) Kazanılmamış prim karşılıkları; yürürlükte bulunan sigorta sözleşmeleri için tahakkuk etmiş primlerden, komisyonlar düşüldükten sonra kalan tutarın gün esasına göre bilanço gününden sonraya sarkan kısmından, aynı esasa göre hesaplanan reasürör payının düşülmesinden sonra kalan tutardır. Ancak bu tutar, nakliyat emtia sigortalarında, yıllık primin komisyon düşüldükten sonraki tutarından şirketlerin kendi saklama paylarında kalanının %25'ini geçemez. Kazanılmamış prim karşılığının

fıkrası hükmüne göre dar mükellef kurum kazancının tespitinde aşağıdaki giderler ise indirilemez¹⁹³. Kanunen kabul edilmeyen giderlerin ve karşılıkların menkul sermaye iradı kabul edilip vergilendirilmesi yönündeki bir Danıştay kararında, tevkifatın yapılması yönünde karar verilmiştir¹⁹⁴.

gün esasına göre hesaplanması mümkün olmayan reasürans ve retrosesyon işlemlerinde 1/8 yöntemi uygulanabilir.

3) Hayat sigortalarında matematik karşılıklar, her sözleşme üzerinden ayrı ayrı hesaplanır. Karşılıkların, gelirleri vergiden istisna edilmiş olan menkul kıymetlere yatırılan kısma ait faiz ve kâr payları, giderler arasında gösterilemez.

4) Deprem hasar karşılıkları; yangın ve mühendislik sigorta branşlarında verilen deprem teminatı karşılığında alınan ve şirketlerin kendi saklama paylarında kalan primlerin 21/12/1959 tarihli ve 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanununun 25 inci maddesi uyarınca hesaplanan kısmı ile önceki hesap dönemlerinde ayrılan karşılıkların yatırıldığı fonların gelirleri toplamından oluşur. Deprem hasar karşılığı hesabına intikal ettirilen primler, bu Kanunun uygulamasında kazanılmamış prim karşılığı hesaplamasına konu edilmez.

5) Bir bilânço döneminde ayrılan sigorta teknik karşılıkları, ertesi bilânço döneminde aynen kâra eklenir.

¹⁹³ “a) Bu kurumlar hesabına yaptıkları alım-satımlar için ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verilen faizler, komisyonlar ve benzerleri.

b) Türkiye'deki kurumun kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olan ve emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenecek dağıtım anahtarlarına göre ayrılan paylar ile Türkiye'deki kurumun denetimi için yabancı ülkelerden gönderilen yetkili kişilerin seyahat giderleri hariç olmak üzere, ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ayrılan paylar”.

¹⁹⁴ **Danıştay 4. Dairesi**, E. 2001/1261, K. 2002/423, KT. 6.2.2002.

“Olayda, İngiltere mukimi dar mükellef kurum, Türkiye ile İngiltere arasındaki çifte vergilendirmeye önleme anlaşması hükmü dolayısıyla iki akit devlet arasında kurumlar arasında ayırım yapılmaması ve kanunen kabul edilmeyen giderler ve karşılıklarının GVK'nin 75'inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca menkul sermaye iradı matrahına dahil edilmemesi gerektirdiği sonucuna ulaşarak fazladan tahakkuk ettirilen vergi ve fon payının kaldırılması istemiyle dava açmıştır.

Vergi Mahkemesi, davacı dar mükellef kurumun lehinde karar vererek, matrahın tespitinde kanunen kabul edilmeyen giderlerin ve fon payının indirim konusu yapılması ve kalan matraha %15 oranında vergi uygulanması gerekçesiyle tahakkuk eden fazla verginin kaldırılmasına karar vermiştir.

Temyiz istemi üzerine Danıştay 4. Dairesi E. 2001/1261, K. 2002/423 ve KT. 06.02.2002 kararıyla, Türkiye Cumhuriyeti ile Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda Birleşik Krallığı Arasında Gelir ve Sermaye Değer Artış Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasının “Ayrım Yapılmaması” başlıklı 24'üncü maddesinden kastedilenin bir akit devletin vatandaşlarının diğer akit devlette o devletin vatandaşlarının aynı koşullarda karşı karşıya kaldıkları veya kalabilecekleri vergilemede ayırım yapılmaması gerektiği ve anlaşmanın 10'uncu maddesinin dördüncü fıkrasına göre, bu anlaşmanın diğer hükümlerine bakılmaksızın bir akit devlet mukimi bir şirket diğer akit devlette sahip olduğu bir iş yeri vasıtasıyla kazanç elde ederse, söz konusu kazançların, diğer akit devletin mevzuatına göre vergilendirileceği, ancak söz konusu kazanç üzerinden alınacak verginin %15'i geçmeyeceği hükmedilmiştir. Son olarak, KVK'nin 75'inci maddesine göre dar mükellef kurumların indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından hesaplanan kurumlar vergisi ve fon payı düşüldükten sonra kalan kısmın menkul

Muaflık, bir mükellefin vergi dışı bırakılmasıdır. Kurumlar vergisinden muaf olan kurum bu muafiyet ortadan kalkana kadar mükellefiyetin ortaya çıkmasına izin vermeyeceğinden mükellefin beyanname vermesini de gerektirmeyecektir. Ancak; herhangi bir kurumlar vergisi muafiyeti, mükellefin VUK veya KDV'ye ilişkin sorumluluklarını etkilemez¹⁹⁵.

KVK'nin 4'üncü maddesinde muafiyetler düzenlenmiştir. Kalıcı muafiyetlerin yanında geçici muafiyetler de var olabilmektedir ve bu muafiyetlere ilişkin kazançlar kurumlar vergisine tabi tutulmayacaktır. Örneğin; 30.01.2019 tarih ve 7162 sayılı Kanun'un 12'nci maddesiyle KVK'nin geçici 11'inci maddesine eklenen muafiyet şu şekildedir:

“2019 Avrupa Futbol Federasyonu Birliği (UEFA) Süper Kupa Finali ve 2020 UEFA Şampiyonlar Ligi Finali müsabakalarının Türkiye’de oynanmasına ilişkin olarak Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla UEFA, katılımcı futbol kulüpleri ve organizasyonda görevli tüzel kişilerden iş yeri, kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlar gelir ve kurumlar vergisinden muaftır. Bu muafiyet, tevkifat yoluyla alınan vergileri de kapsar”.

KVK'nin 4'üncü maddesinin a ve b bentlerine göre, bazı faaliyetlere kurumlar vergisi konusuna girmesine rağmen muafiyet tanınmıştır. Bu faaliyetler; tarım ve hayvancılık, bilim, fen, güzel sanatlar öğretmek ve yaymak, kültür, sağlık, eğitim ve sosyal yardım amacıyla kamu idare ve kurumlarınca işletilen okul, atölye, dispanser, huzur evi, öğrenci yurtları, sağlık kurumu, tutuk evi işyurtları, yayınevi, sergi, fuar, kreş, konukevi, sosyal güvenlik kurumu, belediyelerin su, yolcu taşıma ve

sermaye iradı olarak vergilendirileceği ve aynı kanunun 94'üncü maddesine göre de tevkifata tabi tutulacağı hükmedilmiştir.

Söz konusu uyumsuzlukta, tavacı dar mükellef adına %15 oranında stopaj ve %1,5 oranında fon payı tahakkuk ettirildiği, ancak iki ülke arasındaki ÇVÖA dolayısıyla %15 oranını geçmemek kaydıyla vergilendirilmesi mümkün olduğundan bu orana isabet eden tahakkukta kanuna aykırılık görülmediğinden temyiz isteminin kısmen kabulü oybirliği ile kabul edilmiştir”.

(Çevrimiçi) http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_/danistay-4-daire-kararlari_dan_d4d_/esas-no-2002-3343-karar-no-2003-21/esas-no-2002-3343-karar-no-2003-21.html?query=dar+m%C3%BCkellef+kurumlar, (Erişim Tarihi: 10.09.2019).

¹⁹⁵ Küçük, **a.g.e.**, (Çevrimiçi) https://uye.yaklasim.com/FileZone/yaklasim/Ucretsiz_Ekler/K%20Kazan%C3%A7lar%C4%B1n%C4%B1n%20Vergilendirilmesi/201904.htm#_ftnref1, (Erişim Tarihi: 18.10.2019).

mezbaha işletmeleri, askeri fabrikalar, tamamı Hazineye ait olan varlık kiralama şirketleri, darphane, kütüphaneler, yarış yerleri, tiyatrolar vb. yerler.

Dar mükellef kurumların Türkiye’de iş yeri veya daimî temsilcisi yokken hükümetin izni ile açılmış olan sergi veya panayırarda gerçekleştirdikleri ticari faaliyetler neticesinde elde ettikleri kazançlar sergi ve panayır istisnası kapsamında değerlendirilerek kurumlar vergisinden istisna tutulur¹⁹⁶.

Vergiye uyumlu dar mükellef kurumlara indirim bulunmaktadır. Dar mükellef kurumların %5’ik vergi indiriminden faydalanıp faydalanamayacağı konusunda verilen özelgede şartlarını sağlanması halinde indirimin uygulanacağı bildirilmiştir¹⁹⁷.

Dar mükellef kurumlara sağlanan diğer bir istisna ücretler ile ilgilidir. GVK’nin 23’üncü maddesinin on dördüncü fıkrasına göre, kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler istisna tutulmuştur.

¹⁹⁶ Özasan, a.g.m., s. 171.

¹⁹⁷ **İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı**, Sayı: 62030549-120 (Mükerrer 121-2018/654)-E.319336, T. 18.04.2019.

“Uluslararası gemi ticari faaliyetini yürüten dar mükellef kurumun Türkiye’de temsilcisi olduğu ve özelge talep formunda kurumun vergiye uyumlu mükellef olduğu ve GVK’nin Mükerrer 121’inci maddesi çerçevesinde hesaplanan vergiden %5 daha fazla vergi indirimi yapıp yapamayacağını sormuştur.

Cevaben, söz konusu indirimden faydalanabilmek için GVK’nin Mükerrer 121’inci maddesinde sayılan şartların var olması gerekmektedir. Bu şartlar; indirimin hesaplanacağı yıl ile önceki son iki yıla ait vergi beyannameleri zamanında verilmiş ve vergiler zamanında ödenmiş olmalıdır. Mükellef adına bu süreler içinde herhangi bir ikmalen, re’sen veya idarece tarhiyat yapılmamış olmalıdır. Son olarak vadesi geçmiş vergi aslı ve ceza borcu bulunmaması gerekmektedir.

Bu hükümlere ilaveten GVK’nin 8 ve 28’inci maddeleri çerçevesinde daimî temsilci ve ödevleri düzenlenmiş olup daimî temsilcinin temsil edilene bağlı olduğu gerekli muameleleri yapmakla yetkili olduğu belirtilmiştir.

Tüm bu hüküm ve açıklamalar çerçevesince, daimî temsilcinin vergi kanunlarınca muhatap alınan kişi olduğu buna karşın mükellefin kendi kurumunuz olduğu hatırlatıldıktan sonra, Mükerrer 121’inci maddede yer alan şartların sağlanamaması halinde şirketin söz konusu indirimden yararlanması mümkün olmayacağı belirtilmiştir”.

(Çevrimiçi) http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/vergi/kurumlar-vergisimevzuati_kv/_ozelgeler_kv_5520m-000_/dar-mukellef-kurumun-5-vergi-indiriminden-yararlanip-yararlanamayacagi-hk.-18.04.2019/dar-mukellef-kurumun-5-vergi-indiriminden-yararlanip-yararlanamayacagi-hk.-18.04.2019.html?query=dar+m%C3%BCkellef+kurumlar, (Erişim Tarihi: 25.09.2019).

Bu hüküm doğrultusunda 09.02.1986 tarih ve 19014 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanan 147 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin “Kanuni veya İş Merkezi Türkiye’de Olmayan Dar Mükellefiyete Tabi İşverenlerce Hizmet Erbabına Döviz Olarak Ödenen Ücretler” başlıklı bölümünde bu istisnanın gerçekleşebilmesi için gereken hususlar şu şekilde sayılmıştır¹⁹⁸:

- İşveren sıfatıyla ücret ödemesinde bulunan kurumların, Türkiye’de herhangi bir kanuni merkezinin veya iş merkezinin bulunmaması gerekir. Türkiye’de kanuni veya iş merkezi olmayan kurumların ise tam mükellef oldukları devlette hangi statüyü taşıdıkları, tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmadığı herhangi bir iktisadi işletmelerinin varlığı ya da yokluğu önem taşımayacaktır.
- Türkiye’de hizmet arz eden gerçek kişinin işveren sıfatıyla bağlı olduğu dar mükellef kurum, söz konusu kişiye döviz olarak ödediği ücretleri, doğrudan doğruya yurt dışında elde ettiği gelirinden ayırıp vermeli, hiçbir zaman için Türkiye’de elde ettiği kazanç ile ilgilenmemelidir...
- İstisna hükmü 1 Ocak 1986 tarihinden sonra döviz olarak ödenen bu nitelikteki ücretlerde uygulanacaktır.

Bu istisna hükmü çerçevesinde Fransa mukimi dar mükellef kurum tarafından Türkiye sorumlusu müdürüne yaptığı ödemenin GVK’nin 23’üncü maddesinin on dördüncü fıkrasına göre istisna olup olmadığı konusunda özelge verilmiştir¹⁹⁹.

¹⁹⁸ **147 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği**, (Çevrimiçi) <https://www.gib.gov.tr/node/87283>, (Erişim Tarihi: 11.02.2020).

¹⁹⁹ **GİB, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı**, S. B.07.1GİB.4.35.16.01-176200-228,

“Özelge talep formunda Türkiye’de herhangi bir merkezi bulunmayan Fransa mukimi tarım makineleri üreten bir firmada çalışan personelin Türkiye’de faaliyetleri dolayısıyla Euro olarak ödenen ücretin Türkiye’de vergilendirilip vergilendirilmeyeceği sorulmuştur.

GVK’nin 23’üncü maddesinin on dördüncü fıkrasına göre kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına ödenen ücret istisnadır. Bu istisnanın gerçekleşebilmesi birtakım şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Bunlar;

- *Türkiye’de hizmet arz eden gerçek kişinin bağlı bulunduğu işverenin dar mükellef kurum olması, bu kurumda Türkiye’de hiçbir şekilde kazanç elde edecek mahiyette faaliyette bulunmaması,*
- *Dar mükellef kurumda çalışan kişinin hizmet erbabı ve yapılan ödemenin de ücret niteliğinde olması,*

GVK'nin 23'üncü maddesinin on dördüncü fıkrası ile sağlanan istisna gelir unsurlarından ücrete yönelik olup, serbest meslek kazancı için bu istisna uygulanmamaktadır. Bu yönde verilen bir özelgede yurt dışı mukim bir firma tarafından gönderilen proje yöneticisine ve asistanına yapılan ödemenin GVK'den istisna olmadığı yönünde görüş bildirilmiştir²⁰⁰. Başka bir örnekte, Suriyeli gönüllü öğretmenlere yapılan ödemelerin vergilendirilip vergilendirilmemesi hususunda, yapılan faaliyetin serbest meslek faaliyeti olduğu ve bu sebeple de GVK'nin 23'üncü maddesine göre istisna edilemeyeceği bildirilmiştir²⁰¹.

- Dar mükellef kurumun Türkiye'deki personeline yapacağı ödemenin bu kurumun yurtdışı kazançlarından karşılanması,
- Ücretin döviz olarak ödenmesi,
- Ödenen ücretin dar mükellef kurumun Türkiye'deki hesaplarına gider olarak kaydedilmemesi.

Bu şartların hepsinin birlikte gerçekleşmesi halinde, personeline ödenen ücret gelir vergisinden istisna olacaktır”.

(Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr/mevzuat/ozelgeler/GE801D20120223HM1115183359>, (Erişim Tarihi: 11.02.2020).

²⁰⁰ **GİB, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı**, S. B.07.1GİB.4.06.16.01-2010-GVK-61-2-446,

“Özelge talep formunda, Danimarka Dışişleri Bakanlığı tarafından sağlanan “Türkiye Siyasi Kriterler Programı II Projesi”nin uygulanmasıyla ilgili İngiltere’de mukim ... Danışmanlık firmasının liderliğinde danışman olarak atanan proje yöneticisi ve asistanına döviz cinsinden yapılan ödemelerin GVK’nin 23/14’üncü maddesine göre istisna tutulup tutulamayacağı sorulmuştur.

Söz konusu olayda proje yöneticisinin Türkiye’de gerçekleştirdiği faaliyet serbest meslek faaliyetidir. Bu sebeple GVK’nin 23/14’üncü maddesi kapsamında istisna tutulması mümkün değildir”.

(Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr/mevzuat/ozelgeler/GE801D20100618H782508344>, (Erişim Tarihi: 11.02.2020).

²⁰¹ **GİB, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı**, S. 38418978-120(61-15/23)-69862

“Özelge talep formunda 1988 yılından beri İl Milli Eğitim Müdürlükleri tarafından belirlenen Geçici Eğitim Merkezlerinde sınıf öğretmenliği ve branş öğretmenliği görevini gönüllü bir şekilde icra eden öğretmenlere yapılan teşvik ödemelerinin istisna olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği Başkanlığa sorulmuştur.

Yapılan faaliyetin devamlılık arz etmeyecek şekilde ve mutad meslek haline getirilmeden gönüllülük esasına dayanılarak yapıldığı ve gelirin arızı serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup GVK’nin 82’nci maddesinde tespit edilen istisna tutarını aşması halinde yıllık beyanname verilmesi gerekmektedir”.

(Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr/mevzuat/ozelgeler/GE801D20160506H212720205>, (Erişim Tarihi: 11.02.2020).

2.3.4. Dar Mükellef Kurumların Tasfiyesinde Vergilendirme

Kurumlar başta ekonomik olmak üzere çeşitli amaçları gerçekleştirebilmek için oluşturulmuştur. Ancak bu amaçları gerçekleştiremediklerinde belli bir süreç dâhilinde birleşme, devrolma veya nev'i değiştirme şekillerinde varlıkları sona erdirebilmektedirler²⁰².

Dar mükellef yabancı kurumlar kendi ülkelerinde başka kurumlarla birleşebilir, başka bir kuruma devredilebilir veya kurumun türü değişebilir. Bu gibi durumlarda ilgili dar mükellef kurumun Türkiye'deki mükellefiyetinin ne olacağı önem arz etmektedir.

2.3.4.1. Birleşme

Birleşmeye ilişkin genel hükümler, TTK'nin 134 ile 194'üncü maddelerinde yer almasının yanında KVK'nin 18'inci maddesinde de düzenlemeler bulunmaktadır. Buna göre, bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme sebebiyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmündedir.

Yabancı ülke mukimi dar mükellef bir kurumun kendi ülkesinde faaliyet gösteren bir şahıs şirketi ile birleşmesi ve bu şahıs şirketi kendi ülke kanunlarına göre sermaye şirketi olarak kabul edilmemesi durumunda, Türkiye'deki iktisadi faaliyetleri sonucunda elde edilen kazanç dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilecektir. Birleşme tarihinden sonra, dar mükellef kurum KVK'nin 26'ncı maddesi hükmüne göre, özel beyanname vermeyeceği gibi, 30'uncu maddesine göre de tevkifat yapmasına gerek kalmayacaktır. Birleşme sonucu şahıs şirketine dönüştüğünden birleşme tarihinden itibaren şahıs şirketlerine ilişkin hükümlere göre vergilendirilmesi yapılacaktır²⁰³.

Birleşme sonucunda Türkiye ile iktisadi ilişkisi biten dar mükellef kurumun veya Türkiye'yi terk eden kurumun KVK'nin 25'inci maddesinin beşinci fıkrasına göre, terki takip eden 15 gün içinde beyanname vererek tahakkuk edecek vergiyi ödemesi gerekmektedir.

²⁰² Esra Ekmekçi, **Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1994, s. 146.

²⁰³ Başak, **a.g.e.**, s. 201.

2.3.4.2. Devir

KVK'nin 19'uncu maddesinin ilk fıkrasına göre, devir iki şekilde gerçekleşir. İlki, kurumların birleşmesi sonucu ortadan kalkan kurum ile birleşilen kurumun kanuni veya iş merkezinin Türkiye'de bulunması ve ikincisi ise ortadan kalkan kurumun devir tarihindeki bilanço değeri, birleşilen kurum tarafından bir bütün olarak devralınarak bilançosuna geçirmesidir.

Yurt dışı mukimi Türkiye'de iktisadi faaliyette bulunan dar mükellef bir kurum, devir sonucunda yeni edindiği kurum statüsü ile Türkiye'de geçerli olan kurum statüleri ile örtüşmesi gerekmektedir. Aksi halde Türkiye'de yapılacak tarhiyatın bir muhatabı çıkmayacağından vergilendirme işleminin bir dayanağı olmayacaktır²⁰⁴.

2.3.4.3. Tür Değiştirme

İşletmeler çeşitli sebeplerden ve özellikle vergiden kaçınma konusunda kanunlar çerçevesinde hukuki yapılarında değişiklikler yaparak yeni bir tüzel kişiliğe dönüşebilirler. TTK'nin Türk kurumlara tanıdığı bu durum doğal olarak Türkiye'de faaliyet gösteren dar mükellef kurumlar için de geçerlidir. Kanuni veya iş merkezi yurt dışında bulunan kurumlar, kendi ülkelerinin mevzuatı çerçevesinde de tür değiştirebilirler. Bu durumda Türk tarafı için önem arz eden tek durum, değiştirilen bu kurum türünün vergilendirilmesi açısından KVK'nin ilk maddesinde sayılan mükelleflerden bir tanesi kapsamında kalıp kalmadığıdır. Eğer yeni kurum türü bunun dışında kalıyorsa vergilendirilmesi mümkün olmayacaktır. Son olarak dar mükellef kurumların tasfiyesi halinde, tüzel kişiliklerini kaybedene kadar yükümlülükleri devam etmektedir. Bunların tüzel kişiliklerinin devam etmesinin, iktisadi faaliyetlerini sürdürmelerinin tespiti, idarenin aksine Türkiye'den kazanç ve irat sağlayanlar tarafından yapılmalıdır. Bu tespit sonucunda herhangi bir tasfiye durumu söz konusu olmuşsa artık herhangi bir vergi mükellefi muhatabı bulunamayacağından dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilme durumları olmayacaktır²⁰⁵.

²⁰⁴Başak, **a.g.e.**, s. 204.

²⁰⁵Başak, **a.g.e.**, s. 204-205.

2.3.5. Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesinde Vergi Güvenlik Önlemleri

Vergi güvenliği verginin başta mali amacı olmak üzere diğer tüm amaçların yerine getirilebilmesi için kanun koyucu tarafından alınan bütün tedbirlere verilen genel addır²⁰⁶.

Kurumlar vergisinde yer alan özel vergi güvenlik müesseseleri örtülü sermaye, kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının vergilendirilmesi, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı vergi cennetlerine yönelik düzenlemeler şeklinde sıralanabilir²⁰⁷. Bu vergi güvenlik önlemleri tam mükellef kurumlar için uygulanabildiği gibi Türkiye’de faaliyette bulunan dar mükellef kurumlar için de uygulanmaktadır.

2.3.5.1. Örtülü Sermaye Uygulaması

Kurumlar faaliyetlerini devam ettirebilmek için ihtiyaç duydukları sermayenin bir kısmını dış borçlanma yoluyla karşılarlar. Bu hayatın olağan akışına aykırı bir durum değildir. Alınan bu borçlar karşılığında ödenen faizler gider olarak gösterilip vergi matrahının indirimi sağlanmaktadır. Bu süreçte ödenen faizlerin sınırsız bir şekilde gider olarak yazılması vergi gelirlerini olumsuz yönde etkilemektedir²⁰⁸.

Örtülü sermaye, KVK’nin 12’nci maddesinde, kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır, şeklinde tanımlanmıştır.

KVK’nin 22’nci maddesinin dördüncü bendine göre, dar mükellef kurumların işletmede kullandıkları borçlara ilişkin örtülü sermayenin gerçekleşmesinde, ilişkili

²⁰⁶ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 6. bs. İstanbul, Filiz Kitabevi, 2010, s. 274.

²⁰⁷ Salim Ateş Oktar ve Cahit Şanver, “Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Güvenlik Önlemleri ve Mükelleflerin Ba-Bs Bildirimlerine Bakışı Araştırması”, **Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırması Dergisi**, 2013, C.1, S. 3, s. 7.

²⁰⁸ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2019, s. 159.

kişinin tespitinde %10'luk sermaye payı ve oy hakkı aranmamaktadır. Bu sebeple, dar mükellef kurumlar ortaklardan veya ortaklarla ilişkili kişilerden almış oldukları borçlarda, herhangi bir oran olmaksızın öz sermayesinin üç katını geçen kısmı örtülü sermayenin oluşmasına sebep olacaktır.

Mezkûr maddenin yedinci fıkrasında belirtildiği üzere, örtülü sermaye şartlarının var olduğu bir durumda dar mükellef kurumların ana merkeze göndermiş oldukları tutar, örtülü sermaye olarak kabul edilir. Örnek olarak, dar mükellef (A) kurumunun ortak olduğu (B) kurumuna ait olan hissenin %1 hissesine sahip olan ortağından yapılan borçlanma öz sermayenin 3 katını aşıyorsa, aşan kısım örtülü sermaye olarak kabul edilecek ve bu aşan kısma ilişkin olarak ödenen faiz, kur farkı ve benzeri giderler kanunen kabul edilmeyecektir²⁰⁹.

2.3.5.2. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı

5520 sayılı kanunla vergi sistemimize eklenen ve vergi güvenliğinin sağlayan yöntemlerden bir tanesi olan kontrol edilen yabancı kurum kazancı (KEYK) ile devlet vergilendirme yetkisini kurumların ortakları üzerinde kullanmaktadır²¹⁰.

Bir vergi güvenlik önlemi olan KEYK ile yurt içi mukim kişi veya kurumun kontrolünde bulunan yabancı kurumun karlarının dağıtılıp dağıtılmadığı önem arz etmeksizin ortakların mukim olduğu ülkede ortaklara dağıtılmış gibi vergilendirilmesi sağlanır²¹¹.

KVK'nin "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı" başlıklı 7'nci maddesine göre tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kar payının veya oy kullanma hakkının en az %50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kurum kazançları, dağıtılsın veya dağıtılmasın aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye'de kurumlar vergisine tabidir:

²⁰⁹ Tekin ve Kartaloğlu, **a.g.e.**, s. 451.

²¹⁰ Gülşen Gedik, "Türk Vergi Hukukunda Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, C. 17, S. 3-4, 2011, s. 87.

²¹¹ Fevzi Fırat Ortaç ve Selin Ertürk Atabey, "Bir Vergi Güvenlik Önlemi Olarak Kontrol Edilen Kurum Kazancı ve Türkiye-Hollanda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Açısından Uygulamasının İncelenmesi", **Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C. 9, S. 1, 2016, s. 68.

- a) İştirakin toplam gayrisafi hasılatının %25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kar payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması.
- b) Yurt dışındaki iştirakin ticari bilanço karı üzerinden %10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması.
- c) Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmemesi.

Bu hükümler çerçevesinde kontrol edilen yabancı kurum kazancının var olabilmesinin şartları; asgari kontrol oranı şartı, pasif nitelikli gelir şartı, vergi yükü şartı ve elde edilen kazanç miktarı şartıdır.

2.3.5.3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı

Transfer fiyatı bir işletmenin mal, gayri maddi hak veya hizmetlerinin bağlı olduğu işletmeye satış fiyatı (transfer) şeklinde tanımlanmaktadır. Bu fiyatlama diğer işletmelerden farklı olarak ilişkili bulunduğu kişilere arasında gerçekleştiğinden piyasa fiyatından farklı bir düzeyde belirlenmektedir²¹².

5422 sayılı KVK'de "örtülü kazanç" olarak yer alan bu müessese 5520 sayılı KVK'de "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" şeklinde yer almıştır. Bu müessesenin temel amacı, kurumların transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapmalarının önüne geçerek vergi kayıplarının meydana gelmesini engellemektedir²¹³.

Önceki KVK'nin 15, 16 ve 17'nci maddelerinde düzenlenmiş olan bu müessese şimdiki uygulamaya kıyasla çok temsil edebilecek durumda değildi²¹⁴.

Kabul edilmeyen indirimler başlıklı 15'inci maddeye göre,

²¹² Yasemin Taşkın, **Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2012, s. 33.

²¹³ Filiz Ekinci, "5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanununda Vergi Güvenlik Müesseselerine İlişkin Yeni Düzenlemeler", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, S. 17, 2007, s. 291.

²¹⁴ Taşkın, **a.g.e.**, s. 168.

1. Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler,
2. Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler,
3. Sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançlar,
4. Her ne şekilde ve isimler olursa olsun ayrılan ihtiyat akçeleri
5. Dar mükellefiyete tabi kurumlardan ayrıca:

a) Bu kurumlar hesabına yaptıkları alım satımlar için ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verilen faizler, komisyonlar ve benzerleri;

b) Ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin giderlerine veya zararlarına iştirak etmek üzere ayrılan hisseler.

KVK'nin 13'üncü maddesinde transfer fiyatlandırmasının nasıl gerçekleştirildiği düzenlenmiştir. Mezkûr maddeye göre, kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunurlarsa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Kanun koyucu söz konusu olayda geçen ilişkili kişinin tanımını da KVK'nin 13'üncü maddesinin ikinci fıkrasında, kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar, şeklinde yapmıştır.

Örtülü kazancın dağıtılmasının gerçekleşebilmesi için objektif ve sübjektif olmak üzere iki unsurun gerçekleşmesi gerekmektedir. Objektif unsura göre, kurumun ilişkili kişi kapsamında olduğu kimselerle kendi mal varlığından mal ya da hizmetleri bedelsiz ya da emsal olarak kabul edilebilecek fiyatlardan farklı bir fiyat uygulanmasıdır. Sübjektif unsur ise örtülü kazanç dağıtımının yapıldığı işlemin bilerek ve istenerek yapılmasıdır.

2.3.5.4. Vergi Cennetlerine İlişkin Düzenlemeler

Vergi cennetleri sahip oldukları coğrafi şartlardan dolayı tarım ve sanayi sektörünün gelişmediği sadece hizmet sektörü ile gelişmelerini sağlayabilen ve bu

gelişimini de ülkeye gelecek olan yabancı yatırımcıları da vergi kaçırma veya kara para aklama şeklinde koruma altına alan ülkelerdir²¹⁵.

OECD verilerine göre vergi cenneti ülke sayısı 41 adettir. Bu ülkeler; Tonga, Barbados, Maldivler, Bermuda, Cayman Adaları, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi, Malta, Mauritius, San Marino, Angilla, Antigua, Aruba, Bahama, Bahreyn, Belize, Virgin Adaları, Cook Adası, Dominika, Cebelitarık, Grenada, Man Adası, Jersey, Montserra, Guernsey, Hollanda Antilleri, Niue, Panama, Samua, Şeyseller, Lucia, Nevis, St. Vincent, Turks, Andorra, Liberya ve Monako'dur²¹⁶.

KVK'de vergi cennetlerine yönelik düzenlemenin getirilmesinin nedeni, zararlı vergi rekabetine yol açan bu ülkeler sermayenin kaçmasını ve kara paranın aklanmasının önüne geçilerek Türkiye'de vergi matrahının azaltılmasına engel olmaktır²¹⁷.

KVK'de vergi cennetlerine ilişkin düzenleme "Dar mükellefiyette vergi kesintisi" başlıklı 30'uncu maddesinin yedinci fıkrasında yer almıştır.

Buna göre, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Cumhurbaşkanınca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın %20 oranında vergi kesintisi yapılır. Bu hüküm dolayısıyla vergi cenneti gibi zararlı vergi rekabetine yol açan ülkelerde mukim olan kurumlara yapılan ödemeler üzerinden tevkifat yapılacaktır.

²¹⁵ Murat Yılmaz, "Vergi Cennetleri ve Ülke Uygulamaları", **Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, C. 16, S. 4, 2018, s. 198.

²¹⁶ Semih Öz, **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005, s. 99.

²¹⁷ Ekinci, **a.g.m.**, s. 294.

2.4. DAR MÜKELLEF KURUMLARIN DİĞER VERGİ KANUNLARINDAN KAYNAKLANAN YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Dar mükellef kurumlar Türkiye kaynaklı elde ettikleri kazanç ve iratların sonucunda kurumlar vergisi yükümlüğü doğmaktadır. Bu yükümlülüğün yanında vergi kanunlarının yer bakımından uygulanmasında yersellik ilkesinin hâkim olduğu çeşitli vergi ve kamu gelirlerinde de dar mükellef kurumların yükümlülükleri doğmaktadır.

Türk vergi sistemi, gelir üzerinden alınan vergiler, harcamalar üzerinden alınan vergiler ve servet üzerinden alınan vergiler şeklinde üç kısımdan oluşmaktadır. Dar mükellef kurumların gelir üzerinden alınan vergilerden sadece kurumlar vergisi kapsamında yükümlüğü bulunmaktadır.

Harcamalar üzerinden alınan vergilerden KDV'nin konusu, söz konusu kanunun ilk maddesinde belirtilmiştir²¹⁸. Aynı maddenin üçüncü fıkrasında ise, bu faaliyetlerin kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılması, bunları yapanların hukuki statü ve kişilikleri, Türk tabiiyetinde bulunup bulunmamaları, ikametgâh veya işyerlerinin yahut kanuni merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmaması işlemlerin mahiyetini değiştirmez ve vergilendirmeye mâni teşkil etmeyeceği belirtilmiştir.

Serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde gelir ve kurumlar vergisinin yanında katma değer vergisi de önem arz etmektedir. Şöyle ki Türkiye geliştirmekte olan bir ülke olması sebebiyle teknoloji ithal eden ve tamir, bakım, yazılım gibi çeşitli hizmetleri yurt dışından sağlayan bir ülkedir. Bu sebeple bu hizmetlerin dar mükellef kurumlar tarafından kullanılması hem kurumlar vergisi hem de katma değer vergisi kapsamına girecektir. Serbest meslek faaliyeti kapsamında dar mükelleflerin yapmış olduğu teslim ve alımlar KDV kapsamına girmektedir²¹⁹.

²¹⁸ **KDVK Md. 1:** Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir:

1. Ticari, sinai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,
2. Her türlü mal ve hizmet ithalatı,
3. Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler:

²¹⁹ Demir, **a.g.m.**, s. 155.

Harcamalar üzerinden alınan diğer bir vergi özel tüketim vergisidir. “Özel” bir tüketim vergisi olmasının sebebi, ekonomideki tüm mal ve hizmetleri değil sadece kanunda sayılı belirli mal ve hizmetler üzerinden vergi alınmasıdır²²⁰.

12.06.2002 tarihinde yürürlüğe giren 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi’nin (ÖTV) vergi konusu, kanunun ekli listesinde yer alan mal gruplarıdır²²¹. ÖTV’nin 4’üncü maddesine göre kanunun eklerinde sayılan mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanları imal, inşa veya ithal edenler ile bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler ile listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanlardan motorlu araç ticareti yapanlar, kullanmak üzere ithal edenler veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerdir.

Harcamalar üzerinden alınan bir diğer vergi olan Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV), 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu’nun 28 ile 33’üncü maddelerinde düzenlenmiştir. Kanunun 28’inci maddesine göre, verginin konusu banka ve sigorta şirketlerinin her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün işlemler dolayısıyla kendileri için her ne adla olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralardır. Aynı kanunun 30’uncu maddesine göre verginin mükellefleri ise bankalar, bankerler ve sigorta şirketleridir.

Harcamalar üzerinden alınan bir diğer vergi olan Özel İletişim Vergisi, Marmara Bölgesi’nde 1999 yaşanan iki büyük deprem sonrasında meydana gelen hasarları gidermek ve depreme hazırlıklı olmak amacıyla 26.11.1999 tarih ve 4481 sayılı kanunla yürürlüğe girmiştir²²². Bu kanunun 39’uncu maddesine göre mükellef, her nevi mobil elektronik haberleşme işletmeciliği kapsamındaki tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetleri; radyo ve televizyon yayınlarının uydu platformu ve kablo ortamından iletilmesine ilişkin hizmetleri; kablolu, kablosuz ve mobil internet servis

²²⁰ Oktar (2), **a.g.e.**, s. 227.

²²¹ Kanuna ekli listede yer alan mallar:

I Sayılı Liste: Petrol, petrol ürünleri, kimyasal maddeler.

II Sayılı Liste: Motorlu kara, hava ve deniz taşıtları.

III Sayılı Liste: Alkollü ve bazı alkolsüz içecekler, tütün ve tütün mamulleri.

IV Sayılı Liste: Havyar, kozmetik ürünleri, mücevherat, beyaz eşya, elektrikli ve elektronik alet ve cihazlar.

²²² Oktar (2), **a.g.e.**, s. 255.

sağlayıcılığı hizmetleri ile diğer elektronik haberleşme hizmetleri sunan ve yukarıda belirtilen şekilde yetkilendirilmiş işletmecilerdir.

Damga Vergisi, kişiler arasındaki hukuki durumun kanıtlanması amacıyla kişilerce düzenlenen ve temelinde yararlanma ilkesinin hâkim olduğu 488 sayılı ve 01.07.1964 tarihli bir vergidir²²³. Damga vergisinin 3'üncü maddesine göre, verginin mükellefleri kanunun ekli tablosunda yer alan kağıtları imzalayanlardır. Resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtların damga vergisini kişiler öder.

Damga Vergisi Kanununun ek kısmında yer alan 1 Sayılı Tabloda damga vergisine tabi olan kağıtlar; akitlerle ilgili kağıtlar, kararlar ve mazbatalar, ticari işlemlerde kullanılan kağıtlar ve makbuzlar ve diğer kağıtlar olmak üzere dört kısımda sayılmıştır.

İstanbul'da şubesi bulunan dar mükellef ...Corporation firmasının "Gebze-Haydarpaşa, Sirkeci Halkalı Banliyö Hatlarının İyileştirilmesi ve Demiryolu Boğaz Tüp Geçidi İş" konsorsiyumu çerçevesince elde ettiği hakediş ödemesinin damga vergisinden istisna edilmesi yönündeki yargı kararı şöyledir²²⁴.

Dar mükellef kurumların yükümlü olabileceği diğer bir kamu geliri kalemi harçlardır. Kamu hizmetlerinden faydalanılması sonucu alınan bedellere harç denilmektedir.²²⁵ 492 sayılı Harçlar Kanununun ilk maddesinde sayıldığı üzere yargı harçları, noter harçları, vergi yargısı harçları, tapu ve kadastro harçları, konsolosluk

²²³ Oktar (2), **a.g.e.**, s. 263.

²²⁴ **Danıştay 9. Dairesi**, E. 2013/1807, K. 2014/797, KT. 06.03.2014.

"Söz konusu olayda, dar mükellef kuruma verilen hakediş ödemesi üzerinden kesilen damga vergisinin iadesi için açtığı dava Ankara 3. Vergi Mahkemesi tarafından 07.05.2012 tarih ve E:2012/39, K:2012/805 sayılı kararınca reddedilmiştir. Danıştay 9. Dairesi, davacı dar mükellef kurumun yerine getirdiği işin döviz kazandırıcı faaliyet kapsamında olduğundan temyiz isteminin kabulünü, Ankara 3. Vergi Mahkemesinin kararının bozulmasını E.2013/1807, K.2014/797 ve KT. 06.03.2014 oyçokluğu ile karar vermiştir.

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun Ek 2'nci maddesi hükmüne göre, "Döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kağıtlar damga vergisinden müstesnadır". Söz konusu kanun hükmüne ilaveten, 1 ve 4 Seri No'lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulanması Hakkında Tebliğ'lerde uluslararası ihaleye çıkarılan, ihalesini kazanan veya yabancı para ile finanse edilen firmaların yabancı olması halinde yapılacak satış ve teslimler döviz kazandırıcı faaliyet sayılacaktır".

(Çevrimiçi) http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_/danistay-9-daire-kararlari_dan_d9d_/esas-no-2013-1807-karar-no-2014-797/esas-no-2013-1807-karar-no-2014-797.html?query=dar+m%C3%BCkellef+kurumlar (Erişim Tarihi:30.03.2019).

²²⁵ Oktar (2), **a.g.e.**, s. 315.

harçları, pasaport, ikamet tezkeresi, çalışma izni, çalışma izni muafiyeti, vize ve Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları, gemi ve liman harçları, imtiyazname, ruhsatname ve diploma harçları ile trafik harçları uygulanmaktadır.

Türk vergi sisteminin üçüncü bölümünü oluşturan servet üzerinden alınan vergilerde de dar mükellef kurumların mükellefiyeti doğabilir.

Servet üzerinden alınan vergilerden ilki 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'dur (EMK). Emlak vergisi, bina vergisi ve arazi vergisi olmak üzere iki kısımdan oluşur²²⁶. EVK'ye göre verginin konusu, gerçek ve tüzel kişilerin Türkiye sınırları içinde sahibi oldukları binalardır ve verginin mükellefi ise binanın malikidir. Benzer hükümleri içeren arazi vergisinde de konu Türkiye sınırları içinde bulunan arazi ve arsalar; mükellefi ise arazilerin malikidir.

Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV) 26.11.1980 tarih ve 2348 sayılı servet üzerinden alınan bir diğer vergidir. MTV'nin 3'üncü maddesine göre, verginin mükellefi trafik sicili ile sivil hava vasıtaları sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişilerdir. Mükellefiyetin doğabilmesi için motorlu bir taşıtın maliki olmasının yanında bunların ilgili yerlere tescil edilmiş olması da gerekmektedir.

2.5. DİJİTAL ORTAMDA HİZMET VEREN DAR MÜKELLEF KURUMLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

Dijital ekonomide yaşanan gelişmeler neticesinde bu alanda meydana gelen gelir ve kazançlar vergilendirilememektedir. Birçok devlet uluslararası eğilimler doğrultusunda vergi hasılatını arttırmak, vergi kayıplarını azaltmak amacıyla vergi sistemlerinde var olan bu boşluğu ortadan kaldırmak amacıyla yakın zamanda çalışmalara başlamışlardır²²⁷.

Bilgi teknolojisinde yaşanan gelişmeler neticesinde dijital hizmet sunan çokuluslu şirketlerin mukim olmadıkları ülkelerde önemli bir fiziki varlıkları olmadan veya herhangi bir fiziki varlıkları olmadan ticari faaliyette

²²⁶ Oktar (2), **a.g.e.**, s. 348.

²²⁷ Gökçe Öznur Altınbaş, "Dünya Geneline Dijital Vergilendirme", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 457, Eylül 2019, s. 107.

bulunabilmektedirler. Bu işletmelerin faaliyette bulundukları ülkelerde kamu gelirlerine fayda sağlaması gereği bazı ülkelerin dijital alanda vergilendirme yetkilerini kullanmaya başlamalarına sebep olmuştur. Türkiye de yeni ekonomik gelişmelere uymak, ekonomik program hedeflerine ulaşmak, vergide adalet, vergi rekabeti, etkinlik ve verimlilik çerçevesinde beyanname veren mükellef sayısını arttırmaya, vergi kayıplarını azaltmaya ve muafiyet ile istisnaları daraltmaya yönelik çalışmalar sürdürmektedir²²⁸.

Dijitalleşme ile üretim ve ürün biçimleri değişerek ve yeni ürün ve üretim biçimleri oluşmaktadır. Devletlerin mevcut vergi sistemleri bu değişimi kavrayamamakta ve vergi kayıpları yaşanmaktadır. Uluslararası vergi hukukunda OECD'nin yürüttüğü BEPS²²⁹ eylem planı ile ülkelerin tek taraflı kendi vergi mevzuatlarında teorik ve pratik gelişmeler yaşanmaktadır²³⁰. Devletlerin vergi sistemlerinin dijital ürün ve hizmetleri kavrayamamasının en önemli sebebi, elektronik ticaretin coğrafi sınır tanımayarak devletlerin sınırlarını yok sayarak faaliyette bulunmalarıdır. Bu faaliyetler internet ağında açılan bir site tarafından yapıldığından faaliyet alanı internet ağı olan her yeri kapsamaktadır²³¹.

Çeşitli devletler katma değer vergisi, mal ve hizmet vergisi, tüketim vergisi, satış vergisi, kullanım vergisi gibi vergi kanunlarında dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik uygulamalara başlamışlardır. Örneğin; Ocak 2015'ten itibaren AB'de ithal edilen dijital uygulamalar, oyunlar ve yayınlardan vergi alınmaya başlanmıştır. Kanada'nın çeşitli eyaletlerinde dijital hizmetler üzerinde %5-6 oranında satış vergisi uygulanmaya başlanmıştır. Yeni Zelanda, Japonya, Güney Kore, Rusya, Avusturya, Sırbistan, Tayvan ve Hindistan gibi ülkelerde yükümlülükler bulunmaktadır²³².

²²⁸ **Dijital Hizmet Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Teklifi**, (Çevrimiçi) <https://www.tbmm.gov.tr/d27/2-2312.pdf>, Erişim Tarihi: 17.11.2019.

²²⁹ Base Erosion and Profit Shifting (Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımı)

²³⁰ İlyas Meriç, "İnternet Ortamında Verilen Reklam Hizmetlerinin Vergilendirilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, S. 314, Şubat 2019, (Çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=32832&arananKey=dijital>, (Erişim Tarihi: 17.11.2019).

²³¹ Nevzat Şenses (2), "Elektronik Ortamda Teslim Edilen Dijital Ürün ve Hizmetlerin Vergilendirilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, S. 312, Aralık 2018, s. 84-85.

²³² Altınbaş, **a.g.m.**, s. 107-108.

TBMM tarafından 05.12.2019 tarihinde kabul edilen ve 07.12.2019 tarihinde Resmî Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren 7194 sayılı “Dijital Hizmet Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun²³³”un ilk maddesine göre dijital hizmet vergisinin konusu şu şekilde belirlenmiştir:

- a) Dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetleri,
- b) Sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına yönelik dijital ortamda sunulan hizmetler,
- c) Kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleri.

20.03.2020 tarih ve 31074 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Dijital Hizmet Vergisi Genel Tebliğinde söz konusu verginin konusuna girecek çeşitli örnekler verilmiştir²³⁴:

Örnek 1: (A) işletmesi tarafından işletilen arama motoru sayfasında, kullanıcılar tarafından otelcilikle ilgili anahtar kelimelerin aratılması durumunda, (B) otelinin internet sitesi bağlantısının, sonuç sıralamasında en üst sıralarda gösterilmesi karşılığında (A) işletmesinin (B) otelinden elde ettiği hasılat dijital hizmet vergisine tabidir.

Örnek 2: Kullanıcıların video ve fotoğraf paylaşımı yapabildikleri (C) işletmesi tarafından işletilen dijital ortamda, (D) işletmesine ilişkin ürün tanıtım videosunun kullanıcılarca paylaşılan videoların diğer kullanıcılar tarafından izlenmesi öncesinde, sırasında veya sonrasında gösterilmesi karşılığında elde edilen hasılat dijital hizmet vergisine tabidir.

Örnek 3: Dijital ortamda çevrim içi oyun hizmeti sunan E işletmesinin, oyunlarının oynandığı sırada, uygulama içinde (F) işletmesinin ürünlerinin

²³³ **Resmî Gazete**, (Çevrimiçi) <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/12/20191207-1.htm>, (Erişim Tarihi: 18.12.2019).

²³⁴ (Çevrimiçi) <https://www.gib.gov.tr/dijital-hizmet-vergisi-uygulama-genel-tebliği-0>, (Erişim Tarihi: 07.07.2020).

reklamının yapılması karşılığında izlenme başına (F) işletmesinden elde ettiği hasılat dijital hizmet vergisine tabidir.

Dijital hizmet vergisinin mükellefi, dijital hizmet sağlayıcılarıdır. Bu sağlayıcıların GVK ve KVK bakımından tam mükellef olup olmaması ve dar mükellef ise söz konusu faaliyetleri Türkiye’de bulunan iş yeri veya daimî temsilcileri vasıtasıyla gerçekleştirip gerçekleştirmemesi dijital hizmet vergisi mükellefiyetini tesir etmez. Vergilendirme dönemi takvim yılının birer aylık dönemleri olup vergi oranı %7,5’tir.

Dijital ortamda reklam hizmeti vermek isteyen kişi ve kurumlar, Google ve Youtube gibi sayfalarda reklamlarının görülmesi amacıyla belli bir ücreti ödedikten sonra çeşitli kodların sahibi olurlar. Daha sonra bu kodlar vasıtasıyla reklamlarını bu sitelerde yayınlarlar. Google ve Youtube da her tıklanma başına reklamı veren kişi veya kuruma ücret öderler²³⁵.

Dijital hizmet vergisinin yürürlüğe girmesinden önce 19.12.2018 tarih ve 30630 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile internet ortamında verilen reklam hizmetlerinde tevkifat yükümlülüğü bulunmaktaydı.

