

147088

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ \* SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANA BİLİM DALI

MALİYE PROGRAMI

YURT DIŞI KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

VE ÇİFTE VERGİLENDİRME AÇISINDAN

DEĞERLENDİRİLMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Alptekin YÜCEBAŞ

147088

EKİM – 2004

TRABZON

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ \* SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANA BİLİM DALI

MALİYE PROGRAMI

YURT DIŞI KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

VE ÇİFTE VERGİLENDİRME AÇISINDAN

DEĞERLENDİRİLMESİ

Alptekin YÜCEBAŞ

Karadeniz Teknik Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü'nce

Bilim Uzmanı (Maliye)

Unvanı Verilmesi İçin Kabul Edilen Tez'dir.

Tezin Enstitüye Verildiği Tarih : 21.09.2004

Tezin Sözlü Savunma Tarihi : 06.10.2004

Tezin Danışmanı : Prof. Dr. Osman PEHLİVAN

Jüri Üyesi : Doç. Dr. İhsan GÜNAYDIN

Jüri Üyesi : Yrd. Doç. Dr. Uğur KAYA

Enstitü Müdürü : Prof. Dr. Osman PEHLİVAN

Ekim – 2004

TRABZON

## 0. SUNUŞ

### 00. Önsöz

Bu tez çalışması, Türkiye açısından yurt dışı faaliyetler sonucu oluşan kazançların gerek ulusal vergi mevzuatı, gerekse çifte vergilendirme ve ikili vergi anlaşmaları açısından mevcut durumunu ortaya koymak ve çifte vergilendirmenin önlenmesi adına yapılan anlaşmalar sonucu oluşan ortamı değerlendirebilmek amaçlanmıştır.

Çalışma ile yurt dışı faaliyetlerin vergilendirilmesi, mevcut mevzuata yönelik olarak ortaya konularak, eksik veya tartışmalı hususlar irdelenecek; uluslararası çifte vergilendirme sorunu genel olarak anlatılarak önleme yöntemleri incelenecek ve Türkiye'nin yurt dışı faaliyetlere yönelik vergi düzenlemeleri ile ikili vergi anlaşmaları uygulamacı gözüyle değerlendirilecektir.

Uzun bir dönemi (20 yılı aşkın) Maliye Bakanlığı'nda değişik memuriyet kademelerinde görev yaparak geçirmiş olan ve halen Bakanlık bünyesinde görev yapan biri olarak, beni yüksek lisans yapma konusunda teşvik eden Fakülte Dekanımız Sayın Prof. Dr. Hasan ÖZYURT'a, gerek teşvik ve gerekse yol göstererek çalışmamda destek olan Maliye Bölüm Başkanı ve aynı zamanda danışman Hocam Sayın Prof. Dr. Osman PEHLİVAN'a saygılarımı sunar, teşekkür ederim. Yine çalışmamda katkılarını esirgemeyen arkadaşım Sayın Mahmut CEYLAN'a ve çalışmamın sistematik hale gelmesinde maddi ve manevi katkılarını esirgemeyen değerli dostum ve meslektaşım Sayın Gelirler Başkontrolörü Malik GÜNDAY'a ve çalışmamın aldığı zaman içindeki sabırlı desteği ve katkısından dolayı sevgili eşim Dilşat'a ve burada ismini saymadığım emeği geçen herkese çok teşekkür eder, sonsuz şükranlarımı sunarım.

Trabzon, Ekim 2004

Alptekin YÜCEBAŞ

## 01. İçindekiler

	<u>Sayfa Nr.</u>
0.SUNUŞ.....	III
00.Önsöz.....	III
01.İçindekiler.....	IV
02.Özet.....	X
03.Summary.....	XI
04.Tablolar Listesi.....	XII
05.Kısaltmalar Listesi.....	XIII
GİRİŞ.....	1-2

## BİRİNCİ BÖLÜM

1. YURT DIŞI KAZANÇLARIN ÜLKE EKONOMİSİNE KATKISI.....	3-9
10. Doğrudan Katkıları.....	4
100. Ödemeler Dengesine Katkısı.....	4
101. İstihdama Katkısı.....	5
11. Dolaylı Katkıları.....	7
110. İhracata Katkısı.....	7
111. Dışa Açılma Sürecine Katkısı.....	7
112. Teknoloji Transferi.....	8
113. Sanayiye Katkısı.....	8

## İKİNCİ BÖLÜM

2. YURT DIŞINDAN ELDE EDİLEN KAZANÇLARIN TÜRK VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU.....	10-67
20. Gelir Vergisi Açısından.....	10
200. Mükellef Kavramı Ve Mükellefiyet Şekilleri.....	10
2000. Tam Mükellefiyet.....	11
20000. Türkiye’de Yerleşme.....	12
20001. Yurt Dışında Bulunan Türk Vatandaşları.....	13
2001. Dar Mükellefiyet.....	13
201. Gelir Unsurları.....	14
2010. Ticari Kazanç.....	15
2011. Zirai Kazanç.....	16
2012. Ücret.....	16
2013. Serbest Meslek Kazancı.....	18
2014. Gayrimenkul Sermaye İradı.....	19
2015. Menkul Sermaye İradı.....	21
2016. Diğer Kazanç ve İratlar.....	24
20160. Değer Artış Kazançları.....	24
20161. Arızı Kazançlar.....	25
202. Faaliyet Sonuçlarının Tespiti, İntikali ve Beyanı.....	26
2020. Ticari Kazanç.....	29
2021. Zirai Kazanç.....	30
2022. Ücret.....	30

2023. Serbest Meslek Kazancı.....	31
2024. Gayrimenkul Sermaye İradı.....	31
2025. Menkul Sermaye İradı.....	32
2026. Diğer Kazanç ve İratlar.....	34
203. Yurtdışı Zarar İndirimi.....	35
204. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu.....	39
21. Kurumlar Vergisi Açısından.....	42
210. Mükellefiyet Şekilleri.....	42
2100. Tam Mükellefiyet.....	43
2101. Dar Mükellefiyet.....	44
211. Vergilendirilme Esası.....	45
2110. Yurtdışı İnşaat, Onarım ve Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazanç İstisnası.....	47
21100. Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu.....	48
212. Yurt Dışı Zarar İndirimi.....	49
213. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu.....	53
22. Vergi Usul Kanunu Karşısındaki Durumu.....	55
220. Defter Tutma Açısından.....	55
221. Amortisman Uygulaması Açısından.....	58
2210. Yurt İçinde Kullanılan Sabit Kıymetin Yurt Dışına Gönderilmesi Durumunda Amortisman Uygulaması.....	59
2211. Yurt İçinde Kullanılan Sabit Kıymetin Yurt Dışına Geçici Bir Süre Kullanılmak Üzere Gönderilmesi Durumunda Amortisman Uygulaması.....	61
2212. Yurt Dışında Kullanılan Sabit Kıymetin Yurda Getirilmesi Durumunda Amortisman Uygulaması.....	62

222. Değerleme Hükümleri Açısından.....	62
2220. Münhasıran Yurtdışı Faaliyetin Bulunması.....	63
2221. Yurtdışı Faaliyetin Şube, Şantiye veya İştirak Olarak Değerlendirilmesi.....	64
22210. Dönem Sonu Değerleme Yapılması Durumu.....	65
22211. Dönem Sonu Değerleme Yapılarak Geçici Hesapta Bekletilmesi Durumu.....	65
22212. Dönem Sonu Değerleme Yapılmaması Durumu.....	66

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. ÇİFTE VERGİLENDİRME AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	67-113
30. Çifte Vergilendirmenin Kaynağı.....	67
300. Vergilendirme Yetkisi Çakışması.....	67
3000. Genel Olarak Vergilendirme Yetkisi.....	67
3001. Vergilendirme Yetki Çakışması.....	68
30010. Kaynak İlkesi.....	69
30011. İkamet İlkesi.....	70
30012. Uyruluk İlkesi.....	70
301. Globalleşme ve Çokuluslu Şirketlerdeki Gelişmeler.....	71
31. Çifte Vergilendirme Tanım ve Türleri.....	73
32. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri.....	75
320. Tek Taraflı Düzenlemeler.....	75
3200. Genel Açıklama.....	75
32000. Verginin Matrahtan İndirimi.....	76

32001. Verginin Mahsubu.....	76
32002. Gelirin İstisnası.....	76
3201. Tek Taraflı Düzenlemeler Açısından Türkiye Uygulaması.....	77
32010. Gelir Vergisi Kanunu Yönünden.....	77
32011. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden.....	78
321. Çok Taraflı Düzenlemeler.....	79
3210. İki Taraflı Önlemler.....	79
3211. Çok Taraflı Önlemler.....	79
322. İkili Vergi Anlaşmaları.....	80
3220. Genel Olarak İkili Vergi Anlaşmaları.....	80
3221. Anlaşmaların Yapılması ve Yürürlüğü .....	82
3222. Anlaşma Modelleri.....	88
32220. OECD Anlaşma Modeli.....	89
32221. UN Anlaşma Modeli.....	92
32222. Türk Anlaşma Modeli .....	94
3223. İkili Vergi Anlaşmalarında Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi..	97
32230. Genel Açıklama.....	97
322300. İstisna Yöntemi.....	98
3223000. Tam İstisna.....	98
3223001. Artan Oranlı İstisna.....	98
322301. Mahsup Yöntemi.....	98
3223010. Tam Mahsup.....	99
3223011. Normal Mahsup.....	99
3223012. Korumalı Mahsup.....	99



32231. OECD ve UN Model Anlaşmalarında Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi.....	99
3224. Türk Vergi Anlaşmalarında Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi.	105
4. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	114-117
YARARLANILAN KAYNAKLAR.....	118-130
ÖZGEÇMİŞ	



## 02. Özet

Vergiler, kamu finansmanının vazgeçilmez ve sürekli kaynağı durumundadır. Vergilerin kamu giderlerinin finansmanında kullanılması mali amacını, ekonomiye istikrar kazandırılması ve ekonomik kalkınmanın gerçekleştirilmesi ise ekonomik amacını oluşturur. Diğer taraftan vergilerin, gelir dağılımının düzenlenmesine yönelik uygulamalar ile sosyal amaçlı katkıları da bulunmaktadır.

Kamu finansmanı içinde, yurt içi faaliyetlerden doğan vergi gelirlerinin yanı sıra sermaye, teknoloji ve işgücü akımının ulusal sınırlar dışındaki hareketliliği, günümüzde yurt dışı faaliyetlerden doğan kazançların da vergilendirilmesini önemli hale getirmiştir.

Bu çalışmada, yurt dışı faaliyetlerin vergilendirilmesine ilişkin Türk Vergi Kanunları'nda yer alan düzenlemeler ortaya konularak, aynı zamanda uluslararası çifte vergilendirme sorunu genel olarak açıklanacaktır. Türk Vergi Kanunları'nda uluslararası çifte vergilendirmeyi gidermeye yönelik tek taraflı düzenlemeler ile iki taraflı önlemler çalışma konusu edilmektedir.

Ulusal vergi mevzuatı açısından yurtdışı kazançların vergilendirilmesi ile çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin ikili vergi anlaşmaları kapsamında, Türkiye'nin değerlendirilmesi ve bunlara ilişkin eleştiriler, bu çalışmanın sonuç ve öneriler bölümünde yer almaktadır.

### **03. Summary**

Taxes are irremediable and continuous source of public finance. Use of it for public expenses constitutes financial aim of taxes while to make economy more stable and to achieve economic development constitute economic aim of it. On the other hand taxes has social contributions with its applications for reorganizing distribution of income.

Movement of capital, technology and labour flow abroad, makes important taxation of income earned from international activities beside tax incomes steaming from domestic activities.

In this work paper, putting forward regulations that are mentioned in Turkish Tax Legislation related to taxation of international activities, also international double taxation problem will be explained generally. One sided regulations put forward by Turkish Tax Legislation to prevent double taxation and two sided measures are subjects of this work paper.

Taxation of income earned abroad from the angle of national tax legislation and evaluation of Turkey's position in bilateral tax agreements about prevention of double taxation and criticisms on these subjects take place at this work paper's comment and result chapter.

#### 04. Tablolar Listesi

<u>Tablo Nr</u>	<u>Tablo Adı</u>	<u>Sayfa Nr</u>
1	İşçi Gelirleri.....	4
2	İşçi Gelirinin İhracata Oranı.....	5
3	Toplam İşgücü ve İşsizlik Oranı.....	6
4	Dış Ükelere Giden İşçi Sayısı.....	6
5	Müzakereleri Devam Eden Anlaşmalar.....	84
6	Heyetler Tarafından Parafe Edilen Anlaşmalar.....	84
7	Taraflarca (Yetkililerce) İmzalanmış Anlaşmalar.....	85
8	Henüz Kanun ve Bakanlar Kurulu Kararı Tamamlanmış (Yürürlüğe Girmemiş) Anlaşmalar.....	85
9	Yürürlükte Bulunan Anlaşmalar.....	86
10	Türk Vergi Anlaşmalarında Kaynak Devlette Alınacak Vergi Oranları.....	106
11	Türk Vergi Anlaşmalarında İstisna, Mahsup ve Korumalı Mahsup Yöntemlerinin Dağılımı.....	109

## 05. Kısaltmalar Listesi

<b>APK</b>	: Arařtırma ve Planlama Kurulu
<b>BKK</b>	: Bakanlar Kurulu Kararı
<b>C.</b>	: Cilt
<b>GVK</b>	: Gelir Vergisi Kanunu
<b>İTİA</b>	: İktisadi ve Ticari Bilimler Akademisi
<b>KVK</b>	: Kurumlar Vergisi Kanunu
<b>KHK</b>	: Kanun Hükümünde Kararname
<b>Md.</b>	: Madde
<b>Mük.</b>	: Mükerrer
<b>OEEC</b>	: Ekonomik İşbirliği Teşkilat
<b>OECD</b>	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
<b>s.</b>	: Sayfa
<b>TBMM</b>	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
<b>T.C.</b>	: Türkiye Cumhuriyeti
<b>TÜRMOB</b>	: Türkiye Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği
<b>UN</b>	: Birleşmiş Milletler Teşkilatı
<b>v.b.</b>	: Ve Benzeri
<b>VUK</b>	: Vergi Usul Kanunu
<b>YMM</b>	: Yeminli Mali Müşavir

## GİRİŞ

Vergi kanunlarının yer bakımından uygulanması, Türk Vergi Hukukunda kişiyi hedefleyen şahsi yönü ve mekanı hedefleyen mülki yönü ile yer almaktadır. Bununla gelirin elde edildiğinde vergilendirilmesi ve vergilendirilmeden transfer edilmemesi amaçlanmaktadır. Böylece vergi düzenlemelerinin uygulama alanı ülke sınırları dışına taşmaktadır.

Yurt dışı kazançların vergilendirilmesi, vergi kanunlarının yer bakımından uygulanmasındaki şahsilik prensibine dayanmaktadır. Şahsilik prensibinin uygulanması, Türk Vergi Sisteminde "mükellef" kavramı içerisinde yer almaktadır. Türk Vergi Sisteminde mükellefiyet şekli, tam ve dar mükellefiyet esası olarak düzenlenmiş bulunmaktadır. Türkiye açısından yurt dışı kazançların vergilendirilmesinde, yalnızca tam mükellef durumundaki kişilerin, yurt dışı kazançları önem arz etmektedir. Dar mükellefiyet esasında, yurt dışı kazançların Türkiye'de vergilendirilmesi söz konusu olmayacağından, yurt dışı kazançların Türkiye'de vergilendirilmesi, tam mükellefiyet esasına bağlı olarak açıklanacaktır.

Ülkemizde vergilerin mali amacı, yani devlete gelir sağlama amacı, her dönemde varlığını ve önemini korumuştur. Ancak vergiler, devlet giderlerinin karşılanmasına yönelik gelir sağlanması şeklindeki mali amacın yanı sıra, iktisadi kalkınmanın gerçekleştirilmesi ve ekonomiye istikrar kazandırılması gibi mali amaç dışındaki ekonomik amaçların ve milli gelirin dengeli dağılımına yönelik sosyal amaçların gerçekleştirilmesinde önemli roller üstlenmiş bulunmaktadır. Vergiler, bu amaçların gerçekleştirilmesinde devletin önemli müdahale araçlarından birisi durumundadırlar.

Vergilendirilecek kaynakların tespit edilmesi ve bu kaynakların verimliliği dikkate alınarak, vergilendirmenin kapsamı yasa koyucu tarafından belirlenmektedir. Yurt dışı faaliyetlere yönelik kazançların vergilendirilmesinde, bir taraftan mali amaç ön planda

tutulurken, diğ er yandan vergi politikalarının bir parçası olarak bu faaliyetlerin teşviki ö ngörö lmektedir.

Ü lkeler itibariyle farklı vergi oranlarının kullanılıyor olmas ı nedeniyle, yatırımlar vergi avantaj ı sa ğ layan ö lkelere yönelmektedirler. Bu nedenle, ö lkelerin belirli kıstaslar dahilinde yurt d ışı kazançları vergilendirmeleri, bir ölçü de yatırımların yönlendirilmesine de olanak sa ğ lamaktadır.

Halen kalkınma süreci içinde bulunan ö lkemizde, yurt iç i yatırımlardaki artışa ne kadar ihtiyaç duyuluyor ise, bir o kadar da yurt d ışı yatırımlardaki genişlemeye ve etkinliğ e ihtiyaç duyulmaktadır. Ü lke ekonomisinin d ünya ekonomisindeki rekabet gücünü artırması, d ışı pazarlara kendini kabul ettirmesi ve yurt d ışı pazar payını genişletmesi yönlerinden, yurt d ışı yatırımların etkinliği önemli olmaktadır.

Yurt d ışı faaliyetlere yönelik kazançların vergilendirilmesi, devletin mali amacının gerçekleştirilmesi yanında, ö lke iç i ve d ışı yatırımcılar arasındaki rekabet eşitliğ inin sa ğ lanmasına ve yerli sermaye ihracı üzerindeki kontrole de katkı sa ğ lamaktadır. Vergi kanunlarıyla getirilen teşvik tedbirleriyle, istenilen alanlarda bu faaliyetlerin özendirilmesi de mümkün olmaktadır.

Yurt d ışı ndan elde edilen kazançların vergilendirilmesinde, bu faaliyetlerin vergilendirilme esaslarının bilinmesinin yanı sıra, iç vergi hukukumuzun eksik ve yetersiz alanlarının incelenerek tespiti de önem arz etmektedir. Uluslararası vergilendirme sorunlarından olan çifte vergilendirme ve bunun giderilmesine yönelik düzenlemelerin bilinmesi, konunun bütün halinde kavranması açısından önemlidir.

Yurt d ışı ndan elde edilen kazançların vergilendirilmesi ve çifte vergilendirme açısından değerlendirilmesine ilişkin bu çalışmanın ilk bölümünde, yurt d ışı kazançların ö lke ekonomisine katkısı, ikinci bölümünde yurt d ışı faaliyetlere yönelik kazançların vergi kanunlarımız karşısındaki durumu ve son bölümünde ise çifte vergilendirme sorununa yer verilecektir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### 1. YURTDIŞI KAZANÇLARIN ÜLKE EKONOMİSİNE KATKISI

Yurt dışı faaliyetler sonucu oluşan kazançlar dış ticaret dengesini olumlu yönde etkilemektedir. Bu kazançlar yoluyla sağlanan döviz girişi ödemeler dengesini ve kaynak birikiminin yatırımlara yönelmesi sonucu istihdamı doğrudan doğruya etkilemektedir. Ülke kalkınmasında ve ülkenin dışa açılma sürecinin kısılmasında da bu kazançlar itici rol oynamaktadır.

Yurtdışı faaliyetler yoluyla yurtdışına açılım sonucu, kalitenin öneminin anlaşılması, firma organizasyon ve yönetimlerinin gelişmesi, firmaların daha rekabetçi bir yapı kazanmaları da mümkün olmaktadır. Yalnızca yurtdışı müteahhitlik alanında faaliyet gösteren Türk firmaları 55 ülkede 50 milyar ABD doları iş üstlenmişlerdir (<http://ydmh.foreigntrade.gov.tr/sector/yurdisi/yurdisi.htm>, 20.04.2004).

Yurtdışı faaliyetler ve bu faaliyetler sonucu oluşan kazançların ülke ekonomisine doğrudan ve dolaylı katkıları şunlardır (Eskişehir Sanayi Odası, 1983, s.17) ;

- 1) Doğrudan Katkıları :
  - a) Ödemeler Dengesine Katkıları
  - b) İstihdama Katkıları
- 2) Dolaylı Katkıları :
  - a) İhracata Katkı
  - b) Dışa Açılma Sürecine Katkı
  - c) Teknoloji Transferi
  - d) Sanayiye Katkı



## 10. Doğrudan Katkıları

### 100. Ödemeler Dengesine Katkısı

Ülkenin kalkınmasında gerekli olan döviz ihtiyacının giderilmesinde, ödemeler dengesinin iyileştirilmesi önem arz etmektedir. Ödemeler dengesinin iyileştirilmesi ise sağlam ve süreklilik gösteren döviz kaynaklarının varlığına bağlıdır. Yurt dışı faaliyetler sonucu, ülkeye transfer edilen işçi dövizleri ve kâr transferleri ile bu faaliyetlerin yürütülmesine yönelik ihracatlar yurda önemli ölçülerde döviz girişi sağlamaktadır.

İşçi dövizlerinin ödemeler dengesi içindeki katkısı aşağıdaki gibidir;

**Tablo : 1**

#### İşçi Gelirleri (Milyon Dolar)

Yıllar	İşçi Geliri
1999	4.529
2000	4.560
2001	2.786
2002	1.936
2003	2.321

Kaynak : Hazine Müsteşarlığı, 2004a, s.21

İşçi gelirleri, Batı Avrupa ülkelerine emek gönderen Türkiye için önemli döviz kaynağı olmakta ve ticaret açığının kapatılmasında da önemli ölçüde katkı sağlamaktadır (ALKİN, 1981, s.14). Cari transferler içinde en önemli kalem durumundaki işçi gelirleri 2003 yılında geçen yıla göre %19.9 oranında artarak 2.3 milyar dolara ulaşmıştır (Hazine Müsteşarlığı, 2004b, s.17). Bu işçi gelirlerinin ihracata olan oranı, 1999 yılında 0.17, 2000 yılında 0.16, 2001 yılında 0.09, 2002 ve 2003 yıllarında ise 0.05 olmuştur.

**Tablo : 2**  
**İşçi Gelirinin İhracata Oranı**

Yıllar	İşçi Geliri/İhracat (%)
1999	4529/26587=0.17
2000	4560/27775=0.16
2001	2786/31334=0.09
2002	1936/36059=0.05
2003	2321/46878=0.05

Kaynak: Hazine Müsteşarlığı, 2004b, s.17

Yurtdışına giden sermaye faktörünün ülkeye yaptığı kar transferleri de önemli ölçüde, ödemeler dengesine etki etmektedir.

Türkiye'nin en önemli döviz kazandırıcı sektörleri arasında yer alan inşaat sektörünün geliştirilmesi amacıyla 2003 yılında uygulamaya konulan eylem planıyla yurtdışında üstlenilen iş tutarı bir önceki yıla göre % 150 oranında artmıştır (Hürriyet Gazetesi, 05.07.2004, s.12). Yalnızca inşaat sektöründeki 2004 yılının ilk 6 ayında üstlenilen proje tutarı 2.8 milyar dolar olmuş ve 5 milyar dolar hedef konmuştur (Hürriyet Gazetesi, 05.07.2004, s.12).

Yurtdışı faaliyetlere ilişkin olarak yurda getirilen döviz tutarları, ödemeler dengesini olumlu yönde etkilemekte ve ülkemizin döviz ihtiyacının giderilmesinde doğrudan rol üstlenmektedir.

### **101. İstihdama Katkısı**

Türkiye'nin nüfusu, 2000 yılı nüfus sayımı kesin sonucuna göre 67.803 bin kişiye ulaşmış ve son on yıllık dönemde yıllık nüfus artış hızı binde 18,28 olmuştur (Maliye Bakanlığı, 2003, s.63).

2003 yılında sivil işgücü 23.640 bin kişiye ulaşmış olup, bu işgücünün 21.147 bin kişisi istihdam edilebilmektedir (Maliye Bakanlığı, 2003, s.64).

Yurtiçi işgücü piyasasındaki gelişmeler yıllar itibariyle aşağıdaki gibidir;

**Tablo : 3**  
**Toplam İşgücü ve İşsizlik Oranı**

Yıllar	Toplam İşgücü (Bin kişi)	İşsiz Sayısı (Bin kişi)	İşsizlik Oranı (%)
1999	23.187	1.773,5	7,6
2000	22.031	1.452	6,6
2001	23.491	1.967	8,4
2002	23.818	2.464	10,3
2003	23.640	2.493	10,5

Kaynak: Hazine Müsteşarlığı, 2004a, s.62

Yılda ortalama nüfus artışı % 1.8 olan ülkemizde, sivil işgücü de artış göstermektedir. İşsizlik oranının daha düşük yüzdelere ulaştırılması ve istihdam artışının istenilen düzeye çıkarılabilmesi için, yatırımların yeterli düzeyde gerçekleştirilmesi ve yeni istihdam alanlarının sağlanması gerekmektedir. 1960'lı yıllarda kısmi çözüm sağlayan dış istihdam olanakları dönemi, artık günümüzde kapanmış bulunmaktadır. Sanayi sektörünün dünyanın her yerinde olduğu gibi ülkemizde de sermaye yoğun yatırımlara yönelmesi, istihdam sorununun çözümünü zorlaştırmaktadır.

Yurt dışına giden işçilerin yıllar itibariyle dağılımı aşağıdaki gibidir;

**Tablo : 4**  
**Dış Ükelere Giden İşçi Sayısı**

Yıllar	Kümülatif Kişi
1961-1999	1.810.686
2000	1.824.331
2001	1.844.573
2002	1.871.489
2003 (Haziran Sonu)	1.889.539

Kaynak: Maliye Bakanlığı, 2003, s.67

Tablodan da görüleceği üzere yurt dışında çalışan Türk işçilerinin sayısı artış göstermektedir. Bu işçilerin bir kısmı yurt dışında yürütülen faaliyetlerde istihdam edilmek üzere gönderilen işçilerden oluşmaktadır. Yurt dışı faaliyetlerdeki artışa paralel olarak dış istihdam imkanları da artmaktadır. Özellikle emek yoğun sanayi dalı niteliğindeki inşaat sektörünün yurt dışına yönelik faaliyet artışı, yurt dışına çıkan işçi sayısını da artırarak istihdamı olumlu yönde etkilemektedir.

## **11. Dolaylı Katkıları**

### **110. İhracata Katkısı**

İhracat; yurtdışı faaliyetler kapsamında ülke dışına gönderilen ekipmanlar, imalat malzemeleri ve tüketim maddeleri yoluyla doğrudan etkilenmektedir. Bu kapsamda yapılan ihracatın, toplam ihracat geliri içindeki payının düşük olduğu muhakkaktır ancak, yurtdışı faaliyetlerdeki artışa paralel olarak toplam ihracat rakamı da olumlu yönde etkilenecektir. İhracatın gelişmekte olan ülkelerde tarımsal nitelik taşıdığı göz önüne alındığında, ülkemiz açısından yurtdışı faaliyetlerde taahhüt işlerinin ağırlık kazanmış olması, ihraç mallarının yapısını da olumlu yönde etkilemektedir. Yurt dışında faaliyet gösteren Türk müteşebbislerin bu faaliyetlerindeki artış, Türk menşeli mal ihracatını artıracak ve yine faaliyette bulunulan ülkenin gelişmişlik derecesiyle orantılı olarak teknoloji ihracı da söz konusu olacaktır.

### **111. Dışa Açılma Sürecine Katkısı**

Türk müteşebbislerin teknik bilgi ve girişimcilik yeteneklerine bağlı olarak yurtdışı faaliyetlerindeki canlı ve çok yönlü ilişki, diğer pek çok sektörü de dışa açılma sürecine itecektir. Türk müteşebbislerinin yurtdışı faaliyetlerindeki var olabilme mücadelesi, gerek teknolojik yapı ve gerekse teknik bilgi ve girişimcilik yetenekleri açısından, rakip müteşebbisler ile rekabet edebilecek güce erişmelerini sağlayacaktır. Bu gelişmelere paralel olarak ülke ekonomisinin dışa açılma süreci hızlanacaktır.

Günümüzde yurt dışında kullanılan malzemeleri üreten sanayiler (inşaat sanayi, gıda sanayi v.b.) dışa açılma süreci içinde önemli ölçüde gelişme gösterebilmiştir.

## 112. Teknoloji Transferi

Yurtdışı faaliyetlerinde bulunan sektörler, içinde buldukları rekabet ortamı nedeniyle, kendi sektörlerinde meydana gelen son gelişmeleri izlemek durumundadırlar. Bu faaliyetler çerçevesinde, teknolojik bünye değişiklikleri yapılmak suretiyle, sektörlerin teknik bilgi ve donanımı yabancı müteşebbislerle rekabet edebilecek seviyeye çıkarılmaktadır. Yurt dışı faaliyetinde bulunan firmalar bir yandan teknik yönden kendilerini yenilemekte, diğer yandan ise faaliyet konusu emtiaları üzerinde standardizasyona gitmektedirler.

Uluslararası teknoloji transferi yalnızca aktarımı değil, bunun özümsemesini, kullanılmasını, uygulanmasını, geliştirilmesini ve yayılmasını da önemli hale getirmiştir (KARACASULU, <http://www.dtm.gov.tr/ead/DTDERGI/tem2000/teknoloji.htm>., 20.03.2003). Yurtdışı faaliyetler sonucu, gerek yurt içinden ülke dışına teknoloji ihracı ve gerekse faaliyette bulunulan ülkelerden yurda teknoloji transferi gerçekleşmektedir. Yurt dışı faaliyetlerde meydana gelecek artış, bu faaliyetlerde kurumlaşma gereğini de belirginleştirmektedir. Kurumlaşmayla birlikte teknik bilgi ve donanım da olumlu yönde gelişmektedir.

## 113. Sanayiye Katkısı

Yurtdışı faaliyetlerdeki artışla birlikte oluşan kaynak birikimi, ülke içinde yatırıma yönelmektedir. Bu faaliyetler sonucu oluşan döviz girişi özellikle yerli üreticileri para kullandırmaya alıştırmak, onları birer ulusal talepçiye dönüştürmekte ve bu ulusal talep, toplumun katmanları arasındaki yayılma şekline göre sanayileşme sürecini etkilemektedir (MUTER, 1989, s.15).

Yurtdışı faaliyetlere yönelik endüstrilerin gelişmesi, bunlara bağımlı diğer faaliyet alanlarında ek talep yaratmaktadır. Dış talepteki gelişmeye paralel olarak, bu talepten yararlanan sektörlerdeki üretim yanında, verimlilik artışına da yol açmaktadır. Verimlilik artışı ise rakip ülkelere oranla ihraç mallarının fiyatlarında düşmeye ve dolayısıyla ihracat artışlarına neden olmaktadır (MUTER, 1989, s.17).

Ülkemizde yurtdışı faaliyetlerin ağırlıklı olarak taahhüt işine dayalı olması nedeniyle, bu faaliyetler çerçevesinde oluşan ulusal talep artışı üretimin niteliğini de belirlemektedir. Yurt dışı faaliyetler dolayısıyla makine, araç ve gereç ihracı ile malzeme ihracında, rekabet şansı olabilecek nitelikli üretimin yapılmasını teşvik edilmektedir.



