

**T.C.
BAHÇEŞEHİR ÜNİVERSİTESİ**

**ULUSLARARASI VERGİLENDİRME, ÇİFTE
VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI
VE İTALYA ÖRNEĞİ**



Yüksek Lisans Tezi

RESUL KAN ONAÇ

İSTANBUL, 2018

**T.C.
BAHÇEŞEHİR ÜNİVERSİTESİ**

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**ULUSLARARASI VERGİLENDİRME, ÇİFTE
VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINI
VE İTALYA ÖRNEĞİ**

Yüksek Lisans Tezi

RESUL KAN ONAÇ

TEZ DANIŞMANI: PROF. DR. ALİ İLDIR

İSTANBUL, 2018

T.C.
BAHÇEŞEHİR ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİMDALI

Tezin Adı: Uluslararası Vergilendirme, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Ve İtalya Örneği

Öğrencinin Adı Soyadı: Resul Kaan Onaç

Tez Savunma Tarihi:

Bu tezin Yüksek Lisans tezi olarak gerekli şartları yerine getirmiş olduğu Sosyal Bilimleri Enstitüsü tarafından onaylanmıştır.

Doç. Dr. Burak Küntay
Enstitü Müdürü
İmza

Bu tezin Yüksek Lisans tezi olarak gerekli şartları yerine getirmiş olduğunu onaylarım.

Prof. Dr. İsmail Tathioğlu
Program Koordinatörü
İmza

Bu Tez tarafımızca okunmuş, nitelik ve içerik açısından bir Yüksek Lisans tezi olarak yeterli görülmüş ve kabul edilmiştir.

Jüri Üyeleri

Tez Danışmanı
Prof. Dr. Ali Ildır

Üye
Prof. Dr. İsmail Tathioğlu

Üye
Prof. Dr. Aylin Poroy Arsoy

ÖZET

ULUSLARARASI VERGİLENDİRME, ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI VE İTALYA ÖRNEĞİ

Resul Kaan Onaç

İşletme

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Ali Ildır

Mayıs 2018, 54 sayfa

Globalleşen ve dijitalleşen dünyada şirketler dünyanın pek çok ülkesinde hayatlarını devam ettirmekteler. Şirketler, faaliyet gösterdikleri ülke sayısı kadar farklı vergi mevzuatına uymak zorundadır. Ülkelerin farklı ekonomik ve siyasi görüşlere sahip olması sebebiyle farklı uygulama ve yorumlar ortaya çıkmaktadır. Verginin konusuna giren olayların farklı yorumlanması da çifte vergilendirmeye yol açmaktadır. Çifte vergilendirmenin önlenmesi için ülkeler ulusal yöntemlere başvurmakta, ancak söz konusu yöntemler yeterli olmamaktadır. Bu sorunun aşılabilmesi için Birleşmiş Milletler ile Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü gibi uluslararası kurumların devreye girmesiyle model anlaşmalar geliştirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Çifte Vergilendirme, Uluslararası Vergilendirme, Model Anlaşmalar.

ABSTRACT

INTERNATIONAL TAXATION, DOUBLE TAXATION AGREEMENTS AND ITALY EXAMPLE

Resul Kaan Onaç

Business Administration

Supervisor: Prof. Dr. Ali Ildir

May 2018, 54 pages

In globalized and digitalized world, companies are active and organized on many countries at the same time. Companies should obey tax legislations as many as they operate in different countries. As countries, have different economic and political perspectives, their evaluation about tax legislation are also different each other. When there are too many different evaluations about tax subject, at that point double taxation arises. In order to prevent double taxation countries implement national methods, however these methods are unable to solve all problems. That is why international corporates such as UN and OECD developed model for conventions to prevent double taxation.

Keywords: Double Taxation, International Taxation, Model Convention.

İÇİNDEKİLER

TABLolar.....	viii
KISALTMALAR.....	ix
1. GİRİŞ.....	1
2. ULUSLARARASI VERGİLENDİRME.....	2
2.1 ÇOK ULUSLU ŞİRKETLERİN KARŞILAŞTIKLARI VERGİ	
TÜRLERİ.....	2
2.1.1 Kurumlar Vergisi.....	2
2.1.1.1 Klasik yaklaşım.....	2
2.1.1.2 Kısmi tamamlama yaklaşımı.....	3
2.1.1.3 Tam tamamlama yaklaşımı.....	3
2.1.2. Harcama Vergileri.....	3
2.1.3 Katma Değer Vergisi.....	3
2.1.4 Diğer Vergiler.....	4
2.2 ULUSLARARASI HUKUKSAL ÇİFTE VERGİLENDİRME.....	4
2.2.1 Çifte Vergilendirme.....	5
2.2.2 Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirme.....	5
2.2.3 Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Unsurları.....	6
2.2.3.1 Birden fazla devletin vergilendirme yetkisi.....	6
2.2.3.2 Vergi mükellefinin aynı olması.....	7
2.2.3.3 Vergi konusunun aynı olması.....	7
2.2.3.4 Verginin aynı veya benzer olması.....	8
2.2.3.5 Vergilendirme döneminin aynı olması.....	9
2.2.4 Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirme Türleri.....	9
2.2.4.1 Yatay – dikey – çapraz çifte vergilendirme.....	9
2.2.4.2 Gerçek – görünüşte çifte vergilendirme.....	10
2.3 ULUSLARARASI HUKUKSAL ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ	
DOĞURAN NEDENLER.....	10
2.3.1 Vergileme Tekniği İle İlgili Nedenler.....	10
2.3.1.1 Kaynak İlkesi.....	10

2.3.1.2 Kişisel İlkesi.....	10
2.3.2 Vergilendirme Yetkisinin Çakışması.....	11
2.3.2.1 Tam mükellefler arasında yaşanan çakışma.....	12
2.3.2.2 Tam mükellef ile dar mükellef arasında yaşanan çatışma.....	12
2.3.2.3 Dar mükellefler arasında yaşanan çatışma.....	13
2.4 ULUSLARARASI HUKUKSAL ÇİFTE VERGİLENDİRMEİN	
ÖNLENMESİ.....	13
2.4.1 Ulusal Yöntemler.....	14
2.4.1.1 Mahsup yöntemi.....	14
2.4.1.2 Vergi oranının indirimi.....	14
2.4.1.3 İstisna yöntemi.....	14
2.4.1.4 İndirim yöntemi.....	15
2.4.1.5 Karşılaştırma.....	15
2.4.2 Uluslararası Yöntemler.....	16
2.4.2.1 İki taraflı anlaşmalar.....	16
2.4.2.2 Çok taraflı anlaşmalar.....	17
3. ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARI.....	19
3.1 ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARININ TARİHİ GELİŞİMİ. 19	
3.2 MODEL ANLAŞMA TÜRLERİ.....	20
3.2.1 OECD Modeli.....	21
3.2.1.1 Şirket kriteri.....	22
3.2.1.1.1 Mali ikametgâh.....	22
3.2.1.1.2 İş yeri.....	23
3.2.1.1.3 Taşınır ve taşınmazların bulunduğu yer.....	24
3.2.2 UN Modeli.....	24
3.2.2.1 Şirket Kriteri.....	25
3.2.2.1.1 Mali ikametgâh.....	25
3.2.2.1.2 İş yeri.....	25
3.2.2.1.3 Taşınır ve taşınmazların bulunduğu yer.....	27
4. TÜRKİYE'DE ÇOK ULUSLU ŞİRKETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ.....	28
4.1 TAM MÜKELLEFİYETE GÖRE VERGİLENDİRME.....	28
4.1.1 Yurt Dışı İştirak Hissesi Kazancı İstisnası.....	30

4.1.2 Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı.....	31
4.1.3 Yurtdışında Ödenen Vergilerin Mahsubu.....	32
4.2 DAR MÜKELLEFİYETE GÖRE VERGİLENDİRME.....	33
4.2.1 Dar Mükellef Kavramı.. ..	34
4.2.1.1 Daimi temsilci.....	35
4.2.1.1.1 Ticari temsilci.....	35
4.2.1.1.2 Ticari vekil.....	36
4.2.1.1.3 Tüccar memurları.....	36
4.2.1.1.4 Acente.....	36
4.2.1.2 İş yeri.....	37
4.2.2 İş Ortaklıkları.....	37
4.2.3 Yabancı Ulaştırma Kurumları.....	38
4.2.4 Örtülü Sermaye.....	40
4.2.5 Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı.....	43
5. TÜRK MODELİ VERGİ ANLAŞMALARİ.....	46
5.1 TÜRK MODELİ ANLAŞMALARDA ÖNEMLİ HÜKÜMLER.....	46
5.2 TEMETTÜLERİN VERGİLENDİRİLMESİ.....	47
5.3 ÖZEL SEKTÖRDEN BİR UYGULAMA.....	48
6. SONUÇ.....	50
KAYNAKÇA.....	52

TABLÖLAR

Tablo 2.1: Ulusal yöntemlerin çift vergilendirme üzerindeki etkisi.....	14
Tablo 3.1: Model vergi anlaşmalarının tarihi gelişimi.....	18
Tablo 5.1: Yabancı ortağa kâr payı dağıtımını.....	43



KISALTMALAR

- GVK : Gelir Vergisi Kanunu
KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu
OECD : Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
TBK : Türk Borçlar Kanunu
TTK : Türk Ticaret Kanunu
UHÇV : Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirme
UN : Birleşmiş Milletler
VUK : Vergi Usul Kanunu

1. GİRİŞ

Günümüzde küresel sermayenin hızlı hareket edebilmesinin bir sonucu olarak çok uluslu şirketlerin aynı anda pek çok ülkede faaliyet göstermesi kolaylaşmıştır. Çok uluslu şirketlerin sayısında yaşanan artışa bağlı olarak şirketler birden çok ülkede vergiye tabi olmaktadır. Ülkeler kendi vergi sistemlerinde şirketlerin birden çok ülkede faaliyet gösterebileceği durumlar için düzenleyici hükümlere yer verse de, şirketlerin çifte vergilendirmeye maruz kalması tamamen engellenememektedir.

Çifte vergilendirmenin anlaşılabilmesi için öncelikle çok uluslu şirketlerin karşılaştıkları vergi türleri ele alınmaktadır. Sonrasında çalışmanın özünü oluşturan çifte vergilendirme kavramı üzerinde durulmakta, tanımı ve türleri üzerine detaylı bilgi sunulmaktadır.

Çalışmanın devamında ortaya çıkan çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması için uygulanan ulusal ve uluslararası yöntemler örnekler yardımıyla açıklanmaktadır. Son bölümde ise Türkiye'nin imzalamış olduğu çifte vergilendirme anlaşmaları İtalya ülkesi özelinde detaylı bir şekilde ele alınarak, özel sektörden bir uygulama ile çalışma tamamlanmaktadır.

2. ULUSLARARASI VERGİLENDİRME

2.1 ÇOK ULUSLU ŞİRKETLERİN KARŞILAŞTIKLARI VERGİ TÜRLERİ

Çok uluslu şirketler faaliyet gösterdikleri uluslararası piyasalarda çeşitli vergi türleri ile karşı karşıya gelmektedirler. Söz konusu vergiler faaliyette buldukları ülkelere göre değişiklik gösterebilir de içerik olarak birbirine benzeyen vergiler bulunmaktadır. Ülkelere özgü spesifik vergileri göz ardı edersek, çok uluslu şirketlerin karşılaştıkları vergi türlerini 4 ana başlık halinde özetlemek mümkündür.

2.1.1 Kurumlar Vergisi

2.1.1.1 Klasik yaklaşım

Bu anlayışa göre ortaklara dağıtılacak karın her iki durumda da karın vergilendirilmesi esastır. Şirket elde ettiği kazanç üzerinden kurumlar vergisini ödemektedir. Sonrasında ortaklara dağıtılan kar payları vergiye tabi tutulmaktadır. Dolayısıyla şirketin elde ettiği kazanç iki kere vergilendirilmiş olmaktadır (İldır 1999, s. 54).

Bu uygulama pek çok ülke tarafından benimsenmiş durumdadır. Söz konusu uygulamanın dayanağını modern şirketler hukukundaki şirketler ile ortakların farklı kişiliklere sahip olduğu anlayışı oluşturmaktadır. Kazancı elde eden şirket ilk olarak vergilendirilmekte, ikinci aşamada kar payını alan ortak bu edinimi üzerinden farklı bir kişi olduğundan vergiye tabi tutulmaktadır. Böylelikle şirket kazancı ortaklara dağıtılmaz ise sadece bir kez vergilendirilmekte, ortaklara dağıtılan kısım ise iki kez vergilendirilmiş olmaktadır (İldır 1999, s. 54).

Klasik yaklaşım şirket kazancının ortaklara dağıtılması yerine şirket bünyesinde tutulmasını özendirilmektedir. Dağıtılacak karların şirket bünyesinde tutulmasının mali açıdan şirketin sermaye yapısına olumlu katkı yapacağı açıktır. Bununla birlikte ortaklara dağıtılan karlar her zaman yeniden yatırıma yönlendirilmemekte ve bu sebeple çifte vergilendirmenin devlet tarafından daha verimli değerlendirilebileceği iddia edilmektedir (İldır 1999, s. 54).

2.1.1.2 Kısmi tamamlama yaklaşımı

Kısmi tamamlama yaklaşımında, temel olarak 2 farklı uygulama bulunmaktadır.

İlk uygulamada “oranlara ayırma” prensibi esas alınmaktadır. Japonya, Norveç gibi ülkelerin uyguladığı bu prensibe göre, dağıtılan gelirlere uygulanan vergi oranı, dağıtılmayan gelirlere uygulanan vergi oranından daha düşüktür (İldır 1999, s. 55).

İkinci uygulamada “vergi alacağı” prensibi esas alınmaktadır. İngiltere, İtalya, Fransa gibi ülkelerin benimsediği bu prensibe göre dağıtılsın veya dağıtılmasın tüm karlar aynı oranda vergiye tabi tutulmaktadır. Fakat şirketin yurtdışında bağlı şirketleri vasıtasıyla ödediği ya da bağlı şirketleri tarafından ödenmiş kabul edilen vergiler göz önünde bulundurulmakta ve söz konusu ana şirkete mukimi olduğu ülkede ödeyeceği vergiden belirli oranlarda indirim hakkı sağlanmaktadır (İldır 1999, s. 56).

2.1.1.3 Tam tamamlama yaklaşımı

Bu uygulamaya göre aynı gelir üzerinden hiçbir koşulda mükerrer vergilendirme yapılmamaktadır. Ülkeler arasında detaylar farklılık gösterse de, uygulamanın temelinde gelirin iki kere vergiye tabi tutulmasını önlemek yatmaktadır.

2.1.2. Harcama Vergileri

Harcamaların vergilendirilmesi, belli malları hedef alan özel satış vergileri vasıtasıyla veya bütün mal ve hizmetleri vergilendiren genel satış vergileri vasıtasıyla gerçekleştirilir. Katma Değer Vergisi, harcamalar üzerinden alınan vergilerin bir alt kategorisini oluşturmaktadır (Uluatam 1995, s. 405).

2.1.3 Katma Değer Vergisi

Katma Değer Vergisini, genel olarak tüm mal ve hizmetleri konusuna alan, üretim aşamasından nihai tüketime kadar tüm iktisadi aşamaları kapsayan, iktisadi aşamaların her birinde oluşturulan veya eklenen değerleri matrah kabul eden bir vergi şeklinde tanımlamak mümkündür. Bu verginin en önemli özelliklerinden birisi matrahın, malın her aşamada geçirdiği katılan değer olarak belirlenmesidir (Şenyüz 2002, s. 386).

Katma Değer Vergisi, mal ya da hizmetin satış fiyatını esas alan yayılı muamele vergilerine göre tarafsız olması, üretim ve tüketim aşamalarının tamamını kavraması, vergi piramitleşmesine sebebiyet vermemesi nedeniyle harcamalar üzerinden alınan vergilerin en modernleri olarak kabul edilir (Şenyüz 2002, s. 385).

2.1.4 Diğer Vergiler

Yukarıda bahsedilen temel vergiler dışında çok uluslu şirketlerin sıklıkla karşılaştıkları diğer vergiler arasında gümrük vergileri ve stopaj vergileri yer almaktadır (İldır 1999, s. 57).