VUK’un 11’inci maddesine “Vergi Kesenlerin Sorumluluğu” başlıklı yedinci fıkrası aşağıdaki şekildedir.

“Cumhurbaşkanı ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğu bulunup bulunmamasına, ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satımı olup olmamasına, elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine, ödeme yapılanın bu tutarı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapmamasına bakılmaksızın vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya, iş grupları, iş neveleri, sektörler ve emtia grupları itibarıyla, vergiye tabi işlemle ilgili, vergi kanunlarında belirtilen alt ve üst limitler arasında olmak şartıyla, farklı kesinti oranları tespit etmeye yetkilidir.”

²³⁵ Bilal Levent Ertaş, “Web Sitelerinden ve Özgün Video Paylaşımlarından Elde Edilen Reklam Gelirlerinin Vergilendirilmesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 119, Kasım 2013, s. 87.

01.01.2019 tarihinden itibaren uygulanmasına başlanan düzenlemede tevkifat yapmaya yükümlü olanlar;

- İktisadi kamu kuruluşları,
- Ticari şirketler,
- Sair kurumlar,
- İş ortaklıkları,
- Dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri,
- Kooperatifler,
- Yatırım fonu yönetenler,
- Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı,
- Zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerdir.

Ödemelerde uygulanacak olan tevkifat oranı %15 olup dar mükellef kurumların vergi kesintisine tabi olan kazanç ve iratlarında yapılacak tevkifat oranlarını düzenleyen 12.01.2019 tarih ve 2009/12593 sayılı BKK ile kanuna eklenmiştir²³⁶.

Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı internet üzerinden reklam veren bir Youtuber'ın elde ettiği gelirden dolayı yükümlülüğünün olduğu yönünde bir özelge vermiştir²³⁷.

²³⁶ Meriç, **a.g.m.**, (Çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=32832&arananKey=dijital>, (Erişim Tarihi: 17.11.2019).

²³⁷ **Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı**, S. 50426076-120(37-2019/20-727)-E. 129069, T. 13.11.2019. *“Özelge talep formunda, internet ortamında verilen reklam hizmetinden gelir elde edildiği, bu gelir dışında herhangi bir gelirin olmadığı, ödemelerin Google firması tarafından yapıldığı ve elde edilen gelirin nasıl beyan edileceği konusunda Başkanlığımızın görüşü sorulmuştur.*

Söz konusu faaliyetten elde edilen kazanç ticari kazançtır. Ticari kazançta, kazanç sağlama amacının olup olmaması ticari kazancın meydana gelmesini etkilemeyip faaliyetin bir tür emek-sermaye organizasyonu çerçevesinde olmasına bakılmaktadır.

GVK'nın 85'inci maddesinde yıllık beyannamenin ve 94'üncü maddesinde vergi kesintisini kimlerin yapacağı düzenlenmiştir. Diğer taraftan 18.12.2018 tarihli ve 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında ve KVK'nın 15'inci maddesinin birinci fıkrasında sayılanlara internet ortamında verilen reklam hizmetleri vergi kesintisi kapsamına alınmıştır. Söz konusu karara göre, internet ortamında reklam hizmeti veren veya buna aracılık edenlere yapılan ödemelerden dolayı %15 oranında kesinti yapılır. Bu kesintide mükellefin gerçek kişi veya kurum ve tam veya dar mükellef olmasının bir önemi yoktur.

Dar mükellef kurumların internet yoluyla elde ettikleri ticari kazançlarının vergilendirilmesinde ÇVÖA'ların “iş yeri” başlıklı 5'inci ve “ticari kazanç” başlıklı 7'nci maddeleri çerçevesince değerlendirilmesi gerekmektedir. OECD Model Anlaşması'na göre ticari kazançlarda iş yeri akit devletlerden hangisinde ise vergilendirme yetkisi o ülkeye ait olmaktadır. Ancak anlaşmalarda yer alan iş yeri tanımı klasik iş yeri kapsamında olduğundan anlaşma hükümleri kötüye kullanılarak vergi kaçırılmaktadır. Ülkelerin bu vergi kayıplarını önlemek için aldığı tek taraflı önlemler de yetersiz kalmaktadır²³⁸.



Yukarıdaki hükümler çerçevesince, şahsınıza ait internet sitesinde yayınlanan reklamlardan dolayı elde ettiğiniz ticari kazançlardan dolayı yıllık gelir vergisi beyannamesi vermeniz gerekmektedir. Youtube kanalınızdaki reklamlar sebebiyle Google firmasının tarafınıza yapılan ödemelerde ise 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararına göre vergi kesintisi yapılmayacaktır”.

(Çevrimiçi) <https://www.gib.gov.tr/internet-uzerinden-verilen-reklam-hizmetlerinin-vergilendirilmesi>, (Erişim Tarihi: 03.12.2019).

²³⁸ Nevzat Şenses, “Dijital Dünyada İnternet Sitelerinin Vergisel Durumu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 450, Şubat 2019, s. 115-116.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ULUSLARARASI VERGİLENDİRMEDE ÇİFTE

VERGİLENDİRME SORUNU VE DAR MÜKELLEFİYET

Devletler egemenliğinin gereği ve kamu harcamalarının finansmanı için vergilendirme yapmaktadırlar. Kendi egemenlik sınırlarında başka herhangi bir devletin vergilendirme yetkisini yok sayarak kişisel ve yersellik ilkeleri çerçevesinde kişi ve kurumların gelir ve kazançlarından vergi alırlar. Ancak bu tutum ülkelerin vergilendirme yetkilerinin çatışmasına ve bunun sonucunda da uluslararası çifte vergilendirme sorununa sebep olmaktadır. Bu sorunun çözümü için de bir vergi güvenlik önlemi olan ve uluslararası vergi hukukunun en önemli aracı olarak kabul edilen çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kullanılmaktadır.

Devletler öncelikle tek taraflı olarak kendi vergi mevzuatlarında çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmaya yönelik önlemler almaya çalışmışlardır. Bu tek taraflı önlemlerin yetersiz kalması dolayısıyla ülkeler arası ikili ve çok taraflı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yoluyla daha başarılı çözümler elde etmektedirler. Dünya genelinde binlerce ÇVÖA imzalanmış olup sayısı gittikçe artmaktadır. Türkiye'nin tarafı olduğu ve yürürlükte olan ÇVÖA sayısı ise 86'dır.

Çeşitli ülkelerin yanında BM ve OECD gibi çeşitli kuruluşlar da ikili ve çok taraflı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına örnek oluşturacak modeller oluşturmuşlardır. Bu modeller, anlaşma metnin hazırlanmasındaki güçlüklerin giderilmesi ve taraflar arasındaki uzlaşmanın sağlanması konularında getirdiği ortak ilke, kavram ve tanımlamalar sayesinde binlerce ÇVÖA'nın imzalanmasında model olmaktadır.

Çalışmanın bu bölümünde dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde meydana gelen çifte vergilendirme sorunu ve bu soruna karşı getirilen çözümler incelenmektedir.

3.1. DAR MÜKELLEFİYETİN ULUSLARARASI VERGİLENDİRMEDE SEBEP OLDUĞU SORUNLAR VE BUNLARA GETİRİLEN ÇÖZÜMLER

Vergi hukukundaki kavramların her ülkelerde farklı farklı tanımlanması ve bunun sonucunda farklı sonuçlara, yorumlara ve uygulamalara varılması çifte vergilendirmenin en genel sebebidir. Günümüzde küreselleşmenin artması ile ülkeler arasındaki ticari işlemler olabildiğince artmıştır. Ülkelerin vergi sistemlerinde uluslararası geçerliliği olan ortak tanımlamaların yapılmasına ihtiyaç duyulmuştur. Bu ihtiyacı en iyi karşılayan araç ise uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıdır.

ÇVÖA'ların amacı, birden fazla devletin aynı vergi yükümlüsü ve aynı vergi konusu üzerinden vergi alınması sonucuyla oluşan çifte vergilendirme durumunda, bu devletlerin vergilendirme yetkisini, ikamet, kaynak veya uyrukluk ilkelerini uygulayarak bire indirmek veya gelir unsurlarına göre vergilendirme yetkisini çatışmanın olduğu devletler arasında paylaşmaktır¹.

Çifte vergilendirme mükellef ve piyasa açısından mikro ve makro düzeyde olumsuz sonuçlara sebep olmaktadır. Mükellef açısından ödemesi gerekenden daha fazla vergiyi ödemesine sebep olduğundan vergi yükünü arttırmaktadır. Ayrıca, vergi adaletine ve ödeme gücüne göre vergilendirme gibi ilkelerin ihlaline sebep olmaktadır. Diğer yandan aşırı vergi yükü uluslararası rekabeti olumsuz etkileyerek ekonomik faaliyetlerin aksamasına, sapmasına ve azalmasına sebep olmaktadır².

Çifte vergilendirme durumunun sebep olduğu olumsuz sonuçlardan bir tanesi de “çifte vergilendirmeme” durumudur. Çifte vergilendirmeme iki farklı ülkede iktisadi faaliyeti sonucunda vergilendirilmesi gereken mükellefin, ülkelerin vergi mevzuatlarından ve ülkeler arası ÇVÖA hükümlerinden faydalanarak vergi ödememesidir³. Örnek vermek gerekirse Hollanda vergi kanunlarına göre, ülkeye gelen faiz gelirleri vergi dışı bırakılmaktadır. Hollanda ile ÇVÖA imzalamış bir

¹Michael Lang, **Introduction to the Law of Double Taxation Convention**, Wien, IBFD, 2013, s. 35

² Öznur Yılmaz, **Ticari Faaliyetler Bağlamında Çifte Vergilendirme**, İstanbul, Legal Yayıncılık, 2019, s. 51-52.

³ Yılmaz, **a.g.e.**, s. 52.

ülkeden faiz geliri elde edilir ve bu kazanç mukim olan Hollanda'ya bırakılması durumunda kişi ve kurumların elde ettiği faiz geliri matrah dışında kalacak ve çifte vergilendirmeme durumu oluşacaktır. Başka bir örnekte ise İtalya ile Fransa arasında ÇVÖA hükümlerine göre, bir Fransız şirketinin İtalya sınırlarında bir yıldan kısa bir süreliğine sahip olduğu gayrimenkulden elde ettiği gelir Fransa'da matrah dışında bırakılmaktadır. Bu şirketin bu şartlar altında elde etmiş olduğu kazanç her iki ülkenin farklı vergilendirme prensiplere sahip olmasından dolayı vergilendirilmeyecek ve çifte vergilendirmeme sorunu oluşacaktır⁴.

Çifte vergilememe, çifte vergilendirmede olduğu gibi vergi gelirlerinin azalması, rekabeti, ekonomik verimliliği olumsuz yönde etkilemesi ve vergilemede adaleti bozması sebepleriyle çözüm getirilmesi gereken diğer önemli bir uluslararası vergi hukuku sorunudur. Bu sorunun çözümü için tıpkı çifte vergilendirmede olduğu gibi, idareler arasında bilgi paylaşımının sağlanması, var olan ve yapılacak olan ÇVÖA'ların revize edilmesi, ülkeler arasındaki vergi sistemi farklılıklarının azaltılması gerekmektedir⁵.

3.2. ULUSAL ÇİFTE VERGİ YÜKÜ KAVRAMI

Bir ülkenin kendi sınırları dâhilinde vergi kanunlarının uygulanmasından dolayı meydana gelen birden fazla vergilendirilme durumuna, çifte yük, iç vergi mükerrerliğe veya ulusal çifte yük denir⁶.

Çifte yükün oluşmasında devletin belli şartlar dâhilinde diğer idarelere vermiş olduğu vergilendirme yetkisinin genişliği önem arz etmektedir. Zira farklı vergilendirme yetkisi ile aynı yükümlüler aynı vergi konusundan birden fazla vergilenerek çifte yük oluşur⁷. Çifte yükün birden fazla devlet arasında meydana

⁴ Ersin Tayfur, "Avrupa Birliği'nin Yeni Problemi: Çifte Vergilenmeme", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 377, Ocak 2013, s. 36.

⁵ Tafur, **a.g.m.**, s. 37-38.

⁶ Selahattin Tuncer, **Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, Ankara, Sevinç Matbaası, 1974, s. 6.

⁷ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, s. 8-9.

gelmesine uluslararası çifte vergilendirme denirken; ulusal düzeydeki çifte vergilendirme ise çifte vergi yükü denir⁸.

Hem literatürde hem de OECD'nin tanımladığı çifte vergilendirme kavramı çifte yükten ayrı tutulmuştur. Tek bir ülke içinde meydana gelen çifte vergilendirme hâli tanım dışı bırakılmıştır. Çifte yükün en yaygın olarak görülme hâli ise vergilendirme sürecinde yapılan hatalardır. Vergi hataları mevzuatımızda, VUK'un 117'nci maddesinde yerini almıştır. Kanun maddesinde, "*Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınması*" şeklinde tanımlanmıştır. Çifte vergi yükünde de bir ayniyetlik söz konusudur. Bu sebeple çifte vergilendirme yerine mükerrer vergilendirme tabiri daha doğrudur. Çünkü çifte vergilendirme denildiğinde, iki veya daha fazla ülkenin aynı vergi mükellefi ve vergi konusu üzerinden vergi alınmaktadır⁹.

3.3. ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRME KAVRAMI

Uluslararası çifte vergilendirme sorunu, uluslararası vergi hukukunun incelediği en temel konulardan bir tanesi olup, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ise uluslararası vergi hukukunun en çok kullandığı araçtır¹⁰.

Bir mükellefin bir ülkede yaşarken diğer bir ülkede iktisadi faaliyette bulunup gelir ve kazanç elde etmesi mümkündür. Bu sebeple de birden fazla ülkeye karşı vergi yükümlüsü olabilmektedir. Şöyle ki ikametinin olduğu ülke vergilendirmede kişiselilik ülkesini uygularken, iktisadi faaliyette bulunduğu ülke vergilemede yersellik ilkesini uygularsa bu mükellef aynı vergi konusundan dolayı iki ülkede de vergi ödemek zorunda kalacak ve çifte vergilendirme meydana gelecektir. Devletler egemenlik hakkına dayanarak ve bunun doğal bir sonucu olarak ülkesinde mali güce sahip olan kişi ve kurumları vergilendirebilir. Ülkeler egemenlik hakkı gereği kendi

⁸ Osman Pehlivan ve Ersan Öz, **Uluslararası Vergilendirme**, Trabzon, Celepler Matbaacılık, 2015, s. 77.

⁹ Tuncer, **a.g.e.**, s. 5.

¹⁰ Habib Yıldız, **Vergi Hukuku: Temel Kavramlar, İlkeler ve Kuramlar**, Ankara, Ümit Ofset Matbaacılık, 2011, s. 220.

vatandaşlarının yanında yabancıları da vergilendirebilir. Devletin bu vergilendirme yetkisini ülke dışındaki vatandaşlarına da uygulaması halinde, aynı vergi konusundan birden fazla devletin vergi alma çabası, bir yetki çatışmasını ve bunun sonucunda çifte vergilendirme sorununu doğurmaktadır¹¹. Dolayısıyla çifte vergilendirmeyle birden fazla devlet sahip olduğu vergilendirme yetkisini aynı vergi konusunda ve mükellefte birden fazla kullanmış olacaktır¹².

OECD 1936 yılında yayınladığı “Gelir ve Servet Üzerinde Çifte Vergilendirme Anlaşması Taslağı”nda çifte vergilendirmeyi genellikle iki veya daha fazla devletin aynı mükellefi ve aynı konuyu vergilendirme şeklinde tanımlamıştır¹³. Çifte vergilendirmeye ilişkin çalışmaların eski bir tarihe dayanması, çifte vergilendirme konusunun önemini ortaya koymaktadır. OECD’nin ve diğer tanımlamalardan hareketle bir çifte vergilendirme olayından bahsedebilmek için şu şartların birlikte var olması gerekmektedir¹⁴:

- Vergilerin benzer olması,
- Vergilendirilen mükellefin aynı kişi olması,
- Vergi konusunun aynı olması,
- Vergilendirme döneminin aynı olması,
- Tüm bunların vergilendirme yetkisine sahip birden fazla devlet tarafından kullanılması.

Uluslararası çifte vergilendirme kavramının tanımı doğru yapılmalıdır. Bunun doğru tanımı, ancak ve ancak bu sorunu çözmek için başvuru modellerden birini ortaya koyan OECD tarafından yapılabilir. OECD’ye göre, çifte vergilendirme, iki veya daha fazla devletin, aynı vergi yükümlüsünü, aynı vergi konusundan, aynı vergilendirme dönemi içinde benzer vergilerle vergilendirmesidir¹⁵.

Ülkelerin vergilendirme yetkilerinin bir çatışması olarak doğan çifte vergilendirmenin temel sebeplerinden bir tanesi, ekonomik faaliyetlerin uluslararası

¹¹ Pehlivan ve Öz, **a.g.e.**, s. 75.

¹² Billur Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, İstanbul, Beta Basım Yayın, 1995, s.3.

¹³ OECD, **Model Double Taxation Convention on Income and Capital**, Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs, Paris, 1963, s. 82.

¹⁴ Levent Başak, **Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2007, s. 211.

¹⁵ OECD, **a.g.e.**, s. 7.

boyuta ulaşmasının aksine, vergilendirme yetkisinin hala ulusal düzeyde kalmasıdır. Diplomat muaflığı gibi birkaç karşılıklı muafiyet veya istisna dışında ülkeler egemenliklerinin doğal bir sonucu olarak vergilendirme yetkilerini kullanmakta ve kısıtlamak istememektedirler¹⁶. Ancak çifte vergilendirme, vergi adaletini engellemesi, vergi yükünü arttırması ve yabancı sermaye girişini engellemesi gibi temel sorunlara sebep olduğundan ortadan kaldırılması gereken önemli bir uluslararası vergi hukuku sorunudur¹⁷. Çünkü, çifte vergilendirmeye maruz kalan bir mükellef, benzer durumdaki mükelleften daha fazla bir vergi yüküyle karşılaşacaktır. Bu durumun genele yayılmasıyla birlikte de uluslararası ilişkiler de zarar görecektir¹⁸.

3.3.1. Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Sebepleri

Uluslararası ilişkiler yoğunlaştıkça devletler, vergilendirme yetkilerini çıkarları doğrultusunda belirlemeye daha çok önem vermektedirler. Ülkeler mali çıkarları sebebiyle, ikili veya çok taraflı anlaşmalar yapabilir veya çeşitli uluslararası ekonomik bütünleşmelere katılarak vergilendirme yetkilerini sınırlandırabilir¹⁹.

Uluslararası faktör gelirlerinin vergilendirilmesinde yersellik ve kişiselilik ilkeleri kullanılmaktadır. Mukimi olduğu ülkeden farklı bir ülkede gelir ve kazanç elde eden bir mükellefin mukim olduğu ülkede vergilendirmede yersellik ilkesi, geliri elde ettiği ülkede ise vergilendirmede kişiselilik ilkesi uygulanıyorsa, bu durumda çifte vergilendirme meydana gelecektir²⁰. Örneğin yersellik ülkesini uygulayan Türkiye’de yerleşmiş bir mükellef, kişiselilik ilkesinin uygulandığı Almanya’dan bir gelir elde ettiğinde, çifte vergileme durumu gerçekleşecektir.

Çifte vergilemenin önlenmesi anlaşmalarının yapılmasının asıl sebebi, çifte vergileme sonucu vergi yükünün aşırı artmasının önüne geçilerek vergi adaletinin

¹⁶ Gözde Erkin, **Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisi**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2015, s. 42.

¹⁷ Şerif Emre Gökçay, “Taxation of Limited Taxpayer Corporates Under The Corporate Income Tax Law”, **International Journal of Management Economics and Business**, ICMEB 17 Special Issue, s. 462.

¹⁸ Mehmet Şimşek, “Vergilendirme Yetkisinin Uluslararası Alanda Sınırları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 460, Aralık 2019, s. 39.

¹⁹ Çağan, **a.g.e.**, s. 211.

²⁰ Pehlivan ve Öz, **a.g.e.**, s. 72-73.

tesis edilmesidir. Bunun yanı sıra, vergiye ilişkin ülkeler arası iş birliği kapsamında bilgi akışının sağlanarak uluslararası alandaki en önemli sorunlardan bir tanesi olan vergi kaçırmanın önlenmesidir²¹.

ÇVÖA'nın uygulanmadığı dönemlerde vergi sisteminde meydana gelecek sorunlar iç hukukta yapılan değişiklikler ile giderilmeye çalışılmıştır. Ancak 1980'li yıllardan sonra dünyanın genelinde olduğu gibi Türkiye'de de uygulanmakta olan liberal politikaların ve küreselleşmenin etkileriyle yurt dışı mukimi kişi ve kurumların her ülkede olduğu gibi Türkiye'deki iktisadi faaliyetlerin artmasına sebep olmuştur. Benzer şekilde yerli kişi ve kurumlar da yurt dışındaki kişi ve kurumlar ile ilişkilerini geliştirmişlerdir. Tüm bu gelişmeler neticesinde ortaya çıkan çifte vergilendirme sorununun çözümü için yerel önlemler yetersiz kalmış ve birçok ÇVÖA imzalanmıştır²².

3.3.2. Uluslararası Çifte Vergilendirme Şekilleri

Çifte vergilendirme değişik sebeplerle ve şekillerde ortaya çıkabilmektedir. Bazen devletler kasıtlı olarak çifte yükün veya çifte vergilendirmenin oluşmasını isteyebilir. Türk vergi sisteminde, kurumlar vergisinin yanında ayrıca bir gelir vergisinin alınması sonucu meydana gelen çifte yük durumu örnek verilebilir.

OECD'nin yapmış olduğu tanımlama ve uygulamada görüldüğü üzere çifte vergilendirme, gerçek-gerçek olmayan, hukuki-ekonomik, yatay-dikey çifte vergilendirme şekillerinde sınıflandırılabilir.

3.3.2.1. Gerçek Çifte Vergilendirme – Gerçek Olmayan Çifte Vergilendirme

Gerçek çifte vergilendirme, aynı vergi konusundan dolayı mükellefin birden fazla vergilendirilmesidir. Gerçek olmayan çifte vergilendirme ise çifte vergilendirmenin unsurlarının gerçekleşmesine rağmen fiili olarak bir çifte vergilendirmenin olmamasıdır²³.

²¹ Çağan, **a.g.e.**, s. 222.

²² Başak, **a.g.e.**, s. 209.

²³ Pehlivan ve Öz, **a.g.e.**, s. 78.

Bir çifte vergilendirmenin gerçek olabilmesi için vergilendirme yetkisi çatışan iki makamın bu yetkisini kullanıyor olması gerekir. Eğer bu iki makamdaki bir tanesi vergilendirme yetkisini çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yoluyla kullanmaması durumunda ise gerçek olmayan çifte vergilendirme durumu gerçekleşir. Ülkelerin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında kullanmış oldukları yöntem gerçek-gerçek olmayan çifte vergilendirme şekillerinin ortadan kaldırılmasında önem arz eder. Şöyle ki, istisna yöntemi kullanıldığında hem gerçek hem de gerçek olmayan çifte vergilendirme ortadan kaldırılırken; mahsup yönteminin kullanılması halinde ise sadece gerçek çifte vergilendirme sorunu ortadan kaldırılabilir²⁴.

3.3.2.2. Hukuki Çifte Vergilendirme – Ekonomik Çifte Vergilendirme

Vergilemede yersellik ve kişiselilik ilkelerinin çatışması dolayısıyla iki ayrı devletin bir ekonomik faaliyet sebebiyle tek bir mükellefi vergilendirilmesine ve dolayısıyla aşırı yükün ortaya çıkmasına “hukuki anlamda çifte vergilendirme”, vergi kanunlarının birden fazla ülke tarafından değişik yöntemlerle hesaplanarak çifte vergilendirmenin ortaya çıkmasına “ekonomik anlamda çifte vergilendirme” denilmektedir²⁵.

Çifte vergilendirmede hukuki ve ekonomik şeklindeki ayırım, OECD’nin yayımladığı bir rapor ile gündeme gelmiştir. “Çifte vergilendirme” denildiğinde asıl olan ve bunun çözümü için devletlerin çalıştığı şekil, hukuki çifte vergilendirme olanıdır²⁶. OECD’nin raporundaki tanımda çifte vergilendirme, “*international juridical double taxation*” şeklinde geçmektedir. Buradaki “*juridical*” terimi ile uluslararası çifte vergilendirmenin ekonomik olanının değil hukuki olanının sorun olarak ele alındığını göstermektedir²⁷.

²⁴Övül Çölgezen, “Uluslararası Çifte Vergilendirme-I”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 206, Şubat 2010, s. 146-147.

²⁵OECD, *a.g.e.*, s. 145.

²⁶Tuncer, *a.g.e.*, s. 9.

²⁷İbrahim Nihat Bayar, *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi, Türkiye-İngiltere Antlaşması*, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s. 5.

Ekonomik çifte vergilendirme, vergilendirme konusunu oluşturan kazanç ve iratlar konusunda ülkelerin uygulamış oldukları farklı vergilendirme kuralları sebebiyle meydana gelen durumdur. Bir örnek vermek gerekirse, dar mükellef bir kurumun tam mükellef olan bir kuruma gecikmeli bir ödeme yaptığını varsayalım. Dar mükellef kurumun bu miktarın vergi matrahından düşülmesine izin verildiği halde Türkiye'deki tam mükellef kurumun, kurumlar vergisine tabi tutulması halinde ekonomik çifte vergilendirme meydana gelecektir²⁸.

Hukuki anlamda çifte vergilendirme sorunu, ekonomik çifte vergilendirme sorunu gibi ulusal ve uluslararası düzeyde meydana gelmektedir. Ulusal düzeydeki hukuki çifte vergilendirme, daha çok federatif yapıli ülkelerde üst siyasi otorite ile alt siyasi otorite arasında gerçekleşen bir sorundur. Uluslararası hukuki çifte vergilendirme sorunu ise devletlerin çözmek için uğraştıkları asıl çifte vergilendirme sorunudur²⁹.

Ekonomik çifte vergilendirme ile birden fazla devletin aynı vergi konusunda farklı yükümlülere vergilendirmesiyle meydana gelir. Tek bir vergiyi doğuran olay olmasına rağmen bu olaydan dolayı en az iki kişi veya kurum vergilendirilmektedir³⁰. Bir ülkede gelir vergisinin yanında kurumlar vergisinin de bulunması durumunda ortaklara dağıtılan karlardan dolayı gerçek kişilerin gelir vergisine tabi tutulması durumunda ekonomik çifte vergilendirme sorunu çıkabilir³¹. Bu çifte vergilendirme durumu, tercih sebebiyle meydana gelmekte ve istenmeyen bir sorun değildir³². Birden fazla ülke arasındaki ekonomik çifte vergilendirmeye örnek vermek gerekirse; AB'ye üye ülkelerden Almanya mukimi bir kurumun Fransa mukimi bir kuruma tazminat ödediği farz edilirse, Almanya'dan ödenen tazminat miktarının gider kabul edilip matrahtan düşülmeyip vergilendirilmesine ek olarak, Fransa'da tazminat geliri elde eden kurumun gelir artışı olduğu için vergi alınmasıdır³³.

²⁸ Başak, **a.g.e.**, s. 215.

²⁹ Bayar, **a.g.e.**, s. 3.

³⁰ Lang, **a.g.e.**, s. 29.

³¹ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 9. bs., İstanbul, Beta Basım Yayın, 2019, s. 302.

³² Bayar, **a.g.e.**, s. 2.

³³ Nurettin Bilici, **Avrupa Birliği ve Türkiye**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2007, 166.

Hukuki anlamda çifte vergilendirme ÇVÖA ile ortadan kaldırılabilirken ekonomik anlamda çifte vergilendirme, devletlerin tek taraflı olarak vergi mevzuatını düzeltmeleri veya çifte taraflı olarak ÇVÖA ile vergilendirme yetkilerini azaltmaları şekilde çözmesinin imkânı yoktur. Ekonomik çifte vergilendirmenin çözümünde devletlerin vergi sistemlerinin benzer şekilde kurulması gerekir³⁴.

3.3.2.3. Yatay - Dikey Çifte Vergilendirme

Yatay çifte vergilendirme, iki üniter ülke veya iki eyalet gibi siyasi bakımdan aynı seviyede vergilendirme yetkilerine sahip makamların vergi kanunlarının çatışmasından meydana gelen çifte vergilendirme durumudur. Dikey çifte vergilendirme ise arasında hiyerarşi veya bağımlılık ilişkisi bulunan iki vergilendirme yetkisine sahip olan makam arasında meydana gelen çifte vergilendirme durumudur³⁵.

3.3.3. Çifte Yük ve Çifte Vergilendirmeye Karşı Alınacak Önlemler

Uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla ülkeler kendi vergilendirme yetkilerini sınırlandırır. Bunun dışında diğer ülke veya ülkeler ile ikili veya çok taraflı anlaşmalarla çifte vergilemeyi önlemeyi amaçlarlar. Çifte vergilemeyi önleme konusunda, çift taraflı ve çok taraflı önlemler, ülkelerin iç hukukta tek taraflı alabileceği önlemlerden çok daha zor gerçekleşir³⁶. Yine de günümüzde en çok kullanılan yöntem ikili vergi anlaşmalarıdır³⁷.

OECD ve BM çifte vergilendirmenin önlenmesi için bağlayıcı olmayan model anlaşmaları ortaya koymuşlardır. Ancak bu modellerin herhangi bir yaptırımının olması sebebiyle çifte vergilendirmenin tamamen ortadan kaldırılması noktasında istenen faydayı sağlayamamaktadır³⁸.

³⁴ Kaşıkçı vd., **Vergi Hukuku**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2019, s. 63.

³⁵ Çölgezen, **a.g.m.**, s. 146.

³⁶ Pehlivan ve Öz, **a.g.e.**, s. 80.

³⁷ Çağan, **a.g.e.**, s. 10.

³⁸ Pehlivan ve Öz, **a.g.e.**, s. 76.

Bir mükellefin bir tek vergi konusundan birden fazla devletin iki veya daha fazla kez vergi almasının hem vergi adaletine hem de uluslararası ekonomik faaliyetlere zararı bulunmaktadır. Bu sebeple tek, çift ve çok taraflı önlemler ile çift vergilemeyi önleme amaçlanmaktadır. ÇVÖA'ların imzalanmasında iki model anlaşma bulunmaktadır. Türkiye hem OECD'nin hem de BM'nin modellerini uygulamasına karşın, son zamanlarda OECD'nin modeli ağırlık kazanmıştır³⁹.

Devletlerin vergi kanunlarının yer bakımından uygulanmasında ülkelerin farklı ilkeleri benimsemesi sonucu meydana gelen çift vergilendirme sorununun çözümünde, devletlerin yersellik ve kişisellik ilkelerinden bir tanesini kabul ederek dünya genelinde uygulanması gerekmektedir. Bunun yanında, ülkelerin vergi mevzuatlarındaki tanım ve yorum farklılıklarının giderilmesi gerekmektedir. Ancak bu durum pratikte mümkün olmadığından ülkeler genellikle çift vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile çözüm bulmaktadırlar⁴⁰.

Ülkeler aldıkları bu önlemler ile çift vergilendirmeyi ortadan kaldırmanın yanında, vergi gelirlerinin devletler arasında adil dağılımını sağlamak, vergi adaletini sağlamak, bilgi alışverişinde bulunmak ve ekonomik kalkınmayı sağlamak gibi makro faydalara da ulaşmaktadırlar⁴¹.

3.3.3.1. Tek Taraflı Önlemler

Teorik olarak bir devletin kendi sınırları içinde tek taraflı olarak çift vergilendirmeyi doğurucu düzenlemelerin olmaması gerekmektedir. Ancak uygulamada ulusal çift yük durumu ortaya çıkabilmekte ve bunun çözümü yine tek taraflı olmaktadır. Ulusal çift yükü devletin çıkaracağı kanunlar ve idari tedbirlerle gidermek mümkündür⁴².

³⁹ İlkey Varol, “4 Seri No.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği ile Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesinde Yeni Uygulamalar ve Teamül Değişiklikleri”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 304, Nisan 2018, (Çevrimiçi) <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30970>, (Erişim Tarihi: 26.04.2018).

⁴⁰ Övül Çölgezen (2), “Uluslararası Çifte Vergilendirme –II”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 207, Mart 2010, s. 126-127.

⁴¹ Bayar, **a.g.e.**, s. 19.

⁴² Tuncer, **a.g.e.**, s. 20.

Uluslararası çifte vergilemenin önlenmesi konusunda her ülke tek taraflı olarak vergilendirme yetkisini sınırlandırdığında herhangi bir sorun oluşmayacaktır. Ancak bütün ülkelerin tek taraflı çabası olmadığında bu durum tek taraflı önlem alan ülkelerin aleyhine bir duruma sebep olacaktır. Bu sebeple, çift taraflı önlemler daha etkili ve daha yaygın olarak kullanılmaktadır⁴³.

Çifte vergileme sorununun tek taraflı önlenmesi konusunda kanun koyucu, vergi kanunlarına çeşitli hükümler koymuştur. İlk olarak GVK'nin 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasında yer alan, resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup, bunların işleri dolayısıyla yabancı ülkelerde oturan Türk vatandaşlarının, bulundukları yabancı ülkelerde elde ettikleri kazanç ve iratlar sebebiyle gelir vergisi veya benzeri bir vergi ödemiş olmaları halinde, söz konusu kazanç ve iratlar üzerinden Türkiye'de ayrıca vergilendirilmeyeceği hükmü bulunmaktadır. Bu hüküm çifte vergilemenin önlenmesi konusunda uygulanmakta olan yöntemlerden istisna yönteminin bir görünümüdür. Buna ilaveten mahsup yöntemi de yer almaktadır. Şöyle ki; GVK'nin 123'üncü maddesi hükmüne göre⁴⁴, yabancı ülkelerde ödenen vergiler mahsup edilmektedir. Mahsuba ilişkin diğer bir hüküm de kurumlar vergisinde bulunmaktadır. KVK'nin 33'üncü maddesine göre⁴⁵, yabancı ülkede elde edilip kurumlar vergisine benzer bir vergi ödenmesi halinde bu kazançlar kurumlar vergisinden indirilebilmektedir.

3.3.3.1.1. Vergi Mevzuatının İyileştirilmesi

Devletlerin çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik aldıkları tek taraflı önlemlerden bir tanesi vergi mevzuatlarını iyileştirmeleridir. Vergi mevzuatlarında çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik hiçbir müessesenin bulunmaması ya da var olan müesseselerin sorunlara çözüm getirememesi durumlarında vergi mevzuatında

⁴³ Pehlivan ve Öz, **a.g.e.**, s. 93.

⁴⁴ **GVK Md. 123:** “*Tam mükellefiyete tabi mükelleflerin yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan mahallinde ödedikleri benzeri vergiler, Türkiye’de tarh edilen Gelir Vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısımdan indirilir*”.

⁴⁵ **KVK Md. 33/1:** “*Yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye’de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilir*”.

yapılacak değişikliklerle çifte vergilendirme sorununa tek taraflı çözüm bulunabilmektedir⁴⁶.

Kanun koyucu ülke içinde çifte vergilendirmeyi, gelir vergisi yanında kurumlar vergisinin bulunmasından kaynaklanan çifte vergilendirme durumunda olduğu gibi bilerek veya isteyerek meydana gelmesini istiyorsa bunun çözümü yoktur. Ancak kendi sınırları içinde kendi vergi mevzuatından kaynaklanan ve istenmeyen bir çifte vergilendirme durumu vergi yükünün dağıtılmasında adaletsizliğe yol açacağından dolayı, vergi mevzuatının gözden geçirilerek iyileştirmelerin yapılmasıyla mükerrerlik önlenabilir⁴⁷.

3.3.3.1.2. Mahsup Yöntemi

Temelinde matematiksel bir işlem olan mahsup, daha önceden hesaplanan bir kurum kazancı üzerinden vergi alındıktan sonra belirli şartların varlığı halinde daha önce ödenmiş olan vergi üzerinden yıllık beyanname ile verginin düşülme işlemidir⁴⁸.

Mahsup yönteminde, mükellefin hem ülke içinde hem de ülke dışında sahip olduğu mali gücü topluca hesaplanır, ancak yabancı ülkelerde ödenen benzer bir vergi varsa bu ödenen vergi tutarı kadar mahsup edilir⁴⁹.

OECD'nin çifte vergilemenin önlenmesindeki modelinde de kullanılan mahsup yöntemi, anlaşma halinde olan iki ülkeden; yersellik ilkesinin uygulandığı ülkede ödenen verginin, kişiselilik ilkesinin uygulandığı ülkede ödenen vergiden mahsup edilmesine dayanır. Verginin tamamı mahsup ediliyorsa tam mahsup, yalnızca isabet eden kısmı mahsup ediliyorsa kısmi mahsup adı verilir⁵⁰.

Tam ve kısmi mahsup durumunu bir örnekle açıklamak gerekirse⁵¹; Fransa'da yaşayan ve ikamet eden bir kişinin yıllık geliri 90.000 €'dur ve bu kişi İspanya'daki işlerinden dolayı 30.000 € gelir elde etmiştir. Fransa'daki vergi oranının %25 ve

⁴⁶ Başak, **a.g.e.**, s. 250.

⁴⁷ Tuncer, **a.g.e.**, s. 21.

⁴⁸ Başak, **a.g.e.**, s. 251.

⁴⁹ Çağan, **a.g.e.**, s. 216.

⁵⁰ Pehlivan ve Öz, **a.g.e.**, s. 84-85.

⁵¹ Pehlivan ve Öz, **a.g.e.**, s. 85-86.

yersellik ilkesinin uygulandığını, İspanya'daki vergi oranının ise %21 ve kişiselilik ilkesini uyguladığını, Fransa'da artan oranlı bir vergi tarifiesi olduğu ve bir üst dilimin %30 olarak vergilendirildiği ve iki ülke arasında da çifte vergilemenin önlenmesi anlaşmasında mahsup yöntemini kullandığı kabul edilirse;

Tam mahsup yönteminde, Fransa'da ödenecek olan vergi, $90.000 \times \%25 = 22.500$ €'dur. İspanya'da ödenecek vergi ise $30.000 \times \%21 = 6.300$ € ve bu kişinin iki ülkede ödeyeceği toplam vergi tutarı 28.800 €'dur. Bu kişinin İspanya'da elde ettiği gelirle birlikte toplam geliri 120.000 € olacaktır ve $120.000 \times \%30 = 36.000$ € Fransa'da ve 6.300 € ise İspanya'da ödeyerek toplamda 42.300 € vergi ödeyecekken, vergiden mahsup yapılması dolayısıyla $42.300 - 28.800 = 13.500$ € vergi mahsup edilecektir.

Kısmi mahsupta ise kişinin Fransa'da ödeyeceği toplam vergi $120.000 \times \%30 = 36.000$ € ve İspanya'da ödeyeceği vergi $30.000 \times \%21 = 6.300$ € ve böylece toplam ödeyeceği vergi miktarı 42.300 € olacaktır. Bu toplam vergi miktarından iki ülkede ayrı ayrı ödediği vergi miktarlarının toplamı olan $(27.000 + 6.300)$ tutar çıkarıldığında geriye kalan 9.000 € vergi mahsup edilecektir.

Bu yöntem ilk defa 1918 yılında ABD'de uygulanmıştır. Çok basit ve kolay olması sebebiyle uygulanabilirliği yaygındır. Bu sebeple KVK'nin 33'üncü maddesinde ve OECD modelinde mahsup yöntemine yer verilmiştir⁵².

3.3.3.1.3. İstisna Yöntemi

İstisna yönteminde, sadece ülke içinde elde edilen ve sahip olunan ödeme gücü vergilendirilir. Diğer ülkelerden elde edilen gelir ve kazanç dikkate alınmaz⁵³. İstisna yöntemi, yabancı yatırımcıların ticari ve sınaî kazançları, gayrimenkul kazançları ve temettü kazançlarını yatırım yaptığı ülkede vergilendirilip, ikamet ettiği ülkede istisna tutulmasına dayanan bir yöntemdir⁵⁴.

⁵² Başak, a.g.e., s. 256.

⁵³ Çağan, a.g.e., s. 216.

⁵⁴ Ramazan Armağan ve Ferhan Berkay, "Vergilendirmenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi", **Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi**, C.3, S.5, 2011, s. 92.

İstisna yöntemi, başka ülkelerle herhangi bir çifte vergilemeyi önleme anlaşmasının varlığına gerek duyulmadan diğer ülkelerde ödenen verginin indirilmesi esasına dayanmaktadır. Mükellef, kaynak ilkesi çerçevesinde vergileme yapan ülkede vergiyi öder ve ikamet ilkesini uygulayan ve mukim ülkede ödeyeceği vergiden indirir. İstisna yöntemi AB ülkelerinin genelinde kullanıldığından “Kıta Avrupası yöntemi” olarak da adlandırılır. Ayrıca bu yöntem OECD’nin çifte vergilemenin önlenmesi konusunda benimsemiş olduğu iki yöntemden bir diğeridir⁵⁵.

İstisna yönteminde ya ülkeler kendi vergi mevzuatlarında yurt dışından elde edilip vergilendirilen kurum kazancının kurumlar vergisinden istisna edildiğine yönelik hüküm koyacak ya da devletler kendi aralarında yapacakları anlaşmalarda istisna yöntemini uygulayacaklarını belirteceklerdir. Uygulamada çoğunlukla ilk yöntem olan ülkelerin kendi mevzuatı kanalıyla istisna edilmesi kullanılmaktadır⁵⁶.

3.3.3.1.4. İndirim Yöntemi

İndirim yöntemi çifte vergilemeyi tamamen ortadan kaldırmayan, sadece belli bir kısmının indirilmesine olanak sağlamaktadır. Bu yöntemde yurt içi ve yurt dışında elde edilen gelirler toplanır ve yersellik ilkesinin uygulandığı ülkede ödenen vergi, kişisel ilkesinin uygulandığı ülkede ödenen vergiden düşülerek kalan tutar vergilendirilmiş olur⁵⁷.

Türk vergi sistemindeki veraset ve intikal vergisinde var olan matrahtan indirme, indirim yöntemine örnek gösterilebilir. T. C. vatandaşının yurt dışındaki malları sebebiyle ödemiş oldukları veraset ve intikal vergisi veya ona benzer bir verginin ödenmesi halinde toplam servet değerinden indirilir⁵⁸. Veraset ve İntikal Vergisi’nin 12’nci maddesinde⁵⁹ indirilebilecek borçlar ve masraflar konusunda

⁵⁵ Pehlivan ve Öz, **a.g.e.**, s. 82-83.

⁵⁶ Başak, **a.g.e.**, s. 260.

⁵⁷ Pehlivan ve Öz, **a.g.e.**, s. 87.

⁵⁸ Yıldız, **a.g.e.**, s. 222.

⁵⁹ **Veraset ve İntikal Vergisi Md. 12:** “İktisab edilen malların değerleri değerlerinden veya değerleri yekûnundan aşağıda yazılı borçlar ve masraflar, beyannamede gösterilmek şartıyla tenzil olunur”.

Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan kişilerin yurt dışında sahip olduğu mallara ilişkin borçları ve bu mallar dolayısıyla alınan Veraset ve İntikal Vergisi belgesi ile kanıtlanması şartıyla indirilmesi yönünde hüküm vardır.

İndirim yönteminin uygulanması konusunda bir örnek vermek gerekirse⁶⁰; Almanya’da yerleşmiş olan bir kişinin faiz geliri 150.000 €’dur. Aynı kişi Fransa’daki iktisadi faaliyetlerinden dolayı 100.000 € gelir elde etmiştir. Bu iki ülke arasında çifte vergilemenin önlenmesi konusunda indirim yöntemini uyguladığını ve Almanya’daki faiz gelirlerinden %45 ve Fransa’da ise gelir üzerinden %40 oranında vergi alınması durumunda, iki ülkede elde edilen gelirler toplanır ve indirim yapılır. İndirim şekli şu şekilde olur: Tüm gelirden, vergilemede kişisel ilkesini uygulayan kaynak ülkede (Fransa) ödenen vergi düşürülür. Kalan kısım ise yersellik ilkesini uygulayan ülke (Almanya) tarafından vergilendirilir.

Bu durumda bu kişinin toplam geliri olan 250.000 €’dan kaynak ülkesi Fransa’da ödenen 40.000 € indirilir. Geriye kalan tutar Almanya’da vergilendirilir. $210.000 \times \%45$ işlemi sonucunda 94.500 € vergi Almanya’da ödenir. Eğer böyle bir indirim yöntemi uygulanmasaydı bu kişi 40.000 € Fransa’da, 67.500 € ise Almanya’da ve toplamda 107.500 € vergi ödemek durumunda kalacaktı.

Başka bir örnek vermek gerekirse; Türkiye’de mukim yabancı bir kurumun yurt dışında 100.000 \$ elde ettiğini ve bu ülkede kurumlar vergisi oranının %50 Türkiye’de ise %20 olduğunu varsayalım. Yabancı ülkelere ödenen kurumlar vergisinin indirilmesine izin verilmesi halinde hesaplama Tablo 3.1’deki gibi yapılacaktır.

Tablo 3.1: İndirim Yöntemiyle Kurum Kazancının Hesaplanması

Kurum Kazancı	Tutar (\$)
Yurt dışından elde edilen kazanç:	100.000
Yurt dışında ödenen kurumlar vergisi:	$(100.000 \times \%50) = 50.000$
Yurt dışı kazanç için yurt içinde ödenecek vergi:	$((100.000 - 50.000) \times \%20) = 10.000$

c) Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde olan şahıslara ait mallardan yabancı memleketlerde bulunanlara taallük eden borçlar ve yabancı memleketlerde bu mallar dolayısıyla alınan Veraset ve İntikal vergileri

⁶⁰ Pehlivan ve Öz, a.g.e., s. 87.

Yurt dışı kazanç için ödenen toplam vergi:	(50.000+10.000) =60.000
Vergi sonrası net kurum kazancı:	(100.000-60.000) =40.000

Kaynak: Levent Başak, Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2007, s. 256.

Tablo 3.1’deki örnekte görüldüğü üzere, indirim yöntemi çifte vergilendirme sorununu tam olarak ortadan kaldıramamaktadır. Bunun yerine dış ülkelerde ödenen verginin mahsup edilmesi, ülkelerin tek taraflı olarak tedbirleri ile uygulanabilmesinden dolayı daha çok tercih edilmektedir⁶¹.

3.3.3.1.5. Düzeltme

Bazen çifte vergilendirme sorunu, vergi kanunlarının uygulanmasında yapılacak hatalardan kaynaklı olabilmektedir. VUK’un 116’ncı maddesi hükmüne göre vergi hatası, vergi ile ilgili olarak matrah hataları, vergi miktarında hatalar, verginin mükerrer olması, mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata ve vergilendirme veya muafiyet döneminde hata olarak haksız yere fazla veya eksik vergi alınması şekillerinde ortaya çıkmaktadır.

Kanunun devam eden maddelerinde, “hataların meydana çıkarılması sonucunda vergi dairesi müdürünün kararı ile düzeltme fişi düzenlenir ve mükellefin aleyhine olan vergi tutarı iade edilir” hükmü bulunmaktadır.

Vergilendirme hatası dolayısıyla meydana gelen çifte vergilendirme hukuki veya ekonomik çifte vergilendirmeden farklı bir durumdur. Şöyle ki çifte vergilendirme durumu vergilendirme yetkisi bulunan devletlerin ihtiyari olarak da meydana getirebilecekleri veya gerçekleşmesini istemedikleri birer durumdur. Oysaki vergi hataları dolayısıyla meydana gelebilecek birden fazla vergi alma durumu, pozitif hukukun ve kanunun öngörmediği bir durumdur⁶².

3.3.3.2. Çift Taraflı Önlemler

Dünya genelinde başka ülkelerle iktisadi ilişkisi olmayan ülke bulunmamaktadır. Dolayısıyla vergilendirme ve vergi sorunları uluslararası boyut

⁶¹ Başak, a.g.e., s. 256.

⁶² Bayar, a.g.e., s. 3.

kazanmıştır. Bu sebeple günümüzde küreselleşmenin temel sonucu olarak, ülkeler çifte vergilendirme sorununun çözümünde tek taraflı önlemlerden daha çok zorunlu olarak çift taraflı veya çok taraflı önlemlerle sorunu çözmektedir⁶³.

Çift taraflı anlaşma, çifte vergilemenin önlenmesinde iki ülkenin karşılıklı olarak ortak çıkarlar doğrultusunda ortadan kaldırmaya yönelik yaptıkları anlaşmalardır. Uygulanabilirliği daha mümkün olması sebebiyle çok taraflı anlaşmalara nispeten daha çok kullanılmaktadır⁶⁴.

