

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİ HUKUK ANA BİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

TEMETTÜ VE HİSSE SENETLERİNİN ELDEN
ÇIKARILMASINDAN DOĞAN KAZANÇLARIN ÇİFTE
VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI
ÇERÇEVESİNDE VERGİLENDİRİLMESİ

Gül BELEVİ AKYÜZ
2501100387

TEZ DANIŞMANI
Dr. Öğretim Üyesi Zafer Ertunç ŞİRİN

İSTANBUL - 2020

ÖZ

TEMETTÜ VE HİSSE SENETLERİNİN ELDEN
ÇIKARILMASINDAN DOĞAN KAZANÇLARIN ÇİFTE
VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI ÇERÇEVESİNDE
VERGİLENDİRİLMESİ

GÜL BELEVİ AKYÜZ

Vergilendirme yetkisi, her devletin kendi tasarrufunda gözüксе dahi, sermaye ithal eden veya ihraç eden ülke olmak sebebiyle benimsenen kaynak veya mukimlik ilkesi arasındaki çatışma, ortaya çifte vergilendirme sebebiyle zarar gören kişilerin olmasına yol açmakta ve bu zararı engellemek için de devletler tarafından birtakım düzenlemelerin getirilmesi zorunluluğu doğmaktadır.

Devletler tarafından benimsenen kaynak ve mukimlik ilkesi arasındaki çatışmadan yola çıkarak Türkiye'nin de taraf olduğu OECD Modeli benimsenerek hazırlanmış olan ve güncel rakamı 85 adet olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında, temettü dağıtımdan ve hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesi incelenmiştir. Bu kapsamda çifte vergilendirmeyi önlemek için iç hukukumuzda yer alan düzenlemeler ve uygulanan yöntemler araştırılmış; akdedilen anlaşmalar kapsamında Türkiye'nin vergilendirme yetkisinin ne kadar sınırlandırıldığına yönelik bir inceleme yapmak amaçlanmıştır.

OECD Model Anlaşması'nın ilgili maddeleri, ülkemizin koyduğu madde çekinceleri de dikkate alınarak incelenmiş ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının iç hukukumuzda mahkeme ve Gelir İdaresi Başkanlığı nezdinde uygulanıp uygulanmadığı özelge ve içtihat atıflarıyla tespit edilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Çifte Vergilendirme, Temettü, Değer Artış Kazancı, OECD, mukim

ABSTRACT
**TAXATION OF DIVIDENDS AND CAPITAL GAINS DUE TO
DISPOSAL OF SHARES UNDER THE DOUBLE TAXATION
TREATIES**

Gül Belevi Akyüz

Although the taxation authority appears to be at the discretion of each state, the conflict arising due to source and residency principles adopted by the countries based on the country being a capital importer or exporter causes people to suffer from double taxation and accordingly certain regulations are required to be enacted to prevent such loss.

Considering the conflict between source and residency principle accepted by the countries, double taxation practices of capital gains due to disposal of shares and under 85 double taxation treaties which has been drafted based on OECD Model Agreement have been examined in this thesis. In this context, the regulations and methods applied in our domestic law in order to prevent double taxation were studied, and it was aimed to realize the limits of Turkey's taxation authority under the double taxation treaties.

The relevant articles of the OECD Model Agreement have been examined by taking into account the reservations made by our country and application of double taxation agreements in the domestic law by the judicial authority and the Revenue Administration have been tried to be determined as per the writs and precedents.

Key words: Double Taxation, Dividends, Capital Gains, OECD, Residence

ÖNSÖZ

Günümüzde çok uluslu şirketler tarafından oldukça gündeme gelen sorulardan biri olan temettü ve hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları çerçevesinde vergilendirilmesi bu tezin konusunu oluşturmaktadır. Tezin amacı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının dünyada artan önemi karşısında sermaye ithal eden Türkiye'nin, akdedilen anlaşmalar kapsamında vergilendirme yetkisini ne kadar sınırladığının, bu sınırlamaların ülke menfaatlerine uygun olup olmadığının araştırılmasıdır.

Tezin 1'inci Bölümünde çifte vergilendirmenin ne olduğu, neden ortaya çıktığı, önlenmesinin faydaları ve önlemek için Türk hukukunda ve devletler arasında yer alan düzenlemelere yer verilmiştir. Bu kapsamda çifte vergilendirmeye sebep olan devletler tarafından benimsenen farklı ilkelere (kaynak ilkesi ve mukimlik ilkesi), Türkiye'nin akdettiği 85 adet çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının esas aldığı OECD Modeli'ne; uluslararası sözleşmeler dışında iç hukukta çifte vergilemeyi önlemek için uygulanan mahsup ve istisna yöntemine değinilmiştir. Tezin 2'nci Bölümü'nde temettünün ne olduğu, Türk hukukunda ve OECD Model Anlaşması kapsamında temettünün vergilendirilmesi, vergiyi doğuran olayın zamanı incelenmiştir. Tezin 3'üncü Bölümünde ise hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların ve üst başlık olarak değer artış kazancının ne olduğu, Türk hukukunda bu kazançların nasıl vergilendirildiği ve OECD Model Anlaşması kapsamında vergilendirmenin koşulları Türkiye'nin koyduğu madde çekinceleri ile beraber irdelenmiştir.

Tezimin son aşamasına kadar benimle ilgilenen danışman hocam sayın Dr. Öğretim Üyesi Zafer Ertunç Şirin'e teşekkür ederim.

İstanbul 2020

Gül Belevi Akyüz

İÇİNDEKİLER

ÖZ	ii
ABSTRACT	iii
ÖNSÖZ	iv
KISALTMALAR LİSTESİ	ix
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

ÇİFTE VERGİLENDİRME KAVRAMI VE ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN ÖNLENMESİ

I. ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN TANIMI	2
II. ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN ORTAYA ÇIKMA SEBEPLERİ	5
A. Vergi Yasalarının Yer Ve Kişi Bakımından Uygulanması	8
1. Kaynak İlkesi	9
2. Mukimlik İlkesi	9
a. Gelir Vergisi Kanununa Göre Mukimlik	11
(1). Tam Mükellefiyet	11
(2). Dar Mükellefiyet	13
b. Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Mukimlik	13
3. Uyraklık ilkesi	14
III. ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN ÖNLENMESİ	14
A. Çifte Vergilendirmeyi Önlemenin Amaçları	14
B. Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine Dair Türk Hukukunda Yasal Dayanak ..	16
1. T.C. Anayasası'nda Yer Alan Düzenleme	16

2. Vergi Usul Kanunu	17
3. Gelir Vergisi Kanunu.....	18
4. Kurumlar Vergisi Kanunu	18
C. Çifte Vergilemeyi Önlemek İçin Yapılan Mevcut İç Hukuk Düzenlemelerinin Kapsamı.....	19
1. Mahsup yöntemi	19
2. İstisna yöntemi	21
3. İndirim Yöntemi.....	21
D. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları	22
1. OECD Modeli	23
2. Birleşmiş Milletler Modeli.....	24
3. Türkiye'nin Benimsediği Model	25
4. Yürürlükteki Anlaşmalar	26
E. ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI KAPSAMINDA VERGİLENDİRME	27
1. Anlaşma Kapsamında Düzenlenen Gelir Unsurları	27
2. Anlaşma Kapsamında Mukim ve Mukimlik Belgesi	28
3. Anlaşma Kapsamında Gerçek Lehdar.....	29

İKİNCİ BÖLÜM

KÂR PAYI (TEMETTÜ) DAĞITIMINDAN DOĞAN KAZANCIN VERGİLENDİRİLMESİ

I. KÂR PAYI (TEMETTÜ) TANIMI	32
A. Türk Ticaret Kanunu Uyarınca Temettü Dağıtım Esasları.....	36
B. Vergiyi Doğuran Olay	38
1. Menkul Sermaye İratlarında Vergiyi Doğuran Olay	39
2. Temettüde Elde Etme	42

II. GELİR VERGİSİ KANUNU UYARINCA TEMETTÜNÜN	
VERGİLENDİRİLME ESASLARI.....	44
A. Gerçek Kişiler Tarafından Elde Edilen Temettünün Vergilendirilmesi.....	45
1. Tam Mükellef Gerçek Kişiler Tarafından Elde Edilen Temettünün	
Vergilendirilmesi	45
2. Dar Mükellef Gerçek Kişiler Tarafından Elde Edilen Temettünün	
Vergilendirilmesi	46
B. Kurumlar Tarafından Elde Edilen Temettünün Vergilendirilmesi.....	47
1. Tam Mükellefiyete Tabi Kurumlar Tarafından Elde Edilen Temettünün	
Vergilendirilmesi	47
2. Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar Tarafından Elde Edilen Temettünün	
Vergilendirilmesi	47
C. Temettüler Üzerinden yapılacak Gelir Vergisi Tevkifatı.....	48
1. Tam Mükellef Kurumlar Tarafından Yapılacak Gelir Vergisi Kesintisi	48
2. Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Yapılacak Gelir Vergisi Kesintisi	49
III. ÇİFTE VERGİLEMİYİ ÖNLEME ANLAŞMALARİ KAPSAMINDA	
TEMETTÜNÜN VERGİLENDİRİLMESİ	49
A. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasına Göre Temettünün	
Vergilendirilmesi	49
B. Genel Değerlendirme ve Uygulama.....	53
C. Vergi Oranları	57
D. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının İç Hukukta Uygulanması.....	57

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

HİSSE SENETLERİNİ ELDEN ÇIKARMADAN DOĞAN KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

I. DEĞER ARTIŞ KAZANCI KAVRAMI.....	61
-------------------------------------	----

II. MENKUL KIYMETLERİN ELDEN ÇIKARILMASINDAN DOĞAN	
KAZANÇLAR	62
A. Hisse Senetlerini Elden Çıkarmanın Vergilendirilmesi.....	63
1. Gelir Vergisi Kanunu Kapsamında Hisse Senedinin Elden Çıkarılmasında	
Vergiye Doğuran Olay	63
2. Gelir Vergisi Kanunu Kapsamında Hisse Senedinin Elden Çıkarılmasında	
Vergilendirme	65
3. Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Elden Çıkarılan Hisse	
Senetlerinin Vergilendirilmesi.....	66
SONUÇ	71
KAYNAKÇA	73
Ek-1 Yürürlükte Bulunan Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları.....	83
Ek-2 Temettüleri Üzerinden Alınacak Vergi Oranları	86

KISALTMALAR LİSTESİ

A.e	:	Aynı eser
a.g.e	:	Adı geçen eser
A.g.m	:	Adı geçen makale
BİST	:	Borsa İstanbul Anonim Şirketi
ÇVÖA	:	Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması
E.	:	Esas
GİB	:	Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	:	Gelir Vergisi Kanunu
İMKB	:	İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
K.	:	Karar
KVK	:	Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	:	madde
no.	:	Numara
OECD	:	The Organization for Economic Cooperation and Development
s.	:	sayfa
SPK	:	Sermaye Piyasası Kurulu
T.B.M.M.	:	Türkiye Büyük Millet Meclisi

TCMB : Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası

T.C. : Türkiye Cumhuriyeti

TMK : Türk Medeni Kanunu

TDK : Türk Dil Kurumu

TTK : Türk Ticaret Kanunu

UN : United Nations

VUK : Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Çok ulusluluk artık nadiren karşılaşılan bir durum değildir. Türkiye’de doğup bir yabancı ile evlenen; hayatının belli döneminde bir başka ülkede yaşayan insan sayısı azımsanmayacak kadar fazladır. Aynı şekilde tüzel kişilerin de birden fazla ülkede şirket kurduğunu, şube açtığını ya da var olan yerel bir şirkete yabancı yatırımcı olarak hisse satın almak suretiyle dahil olduğunu görmekteyiz. Ülkelerin arasında vergilendirme yetkisi çatışmaları, birden fazla ülkede yaşamlarını idame ettiren şahısların çifte vergilendirme sorunuyla karşı karşıya kalmasına sebep olmaktadır.

Birden çok ülkede faal olan şahısların kazançlarına ilişkin olarak hangi ülkede ve ne oranda vergilendirme yapılacağı sorusu akla gelmektedir. Bu çalışmada devletlerin sermaye ihraç ve ithal eden ülke olmaları sebebiyle tercih ettikleri kaynak ve ikamet ilkesinin çifte vergilendirmeye nasıl sebep olduğu, temettü elde edilmesi ve hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar ile neyin kastedildiği, iç hukukumuzda bu kazançların vergilendirme esaslarının neler olduğu, vergiyi doğuran olayın ne zaman olduğu, ÇVÖA’lar kapsamında vergilendirme söz konusu olduğunda ülkemizin egemenlik hakkından kaynaklanan vergilendirme yetkisini ne kadar geniş kullanabildiği ÇVÖA’lar metinlerinde esas alınan OECD modeli üzerinden irdelenecektir.

Vergi mevzuatımızda çifte vergilendirmeyi önlemek için benimsenen mahsup, indirim ve istisna yöntemleri incelenerek ÇVÖA metnlerinin iç hukukumuzda uygulanıp uygulanmadığı özelge ve içtihat araştırması yapılmak suretiyle açıklanacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

ÇİFTE VERGİLENDİRME KAVRAMI VE ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN ÖNLENMESİ

I. ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN TANIMI

Devletler vergilendirme yetkilerinin sınırlarını bağımsız ve özgür şekilde ve uluslararası ilişkilerindeki çıkarları doğrultusunda belirlerler¹. Devletlerin mali egemenliklerinin doğal bir sonucudur ki kendi yetkilerini iradi olarak kanun ya da uluslararası anlaşmalarla sınırlandırır².

Devletlerin mali egemenlikleri doğrultusunda vergilendirme güçlerini kullanmaları; şahsılık³ ile mülkilik ilkelerinin devletler tarafından aynı vergiler bakımından aynı şekilde benimsenmemesi, birden fazla verginin aynı yükümlüler ve aynı konularda doğarak devletlerin vergilendirme yetkilerinin çakışmasına sebep

¹ T.C. Anayasa Mahkemesi 1997/62 E., 1998/52 K. Sayılı kararına göre T.C. Anayasası'nın 73'üncü maddesi devletlerin vergilendirme yetkisi üzerindeki devlet egemenliğini şu şekilde ifade etmektedir: *"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 görevlerinin yerine getirilmesinin yanında, ekonomik, sosyal, kültürel ve diğer alanlara katkısının gerektirdiği giderleri karşılamak için gerçek ve tüzelkişilere getirdiği her türlü mali yükümlülüğe ilişkin yetkisini kapsamaktadır. Bu yetkiye dayanılarak, kamu giderlerini karşılamak amacıyla alınan vergi, Anayasa'nın 73. maddesine göre gerçek ve tüzelkişilerin yasalarla belirlenmek koşuluyla mali güçlerine göre yerine getirmek zorunda oldukları bir yükümlülüktür..."* (çevrimiçi), <https://www.resmigazete.gov.tr/>, 10.10.2019.

² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 28. Bası, 2019, s. 65.

³ Şahsılık ya da kişiselilik ilkesi, kişi hangi ülkede bulunursa bulunsun o kişiye kendi uyruğunun yasalarının uygulanması; mülkilik ise kişinin uyruğundan bağımsız hukuki olayın meydana geldiği ülke kanunlarının uygulanmasıdır (Mutluer, Kuzeyli, **a.g.e.**, s. 362). Detaylar için B (1) Bölümüne bakınız.

olmaktadır⁴. Çifte vergilendirme, aslında tam da bu çakışma sebebiyle ortaya çıkmaktadır.

Her ne kadar son derece tanıdık ve bilindik bir kavram olsa da aslında uluslararası çifte vergilendirme konusunda uluslararası ya da ulusal literatürde bir tanım birliği⁵ mevcut değildir⁶. Ancak, bizim de katıldığımız üzere, çifte vergilendirme için mükellefin aynı vergi konusu üzerinden iki veya daha fazla vergilendirilmesi halidir, denebilir⁷.

Uluslararası çifte vergilendirme ise devletlerin birbirinden bağımsız olarak aldıkları vergilendirme kararlarına istinaden iki defa vergilemeye tabi tutması şeklinde tanımlanmaktadır⁸. Uluslararası çifte vergilendirmenin ana kaynaklarından olan OECD⁹ Model Anlaşması'nda da çifte vergilendirme benzer şekilde tarif edilmiştir. OECD Model Anlaşması'na göre çifte vergilendirme,

⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 66.

⁵ Çifte vergilendirme mevzuatta ve doktrinde benzer şekilde tanımlanmaktadır. VUK'un 117'nci maddesine göre çifte vergi “*aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.*” Çifte vergilendirme için, “*Aynı bir vergi mevzuu üzerinden birden fazla vergileme yetkisinin birkaç kez kullanılmasından dolayı bir mevzudan birden fazla vergi alınması* şeklinde bir tarif de yapılmaktadır. Yine bir başka yazar çifte vergilendirmeyi, “*uluslararası çifte vergilendirme, aynı mükellefin aynı vergi konusu üzerinden birden fazla devletin birer defa vergi alarak mükellefin en az iki kez vergilendirilmesi*” olarak tanımlamaktadır (Bahar, Cevdet Okan, **Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmaları ve Yabancıların Türkiye’de Vergilendirilmesi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2008, s. 17.).

⁶ Billur Yaltı Soydan, “Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Ortadan Kaldırma Anlaşmaları ve Türkiye’nin Taraf Olduğu Anlaşmalar”, İstanbul, 1993, s. 2

⁷ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2019, 10. Baskı, s. 356.

⁸ S. Ateş Otkar, **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2014, s. 53.

⁹ OECD kısaltmasının açılımı, “The Organisation for Economic Cooperation and Development” (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü) şeklindedir. 1948 yılında “The Organisation for European Economic Cooperation (OEEC) olarak Marshall Planı’nın yürütülmesi için kurulan örgüt, Kanada ve Amerika’nın katılımıyla 14 Aralık 1960’da imzalanan OECD Anlaşması’nın yürürlüğe girmesiyle 30 Eylül 1961 yılında resmen OECD olarak kuruldu. Şu anda 36 üye ülkeye sahip örgüt hakkında daha fazla detay için bakınız: (çevrimiçi) <http://www.oecd.org/about/history/>, 11.11.2019.

*“iki veya daha fazla devletin aynı vergi yükümlüsünü aynı vergi konusu ile bağlantılı olarak aynı vergilendirme dönemi için benzer vergilerle vergilendirmesi”*¹⁰

olarak ifade edilmiştir.

Bu tanıma göre uluslararası çifte vergilendirme kavramının varlığından bahsedebilmek için ortada birden fazla merkezi devlete ya da devletin siyasi alt bölümlerine ilişkin vergilendirme yetki çatışması¹¹, aynı vergi yükümlüsü, aynı vergi konusu, aynı vergi dönemi, aynı veya benzer vergi olmalıdır.

OECD’nin çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla yayınladığı raporda çifte vergilendirme tanımı yapılırken daha farklı bir ayrım benimsenmiş ve çifte vergilendirmede “hukuki” ve “ekonomik” ayrımına girilmiştir. OECD’nin kendi hazırladığı terimler sözlüğüne göre aynı kişi iki kere aynı gelirle alakalı olarak birden fazla devlet tarafından vergilendirilirse hukuki çifte vergilendirme; birden fazla kişi aynı konuda vergilendirilirse ekonomik çifte vergilendirme söz konusudur¹². Çifte vergilendirmede hangi ayrımın benimsendiği önemsenmeksizin ister ulusal ister uluslararası boyutta olsun, bizim de katıldığımız görüşe göre ülke içerisinde herhangi bir vergi konusu üzerinden birden fazla vergi alınması çifte vergilendirme olarak değil “çifte yük” olarak nitelendirilebilir¹³.

¹⁰ Bayar İbrahim Nihat, **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi Türkiye-İngiltere Andlaşması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Eylül 2006, s. 4.

¹¹ Soydan, **Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Ortadan Kaldırma Anlaşmaları ve Türkiye’nin Taraf Olduğu Anlaşmalar**, İstanbul, 1993, s. 5.

¹² OECD’nin uluslararası internet sitesi için bakınız: (çevrimiçi), <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>, 15.11.2019.

¹³ Güngör Özcan, **Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Bakımından Uluslararası Vergi Hukukundaki Gelişmeler, E-Yaklaşım**, Temmuz 2011, Sayı 223.

II. ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN ORTAYA ÇIKMA SEBEPLERİ

Devletler hâkimiyet haklarını kendi siyasi sınırları içerisinde kullanabildiğinden bu hâkimiyet haklarına dayanarak çıkardıkları kurallar başka bir devletin siyasi sınırları içinde uygulanamamaktadır. Vergi kanunlarının yer bakımından yürütölüp uygulanması, devletin hâkimiyet hakkının kendi siyasi sınırlarıyla sınırlı olması anlamına gelmektedir¹⁴.

Bir devletin vergi yasaları kural olarak o devletin egemenlik alanında geçerlidir. Türk vergi yasalarının Türkiye Cumhuriyeti'nin egemenlik alanı içinde uygulanması asıl ilkedir¹⁵. Devletler vergilendirme yetkilerini belirlemede diledikleri serbestide hareket edebilmekle beraber devletler hukuk kuralları uyarınca her devletin vergi yasası ancak kendi ülkesinde uygulanabilir. Bu sebeple, gerçekçi bir yaklaşımla vergilendirme yetkilerinin sınırları belirlenmeli; vergilendirme yetkisini kullanan devletin vergi yükümlüsü veya konusu ile arasında asgari ve kâfi bir ilişki var olmalıdır¹⁶.

Devletler arası siyasi, iktisadi ve sosyal ilişkiler sebebiyle aynı şahıs üzerinden birden fazla devletin kendi hâkimiyet hakkını kullanmak istenmesi halinde uluslararası kanun çatışmaları meydana gelebilmektedir. Bu kanun çatışmaları neticesinde mülkilik ve şahsılık prensibi ortaya çıkmıştır¹⁷. Vergilendirme yetkisi devletin ülkesi üzerinde egemenliğine dayandığından ve onun mali alandaki görünümünü oluşturduğundan vergi yasalarında mülkilik¹⁸ ortaya çıkmaktadır¹⁹. Devletin vatandaşları üzerindeki egemenlik

¹⁴ Prof. Dr. Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, 6. Bası, İstanbul, 2010, s. 23.

¹⁵ Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 60.

¹⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 66.

¹⁷ Aksoy, **a.g.e.**, s. 24.

¹⁸ Yersellik, ülkesellik ve mülkilik öğretide aynı anlama gelmekte ve birbiri yerine kullanılmaktadır.

¹⁹ Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 60.

hakkını kendi siyasi sınırları dışında da kullanabilmesi halinde kanunların şahsiliği ilkesinden bahsetmek mümkündür²⁰. Vergi yasalarının mülkiliği prensibi ile kaynak ilkesi uygulama alanı bulmaktadır²¹. Kaynak ilkesine²² göre bir devletin ülkesinde bulunan vergi konuları ve vergi doğurucu olaylar o devletin vergilendirme yetkisine tabidir; yani vergi yükümlüsünün uyruğu ya da ikametgâhı önemli değildir²³. Buna karşılık, bir ülke vergi sisteminde uyrukluk ve ikamet belirleyici ise o zaman o ülkede şahsiliğin uygulandığından bahsedilebilmektedir. Devletlerin daha çok subjektif vergilerde kanunların şahsiliği ilkesini uyguladığı görülmektedir²⁴.

Vergi kanunlarının yer bakımından uygulanmasında mülkiliğin prensibi uygulanmaktadır denildiğinde şahsiliğin prensibinin uygulanmadığı düşünülebilse de uygulamada birçok ülkenin vergi sisteminde bu iki ilkenin birlikte kullanıldığı görülmektedir²⁵. Devletler arasında kabul edilen genel prensip, mülkiliğin ilkesini benimsemiş olan bir devletin kendi ülkesinde bulunan herkesi vergilendirmesi; kendi ülkesi dışındaki vatandaşlarını vergilendirme yetkisini de o şahsın bulunduğu ülkeye bırakmasıdır²⁶. Sermaye ihraç eden gelişmiş ülkeler sermaye gelirlerinin vergilendirilmesinde ikamet ilkesini, sermaye ithal eden gelişmekte olan ülkeler ise kaynak ilkesini tercih etmektedir; bununla birlikte gelişmekte olan ülkeler yabancı

²⁰ Aksoy, **a.g.e.**, s. 24.

²¹ Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 60.

²² Kaynak ilkesinin detayları için aşağıda I.B.1(a)'ya bakınız.

²³ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 66.

²⁴ Aksoy, **a.g.e.**, s. 26.

²⁵ Aksoy, **A.e.**, s. 25.

²⁶ Aksoy, **A.e.**, s. 26.

sermayeyi özendirmek için kaynak ilkesinden vazgeçip ikametgâh ilkesini²⁷ de kabul edebilmektedir²⁸.

Çeşitli ülkelerin şahsılık ve mülkılık ilkelerini aynı vergiler bakımından aynı şekilde kabul etmemeleri, birden fazla devletin vergilendirme yetkisinin aynı yükümlüler ve aynı vergi konuları üzerinde örtüşmesi, hukuki anlamda çifte vergilendirmeyi doğurmaktadır. Buna karşın aynı vergi konusu üzerinde birden fazla kişinin birden fazla devlet tarafından vergi yükümlüsü tutulması ile ekonomik anlamda çifte vergilendirme söz konusu olacaktır. Örnek ile açıklamak gerekirse, ikamet ilkesini kabul eden bir ülkede yerleşmiş bir kişi, kaynak ülkesini kabul eden bir ülkede gelir elde ederse her iki devletin de vergileme yetkisine maruz kalabilecektir. Bu durum hukuki anlamda çifte vergilendirmeye örnek iken bir ülkede ikamet eden ve boşanmış olduğu karısına bir başka ülkede nafaka ödeyen şahsın bu nafakayı ikamet ettiği ülkede gelirinden düşemiyor ve nafaka ödediği ülke o geliri eski eşin geliri olarak değerlendiriyorsa ekonomik anlamda çifte vergilendirmeden bahsetmek mümkündür²⁹.