En eski çağlarda ortaya çıkmış gümrük vergisi, ülkeler içerisinde geniş çaplı bir örgüt kurulmasını gerektiren diğer vergilerin aksine, ülkeye mal giriş ve çıkışı yapılan az sayıdaki kapıda ve sınırlı sayıda vergi mükellefinin takip edilmesiyle elde edilebildiğinden, bu kolay ve verimli kaynak vergi idarelerine son derece çekici gelmiştir. Geçmiş yüzyıllarda pek çok ülkede gelir sağlamak için ihracat üzerinden gümrük vergisi alınmış olsa da, bu uygulama gittikçe ortadan kalkmış ve günümüzde hemen her ülkede ithal edilen ürünler üzerinden alınır hale gelmiştir. Gümrük vergileri devlete gelir sağlama dışında yerli üretimin korunması, ödemeler bilançosunun iyileştirilmesi ve dış ticaret farkını pozitif çevirmek gibi amaçlarla uygulanmaktadır (Uluatam 1995, s. 453).

Stopaj vergisi ise ülkelerin yabancı yatırımcılara ödenen kar payları ve faizler üzerinden aldıkları bir vergi türüdür. Bu kapsamda stopaj vergisi uygulanabilmesi için yabancı yatırımcının kanuni iş merkezinin ülke içerisinde olmaması gerekmektedir. Çok uluslu bir şirketin herhangi bir ülkede faaliyet gösteren bağlı şirketinden (yavru şirket) kar payı alması sırasında bu durum ortaya çıkmaktadır. Uygulama şekli, ülkeler arasında imzalanmış vergi anlaşmalarına göre değişiklik gösterebilmektedir (İldır 1999, s. 57).

2.2 ULUSLARARASI HUKUKSAL ÇİFTE VERGİLENDİRME

Ülkeler arasında mal, hizmet ve sermaye alışverişinin giderek artmasıyla birlikte kişi ve kurumların çok sayıda ülkede gelir elde etmeleri söz konusu olmaya başlamıştır. Elde edilen kazanç ile birlikte vergi de ortaya çıkmaktadır. Söz konusu verginin hangi

devlette vergilendirileceği hususu uluslararası hukuk kapsamında ele alınmaktadır. Uluslararası çifte vergilendirme kavramını tanımlamadan önce çifte vergilendirme kavramını açıklamak gereklidir.

2.2.1 Çifte Vergilendirme

Çifte vergilendirme, uluslararası çifte vergilendirmenin bir üst kavramıdır. Başka bir ifadeyle, çifte vergilendirme hem ulusal hem de uluslararası nitelikte olabilmektedir. Bununla birlikte, hukuksal çifte vergilendirme ve ekonomik çifte vergilendirme olmak üzere farklı bir sınıflandırma da mevcuttur. Uluslararası çifte vergilendirmeyi ayırt eden özellik birden fazla ülkenin vergilendirme yetkisinin kullanılmış olmasıdır. Ulusal çifte vergilendirmede ise aynı ülke içerisinde farklı siyasi alt bölümlerin vergilendirme yetkisini kullanması söz konusudur (Soydan 1995, s. 2).

Diğer taraftan, hukuksal çifte vergilendirmede vergi mükellefinin aynı olması aranmakta iken, ekonomik çifte vergilendirme farklı vergi mükelleflerinin aynı vergi konusu üzerinden vergilenmesi anlamına gelmektedir (Soydan 1995, s.2).

2.2.2 Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirme

Çifte vergilendirmenin bir çeşidi olarak tanımlanan uluslararası çifte vergilendirme, aynı vergi konusunun birden fazla devletin vergi yasaları uyarınca ayrı ayrı vergilendirilmesi anlamına gelmektedir. Uluslararası hukuksal çifte vergilendirmede (UHÇV) ise aynı vergi mükelleflerinin aynı vergi konuları üzerinden birden fazla devlet tarafından vergilendirilmesidir (Soydan 1995, s. 3).

Yukarıda detaylı olarak ele alınan “çifte vergilendirme” teriminin sözlük anlamı üzerinde bazı ilave açıklamalar yapmak yerinde olacaktır. Çifte vergilendirme terimi İngilizce’de *double taxation*, Almanca’da *doppelbesteuerung*, Fransızca’da *double imposition* şeklinde ifade edilmektedir. Bu dört dilde de terimlerin içerisinde çifte, ikilik olgusu yer almaktadır. Türkçe’de çifte vergilendirmeye ek olarak “mükerrer vergilendirme” şeklinde bir terim daha mevcuttur. Bu terim birden fazla olma (iki, üç

veya daha fazlası) durumlarında kullanılmaktadır.¹ Anlamsal olarak böyle bir farklılık bulunmasına rağmen literatürde zaman zaman çifte vergilendirme ile mükerrer vergilendirmenin eş anlamlı olarak kullanıldığı görülmektedir. Bu çalışmada çifte vergilendirme terimi iki vergi veya vergilendirme, mükerrer vergilendirme terimi ise üç veya daha fazla vergi ya da vergilendirme anlamında kullanılacaktır.

2.2.3 Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Unsurları

Yukarıda yapılan tanımlamalara göre beş farklı unsurun bulunduğu ortaya çıkmaktadır (Soydan 1995, s.4).

- a) Birden fazla devletin vergilendirme yetkisi
- b) Vergi mükellefinin aynı olması
- c) Vergi konusunun aynı olması
- d) Verginin aynı veya benzer olması
- e) Vergilendirme döneminin aynı olması

2.2.3.1 Birden fazla devletin vergilendirme yetkisi

Bir kazanç unsuru aynı vergi mükellefi için birden fazla devlette vergilendirme kapsamına girebilmektedir. Böylelikle iki veya daha fazla devletin vergilendirme yetkisi çakışmış olmaktadır. Çifte vergilendirme, vergilendirme hakkının birden fazla kullanılması sonucu da ortaya çıkabilmekte, ayrıca federal yapıya sahip ülkelerde söz konusu alt siyasi yapıların yetkilerinin çakışması da söz konusu olabilmektedir. Dolayısıyla yetki çakışması birden fazla devlet arasında yaşanabileceği gibi birden fazla eyalet, yerel yönetim vb. siyasal yapıların arasında da yaşanabilmektedir (Başak 2005, s. 69).

Vergilendirme yetkilerinin birbirleriyle çakışması UHÇV'nin önemli unsurları arasında yer almaktadır. Söz konusu yetki ülke üzerindeki egemenlik kavramına dayanmaktadır. Bu kavrama istinaden devlet, ülkesinin toprakları üzerinde fiilen ve hukuken vergi alma gücüne sahip olmaktadır. Egemenliğe bağlı olarak kazanılan vergilendirme yetkisi, tıpkı egemenlik gibi ülkenin siyasi sınırlarının dışında bir hüküm ifade etmemektedir (Öncel ve diğ. 1997, ss. 33-34).

¹ TÜSİAD. 1989. Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması. İstanbul. s.3

2.2.3.2 Vergi mükellefinin aynı olması

UHÇV’de mutlaka olması gereken unsur vergi mükellefinin aynı olmasıdır. Vergi mükellefinden daha geniş bir kavram olan “vergi öznesi” ifadesini, buradaki vergi mükellefi tanımını kapsamı içerisinde değerlendirmek mümkündür (Soydan 1995, s. 4). Hukuksal açıdan bakıldığında vergi öznesi ifadesi altında sınıflandırılan iki kavram mevcuttur. Bunlardan ilki vergi yükümlüsü diğeri ise vergiyi ödeyendir. Türkçe karşılığı “vergi yükümlüsü” olan vergi mükellefi, vergi yasalarına göre üzerine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişilerdir.² Vergiyi ödeyen kişinin Türk vergi kanunlarındaki karşılığı ise “vergi sorumlusu”dur. Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi açısından, alacaklı durumda bulunan vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlanmıştır.³ Bazı durumlarda vergiyi ödemesi gereken kişi ya da kurum ile verginin yükümlüsü farklı olabilmektedir. Bu gibi hallerde vergi sorumluları, işlemler sırasında stopaj yoluyla vergiyi tahsil etmekte ve daha sonra bu vergiyi, vergi yükümlüsü adına devlete ödeyerek bir tür aracılık görevi üstlenmiş olmaktadır.

Bu açıklamalar sonrasında akıllara şöyle bir soru gelmektedir: Verginin mal varlıklarında azalmaya yol açtığı gerçek veya tüzel kişilerin yerine başka kişi veya kurumların, verginin devlete ödenmesi aşamasına aracılık etmiş olması, vergi mükellefinin aynı olması unsurunu sakatlamış olur mu? Bu sorunun cevabı hayır olarak değerlendirilmelidir. Çünkü üzerine ödev olarak düşen vergi borcu nedeniyle yasal açıdan mal varlığında eksilme yaşanan kişilerin aynı olduğu durumlarda, UHÇV’nin unsurlarından birisi olan vergi mükellefinin aynılığı gerçekleşmiş demektir. Kanun hükümleri uyarınca verginin tahsil edilmesine aracılık eden vergi sorumlularının bulunması, olayın farklı bir şekilde yorumlanmasına yol açmamalıdır (Soydan 1995, s. 5).

2.2.3.3 Vergi konusunun aynı olması

Vergi tekniği açısından vergi konusunu, üzerinden direkt ya da endirekt biçimde vergi alınabilecek iktisadi değer ve unsurlardır şeklinde tanımlamak mümkündür. İdare tarafından üzerine vergi konulabilen mal, hizmet, eşya, servet, gelir, kullanım, tüketim vb. unsurlar verginin konusunu teşkil etmektedir.

² Vergi Usul Kanunu, md.8/1

³ Vergi Usul Kanunu, md.8/2

Kanunlarda vergi konularının tanımlanmış olması, vergi borcunun ortaya çıkması için tek başına yeterli değildir. Vergi borcu oluşabilmesi için bazı şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Yürürlükte olan bir yasada konuyla ilgili hükümlerin yer alması ve söz konusu yasaya ilgili yılın bütçe kanununda yer verilmiş olması gereklidir. Bahsedilen ön şartlar mevcut ise, vergilendirme süreci beş aşamada gerçekleşir (Uluatam 1995, s. 111):

- a. Vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması
- b. Verginin tarh edilmesi
- c. Verginin tahakkuk ettirilmesi
- d. Verginin tebliğ edilmesi
- e. Verginin tahsil edilmesi

Vergi borcunun ortaya çıkması için vergi konusu ile kanunda tanımlanan vergi yükümlüsü arasında bir ilişkinin kurulması gerekmektedir. Nitekim devlet açısından vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi ile doğmaktadır.⁴

Sonuç olarak, vergilendirme sürecinin aşamalarından ilki olan vergiyi doğuran olayın aynı olması durumunun, vergi konusunun aynı olması ibaresinin kapsamı içerisine dâhil olduğu değerlendirilmektedir. Örnek vermek gerekirse, miras yoluyla karşılıksız olarak servet elde edilmesi, taşınmaz gayrimenkule sahip olunması, motorlu taşıtlar satın alınması gibi somut olayların aynı olması verginin konusunun aynı olması anlamına gelecektir.

2.2.3.4 Verginin aynı veya benzer olması

Devletler tarafından alınan vergilerin aynı olup olmadıklarını karşılaştırabilmek her zaman mümkün olamamaktadır. Sınıflandırma yaparken belirlenen ölçütler çok çeşitli olabilmektedir. Vergilerin dolaylı ve dolaysız olarak ya da kişisel ve kişisel olmayan şeklinde tasniflenmesi en sık görülen tasnif tipidir. Ancak söz konusu grupların hangi vergilerden ibaret olduğu hususunda bile farklı görüşler mevcuttur (Soydan 1995, s. 6). UHÇV'yi önlemek için ülkeler arasında imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme ve vergi kaçakçılığına engel olma anlaşmalarında, kapsama giren vergiler yer almaktadır.

⁴ Vergi Usul Kanunu, md.19/1

Sözleşmelerin tarafı olan ülkelerde yürürlükte olan isimlerine atıfta bulunularak birebir aynı olmasa da benzer vergilerin çifte vergilendirilmesi önlenmek istenmektedir (Başak 2005, ss. 58-59).

2.2.3.5 Vergilendirme döneminin aynı olması

Vergilendirme döneminin aynı olması kavramı, vergiyi doğuran olayın ortaya çıktığı zamanın aynı olması olarak değerlendirilmektedir.

2.2.4 Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirme Türleri

2.2.4.1 Yatay – dikey – çapraz çifte vergilendirme

Vergilendirme yetkisine sahip otoritelerin durumu göz önüne alınarak bir tasnif yapılması mümkündür. Bu tasnif yatay, dikey ve çapraz çifte vergilendirme şeklindedir.

Vergilendirmeyi yapan otoritelerin denk seviyelerde olduğu durumlarda çifte vergilendirme oluşuyor ise bu yatay çifte vergilendirme olarak ifade edilir. Buna örnek olarak, iki farklı devlet arasında veya iki farklı federe devlet arasında ya da farklı devletlere bağlı iki kanton arasında oluşabilecek çifte vergilendirme durumları sayılabilir (Soydan 1995, s. 8).

Çapraz çifte vergilendirmede ise vergileme yetkisine sahip makamlardan birinin seviyesi diğerinden aşağıda veya yukarıdadır. Örneğin taraflardan birisi federal yapıya sahip bir devlet iken, diğer taraf merkezi bir devlet olabilir. Başka bir örnek vermek gerekirse, federe devlet ile başka bir devletin kantonu çifte vergilendirme hususunda birbirlerine taraf olur ise bu durum yine çapraz çifte vergilendirme olarak anılacaktır (Soydan 1995, s. 9).

Son grup dikey vergilendirmedir. Bu ifade hiyerarşik olarak aralarında bir bağımlılık bulunan durumlarda söz konusu olabilir. Günümüzde böyle bir çifte vergilendirme durumu oluşturacak bir yapı mevcut değildir. Ancak ilerleyen dönemde Avrupa Birliği kendi bünyesinde bir vergilendirme yetkisine sahip olursa, üye ülkelerin vergilendirme yetkisi ile Avrupa Birliğinin vergilendirme yetkisinin birbiriyle çakışma ihtimali

mümkün hale gelebilir. Böyle bir yapının ortaya çıkması halinde dikey çifte vergilendirme kavramı söz konusu olacaktır (Soydan 1995, s. 10).

2.2.4.2 Gerçek – görünüşte çifte vergilendirme

Vergilendirme yetkisinin fiilen kullanılma durumu gerçek – görünüşte çifte vergilendirme tasnifini yapılmasına olanak sağlayacaktır. Fiilen vergilendirme yetkisinin kullanılmış olması gerçek bir çifte vergilendirme olarak görülmektedir. Gerçek çifte vergilendirmede devletlerin her ikisi de yetkisini kullanarak vergilendirme yapmış ve vergiyi tahsil etmiştir. Dolayısıyla mükellef iki kere vergi ödemiştir. Eğer söz konusu devletlerden birisi yetkisini kullanmaz, yani hakkı olduğu halde vergi tahsilatı yapmaz ise; görünüşte çifte vergilendirme kavramı oluşmaktadır. Çünkü her ne kadar iki farklı devletin aynı konu üzerinde vergilendirme hakkı olsa da sadece bir tanesi bu hakkı kullandığı için mükellef iki kere vergi ödemek durumunda kalmamıştır.

2.3 ULUSLARARASI HUKUKSAL ÇIFTE VERGİLENDİRMEYİ DOĞURAN NEDENLER

2.3.1 Vergileme Tekniği İle İlgili Nedenler

Daha önce de ifade edildiği üzere kanun koyucu ile vergi mükellefi arasında bir ilişki kurulmadığı müddetçe vergilendirme yetkisinden bahsedilemez. Bu ilişki meydana gelirken temelde var olan prensip ise devletin egemenlik hakkına dayanarak bir vergi mükellefini bir vergi konusu üzerinden vergilendirme yetkisine sahip olmasıdır (Soydan 1995, s. 17).

2.3.1.1 Kaynak ilkesi

Vergi sistemlerinde birçok ülkenin temel aldığı ilkedir. Bu ilkeye göre esas olan verginin kaynağıdır, vergi kaynağı hangi ülkenin egemenliği altında bulunuyor ise, o kaynaktan oluşacak vergi konusu şeyi vergilendirme hakkı da o ülkeye aittir (Uluatam 1995, s. 63). Örneğin, Türkiye’de hayatını sürdürmekte olan İtalya vatandaşı bir kişiyi, Türkiye sınırları içerisinde elde ettiği gelirler üzerinden Türkiye devletinin vergilendirme hakkı bulunmaktadır. Burada İtalya vatandaşının ikametgâhının Türkiye’de veya İtalya’da olması durumu değiştirmeyecektir.