Her iki ülkedeki yükümlülere etkileyen çift taraflı çifte vergilendirme anlaşmaları, vergilendirme yetkilerinde karşılıklı olarak sınırlamalar getirir. OECD'nin hazırlamış olduğu çifte vergilemeyi önleme modelleri, bu örgüte üye olan ülkeler tarafından örnek olarak uygulanmaktadır. Bu anlaşma örnekleri vergilemede ikamet ilkesi temelinde hazırlandığı için bu durum daha çok sermaye ve teknoloji gibi üretim faktörlerini ithal eden gelişmiş ülkelerin yararına bir durum oluşturmaktadır⁶⁵.

3.3.3.3. Çok Taraflı Önlemler

Çok taraflı önlemler, ikiden fazla ülkenin çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmak amacıyla uluslararası hukuk kuralları çerçevesinde anlaşmaya çalışmalarıdır⁶⁶. Çok taraflı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması sayısı çok az olmakla birlikte daha çok ulus üstü birliklere katılım şeklinde gerçekleşmektedir⁶⁷. Çok taraflı anlaşmaların çift taraflı anlaşmalardan sadece taraf sayısı bakımından bir farkı vardır, bunun dışında ayrı bir özelliği yoktur.

Çok taraflı önlemlerin az olmasının sebeplerinden birincisi, ikili anlaşmalarda bile ortaya çıkan çıkar çatışmalarının ikiden fazla ülke arasında daha da yüksek düzeyde olması ve ikincisi ise bu ülkelerin, kişi, ikametgâh, kanuni merkez, vb.

⁶³ Başak, **a.g.e.**, s. 253.

⁶⁴ Pehlivan ve Öz, **a.g.e.**, s. 81.

⁶⁵ Çağan, **a.g.e.**, s. 226.

⁶⁶ Pehlivan ve Öz, **a.g.e.**, s. 81.

⁶⁷ Çölgezen (2), **a.g.m.**, s. 127.

vergiye ilişkin konularda aynı tanımlamaların ve kanun hükümlerinin bulunmamasıdır⁶⁸.

Çok taraflı anlaşmalar uygulamada daha çok gelişmiş ülkeler arasında ve bölgesel içerikli olmaktadır. Çok taraflı anlaşmanın en kapsamlı olanı OECD'nin Avrupa Konseyi Anlaşması'dır⁶⁹. Diğer çok taraflı anlaşmalara 1994 Caricom ve 1996 Nordic anlaşmaları örnek gösterilebilir. Nordic ÇVÖA'sı, vergilendirmede mukim ülkenin hâkim olduğu, OECD Modeli'ni örnek alarak oluşturulmuş İsveç, Norveç, İzlanda, Finlandiya ve Faroe Adaları'nın taraf olduğu çok taraflı anlaşmadır. Caricom Anlaşması ise Karayip Ada Devletleri arasında imzalanan, vergilendirmenin çoğunlukla kaynak ülkeye bırakıldığı, BM Modeli'nin örnek alındığı çok taraflı anlaşmadır⁷⁰.

3.4. ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI

Vergi anlaşmaları dar anlamda ve geniş anlamda olmak üzere ikiye ayrılır. Dar anlamda vergi anlaşmaları sadece vergilendirme yetkisinde meydana gelen anlaşmazlıkları ve bunun sonucundaki mükerrerliği ortadan kaldırmayı amaçlarken; geniş anlamda vergi anlaşmaları, vergiye ilişkin her konuda akdedilen anlaşmalardır⁷¹.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, devletlerin, çifte vergilemenin gerçekleşmemesi, vergi kaçakçılığının önlenmesi ve yabancı sermayenin teşvik edilmesi gibi ekonomik ve siyasi amaçları doğrultusunda en fazla yapılan ve ikili veya çoklu olmak üzere sayısı iki binin üzerinde gerçekleştirilmiş olan vergi anlaşması türüdür⁷². Çifte vergilendirme sorununun varlığı ekonomik etkinliği ve dış ticaret rekabetini olumsuz etkilediğinden devletler tarafından çifte vergilendirmeyi

⁶⁸ Çağan, **a.g.e.**, s. 230.

⁶⁹ Michael Keen ve Jenny Ligthart, "Information Sharing and International Taxation: A Premier", **International Tax and Public Finance**, Vol. 3, Issue 1, January 2006, s. 94.

⁷⁰ Kevin Holmes, **International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction to Principles and Applications**, Amsterdam, IBFD, 2007, s. 65.

⁷¹ Tuncer, **a.g.e.**, s. 36.

⁷² Oytun Canyaş, **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının İç Hukuktaki Konumu**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2017, s. 1.

önleme anlaşmalarına yoğun ilgi gösterilmektedir⁷³. Çifte vergilendirme bireylere fazladan bir vergi yükü getirmesi ve ekonomik faaliyetleri engellemesi sebebiyle devletler genel olarak vergilendirme yetkilerinin kısıtlanmasını istemeseler de imzalamak durumunda kalmaktadırlar⁷⁴.

Türkiye, birçok ülke ile ÇVÖA imzalamıştır. Her ülkenin iç mevzuatının farklı olduğu göz önünde bulundurulduğundan, ülkeler arası ÇVÖA’nda yeknesaklığı sağlayabilmek için BM ve özellikle OECD tarafından hazırlanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma modelini örnek almaktadır. Buna ilaveten Türkiye yapacağı ÇVÖA için ortak bir temel metin hazırlama gereğinden dolayı 15.05.1996 tarihinde 1 seri numaralı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği’nde⁷⁵ Hollanda ile 27.03.1986 yılında imzalanan ÇVÖA örnek alınarak tanımlamalar yapılmıştır⁷⁶.

ÇVÖA’nın yapılmasının temel amacı, devletlerin vergilendirme yetkilerini paylaşmak ve mükelleflerin tek bir gelir, kazanç veya iradının iki veya daha fazla devlet tarafından birden fazla vergilendirilmesini önlemektir⁷⁷. Ülkeler ÇVÖA ile aynı gelir, servet ve kazanç üzerinden karşılıklı ödünler vererek, vergilendirme yetkisini tek bir ülkeye verirler veya iki ya da daha fazla ülke arasında paylaşırlar⁷⁸. ÇVÖA, ülkelerin sahip oldukları farklı değer yargıları ve hukuksal içeriklerine karşın yeknesak bir terminolojide kavramların tanımlanması, algılanması ve yorumlanması açısından önem arz etmektedirler⁷⁹.

ÇVÖA sadece gelir üzerinden alınan vergilerde uygulanır. Hiçbir ülke ile KDV veya diğer muamele vergilerine yönelik bir anlaşma yoktur. Avusturya ve

⁷³Marius Eugen Radu, “International Double Taxation”, **Procedia Social and Behavioral Sciences**, 62 (2012), s. 403.

⁷⁴Tanasoca Ana, “Double Taxation Multiple Citizenship, and Global Inequality”, **Moral Philosophy and Politics**, 1(1), 2014, s. 150.

⁷⁵**1 seri numaralı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Genel Tebliği**, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararasi_mevzuat/GENTEB_1_CV.htm, (Erişim Tarihi: 26.07.2018).

⁷⁶Başak, **a.g.e.**, s. 228.

⁷⁷Erol Sönmezocak, “Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Yurt Dışı Müteahhitlik İşlemleri ve Teknik Hizmetlerin Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 302, Şubat 2018, (Çevrimiçi) <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30758>, (Erişim Tarihi: 26.04.2018).

⁷⁸Çölgezen (2), **a.g.m.**, s. 128.

⁷⁹Bayar, **a.g.e.**, s. 1.

Norveç gibi kimi ülkelerle yapılan anlaşmalarda ise servetten alınan vergiler de anlaşma kapsamı dâhilindedir⁸⁰.

Devletlerarası ilk vergi anlaşması, Fransa ve Belçika arasında 1843 yılında vergilerin toplanmasını kolaylaştırmak için bilgi alışverişinin arttırılmasını sağlamak amacıyla yapılmıştır. Tarihte ilk çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla yapılan anlaşma ise 1899 yılında Prusya ile Avusturya-Macaristan arasında imzalanmıştır⁸¹.

Daha sonra anlaşmaların sayısı hızlı bir şekilde artmış, özellikle Kuzey Avrupa ülkeleri birbirleriyle ve ABD ile çok sayıda anlaşma imzalamıştır. 2008 yılı itibarıyla bütün ülkelerin yapmış olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının sayısı 2.805 adettir⁸².

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının sağladığı yararlar ilaveten en önemli işlevi, hukuk yaratmasıdır. Uluslararası vergi hukukunun oluşmasında temel ilke ve kavramları tanımlaması sebebiyle hukuki güvenlik, yeknesaklık ve belirlilik ilkelerinin oluşturulmasında önemli katkılar sağlamaktadır⁸³.

ÇVÖA ülkelerin anayasalarından aldıkları yetki çerçevesinde yetkili icra organları tarafından hazırlanır, müzakere edilir ve yürürlüğe konulur. 1982 Anayasası'nın 90'ıncı maddesinin beşinci fıkrasına göre, usulüne uygun yürürlüğe girmiş bir uluslararası anlaşma kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık bakımından AYM'ye başvurulamaz. Bu hüküm çerçevesince bir vergi anlaşması, vergi kanunlarıyla çatışacak hükümler içerirse vergi hukukunun birer asli kaynağı sayılmaktadır ve önceliği vardır⁸⁴.

Bir uluslararası vergi anlaşması olan ÇVÖA kanun hükmünde olup yürütme ve yargıyı bağlayıcı niteliktedir. Bu anlaşmalarının süresinin genellikle bir yıldan fazla olması, yerel vergi kanunlarını değiştirmesi ve kamu maliyesine artı yükler getirmesi sebepleriyle TBMM tarafından bir uygun bulma kanunun çıkarılmasını ve

⁸⁰ Başak, **a.g.e.**, s. 241.

⁸¹ Holmes, **a.g.e.**, s. 60.

⁸² Anna Braunschweig, **Double Taxation Treaties' Impact on Intermediate Trade**, Lund University, Department of Economics, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Lund, 2014, s. 5.

⁸³ Yitzhak Hadari, "Tax Treaties and Their Role in the Financial Planning of the Multinational Enterprise" **The American Journal of Comparative Law**, Vol. 20, No. 1, 1972, s. 120.

⁸⁴ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2010, s. 13-14.

bu uygun bulma kanununun denetlenmesi dışında herhangi bir konudan dolayı AYM'ye iptali için başvurulması engellenmiştir⁸⁵.

3.4.1. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Kapsamı İçeriği ve Amacı

ÇVÖA gelir üzerinden alınan vergileri kapsamına aldığından, gelir ve kurumlar vergisinin konusuna giren ticari kazançlar, gayrimenkul varlıklardan elde edilen kazançlar, uluslararası taşımacılık kazançları, faiz gelirleri, temettü gelirleri, gayrimenkul hak bedelleri, sermaye değer artış kazançları, ücret gelirleri, serbest meslek faaliyetinden elde edilen gelirler, sanatçı ve sporcu gelirleri, şirket yönetim kurulu üyelerinin gelirleri, özel sektör çalışanlarının emekli maaşları, kamu çalışanlarının ücret gelirleri, emeklilik maaşları ile öğretmen ve öğrencilerin elde ettikleri gelir ve kazançlardır⁸⁶.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının yapılmasının temel amacı, çakışan vergilendirme yetkilerinde ihtilafları ortadan kaldırarak uluslararası sermaye, teknoloji ve hizmet akışını kolaylaştırmaktır⁸⁷. ÇVÖA'nın giriş kısmında anlaşmaların ne amaçla yapıldığı yazılmaktadır. Örneğin, karşılıklı menfaatler doğrultusunda, ekonomik iş birliğini geliştirmek, ekonomik teşvikleri artırmak, vergi konularında iş birliğini artırmak, vergi kaçakçılığına engel olmak gibi çeşitli amaçlarla devletler anlaşmaya varırlar⁸⁸.

ÇVÖA'ların başka bir amacı, akit devletler arasında vergiye ilişkin kavramların yeknesaklaştırılması, bilgi alışverişinin artması ve idareler arasında yardımlaşmanın artması sonucunda transfer fiyatlandırması veya başka haller ile

⁸⁵ Kaşıkçı vd. **Vergi Hukuku**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2019, s. 41.

⁸⁶ Harun Naci Özbek, "Dar Mükellefiyet, Çifte Vergilendirme ve Mukimlik" **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 325, Ekim 2015, s. 25.

⁸⁷ Charles Irish, "International Double Taxation Agreements and Income Taxation at Source", **The International and Comparative Law Quarterly**, Vol. 3, No. 2, 1974, s. 293.

⁸⁸ **Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması**, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat/TURKCE_METIN/ALMANYA_01012011.pdf, (Erişim Tarihi: 26.04.2018).

oluşacak vergi kaçakçılığının ve vergiden kaçınmanın önüne geçilmesidir⁸⁹. ÇVÖA ile farklı ülkelerde uygulanan farklı vergi kanunlarının sebep olacağı çatışmayı engelleyerek uyumlu hale getirip meydana gelecek kazancın birden fazla vergilendirilmesini önlemektedir⁹⁰. Benzer şekilde, ÇVÖA ile uluslararası mal, emek ve sermaye hareketliliğini engelleyici çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmak ve firmaların uluslararası faaliyetleri dolayısıyla vergi kaçakçılığı girişimini önlemektedir⁹¹.

Devletlerin ÇVÖA imzalamalarının bir diğer amacı da ülkesine yapılacak yabancı yatırımları arttırmaktır. Ampirik çalışmalar göstermektedir ki, çifte vergilendirme anlaşmasının varlığı o ülkeye yapılacak doğrudan yabancı yatırımlar üzerinde olumlu katkıları vardır. Yabancı yatırımların artması, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının yardımı ile sağlanan iyi bir yatırım ortamına bağlıdır. Artan doğrudan yatırımlar ile kaynak ülkede hem gelir artışı hem de faktör verimliliği artar⁹².

3.4.1.1. Anlaşmanın Kapsamı

ÇVÖA'nın birinci maddesi bu anlaşmanın kapsadığı kişiler ve vergilerle ilgilidir. Bu anlaşmalar, sözleşmeye taraf devletlerin biri veya her ikisinin mukimi olan kişilere uygulanır. Anlaşmanın ikinci maddesinde hangi vergileri kapsayacağına hükmedilir. Üçüncü maddede, anlaşma metninde geçen ve her iki ülke mevzuatında bulunmayan veya ortak ifadeleri olmayan “kişi, şirket, kanuni ve ana merkez, vatandaş ...” kavramları ve açıklamaları yer alır. Dördüncü maddede, devletlerden herhangi birinde yer alan ve o devletin vergi mevzuatı gereğince vergiye tabi olan kişilere verilen ad olan “mukim”in tanımı yapılır. Mukim, “*Bu Anlaşmanın amaçları bakımından, “bir Akit Devletin mukimi” terimi, bu Devlet, eyalet ve herhangi bir*

⁸⁹Hadari, **a.g.m.**, s. 122.

⁹⁰Cevdet Okan Bahar, **Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmaları ve Yabancıların Türkiye’de Vergilendirilmeleri**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2007, s. 19.

⁹¹Holmes, **a.g.e.**, s. 57.

⁹²Fabian Barthel, Matthias Busse ve Eric Neumayer, “The Impact of Double Taxation Treaties on Foreign Direct Investment: Evidence from Large Dyadic Panel Data”, **Contemporary Economic Policy**, 28 (3), 2010, s 160.

politik alt bölümü veya mahalli idaresi de olmak üzere, o devletin mevzuatı gereği ev, ikametgâh, kanuni ana merkez, yönetim yeri veya benzer yapıda diğer herhangi bir kriter sebebiyle burada vergiye tabi olan herhangi bir kişi anlamına gelir". Beşinci madde "iş yeri" ile ilgili olup şube, büro, fabrika, atölye gibi iş yeri olarak sayılabilecek yerler sıralanır ve açıklanır. Altıncı maddeden itibaren gelirin ve servetin vergilendirilmesinde yetkinin mukim ülkede mi yoksa kaynak ülkede mi veya iki ülke arasında paylaştırıldığı düzenlenir. Yirmi ikinci maddede çifte vergilendirmenin nasıl önleneceği açıklanır. Sonraki maddelerde ise çifte vergilendirmenin önlenmesinin yanında bilgi değişimi, vergi tahsilatında yardımlaşma gibi özel hükümler yer alır. Otuzuncu ve devam eden maddelerinde ise anlamanın yürürlüğe girmesi ve yürürlükten kalkmasına ilişkin hükümler bulunur.

3.4.4.1.1. Kapsanan Kişiler

Kapsanan kişiler anlaşmaların ilk maddesini oluşturur. Bu maddede "kapsanan kişiler" söz konusu anlaşmada, Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olan kişi ve kurumlara uygulanır şeklinde tanımlanır⁹³.

3.4.4.1.2. Kapsanan Vergiler

Anlaşmalardaki kapsanan vergiler 2'nci maddede bulunur. Bu madde hükmüne göre, anlaşma kapsamına giren vergiler ve kapsadığı konular açık bir şekilde yer alır. Ayrıca, anlaşma imzalandıktan sonra söz konusu vergilere yeni madde eklenirse veya kanun değişirse, yeni hükümlerin de anlaşma kapsamında olacağı benimsenmiştir. Bunun sonucunda herhangi bir değişiklik olması halinde yeniden bir anlaşmanın yapılmasının önüne geçilmiş olur ve anlaşmanın uygulama alanı artmış olur⁹⁴.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının ikinci maddelerine göre, Akit Devletlerin almış oldukları vergilerin ne şekilde alınıp alınmadığına bakılmaksızın

⁹³ GİB, **a.g.e.**, s. 22.

⁹⁴Sönmezocak, **a.g.m.**, (Çevrimiçi) <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30758>, (Erişim Tarihi: 26.04.2018).

Akit Devletlerin eyalet, politik alt bölüm veya mahalli idareleri fark etmeksizin gelir üzerinden alınan vergilere uygulanacaktır.

24.01.2012 tarihli Resmî Gazete’de (RG) yayınlanan, Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması’nın 2’nci maddesinin üçüncü fıkrasına göre, “Türkiye Cumhuriyeti’nde uygulanacak olan gelir vergisi ve kurumlar vergisi “Türk Vergisi” olarak adlandırılacaktır. Benzer şekilde, Almanya Federal Cumhuriyeti’nde uygulanacak olan gelir vergisi, kurumlar vergisi ve ticaret vergisi “Alman Vergisi” olarak adlandırılacaktır” hükmü üzere bu anlaşmanın taraf devletlerinin hangi vergilerini kapsadığı açık şekilde ortaya konulmaktadır.

Mezkûr maddenin son ve dördüncü fıkrası hükümlerine göre ise anlaşmanın imzalanmasından sonra ilgili vergiler yürürlükten kaldırılırsa, ekleme yapılırsa veya yerine benzer nitelikli vergi getirilirse, bu değişiklikler de anlaşma kapsamında olacağı ve bu durumun Akit Devlet yetkililerine bildireceği hükmedilmiştir⁹⁵.

3.4.1.2. Anlaşmalarda Yer Alan Genel Tanımlar

ÇVÖA’nın 3’üncü maddesinin ilk fıkrasında, anlaşmada yer alan “Türkiye, akit devlet, kişi, şirket, kanuni ana merkez, bir akit devlet teşebbüsü, uluslararası trafik, vatandaş, yetkili makam” gibi kavramlar tanımlanır. Mezkûr maddenin ikinci fıkrasında ise tanımlanmamış bir terim söz konusu olduğunda ilgili devletin vergi mevzuatındaki anlamı esas alınacak ve bu anlam diğer kanunlardaki anlamından üstün sayılacaktır, hükmü bulunmaktadır. Almanya ile yapılan ÇVÖA’nda geçen genel tanımlara göre;⁹⁶

“Türkiye” terimi, kara suları ve üzerinde bulunan hava sahası dâhil olmak üzere, Türkiye Cumhuriyeti’nin sahip olduğu egemenlik alanını, bunun yanı sıra

⁹⁵ Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat/TURKCE_METIN/ALMANYA_01012011.pdf, (Erişim Tarihi: 26.04.2018).

⁹⁶ Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat/TURKCE_METIN/ALMANYA_01012011.pdf, (Erişim Tarihi: 26.04.2018).

uluslararası hukuka uygun olarak doğal kaynakların aranması, işletilmesi ve korunması amacıyla yargı yetkisi veya egemenlik haklarına sahip olduğu deniz alanlarını ifade eder,

“Almanya” terimi, kara sularına bitişik deniz yatağı, toprak altı ve bunların üzerini kaplayan suların yanı sıra, Almanya Federal Cumhuriyeti’nin uluslararası hukuk ile iç mevzuatına uygun olarak canlı ve cansız kaynakların aranması, işletilmesi, korunması ve idaresi amacıyla yargı yetkisi ve egemenlik haklarına sahip olduğu Almanya Federal Cumhuriyeti topraklarını ifade eder,

“Bir Akit Devlet” ve “diğer Akit Devlet” terimi, metnin gereğine göre, Türkiye Cumhuriyeti veya Almanya Federal Cumhuriyeti anlamına gelir,

“Kişi” terimi, bir gerçek kişiyi, bir şirketi ve kişilerin oluşturduğu diğer herhangi bir kuruluşu kapsar,

“Şirket” terimi, herhangi bir kurum veya vergileme yönünden kurum olarak muamele gören herhangi bir kuruluş anlamına gelir,

“Kanuni ana merkez”, terimi Türk Ticaret Kanunu veya Alman Mali Kanunu kapsamındaki kanuni yerleşim yeri anlamına gelir,

“Bir Akit Devlet teşebbüsü” terimi, bir Akit Devlet mukimi tarafından işletilen bir teşebbüsü ifade eder,

“Uluslararası trafik” terimi, yalnızca diğer Akit Devletin sınırları içinde gerçekleştirilen gemi veya uçak işletmeciliği hariç olmak üzere, bir Akit Devlet teşebbüsü tarafından gemi veya uçak işleterek yapılan her türlü taşımacılığı ifade eder,

“Vatandaş” terimi, Türkiye Cumhuriyeti açısından, Türk vatandaşlığına sahip herhangi bir gerçek kişiyi ve Türkiye’de yürürlükte bulunan mevzuata göre statü kazanan herhangi bir hükmi şahsı, ortaklığı veya birliği ifade eder. Almanya Federal Cumhuriyeti açısından, Almanya Federal Cumhuriyeti Anayasası kapsamındaki herhangi bir Almanı ve Almanya’da yürürlükte bulunan mevzuata göre statü kazanan herhangi bir hükmi şahsı, ortaklığı ve birliği ifade eder.

“Yetkili makam” terimi, Türkiye Cumhuriyeti yönünden, Maliye Bakanını veya onun yetkili temsilcisini; Almanya Federal Cumhuriyeti yönünden, Federal Maliye Bakanlığını veya Bakanlığın yetki verdiği makamı ifade eder.

3.4.1.2.1. İşyeri

İşyeri, Akit Devletlerden birinde bulunan bir teşebbüsün faaliyette bulunduğu, işin tamamını veya bir kısmını yürütebilmek için kullandığı yönetim yeri, şube, büro, fabrika, atölye gibi sabit bir yeri ifade etmektedir⁹⁷.

3.4.1.2.2. Mukim

Model anlaşmada tanımı yapıldığı üzer mukim, akit devletlerden herhangi birinde vergiye tabi olan kişi veya kurumdur. Devletler çifte vergilendirmenin önlenmesini isterken yapılan anlaşma ile çifte mukimlik sorununa da sebep olabilirler. Çifte mukimlik, birden fazla devletin aynı kişi veya kurumu kendi ülkesinin mukimi olarak kabul etme durumudur. Bunun temel sebebi ülkelerin yerel mevzuatlarında mukimlik, ikametgâh ve kanuni merkez gibi kavramların tanımlamalarının farklı olmasıdır⁹⁸. Bir mukimlik durumundan bahsedebilmek için bir kişinin ikametgâhının veya bir şirketin merkezinin bir ülkede bulunması gerekmekte veya temelli bir bulunma olmasa bile belli bir süre bir ülkede bulunulması gerekmektedir⁹⁹.

3.4.1.2.2.1. Çifte Mukimlik

Devletlerin vergi mevzuatlarına ilaveten ÇVÖA ile mükellefiyetin belirlenmesinde farklı kriterler ortaya çıkabilir. Bunun sonucunda, bir kurumun her iki devlette de mükellef olması ve kazancının birden fazla vergilendirilmesi sorun yaratacaktır. Böyle bir çifte mukimlik durumunda, çözüm ÇVÖA hükümlerine göre çözülecektir. Anlaşmaların 4'üncü maddesinin üçüncü fıkrası hükümlerine göre, bir çifte mukimlik durumunda kurumun kanuni merkezinin bulunduğu ülke kriteri, kurumun fiili iş merkezinin bulunduğu ülke kriteri ve karşılıklı anlaşma şeklinde üç farklı yolla çözülebilecektir¹⁰⁰.

⁹⁷ GİB, **a.g.e.**, s. 24-25.

⁹⁸ Yılmaz, **a.g.e.**, s. 209.

⁹⁹ Hüseyin Işık, **Uluslararası Vergilendirme**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2014, s. 93.

¹⁰⁰ Başak, **a.g.e.**, s. 235.

ÇVÖA ancak taraf olan ülkenin mukimi olunması halinde hüküm ifade etmektedir. Bu sebeple taraf ülkelerin herhangi birinde bulunan kişi veya kurum, mukimi olduğu ülkede tam mükellef olduğu ülkedeki yetkili yerlerden alacağı mukimlik belgesi ile resmileştirir. Hazine ve Maliye Bakanlığının 20.12.2013 tarihinde yayınladığı 3 No.lu Çifte Vergilendirme Önleme Anlaşmaları Sirkülerinde yaptığı açıklamalara göre, mukimlik belgesi, Türkiye’de tam mükellef olan gerçek kişi ve kurumların, ÇVÖA’na taraf olan diğer ülkelerde elde ettiği kazanç ve iratlar için taraflar arasındaki anlaşmanın kurallarınca vergilendirilebilmesi açısından kendi ülke yetkilileri tarafından hazırlanan belgedir¹⁰¹.

3.4.1.2.2.2. Çifte Mukimliğin Çözümü

ÇVÖA hükümleri doğrultusunda ülkeler arasında meydana gelebilecek çifte mukimlik sorunu, kanuni merkez ve iş merkezi kriterlerine göre çözümlenir. Bu kriterlerin fayda sağlamaması durumunda ise, son çözüm yolu karşılıklı anlaşma usulü ile çifte mukimlik sorunu ortadan kaldırılır.

3.4.1.2.2.1. Kanuni Merkez Kriteri

Ülkeler arası çifte mukimliğe sahip olan bir kurumun varlığında bunun çözümü için göz önünde bulundurulacak ilk kıstas, kanuni merkezin hangi ülkede bulunduğudür. ÇVÖA tarafı olan devletlerin vergi kanunlarına göre kanuni merkez hangi ülkede bulunuyorsa ilgili kurum o ülkede tam mükellefiyet esasına göre vergilendirilecektir. Kanuni merkez kriteri dışında fiili merkez gibi herhangi bir başka kriter aranmamaktadır. Türkiye’nin çifte vergilendirmeyi önleme kapsamında anlaşma halinde olduğu ülkelere K.K.T.C., Fransa, Macaristan, Norveç, Çin Halk Cumhuriyeti, Ürdün, Ukrayna, Rusya Cumhuriyeti, Suriye, Yunanistan, Bulgaristan, Makedonya, Slovenya ve Endonezya ile herhangi bir çifte mukimlik durumu var olması halinde kanuni merkez kriteri dikkate alınarak çözüme kavuşturulacaktır¹⁰².

¹⁰¹ Maliye Bakanlığı, **3 No.lu Çifte Vergilendirme Önleme Anlaşmaları Sirküleri**, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/fileadmin/CifteVergilendirme/cvoa_sirkuler_3.htm (Erişim Tarihi: 01.10.2018).

¹⁰² Levent Başak, **Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2007, s. 235.

3.4.1.2.2.2. İş Merkezi Kriteri

Kanuni merkez kriterinin her zaman uygulanmadığı durumlarda veya herhangi bir kurumun anlaşmaya taraf olan her iki devlette de kanuni merkezinin var olması durumunda bir başka kriterin varlığına ihtiyaç duyulmuştur. Bu ihtiyaç neticesinde bir kurumun kanuni merkezi hangi ülkede bulunuyorsa bulunsun, vergilendirilmesinde temel alınacak kriter kurumun işlerinin toplandığı, idare edildiği yer kabul edilecektir. Türkiye'nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında Azerbaycan, İngiltere, Belçika, Danimarka, İtalya, İsrail, İspanya, Tunus, Hollanda ve Hırvatistan ile çifte mukimlik sorunu iş merkezi kriterine göre çözülmektedir¹⁰³.

Çifte mukimliğin iş merkezi kriterin göre çözümlenmesine Hollanda ile bir örnek vermek gerekirse¹⁰⁴; T.C. vatandaşı olan Ali Bey, işçi olarak çalışmak üzere 1957 yılında Hollanda'ya gitmiş ve 30 yıl çalıştıktan sonra emekli olmuştur. Emekliliğinin ardından Ali Bey, Hollanda'da lokanta işletmeye başlamıştır. Ali Bey'in Hollanda'da daimî olarak kaldığından Türkiye ile Hollanda arasındaki ÇVÖA'nın 4'üncü maddesinin ikinci bendinin (a) alt bendine göre¹⁰⁵, Hollanda mukimi kabul edilecek ve Ali Bey Türkiye'de kazanç ve irat elde etmesi durumunda Hollanda'da tam mükellefiyet Türkiye'de ise dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilecektir. Ali Bey'in Türkiye'de de daimî olarak kalabileceği bir meskenin var olması halinde ise Türkiye mukimi de sayılacak ve Türkiye'de de tam mükellefiyet esasına göre vergilendirilecektir. Sonuç olarak çifte mukimlik durumu meydana gelecek ve örnek olayda Ali Bey'in kişisel ve ekonomik ilişkileri iş merkezinin varlığından dolayı Hollanda'da yoğunlaşacak ve Hollanda mukimi olarak kabul edilecektir.

¹⁰³ Başak, **a.g.e.**, s. 237.

¹⁰⁴ Başak, **a.g.e.**, s. 233.

¹⁰⁵ “Kişi, daimî olarak kalabileceği bir meskenin bulunduğu Devletin mukimi kabul edilecektir. Eğer bu kişinin her iki Devlette de daimî olarak kalabileceği bir meskeni varsa, bu kişi kişisel ve ekonomik ilişkilerinin daha yakın olduğu Devletin mukimi kabul edilecektir (hayati menfaatlerin merkezi)”. Türkiye Cumhuriyeti ile Hollanda Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması, (Çevrimiçi) https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararası_mevzuat/HOLLANDA.htm, (Erişim Tarihi: 21.08.2019).

3.4.1.2.2.3. Karşılıklı Anlaşma

Karşılıklı anlaşma, çifte mukimlik durumunun çözümünde kanuni merkez veya iş merkezi gibi somut kriterlerin yerine akit devletlerin iradeleri doğrultusunda karşılıklı olarak çözmeleri esasına dayanan bir yöntemdir. Örneğin kurumun kanuni merkezi bir ülkede iş merkezi ise diğer bir ülkede olması durumunda kurumun hangi ülke mukimi olacağı akit devletlerin karşılıklı anlaşması yoluyla çözüme kavuşturulacaktır. Türkiye'nin Almanya, Japonya, Letonya, Çekya, Avusturya, Güney Kore, Romanya, Finlandiya, Hindistan ve Pakistan ile yapmış olduğu ÇVÖA'larda çifte mukimlik sorununun çözümü karşılıklı anlaşma usulünce düzeltilecektir¹⁰⁶.

Karşılıklı anlaşma usulü sürecinin başlatılabilmesi aşağıdaki sebeplerden bir tanesinin var olması gerekmektedir¹⁰⁷:

- Anlaşmanın doğru yorumlanamaması,
- Anlaşmanın kapsamındaki konulara ilişkin meydana gelen çifte vergilendirmeler,
- Gerçek kişi veya kurumun hangi ülke mukimi olduğunun belirlenmemesi,
- Akit devletlerden birinde iş yerinin bulunup bulunmadığının belirlenmesi,
- Anlaşmanın 9'uncu maddesinde düzenlenen herhangi bir transfer fiyatlandırma durumunun varlığı,
- Anlaşmada düzenlenen faiz, kâr payı gibi gayri maddi hak bedellerine ilişkin olarak kaynak devlette vergi kesintisi yapıldıktan sonra, vergiyi ödeyenler ile gelir sahipleri arasındaki özel ilişki sebebiyle meydana gelen ilave vergilerin bulunması,
- Ticari kazançların belirlenmesinde yapılacak gider indirimleri ile ilgili sorunlar.

Karşılıklı anlaşma usulüne bir örnek verilirse; Japonya'da kurulu bir kurumun kanuni merkezi doğal olarak Japonya'da olacaktır. Bu kurum üretmiş olduğu malların Türkiye'de açtığı bir şube vasıtasıyla AB ülkelerine ihraç ettiğini

¹⁰⁶ Başak, a.g.e., s. 238.

¹⁰⁷ GİB (2), **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan "Karşılıklı Anlaşma Usulü"ne İlişkin Rehber**, GİB Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı, Yayın No: 94, Ağustos 2009, s. 6-7.

varsayalım. Bu durumda iş ile ilgili işlemlerin toplandığı merkez Türkiye olacağından kurumun iş merkezi Türkiye kabul edilecektir. Japon ve Türk vergi mevzuatlarına göre kanuni veya iş merkezlerinden herhangi birinin ilgili ülkede bulunması sonucunda tam mükellefiyet hükümlerine göre vergilendirileceği varsayımı altında ilgili kurum hem Türkiye hem de Japonya’da tam mükellef kabul edilerek çifte vergilendirilme sorunu ortaya çıkacaktır. İşte böyle bir durumun gerçekleşmemesi için, Türkiye ve Japonya’nın taraf olduğu “Türkiye Cumhuriyeti ile Japonya Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması”nın 4’üncü maddesinin üçüncü fıkrasına göre karşılıklı anlaşma yoluyla mukimlik belirlenecektir¹⁰⁸.

Türkiye’nin tarafı olduğu tüm ÇVÖA’larda bulunan karşılıklı anlaşma hükmüne göre, anlaşmanın uygulanması sırasında yapılan yanlış yorumlama sonucunda yapılan hatalı işlemler neticesinde başvurulacak çözüm yoludur. Karşılıklı anlaşma usulünde süreç, anlaşmaya taraf olan devletlerden birinde mukim olan kişi veya kurumun, mukimi olduğu ülkenin yetkili makamlarına başvuruda bulunmasıyla başlatılabilir. Türkiye’de yetkili olan makam Hazine ve Maliye Bakanı veya onun yetkilendirdiği kişidir. Karşılıklı anlaşmaya başvurulabilecek durumlara örnekler vermek gerekirse, Türkiye’de kazanç elde etmiş dar mükellef kurum Türkiye ile Fransa arasındaki ÇVÖA’ya aykırı bir şekilde vergilendirildiğini düşündüğünde karşılıklı anlaşma usulünü Fransa’daki yetkili makamlara başvurarak başlatabilir¹⁰⁹.

Karşılıklı anlaşma usulünde başvuru süresi kendisine aykırı bir vergilendirmenin tebliğ edilmesinden itibaren başlar ve her anlaşmada farklı farklı belirlenmiş olan süreler dâhilinde başvurunun yapılması gerekmektedir. Aksi halde mükellefin karşılıklı anlaşma usulünü başlatma hakkı ortadan kalkar¹¹⁰. Örneğin Türkiye ile ABD arasındaki Anlaşma’nın 25’inci maddesi hükmüne göre, Anlaşma

¹⁰⁸ **Türkiye Cumhuriyeti ile Japonya Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması, Md. 4/3:** “... gerçek kişi dışındaki bir kişi her iki Akit Devletin de mukimi olduğunda, Akit Devletlerin yetkili makamları, bu kişinin bu Anlaşmanın amaçları bakımından hangi Akit Devlette mukim olduğu hususunu, karşılıklı anlaşmayla belirleyecektir”. (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/TURKCE_METIN/JAPONYA.pdf, (Erişim Tarihi: 08.08.2018).

¹⁰⁹ GİB (2), a.g.e., s. 2-4.

¹¹⁰ GİB (2), a.g.e., s. 7.

hükümlerine aykırı işleme konu teşkil eden gelirin elde edildiği takvim yılını izleyen yılın başından itibaren 5 yıl içinde başvurunun yapılması gerekmektedir. Türkiye'nin Almanya, Fransa ve İngiltere ile yaptığı ve yürürlükte olan ÇVÖA'nın 25'inci maddelerine göre başvuru söz konusu devletin içi hukukunda yer alan süreler içinde yapılmalıdır

3.4.1.3. Gelirin Vergilendirilmesi

Anlaşmaların üçüncü bölümlerinin tamamı gelirin vergilendirilmesine ilişkin hükümleri içerir. Bu bölümde gelir olarak, ticari kazançlar, teşebbüs gelirleri, temettüler, faiz, gayrimaddi hak bedelleri, sermaye artış kazançları, ücret gelirleri, yöneticilerin gelirleri, emekli maaşları, sanatçı ve sporcu gelirleri, kamu çalışanlarının gelirleri, öğretmen ve öğrenci gelirleri ile anlaşmanın maddelerinde yer almayan diğer gelir unsurları yer almaktadır¹¹¹.

3.4.1.4. Servetin Vergilendirilmesi

Akit devletlerden herhangi birisinin sahip olduğu menkul ve gayrimenkullerin vergilendirilmesi 22'nci maddede düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, menkul ve gayrimenkulün bulunduğu mukim ülke vergilendirme yetkisine sahiptir. Ayrıca bir Akit Devlet teşebbüsü tarafından uluslararası trafikte işletilen kara, deniz ve hava taşıtları ile yapılan işletme ile ilgili menkul varlıkların temsil ettiği servet, yalnızca teşebbüsün etkin yönetim merkezinin bulunduğu Akit Devlet tarafından vergilendirilecektir¹¹².

3.4.1.5. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri

Model Anlaşmasının 23'üncü maddesinde çifte vergilendirmeyi önleme yöntemleri düzenlenmiştir. 23(A) maddesi istisna yöntemini 23(B) maddesi ise mahsup yöntemini düzenlemektedir.

¹¹¹ GİB, a.g.e., s. 36-32.

¹¹² GİB, a.g.e., s. 33.

ÇVÖA'lar çifte vergilendirmeyi önleme yöntemlerinden istisna yöntemi matrahı esas alarak; mahsup yöntemi de vergiyi esas alarak çifte vergilendirmenin önüne geçilmektedir.

Model Anlaşmanın 23(A) maddesinin ilk fıkrasına göre, bir Devlet mukimi diğer Akit Devlette vergilendirilebilir bir gelir elde ettiğinde veya bir servete sahip olduğunda, ilk bahsedilen devlet bu geliri veya serveti vergiden istisna edecektir.

Model Anlaşmanın 23(B) maddesinin ilk fıkrasına göre, bir Akit Devlet mukimi, bu Anlaşma hükümlerine göre diğer Akit Devlette vergilendirilebilen bir gelir elde ettiğinde veya bir servete sahip olduğunda, ilk bahsedilen Devlet, bu mukimin gelirinin veya üzerinden alınacak vergiden diğer Akit Devlette ödenen gelir vergisine eşit tutarın mahsup edilmesine müsaade edecektir.

İlk defa 1918 yılında ABD'de uygulanmış olan mahsup yönteminde mükellefin yurt dışında ödediği vergi yurt içinde ödeyeceği vergiden mahsup edilerek çifte vergilendirme ortadan kaldırılır. Eğer yurt dışında ödenen verginin oranı yüksek ise yurt içinde vergi borcu çıkmayacaktır. Ters bir durumda ise iç verginin dış vergiyi aşan kısmı yurt içinde ödenir. Kıta Avrupası yöntemi olan istisna yönteminde ise, mukim devlet kaynak ülkede ödenen vergiden vazgeçmektedir¹¹³.

3.4.1.6. Özel ve Son Hükümler

Anlaşmaların altıncı ve yedinci bölümleri özel ve son hükümleri içerir. Bu bölümlerde Akit Devlet mukimleri arasında ayırım yapılmayacağı, meydana gelebilecek bir çifte mukimlik durumunda karşılıklı anlaşma usulünün uygulanacağı, devletlerin idareleri arasında bilgi değişiminin yapılacağı, verginin tahsilatında yardımlaşmanın yapılacağı ile anlaşmanın yürürlüğe girmesi ve yürürlükten kalkmasına ilişkin hükümler bulunmaktadır¹¹⁴.

¹¹³ Yılmaz, **a.g.e.**, s. 55-59.

¹¹⁴ GİB, **a.g.e.**, s. 34-39.

3.4.2. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Yapılışı Uygulanması ve Yürürlükten Kalkması

ÇVÖA hakkında bir başka konu, ülkelerin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarını imzalama zorunda olup olmadığıdır. ÇVÖA temelinde bir sözleşmedir ve milletlerarası hukuka göre, sözleşmelerde irade serbestliği esastır. Devletler nasıl ki kendi istekleri doğrultusunda anlaşmaya varıyorlarsa; benzer şekilde bu anlaşmayı imzalamama veya feshetme tasarrufları da elindedir. ÇVÖA ilk aşaması anlaşmaya taraf olacak devletin temsilcileri bir araya gelip bir dizi müzakere süreci yaşanır. Bu görüşmeler bazen olumlu geçer ve imza aşamasına geçilir bazen ise anlaşma sağlanamaz. Örneğin; Türkiye ile İsviçre arasında yapılması planlanan ÇVÖA müzakereleri 21.10.1986 tarihinde başlamıştır ancak imza safhasına geçilememiş ve yürürlüğe girememiştir¹¹⁵.

1982 Anayasası'nın 90'ıncı maddesi hükmü çerçevesince uluslararası bir anlaşma olan ÇVÖA'nın onaylanması TBMM'nin bir kanun çıkararak uygun bulması ile gerçekleşir. Mezkûr maddenin iki ve üçüncü fıkraları, ilgili uluslararası anlaşmanın süresi bir yıldan az ise ve ekonomik, ticari ve teknik konularda ise TBMM onayına gerek olmadığı sadece TBMM'ye bilgi verilmesi gerektiğini hükmeder. Maddenin dördüncü fıkrasında ise yürürlüğe girecek bir uluslararası anlaşma Türk kanunlarında bir değişime sebep olacaksa yine ilk fıkra hükmündeki gibi TBMM'nin onayı gerekmektedir. Maddenin son fıkrasında ise usulüne uygun yürürlüğe girmiş bir uluslararası anlaşma kanun hükmünde olduğu, bu uluslararası anlaşmanın anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle AYM'ye başvurulamayacağını ve kanun ile uluslararası anlaşma arasında bir ihtilaf oluşması halinde ise uluslararası anlaşma hükümlerinin geçerli olacağı hükmedilmiştir.

İmza işlemi biten ÇVÖA gerekçesi ile uygun bulunmak üzere TBMM'ye gönderilir. Meclis tarafından uygun bulunması halinde onaylanmak üzere Cumhurbaşkanı'na gönderilir. Cumhurbaşkanı tarafından imzalanan anlaşma daha sonra Türkçe ve anlaşmanın yapıldığı ülkenin dili ekte olmak üzere Resmî Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiş olur.

¹¹⁵ Başak, a.g.e., s. 294.

ÇVÖA'ların yürürlüğe girme prosedürü kanunlardan farklıdır. Şöyle ki, anlaşmaya taraf olan devletlerden bir tanesinde ilgili anlaşmanın uygun bulunması, onaylanması vb. işlemler anlaşmanın diğer tarafı olan devletteki işlem süresinden çok daha uzun olabilir. Böyle bir durumda, ÇVÖA'nın aynı tarihte yürürlüğe girmesi gerektiğinden taraf devletler birbirlerine haber vererek ortak bir yürürlük tarihi saptarlar. ÇVÖA'nın 30'uncu maddesi anlaşmanın yürürlüğe girmesini düzenler. Örneğin Almanya ile yapılan anlaşmaya göre, anlaşma her iki devlette onaylanacak ve onay belgeleri en kısa zamanda karşılıklı olarak alınıp verilecektir. Anlaşma onay belgelerinin karşılıklı olarak verileceği tarihte de yürürlüğe girecektir. Almanya Federal Cumhuriyeti yönünden 2011 yılı Ocak ayının ilk gününden itibaren hüküm ifade edecektir.

2 Seri No'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği'nin büyük bir kısmı anlaşmaların yürürlüğe girme prosedürünü açıklamaktadır. İlgili tebliğe göre, Türkiye'nin diğer ülkelerle imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları şu şekilde yürürlüğe girmektedir. İmza işlemi biten anlaşmalar, gerekçesi ile uygun bulunmak üzere TBMM'ye sunulur. TBMM'nin ilgili komisyonunda görüşüldükten sonra, Genel Kurul tarafından anlaşmanın onaylanması için Cumhurbaşkanı'na gönderilir. Daha sonra Cumhurbaşkanı kararı ile onaylanan anlaşma ekte olacak şekilde Resmî Gazete'de yayımlanmasıyla anayasal prosedür tamamlanmış olur. Daha sonra, anlaşmanın diğer ülkesinde de ilgili prosedür tamamlandıktan sonra ÇVÖA'nın "Yürürlüğe Giriş" maddesi gereğince taraflar birbirine kabul ve onay işlemlerinin bittiğini karşılıklı olarak haberdar eder. Son olarak anlaşmanın "Yürürlüğe Giriş" maddesinde anlaşma hükümlerinin ne zamandan itibaren uygulanacağı belirtilerek tüm işlem tamam olur¹¹⁶.

Ülkeler nasıl ÇVÖA imzalamakta serbest iseler, bu anlaşmayı imzalama sebepleri ortadan kalkması halinde veya başka sebeplerden dolayı, bu anlaşmayı yenilerler veya saklı tuttıkları fesih hakkını kullanabilirler. Bir uluslararası sözleşme olan ÇVÖA hata, hile, gabin veya zor kullanma hallerinin var olması durumunda

¹¹⁶ 2 Seri No'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararası_mevzuat/GENTEB_2.htm, (Erişim Tarihi: 28.08. 2018).

geçerlilik kazanamaz. Anlaşmayı derinden etkileyecek esasa ilişkin bir hatanın varlığı anlaşmayı geçersiz kılar. Ancak Türkiye'nin taraf olduğu ÇVÖA'larda geçersizliğe sebep olacak esasa ilişkin herhangi bir hata meydana gelmemiştir. Benzer şekilde anlaşmanın taraflarından bir ülke hile yaparsa, diğer taraf bu hileyi açık bir şekilde ispat etmesi halinde anlaşma geçerliliğini kaybedecektir. Ancak günümüzde bu denli önemli bir uluslararası anlaşma çok dikkatli bir şekilde hazırlanmaktadır. Buna ilaveten ÇVÖA için OECD ve BM'nin hazırladığı modeller de mevcuttur. Bu sebeplerden hile sebebiyle anlaşmanın geçerliliğinin kalkması teorik olarak güçtür ve uygulamada şimdiye kadar böyle bir durumla karşılaşılmamıştır. Anlaşmayı geçersiz kılacak diğer bir sebep olan gabin durumunda ise ÇVÖA temelinde bir sözleşme olduğundan tarafların edimlerinin birbiriyle aynı olması beklenir. Aksine bir durumun var olması halinde anlaşma geçersiz olacaktır. Ancak şimdiye kadar böyle bir durumla da karşılaşılmamıştır. ÇVÖA'nın geçersiz kılacak son durum olan zor kullanmada ise taraflardan bir tanesinin diğer tarafı anlaşmayı kabul etmesi için zor kullanması durumunda gerçekleşir. Bu zor kullanma taraf ülkelerin temsilcilerine yönelik olabileceği gibi ülkelerin halklarına yönelik de olabilir. Zor kullanma yoluyla imzalanan uluslararası anlaşmalara savaş sonunda imzalatılan barış anlaşmaları örnek gösterilebilir. Vergilemeye ilişkin böyle bir durumun varlığı halinde ilgili anlaşma geçerli sayılmayacaktır¹¹⁷.

ÇVÖA süresiz olarak akdedilmemiş olsa bile bu anlaşmalar çeşitli sebeplerden dolayı yürürlükten kalkmaktadır. ÇVÖA'nda en çok rastlanılan yürürlükten kalkma durumları fesih ve tarafların ortak iradesi ile yürürlükten kalkmadır.

Çift taraflı anlaşmalarda yürürlükten kalkma tek taraflı gerçekleşebilirken; çok taraflı anlaşmalarda oy çokluğu ile de yürürlükten kalkma gerçekleşebilir. Örneğin Türkiye ile Federal Almanya arasında 01.01.1990 ile 31.12.2010 tarihleri arasında uygulanmış olan ilk ÇVÖA Almanya tarafından tek taraflı olarak yürürlükten kaldırılarak 01.01.2011 tarihli yeni bir ÇVÖA yürürlüğe girmiştir¹¹⁸.