Devletin vergilendirme yetkisinin yasalarla tek yanlı olarak sınırlandırılması çifte vergilendirmeyi önlemek için başvurulacak ilk yol olmasına rağmen bu tek başına yeterli olmadığından devletler uluslararası anlaşmalarla da yetkilerini karşılıklı olarak sınırlayabilmektedirler³⁰. Bu kapsamda akdedilen anlaşmalara C (4) bölümünde yer verilmektedir.

²⁷ Kaynak ve ikametgâh ilkesinin detaylarına aşağıda 1(a) no'lu bölümde yer verilmiştir.

²⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 66.

²⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **A.e.**, s. 66-67.

³⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, **A.e.**, s. 69.

A. Vergi Yasalarının Yer Ve Kişi Bakımından Uygulanması

Yukarıda (B) bölümünde de etraflıca bahsedildiği üzere vergi yasalarının mülkiliği, vergilendirmede kaynak ilkesinin uygulanması anlamını taşır³¹. Kanunların mülkiliği ilkesi ile devletlerin coğrafi sınırları içinde yaşayan (kendi tabiiyetinde olup olması fark etmeksizin) herkesten, kanunların şahsiliği ilkesi ise devletlerin tabiiyetinde olan (kendi sınırında yaşayıp yaşamıyor olması fark etmeksizin) herkesten vergi almak istemesi kastedilmektedir³². Vergilerin kişiselliği ilkesi ile vergilendirme yetkisi kullanırken ülkesel yetki alanı dışında mükellef ile kişisel bağ kurulması kastedilmektedir³³.

Birçok ülkenin vergi sisteminde kaynak ve ikametgâh ilkeleri ülkenin sermaye ihraç eden ya da ithal eden olmasına bağlı olarak birlikte uygulanmaktadır. Şöyle ki sermaye ihraç eden gelişmiş ülkeler sermaye gelirlerinin vergilendirilmesinde ikamet ilkesini, sermaye ithal eden gelişmekte olan ülkeler ise kaynak ilkesini tercih ederler. Gelişmekte olan ülkeler yabancı sermayeyi özendirmek için ikamet ilkesine de kabul edebilmektedir. Farklı devletlerin farklı ilkeleri benimsemesi ve uygulaması, bir diğer deyişle mülkilik ilkesinden şahsilik ilkesine geçilmesi çifte vergilendirme sorununu ortaya çıkarmış; bu sorunun önüne geçmek için de iç hukukta, vergilendirme yetkisi kanunlarla tek taraflı olarak sınırlandırılmıştır³⁴. Bu bölümde mülkilik ve şahsilik prensibinin görünümü olarak ortaya çıkan kaynak ilkesi ve mukimlik ilkesine değinilecektir.

³¹ Öncel, Kumrulu, Çağan A.e., s. 66.

³² Bilici, A.e., s. 16.

³³ Dr. Öznur Yılmaz, **Ticari Faaliyetler Bağlamında Çifte Vergilendirme**, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2019 s. 19.

³⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 58.

1. Kaynak İlkesi

Kaynak ilkesi, bir devletin vergi kanunlarını ülkesinde bulunan yerli yabancı herkese ve bütün hukuksal işlemlere uygulamasıdır. Bu ilke uyarınca devlet kendi sınırları içerisinde elde edilen gelirden bu geliri elde eden kişinin o devlette yerleşik olup olmadığına bakmadan vergi alabilmektedir; vergi yükümlüsünün ikametgahı ya da uyruğunun vergilemede bir önemi yoktur³⁵.

Bu ilke mükellefler ile ülke arasında bir ekonomik bağdan bahsedilmektedir. Kaynak ilkesi uygulaması tanımlaması yalın ve kolay anlaşılır olduğundan devletlere fayda sağlasa da vergi otoritesinin zayıf olduğu ülkelerde mükelleflerin dış ülkelere sağladıkları gelirin vergilenmesinde uygulamada büyük güçlükler ortaya çıkmaktadır. Zira, gelirin hangi ülkede doğduğunun belirlenmesi sanıldığı kadar kolay olmamaktadır. Şöyle ki bir malın üretildiği mi yoksa satıldığı ülke mi gelirin doğduğu ülke sayılacağı tartışması doğabildiğinden, değer yaratıldığı veya gelirin sağlandığı yerin dikkate alınması ile bu sorunun çözülebileceği düşünülmektedir³⁶.

2. Mukimlik İlkesi³⁷

Mukimlik³⁸ ilkesi, vergilendirmenin mükellefin yerleşim yerine göre belirlenmesine yönelik bir ilkedir³⁹. Mukimlik ilkesi; bir devletin egemenliği altında ikamet eden kişilerin doğduğu yere bakılmaksızın elde ettikleri tüm gelirlerinin

³⁵ Yılmaz, **a.g.e.**, 2019 s. 21.

³⁶ Yılmaz, **A.e.**, s. 23.

³⁷ Mukimlik ilkesine kimi kaynaklarda ikametgâh ya da ikamet ilkesi denmektedir.

³⁸ Mukim, “*bir yerde, bir evde oturan, eğleşen ve ikamet eden*” şeklinde tarif edilmekte, bir yerde oturan kimseye mukim denilmektedir (Türk Dil Kurumu, (çevrimiçi) <https://sozluk.gov.tr/?kelime=MUK%C4%B0M>, 19.11.2019).

³⁹ Şenyüz - Yüce - Gerçek, **a.g.e.**, s. 358.

vergilendirilmesini esas alır⁴⁰. Bir kişi dünyanın neresinde olursa olsun yerleşik olduğu ya da uyruğuna sahip olduğu devletin kanunlarına tabi olacaktır.

Vergi kanunlarının kişi bakımından uygulanması denildiğinde akla gelen şahsilik prensibinin, mukimlik (ikamet) ve uyrukluk ilkesi şeklinde ortaya çıktığını görüyoruz⁴¹. Mukimlik ilkesinde bir devlet kendi yerleşiklerinin dünya çapı gelirlerini; aşağıda (c) bölümünde detaylarına yer verilen uyruklukta ise kendine vatandaşlık bağı ile bağlı kişilerin dünya çapındaki gelirlerini vergiye konu etmektedir⁴². Mukimlik ilkesinde gelirin kaynağı ne olursa olsun kişiler mukimi oldukları ülke tarafından vergilendirileceklerdir⁴³.

Mukimlik ilkesine göre vergi mükellefinin bulunduğu, oturduğu ya da işlettiği mali ikametgahı⁴⁴ (ev, işyeri, tüzel kişiler için yönetim merkezi ya da benzer nitelikte yerler) nerede ise vergilendirmeyi o devlet yapacaktır.

Devletler mali ikametgahı yerleşme kastıyla oturan yer veya bir iş yeri vasıtasıyla faaliyette bulunulan yer ya da bir yılda altı ay ile bir yıl arasında değişen sürelerde oturan yer olarak tanımlamaktadır; ancak bu ilkeye göre yapılacak

⁴⁰ Mukimlik ve çifte mukimlik hakkında detaylar için bakınız: İlhan Özkan, Şafak Uslu, “Uluslararası Çifte Vergilendirme ve Mukimlik Kavramı”, **İSMMMO Mali Çözüm**, 2016, s. 169-180.

⁴¹ Uyrukluk, kişinin vatandaşlık bağıını ifade ederken ikametgâh, yerleşim yeri olan devlet ülkesini ifade eder (Bilici, **a.g.e.**, s. 16).

⁴² Yılmaz, **a.g.e.**, s. 24.

⁴³ International Monetary Fund, **Tax Policy Handbook**, 1995, s. 217. (çevrimiçi) https://books.google.com.tr/books?hl=tr&lr=&id=cF8SbhMape4C&oi=fnd&pg=PR1&dq=residence+principle+tax&ots=5J4HXQVhrf&sig=hhzxUybMhLSXwOYXIY_wIAPEUAE&redir_esc=y#v=snippet&q=217&f=false, 01.12.2019.

⁴⁴ OECD tarafından 1963 yılında yayınlanan rapora göre mali ikametgah ve mukim kavramı özdeş kavramlar olarak nitelendirilmiş ve ÇVÖA’larda mahiyet olarak aynı anlama gelecek şekilde tanımlanmıştır (Başak, **a.g.e.**, s. 50).

vergilendirmede kişinin bütün faaliyetlerinin izlenmesi ve gelirlerinin eksiksiz olarak tespit edilmesi zorluğu ile karşılaşmaktadır⁴⁵.

a. Gelir Vergisi Kanununa Göre Mukimlik

Gelir vergisinin mükellefi gerçek kişilerdir; bu kişilerin mükellef olmak bakımından Türk vatandaşı olup olmamasının bir önemi yoktur; kanun koyucu için önemli olan o kişinin Türkiye’de yerleşip yerleşmediğidir⁴⁶.

GVK’nin bu yaklaşımdan hareket ile “Mükellefiyet” başlıklı birinci kısmında tam ve dar mükellefiyet ayrımı yapıldığı görülmektedir; bu ayrım esas olarak ülkelerin egemenlik haklarından kaynaklanmaktadır⁴⁷. Bu sayede gerçek kişilerin mukim oldukları ülkede tam mükellefiyet, kaynak ülkede ise dar mükellefiyet esasında vergilendirilmesi suretiyle çifte vergilendirmenin önüne geçmek amaçlanmaktadır⁴⁸.

(1). Tam Mükellefiyet

Tam mükellefiyet ile kastedilen tam mükelleflerin Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilmesidir.

GVK’nin 3’üncü maddesi⁴⁹ uyarınca tam mükellefiyet esasında vergilendirilmenin şartı Türkiye’de yerleşmiş olmaktır⁵⁰. Türkiye’de yerleşmiş olanlar Türk tabiyetinde olup olmaması fark etmeksizin tam mükelleftir.

⁴⁵ Bahar, **a.g.e.**, s. 23.

⁴⁶ Mutluer, Kuzeyli, **a.g.e.**, s. 359.

⁴⁷ Prof. Dr. Nurettin Bilici, **Türk Vergi Sistemi**, Savaş Yayınevi, 36. Baskı, 2016, s. 8.

⁴⁸ Başak, **a.g.e.**, s. 50.

⁴⁹ “Aşağıda yazılı gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler:

1. Türkiye’de yerleşmiş olanlar;

Gerçek kişiler GVK'nin 4'üncü maddesi uyarınca (i) ikametgahı⁵¹ Türkiye'de bulunanlar ve (ii) bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı⁵² olarak altı aydan fazla oturanlar Türkiye'de yerleşmiş sayılmaktadır⁵³.

Uyrukluk ilkesini esas alan GVK'nin 3'üncü maddesinin 2'nci bendinde sadece Türk vatandaşı olmak esas alınmış ve resmi daire ve müesseselere ya da merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup bunların işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları tam mükellef olarak vergiye tabi tutulmuştur. Bu durumda bir Türk bankasının Berlin şubesinde çalışan elemanlar, tam mükellef olarak vergiye tabi tutulacaktır. Ancak bahsi geçen maddenin parantez içinde yer alan kısmında özellikle bu ülkelerde vergi ödenmesi halinde, Türkiye'de ayrıca vergi ödenmeyeceği açıkça belirtilmiş, bu şekilde çifte vergilendirmenin önlenmesi amaçlanmıştır⁵⁴.

İkametgâh prensibi esas alındığında Türkiye tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler üzerinde egemenlik yetkisini kullanarak o kişilerin yurt dışı kazançlarını da vergilendirmeye tabi tutabilir. Bu durumda ikametgâh ilkesini kabul eden akit devletin

2. (Değişik: 19/2/1963-202/1 md.) Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları (Bu gibilerden, bulundukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla Gelir Vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar; mezkûr kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.)“

⁵⁰ Başak, **a.g.e.**, s. 51.

⁵¹ TMK'nin 19'uncu maddesi uyarınca yerleşim yeri (ikametgah), bir kimsenin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yerdir.

⁵² Geçici ayrılmalar, Türkiye'de oturma süresini kesmemektedir.

⁵³ GVK'nin 5'inci maddesine göre Türkiye'de altı aydan fazla kalsa dahi Türkiye'de yerleşme sayılmayan halleri iki başlık altında sıralanabilir:

1. Belli ve geçici görev veya iş için Türkiye'ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil veya tedavi ya da istirahat veya seyahat amacıyla gelenler;

2. Tutukluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmıyan sebeplerle Türkiye'de alıkonulmuş veya kalmış olanlar.

⁵⁴ Bilici, **a.g.e.**, s. 9.

vergilendirme yetkisi vergi anlaşmaları ile sınırlanamaz; sadece olası çifte vergilendirme sorunlarının çözümüne ilişkin hükümler konabilir⁵⁵.

(2). Dar Mükellefiyet

GVK'nın 6'ncı maddesine göre Türkiye'de yerleşmiş olmayan ya da bir diğer ifadeyle Türkiye dışında yerleşmiş olan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler. Dar mükellefler ile kastedilen genellikle yabancı uyruklu kişilerdir⁵⁶. Ancak yabancı uyruklu olsa da Türkiye'de yerleşmiş bir yabancının tam mükellef olduğu unutulmamalıdır.

b. Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Mukimlik

KVK'nın 3'üncü maddesinde de tıpkı GVK'de olduğu gibi dar ve tam mükellefiyet beraber düzenlenmiştir.

Sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler, iş ortaklıklarından kanunî⁵⁷ veya iş merkezinden herhangi biri Türkiye'de bulunanlar, tam mükellef olarak Türkiye ve Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler.

Yukarıda yazılı kurumların kanuni veya iş merkezinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, dar mükellefler olarak sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler.

⁵⁵ Başak, **a.g.e.**, s. 51-52.

⁵⁶ Bilici, **a.g.e.**, s. 10.

⁵⁷ Kanunî merkez, vergiye tâbi kurumların kuruluş kanunlarında, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkez; iş merkezi de iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir (Başak, **a.g.e.**, s. 53).

3. Uyrukluk ilkesi

Uyrukluk ilkesi⁵⁸, bir devlete, vatandaşı dünyanın neresinde yerleşik olursa olsun o vatandaşının tüm dünya gelir ve servetini vergilendirme yetkisi veren ilkedir⁵⁹. Aslında yaygın uygulama alanı olmayan bir ilke olsa da GVK'nin 3'üncü maddesi, yurt dışında oturan bazı Türk vatandaşlarını da tam mükellef kabul etmiş; yurt dışında elde ettikleri gelirleri Türkiye'de vergi konu etmiştir⁶⁰.

Ülkelerin yukarıda belirtilen ilkeleri farklı benimsemeleri sonucu üç şekil ihtilaf ortaya çıktığı görülmektedir: Kaynak-kaynak ihtilafı, İkamet-ikamet ihtilafı, İkamet-Kaynak ihtilafı⁶¹. Halbuki, bizim de katıldığımız görüşe göre, devletler, kaynak veya ikametgâh ilkesinden birini oybirliğiyle tek vergilendirme ilkesi olarak kabul etseler ve uygulamadaki tanım ve yorum farklılıklarını ortadan kaldırsalar, uluslararası çifte vergilendirme de bertaraf edebilecektir⁶².

III. ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN ÖNLENMESİ

A. Çifte Vergilendirmeyi Önlemenin Amaçları

Devletlerin egemenlik haklarından kaynaklanan vergilendirme yetkilerini geniş kullanmalarından ortaya çıkan çifte vergilendirme menfi bir durumdur. Vergi mükelleflerinin kullanılabilir gelirleri üzerinde doğrudan bir etki yarattığından mükellef üzerinde çeşitli etkileri mevcuttur. Bu etkiler özetle (i) vergi adaletinin bozulması, (ii)

⁵⁸ Kimi kaynaklarda uyrukluk ilkesi yerine vatandaşlık ilkesi kullanılmaktadır.

⁵⁹ Şenyüz - Yüce - Gerçek, **a.g.e.**, s. 359.

⁶⁰ Şenyüz - Yüce - Gerçek, **A.e.**, s. 359.

⁶¹ Ahmet Ersin Erdem, "Uluslararası Çifte Vergilemenin Tanımı ve Türk Vergi Mevzuatında Bunun Önlenmesine Yönelik Düzenlemeler", **Vergi Dünyası**, Sayı: 210, Şubat 1999, s. 157.

⁶² Billur Yaltı Soydan, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1995, s. 25.

rekabet koşullarının olumsuz etkilenmesi sonucu üretim faktörlerinin serbest dolaşımını engellenmesi ve uluslararası iş bölümünün olumsuz etkilenmesi, (iii) uzun dönemde ekonomik maliyet artışı nedeniyle vergilendirilebilir alanların daralması ve dolayısıyla vergi gelirinin azalması olarak sayılabilir⁶³.

Çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması halinde uluslararası refahın en üst seviyeye taşınması, tarafsızlık ve ekonomik etkinlik, sermaye ithal ve ihraç tarafsızlığı⁶⁴, vergi adaletinin ve eşitliğinin⁶⁵ sağlanması, vergi kaçakçılığının önlenmesi⁶⁶, vergi gelirlerinin devletler arası paylaşımı, ekonomik kalkınma ve gelişmenin sağlanması⁶⁷ gibi menfaatlerin olduğundan bahsedilebilir.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları akdederek gelirin hem elde edildiği devlette, hem de geliri elde edenin mukim olduğu devlette ayrı ayrı vergilendirilme yapılmasının önüne geçilmekte, diğer devlette yatırım yapan, teknoloji götüren veya hizmet sunan kişilerin bu diğer devletin tüm yükümlülerine kıyasla daha ağır vergilendirilmesi engellenmekte, yabancı yatırımcılar bakımından vergileme belli ilkelere bağlanarak iç mevzuattaki değişkenliğin uzun vadeli planlama açısından yaratacağı sakıncalar ortadan kaldırılmaktadır. Bu sayede, Türkiye ile üçüncü ülkeler arasında mevcut ve tasarlanan ekonomik ve teknik işbirliği çerçevesinde anlaşmaya taraf

⁶³ Özcan, **a.g.e.**

⁶⁴ Çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılmasındaki menfaatlere ilişkin detaylar için lütfen bakınız: İclal Dağlıoğlu, Hüseyin Güçlü Çiçek, Uluslararası Vergileme İlkeleri ve Uluslararası Vergilemenin Amaçları Üzerine Bir Değerlendirme, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt 10, Yıl 10, Sayı 1, 2014, s. 38-40.

⁶⁵ Kevin Holmes, **International Tax Policy and Double Tax Treaties**, IBFD Publications, 2007, s. 4, (çevrimiçi) https://books.google.com.tr/books?hl=tr&lr=&id=4jZ1z4JnvAAC&oi=fnd&pg=PR1&dq=interpretation+and+application+of+tax+treaty+principle&ots=zP1ZLiPUZA&sig=pZPrbEIvtB_nzARKhXXTaRWlthE&redir_esc=y#v=onepage&q=interpretation%20and%20application%20of%20tax%20treaty%20principle&f=false

⁶⁶ Holmes, **a.g.e.**, s. 53.

⁶⁷ Bayar, **a.g.e.**, s. 19.

devletlerden birine transfer edilen sermaye, teknoloji ve hizmetlerden elde edilen gelir üzerinden alınan vergilerde çifte vergilendirme önlenerek ekonomik ve ticarî ilişkilerden ve işgücü hareketlerinden doğabilecek faydanın arttırılması beklenmektedir⁶⁸.

B. Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine Dair Türk Hukukunda Yasal Dayanak

1. T.C. Anayasası'nda Yer Alan Düzenleme

Uluslararası anlaşmaların Türk hukukunda hangi işlemlerle ve ne şekilde bağlayıcılık kazanacağına dair ana düzenlemeye T.C. Anayasası'nın 90'ıncı maddesinde yer verilmiştir. Bu madde uyarınca usulüne göre yürürlüğe konulan anlaşmalar da yasa hükmündedir. İlgili anayasal ilkenin sonucu olarak usulüne⁶⁹ uygun yürürlüğe konan anlaşmalarının vergi hükümleri, vergi yasası hükmündedir. Benzer şekilde çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik yabancı devletlerle yapılan iki taraflı anlaşmalar da aynı niteliği taşıyacaktır⁷⁰.

T.C. Anayasası'nın 90'ıncı maddesine göre usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan anlaşmalar kanun hükmünde olmakla beraber bu anlaşmalar hakkında T.C. Anayasası'na aykırılık iddiası ile T.C. Anayasa Mahkemesi'nde dava açılmayacağına

⁶⁸ Yücel Güçlü, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye, **Uluslararası Ekonomik Sorunlar Dergisi**, Sayı XI (çevrimiçi) <http://www.mfa.gov.tr/cifte-vergilendirmeyi-onleme-anlasmalari-ve-turkiye.tr.mfa>., 15.10.2019.

⁶⁹ Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının yürürlüğe giriş prosedürü detaylarına 2 seri no'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği'nde yer verilmiştir. Şöyle ki:

"...İmza işlemi biten anlaşmalar, gerekçesi ile birlikte onaylanması uygun bulunmak üzere T.B.M.M.'ne sunulmakta, T.B.M.M.'nin ilgili Komisyonlarında görüşüldükten sonra, Genel Kurul tarafından anlaşmanın onaylanması için Bakanlar Kuruluna yetki veren bir kanun kabul edilmekte ve bilahare bu kanunun verdiği yetkiye dayanarak çıkartılan karar ile, Bakanlar Kurulunca anlaşma onaylanmaktadır.

Onaya ilişkin Bakanlar Kurulu Kararı ekinde anlaşma olmak üzere Resmi Gazete'de yayımlanmaktadır. Yayımlanmayı müteakip, Ülkemiz için anlaşmanın yürürlüğe girmesine ilişkin anayasal prosedür tamamlanmış olmaktadır..."

⁷⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 17.

da madde hükmünde yer verilmiştir⁷¹. T.C. Anayasası'na aykırılığı nedeniyle iptal davası açılmadığı için bu çeşit anlaşmalar kanundan daha kuvvetlidir⁷².

07.05.2004 tarihli T.C. Anayasası'nda yapılan değişiklik⁷³ ile temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası anlaşmalar ile yasaların aynı konuda farklı çelişmesi halinde uluslararası anlaşma hükümlerinin esas alınacağı şeklinde ek ibare esas alındığında⁷⁴ uluslararası vergi anlaşmalarının ulusal yasalara nazaran daha üstün niteliğe sahip olduğu görülmektedir. Bu durumda, mahkemeler nezdinde görülen davalarda devletler arası akdedilen ÇVÖA maddelerinin uygulanacağı açıktır. Ancak, 2004 yılında yapılan bu düzenleme, temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası anlaşmaların T.C. Anayasası ile çatışması durumunda ne yapılacağına ilişkin bir açıklık getirmemiştir⁷⁵.

2. Vergi Usul Kanunu

VUK'ta uluslararası çifte vergilendirmeyi önleyici nitelikte temel bir düzenleme ve hüküm mevcut değildir; hatta uluslararası vergi anlaşmalarına yapılmış bir atıf da mevcut değildir. Halbuki T.C. Anayasası'nın 90'ıncı maddesinde usule uygun şekilde imzalanan ve onaylanan vergi anlaşmasının yasa gücünden bahsedilmektedir. Bu nedenlerle, Vergi Usul Kanunu'na vergi anlaşmalarını bir tür "vergi kanunu" sayan,

⁷¹ Oktar, **a.g.e.**, s. 37.

⁷² Pehlivan Osman, **Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi**, Trabzon 2019, Celepler Matbaacılık, s. 36.

⁷³ 07.05.2004 tarihli ek cümle şöyledir: "*Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır.*"

⁷⁴ Uluslararası hukuk kaynaklarıyla iç hukuk normları arasındaki ilişkiyi ele alan monist ve düalist teoriler için bakınız Oytun Canyaş, **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının İç Hukuktaki Konumu**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016, s. 95-118.

⁷⁵ Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve T.C. Anayasası'nın çatışması halinde uygulama sorunlarına ilişkin olarak bakınız: Faruk, Bilir, Anayasanın 90. Maddesinde Yapılan Değişiklik Çerçevesinde Milletlerarası Andlaşmaların İç Hukuktaki Yeri, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** , 13 (1) , 2005, s. 89.

Devletin vergisel egemenlik haklarını sınırlayan hükümler eklemenin yararlı olacağı düşünülmektedir⁷⁶.

3. Gelir Vergisi Kanunu

Çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik olarak devlet vergilendirme yetkisini açıkça GVK’de tek taraflı olarak sınırlandırmaktadır. Bu kapsamda, mahsup ve istisna yönteminin⁷⁷ mevzuata yansıtılmış düzenlemesi olan GVK m. 3/2 ile GVK’nin “*Yabancı memleketlerde ödenen vergilerin mahsubu*” kenar başlıklı 123’üncü madde hükmü yer almaktadır.

4. Kurumlar Vergisi Kanunu

Çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik olarak devletin vergilendirme yetkisinin kanunlarla tek taraflı olarak sınırlandırılmasına ilişkin hükümler KVK’de de yer almaktadır.

Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu kenar başlıklı 33’üncü madde, yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan yurt dışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin Türkiye’de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebileceğini belirtmek suretiyle çifte vergilendirmeyi önlemeyi amaçlamıştır.

⁷⁶ Selahattin Tuncer, Türkiye’nin Yabancı Devletlerle İmzaladığı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları, **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz 2007, sayı 175, (çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=7761&arananKey=Türkiye'nin%20Yabancı%20Devletlerle%20İmzaladığı%20Çifte%20Vergilendirmeyi%20Önleme%20Anlaşmaları>, 20.11.2019.

⁷⁷ Mahsup yönteminin detayları için aşağıda 3 (a) bölümüne bakınız.