2.3.1.2 Kişiselilik ilkesi

Literatürde uyrukluk ilkesi ve ikametgâh ilkesinin ayrı ayrı tasniflendiği durumlar görülebilmektedir. Ancak bizim görüşümüze göre burada yapılması gereken sınıflandırma vergilendirme yetkisinin kaynak ilkesine mi yoksa kişiselilik ilkesine mi dayandırıldığıdır.

Kişiselilik ilkesi altında yer verilen uyrukluk ilkesi salt olarak çok benimsenen bir yaklaşım değildir. Bir devletin, egemenliğinde bulunan vatandaşlarının tüm dünya üzerinde elde ettiği gelir veya servetleri vergilendirebilmesi uyrukluk ilkesidir.

İkametgâh ilkesinin tanımı uyrukluk ilkesine benzemekle birlikte, kriter olarak ikametgâhın bulunduğu yere odaklanmaktadır. Bir başka ifadeyle, ikametgâh ilkesine göre bir devlet sınırları içerisinde ikamet eden bir kişinin tüm dünya üzerinde elde ettiği gelir veya servetler üzerinde vergi alma hakkına sahiptir. Genellikle dolaysız vergilerde kişiselilik ilkesinin benimsendiği görülmektedir.

Burada ikametgâh kavramını daha detaylı olarak açıklamak gerekmektedir. Zira ikametgâh olarak zikredilen kavram vergi hukukunda anılan biçimiyle mali ikametgâha denk düşmektedir. Gerçek kişi mükelleflerin oturduğu, evlerinin bulunduğu yer, tüzel kişi mükelleflerin ise işlerini idare ettiği yer mali ikametgâh olarak değerlendirilmektedir. İşlerin idare edildiği yer; yasal merkez, yönetimin yürütüldüğü yer veya muadili bir yer olarak tarif edilebilir (Tuncer 1990, ss. 6-7).

2.3.2 Vergilendirme yetkisinin çakışması

Ülkeler vergilendirme yetkilerini kullanırlarken, ikametgâh ilkesi veya kişiselilik ilkesini temel alabilmektedirler. Ülkeler söz konusu ilkeler arasında ekonomik gerekçeleri, uluslararası alandaki çıkarlarını göz önünde bulundurarak bir seçim yapmaktadırlar. Bu nedendir ki ülkeler arasında farklı uygulamalara rastlamak mümkündür. Ülkelerin farklı ilkeleri benimsemesi tek başına bir problem teşkil etmemektedir, ancak kişiler birden fazla ülke ile ticaret ilişkisi içerisinde bulunduğu bu ülkelerin vergilendirme alanına girmekte ve sorunlar burada ortaya çıkmaktadır. Benzer ilkeleri, yöntemleri benimsemiş olan ülkelerin bile vergi kanunlarında yer alan terimleri ve olayları ele alış

biçimleri, hakkında yaptıkları yorumlar değişkenlik gösterebilmektedir. Bu durum farklı ülkelerin vergilendirme yetkilerinin birbiriyle karşı karşıya gelmesine ve sonuç olarak da çifte vergilendirme kavramının oluşmasına sebep olmaktadır.

2.3.2.1 Tam mükellefler arasında yaşanan çakışma

Tam mükellefler arasında yaşanan çakışmayı üç biçimde ele almak mümkündür (Soydan 1995, s. 23):

- i. Urukluuk ilkesini benimsemiş bir ülkenin vergilendirme yetkisinin, ikametgâh ilkesini benimsemiş bir ülkenin vergilendirme yetkisi ile çakışması,
- ii. İkametgâh ilkesinin benimsemiş iki ülkenin vergilendirme yetkilerinin çakışması
- iii. Urukluuk ilkesinin benimsemiş iki ülkenin vergilendirme yetkilerinin çakışması

Birinci maddede ifade edilen durumda; A kişisi vatandaşı olduğu ancak mevcut durumda hayatını sürdürmediği Z ülkesinde urukluuk ilkesinin geçerli olması sebebiyle tüm dünyadaki gelirleri üzerinden vergilendirilmektedir. Buna ek olarak ikamet ettiği Y ülkesinde ikametgâh ilkesinin benimsemiş olması dolayısıyla da Y ülkesinde yine tüm dünya üzerinde elde ettiği gelirler üzerinden vergilendirilecektir.

İkinci maddedeki durumda K ve L ülkelerinin ikisi de ikametgâh ilkesini benimsemiştir. B kişinin ikametgâhı K ülkesinde bulunduğu için K ülkesi vergilendirme yetkisini kullanmaktadır. Öte yandan, B kişisi son takvim yılının 6 aydan fazla bir bölümünü L ülkesinde geçirmiştir. Bu durumda L ülkesi de aynı yıla ilişkin olarak B kişisini vergilendirme yetkisine sahip olmaktadır.

Üçüncü durumun öznesi hem M, hem de N ülkesinin vatandaşı olan C kişisidir. Her iki ülke de urukluuk ilkesini benimsemiştir. Dolayısıyla bu durum M ve N ülkelere C kişisi ile ilgili olarak vergilendirme yetkisi sunmaktadır. Dolayısıyla, her üç durumda da UHÇV sonucu ortaya çıkmaktadır.

2.3.2.2 Tam mükellef ile dar mükellef arasında yaşanan çatışma

En çok karşılaşılan çifte vergilendirme durumudur. Kişinin ikametgâhının bulunduğu ve ikamet ilkesini benimsemiş olan ülke, bu kişinin tüm dünyada elde ettiği gelir üzerinde

vergilendirme yetkisine sahiptir. Öte yandan, söz konusu kişi dar mükellef olarak başka bir ülkede bulunduğu ticari faaliyetleri dolayısıyla kaynak ilkesini benimsemiş bu ülkeye söz konusu faaliyetleri için vergi ödemekle yükümlüdür. Böylece iki farklı ülkenin vergilendirme yetkisi çakışmaktadır.

2.3.2.3 Dar mükellefler arasında yaşanan çatışma

Her iki ülkenin de mukimi olmayan bir kişi, bu ülkelerden gelir elde ettiğinde iki ülke için de dar mükellef konumunda olacaktır. Burada ifade edilen durumda, çifte vergilendirme ancak her iki ülkenin de kaynak ilkesini benimsemiş olması halinde söz konusu olabilir.

Kaynak ilkelerinin çatışması sebebiyle ortaya çıkan UHÇV, gerek Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD), gerekse Birleşmiş Milletler (UN) tarafından hazırlanan UHÇV'yi önleme ve ortadan kaldırma anlaşma modellerinde -anlaşmanın, anlaşmaya taraf olan ülkelerden en az birinin mukimi olan kişilere uygulanacağını belirtmesi suretiyle- kapsam dışında bırakılmıştır.

2.4 ULUSLARARASI HUKUKSAL ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN ÖNLENMESİ

Bu noktaya kadar yapılan çalışma gözden geçirilecek olursa; devletler tarafından seçilen ve uygulanan vergilendirme tekniğinin UHÇV'nin ortaya çıkmasında son derece kritik bir öneme sahip olduğu ortaya çıkmaktadır. Günümüzde kaynak ilkesini veya ikametgâh ilkesini seçen ülkeler olduğu gibi belirli koşullar altında her iki yöntemi uygulayan Türkiye gibi ülkeler de bulunmaktadır. Farklı yöntemlerin belirlenmiş olması çifte vergilendirmeyi doğurmaktadır. Hâlbuki tüm devletlerin aynı yöntem ve bu yöntemin uygulama biçimleri üzerinde mutabık kalmaları mümkün olsa idi, uluslararası boyutta çifte vergilendirmeden söz edilmesine gerek kalmazdı. Fakat ülkelerin siyasal ve ekonomik açıdan farklı görüşlere sahip olmalarının doğal sonucu olarak böyle bir tablonun ortaya çıkması pek mümkün gözükmemektedir. Kaçınılmaz sonuç olan çifte vergilendirmenin önlenmesi için uygulanan yöntemler aşağıda detaylı olarak ele alınmaktadır.

2.4.1 Ulusal Yöntemler

Devletler kendi sınırları dışarısında oluşan gelirler üzerinde sahip oldukları vergilendirme yetkilerini, uyguladıkları yerel kanun ve düzenlemeler ile sınırlandırabilmektedirler. Uygulanan ulusal yöntemler temel olarak iki ana başlıkta gruplandırılabilir. Bunlardan ilki verginin kendisine yönelik uygulamalardır ve bu grupta mahsup yöntemi ile vergi oranının indirimi yer almaktadır. İndirim ve istisna yöntemleri ise verginin matrahına etki eden yöntemler olarak ikinci grubu oluşturmaktadır.

2.4.1.1 Mahsup yöntemi

Yurtdışında ödenen vergilerin, ikametgâh prensibini belirlemiş ülkelerde ödenecek vergilerden mahsup edilmesi işlemidir. İkametgâh ülkesi, kendi sınırları içerisinde mukim mükellefin başka ülkelerde ödemiş olduğu vergiyi kendi ülkesinde ödenmiş bir vergi gibi addederek, mükellefin söz konusu vergiyi mahsup etmesine imkân tanımaktadır. Ancak tanınan mahsup hakkı, yurt içinde ödenecek vergi tutarı ile sınırlı olmaktadır. Başka bir ifadeyle, eğer dışarıda ödenen vergi, içeride hesaplanan vergiden daha fazla ise aradaki fark mükellefe geri ödenmemektedir.

2.4.1.2 Vergi oranının indirimi

Gelirin bir kısmı veya tamamı üzerinden vergi hesaplanırken mevcut vergi oranı yerine daha düşük oranların kullanılmasıdır. Ülkeler arasında farklı vergi türleri için farklı oranlar ihdas edilmiş olduğu dikkate alındığında, söz konusu yöntemin çifte vergilendirmenin önlenmesi bakımından yetersiz kaldığı değerlendirilmektedir.

2.4.1.3 İstisna yöntemi

İkametgâh prensibini benimsemiş ülkelerde, vergilendirme işlemi sırasında vergi matrahı belirlenirken, mükellefin yurt dışında elde ettiği gelirler kapsam dışı bırakılmaktadır. Böylece ikametgâh ülkesi mukiminin yurt dışında elde etmiş olduğu gelirlerde vergilendirme yetkisini kaynak ülkesine terk etmiş olmaktadır.

2.4.1.4 İndirim yöntemi

Vergi matrahını etkileyen bir diğer yöntem indirim mekanizmasıdır. Yurtdışındaki faaliyetler sebebiyle kaynak ülkesinde ödenen vergiler, mükellefin yurtiçindeki faaliyetleri sebebiyle ortaya çıkan vergi matrahından düşülmektedir. Yurtdışından ödenen verginin bir gider gibi dikkate alınarak vergi matrahından indirilmesi elbette ki çifte vergilendirmeye maruz kalan mükellef açısından avantajlı bir durum teşkil etmemektedir. Bu yöntemle çifte vergilendirme kısmen giderilmiş olmaktadır.

2.4.1.5 Karşılaştırma

A ülkesi mukimi olan bir şirketin B ülkesinde ticari faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği 100 bin TL geliri bulunmaktadır. Söz konusu şirketin A ülkesinde gelir getirici bir faaliyeti bulunmamaktadır. Bu durumda B ülkesi kaynak prensibine göre şirketi vergilendirecek, A ülkesi ise ikamet prensibine göre vergilendirme yetkisini kullanacak ve çifte vergilendirme ortaya çıkacaktır. Kurumlar vergisi oranının A ülkesinde yüzde 25, B ülkesinde ise yüzde 20 olduğu bilinmektedir.

- i. Kaynak ülkesi olan B, her durumda 20.000 TL vergi tahsilatı yapmaktadır.
(100.000 x %20)
- ii. İstisna yönteminde B ülkesinde elde edilen kazanç A ülkesinde hiç vergilendirilmediği için toplam vergi yükü 20.000 TL olarak hesaplanmaktadır.
- iii. Mahsup yönteminde şirketin B ülkesinde ödediği 20.000 TL, A ülkesinde normal şartlarda ödemesi gereken vergi tutarı olan 25.000 TL'den düşülmektedir. Şirket A ülkesinde sadece 5.000 TL vergi ödemektedir. (25.000 – 20.000 = 5.000)
- iv. İndirim yönteminde şirketin B ülkesinde ödemiş olduğu 20.000 TL vergi, A ülkesindeki vergi matrahından düşülmektedir. Dolayısıyla şirket A ülkesinden $100.000 - 20.000 = 80.000$ TL üzerinden yüzde 25 vergi ödemek durumundadır. (80.000 x %25 = 20.000)
- v. Vergi oranının indirilmesi yönteminde A ülkesinin yurtdışında elde edilen ticari kazançlar için yüzde 25 yerine yüzde 10 vergi uyguladığı kabul edildiğinde, şirket A ülkesinde 10.000 TL vergi ödemektedir. (100.000 x %10 = 10.000)

Tablo 2.1: Ulusal yöntemlerin çifte vergilendirme üzerindeki etkisi

	Ödenen Vergi		Toplam Vergi Yüğü (A+B)
	A Ülkesi	B Ülkesi	
Ticari Kazanç (1)	100.000	100.000	
Vergi Oranı (2)	25%	20%	
İndirimli Vergi Oranı	10%	-	
Çifte Vergilendirme (1 x 2)	25.000	20.000	45.000
İstisna Yöntemi	0	20.000	20.000
Mahsup Yöntemi	5.000	20.000	25.000
İndirim Yöntemi	20.000	20.000	40.000
Vergi Oranının İndirilmesi	10.000	20.000	30.000

Tablo 2.1’de görüldüğü gibi mükellef açısından en avantajlı durum istisna yöntemi olmaktadır, çifte vergilendirmeyi önleme bakımından en az verimli yöntem ise indirim yöntemi olmaktadır.

2.4.2 Uluslararası Yöntemler

Ulusal yöntemler çifte vergilendirmenin önlenmesi konusunda yetersiz kalmaktadır. Bu durum ülkeleri küresel çözümler üretmeye sevk etmiştir. Çifte vergilendirmenin önlenmesi için uluslararası anlaşmalar imzalayan ülkeler vergilendirme yetkilerini karşılıklı olarak sınırlandırma yoluna gitmektedir. Söz konusu anlaşmalar genellikle iki taraflı olmakla birlikte, çoklu anlaşmalar da görülmektedir.

2.4.2.1 İki taraflı anlaşmalar

Uluslararası hukuksal çifte vergilendirmenin önlenmesi için devletler birbirleri ile ikili anlaşmalar yapmaktadır. Anlaşma başlıkları “çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması” şeklinde düzenlenebildiği gibi⁵, bazı ikili anlaşmalarda “çifte vergilendirmeyi önleme ve vergi kaçakçılığına engel olma” başlığına⁶ yer verildiği görülmektedir.

Ülkelerin vergilendirme anlayışlarının, vergi yasalarının farklı olması sebebiyle ortaya çıkan çatışmaların iki taraflı anlaşmalar marifetiyle çözümlenmesi hedeflenmektedir. Söz konusu anlaşmaların yapılma gayesi arasında iki ülke arasında sermaye, teknoloji

⁵ Vergi Anlaşması. 1999. www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/uluslararasi_mevzuat/FRANSA.htm [erişim tarihi 23 Nisan 2018]

⁶ Vergi Anlaşması. 1999. www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/uluslararasi_mevzuat/ITALYA.htm [erişim tarihi 23 Nisan 2018]

ve hizmet hareketlerini artırmak da yer almaktadır. Anlaşma kapsamına alınan vergi türlerinde vergiyi doğuran olayın hangi koşullar altında vergilendirileceği, çifte vergilendirmenin hangi yöntem ile önleneceği gibi hususlara yer verilmektedir.

İki devlet arasında akdedilen vergi anlaşmaları, çifte vergilendirmenin önlenmesi bakımından etkili ve önemli bir enstrümandır. Pek çok ülkenin hukuk düzeni milletlerarası anlaşmaları, kanun ile eşdeğer bir yetki ile konumlandırmakta ve böylece devletler kendi egemenlik haklarının onlara vermiş olduğu vergilendirme yetkisinden belli ölçülerde vazgeçerek çifte vergilendirmenin önlenmesine katkıda bulunmaktadır.