## İKİNCİ BÖLÜM

### 2. YURT DIŞINDAN ELDE EDİLEN KAZANÇLARIN TÜRK VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU

#### 20. Gelir Vergisi Açısından

##### 200. Mükellef Kavramı ve Mükellefiyet Şekilleri

Mükellef, Arapça külfet kökünden gelen bir sıfat olup, külfet ise zahmet, sıkıntı, zorluk, yorgunluk, zorlu iş anlamında kullanılmakta ve dolayısıyla mükellef de, bir şeyi yapmaya, ödemeye zorunlu olan anlamına gelmektedir (ÖZYER, 2003, s.27). Mükellef yerine günümüzde yükümlü, ödevli tabirleri de kullanılmaktadır.

Vergilemede devletle kişiler arasında bir alacak-borç ilişkisi doğar ve bu ilişkinin alacaklısını devlet, borçlusunu ise mükellef oluşturur (KIRBAŞ, 2002, s.76). Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinde mükellef, "kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi" olarak tanımlanmıştır. Bu tanım kanuni mükellefi belirtmekte olup, kanuni mükellef vergi kanunları uyarınca kendisine vergi borcu nedeniyle şekilsel ve usule yönelik görevler düşen gerçek veya tüzel kişilerdir (TUNCER, 2003, s.130). Uygulamada bir para meblağının ödenmesi söz konusu olursa maddi vergi mükellefiyeti, defter tutma, tasdik etme, bilgi verme, defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz gibi şekli ve usule ilişkin ödevleri kapsarsa şekli vergi mükellefiyeti söz konusu olup, vergi idaresi mükellefi her iki yönden de sorumlu tutmaktadır (TUNCER, 2003, s.126). Mükellefiyet kanundan doğan bir hukuki durum olduğundan, sözleşme ile kanunlara aykırı olarak değiştirilemez ve kanundaki istisnaları dışında mükellefiyete ilişkin sözleşmeler vergi idaresini bağlamaz (ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, 2002, s.73). Gerçek ve tüzel kişilerin yanı sıra tüzel kişiliği olmayan cemaatler, yatırım fonları ve iş ortaklıkları da vergi mükellefi olabilmektedir (PEHLİVAN, 2001, s.42). Vergi mükellefiyetinde kanuni ehliyet aranmaz (VUK, Md.9). Mükellefiyet ilke olarak nakdi olmakla birlikte, istisnai olarak aynı

mükellefiyetten de bahsedilebilir ki, bu durum bir malın, o mala ilişkin vergi alacağına teminat olarak tutulmasını ifade eder (ULUATAM, 1990, s.102).

Gelir vergisinin mükellefi gerçek kişilerdir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde " Gerçek kişilerin gelirleri, gelir vergisine tabidir." denilmek suretiyle mükellef belirtilerek, mükellefiyet şekilleri 3'üncü ve müteakip maddelerde, tam ve dar mükellefiyet olarak tasnif edilmiştir.

### **2000. Tam Mükellefiyet**

Tam mükellefler; Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilen mükelleflerdir (GVK, Md.3). Tam mükellefiyete tabi olmanın esasları, Gelir Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinde;

- a. Türkiye'de yerleşmiş olanlar,
- b. Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye' de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları (Bu gibilerden, buldukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla Gelir Vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkur kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler),

olarak sayılmıştır.

Bunlardan birincisinde mülkiyet, ikincisinde ise uyrukluk esasında tam mükellefiyete tabi olmanın ölçü ve şartları ifade edilmiştir (ÖZBALCI, 2003a, s.90). Gelir Vergisi Kanunu tam mükellefiyeti, ikametgah ve uyrukluk ilkelerini benimseyerek tanımlamıştır (<http://www.ymm.net/cvoa/Mahsup.htm>., 18.03.2004).

Gelir Vergisi Kanunu'nda mükellefiyet belirlenirken vatandaşlık ölçüsü değil, yerleşmiş denilen ve ikametgaha benzer bir ölçü kullanmıştır (TUNCER, 1990, s.6).



**20000. Türkiye’de Yerleşme**

Türkiye’de yerleşmiş sayılmak için;

- İkametgahı Türkiye’de bulunmak,
- Türkiye’de devamlı olarak 6 aydan fazla oturmak,

olarak iki ölçüt aranmaktadır (GVK, Md.4). Gelir Vergisi Kanunu ikametgahı, Medeni Kanun’un 19’uncu maddesinde yazılı olan yerler olarak belirlemiştir. Medeni Kanun’un 19’uncu maddesinde ise ikametgah, bir kimsenin yerleşmek niyetiyle oturduğu yer olarak tanımlanmıştır.

Medeni Kanun’umuz ikametgahı 19-22’nci maddelerinde düzenlemiştir ki, buna göre ikametgahın üç türü vardır (AKINTÜRK, 1986, s.114-115).

- a) **İradi İkametgah:** Kişinin kendi isteği ile seçeceği ikametgahtır.
- b) **İtibari İkametgah:** İradi ikametgahı olmayan kişinin bulunduğu mahal onun ikametgahıdır.
- c) **Kanuni İkametgah:** Bazı şahıslar hakkında bizzat kanunlar tarafından tayin edilen ikametgahtır.

Gerçek kişi Türkiye’de yerleşmek niyetiyle bir ikametgaha sahipse, Gelir Vergisi Kanunu açısından tam mükelleftir (Gelirler Kontrolörleri Derneği, 2004, s.11). Ancak yerleşmek niyeti subjektif bir ölçü olup, Kanun’da yapılan düzenlemede bu ölçüyle yetinilmemiş ve oturma süresini de baz alan objektif ölçüyle de Türkiye’de yerleşme durumunu ikametgah esası dışında tanımlanmıştır (ÜRKMEZ, 2003, s.82). Bu çerçevede bir takvim yılında Türkiye’de 6 aydan fazla oturan gerçek kişiler de tam mükellef sayılmış ve geçici ayrılımların bu süreyi kesmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinde ise Türkiye'de yerleşme sayılmayan haller belirtilmiş olup, buna göre;

1) Belli ve geçici görev veya iş için Türkiye'ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil, tedavi, istihbarat veya seyahat maksadıyla gelen,

2) Tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye'de alıkonulmuş veya kalmış olan,

Yabancılar, Türkiye'de 6 aydan fazla kalsalar dahi yerleşmiş sayılmayacaklar ve dolayısıyla tam mükellef olarak değerlendirilmeyeceklerdir.

#### **20001. Yurt Dışında Bulunan Türk Vatandaşları**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinde Türkiye'de yerleşmiş olanların yanı sıra;

- Resmi daire ve müesseselere,
- Merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere,

bağlı olarak ve bunların işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları da tam mükellef olarak sayılmıştır.

#### **2001. Dar Mükellefiyet**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesinde Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin dar mükellef oldukları hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu, dar mükellefiyette kaynak ilkesini benimsemiştir (<http://www.ymm.net/cvoa/Mahsup.htm>., 18.03.2004). Hukuken ülkede yerleşmiş sayılmamakla birlikte bu mükellefler, yalnızca Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler. Yerellik (mülklik) ilkesi gereği bir ülkede yürütülen

faaliyetler sonucu elde edilen gelirler, o ülkede vergilendirilmektedir (YÜCEL-TURAN, 1999, s.7).

Türkiye’de yerleşmiş olmayan ancak gelirlerinin bir kısmını Türkiye’de elde eden kişiler gelir vergisi açısından dar yükümlü olup, yalnızca Türkiye’de elde ettikleri gelir üzerinden vergi öderler ki bu durum dar mükellefiyette Gelir Vergisi Kanununun mülki olduğunu gösterir (BULUTOĞLU, 1978, s.81).

## 201. Gelir Unsurları

Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır (GVK, Md.1).

Gelir Vergisi Kanunu’nda, tam mükellef gerçek kişilerin Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilecekleri belirtilmiştir (GVK, Md.3). Yurtdışı faaliyetleri bulunan gerçek kişiler tam mükellefiyet esasında, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden gelir vergisine tabi tutulur.

Gelire giren kazanç ve iratlar, Gelir Vergisi Kanunu’nun 2’nci maddesinde;

- 1) Ticari kazançlar,
- 2) Zirai kazançlar,
- 3) Ücretler,
- 4) Serbest meslek kazançları,
- 5) Gayrimenkul sermaye iratları,
- 6) Menkul sermaye iratları,
- 7) Diğer kazanç ve iratlar,

denilmek suretiyle belirtilmiş ve bu Kanun’da aksine hüküm olmadıkça, kazanç ve iratların gerçek ve safi miktarları ile gelirin tespitinde dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır.

## 2010. Ticari Kazanç

Gelir Vergisi Kanunu'nda her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazanç olarak tanımlanmış ve aşağıda belirtilen kazançların da ticari kazanç sayılacağı belirtilmiştir (GVK, Md.37);

- 1) Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden,
- 2) Coberlik işlerinden,
- 3) Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden,
- 4) Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden,
- 5) Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden,
- 6) Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından,
- 7) Diş protezciliğinden elde edilen kazançlar.

Gelir Vergisi Kanunu'nda her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazanç olarak tanımlanmış ancak, ticari ve sınai faaliyetin tanımı yapılmamıştır. Bu düzenleme ile ticari kazancın kapsamını belirlemek mümkün olmadığından Türk Ticaret Kanunu'nun hükümlerinden yararlanılarak açıklanması gerekmektedir (Gelirler Kontrolörleri Derneği, 2004, s.20).

Ticari kazancı belirleyen ticari ve sınai faaliyetlerin özellikleri aşağıdaki gibidir (PEHLİVAN, 2001, s.159);

- 1) Bu faaliyetler belli bir organizasyon içinde gerçekleştirilir,
- 2) Ticari ve sınai faaliyetler genellikle devamlıdır,
- 3) Sermayenin yoğun olduğu faaliyetlerdir.

Tam mükellef konumunda olan gerçek kişiler yurt dışında ticari ve sınai faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları üzerinden Türkiye’de gelir vergisine tabi tutulacaklardır.

### **2011. Zirai Kazanç**

Zirai kazanç, Gelir Vergisi Kanunu’nun 52’nci maddesinde; “ Zirai faaliyetten doğan kazanç zirai kazançtır.” şeklinde zirai faaliyet; “arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcuları ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder.” şeklinde tanımlanmıştır. Aynı maddede, bazı bitki ve hayvan türleri üretiminin doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmasa dahi zirai faaliyet sayılmıştır.

Tam mükellef gerçek kişilerin, yurt dışında zirai faaliyetten elde ettikleri kazançlar, Türkiye’de gelir vergisine tabidir.

### **2012. Ücret**

Gelir Vergisi Kanunu’nun 61’inci maddesinde ücret; işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmıştır. Aynı maddede ücretin; ödenek, tazminat, kasa tazminatı, tahsisat, zam, avans, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı ve başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi olarak tayin edilmesinin, ücretin mahiyetini değiştirmeyeceği belirtilmiştir.

Bir ödemenin ücret olup olmadığının belirlenmesindeki unsurlar şunlardır (KAPUSUZOĞLU, 1993, s.35);

- 1) İşverene tabi olma,
- 2) Belli bir işyerine bağlı olma,
- 3) Ödemenin hizmet karşılığı yapılması,
- 4) Mali ve ekonomik riske tabi olmama.

Tam mükellefiyet kapsamında yer alan gerçek kişilerin yurt dışında elde ettikleri ücret gelirleri Türkiye’de gelir vergisine tabidir. Gelir Vergisi Kanunu’nun 3/2’nci maddesinde; resmi daire veya müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup, adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri nedeniyle yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları tam mükellef sayılmış ve bu gibilerden buldukları memleketlerde elde edilen kazanç ve iratları dolayısıyla gelir vergisi veya benzeri vergiye tabi tutulanlarının, bu kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergi alınmayacağı belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 112 seri nolu Genel Tebliğinde, yabancı ülkelerde yaşayan Türk işçileri Türkiye’de yerleşmiş sayılmakta ve tam mükellefiyet kapsamında vergilendirmeye konu edilmektedir.

Yurt dışındaki işçilerimizin ikametgahının Türkiye’de olduğunun veri kabul edilmesi gerçeği yansıtmamakta olup, tam mükellefiyet için kişilerin, kendi durumlarına göre değerlendirme yapılarak, mükellefiyetlerinin belirlenmesi gerekir (YILMAZ, 1998, s.51).

112 seri nolu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde; çalışmak amacıyla yabancı memleketlere giden Türk işçilerinin Türkiye’de yerleşmiş gerçek kişiler olduğu ve tam mükellef olmakla birlikte Gelir Vergisi Kanunu’nun 3/2’inci maddesindeki istisnai hükümden bunların da yararlanacağı, yani buldukları yabancı ülkeden elde ettikleri ve

bu ülkede gelir vergisine tabi tutulan ücretlerinin Türkiye’de ayrıca vergiye tabi tutulmayacağı belirtilerek uygulamaya yön verilmiştir.

Mali İdare, 112 seri nolu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde genişletici bir yoruma gitmiş ve Gelir Vergisi Kanunu hükümlerini zorlamıştır. Gelir Vergisi Kanunu’na göre, yabancı ülkelere çalışan işçiler tam mükellef olup, Gelir Vergisi Kanunu’nun 3’üncü maddesindeki istisna hüküm dışındadır. Çünkü işçiler yabancı ülkelere, resmi daire veya merkezi Türkiye’de bulunan kuruluşlara bağlı olarak gitmemektedir. Ancak, idarenin bu yorumu, olması gereken hukuk bakımından ve çifte vergilendirmenin önlenmesi yönünden yerinde görülmektedir (ÇAĞAN, 1982, s.217).

Mali idare 210 seri nolu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde ise, bu defa yurtdışında çalışan Türk işçilerin çalışma veya oturma izni alarak 6 aydan daha fazla bir süre yurtdışında yaşamaları halinde, bunların vergilendirmesini dar mükellef kabul ederek, yorumunu değiştirmiştir. Ancak bu defa da Gelir Vergisi Kanunu’nun 3/2’inci maddesinde belirtilenler hariç olmak üzere, 112 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğindeki görüşünden farklı bir anlayış benimsenmemiştir (DUMAN, 2001, s.31).

### **2013. Serbest Meslek Kazancı**

Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazanç, serbest meslek kazancıdır (GVK, Md.65). Serbest meslek faaliyeti, sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır (GVK, Md.65).

Gelir Vergisi Kanunu’nun 65’inci maddesinde tanımlanan serbest meslek faaliyetinin unsurları şunlardır:

- 1) Sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanmalıdır.
- 2) Ticari mahiyette olmamalıdır.

- 3) İşverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmalıdır.
- 4) Devamlılık vasfını taşımaktadır.

Tam mükellef serbest meslek erbabının yurtdışı faaliyetlerinden elde ettiği gelirler gelir vergisine tabidir.

#### 2014. Gayrimenkul Sermaye İradı

Gayrimenkul sermaye iradı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde tarif edilmiştir. Buna göre aynı maddede sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradı olarak tanımlanmıştır. Bu halde gayrimenkul sermaye iradının mükellefleri şunlardır (YILDIZ, 2004, s.130-131);

- **Sahipleri:** Kiraya verilen mal ve hakkın, mülkiyetine sahip olan kişilerdir.
- **Mutasarrıfları:** Bir mal veya hak üzerinde fiilen kullanma yetkisi olan kişilerdir.
- **Zilyetleri:** Menkul veya gayrimenkul malları elinde bulundurup, fiilen hakimiyet kuran kişilerdir.
- **İrtifak Hakkı Sahipleri:** Bir gayrimenkul üzerinde diğer bir gayrimenkul veya şahıs lehine tesis edilen aynı hakkı tapuya tescil yoluyla elinde tutan kişilerdir.
- **İntifa Hakkı Sahipleri:** Gayrimenkul üzerindeki zilyetlik, yararlanma, kullanma haklarını tapuya tescil ettirmiş kimselerdir.
- **Kiracılar:** Mal ve hakları kiralayan kişilerdir.

Bu mükelleflerin Aynı Kanun'un 70'inci maddesinde sayılan mal ve hakları kiralamaları karşılığı elde ettikleri gayrimenkul sermaye iratları gelir vergisine tabidir.



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

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

2) Voli mahalleri ve dalyanlar,

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

4) Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar,

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

6) Telif hakları (Bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır),

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

8) Motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri,

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

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

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

### **2015. Menkul Sermaye İradı**

Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden oluşan sermaye nedeniyle elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır (GVK, Md.75).

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinde yer alan tanımda "...ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında..." denilerek, ticari, zirai ve mesleki faaliyetlere tahsis edilen sermaye dolayısıyla elde edilen kazancın (karın) menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmemesi için bu faaliyetlere tahsis edilen sermaye ile menkul kıymetlere yönlendirilen sermaye birbirinden ayrılmıştır (AK, 2003, s.129).

Gelir Vergisi Kanun'un 75'inci maddesinde, kaynağı ne olursa olsun aşağıda yazılı iratlar menkul sermaye iradı olarak belirtilmiştir;

1) Her nevi hisse senetlerinin kar payları (kurucu hisse senetleri ve diğer intifa hisse senetlerine verilen kar payları ve pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka adlarla yapılan her türlü ödemeler ile Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kar payları dahil),

2) İştirak hisselerinden doğan kazançlar (Limited şirket ortaklarının, iş ortaklıklarının ortakları ve komanditerlerin kar payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu

zümreye dahildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan karların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde tevzii, kazanç dağıtımını sayılmaz),

Adi komandit şirketlerde komanditerlerin kar payları, şirket karının ilişkin bulunduğu takvim yılında elde edilmiş sayılır.

3) Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar payları,

4) Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmı,

5) Her nevi tahvil ve hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler (Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları irat sayılmaz.),

6) Her nevi alacak faizleri (Adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarla cari hesap alacaklarından doğan faizler ve kamu tüzel kişilerin borçlanılan ve senede bağlanmış olan meblağlar için ödenen faizler dahil.),

7) Mevduat faizleri (Bankalara, bankerlere, tasarruf sandıklarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli, vadesiz paralara ödenen faizler, bunlar dışında kalan kişi ve kuruluşlardan devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekilde ve ad altında olursa olsun toplanan paralara sağladıkları gelirler ve menfaatler ile bankalar ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizler de mevduat faizi sayılır),

8) Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller,

9) İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınlar,

10) Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri,

11) Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları,

12) Bu maddenin ikinci fıkrasının 5 numaralı bendinde yer alan menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler,

13) Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından;

i. On yıl süreyle prim, aidat veya katkı payı ödemediği ayrılanlara yapılan ödemeler,

ii. On yıl süreyle katkı payı ödemiş olmakla birlikte bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazanmadan ayrılanlar ile diğer sandık ve sigortalardan on yıl süreyle prim veya aidat ödeyenlere ve vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemeler,

iii. Bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemeler,

Yukarıda tanımlanan menkul sermaye iratları, sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı bulunduğu takdirde, ticari kazanç olarak dikkate alınarak vergilendirilecektir.

Tam mükelleflerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinde belirtilen menkul sermaye iratlarını yurtdışında elde etmeleri halinde, gelir vergisi yönünden Türkiye'de vergilendirilmeleri söz konusudur.

## 2016. Diğer Kazanç ve İratlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde yer alan kazanç ve iratlardan belirli bir kaynağa bağlı olmayan ya da süreklilik taşımayan gelir unsurları, aynı maddenin 7'inci bendinde "Diğer Kazanç ve İratlar" olarak gelir vergisine tabi tutulmuştur (YILDIZ, 2004, s.178). Bu kazanç ve iratların neler olduğu, aynı Kanununun 80 ve 82'inci maddelerinde değer artış kazançları ve arızı kazançlar olarak sayılmıştır.

### 20160. Değer Artış Kazançları

Aşağıda yer alan mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancıdır (GVK, Md.80).

1) İvazsız olarak iktisap edilenler, Türkiye'de kurulu menkul kıymet borsalarında işlem gören ve üç aydan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri ile tam mükellef kurumlara ait olan ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar (Üç aylık süreyi bir yıla kadar çıkartmaya veya tekrar kanuni süreye kadar indirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir),

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

3) Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elde çıkarılmasından doğan kazançlar,

4) Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar,

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

6) İktisap şekli ne olursa olsun (İvazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70'inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (Gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve

hakların, iktisap tarihinden başlayarak 4 yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır).

Gelir Vergisi Kanunu'nun 81'inci maddesinde ise aşağıdaki yazılı hallerde değer artış kazancının hesaplanmayıp vergilendirilmeyeceği hüküm altına alınmıştır:

1) Ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanuni mirasçuları tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçuları tarafından işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerleri ile (bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifi ile bütün halinde) aynen devir alınması,

2) Kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifi ile bütün halinde devrolunması, devir alan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermaye tutarında ortaklık payı alması (Bu ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.),

3) Kollektif ve adi komandit şirketlerin bu maddenin (2) numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde nev'i değiştirerek sermaye şirketi haline dönüşmesi (Kollektif ve adi komandit şirketlerin şekil değiştirerek anonim şirket haline dönüşmesi halinde şekil değiştiren kollektif ve adi komandit şirketlerin ortaklarını anonim şirketteki ortak paylarını gösteren hisse senetlerini nama yazılı olması şarttır).

### **20161. Arızı Kazançlar**

Vergiye tabi arızı kazançlar şunlardır (GVK, Md.82):

1) Arızı olarak ticari muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki tavassuttan elde edilen kazançlar,

2) Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyeti ile serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, henüz başlamamış olan böyle bir faaliyete hiç

girişilmemesi, ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hasılat,

3) Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alının tazminatlar ile peştemallıklar (Kiracıya ait tesisat ve malların tahliye ve devri sırasında kiralayan veya yeni kiracıya devrinde doğan kazançlar dahil),

4) Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyeti dolayısıyla tahsil edilen hasılat,

5) Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleri ile ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar (Zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil),

6) Dar mükellefiyete tabi olanların 45'inci maddede yazılı işleri arızı olarak yapmalarından elde ettikleri kazançlar.

Bir takvim yılında yukarıdaki bentlerin 1,2,3 ve 4 numaralarında yazılı kazançların toplamının 12 milyar liralık (2003/6578 sayılı BKK ile 01.01.2004 tarihinden itibaren) kısmı gelir vergisinden müstesnadır.

## **202. Faaliyet Sonuçlarının Tespiti, İntikali ve Beyanı :**

Tam mükellef gerçek kişiler, Gelir Vergisi Kanunu'nun 85'inci maddesine göre bir takvim yılı içinde elde ettikleri yurt içi ve yurt dışı kazançların tamamını yıllık beyannameye dahil edeceklerdir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde, gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabi tutulmuş, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı ise gelirin tanımı olarak ifade edilmiştir. Bunun anlamı, 1 Ocak-31 Aralık dönemini hesap dönemi olarak kabul eden yabancı ülkelerde elde edilen gelirlerin, aynı yıla ilişkin yurtiçi gelirlerle birlikte vergilemeye tabi tutulacağı, yani yabancı ülkede vergi matrahı hangi yıl tespit edilirse Türkiye'de de o yıl beyan edilmesi gerektiğidir (SEMERCİGİL, 1994, s.5).



Gelir Vergisi Kanunu'nun 85'inci maddesinin son fıkrasına göre;

"Yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlar;

1. Mükelleflerin bunları Türkiye'de hesaplarına intikal ettirdiği yılda;

2. Türkiye'de hesaplara intikal ettirilmemesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiği tevsik olunan hallerde, mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda;

elde edilmiş sayılır."

Burada belirtilen hüküm, bütün gelir unsurlarını içermektedir. Zira düzenlemede, gelir unsurları ayrı ayrı belirtilmemektedir. Bu halde yurtdışı kazancın hesaplara intikal ettirilme zamanı, Gelir Vergisi Kanunu'nun gelir unsurları itibariyle benimsediği elde etme hükümlerine bağlı olmaktadır. Yurtdışı kazancın gelir unsurları itibariyle elde edilmesi ve faaliyet sonucu bu kazançların intikali, aşağıdaki gibi olmaktadır (KIZILOTT, 1989, s.1684);

a) Yurt dışında elde edilen ticari veya zirai kazançta kazancın tahakkuk etmesiyle gelir elde edilmiş sayılacak ve Türkiye'deki hesaplara bu tarih itibarıyla intikal ettirilecektir,

b) Yurt dışındaki serbest meslek kazancı ve gayrimenkul sermaye iradında, bunların tahsili veya tahsil edilmiş sayılan hallerde gelir elde edilmiş sayılacak ve bu tarih itibarıyla Türkiye'deki hesaplara intikal ettirilecektir,

c) Yurtdışından elde edilen ücret, menkul sermaye iradı, sair kazanç ve iratlarda ise, Gelir Vergisi Kanunu'nun bunlara ilişkin elde etme koşullarının meydana geldiği yıl itibarıyla Türkiye'deki hesaplara intikal ettirme söz konusu olacaktır.

Ancak yukarıdaki izahlar yeterli olmamaktadır. Zira Gelir Vergisi Kanunu'nun 85'inci maddesi bütün gelir unsurlarını kapsar şekilde düzenlendiğinden, tahakkuk esası değil, hukuki ve ekonomik tasarruf imkanının doğmasıyla gelirin Türkiye'deki hesaplara intikali zorunlu olmaktadır (ÖZBALCI, 2003a, s.711). Hukuki tasarruf; gelirin, sahibi tarafından talep edilebilir hale gelmesi, ekonomik tasarruf ise gelirin, ödemeyi yapacak olan



tarafından sahibinin emrine amade kılınması olup, yabancı ülkede elde edilen gelir ekonomik ve hukuki tasarruf imkanının doğmasıyla Türkiye'deki hesaplara intikal ettirilecektir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2004, s.304). İntikal tarihi, gelirin hukuken ve ekonomik olarak sahibinin kullanımına hazır olduğu tarih olmaktadır (ERDİKLER, 1989, s.67).

Yurt dışında yapılan faaliyet sonucu edinilen kazanç, yabancı ülkede hesap döneminin kapandığı tarih itibariyle bulunulan ülke mevzuatına tabi olunarak tespit edilecektir. Bu sonuç ise aynı tarih itibariyle Türkiye'de genel netice hesaplarına kaydedilecektir.

Yurt içinde hesaplara intikal ettirilen kazanç ve iratlar, o yılda elde edilmiş sayılarak, hesaplara intikal ettirildiği yılın beyannamesinde gösterilecektir.

Mükellefin yurt dışında elde ettiği kazanç ve iratları Türkiye'de hesaplarına intikal ettirmemesi, mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden dolayı meydana gelirse, bu halde kazanç, tasarruf edildiği yılda elde edilmiş sayılacaktır. Buradaki tasarruf etme kavramı, kazancın fiilen Türkiye'ye getirilmesini değil, gelirin hukuken ve/veya ekonomik olarak yabancı ülkede mükellefin kullanımına hazır halde bulunmasını ifade etmektedir. Bu tarih itibariyle elde edilmiş sayılan yurtdışı gelir, o yılın geliri addolunarak beyannameye dahil edilecektir.

Yabancı ülkeden elde edilen gelirin yurtiçi gelirle yıllık beyannameye toplanması ancak Türkiye'de ilave bir vergi ödemesini gerektiren hallerde söz konusu olabilir (ÖZBALCI, 2003a, s.714). Zira başka bir ülke hazinesine ödenmiş verginin Türkiye'de mükellefe iadesi düşünülemez (ÖZBALCI, 2003a, s.713).

Yurtdışı faaliyetten elde edilen kazançların, yurtiçi faaliyetten zarar edilmesi halinde toplanmayacağı, yani yurt dışında elde edilen kazanç Türkiye'de beyan edildiğinde ilave bir vergi ödenmeyecekse toplanmaz şeklinde düşünülerek, bu durumda yurtdışı kazancın beyan dışı bırakılacağı söylenebilir, ancak bu görüş aşağıdaki nedenlerle geçerli değildir (BAŞAĞAÇ, 1990, s.44- 45);

a) Beyan edilen kazanç, yalnız yurtdışı kazançtan oluşsa veya yurtiçi zarar mahsubu sonucu yurtdışı kazancın bir kısmından oluşsa dahi, ilave bir vergi ödemesi olmayabilir (yurt dışında ödenen verginin mahsubu nedeniyle) ancak, ileriki yıllarda beyan edilecek kazançlar dolayısıyla ilave bir vergi söz konusu olabilir. Çünkü önceki yıl içinde yurtiçi zarar yurtdışı kazançtan mahsup edilmiş olacağından, ileriki yıl mahsup edilecek zarar ortadan kalkmış olacaktır.

b) Gelir Vergisi Kanunu'nun 3'üncü ve 85'inci maddelerinde, mükelleflerin bir takvim yılı içerisinde elde edecekleri yurtiçi ve yurtdışı kazançların, tamamının yıllık beyannameye toplanarak beyan edileceği belirtilmiştir. Bu hususta bir keyfilik söz konusu değildir. Kaldı ki, yurtdışı faaliyet zararının indirimini kabul eden kanun koyucunun, yurtdışı kazancın beyan dışı bırakılmasını düşünmüş olduğu ileri sürülemez.

Tam mükellef gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde yurt içi ve yurt dışında elde ettikleri aşağıdaki kazanç ve iratlar, yıllık beyannameye dahil edilerek Türkiye'de vergilendirileceklerdir.

### **2020. Ticari Kazanç**

Yurtdışı faaliyete ilişkin elde edilen ticari kazançların, tam mükellefiyet kapsamında yıllık beyanname ile beyanı gerekir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 85'inci maddesi bütün gelir unsurlarını kapsayacak şekilde düzenlenmiş olup, yurtdışı kazançların gelir unsurları itibariyle değerlendirilmesinde yurtdışındaki ticari kazancın tahakkuk etmesiyle gelirin elde edildiği, Türkiye'deki hesaplara tahakkuk ettiğinde intikal ettirileceği (KIZILOTT, 1989, s.1684) ileri sürülmekte, ancak maddenin düzenlenişinden Türkiye'deki vergilemenin gelire tasarruf etme şartına bağlı olduğu (ÖZBALCI, 2003b, s.300), hesaplara intikal etme kavramından hem gelirin elde edilmesi, hem de bu gelir tutarında bir değer getirilmiş olmasını kavradığı görülmektedir (ÇAKMAK, 2000, s.6). Bu durum vergiyi doğuran olayı, yurtdışı gelirin, yurtdışında kesin biçimde oluşarak, Türkiye'ye intikal etme aşamasına da gelmiş olması gerektiğini göstermektedir (ÇAKMAK, 2000, s.6). Yurtdışı kazancın intikal tarihi, gelirin

hukuken ve ekonomik olarak sahibinin kullanımına hazır bulunduğu tarih olmaktadır (ERDİKLER, 1989 s.67).

### **2021. Zirai Kazanç**

Tam mükellef gerçek kişilerin, yurtdışında elde ettiği zirai kazançları Türkiye’de gelir vergisine tabidir. Zirai kazanç sahiplerinin yurt içi ve yurt dışından elde ettiği gelirlerinin tamamı gelir vergisine tabidir.

### **2022. Ücret**

Yurtdışında çalışan tam mükellef konumundaki kişilerin elde ettiği ücret gelirlerinin Gelir Vergisi Kanunu’nun 94’üncü maddesine göre tevkif suretiyle vergilendirilmesi gerekir. 94’üncü maddede tevkifat yapacaklar; kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler şeklinde belirtildiğinden, bunların yaptıkları ücret ödemeleri tevkifata konu olacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 95’inci maddesinde, “ücretlerini yabancı memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı” ndan tevkifat yapılmayacağı belirtilmiştir. Bu ücretleri ödeyen işveren de yurtdışında olduğundan tevkifat yapma görevini yerine getirmesi mümkün değildir (YILMAZ, 1998, s.284).

Yabancı ülkedeki işverenden alınan ücretin, orada alınması veya Türkiye’ye gönderilmesi yahut bankaya yatırılması vergileme açısından önem arz etmez (Hesap Uzmanları Derneği, 2004, s.178). Bu ücret gelirin elde eden tam mükellef gerçek kişiler, yıllık beyanname ile Türkiye’de vergilendirilirler.

