

**GELİR VE SERVET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERE İLİŞKİN MODEL ANLAŞMA’NIN
15’İNCİ MADDESİ: “ÜCRET GELİRİ”NDE VE 16’NCİ MADDESİ: “YÖNETİCİLERE YAPILAN
ÖDEMELER”DE ÇİFTE VERGİLENDİRMEİN ÖNLENMESİ VE TÜRK VERGİ
HUKUKU’NDAKİ DURUMU***

Arş. Gör. Sude CAN SÖNMEZ**

Öz

Vergilendirme yetkisi, devletin egemenlik gücüne dayanarak vergi alması olarak ifade edilebilecektir. Ancak bütün devletlerin vergilendirme yetkilerini bu şekilde belirlemeleri yetki çatışmasına ve dolayısıyla “çifte vergilendirme” sorununa neden olmaktadır. Bu kapsamda ülkeler bir tercih olarak aralarında anlaşma imzalayarak, uluslararası önlemler alma yolunu tercih etmişlerdir. Genel olarak işbu anlaşmalar emredici nitelikte olmayıp daha çok tavsiye niteliğindeki model anlaşmalardır. Söz konusu model anlaşmalardan en çok bilineni *OECD* tarafından yayımlanan “*Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşması*”dır. Bu kapsamda daha çok gündemde olan ve önem arz eden “ücret gelirini elde eden gerçek kişiler bakımından ücret gelirleri” ve “yöneticilere yapılan ödemeler” “*Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma*” kapsamında Türk Vergi Hukuku bakımından işbu çalışmada incelenecektir. Öncelikle, model anlaşmada yer verilen terimlerin ifade etmek istedikleri anlamlar üzerinde durulacak olup daha sonra söz konusu terimlerin ve yer aldığı bentlerin Türk Vergi Hukuku kapsamında değerlendirilmesi yapılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergilendirme Yetkisi, Çifte Vergilendirme, Ücret Gelirleri Ve Yöneticilere Yapılan Ödemeler, Gelir Ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, Türk Vergi Hukuku’nda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Uygulanması.

* Yayın Kuruluna Ulaştığı Tarih: 14/10/2020
Kabul Edildiği Tarih: 23/11/2020

** Süleyman Demirel Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı
E-Mail: sudecan@sdu.edu.tr
ORCID: 0000-0002-0867-0776

PREVENTION OF DOUBLE TAXATION WITHIN THE CONTEXT OF "INCOME FROM EMPLOYMENT" REGULATED IN ARTICLE 15 AND "DIRECTORS' FEES" REGULATED IN ARTICLE 16 OF THE MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL AND SITUATION IN TURKISH TAX LAW

ABSTRACT

Authorisation of taxation may be expressed as the sovereign power of states to collect taxes. However, determining the authorisation of taxation by all the states in this context causes conflict of authority and thus, the problem of "double taxation" arises. In this regard, states opted to take international measures by signing agreements between each other. In general, these agreements are not mandatory, but rather they are advisory model agreements. The most well-known one of these aforementioned model agreements is "Articles of the Model Convention with respect to Taxes on Income and on Capital" published by Organisation for Economic Cooperation and Development". In this sense, "income from employment" and "directors' fee" within the context of "Model Convention with respect to Taxes on Income and on Capital" and within the context of Turkish Tax Law shall be examined in this study. First of all, the meanings of the terms included in the model agreement shall be focused on, then the terms and their clauses shall be evaluated within the scope of Turkish Tax Law.

Keywords: Authorisation of Taxation, Taxing Power, Double Taxation, Income Taxes And Directors' Fee, Model Convention With Respect To Taxes on Income And on Capital, Application of Double Taxation Prevention Agreements in Turkish Tax Law.

GİRİŞ

Günümüz dünyasında uluslararası mal, sermaye ve emek dolaşımının yoğunlaşmasına paralel olarak, uluslararası ekonomik ve mali ilişkiler oldukça genişlemiş ve birbirleriyle bağımlı hale gelmiştir. 1980’li yılların sonlarında uluslararası siyasi bloklaşmaların dağılması ile birlikte küresel işbirliği önündeki büyük bir engel de ortadan kalkmıştır. İletişim teknolojisinin ortaya çıkardığı yeni imkânların da desteği ile kapalı ekonomik yapılar hızlı bir değişim göstererek uluslararası piyasalara açık hale gelmiştir.¹ Ulusal piyasalar yerini tek ve küresel bir piyasaya bırakmıştır. Söz konusu ilişkiler kapsamında birden fazla devletin vergilendirme yetkisi içinde vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasına, vergi hukukunun kayıtsız kalması mümkün değildir. Örneğin, bir ülkeye vatandaşlık bağı ile bağlı olan bir kişinin başka bir ülkede ikamet edip o ülkeden gelir elde etmesi durumunda gelirin hangi ülke tarafından vergilendirileceği, çözülmesi gereken bir sorun olarak karşımıza çıkar. Bu bağlamda söz konusu sorunun çözümlenebilmesi için uluslararası hukuk ilkeleri çerçevesinde vergilendirme yetkisinin hangi ülkeye ait olduğunun tespiti gerekecektir.

Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerinde egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu fiili ve hukuki gücü olarak ifade edilebilecektir.² Devletler vergilendirme yetkilerinin sınırlarını ülkelerinin menfaatleri doğrultusunda bağımsız biçimde belirlemektedir.³ Bu kapsamda, devletler; gelirin kaynağı, geliri elde edenin ikametgâhı yahut uyruğu gibi bağlantı noktalarıyla, gelirler üzerinden vergi alma yetkisinin sınırlarını belirlemektedirler. Vergi kanunlarının uygulama alanının belirlenmesinde iki ilke esas alınmaktadır. Bunlardan birincisi kaynak ülkesi ilkesi; ikincisi ise şahsilik ilkesidir.⁴ Şahsilik ilkesinin vergilendirme yetkisi üzerindeki etkisi, vergiyi doğuran olay nerede meydana gelirse gelsin, vergilendirme yetkisini vergilendirilecek kişinin yerleşim yeri veya vatandaşlık bağı olan devletin kullanması şeklinde karşımıza çıkar.⁵ “Kaynak ülkesi ilkesi”nde ise önemli olan, gelirin elde edildiği yerdir. Genel olarak bakıldığında, kaynak ilkesine göre ülkeler sadece kendi sınırları içerisinde elde edilen gelirleri vergilendirmektedir.⁶ Buradan hareketle, gelir sağlayan kişiye gidilmek suretiyle vergileme yapılmaktadır. Devlet, egemenliği altında bulunan vergi konularını ve vergiyi doğuran olayları vergilendirmektedir. Buradaki hukuksal ilişki, ekonomik bağ temeline dayanmaktadır.⁷ Ancak bütün devletler vergilendirme yetkilerini bu şekilde kullandıkları zaman yetki çatışmasına bağlı olarak “çifte vergilendirme” sorunu ortaya çıkmaktadır.

Milletlerarası çifte vergileme olayı, genellikle, iki veya daha fazla devletin aynı mükellefi aynı konuda ve belirli dönemler içinde benzer vergilerle vergilendirmesi

¹ PEHLİVAN, Osman; ÖZ, Ersan; Uluslararası Vergilendirme, Bursa 2015, s.15.

² ÖNCEL, Mualla; KUMRULU, Ahmet; ÇAĞAN, Nami; Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 24. Baskı, Ankara 2015, s. 33.

³ ÖNCEL; KUMRULU; ÇAĞAN, a.g.e., s. 57.

⁴ KARAKOÇ, Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara 2007, s.120.

⁵ ŞENYÜZ, Doğan; YÜCE, Mehmet; GERÇEK, Adnan; Vergi Hukuku Genel Hükümler, Bursa 2016, s.329.

⁶ PEHLİVAN;ÖZ, a.g.e., s. 72.

⁷ ÖZ, N. Semiz, Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2005, s. 23.

şeklinde tarif edilebilir.⁸ Çifte vergilendirmenin mikro etkilerini, çifte vergilendirme nedeniyle mükellefler açısından oluşan ilave gelir kayıpları bağlamında değerlendirmek mümkündür. Vergilerin iktisadi faaliyetler açısından önemli bir maliyet unsuru olduğu dikkate alındığında, çifte vergilendirmenin maliyetleri daha da arttıracığı ve mükelleflerin faaliyetleri üzerinde saptırıcı ve kısıtlayıcı etkiler oluşturacağı aşikârdır.⁹ Uluslararası çifte vergilendirmenin makro etkileri ise, farklı değişkenler üzerinde meydana getirdiği etkiler bağlamında ele alınabilir. Öncelikle her ülkenin dolaylı ve doğrudan vergileri farklı oranlarda uygulamaları sonucuna bağlı olarak çifte vergilendirme, uluslararası kaynak dağılımı etkinliğini ve ülkeler arasında vergilendirmede eşitlik durumunu bozmaktadır.¹⁰

Bu sorun kapsamında, çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılabilmesi ve yapılmışsa etkilerinin giderilmesi yönünde değişik yöntemler geliştirilmiştir. Bu yönde ülkeler ya ulusal çaplı ve tek yönlü düzenlemeler getirmişler ya da aralarında anlaşma imzalayarak, uluslararası önlemler alma yolunu tercih etmişlerdir. Bir ülke kendi iç hukukunda tek yanlı düzenlemeler yaparak, çifte vergilendirmenin etkilerini önleyebilir. Sınırlama açısından kanunlarımızda genel bir hüküm olmamakla birlikte, çeşitli vergi kanunlarında çifte vergilendirmenin önlenmesine veya giderilmesine yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Bu kapsamda indirim yöntemi, mahsup yöntemi ve istisna yöntemi olmak üzere belli başlı üç tane yöntem tercih edilmiştir.

Her devlet, tek taraflı olarak, kendi vergilendirme yetkisini sınırlandırmak suretiyle çifte vergilendirmeyi önleyebilir. Ancak bu şekildeki bir uygulama, bazı durumlarda yetersiz kalacaktır. Bu noktada çifte vergilendirmenin önlenmesinde başvurulacak yollardan biri, vergilendirme yetkileri çatışmayacak şekilde, ülkeler arasında yetkilerin paylaşımını esas alan uluslararası anlaşmalar yapılmasıdır. Çifte vergilendirmeyi önlemeyi amaçlayan anlaşmalar, daha çok gelir ve servet vergileri itibarıyla yapılmaktadır.¹¹ Aynı şekilde, çeşitli uluslararası örgütler tarafından da bir takım model çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ortaya konulmuş olup işbu anlaşmalar emredici nitelikte değil daha çok tavsiye niteliğindedirler.¹² Söz konusu model anlaşmalardan en çok bilineni ve anlaşmalarda sıklıkla esas alınanlarından biri OECD tarafından yayımlanan "*Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma*"sıdır.

Yukarıda yapılan açıklananlar ışığında OECD tarafından yayımlanan "*Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma*"da düzenlenmiş olan ve çifte vergilendirme konusunda içinde bulunduğumuz yüzyıl sebebiyle, ücret gelirini elde eden gerçek kişiler bakımından ülkeler arasında ulaşımın kolaylaşması ve mukimi olunmayan ülkede çalışma olanakları konusunda ülkelerin tanımış olduğu imkânlar neticesinde

⁸ TUNCER, Selahattin, Çifte Vergilendirme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Yayın No: 112-66, Sevinç Matbaası, Ankara 1974, s. 5-6.

⁹ SARAÇ, Özgür, Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006, s. 88.

¹⁰ SARAÇ, a.g.e., s. 88.

¹¹ ŞENYÜZ; YÜCE; GERÇEK, a.g.e., s. 337.

¹² DEMİRAÇ, Levent, "Uluslararası Vergi Anlaşmaları", Hesap Uzmanları Kurulu Konferansları II, Ankara 1991, s. 126.

önem arz eden ücret gelirleri ve yöneticilere yapılan ödemeler konu başlıkları işbu çalışma kapsamında incelenecektir.

I.GELİR VE SERVET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERE İLİŞKİN MODEL ANLAŞMA’NIN 15’İNCİ MADDESİ: “ÜCRET GELİRİ”NDE ÇİFTE VERGİLENDİRMEİNİN ÖNLENMESİ

15 Temmuz 2014 tarihindeki şekliyle OECD¹³ tarafından yayımlanan “Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma’nın “Ücret Geliri” başlıklı 15’inci maddesi,

“1. 16, 18 ve 19’uncu maddelerin hükümleri saklı kalmak üzere, bir Âkit Devlet mukiminin bir hizmet dolayısıyla elde ettiği ücret, maaş ve diğer benzeri gelirler, bu hizmet diğer Âkit Devlette ifa edilmedikçe, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Hizmet diğer Devlette ifa edilirse, buradan elde edilen söz konusu gelir bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. 1’inci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Âkit Devlet mukiminin diğer Âkit Devlette ifa ettiği bir hizmet dolayısıyla elde ettiği gelir, eğer:

a) gelir elde eden kişi, diğer Devlette, bu Devletin ilgili mali yılı içinde başlayan veya biten herhangi bir on iki aylık dönemde bir veya birkaç seferde toplam 183 günü aşmayan bir süre kalırsa ve

b) ödeme, diğer devletin mukimi olmayan bir işveren tarafından veya böyle bir işveren adına yapılırsa ve

c) ödeme, işverenin diğer Devlette sahip olduğu bir işyerinden yapılmazsa, yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir.

3. Bu maddenin bundan önceki hükümlerine bakılmaksızın, uluslararası trafikte işletilen bir gemi veya uçakta ya da iç su yolu taşımacılığı alanında faaliyet gösteren bir teknede ifa edilen bir hizmet dolayısıyla elde edilen gelir, teşebbüsün etkin yönetim merkezinin bulunduğu Âkit Devlette vergilendirilebilir.”¹⁴

¹³ Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)

¹⁴ Articles Of The Model Convention With Respect To Taxes On Income And On Capital, 28 Ocak 2003., Article 15, “Income From Employment”

“1. Subject to the provisions of Articles 16, 18 and 19, salaries, wages and other similar remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment shall be taxable only in that State unless the employment is exercised in the other Contracting State. If the employment is so exercised, such remuneration as is derived therefrom may be taxed in that other State.

2. Notwithstanding the provisions of paragraph 1, remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment exercised in the other Contracting State shall be taxable only in the first-mentioned State if:

a) the recipient is present in the other State for a period or periods not exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period commencing or ending in the fiscal year concerned, and

b) the remuneration is paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the other State, and

c) the remuneration is not borne by a permanent establishment which the employer has in the other State.

3. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, remuneration derived in respect of an employment exercised aboard a ship or aircraft operated in international traffic, or aboard a boat

düzenlemesini içermektedir. Hüküm bağımlı emekten doğan kazancın vergilendirilmesinde hangi devletin vergilendirme yetkisine sahip olduğunu düzenlemektedir. Madde metninde 1'inci bent hangi devletin vergilendirme yetkisine sahip olduğuna ilişkin genel bir kural koyarken; 2'nci bent bu genel kural içerisinde yer alan kaynak devletin vergilendirme yetkisinin tanındığı hallere ilişkin istisnaya yer vermektedir. Maddenin 3'üncü bendi ise bahsetmiş olduğumuz 1'inci ve 2'nci fıkralardan bağımsız olarak uluslararası trafikte işletilen bir gemi veya uçakta ya da iç su yolu taşımacılığı alanında faaliyet gösteren bir teknede ifa edilen bir hizmet dolayısıyla elde edilen gelirden hangi devletin vergilendirme yetkisine sahip olacağını düzenlemektedir.

Model Anlaşmanın 15'inci maddesinin madde metni başlığı "Ücret Geliri" olmakla birlikte söz konusu bu başlık 2000 yılı sonrasında şu anki halini almıştır. 2000 yılından önce 15'inci Maddenin başlığı, "Bağımlı Faaliyetler"e gönderme yapmaktadır. 15'inci Maddenin başlığı, 14'üncü Maddenin kaldırılmasının bir sonucu olarak Maddenin uygulandığı faaliyetleri betimlemek için daha yaygın olarak kullanılan "istihdam" terimine gönderme yapacak şekilde değiştirilmiştir.

OECD Vergilere İlişkin Model Anlaşması'nın 14'üncü maddesi olan "Independent Personal Services" yani "Serbest Meslek Kazançları" kaldırılmadan önceki dönemde; bir kazancın, serbest meslek faaliyeti sonucunda elde edilen kazanç olduğu ve ücret geliri olmadığı yönünde kullanılan ölçüte göre; serbest meslek kazancı **bağımsız emeğin** karşılığıdır.¹⁵ 29 Nisan 2000 tarihinde yayımlanan "OECD Model Anlaşması'nın 14. Maddesiyle İlgili Sorunlar" adlı raporuyla birlikte 14. Madde Model Anlaşma'dan çıkarılmıştır.¹⁶ Madde metninin anlaşmadan çıkarılmasıyla birlikte Âkit Devletlerin iç hukuklarında serbest meslek kazancı ile ücret kazancının nitelendirilmesi konusunda anlaşmazlığı ortadan kaldırmaya yönelik kullanılan "bağımlı-bağımsız emek" ölçütüne – OECD Model Anlaşma'nın Madde Başlıklarını Anlamlandırma Bakımından- gerek kalmamıştır. Bu kapsamda; 15'inci maddenin başlığı "İstihdam" terimine yaklaştırılmak açısından "Ücret Geliri" olarak değiştirilmiştir. OECD Vergilere İlişkin Model Anlaşması'nın orijinal metninde "Income From Employment" başlığında yer alan "Employment" teriminin Türkçede yaygın kullanımı ve aynı zamanda hukuk terimi olarak karşılığı¹⁷ "istihdam"dır. İstihdam, "bir insanı bir işte, bir görevde kullanma, çalıştırma" anlamına gelmektedir.¹⁸ Kanımca, "Ücret geliri" teriminin nitelendirmesini "istihdam" terimi ile yapmak Türk Vergi Hukuku'nda ücret gelirinin nitelendirilmesi açısından da daha doğru bir yaklaşım olacaktır. Sonuç olarak, bu değişiklik Maddenin kapsamını herhangi bir şekilde etkilemek niyetiyle yapılmamış olup madde başlığının terminolojik olarak farklı terimlerle anlamlandırılmasından ibarettir.

engaged in inland waterways transport, may be taxed in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated."

¹⁵ ÖNCEL; KUMRULU; ÇAĞAN, a.g.e., s. 294.

¹⁶ AYDIN, Elif; "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Serbest Meslek Kazançları", Vergide Gündem Dergisi, 2010, S. 11., s. 2.

¹⁷ Türkiye Cumhuriyeti Dışişleri Bakanlığı Resmi Sitesi, (<http://www.mfa.gov.tr/data/Terminoloji/ekonomi-ve-maliye-terimleri%20listesi-110615.pdf>_ErişimTarihi:01.05.2018)

¹⁸ Türk Dil Kurumu Resmi Sitesi, (http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5ae84272104dd2.19508552_ErişimTarihi: 01.05.2018)

1. Kapsamı

A. Birinci Fıkraya İlişkin Değerlendirme

Model Anlaşma'nın 15'inci maddesinin ilk fıkrası "16, 18 ve 19'uncu maddelerin hükümleri saklı kalmak üzere, bir Âkit Devlet mukiminin bir hizmet dolayısıyla elde ettiği ücret, maaş ve diğer benzeri gelirler, bu hizmet diğer Âkit Devlette ifa edilmedikçe, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Hizmet diğer Devlette ifa edilirse, buradan elde edilen söz konusu gelir bu diğer Devlette vergilendirilebilir." hükmündedir. Bu bağlamda, hükmün değerlendirilebilmesi için, "Mukim" "Hizmet" ve "Ücret, Maaş Ve Diğer Benzeri Gelirler" kavramlarının açıklanması gerekmektedir.

a. "Mukim (Resident)" Kavramı

Mukim kavramı, Model Anlaşma'nın 4'üncü maddesinde; "“bir Âkit Devletin mukimi” terimi, bu Devlet ve herhangi bir politik alt bölümü veya mahalli idaresi de dahil olmak üzere, bu Devletin mevzuatı gereğince ikametgâh, mukimlik, yönetim yeri veya benzer yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle vergiye tabi olan kişi anlamına gelir.” olarak açıklanmaktadır. Bu tanımlama esas olarak, iç hukukta kabul edilen ikametgâh kavramına ve buna ilişkin kurallara atıf yapmakta ve kişiye mukim olma sıfatıyla vergilendirmenin ölçütlerini sınırlı olmayacak şekilde sıralamaktadır. Dolayısıyla anlaşmalar mukim kavramına yeni bir düzenleme getirmemekte, sadece tam yükümlülüğü öngören ulusal yasalardaki kurallar dolayısıyla bir devlete kişisel bağlanmanın çeşitli türlerini kapsamayı hedeflemektedir.¹⁹ İkametgâh kavramı ülkelerin iç hukuklarına bırakılmış olup özel hukukta yer bulan ikametgâh kavramından farklı olarak Âkit Devletlerden birinin vergilendirme yetkisine kişisel bağlama ölçütü olarak kullanılmaktadır. Bu kapsamda vergi hukukunun kendine özgü terimlerinden olan "mali ikametgâh" kavramı gündeme gelmektedir. Bununla birlikte mali ikametgâh kavramı tüzel kişiler için kullanılan bir terim olup terminolojik olarak gerçek kişiler için uygun olmayacaktır, gerçek kişiler için ise âkit devletlerin çoğunluğu tarafından *-farklı nitelendirmeler mevcut olmakla birlikte-* ekonomik sosyal işlerini topladığı ve yaşamsal faaliyetlerini sürdürdüğü yerin ikametgâh olarak nitelendirildiğini söylemek yanlış olmayacaktır.

Bu noktada Türk Vergi Hukuku anlamında gerçek kişilerin ikametgâh kavramını nasıl anlamlandırmamız gerektiği konusunda Gelir Vergisi Kanunu bizim için yol gösterici olacaktır. Gelir Vergisi Kanunu 4'üncü maddenin 1'inci bendinde ikametgâhı, Türk Medeni Kanunu'nun 19'uncu ve devamı maddelerinde yazılı yerler olduğu ifade edilmiştir. Medeni Kanuna göre ise yerleşim yeri, "bir kimsenin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yerdir." Şu halde yerleşmek niyeti ikametgâhın tayini için esas unsurdur aynı zamanda bir de devamlı oturmanın mevcut olması gerekmektedir. Yerleşme niyetinin belirlenmesi kişinin saiki ile ilgisi olması nedeniyle tespiti zor bir husustur. Yerleşim niyetinin belirlenmesi konusunda ölçüt olarak kişinin ekonomik sosyal ilişkilerini yürüttüğü ve topladığı yerlerde oturma niyetinin bulunduğu karinesine ulaşılabilecektir.

Sonuç olarak her devlet, vergi yasalarında ikametgâh, mesken veya belirli bir süre ülkede bulunma gibi ölçütlere dayalı olarak, ikametgâhın dolayısıyla mukimliğin

¹⁹ YALTI SOYDAN, Billur, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, Beta Yayıncılık, 1. Baskı, İstanbul 1995, s. 109.

çerçevesini kendine özgü bir şekilde tespit etmektedir.²⁰ Sonuç olarak, düzenleme ile mukimliğin belirlenmesinin esasen iç hukuklara bırakıldığı anlaşılmaktadır.

b. "Hizmet" Kavramı

Model Anlaşma metninde ücret gelirin bir hizmet karşılığı elde edildiği söylenmekle birlikte "*Hizmet*" kavramına ilişkin anlaşma metninde bir açıklamaya yer verilmemiştir. Bununla birlikte Modele ilişkin Yorum'da "*Hizmet*"le ilgili açıklamaya yer verilmiştir.

Yoruma göre; "*Hizmet, çalışanın ücret geliri ödenen faaliyetlerini ifa ederken fiziksel olarak bulunduğu yerde gerçekleştirilir. Bunun bir sonucu, kendisine verdiği hizmet sebebiyle diğer bir Devletteki kaynaklardan ödeme yapılan bir Âkit Devlet mukiminin, bu gelir üzerinden, sırf bu çalışmanın sonuçlarından diğer Devlette yararlanılmış olması nedeniyle bu diğer Devlette vergilendirilemeyeceği olacaktır.*"²¹ Hizmet hakkında açıklamalar içeren Yorum kapsamında da "*hizmet*" kavramından ne anlaşılması gerektiğine yer verilmemiş hizmetin vergilendirme yetkisi bakımından nerede gerçekleşeceği açıklığa kavuşturulmuştur.

Bu bağlamda işbu Model Anlaşma'nın "*Tanımlar*" başlıklı 3'üncü maddesine göre; bir Âkit Devlet tarafından herhangi bir tarihte uygulanmasına ilişkin olarak, Anlaşmada tanımlanmamış herhangi bir terim, metin aksini gerektirmedikçe, Anlaşmanın uygulanacağı vergilerin amaçları bakımından, o tarihte bu Devletin mevzuatında sahip olduğu anlamı taşıyacaktır. Bu kapsamda "*Hizmet*"ten ne anlaşılması gerektiğinin esasen Âkit Devletlerin iç hukuklarına bırakıldığı anlaşılmaktadır. Örneğin; Türk Vergi Hukukuna göre hizmet, 3065 sayılı KDV Kanununun 4 üncü maddesinde "*teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir*" şeklinde tanımlanmıştır. Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebilir. Maddede hizmet dolaylı bir şekilde tanımlanmış, hizmet sayılan bazı işlemler belirtilmiş ve bunlara benzeyen işlemlerin de hizmet sayılacağı hükme bağlanmıştır.²²

c. "Ücret, Maaş Ve Diğer Benzeri Gelirler" Kavramı

"*Ücret, Maaş Ve Diğer Benzeri Gelirler*" için Model metninde bir açıklamaya yer verilmemekle birlikte; Üye ülkeler, "*maaş, ücret ve diğer benzeri ödemeler*" terimini, ifa edilen hizmetler ilgili olarak alınan (örneğin, hisse senedi opsiyonları, bir lojman ya da bir otomobilin kullanımı, sağlık veya hayat sigortası poliçesi ve kulüp üyeliği) aynı menfaatleri de kapsayacak şekilde değerlendirmektedirler.²³

Kaynak Devlette vergilendirme için Maddenin getirdiği koşul, maaş, ücret ve diğer benzeri ödemelerin, hizmetin o Devlette gerçekleşmesi sebebiyle elde edilmesidir. Bu, o gelirin ne zaman ödenebileceğine, çalışanın adına alacak kaydedilebileceğine ya da

²⁰ YALTI SOYDAN, a.g.e., s. 123.

²¹ Gelir Ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, 15'inci Maddeye İlişkin Yorum, Par. 1.,

²² Bkz. KDV Genel Uygulama Tebliği I/Ç-4 Bölümü.

²³ Gelir Ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, 15'inci Maddeye İlişkin Yorum, Par. 2.1.

çalışan tarafından başka bir şekilde kesin olarak elde edilebileceğine bakılmaksızın uygulanacaktır.²⁴

Vergilendirme yetkisinin tespit edilebilmesi açısından yalnızca ücret, maaş ya da hizmet karşılığı alınan ödemeler değil aynı zamanda nitelendirme açısından Âkit Devletler arasında farklı anlamlandırmalara sebep olabilecek durumlarında değerlendirilmesi, açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Bu bağlamda, Yorumda ülkelerin ücret gelirine ilişkin çifte vergilendirme anlamında karşılaşılabileceği sorunlara ve hangi devletin vergilendirme yetkisi kapsamında kalması gerektiğine ilişkin aşağıda değinileceği üzere çeşitli açıklamalara yer verilmiştir.

Bağımlı faaliyetin sona ermesinden önce yapılan çalışma için, bağımlı faaliyetin sona ermesinden sonra yapılan herhangi bir ödeme (örneğin, son çalışma döneminin maaş ya da ikramiyesi veya o dönemde yapılan satışların karşılığı komisyonlar), hizmetin gerçekleştirildiği ilgili Devlette elde edilmiş sayılacaktır.²⁵ Bu kapsamda, hizmetin gerçekleştirildiği kaynak devleti işbu hizmete ilişkin gelirden, vergilendirme yetkisine sahip olacaktır.

Bağımlı faaliyetin son yılında tahakkuk eden kullanılmamış tatil/hastalık izni karşılığı yapılan ödeme, tatil ya da hastalık izni hakkının doğduğu çalışma dönemi ödemesinin bir parçası²⁶ olarak kabul etmek gerekecektir. İşbu ödemeler, çalışma döneminin bir parçası olması nedeniyle hizmetin gerçekleştirildiği Âkit Devlette vergilendirilecektir.