¹¹⁷ Başak, **a.g.e.**, s. 307-309.

¹¹⁸ Başak, **a.g.e.**, s. 311.

Tek taraflı yürürlükten kalma, fesih ve vazgeçme olmak üzere iki şekilde gerçekleşebilir. Fesihın uygulanabilmesi için daha en başta sözleşme akdedilirken tarafların fesih yetkisinin olup olmadığının anlaşmada bulunması gerekmektedir. Aksi halde taraflardan birinin fesih hakkını kullanarak sözleşmeden dönmesi halinde sonuçlarına katlanması gerekir. Fesih yetkisi olan bir ülke bunu kullanarak sözleşmeyi yürürlükten kaldırması durumunda, fesih tarihini ve fesih sebebini mecbur olmamasına karşın ahlaki sebepten dolayı bilmesi gerekir¹¹⁹.

Tek taraflı yürürlükten kaldırmanın bir diğer çeşidi olan vazgeçmede ise anlaşmanın taraflarından olan bir ülkenin artık bu anlaşmadan herhangi bir çıkar sağlamadığını, anlaşmadan bir yarar görmediğini bildirmesi sonucundan anlaşmayı yürürlükten kaldırması durumudur¹²⁰.

3.4.2.1. Anlaşmaların Yapılışı

Herhangi bir uluslararası anlaşma, biçim ve usul yönünden, “anlaşma metninin oluşturulması”, “metnin bağlayıcılık kazanması” ve “hüküm ifade etmesi” şeklinde üç işlemin tamam olması ile yapılmaktadır¹²¹.

Anlaşmanın yapılmasında ilk olarak bakılacak husus anlaşmaya taraf olanların yetkilendirdiği kişilerin kimler olduğunun belirlenmesidir. Milletlerarası anlaşma kurallarını 22 Mayıs 1969 tarihli, Viyana Anlaşmalar Hukuk Sözleşmesi düzenlemiştir¹²². Bu anlaşmanın 7’nci maddesine göre, yetki belgesi olanlar ve devleti temsil edenler uluslararası anlaşma yapabilir. Anlaşmanın mezkûr maddesine göre, görevleri gereği yetki belgesi olmaksızın şu kişiler, devletlerini temsil ettikleri kabul edilir. Bir anlaşmanın akdi ile ilgili her türlü işlemin yapılması amacıyla Devlet Başkanı, Hükümet Başkanı ve Dışişleri Bakanları; kendilerini akredite eden Devletle akredite oldukları Devlet arasındaki bir anlaşmayı metin olarak kabul etmesi amacıyla diplomatik misyon başkanları ve ilgili konferansta, örgütte veya

¹¹⁹ Şinasi Kara, **Uluslararası Politika**, İstanbul, Meter Matbaası, 1989.

¹²⁰ Başak, **a.g.e.**, s. 311.

¹²¹ Melda Sur, **Uluslararası Hukukun Esasları**, İstanbul, Beta Basım Yayın, 2017, s. 23.

¹²² Birleşmiş Milletler Enformasyon Merkezi UNIC-Ankara, **Viyana Andlaşmalar Hukuku Sözleşmesi**, 22.05.1969, (Çevrimiçi) http://www.unicankara.org.tr/doc_pdf/Viyana_69.pdf, (Erişim Tarihi: 01.10.2018).

organda bir anlaşma metnini kabul etmek amacıyla devletler tarafından akredite olan temsilciler, görevleri gereği herhangi bir yetki belgesine başvurmaksızın devleti temsil ettiği varsayılarak anlaşma yapabilir. Bunun dışında bir anlaşma metninin kabulü veya tasdiki amacıyla devletten aldığı yetki belgesi ile anlaşma yapabilir.

Yetkili kişilerin var olması sonucunda ikinci aşama, anlaşılan metnin kesinlik kazanmasıdır. Taraf devletlerin müzakereleri sonucu, taraflarca kabul edilen anlaşma metninin bağlayıcılık kazanabilmesi, metnin imza veya paraf ile tevsik edilmesi gerekir¹²³.

Taraflarca kabul edilen bir uluslararası anlaşmanın uluslararası hukukta ve iç hukukta yürürlüğe girişi farklı şeylerdir. Uluslararası bir anlaşmanın iç hukukta yürürlüğe girebilmesinin şartı, önce uluslararası alanda yürürlüğe girmesidir. Her bakımdan anlaşılmış bir uluslararası anlaşma BM'ye tescil edilmek suretiyle uluslararası arenada yürürlüğe girer¹²⁴. Uluslararası anlaşmaların BM'ye tescil edilmesinin en önemli sebebi, ülkeler arasında gizli anlaşmaların yapılmasını engellemek, yapılmış olsalar dahi BM nezdinde hüküm ifade etmemesini sağlamaktır. Genellikle anlaşma metninde yürürlük tarihleri bulunmaktadır. Ancak kimi anlaşmalarda yürürlük tarihi bulunmamaktadır. Bu gibi durumlarda yürürlük tarihi, anlaşmanın imzalandığı tarih kabul edilir. Uluslararası alanda yürürlüğe giren bir anlaşmanın iç hukukta hüküm yaratabilmesi için her ülkede farklı prosedürlerin tamamlanması ile gerçekleşir. Bu prosedürlerin en önemlisi, bu anlaşmanın duyurulmasıdır. Bu duyuru ülkenin resmî gazetesinde veya bu iş için tahsis edilmiş başka bir yayın organı tarafından yapılır¹²⁵.

Türk hukukunda bir uluslararası anlaşma, uzmanlık alanına göre bir bakanlık tarafından hazırlanır, TBMM tarafından bir uygun bulma kanunu ile kabul edilip Cumhurbaşkanı tarafından onaylandıktan sonra tamamlanmış olur¹²⁶. Bu aşamada da ÇVÖA hüküm ifade etmez. Taraf ülkelerin kendi ülkelerinin içi hukukunda aldıkları

¹²³ Sur, **a.g.e.**, s. 28.

¹²⁴ Canyaş, **a.g.e.**, s. 259.

¹²⁵ Hüseyin Pazarcı, **Uluslararası Hukuk Dersleri**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2009, s. 64-66.

¹²⁶ Pazarcı, **a.g.e.**, s. 72.

onayları diğer devlet ile değişimleri halinde uluslararası hukukta da bağlayıcı olmaya başlar¹²⁷.

Bir ÇVÖA'nın yürürlüğe girme süreci, Türkiye ile Brezilya arasında yapılmış ÇVÖA özelinde Tablo 3.2'de gösterilmiştir¹²⁸.

Tablo 3.2: Türkiye ile Brezilya Arasındaki ÇVÖA'nın Yürürlüğe Girme Süreci

Anlaşmanın İmzalandığı Tarih	16.12.2010
TBMM Tarafından Uygun Bulma Kanunun Yayın Tarihi	25.10.2011 (6244 Sayılı Kanun)
Onaya İlişkin 2011/2624 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesinin Yayın Tarihi	12.01.2012 RG:28171
Anlaşmanın Yürürlük Tarihi (Uluslararası Hukuk Bakımından)	09.10.2012
Anlaşmanın Yürürlüğe Girdiği Tarihi Tespit Eden 2012/4121 Sayılı BKK'nın Yayın Tarihi	23.01.2013
Anlaşmanın Vergiler Bakımından Uygulanmaya Başladığı Tarih	01.01.2013

Kaynak: Oytun Canyaş, **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının İç Hukuktaki Konumu**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2016, s. 276.

Tablo 3.2'de görüleceği üzere, Türkiye ile Brezilya arasında anlaşmanın imzalandığı 16.12.2010 tarihi, yürürlük sürecinin ilk adımı olarak görülebilir. Anlaşma imzalandıktan sonra iki ülke kendi iç hukuku çerçevesinde yürürlük süreci başlatılıp tamamlanması beklenir. Türkiye'deki süreç, 25.10.2011 tarihinde TBMM'de kanunlaşması, BK tarafından onaylanarak 12.01.2012 tarihinde RG'de yayınlanmasıyla yürürlüğe girmeye hazır olmuştur. Her iki ülkede de süreç tamamlanınca anlaşmanın bir yürürlük tarihi belirlenir ve hüküm ifade etmeye başlar. Sürecin son aşaması, iki ülkede de bitmiş olan prosedürden sonra anlaşmanın uygulamaya başladığı tarihtir. Bu tarih Türkiye ile Brezilya arasındaki anlaşma için 01.01.2013'tür.

¹²⁷Canyaş, **a.g.e.**, s. 265.

¹²⁸Canyaş, **a.g.e.**, s. 276.

3.4.2.2. Anlaşmaların Uygulanması ve İç Hukuktaki Konumu

Anayasa'nın 90'ıncı maddesinin beşinci fıkrası hükmüne göre, usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası anlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında anayasaya aykırılık iddiası ile AYM'ye başvurulamaz. Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası anlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi sebebiyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası anlaşma hükümleri esas alınır. Bu anayasal hüküm gereği, Türk hukuk sisteminde uluslararası anlaşmalar iç hukuka aktarılırken herhangi bir işleme gerek kalmadan doğrudan hüküm ifade etmeye başlayarak ilgili kişi ve kurumlar için hak ve ödev yaratır¹²⁹.

İç hukuk normları ile uluslararası anlaşmalar arasında hiyerarşi sorunu Türkiye gibi monist sistemi benimseyen ülkelerde soruna sebep olabilirken; buna karşın düalist sistemin olduğu ülkelerde, uluslararası anlaşma hükümleri ile iç hukuk normları iki farklı düzen olarak kabul edildiğinden herhangi bir hiyerarşi sorunu doğmamaktadır. Bir ÇVÖA, herhangi bir ülkenin iç hukuk hiyerarşisinde üç farklı konumda olabilir. ÇVÖA ilgili ülkenin anayasası ile eşdeğerde olabilir, anayasa ile kanun arası bir değerde olabilir veya kanun ile aynı değerde olabilir¹³⁰.

Anayasa'ya ve "Bazı Anlaşmaların Yapılması İçin Cumhurbaşkanına Yetki Verilmesi Hakkında Kanun" hükümleri gereğince, her ÇVÖA bir kanun niteliği taşımasının yanında, uygulamada vergi kanunlarına göre önceliğe sahiptir. Zira 07.05.2004 tarih ve 5170 sayılı Kanunun 7'inci maddesi ile 1982 Anayasasının 90'ıncı maddesine "*Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası anlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası anlaşma hükümleri esas alınır*" hükmü eklenmiştir. ÇVÖA bu niteliği dolayısıyla da vergi hukukunun asli kaynaklarından bir tanesi olmaktadır¹³¹.

Türkiye'de de benzer şekilde olduğu üzere, ÇVÖA ile kanun eşdeğer olarak belirlenmişse, doğabilecek çatışma iki şekilde çözülebilir. Birincisi, olabilecek

¹²⁹ Sur, **a.g.e.**, s. 51.

¹³⁰ Canyaş, **a.g.e.**, s. 292-293.

¹³¹ Bahar, **a.g.e.**, s. 31.

çatışmayı çözmek için, ayrı ve özel bir çözücü norm olmalıdır. Bu çözüm mutlaka ÇVÖA'nın lehine olmalıdır ki, uluslararası düzeyde soruna sebep olmamalıdır. Diğer çözüm ise, “lexposterior” ve “lexspecialis” ilkelerinin kullanılmasıdır. Sonraki genel bir norm, önceki özel normun uygulanmasını etkilemez. Örneğin; ÇVÖA'dakinden farklı olarak, KVK'de iş yerinin tanımına ilişkin değişiklik yapıldığında, bu değişiklik uygulanmakta olan ÇVÖA'yı etkilemez. Bir örnekle açıklamak gerekirse; Türkiye ile Çin arasında var olan ÇVAÖ 2016 yılında imzalanmış, 2018 yılında KVK'de “Türkiye-Çin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın 5'inci maddesinde yer alan iş yerinin varlığı aşağıdaki hükme göre belirlenir...” gibi doğrudan bir hüküm bulunduğunu farz edelim. Böyle özel bir norm dahi olsa, KVK'nin Türkiye ile Çin arasındaki ÇVÖA'ya yönelik özel normu, iki devlet arasında var olan anlaşmanın önceki normunu etkilemez. Yalnızca, KVK'ye eklenen özel hüküm bulunduğu sürece, ÇVÖA'daki hüküm uygulanamaz. Bir ÇVÖA, yalnızca feshedildiğinde veya akit devletler tarafından değiştirildiği takdirde yürürlükten kalkar¹³². Özetlemek gerekirse, yeni tarihli bir ÇVÖA kendisinden eski tarihli kanunu devre dışı bırakır. Benzer şekilde, kanuna göre daha özel hükümler içerdiği için bir ÇVÖA, genel hükümler içeren kanunu da devre dışı bırakır.

3.4.2.3. Anlaşmanın Sona Ermesi

Uluslararası hukukta bir anlaşmanın sona erdirilmesi çok nadir görülmekle birlikte, taraflardan birinin tek taraflı iradesiyle, tarafların ortak iradesiyle veya savaş, çatışma, yeni devlet kurulması gibi olağanüstü sebeplerden dolayı sona erebilmektedir¹³³.

Türk hukukuna göre, anlaşmaların sona erdirilmesi, Anayasa'da değil 244 Sayılı “Milletlerarası Andlaşmaların Yapılması, Yürürlüğü ve Yayınlanması ile Bazı Andlaşmaların Yapılması için Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesi Hakkında Kanun”da düzenlenmiştir. Bu kanuna göre, uluslararası bir anlaşmanın sona

¹³² Canyaş, **a.g.e.**, s. 295- 296.

¹³³ Pazarcı, **a.g.e.**, s. 96.

erdirilme işlemleri Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile gerçekleşebilir¹³⁴. İlgili kanunun 3'üncü maddesine göre, uluslararası anlaşmaların onaylanması ve sair tasarruflar Cumhurbaşkanı'nın yetkisine bırakılmıştır.

ÇVÖA bakımından anlaşmanın sona ermesi çeşitli şekillerde olmaktadır. Kimi zaman akit devletlerden birinin tek taraflı feshetmesiyle anında fesih gerçekleşebilmektedir. Fesih yoluyla yürürlükten kalkmaya Türkiye ile Fransa arasındaki ÇVÖA örnek gösterilebilir. Fransa gibi Avusturya, Norveç, Ürdün, Tunus, Hollanda, Pakistan, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti, Suudi Arabistan, Birleşik Arap Emirlikleri, Polonya, Malezya, Azerbaycan, Kuveyt, Litvanya, Letonya, Estonya ve Bosna Hersek ile yapılan ÇVÖA'larda anlaşmalar süresiz olarak yürürlüğe girmiş olup, akit devletlerden birinin bir takvim yılının bitiminden en az altı ay önce fesih ihbarnamesi yollaması yoluyla ortadan kalkabilecek anlaşmalardır¹³⁵. Bazı ÇVÖA, yürürlük tarihinden belirli bir süre geçmeden feshedilemez. Türkiye ile Moldova arasında yapılan ÇVÖA buna örnek gösterilebilir¹³⁶.

Günümüze kadar Türkiye'nin taraf olduğu ÇVÖA'larında fesihler yaşanmıştır. Örneğin Almanya tarafından Türkiye ile taraf olduğu ÇVÖA'yı anlaşmanın 30'uncu maddesi uyarınca usulüne uygun bir şekilde feshedilmiştir¹³⁷.

İki ülke arasında uygulanmakta olan bir ÇVÖA varken; bunun yenisinin hazırlanıp yürürlüğe girmesi sonucunda da anlaşmanın sona ermesi mümkündür. Bu şekilde bir sona erme, Türkiye ile Avusturya arasında yapılan yeni ÇVÖA örnek gösterilebilir. İlki 24.09.1973 tarihinde yürürlüğe giren ÇVÖA, ikincisinin 01.10.2009 tarihinde yürürlüğe girmesiyle geçerliliği kalmamıştır. Avusturya ile yapılan ikinci anlaşmanın 28'inci maddesinin üçüncü fıkrası, açık ilga olarak öncekinin yürürlükten kaldırmıştır¹³⁸.

¹³⁴ 31.05.1963 Tarih ve 244 Sayılı **Bazı Andlaşmaların Yapılması İçin Cumhurbaşkanına Yetki Verilmesi Hakkındaki Kanun**, (02.07.2018 tarihli 703 sayılı KHK'nın 181'inci maddesiyle, "Milletlerarası Andlaşmaların Yapılması, Yürürlüğü ve Yayınlanması ile Bazı Andlaşmaların Yapılması İçin Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesi Hakkında Kanun"un adı "Bazı Andlaşmaların Yapılması İçin Cumhurbaşkanına Yetki Verilmesi Hakkında Kanun" şeklinde değiştirilmiştir.

¹³⁵ Bahar, **a.g.e.**, s. 32.

¹³⁶ Türkiye ile Moldova Arasındaki Andlaşma, Md. 28.

¹³⁷ Canyaş, **a.g.e.**, s. 287.

¹³⁸ **Md. 28/3**: "3 Kasım 1970 tarihinde Viyana'da imzalanan, Türkiye Cumhuriyeti ile Avusturya Cumhuriyeti Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmenin

Uluslararası vergi anlaşmalarını yürürlükten kaldıran diğer sebep ise, ülkeler arası siyasi krizler, savaşlar vb. olağanüstü durumların gerçekleşmesi neticesinde birbirleri ile ilişkilerini koparan devletlerin zorunlu olarak ÇVÖA'ını yürürlükten kaldırmasıdır. Yürürlükten kalmasının başka bir sebebi ülkeler arasında bir ÇVÖA var olmasına karşın uzun yıllardır uygulanmaması durumudur. Diğer bir deyişle, iki ülke arasında teorik olarak bir anlaşma olmasına karşın fiili olarak kullanılmaması durumudur¹³⁹.

Her ÇVÖA'nın son maddesi anlaşmanın nasıl yürürlükten kalkacağına ilişkin hükmü içerir. Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti arasındaki anlaşmanın yürürlükten kalkmayı içeren 31'inci maddesi şu şekildedir¹⁴⁰;

Anlaşma sınırsız bir süre yürürlükte kalacaktır. Ancak ülkelerden biri yürürlük tarihinden itibaren beş yıllık bir sürenin geçmesinden sonra başlayan herhangi bir takvim yılının Haziran ayının otuzuncu günün ya da daha önceki bir tarihte diğer devlete yazılı bir fesih ihbarnamesi verebilir. Bu durumda anlaşmaya taraf olan devletler yönünden, fesih ihbarnamesinin verildiği yılı takip eden takvim yılının Ocak ayının birinci günü veya daha sonra vergilendirme dönemi başlayan vergiler için hüküm ifade etmeyecektir. Söz konusu fesih ihbarnamesinin alınma tarihi, son tarihin belirlenmesinde önem arz etmektedir.

Türkiye Cumhuriyeti'nin bu şekilde sözleşme akdettiği ülkeler; Kore Cumhuriyeti, Çin Halk Cumhuriyeti, Hırvatistan, Romanya, Hindistan, Moldova, İngiltere, İrlanda, Cezayir, Singapur, İsveç, Moğolistan, Kırgızistan, Belçika, Türkmenistan, İran, Danimarka, İtalya, Japonya, Macaristan, Arnavutluk, Makedonya, Kazakistan, Mısır, Endonezya, Rusya Federasyonu, Slovakya, İsrail,

Önlenmesine ve Diğer Bazı Hususların Düzenlenmesine İlişkin Anlaşma, bu Anlaşmanın, bu maddenin ikinci fıkrasına uygun olarak yürürlüğe girdiği tarihten itibaren hüküm ifade etmeyecektir". (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat/TURKCE_METIN/AVUST_URYA_REV.pdf, (Erişim Tarihi:03.10.2018).

¹³⁹ Başak, **a.g.e.**, s. 311.

¹⁴⁰ **Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması**, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat/TURKCE_METIN/ALMANYA_01012011.pdf, (Erişim Tarihi: 26.04.2018).

Ukrayna, Beyaz Rusya, ABD, Bulgaristan, Özbekistan, Türkmenistan, Bangladeş, Çekya, İspanya, Slovenya, Suriye, Tayland, Fas, Portekiz ve Güney Afrika'dır¹⁴¹.

3.4.3. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına Yönelik Oluşturulan Modeller

Ülkelerin vergi kanunlarını yer bakımından uygulanmasındaki çatışmadan ileri gelen çifte vergilendirme sorununun çözümü için tek taraflı önlemler yetersiz kaldığında ikili veya çok taraflı uluslararası çözümler devreye girmektedir. Devletler çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalarken, sahip olduğu siyasi ve ekonomik gücünü kullanarak var olan çifte vergilendirme sorununu kendi lehine olacak şekilde çözüme kavuşturmak istemektedir. Bu durum çifte vergilendirme sorununa ilaveten başka sorunları da beraberinde getirmektedir. İşte hem tüm ülkelerin uygulayabileceği ortak hükümler içeren örnek metinler oluşturmak hem de vergilendirme yetkilerinin dağıtılmasında adaleti sağlayabilmek amacıyla BM ve OECD gibi uluslararası kuruluşlar ile çeşitli ülkeler tarafından çifte vergilendirmeyi önleme modelleri geliştirilmiştir¹⁴².

Çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla ülkelere örnek olacak anlaşma modellerinde ilk çalışmalar Milletler Cemiyeti tarafından 1920 yılında, Brüksel Uluslararası Finansal Konferansı'nın temyiz başvurusuna cevaben çifte vergilendirme sorununun araştırılmasıyla başlamıştır. Bu çalışma, daha sonraları OECD ve Milletler Cemiyeti'nin örnek alacakları "Çifte Vergilendirme Raporu" hazırlanıp 1928 yılında yayımlanmasıyla sonuçlanmıştır¹⁴³.

BM ve OECD tarafından oluşturulan modellerin kısa vadeli amacı çifte vergilendirmenin engellenmesi, uzun vadeli amacı ise vergilemeye ilişkin uluslararası ortak ilkeler, kurallar ve kriterler getirerek tek ve ortak bir model oluşturmaktır. BM ve OECD tarafından oluşturulan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları modellerinin kapsamında yer alan kavramlar tam olarak ülkelerin vergi

¹⁴¹ Bahar, a.g.e., s. 33.

¹⁴² Mehmet Fatih Karabulut, "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine Yönelik BM ve OECD Modellerinin Karşılaştırılması", *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 398, Ekim 2014, s. 90.

¹⁴³ Holmes, a.g.e., s. 60-61.

kanunlarındaki kavramlar ile birebir örtüşmese de ülkeler arasında yapılacak olan vergi anlaşmalarında bir yeknesaklık sağlaması bakımından büyük bir öneme sahiptir. Bu modeller ülkelerin uymak zorunda oldukları birer taslak olmaktan ziyade, bunlara uyulması halinde her iki ülkenin de fayda sağlamasına yönelik çalışmalardır¹⁴⁴.

ÇVÖA'nın çoğunluğu BM ve OECD tarafından oluşturulan modeller örnek alınarak hazırlanmaktadır. Bunun temel sebebi ülkelerin iki taraflı veya çok taraflı olarak her bir madde üzerinde uzun müzakereleri gerektirdiğinden, bu modeller müzakere sürecini hızlandırmaktadır. Ülkeler gerek duyduğunda modeller üzerinde değişiklik yapacaklarında sadece bu maddeler için müzakereler yapmaktadırlar¹⁴⁵.

BM ve OECD tarafından oluşturulan modellerin oluşturulmasında ve geliştirilmesindeki temel faktörler; ilk başta ülkelerin farklı dillere sahip olması uyum maliyetlerinin arttırmaktaydı. Bu maliyetleri azaltmak konusunda birer rehber görevi görmektedir. Diğer yandan ülkeler bu anlaşmaları birer politika aracı olarak gördüklerinden anlaşmayı karmaşıklığa götürmekteydiler. ÇVÖA modellerinin herhangi bir zorlayıcı yükümlülüğü olmamasına karşın iki veya daha fazla ülke arasında meydana gelebilecek çifte vergilendirme sorununu önlemede ilk adım olarak kabul etmek mümkündür¹⁴⁶. Çünkü bu modellerin bir zorunlu bağlayıcı metinler olmaması dolayısıyla esnek bir yapıda olması, tarafların beklentilerine göre yorumlanıyor olması ve taraflara hazır birer metin sunuyor olmaları sebepleriyle talepleri oldukça fazladır¹⁴⁷.

Eski adı Milletler Cemiyeti olan Birleşmiş Milletler ile eski adı Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü olan Ekonomik İşbirliği Kalkınma Örgütü'nün çifte vergilendirmeye ilişkin ilk çalışmaları çifte vergilendirme sorunu tamamen ortadan kaldırmaya yönelik olsa da başarısızlıkla sonuçlanmıştır. Daha sonra ortaya çıkarılan çalışma ve modeller ile ülkeler arasında kullanılabilecek tanımlar, ilkeleri kurallar ve yöntemler getirilmeye devam edilmektedir¹⁴⁸.

¹⁴⁴ Başak, **a.g.e.**, s. 272.

¹⁴⁵ Lang, **a.g.e.**, s. 32.

¹⁴⁶ Holmes, **a.g.e.**, s. 65-66.

¹⁴⁷ Soydan, **a.g.e.**, s. 43.

¹⁴⁸ Yılmaz, **a.g.e.**, s. 91.

3.4.3.1. BM Modeli

Çifte vergilemenin önlenmesi konusunda ilk çalışmalar Milletler Cemiyeti tarafından 1920 yılında yapılmış ve uluslararası sermaye hareketliliğinin sağlanması ve uluslararası ekonomik entegrasyonun oluşmasındaki en büyük engelin uluslararası çifte vergilemenin olduğu belirtilmiştir. Bu çalışmalar 1928 yılında bir anlaşma modeli ile sonuçlanmış ve şu tavsiye edilmiştir: sermaye ithal eden ülkeler yersellik ilkesini benimsemeli, sermaye ihraç eden ülkeler ise kişisellik ilkesini benimsemelidir¹⁴⁹.

1928 yılındaki modelin kapsamı dar olduğu için, Milletler Cemiyeti 1929 yılında Mali Komiteyi kurmuştur. Milletler Cemiyeti bünyesinde Hollanda, İtalya, Fransa, İngiltere, Belçika, İsviçre ve Çekoslovakya ülkelerinin bürokratlarının katılımı ile kurulan ve 1954 yılına kadar çalışmalarını sürdüren Mali Komite çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik ilk somut çalışmaları gerçekleştirmişlerdir¹⁵⁰. Bu komite 1933 yılında çok yönlü bir ÇVÖA taslağı hazırladı. Ancak bu model kabul edilmedi. Sonraki yıllarda Mali Komite, 1943 yılında gelişmekte olan ülkelerin lehine olan “Meksika Taslağı”nı ve 1946 yılında gelişmiş ülkelerin lehine olan “Londra Taslağı”nı hazırlamıştır. Bu taslaklar kapsamında 1946-1955 yılları arasında 70 adet in üzerinde ÇVÖA imzalanmıştır. Ancak bu modellerden oluşturulan ÇVÖA’larda tek tip tanımlar ve ilkeler bulunduğu için hala birçok boşluk bulunmaktaydı¹⁵¹.

1945 yılında Milletler Cemiyeti yerini Birleşmiş Milletler’e bıraktığında bünyesinde oluşturulan Ekonomik ve Sosyal Konseyi, mevcut “Londra Taslağı”nı geliştirme görevini devralmıştır. Ancak BM tarafından çifte vergilendirmeyi önleme konusundaki çalışmaları 1956 yılında o zamanki adı Avrupa Ekonomik İşbirliği Teşkilatına devretmiştir¹⁵².

BM’nin öneri ise gelişmekte olan ülkelerin öncelikleri doğrultusundadır. Uluslararası sermayenin gelişmiş ülkelere doğru gitmesinden dolayı yersellik ilkesine ağırlık veren bir öneri sunmaktadır. Böylece

¹⁴⁹ Pehlivan ve Öz, **a.g.e.**, s. 94.

¹⁵⁰ Yılmaz, **a.g.e.**, s. 88.

¹⁵¹ Holmes, **a.g.e.**, s. 61.

¹⁵² Holmes, **a.g.e.**, s. 62.

gelişmekte olan ülkelerin lehine bir durum olacak ve gelişmekte olan ülkelerin büyümesine katkı sağlayacaktır¹⁵³.

OECD'nin hazırladığı rapordaki en önemli aksaklık olarak görünen gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasındaki farkı daha da artırıcı önerilerin sunulmasına çözüm getirmek amacıyla 4 Ağustos 1967 tarihinde başlayan çalışmalar sonucunda “Gelişmiş Ülkeler ile Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında Vergi Anlaşmaları” raporu hazırlanmıştır. Tüm bu çalışmalar sonucunda 1979 yılında BM taslağının son şekli verilmiştir¹⁵⁴.

Gelişmekte olan ülkeler çifte vergilendirme sorununun kendi lehlerine olacak şekilde çözülme amacıyla BM'ye başvurdu. BM bünyesinde bulunan Ekonomik ve Sosyal Konsey'i 1968 yılında, “Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında Vergi Anlaşmaları Hakkında Geçici Uzmanlar Grubu”nu kurmuştur. Bu geçici grup, (AHGE, Ad Hoc Group of Experts), 20 gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeden gelen vergi memurları ve uzmanlardan oluşmaktaydı. Bu grupta IMF, Uluslararası Mali İşler Sendikası, OECD, Uluslararası Ticaret Odası gibi çeşitli örgütlerin temsilcileri de yer almaktaydı¹⁵⁵.

AHGE tarafından yürütülen çalışmalar sonucunda BM ilk modelinden sonra ikinci modelini 1980 yılında yayınlamıştır. BM, modelin yalnızca gelişmekte olan ülkelerin değil aynı zamanda dünya genelinde bir model olacağını öngörmüştü. Sovyetler Birliğinin dağılmasından sonra buradaki ülkelerin çoğu bu modeli örnek almıştır. BM daha sonraki çeşitli yıllarında modelini güncellemiştir¹⁵⁶.

BM tarafından hazırlanan 1946 yılında hazırlanan modelden sonra model hazırlama işini OECD'ye bırakılmıştır. Ancak OECD'nin gelişmiş ülkelerin lehine oluşturdukları modeller sonucunda BM kaynak ilkesini esas alarak oluşturduğu modelleri 1980, 1999, 2001, 2003 ve 2011 yıllarında güncellemiştir¹⁵⁷.

¹⁵³ Pehlivan ve Öz, **a.g.e.**, s. 96-97.

¹⁵⁴ Başak, **a.g.e.**, s. 287.

¹⁵⁵ Holmes, **a.g.e.**, s. 64.

¹⁵⁶ Holmes, **a.g.e.**, s. 65.

¹⁵⁷ Canyaş, **a.g.e.**, s. 67.

3.4.3.2. OECD Modeli

OECD kurulduğu tarihten bu yana temel amacı, üyeleri arasındaki ticaret hacmini arttırmak olmuştur. Vergisel bakımdan bu amacı engelleyebilecek, çifte vergilendirme ve vergi kaçakçılığı olmak üzere iki önemli sorun vardır. Bu sebeple OECD, çifte vergilendirme sorununu ortaya çıkarmak ve çözüm sunmak amacıyla anlaşma modelleri oluşturmuştur¹⁵⁸. Bu model başlangıçta sadece OECD'ye üye olan ülkelere rehberlik etmesi amacıyla geliştirilmiş olsa da zamanla OECD üyesi ülkeler ile olmayanlar arasında hatta taraf devletlerin her ikisinin de OECD üyesi olmamasına karşı örnek alınarak birçok ÇVÖA imzalanmıştır¹⁵⁹.

1961 yılında OEEC yerini OECD'ye bıraktıktan sonra çifte vergilendirmenin önlenmesi konusunda oluşturulan ve geliştirilen modeller konusunda öncü rolü üstlenmiştir. OECD'nin ilk çalışmaları devamı niteliği olduğu "Londra Taslağı"nın benzeriydi. Çünkü OECD 34 ülkeden oluşmakta ve bu ülkelerin çoğu gelişmiş ve ihracat fazlası veren ülkelerdir. Bu yüzden OECD tarafından 1963 yılında oluşturulan ilk modelde de mükellefin mukim olduğu ülkede vergilendirme prensibi ağırlıklı olarak benimsenmişti¹⁶⁰.

OECD'nin kuruluşundan sonra hazırlanan bu taslakların vergilendirme konusundaki temel ilkeleri şu şekildedir¹⁶¹:

- Gelir ve kazancın vergilendirilmesin hâkim olan ilke kişiselilik ilkesidir,
- Sermaye değer artış kazançları ile menkul ve gayrimenkul malların satışından elde edilen kazançların vergilendirilmesi kaynak devlete bırakılmalıdır,
- Gelir unsurlarından ücret ve serbest meslek kazançları kaynak devlet tarafından vergilendirilmelidir,
- Gayrimenkullerden elde edilen gelir ve kazançlar da kaynak devlet tarafından vergilendirilmelidir,

¹⁵⁸ Angharad Miller ve Lynne Oats, **Principles of International Taxation**, West Sussex, Bloomsbury, 2014, s. 135.

¹⁵⁹ Ersin Nazalı, "OECD Model Anlaşmasına Göre Temettü ve Faiz Gelirlerinin Vergilendirilmesi – I", **Yaklaşım Dergisi**, S. 182, Şubat 2008, s. 84.

¹⁶⁰ Holmes, **a.g.e.**, s. 62.

¹⁶¹ Şimşek, **a.g.m.**, s. 38.

- Servet unsurlarının vergilendirilmesin yetkili olan devlet, bu unsurların bulunduğu devlet olmalıdır.

OECD'nin çifte vergilemeyi önleme konusunda hazırladığı taslaklara Türkiye başlarda taraf olmamış ve örnek almamıştır. Bunun sebebi, OECD'nin bu taslakları sermaye ve teknoloji ihraç eden gelişmiş ülkelerin yararına hükümler içermesidir. Bu anlaşmalarda ağırlıklı olarak vergilendirme kişiselilik ilkesinin bir alt türü olan ikametgâh ilkesini uygulanmaktadır.

OECD'nin ülkelerin iktisadi gelişmeleri için vergi alanında yapmış olduğu en önemli fayda, hazırlamış olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma modelidir. OECD bünyesinde oluşturulan Mali Komite 1958 ile 1961 yılları arasında “Çifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılması” konusunda dört rapor hazırlamıştır. Daha sonra, ülkeler arasında yapılan anlaşmalar ile birlikte bu modele çeşitli şerhler getirilmiş ve bunlar dikkate alınarak OECD'nin modeli 1977, 1992, 1995, 1997 ve en son 2003 yılında güncellenmiştir. Tüm bu düzenlemelere rağmen bu modeller OECD'ye üye olan ülkelerin hepsini tatmin edici hükümleri barındırmamaktadır. Bunun temel sebebi, OECD bünyesinde bulunan tüm ülkelerin aynı iktisadi gelişmişlik düzeylerinde bulunmaması ve gelişmiş ülkelerin lehine işlemesidir. Şöyle ki OECD modelinde, genellikle sermayeden elde edilen faizlere ve iş gücü gelirlerine yönelik maddeler bulunmaktadır. Modele göre, sermayedarların mukim devlet dışında bir yatırım yapması halinde kaynak ülkede elde edecekleri kazançları yine mukim ülkenin vergilendirmesi görüşünü benimsemektedir. Bu tutum şüphesiz ki sermaye ihraç eden gelişmiş ülkelerin lehine, sermaye ithal eden gelişmekte olan ülkelerin aleyhine bir sonuca sebep olacaktır. OECD'nin modeli, gelişmekte olan ülkelerin gelişmiş ülke olmasını sağlamasının aksine gelişmekte olan ülkelerin bir kısır döngü içine girmesine sebep olacağı fikrinden dolayı yeni bir modele ihtiyaç duyulmuştur. Bu ihtiyaçları karşılayan model ise Birleşmiş Milletler tarafından yerine getirilmiştir¹⁶².

1970'lerden itibaren uluslararası mali ilişkilerin artması, ülkelerin vergi sistemlerinin daha da karmaşılaşması ve yeni sektör ve örgütlerin çıkması OECD Modeli'nin yenilenmesini gerektirmiştir. 1977 yılında OECD, ÇVÖA'lara örnek

¹⁶² Başak, a.g.e., s. 286.

olacak yeni modeli yayımladı ve bu model OECD ülkeleri dışındaki ülkelere de benimsenerek toplamda 179 ÇVÖA'ya model olmuştur¹⁶³.

3.4.3.3. Birleşmiş Milletler ve OECD Modellerinin Karşılaştırılması

İki modelin karşılaştırılmasının temel noktası, BM'nin Modelinin gelişmekte olan ülkelerin lehine olması ve OECD Modelinin ise gelişmiş ülkelerin lehine olmasıdır.

Gelişmekte olan ülkelerin gelişmiş ülkeler ile yapacağı ikili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında amaç sadece meydana gelecek bir çifte vergilendirme durumunu ortadan kaldırmak değildir. Bundan daha önemlisi, ülkelere sermaye akımı ve teknoloji girişini sağlayarak ülkenin kalkınmasını sağlamaktır¹⁶⁴.

Çifte vergilendirmenin çözümünde, gelir veya kazancın ülkeler arasında paylaştırılmasında, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında adaletsizliklere sebep olduğu açıktır. Çifte vergilendirmenin çözümü genellikle mukim ülkenin avantajına iken, kaynak ülkelerde vergi geliri kayıplarına sebep olmaktadır. Gelişmiş ve gelişmekte olan ülke arasındaki bir çifte vergilendirme durumunda, vergi geliri genellikle gelişmiş ülkeye gitmektedir¹⁶⁵.

OECD Modeli, vergilendirmede, gelirin doğduğu değil gelir sahibinin ikametgâhının bulunduğu ülkede vergilendirilmesi gerektiğini öngörmektedir. OECD Modeli'nde vergilendirilmede kaynak ülkeye öncelik verilmesinin temel sebebi, OECD üyesi ülkelerinin çoğunun gelişmiş ülke olmasıdır. OECD Modeli'ne yöneltilebilecek en temel eleştiri olan ülkeler arası gelişmiş farklılığının gözetilmeksizin anlaşma modelinin oluşturulması durumu karşısında BM'yi harekete geçirmiştir¹⁶⁶.

¹⁶³ Holmes, **a.g.e.**, s. 62-63.

¹⁶⁴ Tuncer, **a.g.e.**, s. 134.

¹⁶⁵ Irish, **a.g.m.**, s. 296.

¹⁶⁶ Tuncer, **a.g.e.**, s. 142.

OECD ve BM tarafından hazırlanan çifte vergilendirmeyi önleme modelleri arasındaki farklılıkları şu şekilde sıralamak mümkündür¹⁶⁷:

- OECD model anlaşmasında ticari kazançların vergilendirilmesinde kaynak ülkedeki iş yeri kavramının kapsamı daha geniş tutarak kaynak ülkenin vergilendirme yetkisinin genişletmiştir.

- OECD modelinde vergilendirme hakkı çoğunlukla mukim ülkeye bırakılmışken, BM'nin modelinde kaynak ülkenin vergilendirilmesine yönelik maddeler de bulunmaktadır.

- OECD modeli daha çok iki gelişmiş ülke arasında uygulanırken, BM modeli gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında uygulanmaktadır.

3.4.3.4. Türk Modeli

Türkiye, 1969 yılında Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından “Türk Modeli” adında OECD ve BM'nin yarattığı aleyhte durumu ortadan kaldırmak için bir model oluşturmuştur. Türk Modeli diğer iki modelden esinlenerek ancak ağırlıklı olarak gelişmekte olan ülkelerin haklarını koruyucu nitelikte hazırlanmıştır. Türkiye'nin Avusturya ile 1970 yılında imzaladığı ve 2008 yılında yenilenene kadar uygulanan anlaşma Türk Modeli örnek alınarak imzalanmıştır¹⁶⁸.

Türk Modeli'nin özellikleri şunlardır¹⁶⁹:

- Model geniş ölçüde BM'nin modelinden esinlenilmiştir.
- Model gelişmekte olan ülkeleri koruyucu hükümler içerir.
- Modelin hazırlık aşamasında gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında ortaya çıkan mücadelede, gelişmekte olan ülkeler aleyhine taviz verilmemiştir.
- Modelde mali ikametgâh, kanuni merkezin olduğu yer şeklinde tanımlanmıştır.
- Taraflar arası anlaşma yapıldıktan sonra sadece, anlaşılan vergilere ilişkin değişiklik teklifinde bulunabilirler.

¹⁶⁷ Soydan, **a.g.e.**, s.47.

¹⁶⁸ Tuncer, **a.g.e.**, s. 199.

¹⁶⁹ TÜSİAD, **Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması**, İstanbul, TÜSİAD Yayınları, 1989, s. 20-22.

- Öğretmen, öğrenci ve stajyerler, uyrukluk ilkesine göre vergilendirilir.
- Her ne isimle olursa olsun inşaat ve montaj şantiyeleri iş yeri sayılır.
- Gayrimenkul sermaye iratları, gayrimenkulün bulunduğu akit devlet tarafından vergilendirilir.
- Her türlü deniz avlanma ürünleri gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilir.
- Deniz ve hava ulaştırma faaliyetlerinde Türk işletmeleri kanuni merkez esasına göre, yabancı işletmeler ise kaynak esasına göre vergilendirilir.
- Temettülerin vergilendirilmesinde, temettüyü dağıtan işletmenin bulunduğu akit devlet kaynak ilkesine göre tevkifat yapar.
- Kaynak ülkede elde edilen faiz gelirin %20 oranında tevkifat uygulanır.
- Sinema ve televizyon filmleri gibi gayrimaddi hak bedelleri %20 oranında tevkifata tabi tutulur.
- Serbest meslek faaliyetlerinin icrasında sabit iş yeri şartı aranmaz.
- Türkiye’de yabancı devlet mukimine yapılan serbest meslek kazancı %20 oranında tevkifata tabi tutulur.
- Serbest meslek kazancı ve ücretlerde vergilendirme hakkı akit devletlerden, mukim ülkeye aittir. Ancak bu faaliyetlerin icra süresi bir yıl içinde 183 günü aşıyorsa, kaynak ülke tarafından vergilendirilir.
- Çifte vergilendirmenin önlenmesinde, temettü, faiz, gayrimaddi hak bedelleri ve serbest meslek kazançlarında mahsup usulü, diğer gelir ve kazançlarda ise, istisna sistemi kabul edilmiştir.
- Ülkelerarası bilgi alışverişi daha geniş tutulmuştur.
- Son olarak, anlaşmanın uygulanması sırasında meydana gelebilecek ihtilaflarda, karşılıklı anlaşma ve uzlaşma usulü benimsenmiştir.

3.4.3.5. Çeşitli Ülke Modelleri

OECD ve BM’nin modelleri dışında ABD, Meksika, Peru, Malezya, Hırvatistan ve İsveç gibi çeşitli ülkelerin hazırlamış olduğu ÇVÖA modelleri

mevcuttur. Ancak bu ülke modelleri örnek alınarak Türkiye'nin imzaladığı bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunmamaktadır¹⁷⁰.

Güncelliğin sürekli koruyan ve gelişen bir konu olması sebebiyle çifte vergilendirmenin önlenmesi ile ilgili ülkeler dışında çeşitli üniversiteler ve meslek kuruluşlarının da çalışmaları mevcuttur. Bu çalışmalara, Uluslararası Ticaret Odası, İngiliz Milletler Topluluğu Ticaret Odaları Federasyonu ve Harvard Üniversitesi Hukuk Okulu örnek gösterilebilir¹⁷¹.

3.4.3.6. Çok Taraflı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları

Benzer coğrafya ve sosyo-ekonomik yapıya sahip olan ülkeler çok taraflı ÇVÖA imzalamaktadırlar. Çok taraflı ÇVÖA'ya verilebilecek en iyi örnek, Danimarka, Faroe Adaları, Finlandiya, İzlanda, Norveç ve İsveç arasında 1996 yılında imzalanmış olan İskandinav Sözleşmesi'dir. Bu İskandinav çok taraflı ÇVÖA, OECD Modeli örnek olarak hazırlanmıştır. Çünkü bu bölge önemli yer altı kaynaklarına sahiptir ve burada vergilendirme yetkisi mukim ülkelere verilmiştir. Diğer önemli çok taraflı ÇVÖA, Karayip ülkelerinin çoğunluğu tarafından oluşturulmuş olan CARICOM Gelir Vergi Anlaşmasıdır. Bu anlaşma, Belize, Dominika, Grenada, Guyana, Jamaika, Bahamalar, Antigua ve Barbuda, Barbados, Haiti, Montserrat, St. Kitts ve Nevis, St. Lucia, St. Vincent ve Grenadines ve Surinam olmak üzere onbir ülkeden oluşmaktadır¹⁷². Çok taraflı anlaşma için sekiz Güney Asya ülkesinin oluşturduğu grup örnek verilebilir. Pakistan, Afganistan, Hindistan, Maldivler, Nepal, Bangladeş, Sri Lanka ve Butan tarafından 2005 yılında Çifte Vergilendirmeden Kaçınmada ve Vergi Meselelerinde Karşılıklı İdari Yardımlaşma Anlaşması imzalanmıştır¹⁷³.

Dünya genelindeki vergi konusunda diğer çok taraflı vergi anlaşmalarını şu şekilde sıralamak mümkündür¹⁷⁴:

¹⁷⁰Canyaş, **a.g.e.**, s. 67.

¹⁷¹Tuncer, **a.g.e.**, s. 45.

¹⁷²Holmes, **a.g.e.**, s. 68-69.

¹⁷³Yılmaz, **a.g.e.**, s. 102.

¹⁷⁴Holmes, **a.g.e.**, s. 69.

- Belçika, Hollanda ve Lüksemburg arasındaki İdari Yardım Sözleşmesi (1964),
- Çad, Gabon ve Orta Kongo arasındaki Gelir Vergisi Anlaşması (1957),
- Dohomey, Fildişi Sahili ve Nijer arasındaki Menkul Sermaye Vergisi Anlaşması (1961),
- 44 Milletler Cemiyeti üye ülkesi arasındaki Motorlu Taşıtların Vergilendirilmesine İlişkin Protokol (1931),
- Arpa Ekonomik Birliği Konseyi Gelir ve Sermaye Vergisi Anlaşması (1973),
- Arap Birliği Gelir Vergisi Anlaşması (1990),
- Bolivya, Kolombiya, Ekvador ve Peru Gelir ve Sermaye Vergisi Anlaşması (2004).
- Güney Asya Bölgesel İşbirliği Derneği (2005),
- Batı Afrika Ekonomik ve Parasal Birliği (2008).

3.5. TÜRKİYE’NİN TARAF OLDUĞU ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI

Türkiye’nin tarafı olduğu ve yürürlükte olan toplam ÇVÖA sayısı 86 adet olup bunların 27 tanesi AB’ye üye ülkelerle yapılmıştır. İlk ÇVÖA Avusturya Cumhuriyeti ile 24.09.1973 tarihinde yapılmış ve 01.01.1974 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Türkiye’nin en son imzaladığı ÇVÖA ise 01.12.2018 tarihinde Arjantin ile yapılmıştır¹⁷⁵.

Aşağıdaki Tablo 3.3’te Türkiye’nin tarafı olduğu ÇVÖA’ların bölgelere dağılımı verilmiştir.

¹⁷⁵Sönmezocak, **a.g.m.**, (Çevrimiçi) <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30758>, (Erişim Tarihi: 26.04.2018).

Tablo 3.3: Türkiye’nin Taraf Olduğu ÇVÖA’nın Ülkelerine Göre Dağılımı

Ülke Grubu	Ülke Sayısı	Oranı
AB Üyesi Ülke	27	%33
Diğer Avrupa Ülkeleri	9	%10
Asya Ülkeleri	31	%36
Afrika Ülkeleri	8	%10
Amerika Ülkeleri	6	%6
Diğer Ülkeler	5	%5
Toplam	85	%100

Kaynak: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm (Erişim Tarihi: 11.11.2019).