C. Çifte Vergilemeyi Önlemek İçin Yapılan Mevcut İç Hukuk Düzenlemelerinin Kapsamı

Çeşitli ülkelerin mülkilik ve şahsiliği ilkesini⁷⁸ bir arada uygulaması, çifte vergilendirme sorununu ortaya çıkarmaktadır. Bu şekilde ortaya çıkabilecek vergi sorunlarını gidermek amacıyla uluslararası sözleşmeler akdedilmektedir ya da devletler bu anlaşmaların yokluğu durumunda sorunu iç hukukta yer verilen birtakım düzenlemelerle hafifletmeye çalışmaktadır⁷⁹.

Bir ülke bu şekilde kendi iç hukukunda tek yanlı düzenlemeler yaparak vergilendirme yetkisini tek taraflı sınırlandırarak çifte vergilendirmenin etkilerini önleyebilir. Bunu yaparken başvurduğu yöntemlere tek yanlı ya da ulusal yöntemler denmektedir⁸⁰.

Mevzuatta genel bir hüküm bulunmamakla beraber çeşitli vergi kanunlarında çifte vergilendirmenin önlenmesine dair (i) mahsup, (ii) istisna ve (iii) indirim yöntemi olarak üç düzenlemeye yer verilmiştir.

1. Mahsup yöntemi⁸¹

Tam mükellef bir kişinin yurt içi ve yurt dışı gelirleri veya servetleri toplamı üzerinden yurt içinde hesaplanan vergisinden, yurt dışında ödediği verginin mahsup edildiği bu yönteme, “vergiden indirim yöntemi⁸²” de denilmektedir.

⁷⁸ Mülkilik ilkesi ile kastedilen kaynak ilkesi, varış ülkesi ya da çıkış ülkesi iken şahsilik ilkesi ile kastedilen yerleşim yeri ilkesi ya da vatandaşlık ilkesidir (Şenyüz-Yüce-Gerçek, **a.g.e.** s. 358).

⁷⁹ Prof. Dr. Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, cilt 1, Savaş Yayınevi, 37. Baskı, Ankara, 2016, s. 23.

⁸⁰ Şenyüz - Yüce - Gerçek, **a.g.e.**, s. 362.

⁸¹ Mahsup yöntemi, yabancı kaynaklarda credit method olarak anılmaktadır.

⁸² Şenyüz- Yüce - Gerçek, **a.g.e.**, s. 363.

Bu yöntemde mükellefin ödeyeceği vergi, ülke içindeki ve dışındaki matrahların toplamı üzerinden hesaplanır; yabancı ülkede ödenen aynı veya benzeri vergiler hesaplanan vergiye mahsup edilir⁸³.

GVK'nın “*Yabancı memleketlerde ödenen vergilerin mahsubu*” kenar başlıklı 123'üncü maddesinde yer alan,

“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 kısmından indirilir...”

hükmü mahsup yönteminin kabul edildiğinin açık bir ifadesidir.

Benzer şekilde KVK'nın 33'üncü maddesi ile de mahsup yönteminin kabul edildiği görülmektedir⁸⁴. KVK'ye göre tam yükümlülük, kurumların yasal merkezlerinin veya iş merkezlerinin Türkiye’de bulunması şartına bağlıdır. Yasal merkez ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye dışında olan kurumlar sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançlar üzerinden dar mükellefiyet çerçevesinde vergilendirilirler. Yabancı ülkelerden elde edilerek Türkiye’de hesaplarına geçirilen kazançlardan yabancı ülkelerde ödenen vergiler, Türkiye’de tarh edilen kurumlar vergisinden indirilebilir. Ancak indirilecek tutarın yabancı ülkelerde elde edilen kazançlara KVK m. 32’de belirtilen kurumlar vergisi oranının⁸⁵ uygulanması ile bulunacak tutardan fazla olamayacağı hükme bağlanmıştır⁸⁶.

⁸³ Oktar, **a.g.e.**, s. 54.

⁸⁴ KVK m. 33: “*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...*”

⁸⁵ Kurumlar vergisi oranı %20’dir.

⁸⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 68.

Bu yöntemin temel sorunu, yabancı ülkede ödenen verginin, Türkiye’de ödenen vergiden yüksek olma ihtimalidir; bu da mükellef için yurt dışında yapılacak yatırımların daha maliyetli olması anlamına gelmektedir⁸⁷.

2. İstisna yöntemi⁸⁸

İstisna yöntemi aralarında anlaşma olan iki devletten birinin, bazı gelir unsurlarının vergilendirilmesi yetkisinden vazgeçmesiyle uygulanır⁸⁹. İstisna yönteminde vergi, yabancı ülkelerdeki gelir ve servet unsurları hesaba katılmadan, sadece ülke içinde sahip olunan kaynaklar üzerinden hesaplanır⁹⁰. Bu şekilde dahili ülke vergilendirme yetkisini kendi iradesi ile sınırlandırarak dış ülkelerde elde edilen gelirden vazgeçmektedir. Bu durum özellikle çok düşük oranlı vergilerin uygulandığı ülkelere yatırım yapmayı özendirmekte ve zararlı rekabete yol açmaktadır⁹¹.

GVK’nin 3’üncü maddesinin 2 no’lu fıkrasında, resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısı ile yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşlarının bulundukları yabancı ülkelerde elde ettikleri kazanç ve iratları sebebiyle gelir vergisi ya da benzeri vergi ödemiş olmaları halinde söz konusu kazanç ve iratlar üzerinden Türkiye’de ayrıca vergilendirilmeyecekleri hükmüne yer verilmiştir. Bu hüküm GVK’de istisna yönteminin kabul edildiğinin bir ifadesidir⁹².

3. İndirim Yöntemi

İndirim yönteminde verginin matrahtan indirimi söz konusudur; bir kişinin yurt dışında ödediği vergiler yurt içi ve dışı kazançlar toplamından indirilmektedir. İndirime

⁸⁷ Bayar, **a.g.e.**, s. 20.

⁸⁸ İstisna yöntemi, yabancı kaynaklarda exemption method olarak anılmaktadır.

⁸⁹ Hakan Karaldı, “Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları”, İstanbul, 2015, s. 35.

⁹⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 67.

⁹¹ Bayar, **a.g.e.**, s. 20-21.

⁹² Oktar, **a.g.e.**, s. 54.

tabi tutulan matrah bir masraf gibi işleme tabi tutulmaktadır. Bu yöntemde yurt dışında ödenen vergiler matrahtan indirilebildiğinden “matrahtan indirim yöntemi” adı ile de anılmaktadır⁹³.

Veraset intikal vergisi uygulamasında bu yöntemin uygulandığı görülmektedir. T.C. vatandaşlarına ait yurt dışında bulunan mallara ait veraset intikal vergileri, verilecek beyannamede yer almak ve belge ile tevsik edilmek suretiyle intikal eden yurt içi ve dışı servet değeri toplamından indirilmektedir. Ancak bu yöntem ile mükerrer vergilendirmenin önüne geçtiği söylenemez⁹⁴.

Yukarıda detaylarına verdiğimiz yöntemlerden, çifte vergilemenin önlenmesi için herhangi bir hesap yapılmasına gerek bulunmadığından, doğrudan yurt dışında elde edilen kazanç vergiden istisna tutularak bu kazanç kaynağında vergilendirildiğinden en başarılı ve vergi tekniğine en uygun olanının istisna yöntemi olduğuna dair görüş iseбетlidir⁹⁵.

D. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları

Devletlerin vergi kanunlarının yer bakımından uygulanmasında benimsedikleri farklı ilkeler uluslararası düzeyde vergilendirme yetkisi çakışmalarına sebep olmaktadır. Bu durum çifte vergilendirmeyi önlemek için hem iç hem dış hukukta birtakım önlemler almayı zorunlu hale getirmektedir⁹⁶.

⁹³ Şenyüz- Yüce – Gerçek, **a.g.e.**, s. 362.

⁹⁴ Şenyüz- Yüce – Gerçek, **A.e.**, s. 362.

⁹⁵ “Çifte veya Mükerrer Vergileme Problemini Ortadan Kaldıran Ulusal ve Uluslararası Araç ve Tedbirler”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 202, Temmuz 2005, s. 67.

⁹⁶ Ateş, **a.g.e.**, s. 36.

Ancak ulusal düzenlemeler yetersiz kaldığından uluslararası düzenlemelere gerek duyulmuştur. Bu yetersizliğin giderilmesinde, devletler tarafından itibar edilen OECD modeli esas alınarak hazırlanan, iki taraflı vergi anlaşmaları çok taraflı vergi anlaşmalarına nazaran⁹⁷ daha etkili şekilde uygulanmaya başlanmıştır. Hatta şimdiye kadar çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla Türkiye'nin taraf olduğu çok taraflı bir anlaşma imzalanmamıştır⁹⁸.

1. OECD Modeli

Akdedilen ÇVÖA'lara bakıldığında en eski anlaşmanın 1970 yılında Avusturya ile yapıldığı görülmektedir. Türkiye 1980'li yıllara kadar izlediği ithal ikameci ekonomik politikaların da etkisiyle ÇVÖA'lara taraf olmaya gerek görmemiştir. Ancak 1980'den itibaren ticaretin ve sermaye hareketlerinin serbestleşmesi uluslararası hukuksal çifte vergilendirmeyi Türkiye bakımından da çözülmesi icap eden bir meseleye dönüştürmüştür ki bu yıllarda Türkiye'nin taraf olduğu ÇVÖA sayısında artış olmuştur⁹⁹.

OECD Model Anlaşması'nın tavsiye niteliği ağır basmaktadır ve bu model esas alınarak yapılacak iki taraflı anlaşmalar iktisaden zayıf olan akit ülkenin aleyhine olmaktadır¹⁰⁰. Bu sebeple OECD, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma taslakları hazırlamış; fakat bu taslaklarda çifte vergilendirme sorununa sermaye ve teknoloji ihraç eden gelişmiş ülkelerin çıkarları açısından bakılıp ikamet ilkesine ağırlık verildiğinden ve Türkiye de bu taslakları ilke olarak benimsemediğinden diğer

⁹⁷ Şu ana kadar imzalanmış sadece iki adet çok taraflı vergi anlaşması mevcuttur: İskandinav Ülkeleri Çok Taraflı Vergi Andlaşması (1971) ve Orta Amerika Ülkeleri Çok Taraflı Vergi Andlaşması (1983).

⁹⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 71.

⁹⁹ Övül Çözgezen, **Yaklaşım Yayınları**, Uluslararası Çifte Vergilendirme III, Nisan 2019, sayı 208.

¹⁰⁰ Murat Çubukçu, "Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu", İstanbul 2006 (çevrimiçi) <http://acikerisim.istanbul.edu.tr/bitstream/handle/123456789/26431/41914.pdf?sequence=1&isAllowed=y>, 15.11.2019.

devletlerle uzunca bir süre az sayıda ÇVÖA imzalanmıştır¹⁰¹. Ekonomik açıdan OECD modeline dayalı vergi anlaşmaları tarafların gelişmiş ülke olması durumunda ülkeler arasında dengeyi bozmamaktadır. Ancak taraflardan birinin gelişmekte olan ülke olması durumunda hazine çıkarlarının dengesinin gelişmekte olan ülke aleyhine bozulduğu görülmektedir¹⁰².

OECD Model Anlaşması'nda yedi bölüm ve otuz bir madde mevcuttur. Anlaşmanın birinci bölümünde anlaşmanın kapsamı; ikinci bölümde mukim, işyeri ve muhtelif genel tanımlara yer verilmiştir. Üçüncü bölümde vergilendirilecek on altı gelirin detaylarına yer verilmiştir. Dördüncü bölümde, servetin vergilendirilmesine yönelik bir maddeye, beşinci bölümde ise çifte vergilendirmeyi önleme yöntemlerine dair maddelere yer verilmiştir. Altıncı bölümde çifte vergilendirme ile ilgili özel hükümler mevcuttur. Son bölüm ise anlaşmanın yürürlüğe girişi ve yürürlükten kalkmasına yönelik iki maddeden oluşmaktadır.

Sürekli olarak yenilenen ve 1992 yılında ilk versiyonu yayınlanan OECD Modeli'nin en son metni 21 Kasım 2017 tarihinde OECD Konseyi'nde onaylanmıştır.

2. Birleşmiş Milletler Modeli

Birleşmiş Milletler'in model anlaşma hazırlama çabaları 1920'li yıllara kadar uzanmaktadır. Bu modele de itibar edilmesinin sebebi, uluslararası ticaretin hızla artan hacmi ve kolonicilik anlayışının sona ermesi ile gelişmekte olan ülkeler ve gelişen ülkeler arasındaki anlaşmaların farklı kriterleri gerekli kılmasıdır¹⁰³.

Bu model OECD modelinin genel esaslarının geçerli olduğu bir model olmakla beraber ağırlıklı olarak gelirin doğduğu ülkenin yani kaynak ülkenin vergilendirme

¹⁰¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, 61.

¹⁰² Özcan, **a.g.e.**

¹⁰³ Bayar, **a.g.e.**, s. 54.

yetkisine ağırlık vermektedir. Bu sebeple de daha çok yabancı sermaye ithal eden az gelişmiş ülkeler tarafından tercih edilmektedir¹⁰⁴.

OECD modeli ile aynı sistematığe sahip olsa da madde metinlerde bazı değişiklikler getirmiştir: örneğin, temettülerin vergilendirilmesinde OECD modelinden farklı olarak belirli bir stopaj oranı anlaşma metninde belirlemek yerine oranların tespiti tarafların ikili müzakerelerine bırakılmıştır¹⁰⁵.

3. Türkiye'nin Benimsediği Model

Türkiye çifte vergileme konusunda belli bir ülke yararının ne tamamen OECD ne de tamamen Birleşmiş Milletler Modeli'nde öngörülen düzenlemelerle tamamen karşılanmayabileceği düşüncesi ile kendi yararlarını daha iyi koruyacağına inandığı bir model¹⁰⁶ geliştirmeyi tercih etmiştir¹⁰⁷.

Benimsediği model ile Türkiye, OECD Model Anlaşması'nı esas almakta; ancak bazı durumlarda bu metne sıkı sıkıya bağlı kalmamaktadır. OECD Model Anlaşması'nda¹⁰⁸ yer alan “**yorum notları**¹⁰⁹ ve “**çekinceler**¹¹⁰” Model Anlaşma'dan ayrı düşünülmemelidir.

¹⁰⁴ Bahar, A. e., s. 37.

¹⁰⁵ Bayar, a.g.e., s. 55.

¹⁰⁶ 1969 yılında Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Amacıyla Yapılacak Anlaşmalar için Türk Projesi detayları için bakınız Cemal Baran Başok, “Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Yorumlanması”, Ankara, 2016, s. 54-56.

¹⁰⁷ Çubukçu, a.g.e., s. 147-148.

¹⁰⁸ OECD Model Anlaşması'nın yorum ve çekinceler içeren tam metnine ulaşmak için bakınız: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Mevzuat_DisIliskiler/OECD_Model_Yorum_Kitabi_2014.pdf, 02.10.2019. Bu metnin Giriş bölümünde özellikle yorum ve çekincelerin uluslararası vergi hukukunun gelişiminde özel önemine ve ihtilaf durumunda yardımcı kaynak rolüne değinilmiştir.

4. Yürürlükteki Anlaşmalar

GİB'in internet sitesine göre 2 Ocak 2019 tarihi itibarıyla 85 adet ÇVÖA yürürlüktedir. Bu anlaşmalar içinde 24 Eylül 1973 yürürlük tarihli Avusturya ile yapılan anlaşma en eskisi iken en yeni tarihlisi 26 Ocak 2018 yürürlük tarihli Gambiya ile yapılmış anlaşmadır¹¹¹.

Türkiye'nin 46 yıllık süre içinde yabancı devletlerle imzaladığı 85 adet ÇVÖA'nın ülke gruplarına ve bölgelere göre dağılımını içeren tablo aşağıdaki gibidir:

	Ülke Grupları ¹¹²	Anlaşma Sayısı
1	AB Ülkeleri (AB'ye üye 28 devletten Türkiye 27'si ile ÇVÖA imzalanmıştır. Bu ülkeler Belçika, Fransa, Almanya, İtalya, Lüksemburg, Hollanda, Danimarka, İngiltere, İrlanda, Yunanistan, Portekiz, İspanya, Avusturya, Finlandiya, İsveç, Çek Cumhuriyeti, Estonya, Letonya, Macaristan, Litvanya, Polonya, Slovakya, Slovenya, Bulgaristan, Romanya, Malta ve Hırvatistan'dır.)	27
2	Diğer Avrupa Ülkeleri (AB topluluğu dışında kalan diğer Avrupa Ülkeleri: Norveç, Makedonya, Arnavutluk, Moldova, Bosna-Hersek, İsviçre, Kosova, Sırbistan-Karadağ, Beyaz Rusya, Ukrayna)	10
3	Orta-Doğu ve Diğer Arap Ülkeleri (Suudi Arabistan, Ürdün, Mısır, Suriye, Lübnan, Birleşik Arap Emirlikleri, Bahreyn, Katar, Tunus, Fas, Cezayir, Sudan, Umman, Yemen, Kuveyt, İran, İsrail)	17

¹⁰⁹ OECD Anlaşması'nın yorum notları son derece ayrıntılı ve günceldir; üye ülkelerin şerh ve çekinceleri varsa bunlar ilgili maddelere ve yorum notlarına eklenmiştir. Feridun, Güngör, Vergi Anlaşmaları Hukuku Nasıl Gelişir?, **E- Yaklaşım**, Haziran 2011, Sayı 222, (çevrimiçi), www.yaklasim.com, 18.11.2019.

¹¹⁰ Uluslararası hukukta çekince ile kastedilen bir uluslararası hukuk kişinin çok taraflı bir uluslararası anlaşmanın kimi hükümleri ile bağlı olmayacağını dair yaptığı tek taraflı bildirimdir.

¹¹¹ Listenin tamamını görmek için Ek-1 Yürürlükte Bulunan Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları'na bakınız: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm.

¹¹² Bu tabloda AB dışındaki ülkeler coğrafi olarak kategorize edilmiş olup hangi ülke grubuyla daha çok ÇVÖA imzalandığı gösterilmeye çalışılmıştır.

4	Asya Ülkeleri (Japonya, Güney Kore, Çin Halk Cumhuriyet, Malezya, Tayland, Singapur, Hindistan, Pakistan, Bangladeş, Endonezya, Filipinler, Vietnam, Azerbaycan, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti, Türkmenistan, Kırgızistan, Kazakistan, Tacikistan, Özbekistan, Moğolistan, Gürcistan, Rusya)	22
5	Afrika Ülkeleri (Güney Afrika Cumhuriyeti, Gambiya, Etiyopya)	3
6	Kuzey ve Güney Amerika Ülkeleri (Amerika Birleşik Devletleri, Kanada, Brezilya, Meksika)	4
7	Diğer Ülkeler (Yeni Zelanda, Avustralya)	2
Toplam		85

E. ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI KAPSAMINDA VERGİLENDİRME

1. Anlaşma Kapsamında Düzenlenen Gelir Unsurları

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında gelir ve gelirin unsurları üzerinden alınan vergilere dair hükümler düzenlenmektedir. ÇVÖA madde başlıkları incelendiğinde gayrimenkul varlıklarından elde edilen gelirler, ticari kazançlar, deniz ve hava taşımacılığı, temettü, faiz, gayri maddi hak bedelleri, sermaye değer artış kazançları, serbest meslek faaliyetleri, yöneticilere yapılan ödemeler, sanatçı ve sporcu gelirleri, emekli maaşları, öğretmen ve öğrenci gelirleri ile diğer gelirlerin kapsama alındığı görülmektedir¹¹³. Bir diğer deyişle, çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının kapsamına gelir ve kurumlar vergisi girmektedir.

¹¹³ GİB, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları”, (çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1236>, 15.09.2019.

2. Anlaşma Kapsamında Mukim ve Mukimlik Belgesi

ÇVÖA'larda hem gerçek hem de tüzel kişileri kapsayan mukim terimi OECD Model Anlaşması'nın 4'üncü maddesinde ayrıntılı olarak tanımlanmakta ve bir kişinin iki Devlet'te birden mukim sayılması halinde hangi devlette mukim sayılacağına ilişkin kurallar belirlenmektedir.

“Devletlerden birinin mukimi” terimi, o Devletin mevzuatı gereğince ikametgâh, ev, kanuni merkez, iş merkezi veya benzer yapıda diğer herhangi kriter nedeniyle vergi mükellefiyeti altına giren kişidir¹¹⁴. Görüldüğü üzere, vergi anlaşmalarında bir kişinin hangi devletin mukimi kabul edileceği Akit Devletlerin iç mevzuat hükümlerine göre belirlenecektir ve her akit devlet de bu tespiti yaparken dilediği kriteri esas alabilecektir¹¹⁵. Dar mükellefiyete tabi gerçek kişiler Türkiye’de yerleşik olmadıkları için ve dolayısıyla mukim oldukları ülke farklı olduğu için bu kişilerin sadece Türkiye’de elde ettikleri gelirleri kaynak devlet yetkisi sebebiyle vergiye tabi tutulabilecektir. Kurumlarda da bir Devletin iç mevzuatına göre kanuni merkez, iş merkezi veya başka kriter sebebiyle vergi mükellefiyeti altına giren tüzel kişiler o Devletin mukimi sayılacaktır. Bir kişinin birden fazla devlette mukim olması sebebiyle ortaya çıkan çifte mukimlik sorununa dair kurallar da yine anlaşmalarda ayrıca saptanmıştır¹¹⁶.

Mukimlik belgesi, ÇVÖA’ya taraf diğer ülkede gelir elde eden kişi veya firmanın mukimi olduğu ülkenin yetkili makamlarından alınan ve o kişi veya kurumun ilgili ülkede yerleşik ve vergi mükellefi olduğunu gösteren resmi bir belgedir¹¹⁷. 20.12.2013 tarih ve 3 Seri No’lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Sirküleri’nde mukimlik

¹¹⁴ Bahar, **a.g.e.**, s.40.

¹¹⁵ Başak, **a.g.e.**, s. 54.

¹¹⁶ Başak, **a.g.e.**, s. 54.

¹¹⁷ Kerem Kelkitli, Yurt Dışından Alınan Hizmetlerde Mukimlik Belgesinin Önemi, (çevrimiçi) http://www.roedl.net/tr/tr/yayinlar/yazilar/yurt_disindan_alinan_hizmetlerde_mukimlik_belgesinin_oenemi.html, 12.11.2019.

belgesinin ibraz edilmemesi halinde iç mevzuat hükümlerinin uygulanacağını açıkça belirtilmiştir¹¹⁸. Mukimlik belgesi ile ilgili GİB tarafından bu kapsamda verilen birçok özelge¹¹⁹ bulunmaktadır. GİB İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı bir özelgesinde mukimlik belgesinin ibrazı gerektiğini,

“...Diğer taraftan, Fransa mukimlerinin Türkiye’de elde ettikleri kazanç veya iratların ilgili Anlaşma çerçevesinde vergiye tabi tutulabilmesi için Fransa yetkili makamlarından mukimlik belgesi almaları ve bu belgenin aslı ile noter veya bu ülkedeki Türk konsolosluklarınca tasdikli Türkçe tercümesinin bir örneğini, kendilerine yapılan ödeme üzerinden vergi tevkifatı yapacak vergi sorumlularına ibraz etmeleri gerekmektedir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ise ilgili Anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerimiz uygulanacaktır...”¹²⁰”

demek suretiyle açıkça belirtmiş; aksi takdirde ÇVÖA’dan yararlanılamayacağını altını çizmiştir.

3. Anlaşma Kapsamında Gerçek Lehdar

Gerçek lehdar¹²¹ kavramı, ÇVÖA’ların amaçları dışında kullanılarak kötüye kullanılmasını ve vergiden kaçınmak için bir araç olarak kullanılmasını önlemek amacıyla ortaya çıkarılmış bir güvenlik yöntemidir¹²².

¹¹⁸ “...Diğer taraftan Anlaşmaya taraf diğer ülkede yerleşik (tam mükellef) olanların Türkiye’de elde ettikleri kazanç veya iratların ilgili anlaşma çerçevesinde vergiye tabi tutulabilmesi için de kendi ülkelerinin yetkili makamlarından mukimlik belgesi almaları ve bu belgenin aslı ile birlikte Noterce veya bu ülkelerdeki Türk konsolosluklarınca tasdik edilmiş Türkçe tercümesinin bir örneğini ilgili vergi dairesine veya kendilerine yapılan ödeme üzerinden vergi sorumlularınca vergi tevkifatı yapılması durumunda ise vergi sorumlularına ibraz etmeleri gerekmektedir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ise ilgili anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerimiz uygulanacaktır...”

¹¹⁹ Vergi idaresinin bireysel sorulara verdiği cevaplara özelge; çok sayıda mükellefin benzer konuda ihtiyaç duyması sonucu verilen toplu cevaba sirküler denilmektedir (Bilici, **a.g.e.**, s. 29).

¹²⁰ GİB İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 02.05.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 30-1497 sayılı Özelgesi

¹²¹ Her ne kadar TDK’ye göre kelimenin doğrusu “Lehtar” olsa da ÇVÖA’larda “lehdar” olarak yer aldığından, metinde de lehdar olarak kullanılmıştır.

Şirketler vergi açısından avantajlı hale gelebilmek için kâr dağıtım kararı almadan evvel ortaklık paylarını başka bir ülkede faaliyette bulunan ilişkili bir şirkete satma yolunu tercih edebilmektedirler. Lehdarlık ile amaçlanan ÇVÖA'larda taraflara sağlanan menfaatlerin, yalnız bu menfaatlerden faydalanmak üzere anlaşma tarafı bir ülkede mukimlik tesis eden ancak gerçek lehdarı ÇVÖA'nın tarafı olmayan üçüncü bir ülkede bulunan şirketlerin ÇVÖA'dan faydalanmasının önüne geçmektir.