Merkezi Türkiye’de olan bir firmanın, yabancı ülkede idare merkezi sabit işyeri kabul edilen şube büro gibi bir yerinin olması halinde, buradaki faaliyetine yönelik olarak yapılan ödemenin, ödeme yapılanın tam mükellefiyete tabi hizmet erbabı olması halinde

tevkifat yoluyla vergilendirilemeyeceği, ancak bu gelirlerin tam mükellef hizmet erbabı olarak yıllık beyan esasında vergilendirileceği tabiidir (KAPUSUZUĞLU, 1993, s.43-44; DİLİÇİKİK, 2003, s.101).

### **2023. Serbest Meslek Kazancı**

Tam mükellef serbest meslek erbabının yurtdışındaki faaliyetleri nedeniyle elde ettiği serbest meslek gelirlerinin, yıllık beyanname ile beyanı gerekmektedir. Serbest meslek faaliyetine yönelik ödemelerin tevkifata tabi tutulabilmesi için, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/2'nci maddesi kapsamında ve aynı maddenin birinci fıkrasında belirtilen mükelleflere yapılan ödemeler olması gerekmektedir. Merkezi yurt içinde olan firmanın yabancı ülkede idare merkezi, şube ve büro gibi yerinin olması halinde, tam mükellef durumundaki serbest meslek erbabına yapılan ödemeden tevkifat yapması da söz konusu olmayacaktır. Yurt dışı faaliyet nedeniyle bulunulan ülke vergi yasalarına tabi olunacağından, ödeme her ne kadar yurt içinden yapılırsa da, para dışı ülkede verilmekte, faaliyet orada ifa edilmekte ve yine o ülkede tutulan defterlere kaydedilerek değerlendirilmektedir. Dolayısıyla yurt dışında Türk vergi yasalarının uygulanırlığı bulunmamakta olup, bu tür ödemelerden tevkifat da söz konusu değildir (KAPUSUZUĞLU, 1993, s.43-44).

Yurtdışı faaliyetleri dolayısıyla serbest meslek erbabının elde ettiği kazançları tam mükellefiyet esasına göre gelir vergisine tabi tutulacaktır.

### **2024. Gayrimenkul Sermaye İradı**

Tam mükellefiyet esasına göre vergilendirilen gayrimenkul sermaye iradı sahipleri, yurtiçi ve yurt dışından elde ettiği aynı mahiyetteki iratlarının toplamı üzerinden Türkiye'de vergilendirileceklerdir.

Çalışma ve oturma izni alarak 6 aydan fazla bir süre yurtdışında yaşayan Türk vatandaşları, Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları nedeniyle dar mükellefiyet esasında vergilendirileceğinden (GVK 210 sıra nolu Genel Tebliğ), yurt dışında elde ettikleri gayrimenkul sermaye iratlarından dolayı Türkiye'de vergilendirilmeleri söz konusu olmayacaktır.

Tam mükelleflerin gayrimenkul sermaye iradını gerçek gider usulünde tespit etmeleri halinde, yurtdışında kira ile oturdukları konutun kira bedelini yurtiçi konut kira gelirinden düşebilecekleri Danıştay 4'üncü Dairesinin Esas No:1999/2952, Karar No:2000/871 kararında belirtilmiş olup, Gelir Vergisi Kanunu'nun 210 nolu Genel Tebliğinde yurtdışında çalışan Türk işçileri dar mükellefiyet esasına tabi olduklarından, vergilemede yalnız yurtiçi kira geliri nazara alınacak ve yurtdışında ödedikleri konut kira giderleri ise indirim konusu yapılmayacaktır (ÜRKMEZ, 2003, s.81-84).

### 2025. Menkul Sermaye İradı

Tam mükellefiyette, yurt içine yönelik Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 55, 59 ve 62'inci maddeleri kapsamına girmeyenler ile tevkif yoluyla vergilendirilmemiş ve hiçbir istisnadan yararlanmayıp, tutarı 600 milyonu aşan veya tevkif yoluyla vergilendirilmiş olup, gayrisafi tutarı toplamı 2003 yılı için 12 milyarı aşan menkul sermaye iratlarının beyan edilmesi gerekmekte olup, buna göre beyana tabi menkul sermaye iratları aşağıdaki gibi olmaktadır (YILDIZ, 2004, s.170-174);

- 1) Kurumlardan elde edilen kar paylarına ilişkin olarak;
  - a) Her nevi hisse senedi kar payları (GVK, Md.75/1),
  - b) İştirak hisselerinden doğan kazançlar (GVK, Md.75/2),
  - c) Kurumların yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen kar (GVK, Md.75/3),

Tam mükellef kurumdan elde edilirse, yarısı gelir vergisinden müstesnadır (GVK, Md.22/1) ancak tamamı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b-i maddesi uyarınca tevkifata tabidir. Yine Gelir Vergisi Kanunu'nun Geç.62'nci maddesindeki istisnalar da dikkate alınarak bulunacak tutarın 12 milyar lirayı aşması halinde (GVK, Md.86/1-c), bu iratların yıllık beyanname ile beyanı zorunludur.

- 2) İndirim oranının uygulanmasına ilişkin olarak;

- a) Her nevi tahvil ve hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut idaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler (GVK, Md.75/5),
- b) Her nevi alacak faizleri (GVK, Md.75/6),
- c) Menkul kıymetler yatırım ortaklıklarından sağlanan kar paylarından,

Yukarıda (a) bendinde sayılanlardan, devlet tahvili ve hazine bonosunun 26.07.2001-31.12.2004 tarihleri arasında ihraç edilenlerin faiz gelirleri ile elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar toplamının 2003 yılında 121.794 milyon lirası gelir vergisinden istisna olup, indirim oranı istisnadan sonraki tutara uygulanarak kalanı beyana konu olacak ve bu bentteki diğerlerinden elde edilen gelirler ile (c) bendinde sayılanlar içinse, doğrudan indirim oranı uygulanması sonucu kalan tutarın 12 milyar lirayı aşması halinde (GVK, Md. 86/1-c) beyanı gerekecektir. Yukarıda (b) bendindeki gelirler tevkifata tabi olmadığından indirim oranı uygulandıktan sonra, kalan tutarın 600 milyon lirayı aşması halinde (GVK, Md. 86/1-d) beyanı söz konusu olacaktır.

3) Diğer menkul sermaye iratlarına ilişkin olarak;

- a) Hisse senedi ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponların satışından elde edilen gelirler (GVK, Md.75/8),
- b) İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınlar (GVK, Md.75/9),
- c) Her çeşit senetlerin iskonto edilmeleri karşılığında alınan iskonto bedelleri (GVK, Md.75/10),
- d) Yurtdışı mevduat ve off-shore faiz gelirleri,

Tevkifat yoluyla vergilendirilmemeleri nedeniyle 12 milyarlık alt sınır söz konusu olmadığından (GVK, Md. 86/1-c), 600 milyon liralık sınırı aşmaları halinde (GVK, Md. 86/1-d) beyanı gerekecektir.

Yurt dışından elde edilen menkul sermaye iratları üzerinden tevkifat yapılması söz konusu olmadığından, 600 milyon lirayı aşan tutarların tam mükellefiyet kapsamında Türkiye’de vergilendirilmesi gerekmektedir.

## **2026. Diğer Kazanç ve İradlar**

Diğer kazanç ve iratlar içerisinde, Gelir Vergisi Kanunu’nun Mük.80, 81 ve Mük. 81’inci maddelerinde düzenlenen değer artış kazançları ile 82’nci maddelerinde yer alan arızı kazançlar yer almaktadır.

### **1) Değer artış kazançlarına ilişkin olarak;**

Gelir Vergisi Kanunu’nun Mük.80,inci maddesinde hangi mal ve hakların elden çıkarılmasından sağlanan kazançların değer artış kazancı olduğu, 81’inci maddede vergilendirilmeyecek değer artış kazançlarının kapsamı ve Mük.81’inci maddede ise safi değer artışının hesaplanması hüküm altına alınmıştır. Kanun’un Mük.80,inci maddesinde belirtilen mal ve hakların elden çıkarılmasından sağlanan değer artış kazançları toplamının 10 milyar lirayı aşan kısmı vergilendirmeye konu olmaktadır.

### **2) Arızı kazançlara ilişkin olarak;**

Gelir Vergisi Kanunu’nun 82’nci maddesinde belirtilen,

- a) Arızı olarak ticari faaliyetlerin icrasından veya bu nitelikli işlere tavassuttan elde edilen kazançların,
- b) Ticari veya zirai bir işletmenin veya serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde edilen hasılatın,



- c) Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığı alınan tazminat veya peştemallıkların,
- d) Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyeti dolayısıyla elde edilen hasılatın,

10 milyar lirayı aşan kısmı ile aynı maddede belirtilen diğer kazançların tamamı vergilendirmeye konu edilmektedir.

Tam mükellefiyet kapsamında yukarıdaki şartlar dahilinde yurt dışında elde edilen değer artış kazançları ile arızı kazançlar Türkiye’de vergilendirmeye konu olmaktadır.

### **203. Yurtdışı Zarar İndirimi**

Gelir Vergisi Kanunu’nun zararların karlara takas ve mahsubunu düzenleyen 88’inci maddesinin ilk üç fıkrasında;

“Gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hasıl olan zararlar diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilir.

Bu mahsup neticesinde kapatılmayan zarar kısmı, müteakip yılların gelirinden indirilir. Arka arkaya beş yıl içinde mahsup edilmeyen zarar bakiyesi müteakip yıllara naklolunmaz.

Menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında, gider fazlalığından doğanlar hariç, sermayede vukua gelen eksilmeler zarar addolunmaz”

Hükmüne yer verilerek, müteakip fıkralarda yurtdışı zarar indirimine ilişkin esasları düzenlemiştir.

Tam mükelleflerin yurt içi ve yurt dışı kazançlarının tamamını yıllık beyannameye dahil etme zorunluluğu, yurt dışı faaliyetten zarar edilmesi halinde bu zararın yurt içi gelirden mahsup edilip edilemeyeceği sorununu gündeme getirmiştir.



Yurtdışı faaliyetten doğan zararların yurt içi kazançlardan indirilip indirilemeyeceği hususundaki savunmalar şu şekildedir (KIZILOT, 1989, s.1766-1767; KİTİŞ, 1988, s.3-4):

a) Mahsubun yapılamayacağına ilişkin görüş;

- Gelir Vergisi Kanunu'nun 85'inci maddesinde yer alan gelirin toplanmasına ilişkin hükümde, yalnızca kazanç ve iratlardan söz edilmekte, zarar deyimine yer verilmemektedir.
- Gelir Vergisi Kanunu'nun 123'üncü maddesinin yabancı memleketlerde ödenen verginin mahsubuna ilişkin hükmünde, yalnızca yurt dışında elde edilen kazanç ve iratlardan bahsedilmekte, zarar edilmesi halinde, faaliyet sırasında ödenen vergilerin mahsup edileceğinden söz edilmemektedir.
- Yurt dışı gelirler, Türkiye'deki gelir unsurlarıyla sadece bu gelirler üzerinden ilave bir vergi ödenmesi gerektiği halde birleştirilirler.

b) Mahsubun yapılacağına ilişkin görüş;

- Zararın mahsubu, gelirin toplanmasının doğal bir sonucudur. Gelir Vergisi Kanunu'nun 88'inci maddesi, yurt içi ve yurt dışı ayrımı yapmaksızın, gelir kaynaklarının bir kısmından doğan zararların, diğer kaynakların kazanç ve iratlarından indirileceğini öngörmektedir.
- Vergi sistemimizdeki, ticari kazancın öz sermaye kıyaslaması yoluyla tespiti esaslı, gelir kavramı bakımından kâr ve zararın birlikte değerlendirilmesini, yani zararın "negatif gelir" olarak anlaşılmasını öngörmektedir.
- İşletmecilik ve muhasebe ilkeleri ve özellikle konsolide bilanço uygulaması açısından, zararın göz önünde bulundurulması zorunluluktur.

Yukarıda belirtilen görüşler nedeniyle fikir ve uygulama birliğine varılamaması üzerine oluşan belirsizlik, 1.1.1987 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 3380 sayılı Kanunla, Gelir Vergisi Kanunu'nun 88'inci maddesine 4'üncü fıkra eklenmek suretiyle giderilmiştir. Fıkra hükmü; "Tam mükellefiyette yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar, bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının (zarar dahil) her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması ve bu raporun aslı ile tercüme edilmiş örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı halinde mahsup edilebilecektir. Denetim kuruluşlarınca hazırlanacak raporun ekinde yer alan vergi beyanlarının, bilanço ve kâr-zarar cetvellerinin o ülkede yetkili mali makamlarca onaylanması zorunludur. Faaliyette bulunulan ülkede denetim kuruluşu olmaması halinde her yıla ait vergi beyannamesinin, o ülke yetkili makamlarından alınan birer örneğinin, mahallindeki Türk elçilik ve konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş örneğinin ilgili vergi dairesine ibrazı yeterlidir.

Türkiye'de mahsup edilen yurt dışı zararın, ilgili ülkede de mahsup edilmesi halinde, Türkiye'deki beyannameye dahil edilecek yurtdışı kazanç, mahsuptan önceki tutar olacaktır.

Türkiye'de gelir vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili yurt dışı zararlar, yurt içindeki kazanç ve iratlardan mahsup edilemez.

Bu maddenin uygulanmasıyla ilgili usul ve esasları belirlemeye Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir." şeklinde düzenlenmiş olup, yurt dışı faaliyetler sonucu oluşan zararın, beyan edilen gelirden mahsup edilmesine ilişkin usul ve esaslar aşağıdaki gibi olmaktadır (UYSAL-EROĞLU, 1991, s.605-608);

1) Zarar mahsubu yapacak kişinin tam mükellef durumunda olması gerekir: Yurt dışındaki faaliyetler sonucu oluşan zararın indirim konusu yapılabilmesi için, kişinin tam mükellef olması gerekir.

2) Yurt dışında bulunulan faaliyetin ve uğranılan zararın niteliği: Yurt dışındaki faaliyetler sonucu uğranılan zararın indirilebilmesi için, bu faaliyetin Gelir Vergisi

Kanunu'nun kapsamına girmesi gerekir. Ayrıca, Gelir Vergisi Kanunu'nun kapsamına girdiği anlaşılan bu faaliyete ilişkin zararın, indirim konusu yapılabilecek bir zarar niteliğinde olması gerekir. Bu durum, Gelir Vergisi Kanunu'nun 88'inci maddesinin 1 ve 3'üncü fıkralarında belirtilmiştir.

- Gelirin toplanmasına gelir kaynaklarının bir kısmında hasıl olan zararlar (54'üncü maddeye göre hesaplanan gider fazlalığından doğanlar dahil mükerrer 80'inci maddede yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğanlar hariç) diğer gelir kaynaklarının kazanç ve iratlarına mahsup edilir.
- Menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında gider fazlalığından doğanlar hariç, sermayede meydana gelen eksilmeler zarar addolunamaz.

Ücret gelirinde ise zarar meydana gelemeyeceğinden, yurt dışı zarar indirimi de aynı yönde değerlendirilecektir.

3) Yurt dışında uğranılan zararın belgelendirilmesi : Yurt dışında uğranılan zararın belgelendirilmesi zorunlu olup, bu tevsik işlemi aşağıda belirtilen şekilde olacaktır;

a) Faaliyette bulunulan ülkede denetim yetkisine sahip kuruluş bulunması halinde; yurt dışında faaliyette bulunan mükellefin, faaliyette bulunulan ülke vergi kanunlarına göre beyan ettiği vergi matrahını (zararını),

- Her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisine sahip kuruluşlara incelettirip rapora bağlatması,
- Bu rapor ekinde bulunan vergi beyanları, bilanço ve kâr-zarar cetvelini, yabancı ülkede bulunan yetkili makamlara onaylatması,
- Denetim raporunun aslı ve tercüme edilmiş bir örneğini Türkiye'deki ilgili vergi dairesine vermesi,

gerekmektedir.

b) Faaliyette bulunulan yabancı ülkede denetim yetkisine sahip kuruluş bulunmaması halinde; faaliyette bulunan mükellefin her yıla ait vergi beyannamesi ve eki bilanço ile kâr-zarar cetvelinin,

- Yabancı ülke yetkili makamlarından alınacak veya onaylatılacak bir örneğini, faaliyette bulunulan ülkedeki Türk elçilik veya konsolosluklarına, bunlar yoksa o ülkede Türk menfaatlerini koruyan ülkenin elçilik veya konsolosluklarına onaylatması,
- Bu şekilde onaylatılan vergi beyannamesi ve eki bilanço ile kâr-zarar cetvelinin aslı ile, tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine verilmesi,

gerekmektedir.

4) Her yıl denetim yaptırma zorunluluğu : Yurt dışındaki faaliyet sonucu uğranılan zararı yurt içi gelirden mahsup edebilmek için, yurt dışı faaliyet sonuçlarının her yıl, yukarıda belirtilen esaslar dahilinde belgelendirilmesi gerekir. Zarar mahsubu için, zararın doğduğu yıldan önceki yıllara ilişkin faaliyet sonuçlarında kar veya zararla sonuçlanmış olmasına bakılmaksızın denetlenmesi gerekmektedir.

5) Yurt dışında zarar mahsubu yapılmış olması hali : Türkiye'de beyan edilen gelirden indirilen yurt dışı zarar, yabancı ülkede elde edilen kazançtan mahsup edilmişse, Türkiye'deki beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, zarar mahsubundan önceki tutar olacaktır.

#### **204. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu**

Yabancı ülkelerde ödenen vergilerin mahsubuna ilişkin esaslar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 123'üncü maddesinde yer almaktadır. Madde hükmü;

"Tam mükellefiyete tabi mükelleflerin yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan mahallinde ödedikleri benzeri vergiler, Türkiye'de tarh edilen Gelir Vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirilir.

Birinci fıkra hükmünce indirilecek miktar, Gelir Vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından fazla olduğu takdirde, aradaki fark nazara alınmaz.

Gelir vergisinin yabancı memlekette elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmı, bunların gelire olan nispeti üzerinden hesaplanır.

Birinci fıkrada yazılı vergi indirimini yapılabilmesi için ;

1. Yabancı memlekette ödenen vergilerin gelir üzerinden alınan şahsi bir vergi olması,
2. Yabancı memlekette vergi ödendiğinin yetkili makamlardan alınan ve mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan memleketin aynı mahiyetteki temsilcileri tarafından tasdik olunan vesikalarla tevsik edilmesi,

Şarttır.

2 numarada yazılı vesikalar taksit zamanına kadar gelmemiş olursa, yabancı memlekette elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden vergi kısmı bir yıl süre ile ertelenir.

Aranan vesikalar bu süre zarfında vergi dairesine ibraz edildiği takdirde vergi tenzil edilir; süre geçtikten sonra erteleme hükmü kalkar ve vesikalar ibraz edilse bile nazara alınmaz. Vergi Usul Kanunu'nda yazılı mücbir sebeplere ait hükümler mahfuzdur.

Yabancı memleketlerde ödenen vergilerin ilgili buldukları kazanç ve iratlar, mükellef tarafından hangi yılın gelirine ithal edilmişse, bu vergiler de o gelire ait vergiden indirilir.

Bu madde gereğince yapılan vergi indiriminde yabancı para ile ödenen vergilere bunların ilgili bulunduğu kazanç ve iratlara uygulanan kambiyo rayici uygulanır."

Şeklinde düzenlenmiştir. Bu halde yurt dışında ödenen vergilerin mahsup edilme koşulları, kısaca şu şekilde olmaktadır ;

- a) Yurt dışında ödenen vergi, gelir üzerinden alınan şahsi bir vergi olmalıdır,
- b) Yurt dışında ödenen vergi, maddede öngörülen şekilde tevsik edilmelidir,
- c) Mahsup edilecek vergi, Türkiye’de hesaplanan verginin yurt dışında elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmı kadar olmalıdır. Türkiye’nin yurtdışı kazancı üzerinden aldığı vergi miktarının daha fazlasının mahsubu, yurtiçi kazançtan aldığı vergiden de vazgeçmesi anlamını taşır (ÖNAL, 2002, s.187). Bu halde yurt dışında ödenen verginin Türkiye’de ödenen vergiden mahsup edilecek tutarı;

Mahsup Tutarı

=

(Yurt Dışı Kazancı \* Hesaplanan Vergi) / Beyan Edilen Matrah

şeklinde hesaplanacaktır (TUĞLU, 2003, s.89).

- d) Yurtdışında ödenen vergilerin ilgili olduğu kazanç ve irat, mükellef tarafından hangi yılın gelinine ithal edilmişse, yabancı ilkede ödenen vergi bu gelire ait vergiden indirilmelidir,
- e) Yalnızca yurtdışında ödenen verginin mahsubu söz konusu olup, yurtdışında ödenen vergi cezaları indirim konusu olmamaktadır,

- f) Yapılacak mahsup sırasında, yabancı parayla ödenen vergi, bu verginin ilişkin olduğu kazanç ve iratlar için esas alınan kambiyo rayici ile değerlendirilerek, bu değer üzerinden indirim konusu edilecektir.

Yurtdışında ödenen vergilerin yurtiçindeki vergiden mahsubu sırasında ve yurtdışında elde edilen kazançta Türkiye’de isabet eden verginin kıyaslamasında fonların dikkate alınmaması gerekir. Çünkü fon payının hesabı, mahsuplardan önceki vergi tutarı esas alınarak yapılmakta ve fon matrahı olarak da doğrudan doğruya hesaplanan vergi nazara alınmaktadır (BAŞAĞAÇ, 1990, s.46-47).

## **21. Kurumlar Vergisi Açısından**

### **210. Mükellefiyet Şekilleri**

Vergilerin kanuniliği ilkesi gereği vergi mükelleflerinin kim olduğunun ilgili kanununda mutlaka belirtilmesi gerekmektedir (KIRBAŞ, 2002, s.78). Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 1’inci maddesinde de;

- 1) Sermaye Şirketleri,
- 2) Kooperatifler,
- 3) İktisadi Kamu Müesseseleri,
- 4) Dernek ve Vakıflara ait İktisadi İşletmeler,
- 5) İş Ortaklıklarının,

kazançlarının kurumlar vergisine tabi olduğu, sendikaların, dernek ve cemaatlerin de vakıf hükmünde olduğu belirtilmiştir.

Kurumlar vergisinde de mükellefiyet Gelir Vergisi Kanunu'nda olduğu gibi tam ve dar mükellefiyet olarak ikiye ayrılmıştır (KVK, Md.9,10,11,12).

Tam ve dar mükellefiyet gelir vergisinde “yerleşme” kavramı, kurumlar vergisinde ise “kanuni merkez veya iş merkezi” kavramları ile birbirinden ayrılır (TUNCER, 2003, s.235). Türk Medeni Kanunu'nun 46'ncı maddesinde tanımlanan tüzel kişilerin ikametgahı, aynı Kanun'un 49'uncu maddesinde ana sözleşmelerinde aksine hüküm olmadıkça işlemlerin yönetildiği, yani idaresinin bulunduğu yer olarak belirtilmektedir (TUNCER, 1990, s.7).

### **2100. Tam Mükellefiyet**

Kurumlar vergisine tabi kurumlardan kanuni veya iş merkezleri Türkiye'de bulunanlar tam mükelleftirler (KVK, Md.9). Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinde kanuni merkez ve iş merkezi açıklanmıştır. Buna göre kanuni merkez, vergiye tabi kurumların ana tüzüklerinde, sözleşmelerinde veya kuruluş kanunlarında gösterilen merkezdir (ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, 2002, s.337). İş merkezleri ise, iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkezdir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinde açıklanan kanuni merkez ve iş merkezi kavramları, tüzel kişilerin ikametgahını tanımlayan Türk Medeni Kanunu'nun 46'ncı maddesi ile paralellik mevcut olup, Kurumlar Vergisi Kanunu kanuni merkez ve iş merkezini Türk Medeni Kanunu'nda yer alan tüzel kişilerin ikametgahı ile tanımlanmıştır (TUNCER, 1990, s.236).

Kurumlar vergisine tabi kurumların tam mükellef sayılması için kanuni merkezin Türkiye'de bulunması veya fiili iş merkezinin Türkiye'de bulunması gerekmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun, kanuni merkezi yanı sıra iş merkezini de ölçü olarak alması, kurumların kanuni merkezlerindeki düzenleme ile tam mükellefiyet kapsamındaki yükümlülüklerini istedikleri ülkeye kaydırmalarını önlemeye yöneliktir (ÖZBALCI, 2003b, s.264).



## 2101. Dar Mükellefiyet

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinde, kanuni merkez veya iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayan kurumlar vergisine tabi kurumlar, dar mükellef olarak belirtilmiştir.

Bir kurumun dar mükellefiyete tabi olabilmesi için kanuni merkez veya iş merkezinin yurtdışında olması yeterlidir. Bu kurum ortaklarının Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde olup olmadıkları ve kurum ortaklarının ikametgahlarına bakılmaz. Bu durum Kurumlar Vergisi Kanunu'nda kişisellik ilkesi olmadığını da ortaya koyar (YÜCEL-TURAN, 1999, s.5).

Kurumlar vergisine tabi kurumlardan, kanuni merkez veya iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayan kurumlar yalnızca Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceklerdir (KVK, Md. 11).

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde ettiği kazanç ve iratlarının, aşağıdakilerden oluşacağı hüküm altına alınmıştır (KVK, Md.12);

1) Türkiye'de Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar (Bu şartları haiz olsalar dahi kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye'de satmaksızın yabancı memleketlere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye'de satmaktan maksat alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye'de olması veya satış akdinin Türkiye'de yapılmasıdır.),

2) Türkiye'de elde edilen kazançlar,

3) Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları,

4) Türkiye'de bulunan zirai işletmeden elde edilen kazançlar,

5) Gayrimenkullerin, hakların ve menkul malların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen iratlar,

6) Türkiye’de elde edilen menkul sermaye iratları,

7) Türkiye’de elde edilen diğer kazanç ve iratlar.

## 211. Vergilendirilme Esası

Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre, aşağıda yazılı kurumların kazançları kurumlar vergisine tabidir (KVK, Md.1,2,3,4,5,6 ve Mük.Md. 6):

### a) Sermaye Şirketleri;

- Anonim Şirket,
- Eshamlı Komandit Şirket,
- Limited Şirket,
- Yatırım fonları (sermaye şirketi addedilir),
- Yukarıdakiler mahiyetindeki yabancı kurumlar,

### b) Kooperatifler;

- Kooperatifler,
- Aynı mahiyetteki yabancı kooperatifler,

### c) İktisadi Kamu Müesseseleri;

- İktisadi Kamu Müesseseleri,

- Yabancı kamu idare ve müesseselerine ait iktisadi işletmeler,

d) Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler;

- Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olan iktisadi işletmeler,
- Aynı mahiyetteki yabancı işletmeler,

e) İş Ortaklıkları.

Yukarıda belirtilen kurumlardan kanuni merkez veya iş merkezleri Türkiye’de bulunanlar, gerek Türkiye’de gerekse yabancı ülkelerde elde ettikleri kurum kazançları üzerinden, tam mükellefiyet esasına göre vergilendirilirler (KVK, Md.9).

Kanuni merkezden maksat, vergiye tabi kurumların esas nizamname veya sözleşmelerinde veya kuruluş kanunlarında gösterilen merkez olup, iş merkezinden maksat ise iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkezdir (KVK, Md.10).

Kurum kazancı, kurum faaliyeti arasında olmak kaydıyla Gelir Vergisi Kanunu’nda belirtilen gelir unsurlarından oluşur. Bu gelir unsurlarının her birinden sağlanan gelir, kurum kazancının bir unsurunu teşkil eder.

Kurumlar vergisine tabi mükelleflerin yurt dışından sağlanan gelirlerini, yurt dışındaki faaliyetine ilişkin bulunulan ülke kanunlarına göre defter tutarak elde ettiği kazançlar, yurt dışında kurulu bir şirkete ortak olarak elde edilen temettüleri, yurtdışı banka veya finansman kuruluşlarından elde ettikleri faiz gelirleri ve yurt dışında alım-satım yapılması sonucu oluşan gelirlerden oluşur (MAÇ, 1999, s.162).

Kurum kazancının safi tutarının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu’nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır (KVK, Md.13). Safi kurum kazancının hesaplanmasında

elde edilen kazanç ve iratların kaynağına bakılmaksızın, Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan ticari safi ticari kazancın hesaplanmasındaki kurallar tatbik edilecektir.

Tam mükellefiyete tabi kurumların yurtdışı gelirleri Türkiye'de hasılat kaydedilir ve yurtdışında elde edilen kazançlar açısından da dönemsellik ve tahakkuk esası geçerlidir (MAÇ, 1999, s.276).

Ancak diğer taraftan Gelir Vergisi Kanunu'nun 85'inci maddesinden hareketle, Türkiye'deki vergilemenin gelire tasarruf etme şartına bağlı olduğu, çünkü Türkiye'deki hesaplara intikal ettirilecek gelirin kazanç unsurları yönünden ayırım yapılmadan düzenlendiği ve bu nedenle ülke dışı kazançların, Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen ticari kazançtaki tahakkuk esasına bağlı olarak vergilendirilmesi gerektiği savunulmaktadır (ÖZBALCI, 2003b, s.102-103,300).

Tam mükellef durumundaki kurumlar, hem yurtiçi faaliyetleri hem de yurtdışı faaliyetleri sonucu elde edecekleri kurum kazançları Türkiye'de vergilendirilir.

#### **2110. Yurtdışı İnşaat, Onarım ve Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazanç İstisnası**

Tam mükellef kurumların yurtdışında sürdürdükleri inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetlerden sağladıkları kazançları istisna eden hüküm, daha önce Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Geç.24'üncü maddesinde iken, 4842 sayılı Kanunla, 8'inci maddenin 7'nci bendine (01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli) alınmıştır. Bent hükmü aşağıdaki gibidir;

“Yurtdışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan ve Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilen kazançlar”.

Tam mükellef kurumların yurtdışı faaliyetlerine münhasır olmak üzere getirilen inşaat, onarım ve montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlara ilişkin istisnadan yararlanma koşulu; yurtdışında yapılan faaliyetin inşaat, onarım ve montaj işleri ile teknik hizmet niteliğinde olmasıdır.

İstisna hükmünden yararlanmak için, yurtdışı faaliyetin inşaat, onarım, montaj işi ile teknik hizmetlere ilişkin olması gerektiği kanun metninde açıkça belirtilmiştir. Ancak, burada, yurtdışı teknik hizmet kavramının kapsamının belirlenmesi önem arz etmektedir. Teknik hizmet faaliyeti yurtdışına verilmekle birlikte, bu faaliyet Türkiye’de yapılmakta ve bedeli yurtdışından Türkiye’ye transfer edilebilmektedir. Bu durumda yurtdışı teknik hizmetten söz etmek ve istisna kapsamında değerlendirmek mümkün değildir. İstisna hükmü, kurumların yurtdışındaki uluslararası ihalelere katılmalarını teşvik amacına yönelik getirilmiş olup, bu faaliyetin yabancı işverenlere karşı yurt içinde döviz karşılığı taahhüt edilmiş olması, istisna hükmü kapsamında değildir ( KVK 27 seri no’lu Genel Tebliğ). Ancak, yurtdışında üstlenilen işlere ilişkin olup, bu işin parçası niteliğinde olan ve yurtdışındaki işten ayrı olması düşünülmeye mümkün bulunmayan teknik işlerin, istisna kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

İstisna kazançla ilişkin olarak elde edilen kur farklarının, istisnadan yararlanacak kazanç tutarına etkisi olmamaktadır. İstisna kazanç tutarı, bu kazancın tahakkuk tarihi itibarıyla belirlenmekte ve bu tarih itibarıyla değerlendirilebilmektedir. Yabancı paranın getirilmesi yahut döviz olarak tutulması nedeniyle oluşacak kur farklarından doğan kazancın, faaliyetin niteliğine münhasır getirilmiş olan istisnanın tutarını değiştirmesi düşünülemez.