Bazı durumlarda işveren, bağımlı faaliyeti sona erdirmeden önce (yasa ya da anlaşma gereğince) çalışana bir ihbar süresi sağlamak zorundadır. Çalışana bu ihbar süresi içinde çalışmaması söylenir ve o dönem için ödeme yapılırsa, böyle bir ödeme açıkça bağımlı faaliyet dolayısıyla yapılmış olacaktır ve bu nedenle, 1'inci fıkranın amaçları bakımından "oradan kaynaklanan" bir ödeme niteliğinde olacaktır. Böyle bir durumda alınan ödeme, çalışanın ihbar süresi içinde makul koşullarda çalışmış addedilebileceği Devletten elde edilmiş sayılacaktır²⁷ ve yine bu devletin vergilendirme yetkisi içinde kalacaktır.

Ayrıca, bazı Devletlerde, çalışanın bağımlı faaliyet süresi içindeki aylık maaşının bir kısmı, bu faaliyetin sona ermesinden sonra belli bir süre bir rakip için çalışmama yükümlülüğünün bedelini oluşturmakta ve istihdamın sona ermesinden sonra rekabet etmeme karşılığında ayrı bir ödeme yapılmamaktadır. Böyle bir durumda, bağımlı faaliyet sırasında alınan ödemenin söz konusu yükümlülüğe atfedilebilir kısmı, bu ödemenin kalan kısmıyla aynı şekilde işleme tabi tutulmalıdır.²⁸ Bu cihette, bağımlı

²⁴ Gelir Ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, 15'inci Maddeye İlişkin Yorum, Par. 2.2.

²⁵ Gelir Ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, 15'inci Maddeye İlişkin Yorum,, Par. 2.4.

²⁶ Gelir Ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, 15'inci Maddeye İlişkin Yorum, Par. 2.5.

²⁷ Gelir Ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, 15'inci Maddeye İlişkin Yorum, Par. 2.6.

²⁸ Gelir Ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, 15'inci Maddeye İlişkin Yorum, Par. 2.9.

faaliyet sırasında alınan ödemenin söz konusu yükümlülüğe atfedilen kısmı, ödemenin yapıldığı sırada hizmetin ifa edildiği Âkit Devletin vergilendirme yetkisi kapsamında kalacaktır.

Bir çalışan, bağımlı faaliyetin sona ermesine neden olan geçici bir düzenlemenin bir parçası olarak, çalışmayacağı bir süre için tam veya indirilmiş bir maaş alıyor olabilir. Maaş, bağımlı faaliyet sona ermemiş olsa da işveren tarafından çalışanın, çalışmasının gerekmediği bir süre için ödendiğinde yine de istihdam nedeniyle alınmış olur ve dolayısıyla 1'inci fıkranın amaçları bakımından "oradan kaynaklanan" bir ödeme niteliğini taşıyacaktır.²⁹ İstihdam nedeniyle alınmış olan bu ödeme istihdamın gerçekleştiği Âkit Devlet tarafından vergilendirilecektir.

d. Ara Sonuç

Yukarıda anlatılanlar kapsamında Model Anlaşma'nın 15'inci maddesi ücret gelirin vergilendirilmesi konusunda genel bir kural koymaktadır. İşbu genel kuralı düzenleyen 15'inci maddenin ilk fıkrasının şöyle anlaşılması gerektiği kanaatindeyim:

15'inci maddenin birinci fıkrasında; "*bir Âkit Devlet mukiminin bir hizmet dolayısıyla elde ettiği ücret, maaş ve diğer benzeri gelirler, bu hizmet diğer Âkit Devlette ifa edilmedikçe, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir.*" denilmek suretiyle vergilendirme yetkisi yerleşim yeri ülkesine verilmiş olup genel kaide bu yöndedir. Maddenin devamında yer alan; "*Hizmet diğer Devlette ifa edilirse, buradan elde edilen söz konusu gelir bu diğer Devlette vergilendirilebilir.*" ifadesi ile hizmetin yerleşim yeri ülkesinde değil de kaynak devleti ülkesinde gerçekleştirilmesi halinde; vergilendirme yetkisinin kaynak devletine verilebileceğine hükmedilmiştir. İşbu madde ile yerleşim yeri ülkesi, ücretlerin vergilendirilmesi konusunda kendisine tanınmış olduğu bu yetkiyi yani egemenliğini kısıtlayarak ücretlerin vergilendirilmesi konusundaki yetkisini kaynak devletine vermek zorunda olmayıp bu hal ihtiyaridir, âkit devletlerin kendi aralarında düzenleyecekleri anlaşmalarla ücretlerin vergilendirilmesi konusunda yetki devri söz konusu olabilecektir. Ayrıca belirtmek gerekir ki; fıkrada belirtilmiş olan mukim ve hizmet kavramları Model metninde veya Yorumda açıklanmakla birlikte bu hususlarda kesin bir tanım verme yoluna gidilmemiş olup kavramların anlamlandırmaları Âkit Devletlerin iç hukukuna göre tayin edilecektir.

B. İkinci Fıkraya İlişkin Değerlendirme

Model Anlaşma'nın 15'inci maddesinin ikinci fıkrası;

"1'inci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Âkit Devlet mukiminin diğer Âkit Devlette ifa ettiği bir hizmet dolayısıyla elde ettiği gelir, eğer:

a) gelir elde eden kişi, diğer Devlette, bu Devletin ilgili mali yılı içinde başlayan veya biten herhangi bir on iki aylık dönemde bir veya birkaç seferde toplam 183 günü aşmayan bir süre kalırsa ve

b) ödeme, diğer devletin mukimi olmayan bir işveren tarafından veya böyle bir işveren adına yapılırsa ve

²⁹ Gelir Ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma,15'inci Maddeye İlişkin Yorum, Par. 2.16.

c) ödeme, işverenin diğer Devlette sahip olduğu bir işyerinden yapılmazsa, yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir.” hükmündedir.

Model Anlaşma'nın 2'nci fıkrası, 1'inci fıkrada koyulmuş olan “Hizmet diğer Devlette ifa edilirse, buradan elde edilen söz konusu gelir bu diğer Devlette vergilendirilebilir.” ifadesinin istisnası niteliğindedir. Söz konusu bu istisna, üst yöneticilere yapılan ödemeler ile sanatçı ve sporcuların elde ettikleri ücretler ve emekli maaşları dışında kalan, bağımlı faaliyet ilişkisi içinde hizmet veren tüm gerçek kişileri kapsamaktadır.

Ödemenin istisna kapsamına girmesi için bu fıkrada ifade edilen üç koşulun birlikte (kümülatif olarak) sağlanması gerekmektedir. *İşbu üç koşul:*

- a) Mukim olmayan kişi hizmetin ifa edildiği ülkede 183 günden az kalırsa,
- b) Ödemeyi yapan veya adına ödeme yapılan işverenin, hizmetin ifa edildiği ülkenin mukimi olmaması,
- c) Ödemenin, mukim olmayan işverenin hizmetin ifa edildiği ülkede sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılmamasıdır.

a. İlk Koşul İstisnanın 183 Günlük Süre İle Sınırlı Olmasıdır.

Ödemenin istisna kapsamına girmesi için Mukim olmayan kişinin hizmetin ifa edildiği ülkede 183 günden az kalması gerekmektedir. Ayrıca bu sürenin “*ilgili mali yılda başlayan veya son bulan herhangi bir on iki aylık dönem içinde*” aşılamayacağı da madde metninde şart koşulmuştur.

İlgili mali yıla yapılan atıf, bir Âkit Devletin, diğer Âkit Devletin bir mukiminin bağımlı faaliyetinin gerçekleştiği ve bu süre içinde de söz konusu hizmetleri verdiği bir mali yıla yapılan atıf olarak yorumlanmalıdır.³⁰ Bu kapsamda, birbirini izleyen, tüm on iki aylık dönemler ve hatta birbiriyle belirli ölçüde çakışanlar bile dikkate alınmalıdır. İşbu kapsamda Model Anlaşmanın 2'nci fıkrasının a bendinde yer alan “*herhangi bir on iki aylık dönemde bir veya birkaç seferde toplam 183 günü aşmayan*” ifadesine dikkat etmek gerekecektir. Yorumda konuyla ilgili bir örneğe göre; bir çalışan bir Devlette 1 Nisan 01 ve 31 Mart 02 arasındaki 150 günlük süre zarfında ve ayrıca 1 Ağustos 01 ve 31 Temmuz 02 arasındaki 210 günlük süre zarfında bulunmuş ise, birinci dönemde asgari mevcudiyet testini karşılamıyor olsa dahi ve ikinci dönem birincisiyle kısmen çakışıyor olsa bile, yukarıda belirtilen ikinci 12 aylık dönemde 183 günü aşan bir süreyle orada bulunmuş olacaktır.³¹

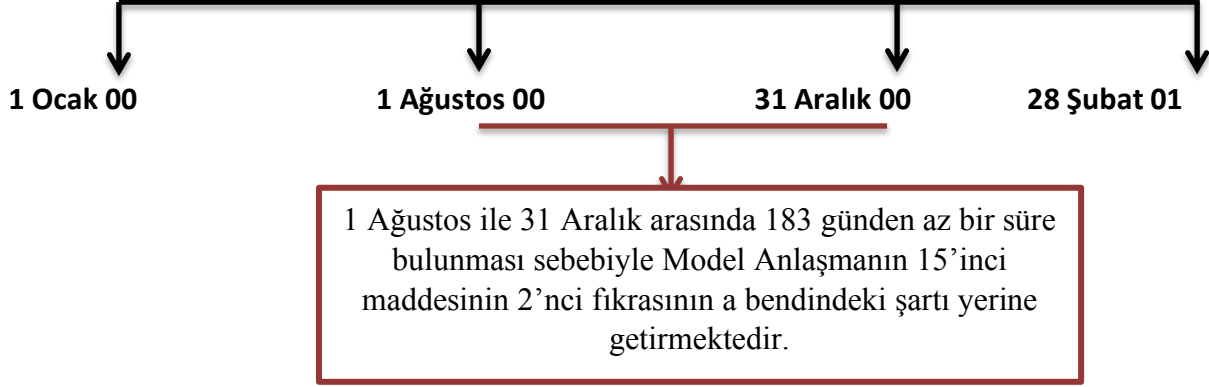
Yorumda gösterilen başka bir örnek; “*S Devletinin mali yılının 1 Ocak ve 31 Aralık arasında olduğunu ve R Devletinin bir mukiminin 1 Ağustos 00 ve 28 Şubat 01 arasında S Devletinde bulunduğunu ve bağımlı faaliyetine ilişkin hizmetlerini gerçekleştirdiğini varsayın. 1 Ocak ile 31 Aralık 00 arasında başlayan veya 1 Ocak ile 31 Aralık 01 arasında son bulan ve bağımlı faaliyete ilişkin hizmet döneminin herhangi bir kısmını içeren*

³⁰ Gelir Ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, 15'inci Maddeye İlişkin Yorum, Par. 4.1.

³¹ Gelir Ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, 15'inci Maddeye İlişkin Yorum, Par. 4.

herhangi bir on iki aylık dönem, "2a" bendi bakımından konuyla ilgili olacaktır"³² şeklindedir.

Örneği şekil yardımıyla incelediğimizde;



Modelde yer almamakla birlikte Yorum'a göre; 183 günlük dönemi hesaplamak için Âkit Devletler tarafından çeşitli formüller kullanılmakta ise de bu fıkranın kaleme alınış şekli bakımından "Fiziki Olarak Bulunulan Günler"³³ yöntemi kullanılmalıdır. Bu kapsamda süre hesabında teşebbüsün çalışanlarının ya da diğer personelin gerçekten hizmet tedarik ettiği günler dikkate alınmalıdır. Söz konusu kişilerin diğer ülkede bulunduğu ancak çalışmadığı günler, örneğin tatiller ve hafta sonları, hesaba katılmamalıdır.³⁴

b. İkinci Koşul, Ödemeyi Yapan İşverenin, Hizmetin İfa Edildiği Devletin Mukimi Olmaması Gerektiğidir.

Ödemeyi yapan işveren hizmetin ifa edildiği devletin mukimi olmaması ve ayrıca o işveren adına yapılmaması halinde istisna kapsamında bir ödemeden bahsedilecektir.

Bununla birlikte bazı üye ülkeler, 2'nci fıkranın istisnasını, işverenin, çalışanın ikamet ettiği Devletin mukimi olmadığı durumları kapsayacak şekilde genişletmenin uygun olmadığını düşünmektedirler. Bu görüşü paylaşan Âkit Devletler "2b" bendini;

"b) jödeme, ilk bahsedilen Devletin mukimi olan bir işveren tarafından veya o işveren adına yapılır, ve"

şeklinde karşılıklı olarak kabul etmekte serbest kabul edilmiştir.³⁵

İkinci koşulun anlamının tam olarak kavranabilmesi için "işveren" kavramını Model Anlaşma kapsamında ne ifade ettiğini ayrıca incelemek gerekmektedir.

³² Gelir Ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, 15'inci Maddeye İlişkin Yorum, Par. 4.1.

³³ Gelir Ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, 15'inci Maddeye İlişkin Yorum, Par. 5.

³⁴ ÖNER, Cihat, Vergi Hukukunda İşyeri, İmaj Yayıncılık, Ankara 2016, s. 184.

³⁵ Gelir Ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, 15'inci Maddeye İlişkin Yorum, Par. 6.

b1. “İşveren” Kavramı

Anlaşma metninde geçen “Employer” terimi “işveren”³⁶ anlamına gelmektedir. Model Anlaşma metninde işveren kavramına atfedilmesi gereken anlam açıklanmamış olup 1992 OECD Modelinin Şerhinde “İşveren” hizmet üzerinde hakları bulunan ve sorumluluğu ve riskleri üstlenen kişi şeklinde tanımlanmıştır.³⁷ Türk Hukuku anlamında ise işveren; “işçi çalıştıran gerçek veya tüzel kişiye yahut tüzel kişiliği olmayan kurum ve kuruluşlar; bir hizmet akdine dayanarak diğer bir kimseyi işçi olarak çalıştıran kimse”³⁸ dir. Gelir Vergisi Kanunu 62’nci maddeye göre ise; “hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişiler” anlamına gelmektedir. Şerhte tanımlanan işveren ile Türk Hukuku anlamında işveren terimi birlikte düşünüldüğünde kanaatimce işveren; “bir kimseyi işçi olarak çalıştıracak nitelikte bir hizmet akdi kurarak, işbu âkit sayesinde hizmet üzerinde hakları bulunan, riskleri ve sorumluluğu üstlenen gerçek veya tüzel kişi” olarak anlaşılmalıdır.