Gerçek lehdar kavramı 1977 yılında OECD Model Anlaşması'nda yer almasına rağmen, hala bu terimin anlamına dair bir görüş birliği yoktur. Genel bir ifade ile gerçek lehdardan kasıt, geliri doğuran varlık (hisse senedi, gayri maddi hak vs.) ve dolayısıyla da gelirin kendisi üzerinde, şeklen değilse de fiilen tasarruf hakkına sahip olan ve herhangi bir kısıtlamaya tabi olmaksızın söz konusu gelirden fiilen menfaat sağlayan kişidir¹²³.

Türk vergi mevzuatında da gerçek lehdar¹²⁴ kavramı bulunmamaktadır ancak çeşitli yargı ve doktrin kararlarında gerçek lehdar kavramı ile ilgili kararların mevcut olduğu görülmektedir. Gerçek lehdar kavramı doktrinde tüzel kişilik perdesinin kaldırılması kavramı ile karşılanmaktadır. Zira tüzel kişilik perdesinin kaldırılması ile işlemlere muhatap esas kişiye ulaşılmakta ve VUK'un 3'üncü maddesinin (B) bendinde; vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu hükmünün gereği yerine getirilebilmektedir.

Tüzel kişilik perdesi kaldırılarak tüzel kişiliğin ardındaki kişinin sorumlu tutulması söz konusu olmaktadır. Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun E.2004/4-360, K.2004/431, 22.09.2004 tarihli Kararı'nda ise tüzel kişilik perdesinin kaldırılmasına ilişkin olarak,

¹²² Nevzat Şenses, "Ulusal ve Uluslararası Mevzuat Düzenlemelerinde Gerçek Lehdar Kavramı," **Yaklaşım** / Eylül 2018 / Sayı: 309.

¹²³ Emrah Çelik, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında "Gerçek Lehdar" (Beneficial Owner) Kavramı", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Nisan 2013, Sayı: 112.

¹²⁴ Acente, temsilci, yediemin veya yönetici olarak hareket eden aracı şirket, gerçek lehdar değildir.

“...batı hukuk uygulamalarında yerini bulduğu üzere (Almanca druglift, İngilizce the lift of veil) perdenin kaldırılması yöntemiyle gizlenen amaç ve eylem çıkartılıp sergilenerek sorumluluk belirlenmelidir...”

açıklaması ile sorumluluğun belirlenmesinde tüzel kişilik perdesinin aralanabileceğini ortaya koymaktadır. Yargıtay gizlenen amaç ve eylemin ortaya konulması gerektiğini ve ancak bundan sonra sorumluluğun belirlenebileceğini belirtmektedir.

Yine, Danıştay 4. Dairesi’nin E.1961/4471, K.1962/644 no’lu kararında,

“...Esasen vergi kanunları hadiseleri mücerret hukuki durum olarak değil, fiili durum olarak mütalaa eder... Hadisede, davacının ortağı bulunduğu ... Limited Şirketi, beşi aynı ve diğer ikisi bir soyadını taşıyan ortaklardan kurulmuş olup, bu durumdan bilistifade ortakların şahsi menfaatlerini korumak hususunda her kararı istedikleri şekilde almaları mümkün bulunmaktadır...”

ifadesi ile fiili durumun değerlendirilmesi gerektiğinin altını çizmiş; doktrinde bu karar tüzel kişilik perdesinin kaldırıldığı şeklinde yorumlanmıştır.

Yukarıda yer alan mahkeme kararında açıkça ifade edildiği üzere, haklı bir neden olmaksızın bir tüzel kişiliğin arkasına saklanarak işlem yapılması durumunda hukuk düzeninin kötüye kullanıldığı bu hak korunmayacaktır.

Özetle, vergi anlaşmalarının hükümlerinin kötüye kullanılmasının önlenmesini hedefleyen gerçek lehdar müessesesi, OECD Model Anlaşması’nın önemli kavramlarından biri olsa da uygulamada yaşanan zorluklardan dolayı vergi idareleri tarafından nadiren uygulanabilmiştir. Gerçek lehdar kavramı genel olarak OECD Model Anlaşması maddeleri ve yorumlarından ortaya çıkan bir kavram olmakla birlikte, Türk hukuk doktrinde tüzel kişilik perdesinin kaldırılması kavramı ile karşılanmaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

KÂR PAYI (TEMETTÜ) DAĞITIMINDAN DOĞAN KAZANCIN VERGİLENDİRİLMESİ

I. KÂR PAYI (TEMETTÜ) TANIMI

Kâr,¹²⁵ “sermayenin karşılığı olarak elde edilmesi öngörülen artış”ı ifade etmektedir¹²⁶. Türk Dil Kurumu, kâr payını “herhangi bir malın maliyet fiyatı üzerine konulan ve satıcıya kalan kazanç” ve “bir işletmenin maliyet giderleri ve zararları çıkarıldıktan sonra kalan net kârın pay senedi başına düşen bölümü, temettü hissesi” olarak tanımlamaktadır¹²⁷. Kâr payı şirketlerin¹²⁸ mevcut kârları üzerinden ortaklarına yaptıkları bir varlık dağıtımıdır¹²⁹. Kâr payını “pay sahibi ister gerçek ister tüzel kişi olsun; tüm pay sahiplerine ve dağıtılmasına karar verilen kâr tutarından kâra iştirak eden bu kişilerin her birine düşen pay” olarak ifade etmek mümkündür¹³⁰.

Kâr payı kavramı vergilendirme açısından kanunumuza girmesine rağmen kanuni tanımı mevcut değildir; ancak kâr payı, kurum tarafından sağlanan net kârdan ortaklara

¹²⁵ Kâr her ne kadar net bir kavram gibi algılsa da farklı disiplinler arasında tartışmaya açık bir kavramdır. Kâr tanımının birçok ayrıma tabi tutulduğu görülmekle beraber bunlardan en göze çarpanı finansman maliyetleri bakımından yapılan ekonomik kâr ve muhasebe kârı ayrımıdır. Gelir ve gider arasındaki farka muhasebe kârı denilmekte; ekonomik kâr ile muhasebe kârı arasındaki farkın giderin belirlenmesinde ortaya çıktığı belirtilmektedir. Muhasebe ve ekonomik kâr ayrımı için lütfen bakınız: Güven Sayılğan, Kadir Gürdal, Yatırım ve Yönetim Kararları Açısından Kâr Kavramındaki Değişim, **H.Ü.İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 22, Sayı 1, 2004, s. 116-132.

¹²⁶ Nazmi Karyağdı, **Tüm Yönleriyle Kar Dağıtımı**, Oluş Yayıncılık, 4. Baskı, İstanbul, 2014, s. 3.

¹²⁷ TDK, (çevrimiçi) <https://sozluk.gov.tr/>, 13.11.2019.

¹²⁸ TTK'nin 507'nci maddesi uyarınca her pay sahibinin kanun ve esas sözleşme hükümlerine göre pay sahiplerine dağıtılması kararlaştırılmış net dönem kârına, payı oranında katılma hakkı vardır.

¹²⁹ Dr. Erdem Ateşagaoglu, **Vergi Hukuku Bakımından Anonim Şirketlerde Kar Payı Dağıtımı**, XII Levha Yayıncılık, 2012, İstanbul, s. 17.

¹³⁰ Karyağdı, **a.g.e.**, s. 211.

hisseleri oranında ya da söz konusu kuruma yaptıkları katkı oranında verilen pay olarak tanımlanabilir¹³¹.

GVK'nın menkul sermaye iradını düzenleyen 75'inci maddesinde menkul sermaye iradı, "*Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar*" olarak tanımlanmaktadır. GVK'nın 75'inci maddesinin 2'nci fıkrasının 1'inci bendi her tür hisse senedinin kâr payını, 2 numaralı bent iştirak hisselerinden doğan kazançları ve 3'üncü bent de İdare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr paylarını menkul sermaye iradı olarak saymıştır:

- **Hisse senetlerinin kâr payları**¹³²: Hisse senetleri, anonim şirketler ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komanditer ortakların bu şirketlerdeki paylarını belirten kıymetli evrak niteliğinde belgelerdir. Hisse senetleri başlıca adi, kurucu ve intifa hisse senetlerinden meydana gelir. Kanun adi hisse senetleri ile beraber genellikle itibari değeri olmayan, şirketin payına tasfiyesine veya yeni çıkarılacak hisse senetlerini almaya hak tanıyan senetleri de aynı gelir unsuruna sokmaktadır¹³³.
- **İştirak Hisselerinden Doğan Kazançlar**: İştirak payları, limited şirket ortaklarının, iş ortaklıklarının, adi komandit şirketlerde komanditer ortakların ve kooperatife katılanların iştirak paylarıdır.¹³⁴ Bu paylara istinaden limited şirket

¹³¹ Ateşagaoglu, A.e., s. 73.

¹³² GVK'nın 75'inci maddesinin 2'nci fıkrasının "Hisse senetlerinin kar payları" diye başlayan 1 no'lu bendinin parantez içi kısımda hisse senetleri kar payları ile kastedilenin ne olduğu detaylandırılmıştır: ("*kurucu hisse senetleri ve diğer intifa hisse senetlerine verilen kâr payları ve pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka adlarla yapılan her türlü ödemeler ile Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kâr payları ile konut finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen ipotekle dayalı menkul kıymetlere ödenen faiz, kâr payı veya benzeri gelirler*")

¹³³ M. Kamil Mutluer, **Vergi Özel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 1. Baskı, 2007, İstanbul, s. 133.

¹³⁴ Mutluer, Kuzeyli, a.g.e., s.424.

ortaklarının, iş ortaklarında ortakların ve adi komandit şirketlerde komanditerlerin kâr payları¹³⁵ ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar iştirak hisselerinden doğan kazançlara girer¹³⁶.

- **Kurumların Yönetim Kurulu Başkan ve Üyelerine Verilen Kâr Payları:** Uygulamada teşvik unsuru olarak dağıtılan bir kâr payı olarak önümüze çıkmaktadır. Bu uygulamanın var olması için ilgili kurumun sözleşmesinde bu yönde hükme yer vermesi gerekmektedir¹³⁷.
- **Yatırım Fonları Katılma Belgeleri Kâr Payları:** Yatırım fonları, halktan topladıkları paraları para sahipleri adına riskin dağıtılması ve inançlı mülkiyet esaslarına göre sermaye piyasası araçları, gayrimenkul, altın ve diğer kıymetli madenler portföyü işletmek amacıyla, bankalar ve sigorta şirketleri tarafından kurulan tüzel kişiliği olmayan kuruluşlardır. Yatırım fonlarında para yatırıma hisse senedi yerine katılma belgesi verilmektedir. Yatırım fonlarının kâr payı şeklindeki geliri esasen fonların alış satış tarihleri arasındaki değer artışıdır¹³⁸.

Temettünün uluslararası metinlerde yer alan tanımına gelecek olur isek, OECD Model Anlaşması'nın "Yorum" kısmında en genel ifade ile "*hisse ile sınırlandırılmış şirketler, sermayesi paylara bölünmüş sınırlı ortaklıklar, sınırlı sorumlu şirketler veya diğer sermaye şirketleri tarafından kazançların hissedarlara dağıtılması*"¹³⁹ olarak ifade edilmiştir. Madde metninde de sadece bazı yaygın temettü çeşitlerine atıfta bulunmak suretiyle,

¹³⁵ İştirak paylarından doğan kazançların kâr paylarından farkı, kazancın sebebinin hisse senedi olmamasıdır (Mutluer, Kuzeyli, **A.e.**, s. 424).

¹³⁶ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2010, 4. Baskı, s. 83.

¹³⁷ Şenyüz, Yüce, Gerçek, **a.g.e.**, s. 84.

¹³⁸ Şenyüz, Yüce, Gerçek, **a.g.e.**, s. 84.

¹³⁹ OECD Model (2014), s. 169.

“...hisse senetlerinden, “intifa” senetlerinden veya “intifa” haklarından, maden hisselerinden, kurucu hisse senetlerinden veya alacak niteliğinde olmayıp kazanca katılmayı sağlayan diğer haklardan elde edilen gelirler ile dağıtımı yapan şirketin mukim olduğu Devletin mevzuatına göre, vergileme yönünden hisse senetlerinden elde edilen gelirle aynı muameleyi gören diğer şirket haklarından elde edilen gelirler...”

olarak tanımlanmıştır.

Görüldüğü üzere OECD Model Anlaşması’nın 10’uncu maddesinin 3’üncü bendi temettü terimine açıklık getirmek üzere bazı temettü çeşitlerini ismen saymış ama uygulama alanını, akit devletlerin iç mevzuatlarına göre temettü kavramını dahi kapsayacak şekilde genişletmiştir. Bu kapsamda GVK’nin 75’inci maddesinin 1, 2 ve 3’üncü fıkrasında yer alan kâr payları da OECD Model Anlaşması kapsamında temettü olarak nitelendirilecektir¹⁴⁰. Akit devletlerin iç hukuklarında temettülerin kapsamına dair farklı düzenleme olabileceğinden OECD Model Anlaşması’nda tahdidi liste yerine örneklerle açıklanan tahdidi olmayan listeye yer verildiği görülmektedir¹⁴¹.

OECD Model Anlaşması uyarınca GVK’nin 75’inci maddesinin ikinci fıkrasının 4’üncü bendi uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısım da menkul sermaye iradı sayıldığı için, dar mükellef kurumlar tarafından yurt dışına aktarılan bu tutar da temettü olarak kabul edilmektedir. Yine aynı şekilde GVK hükümlerinde belirtilen temettü gelirleri dışında TTK uygulamasında şirket ortaklarınca elde edilen bir kısım gelirler, örneğin TTK’nin 510’uncu maddesine göre ödenen hazırlık evresi faizi, TTK’nin 543’üncü maddesi

¹⁴⁰ 1 Seri No’lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği: Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları hakkında ilk Genel Tebliğ 15 Mayıs 1996 Tarih ve 22367 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 1 Seri No’lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği’dir. Bu tebliğde ağırlıklı olarak temettü vergilendirmesi hakkında açıklamalar yapılmıştır. Tebliğde, 30.9.1988 tarihinde yürürlüğe giren ve 1.1.1989 tarihinden itibaren uygulanmaya başlayan Türkiye ile Hollanda Krallığı arasında akdedilen ÇVÖA esas alınmış ve yapılan açıklamaların; Türkiye’nin o tarih itibarıyla akdettiği diğer 21 ÇVÖA’ya da uygulanacağı belirtilmiştir.

¹⁴¹ Bayar, A.e., s. 114.

uyarınca dağıtımına tabi tutulan tasfiye payları da ÇVÖA hükümleri gereği temettü sayılacaktır¹⁴².

A. Türk Ticaret Kanunu Uyarınca Temettü Dağıtım Esasları

TTK kâr payının dağıtım esaslarına dair düzenlemeler içermektedir. TTK uyarınca esas sözleşmede aksine bir hüküm yok ise kâr payı, pay sahibinin sermaye payı için şirkete yaptığı ödemelerle orantılı şekilde hesaplanır. Kâr dağıtım kararı anonim şirketlerde¹⁴³ genel kurul, limited şirketlerde ise ortaklar kurulu tarafından alınır.

Genel kurulun kâr dağıtım kararı verebilmesinin ön koşulu kanuni ve isteğe bağlı yedek akçelerin ayrılmasıdır. Bu kapsamda TTK'nin 519'uncu maddesi uyarınca yıllık kârın %5'inin¹⁴⁴ ödenmiş sermayenin yüzde yirmisine ulaşınca kadar kanuni yedek akçe ("birinci tertip yedek akçe") olarak ayrılması zorunludur. Burada dikkat edilmelidir ki dağıtım değil ayırma¹⁴⁵ zorunluluğu söz konusudur.¹⁴⁶

Birinci temettü sınırına ulaştıktan sonra, a) yeni payların çıkarılması dolayısıyla sağlanan primin, çıkarılma giderleri, itfa karşılıkları ve hayır amaçlı ödemeler için kullanılmamış bulunan kısmı, b) ıskat sebebiyle iptal edilen pay senetlerinin bedeli için ödenmiş olan tutardan, bunların yerine verilecek yeni senetlerin çıkarılma giderlerinin düşülmesinden sonra kalan kısmı, c) pay sahiplerine yüzde beş oranında kâr payı

¹⁴² Başak, **a.g.e.**, s. 74.

¹⁴³ Halka açık anonim şirketlerde kâr payı dağıtım esasları Sermaye Piyasası Kanunu ile kâr Payı Tebliği'nde düzenlenmektedir. Bu kısımda detaylarına verilmemiştir.

¹⁴⁴ Şirket ana sözleşmesinde daha yüksek oranda yedek akçe ayrılması kararlaştırılabilir.

¹⁴⁵ Söz konusu hüküm karşısında şirket yetkili organları kâr dağıtım kararı almasa dahi kâr dağıtımına bağlı stopaj yükümlülüğü ile karşı karşıya kalabilir.

¹⁴⁶ Güray Öğredik, "Yabancı Ortağa Kâr Dağıtım", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Nisan 2006, (çevrimiçi) www.mazarsdenge.com, 10.10.2019.

ödendikten sonra, kârdan pay alacak kişilere dağıtılacak toplam tutarın yüzde onu, da ikinci tertip yedek akçe olarak ayrılmalıdır¹⁴⁷.

Örnek bir kâr dağıtım hesabında yedek akçelerin ayrılması ve kârın hesaplanması aşağıdaki gibi olacaktır:

2018 YILI KÂR DAĞITIMI ¹⁴⁸	
2018 Yılı Bilanço Kârı	1.155.565,43
Kan.Kab.Edilm.Giderler	5.550,36
Kurumlar Vergisi Matrahı	1.161.115,79
Kurumlar Vergisi %20	232.223,16
Dönem Net Kârı (1.155.565,43-232.223,16=)	923.342,27
I.TERTİP YASAL YEDEK AKÇE HESAPLAMASI	
1.Tertip Yasal Yedek Akçe Matrahı	923.342,27
1.Tertip Yasal Yedek Tutarı(923.342,27* %5)	46.167,11
1.Tertip Temettü Hesaplaması	
Ödenmiş Sermaye	1.605.375,00
Oranı	5%
1.Tertip Temettü (1.605.375,00*0.05)	80.268,75
II.TERTİP YASAL YEDEK AKÇE HESAPLAMASI	
2012 Yılı Bilanço Kârı	1.155.565,43
Kurumlar Vergisi(-)	232.223,16
Net Dönem Kârı	923.342,27
1.Tertip Yasal Yedek Akçe(-)	46.167,11
Kalan	877.175,16
1.Tertip Temettü(-)	80.268,75

¹⁴⁷ TTK m. 519.

¹⁴⁸ Tablo kaynaktan aynen alınmıştır: Ferhat FAHRAN, “Almanya İle Yeni Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasına Göre, Diğer Akit Devletin Mukim Şirketine Ödenen Temettüleri İlişkin Vergi İadesi,” **Yaklaşım** / Kasım 2013 / Sayı: 251, (çevrimiçi), <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=22088&arananKey=ferhat%20fahran>, 21.11.2019.

2. Tertip Yasal Yedek Akçe Matrahı	796.906,41
2. Tertip Yasal Yedek Akçe %10	79.690,64
KAR STOPAJININ HESAPLANMASI	
Stopaj Matrahı(G.V.K.94/6b-ii)	797.484,52
Ödenecek Kâr Stopajı %15	119.622,68
Dağıtılacak Kâr	677.861,84

B. Vergiyi Doğuran Olay

Vergileme, verginin mükellefi, verginin konusu ve mükellef ile konu arasındaki ilişkiyi ortaya çıkaran kanunun öngördüğü şekilde vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi unsurlarından oluşur¹⁴⁹.

VUK’un 19’uncu maddesine göre vergiyi doğuran olay, “*Vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vuku veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar*” demek suretiyle “olayın vuku” ve “hukuki durumun tekemmülü” ile vergiyi doğuran olayın meydana geldiği ifade edilmiştir. Olayın vuku ifadesinin ne anlama geldiğine dair ayrıntılı açıklamalara ilgili vergi kanununda yer verilmektedir; örneğin, gelir vergisinde gelirin elde edilmesi, katma değer vergisinde satıcının malı teslim etmesi ya da hizmeti ifa etmesi, motorlu taşıtlar vergisinde taşıtın tescilinde vergiyi doğuran olay olmuştur. Ancak sadece olayın vuku ile sınırlı kalınmayıp “hukuki durumun tekemmülü” de bu kavramın içine alınarak kapsam genişletilmiştir. Bu durumda mükellef bir şey fiilen elde etmeyip hukuken elde etse dahi vergiyi doğuran olay doğmuş sayılmaktadır¹⁵⁰.

¹⁴⁹ Prof. Dr. Kamil Mutluer - N. Nilay Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, s. 167.

¹⁵⁰ Mutluer - Kuzeyli, **a.g.e.**, s. 166.

Vergiye doğuran olayın gerçekleşmesiyle vergi alacaklısı mükellef ve borçlusu idare arasında alacak ilişkisi kendiliğinden, alacağın doğumuyla alakalı başka herhangi bir işlem yapmaya gerek kalmaksızın¹⁵¹ doğmuş sayılır¹⁵².

1. Menkul Sermaye İratlarında Vergiyi Doğuran Olay

GVK'nın 1'inci maddesinde gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak tanımlayarak gelir vergisinde vergiyi doğuran olayı “elde etme” kavramına bağlamıştır¹⁵³.

GVK'nın 1'inci maddesi gibi kanunun çeşitli maddelerinde “elde etme” kavramı kullanılmıştır. Bunlardan biri olan GVK'nın 75'inci maddesinde de “... elde ettiği...” hükmü¹⁵⁴ ile menkul sermaye iratları tarifi de “elde etme” kavramı üzerinden yapılmıştır. Ancak, “elde etme” kavramının ne olduğu kanunda tarif edilmediğinden, bu kavramın saptanması öğretiyeye düşmüştür ve elde etme kavramı geleneksel olarak elde etme tahsil ve tahakkuk kavramları ile açıklanmıştır¹⁵⁵.

Vergiye doğuran olayın bilinmesi, doğru saptanması ile işlemler hukuka uygun olarak tesis edilebilir. Vergiyi doğuran olay gerçekleşmeden idarenin vergi salması işlemi sakatlar; ancak yükümlü yine de borcunu ödemekten kaçınamaz. Gelir vergisi uygulamasında “elde etme” kavramı kimi zaman uyuşmazlıklara yol açsa da içtihat ile kavram belli temellere oturtulmuştur¹⁵⁶.

¹⁵¹ Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle vergi alacağı tahsil edilebilir hale gelmemektedir. Tahsil edilebilir hale gelmesi ancak tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarından geçmesiyle mümkündür.

¹⁵² Mutluer, Kuzeyli, **a.g.e.**, s. 167.

¹⁵³ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 264.

¹⁵⁴ GVK'nın 75'inci maddesinde menkul sermaye iradı şöyle tarif edilmektedir: “*Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır...*”

¹⁵⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 265.

¹⁵⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan **A.e.**, s. 265.

Vergi borcunda, olayın gerçekleştiği tarihte yürürlükte olan vergi mevzuatı ve dolayısıyla yararlanılacak istisnalar, muafiyetler uygulama alanı bulacağından vergiyi doğurmaya esas alınacak elde etme tarihinin tespiti önemlidir.

Elde etme kavramı ilke olarak muhasebe kavramları ve bilanço teorisi çerçevesinde ele alındığından, gelirin elde edilmesinde tahakkuk ve tahsil esasının geçerli olduğu ifade edilmektedir. Ancak kanun hükümlerine dayanılsa da aslında yeterli hukuki temele yer vermeden yapılan bir ayırım söz konusudur. Hâlbuki elde etme kavramı ekonomi, muhasebe ve hukukun kesiştiği ortak alanda açıklanmalıdır. Ekonomik anlamda satın alma gücünde ortaya çıkan artış, hukuki açıdan kişinin malvarlığında bir artış demektir. Bu artış kanunda yer alan gelir unsurlarından kaynaklanıyor ise gelir elde edilmiş, vergiyi doğuran olay gerçekleşmiştir¹⁵⁷. Muhasebeleştirme kavramları olarak tahakkuk ve tahsil ilkesi de malvarlığında değişik artış biçimlerini yansıtan kavramlardır. Elde etme kavramını hukuki kategoriler itibariyle ifade etmek gerektiğinde (i) alacak olarak doğma, (ii) talep edilebilir hale gelme, (iii) edimin gerçekleşmesi şeklinde üçlü hukuki bölümlene olarak düşünebiliriz¹⁵⁸.

Alacak olarak doğma aşaması denilince tahakkuk aşaması; hukuki anlamda ifa, ödeme, yerine getirme olarak ifade edebileceğimiz edim kavramı denilince de tahsil aşaması düşünülebilir.

Tahakkuk ve tahsil esası ayırımı dışında bir başka görüşe göre elde etme, hukuki ve ekonomik tasarruf esasına bağlanmıştır. Elde etmenin hukuki ve ekonomik tasarrufa bağlı olduğu durumlarda ekonomik tasarrufun tespiti zor olduğundan hukuki tasarruf genel olarak hareket noktası alınmaktadır. Hukuki tasarrufun gerçekleşmesi ile

¹⁵⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 266-267.

¹⁵⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, **A.e.**, s. 267.

ekonomik tasarrufun gerçekleştiği var sayılmakta; ekonomik tasarruf gerçekleşmez ise yükümlünün bunun gerçekleşmediğini ispat etme yükümlülüğü bulunmaktadır¹⁵⁹.

Danıştay 4. Dairesi'nin 02.02.1978 tarihli kararında¹⁶⁰ da bu görüş aynen yansıtmıştır. Şöyle ki, ekonomik tasarrufun gerçekleşmediğini ispat etme yükü üzerinde olan mükellefe, bu durumu ispat etmesi ile gelir vergisi salınmayacağına hükmetmiştir:

“...her türlü yasal yollara başvurulmasına rağmen, payına isabet eden kâr payını nakden ve hesaben elde edemediğini belgeleyen komanditer ortak adına gelir vergisi salınamaz...”

demek suretiyle ekonomik tasarruf ilkesindeki ispat külfetinin yükümlüde olduğunun açıkça altını çizmiştir¹⁶¹.