Yurtdışı inşaat, onarım ve teknik hizmetlere ilişkin istisna kazançla ilgili olarak Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 8’inci maddesinin 7 numaralı bendinden sonra gelmek üzere; kurumların, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin ödemelerin, kurum kazancından gider olarak indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bu durum, geliri vergi dışı bırakılan faaliyete ilişkin giderlerin kabulünün mümkün olmayacağını doğal sonucudur (KIZILOT, 1990, s.436).

### **21100. Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu**

Tam mükellef kurumların yurtdışında sürdürdükleri inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetlerden sağladıkları kazançlar, 01.01.2004 tarihinden önce Kurumlar Vergisi Kanunu’nun geçici 24’üncü maddesinde kurumlar vergisinden istisna edilmekte ve aynı geçici madde ile 2003 yılı kazançlarında da geçerli olmak üzere Gelir Vergisi Kanunu’nun 94/6-b bendine göre bu kazançlardan yapılacak tevkifat oranlarının;

- Halka açık anonim şirketlerde % 5,
- Diğer kurumlarda % 10

olacağı belirtilmekte ve yurtdışında elde edilen bu kazançlara mahallinde uygulanan vergilerin oranının % 30'un üzerinde olması halinde, bu oranın üzerinde uygulanan her bir puan için % 70 oranında indirim yapılmak suretiyle uygulanacağı hüküm altına alınmaktaydı. Yine yurtdışında uygulanan verginin;

- Halka açık anonim şirketlerde % 33,5,
- Diğer kurumlarda % 37

oranında olması halinde, 94/6-b bendindeki tevkifatın % 0 uygulanacağı hüküm altına alınmıştı. 4842 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 8'inci maddesinin 7'nci bendinde istisna olarak eklenen yurtdışı inşaat, onarma ve teknik hizmetlerden elde edilen kazançlar için, bu tarihten sonra Kurumlar Vergisi Kanunu' nun geçici 24' üncü maddesinde yer alan vergi tevkifatının da işlerliği kalmamıştır (KARTAL, 2003, s.56). 01.01.2004 yılından sonra kurumların yurtdışı inşaat, onarım ve teknik hizmet kazançları Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b bendi uyarınca genel tevkifat hükümlerine tabi olacaktır. Tam mükellefiyete tabi kurum kar paylarının istisna kazançlardan kaynaklanmış olup olmadığına bakılmaksızın tevkifat, kar payının dağıtılıp dağıtılmamasına göre değerlendirilecektir (BAŞAK, 2004, s.78).

## 212. Yurtdışı Zarar İndirimi

Kurular Vergisi Kanunu'nun indirilecek giderleri düzenleyen 14'üncü maddesinin 7'nci bendinin birinci fıkrasında; "Kurumlar Vergisi beyannamelerinde her yılın zararı ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek koşuluyla geçmiş yılların mali bilançolarına göre meydana gelen zararlar..." in kurum kazancının tespitinde ayrıca hasıllattan indirilebileceği hükmüne yer verilmiş ve müteakip fıkralarında ise yurtdışı zarar mahsubunun ne şekilde yapılacağı açıklanmıştır.

Tam mükellef kurumların yurtiçi ve yurtdışı kazançlarının tamamı Türkiye’de vergilendirilecektir. Bu bağlamda, yurt dışındaki zararların yurtiçi kurum kazancından indirilip indirilemeyeceği hususu önem arz etmektedir. Yurtdışı zararın indirim konusu yapıp yapılmayacağına ilişkin düşünceler aşağıdaki gibidir (KIZILOTT, 1989, s.1766-1767; KİTİŞ, 1988, s.3-4);

a) İndirimin yapılamayacağına ilişkin görüş:

- Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 9’uncu maddesinde yer alan tam mükellefiyette vergilendirilecek kazançla ilişkin hükümde, yalnızca kurum kazancından söz edilmekte, zarar deyimine yer verilmemektedir.
- Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 43’üncü maddesinin yabancı ülkelerde ödenen vergilerin mahsubuna ilişkin hükmünde, yalnızca kazanç elde edilmesi söz konusu edilmekte ve yurtdışında zarar edilmesi halinde, faaliyet esnasında ödenen vergilerin mahsup edileceğinden söz edilmemektedir.
- Yurtdışı kazançlar, Türkiye’deki kazançlar ile sadece bu kazançlar üzerinden ilave bir vergi ödenmesi gerektiği halde birleştirilirler.

b) İndirimin yapılacağına ilişkin görüş:

- Zararların mahsubu, kazançların toplanmasının doğal bir sonucudur.
- Vergi sistemimizdeki kurum kazancının, özsermaye kıyaslaması yoluyla tespiti esası, kazanç kavramı açısından kar ve zararın birlikte değerlendirilmesi, yani zararın “ negatif kazanç “ olarak anlaşılmasını öngörmektedir.
- İşletmecilik ve muhasebe ilkeleri ve özellikle konsolide bilanço uygulaması açısından, zararın göz önünde bulundurulması zorunluluktur.



Yukarıda belirtilen görüşler nedeniyle, yurtdışı zararların indirilip indirilemeyeceği hususunda uygulama ve görüş birliğine varılamamış, meydana gelen bu belirsizlik, 01.01.1987 tarihinde yürürlüğe giren 3380 sayılı kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesinin 7 numaralı bendine eklenen hüküm ile giderilmiştir. Eklenen hüküm;

“Tam mükellefiyette yurtdışı faaliyetlerden doğan zararlar, faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının (zarar dahil) her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması ve bu raporun aslı ve tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye’de ilgili vergi dairesine ibrazı halinde gider olarak indirilebilecektir. Denetim kuruluşlarınca hazırlanacak raporun ekinde yer alan vergi beyanlarının bilanço ve kar-zarar cetvellerinin o ülkedeki yetkili mali makamlarca onaylanması halinde, her yıla ait vergi beyannamesinin, o ülke yetkili makamlarından alınan birer örneğinin mahallindeki Türk elçilik ve konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine ibrazı yeterlidir.

Türkiye’de gider yazılan yurtdışı zararın, ilgili ülkede de mahsup edilmesi ve gider yazılması halinde, Türkiye’deki beyannameye dahil edilecek yurtdışı kazanç, mahsup veya gider yazılmadan önceki tutar olacaktır.

Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili yurtdışı zararlar, yurtiçindeki kazançlardan indirilmez.

Bu bendin uygulanmasıyla ilgili usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

şeklinde olup, yurtdışı zararın yurtiçi kazançtan gider olarak indirilmesi esasları aşağıdaki gibidir (KVK 34 seri no’lu Genel Tebliğ);

1) Zarar mahsubu yapacak kurumun tam mükellef durumunda olması gerekir: Yurtdışındaki faaliyetleri sonucu oluşan zararını indirim konusu yapacak kurumun, tam mükellefiyet esnasında Türkiye’de vergilendiriliyor olması gerekir.



2) Yurtdışında uğranılan zararın belgelendirilmesi: Yurtdışında uğranılan zararın tevsiki aşağıdaki şekillerde olacaktır:

a) Faaliyette bulunulan yabancı ülkede denetim yetkisine sahip kuruluş bulunması durumunda; yurtdışında faaliyette bulunan kurumun, faaliyette bulunduğu ülke kanunlarına göre beyan ettiği vergi matrahını (zararını);

- Her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisine sahip kuruluşlara incelettirip, rapora bağlatması,
- Bu rapor ekinde bulunan vergi beyanları ile bilanço ve kar / zarar cetvelini, yabancı ülkedeki yetkili makamlara onaylatması,
- Denetim raporunun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğini Türkiye'deki ilgili vergi dairesine vermesi,

gerekmektedir.

b) Faaliyette bulunulan yabancı ülkede denetim yetkisine sahip kuruluş bulunmaması durumunda; yurtdışında faaliyette bulunan kurum, her yıla ait vergi beyannamesi ve bilanço ile kar / zarar cetvelinin;

- Yabancı ülkedeki yetkili makamlardan alınacak veya onaylatılacak birer örneğini,
- Faaliyette bulunulan Türk elçilik veya konsoloslukları, bunların olmaması halinde o ülkedeki Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilciliklerine onaylatılması,
- Bu şekilde onaylatılan vergi beyannamesi ve eki bilanço ile kar / zarar cetvelinin aslı ile tercüme edilmiş birer örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine verilmesi,

gerekmektedir.

3) Her yıl denetim yaptırma zorunluluğu: Türkiye’de beyan ettikleri kazançlardan, yurtdışı zararlarını indirmek isteyen kurumların, yurtdışı faaliyet sonuçlarını her yıl yukarıda belirtilen esaslar dahilinde belgelendirmeleri şarttır. Faaliyette bulunan yabancı ülkede doğan vergi matrahını, herhangi bir yıl tevsik etmeyen kurumların bu zararlarını, Türkiye’de elde ettikleri kazançtan indirmeleri mümkün değildir. Örneğin 1998 yılından itibaren yurtdışında faaliyet gösteren kurumun 2000 yılına ilişkin faaliyet sonuçlarını tevsik etmemesi durumunda 2003 yılı faaliyet zararını tevsik etmesi durumunda dahi her yıl için denetim yaptırma zorunluluğuna uymadığı için 2003 yılı kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmayacaktır (TEKİN, 2002, s.133).

4) Yurtdışında zarar mahsubu yapılmış olması durumu: Türkiye’de gider olarak indirilen yurtdışı zararın, yurtdışı kazancından indirilmesi veya mahsup edilmesi halinde, Türkiye’deki beyannameye dahil edilecek yurtdışı faaliyet kazancı, indirim veya mahsuptan önceki tutar olacaktır.

5) Yurtdışı zararın, Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilmiş kurum kazancı ile ilgili olmaması: Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilmeyen kazançlarla ilgili yurtdışı zararları, yurt içindeki kurum kazancından indirilemeyecektir.

### **213. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu**

Yabancı ülkelerde ödenen vergilerin mahsubuna ilişkin hükümler Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 43’üncü maddesinde yer almaktadır. İlgili madde hükmü;

“Yabancı memleketlerde elde edilerek Türkiye’de genel netice hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan, mahallinde ödenen benzeri vergiler, Türkiye’de tarh olunan kurumlar vergisinden indirilir. Ancak;

1. İndirilecek miktar, yabancı memleketlerde elde edilen kazançlara, bu Kanunun 25’inci maddesinde yazılı nispetlerin uygulanmasıyla bulunacak miktardan fazla olamaz.

2. Yabancı memleketlerde vergi ödendiği yetkili makamlardan alınacak olan mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallindeki Türk menfaatlerini koruyan memleketin aynı mahiyetteki temsilcileri tarafından tasdik olunan vesikalarla tevsik edilmedikçe yabancı memleketin vergisi Türkiye’de tarh olunan vergiden indirilemez.

Verginin tarhı sırasında yukarıda yazılı indirmeye ait vesikalar henüz gelmiş değilse, yabancı memlekette ödenen veya ödenecek olan vergi 25’inci maddedeki yazılı nispeti aşmamak şartıyla, o memleketteki cari olduğu bilinen nispet üzerinden hesaplanır ve tarhiyatın bu suretle hesaplanan miktara isabet eden kısmı ertelenir. Aranılan vesikalar tarh tarihinden itibaren en geç bir yıl zarfında vergi dairesine ibraz edildiği takdirde, bu vesikalarda yazılı kati miktara göre tarhiyat düzeltilir.

Mücbir sebepler olmaksızın vesikaların bu süre zarfında ibraz edilmemesi halinde, erteleme hükmü kalkmış olur. Bundan sonra aynı dönemin vergisi dolayısıyla yabancı memleketlerde ödenen benzer vergiler tarhiyattan indirilemez.

Bu madde hükmünün uygulanmasında yabancı para ile ödenen vergilere, bunların ilgili bulunduğu kazançların genel netice hesaplarına intikaline uygulanan kambiyo rayıcı uygulanır.”

şeklinde düzenlenmiştir. Bu halde, yurtdışında ödenen vergilerin indirim konusu edilme koşulları kısaca şu şekildedir;

- a) Yurtdışında ödenen vergi, kurum kazancı üzerinden alınan bir vergi olmalıdır.
- b) Yurtdışında ödenen vergi, maddede öngörülen şekilde tevsik edilmelidir.
- c) Yurtdışında ödenen vergi, kurumun yurtdışı kazancını intikal ettirdiği genel netice hesabının ilgili olduğu yılın kazancına ilişkin vergiden indirilmelidir.
- d) Yalnızca yurtdışında ödenen verginin indirimi söz konusu olup, yurtdışında ödenen vergi cezalarının mahsubu mümkün değildir.

e) İndirime esas yabancı parayla ödenen vergi, bunların ilgili olduğu kazancın genel netice hesabına intikal ettirildiği kambiyo rayici ile değerlendirilerek, bu değer üzerinden indirim konusu edilmelidir.

f) İndirime konu yurtdışında ödenen vergi, yabancı ülkede elde edilen kazançta yurt içinde isabet eden kurumlar vergisinden fazla olmamalıdır.

## 22. VERGİ USUL KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU

### 220. Defter Tutma Açısından

Yurt içinde ve yurt dışında faaliyet gösteren mükelleflerin defter tutma yükümlülüğü konusunda, vergi kanunlarımızda yurt içinde faaliyeti olan tam mükelleflere ilişkin düzenlemeler mevcut iken, yurtdışı faaliyetlere yönelik yeterli açıklayıcı hüküm bulunmamaktadır.

Vergi Usul Kanunu'na göre ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı ve çiftçiler defter tutmaya mecburdurlar (VUK, Md.72). Ancak Gelir Vergisi Kanunu'na göre; gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler, kazançları basit usulde tespit edilenler ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre; kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri, kurumlar vergisinden muaf dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler hakkında, Vergi Usul Kanunu'nun defter tutma mecburiyeti uygulanmaz (VUK, Md.173).

Vergi Usul Kanunu'nda defter tutacaklar ile tutmayacaklar sayılmış ve yurtdışı faaliyeti olan tam mükelleflere yönelik olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 85'inci maddesinin son fıkrasında, mükelleflerin yurt dışında elde edecekleri kazanç ve iratları, Türkiye'deki hesaplara intikal ettirecekleri yılda elde etmiş sayılacağı ve yine Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8/7'inci maddesinde, yurtdışında yapılan inşaat, montaj ve teknik hizmetlerden sağlanan ve Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilen kazancın istisna olduğu ve 43'üncü maddesinde yabancı memleketlerde ödenen vergilerin mahsubuna ilişkin, yabancı memleketlerde elde edilerek Türkiye'de genel netice

hesaplarına intikal ettirilen kazançlar demek suretiyle, yurt içinde tutulan kayıtlardan bahsedilmiştir. Yurt dışı faaliyetlere ilişkin bu hükümler çerçevesinde, yurt içinde defter tutma yükümlülüğü olan mükelleflerin, yurtdışı kazanç ve iratlarını yurt içinde tutulan kanuni defterlerine intikal ettirecekleri görülmektedir. Bu durum, yurtdışı faaliyetlerin ayrıntılı olarak ayrıca Türkiye'deki kayıtlarda izlenmesinin gerekli görülmemesinin sonucu olup, yurt dışında yürütülen faaliyetlere ilişkin muamelelerin, bulunulan ülke mevzuatına göre kayda alınması gerektiğini de göstermektedir (ARIOĞLU, 2001, s.13). Yurtdışı faaliyet, Türkiye'deki faaliyetten tamamen ayrı iştirak gibi düşünülmeli ve yurtdışı kazanç bu faaliyetin bulunduğu ülke mevzuatına göre tutulacak defterlerle tespit edilmelidir (ÖZBALCI, 2003a, s.38).

Yurt dışında faaliyet gösteren mükelleflerin defter tutma mecburiyeti, Türkiye sınırları içerisinde söz konusudur. Bu durum, yurt dışı faaliyeti nedeniyle faaliyette bulunulan ülke mali mevzuatına tabi olmanın sonucudur. Yurtdışı faaliyeti nedeniyle, salt bu faaliyete ilişkin ayrıca Türkiye'de de defter tutulacağına dair Vergi Usul Kanunu'nda ayrı bir düzenleme yer almamıştır. Ancak Vergi Usul Kanunu'na göre defter tutma mecburiyetine dahil olan mükelleflerin, bu Kanun uyarınca Türkiye'de defter tutacakları tabidir.

Yurt dışında yapılan faaliyete ilişkin kazancın saptanmasında, yurt içinde tutulan defterlerin fonksiyonu olmamaktadır. Bulunulan ülke mali mevzuatına tabi olunarak tespit edilen yurtdışı faaliyet kazancının, Türkiye'ye intikali açısından defter tutma yükümlülüğü önem arz etmektedir.

Kanunların yer bakımından uygulanması; devletin egemenliğinin ancak kendi ülke sınırları içinde geçerli olduğu anlamına gelir. Kanunların, devletin tebaası olsun olmasın ülkede bulunan bütün kişilere uygulanmasına "kanunların mülkiliği" ve devletin tebaasının kendi ülke sınırları dışında bulunması halinde dahi, bağlı bulunulan devletin kanunlarına tabi olunmasına "kanunların şahsiliği" denilmektedir. Vergi kanunlarının yer bakımından uygulanması genel olarak mülklik kuralına bağlıdır (ERGİNAY, 1982, s.48-49).

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma modelinde (OECD) işyeri deyimi; "Bir teşebbüsün tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer anlamına gelir" denilmek suretiyle, işyeri deyiminin özellikle yönetim yerine, şubeyi, büroyu, fabrikayı,

atölyeyi, madeni, petrol ve gaz kuyusunu, taş ocağını veya tabii zenginliklerin elde edilmesini sağlayan herhangi bir yeri, inşaat şantiyesini, belli süreyi aşan yapım ve montaj projesini kapsadığı vurgulanarak "sabit işyeri" belirtilmiştir (SEMERCİGİL, 1982, s.63-64). Faaliyetin yürütüldüğü sabit işyeri hangi ülkede bulunuyor ise o ülke kanunlarına göre ilgili defterlerin tutulması "mülkiyet esasına" uygun düşmektedir. Bu bağlamda, kazancın tespiti açısından, faaliyette bulunulan ülke kanunları çerçevesinde defter tutulması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 171'inci maddesinde, "Mükellefler bu Kanuna göre tutacakları defterleri ..." denilmek suretiyle Vergi Usul Kanunu'nun uygulanabilirliğini öngörmektedir. Bu nedenlerle yurt dışı kazancın tespiti açısından, hem yurt içinde hem de yurt dışında defter tutulmasının dayanağı bulunmamaktadır. Ancak, gerek Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunu ve gerekse Vergi Usul Kanunu açısından, yurt dışında elde edilen kazancın Türkiye'de vergilendirilmesi için, yurt içinde tutulan deftere yurt dışı kazanç intikal ettirilecektir. Yurt içi ve yurt dışı faaliyeti bulunan tam mükelleflerin, Vergi Usul Kanunu'nun defter tutmayı öngören düzenlemelerine uyan durumu söz konusu iken, bunun aksi yönde bir hukuki düzenleme de bulunmamaktadır.

Faaliyete ilişkin kazancın saptanması, her ülke vergi kanunlarının birbirinden farklı olması nedeniyle, ülkeler itibariyle farklı özellikler taşıyacak ve sonuçta belirlenen kâr/zarar da ülkeler itibariyle farklı olacaktır. Bu nedenle, faaliyette bulunulan ülke vergi kanunlarına göre tespit edilecek kazanç, o ülke hukuki düzenlemeleri çerçevesinde muhasebeleştirilerek belirlenecektir.

Yurtdışı faaliyete ilişkin, yurtiçi ve yurtdışı faaliyet arasındaki irtibatın sağlanmasında, yurt içinde ve yurt dışında tutulan defterler arasındaki ilişki, muhasebe tekniği açısından merkez ve şube ilişkisini andıracaktır (KIZILOTT, 1984, s.191). Yani kendi aralarında (yurt içi ve yurt dışı faaliyetin birbirleriyle) olan ilişkisi ile üçüncü şahıslar arasındaki ilişkisi farklılık gösterecektir. Yurtiçi ve yurtdışı faaliyetin birbirleriyle olan ilişkisi Türkiye'de tutulan defterlerde görünecek yani kayda alınacaktır. Ancak yurtiçi faaliyetin üçüncü şahıslarla olan ilişkisi ile yurtdışı faaliyetin üçüncü şahıslarla olan ilişkisi, bu işler nedeniyle tutulan defterler üzerinde görünecektir.



Yurtdışı faaliyete ilişkin olarak, o ülke mali mevzuatına göre tutulan defterler üzerindeki kayıtların aynen Türkiye'deki defterlerde de kayda alınması muhasebe ve vergileme tekniğine uygun düşmeyecektir. Çünkü Türkiye ve yabancı ülkede kazancın tespiti paralellik göstermeyecek, yani ülke mevzuatları arasındaki farklılıklar nedeniyle farklı kazançlara ulaşılabilecektir. Oysa bizim açımızdan önemli olan, yurt dışında elde edilen ve o ülke mevzuatı gereği oluşan kazançta ulaşmak suretiyle, bu kazanç kısmının da Türkiye'de vergilendirilmesinin sağlanmasıdır.

Sonuç olarak, tam mükellef olup yurt dışında da faaliyet gösterenler, yurtdışı kazanç tespitini, faaliyetin bulunduğu yabancı ülke hukuki düzenlemelerinin zorunlu tuttuğu defterler üzerinden tespit edecekler ancak, bu kazancı Türkiye'de tutulan kanuni defterlerine intikal ettireceklerdir (BULUTOĞLU, 1978, s.422).

### **221. Amortisman Uygulaması Açısından**

Amortismanlar, Vergi Usul Kanunu'nun 313 ve müteakip maddelerinde düzenlenmiştir. Mevcutlarda amortisman mevzuunda; "İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder." hükmü yer almaktadır. Esas itibarıyla mevcutlar açısından amortismanın konusu, işletmeye dahil gayrimenkul ve sabit değer niteliğindeki maddi kıymetlerle gayrimaddi kıymetlerin değerlerindeki zaman içinde oluşan kaybın sonuç hesaplarına intikali ettirilmesi olup (ÖZBALCI, 2004, s.791), madde hükmü; işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve kıymetten düşmeye maruz bulunan duran varlıkların değerlerinin Vergi Usul Kanunu'na göre yok edileceğini öngörmekte, bu varlıkların kullanma sonucu uğradıkları değer kaybını gösteren ve yenilenmesi amacını güden muhasebe işlemi de, amortismanın tanımını oluşturmaktadır (SAYGILIOĞLU-GÖKER, 1984, s.237).

Vergi Usul Kanunu'na göre iktisadi kıymete amortisman uygulanması için, aşağıdaki şartlar birlikte aranacaktır;

- a) İktisadi kıymet, işletmede bir yıldan fazla kullanılmalıdır,
- b) İktisadi kıymet, yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmeye maruz bulunmalıdır,
- c) İktisadi kıymet, envantere dahil edilmiş bulunmalıdır.

Boş arazi ve arsalar için amortisman ayrılmayacağı (VUK, Md.314) ve değeri 440.000.000 Lirayı (326 sıra numaralı VUK Genel Tebliği ile 1.1.2004 tarihinden geçerli) aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşların amortismanına tabi tutulmadan doğrudan gider yazılabileceği (VUK, Md.313) Vergi Usul Kanunu'nda hüküm altına alınmıştır.

#### **2210. Yurt İçinde Kullanılan Sabit Kıymetin Yurt Dışına Gönderilmesi Durumunda Amortisman Uygulanması**

Yurt içinde kullanılmakta olan sabit kıymet, yurtdışına gönderildiğinde, bu sabit kıymet Türkiye'deki işletmeden çekilmiş olacaktır. Yurt dışındaki faaliyete dahil olan bu iktisadi kıymet, yurt dışı işletmenin varlığı haline gelecektir.

Yurtdışına gönderilen amortismanına tabi iktisadi kıymet, gelir vergisi mükelleflerinde teşebbüs sahibinin işletmeden çektiği değer niteliğindedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinde düzenlenen bu durum, yine aynı madde hükmü gereği emsal bedel ile değerlendirilmek suretiyle bedel tespiti yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Vergi Usul Kanunu emsal bedelin;

- Ortalama Fiyat Esası
- Maliyet Bedeli Esası
- Takdir Esası

olarak belirlenen yöntemlerin, sırası ile uygulanması sonucu belirleneceğini öngörmektedir (VUK, Md.267).



Türkiye'deki kurumlar vergisi mükellefleri açısından da durum değişmemektedir. Bu halde durum, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesi çerçevesinde değerlendirilecektir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesi hükmü gereği, kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazançla ilişkin hükümlerinin uygulanacak olması nedeniyle, yukarıdaki hususlar kurumlar vergisi mükelleflerinde de aynen geçerli olacaktır.

Amortismanına tabi sabit kıymetin yurtdışına gönderilmesinde, emsal bedelle fatura düzenlenmek suretiyle yurt içindeki defter kayıtlarından çıkarılacak ve fatura bedeli yurt içi kayıtlara hasılat olarak alınacaktır (ÇAKMAK, 1999, s.35).

Türkiye'deki işletmeden çekilen ve yurtdışına devir bedeli belirlenen amortismanına tabi iktisadi kıymetin, devir bedeli ile envanterinde kayıtlı değeri arasındaki fark, kâr veya zararı (işletme defteri ve serbest meslek kazanç defterinde hasılat veya gideri ) belirleyecektir. Yani iktisadi kıymetin devir bedeli, maliyet ve birikmiş amortismanlarla karşılaştırılmak suretiyle, yurt içi faaliyete yönelik kâr veya zarar durumu söz konusu olacaktır.

Yurt içinde kullanılan ve amortisman ayrılmak suretiyle itfa edilmiş bir sabit kıymetin, daha sonraki yıllarda işletmede kullanılması veya satılması halinde satış bedeli, işletmeye kâr olarak yansımaktadır. Yurtdışına gönderilen amortismanına tabi sabit kıymetin değerinin tamamının Türkiye'de gider yazılması düşünülemeyeceğinden ve kaldı ki, yurt dışına gönderilen bu sabit kıymetin gerçekte bir değeri olduğundan, bu bedelin yurt içi faaliyette kâr olarak nazara alınması zorunluluk olmaktadır.

Türkiye'de amortismanına tabi tutulmakta iken yurt dışındaki faaliyet için Türkiye'den çıkarılan sabit kıymet, o ülke kanunlarının öngördüğü düzenlemeler çerçevesinde amortismanına tabi tutulacaktır. Artık yurt içindeki işletmeye dahil olmayan bu kıymetler için, ayrıca Türkiye'de de amortisman ayrılması söz konusu değildir. Tam mükellefin yurt dışındaki işyeri ayrı ve müstakil bir ünite kabul edilip, sabit işyeri şeklinde tanımlandığından, amortisman uygulaması açısından da bulunulan ülke kanunlarına tabi olunacaktır (ÖZBALCI, 2003b, s.290). Amortisman konusu kıymetin Türkiye'den çıktıktan sonraki durumu, vergilemede dikkate alınmayacaktır.

## 2211. Yurt İçinde Kullanılan Sabit Kıymetin Yurtdışına Geçici Bir Süre Kullanılmak Üzere Gönderilmesi Durumunda Amortisman Uygulaması

Yurt içinde kullanılmakta olan amortisman tabi sabit kıymetin geçici bir süre için yurt dışındaki faaliyette kullanılmak üzere Türkiye dışına çıkarılmasında, iktisadi kıymetin tasarruf hakkı devredilmemektedir. Geri dönmek üzere yurt dışına gönderilen sabit kıymetler üzerinden, gidilen ülkede amortisman ayrılacağı için Türkiye'de ayrıca amortisman ayrılmayacaktır. Yurt dışındaki işyeri ayrı ve müstakil bir ünite kabul edilerek sabit işyeri olarak tanımlandığından, sabit kıymet, bulunduğu ülke mevzuatı uyarınca amortisman tabi olacaktır. Aynı kıymetin yurda getirilmesi halinde, yurt dışında kullanma süresi amortisman süresine sayılarak, bakiye amortisman süresi var ise, bu süre üzerinden Türkiye'de, amortisman ayrılmaya devam edilecektir.

Ancak bu duruma ilişkin diğer bir düşünce şekli ise, sabit kıymetin kullanma hakkı yurt dışındaki işletmeye emaneten bırakılmış olacağından, sabit kıymetin yurt dışındaki işletme kayıtlarına geçmeyeceği, orada emanet olarak muhafaza edileceğidir. Bu halde yurt içinde sabit kıymet, kayıtlardan çıkmadığı (envanter harici olmadığı) için, amortisman Türkiye'de ayrılacaktır. Bu açıdan sabit kıymetin amortismanı, yurtdışından elde edilen kazanç üzerinden Türkiye'de yapılacak vergi matrahı tespitinde gider unsuru olarak dikkate alınacaktır (ÖZBALCI, 1985, s.33).

Bu görüşlerin aksine, yurt dışına gönderilen sabit kıymetin yurt içi defter kayıtlarından çıkacağı, hasılat olarak sonuç hesaplarına intikal edeceği, yurtdışı amortisman uygulamasının yurt içini etkilemesinin söz konusu olamayacağı, sabit kıymetin yurt dışında itfa edilip edilmemesinin öneminin olmayacağı ileri sürülmekte ve sabit kıymetin Türkiye'ye dönüşünde, defter kayıtlarında yeni bir değerle yer alacağından, bu değer üzerinden amortisman uygulamasının yeniden başlaması gerektiği de savunulmaktadır (ÇAKMAK, 1999, s.35). Amortisman konusu kıymetin Türkiye'ye gelmeden önceki durumu veya Türkiye'den çıktıktan sonraki durumu vergilendirmede dikkate alınmayacaktır (ÖZBALCI, 2004, s.833).

## **2212. Yurt Dışında Kullanılan Sabit Kıymetin Yurda Getirilmesi Durumunda Amortisman Uygulaması**

Yurtdışındaki sabit işyerince satın alınarak, bu işyeri tarafından kullanılan sabit kıymetin, işin bitmesi veya tasfiyesi yahut sair sebeplerle Türkiye'ye getirilmesinde, sabit kıymetin, Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesine göre emsal bedel ile değerlendirilmesi gerekir. Değerleme sonucu bulunacak bedel üzerinden Türkiye'de aktifleştirilecek sabit kıymet, bu bedel üzerinden amortisman tabi tutulacaktır. Amortisman konusu kıymetin Türkiye'ye gelmeden önceki durumu, vergilemede dikkate alınmayacaktır. Çünkü sabit kıymetin yurtdışındaki durumu, bulunulan yabancı ülke hukuki düzenlemelerine tabi olmaktadır. Yurtdışı kazanç bulunulan ülke hasılat ve gider unsurlarına ilişkin düzenlemelerine uyulmak suretiyle tespit edilecektir. Bu nedenle, Türkiye açısından yalnızca yurt dışında elde edilen kazancın vergilenmesi önem arz edecektir.

Yurtdışından getirilen sabit kıymet, alındığı şekliyle hizmete tahsis edilecekse, sabit kıymetin gümrükten çekilerek, işletmeye dahil edildiği tarihin rastladığı hesap döneminden itibaren amortisman ayrılması gerekir. Getirilen iktisadi kıymetin montajı neticesi hizmete hazır hale getirilmesi halinde, montajın tamamlanıp fiilen kullanıma hazır hale getirildiği, yani sabit kıymetin maliyet bedeli tam olarak oluştuğunda aktife girmiş sayılarak, amortisman tabi edilecektir.

Yurtdışı faaliyete ilişkin sabit kıymetin, geçici ithal yoluyla yurda getirilmesi halinde, ithalatta gümrüğe beyan edilen değer söz konusu olmaktadır. Bu halde dikkat çekici husus, amortismanın, gümrüğe beyan edilen değer üzerinden ayrılamayacağıdır. Bu durumda olması gereken, gerçek maliyet bedeli üzerinden amortisman tabi tutulması, gerçek maliyet bedeli bilinmeyen hallerde ise Vergi Usul Kanunu'nun 289'uncu maddesi uyarınca, 267'nci maddenin üçüncü sırasındaki esasa göre takdir suretiyle, belli edilecek değer üzerinden amortisman ayrılmasıdır (ÖZBALCI, 1985, s.31-33).

