

Geliş Tarihi | Received: 15.03.2021

Kabul Tarihi | Accepted: 07.04.2021

Yayın Tarihi | Published: 30.04.2021

İntihal | Plagiarism: Bu makale, en az iki hakem tarafından incelendi ve intihal içermediği teyit edildi.
| This article has been reviewed by at least two referees and scanned via a plagiarism software.

OECD MODEL ANLAŞMASI KAPSAMINDA ŞOV SANATÇILARININ VE SPORCULARIN ELDE ETTİĞİ GELİRLERİN ÇİFTE VERGİLENDİRİLMESİNİN ÖNLENMESİ VE TÜRKİYE ÖRNEĞİ

THE PREVENTION OF DOUBLE TAXATION OF THE INCOME OF ENTERTAINERS AND SPORTSPERSONS UNDER THE OECD MODEL CONVENTION AND THE CASE OF TURKEY

Muhammed Hakan Okçu*

ÖZ

Bir vergi mükellefinin aynı vergi konusu üzerinden, bir vergilendirme dönemi içerisinde, birden çok defa vergilendirilmesi durumunda çifte vergilendirme meydana gelmektedir. Birden fazla devletin vergilendirmede farklı yöntemleri benimsemeleri sonucunda çifte vergilendirme, uluslararası alanda da ortaya çıkabilir. Uluslararası alanda ortaya çıkan çifte vergilendirme, ekonomik ve kültürel etkileşimi olumsuz yönde etkilemektedir. Bu durum uluslararası alanda elde edilen bütün gelirlerle ilgili olduğu gibi şov sanatçılarının ve sporcuların faaliyetleri sonucunda elde edilen gelirlerle de yakından ilişkilidir. Öyle ki şov sanatçıları ve sporcular mesleki faaliyetleri gereği sıklıkla mukimi olmadıkları farklı ülkelerde gelir elde edebilirler. Elde edilen bu gelirlerin hangi ülkenin vergilendirme yetkisi alanında olduğu hem uluslararası vergi hukuku hem de uluslararası ekonomi açısından önemli bir sorundur. Bu sorunun çözümü noktasında OECD Model Anlaşması'nın "Şov Sanatçıları ve Sporcular" başlıklı 17'nci maddesi önemli bir rol oynamaktadır. Türkiye'nin de aralarında bulunduğu birçok ülke kendi aralarında akdedilen çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında OECD Model Anlaşması'nı esas almaktadır. Buna göre devletler akdedilen ikili anlaşmalarda, şov sanatçılarının ve sporcuların hangi durumlarda ne şekilde vergilendirileceklerini kendi çıkarları doğrultusunda ve çifte vergilendirme doğurmayacak şekilde düzenleyebilir. Çalışmada; şov sanatçılarının ve sporcuların vergilendirilmesi OECD Model Anlaşması kapsamında incelenmiş, ayrıca Türkiye'nin taraf olduğu anlaşmalara ve idarenin görüşlerine yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler Şov Sanatçıları ~ Sporcular ~ Çifte Vergilendirmeyi Önleme ~ Vergilendirme Yetkisi ~ OECD Model Anlaşması

* Araştırma Görevlisi, Kırıkkale Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı.

0000-0002-6361-1576 m.hakanokcu@hotmail.com



Bu eser Creative Commons Alıntı-GayriTicari-Türetilemez 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International License.

ABSTRACT

Double taxation occurs when a taxpayer is taxed more than once within a taxation period over the event that gives rise to the same tax. As a result of the adoption of different methods of taxation by more than one state, double taxation can also occur in the international arena. Double taxation emerging in the international arena negatively affects the economic and cultural interaction. This situation is closely related to the income generated as a result of the activities entertainers and sportspersons as well as all the incomes obtained in the international arena. So much so that entertainers and sportspersons can earn income in different countries where they are not often resident due to their professional activities. Which country is in the area of taxation authority of these incomes is an important problem in terms of both international tax law and international economy. Article 17 of the OECD Model Convention titled “Entertainers and Sportspersons” plays an important role in the solution of this problem. Among the many countries which Turkey is located, it is based on the OECD Model Convention on double taxation avoidance agreement they had signed among themselves. Accordingly states; In the signed bilateral agreements, it can regulate the taxation of entertainers and sportsperson in which situations and how they will be taxed in line with their own interests and in a way that does not cause double taxation. In the study; Taxation of entertainers and sportspersons have been examined under the OECD Model Convention is also given to the views of the administration and the agreements signed by Turkey.