Çifte vergilendirmeyi milletlerarası anlaşmalar vasıtasıyla tamamen önleyebilmek pek mümkün değildir. Anlaşmada bu yönde hükümler mevcut olsa da, taraf devletlerin anlaşmanın uygulanması aşamasında farklı yorumlar getirmesi ve anlaşma hükümlerinde hukuksal olarak bazı boşlukların bulunması çifte vergilendirmenin devamına yol açabilmektedir.

2.4.2.2 Çok taraflı anlaşmalar

Çok taraflı anlaşma, teorik olarak uygulanabilecek bir fikirdir. Lakin iki taraflı anlaşmalara göre yapısı itibariyle daha karmaşık bir yapıya sahiptir. Üç veya daha fazla devletin ekonomik ve hukuki çıkarları üzerinde mutabakata varabilmesi daha zordur. Bununla birlikte bu tip anlaşmaların güncellenmesi veya yürürlükten kaldırılması da ikili anlaşmalar ile kıyaslandığında daha zordur. Bu gibi nedenler yüzünden çok taraflı anlaşmalara uygulamada pek rastlanılmamaktadır. Bugüne kadar çok taraflı anlaşmalar alanında çeşitli gayretler olmuştur. UN'nin mali komitelerinde bu konu gündeme alınmış, ancak tanım ve uygulama alanında ortaya çıkan problemler sebebiyle bir sonuca varılamamıştır. Gerek UN gerekse OECD nezdinde yapılan son çalışmalarda iki taraflı anlaşmaların uygulama yönünden daha kolay ve pratik olduğu ifade edilerek, üye ülkeler iki taraflı anlaşma sayılarını artırmaları yönünde teşvik edilmektedir (Soydan 1995, ss. 34-35).

Bahsedilen zorluklara rağmen dünya tarihinde çok taraflı anlaşma imzalayan ülkeler de olmuştur:⁷

- a. Cartagena anlaşması ile 1969 yılında Bolivya, Kolombiya, Ekvador, Peru ve Şili bir araya gelerek bölgesel bir ortak pazar kurmuştur. Söz konusu ülkeler yabancı sermaye, patent, marka, lisans ve haklar üzerinde ortak bir vergi rejimi oluşturmak amacıyla 1973 yılında Andean anlaşmasını imzalamışlardır. Anlaşmaya göre vergilendirme hakkı, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği ülkeye bırakılmıştır.⁸
- b. Bir başka örnek çok sayıda Karayip ülkesinin 1960'lı yıllarda kurmuş olduğu ortak pazar ve sonrasında revize ettikleri çifte vergilendirme anlaşmasıdır. Andean anlaşmasında olduğu gibi burada da vergilendirme bakımından kaynak ülkesi yetkili kılınmıştır. Kar payı, faiz, grup içi hizmet (*management fee*) ve gayri maddi hak (*royalty*) ödemelerinde vergi stopajı yüzde 15 ile sınırlandırılmıştır.
- c. Danimarka, Finlandiya, Faroe Adaları, İzlanda, Norveç ve İsveç tarafından imzalanan vergi anlaşması (*Nordic Convention*) bu alandaki önemli anlaşmalardan biridir. 1989 yılında revize edilen anlaşma, vergilendirme hakkının belirlenmesinde temel olarak ikamet prensibini baz almakla birlikte, farklı uygulamalar da anlaşmada yer almaktadır. Çeşitli istisnaları olsa da bölge içerisinde ana şirketin iştiraklerinden elde ettiği kar paylarında stopaj vergisi uygulanmayacağı kararlaştırılmıştır. Faiz ödemelerinde sadece ikamet ülkesi vergilendirme hakkına sahip iken, emekli maaşları ise sadece ödemeyi yapan ülkede vergilendirilmektedir.

⁷ Multilateral Tax Agreement. 2016. <http://www.accountingnotes.net/international-taxation/multilateral-tax-agreement/7458> [erişim tarihi 25 Nisan 2018].

⁸ Cartagena Agreement. 2011. http://www.wipo.int/edocs/trtdocs/en/asiaca/trt_asiaca.pdf [erişim tarihi 26 Nisan 2018]

3. ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARI

Dünya üzerindeki devletler birbirleri ile iletişime geçmeden, kendilerini dünya üzerindeki diğer devletlerden yalıtarak varlıklarını sürdüremezler. Ekonomik, siyasi, kültürel ve başka birçok neden dolayısıyla ülkeler dünya ile ilişki kurma ihtiyacı hissetmiştir. Devletlerin dış dünyadaki egemenliklerinin sınırlandırılarak, küresel ilişkilerin düzenlenmesi uluslararası hukuk kurallarının oluşmasına yol açmıştır.

Uluslararası hukuk içerisinde ele alınan kavramlardan birisi de uluslararası hukuksal çifte vergilendirmedir. Bir önceki bölümde UHÇV'nin önlenmesi için ulusal ve uluslararası yöntemlerden bahsedilmiş ve en etkili yöntemin iki taraflı çifte vergilendirme anlaşmaları olduğu ifade edilmişti. Çalışmanın bu bölümünde çifte vergilendirme anlaşmalarının tarihsel gelişimi ele alınacaktır.

3.1 ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARININ TARİHİ GELİŞİMİ

Özellikle geçen yüzyıl ile birlikte ülkeler arasındaki ekonomik ve ticari ilişkilerin artış göstermesi sonucunda sosyal, hukuki ve mali açıdan çeşitli problemlerle karşılaşmıştır. Artan ilişkilere bağlı olarak dünya üzerinde emek, sermaye ve mal alışverişinin yüksek hacimlere ulaşması vergisel problemleri de beraberinde getirmiştir. Her devlet egemenlik hakkında dayanarak hem kaynak hem de kişisellik ilkeleri doğrultusunda vergilendirme yetkisini kullanması, aynı gelir unsurunun farklı ülkelerde vergilendirilmesine yol açmıştır. Bir diğer ifade ile iki veya daha fazla devletin aynı kazancı vergilendirmesi çifte vergilendirme kavramının oluşmasına sebep olmuştur (Tokmakkaya 1996, s. 78).

Çifte vergilendirme probleminin çözümüne ilişkin küresel anlamda ilk çalışmalar 19. yy sonlarında İsviçre ile İngiltere arasında 1872 yılında imzalanan anlaşma ile başlamıştır. Bu anlaşmayı 1899 yılında Avusturya ve Rusya arasında imzalanan anlaşma izlemiştir. Birinci dünya savaşı ve özellikle de ikinci dünya savaşı sonrasında ekonomi ve ticari alanda yaşanan gelişmeler, uluslararası kuruluşların çifte vergilendirme sorununu çözecek standartları belirleyecek adımları atmasına yol açmıştır. UN ve OECD tarafından bu konuda önemli çalışmalar yapılmıştır. Bu iki üst kuruluşun ortaya

koydukları modeller günümüzde yapılan anlaşmaların temelini oluşturmaktadır (Tokmakkaya 1996, s. 81). Çifte vergilendirme alanında yapılan uluslararası çalışmaların yıllar itibariyle gelişimi Tablo 3.1’de özet halinde sunulmuştur.

Tablo 3.1: Model vergi anlaşmalarının tarihi gelişimi

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

Kaynak: Hakan Karaldı, Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları, Temmuz 2015.

3.2 MODEL ANLAŞMA TÜRLERİ

Vergi anlaşmalarının temel görevi, gelir ve servet üzerindeki vergilendirme yetkisinin, anlaşmayı imzalayan ülkelerden hangisine bırakılacağını belirlemesidir. Model anlaşmaların, devletlerin birbirleriyle yaptıkları görüşmelerde dikkate aldıkları ancak, bağlayıcılığı olmayan metinler olarak ifade edilmesi mümkündür. Model anlaşmalara dayanarak, anlaşmada yer alacak temel prensip ve tanımlar belirlenir. Model anlaşmalar, olayların taraf ülkeler tarafından farklı yorumlanmasını engellemek için birtakım kurallar ihtiva etmektedir (Soydan 1995, s. 43).

İki ülkenin çifte vergilendirme sorununu çözmek gayesiyle bir araya gelerek bir anlaşma metni üzerinde mutabakat sağlamaları; ülkelerin sahip olduğu farklı vergi sistemleri, çıkarların birbiriyle çatışması ve vergilendirme problemlerinin içerdiği karmaşıklık sebebiyle oldukça güçtür. İşte OECD ve UN gibi uluslararası kuruluşları model anlaşmalar oluşturmaya iten önemli nedenlerden birisi söz konusu mutabakatın daha kolay ve hızlı bir biçimde tesis edilmesi gayesidir (Soydan 1995, s. 42).

3.2.1 OECD Modeli

OECD'nin uluslararası çifte vergilendirmenin engellenmesi ve ortadan kaldırılması amacıyla yaptığı çalışmalar sonucunda 3 anlaşma modeli ortaya çıkmıştır. Hazırladıkları ilk iki model sırasıyla 1963 ve 1977 yılında ABD'de yayınlanmıştır. Söz konusu iki model yayınladıkları yer sebebiyle US modeli olarak da bilinmektedir. İlk modelde güdülen temel amaç çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılmasıdır. 1977 yılında ortaya koydukları ikinci modelde ise, ilk modele ilave olarak gelecekte yapılacak anlaşmaların yapıtaşını oluşturacak pek çok konuya değinilmiştir. Bunlar arasında en dikkat çekenleri, faaliyetlerde uygulanacak vergi oranları, sabit kıymet gelirleri, işletmelerin elde ettikleri kazançlar, faiz ödemeleri ve çifte vergilendirmeden muaf tutulacak hususlar gibi konu başlıklarıdır (İlçin 1999, s. 72).

1992 yılında yayınlanan son modelde, diğer iki modelde görülen eksiklikler giderilmiştir. Daha önemli husus ise OECD'nin üyelerine yapacakları anlaşmalarda bu modele uymaları konusunda tavsiyede bulunmuş olmasıdır. OECD tarafından hazırlanan tüm modeller ikametgâh ilkesini temel almaktadır. Çalışmanın önceki kısımlarında açıklandığı üzere, bu durum gerek gerçek gerekse tüzel kişilerin mukimi oldukları ülke sınırları dışarısında diğer ülkelerde elde etmiş olduğu tüm gelir ve servet unsurlarının da vergilendirme yetkisinin mukimi olunan ülkeye bırakılmış olması anlamına gelmektedir. Kaynak ülkenin vergilendirme yetkisi ise, vergi mükellefinin bu ülkede bulunan gayrimenkullerden gelir elde edilmesi ve kaynak ülkesindeki faaliyetlerin bir işyeri vasıtasıyla gerçekleştirilmesi halleri ile sınırlandırılmıştır.

Gelişmiş iki ülkenin OECD modelini baz alarak anlaşma imzalaması halinde problem olmayacaktır. Çünkü iki ülke arasında çift yönlü sermaye akışı bulunmaktadır. Kendi ülkelerindeki yabancı sermayenin vergilendirilmesi hakkında feragat etmiş olmaları karşılığında, yabancı ülkelerde kendi ülkelerine ait olan sermayenin vergilendirilmesi hakkını elde ettikleri için bu durum söz konusu gelişmiş ülkeler için bir sorun teşkil etmeyecektir (Soydan 1995, s. 44).

Gelişmiş iki ülke arasında yapılan bu tip bir anlaşma, ülkeler arasındaki dengeyi bozmamaktadır. Gelişmekte olan ülkelerin sermaye ihraç etmesinin neredeyse imkânsız

olduğu, bununla birlikte yoğun bir şekilde sermaye ithal ettiği göz önünde bulundurulursa; OECD modeline göre imzalanacak bir anlaşmada taraflardan birinin gelişmekte olan bir ülke, diğerinin de gelişmiş bir ülke olması halinde gelişmekte olan ülke ithal ettiği sermaye üzerinden vergi alamayacaktır. Dolayısıyla denge gelişmiş ülke lehine bozulacaktır (Ildır 1999, s. 73).

3.2.1.1 şirket kriteri

OECD modeli baz alınarak hazırlanmış anlaşmalarda, şirketler bazı kriterleri sağlamaları halinde anlaşmanın konusuna girmektedir. Söz konusu kriterler şirketi vergilendirme yetkisinin hangi ülkeye ait olacağı hususunda belirleyici rol oynamaktadır (Ildır 1999, s. 74).

3.2.1.1.1 Mali ikametgâh

Mali ikametgâh bir şirketin tam mükellef sıfatıyla vergi ödediği yer anlamına gelmektedir. Bir diğer anlatımla, bir şirketin mali ikametgâhının bulunduğu ülke, o şirketin tüm dünyadaki gelir ve serveti üzerinden vergi toplama hakkını elinde bulundurmaktadır.

Ülkelerin hukuk sistemlerinde mali ikametgâhın belirlenmesine yönelik farklı uygulamalar söz konusudur. Örnek vermek gerekirse; ABD, Avustralya, Danimarka ve İşveç gibi ülkeler “kuruluş yeri”ni mali ikametgâh olarak kabul etmektedir. Öte yandan İngiltere, Avusturya ve Kanada’nın da aralarında bulunduğu bazı ülkelerde ise “iş merkezinin bulunduğu yer” kriteri olarak dikkate alınmaktadır. Bunun dışında çeşitli ülkelerde kanuni merkezin bulunduğu yer, etkin yönetim merkezinin bulunduğu yer, merkez büronun bulunduğu yer ve şirket ortaklarının mali ikametgâhlarının bulunduğu yer gibi kriterler göz önünde bulundurulmaktadır. Mali ikametgâhın belirlenmesinde çok sayıda kriterin bulunması, bazı ülkelerde birden fazla kriterin benimsenmiş olması bu kavramı içinden çıkılmaz bir hale getirebilmektedir (Ildır 1999, s.74).

Kriterlerin çok sayıda olmasının bir sonucu olarak şirketin iki farklı ülkede mali ikametgâhı ortaya çıkabilmektedir. Örneğin anlaşmaya taraf olan devletlerden birinin yönetim merkezini diğerinin de kanuni merkezi kriter olarak kabul etmiş olması

durumunda çifte ikamet problemi oluşacaktır. Her iki ülke de şirketin kendi mukimi olduğunu iddia ederek vergilendirme yetkisinin kendisinde olması gerektiğini savunacak ve bir ihtilaf söz konusu olacaktır (Soydan 1995, s. 130).

3.2.1.1.2 İş yeri

Genel anlamda sabit bir iş yer iş yeri olarak değerlendirilirken; bir ülkede ticari faaliyete devamlı olarak katılıp katılmadığı dikkate alınır. Bu değerlendirmede üç ayrı kriter söz konusudur. İlk kriter sabit kıymetlerdir: bir şirketin diğer akit devlette şube, büro, dükkan gibi sabit yerlere sahip olması koşulu aranır. İkinci kriter acentelerdir: kendi başına diğer akit devlette faaliyette bulunmasa da onun namına hareket eden acenteleri bulunup bulunmadığına bakılır. Son kriter ise şirketin diğer ülkede satın alma, stoklama ve dağıtım gibi faaliyetlerinin var olmasıdır (Soydan 1995, s. 131).

OECD modeli özelinde ele alınacak olursa iş yerinin şu şekilde tarif edildiği görülmektedir: bir şirketin işlerini kısmen veya tamamen idame ettirdiği sabit yerdir. Bu tariften yola çıkarak iş yerinin taşınması gereken unsurlar aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- a. İşle ilgili bir “yer”in bulunması gerekmektedir. Yer kavramı ile kastedilen şirketin işini yaparken kullandığı bina, makine ve tesisatlar ya da fabrikadır.
- b. İş yerinin “sabit” olması gereklidir. Burada hem coğrafik bakımdan bir sabitlikten söz edilmekte, hem de zaman içerisinde iş yerinin değişkenlik göstermeden süreklilik arz etmesi vurgulanmaktadır.
- c. Şirket, kendisine bağlı personelleri aracılığıyla sabit iş yerinin bulunduğu ülkede faaliyetlerinin tamamını veya bir kısmını yürütmelidir.