## **222. Değerleme Hükümleri Açısından**

Yurt dışı faaliyet sonuçlarının yurt içinde tutulan defterlere intikali, Vergi Usul Kanunu'nun kayıtların Türkçe tutulma mecburiyetine ilişkin düzenlemesi (VUK, Md.215)

ve muhasebe işlemleri ulusal para birimiyle yapılacağından (Maliye ve Gümrük Bakanlığı, 1992, s.6), Türk Lirasına çevrilmek suretiyle yurt içinde tutulan defterlere intikal ettirilecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 280'inci maddesinde, yabancı paraların borsa rayici ile değerlendirileceği belirtilmiş olup, resmi döviz borsası oluşmamış olan Türkiye'de değerlemede uygulanacak kur aynı madde hükmü gereği Maliye Bakanlığı'nca tespit edilmektedir. Bu halde yurt dışı faaliyet sonucu yabancı para cinsinden tutarlar, Türkiye'deki hesaplara intikal ettirilen gündeki o gün için tespit ve ilan edilen döviz alış kurları ile değerlendirilecektir, T.C. Merkez Bankası'nca tespit ve ilan olunmayan yabancı paralar ise Maliye Bakanlığı'nın Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit ve ilan ettiği kurlara göre değerlendirilecektir (KVK, 34 seri nolu Genel Tebliğ). Bu şekilde değerlendirilen yurt dışı faaliyet sonucu, ulusal para cinsinden hesaplara intikal ettirilecektir.

Dönem faaliyet sonucunun Türkiye'deki genel netice hesaplarına intikalinden sonra, bu kazanç karşılığı yabancı para Türkiye'ye getirilir ise kurda meydana gelen değişiklik, yabancı paranın fiilen getirildiği tarihte, ayrıca dikkate alınacaktır. Bu şekilde oluşacak olumlu veya olumsuz fark, genel netice hesaplarına yansıtılacaktır.

Yurt dışında faaliyet gösteren tam mükelleflerde karşılaşılan değerlendirme uygulamaları, yurtdışı faaliyetinin durumuna göre, mükellefin münhasıran yurtdışı faaliyetinin bulunması veya yurtdışı faaliyetin şube, şantiye, iştirak gibi değerlendirilmesine göre değişiklikler gösterecektir.

#### **2220. Münhasıran Yurtdışı Faaliyetin Bulunması**

Münhasıran yurtdışı faaliyeti bulunan tam mükelleflerin, yurt dışındaki faaliyetine yönelik yurt içinde defter tutma zorunluluğuna ilişkin Vergi Usul Kanunu'nda düzenleme bulunmamaktadır. Ancak Gelir Vergisi Kanunu'nun 85'inci maddesinde, yurtdışında elde edilen kazancın Türkiye'deki hesaplara intikalinden, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8/7'inci maddesinde yurtdışı inşaat, montaj ve teknik hizmetlerden sağlanan kazanç istisnasından ve bu kazançların Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilmesinden

ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 43'üncü maddesinde de yabancı ülkede ödenen vergilerin mahsubundan bahsedilmektedir. Bu ifadelerden ilk bakışta, münhasıran yurtdışı faaliyetin olduğu durumda, Türkiye'de tutulan bir hesap ve doğal olarak bunun kaydedildiği bir defter tutma zorunluluğunun olduğu anlaşılmakta ise de, Vergi Usul Kanunu'nda defter tutacaklar içinde bu mükelleflerin sayılmadığı görülmektedir.

Tam mükelleflerin münhasıran yurtdışı faaliyetlerine ait olup, bu faaliyetleri sonucu oluşan yabancı para cinsi kazançlarının, Türkiye'de Vergi Usul Kanunu hükümlerinde yer alan kanuni defterler dışındaki hesaplara (banka hesabı gibi) intikalinin anlaşılması gerekir.

Münhasıran yurtdışı faaliyet sonucu oluşan yabancı para cinsinden kazançların, Türkiye'ye intikal ettiği gündeki borsa rayici ile değerlendirilmesi gerekmektedir (VUK, Md.280). Resmi döviz borsası olmayan ülkemizde T.C. Merkez Bankası'na tespit ve ilan olunan döviz alış kurları ile T.C. Merkez Bankası'na tespit ve ilan olmayan yabancı paralar ise Maliye Bakanlığınca açıklanan kurlara göre değerlendirilecek ve bu tutar beyana konu kazancı oluşturacaktır.

Münhasıran yurtdışı faaliyeti olan tam mükellefin yurtdışı faaliyeti sonucu Türkiye'ye intikal eden yabancı para cinsi kazancının bu tarihten sonra Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre değerlemeye tabi tutulması söz konusu olmayacaktır. Artık bu kazancın Türkiye'de kullanımı sonucu ayrıca ülke içinde oluşacak kazancın veya iradın durumu Gelir Vergisinde yer alan kazanç unsurları yönünden ayrıca değerlendirilme konusu edilecektir.

### **2221. Yurtdışı Faaliyetin Şube, Şantiye veya İştirak Olarak Değerlendirilmesi**

Tam mükelleflerin yurt dışındaki faaliyetlerinin bulunulan ülkede şube veya şantiye şeklindeki değerlendirilmesinde, merkez Türkiye kabul edilmektedir. Muhasebe tekniği açısından yurtdışı faaliyet ile yurtiçi faaliyet merkez şube ilişkisini andırır (KIZILOL, 1984, s.191). Şube kendi iç örgütlenme ve yönetim bakımından merkeze bağlı ve ondan aldığı talimatlarla hareket eden, dış ilişkilerinde bağımsız olan, müstakil sermayesi ve müstakil muhasebesi bulunan veya muhasebesi merkezde ve müstakil sermayesi olmasa dahi kendi başına ticari muamele yapabilen yerdir ( Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, 2002,

s.263). Hatta şube şeklindeki oluşum, bazı durumlarda içinde bulunulan ülke mevzuatından da kaynaklanmaktadır (ARIOĞLU,2001, s.13). İştirak ise, mevcut şirketlere ortak olmak veya hisse almak suretiyle kurulan ilişki olmaktadır (UFUK, 2001, s.20). İrtibat büroları, ticari faaliyette bulunmayan, kar elde edip transfer etmeyen (KAYNAK, 2003, s.47), ekonomiyi tanıma, piyasa araştırması yapma, merkez ile haberleşmeyi sağlayarak gerekli bağlantıları kurma amacıyla oluşturulan yerdir (UFUK, 2001, s.19). Bu çerçevede irtibat bürolarının giderlerinin merkezden karşılanması zorunlu görülmektedir.

Bu halde yurt dışında şube veya şantiye şeklindeki faaliyette bulunma dolayısıyla oradaki faaliyetlerin yürütülmesine yönelik bütün muamelelerin hem içinde bulunulan ülke, hem de yurtiçi mevzuatına göre defter ve belge düzenine bağlanması ve kayıtlara alınmasından bahsedilemez. Ancak yurtiçi merkez ile yurtdışı şube (şantiye) arasındaki nakit, emtia veya demirbaş transferlerinin yurtiçi kayıtlarında görünmesi ve izlenmesi gerekmektedir. Bu halde özellikle nakit gönderimlerinin, yurtiçi muhasebesine ilişkin dönem sonunda değerlemeye tabi tutulması gerektiğini, dönem sonunda değerlemeye tabi tutulup oluşan kur farkının yurt dışı faaliyet sonucuna kadar geçici bir hesapta tutulması gerektiğini ve yurtdışı faaliyetin iştirak gibi düşünülerek gönderilen paranın yurtdışı işin tasfiyesine kadar değerlemeye tabi tutulmayıp, tasfiye sonucu gelen paranın değerlemeye tabi tutulması şeklinde üç görüş ileri sürülmektedir (ARIOĞLU,2001, s.14).

#### **22210. Dönem Sonu Değerleme Yapılması Durumu**

Bu görüşe göre, gönderilen para alacak gibi değerlendirilip, dönem sonlarında değerlendirilmesi gerektiği savunulmaktadır (İstanbul YMM Odası, 2001, s.34). Ancak burada gerçek durum ile savunulan görüş farklılaşmaktadır. Çünkü gerçek durum, yurtdışına gönderilen paranın normalde harcanmış olabileceği, o halde değerlendirme yoluyla fiktif kur farkı yaratılmasına neden olunmakta ve bu da gerçek durumu yansıtmamaktadır.

#### **22211. Dönem Sonu Değerleme Yapılarak Geçici Hesapta Bekletilmesi Durumu**

Yurtdışı faaliyete ilişkin gönderilen para dönem sonlarında değerlemeye tabi tutulmalı ve değerlendirme sonucu oluşan kur farkları, bu faaliyet kazancının vergileneceği zamana kadar yurtdışı kazançla ilişkilendirilmeden geçici hesapta bekletilmelidir. Buradaki



sakinca, bu uygulamanın kur farkları ile işin kendisinden doğan kazancın ayrı değerlemeye tabi tutulması gerektiği görüşüne ters olmasıdır (ARIOĞLU, 2001, s.14).

### **22212. Dönem Sonu Değerleme Yapılmaması Durumu**

Burada ileri sürülen düşünce, yurtdışına gönderilen paranın faaliyetin sona erdiği tarihe kadar değerlemeye tabi tutulmaması (İstanbul YMM Odası, 2001, s.34) ve faaliyetin tasfiyesiyle gelecek paraya bakılarak değerlemenin yapılmasıdır. Bu durum aynı zamanda yurtdışı faaliyet kazancının vergilemesi ile kur farkı vergilemesini de birbirinden ayırmış olmaktadır.



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### 3. ÇİFTE VERGİLENDİRME AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

#### 30. ÇİFTE VERGİLENDİRME KAYNAĞI

##### 300. Vergilendirme Yetkisi Çakışması

##### 3000. Genel Olarak Vergilendirme Yetkisi

Devlet, düzenli ve sağlıklı finansman ihtiyacını hukuka bağlı kalarak, mali alandaki egemenliğinin göstergesi olan vergilendirme yetkisini kullanarak gerçekleştirmektedir (PALAMUT, 2002, s.221)

Vergilendirme yetkisi, ulusal anlam içerisinde bir devletin egemenliğine dayanarak vergi koyma yetkisi olup, geniş anlamda bu yetki, kamu giderlerinin karşılanması için kişiler üzerine konan her türlü mali yükümlülüğe ilişkin yetkiyi içermektedir (ÇAĞAN, 1982, s.5). Vergilendirme yetkisi devlet egemenliğinin mali alandaki yansıması olup, devletin vergi salma ve toplama konusunda sahip olduğu hukuksal ve eylemsel gücünün ifadesidir (PALAMUT, 2002, s.241).

Çağdaş anlayış vergilendirme yetkisini devlet egemenliğine dayandırmaktadır. Bu yetki devlet tüzel kişiliği tarafından bizzat kullanılacağı gibi mahalli idarelere de devredilebilmekte ve bu yetki devirleri de ülkelerin Anayasalarında düzenlenmektedir (ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, 2002, s.34).

Günümüz anayasalarının hemen hepsi vergileme yetkisinin çerçevesini çizmeye çalışan ve onu sınırlayan düzenlemeler içerir (ULUATAM, 1990, s. 31). 1982 Türk Anayasası'nın 73'üncü maddesinde vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı belirtilmiş olup, bu yetki kanunla kullanılacağına göre, esas itibarıyla yasama organına ait



bulunmaktadır. Anayasa'nın 7'inci maddesiyle, yasama yetkisinin TBMM'ye ait olduğu ve devredilemeyeceği hüküm altına alınarak bu durum pekiştirilmiştir (TOSUNER-ÖZ, 2004, s.30).

Türkiye'de yasama görevi tamamıyla merkezi yönetime ait bulunduğundan (PEHLİVAN, 2000, s. 235) vergilendirme yetkisi de merkezi yönetime aittir.

Devletler, egemenliklerine dayalı olarak vergileme yetkilerini uluslararası çıkarları doğrultusunda diledikleri gibi bağımsız ve serbestçe belirlerler (ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, 2002, s.57).

### **3001. Vergilendirme Yetki Çakışması**

Bir devlete ait vergi yasalarının kendi sınırları içinde geçerli olmasının yanı sıra, vergilendirme yetkilerinin kapsamını kuramsal olarak diledikleri şekilde geniş tutmaları uluslararası ilişkilerde sorunlar yaratmaktadır (GÜNEŞ, 1998, s.185).

Devletlerin vergileme yetkilerinin kendi ülke sınırlarında uygulanır olması yanı sıra, üretimin ve üretim faktörlerinin uluslararası alanda yaygınlaşması sonucu, verginin uluslar arası önemi artmakta ve devletlerin hem kendi tabiiyetinde hem de kendi topraklarındaki faaliyetleri vergileme çabaları, vergilendirmede yetki çatışmalarına yol açmaktadır (PEHLİVAN, 2001, s.22).

Verginin yol açtığı uluslararası sorunların temelinde, ekonomik faaliyetlerin giderek uluslararası özelliğinin artmasına karşın, vergilendirmenin ulusal nitelikte kalması yatmaktadır. Her ülkenin kendi egemenlikleri içinde istediği gibi vergi düzeni kurabilmeleri sonucu, ülkeler arasında farklı vergi yükleri oluşmakta ve uluslararası ekonomik rekabette bu uygulamalardan etkilenmektedir (BALCI, 2003a, s.5).

Ülkelerin kendi hükümlerinde olan faaliyetlere ilişkin gelirlerden adil bir vergi talebinde bulunmaları son derece doğaldır (AKTAŞ, 2004, s.252). Ülkelerin vergilendirme yetkilerini kullanırken, vergi kanunlarının yer bakımından uygulanmasını da belirlerler.

Vergi kanunları kural olarak, devletin egemenlik alanı içinde uygulanır yani vergi kanunlarında yerellik ilkesi geçerli olup, bunun anlamı vergileme yetkisinin yalnız o ülke sınırları içinde uygulanması demektir (ULUATAM, 1990, s.74).

Bir devletin ülkesindeki egemenliğinin doğal sonucu olarak, kanunların ülkede yaşayan vatandaş ve yabancılara aynı ölçüde uygulanmasına mülkîlik ilkesi, ülke dışında yaşayan vatandaşlarına da uygulanmasına, kanunların uygulanmasında şahsîlik ilkesi denir (PEHLİVAN, 2001, s.32).

Vergilerin uygulama alanını belirlemede kullanılan iki ilkenin genel durumundaki mülkîlik ilkesi, ülkenin egemenlik alanında oluşan bütün vergi doğuran olay ve matrahların o ülke kanunlarına göre vergiye tabi tutulmasını ifade eder ki, bu ilkeye kaynak ilkesi yani vergi matrahının kaynağı olan ekonominin vergileme yetkisine sahip olması ilkesi denir. Diğer ilke olan şahsîlik ilkesi ise, gerçek veya tüzel kişinin uyrukluk veya ikametgah ülkesi kanunlarının verginin uygulama alanını belirlemesi olup, bir yurttaşın hem kendi ülkesinde hem yabancı ülkelerde tüm işlem ve faaliyetlerinden kendi ülkesi kanununa tabi olarak vergi ödemesi esasına dayanır (BULUTOĞLU, 1978, s.11,30).

Kanunların yerelliği (mülkîliği); her ülkenin kanunlarının o ülke sınırları içindeki yerli veya yabancı herkese uygulanmasını, kanunların kişiselliği (şahsîlik) ilkesi ise kişi nereye giderse gitsin uyruğunda bulunduğu ülkenin kanunlarına tabi olmasıdır.

Ülkelerin mali alandaki egemenliklerinin yansıması olan vergilendirme yetkisi, kaynak ilkesi, ikametgah ilkesi ve uyrukluk ilkesi olarak üç temel ilkeye dayalı şekilde meşruluk kazanmaktadır (GÜNGÖR, 1997, s.30).

### **30010. Kaynak İlkesi**

Kaynak ilkesi, devletin ülkesel egemenliği altında bulunan veya doğan bir yerdeki vergi konularını vergilendirmesidir (GÜNGÖR, 1997, s.31). Gelirin doğduğu veya geliri doğuran olayın meydana geldiği yer vergilendirmeye esas olup, ikametgah veya uyruklugu dikkate almaz (TUNCER, 2003, s.100). Burada gelirin kaynağını, geliri yaratan ekonomik faaliyetin gerçekleştirdiği yer oluşturur ve gelirin kaynağını oluşturan ülkenin, kendi ulusal

sınırları içinde elde edilen gelirleri vergilendirme hakkına sahip olduğu kabul edilir (GÜNEŞ, [http://www.bilgiyönetimi.org/com/pages/mkl\\_gos.php?=241](http://www.bilgiyönetimi.org/com/pages/mkl_gos.php?=241), 21.04.2004 ).

### **30011. İkamet İlkesi**

Bir kimsenin mali ikametgahının bulunduğu ülke, nerede ve nasıl elde edilirse edilsin bu kişinin tüm gelirlerini vergilendirme yetkisine sahiptir (TUNCER, 2003, s.101). İkamet ilkesi, bir devletin ülkesel egemenliği altında ikamet eden kişilerin nerede doğduğuna bakılmaksızın elde ettikleri bütün gelirleri vergilendirmesidir (GÜNGÖR, 1997, s.31). Burada vergilendirmenin, belirli süre fiziksel olarak bir ülkede bulunmanın yerleşilen yerin belirlenmesinde temel alınarak, ekonomik ve sosyal ilişkilerin yoğunlaştığı bu ülkenin esas alınması suretiyle belirlenmesidir (GÜNEŞ, [http://www.bilgiyönetimi.org/com/pages/mkl\\_gos.php?=241](http://www.bilgiyönetimi.org/com/pages/mkl_gos.php?=241), 21.04.2004 ).

### **30012. Uyruluk İlkesi**

Uyruluk ilkesi, devletin kendi uyruklarının (vatandaşlarının) yurtiçi ve yurtdışı gelirlerini vergilendirmesidir (TUNCER,2003, s.104).

Ülkeler vergi sistemlerini ulusal ve uluslararası çıkarlarına göre farklı ilkelere dayandırabilmekte ve bu farklılık kişilerin birden fazla devletle ilişki içinde olmalarına dayalı olarak, birden fazla vergilendirme yetkisinin kapsamına girilmesine ve vergileme sorunlarına neden olmaktadır (SOYDAN, 1995, s.23). Vergileme yetkisi çakışmasını oluşturan çifte vergilendirme sorunu üç şekilde ortaya çıkmaktadır (ERDEM, 1999, s.157);

**1) Kaynak-Kaynak İhtilafı:** Birden fazla ülkenin, aynı mükellefin elde ettiği gelirlerin kendi ülkelerinde doğduğu öngörüsüyle, aynı gelirler üzerinde vergileme hakkını ileri sürmeleriyle ortaya çıkan ihtilaftır.

**2) İkamet-İkamet İhtilafı:** Birden fazla ülkenin, aynı mükellefin kendi ülkelerinde yerleşmiş olduğunu ileri sürmesi sonucu, aynı gelirler üzerinde vergileme hakkını ileri sürmeleriyle ortaya çıkan ihtilaftır.

**3) Kaynak-İkamet İhtilafı:** Bir ülkenin bir mükellefin diğer ülke kaynaklı gelirleri için kendi ülkesinde yerleşik olması nedeniyle vergileme hakkı ileri sürmesi; diğer ülkenin ise aynı mükellefin aynı gelirlerinin kaynağının kendi ülkesinde olması nedeniyle vergileme hakkı ileri sürmesiyle ortaya çıkan ihtilaftır.

### **301. Globalleşme ve Çokuluslu Şirketlerdeki Gelişmeler**

Uluslararası çifte vergilendirme sorunu, özellikle ikinci dünya savaşından sonra artmış, sermaye ve işgücünün kendi ulusal sınırlarından çıkması, sermayenin, işgücünün bol ve ucuz doğal kaynaklarca zengin ve sermaye verimliliğinin yüksek olduğu gelişmekte olan ülkelere ihraç olunması, işgücünün ise; gelişmekte olan ülkelerden emeğin pahalı olduğu ülkelere göç etmeye başlamasıyla gündeme gelmiştir (MARADOĞLU, 1988, s.356).

Uluslararası ilişkiler günümüzde hemen her alanda boyutlanmış, özellikle uluslararası ticaret ve yatırım faaliyetlerindeki hacim artışı, beraberinde vergi sorunlarını doğurarak verginin uluslararası platformlarda ele alınmasına neden olmuş ve vergileme olayına, milli sınırlar dışında da bakılması gereken bir anlam kazandırmıştır (KARSAN, 1986, s.11,81).

Devletlerarası vergileme çakışmaları sonucu, çifte vergilendirme, vergi kaçırma problemlerinin yanısıra, uluslararası ekonomik ilişkiler üzerindeki etkileri de katılmakta ve bu sorunların gelişimiye, ekonominin evrenselliği ile vergilendirmenin özerkliği olgularının çatışmasından doğmaktadır (SÜRAL, 1983, s.19).

Günümüzde üretimin büyük bölümü çokuluslu şirketler tarafından gerçekleştirilmekte ve mamulün oluşumu dünyanın değişik bölgelerinden gelen sermaye, işgücü, hammadde, teknik bilgi, enerji gibi faktörlerin toplanması ile üretim evrenselleşmektedir. Diğer yandan ülkelerin vergi özerklikleri birbiriyle çatışmakta ve uluslararası vergi politika ve yasaları birbiriyle farklılaşmakta ve sonuçta uluslararası ekonomik müesseseler ile özerk milli vergilendirmelerin çakışmaları, uluslararası vergi problemlerini doğurmaktadır (SÜRAL, 1983, s.19).

Günümüzde uluslararası ekonomik ve mali ilişkilerin artış göstermesi, uluslararası faaliyet gösteren üretim birimlerindeki yaygınlaşma çifte vergilendirmeyi önemli hale getirmiştir (AKDOĞAN, 1989, s.141).

Ülkelerin ekonomik entegrasyon çabaları sonucu, ekonomik sınırlar siyasi sınırları aşmış, bu gelişimin sonucu olarak sermaye, emek ve teknoloji uluslararasılaşarak, ülkeler arasındaki hareketliliği yoğunlaşmış, ülkelerin dışa açık kalkınma modelleri benimsemeleri yabancı sermayeye olan olumlu bakışlarını son dönemde oldukça artırmıştır. Ülkelerarası sermaye teknoloji ve emek hareketlerinin yoğunluğu önemli ölçüde çifte vergilendirme sorununu da artırmakta ve bu sorunun çözümsüzlüğü ise bu hareketlerin önündeki temel engeli oluşturmaktadır (GÜNGÖR, 1997, s.32)

Globalleşme ile birlikte çok uluslu şirketlerin dünya ticaretinden aldığı pay son derece artmıştır. Birden fazla ülkede faaliyetleri olan çokuluslu şirketler grubunun, normalde bir yerde vergilenmesi gereken aynı gelir unsuru üzerinden, birden fazla vergi ödemesi sorunu çifte vergilendirme işlemi oluşturmaktadır (AKTAŞ, 2004, s.204). Çokuluslu şirketlerin gelirleri, faaliyette bulunulan ülkelerin her birinde vergilendirmeye konu edilmekte ve sonuçta çifte vergilendirme sorununu da beraberinde taşımaktadır (AKTAŞ, 2004, s.204).

Çokuluslu şirket kazançlarının vergilendirilmesinde, ülkelerden birisi kazancın sağlandığı veya mülkün bulunduğu yeri, diğeri kazanç sahibinin yerleştiği yeri vergi tahsiline yetkili saymak suretiyle çifte vergilendirmeye neden olmaktadır (GÜÇLÜ, [http://www.mfa.gov.tr/turkce/grupe/ues\\_11/vergi.htm](http://www.mfa.gov.tr/turkce/grupe/ues_11/vergi.htm), 26.03.2004).

Çokuluslu şirketler, bir yandan dünya ticaretinden sapmalara ve uluslararası gelir aktarımlarına, diğeri yandan şirketlerin kendi grup şirketleri arasındaki mal ve hizmet transferlerindeki manipülasyonları yoluyla da, aynı gelirleri üzerinde çifte vergilendirmeye neden olmaktadır (Mehmet AKTAŞ, 2004, s.16).

### 31. Çifte Vergilendirme Tanım ve Türleri

Aynı vergi konusu üzerinde birden çok vergileme yetkisinin çatışmasından veya aynı yetkinin birkaç kez kullanımı nedeniyle, bu vergi konusundan birden fazla vergi alınmasına çifte vergileme denmektedir (ERGİNAY, 1987, s.133).

Çifte vergilendirmenin ana unsurları aşağıdaki gibidir (ALPTÜRK, 2001, s.65);

- 1) Birden fazla merkezi devlete veya devletin birden fazla siyasi alt bölümlerine ait vergilendirme yetkisinin çatışması,
- 2) Vergi mükellefinin aynılığı,
- 3) Vergilendirme döneminin aynılığı,
- 4) Vergi konusunun aynılığı,
- 5) Verginin aynılığı veya benzerliği.

Vergicilik literatüründe çifte vergilendirme; vergilendirme yetkisinin çatışmasından doğan çifte vergilendirme ve ekonomik çifte vergilendirme olarak ayrıma tabi tutulmaktadır (BALCI, 2003b, s.13). Uluslararası hukuksal çifte vergilendirme, iki veya daha fazla devletin aynı vergi konusu üzerinden, aynı vergilendirme döneminde, aynı mükelleften benzer vergiler alması şeklinde tanımlanmaktadır (CANGİR, 1998, s.29).

Çifte vergilendirme kavramı bütün özelliklerini kapsayacak şekilde birden fazla devlete ait vergilendirme yetkisinin çatışması veya bir yetkinin birkaç kez kullanılması sonucu, aynı vergi mükellefi ve / veya aynı vergi konusundan, aynı vergilendirme dönemi içinde ve aynı nitelikte birden fazla vergi alınması olarak tanımlanabilir (SOYDAN, 1995, s.3).

Çifte vergilendirme kavramı üst kavram olup, hem ulusal hem de uluslararası nitelikte olabilmektedir (SOYDAN, 1995, s.2). Ulusal çifte vergilendirmede aynı devlet içinde farklı siyasi alt bölümlere dağılmış vergilendirme yetkisi kullanımı yoluyla gerçekleşen



çifte vergilendirme söz konusu iken, uluslararası çifte vergilendirmede birden fazla devlete ait vergilendirme yetkisi kullanılmaktadır (SOYDAN, 1995, s. 2).

Aynı mükellefin aynı vergi konusunda birden fazla ülkede aynı vergi türünden dolayı birden fazla vergi ödemek durumunda kalmasına gerçek çifte vergilendirme, buna karşın teorik olarak mümkün olmasına rağmen çeşitli nedenlerle fiilen çifte vergilendirmenin gerçekleşmemesine ise gerçek olmayan çifte vergilendirme denir (PEHLİVAN, 2002, s.35).

Hukuksal çifte vergilendirmede, vergi mükellefinin aynı olması söz konusu iken, ekonomik veya iktisadi çifte vergilendirmede, aynı vergi konusunun farklı mükellefler elinde vergilendirmesi söz konusudur (SOYDAN, 1995, s.2). (A) ülkesinde yerleşik kişinin (B) ülkesinde gelir elde etmesi nedeniyle (A) ülkesinin ikamet, (B) ülkesinin ise kaynak ilkesine göre vergileme esasını kabul etmesi, milletlerarası hukuki çifte vergilendirme ve yine kişinin, (A) ülkesinde ikamet edip (B) ülkesinde yaşayan kişiye ödediği meblağın, (A) ülkesinde ve (B) ülkesinde aynı meblağ ve aynı kişi üzerinde vergilendirilmesi halinde, iktisadi yani ekonomik çifte vergilendirme söz konusu olur (ULUATAM, 1990, s.75).

Çifte vergilendirme sayılmaması gereken haller şunlardır (ERGINAY, 1987, s.134):

1) Bir kişinin geliri vergilendirildikten sonra bu gelir, bir başkasına hizmet karşılığı verildiğinde ikinci kimse elinde de vergilendirilmesinde, ayrı ayrı iki mükellef ve iki gelir olması nedeniyle çifte vergi yoktur.

2) Bir gelirden ayrı yapılarda vergiler alınmasında (gelir ve gider vergisi gibi) çifte vergi oluşmaz.

3) Bir kişinin ayrı ayrı gelir kaynakları vergilendikten sonra bunların toplamı üzerinden şahsi bir vergi alınmasında çifte vergi söz konusu değildir.

Çifte vergilendirme kural olarak yalnızca gelir ve servet üzerinden alınan vergiler için söz konusu olup, günümüze kadar dolaylı vergiler alanında vergi anlaşması yapıldığına rastlanılmamıştır (AKBAY, 1991, s.4). Aynı kişi nezdinde aynı vergi otoritesinin

vergilendirmesiyle ortaya çıkan mükerrer vergileme, çifte vergilendirme değil bir vergi hatası olup, Türk Vergi Hukukunda bu durum Vergi Usul Kanunu'nun 117 ve müteakip maddelerinde düzenlenmiştir (BALCI, 2003b, s.14).

### **32. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri**

Elde edilen gelir üzerinden birden fazla devlette vergi ödenmesi, maliyet ve satış fiyatlarına etkisi nedeniyle, haksız rekabete yol açarak, ekonomik faaliyetleri sınırlandırmaktadır. Bu durum, aynı zamanda üretim faktörlerinin mobilitesini etkileyerek uluslararası işbölümünü de daraltmaktadır.

Çifte vergilendirmenin varlığı, vergi yükünün adaletli dağılımını engelleyerek, mali güce göre vergi ödeme ilkesiyle de çatışmaktadır. Çifte vergilendirmenin yarattığı olumsuzluklar, bu durumun ortadan kaldırılmasına yönelik çabaları da beraberinde getirmektedir.

Devletler ulusal yani tek taraflı veya uluslararası yani çok taraflı düzenlemeler yaparak uluslararası çifte vergilendirmeyi gidermeye veya önlemeye çalışmaktadır. Devletlerin tek taraflı düzenlemeleri, kendi ulusal mevzuatlarında yaptıkları düzenlemeler ile, çok taraflı düzenlemeler ise iki veya ikiden fazla ülke arasında yapılan anlaşmalarla yapılmaktadır.

### **320. Tek Taraflı Düzenlemeler**

#### **3200. Genel Açıklama**

Uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik olarak yapılan tek taraflı düzenlemeler ülkenin kendi iç hukukunda yer alır. Bu durum devletlerin tek taraflı olarak, kaynağı yabancı olan gelirler üzerindeki vergilendirme yetkilerini, kendi yasal düzenlemeleriyle kısıtlamaları sonucu oluşmaktadır.

Tek taraflı çifte vergilendirmeyi gidermeyi amaçlayan bu düzenlemeler, aşağıdaki yöntemlerle sağlanmaktadır.



### **32000. Verginin Matrahtan İndirimi**

Bu yöntemde yabancı ülkede ödenen vergiler dahili vergiden değil toplam matrahtan indirilmektedir (SOYDAN, 1995, s.26). Bu yöntem, yabancı ülkede ödenen vergi oranı sıfır olmadığı sürece, vergi mükerrerliğini ortadan kaldırmamakta, ancak kısmen gidermekte ve bu nedenle itibar edilen bir yöntem olmamaktadır (TUNCER, 1974, s.23-24).

### **32001. Verginin Mahsubu**

Verginin mahsup edilmesi yönteminde, devletlerin kendi vergi kanunlarına koydukları tek taraflı hükümlerle yabancı ülkelerde ödenen vergilerin yurt içinde ödenecek vergiden mahsup edilmesi esasına dayanmaktadır (TUNCER, 1974, s.24).