Danıştay 4'üncü Dairesi, elde etmenin hukuki ve ekonomik tasarrufa esasını 1995 yılında verdiği kararda aynen şu şekilde vurgulamıştır:

*“...Menkul sermaye iradının vergilendirilebilmesi için, iradın tahakkuku ile birlikte ona hukukten ve iktisaden tasarruf edilebilmesi, yani irat sahibinin emrine amade hale gelmesi gerekmektedir...”*¹⁶²

Gelir Vergisi Kanunu'nda sadece “elde etme” ifadesine yer verilmekte; fakat tahsil mi yoksa tahakkuk mu esasının benimsendiği hususunda netlik bulunmamaktadır, ancak birçok Danıştay kararında tahsil esasının benimsendiği görülmektedir¹⁶³.

Şöyle ki Danıştay¹⁶⁴ menkul sermaye iradında elde etmeyi tahsil esasını benimsediği bir kararında şöyle ifade etmektedir:

¹⁵⁹ Dr. Metehan Topsakal, **Türk Vergi Sisteminde Vergiyi Doğuran Olay**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mayıs 2008, s. 55.

¹⁶⁰ Danıştay 4. Dairesi, 02.02.1978 tarih, 1977/2426 E, 1978/268 K. Sayılı kararı, (çevrimiçi) www.kazanci.com, 08.10.2019.

¹⁶¹ Topsakal, **a.g.e.**, s. 55.

¹⁶² Danıştay 4. Dairesi, 16.02.1995, E. 1994/2826, K.1995/737, (çevrimiçi) www.kazanci.com, 15.10.2019.

¹⁶³ Topsakal, **a.g.e.**, s. 56.

“...gayrimenkulün kiralanması amacıyla ipotek karşılığı verilen ve ipotek belgelerinde işlemin faizsiz olduğu belirtilen meblağ karşılığında faiz tahsil edildiği açıkça tespit edilmeden davacının menkul sermaye iradı elde ettiği gerekçesiyle vergilendirilmesi söz konusu olamayacağından...”

Yine Danıştay bir başka kararında, menkul sermaye iratlarında elde etmeden bahsedebilmek için faizin nakden, aynen mahsup veya takas gibi yöntemlerle tahsil edilmiş olması gerektiğinin altını çizmiştir¹⁶⁵.

2. Temettüde Elde Etme

Menkul sermaye iratlarından biri olan kâr payları (temettü) ise, ödemeyi yapacak kuruluş tarafından ödenmeye karar verildiği ve kâr payının tahsil edilebilir hale geldiği tarihte elde edilmiş sayılır. Kâr payı ödenecek kişiler paylarını nakden almamış olsa da elde etme gerçekleşmiş sayılır şeklinde görüş mevcuttur¹⁶⁶. Ancak gerek ilgili tebliğ gerekse Danıştay kararları incelendiğinde temettüde elde etmeden bahsederken “tahsil edilebilir hale gelmek” yerine “tahsil edilme” kavramını kullanmanın daha isabetli olduğu görülmektedir.

Şöyle ki Maliye Bakanlığı¹⁶⁷ tarafından çıkartılan Gelir Vergisi Kanunu 191 Seri Numaralı Genel Tebliği¹⁶⁸ uyarınca, kâr dağıtımına karar verilen tarihte¹⁶⁹, kâr

¹⁶⁴ Danıştay 4. Dairesi, 31.12.2000 tarih, 1999/429 E., 2000/223K. (çevrimiçi), www.kazanci.com, 20.11.2019.

¹⁶⁵ Danıştay 4. Dairesi, 13.10.2000 tarih, 2000/164 E., 2000/295K. (çevrimiçi), www.kazanci.com, 20.11.2019.

¹⁶⁶ Mutluer, **a.g.e.**, s. 427.

¹⁶⁷ Temettünün vergilendirilmesi Osmanlı devleti Sultan II. Mahmut tarafından 1825 yılında muhtelif üretim, tüketim, altın, tahıl gibi çok çeşitli maddelerden alınan ihtisab resmine uzanmaktadır. Temettü vergisinin tarihçesi için bakınız: Harun Şahin, “Osmanlı Vergi Sisteminde Reform ve Temettü Vergisi,” **CÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, Haziran 2013, Cilt: 37, Sayı: 1, (çevrimiçi), <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/49893>, 10.10.2019.

¹⁶⁸ Gelir Vergisi Kanunu 191 Seri Numaralı Genel Tebliği’ne göre elde etme şu şekilde ifade edilmektedir: “...Anonim şirketlerde kâr dağıtım kararını şirket genel kurulu vermektedir. Genel kurul kâr dağıtım kararını vermiş ve kâr dağıtım tarihini belirlemiş ise, kâr dağıtım tarihinde; genel kurul tarafından kâr dağıtım tarihinin tespitinin şirketin yönetim kuruluna bırakıldığı durumda ise, yönetim kurulunun tespit

dağıtımına fiilen başlanamamış ise fiilen dağıtıma başlandığı tarihte elde etme gerçekleşmiş sayılır. İlgili Tebliğ uyarınca menkul sermaye iradında elde etme olarak - yukarıda Menkul Sermaye İratlarında Vergiyi Doğuran Olay kısmında bahsettiğimiz Danıştay kararlarında¹⁷⁰ da benimsenen- hukuki ve ekonomik tasarruf beraber kabul gördüğünden kâr dağıtımına başlandığı yani fiilen dağıtıma başlanması halinde kâr payı tahsil edilmese de elde etme gerçekleşmiştir.

Benzer şekilde 15.05.2015 tarihli Gelir İdaresi Başkanlığı'nın "temettülerde gelir vergisi tevkifatının hangi tarihte yapılması gerektiği" konulu özelgeye göre de hukuki ve ekonomik tasarrufun gerçekleştiği, başka bir deyişle kâr payı sahibi tarafından temettülerin talep edilebilir hale¹⁷¹ geldiği tarih itibarıyla, vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir¹⁷².

Danıştay'ın da farklı zamanlarda konuyla alakalı verdiği kararlarda hukuki ve ekonomik tasarruf esasını benimsediği, "tahsil edilebilir hale gelme" yerine "tahsil" esasını kabul ettiği görülmektedir. Şöyle ki Danıştay'ın 4. Dairesi, 26.06.1998 tarihli kararında¹⁷³, elde etmenin gerçekleşme anı, hukuki ve ekonomik tasarruf imkânının doğduğu an olarak belirtilmiştir. Aynı kararda "*Hukuki tasarruf, gelir sahibinin talepte*

ettiği dağıtım tarihinde kâr payı elde edilmiş kabul edilecektir. Ancak, bu tarihte kurum tarafından çeşitli nedenlerle kâr dağıtımına fiilen başlanmaması halinde, kâr paylarının, fiilen dağıtıma başlandığı tarihte elde edileceği tabiidir. Kâr dağıtımına başlandığı halde, ortağın kâr payını tahsil etmemiş olması, hukuki ve ekonomik tasarruf gerçekleştiğinden kâr payının elde edilmesine tesir etmemektedir..."

¹⁶⁹ Şirket yetkili organları, kâr payı ödemesinin tarihini kesinleştirip ilgililere tebliğ etmelidir. Bu durumda kâr payı ödemeleri üzerinden yapılacak tevkifat, şirket organları tarafından ödeme yapmaya karar verilen tarih olacaktır ve o tarihte nakden ödeme yapılmasa da hesaben yapıldığının kabulü ile kesinti yapılmalıdır. Aksini ispat, şirkete düşmektedir (Başak, **a.g.e.**, s. 139)

¹⁷⁰ Danıştay 4. Dairesi, 16.02.1995, E. 1994/2826, K.1995/737, (çevrimiçi) www.kazanci.com, 15.10.2019.

¹⁷¹ Hukuki ve ekonomik tasarrufun gerçekleşmesi, talep edilebilir hale gelmek olmak tanımlanmaktadır.

¹⁷² GİB Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, Sayı: 38418978-120[94-14/25]-503 sayılı özelge (çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/node/100911/pdf>, 15.11.2019.

¹⁷³ Danıştay 4. Dairesi, 26.06.1998 tarih, 1998/15 E., 1998/2824 K. sayılı kararı (çevrimiçi), www.kazanci.com, 01.12.2019.

bulunma hakkını, ekonomik tasarruf ise gelirin sahibinin emrine amade kılınması” olarak ifade edilmiş ve devamında anonim şirketlerde kâr paylarının dağıtımında elde etmenin gerçekleşmesi için genel kurul veya yetkilendirdiği yönetim kurulu tarafından karar alınması ve fiilen dağıtıma başlanması gerekliliğine değinilmiştir.

Danıştay 4. Dairesi de yine benzer şekilde 31.03.2015 tarihli kararında,

“...Limited Şirketlerde kar paylarının dağıtımının gerçekleşebilmesi, yani menkul sermaye iradının elde edilmiş sayılabilmesi için şirketin yetkili organlarınca karar alınması ve fiilen dağıtımın gerçekleşmiş olması gerekir. Şirketin kâr payını dağıttığı kesin olarak saptanmadıkça ortağın bu karı elde ettiği kabul edilemez. Zira, menkul sermaye iradında tahsil esası geçerlidir...”¹⁷⁴”

demek suretiyle menkul sermaye iradında tahsil esasının geçerliliğinden bahisle kâr payının fiilen dağıtımının yapılması ile elde etmenin gerçekleştiğini ifade etmiştir.

Bir diğer deyişle, tıpkı menkul sermaye iratlarında olduğu gibi temettü dağıtımında da tahsil esası benimsenmiştir.

II. GELİR VERGİSİ KANUNU UYARINCA TEMETTÜNÜN VERGİLENDİRİLME ESASLARI

Türk vergi mevzuat hükümleri uyarınca gerçek kişi ve kurumlar tarafından elde edilen kar paylarının vergilendirilmesi bu kişilerin vergilendirme yöntemleri tamamen farklı olduğundan ayrı esaslara bağlanmıştır. Dar ve tam mükellefiyet kapsamında bu esasları ayrı ayrı değerlendirmek gerekmektedir¹⁷⁵.

¹⁷⁴ Danıştay 4. Dairesi, 31.03.2015, 2004/1526 E., 2005/515 K., (çevrimiçi) www.kazanci.com, 15.11.2019.

¹⁷⁵ Levent Başak, **Son Düzenlemeler Işığında Türk Vergi Mevzuatı ve Vergi Anlaşmaları Çerçevesinde Temettü (Kâr Payı) Vergilemesi**, Yaklaşım Yayıncılık, 2016, s. 22-23.

A. Gerçek Kişiler Tarafından Elde Edilen Temettünün Vergilendirilmesi

1. Tam Mükellef Gerçek Kişiler Tarafından Elde Edilen Temettünün Vergilendirilmesi

Menkul sermaye iratları esas itibarıyla stopaj (vergi kesintisi) yöntemiyle vergilendirilmektedir. GVK'nin 94'üncü maddesi, hangi kazanç, ücret ve iratların kesintiye tabi olduğunu detaylı şekilde düzenlemiştir; bu kapsamda faiz, temettü de vergi kesintisine tabi tutulmuştur. Sözü edilen ödemelerden yapılan kesinti oranları Cumhurbaşkanı tarafından tespit edilerek değişikliğe tabi tutulmaktadır¹⁷⁶.

GVK'nin 94'üncü maddesinin 1. fıkrasının (6) numaralı bendinin (b-i) alt bendi uyarınca tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan, 75'inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr payları¹⁷⁷ vergi kesintisine tabidir. Bu stopaj oranı 2006/10731¹⁷⁸ sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %15 olarak belirlenmiştir. Bu Kararname ile belirlenen oran değişmeyerek 2009/14592¹⁷⁹ sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile de %15 olarak belirlenmiştir.

Tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler tarafından elde edilen temettünün vergilendirilmesinde GVK'nin 22'nci maddesi ve 86'ncı hükümlerine uyulması gerekmektedir. GVK'nin 22'nci maddesi vergi yükünü hafifletmeye yönelik¹⁸⁰ olarak düzenlenmiş ve tam mükellefiyete tabi kurumlar tarafından dağıtılan temettünün tam

¹⁷⁶ Mutluer, **a.g.e.**, s. 164.

¹⁷⁷ GVK'nin 75'inci maddesinde belirtilen kâr paylarının detayları için Bölüm II (A)'ya bakınız.

¹⁷⁸ 23 Temmuz 2006 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmış Bakanlar Kurulu Kararı

¹⁷⁹ 3 Şubat 2009 tarih ve 27130 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Bakanlar Kurulu Kararı.

¹⁸⁰ Başak, **a.g.e.** (Son Düzenlemeler Işığında...), s. 24.

mükellef gerçek kişiye dağıtılması halinde kâr payının yarısı gelir vergisinden istisna edilmiştir¹⁸¹.

2. Dar Mükellef Gerçek Kişiler Tarafından Elde Edilen Temettünün Vergilendirilmesi

GVK'nın 94'üncü maddesinin 1. fıkrasının (6) numaralı bendinin (b-ii) alt bendine göre tam mükellefiyete tabi kurumlar tarafından (*Türkiye'de bir işyeri veya daimî temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç*) ve gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, 75'inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr payları 2006/10731¹⁸² sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %15 oranında vergi kesintisine tabidir. Bu Kararname ile belirlenen oran değişmeyerek 2009/14592¹⁸³ sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile de %15 olarak belirlenmiştir.

KVK'nın 86'ncı maddesinin 1'inci fıkrasının (2) numaralı bendi uyarınca¹⁸⁴ dar mükellef gerçek kişiler tarafından elde edilen ve kurum tarafından tevkif suretiyle vergilendirilmiş kâr payı için söz konusu dar mükellef gerçek kişinin yıllık beyanname verme zorunluluğu yoktur.

¹⁸¹ GVK'nın 22'nci maddesinin 3'üncü fıkrası şöyledir:

“...Tam mükellef kurumlardan elde edilen, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarının yarısı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutar üzerinden 94 üncü madde uyarınca tevkifat yapılır ve tevkif edilen verginin tamamı, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir.”

¹⁸² 23 Temmuz 2006 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmış Bakanlar Kurulu Kararı

¹⁸³ 3 Şubat 2009 tarih ve 27130 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Bakanlar Kurulu Kararı.

¹⁸⁴ KVK'nın 86'ncı maddesinin 1 (2) no’lu bendi şöyledir:

“Aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez...”

“... 2. Dar mükellefiyette, tamamı Türkiye’de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar...”

B. Kurumlar Tarafından Elde Edilen Temettünün Vergilendirilmesi

Türk vergi sisteminde tıpkı gerçek kişilerde olduğu gibi kurumlar açısından da elde edilen gelirler yıllık beyanname ile beyan edilmektedir¹⁸⁵. Elde eden kurumun tam ya da dar mükellef olmasına göre vergilendirme esasları değiştiğinden yine ikiye ayırarak konuyu irdelemekte fayda bulunmaktadır:

1. Tam Mükellefiyete Tabi Kurumlar Tarafından Elde Edilen Temettünün Vergilendirilmesi

KVK'nin 15'inci maddesine göre bir tam mükellef kurum tarafından bir başka tam mükellefe dağıtılan kâr payı üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapılmasına gerekmemektedir. Ancak, bir tam mükellef kurum kurumlar vergisinden muaf başka bir kuruma kâr payı dağıtır ise bu durumda %15 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapılması zorunludur. Bu oran, 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %15 olarak belirlenmiş ve 2009/14594¹⁸⁶ sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile de %15 olarak korunmuştur.

2. Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar Tarafından Elde Edilen Temettünün Vergilendirilmesi

KVK'nin 30'uncu maddesi ile 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereği Türkiye'de işyeri ya da daimî temsilcisi aracılığıyla faaliyette bulunmayan dar mükellefiyete tabi kurumlara kar dağıtımını yapan¹⁸⁷ tam mükellef kurumlar % 15 vergi tevkifatı yapmak zorundadır. Ancak, dar mükellef kurumların Türkiye'de işyeri var ise

¹⁸⁵ Levent Başak, Son Düzenlemeler Işığında Türk Vergi Mevzuatı ve Vergi Anlaşmaları Çerçevesinde Temettü (Kâr Payı) Vergilemesi, Yaklaşım Yayıncılık, 2016, s. 27.

¹⁸⁶ 03.02.2019 tarih ve 27130 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan Bakanlar Kurulu Kararı

¹⁸⁷ Şirketlerin öz sermayelerini güçlendirmek amacıyla gerek tam gerekse dar mükellef kurumlarda, elde edilen kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımını olarak kabul edilmemekte, sermayeye eklenen tutar üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılmamaktadır (Başak, **a.g.e.**, s. 32)

veya görevlendirdiği daimî temsilci vasıtasıyla kazanç elde ediyor ise işyerinde veya daimî temsilci kazançlarından vergi kesintisi yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır¹⁸⁸.

C. Temettüler Üzerinden yapılacak Gelir Vergisi Tevkifatı

1. Tam Mükellef Kurumlar Tarafından Yapılacak Gelir Vergisi Kesintisi

GVK'nın 94'üncü maddesinin 6 no'lu bendine göre tam mükellef kurumdan dar mükellef kuruma yapılan temettü dağıtımı vergi kesintisine tabidir; dar mükellef iki kurum arasında yapılan temettü dağıtımında vergi kesintisi söz konusu olmayacaktır çünkü kar dağıtımı yapan kurum yurt dışında olduğundan ve kâr payı elde eden kurumun ya da kanuni ve iş merkezi yurt dışında olacağından Türkiye'nin vergilendirme hakkı bulunmayacaktır¹⁸⁹.

KVK'nın 2006 yılında devreye girmesiyle dar mükellefiyete tabi kurumlar açısından yapılacak kesinti KVK'nın 30'uncu maddesi ile düzenlendiğinden dar mükellefiyete tabi kurum bünyesinde daha önce yapılan gelir vergisi kesintisi uygulaması sona ermiş; dar mükellef kurumlara yapılacak kâr payı ödemeleri üzerinden yapılması gereken tevkifat uygulaması kalkmıştır¹⁹⁰.

¹⁸⁸ GVK'nın 94'üncü maddesinin 6-b (ii) de yer alan “Türkiye’de bir iş yeri veya daimî temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler ile kastedilen, Türkiye’ye gelerek TTK hükümleri çerçevesinde yabancı ülkedeki bir şirketten (ana merkezden) bağımsız, ayrı tüzel kişiliğe sahip bir şirket kurulmayıp Türkiye’de örneğin şube şeklinde ticari faaliyet gerçekleştiren ve KVK kapsamında dar mükellef tanımına girebilecek kuruluşlara yapılacak temettü ödemelerinin tevkifata tabi olmayacağıdır (Öğredik, **a.g.m.**).

¹⁸⁹ Levent Başak, Son Düzenlemeler Işığında Türk Vergi Mevzuatı ve Vergi Anlaşmaları Çerçevesinde Temettü (Kâr Payı) Vergilemesi, Yaklaşım Yayıncılık, 2016, s. 31.

¹⁹⁰ Başak, **a.g.e.**, s. 32.

2. Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Yapılacak Gelir Vergisi Kesintisi

GVK'nın 75'inci maddesinin 2'nci fıkrasının (4) numaralı bendi uyarınca KVK kapsamında yıllık veya özel beyanname veren dar mükelleflerin, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmı, menkul sermaye iradı kabul edilmektedir.

GVK'nın 94'üncü maddesinin 6 numaralı bendinin (b-iii) alt bendi ise yukarıda bahsi geçen maddeyi tamamlar şekilde tanzim edilmiştir. İlgili madde hükmüne göre 75'inci maddenin 2'nci fıkrasının (4) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iradının ana merkeze aktarılacak istenmesi halinde transfer edilecek tutar üzerinden tevkifat yapılacağı belirtilmiştir.

III. ÇİFTE VERGİLEMİYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI

KAPSAMINDA TEMETTÜNÜN VERGİLENDİRİLMESİ

A. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasına Göre Temettünün Vergilendirilmesi

Kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan kurumlar tarafından Türkiye'de mukim şirketlerden elde edilen kar paylarının vergilendirilmesinde, iki ülke arasında imzalı ÇVÖA bulunması halinde öncelikle ilgili ÇVÖA hükümleri uygulanacaktır. Hali hazırda 85 ülke ile Türkiye arasında imzalı ÇVÖA'lar incelediğinde, OECD Model Anlaşması'nın esas alındığı ve OECD Model Anlaşması'nın 10'uncu maddesinin¹⁹¹ ufak değişikliklerle bütün metinlere konulduğu görülmektedir.

¹⁹¹ OECD Model Anlaşması'nın 10'uncu maddesi aşağıdaki gibidir:

"1. Bir Akit Devletin mukimi olan bir şirket tarafından diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen temettüler, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

10'uncu maddenin 1. bendi hükmü, temettülerde vergilendirme yetkisine sahip olacak devleti belirlemektedir. Bir akit devlet mukimi diğer akit devletten temettü geliri elde ederse vergilendirme yetkisi geliri elde eden kişinin mukim olduğu ülkeye aittir. Bu bende göre kaynak devlette vergi kesilmeyecektir; ikametgâh ilkesi benimsenmiştir¹⁹².

Bu hüküm uyarınca, örneğin, kanuni merkezi Türkiye'de bulunan bir anonim şirketten temettü elde eden Hollanda'da mukim bir kişi, bu geliri üzerinden Hollanda'da vergilendirilecektir¹⁹³.

2. Bununla beraber, bir Akit Devletin mukimi olan şirket tarafından ödenen temettüler bu Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak, temettünün gerçek lehdarı diğer Akit Devletin bir mukimi ise, bu şekilde alınacak vergi aşağıdaki oranları aşmayacaktır:

a) gerçek lehdar¹⁹¹, temettü ödeyen şirketin sermayesinin doğrudan doğruya en az yüzde 25'ini elinde tutan bir şirket (ortaklık hariç) ise gayrisafi temettü tutarının yüzde 5'i;

b) tüm diğer durumlarda gayrisafi temettü tutarının yüzde 15'i.

Akit Devletlerin yetkili makamları, bu sınırlamaların uygulama şeklini karşılıklı anlaşma ile belirleyeceklerdir. Bu fıkra, temettülerin ödendiği kazançlar yönünden şirketin vergilendirilmesini etkilemeyecektir¹⁹¹.

3. Bu Maddede kullanılan "temettü" terimi, hisse senetlerinden, "intifa" senetlerinden veya "intifa" haklarından, maden hisselerinden, kurucu hisse senetlerinden veya alacak niteliğinde olmayıp kazançla katılmayı sağlayan diğer haklardan elde edilen gelirler ile dağıtımı yapan şirketin mukim olduğu Devletin mevzuatına göre, vergileme yönünden hisse senetlerinden elde edilen gelirle aynı muameleyi gören diğer şirket haklarından elde edilen gelirleri ifade eder.

4. Bir Akit Devlet mukimi olan temettünün gerçek lehdarı, temettüyü ödeyen şirketin mukim olduğu diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa ve temettü elde edilmesi ile bu işyeri arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa, 1'inci ve 2'nci fıkra hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda, 7'nci Madde hükümleri uygulanacaktır.

5. Bir Akit Devlet mukimi olan bir şirket, diğer Akit Devlette kazanç veya gelir elde ettiğinde, bu diğer Devlet, temettülerin kendi mukimlerinden birine ödenmesi veya temettü elde edilmesi ile bu diğer Devlette bulunan bir işyeri arasında etkin bir bağ bulunması durumları hariç olmak üzere, bu şirket tarafından ödenen temettüler üzerinden herhangi bir vergi alamayacağı gibi, ödenen temettülerin veya dağıtılmamış kazancın tamamen veya kısmen bu diğer Devlette elde edilen kazançtan veya gelirden oluşması durumunda bile, bu şirketin dağıtılmayan kazançları üzerinden bir dağıtılmayan kazanç vergisi alamaz."

(çevrimiçi) https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Mevzuat_DisIliskiler/OECD_Model_Yorum_Kitabi_2014.pdf, 10.10.2019.

¹⁹² Levent Başak, **a.g.e.**, s. 1705.

¹⁹³ 1 Seri No'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği

10'uncu maddenin 2. bendi¹⁹⁴ “bununla beraber” ile başlayarak istisnai şartları düzenlemekte; temettü gelirinin doğduğu kaynak ülkeye bentte sınırlanan şekilde vergilendirme hakkı tanımaktadır. İlgili bende göre kaynak devletin kar paylarını vergilendirebilmesi için temettü ödemesi yapan şirketin kaynak ülkede mukim olması şarttır. Kar paylarında vergilendirmede temettü ödeyen şirket ile temettüleri elde edilen şirket arasında var olan organik ilişkiye göre azami oran %15 iken asgari oran %5 olarak belirlenmiştir. Buna göre temettü, ödeyen şirketin en az %25¹⁹⁵ sermayesini doğrudan elinde tutan bir şirkete ödeniyorsa ödenen kâr payı üzerinden %5; diğer tüm durumlarda %15 üzerinden vergilendirilecektir¹⁹⁶.

Akit devletlerin yetkili makamlarının, karşılıklı anlaşma ile sınırlandırmanın ne şekilde olacağını karşılaştırabilecekleri de aynı maddede hüküm altına alınmıştır. Görüldüğü üzere, kaynak devletin mukimi tarafından ödenen kar paylarından kaynak devletin vergi alma yetkisi azami bir oranla sınırlandırılmıştır¹⁹⁷.