“İşveren” teriminden ne anlaşılacağı belirlenerek Model Anlaşmanın bu maddesinin kötüye kullanımlara konu olması engellenebilecektir. Söz konusu düzenlemenin ikametgâh devletinin vergilendirme yetkisine bağlanılmasına yol açan unsurları “uluslararası işçi kiralama” olgusunu yaratmıştır. Kaynak Devletinde 183 günden az hizmet ifa eden kişinin elde ettiği ücretlerin ikametgâh devletinin vergilendirme yetkisine bağlanabilmesi için, ödemenin kaynak devletinde mukim olmayanlarca yapılması gerekmektedir. Bu nedenle, kaynak devletinde mukim bir işveren yurtdışından işçi gereksinimini yurtdışında kurulu aracı kuruluşlardan temin etmektedir. Burada görünürdeki işveren kaynak devletinde mukim olmayan kişilerdir ve işçileri yerel işverenlere kiralamaktadırlar. Böylece, söz konusu işçi maddenin öngördüğü bütün koşulları gerçekleştirmektedir. Bu kapsamda işveren teriminin anlamı kavranmak suretiyle, uluslararası işçi kiralama işlemlerinde maddi olgular biçimin önüne geçmeli ve her durumda işverene ait yetkilerin, işçi kiralayan kişi tarafından mı yoksa işçiyi kullanan kişi tarafından mı kullanıldığına bakılmalıdır.³⁹

Mevcut durumun böyle olduğu Devletler, Yorumda önerilen ve her devletin özel durumuna göre revize edilebilecek aşağıdaki gibi kaleme alınmış bir hükmü karşılıklı olarak kabul etmekte serbesttirler;

“Bu Maddenin 2’nci fıkrası, aşağıdaki durumlarda, diğer Âkit Devlette gerçekleştirilen bağımlı faaliyete ilişkin bir hizmetle ilgili olarak bir Âkit Devletin mukimi tarafından elde edilen ve o diğer Devletin mukimi olmayan bir işveren tarafından veya bu işveren adına yapılan ödeme için geçerli olmayacaktır:

a) Alıcının istihdam sırasında işveren haricindeki bir kişiye hizmet sağlaması ve ilgili kişinin doğrudan veya dolaylı olarak bu hizmetlerin gerçekleştirilme şeklini gözetmesi, yönlendirmesi veya kontrol etmesi ve

³⁶ Türkiye Cumhuriyeti Dışişleri Bakanlığı Resmi Sitesi, (<http://www.mfa.gov.tr/data/Terminoloji/ekonomi-ve-maliye-terimleri%20listesi-110615.pdf> ErişimTarihi:02.05.2018)

³⁷ Gelir Ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, 15’inci Maddeye İlişkin Yorum, Par.3.

³⁸ YILMAZ, Ejder, Hukuk Sözlüğü, Yetkin Yayınları, 6. Bası, Ankara 2016, s. 371.

³⁹ YALTI SOYDAN, a.g.e., s. 175.

b) Bu hizmetlerin o kişi tarafından gerçekleştirilen ticari faaliyetlerin ayrılmaz bir parçasını oluşturması.”⁴⁰

Bununla birlikte, gerçek kişi tarafından sağlanan hizmetlerin bir Devlet tarafından, iki teşebbüs arasında yapılan bir hizmet sağlama sözleşmesi kapsamında değil de, bir bağımlı faaliyet ilişkisi içinde sağlanmış addedilip addedilmediği her zaman aşikâr olmayacaktır. Bu hallerde; gerçek kişi tarafından sağlanan hizmetlerin mahiyeti önemli bir faktör olacaktır. Bu kapsamda, gerçek kişi tarafından sağlanan hizmetlerin, bu hizmetlerin sağlandığı teşebbüsün işinin ayrılmaz bir parçasını oluşturup oluşturmadığını belirlemek gerekmektedir.⁴¹

Bu amaçla, gerçek kişinin çalışmasıyla ilgili Model Anlaşmanın Yorumunda açıklanan ilave faktörler anahtar niteliğinde olacaktır. İşbu ilave faktörler;

“- çalışmanın nasıl gerçekleştirilmesi gerektiğine ilişkin olarak gerçek kişiye kimin talimat verme yetkisine sahip olduğu,

- işin gerçekleştirildiği yeri kimin kontrol ettiği ve bu yerle ilgili sorumluluğun kime ait olduğu,

- gerçek kişiye yapılan ödemenin doğrudan resmi işveren tarafından hizmetlerin sağlandığı teşebbüse mi fatura edildiği,

- iş için gerekli olan araç ve malzemeleri kişinin kullanımına kimin sunduğu,

- işi gerçekleştiren gerçek kişilerin sayısını ve niteliklerini kimin belirlediği,

- işi gerçekleştirecek kişiyi seçme ve bu kişiyle yapılan sözleşmeleri feshetme hakkına kimin sahip olduğu;

- bu kişinin işine ilişkin disiplin yaptırımları getirme hakkına kimin sahip olduğu,

- bu kişinin tatillerini ve çalışma planını kimin belirlediği”⁴²

olarak ifade edilmiştir.

İşveren kavramıyla ilgili Model Anlaşma kapsamında bir diğer önem arz eden konu ise; mali olarak şeffaf ortaklıklar konusudur. “Mali olarak şeffaf ortaklık” Bir Devletin bir ortaklığı vergi amaçları açısından görmezden gelerek ve mali açıdan şeffafmış gibi muamele ederek ortakları ortaklık gelirindeki payları üzerinden vergilendirdiği durumlardır.⁴³ Bu halde ortaklığın kendisi mükellef değildir ve bu nedenle, bu Devletin bir mukimi olarak kabul edilmeyebilir. Bu gibi bir ortaklığın işveren olarak nitelendirileceği kuşkusuzdur. Bu kapsamda; “b” bendindeki bağlam ve amaç ile uyumlu olacak anlamlı bir yoruma ulaşmak amacıyla, mali olarak şeffaf ortaklıklarda söz konusu bendin ortaklar seviyesinde geçerli olduğu düşünülmelidir. Böylece, “b”

⁴⁰ Gelir Ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, 15'inci Maddeye İlişkin Yorum, Par. 8.3.

⁴¹ Gelir Ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, 15'inci Maddeye İlişkin Yorum, Par. 8.12-13.

⁴² Gelir Ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, 15'inci Maddeye İlişkin Yorum, Par. 8.14.

⁴³ Gelir Ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, 4'üncü Maddeye İlişkin Yorum, Par. 8.8.

bendindeki “işveren” ve “mukim” kavramları, mali olarak şeffaf ortaklık seviyesinden ziyade ortaklar seviyesinde uygulanır. Bu yorum, ortakların farklı Devletlerde mukim olduğu durumlarda zorluklar yaratabilecekken bu gibi zorluklar, örneğin ortaklıktaki hisselerin çoğuna sahip olan ortakların mukim olduğu Devleti (örneğin, indirimin en büyük kısmının talep edileceği Devlet) belirleyerek karşılıklı anlaşma usulüyle ele alınabilir.⁴⁴

Sonuç olarak, istisna kapsamında olabilmek için gerekli olan kümülatif şartlardan ikincisi “*ödemenin, diğer devletin mukimi olmayan bir işveren tarafından veya böyle bir işveren adına yapılması hali*”dir. İşbu şart, kaynak devletinde mukim olmayan işverenin yapmış olduğu ve karşılığında hizmet aldığı ücret ödemesine ilişkindir. Bu kapsamda; “işveren” kavramının anlamı ve Âkit Devletlerin bu kavramı kabul etmiş oldukları nitelendirmeler ve kavrama dair uygulamalar istisnanın b bendini oluşturan işbu şartın kapsamını belirlemektedir.

c. Üçüncü Koşul, Ödemenin, Mukim Olmayan İşverenin Hizmetin İfa Edildiği Ülkede Sahip Olduğu Bir İşyerinden Veya Sabit Yerden Yapılmamasıdır.

Model Anlaşmanın 15’inci maddesinin istisnası hükmü olan 2’nci fıkrasının c bendine göre; işveren bağımlı faaliyetin gerçekleştiği Devlette bir işyerine sahipse, istisna, ödemenin işyeri tarafından üstlenilmemesi koşuluyla tanınacaktır.

İstisnanın üçüncü koşulunun uygulama alanı bulabilmesi için madde metninde yer alan “işyeri” ve “sabit yer” kavramları öncelikli olarak incelenmelidir.

c1. “İşyeri⁴⁵” Kavramı

Vergilendirme yetkisinin paylaşımında esas alınan unsurlardan biri olan işyeri maddi bir varlıktır. Maddi bir varlık olarak vergilendirme yetkisinin paylaşılmasında işlev görmektedir.⁴⁶

Başka bir deyişle işyeri; belirli bir ülkenin ekonomik faaliyet ağına sürekli bir şekilde katılma esasına dayanır ve o ülkede yeterli düzeyde varlık gösterdiğine dair bir görünüş oluşturur. Bu anlamda bir yabancı işletmenin ülke içi “varlığı” üç kriter etrafında belirlenir; yani işletmenin yabancı devlette şube, büro, dükkan, fabrika gibi sabit yerlere sahip olup olmadığı; işletmenin bizzat kendisinin o ülkede varlık göstermediği hallerde acentelerinin bulunup bulunmadığı, ya da işletmenin bu yabancı ülkede stoklama, dağıtım, satın alma gibi faaliyetler sürdürüp sürdürmediği araştırılır.⁴⁷

İşyeri kavramının uluslararası vergi hukukunda kullanılmasında ulaşılmak istenen amaç; bir devletin ülkesinde faaliyet gösteren herhangi yabancı bir teşebbüsün kazancının o devlet tarafından vergilendirilebilmesine ilişkin hakkının belirlenmesidir.⁴⁸

OECD Modelinin 5. Maddesinin 1. Fıkrası, işyerinin genel tanımını vermektedir. Bu doğrultuda Model kapsamında işyerinin bir “yer”, “mahal” veya “bulunulan

⁴⁴ Gelir Ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, 15’inci Maddeye İlişkin Yorum, Par. 6.2.

⁴⁵ “Permant Establishment”

⁴⁶ İŞİK, Hüseyin, Uluslararası Vergilendirme, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2014, s. 108.

⁴⁷ YALTI, Billur, Elektronik Ticarete Vergilendirme, DR Yayınları, İstanbul 2003, s.115.

⁴⁸ ÖNER, a.g.e., s. 3-4.

yer”(situs) ve sabit bir yer olma gibi asli özelliklerinin belirlendiği görülmektedir. Maddede işyeri, “bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer” olarak tanımlanmaktadır.⁴⁹ Model anlaşma işyerinin örneklerini sayma yoluyla “yönetim yeri, şube, büro, fabrika, atölye, maden ocağı, petrol veya doğal gaz kuyusu, taş ocağı veya doğal zenginliklerin elde edilmesine yarayan diğer yerler”⁵⁰ olarak belirlemiştir.

Madde metninde ayrıca tanım dışında bırakılan yerler; “Tesislerin sadece işletmeye ait mal veya ticari eşyanın saklanması, sergilenmesi veya teslim edilmesi amacıyla kullanılması ve sabit iş yerinin yalnızca işletmeye mal veya ticari eşya satın alınması ya da işletme için bilgi toplanması amacıyla elde tutulması gibi amaçlarla kullanılan sabit iş yerleri”⁵¹ olarak belirtilmiştir.

İşyerinin varlığı için gerekli şartlar;

- Öncelikle işe ilişkin bir yerin bulunması⁵²
- Teşebbüsün işlerinin bu sabit yer ile yürütülmesi⁵³
- İşletmeye ait işin tamamının veya bir kısmının bu işyeri aracılığı ile yürütülmesi⁵⁴

şeklinde ifade edilebilmektedir.

İşyeri tanımında geçmişte işyerine atfedilebilecek diğer bazı özellikler de tartışma konusu olmuştur. Örneğin işyerinin verimli ya da üretime katkı sağlayıcı bir niteliğinin de bulunması şartı aranması bu özelliklerden biridir. Bu doğrultuda işyerinin doğal olarak teşebbüsün karına ya da kazançlarına katkı sağlaması beklenmektedir.⁵⁵ Bu kapsamda 1943 Meksika Taslağında; işyeri terimi; “merkez ofisleri, şube, mayın ve petrol kuyularını, tarlaları, fabrikaları, atölyeleri, depoları, ofisleri, acenteleri, kurumları, profesyonel bina ve üretken bir karaktere sahip diğer sabit yerleri içerir.”⁵⁶ şeklinde tanımlanmıştır. Güncel tanımlamada ise Akçaoğlu'nun “üretkenlik testi”⁵⁷ olarak nitelendirdiği kriter terk edilmiştir. İşbu özelliğin aranan kriterlerden çıkmasının yanında Modelin 5'inci maddesinin 2'nci fıkrasında işe ilişkin sabit yerin örnekleri sıralanmıştır ki bu “pozitif liste” olarak adlandırılmaktadır. Buna karşılık, işe ilişkin sabit yerin istisnaları da Modelin 5'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında belirlenmiştir ki bu da “negatif liste” olarak ifade edilmektedir.⁵⁸

⁴⁹ ÖNER, a.g.e., s. 5.

⁵⁰ OECD Model Anlaşması, md. 5. Par. 2.

⁵¹ OECD Model Anlaşması, md. 5. Para. 4.

⁵² “Place Of Business”

⁵³ “Fixed”

⁵⁴ “Carrying On”

⁵⁵ ÖNER, a.g.e., s. 5.

⁵⁶ Madde Metninin İngilizce Orjinali:

“1. The term “permanent establishment” includes head offices, branches, mines and oil-wells, plantations, factories, workshops, warehouses, offices, agencies, installations, Professional premises and other fixed places of business having a productive character.”

⁵⁷ AKÇAOĞLU, Ertuğrul, Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi, Mali Akademi Yayınları, Ankara 2012, s. 90.

⁵⁸ YALTI, a.g.e., s. 118.

c1.1. İşe İlişkin Bir “Yer”in Bulunması (Place Of Business)

İşyeri ifadesinde vurgu “yer” terimindedir. Model Anlaşma ve Şerhi bu terimden ne anlaşılması gerektiğini açıklamamışlardır. Türkçede “yer” sözcüğü; “*Bir şeyin, bir kimsenin kapladığı veya kaplayabileceği boşluk, mahal, mekân*”⁵⁹ anlamına gelmektedir.