Tablo 3.3.’te görüldüğü üzere, Türkiye taraf olduğu ÇVÖA’ların yaklaşık üçte biri gibi oldukça yüksek biri oranda AB’ye üye ülkeler ile gerçekleştirmiştir. Benzer şekilde yapılan anlaşmaların büyük bir bölümü OECD’ye üye olan ülkeler ile yapılmıştır. Türkiye geliştirmekte bir ülke olmasına ve OECD ülkelerinin genelini geliştirmiş ülke olmasına karşı, OECD modeli örnek alınarak Türkiye’nin taraf olacağı ÇVÖA Türkiye’nin aleyhine olacaktır. Ancak Türkiye dış ekonomik ilişkilerinin neredeyse tamamını OECD ülkeleri ile gerçekleştiriyor olmasından dolayı bir bakıma OECD ülkeleri ile ÇVÖA imzalamak zorunluluğunda kalmıştır. Bunun yanı sıra geliştirmiş ve geliştirmekte olan ülke farklılığından doğan olumsuz durumun giderilmesi için Türkiye gibi ülkeler, OECD modelini örnek alırken, vergilendirme yetkilerini tamamen kaybetmemek için mukim ülke yerine kaynak ülkenin vergilendirmesine yönelik uygulamaları anlaşmalara eklemektedir. Türk vergi mevzuatındaki, GVK’nin 123 ve KVK’nin 33’üncü maddeleri ulusal çifte vergilendirmenin meydana gelmesi engelleyebilirken uluslararası çifte vergilendirmeyi önlemede yetersiz kalmaktadır¹⁷⁶.

Gelir ve kurumlar vergisinde bulunan dar mükellefiyet müessesesi ile Türkiye’de yerleşmiş olanların yurt dışında ödedikleri vergiler mahsup edilerek çifte vergilendirmenin önüne geçilmektedir. Ancak ikametgâhı yurt dışında olmakla birlikte Türkiye’deki faaliyetleri sonucunda kazanç ve irat elde eden kurumların

¹⁷⁶ Başak, **a.g.e.**, s. 290 – 191.

vergilendirmesinde çifte vergilendirme sorununun meydana gelmemesi için, Türkiye pek çok ÷lke ile ÇVÖA imzalamıştır¹⁷⁷.



¹⁷⁷ Berkay ve Armağın, **a.g.m.**, s. 94.

DÖRÜNCÜ BÖLÜM
ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE
DAR MÜKELLEFLER KURUMLARIN VERGİLENDİRİLMESİ VE
ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN ÖNLENMESİNE YÖNELİK
UYGULAMALARIN
TÜRKİYE İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Çalışmanın bu bölümünde Almanya, ABD, Fransa ve İngiltere'deki dar mükellef kurumların vergilendirilmeleri ile çifte vergilendirme sorununa karşı alınan çözümler Türkiye ile karşılaştırmalı olarak incelenecektir. Söz konusu ülkelerde de kurumların vergilendirilmesinde tam ve dar mükellefiyet ayrımı bulunmaktadır. Ülkelerin mevzuatlarına göre dar mükellefiyet uygulaması Türkiye'de olduğu gibi kurumların kanuni veya iş merkezi kriterlerine göre belirlenmektedir.

Seçili ülkeler birçok ÇVÖA imzalamışlardır. Türkiye bu ülkelerden Almanya ile 1985 ve 2011 yıllarında, ABD ile 1996 yılında, Fransa ile 1987 yılında ve İngiltere ile 1986 yılında ÇVÖA imzalamıştır.

4.1. ÇEŞİTLİ ÜLKE UYGULAMALARI

Çalışmanın son bölümünde, Türkiye ile en fazla ticari ilişkileri olan ülkelerden Almanya, ABD, Fransa ve İngiltere incelenmiştir. Bu dört ülkenin vergi sistemlerinin temel özellikleri incelendikten sonra, dar mükellefiyet uygulamaları ile çifte vergilendirme sorunu nasıl çözdükleri ve Türkiye ile imzalamış oldukları ÇVÖA'ların yorumu yapılmıştır.

4.1.1. Almanya'da Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesi ve Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi

Almanya, her birinin kendi idari yapısı ve bağımsız mahkemeleri olan 16 eyaletin bir araya gelmesiyle oluşan federal bir ülkedir. Ülkedeki maliye alanında en yetkili kişi federal maliye bakanıdır. Bunun yanında federal vergi dairesi, gümrük idaresi ve yerel vergi daireleri maliye teşkilatını tamamlamaktadır. Federal Maliye

Bakanlığı ve yerel vergi mahkemeleri vergi hukukuna ilişkin çeşitli idari kararnameleler çıkarabilirler. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları gibi uluslararası vergi konuları ise federal düzeyde düzenlenir¹.

Her ülkenin kendine özgü özelliklerinin olması vergi sistemlerinin de farklı olmasına sebep olabilmektedir. Almanya için bu durum federatif bir yapıya sahip olmasından dolayı daha çok fark ettirmektedir².

Almanya’da vergilendirme yetkisi federal hükümet ile eyaletler arasında paylaştırılmıştır. Bu yetkinin kullanımı sonucunda elde edilen vergi gelirlerinin %94’ü ülkede kalırken %6’sı AB’ye verilmektedir³.

4.1.1.1. Almanya Vergi Sistemi

Almanya’da vergilendirme yetkisi, Alman Anayasası’nın 105’inci maddesinin “*vergilerin bütün temel öğelerinin belirlenmesi ve elde edilecek gelirin dağıtılmasında federal devlet yetkilendirilmiştir*” amir hükmü dolayısıyla federal devletin yetkili olduğu görülmektedir. Alman Anayasasının 72’nci maddesine göre, federe devletler, federal devletin koyduğu vergilerin benzeri olmamak kaydıyla yerel tüketim, gider ve kilise gibi çeşitli vergileri koyma yetkileri vardır. Yerel idarelerin ise vergilendirme yetkisi yoktur⁴.

Genel olarak Alman vergi sisteminde yer alan vergiler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

¹ Dumiter Florin, Turcas Florin ve Opret Anca, “German Tax System: Double Taxation Avoidance Conventions Structure and Development”, **Journal of Legal Studies**, Vol. 16, Issues 30/2015, s. 8.

² Hakan Bay, “Ekonomisi ve Vergi Sistemiyle Almanya”, **Mali Pusula Dergisi**, S. 16, Nisan 2006, s. 82.

³ Tufan Çakır, “AB Vergi Uyumlaştırması Açısından Bazı Üye Ülkelerdeki Vergiler”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, C. 5, 2003, s. 100.

⁴ Bay, **a.g.m.**, s. 84.

Tablo 4.1: Almanya Vergi Sisteminde Yer Alan Vergiler

Gelir Vergileri	Servet Vergileri	Muamele Vergileri	Gümrük ve Tüketim Vergileri
- Gelir vergisi - Kurumlar vergisi - Dayanışma vergisi - İşletme vergisi - Kilise vergisi	- Veraset ve intikal vergisi - Emlak vergisi - Kilise vergisi	- Katma değer vergisi - Emlak alım vergisi - Motorlu taşıtlar vergisi - Bahis ve piyango vergisi - Kumarhane resmi - Sigorta vergisi - Yangına karşı koruma vergisi	- İthalat ve ihracatta alınan gümrük resimleri - Kahve vergisi - Tütün vergisi - Elektrik vergisi - Akaryakıt vergisi - Ara mamul vergisi - Bira vergisi - Konyak vergisi

Kaynak: Hakan Bay, “Ekonomisi ve Vergi Sistemiyle Almanya”, **Mali Pusula Dergisi**, S. 16, Nisan 2006, s. 85.

Tablodan görüleceği üzere çoğu ülkede uygulanan gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, servet vergisinin dışında ülkenin özelliklerinden kaynaklanan çeşitli tüketim vergileri de bulunmaktadır.

Mali yıl takvim yılından oluşur ve talep eden Almanya mukimi şirketler kendilerine özel başka mali yıl belirleyebilir. Gelir vergileri 10 Mart, 10 Haziran, 10 Eylül ve 10 Aralık olacak şekilde dört dönemde ödenir⁵.

Alman vergi sistemine göre vergiye tabi gelir ve kazanç unsurları; ticari gelirler, ücretler, sermaye gelirleri, kiralama gelirleri, ziraat ve ormancılık gelirleri, serbest meslek gelirleri, spekülatif kazanç, nafaka, idame gelirleri ve arızı kazanç gibi düzenli olmayan diğer gelir kazançlardan oluşur⁶.

⁵ Florin vd., **a.g.m.**, s. 9.

⁶ Zeynep Arıkan ve Ahmet İnneci, “Vergilendirilebilir Gelir ve Gelir Vergisinden Üniter Yapıyı Bozan Uygulamalar”, **Sosyoekonomik Dergisi**, Vol. 24(30), 2016, s. 16.

Alman kurumlar vergisi, şirketler, dernekler ve vakıfların kazançları üzerinden %15 oranında alınan bir vergi türüdür. Mükellefler gelir vergisinde olduğu gibi tam ve dar mükellef olarak ikiye ayrılır. Yönetim yeri veya iş merkezi Almanya’da bulunan kurumlar tam mükellef olup tüm dünyadan elde ettikleri kazançlardan dolayı yükümlü tutulur. Dar mükellefler ise Alman Gelir Vergisi Kanunu’nun 49’uncu maddesi çerçevesinde, sadece Almanya’daki gelirlerinden sorumlu tutulur⁷.

Almanya’daki kurumların tam veya dar yükümlülüğe göre ayrımı, mali ikametgahının Almanya’da bulunup bulunmamasına göre yapılır. Mali ikametgâh kurumun yönetim yerinin veya kanuni merkezinin bulunduğu yerdir. Almanya mukimi bir kurum tam mükellef olurken, Almanya mukimi olmayan kurumlar ise dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilir⁸. Yukarıda sayılan kurumlar vergisi mükelleflerinin yanında Alman merkez bankası, Demiryolu işletmesi, posta idaresi ile merkezi taşra devlet teşkilatında yer alan kurumlar ise vergiden muaftır⁹.

Alman vergi sisteminde yer alan gelir vergisi, kurumlar verisi, katma değer vergisi ve ticaret vergisi, federal bir yapı olma sonucu olarak federal devlet, federe devletler ve belediyeler arasında paylaşılmaktadır. Merkezi Almanya’da bulunan veya Almanya’da yönetilen tüzel kişiler, şahıs şirketleri ve mal varlıklardan elde edilen kazançlar kurumlar vergisine tabidir. %15 oranında alınan kurumlar vergisinin yanında ayrıca %5,5 oranında Dayanışma Vergisi ödemektedirler¹⁰.

4.1.1.2. Almanya’nın Çifte Vergilendirmeyi Önleme Uygulamaları

Çifte vergilendirme durumu yerli firmaların uluslararası ticaret ve yatırımını olumsuz yönde etkileyen bir durumdur. Almanya’nın taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları Alman vergi hukukunun önemli bir bölümünü

⁷ German Federal Ministry of Finance, **An ABC of Taxes**, 2016 Edition, Berlin, 2016, s. 45.

⁸ Joachim English, “Germany”, **Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law**, Amsterdam, IBFD Publications, 2009, s. 483.

⁹ Bay, **a.g.m.**, s. 89.

¹⁰ Öznur Yılmaz, **Ticari Faaliyetler Bağlamında Çifte Vergilendirme**, İstanbul, Legal Yayıncılık, 2019, s. 248.

oluşturur. Bu anlaşmalar çifte vergilendirmenin ve vergi kaçakçılığının önlenmesinin yanında uluslararası ekonomik bağları sağlamlaştırmak ve arttırmak için de gerçekleştirilmektedir¹¹.

Almanya model olarak OECD'nin modelini örnek almıştır. Almanya'nın tarafı olduğu anlaşmalar genellikle konusu gelir ve kazanç olan vergilerdir. Bunların dışında servet ve uluslararası taşımacılık üzerine yapmış olduğu ÇVÖA da mevcuttur. Çifte vergilendirmenin tek taraflı çözümünde ise, Alman Vergi Sistemi'nde 1977 yılında mahsup yöntemi uygulanmaya başlanmıştır¹².

Almanya Tablo 4.2'de gösterildiği üzere OECD modelini örnek alarak 35 adet ÇVÖA imzalanmıştır. Bu anlaşmaların ilkinin 23.08.1958 tarihinde Lüksemburg ile son anlaşmayı da 17.11.2011 tarihinde Lihtenştayn ile imzalamıştır¹³. Türkiye ile olan anlaşma ise 19.09.2011 tarihinde imzalanmıştır.

Tablo 4.2: Almanya'nın Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önlemek İçin Yaptığı Anlaşmalar

Ülke	Anlaşmanın İmzalandığı Tarih	Ülke	Anlaşmanın İmzalandığı Tarih	Ülke	Anlaşmanın İmzalandığı Tarih
ABD	29.08.1989	Hırvatistan	06.02.2006	Lüksemburg	23.04.2012
Avusturya	24.08.2000	Hollanda	12.04.2012	Macaristan	28.02.2011
Birleşik Arap Emirlikleri	01.07.2010	İngiltere	30.03.2010	Malta	08.03.2001
Bulgaristan	25.01.2010	İrlanda	30.03.2011	Moritus	07.10.2011
Çekya	19.12.1980	İspanya	03.02.2011	Meksika	09.07.2008
Çin	28.03.2014	İsrail	21.08.2014	Romanya	04.07.2001
Danimarka	22.11.1995	İtalya	18.10.1989	Rusya	29.05.1996
Estonya	29.11.1996	Japonya	17.12.2015	Slovakya	19.12.1980
Finlandiya	19.02.2016	Kosta Rika	13.02.2014	Slovenya	03.05.2006
Fransa	21.07.1959	Letonya	21.02.1997	Türkiye	19.09.2011
Güney Kıbrıs	18.02.2011	Lihtenştayn	17.11.2011	Yeni Zelanda	20.10.1978
Güney Kore	10.03.2000	Litvanya	22.07.1997		

¹¹ German Federal Ministry of Finance, **a.g.e.**, s. 15.

¹² German Federal Ministry of Finance, **a.g.e.**, s. 47.

¹³ Florin vd. **a.g.m.**, s. 11.

Kaynak: (Çevrimiçi) <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-germany.pdf>, (Erişim Tarihi: 05.11.2019)

Tablodan da görüleceği üzere çoğu Avrupa ülkeleri ile olmak üzere Almanya diğer ülkelere kıyasla sayı bakımından az ve genellikle eski tarihli ÇVÖA imzalamıştır.

4.1.1.3. Almanya ile Türkiye Arasındaki Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması

01.01.1990 tarihinden itibaren uygulanmakta olan “Türkiye Cumhuriyeti ile Federal Almanya Cumhuriyeti Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması”nı Almanya tarafından tek taraflı olarak 21.07.2009 tarihinde feshetmişti. Yeni anlaşma 01.08.2012 tarihinde “Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması” adıyla yürürlüğe girmiş ve 01.01.2011 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmasına karar verilerek uygulamada devamlılık sağlanmıştır. Bu 19 aylık dönemde fiili olarak uygulanabilir bir anlaşma olmadığından yerel vergi mevzuatımız uygulanmıştır¹⁴.

Aşağıdaki Tablo 4.3’te Türkiye ile Almanya arasında imzalanmış olan eski ve yeni ÇVÖA’ların madde bakımından başlıkları gösterilmektedir.

¹⁴ Tahir Erdem, “Serbest Meslek Kazançları Üzerinden Kesilen Vergilerin Türkiye-Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasına İstinaden İadesinde Usul ve Esaslar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 328, Ekim 2015, s. 29.

Tablo 4.3: Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında İmzalanan Eski (1985) ve Yeni (2011) Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarındaki Maddelerin Karşılaştırılması

Eski Anlaşma (1985)		Yeni Anlaşma (2011)	
Madde No.	Başlık	Madde No.	Başlık
1	Kişilere ilişkin kapsam	1	Kapsanan kişiler
2	Kavranan vergiler	2	Kapsanan vergiler
3	Genel tanımlar	3	Genel tanımlar
4	Mali ikametgâh	4	Mukim
5	İşyeri	5	İşyeri
6	Gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelir	6	Gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelir
7	Ticari kazançlar	7	Ticari kazançlar
8	Gemicilik, hava ve kara taşımacılığı	8	Deniz ve hava taşımacılığı
9	Bağımlı teşebbüsler	9	Bağımlı teşebbüsler
10	Temettüleri	10	Temettüleri
11	Faiz	11	Faiz
12	Gayrimaddi hak bedelleri	12	Gayrimaddi hak bedelleri
13	Sermaye değer artış kazançları	13	Sermaye değer artış kazançları
14	Serbest meslek kazançları	14	Serbest meslek kazançları
15	Bağımlı faaliyetler	15	Bağımlı kişisel faaliyetler
16	Müdürlere yapılan ödemeler	16	Yöneticilere yapılan ödemeler
17	Artist ve sporcular	17	Sanatçı ve sporcular
18	Emekli maaşları	18	Emekli maaşları
19	Kamu görevleri	19	Kamu hizmeti
20	Öğretmen ve öğrenciler	20	Öğretmen ve öğrenciler
21	Diğer gelirler	21	Diğer gelirler
22	Servet	22	Çifte vergilendirmenin önlenmesi
23	Mukim olunan devlette çifte vergilendirmenin önlenmesi	23	Ayrım yapılmaması
24	Ayrım yapılmaması	24	Karşılıklı anlaşma usulü
25	Karşılıklı anlaşma usulü	25	Bilgi değişimi
26	Bilgi değişimi	26	Vergilerin tahsilâtında yardımlaşma
27	Diplomatik ve konsolosluk imtiyazları	27	Kaynakta vergileme usulüne ilişkin kurallar
28	Berlin eyaleti	28	Diplomatik temsilciler ve konsolosluk memurları
29	Yürürlüğe girme	29	Protokol
30	Yürürlükten kalkma	30	Yürürlüğe girme
		31	Yürürlükten kalkma

Kaynak: Selahattin Tuncer (4), “Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması İmzalandı – II”, Yaklaşım Dergisi, S. 232, Nisan 2012, s. 12.

Yeni anlaşmada kapsanan kişiler, ilk anlaşmada ve OECD modelinde olduğu gibi birebir aynıdır. İlk madde hükmüne göre, bu anlaşma akit devletlerden biri veya

her ikisinde mukim olan kişileri kapsamaktadır. Dolayısıyla, bu iki devlet dışında mukim olan kişiler, bu anlaşmanın getireceği menfaatlerden faydalanamayacaktır¹⁵.

Anlaşmanın ikinci maddesinde iki ülkede var olan vergilerden hangilerinin bu anlaşma kapsamında olduğu düzenlenmiştir. Anlaşmaya göre, Türkiye Cumhuriyeti’nde alınan gelir ve kurumlar vergisine “Türk Vergisi”; Almanya Federal Cumhuriyeti’nde alınan gelir, kurumlar ve ticaret vergisi “Alman Vergisi” olarak kabul edilecektir. Kapsanan vergiler OECD taslağı çerçevesinde incelendiğinde benzerdir ancak, iki ülke arasında imzalan ilk ÇVÖA’da Almanya’da uygulanan servet vergisi anlaşma kapsamındayken; ikinci ÇVÖA’da yer almamıştır.

Anlaşmanın “Genel Tanımlar” başlıklı 3’üncü maddesinde, “Türkiye” ve “Almanya” terimi ayrı ayrı tanımlanmıştır. “Türkiye” terimi, kara suları ve üzerinde bulunan hava sahası dâhil olmak üzere, Türkiye Cumhuriyeti’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; “Almanya” terimi ise kara sularına bitişik deniz yatağı, toprak altı ve bunların üzerini kaplayan suların yanı sıra, Almanya Federal Cumhuriyeti’nin uluslararası hukuk ile iç mevzuatına uygun olarak canlı ve cansız kaynakların aranması, işletilmesi, korunması ve idaresi amacıyla yargı yetkisi ve egemenlik haklarına sahip olduğu Almanya Federal Cumhuriyeti topraklarını ifade eder. Önceki anlaşmada birlikte tanımlanmış olmasına rağmen içerik bakımından fark bulunmamaktadır. 3’üncü maddenin 1(f) bendinde, önceki anlaşmada ve OECD taslağında bulunmayan “kanuni ana merkez” terimi eklenmiştir. “Kanuni ana merkez” terimi sırasıyla, Türk Ticaret Kanunu veya Alman Mali Kanunu kapsamındaki kanuni yerleşim yeri anlamına gelir. Bu terimin eklenmesinin sebebi mukimliğin belirlenmesinde göz önüne alınan kriter olmasıdır. Zira anlaşmanın 4’üncü maddesinde mukimlik tanımlanırken kanuni merkez referans alınmaktadır¹⁶.

¹⁵Murat Semercigil, **Türkiye’nin Taraf Olduğu Bazı Vergi Anlaşmaları Hakkında Yorumlar**, İstanbul, Huz Akademi, 2017, s. 9.

¹⁶Semercigil, **a.g.e.**, s. 10-11.

Anlaşmanın 4'üncü maddesinde mukim, anlaşmanın tarafı olan devlet, eyalet ve herhangi bir politik alt bölümü veya mahalli idaresi de dahil olmak üzere, o devletin mevzuatı gereğince ev, ikametgâh, kanuni ana merkez, yönetim yeri veya benzer yapıda diğer herhangi bir kriter sebebiyle burada vergiye tabi olan herhangi bir kişi olarak tanımlanmıştır. Anlaşmanın 5'inci maddesinde iş yerinin tanımı yapılmıştır. Buna göre iş yeri, bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürüttüğü yönetim yeri, şube, büro, fabrika, atölye, maden ocağı, petrol veya doğal gaz kuyusu gibi özelliklere sahip olan sabit bir yerdir.

Söz konusu anlaşmanın 6 ile 21'inci maddeleri arasında anlaşma kapsamına alınan gelir ve kazançları mukim veya kaynak devletten hangisinin vergilendireceğine ilişkin hükümler bulunmaktadır. Bunlar, Tablo 4.4'de gösterilmiştir.

Tablo: 4.4: Türkiye ile Almanya Arasındaki ÇVÖA'da Vergilendirme Yetkisinin Paylaştırılması

	Vergilendirme Yetkisi Kaynak Devlette	Vergilendirme Yetkisi Mukim Devlette	Vergilendirme Yetkisinin İki Devlet Arasında Paylaşılması
Madde 6: Gayrimenkul Varlıklardan Elde Edilen Gelir	X		
Madde 7: Ticari Kazançlar	X		
Madde 8: Deniz ve Hava Taşımacılığı		X	
Madde 9: Bağımlı Teşebbüsler		X	
Madde 10: Temettüleri			X
Madde 11: Faiz			X
Madde 12: Gayrimaddi Hak Bedelleri		X	
Madde 13: Sermaye Değer Artış Kazançları		X	
Madde 14: Serbest Meslek Faaliyetleri		X	
Madde 15: Bağımlı Kişisel Faaliyetler		X	
Madde 16: Yöneticilere Yapılan Ödemeler	X		

Madde 17: Sanatçı ve Sporcular	X		
Madde 18: Emekli Maaşları		X	
Madde 19: Kamu Hizmeti	X		
Madde 20: Öğretmenler ve Öğrenciler		X	
Madde 21: Diğer Gelirler		X	

Kaynak: Türkiye ile Almanya Arasındaki ÇVÖA Metni Kapsamında Yazarın Derlemesi, (Çevrimiçi) https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/TURKCE_METIN/ALMANYA01012_011.pdf, (Erişim Tarihi: 26.11.2019).

Tablo 4.4’de görüldüğü üzere on altı adet gelir ve kazancın dokuz adeti mukim ülkeye bırakıldığından gelişmiş ülke lehine olabilecek sonuçlar doğurmaktadır. Zira iki ülke arasında imzalanan anlaşma vergilendirmede mukim ülke lehine hükümler içeren OECD Modeli örnek alınarak hazırlanmıştır.

Anlaşmanın “Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi” başlıklı 22’nci maddesine göre mahsup yöntemi kullanılacaktır. Türkiye mukimi bir kişi Almanya kaynaklı bir gelir veya kazanç elde ettiğinde söz konusu maddelere göre, verginin Almanya’da ödenmesi halinde Türk vergi kanunlarından mahsubuna izin verilecektir.

Taraf devletler anlaşmanın 24’üncü maddesine göre, anlaşma hükümlerine uygun düşmeyen bir vergilendirme olduğunda, durumu diğer Akit Devlete bildirmek mecburiyetindedir. 25’inci maddeye göre anlaşmaya taraf devletlerin idareleri gerekli olduğunda bilgi değişiminde bulunmak zorundadır ve anlaşmanın 26’ncı maddesine göre taraflar vergilerin tahsilatında yardımlaşma yapacaklardır.

Anlaşmanın 27’nci maddesine göre akit devletlerden birinde diğer akit devletin mukimi olan bir kişi tarafından elde edilen faiz, temettü, gayri maddi hak bedeli gibi gelir unsurlarından alınan vergilerde tevkifat yapılması halinde, ilk devlet kendi vergi mevzuatı çerçevesinde vergilendirme yapacaktır. Kaynakta kesilen verginin anlaşma uyarınca indirilmesi veya hiç alınmaması durumlarında mükellefin başvurusu üzerine vergi iade edilecektir.

Anlaşmanın 28’inci maddesine göre, taraf devletlerin diplomatik temsilcileri sahip oldukları ayrıcalıkları kullanmaya devam edeceklerdir.

Yürürlüğe girme ve yürürlükten kalkma anlaşmanın 30 ve 31’inci maddelerde düzenlenmiştir. Buna göre, anlaşma taraf devletlerin iç yasama prosedürü tamamlanınca yürürlüğe girecektir. Her iki devletteki vergiler için de 2011 yılından

itibaren uygulanmaya başlayacaktır. Bu anlaşma sınırsız süre boyunca yürürlükte kalacaktır. Ancak yürürlüğe girdikten beş yıl sonra herhangi bir takvim yılının Haziran ayının otuzuncu gününden önce fesih ihbarnamesi vermesi halinde gelecek yıldan itibaren yürürlükten kalkacaktır.

4.1.2. Amerika Birleşik Devletleri’nde Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesi ve Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi

ABD’nin 17 Mayıs 1787 tarihli Anayasası’nın ilk maddesinin sekizinci bölümü, vergilendirme yetkisini düzenlemektedir. Buna göre, *“Vergilendirme yetkisi Kongre’ye aittir. Kongre hangi kaynaktan gelirse gelsin, federe devletler arasında eşit olmamasına ve nüfus sayısına bakmaksızın vergi koymak ve toplamak yetkisine sahiptir”*¹⁷.

ABD’de en temel federal vergi kanunu İç Vergi Kanunudur. Bu kanun ile gelir vergisi, kurumlar vergisi, istihdam vergileri, tüketim vergileri ve bağış vergileri gibi federal devletin vergi gelirlerinde büyük paya sahip olan vergiler kapsamaktadır. Bu vergilerin idaresi ise Hazine Bakanlığı’na bağlı olan İç Gelir Servisi (IRS) tarafından yürütülür¹⁸.

4.1.2.1. Amerikan Vergi Sistemi

Amerikan vergi sisteminde gelir ve kazançların unsuları; ücret, maddi yardım, komisyon gibi hizmet bedelleri, kiralara, faizler, kar payları, ücretler, emekli gelirleri, ticari kazançlar, zirai kazançlar, nafaka ve diğer benzeri ödemeler, gayri maddi hak bedelleri, ortaklıklardan alınan paylar, ölüme bağlı gelirler, varlığa bağlı gelirler, hayat sigortası ve bağışlardan elde edilen gelirlerdir¹⁹.

Amerikan vergi sistemi çok çeşitli vergi türlerinden meydana gelmektedir. Bunların başında gerçek kişiler ile kurumların gelir ve kazançlarından toplanan gelir

¹⁷ Selçuk Buyrukoğlu ve Ahmet Güler, “AB Ülkelerinde ve ABD’de Vergilendirme Yetkisinin Kullanımına İzin Veren Hükümlerin Türk Anayasasında Yer Alan Hükümlerle Karşılaştırılması”, **Sosyal ve Beşerî Bilimler Dergisi**, C. 3, No. 2, s. 149.

¹⁸ Ahmet Naci Arıkan, “Amerika Birleşik Devletleri’nde Gelir Üzerinden Alınan Vergiler (I)”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 341, Ocak 2010, s. 14.

¹⁹ Arıkan ve İnnece, **a.g.m.**, s. 18.

ve kurumlar vergisi gelmektedir. Bunların yanında eyaletlerin tahsiline bırakılan arsa ve bina vergileri, miras vergisi, değer artış kazançları vergisi, tüketim vergisi, günah vergisi olarak bilinen tütün ve alkol üzerinden alınan vergi ve hava yolu ulaşımı, parfüm, yat, iletişim gibi birçok mal ve hizmet üzerinden alınan özel tüketim vergileri de bulunmaktadır²⁰. Federatif yapısı gereği bazı vergiler sadece federal devlet tarafından veya yerel idareler tarafından tahsil edilebilirken; bazı vergilerin tahsilatında ise hem federal devlet hem de eyaletler yetkili olabilmektedir. Tablo 4.5'te merkezi federal devlet ve eyaletler ile yerel idareler tarafından tahsil edilen vergiler gösterilmektedir.

Tablo 4.5: ABD’de Vergilerin Tahsilatının Federal Devlet, Eyaletler ve Yerel Yönetimlerce Paylaşımı

Federal Devlet Tarafından Tahsil Edilen Vergiler	Eyalet ve Yerel Yönetimler Tarafından Tahsil Edilen Vergiler
1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler a. Gelir Vergisi b. Kurumlar Vergisi 2. Sosyal Güvenlik Sistemi İçin Tahsil Edilen Vergiler a. Sosyal Güvenlik Vergisi b. Hastalık Sigortası Vergisi 3. Tereke ve Bağış Vergileri 4. Özel Tüketim Vergileri 5. Gümrük Vergileri	1. Gelir Vergisi 2. Kurumlar Vergisi 3. Satış Vergileri 4. Kullanım Vergisi 5. Kullanım Ücretleri 6. Servet Vergisi 7. Emlak Vergisi 8. Menkul Servet Vergisi 9. Diğer Eyalet Vergileri

Kaynak: Ahmet Naci Arıkan, “Amerika Birleşik Devletleri’nde Gelir Üzerinden Alınan Vergiler (I)”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 341, Ocak 2010, s. 15.

Amerikan vergi sistemine göre, ABD’de yaşayan, çalışan veya yatırım yapan herkes vatandaş olsun veya olmasın vergi kanunlarına tabi olmaktadır. Tam mükellef kişi ve kurumlar ülke içinde ve dışında elde ettikleri tüm gelir ve kazançlardan dolayı yükümlü olurlar. ABD’de ikamet etmeyen veya kanuni merkezi ABD’de olmayan

²⁰ Todor Silvia, Dumiter Florin, Berlinger Daniel ve Opret Anca, “Double Taxation Convention, Structure and Evolution of the American Tax System”, **Journal of Legal Studies**, Vol. 17, Issue 31/2016, s. 3.

kurumlar sadece ABD’de de elde edilen gelir ve kazançlardan dolayı vergilendirilirler²¹.

Amerikan vergi sisteminin bir parçası olan kurumlar vergisinde mükellef, tüzel kişiliği olan Amerikan kurumlarıdır. Vergi kanunlarınca kurulan anonim şirketler, sigorta şirketleri ve dernekler kurumlar vergisi mükellefleridir. Anonim şirketler “Standart” veya “C Corporation” şeklinde kurulur ve bunların ayrı bir tüzel kişiliği vardır. Kurumlar vergisince vergilendirildikten sonra dağıtılan kurum karları üzerinden kişisel gelir vergisi öderler. ABD’de yer alan elli eyaletin çoğunda federal kurumlar vergisinde ayrı olarak eyalet kurumlar vergisi toplanır. Kimi eyaletlerde düz oranlı iken kimi eyaletlerde ise artan oranlı kurumlar vergisi bulunabilmektedir²².

Amerikan Kurumlar Vergisi, önce artan sonra da azalan şeklinde devam eden bir dalgalı vergi tarifesine sahiptir. Bu oranlar eyaletlerin gelişmiş düzeylerine göre farklılık gösterebilmektedir²³.

Aşağıdaki Tablo 4.6’da Amerikan Kurumlar Vergisinin artan oranlı tarifi gösterilmektedir.

Tablo 4.6: Amerikan Kurumlar Vergisi Tarifesi

Vergilendirilecek Kazanç	Vergi Oranı
0 ile 50.000 \$ arası	%15
50.000 \$ ile 75.000\$ arası	7.500\$ + 50.000 \$’ı aşan kısmı için %25
75.000 \$ ile 100.000 \$ arası	13.750 \$ + 75.000 \$’ı aşan kısmı için %34
100.000 \$ ile 335.000 \$ arası	22.250 \$ + 100.000 \$’ı aşan kısmı için %39
335.000 \$ ile 10.000.000 \$ arası	113.900 \$ + 335.000 \$’ı aşan kısmı için %34
10.000.000 \$ ile 15.000.000 \$ arası	3.400.000 \$ + 10.000.000 \$’ı aşan kısmı için %35
15.000.000 \$ ile 18.333.333 \$ arası	5.150.000 \$ + 15.000.000 \$’ı aşan kısmı için %38
18.333.333 \$ ve üzeri	%35

Kaynak: Todor Silvia, Dumiter Florin, Berlinger Daniel, Opret Anca, “Double Taxation Convention, Structure and Evolution of the American Tax System”, **Journal of Legal Studies**, Vol. 17, Issue 31/2016, s. 6.

²¹ Arıkan, **a.g.m.**, s. 15.

²² Yılmaz, **a.g.e.**, s. 263-264.

²³ Silvia vd., **a.g.m.**, s. 6.

Tabloya göre en alt gelir dilimine uygulanacak olan vergi oranı %15'tir. Toplam sekiz dilimden oluşan tarife önce artan oranlı bir seyir izleyip en yüksek oran olan %38'e ulaştıktan sonra en son dilimde azalma göstermektedir.

4.1.2.2. ABD'nin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Uygulamaları

ABD ilk ÇVÖA'yı 20.02.1950 tarihinde Yunanistan ile son anlaşmayı da 04.02.2010 tarihinde Şili ile imzalamıştır. Türkiye ile olan anlaşma ise 26.03.1996 tarihinde imzalanmıştır. ABD'nin tarafı olan ve yürürlükte bulunan tüm ÇVÖA'lar aşağıdaki Tablo 4.7'de gösterilmiştir.

Tablo 4.7: ABD'nin Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önlemek İçin Yaptığı Anlaşmalar

Ülke	İmza Tarihi	Ülke	İmza Tarihi	Ülke	İmza Tarihi
Almanya	29.08.1989	Güney Kore	04.06.1976	Meksika	18.09.1992
Arjantin	07.05.1981	Hindistan	12.09.1989	Mısır	24.08.1980
Aruba	09.08.1986	Hollanda	18.12.1992	Norveç	03.12.1971
Avustralya	06.08.1982	İngiltere	31.12.1975	Pakistan	01.07.1957
Avusturya	30.05.1996	İrlanda	28.07.1997	Polonya	08.10.1974
Bangladeş	06.10.1980	İspanya	13.12.1993	Portekiz	06.09.1994
Barbados	31.12.1984	İsrail	20.11.1975	Romanya	04.12.1973
Belçika	09.07.1970	İsveç	01.09.1994	Rusya	17.06.1992
Bulgaristan	23.02.2007	İsviçre	02.10.1996	Slovakya	03.10.1993
Çekya	16.09.1993	İtalya	25.08.1999	Slovenya	21.06.1999
Çin	30.04.1984	İzlanda	07.05.1975	Sri Lanka	14.03.1985
Danimarka	19.08.1999	Jamika	21.05.1980	Şili	04.02.2010
Endonezya	11.07.1988	Japonya	04.11.2003	Tayland	26.11.1996
Estonya	15.01.1998	Kanada	26.09.1980	Trinidad & Tobago	09.01.1970
Fas	01.08.1977	Kazakistan	24.10.1993	Tunus	17.06.1985
Filipinler	01.10.1976	Litvanya	15.01.1998	Türkiye	26.03.1996
Finlandiya	21.09.1989	Lüksemburg	03.04.1996	Venezuela	25.01.1999
Fransa	31.08.1984	Macaristan	04.10.2010	Yeni Zelenda	23.07.1982
Güney Afrika	17.02.1997	Malta	08.08.2008	Yunanistan	20.02.1950

Kaynak: Todor Silvia, Dumiter Florin, Berlinger Daniel, Opret Anca, “Double Taxation Convention, Structure and Evolution of the American Tax System”, **Journal of Legal Studies**, Vol. 17, Issue 31/2016, s. 11-14.

Tablo 4.7’de görüldüğü üzere ABD’nin tarafı olduğu toplam ÇVÖA sayısı 57’dir. Bu anlaşmaların çoğu eski tarihli olup geneli itibariyle Avrupa ülkeleriyledir.

4.1.2.3. ABD ile Türkiye Arasındaki Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması

Türkiye Cumhuriyeti ile ABD arasında 26.03.1996 yılında “Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması” imzalanmıştır²⁴.

Anlaşmanın hangi kişiler üzerinde uygulanacağını düzenleyen ilk maddesine göre, bu Anlaşma Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olan kişilere uygulanacaktır. 2’nci maddeye göre, ne şekilde alındığına bakılmaksızın Türkiye’de alınan gelir vergisi, kurumlar vergisi ve gelir vergisi ile kurumlar vergisi üzerinden alınan fonlar “Türk Vergisi” olarak kabul edilecektir. ABD’deki Federal gelir vergileri ve özel vakıflarla ilgili olarak alınan vergiler “Birleşik Devletler Vergisi” olarak bahsedilecektir. Anlaşmanın 3’üncü maddesinde genel tanımlamalar yapılmıştır. Anlaşmanın 4’üncü maddesinde mukim, bir Akit Devletin mevzuatı gereğince ev, ikametgâh, yönetim yeri, kurumlaşılın yer veya benzer yapıda diğer herhangi bir kriter sebebiyle vergi mükellefiyeti altına giren kişi şeklinde tanımlanmıştır. 5’inci maddeye göre, iş yeri olarak yönetim yeri, şube, büro, fabrika, atelye, maden ocağı, vb. gibi bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü sabit yerdir. Anlaşmanın devam eden maddelerinde ise hüküm altına alınan gelir ve kazançlarda hangi devletin vergilendirme yetkisini kullanacağını belirlemiştir.

²⁴ (Çevrimiçi) https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/TURKCE_METIN/ABD.pdf, (Erişim Tarihi: 26.11.2019).

Tablo 4.8’de anlaşmanın 6 ile 21’inci maddelerine göre hazırlanmıştır. Söz konusu maddelerde gelir ve servet unsurlarının mukim veya kaynak olmak üzere hangi devlet tarafından vergilendirileceği gösterilmektedir.

Tablo: 4.8: Türkiye ile ABD Arasındaki ÇVÖA’da Vergilendirme Yetkisinin Paylaştırılması

	Vergilendirme Yetkisi Kaynak Devlette	Vergilendirme Yetkisi Mukim Devlette	Vergilendirme Yetkisinin İki Devlet Arasında Paylaşılması
Madde 6: Gayrimenkul Varlıklardan Elde Edilen Gelir	X		
Madde 7: Ticari Kazançlar	X		
Madde 8: Gemicilik ve Hava Taşımacılığı		X	
Madde 9: Bağımlı Teşebbüsler		X	
Madde 10: Temettüler			X
Madde 11: Faiz			X
Madde 12: Gayrimaddi Hak Bedelleri		X	
Madde 13: Değer Artış Kazançları		X	
Madde 14: Serbest Meslek Faaliyetleri		X	
Madde 15: Bağımlı Faaliyetler		X	
Madde 16: Yönetim Kurulu Üyelerine Yapılan Ödemeler	X		
Madde 17: Sanatçı ve Sporcular	X		
Madde 18: Emekli Maaşları ve Düzenli Ödemeler		X	
Madde 19: Kamu Görevleri	X		
Madde 20: Öğrenciler, Stajyerler ve Öğretmenler		X	
Madde 21: Diğer Gelirler		X	

Kaynak: Türkiye ile ABD Arasındaki ÇVÖA Metni Kapsamında Yazarın Derlemesi, (Çevrimiçi) https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/TURKCE_METIN/ABD.pdf, (Erişim Tarihi: 26.11.2019).

Tablo 4.8’de görüleceği üzere OECD Modeli’nin örnek alınmasından dolayı gemi ve hava taşımacılığı, bağımlı teşebbüsler, gayri maddi hak bedelleri, değer artış kazançları, serbest meslek kazançları, bağımlı faaliyetler, emekli maaşları ve öğrenci ile öğretmen gelirlerinin vergilendirme yetkisinin çoğunluğu mukim ülkeye bırakılmıştır.

Anlaşmanın 23’üncü maddesine göre çifte vergilendirmenin önlenmesinde mahsup yöntemi tercih edilmiştir. Anlaşmanın devam eden maddelerin göre taraf devletlerin mukimleri arasında herhangi bir ayırım yapılmayacaktır. Meydana gelen veya gelebilecek uyuşmazlıklarda karşılıklı anlaşma yoluyla giderilmesi kararlaştırılmıştır. Ayrıca bu anlaşmanın sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi için gerekli olan ve talep edilen bilgiler idareler arasında alınıp verilecektir. Son olarak devletlerin diplomatlarına sağlanan muafiyetler korunacak olup mali ayrıcalıklarına müdahale edilmeyecektir. Söz konusu anlaşma onay belgelerin teatisi üzerine yürürlüğe girecektir. Taraflarca feshedilinceye kadar yürürlükte olacak olan anlaşma yürürlüğe giriş tarihinden beş yıl geçmeden feshedilemeyecektir.

4.1.3. Fransa’da Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesi ve Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi

Fransız vergi sisteminde kurumların vergilendirilmesinde tam ve dar mükellefiyet ayrımı bulunmaktadır. Çifte vergilendirmenin önlenmesi konusunda Türkiye de dâhil olmak üzere birçok ülke ile imzaladığı anlaşmalar bulunmaktadır.

4.1.3.1. Fransız Vergi Sistemi

Fransız vergi sistemin gelir unsurları şu şekilde sıralanabilir: Ticari kazançlar, sermaye kazançları, ücretler, zirai kazançlar, şirketlerden elde edilen kazançlar, menkul sermaye iratları, gayrimenkul sermaye iratları ve serbest meslek kazançları gibi ticari niteliği olmayan kazançlar²⁵.

Fransız vergi sistemi 1959 yılında yenilenmiştir. Gelir üzerinden gelir vergisi, kurumlar vergisi, sosyal harçlar ve ücretlerden yapılan kesinti olmak üzere dört vergi

²⁵ Arıkan ve İnneci, **a.g.m.**, s. 17.

alınmaktadır. Sermaye şirketleri ise anonim şirket, limited şirket ve hisseli komandit şirketten oluşur. Tam ve dar mükellefiyet ayırımı fiili yönetim merkezinin Fransa’da bulunup bulunmamasına göre tespit edilmektedir²⁶.

Kamu gelirleri içinde en büyük pay %37 oranıyla sosyal güvelik kesintilerinden oluşmaktadır. Diğer vergi gelirlerinde; gelir vergisi %8, kurumlar vergisi %5, genel tüketim vergisi %15, servet vergisi %8 ve özel tüketim vergisi %7 orana sahiptir. Kurumlar vergisi oranı %33,33’tür. Bu oranın yanında bazı idarelerde “İş Vergisi” olarak kurum gelirleri üzerinden %1,5 ile %4 arasında değişen oranlarda ek vergi alınabilmektedir²⁷. Kurumlar vergisinin yüksek olmasının yanında ücret gelirleri %15 oranında vergilendirilmektedir. Bu oran ile Fransa, AB ülkeleri arasında en yüksek orana sahip olan ülkeler arasında yerini almaktadır²⁸.

Fransa’da kurumların vergilendirilmesinde yersellik ilkesi benimsenmiştir. Yurt dışı mukim bir kurum Fransa’da bulundurduğu iş yeri vasıtasıyla kazanç elde ederse Fransa’da vergilendirilir²⁹.

4.1.3.2. Fransa’nın Çifte Vergilendirmeyi Önleme Uygulamaları

Tablo 4.9’da Fransa’nın imzaladığı ve yürürlükte bulunan ÇVÖA’lar gösterilmiştir. Buna göre Türkiye ile 18.02.1987 tarihinde anlaşma imzalayan Fransa, ilk anlaşmasını ise 01.04.1958 tarihinde Lüksemburg ile son anlaşmasını da 26.11.2013 tarihin Çin ile yapmıştır.

²⁶ Yılmaz, **a.g.e.**, s. 272.

²⁷ Eurostat, **Taxation Trends in the European Union**, 2015 Edition, Ed. Cecile Denis, Thomas Hemmelgran ve Brain Sloan, İtalya, s. 48.

²⁸ Isabelle Joumard, **Tax System in European Union Countries**, Paris, OECD Economics Department Working Papers No. 301, 2011, s. 10.

²⁹ Nicolas Boynes, “France”, **Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law**, Ed. Guglielmo Maisto, Amsterdam, IBDF Publications, 2009, s. 448.

Tablo 4.9: Fransa'nın Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önlemek İçin Yaptığı Anlaşmalar

Ülke	Anlaşma Tarihi	Ülke	Anlaşma Tarihi	Ülke	Anlaşma Tarihi
ABD	31.08.1984	Güney Kore	19.06.1979	Namibya	29.05.1996
Almanya	21.07.1959	Gürcistan	07.03.2007	Nijer	01.06.1996
Andorra	02.04.2013	Hırvatistan	19.06.2003	Nijerya	27.02.1990
Arjantin	04.04.1979	Hindistan	29.09.1991	Özbekistan	22.04.1996
Arnavutluk	24.12.2002	Hong Kong	21.09.1992	Pakistan	15.06.1994
Avustralya	20.06.2006	İran	07.11.1973	Panama	30.06.2011
Avusturya	26.03.1993	İrlanda	21.03.1968	Polonya	20.06.1975
Azerbaycan	20.12.2001	İspanya	10.10.1995	Portekiz	14.01.1971
Bahreyn	10.05.1993	İsrail	31.01.1995	Romanya	27.09.1974
Bangladeş	09.03.1987	İsviçre	09.09.1966	Rusya	26.11.1996
Belçika	10.03.1964	İtalya	05.10.1989	Senegal	29.03.1974
Benin	27.02.1975	İzlanda	29.08.1990	Sırbistan	26.03.2003
Birleşik Arap Emirlikleri	19.07.1989	Jamaika	09.08.1995	Singapur	15.01.2015
Bolivya	15.12.1994	Japonya	03.03.1995	Slovakya	01.06.1973
Bosna Hersek	04.12.2003	Kamerun	21.01.1976	Slovenya	07.04.2004
Botsvana	15.04.1999	Kanada	02.05.1975	Sri Lanka	17.09.1981
Brezilya	10.09.1971	Katar	04.12.1990	Sudan	27.11.1990
Bulgaristan	14.03.1987	Kazakistan	03.02.1998	Suriye	17.07.1998
Burkina Faso	11.08.1965	Kenya	04.12.2007	Suudi Arabistan	18.02.1982
Cezayir	17.10.1999	Kırgızistan	04.10.1985	Şili	07.06.2004
Çekya	28.04.2003	Kongo	27.11.1987	Tayland	27.12.1974
Çin	26.11.2013	Kuveyt	07.02.1982	Tayvan	29.12.2010
Ekvator	16.03.1989	Letonya	14.04.1997	Togo	24.11.1971
Endonezya	14.09.1979	Libya	22.12.2005	Tunus	28.05.1973
Ermenistan	09.12.1997	Litvanya	07.07.1997	Türkiye	18.02.1987
Estonya	28.09.1997	Lübnan	24.07.1962	Türkmenistan	04.10.1985
Etiyopya	15.06.2006	Lüksemburg	01.04.1958	Ukrayna	31.01.1997
Fas	29.05.1970	Madagaskar	22.07.1983	Uman	01.06.1989
Fildişi Sahilleri	06.04.1966	Malezya	24.04.1975	Ürdün	28.05.1984
Filipinler	09.01.1979	Mali	22.09.1972	Venezüella	07.05.199
Finlandiya	11.09.1970	Malta	25.07.1977	Vietnam	10.02.1993

Gabon	20.09.1995	Meksika	07.11.1991	Yeni Zelanda	30.11.1979
Gana	05.04.1993	Mısır	19.06.1980	Yunanistan	21.08.1963
Gine	15.10.1999	Monako	18.05.1963	Zambiya	31.12.1963
Güney Afrika	08.11.1993	Moritanya	15.11.1967	Zimbabve	15.12.1993
Güney Kıbrıs	18.12.1981				

Kaynak: (Çevrimiçi) https://ec.europa.eu/taxation_customs/individuals/personal-taxation/treaties-avoidance-double-taxation-concluded-member-states.en, (Erişim Tarihi: 20.11.2019).

Tablo 4.9’da gösterildiği üzere Fransa, tarafı olduğu 106 adet ÇVÖA ile hemen hemen her ülke ile anlaşma imzalayarak büyük bir ağa sahip olduğu görülmektedir.

4.1.3.3. Fransa ile Türkiye Arasındaki Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması

“Türkiye Cumhuriyeti ile Fransa Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması” 18.02.1987 tarihinde Paris’te Türkiye adına Vahit Halefoğlu ve Fransa adına Raimond tarafından imzalanmıştır³⁰.