Mahsup yönteminde, yabancı ülkede ödenen vergilerin, yalnızca yurt içinde aynı kazanç tutarına isabet eden kısmının mahsubuna imkan verilmesine sınırlı mahsup, yurtdışında aynı kazanç tutarına isabet eden kısmı dikkate alınmadan, bütün kazanç tutarı üzerinden hesaplanan vergiden mahsubuna imkan verilmesine ise, sınırsız mahsup yöntemi denir (PEHLIVAN, 2002, s.44).

### **32002. Gelirin İstisnası**

Gelirin istisna edilmesi yönteminde, devletlerin kendi vergi kanunlarında yapacağı düzenlemeler ile yabancı ülkelerde vergilendirilmiş olan kazanç ve iratları tek taraflı olarak vergi dışı bırakılır. Bu durum kaynak ilkesini uygulayan devletler bakımından yurtdışında elde edilen gelirin tamamen hesaplama dışı bırakılması ve ikametgah ilkesini benimseyen ülke açısından ise vergilemeden vazgeçmesi anlamına gelmektedir (SOYDAN, 1995, s.27).

### 3201. Tek Taraflı Dzenlemeler Aısından Türkiye Uygulaması

#### 32010. Gelir Vergisi Kanunu Yönünden

Uluslar arası çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan düzenlemeler aşağıdaki gibidir:

- Gelir Vergisi Kanunu'nun 123'ncü maddesinde yer alan düzenleme ile, tam mükelleflerin yurtdışında elde ettikleri kazanç ve iratlar nedeniyle kaynak ülkede ödedikleri benzeri vergileri, Türkiye'de tarh edilen gelir vergisinden yurt dışında elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirilebileceğine ilişkin düzenleme, verginin mahsubu yöntemi uyarınca uluslararası çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik düzenlemedir.

- Gelir Vergisi Kanunu'nun 3/2'nci maddesinde, resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup, adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşlarını uyrukluk esasına dayanarak Türkiye içinde dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden tam mükellef olarak vergilendirileceği belirtilmektedir. Aynı maddenin parantez içi hükmüyle bu kişilerin buldukları yabancı ülkede elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla gelir vergisi veya benzeri bir vergiye tabi tutulmaları halinde, bu kazanç ve iratlardan ayrıca Türkiye'de vergilendirilmeyecekleri hüküm altına alınarak uluslararası çifte vergilendirmeyi yurtdışı gelir istisnası yöntemiyle önlemektedir.

- Gelir Vergisi Kanunu'nun sergi ve panayır istisnasını düzenleyen 30'ncü maddesi, dar mükellefiyete tabi olup, (Türkiye'de başkaca işyeri ve daimi temsilci bulunmamak şartıyla) hükümetin izniyle açılan sergi ve panayırlarda elde edilen ticari ve serbest meslek kazançları vergiden istisna edilerek, gelir istisnası yöntemi kullanılmıştır.

- Gelir Vergisi Kanunu'nun dar mükellefiyete yönelik kazanç ve iradın Türkiye'de elde edilmesini düzenleyen 7/1'nci maddesinde, Türkiye'de yerleşmiş olmayan ancak Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci bulundurup, ticari kazanç elde eden gerçek kişilerin yalnızca bu kazancı üzerinden Türkiye'de vergilendirileceği belirtilmekte, ancak aynı maddenin parantez içi hükmüyle bu kişilerin ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları veya imal ettikleri malları, Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere göndermeleri durumunda, bu işlerden doğan kazancın Türkiye'de elde edilmiş sayılmayacağı belirtilerek, gelir istisnası yöntemi uygulanmıştır.

- Gelir Vergisi Kanunu'nda Diplomat Muaflığı olarak düzenlenen 15'nci maddede, yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve fahri konsoloslar hariç, konsoloslukları ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin uyrukluğunda bulunan mensupları, Türkiye'de resmi bir göreve memur edilenler bu sıfatlarından dolayı ve karşılıklı olmak kaydıyla gelir vergisinden muaf tutularak, gelir istisnası yöntemi uygulanmıştır.

### **32011. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda uluslararası çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik düzenlemeler aşağıdaki gibidir;

- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun tam mükellefiyette yurt dışında ödenen vergilerin mahsubuna yönelik 43'üncü maddesinde, yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilen kazançlar üzerinden yabancı ülkelerde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergileri, Türkiye'de tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebileceği belirtilmiştir. Yapılan düzenleme ile yurt dışında ödenen verginin mahsubu yöntemiyle, uluslararası çifte vergilendirme önlenmektedir.

- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8/7'inci maddesinde yer alan, yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan ve genel netice hesaplarına intikal ettirilen kazançların, kurumlar vergisinden istisna

edilmesine ilişkin hüküm ile uluslararası çifte vergilendirme, istisna yöntemiyle önlenmektedir.

### **321. Çok Taraflı Düzenlemeler**

Uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi veya giderilmesi için alınan ulusal önlemlerin yetersizliği, devletlerin uluslararası ikili veya çok taraflı anlaşmalar yoluyla vergilendirme yetkilerini karşılıklı olarak sınırlandırmalarına yol açmaktadır (SOYDAN, 1995, s.29).

Devletlerarası vergi anlaşmaları, akit taraflarına göre iki taraflı anlaşmalar ve çok taraflı anlaşmalar olarak ayrılmaktadır (TUNCER, 1974, s.48).

### **3210. İki Taraflı Önlemler**

Uluslararası çifte vergilendirmeyi gidermeye yönelik iki taraflı önlemler, iki bağımsız devlet arasında çifte vergilendirmeyi önlemek veya etkisini azaltmak amacıyla yapılan anlaşmalarla gerçekleştirilir (PEHLİVAN, 2002, s.38). Bu şekilde devletler, mutlak olan vergileme haklarını imzaladıkları iki taraflı anlaşmalarla sınırlamakta ve bu anlaşmaların uygulanmasıyla, çifte vergilendirme kısmen veya tamamen giderilmiş olmaktadır (TUNCER, 1974, s.27).

### **3211. Çok Taraflı Önlemler**

Uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik ikiden fazla devlet arasında yapılan anlaşmalar, çok taraflı anlaşmalar olarak tanımlanmaktadır. Teorik ve teknik olarak mümkün olan çok taraflı anlaşmalar, daha karmaşık, uygulanması ve anlaşılması zor, değiştirme, güncelleme ve sona erdirmesi zahmetli olduğundan ikili vergi anlaşmalarına göre daha az esneklik taşımaktadırlar (SOYDAN, 1995, s.35). Bu nedenlerle uygulamada çok taraflı vergi anlaşmalarının yaygınlaşması mümkün görülmemektedir.

Uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesine dair devletlerarası çok taraflı anlaşmalara, 1983 yılında İsveç, Norveç, Finlandiya, Danimarka ve İzlanda'dan oluşan

İskandinav ülkeleri arasında yapılan ve 1971 yılında Bolivya, Şili, Kolombiya, Ekvator, Peru ve Venezüella arasında yapılan vergi anlaşmaları örnek olarak gösterilebilir (SOYDAN, 1995, s.35).

### 322. İkili Vergi Anlaşmaları

#### 3220. Genel Olarak İkili Vergi Anlaşmaları

Çifte vergilendirmeye yönelik yapılan ikili vergi anlaşmaları, dünyadaki global yatırımların ve ticaretin gelişmesiyle paralel gelen düzenlemelerdir (AKTAŞ, 2004, s.203). Globalleşmeyle birlikte ülkelerin vergi sistemleri de önemli ölçüde etkilenmekte ve bu etkilenmeyle ortaya çıkan sorunlar, ancak uluslararası işbirliği ve koordinasyon ile azaltılabilmektedir (GÜNAYDIN-BENK, 2003, s.125-126).

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, iki ülke arasında aynı gelir üzerinden iki defa vergi alınmaması, dolayısıyla sermaye, teknoloji ve hizmetlerin akışkanlığına engel olunmaması amacıyla düzenlenmektedir (SEMERCİGİL, 1994, s.1).

Devletler çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması ya da hafifletilmesi, uluslararası vergi kaçakçılığının ve vergiden kaçınmanın önlenmesi, vergi tahakkuk ve tahsilinde etkinliğin artması, bilgi alışverişinin genişletilmesi, vergi yasalarının uyumlaştırılması, uyumsuzlukların çözümünün kolaylaştırılması gibi nedenlerle anlaşmalar yaparlar (KIRBAŞ, 2002, s.44).

Devletlerin vergilendirme yetkilerini, iç hukuk düzenlemeleriyle sınırlandırmaları çifte vergilendirmenin önlenmesi için yeterli olmadığında, devletler ikili vergi anlaşmaları yaparak, vergilendirme yetkilerinin çakışmasından doğan sorunları çözmeye çalışırlar (GÜNEŞ, <http://bilgiyönetimi.org./cm/papes.>, 21.04.2004).

Vergi anlaşmaları, vergi mahsubunun uygulanmasına ilişkin kuralların belirlenmeye çalışarak çifte vergilendirmenin önlenmesini amaçlayan anlaşmalardır. Vergi anlaşmalarının mahsup işleminin olmasına rağmen yapılmasının gerekçesi; mahsup işlemiyle yabancı ülkede elde edilen gelir üzerinden ödenen vergi, gelirin tek taraflı olarak

aktığı ülke tarafından mahsup mekanizması yoluyla giderilerek çifte vergilendirme önlenmekte, vergi anlaşmalarında ise karşılıklı gelir akımı olan ülkeler arasında, karşılıklı çıkar nedeniyle pazarlık sonucu vergilendirme kurallarının belirlenmesine çalışılmaktadır (BATIREL, 1979, s.213).

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile çifte vergilendirmenin önlenmesinin yanı sıra, diğer devlette yatırım yapan, teknoloji götüren veya hizmet sunan kişilerin ağır vergilenmesinin önüne geçilmesi, transfer edilen sermaye, teknoloji ve hizmetlerden elde edilen gelir üzerinden alınan çifte vergilendirmeyi önlemek suretiyle ekonomik, ticari ve işgücü hareketlerinden doğacak faydanın artırılması da amaçlanmaktadır (GÜÇLÜ, [http://www.mfa.gov.tr/turkce/grupe/ues\\_11/vergi.htm](http://www.mfa.gov.tr/turkce/grupe/ues_11/vergi.htm), 26.03.2004).

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, yalnızca ülkelerin uluslararası hukuk düzeninde ve vergi alanında oluşan bir gelirin ve/veya kurum kazancının, ülkeler arasında nasıl paylaşılacağını belli standartlara bağlarlar, yoksa bir tür vergi cenneti yaratmayı sağlamazlar (AKKÖY, 1998, s.34).

Genel olarak çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, taraf ülkelerin gelir unsurları itibariyle vergileme haklarını belirlemek, bilgi değişimi ve karşılıklı görüşme zemini sağlamak yoluyla, verginin uluslar arası mal ve hizmet ticareti, yatırımlar ile sermaye, işgücü ve teknolojinin serbest dolaşımı üzerindeki olası olumsuz etkileri gidermeyi amaçlamaktadırlar (CANGİR, 1998, s.29).

Devletlerarası vergi anlaşmalarında, sürenin çoğunlukla bir yılı aşması ve devletlerin vergilendirme yetkilerini sınırlandırması, ülkelerin vergi kanunlarında değişiklik oluşmasına ve sonuçta devletlerin maliyesine yük getirilmesine neden olmaktadır (ÇAĞAN, 1982, s.223).

Türkiye vergi anlaşmalarında OECD modelini benimsemiş bir ülke olup, esas itibariyle modelin ikamet ilkesine dayanması ve günümüzde sermaye ve teknik bilgi akımının tek yönlülüğü dikkate alındığında, bu anlaşmalar ülkemiz açısından vergi fedakarlığı anlamına gelmekte ancak, globalleşen dünya ile bütünleşme adına ülkemiz tercihini bu yönde yapmış bulunmaktadır (TURAN-YÜCEL, 2001, s.86).



### 3221. Anlaşmaların Yapılması ve Yürürlüğü

1982 Anayasası'nın uluslararası anlaşmalarla ilgili hükümleri 90'ıncı ve 104'üncü maddelerinde yer almakta, bu maddelerden ilki TBMM'nin görev ve yetkileri ikincisi ise Cumhurbaşkanı'nın görev ve yetkileriyle ilgili olup, bu düzenlemeler T.C. adına devletlerle ve milletlerarası kuruluşlarla anlaşma yapma, onaylama ve yürürlüğe koyma yetkisinin yasama ile yürütme organları arasında paylaşıldığını göstermektedir (ONURSAL, <http://www.econturk.org/dpt11.htm>., 26.03.2004). Milletlerarası anlaşmaların yapılması onayı ve yürürlüğe girmesinde, 244 sayılı Milletlerarası Anlaşmaların Yapılması Yürürlüğü ve Yayınlanması ile Bazı Anlaşmaların Yapılması İçin Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesi Hakkında Kanun ile 1173 sayılı Milletlerarası Münasebetlerin Yürütülmesi ve Koordinasyonu Hakkında Kanun önem arz etmektedir.

Vergilendirmeye ilişkin veya devlet maliyesine yük getiren uluslararası anlaşmaların onaylanmadan önce parlamento tarafından uygun bulunması, vergilerin ve kamu harcamalarının kanuniliği ilkesi gereği olup, bu durum devlet başkanı veya hükümetin bu anlaşmalarla vergi koyması veya devlet maliyesine yük getirmesi, parlamentonun mali yetkisini aşmamasının gereğidir (GÖZLER, <http://www20.uludag.edu.tr/gozler/andlas.html>., 21.04.2004).

T.C. Anayasamız uluslararası vergi anlaşmalarını yapma yetkisini yürütme organına, onay yetkisini devlet başkanına, devlet başkanının onay yetkisini kullanabilmesini parlamentonun uygun bulması şartına bağlamakta ve devlet başkanının bu yetkiyi kullanmasına ancak başbakan ve dışişleri bakanının karşı imzasını almasına bağlamaktadır (GÖZLER, <http://www20.uludag.edu.tr/gozler/andlas.html>., 21.04.2004).

Türkiye ile diğer devletler arasında vergi anlaşmalarının hazırlıklarını yapmak ve görüşmelerini yürütmek Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün görevidir (178 sayılı Maliye Bakanlığının Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki KHK, Md.12). Ancak yabancı ülke temsilcileriyle görüşmelerde bulunma ve anlaşma yapma yetkisi Dışişleri Bakanlığı'na ait olduğundan, bu Bakanlık diğer bakanlıklarla işbirliği içinde görüşmeleri yürütmektedir (1173 sayılı Kanun, Md.1). Bu çerçevede görüşmeler için Dışişleri Bakanlığı ve Maliye Bakanlığı birlikte hareket etmekte ve vergi anlaşmaları için

oluşturulan heyetler Bakanlar Kurulu Kararnamesi ile belirlenmekte, ancak Resmi Gazetede yayınlanmamaktadır (244 sayılı Kanun, Md.1).

Vergi anlaşmalarının yapılmasına, ilk etapta taraflar arasındaki teknik heyetlerin (vergi anlaşması heyetlerinin) görüşmeleriyle başlanmakta ve bu müzakereler sonucu anlaşma heyetlerce paraf edildikten sonra, taraf devlet temsilcilerince imzalanmaktadır. İmzalanan anlaşma önce TBMM Dışişleri Komisyonu sonra Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşülerek, anlaşmanın uygulanmasının uygun bulunduğuna dair Kanun Tasarısı ile TBMM Genel Kuruluna intikal ettirilmekte ve Genel Kurul tarafından uygun bulunan anlaşma, uygulama yetkisinin verildiği Bakanlar Kurulu Kararının Cumhurbaşkanı tarafından onaylanmasıyla birlikte yürürlüğe girecek hale gelmektedir. Bakanlar Kurulu Kararı anlaşma metniyle birlikte Resmi Gazetede yayımlanmakta ve karşı tarafın paralel işlemlerinin tamamlanmasını takiben, anlaşmada öngörülen bildirimlerin yapılmasıyla da yürürlüğe girmektedir (Oluş Mali Hukuk Bürosu, 1997, s.1). Usulüne uygun olarak yürürlüğe giren bu anlaşmalar Kanun hükmünde olup, bunlar için Anayasaya aykırılık iddiasıyla Anayasa mahkemesine gidilemez (1982 Anayasası, Md.90).

İkili vergi anlaşmalarının yapılması ve uygulanmasına ilişkin aşamalar, heyetlerce görüşülmekte olan, heyetlerce parafe edilmiş olan, heyetlerce parafe edilen ancak yetkililerle imzalanmamış olan, taraflarca imzalanmış olan, Kanun ve Bakanlar Kurulu Kararı tamamlanmış olan ve Resmi Gazetede yayımlanmış olan anlaşmalar şeklinde tasnif edilebilir. Maliye Bakanlığı'ndan edinilen bilgilere göre, günümüz (14.05.2004 tarihi) itibarıyla Türkiye'nin yürüttüğü ikili vergi anlaşmalarındaki durum aşağıdaki tablolarda gösterildiği gibidir;



**Tablo: 5**  
**Müzakereleri Devam Eden Anlaşmalar**

	<b>Taraf Devlet</b>	<b>Görüşmelere Başlama Tarihi</b>	<b>Görüşme Tur Sayısı</b>	<b>Son Tur Görüşme Tarihi ve Yeri</b>
1	İsviçre	21.10.1986	4	12-15.06.2001 Ankara
2	Gürcistan	08.04.1997	4	25-26.03.2002 Ankara
3	Umman	13.04.1996	2	24-26.03.1997 Ankara
4	Bahreyn	04.01.1997	1	4-6.01.1997 Manama
5	Avusturya	14.05.2001	2	19-20.01.2004 Ankara
6	Nijerya	07.07.1997	3	17-19.01.2000 Ankara
7	Vietnam	29.06.1999	1	8-11.01.2002 Ankara
8	İrlanda	26.07.1999	2	24-27.10.2000 Ankara
9	Etiyopya	10.10.2000	1	10-13.10.2000 Ankara
10	Portekiz	05.11.2001	2	4-6.11.2003 Ankara
11	Küba	04.02.2002	1	4-8.02.2002 Havana
12	Sırbistan-Karadağ	20.10.2003	1	20-22.10.2003 Belgrad

**Tablo: 6**  
**Heyetler Tarafından Parafe Edilen Anlaşmalar**

	<b>Taraf Devlet</b>	<b>Görüşmelere Başlama Tarihi</b>	<b>Görüşme Tur Sayısı</b>	<b>Parafe Edildiği Tarih</b>
1	Kanada	21.04.1986	2	04.04.2003
2	Güney Afrika Cumhuriyeti	06.06.1994	1	09.06.1994
3	Avustralya	22.11.1995	2	28.02.1997
4	Malta	02.10.1995	2	30.05.1997
5	Filipinler	23.11.1998	2	07.05.1999
6	Bosna-Hersek	24.06.2003	1	26.06.2003

**Tablo: 7**  
**Taraflarca (Yetkililerce) İmzalanmış Anlaşmalar**

	<b>Taraf Devlet</b>	<b>Görüşmelere Başlama Tarihi</b>	<b>Görüşme Tur Sayısı</b>	<b>İmza Edildiği Tarih</b>
1	Tayland	19.12.1994	2	11.04.2002
2	Estonya	03.03.1997	2	25.08.2003
3	Suriye	21.12.1999	2	06.01.2004
4	Fas	29.09.1998	2	07.04.2004
5	Katar	07.09.1999	2	25.12.2001
6	Lüksemburg	11.11.1996	2	09.06.2003
7	Lübnan	29.01.1996	2	12.05.2004

**Tablo: 8**  
**Henüz Kanun ve Bakanlar Kurulu Kararı Tamamlanmış**  
**(Yürürlüğe Girmemiş) Anlaşmalar**

	<b>Taraf Devlet</b>	<b>Görüşmelere Başlama Tarihi</b>	<b>Anlaşmanın Onaylanmasını Uygun Bulan Kanun</b>		<b>Anlaşmayı Onaylayan Bakanlar Kurulu Kararı</b>	
			<b><u>Kabul Tarihi</u></b>	<b><u>Numarası</u></b>	<b><u>Kabul Tarihi</u></b>	<b><u>Numarası</u></b>
1	İran	05.02.1994	09.07.2003	4923	01.09.2003	2003/6157

**Tablo: 9**  
**Yürürlükte Bulunan Anlaşmalar**

	<b>Taraf Devlet</b>	<b>Gör.Başlama Tarihi</b>	<b>Yürürlük Tarihi</b>	<b>Uygulama Tarihi</b>
1	Avusturya	22.01.1968	24.09.1973	01.01.1974
2	Norveç	11.10.1971	30.01.1976	01.01.1977
3	Kore	30.05.1983	25.03.1986	01.01.1987
4	Ürdün	06.03.1984	03.12.1986	01.01.1987
5	S.Arabistan (Hv.Taşıma)	08.12.1986	09.08.1980	01.01.1987
6	Tunus	04.06.1985	28.12.1987	01.01.1988
7	Romanya	16.09.1983	15.09.1988	01.01.1989
8	Hollanda	25.03.1985	30.09.1988	01.01.1989
9	Pakistan	13.03.1983	08.08.1988	01.01.1989
10	İngiltere	03.09.1984	25.10.1988	01.01.1989
11	Finlandiya	27.03.1984	30.12.1988	01.01.1989
12	K.K.T.C.	16.02.1987	30.12.1988	01.01.1989
13	Fransa	04.03.1986	01.07.1989	01.01.1990
14	Almanya	05.05.1981	31.12.1989	01.01.1990
15	İsveç	13.11.1984	18.11.1990	01.01.1991
16	Belçika	09.02.1987	08.10.1991	01.01.1992
17	Danimarka	24.04.1989	20.06.1993	01.01.1991
18	İtalya	31.03.1987	01.12.1993	01.01.1994
19	Japonya	14.05.1986	28.12.1994	01.01.1995
20	B.A.E.	20.03.1990	26.12.1994	01.01.1995
21	Macaristan	25.09.1989	09.11.1995	01.01.1993
22	Kazakistan	26.07.1993	18.11.1996	01.01.1997
23	Makedonya	11.05.1994	28.11.1996	01.01.1997
24	Arnavutluk	08.02.1993	26.12.1996	01.01.1997
25	Cezayir	12.03.1990	30.12.1996	01.01.1997
26	Moğolistan	25.06.1993	30.12.1996	01.01.1997
27	Çin Halk Cumhuriyeti	21.05.1990	30.12.1996	01.01.1997
28	Hindistan	07.03.1988	30.12.1996	01.01.1994
29	Malezya	27.01.1986	31.12.1996	01.01.1997
30	Mısır	22.11.1993	31.12.1996	01.01.1997
31	Polonya	29.05.1989	01.04.1997	01.01.1998

32	Türkmenistan	28.11.1994	24.06.1997	01.01.1998
33	Azerbaycan	08.02.1994	01.09.1997	01.01.1998
34	Bulgaristan	19.04.1993	17.09.1997	01.01.1998
35	Özbekistan	12.07.1994	30.09.1997	01.01.1997
36	A.B.D.	31.03.1986	19.12.1997	01.01.1998
37	Beyaz Rusya	10.06.1996	29.04.1998	01.01.1999
38	Ukrayna	21.06.1994	29.04.1998	01.01.1999
39	İsrail	25.04.1994	27.05.1998	01.01.1999
40	Slovakya	13.11.1995	02.12.1999	01.01.2000
41	Kuveyt	30.05.1988	13.12.1999	01.01.1997
42	Rusya	31.08.1992	31.12.1999	01.01.2000
43	Endonezya	21.02.1995	06.03.2000	01.01.2001
44	Litvanya	03.03.1997	17.05.2000	01.01.2001
45	Hırvatistan	28.01.1997	18.05.2000	01.01.2001
46	Moldova	17.06.1996	28.07.2000	01.01.2001
47	Singapur	04.10.1993	27.08.2001	01.01.2002
48	Kırgızistan	05.10.1995	20.12.2001	01.01.2002
49	Tacikistan	-	26.12.2001	01.01.2002
50	Sudan	15.11.1999	14.10.2003	01.01.2004
51	Çek Cumhuriyeti	04.05.1998	16.10.2003	01.01.2004
52	İspanya	07.04.1987	18.12.2003	01.01.2004
53	Bangladeş	07.10.1996	23.12.2003	01.01.2004
54	Letonya	03.03.1997	23.12.2003	01.01.2004
55	Slovenya	15.03.1999	23.12.2003	01.01.2004
56	Yunanistan	17.10.1988	05.03.2004	01.01.2005

Ancak ülkemizde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının yürürlük tarihi, anayasal işlemlerin tamamlandığını tarafların birbirine bildirmelerine veya onay belgelerinin teatisine bağlanmış olmasına karşın, bu işlem tarihleri Resmi Gazetede yayımlanmamaktadır. Bu durum, yürürlük tarihi ve vergiler bakımından uygulanmaya başlanacağı tarihin, kamuoyuna açıklanmaması sonucu bilinmemesine neden olmaktadır (AKTAŞ, 1996, s.21).

Uluslararası vergi anlaşmalarının yürürlüğe girmesi, onay belgelerinin teatisi ile uluslararası hukuk açısından ve kendi iç hukukunun öngördüğü ilan ve yayın gibi işlemlerin yapılmasıyla da, iç hukuk açısından yürürlüğe girmektedir (GÖZLER, <http://www20.uludag.edu.tr/gozler/andlas.html>, 21.04.2004).

### 3222. Anlaşma Modelleri

İki devlet temsilcilerinin biraraya gelerek, çifte vergilendirmeyi önleyici bir anlaşma taslağı üzerinde uzlaşmaları uzun zaman alan, son derece zor ve yorucu uğraşmayı gerektirmektedir (TUNCER, 1974, s.51).

Devletlerin karşılaştıkları teknik zorlukları gidermeyi amaçlayan model anlaşmalarının özellikleri aşağıdaki gibidir (SOYDAN, 1995, s.43):

- Görüşme sürelerini kısaltarak, anlaşmanın tamamlanmasını kolaylaştırmaktadırlar,
- Anlaşmalarda mevzuat ve uygulama bütünlüğüne yardımcı olmak suretiyle, anlaşmaları uyumlaştırmaktadırlar,
- Farklı ülke koşullarına göre uygulama esneklikleri sağlamaktadırlar.

Model vergi anlaşmaları, devletlerin görüşmelerine temel teşkil eden ve ilke, tanım, yöntem ve yorum bakımından tekdüze kuralları belirleyen, bağlayıcı niteliği olmayan uluslararası kabul görmüş tavsiye niteliğindeki anlaşma metinleridir (SOYDAN, 1995, s.43).

Çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik anlaşma modelleri olarak, OECD (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı) Modeli ve UN (Birleşmiş Milletler) Modeli olmak üzere iki anlaşma modeli bulunmaktadır.

### 32220. OECD Anlaşma Modeli

Devletlerarası vergi anlaşma modeli içindeki OECD Modeli, zenginler kulübü olarak adlandırılan OECD üyesi ülkeler arasında yapılan vergi anlaşmalarına ilişkindir (SEMERCİGİL, 1982, s.5). OECD Model anlaşmasının temel yaklaşımında ikametgah devletinin vergilendirmesi esas olup, kaynak devletin vergilendirmesi talidir (SOYDAN, 1995, s.44).

Model anlaşmasının gelişimi, Avrupa Ekonomik İşbirliği Teşkilatı (OEEC) bünyesinde kurulan Mali Komitenin kurulmasıyla (1956 yılı) başlamış ve daha sonra Komitenin çalışmaları, Avrupa Ekonomik İşbirliği Teşkilatının, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatına (OECD) dönüşmesinden (1971 yılı) sonra da devam etmiştir.

OEEC içinde yer alan Mali Komite çalışmalarına başlayarak “Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Modeli” ni hazırlamış ve bu Raporu 1963 yılında yayınlamıştır (OECD, Model-63). Dünya ekonomisindeki gelişmeler, yeni bir model oluşturulmasına yönelik çalışmaları zorunlu kılmış ve Mali İşler Komitesince 1977 yılında “Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Modeli” yenilenecek şekilde tekrar oluşturulmuştur (OECD Model-77). 1963 Modelinin değiştirilmesine neden olan etkenler, 1977’den sonra da varlığını koruyarak, 1991 yılında Model Anlaşma ve Şerhinin revize edilmesinin toptan revize işlemi beklenmeksizin periyodik değişiklik ve güncellemeleri içerecek şekilde yenilenmesi, yani hareketli Model Anlaşma kavramı benimsenerek; Model Anlaşmanın başlığında yar alan “ Çifte Vergilendirmeyi Önleme” kelimeleri de çıkartıldıktan sonra “Gelir ve Servet Vergilerinde Vergi Anlaşması Modeli” adı altında 1992 yılında yayınlanmış (OECD Model 1992) ve bu, çeşitli tarihlere periyodik güncelleştirmeyi hedefleyen değişiklik işleminin de ilk adımı olmuştur (SOYDAN, 1995, s.40). Periyodik değişikliklerle süregelen Model Anlaşma revize edilerek günümüzde de varlığını korumaktadır.

OECD 1992 Vergi Anlaşması Modelinin Sistematik yapısı aşağıdaki gibidir (SOYDAN, 1995, s.396-397).

## BÖLÜM I ANLAŞMANIN KAPSAMI

Madde 1: Kişilere İlişkin Kapsam

Madde 2: Kavranan Vergiler

## BÖLÜM II TANIMLAR

Madde 3: Genel Tanımlar

Madde 4: Mukim

Madde 5: İşyeri

## BÖLÜM III GELİRİN VERGİLENMESİ

Madde 6: Gayrimenkul Varlıklardan Elde Adilen Gelirler

Madde 7: Teşebbüs Kazançları

Madde 8: Deniz ve Hava Nakliyatı

Madde 9: Bağlı Teşebbüsler

Madde 10: Temettüleri

Madde 11: Faizler

Madde 12: Gayrimaddi Hak Bedelleri

Madde 13: Değer Artış Kazançları

Madde 14: Serbest Meslek Kazançları (Bağımsız Faaliyetler)

Madde 15: Ücretler (Bağımlı Faaliyetler)

Madde 16: Yönetici Ücretleri

Madde 17: Sanatçı ve Sporcular

Madde 18: Emekli Maaşları

Madde 19: Kamu Hizmetleri

Madde 20: Öğrenciler

Madde 21: Diğer Gelirler

**BÖLÜM IV**  
**SERVETİN VERGİLENDİRİLMESİ**

Madde 22: Servet

**BÖLÜM V**  
**ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN ORTADAN KALDIRILMASI**  
**YÖNTEMLERİ**

Madde 23/A: İstisna Yöntemi

Madde 23/B: Mahsup Yöntemi

**BÖLÜM VI**  
**ÖZEL HÜKÜMLER**

Madde 24: Ayrımcılık Yapılmaması

Madde 25: Karşılıklı Anlaşma Usulü

Madde 26: Bilgi Mübadelesi

Madde 27: Diplomasi ve Konsolosluk Memurları

Madde 28: Hükümranlık Genişlemesi

**BÖLÜM VII**  
**SON HÜKÜMLER**

Madde 29: Yürürlüğe Girme

Madde 30: Yürürlükten Kalkma

Yukarıda da görüleceği üzere Model Anlaşmasının 1'inci bölümünde anlaşmanın kişilere ve vergilere ilişkin kapsamı, 2'nci bölümde ikametgah ve işyeri tanımları, 3'üncü bölümde vergilendirilecek gelir unsurları ve vergilendirme yetkileri, 4'üncü bölümde servetin vergilendirilmesi, 5'inci bölümde çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılmasına yönelik istisna ve mahsup yöntemleri, 6'ncı bölümde karşılıklı anlaşma bilgi değişimi gibi özel hükümler ve 7'nci bölümde ise anlaşmanın yürürlüğe girmesi ve yürürlükten kalkmasına ilişkin son hükümler yer almaktadır.