Yer sözcüğünden yola çıkarak işyeri kavramına geldiğimizde; Model Anlaşmadaki “*permanent establishment*” kavramının, dilimizdeki karşılığı “*işyeri*”dir. İşyeri kavramını açıklarken kullanılan “*place of business*” karşılığı ise “iş yapılan yer” anlamında “*iş yeri*” olup “*place of business*” için “*iş yeri*” terimini kullanmak terminolojik olarak daha doğru olacaktır.⁶⁰

Model Anlaşmanın lafzı “*iş yeri*”nden ne anlaşılması gerektiği noktasında, yeterince yol gösterici nitelikte olduğu söylenemeyecektir. Model Anlaşmanın lafzına göre, iş yeri; “*bir işletmenin faaliyetlerine temel teşkil etmeye ticari açıdan uygun olan, esaslı mahiyet taşıyan herhangi bir fiziksel obje*” olarak tanımlanabilir. Bu açıdan, gayrimenkuller, binalar, makineler, bilgisayarlar, gemi ve uçaklar ve sondaj aletleri işe ilişkin yerlerdir.⁶¹

Bununla birlikte, Model Anlaşma’nın Yorumu işletmenin ticari faaliyetinin sürdürülmesi için kullanılacak bir yapının bulunmaması ya da buna gerek duyulmaması halinde de bir iş yerinin bulunabileceğini ifade etmektedir. Belirli bir alanın yerleşik olmayan işletmenin tasarrufunda bulunması yeterli olacak olup belirli koşullarda otomatik makineler ve ekipman da sabit bir iş yeri ve dolayısıyla işyeri olabilecektir.⁶²

c1.2. Teşebbüsün İşlerinin Bu Sabit Yer İle Yürütülmesi (Fixed)

İşyeri olabilmek için, iş yapılan yerin “*sabit (Fixed)*” olması gerekmektedir. Burada sabit olmadan kasıt, işe ilişkin yerin belirli bir coğrafi alanda kurulmuş olması ve daimilik taşımasıdır. Yani sabit kavramı iki koşulu içermektedir. Bunlardan birincisi coğrafi sabitlik, ikincisi zamana ilişkin sürekliliktir.⁶³ Bu kapsamda, normal şartlar altında işlerin yürütüldüğü yer ile belli bir coğrafi yer arasında bağlantı bulunmalıdır. Bu bağlantının kurulmadığı durumlarda teşebbüsün diğer devlette ne kadar süre faaliyette bulunduğu bir anlamı yoktur.⁶⁴ Her ne kadar “sabit” terimi, *hareketli (mobile)* ticari faaliyetleri kapsam dışında bırakmış görünse de, işyeri olarak nitelendirilebilecek ekipmanın üzerinde bulunduğu toprağa sabitlenmiş olması gerekmektedir.⁶⁵ Bu açıdan işe ilişkin yerin coğrafi mekân bağı, toprak bağı değil, -bina, petrol kuyusu gibi birçok örnekte gerçekte öyle olsa bile-, bir ticari faaliyetin sürdürülebilmesi için belirli bir mekânın emre amade oluşu, yani alan bağıdır.⁶⁶

⁵⁹ Türk Dil Kurumu Resmi Sitesi, (http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5aec0736c03661.9074272 Erişim Tarihi: 04.05.2018)

⁶⁰ AKÇAOĞLU, a.g.e., s. 94., dpn . 362.

⁶¹ YALTI, a.g.e., s. 119.

⁶² AKÇAOĞLU, a.g.e., s. 93.

⁶³ YALTI, a.g.e., s. 119-120.

⁶⁴ ÖNER, a.g.e., s. 67.

⁶⁵ AKÇAOĞLU, a.g.e., s. 93.

⁶⁶ YALTI, a.g.e., s. 120.

Bu koşulun çok dar ya da çok geniş yorumlanmaması gerekmektedir; çünkü her iki yorum sonucunda da maddede amaçlanmayan uç noktalara varmak mümkündür. Bu kapsamda, bir işyerinin varlığı tespit edilirken işin yürütüldüğü yer her bir somut olayda ayrı ayrı, kendi koşulları içinde değerlendirilmelidir.⁶⁷

İşe ilişkin yerin sabit olması demek, işe ilişkin yerin belirli bir dereceye kadar süreklilik göstermesi demek olup işe ilişkin yer geçici bir nitelik taşımamalıdır. İşe ilişkin yer, geçici bir amaçla kurulmadığı halde, faaliyetin mahiyeti ya da özel durumlar nedeniyle uygulamada sadece kısa bir süre mevcut olsa bile, faaliyetin mahiyeti geçici bir nitelik taşıyorsa, bu yer işyeri olarak kabul edilecektir.⁶⁸ İşbu süreklilik hiçbir zaman sona ermeyecek olma şeklinde değil, belirsiz bir süre devam etme olarak anlaşılmalıdır.

Uygulamada değişiklik göstermekle birlikte işyerinin oluşumunda esas alınan süre *-devletlerin süre konusundaki yaklaşımın birbirinden farklıdır.-* genellikle 6 aydır. OECD üyesi devletler 6 ayı aşan bir süre devamlılık gösteren işe ilişkin sabit yerleri işyeri olarak kabul etmektedir.⁶⁹ Modelin Yorumunda üye devletler tarafından da kabul edilen 6 aylık süreye ilişkin iki istisna öngörülmektedir:

- *Faaliyetler tekrarlayan nitelikte ise 6 aylık süreye ilişkin bir istisna teşkil etmektedir; bu vakalarda yerin kullanıldığı her dönem söz konusu yerin kullanıldığı dönem sayısı ile birlikte değerlendirilmelidir.*
- *Faaliyetlerin münhasıran ilgili bir ülkede yürütüldüğü durumlarda 6 aylık süreye ilişkin bir istisna ortaya çıkmaktadır; bu durumda iş niteliği gereği kısa süreli olabilir, fakat bütünüyle ilgili ülkede yürütüldüğünden bu ülke ile olan bağlantısı daha güçlüdür.*⁷⁰

Son olarak söylenebilir ki; sürekliliğin faaliyete hiç ara verilmemesi anlamına gelir şekilde yorumlanmaması gerekir, önemli olan düzenliliklerdir.⁷¹

c1.3. İşletmeye Ait İşin Tamamının Veya Bir Kısımının Bu İşyeri Aracılığı İle Yürütülmesi ("Carrying On")

Bir iş yerinden söz edebilmek için işlerin işe ilişkin sabit bir yerden ya da yer vasıtasıyla kısmen ya da tamamen yürütülmesi gerekmektedir. Faaliyetin düzenli bir biçimde sürdürülmesi esastır; dar anlamda süreklilik ya da verimlilik gibi unsurlara gerek yoktur.⁷²

Tamında yer alan işin yürütüldüğü yer ifadesinin geniş yorumlanması gerekmektedir. 1963 tarihli Modelde yer ifadesi belli sabit bir yeri ifade edecek şekilde kullanılmaktaydı. Bu modelde işin belli bir yer vasıtasıyla değil, doğrudan o yerde icra edilmesi gerekiyordu. Madde metninde de *"through"* yerine *"in"* ifadesi yer almaktaydı. 1977 tarihli Modelde ise bu kavram *"through"* ifadesi ile daha geniş bir içerik

⁶⁷ ÖNER, a.g.e., s. 68-69.

⁶⁸ YALTI, a.g.e., s. 124.

⁶⁹ ÖNER, a.g.e., s. 84.

⁷⁰ Gelir Ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, 15'inci Maddeye İlişkin Yorum, Par. 6.

⁷¹ YALTI, a.g.e., s. 125.

⁷² Gelir Ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, 15'inci Maddeye İlişkin Yorum, Par. 7.

kazanmıştır. Maddede kullanılan bu ifadelerin geniş yorumlanması gerekmektedir. Dolayısıyla işin yürütülmesinde bir işlev gören her yer bu kapsamda düşünülmelidir. İşin bu yerin içinde, dışında, aracılığıyla vs. gerçekleştirilmiş olması önemli değildir.⁷³

Genellikle bir işletme kaynak ülkede faaliyetlerini yürütebilmesi için kullandığı sabit iş yerinde çalışanlara veya kendine bağlı başkaca kişilere ihtiyaç duymaktadır. OECD Model Anlaşması'nın 5'inci maddesinin şerhi söz konusu bu insan unsuru hakkında;

“teşebbüsün işi, işe ilişkin sabit bu yer vasıtasıyla yürütülmelidir. Bu, genelde o ya da bu şekilde teşebbüse bağımlı olan kişilerin (personel), teşebbüsün sabit yerinin bulunduğu Devletteki işlerini yürüttüğü anlamına gelir.”⁷⁴

İfadelerine yer vermiştir. Sabit bir yerde işin sürdürülmesi için çoğunlukla insanların için yürütülmesi boyunca süreç içinde yer alması gerekli olsa da yiyecek-içecek otomatları, bilgisayar sunucuları gibi kendiliğinden çalışabilen ekipmanlar bakımından insanların süreç içinde bulunması gerekli değildir. Böyle hallerde, insan unsuru, ticari faaliyetin sabit işyeri ile bağlantılı olmasının değerlendirilmesinde bir ölçüt olmaktan çıkmaktadır.⁷⁵

d. Ara Sonuç

Yukarıda anlatılanlar kapsamında Model Anlaşma'nın 15'inci maddesi ücret gelirin vergilendirilmesi konusunda kaynak devlete verilebilecek bir vergilendirme yetkisine istisna şeklindedir. İşbu istisna; ücret gelirin vergilendirilmesi konusunda hizmetin ifa edildiği ve dolayısıyla vergilendirildiği yer olan kaynak devletinde değil ücret gelirini elde eden mukimin, mukim olduğu devletçe vergilendirileceği şeklindedir. İstisna hükmünün mukim açısından uygulanabilmesi için kümülatif olarak düzenlenen üç koşula yer verilmiştir.

Bu üç koşulu;

- Mukim olmayan kişi hizmetin ifa edildiği ülkede 183 günden az kalırsa,
- Ödemeyi yapan veya adına ödeme yapılan işverenin, hizmetin ifa edildiği ülkenin mukimi olmaması,
- Ödemenin, mukim olmayan işverenin hizmetin ifa edildiği ülkede sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılmaması

şeklinde ifade etmek mümkündür.

C. Üçüncü Fıkra İlişkin Değerlendirme

Model Anlaşma'nın 15'inci maddesinin 3'üncü fıkrası;

“Bu maddenin bundan önceki hükümlerine bakılmaksızın, uluslararası trafikte işletilen bir gemi veya uçakta ya da iç su yolu taşımacılığı alanında faaliyet gösteren bir

⁷³ ÖNER, a.g.e., s. 91.

⁷⁴ Gelir Ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, 15'inci Maddeye İlişkin Yorum, Par. 2.

⁷⁵ AKÇAOĞLU, a.g.e. ,s. 96.

teknede ifa edilen bir hizmet dolayısıyla elde edilen gelir, teşebbüsün etkin yönetim merkezinin bulunduğu Âkit Devlette vergilendirilebilir." hükmündedir.

İşbu 3'üncü fıkra yukarıda detaylıca açıklanan 1'inci ve 2'nci fıkralardan bağımsız bir niteliğe sahip olup Model Anlaşma'nın 8'inci maddesinde düzenlenen deniz, iç su yolu ve hava taşımacılığı başlıklı düzenleme ile ilişkilidir.

Bu noktada 8'inci maddenin düzenleniş amacı 3'üncü fıkranın neden 1'inci ve 2'nci maddeden ayrı düzenlenmiş olduğunu da bize gösterecektir.

Deniz taşımacılığı, bu noktada bizim için çıkış noktası teşkil edecektir. Deniz taşıtı işletmeciliğinin her bir aşamasına farklı kuralların uygulanması çok büyük sıkıntılara sebebiyet verecektir. Bu çerçevede, 3'üncü fıkranın ilk iki fıkradan bağımsız olarak düzenlenmesi temelinde oldukça pratik bir gerekçe yatmaktadır. Uluslararası taşımacılık işlerinde daimi işyeri prensibinin benimsenmesi vergilendirme yetkisi konusunda ciddi sıkıntılara sebebiyet verecektir. Bu kapsamda 3'üncü fıkranın işbu anlaşmanın 8'inci maddesi ile anlaşılması teşebbüsün etkin yönetim merkezinin bulunduğu devletin ücret gelirlerini vergilendirme noktasında yetkiye sahip olması bahsedilen sıkıntılara bir alternatif çözüm niteliğindedir.