Modelin 5. maddesinin ilk fıkrasında verilen tanıma uygun olması koşuluyla, aşağıda sayılan yerler iş yeri olarak değerlendirilmektedir⁹:

- i. Yönetim yeri
- ii. Şube
- iii. Fabrika
- iv. Atölye

⁹ OECD, Articles Of The Model Convention With Respect To Taxes On Income And On Capital, 2003, <http://www.oecd.org> [erişim tarihi 7 Nisan 2018]

- v. Maden, petrol ve gaz kuyusu, taş ocağı ya da doğal zenginliklerin elde edildiği herhangi bir yer
- vi. İnşaat şantiyesi, yapım ya da kurma projesi (her biri için 12 aydan uzun bir süredir devam ediyor olması şartı aranmaktadır)
- vii. Bağımlı acenteler (şirket adına sözleşme düzenleme yetkisi olan veya sözleşme yetkisi olmasa dahi sonuçları şirketi bağlayacak şekilde şirket adına görüşmelerde bulunabilen)
- viii. Yavru şirketler (şirket adına sözleşme düzenleme yetkisi olan)

OECD modelinin 5. maddesinin son fıkrası uyarınca; bir ülkede kurulu olan şirketin, anlaşmanın tarafı olan diğer ülkede yavru şirket kurması veya yavru şirkete ortak olması iş yeri kapsamında değerlendirilmemektedir.

Uluslararası vergi hukukuna göre bir şirketin mukimi olduğu ülke dışında farklı bir ülkede hukuken kendisinden bağımsız bir yapıda olmayan kuruluşa iş yeri denir (Soydan 1995, s. 135). Yavru şirket olarak ifade edilen şirketler buradaki tanımın dışında kalmaktadır. Ana şirketin hisse sahibi olduğu, hukuken farklı bir tüzel kişiliğe sahip olan “yavru şirket”, iş yeri olarak değerlendirilmemektedir. Bununla birlikte ana şirketin diğer bir ülkede açtığı şubeler iş yeri sayılmaktadır.

3.2.1.1.3 Taşınır ve taşınmazların bulunduğu yer

Taşınır ve taşınmaz malların varlığı halinde; servet, değer artış kazancı ve taşınmazlardan elde edilen gelirler olmak üzere üç konuda vergilendirme yetkisi ortaya çıkmaktadır. Vergilendirme yetkisinin tayini bakımından da söz konusu taşınır ve taşınmaz malların bulunduğu yer önem arz etmektedir. OECD modeline göre, söz konusu gelir unsurları için kaynak ülkesi yetkilendirilmiştir. Başka bir ifadeyle, taşınır ve taşınmaz mallar hangi devletin sınırları içerisinde yer alıyorsa, o ülke tarafından vergilendirilmektedir.

3.2.2 UN Modeli

Gelişmiş ülkeler ile gelişmekte olan ülkelerin taraf olduğu durumlarda adil bir anlaşma zemini oluşturamadığı için gelişmekte olan ülkelerin haklarını koruyacak bir anlaşma

modeli ihtiyaç hâsıl olmuştu. Bu ihtiyaç; UN tarafından geliştirilen, ikamet ilkesini temel alan OECD modelinin aksine kaynak ülkesine öncelik tanıyan model ile giderilmek istenmiştir. UN tarafından ortaya konulan model, kaynak ilkesini benimsemekte ancak kaynak ülkesinin münhasır vergilendirme yetkisi olduğunu kabul etmeyerek kaynak ilkesi ile ikamet ilkesi arasında bir uzlaşma sağlama gayreti içerisinde (Ildır 1999, s. 77).

Gelişmekte olan ülkeler dış ülkelerde yatırım yapma şansına genel olarak sahip değildir. Aksine gelişmiş ülkelerde mukim şirketler, sermaye ihraç ederek gelişmekte olan ülkelere yatırım yapmaktadır ve yani sermaye akışı tek yönlü olmaktadır. Dolayısıyla, gelişmiş bir ülke ile gelişmekte olan bir ülkenin OECD modelini benimseyerek çifte vergilendirmenin önlenmesi konusunda bir anlaşma akdetmeleri, gelişmekte olan ülke bakımından dezavantajlı bir tablo sonuç yaratacaktır. UN tarafından geliştirilen model ise gelirin ortaya çıktığı ülkede vergilendirilmesi prensibini ön plana koyarak, ortaya çıkan adaletsizliği bertaraf etmeyi hedeflemektedir.

3.2.2.1 Şirket kriteri

OECD modeline paralel olarak mali ikametgâh, iş yeri ile taşınır ve taşınmazların bulunduğu yer kriterlerine göre şirketlerin vergilendirilme yetkileri belirlenmektedir. Kriterler aynı olmakla birlikte UN modelinde tanımların içeriği daha geniş tutulmuştur.

3.2.2.1.1 Mali ikametgâh

OECD modelinde mali ikametgâh kavramının ülkeler arasında birbirinden farklı tanımlara sahip olduğu için bu durum çifte mali ikametgâh problemine yol açmaktaydı. UN modelinde aynı durum geçerlidir, bu bakımdan OECD modeline göre bir farklılık bulunmamaktadır.

3.2.2.1.2 İş yeri

OECD modelinde iş yeri kavramı için yapılan tanım ve diğer açıklamalar UN modelinde de aynı şekilde kabul edilmektedir. Fakat OECD modelinde iş yeri olarak sayılmayan durumlar yeniden yorumlanarak kaynak ülkenin vergilendirme hakkını artıracak şekilde yeniden ele alınmıştır (Soydan 1995, s. 436):

- a. OECD modelinde inşaat şantiyeleri, yapım veya kurma projeleri 12 aydan uzun sürmesi kaydıyla iş yeri olarak tarif edilmektedir. UN modelinde bu süre 6 ay olarak belirlenmiş ve montaj projeleri kavramı eklenerek kapsam genişletilmiştir. Yine yapılan ekleme ile inşaat şantiyeleri, yapım, kurma veya montaj projelerine ilişkin kontrol faaliyetleri de iş yeri olarak değerlendirilmektedir.
- b. OECD modelinde mal ve ticari eşyaların dağıtımını için elde tutulan yer iş yeri olarak kabul edilmemektedir. UN modelinde kapsama alınmıştır. Böylece malların dağıtımını sağlamak üzere oluşturulan ambar iş yeri olarak sayılacaktır.
- c. Bağımlı acentelerin iş yeri sayılabileceği durumlar OECD modeline kıyasla genişletilmiştir. Sözleşme yetkisine sahip olmayan, fakat sevk etmek amacıyla şirket namına devamlı olarak stok bulunduran acenteler UN modelinde iş yeri olarak kabul edilmektedir.
- d. Sigortacılık faaliyetleri OECD modelinde konu edilmemiştir. UN modeline göre söz konusu faaliyetler kapsam içerisine alınmıştır. Bağımsız acenteler aracılığıyla bile yapılmış olsa, sigortacılık faaliyetleri iş yeri olarak kabul edilmektedir.
- e. Bağımsız acenteler, kendi işlerini aksatmadan olağan şekilde devam ettirmeleri ön koşuluyla, OECD modelinde iş yeri olarak kabul edilmemektedir. Bu tanım UN modelinde de aynı şekilde benimsenmiş olmakla birlikte, acentelerin faaliyetlerinin tamamını veya çok büyük bir kısmını temsilcisi oldukları şirkete ayırmaları durumunda bağımsız statünün ortadan kalkacağı ifadesine yer verilmektedir.
- f. Yavru şirketlerin, OECD modelinde olduğu gibi iş yeri kabul edilmeyeceği hükmü benimsenmekte, lakin bazı istisnalar getirilmektedir. Eğer yavru şirketler bağımlı acente statüsüne sahip ise bu durumda iş yeri olarak kabul edilecektir. Ayrıca yavru şirketin, ana şirket adına devamlı olarak dağıtımını yaptığı mal ve ticari eşya stokunu elinde bulundurması halinde iş yeri olarak kabul edileceği ifade edilmektedir.

3.2.2.1.3 Taşınır ve taşınmazların bulunduğu yer

Bu başlıkla ilgili olarak UN modelinde farklı bir uygulama ve tanımlama bulunmamaktadır. Dolayısıyla, OECD modelinde ilgili başlıkta ifade edilen hükümler, aynı şekliyle UN modeli için de geçerlidir.



4. TÜRKİYE'DE ÇOK ULUSLU ŞİRKETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

Türk vergi sisteminde yer alan kanun ve düzenlemeler ışığında çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesi ele alınacaktır. Bu konuda çok uluslu şirketleri doğrudan ilgilendiren mevzuat Kurumlar Vergisi Kanunudur (KVK). Vergilendirme tekniği ile ilgili genel tanım ve uygulamaların yer aldığı Vergi Usul Kanunu (VUK) da konunun açıklanmasında faydalanılacak kaynaklardan biridir. Gerçek kişilerin vergilendirilmesi ile ilgili kural ve ilkelerin düzenlendiği Gelir Vergisi Kanunu (GVK) hükümleri ise mevzuatın atıfta bulunduğu veya ilgili bir düzenlemeye yer verildiği durumlarda kaynak gösterilecektir.

Kurumlar Vergisi Kanununun hangi mükellefleri kapsadığı kanunun ikinci maddesinde açıkça yer almaktadır. Buna göre;

- a. Sermaye şirketleri,
- b. Kooperatifler,
- c. İktisadi kamu kuruluşları,
- d. Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler,
- e. İş ortaklıkları

KVK mükellefidirler. Kanun mükellefleri saydıktan sonra iki mükellefiyet türünden bahsetmektedir. Bunlardan ilki tam mükellefiyet, diğer ise dar mükellefiyettir.

4.1 TAM MÜKELLEFIYETE GÖRE VERGİLENDİRME

KVK'ye göre bir kurumun tam mükellef olabilmesi için öncelikle kanun koyucunun 2. maddede saydığı KVK mükellefi kapsamına girmesi gerekmektedir. Asıl önemli koşul ise kanuni veya iş merkezinin Türkiye sınırları içerisinde bulunması gerektiğidir. Bu şartı sağlayan ve KVK'nin ikinci maddesinde sayılan kurumlar arasında yer alan bir kurum, hem Türkiye içerisindeki hem de Türkiye dışında elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilmektedir.

KVK hükümlerinde çok uluslu şirket tanımlamasına yer verilmemiştir. Onun yerine yabancı kurum kavramı kullanılmıştır. Kanunun ikinci maddesinde mükellefler sayılırken, her bir maddede benzer özelliklere haiz yabancı kurumların ilgili mükellef

tanımın kapsamına girdiği vurgulanmıştır. Örneğin ilgili maddede sermaye şirketlerinden bahsedilirken, benzer nitelikteki yabancı sermaye kurumlarının sermaye şirketi olduğu ifade edilmektedir. KVK açısından yabancı sermaye şirketleri ile Türk sermayeli şirketler aynı statüye sahiptir: her ikisi de KVK mükellefidir.

Tam mükellefiyet sorgulanırken belirleyici olan diğer önemli nokta kanuni veya iş merkezinin Türkiye’de bulunması hususudur. 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde bu iki kavram detaylı olarak tanımlanmaktadır. Vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkez, kanuni merkez olarak adlandırılmaktadır. İş merkezi ise kurumun faaliyetleri bakımında işlemlerin gerçekten toplandığı ve yönetildiği yer olarak tarif edilmektedir.

Sermaye şirketleri kuruluş aşamasında kanuni merkezlerini ana sözleşmelerinde göstermektedir. Türkiye’de kurulmuş olan bir kurum, faaliyetleri gereği zamanla iş merkezini yurt dışına taşımış olabilir. Bu durumda kanuni merkez Türkiye’de olmaya devam ettiği için söz konusu şirket tam mükellefiyet esasına göre vergilendirilecektir (Ildır 1999, s. 83).

Kanun koyucuya göre iş merkezi kurum faaliyetlerinin fiilen yönetildiği yerdir. Uygulamada iş merkezi kanuni merkezin olduğu yerde oluşmaktadır. Bu yüzden genellikle iş merkezi ile kanuni merkez aynı yer olarak ortaya çıkmaktadır. Öte yandan örgütlenmesini yurt dışında oluşturmuş ve pek çok ülkede faaliyette bulunan ve dolayısıyla çok sayıda iş merkezi bulunan kurumlar da söz konusu olabilmektedir. Bu durumda kanuni merkezi ya da iş merkezlerinden birisi Türkiye sınırları içerisinde yer alan bir şirket KVK hükümlerine göre tam mükellef sayılmaktadır. Bu tür şirketlerin yurt dışındaki ülkelerde şubeleri aracılığıyla elde ettikleri kazançlar, yabancı ülkelerde mukim şirketlere ortak olmaları sebebiyle elde ettikleri kar payı gelirleri ve gelir vergisinin konusuna giren diğer gelir unsurları üzerinden yabancı ülkelerde sağlanan gelirlerin tamamı Türkiye’de vergilendirilmektedir (Ildır 1999, s.83).

Özetlemek gerekirse, çok uluslu yapıya sahip yabancı bir kurum Türkiye sınırları içerisinde,

- a. Sermayesinin tamamına sahip olduğu bir sermaye şirketi kurmak,
- b. Türk ortak ile birlikte bir sermaye şirketi kurmak,
- c. Kurulmuş olan bir Türk şirketine ortak olmak,

suretiyle faaliyet göstermesi durumunda tam mükellefiyet söz konusu olacaktır. Dolayısıyla tam mükellefiyet bakımından yabancı şirketler ile aynı koşullarda faaliyet göstermekte olan bir Türk şirketinin vergi kanunları karşısında taşıdığı sorumluluk ve sahip olduğu haklar açısından bir fark bulunmamaktadır.

Kanun koyucu tam mükellef olarak sınıflandırdığı şirketlerin veya kurumların, hem Türkiye’de hem de Türkiye dışında elde ettiği kazançları vergilendirmektedir. Yurt dışında elde edilen kazançlar sebebiyle tam mükellefiyete haiz şirket ve kurumların, çifte vergilendirmeye maruz kalmasını engellemek için mevzuatta birtakım düzenlemeler yapılmıştır.

4.1.1 Yurt Dışı İştirak Hissesi Kazancı İstisnası

KVK 5. maddesinde kurumlar vergisinden istisna edilecek kazançlar belirtilmektedir. Yurt dışı iştirak hissesi kazancı istisnası da bunlardan biridir. Buna göre, kanunî ve iş merkezi yurt dışında yer alan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri kazançlar belli koşullar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bu koşulları şu şekilde özetleyebiliriz:

- i. İştirak payına sahip olan şirketin, yurt dışı iştirakteki ortaklık payı en az yüzde 10 olmalıdır.
- ii. Kazancın oluştuğu tarih itibariyle, iştirak payı en az bir yıldır kesintisiz bir biçimde elde tutuluyor olmalıdır.
- iii. Yurt dışı iştirak, faaliyet gösterdiği ülkede yürürlükte bulunan vergi kanunlarına göre en az yüzde 15 oranında kurumlar vergisi veya benzeri bir toplam vergi yükü taşınmalıdır (kâr payı üzerinden ödenen vergiler dâhil).

- iv. İştiraktan elde edilen kazanç tutarı, elde edilen hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilebileceği son tarih itibariyle Türkiye'ye transfer edilmiş olmalıdır.

Kanun koyucu yurt dışında sahip olunan iştirak hisselerinin orta ve uzun vadeli olmasını şart koşarak, kısa vadeli iştirak hissesi alım-satımlarının tercih edilmesini engellemek istemektedir. Bununla birlikte Türkiye'deki kurumlar vergisi oranının yüzde 22 olduğu (2017 yılında KVK'ye eklenen geçici madde ile yüzde 20 olan oran 2018, 2019 ve 2020 yılları için 2 puan artırılmıştır) dikkate alınır, yurt dışı iştirakinin en az yüzde 15'lik bir vergi yükü taşıması şeklindeki düzenlemenin mükellef yararı gözetilerek yapıldığı açıktır.

4.1.2 Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı

Kanun koyucu belli şartlara bağlı olarak, yurt dışı iştirak kazancı istisnası olarak tanımladığı düzenlemenin aksi yönde bir uygulama da geliştirmiştir. Buna göre tam mükellef sıfatına haiz gerçek ve tüzel kişiler, doğrudan veya dolaylı olarak, ayrı ayrı ya da birlikte, yurt dışındaki bir şirketin sermayesinin en az yüzde 50'sini elinde bulunduruyor ise söz konusu kurum kontrol edilen yabancı kurum olarak tarif edilmektedir. Söz konusu şirketin elde ettiği kazançlar kar payı olarak dağıtılsın veya dağıtılmasın, aşağıdaki şartların varlığı halinde Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır:

- a. İştirakin brüt hasılatının yüzde 25 veya daha fazlası, ticari, zirai ve serbest meslek faaliyetler dışında kalan faiz, kar payı, kira, lisans ücreti ya da menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelir kalemlerinden oluşmalıdır.
- b. İştirak, yurt dışındaki vergi mevzuatı uyarınca yüzde 10'dan daha az bir oranda gelir veya kurumlar vergisine tabi olmalıdır.
- c. İştirakin yıllık brüt hasılatı 100.000 TL'ye denk gelen yabancı paradan daha fazla olmalıdır.