### 32221. UN Anlaşma Modeli

Birleşmiş Milletler Teşkilatının vergi anlaşmaları konusundaki en önemli katkısı, gelişmiş ülkeler ile geliştirmekte olan ülkeler arasında yapılacak anlaşma için model hazırlanmasına yardımcı olmak amacıyla, Teşkilatın Ekonomik ve Sosyal İşler Konseyince bir Uzmanlar Kurulu kurularak, bu kurul tarafından ayrı bir model anlaşma meydana getirmesidir (TUNCER, 1974, s.43).

UN Modelinde, esasta geliştirmekte olan ülkeler yararına hükümler getirilmeye çalışılmış, yani kaynak ülkeyi esas alan bir vergilendirme anlayışı bu modele esas teşkil ettirilmiştir (TOKMAKKAYA, 1996, s.83). Bu modelde kaynak ülkenin vergilendirme yetkisine ağırlık verilerek öncelik tanınmaktadır (SOYDAN, 1995, s.46).

Birleşmiş Milletler Teşkilatı 1967 yılında, gelişmiş ve geliştirmekte olan ülkeler arasında vergi anlaşması çalışması yapmak üzere bir Uzmanlar Grubu oluşturulmuş ve bu grubun çalışmaları sonucu Model Anlaşma metni tamamlanarak 1980'de "Gelişmiş ve Geliştirmekte Olan Ülkeler Arasında Çifte Vergilendirme Anlaşması Modeli" ni yayımlamıştır (UN Model).

UN 1980 Vergi Anlaşması Modelinin sistematik yapısı aşağıdaki gibidir (SOYDAN, 1995, s.398-399);

#### BÖLÜM I

##### ANLAŞMANIN KAPSAMI

Madde 1: Kişilere İlişkin Kapsam

Madde 2: Kavranan Vergiler

#### BÖLÜM II

##### TANIMLAR

Madde 3: Genel Tanımlar

Madde 4: Mukim

Madde 5: İşyeri

#### BÖLÜM III

##### GELİRİN VERGİLENMESİ

Madde 6: Gayrimenkul Varlıklardan Elde Adilen Gelirler

Madde 7: Teşebbüs Kazançları

Madde 8/A: Gemicilik, İç Su Yolları Taşımacılığı ve Hava Taşımacılığı

Madde 8/B: Gemicilik, İç Su Yolları Taşımacılığı ve Hava Taşımacılığı

Madde 9: Bağlı Teşebbüsler

Madde 10: Temettüler

Madde 11: Faizler

Madde 12: Gayrimaddi Hak Bedelleri

Madde 13: Değer Artış Kazançları

Madde 14: Serbest Meslek Kazançları (Bağımsız Faaliyetler)

Madde 15: Ücretler (Bağımlı Faaliyetler)

Madde 16: Müdür ve Üst Yönetici Ücretleri

Madde 17: Sanatçı ve Atletlerin Gelirleri

Madde 18/A: Emekli Maaşları ve Sosyal Güvenliğe İlişkin Ödemeler

Madde 18/B: Emekli Maaşları ve Sosyal Güvenliğe İlişkin Ödemeler

Madde 19: Kamu Hizmetleri Karşılığında Ödenen Emekli Maaşları ve Sağlanan Sair  
Menfaatler

Madde 20: Öğrencilere ve Stajyerlere Yapılan ödemeler

Madde 21: Diğer Gelirler

#### BÖLÜM IV

#### SERVETİN VERGİLENDİRİLMESİ

Madde 22: Servet

#### BÖLÜM V

#### ÇİFTE VERGİLENDİRMEİN ORTADAN KALDIRILMASI

#### YÖNTEMLERİ

Madde 23/A: İstisna Yöntemi

Madde 23/B: Mahsup Yöntemi

#### BÖLÜM VI

#### ÖZEL HÜKÜMLER

Madde 24: Ayrımcılık Yapılmaması

Madde 25: Karşılıklı Anlaşma Usulü

Madde 26: Bilgi Mübadelesi

Madde 27: Diplomasi ve Konsolosluk Memurları

BÖLÜM VII  
SON HÜKÜMLER

Madde 28: Yürürlüğe Girme

Madde 29: Yürürlükten Kalkma

**32222. Türk Anlaşma Modeli**

OECD Anlaşma Modelinin gelişmiş ülkeler arasındaki ilişkilere göre dizayn edilmiş olması, gelişmekte olan ülke konumundaki Türkiye'nin bu ülkelerle olan vergilendirme sorunlarını çözmeye yetersiz kalması ve aynı zamanda ülkemizin OECD'ye üye ülke konumunda bulunması çelişkisi, Türkiye'nin ikili vergi anlaşmaları konusunda çekingen davranmasına yol açmıştır. Türkiye'nin çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik ikili vergi anlaşmalarında fazla aceleci davranmaması, yabancı sermaye yatırımlarını hem en uygun koşullarda hem de en az vergi fedakarlığı yaparak Türkiye'ye getirme uğraşısına dayanmaktadır.

Türkiye'nin çifte vergilendirmeyi önlemeyi amaçlayan anlaşmalar konusundaki faaliyetlerinin başlangıcını 1968 yılı kabul etmek gerekir (TUNCER, 1974, s.194). 1969 yılında yayımlanan Türk Anlaşma Modeli, gelişmekte olan ülke menfaatlerini koruma amacına yönelik hazırlanmış ve gelişmekte olan ülke durumundaki Türkiye tavizden kaçınarak mümkün olduğunca gelirin kaynak ülkede vergilendirilmesini öngörerek OECD Modelinden sapmıştır (TOKMAKKAYA, 1996, s.84). Bu tutum, çifte vergilendirmeyi önleme yoluyla Türkiye'ye sermaye ve ileri teknoloji ithali ve yine bunlardan doğan gelirlerin kaynak ülkede vergilendirilmesi temel amaç olarak belirlenmekle birlikte, gelişmekte olan ülkelerle yapılan müzakerelerde yumuşatılarak OECD Modeline yaklaşılmıştır (GÜNGÖR, 1997, s.34). Esas itibarıyla Türk vergi anlaşmalarındaki OECD Modelinden sapmalar; daha yüksek vergi tevkifatı öngörülen hallerde, vergi idaresine belli bir güvence sağlama düşüncesinin olduğu durumlarda ve mevzuatın zorunlu kıldığı hususlarda oluşmaktadır (SEMERCİGİL, 2000, s.19).

Sovyetler Birliğinin dağılması sonucu, Doğu Avrupa ülkeleri ve yeni bağımsızlaşan devletlere Türkiye'den olan sermaye, teknoloji ve işgücü ihracının artmasıyla, bu

potansiyeli değerlendirmek amacıyla Türk Modelinde kaynak ilkesine dayalı vergileme yerine, ikametgah ilkesine dayalı bir anlayışa doğru kayma olmuştur (GÜNGÖR, 1997, s. 35).

İkili vergi anlaşmaları yapılırken, Türkiye'den yoğun bir sermaye, hizmet ve teknoloji akımının gerçekleşmesi veya gerçekleşme potansiyeli ile karşı devletten sermaye, hizmet ve teknoloji akımının istenmesi durumuna göre hazırlanacak taslaklar birbirinden farklı olacak ve yine müzakereler sonucu da oluşacak anlaşmalar doğal olarak farklı sonuçlanacaktır (SEMERCİGİL, 2000, s.17).

OECD Modeli ve UN Modeli ikili vergi anlaşmalarının kaynakları olmakla birlikte, devletler doğal olarak kendi çıkarları doğrultusunda bir anlayış benimsemeye çalışarak kendi anlaşma modellerini oluşturmaktadır. Türk Anlaşma Modeli de bu anlayışın sonucu oluşmuştur.

Türk Anlaşma Modelinin sistematik yapısı aşağıdaki gibidir (DEMİRAĞ, 1991, s.133);

## BÖLÜM I

### ANLAŞMANIN KAPSAMI

Madde 1: Anlaşmanın Kapsamına Giren Kişiler

Madde 2: Anlaşmanın Kapsamına Giren Vergiler

## BÖLÜM II

### TANIMLAR

Madde 3: Genel Tanımlar

Madde 4: Mali İkametgah

Madde 5: Sabit İşyeri

## BÖLÜM III

### GELİRLERİN VERGİLENMESİ

Madde 6: Gayrimenkul Gelirleri

Madde 7: Teşebbüs Kazançları

Madde 8: Deniz ve Hava Nakliyatı

Madde 9: Bağlı Teşebbüs

Madde 10: Temettüeller

- Madde 11: Faizler  
Madde 12: Gayrimaddi Hak Bedelleri  
Madde 13: Sermaye Değer Artış Kazançları  
Madde 14: Serbest Meslek Faaliyetleri  
Madde 15: Ücretler  
Madde 16: Yönetici İstihkakları  
Madde 17: Artist ve Sporcular  
Madde 18: Emekli Maaşları  
Madde 19: Kamu Görevlileri  
Madde 20: Öğrenci ve Öğretmenler  
Madde 21: Anlaşmada Açıkça Belirtilmeyen Gelirler

#### BÖLÜM IV

#### SERVETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

- Madde 22: Servet

#### BÖLÜM V

#### ÇİFTE VERGİLEMİYİ ÖNLEYİCİ HÜKÜMLER

- Madde 23: Önleme Usulleri

#### BÖLÜM VI

#### ÖZEL HÜKÜMLER

- Madde 24: Ayrım Yapılmaması  
Madde 25: Bilgi Mübadelesi  
Madde 26: İdari Yardımlaşma  
Madde 27: Sulh Usulü  
Madde 28: Diplomasi ve Konsolosluk Memurları

#### BÖLÜM VII

#### SON HÜKÜMLER

- Madde 29: Yürürlüğe Girme  
Madde 30: Yürürlükten Kalkma

### 3223. İkili Vergi Anlaşmalarında Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi

#### 32230. Genel Açıklama

Çifte vergilendirmenin önlenmesi için vergi anlaşmalarıyla yapılan düzenlemeler, akit devletlerin vergilendirmedeki hükümlerlik haklarını karşılıklı olarak düzenlemek suretiyle, çifte vergilendirmeyi önleme veya giderme esasına dayanır. Sözleşmelerde gelir veya servet unsurları, akit devletlerden yalnız birine bağlanarak veya her iki devletçe paylaşılıp bağlanarak vergilendirme yetkisi öyle düzenlenir ki, bu durum bağlama kuralı olarak anlaşmalarda yer alır.

Bağlama kuralı, belirli bir gelir veya servet unsurunun anlaşmayı imzalayan devletlerden hangisinin vergilendirme yetkisi içinde yer alacağını gösterir. Belirli gelir unsurlarının devletlerden birinin vergilendirme yetkisine bağlanması, diğer devletin vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması sonucunu doğurur (SOYDAN, 1995, s.156). Vergi anlaşmalarında üç çeşit bağlama kuralı yer almaktadır (SOYDAN, 1995, s.157);

- 1) Bir kısım gelir ve servet unsurlarını kaynak devletin vergilendirme yetkisine bağlayan kurallar,
- 2) Bir kısım gelir ve servet unsurlarını ikametgah devletin vergilendirme yetkisine bağlayan kurallar,
- 3) Bir kısım gelir ve servet unsurlarını kısmen kaynak, kısmen de ikametgah devletin vergilendirme yetkisine bağlayan kurallar.

Vergi anlaşmalarıyla, bazı gelir ve servet unsurları için vergilendirme yetkisi kullanımı yalnız bir akit devlete bırakılıp, diğer devlete vergilendirme yetkisi tanınmamak suretiyle, çifte vergilendirme önlenmekte veya diğer devlete sınırlı vergilendirme yetkisi tanınarak, tam vergilendirme yetkisi tanınan devletin ek önlemlerle çifte vergilendirmeyi önlemesi öngörülmektedir. Vergi anlaşmalarında, yalnız devletlerden birine vergilendirme yetkisinin tanınmadığı veya her iki devletin vergilendirme yetkisini paylaşarak kullandığı durumda, ikametgah devletin çifte vergilendirmeyi önleme hususunda uygulayacağı yöntemler ise

yine vergi anlaşmalarında istisna ve mahsup yöntemi olarak yer almaktadır (SOYDAN, 1995, s.254).

### **322300. İstisna Yöntemi**

Bu yöntem matrahın belirlenmesinde söz konusudur. Vergi anlaşmalarında kaynak devletin vergilendirme yetkisine tabi tutulan gelirlerin, ikametgah devletinde vergilendirmeye tabi tutulması esasına dayanır. Bu yöntemde geliri elde edenin yerleşik olduğu devletteki vergi matrahının belirlenmesi sırasında diğer devletten elde edilen gelir dikkate alınmaz. İstisna yöntemi, tam ve artan oranlı istisna olarak iki şekilde uygulanabilmektedir.

### **3223000. Tam İstisna**

Yerleşik olunan (ikametgah) devletin vergi matrahının belirlenmesinin yanı sıra, bu devlette vergi oranının tespitinde de dikkate alınmamak suretiyle, diğer kaynak devlette vergilenen gelire ilişkin matrahının belirlenmesinde nazara alınmasıdır.

### **3223001. Artan Oranlı İstisna**

Yerleşik olunan devletin vergi oranının tespitinde diğer kaynak devlette vergilenen gelirin dikkate alınarak, matrahın belirlenmesinde ise dikkate alınmamasıdır.

### **322301. Mahsup Yöntemi**

Mahsup yönteminde vergi dikkate alınarak çifte vergilendirme önlenir. Bu usul, yerleşik olunan devletin, kaynak devlet gelirini de dahil ettiği toplam gelir üzerinden vergiyi hesaplaması ve diğer devlette ödenen verginin ise, bu vergiden indirilmesi esasına dayanır. Mahsup yöntemi; tam, normal ve korumalı mahsup olarak üç şekilde uygulanmaktadır.



**3223010. Tam Mahsup**

Yerleşik olunan devlete ödenecek olan vergiden, kaynak ülkede ödenen verginin tamamının indirilmesi esasına dayanır. Bu usulde, yerleşik olunan devlette indirilecek vergi sınırlandırılmamıştır.

**3223011. Normal Mahsup**

Yerleşik olunan devlette ödenecek olan vergiden, kaynak devletteki gelire tekabül eden vergi kısmı indirilir. İndirilecek vergi kaynak ülke gelirine isabet eden vergiyle sınırlandırılmıştır.

**3223012. Korumalı Mahsup**

Korumalı veya vergi tasarruf ettiren mahsup yöntemi olarak adlandırılan bu yöntem, kaynak devlette herhangi bir nedenle düşük vergi oranları veya istisnaları ile ödenmeyen verginin, yerleşik devlette ödenmiş gibi dikkate alınarak mahsup edilmesi esasına dayanır. Burada kaynak devlette bir vergi ödemesi olmadığından, esasta uluslararası çifte vergilendirme sorunu da yoktur. Ancak kaynak ülkede elde edilen menfaat, yerleşik ülkeye taşınmış olmaktadır.

**32231. OECD ve UN Model Anlaşmalarında Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi:**

OECD Model Anlaşmasında, vergilendirme yetkisi paylaşımı yoluyla hangi gelir unsurlarının ikametgah yani yerleşik devlet tarafından, hangilerinin ise kaynak devlet tarafından vergilendirileceği aşağıdaki gibi yer almıştır (SOYDAN, 1995, s.391):

**I. Kaynak Devlet Tarafından Vergilendirilecek Gelirler**

- Gayrimenkullerden Sağlanan Gelirler
- Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasından Sağlanan Değer Artış Kazançları
- Gayrimenkullerden Oluşan Servet
- İşyeri Vasıtasıyla Sağlanan Ticari Kazançlar
- İşyerine Dahil Menkul Varlıkların Elden Çıkarılmasından Sağlanan Değer Artış Kazançları
- İşyerinin Elden Çıkarılmasından Sağlanan Değer Artış Kazançları
- İşyerine dahil Menkul Varlıklardan Oluşan Servet
- Sabit Yer Vasıtasıyla Elde Edilen Serbest Meslek Kazançları
- Sabit Yere Dahil Menkul Varlıkların Elden Çıkarılmasından Sağlanan Değer Artış Kazançları
- Sabit Yerin Elden Çıkarılmasından Sağlanan Değer Artış Kazançları
- Sabit Yere Dahil Menkul Varlıklardan Oluşan Servet
- Yerleşik Olunmayan Devlette Yapılan Hizmetlerden Sağlanan Ücretler
- Kaynak Devlette Yerleşik Şirketlerin Yerleşik Olmayan Yöneticilerine Yapılan Ödemeler
- Sanatçı ve Sporcuların Elde Ettiği Ücretler

- Kamu Hizmetlerine Karşılık Ödenen Emekli Maaşları

## II. İkametgah Devlet Tarafından Vergilendirilecek Gelirler

- İşyeri Olmaksızın Sağlanan Ticari Kazançlar
- Gemicilik, İç Su Yolları ve Hava Taşımacılığında Sağlanan Kazançlar
- Deniz, İç Su Yolları ve Hava Taşımacılık Araçları İle Bunlara Dahil Menkul Varlıkların Elden Çıkarılmasından Sağlanan Değer Artış Kazançları
- Deniz, İç Su Yolları ve Hava Taşımacılık Araçlarındaki Hizmetlerden Elde Edilen Ücretler
- Deniz, İç Su Yolları ve Hava Taşımacılık Araçlarından veya Bunlara Dahil Menkul Varlıklardan Oluşan Servet
- Sabit Yer Olmadan Elde Edilen Serbest Meslek Kazançları
- 183 Gün Tamamlanmadan Elde Edilen Ücretler
- Bazı Şartlar Altında Kamu Görevlileri Ücretleri
- Özel Sektör Çalışanlarının Emekli Maaşları
- Bazı Şartlar Altında Kamu Görevlilerinin Emekli Maaşları
- Öğrencilere Yapılan Ödemeler
- Gayrimaddi Hak Bedelleri
- Diğer Servetlerin Elden Çıkarılmasından Sağlanan Değer Artış Kazançları

- Diğer Varlıklardan Oluşan Servet
- Diğer Gelirler

### **III. Kaynak Ve İkametgah Devlet Tarafından Vergilendirilecek Gelirler**

- Temettüleri
- Faizler

UN model anlaşmasında vergilendirme yetkisi paylaşımı aşağıdaki gibidir (SOYDAN, 1995, s.392-393);

#### **I. Kaynak Devlet Tarafından Vergilendirilecek Gelirler**

- Gayrimenkullerden Sağlanan Gelirler
- Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasından Sağlanan Değer Artış Kazançları
- Gayrimenkullerden Oluşan Servet
- İşyeri Vasıtasıyla Sağlanan Ticari Kazançlar
- İşyerine Dahil Menkul Varlıkların Elden Çıkarılmasından Sağlanan Değer Artış Kazançları
- İşyerinin Elden Çıkarılmasından Sağlanan Değer Artış Kazançları
- İşyerine Dahil Menkul Varlıklardan Oluşan Servet
- Sabit Yer Vasıtasıyla Elde Edilen Serbest Meslek Kazançları

- 183 Günü Aşan Faaliyetlerden Sağlanan Serbest Meslek Kazançları
- Belirli Tutarı Aşan Serbest Meslek Kazançları
- Sabit Yere Dahil Menkul Varlıkların Elden Çıkarılmasından Sağlanan Değer Artış Kazançları
- Sabit Yerin Elden Çıkarılmasından Sağlanan Değer Artış Kazançları
- Sabit Yere Dahil Menkul Varlıklardan Oluşan Servet
- Yerleşik Olunmayan Devlette Yapılan Hizmetlerden Sağlanan Ücretler
- Kaynak Devlette Yerleşik Şirketlerin Yerleşik Olmayan Yönetici ve Müdürlerine Yapılan Ödemeler
- Özel Sektör Çalışanlarına Sosyal Güvenlik Kurumlarınca Yapılan Ödemeler
- Sürekli Nitelikli Gemicilik Faaliyetlerinden Sağlanan Kazançlar
- Pay Senetlerinin Elden Elden Çıkarılmasından Sağlanan Değer Artış Kazançları
- Sanatçı ve Sporcuların Elde Ettiği Ücretler
- Kamu Hizmetlerine Karşılık Ödenen Emekli Maaşları

## **II. İkametgah Devlet Tarafından Vergilendirilecek Gelirler**

- İşyeri Olmaksızın Sağlanan Ticari Kazançlar
- Gemicilik, İç Su Yolları ve Hava Taşımacılığında Sağlanan Kazançlar

- Deniz, İç Su Yolları ve Hava Taşımacılık Araçları İle Bunlara Dahil Menkul Varlıkların Elden Çıkarılmasından Sağlanan Değer Artış Kazançları
- Deniz, İç Su Yolları ve Hava Taşımacılık Araçlarındaki Hizmetlerden Elde Edilen Ücretler
- Deniz, İç Su Yolları ve Hava Taşımacılık Araçlarından veya Bunlara Dahil Menkul Varlıklardan Oluşan Servet
- Sabit Yer Olmadan veya 183 Gün Tamamlanmadan Elde Edilen Serbest Meslek Kazançları
- 183 Gün Tamamlanmadan Elde Edilen Ücretler
- Bazı Şartlar Altında Kamu Görevlileri Ücretleri
- Özel Sektör Çalışanlarının Sosyal Güvenlik Kuruluşları Dışındaki Kurumlarca Ödenen Emekli Maaşları
- Bazı Şartlar Altında Kamu Görevlilerinin Emekli Maaşları
- Öğrenci ve Stajyerlere Yapılan Ödemeler
- Diğer Servetlerin Elden Çıkarılmasından Sağlanan Değer Artış Kazançları
- Diğer Varlıklardan Oluşan Servet

### **III. Kaynak Ve İkametgah Devlet Tarafından Vergilendirilecek Gelirler**

- Temettüleri
- Faizler

- Gayrimaddi Hak Bedelleri
- Özel Sektör Çalışanlarına Ödenen Emekli Maaşları
- Diğer Gelirler

Vergilendirme yetkisi paylaşımı yoluyla giderilemeyen çifte vergilendirme sorununun, istisna ve/veya mahsup yöntemleri kullanılarak giderilmesi OECD ve UN model anlaşmalarında birbirine paralel olarak düzenlenmiştir (OECD, Model 92, Md.23; UN Model Md.23).

### **3224. Türk Vergi Anlaşmalarında Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi**

Türkiye ile diğer akit devletler arasında yapılan vergi anlaşmalarında, vergilendirme yetkisinin düzenlenmesi yanısıra, istisna ve/veya mahsup yöntemlerine göre çifte vergilendirmenin giderilmesi hususları da düzenlenmiştir. Türkiye ile diğer devletler arasında yapılan vergi anlaşmaları incelendiğinde, temettüleri, faizler ve gayrimaddi hak bedelleri açısından, vergilendirme yetkisinin paylaşımı sonucu, oluşan kaynak devlette vergilenecek tevkifat oranları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir (<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf>. 18.08.2004).

Tablo: 10

## Türk Vergi Anlaşmalarında Kaynak Devlette Alınacak Vergi Oranları

Sıra No	Taraf Devlet	Temettüleri		Faiz	Gayrimaddi Hak Bedeli
		Sermaye Payı (%)	V.Oranı (%)	V.Oranı (%)	V.Oranı (%)
1.	Avusturya	25'den fazla ise	25	15	10
		25'den az ise	35		
2.	Norveç	25'den fazla ise Türkiye'de	25	15	10
		25'den fazla ise Norveç'de	20		
		25'den az ise Türkiye'de	30		
		25'den az ise Norveç'de	25		
3.	Güney Kore	25'den fazla ise	15	İki yılı aşan kredide 10 Diğerleri 15	10
		25'den az ise	20		
4.	Ürdün	25'den fazla ise	10	10	12
		25'den az ise	15		
5.	S.Arabistan (Hv. Taşıma)	-	-	-	-
6.	Tunus	25'den fazla ise	12		
		25'den az ise	15		
7.	Romanya	-	15	10	10
8.	Hollanda	25'den fazla ise	15	İki yılı aşan kredide 10 Diğerleri 15	10
		25'den az ise	20		
9.	Pakistan	25'den fazla ise	10	10	10
		25'den az ise	15		
10.	İngiltere	25'den fazla ise	15	15	10
		25'den az ise	20		
11.	Finlandiya	25'den fazla ise	15	15	10
		25'den az ise	20		
12.	K.K.T.C.	25'den fazla ise	15	10	10
		25'den az ise	20		
13.	Fransa	10'dan fazla ise	15	15	10
		10'dan az ise	20		
14.	Almanya	10'dan fazla ise	15	15	10
		10'dan az ise	20		
15.	İsveç	25'den fazla ise	15	15	10
		25'den az ise	20		
16.	Belçika	10'dan fazla ise	15	15	10
		10'dan az ise	20		
17.	Danimarka	25'den fazla ise	15	15	10
		25'den az ise	20		
18.	İtalya	-	15	15	10
19.	Japonya	25'den fazla ise	10	Finans kurumdan alınan kredi 10 Diğerleri 15	10
		25'den az ise	15		
20.	B.A.E.	25'den fazla ise	10	10	10
		25'den az ise	12		
21.	Macaristan	25'den fazla ise	10	10	10
		25'den az ise	15		
22.	Kazakistan	-	10	10	10
23.	Makedonya	25'den fazla ise	5	10	10



		25'den az ise	10		
24.	Arnavutluk	25'den fazla ise	5	10	10
		25'den az ise	15		
25.	Cezayir	-	12	10	10
26.	Moğolistan	-	10	10	10
27.	Çin Halk Cum.	-	10	10	10
28.	Hindistan	-	15	Banka ve fin.kurumunca ödenirse 10 Diğerleri 15	15
29.	Malezya	25'den fazla ise	10	15	10
		25'den az ise	15		
30.	Mısır	25'den fazla ise	5	10	10
		25'den az ise	15		
31.	Polonya	25'den fazla ise	10	10	10
		25'den az ise	15		
32.	Türkmenistan	-	10	10	10
33.	Azerbaycan	-	12	10	10
34.	Bulgaristan	25'den fazla ise	10	10	10
		25'den az ise	15		
35.	Özbekistan	-	10	10	10
36.	A.B.D.	10'dan fazla ise	15	Banka, finans veya tasarruf kur.ödeme 10 Diğerleri 15	10-5
		10'dan az ise	20		
37.	Beyaz Rusya	25'den fazla ise	10	10	10
		25'den az ise	15		
38.	Ukrayna	25'den fazla ise	10	10	10
		25'den az ise	15		
39.	İsrail	-	10	10	10
40.	Slovakya	25'den fazla ise	5	10	10
		25'den az ise	10		
41.	Kuveyt	-	10	10	10
42.	Rusya	-	10	10	10
43.	Endonezya	25'den fazla ise	10	10	10
		25'den az ise	15		
44.	Litvanya	Tüm Durumlarda	10	10	5-10
45.	Hırvatistan	Tüm Durumlarda	10	10	10
46.	Moldova	25'den fazla ise	10	10	10
		25'den az ise	15		
47.	Singapur	25'den fazla ise	10	Finans kurumunca alınırsa 7,5 Diğerleri 10	10
		25'den az ise	15		
48.	Kırgızistan	-	10	10	10
49.	Tacikistan	-	10	10	10
50.	Sudan	-	10	10	10
51.	Çek Cumhuriyeti	-	10	10	10
52.	İspanya	25'den fazla ise Türkiye'de	5	Banka ödemesi, eşya ekipmanın kredili verilmesi 10 Diğerleri 15	10
		5'den fazla ise İspanya'da	5		
		Diğer Durumlarda	15		
53.	Bangladeş	-	10	10	10
54.	Letonya	-	10	10	5-10
55.	Slovenya	-	10	10	10

Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmalarında, çifte vergilendirmenin giderilmesine yönelik seçilen istisna yöntemi, artan oranlı istisna (SOYDAN, 1995, s.268) ve seçilen mahsup yöntemi ise normal mahsup (SOYDAN, 1995, s.270) yöntemidir. Bir kısım anlaşmalarda, korumalı mahsup yöntemi de yer almaktadır.

Türkiye'nin yaptığı vergi anlaşmalarında, çifte vergilendirmenin giderilmesine yönelik yer alan istisna, mahsup ve korumalı mahsup yöntemlerinin anlaşmalar itibariyle durumu, aşağıdaki tabloda görüldüğü gibidir:



**Tablo: 11**  
**Türk Vergi Anlaşmalarında İstisna, Mahsup ve Korumalı Mahsup**  
**Yöntemlerinin Dağılımı**

Sıra No	Taraf Devlet	İstisna	Mahsup	Korumalı Mahsup
1.	Avusturya	X	x	x
2.	Norveç	X	x	x
3.	Kore		x	x
4.	Ürdün		x	
5.	S.Arabistan (Hv.Taş.)	X		
6.	Tunus		x	
7.	Romanya		x	
8.	Hollanda	X	x	x
9.	Pakistan		x	x
10.	İngiltere		x	x
11.	Finlandiya		x	x
12.	K.K.T.C.	X	x	
13.	Fransa		x	x
14.	Almanya	X	x	x
15.	İsveç	X	x	x
16.	Belçika	X	x	x
17.	Danimarka		x	x
18.	İtalya		x	x
19.	Japonya		x	x
20.	B.A.E.		x	
21.	Macaristan		x	
22.	Kazakistan		x	
23.	Makedonya	X	x	
24.	Arnavutluk	X	x	
25.	Cezayir		x	x
26.	Moğolistan		x	x
27.	Çin Halk Cumhuriyeti		x	
28.	Hindistan	X	x	
29.	Malezya		x	x
30.	Mısır		x	x
31.	Polonya		x	
32.	Türkmenistan	X	x	
33.	Azerbaycan	X	x	
34.	Bulgaristan		x	
35.	Özbekistan		x	
36.	A.B.D.		x	
37.	Beyaz Rusya	X	x	
38.	Ukrayna		x	
39.	İsrail		x	
40.	Slovakya	X	x	

41.	Kuveyt		x	x
42.	Rusya		x	
43.	Endonezya	X	x	
44.	Litvanya	X	x	
45.	Hırvatistan	X	x	
46.	Moldova	X	x	
47.	Singapur		x	
48.	Kırgızistan	X	x	
49.	Tacikistan		x	
50.	Sudan	X	x	
51.	Çek Cumhuriyeti		x	
52.	İspanya	X	x	
53.	Bangladeş	X	x	
54.	Letonya	X	x	
55.	Slovenya		x	x

Yukarıdaki tabloda görüldüğü gibi, diğer devlette ödenen vergi için bazı anlaşmalarda yalnız mahsup, bazılarında ise hem mahsup hem de istisna yöntemine yer verilmiştir. Hangi gelir unsurları için mahsup, hangileri için istisna yönteminin benimsendiği, anlaşma içeriklerinde yer almaktadır. Türkiye’de yerleşik kişilerin mahsup, korumalı mahsup ve istisna uygulamalarına ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir (KARA, 2000, s.91-94);

Örnek 1) Türkiye’de tam mükellef durumundaki firmanın, Amerika Birleşik Devletlerinde olan ticari faaliyetinden 200 ve Türkiye’deki ticari faaliyetinden 100 olmak üzere toplam 150 birim kazanç elde ettiği ve Amerika Birleşik Devletlerinde 200 birimlik kazancından 72 birimlik vergi ödediği varsayımı altında, ödediği 72 birimlik verginin Türkiye’de mahsubu aşağıdaki gibi olmaktadır:

Yurt Dışında Elde Edilen Gelir	:	200
Yurt Dışında Elde Edilen Gelirin Toplam Gelir İçindeki Payı (200/300 =)	:	% 67
Yurt dışında Ödenen Vergi (Vergi Oranı %36 Varsayımıyla) (200 * % 36=)	:	72
Türkiye’de Elde Edilen Gelir	:	100
Türkiye’de Elde Edilen Gelirin Toplam Gelir İçindeki Payı	:	% 33
Türkiye’de Beyan Edilecek Toplam Gelir	:	300
Türkiye’de Ödenecek Vergi (Vergi Oranı %20 Varsayımıyla) (300 * % 20 =)	:	60
Türkiye’deki Verginin Yurt Dışında Elde Edilen Gelire İsbet Eden Kısmı (60 * % 67 =)	:	40.2
Mahsup Sonrası Türkiye’de Ödenecek Vergi (60 – 40.2 =)	:	19.8

Yukarıda görüldüğü gibi, Amerika Birleşik Devletlerinde elde edilen gelir nedeniyle yurt dışında ödenen vergi 72 olduğu halde, bu verginin yalnız 40.2 lik kısmını yurt içinde ödenen vergiden mahsup edilebilmektedir. Burada normal mahsup yöntemi söz konusudur.