Keywords Entertainers ~ Sportspersons ~ Prevention of Double Taxation ~ Authorization of Taxation ~ OECD Model Conventi

GİRİŞ

Günümüzde öne çıkan en önemli sosyoekonomik gerçeklerden birisi hiç şüphesiz küreselleşmedir. Küreselleşme, farklı ülke vatandaşları arasındaki kültürel alışveriş gibi ülkeler arası ekonomik etkileşimi de beraberinde getirmektedir. Öyle ki uluslararası alanda mal, servet ve iş gücü dolaşımının artmasıyla beraber ülkeler arası ekonomik ilişkilerin giderek genişlemesi ve birbiriyle bağlantılı hale gelmiş olması, küreselleşmenin uluslararası alandaki ekonomik etkisinin bir sonucudur.¹ Bu ilişkinin detaylanması ve bununla beraber karmaşık bir yapı alması, kendi *mali sınırlar*² içinde vergilendirme yetkisine sahip olan devletler arasında birtakım ihtilafları da beraberinde getirmiştir. Bu ihtilafların başında gelirlerin ve servetlerin (sermayelerin) çifte vergilendirmesi sorunu gelmektedir.

Çifte vergilendirme; bir mükellefin aynı vergi konusu üzerinden, aynı vergilendirme döneminde, birden çok defa vergilendirilmesi durumudur.³ Birden fazla devletin vergilendirme yetkileri, konusu ve yükümlüsü aynı olan vergiler üzerinde çakışabilir. Bu durum da **uluslararası çifte vergilendirmeyi** meydana getirir.⁴ Bu şekilde meydana gelen çifte vergilendirme sorunu, uluslararası alanda ekonomik etkileşimin ve küreselleşmenin önündeki en büyük engellerden birini teşkil etmektedir.

Devletler, uluslararası çifte vergilendirme sorununu ortadan kaldırmak (en azından kayda değer derecede etkilerini azaltmak) için farklı yöntemler benimseyebilirler. Bu yöntemler arasında en önemlilerinden birisi de devletler arasında akdedilen uluslararası **çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıdır**. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması kısaca; taraf devletlerin vergi mevzuatlarındaki hükümlerin birbiriyle çakışmasından dolayı ortaya çıkan çifte vergilendirmenin önüne geçme amacı taşıyan, çakışma kurallarının belirlendiği, karşılıklı (iki taraflı) hukuki işlemlerdir.⁵

Kimi bakımdan daha yakın zaman önce üzerinde çalışmalar yapılmaya başlandığını söyleyebileceğimiz çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, günümüzde en çok başvurulan uluslararası vergi anlaşması türüdür. Her devlet; siyasi, ekonomik ve sosyal politikalarıyla paralel olarak diğer devletlerle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması akdetmekte ve bu tür anlaşmaların sayısı giderek artmaktadır. Bu artış, anlaşmaların çifte vergilendirmenin yanında vergi

¹ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 12. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2021, s. 355; Selahattin Tuncer, *Vergi Hukuku ve Uygulaması*, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2003, s. 98-99; Hüseyin Işık, *Uluslararası Vergilendirme*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2014, s. 1; Ersin Nazalı, *Uluslararası Vergi Hukuku*, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2015, s. 209.

² "Bir ülkenin mali sınırları gümrük sınırlarına eşittir. Gümrük sınırları açısından, ülkenin coğrafi sınırları içinde bulunan serbest bölge, serbest liman ve antrepolar ülke dışı sayılır." Mualla Öncel vd., *Vergi Hukuku*, 29. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2020, s. 62.