Kanun koyucu, tam mükellef kurumlara KVK'nin 5. maddesi ile tanıdığı iştirak kazancı istisnası hakkının özellikle vergi oranının düşük olduğu ülkelerde faaliyette bulunularak

kötüye kullanılmasını engellemek istemiş ve bu amaç güdülerek kontrol edilen yabancı kurum kazancı kavramına yer verilmiştir.

Mevzuat kar payı dağıtılsın veya dağıtılmasın ifadesini kullanarak önemli bir noktaya da temas etmektedir. Zira kar payı dağıtılmamış olsa dahi ortaya çıkan ticari kazancın vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır.

4.1.3 Yurtdışında Ödenen Vergilerin Mahsubu

Yurt dışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin Türkiye’de indirilmesine izin verilmektedir. Türkiye vergi idaresinin bu konuda mahsup yöntemi benimsediği görülmektedir. KVK’nin 33. maddesinde ilgili husus düzenlenmektedir.

Yabancı ülkelerde kazanç üzerinden ödenen vergilerin mahsup edilmesinde ticari kazanç ile kar payı geliri için uygulama farklılık arz etmektedir. Ticari kazancın Türkiye’de hesaplara intikal ettirilerek üzerinden kurumlar vergisi hesaplanan hallerde herhangi bir yeter şart olmaksızın yabancı ülkelerde ödenen vergilerin mahsubuna imkân sağlanmaktadır. Bununla birlikte tam mükellef kurumların yurtdışında bulunan iştiraklerinden kar payı elde etmeleri halinde, doğrudan veya dolaylı olarak en az yüzde 25 oranında söz konusu iştirakin sermayesine ya da oy hakkına sahip olma şartı aranmaktadır. Ancak her iki durumda da, Türkiye’de mahsup edilebilecek vergi tutarı, yurt dışı kazanç KVK hükümlerinde yer alan vergi oranı uygulanmak suretiyle hesaplanacak vergi tutarını aşamayacaktır.

Kar payı üzerinden yabancı ülkelerde ödenen vergiler mahsup edilirken, iştirakin bulunduğu ülkede üzerinden kar payı yapılan ana kazanç üzerinden ödenen gelir ve kurumlar vergisi ile benzeri diğer vergilerin tamamı dikkate alınmaktadır. Ancak bu husus üst limitin uygulanmasına bir engel teşkil etmemektedir.

Örneğin, K Kurumu sermayesine yüzde 40 oranında iştirak ettiği, yurt dışındaki M Şirketinin 2017 yılı kazancının TL karşılığı 500.000 TL’dir. Söz konusu yabancı ülkede şirketler kurum kazancı üzerinden yüzde 10 kurumlar vergisi ödemekte ve kar payı dağıtımını söz konusu olursa ayrıca yüzde 25 oranında vergi kesintisi uygulanmaktadır. M

Şirketinin elde ettiği brüt kazancın vergilendirildikten sonra tamamını ortaklarına dağıtmıştır. K Kurumunun, M Şirketinden elde ettiği iştirak kazancı üzerinden ödenen vergileri ve Türkiye’de mahsup edilebilecek tutar hesabı aşağıdadır.

M Şirketinin Kazancı: 500.000 TL

K Kurumunun Brüt İştirak Kazancı: $500.000 \times \%40 = 200.000$ TL

K Kurumunun İştirak Kazancına İsabet Eden Kurumlar Vergisi:

$200.000 \times \%10 = 20.000$ TL

K Kurumunun Vergi Sonrası İştirak Kazancı: $200.000 - 20.000 = 180.000$ TL

Kar Payı Dağıtımında Uygulanan Vergi Kesintisi: $180.000 \times \%25 = 45.000$ TL

K Kurumuna Verilen Net Kar Payı: $180.000 - 45.000 = 135.000$ TL

K Kurumunun elde ettiği net kar payı tutarı 135.000 TL olmasına rağmen brüt kazanç olan 200.000 TL Türkiye’de kurum kazancına eklenecektir. Brüt kar payı üzerinden yabancı ülkede ödenen vergi toplamı $45.000 + 20.000 = 65.000$ TL’dir. Ancak K Kurumu bu verginin tamamını mahsup edemeyecektir. Zira $200.000 \times \%20 = 40.000$ TL mevzuat tarafından mahsuba izin verilen azami tutardır. Bu sebeple K Kurumunun $65.000 - 40.000 = 25.000$ TL’yi Türkiye’de mahsup etme hakkı bulunmamaktadır.

Öte yandan mevzuatta sınırlama ile ilgili hükümler saklı kalmak kaydıyla; yurt dışında ödenen vergilerin, geçmiş yıllar zararlarının mahsubu, mevcut yılda ticari ya da mali zarar oluşması nedeniyle mahsubuna imkân bulunmaz ise, mevcut dönemi izleyen üç dönem boyunca mahsup edilememiş vergilerin mahsubu mümkündür.

4.2 DAR MÜKELLEFIYETE GÖRE VERGİLENDİRME

KVK’de yer alan düzenlemeye göre kanuni ve iş merkezinden her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar dar mükellef olarak adlandırılmıştır. Dar mükellefler sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilmektedir.

Asıl faaliyetleri yurt dışında örgütlenmiş olan yabancı şirketlerin dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilmesinde, tam mükellef kurumlar için uygulanan vergileme tekniğinden farklı bir yol izlenmektedir. Tam mükellef kurumlar için söz konusu

olmayan vergi kesintisi yoluyla vergilendirme dar mükellef kurumlar için genelde nihai vergilendirme olarak ortaya çıkmaktadır.

KVK 30. maddesinde dar mükellef kurumlarca elde edilen ve vergi kesintisine tabi olacak gelir unsurları detaylı bir biçimde açıklanmaktadır. Değişen oranlar söz konusu olsa da genellikle yüzde 15 oranının benimsendiği anlaşılmaktadır. Dar mükellefiyete tabi kurumların stopaj kapsamına giren kazançları ile ilgili olarak, nakden veya hesaben ödeme yapan kurumlar stopaj sorumlusu olarak görevlendirilmektedir. Burada zikredilen hesaben kavramı nakden bir ödeme yapılmayan hallerde, dar mükellef kurumların borçlandığını gösteren kayıt ve işlemleri ifade etmektedir.

Uygulamada kuruluş yeri Türkiye sınırları içerisinde yer almayan kurumlar doğrudan dar mükellef olarak algılanmaktadır. Ancak söz konusu kurumların iş merkezlerinin Türkiye’de olabileceği ihtimali genellikle gözden kaçırılmaktadır. Bununla birlikte işgal konusu ile ilgili faaliyetlerin gerçekten Türkiye’de toplanmış olduğunu, işlerin Türkiye’de idare ediliyor olduğunu tespit ve iddia etmek; söz konusu kavramların subjektif niteliği sebebiyle oldukça zordur (İldır 1999, s. 87).

4.2.1 Dar Mükellef Kavramı

Kanun koyucu dar mükellefiyeti tanımladığı KVK’nin 3. maddesinde dar mükellefiyet kapsamındaki gelir unsurlarını ayrı ayrı belirlemiştir. Buna göre, ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazançları, taşınır ve taşınmaz mallar ile hakların kiralanmasından elde edilen gelir, menkul sermaye gelirleri ve diğer gelirler altı farklı gelir unsuru üzerinden dar mükellefler vergilendirilmektedir. Ticari kazanç tarifinde Türkiye’de daimi temsilci veya iş yeri vasıtasıyla elde edilmiş olmasına atıfta bulunmaktadır. Ayrıca kazancın Türkiye’de elde edilmesi hususu ve daimi temsilci kavramı ile ilgili olarak da GVK hükümlerinin geçerli olduğu ifade edilmektedir.

Dar mükellef kurumlarda kurum kazancının aksine bir hüküm olmadıkça tam mükellef kurumlar ile aynı şekilde belirleneceği hüküm altına alınmıştır. KVK’nin bu konuyla ilgili 6. ve 22. maddeleri birlikte değerlendirildiğinde GVK’ye atıf yapıldığı görülmektedir. Buna göre dar mükellef bir kurumun kazancı; GVK’de yer alan ticari

kazanç, zirai kazanç ve varsa diğer gelirler (menkul sermaye geliri, serbest meslek kazancı gibi) ile ilgili madde hükümleri dikkate alınarak belirlenmektedir. Dar mükellefiyet kavramı içerisinde önemli bir yere sahip olan daimi temsilci ve iş yeri kavramlarını ilgili kanunlara atıf yapılarak aşağıda açıklanmaktadır.

4.2.1.1 Daimi temsilci

GVK'nin 8. maddesinde daimi temsilci bir hizmet veya vekâlet akdi üzerinden temsil edilen tarafa bağlı bulunan, temsil edilenin nam ve hesabına belirli veya belirsiz bir süreyle veya birçok ticari işlem ifa etmeye yetkili bulunan kimse olarak tanımlanmaktadır. Bu tanıma göre önem arz eden husus, temsil edilen ile temsilci arasında imzalana bir anlaşma ile temsil edilenin adına hareket etme kabiliyetinin temsilciye tanınmış olmasıdır.

Kanun koyucuya göre;

- a. Ticari mümessiller (ticari temsilciler), tüccar vekilleri ve memurları ile acenteler,
- b. Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere, giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler,
- c. Mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinye mal bulunduranlar, daimi temsilci kapsamına girmektedir.

4.2.1.1.1 Ticari temsilci

Eski Borçlar Kanununda ve GVK'de yer alan ticari mümessil kavramına yenilenen Türk Borçlar Kanununda (TBK) ticari temsilci olarak yer verilmektedir. İşletme sahibinin, ticari işletmeyi yönetmek ve işletmeye ilişkin işlemlerde ticaret unvanı altında, ticari temsil yetkisi ile kendisini temsil etmek üzere, açıkça ya da örtülü olarak yetki verdiği kişiye ticari temsilci denir. Ticari temsilcinin ticaret siciline tescil edilmesi zorunlu olmakla birlikte, tescil yapılmamış olsa da ticari temsilcinin yapmış olduğu fillerden işletme sahibi sorumludur.

4.2.1.1.2 Ticari vekil

Ticari mümessilde olduğu gibi GVK’de yer alan tüccar vekili kavramı yeni TBK’de güncellenerek ticari vekil şeklini almıştır. Ticari vekil, bir ticari işletme sahibinin, kendisine ticari temsilcilik yetkisi vermeksizin, işletmesini yönetmek veya işletmesinin bazı işlerini yürütmek için yetkilendirdiği kişidir. Bu yetki, işletmenin alışılmış bütün işlemlerini kapsamakla birlikte; ödünç olarak para veya benzerlerini almak, kambiyo taahhüdünde bulunmak, dava açmak ve açılmış davayı takip etmek için ticari vekilin açıkça yetkilendirilmiş olması gerekmektedir.

4.2.1.1.3 Tüccar memurları

GVK’de yer alan bu terimin doğrudan karşılığı TTK ve TBK’de bulunmamaktadır. Ancak, TBK’de yer alan “diğer tacir yardımcıları” kavramının tüccar memurları yerine kullanılan güncel bir ifade olduğu düşünülmektedir.

Kanun koyucu diğer tacir yardımcılarının yetki sınırları içerisinde bulunan faaliyetleri üç ana grup altında ifade etmektedir:¹⁰

- a. Ticari işletmenin olağan bütün satış işlemlerini yerine getirmek
- b. Yetki verilmiş işlemlerle ilgili olan faturaları imzalamak,
- c. Ticari işletmenin olağan işlemlerinden doğan borçların ifa edilmesine veya bunların hiç ya da gereği gibi ifa edilmemesine ilişkin ihtar veya diğer açıklamaları işletme sahibi adına yapmak; bu nitelikteki ihtar veya diğer açıklamaları, özellikle olağan işlemler dolayısıyla teslim edilmiş mallara ilişkin ayıp bildirimlerini ticari işletme adına kabul etmek.

4.2.1.1.4 Acente

Türk Ticaret Kanununun (TTK) 102. maddesinde acentelik kavramı tarif edilmektedir. Ticari mümessil, ticari vekil, satış memuru ya da işletmenin çalışanı gibi işletme ile arasında hukuki bir bağ bulunmayan; belirli bir bölge sınırları içerisinde devamlı surette ticari bir işletmeyi ilgilendiren sözleşmelere aracılık eden -yetkisi işletme ile imzaladığı sözleşmeye dayanmalıdır- veya mesleği, bu faaliyetleri o tacir adına yapmak olan kimseler acentedir.

¹⁰ Türk Borçlar Kanunu, 2011. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110204-1.htm> [erişim tarihi 1 Mayıs 2018].

4.2.1.2 İş yeri

Kanun koyucu iş yeri kavramını VUK'da detaylı bir şekilde açıklamaktadır. VUK'un 156. maddesinde yer alan tanıma göre; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin yerine getirilmesi için tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer iş yeridir.

Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan yabancı bir kurum, Türkiye'de daimi temsilciye sahip olmamakla birlikte, yukarıda sayılan iş yerlerinden birisi mevcut ise elde ettiği ticari kazanç dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilecektir.

4.2.2 İş Ortaklıkları

Yabancı kurumların Türkiye'de faaliyet gösterebilmek için tercih ettiği yöntemlerden birisi de iş ortaklıklarıdır. KVK'nin 2. maddesinde sayılan mükellefler arasında iş ortaklıkları yer almakla birlikte, bu durum zorunlu bir uygulama olmayıp tercihe bırakılmaktadır. Kanun hükmüne göre -belirli şartları taşıması halinde- KVK mükellefiyeti tesis ettirmek isteyen iş ortaklıkları KVK mükellefi olmaktadır. Bu uygulama, 2006 yılında 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanununun yürürlüğe girmesiyle yürürlükten kalkan 5422 sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanunundaki uygulamadan farklılık göstermektedir. Eski KVK'de iş ortaklıkları doğrudan KVK mükellefi olarak kabul edilmekte idi. Fakat yeni kanun ile birlikte istenirse KVK mükellefi olarak ticari kazanç beyan edilmekte ya da alternatif bir yöntem olarak adi ortaklık mükellefiyeti seçilebilmektedir. Adi ortaklık yönteminin tercih edilmesi durumunda, işin bitiminde adi ortaklığı oluşturan her bir ortak kendi hissesi oranında ortaya çıkan kar veya zararı kendi beyannamesinde beyan ederek vergisini ödemektedir.

Gerçek kişilerin veya şahıs ortaklıklarının, KVK kanununun 2. maddesinde KVK mükellefi olarak sayılan kurumlar ile ya da söz konusu maddede adı geçen kurumların kendi aralarında oluşturdukları adi ortaklıklar isterse KVK mükellefiyeti tesis ettirebilmektedir. Böylelikle tüzel kişiliği olmasa bile bir iş ortaklığı kurumlar vergisi

mükellefi olabilmektedir. Kanun koyucu bu durumu bazı unsurların varlığı halinde kabul etmektedir. Buna göre iş ortaklığının KVK'ye göre vergilendirilebilmesi için aşağıdaki unsurları taşıması gerekmektedir:¹¹

- i. Ortaklardan en az birisinin kurumlar vergisi mükellefi olması,
- ii. Ortaklığın belli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşmeyle kurulması,
- iii. İş ortaklığı konusunun belli bir iş olması,
- iv. Birlikte yapılacak olan işin belli bir süre içinde gerçekleştirilmesinin öngörülmesi,
- v. İş ortaklığı ile işveren arasında bir yüklenim sözleşmesinin olması,
- vi. Tarafların, müştereken yüklenilen işin belli bir veya birden fazla bölümünden değil, tamamından işverene karşı sorumlu olmaları,
- vii. İşin bitiminde kazancın paylaşılması,
- viii. Birlikte yapılması öngörülen ve müştereken yüklenilen işin bitimi ve VUK'da belirtilen mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesiyle mükellefiyetin sona ermesi.