30 maddeden oluşan söz konusu anlaşmanın 1 ve 2’nci maddeleri kapsanan kişi ve vergileri düzenlemektedir. Akit Devletlerin mukimi olan kişiler ve Türkiye’de alınan gelir vergisi, kurumlar vergisi, savunma sanayi destekleme fonu, sosyal yardımlaşmayı ve dayanışmayı teşvik fonu ve çıraklık, mesleki ve teknik eğitimi geliştirme ve yaygınlaştırma fonu ile Fransa’da alınan gelir vergisi ve kurumlar vergisi söz konusu anlaşmanın kapsamındadır. 2’nci maddenin dördüncü bendine göre, anlaşmadan sonra söz konusu vergilere eklenen hükümler olursa veya benzeri bir vergi ile değiştirilirse, benzeyen vergiler de uygulanacaktır ve taraflar bu değişiklikleri diğer tarafa bildirecektir.

Anlaşma’nın 3’üncü maddesinde, “Türkiye”, “Fransa”, “Bir Akit Devlet”, “diğer Akit Devlet”, “Vergi”, “Kişi”, “Şirket”, “Kanuni merkez”, “Vatandaşlar”, “Teşebbüs”, “Yetkili makam” ve “Uluslararası trafik” kavramlarının tanımları

³⁰ **Türkiye ile Fransa Arasındaki ÇVÖA**, (Çevrimiçi) https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat/TURKCE_METIN/FRANSA.pdf, (Erişim Tarihi: 21.11.2019).

yapılmıştır. 4 ve 5'inci maddelerde mukim ve iş yeri kavramları tanımlanmıştır. Mezkûr maddelere göre mukim, anlaşmaya taraf devletlerin vergi mevzuatı gereğince ikametgâh, ev, kanuni merkez, iş merkezi veya benzer yapıdaki herhangi bir kriter sebebiyle mükellefiyet altına giren kişidir. İşyeri ise bir teşebbüsün işinin tamamını veya bir kısmını yürüttüğü sabit bir yerdir. Anlaşmanın devam eden maddelerinde hüküm altına alınan gelir ve kazançlarda vergilendirme yetkisinin ortaklaşa mı kullanılacağı veya hangi devlete bırakılacağı düzenlenmiştir.

Anlaşma kapsamına alınan tüm gelir ve kazançlar aşağıdaki Tablo 4.10'da gösterilmiştir.

Tablo: 4.10: Türkiye ile Fransa Arasındaki ÇVÖA'da Vergilendirme Yetkisinin Paylaştırılması

	Vergilendirme Yetkisi Kaynak Devlette	Vergilendirme Yetkisi Mukim Devlette	Vergilendirme Yetkisinin İki Devlet Arasında Paylaşılması
Madde 6: Gayrimenkul Varlıklardan Elde Edilen Gelir	X		
Madde 7: Ticari Kazançlar	X		
Madde 8: Gemicilik, Hava ve Kara Taşımacılığı		X	
Madde 9: Bağımlı Teşebbüsler		X	
Madde 10: Temettüler			X
Madde 11: Faiz			X
Madde 12: Gayrimaddi Hak Bedelleri		X	
Madde 13: Sermaye Değer Artış Kazançları		X	
Madde 14: Serbest Meslek Faaliyetleri		X	
Madde 15: Bağımlı Faaliyetler		X	
Madde 16: Müdürlere Yapılan Ödemeler	X		
Madde 17: Artist ve Sporcular	X		
Madde 18: Emekli, Dul, Yetim ve Maluliyet Maaşları		X	

Madde 19: Kamu Görevleri	X		
Madde 20: Öğrenciler		X	
Madde 21: Öğretmenler ve Araştırmacılar		X	
Madde 22: Diğer Gelirler		X	

Kaynak: Türkiye ile Fransa Arasındaki ÇVÖA Metni Kapsamında Yazarın Derlemesi, (Çevrimiçi) https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/TURKCE_METIN/FRANSA.pdf (Erişim Tarihi: 26.11.2019).

Tablo 4.10’da görüldüğü üzere OECD Modeli’nin örnek alınmasından dolayı vergilendirme yetkisi ağırlıklı olarak mukim devlete bırakılmıştır.

Anlaşma’nın 23’üncü maddesi çifte vergilendirmenin önlenmesinde hangi usulün kullanılacağını düzenlemiştir. Bu maddeye göre, bir Akit devlet mukiminin gelirine isabet eden vergiden, diğer Akit Devlet’te ödenen vergi mahsup edilecektir.

24’üncü maddeye göre, devletlerin mukimi olan veya olmayan kişiler aynı koşullarda karşı karşıya kaldıkları veya kalabilecekleri bir vergilendirmede anlaşmada geçen vergilendirmeden başka veya daha ağır bir vergilendirmeye tabi tutulmayacaktır. 25’inci maddeye göre, taraflar arasında meydana gelen veya meydana gelebilecek bir uyuşmazlıkta taraflar her türlü güçlüğü ve tereddütü karşılıklı anlaşmayla çözmeye gayret edeceklerdir. 26’ncı maddeye göre, Akit Devletlerin yetkili makamları anlaşmanın sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi için gerekli olan bilgi değişimini sağlayacaklardır. 27’nci maddeye göre, diplomatik ve konsolosluk memurları devletler genel hukuku kurallarına tabi tutulacaktır. 28’inci maddesine göre, bu Anlaşma Fransa’nın denizaşırı kısımlarına genişletilebilir. Yürürlüğe girme 29’uncu maddede düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, devletlerin yasal prosedürleri tamamlanınca diğer tarafa bildirdikleri günün ertesi ayın başından itibaren yürürlüğe girecektir ve Türkiye açısından Ocak ayından itibaren hüküm ifade edecektir. Yürürlükten kalkma ise 30’uncu maddeye göre taraflardan biri tarafından feshedilinceye kadar yürürlükte kalacaktır. Taraflardan biri her takvim yılının bitiminden en az altı ay önce diplomatik yollarla feshetme yetkisine sahiptir.

4.1.4. İngiltere’de Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesi ve Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi

İngiltere’de mukim bir kurum tam mükellef esasına göre tüm kazançlarından dolayı kurumlar vergisi mükellefi sayılır. Yurtdışı mukim bir kurum ise İngiltere’deki şube veya temsilcileriyle gerçekleştirdikleri faaliyetler sonucu elde ettiği kazançtan dolayı dar mükellefiyete göre vergilendirilir³¹.

4.1.4.1. İngiliz Vergi Sistemi

İngiliz vergi sistemindeki gelir unsurları altı kategoriye ayrılmıştır³².

A Kategorisi: Gayrimenkul sermaye iradı

B Kategorisi: Tarım ve ormancılık gelirleri

C Kategorisi: Devlet tahvili faiz gelirleri

D Kategorisi: - Ticari kazançlar

- Mesleki gelirler

- Faiz gelirleri

- Denizaşırı tahvil ve hisse senedi gelirleri

- Bunların dışında kalan ve diğer kategorilerde olmayan gelirler

E Kategorisi: Ücretler ve emekli gelirleri

F Kategorisi: Kar payları ve şirketlerden elde edilen diğer gelirler.

4.1.4.2. İngiltere’nin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Uygulamaları

Tablo 4.11’de İngiltere’nin tarafı olduğu ÇVÖA’lar gösterilmektedir. Bu anlaşmalardan ilkinin Myanmar ile 13.03.1950 tarihinde son anlaşmasını ise Kosova ile 04.06.2015 tarihinde imzalamıştır. İngiltere ile Türkiye arasındaki anlaşma ise 19.02.1986 tarihinde imzalanmıştır.

³¹ Christiana Panayi, “United Kingdom” **Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law**, Ed. Guglielmo Maisto, Amsterdam, IBFD Publications, 2009, s. 817.

³² Arıkan ve İnneci, **a.g.m.**, s. 16.

Tablo 4.11: İngiltere'nin Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önlemek İçin Yaptığı Anlaşmalar

Ülke	İmza Tarihi	Ülke	İmza Tarihi	Ülke	İmza Tarihi
ABD	31.12.1975	Gürcistan	13.07.2004	Myanmar	13.03.1950
Almanya	30.03.2010	Hırvatistan	15.01.2015	Nijerya	09.06.1987
Antigua ve Barbuda	19.12.1968	Hindistan	25.01.1993	Norveç	14.03.2013
Arjantin	03.01.1996	Hollanda	26.09.2008	Özbekistan	15.10.1993
Arnavutluk	26.03.2013	Hong Kong	21.06.2010	Pakistan	24.11.1986
Avustralya	21.08.2003	İrlanda	02.06.1976	Panama	29.07.2013
Azerbaycan	23.02.1994	İspanya	14.03.2013	Papua Yeni Gine	17.09.1991
Bahreyn	10.03.2010	İsrail	26.09.1962	Polonya	20.07.2006
Bangladeş	08.08.1979	İsveç	06.03.2015	Portekiz	27.03.1968
Barbados	26.04.2012	İtalya	21.10.1988	Romanya	18.09.1975
Belçika	01.06.1987	İzlanda	17.12.2013	Rusya	15.02.1994
Bolivya	03.11.1999	Jamaika	16.03.1973	Senegal	26.02.2015
Botsvana	09.09.2005	Japonya	02.02.2006	Singapur	12.02.1997
Bulgaristan	26.03.2015	Kanada	08.09.1978	Sri Lanka	21.06.1979
Cezayir	18.02.2015	Katar	25.06.2009	Sudan	08.03.1975
Çekya	05.11.1990	Kazakistan	21.03.1994	Suudi Arabistan	31.10.2007
Çin	27.06.2011	Kenya	31.07.1973	Şili	12.07.2003
Danimarka	11.11.1980	Kosova	04.06.2015	Tacikistan	01.07.2014
Endonezya	05.04.1993	Kuveyt	23.02.1999	Tayland	18.02.1981
Ermenistan	13.07.2011	Libya	17.11.2008	Tunus	15.12.1982
Estonya	12.05.1994	Lihtenştayn	11.06.2012	Türkiye	19.02.1986
Etiyopya	09.06.2011	Litvanya	08.05.1996	Türkmenistan	09.06.2016
Fas	08.09.1981	Litvanya	19.03.2001	Uganda	23.12.1992
Fiji	21.11.1975	Lüksemburg	24.05.1967	Ukrayna	10.02.1993
Filipinler	10.06.1976	Macaristan	07.09.2011	Uruguay	24.02.2016
Finlandiya	17.07.1969	Makedonya	08.11.2006	Ürdün	22.07.2001
Fransa	19.06.2008	Malavi	25.11.1955	Venezüella	11.03.1996
Gambiya	20.05.1980	Malezya	10.12.1996	Vietnam	09.04.1994
Gana	20.01.1993	Malta	12.05.1994	Yeni Zelanda	04.08.1983

Güney Afrika	04.07.2002	Meksika	02.06.1994	Yunanistan	25.06.1953
Güney Kıbrıs	20.06.1974	Mısır	25.04.1977	Zambiya	04.02.2014
Güney Kore	25.10.1996	Moldova	08.11.2007	Zimbabve	19.10.1982

Kaynak: (Çevrimiçi) <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-united-kingdom.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.11.2019).

Tablo 4.11’de görüleceği üzere İngiltere yüze yakın ÇVÖA’nın tarafıdır. Sadece gelişmiş ülkelerle değil dünya genelinde birçok az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerle uzun yıllardır yürürlükte bulunana anlaşmaları bulunmaktadır.

4.1.4.3. İngiltere ile Türkiye Arasındaki Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması

“Türkiye Cumhuriyeti ile Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda Birleşik Krallığı Arasında Gelir ve Sermaye Değer Artış Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması” 19.02.1986 tarihinde Londra’da imzalanmıştır³³.

Anlaşmanın 1 ve 2’nci maddeleri kapsanan kişi ve vergileri düzenlemektedir. Akit Devletlerin mukimi olan kişiler ve Türkiye’de alınan Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi; Büyük Britanya’da alınan Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Sermaye Değer Artış Kazançları Vergisi söz konusu anlaşmanın kapsamındadır. Anlaşma’nın 2’nci maddesinin dördüncü bendine göre, taraflar anlaşılan vergilerin mevzuatında bir değişiklik olması halinde anlaşmanın tarafı olan diğer devlet yetkililerine bildirmesi gerekecektir.

Anlaşmanın 3’üncü maddesinde genel tanımlamalar yapılmıştır. Anlaşma’nın 4’üncü maddesinde “ikamet” kavramı ve çifte ikamet halinde bunun nasıl çözüleceği düzenlenmiştir. Maddeye göre, “bir Akit Devlet mukimi” o devletin kanunlarına göre ikametgâh, ev, kanuni merkez, iş merkezi kriteri sebebiyle mükellefiyet altına giren kişidir. Bir kişi her iki devlette de mukim olursa;

³³ **Türkiye ile İngiltere Arasındaki ÇVÖA**, (Çevrimiçi) https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat/TURKCE_METIN/INGiltere.pdf, (Erişim Tarihi: 21.11.2019).

- a) Bu kişi, daimî olarak kalabileceği bir meskenin bulunduğu Akit Devlet'in mukimi sayılır. Eğer bu kişinin her iki devlette de daimî olarak kalabileceği meskeni varsa, hayati menfaat merkezine bakılır,
- b) Eğer kişinin hayati menfaat merkezi saptanamazsa veya her iki ÷lkede de hayati menfaat merkezi varsa; bu kişinin kalmayı adet edindiği evin bulunduğu Akit Devletin mukimi kabul edilir,
- c) Eğer kişinin her iki devlette de kalmayı adet edindiği evi bulunuyorsa; kişi vatandaşı olduğu Akit Devletin mukimi kabul edilir,
- d) Eğer kişi her iki devletin de vatandaşıysa; sorun iki devlet yetkililerince anlaşma yoluyla çözülecektir.

Anlaşmanın 5'inci maddesinde "iş yeri" bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürüt÷ldüğu işe ilişkin sabit bir yer olarak tanımlanmıştır. Devam eden maddeler ise gelir ve kazancın vergilendirilmesinde çiftte vergilendirmenin meydana gelmemesi için vergilendirme yetkisinin nasıl paylaştırıldığı düzenlenmiştir.

Aşağıdaki Tablo 4.12'de elde edilen gelir veya kazancın anlaşma hükümlerine göre hangi ÷lke tarafından vergilendirileceği gösterilmektedir.

Tablo 4.12: Türkiye ile İngiltere Arasındaki ÇVÖA'da Vergilendirme Yetkisinin Paylaştırılması

Vergilendirme Yetkisi Kaynak Devlette	Vergilendirme Yetkisi Mukim ÷lkede	Vergilendirme Yetkisinin İki Devlet Arasında Paylaşılması
Gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirler	Uluslararası taşımacılıktan elde edilen gelirler	Faiz gelirleri
Müdürlere yapılan ödemeler	Bağımlı faaliyetler	Temettüler
Artist ve sporculara yapılan ödemeler	Öğrenciler, mesleki eğitim görenler ve stajyerlerinin gelirleri	
Kamu görevleri sebebiyle elde edilen gelirler	Öğretmenlerin gelirleri	
Gayrimenkul varlıkların elden çıkarılmasından doğan değer artış kazançları	Menkul varlıkların elden çıkarılmasından doğan değer artış kazançları	
Ticari kazançlar	Emekli maaşları	
	Gayrimaddi hak bedelleri	

	Serbest meslek kazançları	

Kaynak: İbrahim Nihat Bayar, **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s. 126.

Tablo 4.12’de görüleceği üzere OECD Modeli’nin örnek alınmasından kaynaklandığı üzere vergilendirme yetkisinin çatışması durumunda, gelir ve kazançların çoğu kısmı mukim ülkeye bırakılmıştır.

Türkiye ve İngiltere arasındaki ÇVÖA’nın 23’üncü maddesinde çifte vergilendirmenin nasıl önleneceğini düzenlemiştir. Maddeye göre, Türkiye ve İngiltere dışında başka bir devletin egemenliğinin bulunduğu bir ülkede ödenen vergiler tarafların kendi yerel mevzuatlarında yer alan hükümlerle mahsup edilecektir. Bir Türkiye mukiminin İngiltere sınırlarında elde ettiği gelir ve kazançlar dolayısıyla İngiltere’de ödediği vergi miktarı Türkiye’de mahsup edilecektir.

24’üncü maddeye göre, taraflar iki ülke kişilerinde herhangi bir haksızlığa sebep olacak bir ayırım yapmayacaktır ve 25’inci maddeye göre meydana gelen veya gelme ihtimali olan uyuşmazlıklarda karşılıklı anlaşma usulü çerçevesince devletlerin yetkili makamlarınca çözülecektir.

Anlaşmanın 26’ncı maddesine göre, sadece yetkili kişilerin bilgisi dahilinde olması ve mahrem tutulması kapsamında taraflarca ihtiyaç duyulan bilgilerin değişimi yapılabilir. 27’nci maddeye göre, diplomat ve konsolosluk memurları devletler hukukunun genel kurallarından yararlanacak olup, anlaşma hükümleri kendilerini etkilemeyecektir.

Anlaşmanın 28 ve 29’uncu maddeleri yürürlüğe girme ve yürürlükten kalkmayı düzenlemiştir. Bu maddelere göre anlaşma, her iki devletin kendi yasama prosedürü tamamlandıktan sonra ve diğer tarafa haber verildikten sonra yürürlüğe girecektir. Bu anlaşma yürürlüğe girdikten ilk beş yıl içinde feshedilemez. Daha sonraki yıllarda taraflardan birinin her takvim yılının bitiminden en az altı ay önce fesih ihbarnamesi göndererek sonraki yıldan geçerli olacak şekilde fesih hakkını kullanabilir.

SONUÇ

Dar mükellefiyet esasına göre vergilendirme günümüz vergi dünyasının önemli bir konusu olmasının yanında gelecekte de önemi artarak devam edecek konulardan biri olacaktır. Dar mükellef kurumların vergilendirilmesinin öneminin artmasının temel sebepleri küreselleşme ve dijitalleşme süreçleridir. Bu iki olgu neticesinde Türkiye’de ve dünya genelinde dar mükellef kurum sayısı artmakta ve vergilendirilme sorunları çeşitlenmektedir.

Devletler egemenliğinin ve bağımsızlığının bir sonucu olarak vergilendirme yetkisine sahiplerdir. Bu vergilendirme yetkisi günümüz çağdaş devletlerinde yasama organı tarafından kullanılmaktadır. Kişi hak ve hürriyetlerinin sınırı, vergilendirme yetkisinin sınırını teşkil etmesi nedeniyle vergi konusunda ancak halkı temsil eden bir organın karar vermesi gerekmektedir.

Egemenliğin bir alt türü olan mali egemenliğe sahip olan devletler vergilendirmeye ilişkin asli ve tali konularda hüküm koymakta serbesttirler. Devlet egemenliği sayesinde hukuki ve fiili olarak vergi toplama gücüne ulaşır. Ancak sahip olunan bu güç başta Anayasa olmak üzere vergi kanunlarınca sınırlamalara sahiptir.

Vergi hukukunda bir devletin vergilendirme yetkisinin kimde olduğu ve kim üzerinde kullanıldığı belirlendikten sonra, bu yetkinin hangi mekânsal sınırlarda dâhilinde kullanılacağı sorusu önem arz etmektedir. Bu sorunun cevabı vergi kanunlarının yer bakımından uygulanmasıyla verilir.

Kanunların yerselliği ve kişiselliği ilkeleri günümüz vergi sistemlerinde yer alan iki temel ilkedir. Vergilendirme yetkisinin kullanılmasında esas olan yersellik ilkesine göre, vergilendirme yetkisi sadece devletin egemen olduğu topraklarla sınırlıdır. Bu sınırlar dâhilinde, vatandaşlık ayrımı yapmadan tüm kişilerden ve kurumlardan vergi alınmaktadır. Ancak küreselleşmeyle birlikte üretim faktörlerinden özellikle sermaye ve emeğin mobilitesi oldukça artmıştır. Devletler vergi geliri kaybını azaltmak amacıyla bu değişimi vergi kanunlarına yansıtmış ve vergilendirmede kişisellik ilkesini kullanmaya ağırlık vermişlerdir. Kişisellik ilkesine göre, devlet ile mükellef arasında kurulan uyrukluk veya ikametgâh gibi ilişkiler ile mükellefler bütün dünya genelinde elde ettiği gelir ve kazançlarından yükümlü kılınmaktadır.

Devletler egemenliğinin gereği olarak vergi kanunlarının uygulamasında her iki ilkeyi ayrı ayrı kullanabileceği gibi karma bir şekilde kullanabilme serbestliğine de sahiptir. Dünyadaki tüm devletlerin vergilendirme yetkilerinde aynı ilkeyi uygulamaması ve vergilendirme alanlarını genişletme çabaları vergilendirme yetkilerinin çatışmasına sebep olmaktadır. Bu çatışma uluslararası düzeyde çifte vergilendirme şeklinde kendini göstermektedir.

Türk vergi sisteminde gelir üzerinden alınan vergilerde yersellik ve kişiselilik ilkeleri karma bir şekilde uygulanmaktadır. Gelir ve kurumlar vergisinde dar mükellefiyete göre vergilendirme yersellik ilkesinin bir sonucuyken; tam mükellefiyete göre vergilendirme kişiselilik ilkesinin bir sonucudur. Dar mükellef kurumların tanımlanmasında kullanılan “dar” sıfatının tercih edilmesinin sebebi de bu kurumların sadece Türkiye kaynaklı kazanç ve iratlardan dolayı yükümlü olmalarıdır.

Kurumlar vergisi açısından tam ve dar mükellefiyet ayrımı kurumun kanuni veya iş merkezinin Türkiye’de bulunup bulunmamasına göre belirlenmektedir. Bir kurumun tam mükellef olabilmesi için kanuni veya iş merkezinden herhangi bir tanesinin Türkiye’de bulunması yeterlidir. Ancak kanuni veya iş merkezinin her ikisinin de Türkiye’de bulunmamasına karşın söz konusu kurum Türkiye kaynaklı bir kazanç veya irat elde ettiğinde dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilecektir.

Tam ve dar mükellef kurumların tespitinde sadece kanuni veya iş merkezi kriteri dikkate alınmaktadır. Bunların dışında kurumların sahibinin veya ortaklarının uyruğu veya ikameti önem arz etmemektedir.

Dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde yaşanan tartışılan konular; serbest meslek kazancının vergilendirilmesi, kur farklarının vergilendirilmesi, dijital ortamda sağlanan mal ve hizmetlerin vergilendirilmesi, yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesi, çifte mukimliğin çözümü şeklinde sıralanabilir. Bu konuların çözümünde ulusal ve uluslararası kaynakların kullanılmasında çeşitli yorum farklılıkları dolayısıyla uyuşmazlıklar meydana gelmekte ve idare ile vergi yargısı aynı konu üzerinde farklı görüşlere sahip olabilmektedir.

Serbest meslek faaliyeti esas itibariyle gerçek kişiler tarafından icra edildiği için GVK’de düzenlenmiştir. Serbest meslek faaliyeti, ilmi ve mesleki bilgiye

dayanan, ticari özellikli olmayan, şahsi sorumluluğun hâkim olduğu faaliyetlerdir. Dar mükellef bir kurum Türkiye'ye gönderdikleri personelleri vasıtasıyla serbest meslek kazancı elde edebilirler. Bu kazancın Türkiye tarafından vergilendirilebilmesi için ya yurtdışı mukimi kurumun Türkiye'deki iş yeri vasıtasıyla personelini çalıştırmalı ya da kurum tarafından gönderilen personel en az 183 iş günü Türkiye'de çalışmalıdır.

Serbest meslek faaliyetinin Türkiye'de icra edildiği gün sayısının hesaplanmasında Türkiye'nin imzalamış olduğu bazı ÇVÖA'da bir takvim yıl dikkate alınırken bazı anlaşmalarda ise faaliyetin başladığı günden itibaren bir yıl dikkate alınmaktadır. Örneğin yurtdışı mukimi bir firmanın Türkiye'ye gönderdiği bir mühendis 1 Ağustos 2018 tarihinde ülkeye giriş yapıp 1 Mart 2019 tarihinde ülkeden ayrılmasında; bir takvim yıl dikkate alınırsa vergilendirme yetkisi Türkiye'de olmayacaktır. Ancak faaliyetin başladığı günün esas alınması halinde bu kişi 210 günlük süre ile 183 günlük sınırı aştığından vergilendirme yetkisi Türkiye'de olacaktır.

Serbest meslek kazancının elde edilmesinde yurt dışından gönderilen personellerin yapmış olduğu bazı faaliyetlerde de özellikli durumlar yaşanabilmektedir. Örneğin bazı durumlarda ithal edilen makinenin montaj işlemi makinenin kendi bedelini aşmaktadır. Böyle bir durumda, makine bedeli ile montaj bedeli ayrıştırılabiliyorsa ticari kazanç ile serbest meslek kazanç olmak üzere iki kazanç meydana gelecektir. Bu şekilde bir ayrıştırma imkânı bulunamaz ise daha büyük miktara sahip olan faaliyet bir bütün faaliyet olarak kabul edilecektir. Serbest meslek faaliyetlerinde diğer bir özellikli durum ithal edilen malların tek ve özgün olmasıdır. Böyle bir durumda serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi yapılır. Eğer ithal edilen mal herkese sunulabiliyorsa bu sefer ticari kazanç hükümleri uygulanacaktır.

Dar mükellef kurumların faaliyet alanlarından bir tanesi olan uluslararası ulaştırma faaliyetleri neticesinde elde edilen kazançta matrah tayini zor olduğundan kanun koyucu farklı bir tespit yöntemi öngörmüştür. KVK'nin 23'üncü maddesine göre kara, deniz ve hava taşımacılığında hâsılata ortalama emsal oranları uygulanmaktadır. Uluslararası taşımacılıkta emsal vergi oranlarının uygulanabilmesi

için, kara, deniz veya hava taşımacılığının bir bölümü mutlaka Türkiye sınırları dâhilinde olmalıdır. Ulaştırma faaliyetinin başlangıç veya bitiş noktası Türkiye olabileceği gibi başlangıç ve bitişin Türkiye’de olmamasına karşın faaliyetin bir kısmının Türkiye sınırlarında gerçekleşmesi gerekmektedir. Aksi halde Türkiye sınırları içinde başlayıp biten bir ulaştırma faaliyeti uluslararası boyut kazanamayacağından KVK’nin genel hükümlerince vergilendirmesi yapılacaktır.

Dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde diğer ihtilaflı konulardan bir tanesi kur farklarının vergilendirilmesi konusunda yaşanmaktadır. Yurt dışından sağlanan çeşitli hizmetler sonucun tahakkuk edilen tutar ile fiili olarak ödemenin yapıldığı zaman arasında meydana gelen kur farklarında idare ve yargı makamları farklı görüşler ortaya koymaktadırlar. İdare vermiş olduğu çeşitli özgelelerde yeniden bir tevkifatın yapılması yönünde görüş bildirirken; Danıştay kur farkı sebebiyle sonradan yapılan tarhiyatın kaldırılması yönünde kararlar vermektedir.

Dar mükellef kurumların vergilendirilme sürecinde vergilendirme yetkisinin hangi ülke tarafından kullanılacağına belirlenmesinde çifte mukimlik sorunu meydana gelebilmektedir. Ülkelerin vergi kanunları ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları uygulanırken bir kurumun her iki ülkede de mukim olması sonucunda vergilendirmenin nasıl yapılacağı tartışmalı konulardan bir tanesidir. Bu sorunun çözümünde kanuni merkez ve iş merkezi kriterlerine dikkat edilmektedir. Buna göre bir kurumun elde ettiği kazancın vergilendirilmesinde ilk bakılacak husus kanuni merkezinin hangi ülkede olduğudur. Her iki kriter çerçevesinde çifte mukimlik sorunu çözülemiyorsa taraflar karşılıklı anlaşma yoluyla çözüme kavuşturmaları gerekmektedir.

Dar mükellef kurumların yükümlülüklerinin büyük bir kısmı kurumlar vergisi kanunun tarafından düzenlenmiş olmasının yanında diğer vergi kanunlarından da kaynaklanan çeşitli yükümlülükler bulunmaktadır. Örneğin dar mükellef kurumlar Türkiye içinde bir gayrimenkul varlığa sahip olduğunda emlak vergisinin yükümlüsü olabildiği gibi devletten sağladığı çeşitli hizmetler sonucunda çeşitli harçları ödemekle de yükümlü olabilmektedir.

Dar mükellef kurumların yoğun bir şekilde faaliyette bulunduğu alanlardan bir tanesi dijital ortamdır. Dijital ortamda sağladıkları hizmetler veya reklamlar ile

kazanç elde etmektedirler. Literatürde “GAFA Vergisi” olarak da bilinen “Dijital Hizmet Vergisi” Türkiye’de 05.12.2019 tarihinde kabul edilip 01.03.2020 tarihinde girmiştir. Bu vergi temel olarak dijital ortamda reklam hizmeti vererek kazanç sağlayan kişi ve kurumları vergilendirmektedir.

Günümüz dünyasında birçok hizmet dijital ortamda verilmeye başlamıştır. Dijitalleşme birçok mal ve hizmetin biçimini, niteliğini ve sunumunu değiştirmiştir. Kişi ve kurumlar internet ortamında sağladıkları hizmetleri herhangi bir fiziki ortam olmadan veya çok küçük fiziki ortamlarda sunma şansı yakalamışlardır. Klasik olarak iş yeri, temsilci, şube gibi herhangi bir fiziki yerin olmayışı veya belirlenemeyişi vergi kayıplarına sebep olmaktadır.

Devletler mevcut vergi sistemleri ile dijital ortamda meydana gelen vergiyi doğuran olayı kavrayamadıklarından hasılat kaybına uğramaktadırlar. Bu kayıpları bertaraf etmek için vergi sistemlerine yeni vergiler eklemeye başlamışlardır. İlk olarak Fransa’da yürürlüğe giren “Dijital Hizmet Vergisi” ülkemizde 7194 sayılı “Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile vergi sistemimize eklenmiştir.

Yürürlüğe giren bu yeni vergi ile dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetleri vergiye tabi olacaktır. Bunun yanında sesli, görsel veya dijital herhangi bilgisayar programı, uygulama, müzik, video, oyun, oyun içi uygulama ve benzeri içeriğin dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına yönelik dijital ortamda hizmet sunulması da verginin konusunu oluşturmaktadır. Son olarak kullanıcıların birbiriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleri de verginin kapsamındadır.

Dijital hizmet vergisinin mükellefi dijital ortamda hizmet sağlayanlardır. Mükellefin GVK ve KVK bakımından tam veya dar mükellef olup olmamasına, dar mükellef ise bu hizmetleri Türkiye’de bulunan iş yeri veya daimî temsilcileri vasıtasıyla gerçekleştirip gerçekleştirilmemesine bakılmaksızın mükellefiyet tesis edilir.

Dar mükellefiyet esasına göre vergilendirmede dijital hizmetlerin vergilendirilebilmesinin yanında meydana gelen en önemli sorunlardan bir tanesi ise çifte vergilendirmedir.

Devletlerin vergi kanunlarını yer bakımından uygularken tercih ettikleri ilkelerin farklı olması sonucu vergilendirme yetkilerinin çatışmasının literatürdeki adı çifte vergilendirmedir. Devletler çifte vergilendirme sorununu tek taraflı olarak kendi yerel vergi mevzuatlarında çözebilme imkânları varsa bunu kolaylıkla yerine getirebilir. Ancak, çifte vergilendirme sorunu uluslararası boyutta ise, çalışmada üzerinde durulan konu uluslararası çifte vergilendirme sorunudur ve bu durum ancak ve ancak uluslararası vergi hukukunun en önemli araçlarından biri olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile çözülebilir. Devletler meydana gelen çifte vergilendirme sorununu ikili veya çok taraflı anlaşmalar ile vergilendirme yetkisini ya taraf devletlerden bir tanesine verir ya da taraflar arasında paylaşır.

ÇVÖA'lar taraf sayısı bakımından ikili veya çok taraflı olarak sınıflandırılabilir. Çok taraflı önlemler ise temelde çift taraflı önlemle aynı olup tek farkı, taraf devlet sayısının ikiden fazla olmasıdır. Taraf devletler arasında vergilendirme yetkilerinin dağıtılmasındaki güçlük ve devletlerin vergi mevzuatlarındaki farklılıklar, çok taraflı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının sayısının az bir seviyede kalmasına sebep olmuştur. Genellikle bu çok taraflı anlaşmalar birbirine komşu olan ve yakın ekonomik gelişme seviyesinde olan ülkeler arasında yapılmaktadır.

Uluslararası vergi hukukunun en önemli aracı olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları dar anlamda bir vergi anlaşması olarak tanımlanmaktadır. Geniş anlamda vergi anlaşmaları ise, vergi kaçakçılığının giderilmesi, bilgi değişimi, vergi tahsilatında yardımlaşma gibi vergiye ilişkin her konuda yapılabilen anlaşmalardır. Tarihte yapılan ilk vergi anlaşması 1843 yılında Fransa ile Belçika arasında vergilerin toplanması konusunda yapılmıştır. İlk ÇVÖA ise 1899 yılında Prusya ile Avusturya-Macaristan arasında yapılmıştır.

Çifte vergilendirmenin önlenmesi aşamasında taraf devletler müzakerelerini sürdürürken sahip olduğu ekonomik ve siyasi güçler sebebiyle, anlaşmanın kendi lehine olacak şekilde hazırlanmasını isteyebilmektedir. Bu durum halihazırda var

olan çifte vergilendirme sorununa başka sorunların eklenmesi demek olur. ÇVÖA modellerinin var olmasının bir sebebi işte bu tür sorunların meydana gelmesini engellemek veya azaltmaktır.

Çifte vergilendirmenin önlenmesinde Türkiye de dâhil olmak üzere çeşitli ülke ve kurumlar modeller geliştirmişlerdir. Bunlardan en gelişmişleri OECD ve BM modelleridir. Çifte vergilendirme sorunu ve bunun çözümü için yapılan çalışmaların geçmişi 1936 yılına kadar gitmektedir. İlk olarak Milletler Cemiyeti'nde başlanan çalışmalar daha sonra BM tarafından devralınmış ve çeşitli modeller oluşturulmuştur. Günümüzde ise OECD'nin meydana getirdiği model, büyük çoğunlukla örnek alınmaktadır.

Bu iki modelin temel farklılığı çifte vergilendirmenin önlenmesi hususunda vergilendirme yetkisi OECD modelinde mukim ülkeye verilirken; BM modelinde kaynak ülkeye verilmektedir. Bunun sonucu olarak OECD modeli gelişmiş ülkelerin lehine olurken BM modeli az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin lehinedir. Devletler de bir ÇVÖA imzalarken kendisinin ve akit devletin gelişmiş düzeyine göre iki modelden birini tercih etmektedirler. İki model arasındaki bu temel farkın giderilmesi başta olmak üzere tüm bu çalışmalar sonucunda gelecekte OECD ve BM modellerinin tek bir modelde birleşerek dünya refahına katkı sağlanması beklenmektedir.

Bu iki modele ilaveten çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına model olması için hazırlanan 1969 tarihli “Türk Modeli” hazırlanmış ve bazı anlaşmalarda örnek alınmıştır. Türk Modeli güncel gelişeler doğrultusunda güncellenmesi gerekmektedir.

Çifte vergilendirme sorununu sebepleri ve meydana gelmesi bakımından çeşitli şekillerde sınıflandırmak mümkündür. Bunlar; gerçek ve gerçek olmayan çifte vergilendirme, hukuki ve ekonomik çifte vergilendirme ile yatay ve dikey çifte vergilendirme. Gerçek çifte vergilendirmede çözümü için aranan ve iki veya daha fazla devletin vergilendirme yetkisinin fiili olarak çatışmasının meydana getirdiği durumdur. Gerçek olmayan çifte vergilendirme ise ülkelerin almış oldukları önlemler ile potansiyel olarak bir çifte vergilendirme sorunu olmasına karşın bunun fiili olarak gerçekleşmemiş halidir. Çifte vergilendirmenin diğer bir meydana gelme şekli,

hukuki ve ekonomik çifte vergilendirmez. Çözümü için uğraşılan ve tanımlanan çifte vergilendirme, hukuki çifte vergilendirmez. Ekonomik çifte vergilendirme ise bilinen ve tercih edilen bir durumdur. Çifte vergilendirmenin bir diğer türü ise yatay ve dikey çifte vergilendirmez. Burada vergilendirme yetkisine sahip olan güçlerin aynı seviyede olup olmaması yatay ve dikey çifte vergilendirmeyi belirlemektedir. Türkiye’de dikey çifte vergilendirme şeklinin meydana gelme ihtimali yoktur. Çünkü Türkiye üniter bir devlet olmanın yanı sıra vergilendirme yetkisi sadece TBMM’dedir. Yerel idare gibi diğer herhangi bir idarenin vergilendirme yetkisi bulunmamaktadır.

ÇVÖA’lar giriş kısmında yazıldığı üzere karşılıklı menfaatleri tesis etmek, ekonomik iş birliğini geliştirmek, ekonomik teşvikleri arttırmak ve vergi kaçakçılığına engel olmak amaçlarıyla düzenlenmektedir. ÇVÖA’lar yedi bölümden oluşmaktadır. Anlaşmanın adı, önsözü ve anlaşmanın amaçları anlatıldıktan sonra, “Anlaşmanın Kapsamı” başlıklı birinci bölümde anlaşmanın kapsadığı kişiler ve vergiler açıklanmaktadır. “Tanımlar” başlıklı ikinci bölümde genel tanımlar, mukim, iş yeri gibi anlaşmada geçen kavramların tanımlamaları yapılmaktadır. Üçüncü bölüm “Gelirin Vergilendirmesi” başlığını taşımaktadır ve bu bölümde, gayrimenkul varlıklarından elde edilen gelirler, ticari kazançlar, taşımacılıktan elde edilen gelirler, temettüler, faizler, gayrimaddi hak bedelleri, sermaye değer artış kazançları, ücret gelirleri, yöneticilere yapılan ödemeler, sanatçı ve sporcu gelirleri, emekli maaşları, öğrenci ve diğer gelirler bulunmaktadır. Dördüncü bölüm ise “Servetin Vergilendirilmesi” adında olup servet konusunda vergilendirme yetkisinin hangi devlette olduğu düzenlenmiştir. Beşinci bölüm “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri” adını taşır ve istisna ile mahsup olmak üzere iki yöntem belirlenmiştir. Altıncı bölümde “Özel Hükümler” bulunur. Bu bölümde, anlaşmanın yapılamaması, anlaşmada meydana gelen uyuşmazlıklarda anlaşma usulünün nasıl olacağı, akit devletlerin idarelerinin bilgi değişiminde bulunması gerektiği, vergi hasılatında yardımlaşmanın yapılacağı, diplomatik muafiyetler ve bölgesel değişme konularında hükümler bulunur. Son ve yedinci bölümde ise “Son Hükümler” adı altında anlaşmanın yürürlüğe girmesi ve yürürlükten kalkmasına ilişkin hükümler bulunur.

Devletler kendi kanunlarındaki hükümler çerçevesinde anlaşmayı yürürlüğe sokacak prosedürü tamamladıktan sonra diğer akit devlete bildirerek ortak bir yürürlük tarihinde karar kılarlar. Temelinde bir sözleşme olan ÇVÖA'nın imzalama serbestliği olduğu gibi feshetme veya vazgeçme şekillerinde ortadan kaldırılabılır. Genellikle yapılan anlaşmada feshetmeye ilişkin hükümler bulunmaktadır. ÇVÖA'ya taraf devlet yürürlükte bulunan anlaşmadan artık bir fayda sağlamadığını görmesi halinde yürürlüğe girmede olduğu gibi yürürlükten kaldırmada da söz konusu prosedürü uygulayarak taraf olmaktan çıkar. Çift taraflı ÇVÖA'da tek tarafın feshetmesi anlaşmayı yürürlükten kaldırırken; çok taraflı ÇVÖA'da ise oy çokluğu ile anlaşma yürürlükten kaldırılabilir.

Feshin dışında bir ÇVÖA, taraf devletlerin aralarında yaşanacak savaş ve siyasi krizler sebebiyle yürürlükten kalkabilir. Ayrıca yürürlükte olmasına karşın iki ülke arasında herhangi bir şekilde iktisadi ilişkinin olmaması ÇVÖA'yı fiili olarak uygulanamaz hale getirir.

Yürürlüğe giren bir ÇVÖA'nın uygulanmasının iç hukuktaki konumu, monist bir hukuk sisteme sahip olan Türkiye gibi ülkelerde önem arz eden bir konudur. Çünkü kanunla eşdeğer olan uluslararası anlaşma imzalandıktan sonra, kanun ile anlaşma hükümleri çatışırsa bunlardan hangisinin uygulanacağı sorusunun cevabı, 1982 Anayasası'nın 90'ıncı maddesinin beşinci fıkrasında şu şekilde verilmiştir: *"... Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi sebebiyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır"*. Bu hüküm gereğince, bir uluslararası andlaşma olan ÇVÖA vergi hukukunun bir asli kaynağı olmaktadır.

Türkiye'nin tarafı olduğu ve yürürlükte bulunan ÇVÖA sayısı 86'dır. Bu anlaşmaların ilkinin 24.09.1973 tarihinde Avusturya ile son anlaşmayı da 01.12.2018 tarihinde Arjantin ile imzalamıştır. Yapılan bu anlaşmaların büyük çoğunluğu AB ve OECD'nin üyesi gibi gelişmiş ülkelerle yapılmıştır. Bu durum Türkiye'nin aleyhine olmasına karşın ticari ilişkilerinin neredeyse tamamını bu ülkelerle gerçekleştiriyor olmasından dolayı bir bakıma zorunlu olarak imzalanmıştır.

ÇVÖA dar mükellef kişi ve kurumların vergilendirilmesinde vergi güvenlik önlemlerinin uluslararası boyutunu oluşturmaktır. Dar mükellefiyete göre vergilendirmede meydana gelebilecek çifte vergilendirme ve çifte vergilendirmeme durumları devletlerin tarafı oldukları ÇVÖA ile büyük ölçüde ortadan kaldırılmaktadır. Bu güvenlik önleminin yanında örtülü sermaye uygulaması, kontrol edilen yabancı kurum kazancı, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı gibi Türk vergi sisteminde yer alan yerel önlemler de bulunmaktadır.

Görüleceği üzere dar mükellef kurumların vergilendirilmesi, vergilendirme yetkisinin nerede kullanılacağı sorusuyla başlayan, vergilendirilme sürecinde birçok uyuşmazlığın meydana geldiği ve bu uyuşmazlıkların çözümünün ulusal ve uluslararası boyutta çözüldüğü güncelliğini koruyan, yeniliklerin yaşandığı önemli bir vergi hukuku müessesesidir.

KAYNAKÇA

- Akçay, Ersin: “Almanya, Fransa, İtalya ve İspanya Gibi Avrupa Ülkelerinin Vergi Sistemi, Vergi İncelemeleri ve Vergi Yargıları”, **Vergi Raporu Dergisi**, S. 211, Nisan 2017, ss. 27 – 44.
- Akdoğan, Abdurrahman: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 13. bs., Ankara, Gazi Kitabevi, 2017.
- Akipek, Jale,
Akıntürk, Turgut,
Karaman, Derya: **Türk Medeni Hukuku: Kişiler Hukuku**, İstanbul, Beta Basım Yayın, 2013.
- Akkaya, Şahin: **Küreselleşen Ekonomik Sorunlar ve Vergilenmenin Küreselleşmesi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2011.
- Aksoy, Şerafettin: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 6. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 2010.
- Akyazan, Ahmet Emrah: “Vergilendirme Yetkisinin Türkiye’deki Gelişimi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 80, 2009, ss. 1-30.
- Aliefendioğlu, Yılmaz: “Türk Anayasası Açısından Vergilenmenin Sınırları”, **Danıştay Dergisi**, Atatürk’ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı, Ankara, 1981.
- Alptekin, Volkan: **Vergi Hukuku**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2013.
- Altınbaş, Gökçe Öznur: “Dünya Geneline Dijital Vergilendirme” **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 457, Eylül 2019, ss. 107-111.

- Ana, Tanasoca: “Double Taxation, Multiple Citizenship, and Global Inequality”, **Moral Philosophy and Politics**, 1(1), 2014, ss. 147-169.
- Anayurt, Ömer: **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2017.
- Arıkan, Ahmet Naci: “Amerika Birleşik Devletleri’nde Gelir Üzerinden Alınan Vergiler (I)”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 341, Ocak 2010, ss. 14 – 20.
- Arıkan, Zeynep, İnneci, Ahmet: “Vergilendirilebilir Gelir ve Gelir Vergisinde Üniter Yapıyı Bozan Uygulamalar”, **Sosyoekonomi Dergisi**, Vol. 24(30), 2016, ss. 11-28.
- Arıkan, Zeynep (2): **Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgâh**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007.
- Armağan, Ramazan, Ferhan, Berkay: “Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi” **Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi**, C.3, S.5, 2011, ss. 88-106.
- Arpacı, Altar Ömer: “Kurumlar Vergisi Mükellefi Olarak İktisadi Kamu Kuruluşları ile Dernek veya Vakıflara Ait İşletmeler”, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 97, 2010, ss. 167-184.
- Arslan, Oğuzhan: “Vakıfların Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Karşısında Durumu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 373, Ekim 2019, ss. 64 – 68.

- Aslan, Muzaffer Yasin: “Türk Hukukunda Tüzel Kişilerin Ceza Sorumluluğu”, **Ankara Barosu Dergisi**, S. 2010/2, ss. 233-246.
- Aydın, Erkan: **Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Açısından Vakıfların Vergilendirilmesi**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2016, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr/kitaplar/KI801Y2016N9786051523590V1P2PG35>, (Erişim Tarihi: 12.02.2020).
- Bahar, Cevdet Okan: **Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmaları ve Yabancıların Türkiye’de Vergilendirilmeleri**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2007.
- Barthel, Fabian,
Busse, Matthias,
Neumayer, Eric: “The Impact of Double Taxation Treaties on Foreign Direct Investment: Evidence from Large Dyadic Panel Data”, **Contemporary Economic Policy**, 28 (3), 2010, ss. 366-377.
- Başak, Levent: **Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2007.
- Başak, Levent (2): “2017 Hesap Döneminde Yurt Dışında Vergiden Muaf Yabancı Şirketin Türkiye’de Daimî Temsilci Vasıtası ile Elde Ettiği Kazançların Vergilendirilmesi” **Yaklaşım Dergisi**, S. 304, Nisan 2018, (Çevrimiçi): <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=3019>, (Erişim Tarihi: 26.04.2018).
- Bay, Hakan: “Ekonomisi ve Vergi Sistemiyle Almanya”, **Mali Pusula Dergisi**, S. 16, Nisan 2006, ss. 82- 93.

- Bayar, İbrahim Nihat: **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi, Türkiye-İngiltere Andlaşması**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.
- Bıyık, Recep,
Kıratlı, Aydın: **Vergi Teşvikleri ve Korumaları**, İstanbul, Hesap Uzmanları Yayını, 2001.
- Bilici, Nurettin: **Avrupa Birliği ve Türkiye**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2007.
- Bilici, Nurettin (2): **Türk Vergi Sistemi**, 32. bs., Ankara, Savaş Yayınevi, 2014.
- Boynes, Nicolas: “France”, **Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law**, Ed. Guglielmo Maisto, Amsterdam, IBFD Publications, 2009.
- Braunschweig, Anna: **Double Taxation Treaties’ Impact on Intermediate Trade**, Lund University, Department of Economics, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Lund, 2014.
- Bulutoğlu, Kenan: **Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Ogun Kardeşler Matbaacılık, 1979.
- Buyrukoğlu, Selçuk,
Güler, Ahmet: “AB Ülkelerinde ve ABD’de Vergilendirme Yetkisinin Kullanımına İzin Veren Hükümlerin Türk Anayasasında Yer Alan Hükümlerle Karşılaştırılması” **Sosyal ve Beşerî Bilimler Dergisi**, C.3, No. 2, 2011, ss. 143-154.

- Canyaş, Oytun: **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Antlaşmalarının İç Hukuktaki Konumu**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2016.
- Canyaş, Oytun (2): “Tam ve Dar Yükümlülük Esasına Göre Vergilendirmenin Meşrulaştırılması Sorunu”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 7, S. 2, 2017, ss. 109 – 138.
- Cenk, Ramazan: “Dar Mükelleflerin Temettü (Kar Payı) ve Kira Gelirlerinin Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 302, Şubat 2018, (Çevrimiçi):<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30772>, (Erişim Tarihi: 26.04.2018).
- Coşkun, Ahmet Ulvi, Özel, İlyas: “Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Dar Mükellef Yabancı Ulaştırma Kurumları ve Vergilendirme Esasları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 380, Nisan 2013, ss. 156- 161.
- Çağan, Nami: **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.
- Çağan, Nami (2): “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S. 1, C. 37, 1980, ss. 129-151.
- Çağlar, Kamuran: “Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesi ve Beyanı”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 295, Temmuz 2017, (Çevrimiçi):<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30074>, (Erişim Tarihi: 19.05.2018).