OECD Model Anlaşması'nın 10'uncu maddesinin 3'üncü bendinde temettü tanımına yer verilmiştir. Temettü, sermayesi paylara bölünmüş şirketler tarafından çıkarılan ve ortakların ortaklıktaki haklarını ifade eden kıymetli evrak niteliğindeki hisse senetleri karşılığında ortaklara ödenen nemadır. Bent hükmünde hisse senedi tanımı genişletilmiş ve intifa hisse senetleri veya intifa senetleri karşılığı ödenen kâr payları da

¹⁹⁴ 2017 Revize OECD Modeli'nde 10'uncu maddenin 2. fıkrasının a bendinde değişiklik olduğu gözlenmektedir: İlgili bentte yapılan değişiklik ile “**temettünün dağıtıldığı gün de dahil**”, temettü lehdarı olan şirketin “**son 365 gün temettü dağıtan**” şirketin sermayesinin en az %25'ini elinde tutmuş olması şartı getirilmiştir. Bunun yanı sıra, %5 tavizli vergiden yararlanacak kuruluşun, daha önceki OECD Modellerinde şart koşulan bir ortaklık (*partnership*) olmaması hususuna 2017 OECD Modelinde yer verilmemiştir. Yeni Modelin Yorum Bölümünde, temettü dağıtan şirketin tam mükellefi olduğu Devletin, bazı ortaklıkları vergi yönünden şirket sayması halinde, bu tür ortaklıkların Anlaşmanın getirdiği indirimli vergiden mahrum bırakılmamasının amaçlandığı kaydedilmiştir.

¹⁹⁵ Bazı ülkelerle yapılan anlaşmalarda ise bu oran ortaklık payına bağlı olarak değişebilmektedir. Örneğin, Hollanda ile yapılan ÇVÖA'da %25'e kadar ortaklıklarda temettü oranı %20, %25 ve daha fazla ortaklık payında ise temettü oranı %15 olarak uygulanacaktır. Rusya ile akdedilen ÇVÖA'da ortaklık payına dayalı bir ayırım yapmak yerine genel ifade ile %10 uygulanacağı belirtilmiştir.

¹⁹⁶ Başak, **a.g.e.**, s. 69.

¹⁹⁷ Başak, **A.e.**, s. 69.

temettü tanımına dahil edilmiştir; borç talepleri hariç diğer kazanç paylarından sağlanan gelirler de temettü olarak nitelendirilebilecektir. Bu kapsamda örneğin iştirak hisselerinden doğan kazançlar temettü olarak sayılacaktır¹⁹⁸.

OECD Model Anlaşması'nın 10'uncu maddesinin 4'üncü¹⁹⁹ bendi elde edilen temettü gelirinin ne zaman ticari kazanç olarak vergilendirileceği belirtilmiştir. Bu maddeye göre kendisine temettü ödenecek akit devlet mukimi şahıs temettü ödeyecek şirketin mukimi olduğu ülkede temettüleri sağlayan iştirakin fiilen bağlı bulunduğu bir sabit işyerine sahipse elde edilen temettü gelirinin vergilendirme yetkisi ticari kazanç hükümlerine göre belirlenecektir. Söz konusu düzenleme, menkul sermaye iratlarının, bunları sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı bulunduğu takdirde, ticari kazancın tespitinde dikkate alınacağını belirten GVK'nın 75'inci maddesinin son fıkrası hükmü ile paraleldir²⁰⁰. Örnekle açıklamak gerekirse, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan yabancı bir şirket tarafından Türkiye'de açılan şubenin Türkiye'de elde ettiği temettü gelirleri Türkiye tarafından ticari kazanç olarak vergilendirmeye tabi tutulabilecek; ilgili şube temettü gelirini diğer ticari kazançlar içerisinde kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edecektir²⁰¹.

OECD Model Anlaşması'nın 10'uncu maddesinin 5 no'lu bendi, bir akit devlette mukim bir şirketin diğer akit devlette mukim kişilere temettü ödemesi yapması halinde hangi devletin yetkili olduğunu düzenlemektedir. Bu bende göre eğer akit devlette mukim bir şirket diğer devletten kazanç ve gelir sağlıyorsa bu diğer devlet, şirket

¹⁹⁸ Başak, **A.e.**, s. 70.

¹⁹⁹ Bu maddenin bazı ÇVÖA'larda farklı düzenlendiği görülmektedir. Örneğin Hollanda ile akdedilen ÇVÖA'da da ticari faaliyetten elde edilen kazanç 7'nci maddeye göre vergilendirilecektir; fakat ilgili maddede ayrıca kalan kısım üzerinden de işyerinin bulunduğu devlette vergilendirebileceği; sadece bu şekilde alınacak verginin mevcut kanun oranı olan %22'lik tevkifat oranı yerine ancak ilgili anlaşmada belirtilen %15'lik tevkifat oranının %50'si yani %7,5 uygulanacağı şeklinde ifadeye yer verilmektedir (1 Seri Numaralı Genel Tebliğ)

²⁰⁰ Öğredik, **a.g.e.**

²⁰¹ Başak, **a.g.e.**, s. 1708.

tarafından kendi ülkesinde mukim olmayan şahıslara ödenen temettüller üzerinden hiçbir vergi alma yetkisine sahip olmayacaktır.

Ancak bir akit devlette mukim şirketin diğer akit devlette bulunan işyeri aracılığıyla kazanç elde etmesi halinde yurtdışı şubeden elde edilen kazancı şubenin açıldığı ülke vergilendirebilecektir. Mesela İngiltere’de şubesi olan Türkiye’de yerleşik Türk şirketi Türkiye’de tam mükellefiyete göre vergilendirilir. Bu şirket kâr dağıtım kararı aldığı anda İngiltere’nin bu dağıtım üzerinden vergilendirme yetkisi mevcut değildir. Ancak kâr dağıtımının İngiltere’de mukim bir şirkete veya İngiltere’de bulunan şubenin aktifine kayıtlı hisse senedi bulunması sebebiyle bu şubeye yapılması halinde İngiltere kendi mukiminin elde ettiği kâr paylarını tam mükellefiyet esasına göre vergilendirebilecektir²⁰².

B. Genel Değerlendirme ve Uygulama

Türkiye geliştirmekte olan bir ülke olduğundan doğrudan yabancı sermaye yatırımlarına ihtiyacı mevcuttur; yabancı yatırımcıyı çekmek için de vergi mevzuatında ve dolayısıyla çifte vergi anlaşmalarında cazip düzenlemelere yer verilmesi önemlidir. Aksi takdirde Türkiye’de kurulmuş olan yabancı ortaklı şirketlerde şirketlerin yabancı ortaklarına yaptıkları kâr payı ödemesi, Türkiye’de yapılan üretimin yurt dışına aktarılması anlamına gelmektedir.

ÇVÖA’larda temettü ödemelerinde vergilendirme esasları OECD Model Anlaşması esas alınarak düzenlenen ÇVÖA’ların 10’uncu maddesinde düzenlenmektedir. Faiz ve temettü gelirinin kaynağı tamamen farklı olduğundan ÇVÖA’larda faiz ve temettü farklı maddelerde tanzim edilmiştir.

Akdedilen ÇVÖA’ların temettülere ilişkin maddeleri büyük ölçüde birbirine paralel hükümler içermektedir. Türkiye’nin taraf olduğu tüm anlaşmalarda temettülerin

²⁰² Başak, **a.g.e.**, s. 1709.

ikametgâh ilkesine bağlandığı görülmektedir; kâr payını dağıtan kaynak devlete vergilendirme yetkisini kullanması sınırlı oranda verilmiştir²⁰³.

ÇVÖA'larda yer alan temettü gelirin vergilendirilmesine ilişkin düzenlemeler birbirine benzemektedir; gelirin vergilendirmesinde ortaklık payı ve vergi oranı hakkında anlaşmalarda oranlar farklılık gösterebilmektedir²⁰⁴. Türkiye, anlaşma müzakerelerinde OECD Model Anlaşması'nda öngörülen oranlar dışında oranlar da önerebilmek bakımından, 10'uncu maddeye çekince koymuştur. Bu çekinceye paralel şekilde temettü vergi oranı birçok anlaşmada iştirak nispetine bağlı olarak yüzde 20 ve yüzde 10 olarak; Türkiye'nin sermaye yatırımı olabilecek gelişmekte olan ülkelerle yaptığı ÇVÖA'larda ise daha düşük bir oran; çoğu zaman yüzde 10 olmak üzere kabul edilmiştir²⁰⁵. OECD Model Anlaşması'nın 10'uncu maddesinin 2'nci fıkrası, oran dışında da bazı ÇVÖA'larda farklı kaleme alınmıştır. Örneğin, Çin ve Yemen ile akdedilen ÇVÖA'da ortaklık oranı yerine "gayrisafi temettü tutarının yüzde 10"unu aşmayacak şekilde bir vergilendirmeden bahsedilmektedir. Vietnam ile imzalanan ÇVÖA'da ise gerçek lehdarın %50 hissedar olması ya da temettü ödeyen şirketin sermayesine 10 milyon ABD Doları ya da muadili yatırım yapmış olması kriterlerinin sağlanmasına bağlı olarak vergi oranı belirlenmiştir²⁰⁶.

ÇVÖA metinlerinde kâr payının kapsamı iç mevzuattan geniş olarak ele alınmıştır. Bir taraftan ikametgâh ve kaynak ilkesinin birlikte kullanıldığı; ama bir yandan da kaynak ülkeye uygulayabileceği üst sınır (%5 ile %35 arasında değişen oranda) getirildiği görülmektedir. Bir diğer deyişle, temettü gelirlerinde dağıtımı yapan

²⁰³ Ateşagaoglu, a.g.e., s. 320.

²⁰⁴ Fatih Gündüz, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına Göre Temettü Gelirinin Vergilendirilmesi **E-yaklaşım**, Eylül 2014, sayı 261, (çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=26318&arananKey=FAT%C4%B0H%20G%C3%9CND%C3%9CZ>, 19.11.2019.

²⁰⁵ Nazalı Ersin, OECD Model Anlaşması'na Göre Temettü ve Faiz Gelirlerinin Vergilendirilmesi-II, **Yaklaşım Dergisi**/ Mart 2008 / Sayı: 183, (çevrimiçi) www.yaklasim.com, 13.11.2019.

²⁰⁶ ÇVÖA tam metinlerine GİB internet sitesinden ulaşabilirsiniz.

kaynak ülke Türkiye ise tam mükellef şirket kâr dağıtımını yaparken GVK'nin 94'üncü maddesinin 6. bendinin (ii) alt bendi, KVK'nin 30'uncu maddesinin 3. 4. ve 6. bentlerinde yer alan tevkifat oranları ile ÇVÖA'ların 10'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan oranları kıyaslayıp düşük olan vergi oranını uygulamak durumundadır.

OECD Model Anlaşması'nın 10'uncu maddesinin 3'üncü fıkrasında yer alan temettü tanımının da bazı ÇVÖA'larda genişletildiğini görüyoruz. Örneğin Almanya ve Yemen ile akdedilen ÇVÖA'larda açıkça yatırım fonu ve yatırım ortaklığından gelirlerin temettü ile elde edilen gelirle aynı değerlendirilmesi gerektiği açık bir şekilde ifade edilmiştir.

İç hukukumuzda yer alan mahsup mekanizmasının benzerine ÇVÖA'ların 23'üncü maddesinde de yer verilmek suretiyle çifte vergilendirmenin önlenmeye çalışıldığı öngörülmektedir. Benzer şekilde Almanya ile 1 Ağustos 2012 tarihinden itibaren yürürlüğe giren ÇVÖA'da Türkiye mukimi şirketin sermayesine doğrudan doğruya %25'in üstünde olan diğer akit devletin mukim şirketinin kâr payı elde etmesi halinde, temettüden alınacak vergide gayri safi temettü tutarının %5'i olarak üst sınır konulduğundan vergi iadesi öngörülmektedir. Zira Almanya ile yürürlükte olan bir önceki ÇVÖA'da yer alan oran ile Türk vergi mevzuatındaki temettüler üzerindeki kesinti oranı birbirine eşit (%15) olduğu için iade söz konusu olmaz iken sermayesinin %25'inden daha fazla hissesine sahip yabancı ortağı olan bir Türk şirketin kâr dağıtması halinde, yabancı ortağa ÇVÖA'nın 27 ve 10'uncu maddeleri uyarınca vergi iadesi gündeme gelebilecektir.

Temettü ile ilgili olarak 10'uncu maddeyi esas almakla beraber, Japonya, Fransa ve Çin ile imzalanmış olan ÇVÖA'larda "Protokol" adlı ekte özel hükümler de yer aldığından, bu hükümlerin de gözden kaçırılmaması gerekmektedir. Örneğin Japonya ile imzalanan ÇVÖA uyarınca Japonya'da yerleşik yabancı şirketlere yapılacak kâr payı ödemelerinin vergilendirilmesinde sadece 10'uncu maddenin incelenmesi hatalı bir uygulamaya sebep olacaktır. ÇVÖA'nın Protokol başlıklı (6) numaralı fıkrası

hükümünün uygulanması gerekmektedir. “Protokol” başlıklı (6) numaralı fıkrasında yapılan düzenlemeye göre²⁰⁷, Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranı²⁰⁸ %40’tan daha az ise ÇVÖA’nın 10’uncu maddesinin (2) numaralı fıkrasında belirtilmiş olan %10 oranı %15 olarak; %15 oranı ise %20 şeklinde uygulanmalıdır.

Japonya ile akdedilen ÇVÖA’nın 10’uncu maddesi ile sınırlı bir değerlendirme yapılır ise temettü ödeyen Türkiye’de yerleşik şirketin hisselerinin en az %25’ini elinde tutan bir şirket ise Türkiye gayrisafı temettü tutarının %10’u oranında; %25 oranından az hisse sahibi ise %15’i oranında vergi alma yetkisinden bahsedilecektir. Ancak Protokol’ün 6’ncı maddesi incelendiğinde görülmektedir ki Türkiye’de mukim Japon ortaklı şirketin vergilendirilmesinde KVK’nin 32’nci maddesi kapsamında uygulanacak kurumlar vergisi oranı %20 olduğundan ve bu oran Protokol’de belirtilen % 40 oranının altında kaldığı için 10. maddenin (2) numaralı fıkrasında yer alan vergi oranları (a) bendi için 15, (b) bendi için %20 olarak uygulanacaktır. Ancak dar mükellefiyete tâbi kurumlara yapılacak temettü ödemeleri üzerinden yapılacak tevkifatlarda 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kurumlar vergisi tevkifatında tevkifat oranı %15 olarak belirlendiğinden Türkiye’de mukim şirketin Japon ortağının ortaklıktaki hisse oranı %25’den az ise ÇVÖA uyarınca Türkiye’ye verilmiş olan azami vergilendirme yetkisi %20 olmasına rağmen yapılacak kâr payı ödemeleri mevzuat gereği %15 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

OECD Model Anlaşması’nın 10’uncu maddesi aslında beş fıkra olarak kaleme alınmıştır. Ancak birçok ÇVÖA metninde iki ya da üç ilave madde yer almaktadır. Örneğin Hollanda ile akdedilen ÇVÖA’nın 10’uncu maddesi yedi fıkradan oluşmaktadır. ÇVÖA’nın 4’üncü maddesi uyarınca Türkiye’de şubesi olan bir Hollanda şirketi, ticari

²⁰⁷ Protokol’ün 6’ncı fıkrası şöyledir: “...Anlaşmanın 10 uncu maddesinin 2 nci fıkrasının a) ve b) bentleri ile ilgili olarak, Türkiye’de, söz konusu temettüleri ödeyen şirketin gelirine uygulanan Türk vergisi miktarının, bu temettülerin ödenebilir hale gelmesinden hemen önce sona eren hesap döneminde elde edilen gelirin % 40’ından daha az olması halinde, Anlaşmada belirtilen vergi oranları, sırasıyla, a) bendi için 15, b) bendi için % 20 olacaktır.”

²⁰⁸ Yürürlükteki KVK uyarınca, kurumlar vergisi oranı %20’dir.

kazanca göre vergilendirildikten sonra, kalan kısım üzerinden de ülkemizde vergilendirilebilecek ancak bu şekilde alınacak vergi Hollanda ile akdedilen ÇVÖA'nın 2'nci fıkrasında yer alan %15'in yarısından fazla olamayacaktır. Bu madde ile Hollanda ile aramızda ticari ilişkinin ve Hollanda'da yaşayan Türk'ün çok olması düşüncesiyle oranda indirim yapıldığı kanaatindeyiz. Amerika ya da Arnavutluk ile akdettiğimiz ÇVÖA'lar incelendiğinde ise ilgili maddede oranın 2'inci fıkrada geçen orandan tam olarak hesaplanacak şekilde tanzim edildiği görülmektedir.

C. Vergi Oranları

ÇVÖA metinlerinde 5 ile 35 arasında değişen vergi oranları mevcuttur. Örneğin, İran ile olan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nı incelediğimizde sermaye payı en az 25 ise, uygulanacak vergi oranı %15, diğer tüm durumlarda ise %20'dir²⁰⁹.

Taraf Devlet	Sermaye Payı	Vergi Oranı
60. İRAN	En az 25 ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20

Avusturya ve Norveç ile Türkiye arasındaki ÇVÖA metinleri revize olmadan önce % 30 ve %35 oranlarının uygulandığı görülmektedir. Ancak metinler revize edildikten sonra bu oranların aşağıya çekildiği görülmektedir.

D. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının İç Hukukta Uygulaması

Kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan kurumlar tarafından Türkiye'de mukim şirketlerden elde edilen kâr paylarının vergilendirilmesinde iki ülke arasında

²⁰⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı, (çevrimici) https://www.gib.gov.tr/uluslararası_mevzuat (12.10.2019)

ÇVÖA olması halinde; ilgili ÇVÖA maddelerinin öncelikli uygulanacağı yukarıda C (2)'de değindiğimiz üzere T.C. Anayasası'nın 90'ıncı maddesi gereğidir²¹⁰.

Gerek Gelir İdaresi'nin gerekse Danıştay'ın ÇVÖA'lar kapsamında değerlendirmelerde bulunduğu ve uyuşmazlıkları çözdüğü görülmektedir: Bu kapsamda, örneğin GİB'in 29.07.2011 tarihli özelgesinde, İspanya ile akdedilen ÇVÖA uyarınca tevkifat yapılabilmesi için İspanya mukimi şirketin, İspanya'da tam mükellef olduğunu ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğini İspanya yetkili makamlarından alacağı mukimlik belgesi ile kanıtlama zorunluluğuna yer verilmiştir²¹¹.

Yine Türkiye'de kurulmuş olan Japon ortaklı Türk şirketlerinin yabancı ortağına yaptığı temettü ödemelerinin vergilendirilmesi ile ilgili olarak verilmiş olan Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'na uygulanacak tevkifat oranı sorulmuş ve GİB tarafından verilmiş olan 04.08.2017 tarih ve 62030549-125[30-2014/155]-235835 sayılı özelgede Japonya mukimi ortağa (%99.96 hissedarlık oranı) ÇVÖA'nın 10'uncu maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca %10'u aşmayacak şekilde vergi kesintisi yapılması gerektiği, ancak KVK uyarınca uygulanan vergi % 20 olduğundan Protokol'ün²¹² 6'ncı maddesi uyarınca %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerektiği²¹³ belirtilmiştir²¹⁴.

Danıştay'ın 3'üncü Dairesi'nin 14.11.2006 tarih ve 2005/3264 E. 2006/2899 K. sayılı kararında²¹⁵, kanuni ve iş merkezi Çin'de bulunan şirketin Türkiye'de yer alan iş

²¹⁰ 2004 yılında T.C. Anayasası'nın 90'ıncı maddesinde yapılan değişiklik sonucu doğrudan doğruya uluslararası anlaşmalara dayanılarak oluşturulan mahkeme kararlarındaki artışa ilişkin olarak bakınız: Bilir, **A.g.m.**, s. 90-104.

²¹¹ GİB'in 29.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.42.16.01-KVK-2/1377—59 sayılı özelgesi, (çevrimiçi) https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/OZEL_59.htm, 09.11.2019.

²¹² Japonya ile akdedilen ÇVÖA ile ilgili detaylar için II (C) 2'nci bölüme bakınız.

²¹³ Levent Başak, Japonya'da Mukim Bir Şirkete Yapılan Kâr Payı Ödemeleri Üzerinden Yapılacak Tevkifatlarda Tevkifat Oranı Yüzde Kaç Uygulanacaktır?, **Yaklaşım** / Ekim 2018 / Sayı: 310, (çevrimiçi) www.yaklasim.com, 29.11.2019.

²¹⁴ GİB'in 04.08.2017 tarih ve 62030549-125[30-2014/155]-235835 sayılı özelgesi

²¹⁵ Danıştay'ın 3'üncü Dairesi'nin 14.11.2006 tarih ve 2005/3264 E. 2006/2899 K. Sayılı kararına göre "...Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının 10'uncu maddesinde temettü teriminin; hisse senetlerinden,

yeri vasıtasıyla elde ettiği ticari kazancı sebebiyle vergilendirilen şirketin beyan ettiği kurum kazancı doğrultusunda hesaplanan kurumlar vergisi düştükten sonra kalan kısmını ana merkeze aktarması halinde yeniden tevkifata konu edilmesinin Çin ile Türkiye arasında akdedilen ÇVÖA'ya aykırı olmadığına hükmedilmiştir:

Danıştay 3. Dairesi'nin 17.01.2011 tarih ve 2009/3140 E. ve 2011/14 K. sayılı kararında “temettü” kavramı hem iç mevzuat hem de ÇVÖA açısından tartışılmış ve karşı oy yazısında yatırım indirimi üzerinden yapılan tevkifatın temettü vergilendirilmesi olarak yorumlanmayacağı²¹⁶ kanaatine yer verilmiştir.

Danıştay 4. Dairesi'nin 08.02.2000 tarih ve 1999/2086 E., 2000/372 K. sayılı kararında²¹⁷ da Hollanda ile akdedilen ÇVÖA uyarınca Hollanda'da mukim olan bankanın, Türkiye'de sahip olduğu şube vasıtasıyla elde ettiği ticari kazanç üzerinden, anlaşmanın ticari kazanç hükümleri uyarınca vergilendirildikten sonra kalan kısım üzerinden, anlaşmanın 10'uncu maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen oranın yüzde 50'si yani yüzde 7,5 oranında vergilendirilmesinde ÇVÖA'ya aykırılık olmadığına karar verilmiştir.

intifa senetlerinden veya intifa haklarından, kurucu hisse senetlerinden veya alacak niteliğinde olmayıp kazançta katılmayı sağlayan diğer haklardan elde edilen gelirleri, bunun yanı sıra dağıtımını yapan şirketin mukimi olduğu Devletin mevzuatına göre, vergileme yönünden hisse senetlerinden elde edilen gelirle aynı muameleyi gören diğer şirket haklarından elde edilen gelirleri kapsadığı açıkça ifade edilmiştir. Yatırım indirimi üzerinden yapılacak olan tevkifatın temettü vergilendirilmesi olarak düşünülmesi mümkün olmayıp, kurumlar vergisi yerine yapılan nihai bir vergilendirme olduğu açıktır...”

²¹⁶ Bu konu ile ilgili olarak Danıştay 3. ve 4. Dairelerinin farklı görüşleri mevcut olduğundan vergi iade talebi reddedilen bir şirketin Anayasa Mahkemesi nezdinde yaptığı bireysel başvuru, 13 Aralık 2017 tarihli ve 30269 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Karar ile hükme bağlanmıştır. Kararda Danıştay 3. ve 4. Daireleri arasındaki görüş ayrılıklarına, 3. Daire'nin görev alanında bulunan yerlerdeki mükelleflerin % 19.8 ile 4. Daire'nin görev alanında bulunan yerlerdeki mükelleflerin %15 stopaj uygulaması ile karşılaşmasının hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkesine aykırı olduğuna karar verilmiştir.

Yukarıda bahsi geçen Danıştay kararlarından da görüldüğü üzere, ÇVÖA maddeleri, mahkeme kararlarında öncelikli ve detaylı olarak uygulanmaktadır. Ancak ÇVÖA’larda mahsup ve iade mekanizmasının düzenlenmesi, ilaveten Türkiye’nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının tamamında yer alan karşılıklı anlaşma usulüne ilişkin hükümlerin varlığının dava yoluna gitmeden uyuşmazlıkların çözülmesinde faydası olup olmadığına dair elimizde veri olmasa da Danıştay kararlarında ÇVÖA’lar kapsamında temettü dağıtımına dair fazla uyuşmazlık dosyası ile karşılaşmadığını belirtmek isteriz.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

HİSSE SENETLERİNİ ELDEN ÇIKARMADAN DOĞAN KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

I. DEĞER ARTIŞ KAZANCI KAVRAMI

Ülkeler değer artış kazançlarının nasıl vergilendirileceği konusunda farklı esaslar benimsemişlerdir. Değer artış kazancını gelirin bir unsuru olarak gelirlerle birlikte vergilendiren ülkelerin yanında, bu kazancı gelir vergisinden bağımsız, ayrı bir vergi konusu olarak kabul eden ülkeler de bulunmaktadır²¹⁸. Bununla birlikte, bazı ülkeler, değer artış kazançlarının gerçek kişiler tarafından elde edilmesi halinde bu kazançları vergilendirmez iken, kurumlar tarafından elde edilmesi halinde ise bu kazançları kurumun diğer kazançlarına ekleyerek kurumlar vergisi kapsamına almıştır²¹⁹.

GVK'nın 80 ve devamı maddelerinde yedinci gelir türü olarak düzenlenen “diğer kazanç ve iratlar” başlığı altında yer alan iratlar, torba gelir türü olmayıp yasal koşullar sağlandığında vergilendirilebilecek gelirlerdir²²⁰. Gelire giren diğer kazanç ve iratlar, değer artış kazançları ve arazi kazançları olarak iki ayrı gelir türü olarak GVK’de düzenlenmiştir.