Mevzuatta yapılan bu düzenleme “konsorsiyum” kavramını iş ortaklıklarının dışında bırakmaktadır. Konsorsiyumlarda ortaklar arasında bir iş bölümü yapılmakta ve bu paylaşım işveren ile akdedilen yüklenim sözleşmesinde açık bir şekilde yer almaktadır. Dolayısıyla konsorsiyum ortakları sadece işin kendilerine ait kısmında sorumludur. İş ortaklığı ise tüm işin birlikte yapılması esasına göre kurulmakta olup işverene karşı tüm ortaklar sorumludur.

4.2.3 Yabancı Ulaştırma Kurumları

Türkiye’de ulaştırma sektöründe faaliyet gösteren yabancı ulaştırma kurumları dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilmektedir. İlgili düzenlemeler KVK'nin 23. maddesinde ve 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yapılmaktadır. Söz konusu yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirme kapsamına alınan kazançları 3 ana grup halinde özetlenmektedir:¹²

¹¹ GİB, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 2007, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/2.html [erişim tarihi 30 Nisan 2018].

¹² GİB, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 2007, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/23.html [erişim tarihi 30 Nisan 2018].

- a. Türkiye sınırları içerisinde gerçekleşen kara taşımacılığında, verdikleri yolcu, yük veya bagaj taşıma hizmeti karşılığında aldıkları her türlü bedel,
- b. Türkiye'deki yükleme limanlarından yabancı ülkelerdeki varış limanlarına veya diğer bir kurumun gemisine aktarma yapılacak yabancı limana kadar gerçekleşen deniz ve hava taşımacılığında, yolcu, yük veya bagaj taşıma hizmeti karşılığında aldıkları her türlü bedel,
- c. Türkiye dışındaki taşımacılık faaliyeti için diğer kurumlar hesabına Türkiye'de satılan yolcu veya bagaj bilet ücretleri ile Türkiye'de yaptıkları navlun sözleşmeleri dolayısıyla tahsil ettikleri her türlü ücret ve komisyon,

Yabancı Ulaştırma Kurumlarının hasılatını oluşturmaktadır. Ortaya çıkan hasılat tutarına emsal oranları uygulanarak kurumlar vergisi matrahı tespit olunmaktadır. Emsal oranları kara taşımacılığında yüzde 12, deniz taşımacılığında yüzde 15, hava taşımacılığında ise yüzde 5 şeklinde belirlenmiştir.

Mevzuatta yer alan düzenlemeye göre ne kadar vergi yükü olduğu bir örnek üzerinden ele alınmaktadır. Deniz taşımacılığı üzerine faaliyet gösteren merkezi İtalya'da bulunan A Kurumu, Bursa'daki Gemlik limanından İtalya'nın Trieste limanına otomotiv parçaları taşımaktadır. Kurumun söz konusu taşımacılığı karşılığında 2017 yılında elde ettiği hasılat 200.000 TL'dir.

A Yabancı Ulaştırma Kurumunun 2017 yılı içerisinde elde ettiği söz konusu kazanç ile ilgili olarak beyan etmesi gereken vergi matrahını hesaplarken, deniz taşımacılığı için mevzuatta belirlenen yüzde 15 emsal oranının kullanılması gereklidir. Matrah toplam hasılat ile emsal oranının çarpılması suretiyle hesaplanacaktır.

Kurumlar Vergisi Matrahı: $200.000 \times \%15 = 30.000$ TL

Kurumlar Vergisi: $30.000 \times \%20 = 6.000$ TL

Dar mükellef konumunda bulunan A Kurumunun, söz konusu kazancını ana merkeze aktaracağı tabidir. Bu aşamada net kurum kazancı üzerinden KVK'nin 30. maddesi uyarınca ayrıca stopaj yoluyla vergi alınması gerekmektedir. Örnekte yer alan rakamlara göre olması gereken vergi kesintisi şöyle hesaplanacaktır:

Vergi Sonrası Net Kazanç: $30.000 - 6.000 = 24.000$ TL

Stopaj Yoluyla Kesilen Vergi: $24.000 \times \%15 = 3.600$ TL

4.2.4 Örtülü Sermaye

Kurumlar yaşamlarını sürdürürken, kurum olma nitelikleri gereği bazı faaliyetlerde bulunurlar. Bu faaliyetler arasında ortakları ile ticaret yapmak ve borç - alacak ilişkisi içerisine girmek de yer almaktadır. Tüzel kişiliği bulunan bir kurumun gerçek ve tüzel kişi ortakları bulunabilir ve bu tüzel kişilikler ortakları ile her türlü ilişki kurabilir. Çünkü burada tarif edilen tüzel kişiliklerin kendilerine ait hukuki ehliyeti bulunmaktadır (İldır 1995, s. 95).

Eski KVK'de daha dar bir şekilde ele alınan örtülü sermaye kavramı 2006 yılında yürürlüğe giren KVK'de yeniden düzenlenmiş, örtülü sermaye uygulamasında borcun öz sermayeye oranı, ortakla ilişkili kişi ve öz sermaye daha net bir şekilde tanımlanmıştır.

Ortaklardan veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden, işletmede kullanılmak üzere doğrudan veya dolaylı olarak temin edilen borçların toplamı, bir hesap dönemi itibariyle herhangi bir anda borç alan kurumun öz sermayesinin üç katına isabet eden limiti aşar ise örtülü sermaye ortaya çıkmaktadır. Söz konusu limiti aşan kısım ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılmaktadır. Kanun koyucunun yaptığı bu tanıma göre örtülü sermayenin 3 ana unsuru bulunmaktadır. Bunlar ortakla veya ortakla ilişkili kişiler ile doğrudan ya da dolaylı olarak borç ilişkisine girmek, borcun hesap dönemi boyunca herhangi bir tarihte öz sermayenin üç katını geçmesi ve alınan borcun işletmede kullanılmasıdır.¹³

Örtülü sermayenin tanımında yer alan bu üç unsur da önemlidir. Öncelikle daha önce mevzuatta kullanılmamış olan “ortakla ilişkili kişi” kavramından bahsedilmelidir. 5422 sayılı kanun ve ilgili diğer eski mevzuat ile yapılan düzenlemelerde vasıtalı, vasıtasız bir şirket ilişkisi kavramına yer verilmiştir. Burada ifade edilen vasıtasız ilişki ortaklar anlamına gelmektedir. Vasıtalı ilişki ise borç alan kurumla bir ortaklık ilişkisi içerisinde

¹³ GİB, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 2007, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/12.html [erişim tarihi 30 Nisan 2018].

olmayan ancak, kurum ortakları ile akrabalığı bulunan gerçek kişileri veya kurum ortaklarının sermayesi, idaresi veya denetimi bakımından bağlı oldukları yahut nüfuzu altında bulundurdukları gerçek ve tüzel kişileri kapsamına alan subjektif bir tanıma sahiptir (Özdin 2005, s.2).

Yeni düzenlemelerle birlikte ortakla ilişkili kişi daha net ve ölçülebilir bir biçimde ortaya konulmaktadır. Buna göre ortakla ilişkili sayılan kişi ve kurumların, borç verdikleri kurumun sermaye, oy ya da kâr payı hakkı bakımından en az yüzde 10'luk bir paya sahip olma şartı aranmaktadır. Yüzde 10'dan daha az oranda bir sermayeye, oy veya kâr payı hakkına iştirak edilmesi durumunda, ortakla ilişkili kişiden bahsetmek mümkün değildir.¹⁴ Ancak yüzde 10'luk alt limit tam mükellef kurumlar için geçerlidir. Vergi idaresi dar mükellef kurumların kullandığı borçlanmalarda, ortakla ilişkili kişinin tespitinde sermaye ya da oy hakkı aranmayacağını bildirmektedir.

Örtülü sermayeden söz edilebilmesi için alınan borç işletme içerisinde veya yatırım harcamalarında kullanılmış olmalıdır. Ortak veya ilişkili kişilerden edilen borç tutarı aynı şartlar ile diğer kurumlara borç olarak kullandırılması halinde işletmede kullanma şartı yerine getirilmediğinden öz sermaye söz konusu olmayacaktır. Örneğin K şirketi, L şirketinin yüzde 70 oranında ortağıdır. L şirketi de yüzde 40 oranında M şirketinin ortağıdır. K şirketi, L şirketine 500.000 TL borç vermiş, L şirketi de aldığı borcun yüzde 50'sini aynı şartlarla M şirketine aktarmıştır. Bu durumda L şirketi borçlandığı tutarın sadece yarısını işletmesinde kullanmış olmaktadır. Dolayısıyla L şirketi için örtülü sermaye tutarı 250.000 TL olacaktır. M şirketinde böyle bir alt borç verme ilişkisi oluşmadığından, M şirketi için örtülü sermaye tutarının 250.000 TL olacağı açıktır.

Örtülü sermayenin bir diğer unsuru öz sermayenin 3 katını aşan seviyede borçlanmasıdır. İdare öz sermayeden kastın dönem başındaki öz sermaye olduğunu açıklamaktadır. Öz sermaye ise VUK 192. maddesinde aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark olarak tanımlanmaktadır. Borçlanma miktarının belli bir tarihte dönem başı sermayenin 3 katını aşması ve belli bir süre o seviyede seyredip, daha sonra da borçların bir kısmının ödenmesiyle 3 katın altına inmesi mümkün olabilir. Böyle bir

¹⁴ GİB, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 2007, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/12.html [erişim tarihi 30 Nisan 2018].

durumda borçlanma miktarının dönem başı öz sermayenin 3 katının üzerinde bulunduğu süre boyunca örtülü sermaye olarak dikkate alınması gerekmektedir. Kurumun dönem başı öz sermayesinin sıfır veya negatif olması halinde ortak ve ortakla ilişkili kişilerden yapılan tüm borçlanmaların örtülü sermaye olarak dikkate alınması gereklidir.

Hesaplanan örtülü sermaye tutarına isabet eden faiz, kur farkı ve benzeri giderler Kurumlar Vergisi hesabında gider olarak kabul edilmemektedir. Borç alan kurumda örtülü sermaye sebebiyle vergi matrahının tespitinde indirilemeyen gider oluşması halinde, bu durum borç veren kurumun tam mükellef veya dar mükellef olmasına göre farklı sonuçlar doğurmaktadır.

Borç veren tam mükellef bir kurum ise; faiz gelirinin örtülü sermayeye denk düşen kısmı borç alan kurum tarafından dağıtılan kar payı olarak dikkate alınacaktır. Vergi mevzuatında tam mükellef kurumlara yapılan kar dağıtımında herhangi bir vergi kesintisi uygulanmadığı için ilave bir işleme gerek olmadan kazanca dâhil etmek yeterli olacaktır. Kur farkı geliri içerisinde örtülü sermaye ile ilgili bir kısım varsa, ilgili kısım vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır. Döviz cinsinden verilen borçlarda TL'nin değer kazanması sebebiyle örtülü sermayeye isabet eden bir kur farkı gideri ortaya çıkarsa da, bu gider aynı şekilde kurumlar vergisi hesabına dâhil edilmeyecektir.

Borç veren taraf dar mükellef bir kurum, gerçek kişi veya vergiden muaf bir kişi ise; tahsil edilen faiz tutarının örtülü sermayeye isabet eden kısmı yine dağıtılmış kar payı olarak değerlendirilecektir. Vergi mevzuatı söz konusu grupta yer alan kişi ve kurumlar kar payı dağıtımını sırasında vergi kesintisi yapılması yönünde bir uygulamaya yer verdiği için borç veren tarafa bu şekilde dağıtılmış sayılan kar payı, net kar payı olarak değerlendirilecek ve brüte tamamlanarak üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır. Kur farkı gelir ve gideri ile ilgili olarak tam mükellef kurumlar için açıklanan uygulama aynı şekilde burada da geçerli olacaktır.

4.2.5 Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı

Daha önce de ifade edildiği gibi ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olan sermaye şirketleri, ortaklarından veya ortakla ilişkili kişilerden borçlanabildikleri gibi söz konusu taraflar ile ticari ilişki kurması mümkündür. Ortaklar ve ilişkili kişiler ile yürütülen işlemlerde 3. kişiler ile yapılan işlemlere kıyasla fiyatların ortaklar lehine farklı uygulanması ve bu suretle kurum kazancının aşındırılması söz konusu olabilmektedir (İldır 1999, s. 96).

Örtülü sermaye ile ilgili yapılan düzenlemeler daha çok taraflar arasındaki borç para alma ve verme işlemleri üzerine yoğunlaşmaktadır. Gerek borç para alma-verme işlemlerinde, gerekse ticari mal, hizmet vb. alışverişlerinde işleme konu fiyat normalden farklı belirlenerek şirketlerin kar-zarar sonuçlarına müdahalede bulunmak olasıdır. Vergi idaresi bu hususları kontrol altına almak için “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” kavramına yer vererek, bu durumun nasıl bertaraf edileceğini açıklamaktadır. Bu konuda yapılan düzenlemeler KVK'nin 13. maddesi ve 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer almaktadır.

Kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygun olmayan bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları halinde, kazancın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtıldığı kabul edilmektedir. Fiyat ve bedelin emsallere uygun olup olmadığı değerlendirilirken kanun koyucunun dört yöntemi öncelikli olarak önermektedir: karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi ve işlemsel kar yöntemleri. Bu yöntemlerden herhangi birisi ile emsal fiyat belirlenemiyor ise, mükellef kendisi için özüne uygun bir yöntemi belirleyebilmektedir. Çalışmada bu yöntemler ile ilgili daha fazla ayrıntıya girilmeyecektir. Şu kadar ki, yöntemlerin temel gayesi, ilişkili kişilerle yapılan mal ya da hizmet alışverişinde kullanılan fiyat veya bedelin, bu ilişki dolayısıyla olması gerekenden fazla ya da eksik belirlenmemiş olduğunu göstermektir.

Bu düzenlemede mal veya hizmet alım ve satımından kastedilen, her türlü alış ve satış, imalat ve inşaat işleri, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması ve verilmesi faaliyetlerinin tamamıdır. Ayrıca personel ile ilgili olan ikramiye, ücret vb. giderler hizmet alımı veya satımı kapsamında değerlendirilmektedir.

İlişkili kişi olarak kabul edilen kişi ve kurumlar şunlardır¹⁵:

- a. Kurumların ortakları,
- b. Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar,
- c. Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar,
- d. Ortakların eşleri,
- e. Ortakların ya da eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dâhil olmak üzere yansoy hısımları ve kayın hısımları.

Burada kurumun ilgili bulunduğu gerçek kişi ifadesinin kurumların ortağı olduğu şahıs şirketlerinin diğer gerçek kişi ortakları ile kurum çalışanları gibi şahısları kapsadığı anlaşılmaktadır. Çalışanların bu kapsamda değerlendirilebilmesi için işçi ile işveren ilişkisi dışında aralarında ticari bir ilişkinin bulunması gerekmektedir. İlgili bulunan kurum kavramı ile anlatılmak istenen ise kurumun ortaklık payına sahip olduğu iştirakleri ve bağlı ortaklıklarıdır.

3. maddede ifade edilen gerçek kişiler ile kurumda ortaklık payına sahip olmadığı halde kurumun alacağı kararlara etki edebilecek konumda bulunan genel müdür, üst düzey yöneticiler, denetçiler vb. kişilerin ifade edildiği anlaşılmaktadır. Yine aynı madde ile ilgili olarak 2016 yılında kanun maddesine bazı cümleler eklenmiştir. Yapılan güncelleme ile ilişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla olduğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az yüzde 10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması gerektiği ifade edilmiştir. Bu güncelleme ile birlikte uygulamada ciddi sorunlara yol açan belirsizlik giderilmiş olmaktadır.

Hülasa, ilişkili kişilerle emsallerden farklı bir fiyat üzerinden mal veya hizmet alım – satım işlemi yapılması durumunda, örtülü olarak kazanç dağıtımı ortaya çıkmaktadır. Gelir ve Kurumlar Vergisi bakımından dağıtılan örtülü kazanç tam mükellefler için dağıtılmış kar payı, dar mükellef açısından da merkeze transfer edilen tutar olarak

¹⁵ GİB, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 2007, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/13.html [erişim tarihi 1 Mayıs 2018].

değerlendirilmektedir. Kar payının aktarıldığı kurumun tüzel kişi olması halinde söz konusu tutar iştirak kazancı olarak dikkate alınmakta ve gerekli şartları taşıyor ise ilgili istisnadan faydalanabilmektedir. Kar payının gerçek kişilere, vergiye tabi olmayan ya da muafiyeti bulunan kişi ya da kurumlara dağıtılması ve dar mükellef kurumlar tarafından merkeze transfer edilmesi halinde ise; söz konusu tutar vergilendirilmiş net tutar olarak dikkate alınarak brüte tamamlanmakta ve üzerinden vergi kesintisi yapılmaktadır.