- Çakır, Tufan: “AB Vergi Uyumlaştırması Açısından Bazı Üye Ülkelerdeki Vergiler”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, C. 5, 2003, ss. 97-122.
- Çelikkaya, Ali: **Dünyada ve Türkiye’de Deniz Taşımacılığına Sağlanan Vergi Teşvikleri**, İstanbul, Beta Basım Yayın, 2007.
- Çiçek, Suat, “Yatırım Fonlarının Temel Özellikleri, Vergileme Rejimi ve Yatırım Fonu Katılma Belgelerinden Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 62, Şubat 2009, (Çevrimiçi): http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2009-subat-sayi-62mdergi_8867a-00_/yatirim-fonlari-ve-vergileme/yatirim-fonlari-ve-vergileme.html?query=yat%C4%B1r%C4%B1m+fon+ve+ortakl%C4%B1klar%C4%B1+t%C3%BCzel+ki%C5%9Fili%C4%9Fi (Erişim Tarihi: 22.10.2019).
- Çomaklı, Şafak, Ak, Ahmet, Ayrangöl, Zülküf: **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Esaslar**, Ankara, Savaş Yayınevi, 2013.
- Çölgezen, Övül: “Uluslararası Çifte Vergilendirme-I”, **Yaklaşım Dergisi** S. 206, Şubat 2010, ss.145-150.
- Çölgezen, Övül (2): “Uluslararası Çifte Vergilendirme-II”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 207, Mart 2010, ss.126-132.

- Demir, Alper Cihad: “Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar Tarafından Elde Edilen Serbest Meslek Kazançlarına İlişkin Özellikli Durumlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 356, Nisan 2011, ss.154-161.
- Demir, Şeref: **Uluslararası Taşımacılık / Lojistik KDV İstisnası ve İadesi**, İstanbul, Gelirler Kontrolörleri Derneği, 2006.
- Dural, Mustafa, Ögüz, Tufan: **Türk Özel Hukuku, Cilt II, Kişiler Hukuku**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2007.
- Ekinci, Filiz: “5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanununda Vergi Güvenlik Müesseselerine İlişkin Yeni Düzenlemeler”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, S. 17, 2007, ss. 288- 296.
- Ekmekçi, Esra: **Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1994.
- Englisch, Joachim: “Germany”, **Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law**, Ed. Guglielmo Maisto, Amsterdam, IBFD Publications, 2009.
- Erdem, Tahir: “Serbest Meslek Kazançları Üzerinden Kesilen Vergilerin Türkiye-Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasına İstinaden İadesinde Usul ve Esaslar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 325, Ekim 2015, ss. 28-33.
- Erginay, Akif: **Vergi Hukuku**, Ankara, Savaş Yayınları, 1998.

- Erginay, Akif (2): **Maliye ve Vergi Hukuku Dersleri**, Ankara, Ajans Türk Matbaası 1964.
- Ergün, Ömer: “Kişi Kavramı ve Çeşitleri”, **Dicle Üniversitesi Adalet Dergisi**, C. 1, S. 1, 2017, ss. 1-14.
- Erkin, Gözde: **Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisi**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2015.
- Erol, Kazım Okan: “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’na Göre İş Ortaklıklarının Kapsamı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.227, Ağustos 2017, ss. 115-120.
- Ertaş, Bilal Levent: “Web Sitelerinden ve Özgün Video Paylaşımlarından Elde Edilen Reklam Gelirlerinin Vergilendirilmesi” **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 119, Kasım 2013, ss. 85 – 97.
- Eurostat: **Taxation Trends in the European Union**, 2015 Edition, Ed. Denis Cecile, Hemmelgarn Thomas ve Sloan Brain, İtalya, 2015.
- Feyzioğlu, Bedii Necmettin: **Vergi Hukuku Ders Notları**, İstanbul, 1975.
- Florin, Dumiter,
Florin, Turcas,
Anca, Opret: “German Tax System: Double Taxation Avoidance Conventions, Structure and Developments”, **Journal of Legal Studies**, Vol. 16 Issue 30/2015, ss. 1-17.
- Gedik, Gülşen: “Türk Vergi Hukukunda Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı”, **Marmara Üniversitesi Hukuk**

Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, C. 17, S. 3-4, 2011, ss. 85 – 112.

Gelirler Kontrolörleri
Derneği:

Tüm Yönleriyle Kurumlar Vergisi Rehberi, İstanbul, 2005.

Gerek, Şahnaz,
Aydın, Ali Rıza:

Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2005.

German Federal Ministry
of Finance:

An ABC of Taxes, 2016 Edition, Berlin, 2016.

GİB:

Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, Ankara, 2014.

GİB (2):

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan “Karşılıklı Anlaşma Usulü”ne İlişkin Rehber, Ankara, GİB Avrupa Birliği ve Dış İlişiler Daire Başkanlığı, Yayın No: 94, Ağustos 2009.

Gökçay, Şerif Emre:

“Taxation of Limited Taxpayer Corporates Under The Corporate Income Tax Law”, **International Journal of Management Economics and Business**, ICMEB 17 Special Issue, ss. 456-466.

Gözler, Kemal:

Hukuka Giriş, 10. bs., Bursa, Ekin Yayınevi, 2013.

Gündüz, Aslan:

Milletlerarası Hukuk, İstanbul, Beta Basım Yayın, 2003.

- Güngör, Mevlüt: “Türk Vergi Mevzuatında Yer Alan Diplomatik İstisna ve Muafiyetler”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 281, Mayıs 2016, (Çevrimiçi):<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=28652>, (Erişim Tarihi:20.05.2018).
- Hadari, Yitzhak: “Tax Treaties and Their Role in the Financial Planning of the Multinational Enterprise” **The American Journal of Comparative Law**, Vol. 20, No. 1, 1972, ss. 111-145.
- Hak, İbrahim: “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına Göre Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesinde 183 Gün Kuralı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 325, ss. 42-48.
- Hatemi, Hüseyin, Oğuztürk, Burcu Kalkan: **Kişiler Hukuku**, 7. bs., İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2014.
- Helvacı, Serap: **Gerçek Kişiler**, 5. bs., İstanbul, Legal Yayıncılık, 2010.
- Hepaksaz, Engin, Öz, Ersan: “Vergileme Yetkisi ve Anayasal Vergileme İlkelerinin Farklı Ülke Uygulamaları Açısından Değerlendirilmesi”, **Ekonomik Yorumlar Dergisi**, C. 45, S. 516, Şubat 2008, ss. 57-78.
- Hinneken, Luc: “Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-first Century”, **Kluwer Law International**, Issue:6/7, ss. 192-200.

- Holmes, Kevin: **International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction to Principles and Applications**, Amsterdam, IBFD, 2007.
- Howard, M. Liebman: **Taxation of Foreign Source Income: Implications of CCA**, Harvard International Law Journal Vol. 17, 1976, ss. 335 – 358.
- Irish, Charles: “International Double Taxation Agreements and Income Taxation at Source”, **The International and Comparative Law Quarterly**, Vol. 23, No. 2, 1974, ss. 292-316.
- Işık, Hüseyin: **Uluslararası Vergilendirme**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2014.
- İlal, Ersan: “Magna Carta”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. 34, S. 1 – 4, 1968, ss. 210 – 242.
- Joumard, Isabelle: **Tax System in European Union Countries**, Paris, OECD Economics Department Working Papers No. 301. 2011.
- Kaneti, Selim: **Vergi Hukuku**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989.
- Kara, Şinasi: **Uluslararası Politika**, İstanbul, Meter Matbaası, 1989.
- Karabulut, Mehmet Fatih: “Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine Yönelik BM ve OECD Modellerinin Karşılaştırılması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 398, Ekim 2014, ss. 89-98.

Karagözoğlu, H. Fevzi: **Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Ankara, Vergi Hukuku Yayınları, 1978.

Karagözoğlu, H. Fevzi (2): **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Ankara, Vergi Hukuku Yayınları, 1977.

Karakoç, Yusuf: **Genel Vergi Hukuku**, 7. bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2014.

Karakoç, Yusuf (2): “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 15, 2014, ss. 1259-1308.

Karluk, Rıdvan: **Avrupa Birliği ve Türkiye**, İstanbul, Beta Basım Yayın, 2007.

Kaşıkçı, Mahmut,
Güneş, Gülsen,
Ekmekçi, Esra,
Kaneti, Selim:

Vergi Hukuku, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2019.

Kavak, Ahmet: **Açıklamalı Kurumlar Vergisi Kanunu**, 2. bs., İstanbul, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları-1, 2017.

Keen, Michael,
Lighthart, Jenny: “Information Sharing and International Taxation: A Premier”, **International Tax and Public Finance**, Vol. 13, Issue 1, January 2006, ss. 81-110.

Kırbaş, Sadık: “Türk Vergi Mevzuatındaki Karmaşa ve Yaratıldığı Sorunlar”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 232, Nisan 2012, ss.

13-17.

Kızılot, Şükrü,
Sarısu, Ekrem,
Özcan, Sezgin,
Topal, Zuhâl:

Gayrimenkul Rehberi, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık,
2010.

Kızılot, Şükrü (2):

Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Ankara, Savaş
Yayınları, 1989.

Koch, Fritz Eric:

The Double Taxation Conventions, Londra, Stevens
and Sons, 1947.

Küçük, Muzaffer:

**Kurumların 2018 Yılı Kazançlarının
Vergilendirilmesi ve Beyanname Düzenleme
Kılavuzu**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2019,
(Çevrimiçi):https://uye.yaklasim.com/FileZone/yaklasim/Ucretsiz_Ekler/Kurum%20Kazan%C3%A7lar%C4%B1n%C4%B1n%20Vergilendirilmesi/201904.htm,
(Erişim Tarihi: 18.10.2019).

Lang, Michael:

**Introduction to the Law of Double Taxation
Conventions**, Wien, IBFD, 2013.

Meriç, İlyas:

“İnternet Ortamında Verilen Reklam Hizmetlerinin
Vergilendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 314, Şubat
2019, (Çevrimiçi): <https://uye.yaklasim.com/Magazine/Content.aspx?ID=32832&arananKey=dijital>, (Erişim
Tarihi: 17.11.2019).

Miller, Angharad,

Principles of International Taxation, West Sussex,

- Oats, Lynne: Bloomsbury, 2014.
- Nazalı, Ersin: “OECD Model Anlaşmasına Göre Temettü ve Faiz Gelirlerinin Vergilendirilmesi – I”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 182, Şubat 2008, ss. 76-87.
- OECD: **Draft Double Taxation Convention on Income and Capital**, Report of the OECD Fiscal Committee, Paris, 1963.
- OECD (2): “Report of the Fiscal Committee of the League of Nation on Model Bilateral Conventions for the Prevention of International Double Taxation and Fiscal Evasion”, **Second Regional Tax Conference**, Meksika, 1943.
- Oğuzman, M. Kemal, Seliçi, Özer, Özdemir, Saibe: **Kişiler Hukuku: Gerçek ve Tüzel Kişiler**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2010.
- Oktar, Salim Ateş: **Vergi Hukuku**, 14. bs., İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2019.
- Oktar, Salim Ateş (2): **Türk Vergi Sistemi**, 2. bs., İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2018.
- Oktar, Salim Ateş, Şanver, Cahit: “Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Güvenlik Önlemleri ve Mükelleflerin Ba-Bs Bildirimlerine Bakışı Araştırması”, **Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi**, 2013, C. 1, S.3, ss. 1 – 23.
- Ortaç, Fevzi Fırat, “Bir Vergi Güvenlik Önlemi Olarak Kontrol Edilen

- Atabey, Selin Ertürk: Kurum Kazancı ve Türkiye-Hollanda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Açısından Uygulanmasının İncelenmesi”, **Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C. 9, S. 1, 2016, ss. 63 – 77.
- Öcal, Erdoğan: “Son Gelişmeler Işığında Dar Mükellef ve İşyeri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 355, Nisan 2018, ss. 9-17.
- Öcal, Erdoğan: “Değer Artış Kazancı ve Dar Mükellefler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 259, Mart 2010, ss. 41 – 52.
- Öncel, Mualla,
Kumrulu, Ahmet,
Çağan, Nami: **Vergi Hukuku**, 24. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2015.
- Öner, Erdoğan: **Vergi Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019.
- Öz, Semih: **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005.
- Özaslan, Süleyman: “Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesi ve Daimî Temsilci Kavramı”, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 128, Mart-Nisan 2015, ss. 167-175.
- Özbalcı, Yılmaz: **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2007.
- Özbek, Harun Naci: “Dar Mükellefiyet, Çifte Vergilendirme ve Mukimlik” **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 325, Ekim 2015, ss. 22-27.

- Özbilen, Şevki: **Vergi Hukuku**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2013.
- Özyolcu, Yasin: “Dar Mükellef Gerçek Kişi ve Kurumlarca Limited Şirket Hisse Satışında Vergilendirme”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 302, Şubat 2018, (Çevrimiçi): <http://uye.yaklsim.com/MagazineContent.aspx?ID=30716>, (Erişim Tarihi: 27.04.2018).
- Panayi, Christiana: “United Kingdom”, **Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law**, Ed. Guglielmo Maisto, Amsterdam, IBFD Publications, 2009.
- Pazarcı, Hüseyin: **Uluslararası Hukuk Dersleri**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2009.
- Pehlivan, Osman, Öz, Ersan: **Uluslararası Vergilendirme**, Trabzon, Celepler Matbaacılık, 2015.
- Pelin, İbrahim Fazıl: **Finans İlmî ve Finansal Kanunlar**, İstanbul, İsmail Akgün Basımevi, 1945.
- Pinto, Dale: **E-Commerce and Source-Based Income Taxation**, Amsterdam, IBFD Products, 2003.
- Radu, Marius Eugen: “International Double Taxation”, **Procedia Social and Behavioral Sciences**, 62 (2012), ss. 403-407.
- Saban, Nihal: **Vergi Hukuku**, 9. bs., İstanbul, Beta Basım Yayın, 2019.

- Semercigil, Murat: **Türkiye’nin Taraf Olduğu Bazı Vergi Anlaşmaları Hakkında Yorumlar**, İstanbul, Huz Akademi, 2017.
- Sezgin, Bülent: **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, 2. bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2018.
- Sivia, Todor,
Florin, Dumiter,
Daniel, Berlinger,
Anca, Opret: “Double Taxation Conventions, Structure and Evolution of the American Tax System”, **Journal of Legal Studies**, Vol. 17, Issue 31/2016, ss.1-14.
- Sonsuzoğlu, Elif: **Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 1997.
- Soydan, Billur Yaltı: **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, İstanbul, Beta Basım Yayın, 1995.
- Sönmezocak, Erol: “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Yurt Dışı Müteahhitlik İşlemleri ve Teknik Hizmetlerin Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 302, Şubat 2018, (Çevrimiçi): <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspxID=30758>, (Erişim Tarihi: 26.04.20118).
- Sur, Melda: **Uluslararası Hukukun Esasları**, İstanbul, Beta Basım Yayın, 2017.
- Susam, Nazan: **Kamu Maliyesi Temel Kavram ve Esaslar**, 2. bs., İstanbul, Beta Basım Yayın, 2016.

- Şahan, Özgür,
Şahan, Gökhan,
Tabiloğlu, Derya:
“Vergi Ehliyeti”, **Mali Hukuk Dergisi**, C. 15, S. 169,
2019, ss. 69-79.
- Şen, Hüseyin:
Sağbaş, İsa
Vergi Teorisi ve Politikası, 2. bs., Ankara, Kalkan
Matbaacılık, 2016.
- Şenses, Nevzat:
“Dijital Dünyada İnternet Sitelerinin Vergisel Durumu”,
Vergi Dünyası Dergisi, S. 450, Şubat 2019, ss. 113-119.
- Şenses, Nevzat (2):
“Elektronik Ortamda Teslim Edilen Dijital Ürün ve
Hizmetlerin Vergilendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, S.
312, Aralık 2018, ss. 84-89.
- Şenyüz, Doğan,
Yüce, Mehmet,
Gerçek, Adnan:
Türk Vergi Sistemi, 16. bs., Bursa, Ekin Basım
Dağıtım, 2019.
- Şimşek, Mehmet:
“Vergilendirme Yetkisinin Uluslararası Alanda
Sınırları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 460, Aralık 2019,
ss. 34 – 46.
- Şirin, Zafer Ertunç:
**Türkiye’de Yabancı Sermaye Yatırımlarının Vergi
Rejimi Karşısındaki Durumu**, İstanbul, Vedat
Kitapçılık, 2005.
- Şiriner, İsmail,
Aydın, Murat:
“Mali Egemenliğin Sınırlandırılması: Vergilendirme
Yetkisi ve IMF”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 196,
Ocak 2005, ss. 188-207.

- Taşkın, Yasemin: **Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2012.
- Taşkın, Yasemin (2): **Vergi Hukukunda Tevkifattan Doğan Sorumluluk**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2017.
- Tayfur, Ersin: “Avrupa Birliği’nin Yeni Problemi: “Çifte Vergilenmeme””, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 377, Ocak 2013, ss. 34-39.
- Tekbaş, Abdullah: **Vergi Kanunlarının Anayasa Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi**, Ankara, Ümit Ofset Matbaacılık, 2009.
- Tekin, Cem, Kartaloğlu, Emre: **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, İstanbul, Uygulama Yayıncılık, 2010.
- Teziç, Erdoğan: **Anayasa Hukuku**, İstanbul, Beta Basım Yayın, 2017.
- Timur, Taner: **Osmanlı Toplumsal Düzeni**, Ankara, Sevinç Matbaası, 1979.
- Tokmakkaya, Murat: Türk Vergi Anlaşmalarında Mukimliğin (Mali İkametgâhın) Tespitine İlişkin Düzenlemeler, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 92, Ağustos 1997, s. 97-105.
- Toprak, Mehmet: “Dar Mükellefiyet Kavramının Teorik Temelleri”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 66, Haziran 2009, ss. 118 – 129.

- Tuncer, Selahattin: **Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, Ankara, Sevinç Matbaası, 1974.
- Tuncer, Selahattin (2): “Vergi Kanunlarımızda İkametgâh Kavramı I’”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 105, Mayıs 1990.
- Tuncer, Selahattin (3): “Vergi Kanunlarımızda İkametgâh Kavramı II’”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 106, Haziran 1990.
- Tuncer, Selahattin (4): “Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması İmzalandı – II, **Yaklaşım Dergisi**, S. 232, Nisan 2012, ss. 9-12.
- Turhan, Salih: **Vergi Teorisi ve Politikası**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1998.
- TÜSİAD: **Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması**, İstanbul, TÜSİAD Yayınları, 1989.
- Uluatam, Özhan: **Örnekler, Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla Vergi Hukuku, Genel Esaslar ve Vergiler**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 1995.
- Ülkmen, İsmail Hakkı: **Amme Maliyesi**, Ankara, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi, 1955.
- Üstün, Ümit Süleyman: **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Tekdir Yetkisi**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2007.

- Varol, İlkay: “4 Seri No.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliğ ile Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesinde Yeni Uygulamalar ve Teamül Değişiklikleri” **Yaklaşım Dergisi**, S. 304, Nisan 2018, (Çevrimiçi): <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30970>, (Erişim Tarihi: 26.04.2018).
- Vogel, Klaus: “Double Tax Treaties and Their Interpretation”, **Berkeley Journal of International Law**, Vol. 4., 1986, ss.1-86.
- Vural, İrfan: **Yorum ve Açıklamalarla Kurumlar Vergisi Kanunu**, İstanbul, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 2009.
- Yayla, Emre, Bayar, Erhan: “Dar Mükellef Kurumlara Yapılan Ödemelerde Oluşan Kur Farkları Stopaj Açısından Değerlendirilmesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 184, Nisan 2019, ss. 49 – 53.
- Wang, Minyan: “Tax Jurisdiction in Electronic Commerce from the Perspective of Public International Law: A Particular Examination of Income Tax”, **Intertax**, 34(11), 2006, ss. 530-551.
- Yakar, Soner, Gündüz, İsmail Oruç: “Türkiye’de Belediyelerin Vergilendirme Yetkisi: “Var” Mı “Yok” Mu İşte Bütün Mesele Bu”, **Sayıştay Dergisi**, S. 92, Ocak-Mart 2014, ss. 117-141.
- Yeşilyurt, Şebnem Pınar, Güneş, Çiğdem: “Know-How Kavramı ve Dar Mükellef Kurumlara Yapılan Know-How Ödemelerinin Vergilendirilmesi”,

Vergi Sorunları Dergisi, S. 309, Haziran 2014, ss. 15-21.

Yıldırım, Musa: “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Gayrimaddi Hak Bedellerinin Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 301, Ekim 2013, ss. 33-42.

Yıldız, Habib: **Vergi Hukuku: Temel Kavramlar, İlkeler ve Kuramlar**, Ankara, Ümit Ofset Matbaacılık, 2011.

Yılmaz, Binhan Elif: **Maliye**, 2. bs., İstanbul, Der Yayınları, 2016.

Yılmaz, Öznur: **Ticari Faaliyetler Bağlamında Çifte Vergilendirme**, İstanbul, Legal Yayıncılık, 2019.

Yılmaz, Murat: “Vergi Cennetleri ve Ülke Uygulamaları”, **Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, C. 16, S. 4, 2018, ss. 197 – 222.

Yücel, Selçuk,
Turan, Hayrettin: **Dar Mükellef Kurumlar**, Ankara, Hesap Uzmanları Kurulu Yayını, 1999.

Zabunoğlu, Yahya Kazım: **Kamu Hukukuna Giriş**, Ankara, Sevinç Matbaası, 1973.

EKLER

Literatür Taraması

Bu literatür taramasının yapılma amacı, çalışma ile ilgili daha önce yapılmış olan çalışmalardan elde edilen bulgu ve sonuçları ortaya koyarak ortaya koyarak çalışmada özgünlüğü ve günceli yakalayabilmektir. Bu amaç doğrultusunda dar mükellef kurumların vergilendirilmesine ilişkin yapılan kitap ve tez çalışmaları aşağıdaki Ek 1’de tablo halinde gösterilmiştir.

Ek 1: Çalışma ile İlgili Literatür Araştırması

Yazar	Yıl	Yayın Yeri	Çalışma Başlığı	Bulgular ve Sonuçlar
Levent Başak	2007	Yaklaşım Yayınları	Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme	Kurumlar vergisi mükellefiyet şekillerinden bir tanesi olan dar mükellefiyete göre vergilendirmede kanunun ilk maddesinde sayılan mükelleflerin Türkiye kaynaklı kazanç ve irat elde etmesi halinde sadece bu kazanç ve irattan dolayı yükümlülük doğmaktadır. Yurtdışı mukimi bir kurumun dar mükellefiyete göre vergilendirilmesinde iki husus bulunmaktadır. Birinci söz konusu yabancı kurumun kanuni ve iş merkezinin yurt dışında bulunması ve ikincisi ise kazanç ve iratların Türkiye’deki faaliyetler neticesinde elde edilmesidir. Dar mükellef kurumların yoğunluklu olarak bulundukları faaliyet alanları dikkate alındığında; dar mükellef kurumların kazançlarının beyan edilmesinde var olan yıllık beyan, özel beyan ve tevkif usulünden en çok

				başvurulan ve temel vergilendirme rejiminin tevkif usulü olduğu görülmektedir. Örneğin dar mükellef kurum kazançlarının vergilendirilmesinde serbest meslek kazancı, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları, gayrimaddi hakların satışından elde edilen kazançlar gibi gelir unsurlarının büyük bölümünü kapsadığı görülmektedir. Türk vergi sistematigi içinde bir mükellefiyet türü olan dar mükellefiyetin uygulanmasında kaçınılmaz olarak çifte vergilendirme sorunu ile karşı karşıya kalınacaktır. Dünya genelinde olduğu gibi Türkiye de bu sorunun çözümünü çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına taraf olarak bulmuştur. Bu anlaşmalara göre Türkiye'nin kaynak ülke olarak vergilendirme hakkına sahip olması halinde, vergilendirme yerel mevzuat hükümlerince yapılacaktır.
Esra Ekmekçi	1994	Kazancı Hukuk Yayınları	Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük	Dar mükellef kurumların vergilendirilmesi yersellik ilkesinin kurumlar vergisindeki görünümünün bir sonucudur. Dar yükümlü olan bir kurum sadece Türkiye kaynaklı gelir ve kazançları üzerinden vergilendirilmektedir. Dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde üç yöntem bulunmaktadır. Türkiye'de işyeri ve daimî temsilci bulundurup bunlar aracılığıyla ticari zirai kazanç elde eden dar mükellef kurumlar, tam mükellef kurumların vergilendirilmesi

				gibi yıllık beyan esasına göre vergilendirilir. Dar mükellef kurumların diğer kazanç ve irat elde etmeleri halinde özel beyan esasına göre vergilendirilir. Son olarak yukarıdaki kazanç ve iratlar dışında kalan kazançlarda ise vergi kesintisi yoluyla vergilendirme yapılır.
Celal Küpeli	2011	İstanbul Üniversitesi	Türk Vergi Sisteminde Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesi	Bir kurumun dar mükellefiyete göre vergilendirilmesinde esas alınan kriter kurumun Türkiye’de kanuni merkezinin ve iş merkezinin olmamasıdır. Dar mükellef kurumların kazanç ve iratları gelir vergisi kanununda yer alan gelir unsurlarından ücret hariç diğer tüm gelir ve kazançlardan oluşur. Dar mükellef kurumların kazançlarının belirlenmesinde en ihtilafli konu serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen kazançların vergilendirilmesinde yaşanmaktadır. Serbest meslek kazançlarında vergilendirme yetkisinin hangi ülkede olacağının belirlenmesinde 183 günlük çalışma süresi önem arz etmektedir. Diğer bir konu kur farklarının vergilendirilmesine yönelik bir hukuki boşluğun olmasıdır. Aleyhte olan bir kur farkında vergi kesintisi yapılmakta, lehte olan bir kur farkında ise vergi iadesi yapılmaktadır. Ancak idare ve vergi mahkemeleri hukuki boşluk olduğundan benzer konularda farklı yorumlamalar yapmakta ve karar vermektedirler.

Nahide Özeytekin	2006	Dokuz Eylül Üniversitesi	Türkiye’de Dar Mükellef Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi	Gelir vergisinden ayrı bir kurumlar vergisinin var olmasının sebebi kurumların sahip olduğu güç ve ayrıcalıklar sebebiyle kazanç ve irat elde etmeleridir. Bu ayrıcalıklar sebebiyle elde edilen kazanç ve iratların vergilendirilmemesi doğru olmayacaktır. Kurumlar vergisi mükellefiyet türlerinden bir tanesi olan dar mükellef kurumların vergilendirilmesi ile vergi hasılatı olumlu yönde etkilenecektir. Bunun yanında dar mükellefiyet uygulaması vergi güvenliğini ve adaletini de sağlayacaktır.
İsmail Ağarmış	2006	Ankara Üniversitesi	Türkiye’de Dar Yüklü Kurumların Vergilendirilmesi ve Avrupa Birliği’ne Uyumu	Avrupa Birliği’nde vergilendirme konusunda dolaylı vergilerde birlik sağlanmasına karşın dolaysız vergilerde bunun gerçekleştiğini söylemek güçtür. Dolaysız vergilerde ise en fazla gelişme çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının yaygın bir şekilde kullanılması sebebiyle kurumlar vergisinde gerçekleşmiştir.
Esra Kurtulmuş	2010	İstanbul Üniversitesi	Dar Mükellef Kurumların Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi	Gelişmekte bir ülke olan Türkiye’nin dar mükellefiyet uygulaması ile sağladığı teşvikler ile ülkenin iktisadi gelişmesine olumlu katkılar sağlamaktadır. Çünkü dar mükellefiyet müessesesi yabancı yatırımcılara yönelik uygulanacak vergisel teşviklere zemin hazırlamaktadır. Dar mükellef kurumların serbest meslek faaliyetlerinde en yaygın olanları proje, danışmanlık ve

				mühendislik hizmetleridir. Bu hizmetlerden elde edilen kazanç, serbest meslek kazancıdır ve bu kazancın mukim veya kaynak ülkeden hangisinin vergilendireceği önem arz eden bir konudur. Türkiye’de faaliyette bulunan dar mükellef kurumda çalışmak üzere mukim ülkeden gönderilen serbest meslek erbabının elde ettiği kazancın kaynak ülke olan Türkiye’de vergilendirilebilmesi için ya Türkiye’de sabit bir işyerinin olması gerekmektedir ya da Türkiye’de en az 183 gün faaliyette bulunulması gerekmektedir.
Gözde Erkin	2014	İstanbul Üniversitesi	Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisi	Bir ülkenin egemenliğinin en önemli göstergelerinden bir tanesi vergilendirme yetkisine sahip olmasıdır. Tarihte parlamentoların mutlak güçten kazandığı ilk yetkinin vergilendirme yetkisi olması da bunun bir göstergesidir. Demokratik ülkelerde vergilendirme yetkisi ülkelerin yasama organına aittir. Türkiye’de de esas yetkili TBMM olmasının yanında Cumhurbaşkanı’na vergilendirme yetkisinde sınırlı bir yetki verilmiştir. Yürütme organına verilen bu yetkinin kullanımı TBMM’nin yerine geçecek şekilde kullanılmamalıdır. Anayasa ile devlete yüklenen ödevler vergilendirme yetkisinin ulusal sınırını oluşturmaktadır. Vergi ödevinin 1982 Anayasası’nın

				temel hak ve ödevler kısmında yer alması da bunun bir gereğidir. Vergilendirme yetkisinin uluslararası sınırları da vergi kanunlarıdır. Ancak bu sınırlamalar uluslararası çifte vergilendirme sorununun tek taraflı önlemler ile çözülememesi sebebiyle bir başka uluslararası sınır olan vergi anlaşmalarına başvurulmaktadır.
Fazilet Kömürcüler	2014	Adnan Menderes Üniversitesi	Yerel Yönetimlerin Vergilendirme Yetkisi: Türkiye ve Seçilmiş Ülkeler Karşılaştırılması	Yerel hizmetlerin günümüzde artmasıyla yerel idarelerin mali kaynaklara olan talebi ve vergilendirme yetkisinin genişletilmesi konuları önem arz etmektedir. Federal ülkelerde yerel idarelere kendi gelir kaynaklarını oluşturabilme imkânı tanınmasına karşın Türkiye gibi üniter ülkelerde ise yerel idarelerin vergilendirme yetkisi yoktur veya çok kısıtlıdır. Otuz adet verginin tahsilatını yerel idareye bırakmasıyla üniter ülkeler arasında en geniş yetkinin verildiği ülke Japonya'dır. Türkiye'deki yerel idareler ise toplamda yedi adet vergi, on iki adet harç ve diğer çeşitli kamu gelirlerini tahsil edebilmektedir. Hem yerel idarelerin merkezi devletin yetkisini azaltabilmesi hem de yerel kamusal hizmetlerin daha etkin bir şekilde giderilebilmesi için şimdiki uygulamadan daha geniş bir vergilendirme yetkisinin verilmesi gerekmektedir.
Ebubekir Başel	2016	Gazi Üniversitesi	Karşılaştırmalı Hukukta Devletin	Vergilendirme yetkisinin kullanımı devlet biçimlerine ve siyasi rejimlere

			Vergilendirme Yetkisi	göre farklılıklar göstermektedir. Vergilendirme yetkisi bir devletin egemenliği ve bağımsızlığı için ne kadar gerekliyse de başta anayasa olmak üzere sınırları bulunmaktadır. Başka bir sınır ise hukuk güvenliği ilkesidir. Kişi ve kurumlar ülkelerin vergi sistemleri ve burada yapılacak değişiklikler hakkında makul bir öngöründe bulunabilmesi gereklidir. Kısacası vergiler belirli ve öngörülebilir olmalıdır. Vergi hukukunda yer alan kıyas yasağı ve geçmişe yürümeme ilkeleri vergilendirme yetkisinin sınırsız bir şekilde kullanılmasını engelleyen diğer ilkelerdir.
Murat Çubukçu	2006	İstanbul Üniversitesi	Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu	Türkiye imzalayacağı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında akit devletin ekonomik gelişmişlik durumu BM Modeli veya OECD Modeli'nden hangisinin tercih edileceğinde büyük önem arz etmektedir. Şöyle ki, gelişmiş bir ülke ile yapılacak anlaşmada BM Modeli örnek alınarak kaynak devletin vergilendirme yetkisi ağır basacak hükümlere yer verilmektedir. Türkiye kendinden daha az gelişmiş bir ülke ile anlaşma yaparken OECD Modeli'ni örnek alarak mukim ülke lehine vergilendirmenin yapılmasını istemelidir.
Uğur Kızılgül	2019	Sakarya Üniversitesi	Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu ve Türkiye'de Çifte	Uluslararası çifte vergilendirme sorununu devletlerin kendi yerel vergi mevzuatlarında yapmış oldukları tek taraflı düzenlemelerin yetersiz kalması

			Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Hukuki Niteliği	ikili veya çok taraflı önlemler almalarını zorunlu kılmıştır. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları çifte vergilendirme durumunu tamamen ortadan kaldıramamasına karşın vergilendirme yetkisini paylaşırma noktasında günümüzdeki en etkili araçtır. Tarafların uzlaşma maliyetlerini en aza indirmek için çeşitli ülkeler ve kuruluşlar modeller geliştirmişlerdir. Bu modellerden en gelişmişleri BM ve OECD modelleridir.
Öznur Yılmaz	2019	On İki Levha Yayıncılık	Ticari Faaliyetler Bağlamında Çifte Vergilendirme	Model vergi anlaşmalarında ticari kazancın vergilendirilmesinde dikkate alınan en önemli kıstas “işyeri”dir. Ancak günümüzde dijitalleşmeyle paralel olarak klasik anlamda bir işyeri olmadan ticari faaliyetler gerçekleştirilmekte ve vergi kaçırmak kolaylaşmaktadır. Bunun önlenmesi amacıyla ülkeler dijital hizmetleri vergilendirmek amacıyla vergisel yükümlülükler getirmeye başlamışlardır.
Doğan Gökbel	1996	Anadolu Üniversitesi	Vergilendirme Yetkisinin Uluslararası Alanda Sınırlandırılması, Avrupa Birliği ve Gümrük Birliği Sürecinde Türkiye’nin Vergilendirme Yetkisi	Çifte vergilendirme sorununun temel sebebi devletlerin farklı vergilendirme ilkelerini kullanmalarıdır. Küreselleşmenin bir sonucu olarak sermaye, emek ve malın serbestçe dolaşımı sonucunda meydana gelen çifte vergilendirme sorunu küresel refahı olumsuz etkilemektedir. Bu soruna karşı alınabilecek en etkin yöntem ise çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıdır.
Muharrem	2010	Marmara	Türkiye ve	AB pek çok konuda olduğu

Karcı		Üniversitesi	Avrupa Birliği Nezinde Kurumlar Vergisinin Uyumlaştırılması ve Uygulaması	vergilendirme yetkisinin kullanımında da tek bir devlet gibi hareket etme eğilimindedir. Ancak vergilerin uyumlaştırılması bakımından dolaylı vergilerde sağlanan başarı kurumlar vergisi gibi dolaysız vergilerde sağlanamamıştır. Bunun temel sebebi AB'nin kurucu anlaşması olan Roma Antlaşmasına göre dolaylı vergilerin uyumlaştırılması konusunda birliğin çeşitli kurulları görevlendirilmiş olmasına rağmen dolaysız vergiler konusunda herhangi bir yetkilendirme olmamıştır. Çünkü dolaylı vergilerin ekonomiye etkisi ve etki hızı dolaysız vergilere göre çok daha hızlı olmaktadır. AB ülkelerinde kurumlar vergisi oranları farklı farklıdır. Örneğin Almanya'da %15, Fransa'da ise %33'tür. Bu farklılık birlik içinde haksız vergi rekabetinin temel sebeplerinden bir tanesini oluşturmaktadır.

Ek 2: Türkiye'nin Tarafı Olduğu Yürürlükte Bulunan ÇVÖA Listesi

Say 1	Taraf Devlet	Anlaşmanın Adı	Anlaşmanın Tarihi	Vergiler Açısından Yürürlük Tarihi	Resmî Gazete No/ Tarihi
1	Avusturya	(Türkiye Cumhuriyeti ile Avusturya Cumhuriyeti Arasında Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine İlişkin Anlaşma) Türkiye Cumhuriyeti ile Avusturya Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması	(03.11.1970) 28.03.2008	(01.01.1974) 01.01.2010	(14612 01.08.1973) 27270 26.06.2009
2	Norveç	(Türkiye Cumhuriyeti ile Norveç Krallığı Arasında Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine İlişkin Anlaşma) Türkiye Cumhuriyeti ile Norveç Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması	(16.12.1971) 15.01.2012	(01.01.1977) 01.01.2012	(15445 21.12.1975) 27947 28.05.2011
3	Güney Kore	Türkiye Cumhuriyeti ile Kore Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması	24.12.1983	01.01.1987	18886 02.10.1985
4	Almanya	(Türkiye Cumhuriyeti ile Federal Almanya Cumhuriyeti	(16.04.1985) 19.09.2011	(01.01.1987)	(19159 09.07.1986)

		Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması) Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması		01.01.2011	28183 24.01.2012
5	Ürdün	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Haşim'i Ürdün Krallığı Hükümeti Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması	06.06.1985	01.01.1987	19165 15.07.1986
6	Pakistan	Türkiye Cumhuriyeti ile Pakistan İslam Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması	14.11.1985	01.01.1989	19911 26.08.1988
7	İngiltere	Türkiye Cumhuriyeti ile Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda Birleşik Krallığı Arasında Gelir ve Sermaye Değer Artış Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması	19.02.1986	01.01.1989	19964 19.10.1988
8	Hollanda	Türkiye Cumhuriyeti ile Hollanda Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan	27.03.1986	01.01.1989	19907 22.08.1988

		Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması			
9	Finlandiya	(Türkiye Cumhuriyeti ile Finlandiya Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması) Türkiye Cumhuriyeti ile Finlandiya Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması	(09.05.1986) 06.10.2009	(01.01.1989) 01.01.2013	(20005 30.11.1988) 28243 24.03.2012
10	Romanya	Türkiye Cumhuriyeti ile Romanya Sosyalist Cumhuriyeti Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması	01.07.1986	01.01.1989	19906 21.08.1988
11	Tunus	Türkiye Cumhuriyeti ile Tunus Cumhuriyeti Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması	02.10.1986	01.01.1988	19590 30.09.1987
12	Fransa	Türkiye Cumhuriyeti ile Fransa Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması	18.02.1987	01.01.1990	20135 10.04.1989
13	Belçika	Türkiye Cumhuriyeti ile Belçika Krallığı Arasında	02.06.1987	01.01.1992	20992 15.09.1991

		Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması			
14	Kuzey Kıbrıs	Türkiye Cumhuriyeti ile Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaybını Önleme Anlaşması	22.12.1987	01.01.1989	20031 26.12.1988
15	İsveç	Türkiye Cumhuriyeti ile İsveç Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması	21.01.1988	01.01.1991	20651 30.09.1990
16	İtalya	Türkiye Cumhuriyeti ile İtalya Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması	27.07.1990	01.01.1994	21693 09.09.1993
17	Danimarka	Türkiye Cumhuriyeti ile Danimarka Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması	30.05.1991	01.01.1994	21589 23.05.1993
18	Birleşik Arap Emirlikleri	Türkiye Cumhuriyeti ile Birleşik Arap Emirlikleri Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması	29.01.1993	01.01.1995	22154 27.12.1994
19	Japonya	Türkiye Cumhuriyeti ile Japonya Arasında Gelir	08.03.1993	01.01.1995	22110 13.11.1994

		Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması			
20	Macaristan	Türkiye Cumhuriyeti ile Macaristan Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması	10.03.1993	01.01.1995	22152 25.12.1994
21	Polonya	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Polonya Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması	03.11.1993	01.01.1997	22863 30.12.1996
22	Mısır	Türkiye Cumhuriyeti ile Mısır Arap Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması	25.12.1993	01.01.1997	22863 30.12.1996
23	Azerbaycan	Türkiye Cumhuriyeti ile Azerbaycan Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması	09.02.1994	01.01.1998	23032 27.06.1997
24	Arnavutluk	Türkiye Cumhuriyeti ile Arnavutluk Cumhuriyeti Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması	04.04.1994	01.01.1997	22778 05.10.1996
25	Bulgaristan	Türkiye Cumhuriyeti ile Bulgaristan Cumhuriyeti	07.07.1994	01.01.1998	23111 15.09.1997

		Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması			
26	Cezayir	Türkiye Cumhuriyeti ile Cezayir Demokratik Halk Cumhuriyeti Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması	02.08.1994	01.01.1997	22863 30.12.1996
27	Malezya	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Malezya Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması	27.09.1994	01.01.1997	22863 30.12.1996
28	Hindistan	Türkiye Cumhuriyeti ile Hindistan Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması	31.01.1995	01.01.1997	22863 30.12.1996
29	Çin	Türkiye Cumhuriyeti ile Çin Halk Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması	23.05.1995	01.01.1997	22863 30.12.1996
30	Makedonya	Türkiye Cumhuriyeti ile Makedonya Cumhuriyeti Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme	16.06.1995	01.01.1997	22780 07.10.1996

		Anlaşması			
31	Kazakistan	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Kazakistan Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması	15.08.1995	01.01.1997	22811 08.11.1996
32	Türkmenistan	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Türkmenistan Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması	17.08.1995	01.01.1998	23018 13.06.1997
33	Moğolistan	Türkiye Cumhuriyeti ile Moğolistan Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması	12.09.1995	01.01.1997	22863 30.12.1996
34	İsrail	Türkiye Cumhuriyeti ile İsrail Devleti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması	14.03.1996	01.01.1999	23351 24.05.1998
35	Amerika Birleşik Devletleri	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması	26.03.1996	01.01.1998	23217 31.12.1997
36	Tacikistan	Türkiye Cumhuriyeti ile Tacikistan Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden	06.05.1996	01.01.2002	24620 24.12.2001

		Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması			
37	Özbekistan	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Özbekistan Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması	08.05.1996	01.01.1998	23103 07.09.1997
38	Beyaz Rusya	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Beyaz Rusya Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması	24.07.1996	01.01.1999	23321 24.04.1998
39	Ukrayna	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Ukrayna Hükümeti Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması	27.11.1996	01.01.1999	23321 24.04.1998
40	Endonezya	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Endonezya Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması	25.02.1997	01.01.2001	23965 15.02.2000
41	Slovak Cumhuriyeti	Türkiye Cumhuriyeti ile Slovak Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte	02.04.1997	01.01.2000	23835 03.10.1999

		Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması			
42	Hırvatistan	Türkiye Cumhuriyeti ile Hırvatistan Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması	22.09.1997	01.01.2001	24045 10.05.2000
43	Kuveyt	Türkiye Cumhuriyeti ile Kuveyt Devleti Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması	06.10.1997	01.01.2000	23890 28.11.1999
44	Moldova	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Moldova Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması	25.06.1998	01.01.2001	24120 25.07.2000
45	Litvanya	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Litvanya Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması	24.11.1998	01.01.2001	24045 10.05.2000
46	Letonya	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Letonya Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve	03.06.1999	01.01.2004	25324 22.12.2003

		Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması			
47	Kırgızistan	Türkiye Cumhuriyeti ile Kırgız Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması	01.07.1999	01.01.2002	24611 12.12.2001
48	Singapur	Türkiye Cumhuriyeti ile Singapur Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması	09.07.1999	01.01.2002	24466 18.07.2001
49	Bangladeş	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Bangladeş Halk Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması	31.10.1999	01.01.2004	25317/15.12 .2003
50	Çek Cumhuriyeti	Türkiye Cumhuriyeti ile Çek Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması	12.11.1999	01.01.2004	25317 15.12.2003
51	Rusya Federasyonu	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Rusya Federasyonu Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması	15.12.1999	01.01.2000	23909 17.12.1999

52	Slovenya	Türkiye Cumhuriyeti ile Slovenya Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması	19.04.2001	01.01.2004	25325 23.12.2003
53	Sudan	Türkiye Cumhuriyeti ile Sudan Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması	26.08.2001	01.01.2004	25232 17.09.2003
54	Katar	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Katar Devleti Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması	25.12.2001	01.01.2009	26778 05.02.2008
55	Tayland	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Tayland Krallığı Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması	11.04.2002	01.01.2005	25694 08.01.2005
56	İran	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile İran İslam Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması	17.06.2002	01.01.2004	25254 09.10.2003
57	İspanya	Türkiye Cumhuriyeti ile İspanya Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte	05.07.2002	01.01.2004	25320 18.12.2003

		Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması			
58	Lüksemburg	Türkiye Cumhuriyeti ile Lüksemburg Büyük Dukalığı Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması	09.06.2003	01.01.2005	25694 08.01.2005
59	Estonya	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Estonya Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması	25.08.2003	01.01.2005	25512 04.07.2004
60	Yunanistan	Türkiye Cumhuriyeti ile Yunanistan Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması	02.12.2003	01.01.2005	25390 02.03.2004
61	Suriye	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Suriye Arap Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması	06.01.2004	01.01.2005	25506 28.06.2004
62	Fas	Türkiye Cumhuriyeti ile Fas Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığının Engel	07.04.2004	01.01.2006	25853 22.06.2005

		Olma Anlaşması			
63	Lübnan	Türkiye Cumhuriyeti ile Lübnan Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması	12.05.2004	01.01.2007	26262 17.08.2006
64	Bosna Hersek	Türkiye Cumhuriyeti ile Bosna Hersek Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması	16.02.2005	01.01.2008	26487 08.04.2007
65	Etiyopya	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Etiyopya Federal Demokratik Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması	02.03.2005	01.01.2008	26608 09.08.2007
66	Güney Afrika	Türkiye Cumhuriyeti ile Güney Afrika Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması	03.03.2005	01.01.2007	26352 20.11.2006
67	Portekiz	Türkiye Cumhuriyeti ile Portekiz Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması	11.05.2005	01.01.2007	26377 15.12.2006
68	Sırbistan ve Karadağ	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Sırbistan ve	12.10.2005	01.01.2008	26607 08.08.2007

		Karadağ Bakanlar Kurulu Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması			
69	Yemen	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Yemen Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması	26.10.2005	01.01.2011	27520 13.03.2010
70	Bahreyn	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Bahreyn Krallığı Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması	14.11.2005	01.01.2008	26620 21.08.2007
71	Umman	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Umman Sultanlığı Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması	31.05.2006	01.01.2011	27520 13.03.2010
72	Suudi Arabistan	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Suudi Arabistan Krallığı Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması	09.11.2007	01.01.2010	27130 03.02.2009
73	Gürcistan	Türkiye Cumhuriyeti ile Gürcistan Arasında Gelir	21.11.2007	01.01.2011	27489 10.02.2010

		Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması			
74	İrlanda	Türkiye Cumhuriyeti ile İrlanda Arasında Gelir ve Sermaye Değer Artış Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması	24.10.2008	01.01.2011	27668 19.07.2010
75	Filipinler	Türkiye Cumhuriyeti ile Filipinler Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması	18.03.2009	01.01.2012	27901 10.04.2011
76	Kanada	Türkiye Cumhuriyeti ile Kanada Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması	14.07.2009	01.01.2012	27919 29.04.2011
77	Yeni Zelanda	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Yeni Zelanda Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması	22.04.2010	01.01.2012	27984 04.07.2011
78	Avustralya	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Avustralya Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde	28.04.2010	01.01.2014	28653

		Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması			
79	İsviçre	Türkiye Cumhuriyeti ile İsviçre Konfederasyonu Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması	18.06.2010	01.01.2012	28171 12.01.2012
80	Brezilya	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Brezilya Federatif Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması	16.12.2010	01.01.2012	28171 12.01.2012
81	Malta	Türkiye Cumhuriyeti ile Malta Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması	14.07.2011	01.01.2014	28630 27.04.2013
82	Meksika	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Birleşik Meksika Devletleri Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması	17.12.2013	01.01.2016	29378 06.06.2015
83	Gambiya	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Gambiya Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme	11.02.2014	01.01.2018	30089 07.06.2017

		Anlaşması			
84	Vietnam	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Vietnam Sosyalist Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması	08.07.2014	01.01.2018	30087 05.06.2017
85	Kosova	Türkiye Cumhuriyeti ile Kosova Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması	10.09.2018	01.01.2016	29459 28.08.2015
86	Arjantin	Türkiye Cumhuriyeti ile Arjantin Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığı ile Vergiden Kaçınmaya Engel Olma Anlaşması	01.12.2018	01.01.2021	31129 16.05.2020

Kaynak: Çevrimiçi: http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/vergi/vergi-anlasmalari_va_/vergi-anlasmalari-kararlar, Erişim Tarihi: (26.04.2019).