3'üncü fıkra, uluslararası trafikte işletilen gemi veya uçakların ya da iç su yolu taşımacılığı ile uğraşan teknelerin mürettebatlarına yapılan ödemelere uygulanmaktadır. Bu kuralın içeriğini daha iyi anlamlandırabilmek açısından "Uluslararası Trafik" ve "Etkin Yönetim Merkezi" kavramlarından ne anlaşılması gerektiği üzerinde kısaca durulacaktır.

a. Uluslararası Trafik

"Uluslararası trafik" teriminin Model Anlaşma'nın 3'üncü maddesinde tanımlandığı görülmektedir. Buna göre, "uluslararası trafik" terimi, yalnızca diğer Âkit Devletin sınırları içinde gerçekleştirilen gemi veya uçak işletmeciliği hariç olmak üzere, etkin yönetim merkezi bir Âkit Devlette bulunan bir teşebbüs tarafından gemi veya uçak işletilerek yapılan taşımacılığı ifade etmektedir. Model'in yorumlarına bakıldığında, "Uluslararası trafik" teriminin tanımının normalde anlaşıldığından çok daha geniş kapsamlı olduğu görülmektedir. Bu çerçevede, Model'deki tanım ile etkin yönetim merkezinin bulunduğu Devlet için hem yalnızca yurtiçi trafiğini hem de üçüncü Devletler arasında gerçekleşen uluslararası trafiği vergilendirme hakkının saklı tutulması ve diğer Âkit Devlete yalnızca kendi sınırları içerisinde gerçekleşen trafiği vergilendirmesine izin verilmesi amaçlanmaktadır.⁷⁶

Öte yandan, tanımlama ile tamamen bir Âkit devletin sınırları içerisinde başlayıp biten taşımacılık faaliyetlerinin "uluslararası trafik" olarak görülmediği saptanmaktadır. 3'üncü maddeye ilişkin Yorum'un 6.3 no'lu paragrafında bu husus; *"Uluslararası trafik tanımı, gemi veya uçağın diğer Devlette bulunan iki yer arasında işletildiği halde, taşımacılık işleminin bir kısmı bu diğer Devletin dışında gerçekleşse dahi, etkin yönetim merkezi bir Âkit Devlette bulunan bir teşebbüs tarafından gerçekleştirilen bir taşımacılık işlemine uygulanmaz. Böylece, örneğin bu diğer Devlette başlayıp biten ve bir yabancı*

⁷⁶ Gelir Ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, 3'üncü Maddeye İlişkin Yorum, Par. 6.1.

limanda durak noktası olmadan gerçekleşen bir gemi gezisi uluslararası trafikte yolcu taşımacılığı teşkil etmez. Bu noktayı anlaşmalarında bilhassa açıklığa kavuşturmak isteyen Âkit Devletler tanımı gerekli şekilde değiştirmek konusunda ikili anlaşmaya varabilirler.” şeklinde ifade edilmektedir.

b. Etkin Yönetim Merkezi

“Etkin yönetim merkezi” kavramı Model Anlaşma metni içerisinde tanımlanmamıştır. Söz konusu kavram, Anlaşmada ilk olarak mukimliğe ilişkin 4’üncü maddede karşımıza çıkmaktadır. Bu maddenin yorumundan hareket edildiğinde, “*etkin yönetim merkezi*”ne ilişkin olarak; “*Tescil gibi sırf biçimsel bir kriterle önem atfedilmesi doğru bir çözüm olmayacaktır. Bu nedenle, 3’üncü fıkra şirketin ve benzerlerinin fiilen yönetildiği yere önem atfetmektedir.*” ifadesi ile karşılaşılmaktadır. Bu bağlamda, “*etkin yönetim merkezi*”ni şirketin ve benzerlerinin fiilen yönetildiği yer olarak tanımlamak doğru olacaktır. Etkin yönetim merkezi, bir kuruluşun işlerinin bir bütün olarak yürütülmesi için gerekli olan kilit yönetsel ve ticari kararların önemli ölçüde alındığı yerdir. Etkin yönetim merkezinin tespit edilmesi için bütün ilgili gerçeklikler ve koşullar saptanmalıdır.⁷⁷

Öte yandan, Türkiye’nin “etkin yönetim merkezi” kriterini uygulama alanını genişlettiği görülmektedir. Ülkemiz, bir gerçek kişiden farklı olan ve Maddenin 1’inci fıkrası uyarınca her iki Âkit Devletin mukimi olan bir kişinin mukimliğinin saptanmasına yönelik “*tescilli ofis*” (kanuni ana merkez) kriterinin yanı sıra ve “*etkin yönetim merkezi*” kriterini kullanma hakkını saklı tutmuştur.⁷⁸

c. Ara Sonuç

Model Anlaşma’nın 15’inci maddesinin 3’üncü fıkrası, 1’inci ve 2’nci fıkradan bağımsız olarak uluslararası deniz, iç suyu ve hava taşımacılığında ifa edilen bir hizmet dolayısıyla elde edilen gelirin teşebbüsün etkin yönetim merkezinin bulunduğu devlete vergilendirileceğini düzenlemiştir.

8’inci Maddenin Yorumunda, Âkit Devletlerin, bu geliri vergilendirme hakkının, gemi, tekne veya uçakları işleten teşebbüsün Devletine verilmesi konusunda anlaşmaya varabileceklerine işaret edilmiştir. Bu olanağın gemicilik, iç suyollarında taşımacılık ve hava taşımacılığı işletmelerinden elde edilen gelir söz konusu olduğunda uygulanmasının nedenleri, mürettebata yapılan ödemeler bakımından da geçerlidir. Buna göre, Âkit Devletler, bu ödemelerin vergilendirilmesi hakkını teşebbüsün Devletine veren bir hüküm üzerinde anlaşmaya varmakta serbest bırakılmışlardır. 8’inci Maddenin 3’üncü fıkrasının, gemicilik veya iç suyolları taşımacılığı teşebbüslerinin etkin yönetim merkezinin bir gemi veya teknenin üzerinde olması halinde geçerli olacağı anlaşılmaktadır.⁷⁹

⁷⁷ Gelir Ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, 15’inci Maddeye İlişkin Yorum, par. 24.

⁷⁸ Gelir Ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, Maddeye İlişkin Çekinceler, par. 30.

⁷⁹ Gelir Ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, 15’inci Maddeye İlişkin Yorum, par. 9.

Sınır bölgelerinde çalışan işçiler veya Devletler arasında gidip gelen kamyon ve trenlerde çalışan kişilerin gelirlerinin vergilendirilmesi ile ilgili özel kurallara yer verilmediği görülmektedir. Bu faaliyetler ikili ve çok taraflı uluslararası karayolu taşımacılığı anlaşmaları çerçevesinde yürütülmektedir. Anılan anlaşmalar uluslararası karayolu taşımacılığında sadece vergilendirme konusunu içerisinde barındırmamakta; anlaşma içerisinde bir bölümünde yer bulmaktadır. Karayolu taşımacılığında özel kurallara yer verilmemesinin bir diğer nedeni de yerel koşullardan kaynaklanan sorunların doğrudan ilgili Devletler arasında çözülmesinin daha uygun olacağına da Yorum metninde yer bulmasıdır.⁸⁰

2. OECD Model Anlaşması'nın 15'inci Maddesi'nin Türk Hukuku Açısından Sonuçları

A. Türk Hukuku Bakımından Ücret Gelirinin Tanımı

Sözlük anlamı "*İş gücünün karşılığı olan para veya mal*"⁸¹ olan ücret; özel hukukta, kamu hukukunda ve bu arada iş hukukunda farklı anlamlara gelmek üzere kullanılabilen bir terimdir. Ancak belirleyici unsur olan, bir hizmet akdinin varlığı, her alandaki ilişkide asıldır.⁸²

a. Anayasal Tanımı

1982 tarihli Anayasamızın "Ücrette Adaletin Sağlanması" başlıklı 55'inci maddesinde ücret "emeğin karşılığıdır." İşbu düzenleme ile Devletin, çalışanların yaptıkları işe uygun adaletli bir ücret elde etmeleri ve diğer sosyal yardımlardan yararlanmaları için gerekli tedbirleri alacağı ifade edilmiştir.

b. İş Kanunu'ndaki Tanımı

4857 sayılı İş Kanunu'nun 32'nci maddesine göre; "*Genel anlamda ücret bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutardır.*"

Yasa koyucu ücretin, görülen bir işin karşılığı olması gerektiği ve niteliği bakımından "eşit işe eşit ücret" ödenmesi gerektiği yolundaki Anayasamızın 55'inci maddesindeki yapılan işe uygun, adaletli ücret almaları yolundaki temel hükümden kaynaklanan ana kuralı özel hükümler olarak vaaz etmiştir.⁸³

c. Borçlar Kanunu'na Göre Tanımı

Borçlar Kanunu'nun 313'üncü maddesinde hizmet akdinin tarifi yapılmasına karşın ücret için bir tanım getirilmemiştir. Ayrıca, yasanın 314'üncü maddesinde de hizmetin ancak ücret mukabilinde yapılması halinde hizmet akdinin yerine getirilmiş olacağına hükmedilerek, 323'üncü maddesinde de işverenin ücreti ödeme yükümünü hükme bağlamıştır. Borçlar Kanunu'nda ücretin tanımı yapılmamakla birlikte ücretin

⁸⁰ Gelir Ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma,15'inci Maddeye İlişkin Yorum, par. 10.

⁸¹ Türk Dil Kurumu Resmi Sitesi, (http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5aedae0bc800f5.20409479 Erişim Tarihi: 05.05.2018)

⁸² ÖNCEL; KUMRULU; ÇAĞAN, a.g.e., s. 287.

⁸³ BAHAR, Okan Cevdet, Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2005, s.23.

hizmet sözleşmesinin temel unsuru olduğunu hükme bağlamak suretiyle ücreti, akdin olmazsa olmaz koşulu olarak tarif etmiştir.⁸⁴

d. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Tanımı

Gelir Vergisi Kanunu (GVK) hizmet akdinden doğan kazançların ücret adı altında vergilendirildiği sırada, özel sektör ya da kamu sektöründe değişik adlarla yapılan benzeri ödemelerin tümünü içerecek bir şekilde ücret kavramını esas almaktadır.⁸⁵

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tabi olduğu hükmü getirildikten sonra gelir, "gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır." olarak tanımlanmıştır. Gelir vergisine tabi kazanç ve iratların neler olduğu ise kanunun ikinci maddesinde belirlenmiştir.⁸⁶ Yedi gelir unsurundan bu çalışmada incelenmeye çalışılacak olan unsur üçüncü sırada yer alan unsurdur. Gelir Vergisi Kanunu içinde yer alan düzenlemelerden ücretlerle ilgili gelir unsurunun tanımının, gayrisafi tutarının ve safi tutarının belirlendiği hükümler en az hacme sahip olmasına karşın toplanan gelir vergisi içinde en büyük paya sahip olan gelir unsuru da ücretlerdir.⁸⁷

Gelir Vergisi Kanunu 61'inci maddeye göre ücret; "işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir." Ödemenin ücret, ödenek, tazminat, kasa tazminatı, tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında yapılması veya bir ortaklık ilişkisi niteliğinde olmamak şartıyla kazancın belirli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun ücret olma niteliğini değiştirmez.

B. Ücret Gelirinin Unsurları

Ücret gelirinin unsurlarını Gelir Vergisi Kanunu 61'inci madde kapsamında aşağıdaki şekilde sınıflandırmak mümkündür.

- İşverene tabi olmak
- Belirli bir işyerine bağlı olarak çalışmak
- Ödemenin hizmet karşılığı olması

⁸⁴ BAHAR, a.g.e., s. 23-24.

⁸⁵ ÖNCEL; KUMRULU; ÇAĞAN, a.g.e., s. 287.

⁸⁶ Gelir Vergisi Kanunu Madde 2 – (Değişik: 7/1/2003-4783/2 md.)
"Gelire giren kazanç ve iratlar şunlardır :

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

Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, yukarıda yazılı kazanç ve iratlar gelirin tespitinde gerçek ve safi miktarları ile nazara alınır."

⁸⁷ YILMAZ, Kazım, Ücretlerin Vergilendirilmesi, Ce-Ka Yayınları, Ankara 2005, s.21-22.

a. İşverene Tabi Olmak

Hizmet erbabının işverene tabi olarak çalışması başta gelen özelliklerden biridir. İşverenin tanımı Gelir Vergisi Kanunu 62'nci maddede; "*hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişiler*" olarak ifade edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununda ücretin ilk unsuru "işverene tabi olmak" olarak belirlenmiş ancak işverene tabi olmaktan ne anlaşılacağı kanunda belirtilmemiştir. Bu unsur serbest meslek erbabı ile ücretli arasındaki ayırmada belirleyici rol oynamaktadır.

Maliye Bakanlığınca yayınlanan 34 Seri Numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği⁸⁸ ile müesseselere karşı mesleki hizmet ifa eden serbest meslek erbabının – işverene –işverenin göstereceği işyerine –bir kadroya bağlı olarak çalışmamak ve mesaisini kendi asli faaliyetine tahsis ettiği işyerinde ifa etmek kayıt ve şartıyla, bu mesleki faaliyetten elde ettiği kazancın serbest meslek kazancı olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Aynı tebliğ ile söz konusu değilse "kadroya bağlı olmamak" şartının işin o müessesinin devamlılık arz eden faaliyetlerinden olup olmamasına bakılmak suretiyle tayin edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu durumda; işverene, işverenin göstereceği iş yerine ve bir kadroya bağlı olarak çalışılması halinde "işverene bağlı olmak" koşulunun gerçekleştiği kabul edilecektir.⁸⁹

b. Belirli bir işyerine bağlı olarak çalışmak

Hizmet erbabının belirli bir işyerine bağlılık göstermesi, hizmet sözleşmesinin temel yapısıyla ilgili bir durumdur. Hizmet erbabı emeğini, işveren tarafından gösterilecek belirli bir işyerinde sunmak zorundadır.⁹⁰

İşyerine bağlılık hukuki anlamda bir bağlılıktır. Hizmetin her durumda işyerinde yapılması gibi fiili bir ilişkiye gerek yoktur. Bu nedenle hizmet erbabı işverene bağlı olmak şartıyla işyerinin dışında başka bir yerde iş görmüş olabilir.⁹¹ Ancak bu durum hizmet erbabının belirli bir işyerine bağlı olmadığı anlamına gelmemektedir.

c. Ödemenin Hizmet Karşılığı Olması

İşçi veya memur biçiminde olsun hizmet erbabı yaptığı iş karşılığında ücret alır. Görülen hizmet karşılığında ödeme yapılmazsa ücretten bahsedilemez. Ücretin elde edilmesi tahsil esasına bağlanmıştır. Vergi, ücretin tahsil edilmesi durumunda söz konusudur. Hizmet karşılığında hizmet erbabına, yapılan ödeme nakden aynen ya da para ile temsil edilen menfaatler şeklinde olabilir. Hizmet erbabının ücrete hak kazanması işverenin kazancı veya zararı ile ilgisi olmadığından herhangi bir risk taşımaz ve hizmet erbabı ücretini almaya devam eder.⁹²

C. Dar Yükümlülerin Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi

Dar mükellefiyet, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerin, Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratların vergilendirilmesi ile ilgili bir mükellefiyet şeklidir. Kazanç sahibi gerçek

⁸⁸ Bkz. 34 Seri Numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği

⁸⁹ YALÇIN, Hüseyin; Ücretlerin Vergilendirilmesi, Kılavuz Yayınları, İstanbul 1998, s. 22-23.

⁹⁰ ŞENYÜZ; YÜCE; GERÇEK, a.g.e., s. 72.

⁹¹ YALÇIN, a.g.e., s. 25.

⁹² ŞENYÜZ; YÜCE; GERÇEK, a.g.e. s. 72.

kişi ise ve ikametgahı Türkiye’de değil ise ya da bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturmuyorsa bu kişi dar mükellef sayılacaktır.