³ Eren Çaşkurlu ve Cem Barlas Arslan, *Kamu Maliyesine Giriş*, 3. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2019, s. 224; Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, 21. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2020, s. 177; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 356.

⁴ Osman Pehlivan ve Ersan Öz, *Uluslararası Vergilendirme*, Trabzon, Celepler Matbaacılık, 2015, s. 75; Fatih Saraçoğlu ve Elif Pürsünlerli Çakar, *Vergi Hukuku*, 11. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara: 2020, s. 32; Billur Yaltı Soydan, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, İstanbul: Beta Yayınları, 1995, s. 3; Öncel vd., *Vergi Hukuku*, s. 63.

⁵ Şükri Kızılot vd., *Vergi Hukuku*, 2. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s. 299; Yaltı Soydan, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 156, Pehlivan ve Öz, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 81.

kaçakçılığının da önlenmesinde devletler arası iş birliğini arttırması gibi hukuki, yabancı sermayenin dolaşımı gibi ekonomik faydaları düşünüldüğünde daha anlaşılır hale gelmektedir.⁶

Uluslararası alanda çifte vergilendirmeyi önleme amacıyla 1920’li yıllardan itibaren yapılan çalışmalar nihayetinde tevecçüh gören, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) ve Birleşmiş Milletler tarafından düzenlenmiş iki *model anlaşma*⁷ ortaya çıkmıştır.⁸ Bu model anlaşmaların akdedilmesi için taraf devletler tarafından önce bir taslak oluşturulur ve bunun üzerinden yürütülen müzakereler sonucunda bir mutabakata varılır. Bu esnada taraflar anlaşmaya ekler ve şerhler koyabilir.

Şov sanatçıları ve sporcular; elde ettikleri gelirler bakımından, bahsedilen çifte vergilendirmeyi önleme model anlaşmalarında ele alınmıştır. Şov sanatçıları ve sporcular, mesleki faaliyetleri ve gösterileri nedeniyle farklı ülkelerde bulunabilirler. Hatta buldukları ülkeleri de değiştirme sıklıkları, diğer meslek dallarına göre daha yüksektir. Bunlarla beraber bu kazanç türünün diğer gelir kaynaklarına oranla daha farklı özellikler taşıması ve maddi olarak daha yüksek bedellere tekabül etmesi, bu konunun anlaşma metinlerinde ayrıca düzenlenmesini gereklilik haline getirmiştir.

Bahsi geçen özel nitelikleri gereği şov sanatçıları ve sporcuların elde ettikleri gelirler, devletler arasında yapılan çoğu ikili anlaşmalarda diğer gelirlerin vergilendirilmesinden ayrı bir başlık halinde düzenlene gelmiştir. Birbirinin benzeri olma özelliği taşıyan, Türkiye’nin akdettiği ikili anlaşmalarda da şov sanatçıları ve sporcuların gelirleri, niteliği gereğince diğer gelirlerden farklı bir başlık altında (genelde 17’nci madde) düzenlenmiştir.

Çalışmada, OECD Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma (Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital)⁹ kapsamında, anlaşmanın istihdamdan elde edilen gelirleri ele alan “Ücret Geliri (*Income from Employment*)” başlıklı 15’inci ve “Ticari Gelirler” (*Business Profits*) başlıklı 7’nci maddelerinin istisnası niteliğindeki şov sanatçıları¹⁰ ve sporcuların (entertainers and sportspersons) vergilendirilme düzenlemelerini içeren 17’nci maddesi ele alınmıştır. Ön çalışmalar sırasında 2017 yılında

⁶ Oytun Canyaş, *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının İç Hukuktaki Konumu*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2016, s. 1.