Hisse senetlerinin elden çıkarılmasının da düzenlendiği GVK’nın mükerrer 80’inci maddesinde yer verilen değer artış kazançları²²¹ ile kastedilen, bazı mal ve

²¹⁸ Emrah Ferhatoğlu, **Türk Vergi Anlaşmaları Hukukunda Sermaye Değer Artış Kazançlarının Vergilendirilmesi**, s. 280, (çevrimiçi) <https://dergipark.org.tr/download/article-file/160138>, 15.11.2019.

²¹⁹ Ferhatoğlu, **a.g.e.**, s. 280.

²²⁰ Prof. Dr. Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, Beta Basım, 2014, İstanbul, s. 295.

²²¹ Değer Artışları başlıklı mükerrer 80’inci madde şöyledir: “Aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançlarıdır.

hakların elden çıkarılması sebebiyle, satış fiyatı ile maliyet arasındaki olumlu farktan dolayı ortaya çıkan kazançlardır²²².

GVK’de değer artışlarının hepsi değil, bir kısmı vergilendirmeye tabi olacak şekilde düzenlenmiştir. Gelire giren sair kazanç ve iratlar altında yer alan değer artışı kazançları²²³, yedi başlık mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar olarak düzenlenmek ile beraber bu tezde sadece GVK’nin mükerrer 80’inci maddesinin 1’inci fıkrasında bahsi geçen ivazsız (miras, bağış, hibe ve sair) olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar ile 4’üncü fıkrasında bahsi geçen ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar irdelenecektir.

II. MENKUL KIYMETLERİN ELDEN ÇIKARILMASINDAN DOĞAN KAZANÇLAR

Her menkul kıymetin ve diğer sermaye aracının elden çıkarılması vergilendirmeye tabi değildir. Söz konusu menkul kıymet ve diğer sermaye araçları satın

1. İvazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar.

2. 70 inci maddenin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı hakların (ihtira beratları hariç) elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

3. Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanunî mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

4. Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

5. Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

Bu maddede geçen “elden çıkarma” deyimini, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder...”

²²² Pehlivan a.g.e., s. 255.

²²³ Musa Örmeci, **Gelir ve Kurumlar Vergisinde Menkul Sermaye Kazançlarının Vergilendirilmesi**, Gelir Beyanı ve Beyanname Düzenleme Örnekleri, İstanbul, Kurtiş Matbaacılık, 1998, s. 30.

almayı takiben iki²²⁴ yıl içerisinde elden çıkartılır ise bu şekilde sağlanan kazancın değer artış kazancı olarak vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Bir diğer deyişle, iki yıldan fazla elde tutulan menkul kıymetlerin elden çıkarılmasında değer artış kazancı hesaplanmasından söz edilemez. Aynı şekilde ivazsız yani karşılıksız olarak elde edilen menkul kıymetlerin de değer artış kazancı hesabına tabi tutulmayacağı²²⁵ aynı maddede ifade edilmiştir.

A. Hisse Senetlerini Elden Çıkarmanın Vergilendirilmesi

1. Gelir Vergisi Kanunu Kapsamında Hisse Senedinin Elden Çıkarılmasında Vergiyi Doğuran Olay

GVK tam mükellefler açısından gelirin ne zaman elde edilmiş sayıldığını açıkça düzenlememiştir. Ancak, gelirin vergilendirilebilmesi için öncelikle gelirin elde edilmesi gerekmektedir. Gelirin elde edilmesi GVK'nın 1'inci maddesine göre vergiyi doğuran olaydır²²⁶.

Hisse senetlerinin elden çıkarılması “elde etme”nin tanımına madde hükmünde de yer verilmesi sebebiyle açık olup kazancın ilgili işlemin tekemmül ettiği tarihte, bedelin peşin alınması veya belli bir vadeye bağlanmasına bakılmaksızın, elde edilmiş sayılacağı kabul edilmektedir²²⁷.

Diğer kazanç ve iratların alt başlığı olarak düzenlenen mükerrer 80'inci maddede sayılı değer artış kazançlarında vergiyi doğuran olayın elde etme açıkça ifade edilmiş ve Elden çıkarma “*maddede yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak*

²²⁴ GVK'nın geçici 67'inci maddesi uyarınca İMKB'de işlem gören hisse senetlerinin bir yıl içinde elden çıkarılması hali gelir vergisine tabidir.

²²⁵ KVK'nın 5'inci maddesinin 1 (e) maddesi uyarınca kurumlar tarafından iştirak hissesi satışı söz konusu olduğunda, satılan hissenin en az iki tam yıl süreyle aktifte kalmış olması şartıyla ve mevzuattaki diğer koşulların da sağlanması koşuluyla bu satıştan doğan kazancın 3/4'ü kurumlar vergisinden istisnadır.

²²⁶ Vergiyi doğuran olayda hâkim olan esaslar için II (2) Bölümüne bakınız.

²²⁷ Yılmaz Özbalcı, **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, s. 590.

konulması” olarak tanımlanmıştır. Bu tanımdan yola çıkarak bir görüş, mükerrer 80’inci maddede bahsi geçen mal ve hakların elden çıkarılmasıyla bedelini talep etme hakkı doğduğundan bahisle “tahakkuk esası” geçerlidir demektir²²⁸. Buna karşın bir başka görüşe göre GVK’nin mükerrer 81’inci maddesinde yer alan “...para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaat” ibaresi sebebiyle değer artış kazancında tahsil esasının benimsendiği ileri sürülmektedir²²⁹.

Ancak devamlılık göstermeyen böyle elden çıkarmalarda vergilendirmeyi tahakkuk esasına bağlamak, yükümlünün değer artış kazancının ne zaman tahakkuk ettiğini bilmesi zor olacağından, uygulamada sorun çıkarabilecektir. Bu sebeple tahsil esasının benimsenmesi daha uygundur denilmektedir²³⁰.

Elde etmenin nasıl olduğu ile beraber iki yıl içinde olması da vergilendirme açısından önemlidir. Bu kapsamda örneğin Gelir İdaresi gerçek kişiler tarafından sahip olunan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmemesini sağlayan iki yıllık elde tutma süresinin hesabında, eskiden anonim şirkete dönüşen limited şirketlerde geçen süreleri dahi kabul etmekte iken yakın tarihli özelgelerle bu görüşünü değiştirdiğini görmekteyiz²³¹. GİB’in 14.02.2018 tarihli özelgesinde²³² nevi değişikliği dolayısıyla anonim şirkete dönüşen şirkette nevi değişikliği nedeniyle ortaklara verilen hisse senetlerinde hisse senedi üzerinde tasarruf hakkına sahip olunan tarihin iktisap tarihi olarak dikkate alınması gerektiği²³³ ve iki yıllık

²²⁸ Örmeci, **a.g.e.**, s. 31.

²²⁹ Saban, **a.g.e.**, s. 300.

²³⁰ Topsakal, **a.g.e.**, s. 63.

²³¹ Mehmet Maç, “2 Yıllık Süre Hesabı Açısından Hisse Senetlerinin Edinim Tarihinin Tespiti Konusundaki İdari Görüş Değişmiştir,” **Yaklaşım Yayınları**, Eylül 2018, Sayı 309, (çevrimiçi), www.yaklasim.com, 29.11.2019.

²³² GİB, 14.02.2018 tarih ve 62030549-120[Mük.80-2017/386]-154561sayılı özelge, (çevrimiçi) <https://www.gib.gov.tr/taxonomy/term/82835>, 01.12.2019.

²³³ Özelgenin ilgili kısmı şöyledir: “...Genel olarak hisse senedi üzerinde tasarruf hakkına sahip olunan tarihin iktisap tarihi olarak dikkate alınması gerekmektedir. Bununla birlikte gerçek kişi ortakların şirketin sermaye artırımına gitmesi dolayısıyla sahip oldukları hisse senetlerinin ve aynı hisse senedinden değişik

sürenin, hisse senedinin düzenlendiği tarihten itibaren başlayacağı yönündedir açıklık getirmiştir²³⁴.

2. Gelir Vergisi Kanunu Kapsamında Hisse Senedinin Elden Çıkarılmasında Vergilendirme

Türkiye’de BİST’te işlem gören hisse senetlerinin ya da işlem görmemekle beraber Türkiye’de ihraç edilip SPK’ye kaydedilmiş hisse senetleri banka ya da aracı kurum vasıtasıyla elden çıkartıldığında bu elden çıkarmadan sağlanan değer artış kazançları, GVK’nin geçici 67’nci maddesi uyarınca 31.12.2020 yılına kadar %0 oranında stopaj yöntemiyle vergilendirmeye tabidir²³⁵.

BİST’te işlem gören hisse senetlerinin satışı vergi tevkifatına tabi iken, dar veya tam mükellef kurumlara ait olup BİST’te işlem görmeyen vergiye tabi hisse senetlerinin elden çıkarılması tevkifat usulüne tabi olmayıp vergi yıllık beyan esasında alınmaktadır.

BİST’te işlem gören hisse senetlerinin satışında tevkifat oranları, hem dar hem de tam mükellefler için %0 olarak belirlenmiş ve daha sonra hisse senetlerine ya da hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri ile BİST’te işlem gören aracı kuruluş varantları da %0 tevkifat kapsamına alınmıştır. Yatırım fonu gibi diğer yatırım araçlarından %10 oranında tevkifat yoluyla vergi

tarihlerde alım yapıldıktan sonra bunların bir kısmının elden çıkarılması halinde elden çıkarılan hisse senetlerinin iktisap tarihinin belirlenmesi farklılık göstermektedir.”

²³⁴ Gelir İdaresi’ne karşı görüşler de mevcuttur. Şöyle ki her ne kadar GVK’de; “...iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç ...” ifadesi, hisse senedinin düzenlenmesinden itibaren iki yıl geçmesi gerektiği izlenimi vermekte ise de kanun koyucunun iki yıllık süre ile kastettiği, kendisi için asıl önemli olan hisse satıcısının gerçek bir hisse yatırımcısı olup olmadığının tespiti olduğundan, esasen hissedarlık süresidir. Hissedar olunma tarihinin iki yıldan öncesinde olduğu belgelenebiliyorsa, sadece bu hissedarlığı temsil eden hisse senedinin çıkarılış tarihine itibar edilmemelidir (Mehmet Maç, a.g.m.).

²³⁵ Doç. Dr. Şeref Demir, **Gayrimenkuller & Menkul Kıymetlerin Vergilendirilmesi & Değerlemesi**, Seçkin Yayıncılık, İstanbul, 2019, s. 109.

alınırken borsa kaynaklı kazançların vergi dışı bırakılması sermaye gelirleri arasındaki yatay eşitliği zedelemektedir²³⁶.

3. Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Elden Çıkarılan Hisse Senetlerinin Vergilendirilmesi

OECD Model Anlaşması'nın 13'üncü maddesi Sermaye Değer Artış Kazançları adı altında düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre değer artış kazançları, taşınmaz varlıkların, işyerine ve sabit yere dâhil taşınırların, işyeri ve sabit yerin, uluslararası taşımacılık araçlarının ve bunlara dâhil taşınırların, servetin, hisse senetlerinin ve bunlar dışında kalan varlıkların elden çıkarılmasından elde edilen kazançlardır²³⁷.

Elden çıkarma, 13'üncü maddenin uygulanabilmesi için ön koşul niteliğindedir. Ancak elden çıkarma OECD Model Anlaşması'nda doğrudan tanımlanmamakla birlikte, OECD Model Anlaşması'nın 3'üncü maddesinin 2'nci fıkrası gereği ülkelerin iç hukuklarında geçerli olan anlamı ile hüküm ifade etmektedir²³⁸.

Beş paragraf içeren OECD Model Anlaşması'nın 13'üncü maddesi, ilk dört paragrafında, farklı varlık türleri üzerinden elde edilen değer artış kazançlarına ilişkin bağlama kurallarına yer vermiş²³⁹; son paragraf ise ilk dört paragraf kapsamına girmeyen değer artış kazançlarını düzenlemiştir.

²³⁶ Şenol Kocaer, “Hisse Senetlerinin Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançların Vergilendirilmesi–I”, **Yaklaşım**, Şubat 2012, Sayı:230, (çevrimiçi), www.yaklasim.com, 18.10.2019.
<https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=13605&arananKey=çifte%20vergilendirme>, 25.11.2019.

²³⁷ Billur Yaltı Soydan, “Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Ortadan Kaldırma Anlaşmaları ve Taraf Türkiye'nin Taraf Olduğu Anlaşmalar”, İstanbul, 1993, s. 248.

²³⁸ Ferhatoglu, a.g.e., s. 284.

²³⁹ Ferhatoglu, a.g.e., s. 282.

OECD Model Anlaşması'nın 13'üncü maddesinde değer artış kazançlarının çerçevesi beş fıkrada çizilmiştir²⁴⁰. Tez çalışmamız hisse senetlerinin elden çıkarılması ile sınırlı olduğundan sadece 2, 4 ve 5'inci fıkralar incelenecektir²⁴¹.

13'üncü maddede her bir değer artış kazancı türü paragraflardan biri ile ilişkilendirilmiştir. Eğer bir değer artış kazancı maddenin ilk dört paragrafı ile ilişkilendirilemiyorsa, vergilendirme yetkisinin hangi devlete ait olacağı genel hüküm niteliğindeki beşinci paragraf uyarınca belirlenmektedir²⁴².

OECD Model Anlaşması'nın 13'üncü maddesinin 2'nci fıkrasına göre kaynak devletin vergilendirme hakkı yurt dışında mukim kişilerin kaynak devlette yer alan işyeri²⁴³ aktifine kayıtlı olan menkul kıymetlerini elden çıkarması halinde söz konusu

²⁴⁰ 2017 revize OECD modelinde sadece 3 ve 4'üncü fıkrada değişiklik yapılmıştır.

²⁴¹ OECD Model Anlaşması'nın 13'üncü maddesi şöyledir:

1. Bir Akit Devlet mukimince, diğer Akit Devlette yer alan ve 6'ncı Maddede belirtilen gayrimenkul varlıkların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.
2. Bir Akit Devlet teşebbüsünün diğer Akit Devlette sahip olduğu bir işyerinin ticari varlığına dahil menkul varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar, bu işyerinin (yalnız veya tüm teşebbüsle birlikte) elden çıkarılmasından doğan kazanç da dahil olmak üzere, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.
3. Uluslararası trafikte işletilen gemi veya uçakların, iç su yolu taşımacılığı alanında faaliyet gösteren teknelerin veya söz konusu gemi, uçak veya teknelerin işletilmesiyle ilgili menkul varlıkların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, yalnızca teşebbüsün etkin yönetim merkezinin bulunduğu Akit Devlette vergilendirilecektir.
4. Bir Akit Devlet mukimince değerinin yüzde 50'sinden fazlası, doğrudan veya dolaylı olarak diğer Akit Devlette bulunan gayrimenkul varlıkları temsil eden hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.
5. 1, 2, 3 ve 4'üncü fıkralarda belirtilenlerin dışında kalan varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar, yalnızca elden çıkarmanın mukim olduğu Akit Devlette vergilendirilecektir.

Model Vergi Anlaşması (Kısaltılmış Basım), 2016, Gelir İdaresi Başkanlığı (çevrimiçi) https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Mevzuat_Disliiskiler/OECD_Model_Yorum_Kitabi_2014.pdf, 13.10.2019.

²⁴² Ferhatoglu, a.g.e., s. 282.

²⁴³ Almanya'da mukim bir şirketin Norveç'te bulunan işyeri aktifinde kayıtlı hissesini Türkiye'de satılması halinde Türkiye'nin vergilendirme hakkı olmadığı açıktır (Başak, a.g.e., s. 1800).

olacaktır²⁴⁴. Türk vergi mevzuatına göre aslında iktisadi işletme aktifinde kayıtlı menkul ya da gayrimenkullerin elden çıkarılması halinde ticari kazancın varlığından ve dolayısıyla OECD Model Anlaşması'nın 7'nci maddesinin uygulama alanı bulunduğu bahsedilmektedir. Ancak, OECD Model Anlaşması ve ÇVÖA'lar kapsamında 13'üncü madde kapsamında özel düzenleme olduğundan, bu maddeye göre hangi akit devletin vergilendirme yetkisinin söz konusu olduğu değerlendirilmesi yapılacaktır²⁴⁵.

Türkiye'nin taraf olduğu ÇVÖA'larda bu maddenin OECD Model Anlaşması'na uyumlu olarak tanzim edildiği görülmektedir²⁴⁶.

OECD Model Anlaşması'nın 13'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası 1'inci fıkraya paralel bir şekilde, gayrimenkul şirketi hisselerinin elden çıkarılmasından kaynaklanan değer artış kazançlarının vergilendirilmesinde, ikamet ve kaynak devletin vergilendirme yetkisini kısıtlamamıştır. Buna göre, hükmün uygulama alanı, bir gayrimenkul şirketinin hisselerinin elden çıkarılmasından kaynaklanan kazancın tamamıdır²⁴⁷. Türkiye'nin taraf olduğu ÇVÖA'larda, bazı istisnalar dışında, bu 4'üncü fıkraya benzer bir madde bulunmamaktadır. ÇVÖA'ları incelediğimizde sadece Avusturya, Finlandiya (2009) ve Yeni Zelanda ile olanlar bu maddeyle uyumlu tanzim edilmiştir²⁴⁸. Fransa, Çin, Fas, Güney Afrika gibi ülkelerle olan vergi anlaşmalarında ise gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan değer artış kazançlarının vergilendirilmesi kabul edilmekle birlikte farklı bazı esaslar öngörülmüştür²⁴⁹.

OECD Model Anlaşması'nın 13'üncü maddesinin 5'nci fıkrası genel hüküm niteliğindedir. Bu madde kapsamında elden çıkarılan kıymetlerden doğan değer artış

²⁴⁴ Başak, **a.g.e.**, s. 1792.

²⁴⁵ Başak, **A.e.**, s. 1793.

²⁴⁶ Türkiye'nin imzaladığı ÇVÖA'larda 13'üncü maddenin 2'nci fıkrasına, işyeri aktifi dışında "serbest meslek faaliyetini icra etmek üzere kullanılan sabit yer"e ait varlıkların da dahil edildiği görülmektedir.

²⁴⁷ Maddenin BM Modelinden ayrıldığı noktalar için bkz. Ferhatoğlu, s. 294, dipnot 27.

²⁴⁸ Ferhatoğlu, **a.g.e.**, s. 295.

²⁴⁹ Ferhatoğlu, **A.e.**, s. 294-295.

kazançları münhasıran ikamet edilen devletin vergilendirme yetkisindedir. Bu durum sermayeyi ithal eden Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerin aleyhinedir.

OECD Model Anlaşması'nda hisse senetlerinin elden çıkarılmasına dair özel bir düzenleme bulunmaması büyük bir eksikliktir. Bu nedenle elde edilen değer artış kazançları yalnızca elden çıkaranın mukimi bulunduğu devlet tarafından vergilendirilecektir²⁵⁰.

Türkiye, OECD Model Anlaşması'na, bu fıkra ile ilgili çekince koymuştur. Çekinceye göre, “Türkiye, menkul kıymet ve 2. paragrafta belirtilenler dışında herhangi bir kıymetin elden çıkarılmasından Türkiye’de doğan sermaye değer artış kazançlarını, kıymetin iktisabı ile elden çıkarılması arasındaki süre iki yıldan az ise, kendi mevzuatına uygun olarak vergilendirme hakkını saklı tutar”. Böylece Türkiye’nin, spekülatif amaçlarla edinilen ve elden çıkarılan menkul kıymetlerle bir işyeri ya da sabit yere dahil olmayan varlıklardan elde edilen değer artış kazançları üzerinde kaynak devlet olarak vergilendirme yetkisini elinde tutmak istemektedir²⁵¹.

Zaten Yunanistan, Amerika, Arnavutluk gibi ülkeler ile akdedilen ÇVÖA’larda, hisse senedinin iktisap ve elden çıkarma arasındaki süresi bir yılı aşmadığı takdirde, Türkiye’de vergilendirilebileceğine dair hüküm yer aldığı görülmektedir. Diğer bir örnekte ise²⁵² Türkiye ile Belçika arasında imzalanan ÇVÖA’da²⁵³ 13’üncü maddesinin 5’inci fıkrasının özellikle hisse senedi ve tahvile ilişkin olarak düzenlendiği görülmektedir:

“4’üncü fıkra hükümleri, bir Âkit Devletin kendi mevzuatına göre, diğer Akit Devletin bir mukiminin ilk bahsedilen Devlette mukim bir şirketin ihraç ettiği hisse senetlerini

²⁵⁰ Yaltı, **a.g.e.**, s. 251.

²⁵¹ Ferhatoglu, **A.e.**, s. 299.

²⁵² Başak, **a.g.e.**, s. 1804.

²⁵³ 02.06.1987 yürürlük tarihli Türkiye Cumhuriyeti ile Belçika Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması.

veya tahvilleri (o Devletin bir menkul kıymetler borsasına kaydedilmiş hisse senetleri ve tahviller hariç) ilk bahsedilen Devletin bir mukimine devretmesi dolayısıyla elde ettiği kazançlar üzerinden vergi alma hakkını etkilemeyecektir. Ancak bunun için, söz konusu hisse senetlerinin veya bonoların iktisabı ile elden çıkarılması arasındaki sürenin bir yılı geçmemesi gerekir."

Yukarıda detaylarına yer verildiği üzere, temettünün elden çıkarılmasının düzenlendiği genel hüküm niteliğindeki OECD Model Anlaşması'nın 13'üncü maddesi münhasıran ikamet edilen devlete vergilendirme yetkisi vermekte; bu durum da Türkiye aleyhine bir durum yaratmaktadır. Ancak, her ne kadar Model Anlaşma metni temel çizgiyi belirlemiş olsa da diğer madde metinlerinde olduğu gibi Türkiye 13'üncü maddeye de çekince²⁵⁴ koymuş ve kendisinin vergilendirme yetkisini saklı tutmuştur.

Bu çekince sayesinde Türkiye vergilendirmede kendi lehine esneklik sağlamış ve yine yukarıda detaylarına yer verilen Belçika, Yunanistan, Amerika dahil birçok ülke ile akdedilen ÇVÖA'larda, hisse senedinin azami iki yıl içinde elden çıkarılması halinde vergilendirme hakkını elinde tutmuştur.

²⁵⁴ Türkiye'nin OECD Model Anlaşması'nın 13'üncü maddesine koyduğu çekince şöyledir: "Türkiye, menkul varlıklar ve 2'nci fıkrada belirtilenler dışındaki herhangi bir varlığın elden çıkarılmasından kendi ülkesinde doğan sermaye değer artış kazançlarını, elde edilme ile elden çıkarma arasındaki sürenin iki yıldan daha az olması halinde, kendi mevzuatına uygun olarak vergilendirme hakkını saklı tutar." OECD Model (2014), s. 225.

SONUÇ

Bu tezde ülkelerin vergilendirme yetkilerinin çatışması sebebiyle ortaya çıkan çifte vergilendirme sorununun önlenmesi kapsamında akdedilen ÇVÖA'lar uyarınca temettünün ve hisse senedinin elden çıkarılmasından doğan kazancın vergilendirilmesi incelenmiştir. Bu kapsamda önce çifte vergilendirmenin ne olduğu, çifte vergilendirmenin önlenmesinin neden önemli olduğu ve Türk hukukunda bu kapsamda yer alan düzenlemelerin neler olduğu irdelenmiştir. Tezde Türk vergi mevzuatında temettü ve hisse senetlerinin elden çıkarılmasında vergiyi doğuran olay üzerinde durulmuştur. Anayasa'nın 90'ıncı maddesi kapsamında yasa ile eşdeğerde olan ÇVÖA'ların mahkeme ve GİB uygulamasında dikkate alınıp alınmadığı hakkında içtihat ve özelge araştırması yapılmıştır. Ayrıca OECD Model Anlaşması esas alarak hazırlanan ve 85 ülke ile, AB ülkelerinin 28'inden 27'si ile imzalanmış olan ÇVÖA'ların 10 ve 13'üncü maddeleri kapsamında inceleme yapılmıştır.

Türkiye'nin imzaladığı vergi anlaşma adedi, dünya üzerindeki ülke sayısına kıyasla hala azdır. Bunun sebebi OECD Modeli'nin tam olarak Türkiye gibi sermaye ithal ülkeleri cezbedici maddelere sahip olmadığı görüşüdür. Türkiye tarafından 10 ve 13'üncü maddeye konulan çekincelerin, vergilendirme yetkisinde esneklik sağlamak açısından çok yerinde olduğu kanaatine varılmıştır.

Tez sırasında ulaşılan birtakım tespitler dikkat çekicidir: Örneğin imzalanan ÇVÖA'larda temettünün vergilendirilmesinde kaynak ülke olarak %5 ile %35 arasında değişen oranlarda vergilendirme yetkisine sahip olduğumuz görülmüştür. Ancak Türk vergi mevzuatı uyarınca uygulayabileceğimiz verginin azami %15 olması karşısında %20 olarak belirlenen bir oranın dahi mevzuatımız uyarınca uygulanamaması karşısında bu oranların bizim açımızdan bir faydası olmadığı görülmüştür.

Yine hisse senetlerinin elden çıkarılmasında vergilendirmede OECD Model Anlaşması uyarınca kaynak devlete verilmiş bir vergileme yetkisi yok iken birçok

ÇVÖA’da bir yıldan az süre elde tutulan hisse senetlerinin kaynak ülkede, bir diğer deyişle ülkemizde de vergilendirilebileceğine dair madde hükmünün yer aldığı tespit edilmiştir. Bu maddelerin ülkemiz gibi doğrudan yabancı sermaye getirmek gayesinde olan ülkeler açısından oldukça önemli olduğu kanaatine varılmıştır.