Ek 3: Türkiye'nin Tarafı Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri

<u>ÇVÖA'ya Taraf Ülke</u>	<u>Yöntem</u>	<u>ÇVÖA'ya Taraf Ülke</u>	<u>Yöntem</u>
Amerika Birleşik Devletleri	Mahsup	Kazakistan	Mahsup
Almanya Federal Cumhuriyeti	Mahsup	Kırgızistan	Mahsup
Arnavutluk	Mahsup	Kosova	Mahsup
Avustralya	Mahsup	Kuveyt	Mahsup
Avusturya	İstisna	K.K.T.C.	Mahsup
Azerbaycan	Mahsup	Letonya	Mahsup
Birleşik Arap Emirlikleri	Mahsup	Litvanya	Mahsup
Bahreyn	Mahsup	Lübnan	Mahsup
Bangladeş	Mahsup	Lüksemburg	Mahsup
Belçika	Mahsup	Macaristan	Mahsup
Beyaz Rusya	Mahsup	Makedonya	Mahsup
Bosna Hersek	Mahsup	Malezya	Mahsup
Brezilya	Mahsup	Malta	Mahsup
Bulgaristan	Mahsup	Meksika	Mahsup
Cezayir	Mahsup	Mısır	Mahsup
Çek Cumhuriyeti	Mahsup	Moğolistan	Mahsup
Çin Halk Cumhuriyeti	Mahsup	Moldova	Mahsup
Danimarka	Mahsup	Norveç	Mahsup
Endonezya	Mahsup	Özbekistan	Mahsup
Estonya	Mahsup	Pakistan	Mahsup
Etiyopya	Mahsup	Polonya	Mahsup
Fas	İstisna	Portekiz	Mahsup
Filipinler	Mahsup	Romanya	Mahsup
Finlandiya	Mahsup	Rusya	Mahsup
Fransa	Mahsup	Suudi Arabistan	Mahsup
Güney Afrika	Mahsup	Sırbistan-Karadağ	Mahsup
Güney Kore	Mahsup	Singapur	Mahsup
Gürcistan	Mahsup	Slovakya	Mahsup
Hindistan	Mahsup	Slovenya	Mahsup
Hırvatistan	İstisna	Suriye	Mahsup

Hollanda	Mahsup	Sudan	Mahsup
İngiltere	Mahsup	Tacikistan	Mahsup
İran	Mahsup	Tayland	Mahsup
İrlanda	Mahsup	Tunus	Mahsup
İspanya	Mahsup	Türkmenistan	İstisna
İsrail	Mahsup	Ukrayna	Mahsup
İsveç	İstisna	Umman	Mahsup
İsviçre	İstisna	Ürdün	Mahsup
İtalya	Mahsup	Vietnam	Mahsup
Japonya	Mahsup	Yemen	Mahsup
Kanada	Mahsup	Yeni Zelanda	Mahsup
Katar	Mahsup	Yunanistan	Mahsup

Kaynak: https://www.gib.gov.tr/uluslararası_mevzuat, (Erişim Tarihi: 15.11.2019).

Ek 4: Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önlemek Amacıyla Yapılacak Anlaşmalar İçin Oluşturulan Türk Modeli

TÜRKİYE CUMHURİYETİ İLE ARASINDA GELİR VE SERVET VERGİLERİNDE ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN ÖNLENMESİNE VE DİĞER BAZI HUSUSLARIN DÜZENLENMESİNE İLİŞKİN ANLAŞMA

TÜRKİYE CUMHURİYETİ

ve

.....

Gelir ve servet vergilerinde çifte vergilendirmeyi önlemek ve diğer bazı hususları düzenlemek amacıyla

AŞAĞIDAKİ ŞEKİLDE MUTABIK KALMIŞLARDIR:

BÖLÜM I
ANLAŞMANIN KAPSAMI

Madde 1

ANLAŞMA’NIN KAPSAMINA GİREN KİŞİLER

Bu anlaşma, akit Devletler’den birinin veya her ikisinin mukimi olan kişilere uygulanır.

Madde 2

ANLAŞMA’NIN KAPSAMINA GİREN VERGİLER

1. Bu anlaşma, akit Devletler’den her biri veya bunların siyasi bölümleri veya mahalli idareleri hesabına, tahsil şekli ne olursa olsun, tahsil olunan gelir ve servet vergilerine tatbik olunur.
2. Menkul ve gayrimenkul malların mülkiyetinin devrinden doğan değer artış kazançları vergileriyle, teşebbüsler tarafından ödenen ücretler toplamı üzerinden alınan vergiler ve sermaye yeniden değerlendirme kazançları vergileri dahil olmak üzere toplam gelir, toplam servet veya gelir veya servetin unsurları üzerinden alınan vergiler, gelir ve servet vergileri sayılır.
3. Anlaşma’nın uygulanacağı halihazır vergiler şunlardır:
 - a) Türkiye Cumhuriyeti için:
 - aa) Gelir Vergisi;
 - bb) Kurumlar Vergisi
 - b) için;
4. Anlaşma, halihazır vergilere ilave edilecek veya onların yerini alacak aynı veya benzeri mahiyetteki ileride konulacak vergilere de uygulanır. Akit Devletler’in yetkili makamları, Anlaşma’nın kapsamına giren vergi mevzuatlarında yapılacak değişiklikleri, yek diğerine bildireceklerdir.

BÖLÜM II

TANIMLAR

Madde 3

GENEL TANIMLAR

1. Metin farklı bir yorumu gerektirmedikçe bu Anlaşma bakımından:
 - a) “Bir Akit Devlet” ve “Diğer Akit Devlet” deyimleri metindeki kullanıldığı yere göre; Türkiye Cumhuriyeti veya belirtir.
 - b) “Vergi” terimi, Anlaşma’nın 2’nci maddesinde yer alan vergileri belirtir.
 - c) “Kişi” terimi, gerçek kişileri şirketleri ve diğer bütün kişi topluluklarını kapsar.
 - d) “Şirket” terimi, bütün tüzel kişileri veya vergileme yönünden tüzel kişi sayılan bütün kuruluşları belirtir.
 - e) “Uyruk” terimi,
 - aa) Türkiye Cumhuriyeti ile ilgili olarak “Türk Vatandaşlığı Kanunu”na göre, Türk vatandaşlığını haiz bütün gerçek kişileri ve Türkiye Cumhuriyeti’nde yürürlükte bulunan mevzuata uygun olarak kurulmuş bütün şirketleri, şahıs şirketleri ve birlikleri;
 - bb)
 - f) “Bir Akit Devlet teşebbüsü” ve “diğer Akit Devle teşebbüsü” deyimleri, sırasıyla, bir akit Devlet mukimi tarafından işletilen bir teşebbüsü ve diğer Akit Devlet mukimi tarafından işletilen bir teşebbüsü; belirtir;
 - g) “Yetkili makam” terimi;
 - aa) Türkiye Cumhuriyeti’nde, Maliye Bakanı’nı;
 - bb); belirtir;
2. Anlaşma’nın bir Akit Devlet tarafından uygulanmasında, başka şekilde tanımlanmamış olan bütün deyimler, metin farklı bir yorumu gerektirmedikçe, o Devlet’in bu Anlaşma’nın konusunu teşkil eden vergilerle ilgili kanunlarında belirtilen anlamını taşırlar.

Madde 4

MALİ İKAMETGAH

1. Bu Anlaşma bakımından “bir Akit Devlet mukimi” deyimi, anılan Devlet’in mevzuatı gereğince, ikametgahı, meskeni, kanuni merkezi, iş merkezi veya diğer benzer mahiyette herhangi bir kıstasa istinaden vergiye tabi tutulan bütün kişileri belirtir.
2. Bir gerçek kişi, 1’inci fıkra hükmüne göre Akit Devletler’den her birinin mukimi sayıldığı takdirde, durum, aşağıdaki esaslara göre çözümlenir:
 - a) Bu kişi, daimî bir eksene sahip bulunduğu Akit Devlet’in mukimi sayılır. Her iki Akit Devlet’te daimî meskeni mevcutsa, kişisel ve ekonomik ilişkilerinin en yakından bağlı bulunduğu Akit Devlet’in mukimi sayılır;

- b) Bu kişinin hayati menfaatlerinin merkezinin bulunduğu Akit Devlet tayin edilemiyorsa veya Akit Devlet’lerdenhiçbirin de daimî mesken sahibi değilse, mutaden oturduğu Akit Devlet’in mukimi sayılır.
 - c) Bu kişi Akit Devletler’den her birinde mutaden oturur veya hiçbirindemutaden oturmaz ise, uyruğu olduğu Akit Devlet’in mukimi sayılır.
 - d) Bu kişi Akit Devletler’den her birinin uyrukluğunu haiz ise veya hiçbirinin uyruğu değilse, Akit Devletler’in yetkili makamları, 27’nci maddede gösterilmiş bulunan usuller dairesinde meseleyi hallederler.
3. Gerçek kişiler dışında kalan bir kişinin, 1’inci fıkra hükmüne göre Akit Devletler’den her birinin mukimi sayılması halinde, kanuni merkezinin bulunduğu Akit Devlet’in mukimi addedilir.

Madde 5

SABİT İŞYERİ

1. Bu anlaşma bakımından “sabit işyeri” deyimini, teşebbüsün faaliyetini kısmen veya tamamen yürüttüğü bir sabit iş tesisini ifade eder.
2. “Sabit işyeri” deyimini, şunları kapsar:
 - a) İdare merkezi;
 - b) Şube;
 - c) Büro;
 - d) Fabrika;
 - e) Atölye;
 - f) Maden ocağı, taş ocağı veya bütün diğer tabii kaynaklar istihraç yeri;
 - g) İnşaat veya montaj şantiyesi;
3. Bir Akit Devlet teşebbüsü, kendi adına mukavele akdine yetkili bir kişi aracılığıyla ve arızı olmayan bir şekilde mukaveleler akdediyorsa, bu diğer Akit Devlet’te bir sabit işyerine sahip sayılır.
4. Bir Akit Devlet teşebbüsü kendi mutad faaliyetleri çerçevesinde kalmaları şartıyla, bir simsar, bir genel komisyoncu veya müstakil statüyü haiz bir başka aracı vasıtasıyla diğer Akit Devlet’te faaliyet göstermekle, bu Devlet’te bu sabit işyerine sahip sayılmaz.
5. Bir Akit Devlet mukimi bir şirketin, diğer Akit Devlet mukimi veya o Devlet’te faaliyette bulunan bir şirketi kontrol etmesi veya onun tarafından kontrol edilmesi hali, kendi başına, bu şirketlerden herhangi birinin yekdiğerinin bir sabit işyeri addedilmesine yeterli değildir.

BÖLÜM III

GELİRLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

Madde 6

GAYRİMENKUL GELİRLERİ

1. Gayrimenkul mallardan doğan gelirler, bu malların bulunduğu Akit Devlet'te vergilendirilir.
2. "Gayrimenkul mallar" terimi, bu malların bulunduğu Akit Devlet'in mevzuatına göre tanımlanır. Bu terim, her halükârda, teferruatı, ziraat ve orman işletmelerinin tesisatı ve teçhizatı ile hayvanlarını, her türlü deniz avlanma mahallini, gayrimenkul mülkiyetine ilişkin özel hukuk hükümlerinin uygulandığı hakları, gayrimenkul intifa hakları ile maden ocaklarının, kaynakların ve diğer yer altı servetlerinin işletme ve imtiyazlarından doğan sabit veya değişken bedeller üzerindeki hakları kapsar; gemiler, vapurlar ve hava taşıtları gayrimenkul mal sayılmazlar.
3. 1'inci fıkra hükmü, gayrimenkul malların işletilmesi, kiralanması, ortakçıya verilmesi ve diğer bütün şekillerde kullanılmasından doğan gelirlere uygulanır.
4. 1 ve 3'üncü fıkra hükümleri, bir teşebbüsün gayrimenkullerinden ve keza bir serbest mesleğin icrasında kullanılan gayrimenkullerden sağlanan gelirlere de uygulanır.

Madde 7

TEŞEBBÜS KAZANÇLARI

1. Bir Akit Devlet teşebbüsünün kazançları, teşebbüs diğer Akit Devlet'teki faaliyetini o Devlet'te bulunana bir sabit işyeri vasıtasıyla yürütmedikçe, ancak bu Devlet'te vergilendirilir. Eğer teşebbüs faaliyetini diğer Akit Devlet'te bulunan bir sabit işyeri vasıtasıyla yürütüyorsa, kazançların, yalnızca işyerine atfolunan kısmı, diğer Akit Devlet'te vergiye tabidir.
2. Bir Akit Devlet teşebbüsü diğer Akit Devlet'teki faaliyetini o Devlet'te bulunan bir sabit işyeri vasıtasıyla yürütüyorsa, bu sabit işyerinin aynı veya benzeri şartlarda, aynı veya benzeri faaliyet gösteren ve kendisinin sabit işyerini teşkil ettiği teşebbüsle tamamen müstakil muamelelerde bulunan ayrı ve bağımsız bir teşebbüs olsa idi ne kazanç elde edecek idiyse, bu sabit işyerine Akit Devletler'den her birinde o kazançlar atfonur.
3. Bir sabit işyerinin kazançlarının tespitinde, sabit işyerinin bulunduğu Devlet'te veya onun haricinde, bu sabit işyeri tarafından güdülen amaçlar için yapılmış olan giderlerine indirilmesi kabul edilir. Bununla beraber, bizzat teşebbüs veya dış ülkelerde bulunan diğer sabit işyerlerinin zarar ve giderlerine yapılan iştiraklerin ve aynı şekilde, bu sabit işyeri tarafından teşebbüs merkezi veya onun diğer bürolarına gayri maddi hak bedelleri, faizler, komisyonlar ve diğer benzeri ödemeler namıyla ödenen miktarların indirilmesi kabul edilemez.
4. Kazançlar, bu Anlaşma'nın diğer maddelerinde ayrıca hükme bağlanan gelir unsurlarını ihtiva ettiği takdirde, o maddeler hükümleri, işbu madde hükümlerinden etkilenmez.

Madde 8

DENİZ VE HAVA NAKLİYATI

1. Uluslararası seyrüseferde, deniz ve hava taşıtları işleten Akit Devletler'den birinin teşebbüsü diğer Akit Devlet'te faaliyette bulunuyorsa, faaliyetin icra edildiği yer veya faaliyeti icra eden kişi sabit işyeri sayılır ve bu sabit işyerine atfolunan kazançlar, bu diğer Devlet'te vergilendirilir.
2. Sabit işyerine atfolunarak kazançlar, bu sabit işyerinin bulunduğu Akit Devlet tarafından, işyerinin gayrisafı hasılatına bir emsal uygulanması suretiyle hesaplanır; söz konusu emsal, bu Devlet'in kendi vergi mevzuatına göre tespit edilir.

Madde 9

BAĞLI TEŞEBBÜSLER

- a) Bir Akit Devlet teşebbüsü diğer Akit Devlet teşebbüsünün yönetimine, kontrolüne veya finansmanına doğrudan veya dolaylı şekilde katıldığı veya,
- b) Aynı kişiler hem bir Akit Devlet teşebbüsü hem de diğer Akit Devlet teşebbüsünün yönetimine, kontrolüne veya doğrudan veya dolaylı şekilde katıldıkları,

Ve her iki halde de her iki teşebbüsün, ticari ve mali ilişkilerinde bağımsız teşebbüsler arasında kararlaştırılacak şekilden farklı olarak kabul edilen veya ettirilen şartlarla birbirlerine bağlı bulundukları takdirde, bu teşebbüslerden birinin bu şartlar olmasa idi elde etmiş olacağı ve fakat bu şartlar sebebiyle elde edemediği kazançlar, bu teşebbüsün kazancına ithal edilir ve ona göre vergilendirilir.

Madde 10

TEMETTÜLER

1. Bir Akit Devlet mukimi bir şirket tarafından diğer Akit Devlet mukimi bir kişiye ödenen temettüler, bu diğer Devlet'te vergilendirilir.
2. Bunanla beraber bu temettüler, temettüleri ödeyen şirketin mukimi bulunduğu Akit Devlet'te, bu Devlet'in mevzuatına göre vergilendirilebilir; fakat bu suretle alınan vergi, temettülerin gayri safi miktarının %35'ini aşamaz.
3. Bu maddede kullanılan "temettüler" terimi, hisse senetleri, intifa hisse senetleri veya intifa senetleri, kurucu hisseleri veya alacaklar hariç diğer kazanç paylarından sağlanan gelirleri ve keza, temettü tevzi eden şirketin mukimi bulunduğu Devlet'in vergi mevzuatına göre hisse senetleri geliri sayılan diğer şirket hisselerinden doğan gelirleri de kapsar.
4. Bir Akit Devlet temettü lehtarları, temettüleri ödeyen şirketin mukimi bulunduğu diğer Akit Devlet'te temettüleri sağlayan iştirakin fiilen bağlı bulunduğu bir sabit işyerine sahipse, 1'inci ve 2'nci fıkra hükümleri uygulanmaz. Bu takdirde 7'nci madde hükümleri uygulanır.

Madde 11

FAİZLER

1. Bir Akit Devlet'te doğan ve diğer Akit Devlet'in mukimine ödenen faizler, bu diğer Devlet'te vergilendirilir.
2. Bunanla beraber, bu faizler hasıl oldukları Akit Devlet'te ve bu Devlet'in mevzuatına göre vergilendirilebilir. Fakat bu suretle alınan vergi, faiz miktarının %20'sini aşamaz.
3. 2'nci fıkra hükümleri aksine, faizler,
 - a) tarafından, Türkiye Cumhuriyeti'ne veya "Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası"na ödenirse, veya
 - b) Türkiye Cumhuriyeti tarafından, ... ödenirse;
Hasıl oldukları Akit Devlet'te vergilendirilmez.
4. Bu maddede kullanılan "faiz" terimi, kamu borçlanmasından ipotek garantisine bağlı olsun olmasın veya kazanca iştirak şartını taşıyın taşımasın istikraz tahvillerinden ve her nevi alacaklardan doğan gelirler ile bu gelirlerin hasıl olduğu Devlet'in vergi mevzuatına göre ikrazat geliri sayılan bütün diğer gelirleri kapsar.
5. Bir Akit Devlet'te mukim faiz lehtar, faizlerin doğduğu diğer Akit Devlet'te, faizleri doğuran alacağın fiilen bağlı bulunduğu bir sabit işyerine sahipse, 1'inci ve 2'nci fıkra hükümleri uygulanmaz. Bu takdirde 7'nci madde hükümleri uygulanır.
6. Borçlu bizzat bir Akit Devlet veya bu devletin bir siyasi bölümü veya bir mahalli idaresi veya bir mukimi olduğu takdirde, faizler bu Devlet'te doğmuş sayılır; bununla beraber, bir Akit Devlet'in mukimi olsun veya olmasın, faiz borçlusu bir Akit Devlet'te faizleri doğuran istikrazın kendisi için akdedildiği ve bu faizleri ödemekle yükümlü bir sabit işyerine sahipse, anılan faizler, sabit işyerinin bulunduğu Akit Devlet'te doğmuş sayılır.
7. Borçlu ve alacaklı arasında veya her ikisi ile üçüncü şahıslar arasında mevcut özel ilişkiler dolayısıyla, ödenen faiz miktarı, faizlerin ait olduğu alacak nazara alınarak, bu nevi ilişkilerin mevcut bulunmaması halinde borçlu ile alacaklı arasında kararlaştırılacak olan faiz miktarını aştığı takdirde bu madde hükümleri ancak bu son miktara uygulanır. Bu takdirde ödemelerin fazla kısmı, Akit Devletler'den her birinin mevzuatına göre ve bu Anlaşma'nın diğer hükümleri göz önünde bulundurularak vergilendirilir.

Madde 12

GAYRİ MADDİ HAK BEDELLERİ

1. Bir Akit Devlet'te doğan ve diğer Akit Devlet'in bir mukimine ödenen gayri maddi hak bedelleri, ancak, bu diğer Devlet'te vergilendirilir.

2. Bunanla beraber, gayri maddi hak bedelleri, bunların doğduğu Akit Devlet'te ve bu Devlet mevzuatına göre vergilendirilebilir; ancak, alınan vergi, gayri maddi hak bedellerinin gayrisafi miktarının %20'sini aşamaz.
3. Bu maddede kullanılan "gayri maddi hak bedeli" deyimi, sinema ve televizyon filmleri ile radyo ve televizyon bantları dahil olmak üzere, edebi, artistik veya ilmi bir eser üzerindeki telif hakkının; bir ihtira beratının, sınai veya ticari bir alameti farikanın; bir resim veya bir modelin, bir planın, gizli bir formül veya imalat usulünü; kullanılması veya kullanma imtiyazı ile bir sınai ticari veya ilmi teşhizatın kullanılması veya kullanma imtiyazı ve sınai, ticari veya ilmi alanlarda elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgiler için ödenen her nevi bedelleri kapsar.
4. Bir Akit Devlet mukimi gayri maddi hak bedeli lehtar, gayri maddi hak bedellerinin hasıl olduğu diğer Akit Devlet'te gayri maddi hak bedellerini doğuran hak veya malın fiilen bağlı bulunduğu bir sabit işyerine sahip ise, 1'inci fıkra hükümleri uygulanmaz. Bu durumda, 7'nci madde hükümleri uygulanır.
5. Borçlu bizzat bir Akit Devlet veya bu Devlet'in bir siyasi bölümü veya bir mahalli idaresi veya bir mukimi olduğu takdirde, gayr, maddi hak bedelleri bu Devlet'te doğmuş sayılır. Bununla beraber, bir Akit Devlet mukimi olsun veya olmasın gayri maddi hak bedeli borçlusu, bir Akit Devlet'te, gayri maddi hak bedelinin ödenmesine amil olan mukavelenin kendisi akdedildiği ve bu gayri maddi hak bedelini ödemekle yükümlü bir sabit işyerine sahip ise, anılan gayri maddi hak bedelleri, sabit işyerinin bulunduğu Akit Devlet'te doğmuş sayılır.
6. Borçlu ve alacaklı arasında veya her ikisi ile üçüncü kişiler arasında mevcut özel ilişkiler dolayısıyla ödenen gayri maddi hak bedeli, bu bedelin ait olduğu hak veya bilgi nazara alınarak, bu nevi ilişkilerin mevcut bulunmaması halinde borçlu ile alacaklı arasında kararlaştırılacak olan gayri maddi hak bedelinin aştığı takdirde, bu madde hükümleri ancak bu son miktara uygulanır. Bu takdirde, ödemelerin fazla kısmı, Akit Devletler'den her birinin mevzuatına göre ve bu Anlaşma'nın diğer hükümleri göz önünde bulundurularak vergilendirilir.

Madde 13

SERMAYE DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARI

1. 6'ncı maddenin 2'nci fıkrasında tanımlanan gayrimenkul mallar mülkiyetinin devrinden doğan kazançlar, bu malların bulunduğu Akit Devlet'te vergilendirilir.
2. Bir Akit Devlet teşebbüsünün diğer akit Devlet'te sahibi bulunduğu bir sabit işyerinin aktifindeki menkul mallar mülkiyetinin devrinden veya bir Akit Devlet mukimi bir kişinin diğer Akit Devlet'te bir serbest meslek icrasına hizmet eden sabit bir çalışma yeri için gerekli menkul malların mülkiyetinin devrinden doğan kazançlar ile bu sabit işyerinin tamamıyla

mülkiyetinin devrinden veya serbest meslek icrasına gerekli menkul malların mülkiyetinin devrinden doğan kazançlar, bu diğer Devlet'te vergilendirilir. Bununla beraber, 22'nci maddenin 3'üncü fıkrasında belirtilen menkul malların mülkiyetinin devrinden doğan kazançlar, yalnızca, söz konusu malların anılan madde gereğince vergiye tabi bulunduğu Akit Devlet'te vergilendirilir.

3. 1'inci ve 2'nci fıkralarından anılanlar dışında kalan bütün malların mülkiyetinin devrinden doğan kazançlar, yalnızca devredenin mukimi bulunduğu Akit Devlet'te vergilendirilir.

Bununla beraber, bu fıkranın birinci bendinde belirtilen ve diğer Akit Devlet'te doğmuş bulunan kazançlar, iktisap ve devir arasında geçen sürenin 2 yıl aşmaması halinde bu diğer Devlet'te vergilendirilir.

Madde 14

SERBEST MESLEK FAALİYETLERİ

1. Bir Akit Devlet mukiminin, bir serbest meslek icrasından sağladığı kazançlar, faaliyet diğer Akit Devlet'te icra edilmedikçe, ancak, bu Akit Devlet'te vergilendirilir. Faaliyetin diğer Akit Devlet'te icra olunması halinde, bu faaliyet dolayısıyla elde edilen kazançlar, diğer Devlet'te vergilendirilir.
2. 1'inci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Akit Devlet mukimin diğer Akit Devlet'te bir serbest meslek icrasından sağladığı kazançlar, aşağıdaki hallerde bu kişinin mukim bulunduğu ilk sözü edilen Devlet'te vergilendirilir.
 - a) İstihkak sahibi, bir takvim yılı içinde toplam olarak 183 günü aşmayan bir süre veya süreler ile diğer Akit Devlet'te bulunursa; ve
 - b) İstihkak, diğer Devlet mukimi olmaya bir kişi tarafından veya onun adına ödenirse; ve
 - c) İstihkak, istihkakı ödeyen kişinin diğer Akit Devlet'te sahibi bulunduğu bir sabit işyeri tarafından yüklenilmemiş;
3. 1'inci fıkra hükümlerine bakılmaksızın bir Akit Devlet mukimi tarafından diğer Akit Devlet mukimi bir kişiye, ilk Akit Devlet dışında icra edilen bir serbest meslek faaliyeti karşılığı ödenen istihkaklar, bu ilk Akit Devlet'te ve anılan istihkakların gayrisafi miktarının %20'sini aşmayan bir nispet üzerinden vergilendirilir.
4. Bu maddenin 1, 2 ve 3'üncü fıkralarındaki hükümler, bir teşebbüs tarafından, bir serbest meslek faaliyeti şeklinde ifa edilen işlere ait istihkaklara da uygulanır.

Madde 15

ÜCRETLER

1. 16, 17, 18, 19 ve 20'nci maddeler hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet mukiminin hizmet karşılığı sağladığı ücret, maaş ve benzeri bedeller, hizmet diğer Akit

Devlet'te icra edilmedikçe, ancak bu Devlet'te vergilendirilir. Hizmetindeki Akit Devlet'te icra edilmesi halinde, bu hizmet dolayısıyla alınan ücretler, bu diğer Devlet'te vergilendirilir.

2. Aşağıda zikredilen durumlarda, bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlet'te hizmet erbabı olarak aldığı ücretler, 1'inci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, ancak bu ilk sözü edilen Devlet'te vergilendirilir.
 - a) İstihkak sahibi bir takvim yılı içinde toplam olarak 183 günü aşmayan bir süre veya süreler ile diğer Akit Devlet'te bulunursa; ve
 - b) İstihkak diğer Devlet mukimi olmayan bir kişi tarafından veya onun adına ödenirse; ve
 - c) İstihkak, bu ücreti ödeyen kişinin diğer Akit Devlet'te sahibi bulunduğu bir sabit işyeri tarafından yüklenilmemişse.
3. Bir Akit Devlet teşebbüsü tarafından uluslararası sferde işletilen bir deniz veya hava taşıtında icra edilen bir işe karşılık ödenen ücretler, 1'inci ve 2'nci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bu Devlet'te vergilendirilir.

Madde 16

YÖNETİCİ İSTİHKAKLARI

Bir Akit Devlet mukiminin, diğer Akit Devlet'te mukim bir şirketin yönetim veya denetim kurulu üyesi sıfatıyla aldığı primler, ikramiyeler, huzur hakları ve diğer benzeri ödemeler, bu diğer Devlet'te vergilendirilir.

Madde 17

ARTİST VE SPORCULAR

1. Tiyatro, sinema, radyo veya televizyon sanatçıları gibi profesyonel sanatçılar ile müzisyenlerin ve sporcuların, bu sınıfla serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri gelirler, 14 ve 15'inci madde hükümlerine bakılmaksızın, bu faaliyetlerin icra edildiği Akit Devlet'te vergilendirilir.

Madde 18

EMEKLİ MAAŞLARI

19'uncu maddenin 1'inci fıkra hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet mukimi bir kişiye evvlece görülen bir hizmet dolayısıyla ödenen emekli maaşları ve diğer benzeri istihkaklar, ancak bu Devlet'te vergilendirilir.

Madde 19

KAMU GÖREVLERİ

1. Bir kişiye, bir Akit Devlet'e veya bir siyasi bölünme, bir mahalli idareye gördüğü kamu görevi mahiyetindeki hizmet karşısında bu Akit Devlet veya bir siyasi bölümü veya bir mahalli idare tarafından doğrudan veya bunlarca kurulmuş fonlardan ödenen, emekli maaşları ve istihkaklar o Devlet'te vergilendirilebilir.
2. Akit Devletler'den biri veya onun siyasi bölümleri ile mahalli idarelerinden biri tarafından yürütülen ticari veya sınai bir faaliyet çerçevesinde görülen bir hizmet karşılığı ödenen istihkaklar veya emekli maaşlarına, 15,16 ve 18'inci maddeler hükümleri uygulanır.

Bununla beraber, aşağıdaki teşekküller tarafından kendi personellerine ödenen istihkaklar ve emekli maaşları, 1'inci fıkranın uygulama alanına girerler.

- a) Türkiye Cumhuriyeti yönünden,
- aa) Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası;
- bb) Denizcilik Bankası;
- cc) Türk Hava Yolları;
- dd) T.C. Emlak Kredi Bankası;
- b) yönünden;

Madde 20

ÖĞRENCİ VE ÖĞRETMENLER

1. Bir Akit Devlet'in uyruğu ve diğer Akit Devlet'te yalnızca öğrenim veya mesleki yetişme için geçici olarak bulunan bir öğrenci veya stajyerin geçimi, öğrenimi veya mesleki yetişmesi ile ilgili masraflarını karşılamak üzere aldığı paralar, bu diğer Akit Devlet'in dışında kalan kaynaklardan sağlanmaları şartıyla, bu diğer Devlet'te vergilendirilmez.
2. Aynı şekilde, bir Akit Devlet uyruğu olan ve diğer Akit Devlet'te öğretim ve bilimsel araştırmalar yapmak amacıyla geçici olarak bulunan bir öğretmen veya öğretim üyesinin, iki yıl aşmayan bir süre veya süreler için öğretim veya araştırma karşılığı aldığı istihkaklar bu diğer Akit Devlet dışındaki kaynaklardan gelmek kaydıyla, bu diğer Devlet'te vergilendirilmez.
3. Bir Akit Devlet uyruğu olan ve diğer Akit Devlet'e öğrenimi veya mesleki yetişmesi ile ilgili tatbiki bilgiler edinmek için bir yıl sarfında 183 günü aşmayan bir süre veya sürelerde "geçici olarak bulunan" öğrenci veya stajyerlerin bir hizmet karşılığı her nevi istihkakları, bu hizmetin görüldüğü Akit Devlet'te vergiden müstesna tutulur.

Madde 21

ANLAŞMADA AÇIKÇA BELİRTİLMEYEN GELİRLER

1. Bu Anlaşma'da farklı bir hüküm bulunmadıkça, kaynağı bir Akit Devlet'te bulunana gelirler, ancak, bu Devlet'te vergilendirilir.

2. Her iki Akit Devlet'in dışındaki kaynaklardan doğan gelir unsurları, bu Anlaşmanın önceki maddeleri uyarınca diğer Akit Devlet'te vergiye tabi olmamaları şartıyla, ancak, bu gelirleri elde eden kişinin mukim bulunduğu Akit Devlet'te vergilendirilir.

BÖLÜM IV SERVETİN VERGİLENDİRİLMESİ

Madde 22

SERVET

1. 6'ncı maddenin 2'nci fıkrasında tanımlanan gayrimenkul mallardan teşekkül eden servet, bu malların bulunduğu Akit Devlet'te vergilendirilir.
2. Bir teşebbüse ait bir sabit işyerinin aktifine dahil menkul mallardan veya bir serbest meslek icrasına hizmet eden bir sabit çalışma yerinin gerekli olan menkul mallardan teşekkül eden servet, sabit işyerinin veya sabit çalışma yerinin bulunduğu Akit Devlet'te vergilendirilir.
3. Bir Akit Devlet teşebbüsünün uluslararası seyrüseferde işlettiği deniz ve hava taşıtları ile bunların işletilmesine tahsis edilen menkul mallar, ancak bu Devlet'te vergilendirilir.
4. Bir Akit Devlet mukimi bir kişinin servetinin bütün diğer unsurları, ancak bu Akit Devlet'te vergilendirilir.

BÖLÜM V ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEYİCİ HÜKÜMLER

Madde 23

ÖNLEME USULLERİ

1. Bir Akit Devlet mukimi, aşağıdaki 2'nci fıkrada belirtilen gelirler dışında ve bu Anlaşma hükümleri uyarınca diğer Akit Devlet'te vergilendirilen gelirler elde ettiği veya servet sahibi olduğu takdirde, ilk Devlet sözü geçen gelirleri veya serveti vergiden müstesna tutar, fakat, bu mukimin geri kalan gelir veya serveti üzerindeki toplam vergiyi hesaplamak amacıyla, söz konusu gelirlerin veya servetin toplam vergiyi hesaplamak amacıyla, söz konusu gelirlerin veya servetin istisna edilmemiş olması halinde uygulanacak vergi nispetine uygulanabilir.
2. Bir Akit Devlet mukimi, bu Anlaşmanın 10, 11, 12'nci maddeleriyle 13'üncü maddesinin 3'ncü fıkrası ve 14'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca diğer Akit Devlet'te vergilendirilen gelirler elde etmesi halinde ilk Devlet, diğer Akit Devlet'te ödenen gelir vergisine eşit bir miktar, bu mukimin gelirlerinden elde ettiği vergiden mahsup eder. Bununla beraber, bu suretle yapılan mahsup diğer Akit Devlet'te vergilendirilen gelirlere tekabül eden ve mahsuptan evvel hesaplanan vergi kısmını aşamaz.
3. Bu maddenin 2'nci fıkrasında söz konusu vergi mahsubu hem kurumlar vergisini hem de kaynakta tevkif edilen gelir vergisini kapsar.

BÖLÜM VI ÖZEL HÜKÜMLER

Madde 24

AYRIM YAPILMAMASI

1. Bir Akit Devlet uyruğu, diğer Akit Devlet'te aynı durumda bulunan ve diğer Devlet uyruğunun tabi olduğu veya olabileceğinden başka veya daha ağır hiçbir vergi veya bununla ilgili mecburiyete tabi tutulamaz.
2. Bir Akit Devlet teşebbüsünün diğer Akit Devlet'te sahibi bulunduğu bir sabit işyeri, aynı faaliyeti icra eden bu diğer Devlet teşebbüslerine nazaran daha gayri müsait bir şekilde vergilendirilmez.
3. Bir Akit Devlet'in sermayesi tamamen veya kısmen, doğrudan veya dolaylı olarak, diğer Akit Devlet'in bir veya birden fazla mukimi elinde veya kontrolünde bulunan teşebbüsleri, ilk Akit Devlet'te, bu Devlet'in aynı mahiyetteki diğer teşebbüslerin tabi olduğu veya olabileceğinden başka veya daha ağır bir vergi veya bununla ilgili mecburiyete tabi tutulmaz.
4. Bu maddenin hükümleri,
 - a) Bir Akit Devlet'in kendi mukimleri için kabul ettiği medeni durum veya aile sorumlulukları ile ilgili şahsi indirimler, vergi hafifletmeleri ve diğer vergi indirimlerinin diğer Akit Devlet mukimleri için de kabul edeceği,
 - b) Bir Akit Devlet'in yatırımları teşvik gayesiyle koyduğu muafiyetler ile vergi ve matrah indirimlerini, diğer Akit Devlet'in aynı kişi veya şirketlere aynı yatırımlar için uyguladığı teşvik tedbirleri miktar ve nispetini aşmayacak şekilde sınırlamasının ayırım yapma olduğu,
 - c) Bir Akit Devlet'e mukim olmayanların temettülerinden yapılacak gelir vergisi stopajlarında mukim olanlara nazaran farklı nispet tatbikinin bir ayırım yapma olduğu, şeklinde yorumlanamaz.

Madde 25

BİLGİ MÜBADELESİ

1. Akit Devletler'in yetkili makamları, bu Anlaşma hükümlerinin ve akit Devlet'ler dahili mevzuatlarında öngörülen vergilendirme Anlaşma'ya uygun olduğu ölçüde, Anlaşma konusuna giren vergilerle ilgili Akit Devlet'ler mevzuatı hükümlerinin uygulanması için lüzumlu bilgileri teati edeceklerdir.

Bu suretle teati edilen bütün bilgiler gizli tutulacak ve ancak, bu Anlaşma'da belirtilen vergilerin tahakkuk veya tahsilleriyle veya bu hususlardaki şikâyet ve itirazlara bakmakla

görevli makam veya kişilere ve söz konusu vergilere ilişkin cezai kovuşturmalar için adli makamlara verilebilecektir.

2. 1'inci fıkra hükümleri, hiçbir suretle Akit Devletler'den birini;
 - a) Kendi mevzuatına veya idari tatbikatına veya diğer Akit Devlet'in idari tatbikatına aykırı idari tedbirler almaya,
 - b) Kendi veya diğer Akit Devlet'in mevzuatı veya olağan idari tatbikatı çerçevesinde edinilmesi mümkün olmayan bilgiler sağlamaya;
 - c) Ticari, sınai, mesleki bir sırrı veya ticari usulü ifşa edecek bilgileri veya bildirilmesi kamu düzenine aykırı düşecek bilgileri vermeye; zorlayacak şekilde yorumlanamaz.

Madde 26

İDARİ YARDIMLAŞMA

1. Akit Devlet'ler ikinci maddede yer alan vergilerin, asıllarının, zamlarının, eklerinin, faizlerinin, giderlerinin ve ceza hukuku dışındaki para nevinden cezalarının tebliğ ve tahsilleri hususunda karşılıklı olarak yardımlaşmayı taahhüt ederler.
2. Bir Akit Devlet'in yetkili makamının talebi üzerine, diğer Akit Devlet'in yetkili makamı, söz konusu vergilerin tebliğ ve tahsilinde bu son Devlet'te uygulanan kanun ve tüzük hükümlerine uygun olarak birinci fıkra da yer alan ve birinci Devlet'te tahsili kabil hale gelmiş vergi alacaklarının tebliğ ve tahsilini sağlar. Kendisine talepte bulunan Devlet'te bu alacaklar hiçbir öncelik kazanmaz ve bu son Devlet, talep eden Devlet'in kanun ve tüzük hükümleriyle izin verilmeyen icra yollarını uygulamakla yükümlü tutulamaz.
3. İkinci fıkra da yer alan talepler, gerekiyorsa kesin hüküm halini almış kararların resmi bir örneği ile birlikte ilam mahiyetindeki belgelerin resmi bir örneğine dayandırılır.
4. İtirazı kabil vergi alacakları hususunda bir Akit Devlet'in yetkili makamı, haklarının korunması bakımından, diğer Akit Devlet'in yetkili makamından, bu sonuncu Devlet'in mevzuatında öngörülen koruyucu tedbirleri almasını isteyebilir. 1 ile 3'üncü fıkralar hükümleri, durumuna göre değiştirilerek, bu tedbirlere de uygulanır.
5. 25'inci maddenin birinci fıkrasının ikinci bendi, işbu maddenin yukarıdaki fıkraları hükümlerinin uygulanmasında, kendisine talepte bulunulan Devlet'in yetkili makamının bilgisine sunulan her türlü bilgiye de aynı şekilde uygulanır.
6. Bir Akit Devlet'in diğer Akit Devlet'te bir hizmet faaliyeti ifa eden uyrukları, bu faaliyetlerle ilgili vergi meselelerinin halli için, Devlet'lerinin yetkili bir makamının bu maksatla diğer Devlet'e gönderdiği memurların yardımına başvurabilir. Bu makam ve memurların yardımına başvurabilir. Bu makam ve memurların hak ve vecibeleri, diğer Akit Devlet'te vergi mükelleflerinin temsile yetkili kişiler için geçerli hükümlere göre düzenlenir.

Madde 27

SULH USULÜ

1. Bir Akit Devlet mukimi, Akit Devlet'lerden biri veya her ikisi tarafından alınan tedbirlerin kendisi için bu Anlaşma'ya uygun olmayan bir vergilendirmeye müncer olduğu veya olacağı kanısına vardığı takdirde, bu Devlet'lerin milli mevzuatlarında öngörülen müracaat usulleriyle bağlı olmaksızın, durumunu, mukimi bulunduğu Akit Devlet'in yetkili makamına arz edilir.
2. Bu yetkili makam, talebi yerinde bulmakla beraber kendisi tatmin edici bir çözüm getirmediği takdirde, Anlaşma'ya aykırı bir vergilendirmeyi önlemek amacıyla, diğer Akit Devlet'in yetkili makamıyla sulhen anlaşmaya gayret sarf edecektir.
3. Akit Devlet'lerin yetkili makamları, sulhen anlaşmaya riayetle, Anlaşma'nın yorumlanması veya uygulanmasından doğabilecek güçlükleri halle veya tereddütleri gidermeye çalışırlar.
4. Akit Devlet'lerin yetkili makamları, önceki fıkralarda gösterildiği şekilde bir Anlaşma'ya ve bu Anlaşma'da öngörülen bütün diğer amaçlara varmak için, doğrudan kendi aralarında haberleşebilirler, eğer şifahi görüş teatileri bu sulhen anlaşmayı kolaylaştıracaksa, Akit Devlet'lerin yetkili makamlarının temsilcilerinden müteşekkil bir komisyon kanalıyla görüşülebilir.

Madde 28

DİPLOMASİ VE KONSOLOSLUK MMEURLARI

Bu Anlaşma hükümleri, diplomasi ve konsolosluk memurlarının gerek devletler hukukunun genel kurallarına gerek özel Anlaşma hükümlerine göre yararlandıkları vergi ayrıcalıklarını etkilemez.

BÖLÜM VII SON HÜKÜMLER

Madde 29

YÜRÜRLÜĞE GİRME

1. Bu Anlaşma onaylanacak ve onay belgeleri, mümkün olduğu kadar çabuk, ... da teati edilecektir.
2. Anlaşma, onay belgelerinin teati tarihinden itibaren yürürlüğe girecek ve hükümleri:
 - a) Türkiye Cumhuriyeti'nde Anlaşma'nın yürürlüğe girdiği yılı izleyen yılın 1 Ocak gününden sonra kapanan her vergilendirme dönemi için tahsil olunan vergilere;
 - b)Uygulanacaktır.

Madde 30

YÜRÜRLÜKTEN KALKMA

Bu Anlaşma, Akit Devlet'lerden biri tarafından feshedilinceye kadar yürürlükte kalacaktır. Akit Devlet'lerden her biri, Anlaşma'yı her takvim yılının bitiminden en az altı ay önce diplomatik yoldan, bildirmek suretiyle feshedilebilir. Bu durumda, Anlaşma:

a) Türkiye Cumhuriyeti'nde: ihbarı izleyen yılın 1 Ocak günü veya sonrasında kapanan her vergilendirme dönemi için tahsil olunan vergilere,

b)

Uygulanmayacaktır.

BU HUSUSLARI TEYİDEN, iki Devlet'in tam yetkili temsilcileri, işbu Anlaşma'yı imzaladılar ve mühürlerini vaz'ettiler.

Türkçe ve dillerinde iki nüsha halinde ve her iki metin de aynı derecede muteber olmak üzere,

..... Tarihinde 'da DÜZENLENMİŞTİR.

TÜRKİYE CUMHURİYETİ ADINA

..... ADINA

Kaynak: Selahattin Tuncer, **Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, Ankara, Sevinç Matbaası, 1974, s. 242-265.

Ek 5: Gelir ve servet üzerinden alınan vergilere ilişkin OECD Modeli'nin özeti aşağıda gösterilmektedir¹.

Başlık ve Önsöz
<i>Bölüm I</i>
ANLAŞMANIN KAPSAMI
Madde 1: Kapsanan kişiler
Madde 2: Kapsanan vergiler
<i>Bölüm II</i>
TANIMLAR
Madde 3: Genel Tanımlar
Madde 4: Mukim
Madde 5: İşyeri
<i>Bölüm III</i>
GELİRİN VERGİLENDİRİLMESİ
Madde 6: Gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelir
Madde 7: Ticari kazançlar
Madde 8: Deniz, iç su yolu ve hava taşımacılığı
Madde 9: Bağımlı teşebbüsler
Madde 10: Temettümler
Madde 11: Faiz
Madde 12: Gayrimaddi hak bedelleri
Madde 13: Sermaye değer artış kazançları
Madde 14: (Kaldırıldı)
Madde 15: Ücret geliri
Madde 16: Yöneticilere yapılan ödemeler
Madde 17: Sanatçı ve sporcular
Madde 18: Emekli maaşları
Madde 19: Kamu hizmeti
Madde 20: Öğrenciler
Madde 21: Diğer gelirler
<i>Bölüm IV</i>
SERVETİN VERGİLENDİRİLMESİ
Madde 22: Servet
<i>Bölüm V</i>

¹ GİB, **Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma**, Ankara, 2014, s. 19-20.

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME YÖNTEMLERİ

Madde 23 A: İstisna yöntemi

Madde 23 B: Mahsup yöntemi

Bölüm VI

ÖZEL HÜKÜMLER

Madde 24: Ayrım Yapılmaması

Madde 25: Karşılıklı anlaşma usulü

Madde 26: Bilgi değişimi

Madde 27: Vergilerin tahsilatında yardımlaşma

Madde 28: Diplomatik temsilciler ve konsolosluk memurları

Madde 29: Bölgesel genişleme

Bölüm VII

SON HÜKÜMLER

Madde 30: Yürürlüğe girme

Madde 31: Yürürlükten kalkma

ÖZGEÇMİŞ

ALİ EROL

DOĞUM YERİ VE TARİHİ:

İstanbul, 24.06.1990

EĞİTİM:

Lisans:

İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Bölümü (2008-2013)

Yüksek Lisans

İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı
(2013-2015)

Tezin Adı: Vergi Hukukunda Bilgi Verme

Ödevinin Sınırı Olarak Vergi Mahremiyeti

İlkesi ve Sonuçları

Tez Danışmanı: Prof. Dr. S. Ateş OKTAR

Doktora:

İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı (2015- Devam ediyor)

Tezin Adı: Dar Mükellef Kurumların

Vergilendirilmesi

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Habib YILDIZ

ÇALIŞILAN KURUMLAR:

- Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü
Mali Hukuk Anabilim Dalı (Şubat 2014 – Şubat 2015)
- İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Bölümü (Şubat 2015 – Ocak 2018)
- Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü
Mali Hukuk Anabilim Dalı (22.01.2018 – Devam Ediyor).

YAYINLAR:

Bildiriler:

- 1) “Türkiye ile Almanya Arasındaki Eski ve Yeni Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Karşılaştırılması” **34. Uluslararası Maliye Sempozyumu**, 24-27 Nisan 2019, Antalya.
- 2) “Bitcoin’in Vergilendirilmesi”, **II. Uluslararası Ekonomi, Finans ve Ekonometri Öğrenci Sempozyumu**, 3-4 Mayıs 2018, İstanbul.
- 3) “Orta Gelir Tuzağından Kurtulmada Maliye Politikasının Yeri ve Önemi”, **II. Uluslararası Ekonomi, Finans ve Ekonometri Öğrenci Sempozyumu**, 3-4 Mayıs 2018, İstanbul.
- 4) “Vergi Rekabeti ve Türkiye”, **II. International Strategic Research Congress** 28 Eylül – 1 Ekim 2017, Antalya.
- 5) “Uzlaşmanın Vergi Rekabeti Olarak Kullanılmasının Mükellef ve İdare Açısından Analizi”, **I. International Symposium on Economics, Finance and Econometrics**, 21 – 23 Eylül 2017, İstanbul.

Kitap Bölümleri:

- 1) “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Modellerinin Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi ve Kamu Harcamaları Ekseninde Güncel Araştırmalar**, Ankara, Detay Yayıncılık, 2019.
- 2) “Practices of Turkey in Tax Competiton” **2017 Turkish World Socio Economic Strategies**, Mauritius, Lambert Academic Publishing, 2017.

Makaleler:

- 1) “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Önemi” **Uygulamalı Sosyal Bilimler Dergisi**, C. 3, S. 1, 2019.

- 2) “Vergi Hukukunda Verilen Bilgilerin Gizli Kalma Zorunluluğu” **Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari bilimler Fakóltesi Dergisi**, C. 7, S. 1, 2018.

İLETİŞİM

Adres: Kırklareli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakóltesi, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı, Kırklareli Üniversitesi Kayalı Yerleşkesi, Kofçaz, Kırklareli.

E-posta: ali39erol@gmail.com

Gsm: 0533 128 13 36