5.TÜRK MODELİ VERGİ ANLAŞMALARI

Türkiye uluslararası arenada pek çok vergi anlaşması imzalamıştır. Bu anlaşmaların bir kısmı özel konularla ilgilidir. Çifte vergilendirmenin önlenmesi için imzalanmış anlaşmalar bu çalışmanın konusu kapsamında ele alınacaktır.

Türkiye'nin çifte vergilendirme anlaşmalarında izlediği yol göz önüne alındığında OECD modeline pek sıcak bakmadığı görülmektedir. Hatta OECD ile yapılan görüşmelerde OECD modeli üzerindeki çekincelerini kurum ile paylaşmıştır.¹⁶ Çünkü OECD modeli gelişmekte olan ülke çıkarlarını gözetmeyen bir model olarak tasarlanmıştır. Türkiye'nin 1963 OECD modeline ilişkin koyduğu çekinceleri temelde UN çalışmalarından esinlenerek oluşturulmuş olup, gelişmiş ülkeler ile gelişmekte olan ülkeler arasında vergi yetkisinin bölüşümü konusunda gelişmiş ülkeler için avantaj yaratacak durumlardan uzak durulduğunu söylemek mümkündür.

1963 OECD modeli hakkında ortaya konulan çekinceler doğrultusunda OECD modeli üzerinde birtakım değişiklikler ve düzeltmeler yapılarak toplam 30 maddeden oluşan Türk modeli ortaya çıkarılmıştır (İldır 1999, s.105).

5.1 TÜRK MODELİ ANLAŞMALARDA ÖNEMLİ HÜKÜMLER

Anlaşmanın ilk iki maddesinde hangi vergi türlerinin ve hangi kişilerin kapsandığı anlatılmaktadır. Buna göre anlaşmanın imzacısı olan ülke mukimlerinin gelirleri üzerinden alınan vergiler anlaşmanın kapsamına dâhil edilmektedir. Ülkeden ülkeye gelir üzerinden alınan vergilerin türleri ve içerikleri değişiklik gösterebildiği için her bir anlaşmada sayılan gelir unsurları ve vergi türleri farklılaşabilmektedir.

Dördüncü maddede yapılan mukim tanımı kapsamın belirlenmesi açısından önem arz etmektedir. Anlaşmalarda ele alınış biçimiyle bakıldığında; ev, ikametgâh, kanuni merkez, iş merkezi veya muadil bir kavram nedeniyle bir ülkede vergi yükümlüsü olarak vergi ödeyen kişi ya da kuruma mukim denmektedir. Gerçek kişiler açısından bir

¹⁶ TÜSİAD. 1989. Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması. İstanbul. s. 20.

kişinin her iki ülkede de sürekli ikamet edebilmesine olanak sağlayan evi olması durumunda, kişinin ekonomik bakımdan daha yakın ilişkileri olan ülkenin mukimim sayılması yönünde hükümler mevcuttur. Bu şekilde de mukimlik tespit olunamıyorsa çoğunlukla kalmayı benimsediği ülkenin mukimi olduğu ifade edilmektedir. Yine de çözülemeyen durumlarda vatandaşlık durumuna bakılmaktadır. Eğer kişi, her iki ülkenin de vatandaşı ise ya da her iki ülkenin de vatandaşı değil ise anlaşmanın önerdiği çözüm yolları tükenmektedir. Bu durumda ülkelerin kendi aralarında anlaşarak mukimliğe karar vermesi akdedilmektedir.

Gerçek kişi için mukimliğin belirlenmesi aşamasında bu kadar detaylı bir yönlendirme mevcut iken şirketler için aynı şeyleri söylemek zordur. Türkiye'nin imzaladığı anlaşmalarda bazı durumlarda yasal merkeze atıf yapılarak çifte mukimlik durumu çözülmeye çalışılmaktadır. Bazı anlaşmalarda ise söz konusu bir durum ortaya çıkması halinde ülkelerin karşılıklı anlaşma yoluyla bir çözüm getireceği hükme bağlanmıştır (İldır 1999, s. 107).

Anlaşma modelinin 5. maddesinde iş yeri tanımlaması yapıldıktan sonra gelirlerin vergilendirilmesi bölümünde hangi gelir türleri üzerinden doğan vergilerin anlaşma kapsamında değerlendirileceği ve hangi usullerin benimseneceği detaylı bir şekilde ele alınmaktadır. Taşınmazlardan elde edilen gelirler, ticari kazançlar, uluslararası taşımacılık, bağımlı teşebbüsler, temettüleri, faiz ve serbest meslek faaliyetleri bunlardan bazılarıdır.

5.2 TEMETTÜLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

Anlaşma modelinin 10. maddesinde temettülerin vergilendirilmesi ile ilgili hususlar yer almaktadır. Maddede yer alan tanıma göre; hisse senetlerinden, intifa senetlerinden veya intifa haklarından, kurucu hisse senetlerinden ya da kazançtan pay alma hakkı veren diğer haklardan elde edilen gelirler temettü olarak değerlendirilmektedir. Ayrıca ülkelerin kendi mevzuatında hisse senedinden elde edilen gelirler gibi kabul gören benzer gelirler de temettü kapsamına alınmıştır.

Anlaşmada benimsenen uygulama ödenen temettülerin hem kaynak devletinde hem de ikametgâh devletinde vergilendirilmesi yönündedir. Bununla birlikte kaynak devletinin alacağı vergilere bir sınırlama getirilmektedir. Ülkeler ile yapılan anlaşma metinlerine baktığımızda farklı oranlara rastlanmaktadır. Örneğin, İtalya ile yapılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında kaynak devletin alabileceği azami vergi oranı brüt gelir üzerinden yüzde 15 olarak belirlenmiştir. Fransa ile yapılan anlaşmada yüzde 15 veya yüzde 20 olarak iki duruma yer verilirken, İspanya ile yapılan anlaşmada yüzde 5 ile yüzde 15 olarak iki farklı oran yer almaktadır.

Temettü elde eden bir akit devlet şirketi, bu geliri kaynak ülkesindeki ticari faaliyetleri ile elde ediyor ise bu durumda anlaşmanın ticari kazançla ilgili hükümleri uygulanmaktadır. Bununla birlikte, kaynak ülkesine ticari kazancı vergilendirdikten sonra kalan kısım üzerinden temettü vergilendirmesi yapma hakkı da verilmektedir.

5.3 ÖZEL SEKTÖRDEN BİR UYGULAMA

Otomotiv sektöründe faaliyet gösteren İtalyan ortaklı Türkiye’de mukim bir şirketin kurum kazancından ortaklarına dağıttığı kar paylarının yabancı ortağı özelinde nasıl vergilendirildiği, 2012 ve 2016 yılları arasında gerçekleşen finansal sonuçlara göre ele alınmaktadır.

Tablo 5.1’de şirketin 2012 ve 2016 yılları arasında elde ettiği kârlardan yasal yükümlülükler düşüldükten sonra dağıtılmasına karar verilen brüt kâr payı tutarları verilmiştir. İtalya ülkesinin mukimi olan ortağın şirketteki payı yüzde 37,85 olup, şirket aynı zamanda halka açıktır. Söz konusu tabloda yabancı ortağın ortaklık payı dikkate alınarak, dağıtılmasına karar verilen toplam kârdan, yabancı ortağın hak ettiği brüt kâr payı hesaplanmıştır. Sonrasında KVK’nin 30. maddesine göre yapılması gereken yüzde 15 vergi kesintisi uygulanarak, ödenen net kâr payı tutarı ortaya konulmuştur.

Tablo 5.1: Yabancı Ortağa Kâr Payı Dağıtımı

	Toplam Brüt Kar Payı (TL)	Brüt Kar Payının Yabancı Ortağa Ait Kısmı (TL)	Kar Payı Stopajı (TL)	Yabancı Ortağa Ödenen Net Kar Payı (TL)
2012	480.000.000	181.680.000	27.252.000	154.428.000
2013	325.000.000	123.012.500	18.451.875	104.560.625
2014	484.546.000	183.400.661	27.510.099	155.890.562
2015	365.000.000	138.152.500	20.722.875	117.429.625
2016	350.000.000	132.475.000	19.871.250	112.603.750

Türkiye açısından ele aldığımızda İtalya ile yapılan anlaşmanın burada yapılan vergilendirmeye bir etkisi bulunmamaktadır. Zira çifte vergilendirme anlaşmasında temettülerde kaynak devletin alabileceği verginin yüzde 15'i geçemeyeceği yazılmıştır. Eğer Türkiye'de şu anda geçerli olan temettü vergisi kesintisi oranı yüzde 16 veya daha yüksek bir oran olsa idi, bu durumda İtalya mukimi olan bu şirket, Türkiye'de olması gerekenden daha az vergi ödeyerek finansal avantaj sağlamış olacaktı. Öte yandan, yabancı ortak, Türkiye'den elde ettiği temettü gelirini İtalya'da beyan etmek durumundadır. Ancak, çifte vergilendirme anlaşmasının 23. maddesinde yer alan hükme göre Türkiye'de ödediği söz konusu vergiyi, aynı gelir unsuru için alınmakta olan İtalyan vergisini aşmayacak şekilde ödeyeceği vergiden mahsup edebilmesi mümkündür.

6. SONUÇ

Küreselleşen dünyada ülkeler arasındaki sermaye akışının gittikçe kolaylaşması yatırımcıları, farklı ülkelerdeki yatırım fırsatlarını değerlendirerek pek çok ülkede faaliyet gösteren şirketler kurmaya veya onlara ortak olmaya teşvik etmektedir. Bu hareketliliğin bir sonucu olarak ana şirketin bulunduğu ülke sınırları dışında pek çok ülkede faaliyet göstermesi ortaya çıkmakta ve bu durum ilgili ülkelerin vergi mevzuatına ayrı ayrı tabi olmayı gerektirmektedir. Ülkelerin kendi aralarında bir mutabakat sağlayarak vergi düzenlemelerinde ülkeden ülkeye farklılık gösteren vergi oranlarını ve vergi türlerini tekleştirilmelerini beklemek, ülkelerin farklı çıkar ve önceliklere sahip olduğu göz önüne alındığında pek mümkün gözükmemektedir.

Günümüzde ülkeler ortaya çıkan çifte vergilendirme sorununu, kendi kanunlarında yer verdikleri yöntemlere ilave olarak diğer ülkelerle ikili anlaşmalar akdederek gidermeye çalışmaktadır. Çok taraflı uluslararası anlaşmalar mevcut olsa da uygulama alanları kısıtlıdır. Bu yüzden çifte vergilendirmenin önlenmesi için en etkili yöntem ikili çifte vergilendirme anlaşmalarıdır.

İtalyan ortaklı bir Türk şirketinin yabancı ortağına ödemiş olduğu temettü tutarının yıllar itibarıyla değerlendirildiği son kısımda; İtalya ile 1990 yılında imzalanıp 1994 yılında yürürlüğe giren çifte vergilendirmeyi önleme ve kaçakçılığa engel olma anlaşmasının temettü gelirinin vergilendirilmesi bakımından İtalyan şirketine bir avantaj sağlamadığı, Türk vergi kanununda yer alan yüzde 15 oranında stopaj vergisinin Türk idaresi tarafından tahsil edildiği anlaşılmaktadır. Bununla birlikte yine söz konusu anlaşma uyarınca İtalyan şirketinin Türkiye’de ödemiş olduğu vergiyi kendi ülkesinde mahsup etme hakkı bulunmaktadır. Bu durum söz konusu şirkete finansman açısından bir avantaj sağlamasa da -önce Türkiye’de vergi ödenmekte, daha sonra İtalya’da hesaplanan vergiden mahsup edilmektedir- nihai olarak çifte vergilendirme engellenmiş olmaktadır. Tabii ki burada İtalya’da geçerli vergi oranlarının Türkiye’de geçerli vergi oranlarından düşük olması durumunda, İtalyan şirketin Türkiye’de ödediği verginin tamamını mahsup edemeyeceğini belirtmekte fayda vardır.

Ülkeler zaman zaman mevcut çifte vergilendirme anlaşmalarında güncelleme çalışmaları yapsa da özellikle Türkiye açısından ele aldığımızda yürürlükte olan anlaşmaların büyük kısmı 1990'lı yıllarda imzalanmıştır. Değişen ekonomik ve ticari koşullar ile yaşayan vergi düzenlemeleri doğrultusunda söz konusu vergi anlaşmalarının içerik ve vergi oranları bakımından güncellenmesinin, çifte vergilendirmenin önlenmesine daha fazla katkı sağlayacağı düşünülmektedir.



KAYNAKÇA

Kitaplar

- Öncel M., Kumrulu A. ve Çağın N., 2007. *Vergi hukuku*. 14. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Pehlivan, O., 2006. *Vergi hukuku genel ilkeler ve Türk vergi sistemi*. 1. Baskı. Trabzon: Derya Kitabevi.
- Soydan B., 1995. *Uluslararası vergi anlaşmaları*. 1. Baskı. İstanbul: Beta Basım.
- Şenyüz D., 2002. *Türk vergi sistemi (gelir, kurumlar ve katma değer vergisi)*. 8. Baskı. Bursa: Ezgi Kitabevi.
- Uluatam Ö., 1995. *Örnekler, belgeler ve mahkeme kararlarıyla vergi hukuku genel esasları ve vergiler*. 1. Baskı. Ankara: Seçkin Yayınevi.

Diğer Yayınlar

- Başak, L., 2005. Çifte veya mükerrer vergileme problemini ortadan kaldıran ulusal ve uluslararası araç ve tedbirler, *Vergi Sorunları*, 200, [çevrimiçi] Mayıs 2005, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/cifte-veya-mukerrer-vergileme-problemini-doguran-nedenler/5752> [erişim tarihi 15 Nisan 2018].
- Cartagena Agreement*. 2011. http://www.wipo.int/edocs/trtdocs/en/asiaca/trt_asiaca.pdf [accessed 26 April 2018].
- Gelir İdaresi Başkanlığı, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 2007, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> [erişim tarihi 30 Nisan 2018].
- Gelir Vergisi Kanunu (193 s. k). **Resmi Gazete**, 10700; 31 Aralık 1960.
- Ildır, A., (1999). Uluslararası Muhasebede Vergilendirme Sorunları. *Doktora Tezi*. Bursa: Uludağ Üniversitesi SBE.
- Karaldı, H., 2015. Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları. *Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi SBE.
- Kurumlar Vergisi Kanunu (5520 s. k). **Resmi Gazete**, 26205; 21 Haziran 2006.
- Multilateral Tax Agreement*. 2016. <http://www.accountingnotes.net/international-taxation/multilateral-tax-agreement/7458> [accessed 25 April 2018].
- OECD, Articles of the Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital, 2003, <http://www.oecd.org/> [accessed 7 April 2018].
- Özdin, A., 2015. Holding veya grup şirketleri arasındaki para kullandırmalarında örtülü sermaye ve örtülü kazanç. *Vergi Dünyası*, 409, [çevrimiçi] Eylül 2015, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3695> [erişim tarihi 29 Nisan 2018].
- Tokmakkaya, M., 1996. Uluslararası vergi anlaşmaları ve Türkiye uygulamaları, *Vergi Dünyası*, 182, [çevrimiçi] Ekim 1996, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/1604> [erişim tarihi 24 Nisan 2018].
- Tuncer, S., 1990. Vergi kanunlarımızda ikametgah kavramı, *Vergi Dünyası*, 106, [çevrimiçi] Haziran 1990, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/781> [erişim tarihi 10 Nisan 2018].
- Türk Ticaret Kanunu (6102 s. k). **Resmi Gazete**, 27846; 14 Şubat 2011.
- Türk Borçlar Kanunu (6098 s. k). **Resmi Gazete**, 27836; 4 Şubat 2011.

TÜSİAD. 1989. *Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması*. Haziran. İstanbul.

Vergi Usul Kanunu (213 s. k). **Resmi Gazete**, 10703; 10 Ocak 1961.