Dar yükümlüler açısından GVK’nun 7’nci maddesinin 3’üncü fıkrası ve KVK’nun 45’inci maddesi uyarınca, dar yükümlü kişi ve kurumların Türkiye’de ücret elde etmeleri, hizmetin Türkiye’de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye’de değerlendirilmesi koşuluna bağlanmıştır. Değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı ülkede yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılmasıdır.⁹³

Türkiye’de mukim olmayan dar mükellef konumundaki bir kurumun Türkiye’de belli bir işi yapmak üzere görevlendirdiği kişi ya da kişiler hizmet verdiği yerde emir ve kumanda zinciri içinde yer alarak işveren tarafından direktif alıyorsa bunlara yapılan ödemeler ücret olarak nitelendirilip bizzat kendisi vergiye tabi tutulmayacak ancak onu görevlendiren kuruma ödenen hizmet bedeli KVK 24’üncü maddesi hükmü gereğince %25 oranında vergi tevkifatına tabi tutulacaktır.⁹⁴

D. OECD Model Anlaşması’nın Türk Hukukunda Ücret Gelirleri Açısından Değerlendirilmesi

Türk Hukuku’nda uluslararası anlaşmalar ile iç hukuk normları arasındaki ilişkide monist yaklaşım benimsenmiştir. Monist yaklaşım en genel anlamıyla; uluslararası hukuk ile iç hukuk aynı hukuk düzeninin bir parçası olup tek bir hukuk sisteminin varlığı kabul etmektedir.⁹⁵ Bu kapsamda Anayasa’nın 90’ıncı maddesinin 5’inci bendine göre; uluslararası anlaşmalar kanun hükmündedir. Böylelikle Türk Hukuku’nda uluslararası anlaşmalar, herhangi bir iç hukuk işlemine gerek olmaksızın, doğrudan iç hukukta etki göstermektedirler. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları da iç hukuka aktarılmakla ilgili özel bir işleme gerek duymaksızın monist yapıya uygun bir biçimde doğrudan uygulanarak, yükümlüler üzerinde etki doğurmaktadır.⁹⁶ Sonuç olarak Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları bağımsız ve ayrı bir varlık göstermemekte iç hukukun bir parçası olarak kabul edilmektedir.

Ücret geliri, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına uygun olarak Türk mevzuatı açısından yukarıda ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Bu kapsamda; dar mükellefiyetle ilgili; taraf olduğumuz anlaşmalara göre, ücretlerin Türkiye’de vergilendirilmesi için, diğer Âkit Devlet mukimlerinin hizmetlerini Türkiye’de ifa etmesi gerekmektedir. Bu açıdan, iç hukukumuzdaki vergilendirme için yeterli sayılan değerlendirme kavramı⁹⁷ etkisini kaybetmektedir. Hizmetin Türkiye’de ifa edilmesi halinde bile, Türkiye’de ifa 183 günden az kalan ve ücretleri Türkiye’de dar yükümlü işveren tarafından ödenen; ancak, dar yükümlü işveren Türkiye’de sahip olduğu bir işyerinden ücret almayan kişiler bakımından Türkiye’de vergilendirme olanağı

⁹³ YALTI, a.g.e., s. 246.

⁹⁴ BAHAR, a.g.e., s. 69.

⁹⁵ PAZARCI, Hüseyin, Uluslararası Hukuk, Turhan Kitabevi, Ankara 2003, s. 19.

⁹⁶ CANYAŞ, Oytun, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının İç Hukuktaki Konumu, Adalet Yayınevi, Ankara 2016, s. 291.

⁹⁷ Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 45 -

“ 3. Ücretlerde:

a) Hizmetin Türkiye’de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye’de değerlendirilmesi;...”

bulunmamaktadır. Bu nedenle, GVK 7'nci maddenin 3'üncü fıkrasındaki " Türkiye'de ifa" koşulu sınırlandırılmış bulunmaktadır.

Bu noktada ayrıca belirtmek gerekir ki; Türkiye'de hizmet ifa eden ücretlilere ilişkin bir istisna söz konusudur. GVK'nun 23'üncü maddesinde, yasal merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar yükümlülüğe tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler gelir vergisinden istisna edilmiştir. Dolayısıyla, dar yükümlü işverenler tarafından Türkiye'de hizmet ifa eden ücretlilere Türkiye'deki işyeri dışındaki kaynaklardan ödenen ücretler, 183 gün koşuluna dahi bağlanmadan zaten gelir vergisinden istisna edildiğinden, anlaşmanın getirdiği sınırlama teoriktir.⁹⁸

II. GELİR VE SERVET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERE İLİŞKİN MODEL ANLAŞMA'NIN 16'INCI MADDESİ: "YÖNETİCİLERE YAPILAN ÖDEMELER"DE ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN ÖNLENMESİ

OECD tarafından yayımlanan "Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma'nın "Yöneticilere Yapılan Ödemeler" başlıklı 15'inci maddesi;

*"Bir Âkit Devlet mukiminin, diğer Âkit Devletin mukimi olan bir şirketin yönetim kurulu üyesi olması dolayısıyla elde ettiği ücret ve diğer benzeri ödemeler, bu diğer Devlette vergilendirilebilir."*⁹⁹

şeklinde düzenlenmiştir. İşbu hükümde mukimi olduğu devlette işlerini yürüten bir şirket organizasyonu ve bu şirket bünyesinde yönetim kurulu üyeliği bulunan ve şirketin mukim olduğu ve işlerini yürüttüğü bu âkit devletten başka bir âkit devletin mukimi olan bir dar yükümlü kişi bulunmaktadır. Hüküm dar yükümlü olan yönetim kurulu üyesinin elde etmiş olduğu kazancın vergilendirilmesinde hangi devletin vergilendirme yetkisine sahip olduğunu düzenlemekte olup vergilendirme yetkisi kaynak devlete bırakılmıştır.

1. Kapsam

A. Madde Başlığına İlişkin Değerlendirme

Model Anlaşma'nın 16'ncı maddesinin madde başlığı orijinal metinde "*Directors' Fees*" olarak kaleme alınmıştır. "*Directors' Fees*" başlığı Türkçe anlaşma metnine çevrilirken "*Yöneticilere Yapılan Ödemeler*" şeklinde ifade edilmiştir. "*Fee*" kavramı; "*Bir hizmet için ya da bir şeyin kullanımının ücreti karşılığı olan para miktarı*"¹⁰⁰ anlamına gelmektedir. Bu cihette, "*fee*" teriminin Türk Hukuku anlamında "ücret" terimine anlam olarak "ödeme" teriminden daha yakın olduğu görülmekte olup Türkiye'nin yapmış olduğu anlaşmalarda "*fee*" kavramının ödeme yerine ücret olarak kabul edilmesi kanaatimce daha uygun olacaktır.

⁹⁸ YALTI, a.g.e., s. 246.

⁹⁹ Articles Of The Model Convention With Respect To Taxes On Income And On Capital, 28 Ocak 2003., Article 16, Directors' Fees,

"Directors' fees and other similar payments derived by a resident of a Contracting State in his capacity as a member of the board of directors of a company which is a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State"

¹⁰⁰ "*an amount of money charged for a service or for the use of something*" (<https://dictionary.cambridge.org/tr/s%C3%B6zl%C3%BCk/ingilizce/fee> Erişim Tarihi: 06.05.2018)

Madde metni içerisinde “ *fees and other similar payments*” ifadesinin anlamı ise “*ücret ve diğer benzeri ödemeler*”dir. Hüküm ücret ve diğer ödemeleri ayrı ayrı belirtme ihtiyacı içerisinde olmuştur. Bu kapsamda “*payment*” teriminin Türkçe karşılığının da “*ödeme*”¹⁰¹ olduğu göz önüne alındığında; Türkiye’nin yapmış olduğu ve yapacağı işbu inceleme konusu Model Anlaşmayı esas alacağı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında madde başlığının düzenlenişinde; amaç, yöneticilere yapılan sadece ücret gelirinе yönelik bir vergilendirme ise “*Directors’ Fees*” ifadesinin kullanılması; ancak madde başlığının düzenlenişinde amacın yöneticilerin ücret haricinde diğer ödemeleri de kapsayacak şekilde elde etmiş olduğu gelirleri de vergilendirmek ise “*Directors’ Payments*” ifadesinin kullanılması kanaatimce daha uygun olacaktır.

B. Hükme İlişkin Değerlendirme

a. Genel Olarak

Model Anlaşmanın 16’ncı maddesi, bir Âkit Devletin gerçek ya da tüzel kişi olan bir mukiminin, diğer Âkit Devletin mukimi olan bir şirketin yönetim kurulu üyesi sıfatıyla aldığı ödemeler hakkındadır. Hizmetlerin nerede gerçekleştirildiğinden emin olunması bazen zorluk arz ettiğinden, hüküm, hizmetleri şirketin mukim olduğu devlette ifa edilmiş addetmektedir.¹⁰²

Şirketin yönetim kurulu üyesinin şirkette genellikle, sıradan çalışan, danışman vb. başka görevleri de bulunmaktadır. Maddenin, bu gibi kişilere bu tür görevler için yapılan ödemeleri kapsamamaktadır.¹⁰³ Konu hakkında; Estonya, yönetim kurulunun veya mukim şirketin benzer başka bir organının üyesine yapılan tüm ödemeleri Model Anlaşmanın 16’ncı maddesi kapsamında vergilendirmekte¹⁰⁴ ve bu hakkını saklı tuttuğunu Yorum metninde çekinceler kısmında belirtmiştir. Benzer şekilde; Belçika, 16’ncı Madde’ de sözü edilen bir kişinin günlük faaliyetleriyle ilgili olarak aldığı ödemeler ile hisse senedi olan bir şirketten başka bir şirketin ortağının o şirket için gerçekleştirdiği kişisel faaliyetleriyle ilgili olarak aldığı ödemelerin 15’inci Madde uyarınca vergilendirilebilir olacağını belirtme hakkını saklı tutmaktadır.¹⁰⁵ Belçika ile Türkiye arasında imzalanan “*Türkiye Cumhuriyeti İle Belçika Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması*”nın “Müdürlere Yapılan Ödemeler” başlıklı 16’ncı maddesi’nde de;

“Bir Âkit Devlet mukiminin, diğer Âkit Devlet mukimi olan ve sermayesi hisselerle bölünmüş bulunan bir şirketin yönetim kurulunun veya benzeri bir organının üyesi olması dolayısıyla eline geçen ücret ve diğer benzeri ödemeler, bu diğer Devlette vergilendirilebilir. Bu fıkra hükümleri aynı zamanda, bu şirketin mukim olduğu Âkit

¹⁰¹ Türkiye Cumhuriyeti Dışişleri Bakanlığı Resmi Sitesi, (<http://www.mfa.gov.tr/data/Terminoloji/ekonomi-ve-maliye-terimleri%20listesi-110615.pdf> Erişim Tarihi: 06.05.2018)

¹⁰² Gelir Ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, 16’ncı Maddeye İlişkin Yorum, par. 1.

¹⁰³ Gelir Ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, 16’ncı Maddeye İlişkin Yorum, par. 2.

¹⁰⁴ Gelir Ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, 16’ncı Maddeye İlişkin Çekinceler, par.4.

¹⁰⁵ Gelir Ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, 16’ncı Maddeye İlişkin Çekinceler, par.6.

Devletin mevzuatına göre, bundan önceki cümlede bahsedilen kişinin ifa ettiği görevlerle benzer yapıda olduğu kabul edilen görevlerin ifasından kaynaklanan ödemelere de uygulanacaktır.

1 inci fıkra hükümlerinin uygulanacağı bir kişinin, bu şirkette ifa ettiği yönetime ilişkin veya teknik yapıdaki gündelik görevlerden elde ettiği ücretler, 15 inci madde hükümlerine göre vergilendirilebilir.”¹⁰⁶

şeklindeki hüküm Belçika'nın saklı tuttuğu hakkına örnek teşkil etmektedir.

Model Anlaşma metninde belirtilmemekle birlikte, Yorum metninde; bazı ülkelerin şirketlerinin, görevi yönetim kurulu üyelerininkine benzeyen organlarının bulunduğu belirtilmiş ve böyle bir sorunla karşılaştığı zaman Âkit Devletlerin ikili anlaşmalarla 16'ncı maddeyi anlamlandırma konusundaki sorunu aşabilecekleri¹⁰⁷ ifade edilmiştir.

Örneğin;

Estonya ve Türkiye arasında imzalanan; *“Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti İle Estonya Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması”* ile Letonya ve Türkiye arasında imzalanan; *“Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti İle Letonya Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması”*nın *“Müdürlere Yapılan Ödemeler”* başlıklı 16'ncı maddesinde;

“Bir Âkit Devlet mukiminin, diğer Âkit Devlet mukimi olan bir şirketin yönetim kurulu veya denetim kurulu üyesi olması dolayısıyla elde ettiği ücret ve diğer benzeri ödemeler, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.”¹⁰⁸ hükmüne yer verilmiştir. Hüküm metninde de açıkça görüleceği üzere söz konusu devletler sadece yönetim kurulu üyelerinin değil denetim kurulu üyelerinin de almış olduğu ödemeleri vergi konusu yapmaktadırlar.

Benzer şekilde; Azerbaycan ve Türkiye arasında imzalanan; *“Türkiye Cumhuriyeti İle Azerbaycan Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması”* ile Arnavutluk ve Türkiye arasında imzalanan; *“Türkiye Cumhuriyeti İle Arnavutluk Cumhuriyeti Arasında Gelir Ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması”* nın *“Müdürlere Yapılan Ödemeler”* başlıklı 16'ncı maddesinde;

¹⁰⁶ 2 Haziran 1987 tarihli Türkiye Cumhuriyeti İle Belçika Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, Madde 16.

¹⁰⁷ Gelir Ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, 16'ncı Maddeye İlişkin Yorum, par. 3.

¹⁰⁸ 03.06.1999 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti İle Letonya Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması, Madde 16.