Örnek 2) Yukarıdaki örneği, İtalya’da normal vergi oranının %36 olduğu, ancak ekonomik kalkınmayı teşvik amacıyla sıfır oranlı vergi uygulandığı varsayımı altında düşünürsek, elde edilen kazançların vergilendirilmesi aşağıdaki gibi olacaktır.

Yurt Dışında Elde Edilen Gelir	:	200
Yurt Dışında Normalde Ödenmesi Gereken Vergi (Vergi Oranı %36 Varsayımıyla) (200 * % 36=)	:	72
Yurt dışında Ödenen Vergi	:	0
Yurt Dışında Elde Edilen Gelirin Toplam Gelir İçindeki Payı (200/300 =)	:	% 67
Türkiye’de Elde Edilen Gelir	:	100
Türkiye’de Elde Edilen Gelirin Toplam Gelir İçindeki Payı	:	% 33
Türkiye’de Beyan Edilecek Toplam Gelir	:	300
Türkiye’de Ödenecek Vergi (Vergi Oranı %20 Varsayımıyla) (300 * % 20 =)	:	60
Türkiye’deki Verginin Yurt Dışında Elde Edilen Gelire İsbet Eden Kısmı (60 * % 67 =)	:	40.2
Mahsup Sonrası Türkiye’de Ödenecek Vergi (60 – 40.2 =)	:	19.8

Yukarıda görüldüğü gibi, İtalya’da elde edilen gelir için bu ülkede ödenen vergi teşvikleri nedeniyle vergi sıfır olduğu halde, korumalı mahsup sonucu bu ülkede vergi ödenmiş gibi dikkate alınmakta, ancak verginin yalnızca 40.2’ lik kısmı yurt içinde ödenen vergiden mahsup edilmektedir.

Örnek 3) Yukarıdaki (1) numaralı örneğin Hollanda’dan elde edildiği varsayımı ile düşünersek, elde edilen kazançların vergilendirilmesi aşağıdaki gibi olacaktır.

Yurt Dışında Elde Edilen Gelir	:	200
Yurt Dışında Normalde Ödenmesi Gereken Vergi (Vergi Oranı %36 Varsayımıyla) (200 * % 36=)	:	72
Türkiye’de Elde Edilen Gelir	:	100
Türkiye’de Beyan Edilecek Toplam Gelir	:	100
Türkiye’de Ödenecek Vergi (Vergi Oranı %20 Varsayımıyla) (100 * % 20 =)	:	20

Yukarıda görüldüğü gibi ikili vergi anlaşması sonucu, Hollanda'da elde edilen ticari kazançlara yönelik istisna yöntemi benimsendiğinden, yurt dışında elde edilen gelir yurtiçi beyanına dahil edilmeyecek, ancak yurtdışı gelir artan oranlı vergi uygulamasında dikkate alınacaktır.



#### 4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Yurtdışı faaliyetler sonucu elde edilen kazançların ülke ekonomisine çok yönlü katkısı olduğu tartışmasızdır. Bu faaliyetler sonucu oluşan kazançların vergilendiriliyor olması, yani kazanç vergisi kapsamında, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunları'na göre tam mükellefiyet esasında vergilendirmeye konu edilmesi, ilk bakışta kamu gelirlerini doğrudan artırıcı etkiye yol açmaktadır.

Vergi sistemimizde yer alan düzenlemelerle, müteşebbüslerin yurtdışı faaliyetlere yönelik kazançlarının vergilendirilmesinde mükellefler, ülke içi vergi yükünün üzerinde bir vergi yüküyle karşı karşıya bırakılmamışlardır. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında, yurt dışında ödenen vergilerin yurt içinde ödenecek vergilerden mahsubu ve yurtdışı zararların yurtiçi gelirlerden mahsubuna yer verilmiş olması nedenleriyle, yurtdışı faaliyetlerde bulunan müteşebbüsler, ağır bir vergileme rejimine tabi tutulmamışlardır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan istisna hükmüyle, yurt dışında yapılan belirli iş kollarının vergi dışı bırakılması temin edilmiş olup, bu yolla yurtdışı faaliyetlerin özendirilmesi de sağlanmaktadır.

Yurtdışı faaliyetlerden elde edilen kazançların Türkiye'de vergilendirilmesine yönelik olarak, vergi kanunlarımızda yer alan düzenlemeler değerlendirildiğinde, aşağıdaki düzenleme ve uygulama eksiklikleri dikkat çekmektedir:

- Münhasıran yurtdışı faaliyeti olan gerçek kişi tam mükelleflerin defter tutma yükümlülüklerine ilişkin Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenlemeler yetersizdir. Vergi Usul Kanunu'a göre defter tutmak zorunda olanlar, Kanun'un 172'inci maddesinde sayılmış ve 173'üncü maddesinde ise, defter tutma zorunluluğunun istisnaları düzenlenmiştir. Ancak bu istisnaların, münhasıran yurtdışı faaliyeti olan tam mükelleflere uygulanmasına ilişkin düzenlemelere Vergi Usul Kanunu'nda yer verilmemiştir. Türkiye'de yurt dışında faaliyeti olan gerçek kişilerin defter tutup tutmayacakları, tutacaklar ise hangi defterleri



tutacakları, vergiden muaf olup olmayacakları, vergiye tabi olacak iseler, basit veya gerçek usullerden hangisine tabi olacakları ve tüccar sınıfının belirlenmesindeki ölçütlerin tespitine ve değerlendirilmesi amacıyla kullanılan, hasılat veya alım-satım tutarları gibi ölçütlerin yurtdışı faaliyetleri olan mükellefler için dikkate alınıp alınmayacağı, dikkate alınacaksa uygulamasının nasıl yapılacağı, ne şekilde dikkate alınacağı hususları, Vergi Kanunlarımızda düzenlenmemiştir.

Yurtdışı faaliyet için yurt içinde ayrı bir defter tutulmaması ve yurtdışı kazancın bulunulan ülke kanunlarına göre tespit edilme zorunluluğundan bahisle, yalnızca yurtdışı gelirin Türkiye’de vergilendirilmesi gerektiğinin ileri sürülmesi halinde, gerek Gelir Vergisi Kanunu’nun gelirin toplanması ve beyan esasının düzenlendiği 85’inci maddesinde ve gerekse Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yabancı ülkelerde ödenen vergilerin mahsubuna ilişkin 43’üncü maddede “hesaplarına intikal” den yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratlara ilişkin, Türkiye’deki hesaplara intikalden bahsedilmekte olup, bu maddelerdeki düzenlemelerin, Türkiye’de defter tutulduğu varsayımına göre dizayn edildiği görülmektedir. Bu düşünce halinde dahi, bu durumun yasal zeminde açıklığa kavuşturulması zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır.

- Yurtdışı faaliyeti olan tam mükelleflerin, Türkiye’deki amortisman tabi iktisadi kıymetlerini yurtdışı faaliyetlerinde kullanılmak üzere yurt dışına göndermeleri halinde, bu kıymetlerin amortisman yoluyla itfalarındaki usul ve esaslara ilişkin, Vergi Usul Kanunu’nda hüküm bulunmamaktadır. Yurtdışı faaliyet nedeniyle yurtiçi işletmeden gönderilen amortisman tabi kıymetlerin, işletmeden çekilen değer sayılıp sayılmayacağı, amortismanın yurt içinde mi yoksa fiilen kullanıldığı yurt dışında mı ayrılacağı, amortisman süresi dolmadan gönderilen iktisadi kıymetin amortisman süresi dolmadan geri gelmesi halinde, amortisman uygulama süresinin ne olacağı, amortisman süresi dolduktan sonra gelmesi halinde itfa edilemeyen değerinden amortisman uygulamasına devam edilip edilemeyeceği konulara izaha muhtaçtır. Vergi Usul Kanunu’nda belirttiğimiz tereddütleri giderecek düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

- Yurt dışında yapılan faaliyete yönelik yurt içinden gönderilen parasal kıymetlerin değerlemeye konu edilip edilmeyeceği hususu, Kanunlarımızda belirlenmiş değildir. Bu faaliyetlere yönelik yurt dışına gönderilecek paraların, yurtdışı faaliyete iştirak mı, yoksa işletme sermayesi mi veya alacak mı olarak kabul edilmesi gerektiği konusu halen tartışmalıdır. Bu yönüyle değerlendirildiğinde, yurtdışı faaliyet için gönderilen nakit değerlerin değerlemeye konu edilip edilmeyeceği, oluşan olumlu veya olumsuz kur farklarının kazancın tespitinde dikkate alınıp alınmayacağına yönelik yasal düzenleme bulunmamaktadır.
- Yurtdışı faaliyetlerde kazancın tespit edilmesi ve yurt içinde vergilendirilmesine ilişkin hususlarda da netlik bulunmamaktadır. Yurt dışındaki faaliyet sonucu elde edilen kazancın tespitinde, ağırlıklı olarak bulunulan ülke mevzuatına tabi olunması gerektiği ileri sürülmekteyse de, yurtiçi mevzuatın uygulanması gerektiğini savunanlar da bulunmaktadır. Bu yurtdışı faaliyetlerden doğan kazancın yurt dışında elde edildiği ve Türkiye’de hesaplara intikal etmediği dönemler aynı olmadığına, Türkiye’deki vergilendirmenin hangi dönem itibariyle yapılacağı hususunda açıklık bulunmamaktadır. Kazancın Türkiye’deki hesaplara intikalinden ne anlaşılması gerektiği ve vergilendirme döneminin hangi dönem olması gerektiği hususlarının, tereddüte mahal bırakmayacak şekilde vergi mevzuatında düzenlenmesi gerekmektedir.
- Türkiye’de yerleşik kişilerin, özellikle gerçek kişilerin yurt dışında bulunan faaliyetleri ve kazançlarının, vergi idaresi tarafından kavranmasına yönelik gerek yasal düzenleme, gerekse idari düzenleme ve tedbir mevcut değildir. Yurtdışı faaliyetler ile oluşan kazançların takibi, kavranması ve denetimine yönelik hemen hemen hiçbir düzenlemenin vergi sistemimizde yer almadığı görülmektedir. Bu durumun, kamu maliyesinin finansmanına yönelik zaafiyetin bir boyutunu da ortaya çıkardığı şüphesizdir. Yurtdışı faaliyetlere yönelik bu eksikliklerin, yasa ve uygulama zemininde ivedilikle giderilmesi gerekmektedir.

Ülkelerin vergilendirme yetkisinin sınırını, sabit işyeri veya yerleşiklik esası belirlemektedir. Vergilendirme yetkisinin birden fazla ülke tarafından kullanılması,

kazançların çifte vergilendirilmesine neden olmaktadır. Çifte vergilendirmenin önlenmesi; ya çift taraflı olarak, yani ülkeler arasındaki ikili anlaşmalar yoluyla ya da tek taraflı olarak, yurtdışında ödenen vergilerin indirilmesine ilişkin vergi kanunlarına hüküm konmak suretiyle veya vergilenebilir gelirden, belli şartlar dahilinde yabancı kaynaklı gelirlerin indirilmesi yoluyla sağlanmaktadır. Türk Vergi Sisteminde, tam mükellefiyet kapsamında gerek yurt içi gerekse yurt dışı kazançların vergilendirilmesi söz konusudur. Vergi sistemimizde çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin olarak, tek taraflı düzenleme ile yurt dışında ödenen vergilerin belirli esaslar dahilinde, yurt içinde ödenecek vergilerden mahsubu öngörülmüştür. Buna ilişkin hükümler, Gelir Vergisi Kanunu'nda ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer almaktadır.

Ülkemizin bugüne kadar yapmış olduğu ikili vergi anlaşmalarının sayısı 56'ya ulaşmıştır. İkili vergi anlaşmalarının, sürekli olarak küreselleşen ekonomimize olumlu katkılar sağladığı doğrudur, ancak Türkiye açısından bugüne kadar yapılmış olan anlaşmaların, öncesi ve sonrası durumunun sayısal verilerle ve ayrıntılı şekilde, kamuoyuna ve akademik çevreye yeterince izah edilmediği de bir vakıadır.

Yapılmış olan ikili vergi anlaşmalarının kayıp ve kazanımlarının sayısal olarak tespit edilmediği, bu anlaşmalar sonucu tarafların etkileşiminin, anlaşma öncesi ve sonrası değerlendirilmelerine rastlamamaktayız. Anlaşmaların olumlu veya olumsuz sonuçlarının, vergi kaybı veya kazanımı yoluyla kamu maliyesine ve üretim faktörlerinin akışkanlığına etkileri açısından ulusal ekonomimize olan yansımalarının, rakamsal olarak belirsizliğini korudu görülmektedir. Anlaşma yapılan ülkelerle ikili vergi anlaşmalarının sonuçlarını, yalnızca global yada tek tek yabancı sermaye tutarlarının ve yabancı sermayeli firma sayılarının değişkenliklerini dikkate alarak değerlendirilmesine çalışmak, Türkiye'nin kamu maliyesi ve milli ekonomideki kayıp ve kazanımlarının ortaya konulup değerlendirilmesinde izahtan varestedir.

Bu durum, Türkiye'de ikili vergi anlaşmalarının imzalanmadan önce ve sonrası oluşan kazanç ve kayıplar itibarıyla konumunun takip edilmediğini ve değerlendirilmediğini göstermektedir. Bundan daha vahimi ise, yetkililerce bu rakamsal değerlerin takip edilip bilinmesine karşın, gerek kamuoyunun ve gerekse akademik camianın ıttıla dışında bırakılarak, bilinçli bir şekilde inceleme ve değerlendirme dışında tutulmasıdır.

## YARARLANILAN KAYNAKLAR

### a. Kitaplar

- AKDOĞAN, Abdurrahman : **Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, Gazi Üniversitesi Yayın No:135, Ankara, 1989.
- AKINTÜRK, Turgut : **Medeni Hukuk**, Sevinç Yayınları , Ankara, 1986.
- AKTAŞ, Mehmet : **Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulama Olanakları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Şubat 2004.
- ALKİN, Erdoğan : **Uluslararası Ekonomik İlişkiler**, İstanbul Üniversitesi Yayın No: 2881, İstanbul, 1981.
- BATIREL, Ömer Faruk : **Kamu Maliyesi Teorisine Giriş**, 2. Baskı, İstanbul İTİA, Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, No:316/549, İstanbul, 1979.
- BULUTOĞLU, Kenan : **Türk Vergi Sistemi**, Cilt 1, 6. Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1978.
- ÇAĞAN, Nami : **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.
- ERGINAY, Akif : **Kamu Maliyesi**, 12. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara, Ekim 1987.
- ERGINAY, Akif : **Vergi Hukuku**, 10.Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi Yayınları, 1982.

- Gelirler Kontrolörleri Derneği : **Gelir Vergisi Rehberi**, 4.Baskı, Kurtiz Matbaacılık Ltd. Şti., Ankara 2004.
- GÜNEŞ, Gülsen : **Verginin Yasallığı İlkesi**, Alfa Basım Yayım, İstanbul, Temmuz 1998.
- Hazine Müsteşarlığı : **Ekonomik Göstergeler**, Hazine Müsteşarlığı Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü, Ankara, Nisan 2004.
- \_\_\_\_\_ : **Türkiye Ekonomisindeki Gelişmeler**, Hazine Müsteşarlığı Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü, Ankara, 16 Nisan 2004.
- İstanbul YMM Odası : **Yurtdışında Açılan Şubelere Tahsis Edilen Sermaye ve Bu Şubeler ile Merkez Arasındaki Cari Hesaplar**, İstanbul YMM Odası Mali Mevzuat Platformu, Rapor 57, 15 Ağustos 2001.
- KARA, Çetin : **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Türkiye Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Ekim 2000.
- KARSAN, M. Erol : **Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma ile Mücadelede Uluslararası İşbirliği**, Maliye Bakanlığı APK Yayın No:1986/280, Ankara, 1986.
- KIRBAŞ, Sadık : **Vergi Hukuku**, 14.Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, Kasım 2002.
- KIZILOT, Şükrü : **Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, C.2, Savaş Yayınları, Ankara, 1989.

- \_\_\_\_\_ : **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması, C.1,**  
Savaş Kitap ve Yayınevi, Ankara, 1990.
- \_\_\_\_\_ : **İnşaat Muhasebesi, 3. Baskı, Vergi Yayınları,**  
Ankara, 1984.
- MAÇ, Mehmet : **Kurumlar Vergisi, Denet Yayıncılık, İstanbul,**  
1999.
- Maliye Bakanlığı : **2003 Yıllık Ekonomik Rapor, Maliye Bakanlığı,**  
Ankara, 2003.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği : **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2004, Acar**  
Matbaacılık, İstanbul, 2004.
- Maliye Hesap Uzmanları Vakfı : **Türk Vergi Sistemi Sorunlar Çözüm Önerileri,**  
Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği Yayını, Ankara,  
2002.
- Maliye ve Gümrük Bakanlığı : **Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği,**  
Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1992.
- MARADOĞLU, Cihat : **Uluslar arası Çifte Vergilendirme Olgusu ve**  
**Önlenmesi, Türkiye-AT Ülkeleri Arasında Çifte**  
**Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına Yönelik**  
**Çalışmalar, Avrupa Toplulukları Konusunda**  
**Araştırmalar, Maliye Bakanlığı APK Yayın**  
**No:1988/303, Ankara, Eylül 1988.**
- MUTER, Naci B. : **Vergileme ve Dış Ticaret, Anadolu Matbaacılık,**  
İzmir, 1989.

OECD : **Draft Double Taxation Convention on Income and Capital (OECD Model-63)**, Report of the OECD Fiscal Committee, Paris 1963.

\_\_\_\_\_ : **Model Double Taxation Convention Income and on Capital (OECD Model-77)**, Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs, Paris 1977.

\_\_\_\_\_ : **Model Tax Convention Income and on Capital (OECD Model 1992)**, Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs, Paris 1992.

ÖNCEL, Mualla

KUMRULU, Ahmet

ÇAĞAN, Nami

: **Vergi Hukuku**, 10.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002.

ÖZBALCI, Yılmaz

: **Etütler-IV**, C.14/A, Özbalcı Vergi Hukuku Bürosu, 1985.

\_\_\_\_\_ : **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık Ltd.Şti. Ankara, 2003.

\_\_\_\_\_ : **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, Ocak 2003.

\_\_\_\_\_ : **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, Ocak 2004.

ÖZYER, Mehmet Ali

: **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Hesap Uzmanları Derneği, Acar Matbaacılık, Ankara, 2003.

PEHLİVAN, Osman

: **Kamu Maliyesi**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2000.

- 
- : **Uluslararası Vergi Hukuku**, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2002.
- 
- : **Vergi Hukuku**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2001.
- SAYGILIOĞLU, Nevzat  
GÖKER, Erol
- : **Defterler ve Dönem Sonu İşlemleri**, Vergi Yayınları, Ankara, 1984.
- SEMERCİGİL, Murat
- : **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Modelleri**, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1982.
- 
- : **Türk Vergi Anlaşmaları Yorum ve Açıklamalar**, Oluş Yayıncılık Ltd.Şti., Ankara, 2000.
- SOYDAN, Billur Yalıtı
- : **Uluslararası Vergi Antlaşmaları**, Beta Basım Yayım, İstanbul, Temmuz 1995.
- SÜRAL, Arıcan
- : **Uluslararası Ekonomik Antlaşmaların Vergi Sistemi Üzerine Etkileri Avrupa Ekonomik Topluluğu ve Türkiye'nin Durumu**, Maliye Bakanlığı APK Yayını:1984/263, Ankara, Haziran 1983.
- TUNCER, Selahattin
- : **Çifte Vergilendirme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, Eskişehir İTİA Yayını No:112-66, Sevinç Matbaası, Ankara, 1974.
- 
- : **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Mart 2003.
- ULUATAM, Özhan
- : **Türk Vergi Hukuku**, Adım Yayıncılık, Ankara, Ekim 1990.



UN : **Model Double Taxation Conventions Between Developed and Developing Countries (UN Modeli)**, DECOSOC, Doc No:ST/ESA/102, New York, 1980.

UYSAL Ali  
EROĞLU, Nurettin : **Gelir Vergisi Kanunu**, 3. Baskı, Sevinç Matbaası, Ankara, 1991.

YILDIZ, Murat : **Kazanç ve İratların Vergilendirilmesi ve Beyanname Düzenleme Rehberi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Şubat 2004.

YILMAZ, Kazım : **Ücretlerin Vergilendirilmesi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Aralık 1998.

YÜCEL, Selçuk  
TURAN, Hayrettin : **Dar Mükellef Kurumlar**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Yıldız Ofset, İstanbul, 1999.

#### **b. Makale ve Bildiriler**

AK, Mehlika Sultan : "Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi ve Beyanı", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:259 (Mart 2003), ss.129-144.

AKBAY, Mehmet : "Milletlerarası Vergi Antlaşmaları", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:113 (Ocak 1991), ss.3-9.

- AKKÖY, İhsan : “Yurtdışındaki İştiraklerden Kar Payı Elde Eden Türk Şirketlerinin Vergi Anlaşmaları Açısından Vergilendirilme Durumu ve Bunların Hissedarlarının Türk Mevzuatı Açısından Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:200 (Nisan 1998), ss.30-34.
- AKTAŞ, Mitat : “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Teati veya Bildirim Tarihi ile Vergiler Bakımından Uygulama Başlangıcı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 178 (Haziran 1996), ss.19-21.
- ALPTÜRK, Ercan : “Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Nedenleri”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı:163 (Kasım 2001) ss.65-67.
- ARIOĞLU, Osman : “Yurtdışı İşlerde Vergi Sorunları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 235 (Mart 2001), ss.13-15.
- BALCI, A. Bayazıt : “Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları-I”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 263 (Temmuz 2003), ss.4-15.
- \_\_\_\_\_ : “Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları-II”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 264 (Ağustos 2003), ss.13-22.
- BAŞAĞAÇ, Halil : “Yurt Dışı Faaliyetinden Kâr, Yurt İçi Faaliyetinden Zarar Elde Eden Mükelleflerde Toplama Sorunu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:1990/3 (Mart 1990), ss.43-47.

- BAŞAK, Levent : “Gelir Vergisi Kanununun 94’üncü Maddesi Hükmü Uyarınca Kurum Kazançlarında Gelir Vergisi Stopajı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 187 (Nisan 2004), ss.68-78.
- CANGİR, Niyazi : “Türkiye’nin Taraf Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları: Sayısal Bir Değerlendirme”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 203 (Temmuz 1998), ss.29-40.
- ÇAKMAK, Şefik : “Yurt Dışı İnşaat ve Onarım Kazançlarının Vergilendirilmesi”, **Etüd-Değerleme (XX)**, Oluş Mali Hukuk Bürosu, Ankara, 1999, ss.1-35.
- \_\_\_\_\_ : “Yurtdışı İnşaat ve Onarım Kazançlarının Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 227 (Temmuz 2000), ss.4-13.
- DEMİRAĞ, Levent : “Uluslararası Vergi Anlaşmaları”, 1990-1991 Hesap Uzmanları Konferansları-II, Hesap Uzmanları Derneği, Ankara 1991, ss.111-143.
- DİLİÇİKİK, Ata : “Yabancı Uyrukluların Türkiye’de Elde Ettiği Ücretler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 263 (Temmuz 2003), ss.92-103.
- DUMAN, Ömer : “Yurtdışında İkamet Eden Türk Vatandaşların Merkez Bankasından Elde Ettiği Faizin Beyanı”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı: 162 (Ekim 2001), ss.30-33.

- ERDEM, Ahmet Ersin : “Uluslararası Çifte Vergilemenin Tanımı ve Türk Vergi Mevzuatında Bunun Önlenmesine Yönelik Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 210 (Şubat 1999), ss.156-167.
- ERDİKLER, Şaban : “Türkiye’de Yerleşik Gerçek Kişilerin Yurtdışında Elde Ettikleri Kazançların Vergilendirilmesi ile İlgili Esaslar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 98 (Ekim 1989), ss.65-71.
- GÖZLER, Kemal : “Uluslararası Andlaşmaları Akdetme ve Onaylama Yetkisi”, <http://www20.uludag.edu.tr/gozler/andlas.html>. (21.04.2004).
- GÜÇLÜ, Yücel : “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye”, [http://www.mfa.gov.tr/turkce/grupe/ues\\_11/vergi.htm](http://www.mfa.gov.tr/turkce/grupe/ues_11/vergi.htm). (26.03.2004).
- GÜNAYDIN, İhsan  
BENK, Serkan : “Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Ortaya Çıkardığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri-II”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:180 (Eylül 2003), ss.115-129.
- GÜNEŞ, İsmail : “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin Uluslararası Boyutu”, [http://www.bilgiyönetimi.org/com/pages/mkl\\_gos.php?=24](http://www.bilgiyönetimi.org/com/pages/mkl_gos.php?=24) (21.04.2004).
- GÜNGÖR, A.Feridun : “Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi ve Türkiye Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 190 (Haziran 1997), ss.30-51.

- KAPUSUZOĞLU, Tuncay : “Yurtdışında Ödenen Ücretlerin Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 140 (Nisan 1993), ss.34-44.
- KARACASULU, Nilüfer : “Teknoloji ve Transferi”, <http://www.dtm.gov.tr/ead/DTDERGI/tem2000/teknoloji.htm>. (20.03.2003).
- KARTAL, Zihni : “Kurumların İstisna Kazançlarının Gelir Vergisi (G.V.K. MD.94/6-B) Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 264 (Ağustos 2003), ss.53-59.
- KAYNAK, Harun : “İrtibat Bürolarının Vergisel Konum ve Sorumlulukları”, **Maliye Postası Dergisi**, Sayı: 544 (1 Mayıs 2003), ss. 47-49.
- KİTİŞ, Nahit : “Yurt Dışı Zararların Mahsubu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 80 (Nisan 1988), ss.3-8.
- ONURSAL, Erkut : “Ulusal Dış Ticaret Mevzuatının Hukuki Çerçevesi”, <http://www.econturk.org/dpt11.htm>. (26.03.2004).
- ÖNAL, İ.Bariş : “Yabancı Memleketlerde Ödenen Vergilerin Mahsubu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 114 (Haziran 2002), ss.186-192.
- PALAMUT, Mehmet E. : “Ulusal Egemenlik Bağlamında Vergileme Yetkisi ve Türkiye'nin AB Karşısındaki Konumu”, *17. Türkiye Maliye Sempozyumu (Bildiri)*, TÜRMOB Yayınları-185, Fethiye 2002.

- SEMERCİGİL, Murat : “Yurtdışı Mütcahitlik Hizmetleri Hakkında”, **Türk Vergi Anlaşmaları Sirküler Sıra No.12**, Oluş Mali Hukuk Bürosu, Oluş Yayıncılık, 27.03.1994, s.5.
- TEKİN, Cem : “Kurum Kazancının Tespitinde Zarar Mahsubu-1”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 114 (Haziran 2002), ss.129-134.
- TOKMAKKAYA, Murat : “Uluslar arası Vergi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 182 (Ekim 1996), ss.78-89.
- TOSUNER, Mehmet  
ÖZ, Ersan : “Vergilendirmede Kanunilik İlkesinin Uluslararası Konumu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 272 (Nisan 2004), ss.23-30.
- TUĞLU, Ali : “Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu”, **Maliye Postası Dergisi**, Sayı: 541 (15 Mart 2003), ss.88-95.
- TUNCER, Selahattin : “Vergi Kanunlarımızda İkametgah Kavramı (I)”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 105 (Mayıs 1990), ss.5-12.
- TURAN, Hayrettin YÜCEL,  
Selçuk : “OECD Model Anlaşmasına Göre Faiz Kazançlarının Vergilendirilmesi”, **Vergici ve Muhasebeci İle Diyalog Dergisi**, Sayı: 159 (Temmuz 2001), ss.86-90.

UFUK, Mehmet Tahir : “Yabancı Sermayeli Kuruluşların Yabancı Ortaklarının Hisselerine Tekabül Eden Kar ve Temettünün Vergilendirilmesi ve Bunların Yurtdışına Transferine İlişkin Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 236 (Nisan 2001), ss.19-23.

ÜRKMEZ, Murat : “Her Yurt Dışı Konut Kira Gideri Yurt İçi Konut Kira Gelirinden İndirilebilir mi?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 257 (Ocak 2003), ss.80-84.

### c. Diğer

112 ve 210 Seri Nolu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği.

1173 sayılı Milletlerarası Münasebetlerin Yürütülmesi ve Koordinasyonu Hakkında Kanun.

178 sayılı Maliye Bakanlığının Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki KHK.

244 sayılı Milletlerarası Andlaşmaların Yapılması Yürürlüğü ve Yayınlanması ile Bazı Andlaşmaların Yapılması İçin Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesi Hakkında Kanun.

27 ve 34 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği.

326 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Uygulanan İstisna ve Mahsup Yöntemleri, <http://www.ymm.net/cvoa/Mahsup.htm>. (18.03.2004).

Eskişehir Sanayi Odası, **Bülten**, Eskişehir, Sayı: 121-122 (Ocak 1983).

Gelir Vergisi Kanunu.

<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf> (18.08.2004).

Hürriyet Gazetesi, 05.07.2004.

Kurumlar Vergisi Kanunu .

T.C. Anayasası.

Türk Medeni Kanunu.

Türk Vergi Anlaşmaları, Sirküler Sıra No:13 ve 16, Oluş Mali Hukuk Bürosu, Oluş Yayıncılık, 30.12.1995 tarih ve 17.03.1997 .

Türk Yurtdışı Mütcahhitlik Hizmetleri Sektörünün Yurtdışına Açılma Süreci, <http://ydmh.foreigntrade.gov.tr/sector/yurdisi/yurdisi.htm>. (20.04.2004).

Vergi Usul Kanunu



## ÖZGEÇMİŞ

Alptekin YÜCEBAŞ, 24.07.1965 tarihinde Ankara'da doğdu. İlk ve orta öğrenimini Ankara'da tamamladı. 1983 yılı İstanbul Maliye Okulu mezuniyetini müteakip, 1987 yılında Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İktisat Bölümü'nden mezun oldu. 1983 yılında Maliye Bakanlığı bünyesinde yer alan Personel Genel Müdürlüğü'nde atama memuru, İzmir Defterdarlığı'nda 1983-87 yıllarında vergi ve yoklama memuru, Ankara Defterdarlığı'nda 1987-88 yıllarında yoklama memuru ve Nevşehir Defterdarlığı'nda 1988-90 yıllarında milli emlak denetmeni olarak görev yaptı. 1990 yılında açılan giriş sınavını kazanarak, Maliye Bakanlığı stajyer gelirler kontrolörü olarak atandı. 1993 yılında gelirler kontrolörü olarak atandığı Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı'nda görev yapmakta iken, Ağustos/1997'de Kordon Vergi Dairesi Başkanlığı, Ocak/1998'de İzmir Defterdar Yardımcılığı görevlerini vekaleten yürüten YÜCEBAŞ, defterdar olarak atandığı Trabzon'da 1998-2004 yılları arasında görev yaptı. Halen Maliye Bakanlığı gelirler başkontrolörü olarak görev yapmaktadır.

YÜCEBAŞ evli olup, İngilizce bilmektedir.