Akdedilen ÇVÖA’lar ile ilgili olarak doktrinde OECD Modeli’nin oldukça eleştirildiği görülmüş olmasına rağmen ekonomik olarak nispeten daha güçlü ülkeler olan Amerika ya da Rusya gibi ülkelerle akdedilen ÇVÖA’larda 10 ve 13’üncü madde kapsamında yapılan incelemelerde, güç dengesinin Türkiye aleyhine çok da ağırlaştırılmadığı; bu sebeple de OECD Modeli’nin, -temettü ve hisse senedinin elden çıkarılmasının vergilendirmesi bakımından- esas alınmasının yerinde olduğu kanaati oluşmuştur.

ÇVÖA’ların iç hukukta nasıl uygulandığına dair yapılan araştırmada maalesef sınırlı adet emsal karar ve ikincil mevzuat ile karşılaşmıştır. Çifte vergilendirmeyi önlemek için elbette mevzuatta düzenlenmiş olan indirim ve mahsup gibi yöntemler uygulanmaktadır. Ancak bu hususta doğan ihtilafların, -belki de işin doğası gereği- daha çok vergi daireleri aracılığıyla çözüldüğü izlenimi oluşmuştur. Sınırlı sayıdaki mahkeme kararında esaslı uyuşmazlık çözümlemelerine ya da ÇVÖA maddelerinin esasına girildiğini söylemek maalesef mümkün olmamıştır. İlgili kararlarda daha çok yüzeysel şekilde kavramların tartışıldığı gözlenmiştir.

Buna karşın özelge adetlerine ve içeriklerine bakıldığında mükelleflerin mahkeme yerine Gelir İdaresi’ne başvurduğu gözlenmiştir. Bunun sebebinin ikincil mevzuattaki eksiklikten kaynaklı olduğu düşünülmektedir. Zira mükellefler mahkeme kanalıyla uzun sürede sonuç almak yerine usule/uygulamaya dair sorularını Gelir İdaresi Başkanlığı/vergi dairelerine iletmek suretiyle sorunlarını daha kısa sürede çözmeyi tercih etmektedir. Aslında ÇVÖAlarda uyuşmazlığı karşılıklı çözmeye yönelik karşılıklı anlaşma usulü de yer almaktadır. Ancak bu usulden yararlananların sayısının 4-5 adet ile sınırlı kaldığına dair OECD resmi sayfasında yapılan paylaşım, ÇVÖA’ların çok etkin şekilde uygulanmadığı izlenimi bırakmaktadır.

KAYNAKÇA

- Aksoy, Şerafettin: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, 6. Bası, İstanbul, 2010.
- Ateşgaoğlu, Erdem: **Menkul Kıymet Gelirlerinin Vergilendirilmesi**, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2006.
- Ateşgaoğlu, Erdem: **Vergi Hukuku Bakımından Anonim Şirketlerde Kar Payı Dağıtımı**, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012.
- Bahar, Cevdet Okan: **Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmaları ve Yabancıların Türkiye’de Vergilendirilmesi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2008.
- Başak, Levent: “Çifte veya Mükerrer Vergileme Problemini Ortadan Kaldıran Ulusal ve Uluslararası Araç ve Tedbirler”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 202, Temmuz 2005.
- Başak, Levent: **Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme**, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Başak, Levent: **Son Düzenlemeler Işığında Türk Vergi Mevzuatı ve Vergi Anlaşmaları Çerçevesinde Temettü (Kar Payı) Vergilemesi**, Yaklaşım

Yayıncılık, 2016.

Başok, Cemal Baran:

Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Yorumlanması, Ankara, 2016.

Bayar, İbrahim Nihat:

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi Türkiye-İngiltere Andlaşması, Maliye ve Hukuk Yayınları, Eylül 2006.

Bilici, Nurettin:

Vergi Hukuku, Cilt 1/Vergi Hukuku, Savaş Yayınevi, 37. Baskı, Ankara, 2016.

Bilici, Nurettin:

Türk Vergi Sistemi, Cilt 2, Savaş Yayınevi, 36. Baskı, Ankara, 2016.

Bilir, Faruk:

“Anayasa’nın 90. Maddesinde Yapılan Değişiklik Çerçevesinde Milletlerarası Andlaşmaların İç Hukuktaki Yeri,” **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 13 (1), 2005.

Canyaş, Oytun:

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının İç Hukuktaki Konumu, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016.

Çelik, Emrah:

“Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında “Gerçek Lehdar” (Beneficial Owner) Kavramı”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Nisan

2013, Sayı: 112.

Çözgezen, Övül:

Yaklaşım Yayınları, Uluslararası Çifte Vergilendirme III, Nisan 2019, sayı 208.

Çubukçu, Murat:

“Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu,”
İstanbul 2006 (çevrimiçi)
<http://acikerisim.istanbul.edu.tr/bitstream/handle/123456789/26431/41914.pdf?sequence=1&isAllowed=y>, 15.11.2019.

Dağlıoğlu, İclal;

Çiçek, Hüseyin Güçlü

“Uluslararası Vergileme İlkeleri ve Uluslararası Vergilemenin Amaçları Üzerine Bir Değerlendirme”, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt 10, Yıl 10, Sayı 1, 2014, s. 38.

Demir, Şeref:

Gayrimenkuller & Menkul Kıymetlerin Vergilendirilmesi & Değerlemesi, Seçkin Yayıncılık, İstanbul, 2019.

Erdem, Ahmet Ersin:

“Uluslararası Çifte Vergilemenin Tanımı ve Türk Vergi Mevzuatında Bunun Önlenmesine Yönelik Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 210, Şubat 1999.

Güçlü, Yücel

“Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye,” **Uluslararası Ekonomik Sorunlar**

Dergisi Sayı XI

(çevrimiçi) <http://www.mfa.gov.tr/cifte-vergilendirmeyi-onleme-anlasmalari-ve-turkiye.tr.mfa>, 19.11.2019.

Gündüz, Fatih:

“Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına Göre Temettü Gelirinin Vergilendirilmesi,” **E-yaklaşım**, Eylül 2014, sayı 261.

Fahran, Ferhat

“Almanya İle Yeni Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasına Göre, Diğer Akit Devletin Mukim Şirketine Ödenen Temettülere İlişkin Vergi İadesi,” **Yaklaşım** / Kasım 2013 / Sayı: 251, (çevrimiçi),
<https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=22088&arananKey=ferhat%20fahran>,
21.11.2019.

Ferhatoğlu, Emrah:

Türk Vergi Anlaşmaları Hukukunda Sermaye Değer Artış Kazançlarının Vergilendirilmesi, (çevrimiçi)
<https://dergipark.org.tr/download/article-file/160138>, 15.11.2019.

Güngör, Feridun:

“Vergi Anlaşmaları Hukuku Nasıl Gelişir?” **E-Yaklaşım**, Haziran 2011, Sayı 222, (çevrimiçi),
www.yaklasim.com, 18.11.2019.

Holmes, Kevin:

International Tax Policy and Double Tax Treaties, IBFD Publications, 2007, (çevrimiçi)
https://books.google.com.tr/books?hl=tr&lr=&id=4jZ1z4JnvAAC&oi=fnd&pg=PR1&dq=interpretation+and+application+of+tax+treaty+principle&ots=zP1ZLiPUZA&sig=pZPrbEIvtB_nzARKhXXTaRWlthE&redir_esc=y#v=onepage&q=interpretation%20and%20application%20of%20tax%20treaty%20principle&f=false, 15.12.2019.

International Monetary
Fund:

Tax Policy Handbook, 1995, Washington D.C., (çevrimiçi)
https://books.google.com.tr/books?hl=tr&lr=&id=cF8SbhMape4C&oi=fnd&pg=PR1&dq=residence+principle+tax&ots=5J4HXQVhrf&sig=hhzxUybMhLSXwOYXIY_wIAPEUAE&redir_esc=y#v=snippet&q=217&f=false, 01.12.2019.

Karaldı Hakan:

“Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları,” İstanbul, 2015.

Kaneti, Selim;
Ekmekçi, Esra;

Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019.

Güneş, Gülsen;

Kaşıkcı, Mahmut

Karyağdı, Nazmi:

Tüm Yönleriyle Kar Dağıtımı, Oluş Yayıncılık,
4. Baskı, İstanbul, 2014.

Kelkitli, Kerem:

Yurt Dışından Alınan Hizmetlerde Mukimlik
Belgesinin Önemi, (çevrimiçi)
http://www.roedl.net/tr/tr/yayinlar/yazilar/yurt_disindan_alinan_hizmetlerde_mukimlik_belgesinin_oenemi.html, 12.11.2019.

Maç, Mehmet:

“2 Yıllık Süre Hesabı Açısından Hisse
Senetlerinin Edinim Tarihinin Tespiti
Konusundaki İdari Görüş Değişmiştir,” **Yaklaşım
Yayınları**, Eylül 2018, Sayı 309, (çevrimiçi),
www.yaklasim.com, 29.11.2019.

Mutluer, Kamil:

Vergi Özel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi
Yayınları, 1. Baskı, İstanbul, 2007.

Mutluer, Kamil;

Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Yetkin
Yayınları, Ankara, 2019.

Dayanç Kuzeyli, N.

Nilay:

Nazalı, Ersin:

“OECD Model Anlaşmasına Göre Temettü ve
Faiz Gelirlerinin Vergilendirilmesi-II,” **Yaklaşım
Dergisi**/ Mart 2008/Sayı: 183.

Oktar, S. Ateş:

Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, 10. Baskı, İstanbul, 2014.

Öncel, Mualla;

Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 28. Bası, 2019.

Kumrulu, Ahmet;

Çağan, Nami

Örmeci, Musa:

Gelir ve Kurumlar Vergisinde Menkul Sermaye Kazançlarının Vergilendirilmesi, Gelir Beyanı ve Beyanname Düzenleme Örnekleri, İstanbul, Kurtiş Matbaacılık, 1998.

Özcan, Güngör:

“Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Bakımından Uluslararası Vergi Hukukundaki Gelişmeler,” **E-Yaklaşım**, Temmuz 2011, Sayı 223 (çevrimiçi) www.yaklasim.com, 10.10.2019.

Pehlivan, Osman:

Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi, Trabzon 2019, Celepler Matbaacılık.

Özkan, İlhan;

“Uluslararası Çifte Vergilendirme ve Mukimlik Kavramı”, **İSMMMO Mali Çözüm**, İstanbul, 2016.

Uslu, Şafak

Saban, Nihan:

Vergi Hukuku, Beta Yayınevi, 6. Baskı, İstanbul, 2014.

Sayılğan, Güven;

Gürdal Kadir

Yatırım ve Yönetim Kararları Açısından Kâr Kavramındaki Değişim, **H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 22, Sayı 1, 2004, s. 116-132.

Şahin, Harun:

Harun Şahin, “Osmanlı Vergi Sisteminde Reform ve Temettü Vergisi,” **CÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, Haziran 2013, Cilt: 37, Sayı: 1, (çevrimiçi), <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/49893>, 10.10.2019.

Şenol Kocaer:

“Hisse Senetlerinin Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançların Vergilendirilmesi–I,” **Yaklaşım**, Şubat 2012, Sayı:230, (çevrimiçi)

<https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=13605&arananKey=çifte%20vergilendirme>, 25 Kasım 2019.

Şenses, Nevzat:

“Ulusal ve Uluslararası Mevzuat Düzenlemelerinde Gerçek Lehdar Kavramı,” **Yaklaşım** / Eylül 2018 / Sayı: 309.

Şenyüz, Doğan;

Yüce, Mehmet;

Gerçek, Adnan

Vergi Hukuku (Genel Hükümler), Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 10. Baskı, 2019.

Şenyüz, Doğan;

Türk Vergi Sistemi, Ekin Basım Yayın Dağıtım,
2010, 4. Baskı.

Yüce, Mehmet;

Gerçek, Adnan

Topsakal, Metehan:

Türk Vergi Sisteminde Vergiyi Doğuran Olay,
Maliye ve Hukuk Yayınları, Mayıs 2008.

Tuncer, Selahattin:

“Çifte Vergilendirme ve Milletlerarası Vergi
Anlaşmaları,” **Eskişehir Ticari İlimler
Akademisi**, Yayın No: 113-66, Ankara, Sevinç
Matbaası, 1974.

Yaltı Soydan, Billur:

“Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmeyi
Önleme ve Ortadan Kaldırma Anlaşmaları ve
Taraf Türkiye’nin Taraf Olduğu Anlaşmalar”,
İstanbul, 1993.

Yaltı Soydan, Billur:

Uluslararası Vergi Anlaşmaları, İstanbul, Beta Basım
Yayın Dağıtım A.Ş., 1995.

Model Vergi Anlaşması (Kısaltılmış Basım), 2016, Gelir İdaresi Başkanlığı
(çevrimiçi) www.gib.gov.tr, 10.05.2019.

(çevrimiçi) <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>, 15.11.2019.

(çevrimiçi) <http://www.oecd.org/about/history/>, 11.11.2019.

(çevrimiçi) <https://www.yaklasim.com>

(çevrimiçi) <https://www.kazanci.com.tr>

(çevrimiçi) <https://sozluk.gov.tr/?kelime=MUK%C4%B0M>, 20.10.2019.

(çevrimiçi) <https://www.resmigazete.gov.tr>

Ek-1 Yürürlükte Bulunan Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları
(02.01.2019 itibari ile)²⁵⁵

	Taraf Devlet	Anlaşmanın İmza Edildiği Tarih	Yürürlük Tarihi
1)	Avusturya	03.11.1970	24.09.1973
	Avusturya(Revize)	28.03.2008	01.10.2009
2)	Norveç	16.12.1971	30.01.1976
	Norveç (Revize)	15.01.2010	15.06.2011
3)	Güney Kore	24.12.1983	25.03.1986
4)	Ürdün	06.06.1985	03.12.1986
5)	Tunus	02.10.1986	28.12.1987
6)	Romanya	01.07.1986	15.09.1988
7)	Hollanda	27.03.1986	30.09.1988
8)	Pakistan	14.11.1985	08.08.1988
9)	İngiltere	19.02.1986	26.10.1988
10)	Finlandiya	09.05.1986	30.12.1988
	Finlandiya (revize)	06.10.2009	04.05.2012
11)	K.K.T.C.	22.12.1987	30.12.1988
12)	Fransa	18.02.1987	01.07.1989
13)	Almanya (Feshedilen)	16.04.1985	30.12.1989
	Almanya (Yeni)	19.09.2011	01.08.2012
14)	İsveç	21.01.1988	18.11.1990
15)	Belçika	02.06.1987	08.10.1991
16)	Danimarka	30.05.1991	20.06.1993
17)	İtalya	27.07.1990	01.12.1993
18)	Japonya	08.03.1993	28.12.1994
19)	B.A.E.	29.01.1993	26.12.1994
20)	Macaristan	10.03.1993	09.11.1995
21)	Kazakistan	15.08.1995	18.11.1996
22)	Makedonya	16.06.1995	28.11.1996
23)	Arnavutluk	04.04.1994	26.12.1996
24)	Cezayir	02.08.1994	30.12.1996
25)	Moğolistan	12.09.1995	30.12.1996
26)	Hindistan	31.01.1995	30.12.1996
27)	Malezya	27.09.1994	31.12.1996
28)	Mısır	25.12.1993	31.12.1996
29)	Çin Halk Cum.	23.05.1995	20.01.1997
30)	Polonya	03.11.1993	01.04.1997

²⁵⁵ GİB internet sitesinden aynen alınmıştır. Listedeki diğer detaylar için GİB sayfasına bakınız. (çevrimiçi) https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm, 03.11.2019.

31)	Türkmenistan	17.08.1995	24.06.1997
32)	Azerbaycan	09.02.1994	01.09.1997
33)	Bulgaristan	07.07.1994	17.09.1997
34)	Özbekistan	08.05.1996	30.09.1997
35)	A.B.D.	28.03.1996	19.12.1997
36)	Beyaz Rusya	24.07.1996	29.04.1998
37)	Ukrayna	27.11.1996	29.04.1998
38)	İsrail	14.03.1996	27.05.1998
39)	Slovakya	02.04.1997	02.12.1999
40)	Kuveyt	06.10.1997	13.12.1999
41)	Rusya	15.12.1997	31.12.1999
42)	Endonezya	25.02.1997	06.03.2000
43)	Litvanya	24.11.1998	17.05.2000
44)	Hırvatistan	22.09.1997	18.05.2000
45)	Moldova	25.06.1998	28.07.2000
46)	Singapur	09.07.1999	27.08.2001
47)	Kırgızistan	01.07.1999	20.12.2001
48)	Tacikistan	06.05.1996	26.12.2001
49)	Çek Cumhuriyeti	12.11.1999	16.12.2003
50)	İspanya	05.07.2002	18.12.2003
51)	Bangladeş	31.10.1999	23.12.2003
52)	Letonya	03.06.1999	23.12.2003
53)	Slovenya	19.04.2001	23.12.2003
54)	Yunanistan	02.12.2003	05.03.2004
55)	Suriye	06.01.2004	21.08.2004
56)	Tayland	11.04.2002	13.01.2005
57)	Sudan	26.08.2001	31.01.2005
58)	Lüksemburg	09.06.2003	18.01.2005
59)	Estonya	25.08.2003	21.02.2005
60)	İran	17.06.2002	27.02.2005
61)	Fas	07.04.2004	18.07.2006
62)	Lübnan	12.05.2004	21.08.2006
63)	Güney Afrika Cum.	03.03.2005	06.12.2006
64)	Portekiz	11.05.2005	18.12.2006
65)	Sırbistan-Karadağ	12.10.2005	10.08.2007
66)	Etiyopya	02.03.2005	14.08.2007
67)	Bahreyn	14.11.2005	02.09.2007
68)	Katar	25.12.2001	11.02.2008
	Katar (revize)	18.12.2016	31.12.2018
69)	Bosna-Hersek	16.02.2005	18.09.2008
70)	Suudi Arabistan *	09.11.2007	01.04.2009
71)	Gürcistan	21.11.2007	15.02.2010
72)	Umman	31.05.2006	15.03.2010
73)	Yemen	26.10.2005	16.03.2010
74)	İrlanda	24.10.2008	18.08.2010
75)	Yeni Zelanda	22.04.2010	28.07.2011
76)	Kanada	14.07.2009	04.05.2011
77)	İsviçre	18.06.2010	08.02.2012

78)	Brezilya	14.03.2005	09.10.2012
79)	Avustralya	28.04.2010	05.06.2013
80)	Malta	14.07.2011	13.06.2013
81)	Meksika	17.12.2013	23.07.2015
82)	Kosova	10.09.2012	15.10.2015
83)	Filipinler	18.03.2009	11.01.2016
84)	Vietnam	08.07.2014	09.06.2017
85)	Gambiya	11.02.2014	26.01.2018



Ek-2 Temettüler Üzerinden Alınacak Vergi Oranları ²⁵⁶

TEMETTÜLER ÜZERİNDEN KAYNAK DEVLETTE ALINACAK VERGİ ORANLARI			
TARAF DEVLET	SERMAYE PAYI (%)	VERGİ ORANI (%)	
1. AVUSTURYA	En az 25 ise	25	
	Tüm diğer durumlarda	35	
AVUSTURYA (REVİZE)	Türkiye için;	5	
	a) En az 25 ise (Avusturya’da vergiden istisna edilmesi koşuluyla)		
	b) Tüm diğer durumlarda	15	
	Avusturya için;	5	
	a) En az 25 ise		
	b) Tüm diğer durumlarda	15	
2. NORVEÇ	En az 25 ise	Türkiye’de	25
		Norveç’de	20
	Tüm diğer durumlarda	Türkiye’de	30
		Norveç’de	25
NORVEÇ (REVİZE)	En az 20 ise		5
	Norveç yönünden Devlet Emeklilik Fonu, Türkiye yönünden Sosyal Güvenlik Fonu tarafından elde edilmesi durumunda		5
	Tüm diğer durumlarda		15
3. GÜNEY KORE	En az 25 ise		15
	Tüm diğer durumlarda		20
4. ÜRDÜN	En az 25 ise		10

²⁵⁶

(03.11.2019)

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm,

	Tüm diğer durumlarda	15
5. TUNUS	En az 25 ise	12
	Tüm diğer durumlarda	15
6. ROMANYA	Tüm durumlarda	15
7. HOLLANDA (I)	En az 25 ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20
8. PAKİSTAN	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
9. İNGİLTERE	En az 25 ise (Oy hakkının)	15
	Tüm diğer durumlarda	20
10. FİNLANDIYA	En az 25 ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20
FİNLANDIYA (REVİZE)	En az 25 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	15
11. K.K.T.C.	En az 25 ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20
12. FRANSA	En az 10 ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20
13. ALMANYA (FESHEDİLEN)	En az 10 ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20
ALMANYA (YENİ)	En az 25 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	15

14. İSVEÇ	En az 25 ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20
15. BELÇİKA (II)	En az 10 ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20
16. DANİMARKA	En az 25 ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20
17. İTALYA	Tüm durumlarda	15
18. JAPONYA (III)	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
19. B.A.E (IV)	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	12
20. MACARİSTAN	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
21. KAZAKİSTAN	Tüm durumlarda	10
22. MAKEDONYA	En az 25 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	10
23. ARNAVUTLUK	En az 25 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	15
24. CEZAYİR	Tüm durumlarda	12
25. MOĞOLİSTAN	Tüm durumlarda	10
26. HİNDİSTAN	Tüm durumlarda	15

27. MALEZYA	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
28. MISIR	En az 25 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	15
29. ÇİN HALK CUMHURİYETİ	Tüm durumlarda	10
30. POLONYA	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
31. TÜRKMENİSTAN	Tüm durumlarda	10
32. AZERBAIJAN	Tüm durumlarda	12
33. BULGARİSTAN	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
34. ÖZBEKİSTAN	Tüm durumlarda	10
35. A.B.D	En az 10 ise (Oy hakkının)	15
	Tüm diğer durumlarda	20
36. BEYAZ RUSYA	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
37. UKRAYNA	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
38. İSRAİL	Tüm durumlarda	10
39. SLOVAKYA	En az 25 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	10

40. KUVEYT	Tüm durumlarda	10
41. RUSYA	Tüm durumlarda	10
42. ENDONEZYA	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
43. LİTVANYA	Tüm durumlarda	10
44. HIRVATİSTAN	Tüm durumlarda	10
45. MOLDOVA	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
46. SİNGAPUR (V)	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
47. KIRGIZİSTAN	Tüm durumlarda	10
48. TACİKİSTAN	Tüm durumlarda	10
49. ÇEK CUMHURİYETİ	Tüm durumlarda	10
50. İSPANYA	Türkiye için ;	5
	a) En az 25 ise (5inci fıkrada belirtilen şekilde vergiye tabi tutulmuş olan kazançlardan ödenen temettülerden)	
	b) Tüm diğer durumlarda	15
	İspanya için ;	
	a) En az 25 ise	5
	b) Tüm diğer durumlarda	15
51. BANGLADEŞ	Tüm durumlarda	10

52. LETONYA	Tüm durumlarda	10
53. SLOVENYA	Tüm durumlarda	10
54. YUNANİSTAN	Tüm durumlarda	15
55. SURİYE	Tüm durumlarda	10
56. TAYLAND	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
57. LÜKSEMBURG	Türkiye için ;	10
	a) En az 25 ise	
	b) Tüm diğer durumlarda	20
	Lüksemburg için ;	5
	a) En az 25 ise	
	b) Tüm diğer durumlarda	20
58. SUDAN	Tüm durumlarda	10
59. ESTONYA	Tüm durumlarda	10
60. İRAN	En az 25 ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20
61. FAS	En az 25 ise	7
	Tüm diğer durumlarda	10
62. LÜBNAN	En az 15 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
63. GÜNEY AFRİKA CUMHURİYETİ	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15

64. PORTEKİZ	En az 25 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	15
65. SIRBİSTAN VE KARADAĞ	En az 25 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	15
66. ETİYOPYA	Tüm durumlarda	10
67. BAHREYN	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
68. KATAR	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
KATAR(REVİZE)	En az 20 ise Diğer Akit Devletin Hükümeti veya tamamı Hükümete ya da politik alt bölümlerine veya mahalli idarelerine ait olan bir kamu kurumu ise;	5
	Tüm diğer durumlarda	10
69. BOSNA HERSEK	En az 25 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	15
70. SUUDİ ARABİSTAN (VI)	En az 20 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	10
71. GÜRCİSTAN	Tüm durumlarda	10
72. UMMAN	En az 15 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
73. YEMEN	Tüm durumlarda	10
74. İRLANDA	Türkiye için ;	5
	a) En az 25 ise (Oy hakkının) (5inci fıkrada belirtilen şekilde vergiye tabi tutulmuş olan kazançlardan ödenen temettülerden)	

	b) En az 25 ise	10
	c) Tüm diğer durumlarda	15
	İrlanda için ;	5
	a) En az 25 ise (Oy hakkının)	
	b) Tüm diğer durumlarda	15
75. YENİ ZELANDA	En az 25 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	15
76. KANADA	En az 10 ise (Oy hakkının)	15
	Tüm diğer durumlarda	20
77. İSVİÇRE	En az 20 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	15
78. BREZİLYA	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
79. AVUSTRALYA (VII)	Türkiye için;	5
	En az 25 ise (Türkiye’de tam oranlı Kurumlar Vergisine tabi tutulan kazançlar üzerinden ödenen temettüleri)	
	Avustralya için;	5
	En az 10 ise (Oy hakkının)	
	Tüm diğer durumlarda (her iki ülke için)	15
80. MALTA (VIII)	Türkiye için;	10
	En az 25 ise	
	Tüm diğer durumlarda	15
	Malta için;	İstisna Bazı durumlarda 15
81. MEKSİKA	En az 25 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	15

82. KOSOVA (IX)	En az 25 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	15
83. FİLİPİNLER	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
84. VİETNAM	En az 50 ise ya da temettü elde eden şirket temettü ödeyen şirketin sermayesine 10 Milyon ABD Dolarından veya Türk ya da Vietnam para biriminde buna eşdeğer tutardan fazla yatırım yapmış bir şirket ise	5
	50'den az olmak üzere doğrudan ve dolaylı olarak en az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
85. GAMBIYA	En az 10 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	15