“Bir Âkit Devlet mukiminin, diğer Âkit Devlet mukimi olan bir şirketin yönetim kurulu üyesi veya benzer yapıda herhangi bir organın üyesi olması dolayısıyla elde ettiği ücret ve diğer benzeri ödemeler, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.”¹⁰⁹

hükmüne yer verilmiştir. Hüküm metninde yer alan “veya benzer yapıda herhangi bir organın üyesi” denilmek suretiyle Âkit Devlerin iç hukuklarında yönetim kurulu yapılanması ile benzer şekildeki bir organın bulunması halinde bunların üyelerinin de 16’ncı madde kapsamında vergilendirilmesi gerektiği ifade edilmek istenmiştir.

b. “Ücretler Ve Diğer Benzeri Ödemeler” Kavramı

Üye ülkeler, “ücretler ve diğer benzeri ödemeler” terimini genellikle, kişinin şirketin yönetim kurulu üyesi olması dolayısıyla edindiği aynı menfaatleri (örneğin, hisse senedi opsiyonları, [şirkete ait] konut veya otomobilin kullanılması, sağlık veya hayat sigortası ve kulüp üyeliği) kapsayacak şekilde anlamaktadır.¹¹⁰ Aynı menfaatler konusunda önem arz eden ve açıklanması gereken konu “*hisse senedi opsiyonları*”dır.

b1. “Hisse Senedi Opsiyonu”

İleride belirlenen bir tarihte veya ileride belirlenen bir süre içerisinde teslimatı yapılmak üzere herhangi bir varlığın bugünden alım-satımının yapılması genel olarak “vadeli işlemler” kavramı ile ifade edilmektedir. Vadeli işlemlerin temelini forward, futures ve opsiyon işlemleri oluşturmaktadır. İşbu opsiyon işlemlerinden biri olan hisse senedi opsiyonu işlemi; iki taraf arasında yapılan bir sözleşmedir. Bu sözleşme gereği opsiyon alıcısı, ödediği prim karşılığında belirli bir hisse senedinden, belirli bir miktarda, ileride belirlenmiş bir tarihte veya belirlenen süre içerisinde, başlangıçta belirlenmiş bir fiyattan satın alma veya satma hakkına sahip olmaktadır. Belirli bir hisse senedi üzerine opsiyon düzenlenebileceği gibi borsa endeksleri üzerine de opsiyon sözleşmeleri düzenlenebilmektedir.¹¹¹

Hisse senedi opsiyonlarının vergilendirilmesi ile ilgili farklı ülke kuralları, tartışılan özel sorunlara yol açmaktadır. Bu sorunların birçoğu, çalışanlara yapılan diğer ödeme biçimleri, özellikle de işveren veya ilgili şirketin hisselerinin değerini temel alanlarla ilgili olarak ortaya çıkıyor olsa da bunlar, hisse senedi opsiyonları söz konusu olduğunda özellikle daha belirgindir.¹¹² Stok opsiyonlarının bir Âkit Devletin bir mukimine, o kişinin diğer devlette mukim bir şirketin yönetim kurulu üyesi olması nedeniyle verilmesi durumunda, diğer Devlet, söz konusu vergi daha sonra o kişi artık yönetim kurulu üyesi değilken bile salınmış olsa, hisse opsiyonunun yönetim kurulu üyesinin ücretini veya benzeri bir ödemeyi oluşturan kısmını vergilendirme hakkına sahip olacaktır. Madde, ne zaman vergilendirildiğine bakılmaksızın yönetim kurulu üyesine verilen hisse

¹⁰⁹ 4 Nisan 1994 tarihli Türkiye Cumhuriyeti İle Arnavutluk Cumhuriyeti Arasında Gelir Ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, Madde 16.

¹¹⁰ Gelir Ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, 16’ncı Maddeye İlişkin Yorum, par. 1.1.

¹¹¹ AKSÖYEK, İsmet; “Yeni Bir Yatırım Alternatifi Olarak Hisse Senedi Opsiyonları Ve Hisse Senedi Yatırımları İle Risk, Getiri Ve Gelecekle İlgili Beklentiler Açısından Karşılaştırılması”, *Mevzuat Dergisi*, S: 16, 1999, s. 1.

¹¹² Gelir Ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, 15’inci Maddeye İlişkin Yorum, par. 12.

opsiyonundan edinilen menfaate uygulanırken, bu menfaati, opsiyonun kullanılmasıyla edinilen, hisselerin devrinden elde edilebilecek değer artış kazancından ayırt etmek gerekmektedir. Kullanılmasına, satılmasına veya başka şekilde devrine (örneğin şirket veya hisseyi çıkaran tarafından iptali veya edinilmesi) kadar opsiyonun kendisinden elde edilen tüm menfaate 13'üncü Madde değil, bu Madde uygulanacaktır. Ancak opsiyon bir kez kullanıldığında ya da devredildiğinde, bu Madde kapsamındaki vergilendirilebilir menfaat tahakkuk etmiştir ve edinilmiş hisselerin sonraki tüm kazancı (örneğin hisselerin opsiyonun kullanılmasından sonra gerçekleşen değeri), yönetim kurulu üyesi tarafından yatırımcı-hissedar sıfatıyla edinilecek ve Madde 13 kapsamına dâhil olacaktır.¹¹³

2. OECD Model Anlaşması'nın 16'ncı Maddesi'nin Türk Hukuku Açısından Sonuçları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesinin 3'üncü fıkrasının 4 numaralı bendi ile yönetim ve denetim kurulu başkan ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla yapılan nakdi veya aynı ödemeler ile sağlanan menfaatler ücret sayılmıştır.

Yönetim kurulu başkan ve üyelerine yapılan ödemelerden bu bent kapsamında ücret sayılacak ödemeler aylık, huzur hakkı, tazminat ve benzeri adlar altında yapılan ve kar üzerinden hesaplanan ödemelerdir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin 3'üncü fıkrası gereği, kurumların idare meclisi başka ve üyelerine verilen kar payları menkul sermaye iradidir. Bu husus aynı Kanun'un 61'inci maddesinin 2'nci bendinde yer alan "*ücretin ödenek tazminat, kasa tazminatı, tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.*" hükmünün bir istisnasıdır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin 3'üncü bendinde, sadece yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen kar payları menkul sermaye iradı olarak nitelendirildiğinden, denetçiler ve tasfiye memurlarına verilen kar payları menkul sermaye iradı olarak nitelendirilemez. Denetim kurulu başkan ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla verilen para veya para ile temsil edilebilen menfaatler ücret kapsamında değerlendirilir.¹¹⁴

Gelir Vergisi Kanunu'nun 7'nci maddesinin 3'üncü bendinde Türkiye'de mukim kuruluşların dar yükümlü yönetim kurulu başkan ve üyelerine, denetçilerine, tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye'de değerlendirilmesi halinde Türkiye'de elde edilmiş sayılacağı belirtilmiştir. Anlaşmalarımız uyarınca, Türkiye'de mukim kurumlar tarafından yapılan ödemeler kaynak devleti olarak Türkiye'de vergilendirilebildiğinden, iç hukukumuzdaki düzenlemelere herhangi bir sınırlama getirilmemiştir.¹¹⁵

¹¹³ Gelir Ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, 16'ncı Maddeye İlişkin Yorum, par. 3.1.

¹¹⁴ YALÇIN, a.g.e., s. 34.

¹¹⁵ YALTI, a.g.e., s. 247.

SONUÇ

Ulusal piyasalar yerini tek ve küresel bir piyasaya bırakmıştır. Söz konusu ilişkiler kapsamında birden fazla devletin vergilendirme yetkisi içinde vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasına ve çifte vergilendirme sorunlarının ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Devletler vergilendirme yetkilerinin kendi menfaatleri doğrultusunda belirlemektedir. Bu kapsamda, devletler; gelirin kaynağı, geliri elde edenin ikametgâhı yahut uyruğu gibi bağlantı noktalarıyla, gelirler üzerinden vergi alma yetkisinin sınırlarını belirlemektedirler. Yetki sınırlarının belirlenmesi noktasında kullanılan ve ulusal yöntemlerden daha etkili bir yol olarak kabul edilen çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında ülkeler kendi menfaatleri oranında vergilendirme yetkilerini kısıtlamışlardır. Ücret gelirlerinin daha geniş bir ifadeyle bağımlı emekten elde edilen gelirler konusunda içinde bulunduğumuz yüzyıl sebebiyle, ücret gelirini elde eden gerçek kişiler bakımından ülkeler arasında ulaşımın kolaylaşması ve mukimi olunmayan ülkede çalışma olanakları konusunda ülkelerin tanıdığı olduğu imkânlar neticesinde; ülkelerin vergilendirme yetkilerinde daha sık çakışmalar meydana gelmeye başlamış ve bağımlı emekten elde edilen gelirin vergilendirilmesi konusu daha çok gündeme taşınmıştır.

Çalışma kapsamında incelenen OECD Model Anlaşması'nın 15'inci ve 16'ncı maddeleri ücret ve yöneticilere yapılan ödemeler ifadeleriyle düzenlenmekle birlikte bağımlı emekten elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi konusunda ülkelere yol göstericidir. Genel anlamda ücret gelirleri için; vergilendirme yetkisinin yerleşim yeri devletine verilmiş olduğu, kaynak devletine verilecek olan yetkinin ise iradi olduğu madde metninde ifade edilmeye çalışılmış ve bu kurala da birtakım istisna halleri yer verilmiştir. 16'ncı madde ise her ne kadar önemi uygulamada sık rastlanan sorunlar nedeniyle ayrı düzenlenmiş olsa da esasen 15'inci maddenin devamı niteliğindedir.

İşbu anlaşmanın iki maddesi de içerisinde işveren, hizmet, işyeri gibi kavramlara yer vererek anlaşmanın diğer maddeleri ile bağlantılarını sürdürmüş hatta sadece diğer maddeler ile değil ülkelerin iç mevzuatlarına bırakmış oldukları düzenleme yetkisi ile de işbu kavramların tartışmalı hallerini ortadan kaldırmamış aksine yeni ölçütler, yeni belirlemelere sebebiyet vererek yeni tartışma düzlemleri oluşturmuştur. Örneğin; Ücret gelirin ilişkisi; dar mükellefiyetle ilgili; taraf olduğumuz anlaşmalara göre, ücretlerin Türkiye'de vergilendirilmesi için, diğer Âkit Devlet mukimlerinin hizmetlerini Türkiye'de ifa etmesi gerekmekte olup iç hukukumuzdaki vergilendirme için yeterli sayılan değerlendirme kavramı¹¹⁶ etkisini kaybetmektedir bununla birlikte; GVK'nun 23'üncü maddesinde, yasal merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar yükümlülüğe tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler gelir vergisinden istisna edilmiş olup anlaşmanın getirdiği sınırlama teorik kalacaktır. Bu kapsamda, Türkiye'nin imzalamış olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ve kendi iç hukuk mevzuatı arasında birtakım uyumsuzlukların olduğu hem işbu çalışma kapsamında hem de yukarıda yer verilen iki örnekte dahi gözlemlenebilmektedir. Söz konusu uyumsuzluklar daha çok terimlerin anlamlarının model anlaşma ve iç hukukta farklılık arz etmesinden

¹¹⁶ Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 45 -

“ 3. Ücretlerde:

a) Hizmetin Türkiye'de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye'de değerlendirilmesi;...”

kaynaklanmaktadır. Farklılıkların ve uyumsuzlukların tam anlamıyla bertaraf edilmesi için ancak anlaşmayı imzalayan devletlerin terimlerin anlamları konusunda kesin bir biçimde anlaşmaları gerekmektedir. Bu konu hakkında ikinci bir öneri olarak ise -Türk Vergi Hukuku açısından- Türkiye'nin imzalamış olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının iç hukukun bir parçası olması sebebiyle daha çok benimsenerek kanunlara entegre edilmesi, kanunlar ile anlaşma metinleri arasındaki uyumsuzlukların giderilmesi ve anlaşma metninin uygulanmaya başlanması ile uygulamada ortaya çıkan sorunların iyi tahlil edilerek yeni kanuni düzenlemeler yapmak suretiyle çözüme ulaşılması gerektiği söylenebilecektir.

KAYNAKÇA**ESER KAYNAKLARI**

AKÇAOĞLU, Ertuğrul, Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi, Mali Akademi Yayınları, Ankara 2012.

AKSÖYEK, İsmet, “Yeni Bir Yatırım Alternatifi Olarak Hisse Senedi Opsiyonları Ve Hisse Senedi Yatırımları İle Risk, Getiri Ve Gelecekle İlgili Beklentiler Açısından Karşılaştırılması”, Mevzuat Dergisi, S: 16, 1999.

AYDIN, Elif, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Serbest Meslek Kazançları”, Vergide Gündem Dergisi, S:11, 2010.

BAHAR, Okan Cevdet, Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2005.

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

DEMİRAG, Levent, “Uluslararası Vergi Anlaşmaları”, Hesap Uzmanları Kurulu Konferansları II, Ankara 1991.

IŞIK, Hüseyin, Uluslararası Vergilendirme, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2014.

KARAKOÇ, Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara 2007.

ÖNCEL, Mualla; KUMRULU, Ahmet; ÇAĞAN, Nami, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Baskı 24, Ankara 2015.

ÖNER, Cihat, Vergi Hukukunda İşyeri, İmaj Yayıncılık, Ankara 2016.

ÖZ, N. Semiz, Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri, Ankara 2005.

PAZARCI, Hüseyin, Uluslararası Hukuk, Turhan Kitabevi, Ankara, 2003.

PEHLİVAN, Osman; ÖZ, Ersan, Uluslararası Vergilendirme, Bursa 2015.

SARAÇ, Özgür, Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları, Ankara 2006.

ŞENYÜZ, Doğan; YÜCE, Mehmet; GERÇEK, Adnan, Türk Vergi Sistemi, Ekin Yayınları, Bursa, 2017.

TUNCER, Selahattin, Çifte Vergilendirme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Yayın No: 112-66, Sevinç Matbaası, Ankara 1974.

YALÇIN, Hüseyin, Ücretlerin Vergilendirilmesi, Kılavuz Yayınları, İstanbul 1998.

YALTI, Billur, Elektronik Ticarete Vergilendirme, DR Yayınları, İstanbul 2003.

YALTI SOYDAN, Billur, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, Beta Yayıncılık, 1. Baskı, İstanbul 1995.

YILMAZ, Ejder, Hukuk Sözlüğü, Yetkin Yayınları, 6. Baskı, Ankara 2016.

YILMAZ, Kazım, Ücretlerin Vergilendirilmesi, Ce-Ka Yayınları, Ankara 2005.

İNTERNET KAYNAKLARI

Türkiye Cumhuriyeti Dışişleri Bakanlığı Resmi Sitesi, www.mfa.gov.tr

Türk Dil Kurumu Resmi Sitesi, <http://www.tdk.gov.tr>

www.dictionary.cambridge.org/tr

ANLAŞMA METİNLERİ

Articles Of The Model Convention With Respect To Taxes On Income And On Capital, 28 Ocak 2003.

Gelir Ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, Gelir İdaresi Başkanlığı, Kısaltılmış Basım, 2014.

Türkiye Cumhuriyeti İle Arnavutluk Cumhuriyeti Arasında Gelir Ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 4 Nisan 1994.

Türkiye Cumhuriyeti İle Belçika Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 2 Haziran 1987.

Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti İle Letonya Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması, 3 Haziran 1999.

KANUNLAR VE TEBLİĞLER

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

34 Seri Numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği

KDV Genel Uygulama Tebliği