⁷ Model anlaşma: Belirli bir konu ve amaç doğrultusunda ilke, yöntem ve yorum bakımından hükümler ortaya koyan, tarafları açısından akdedilmeden önce taslak mahiyeti taşıyan, hazır anlaşma biçimidir. Yaltı Soydan, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 43.

⁸ Ferhan Berkay ve Ramazan Armağan, “Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 3/5 (2011), s. 92. (erişim: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/213958>, erişim: 10. 03. 2021)

⁹ Çalışmanın devamında “OECD Model Anlaşması” olarak anılacaktır.

¹⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından tercüme edilen yayınlarda eski zamanlarda akdedilen anlaşmalardaki ifadeye bağlı kalınarak, sanatçı olarak tercüme edilmiş olmakla beraber “*entertainer*” terimi; sanatsal faaliyetleri yürüten sanatçılardan daha çok eğlence ve gösteri yönü ağır basan faaliyetleri icra eden kişileri tanımlamaktadır. Bu yüzden çalışma boyunca sanatçı yerine “şov sanatçısı” ifadesi kullanılarak bu farklılık belirtilmeye çalışılmıştır. “*Entertainer*” teriminin “gösteri sanatçısı” olarak uyarlanabileceği düşünülmüş fakat gösteri sanatının doğrudan farklı sanat dallarını (performans sanatını veya sahne sanatlarını) çağrıştırabileceği ihtimaline karşın tercih edilmemiştir. Şov sanatçısı, her türlü eğlence ve gösteri yönü ağır basan faaliyetlerden birini veya birkaçını gerçekleştiren kişi olarak tanımlanabilir. Şov sanatçısı teriminde yer alan “sanatçı” ifadesi geniş anlamda sanatçı kavramını ifade etmektedir.

güncellenen OECD model anlaşmasıyla¹¹, ondan önceki en son versiyonu olan 2014¹²teki metnin şov sanatçılarına ve sporculara değinen 17'nci maddesinde herhangi bir farklılık görülmemiştir.

I. ŞOV SANATÇISI TERİMİ

OECD Model Anlaşması'nın 17'nci maddesinin 1'inci fıkrasında “*entertainer*” terimi kullanılmış fakat herhangi bir tanımı yapılmamıştır. Buna karşın terim, örnekleme yoluyla açıklanmaya çalışılmıştır. Anlaşma maddesinin daha iyi anlaşılabilmesi için öncelikle “*entertainer*” terimini açıklamamız, kullanılacak yakın anlamlı sözcükler yerine niye bu sözcüğün tercih edildiğini irdelememiz gerekmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığının (GİB) yayınladığı, OECD tarafından hazırlanan 2014 OECD Model Anlaşması metni ve yorumları¹² tercümesinde¹³ “*entertainer*”, “**sanatçı**” olarak tercüme edilmiştir. Bu tercüme asıl metinde kullanılan terimi tam olarak karşılayamamaktadır. Bu tercihin, Türkçede “*entertainer*” terimine en yakın sözcüğün “sanatçı” olarak belirlenmiş olmasından kaynaklandığı düşünülebilir. Fakat sanatçı sözcüğü, İngilizcede “*artist*” sözcüğüne karşılık gelmektedir. OECD Model Anlaşması metninde “*artist*” ifadesi yerine “*entertainer*” ifadesinin kullanılması elbette bilinçli bir tercihtir. Çünkü OECD Model Anlaşması'nın 17'nci maddesinde düzenlenen vergiyi doğuran olay, dar anlamda sanatsal faaliyetler değil; gösteri ve eğlence yönü ağır basan her türlü faaliyetlerdir. Bu nedenle çalışma boyunca sanatçı ifadesi yerine “**şov sanatçısı**” ifadesi tercih edilmiştir.

Yukarıda da belirtildiği üzere OECD Model Anlaşması'nın 17'nci maddesinde şov sanatçısı tanımlanmamakla beraber örneklendirme yoluyla açıklanmıştır. Buna göre şov sanatçısı, “... *tiyatro, sinema, radyo veya televizyon sanatçısı gibi bir şov sanatçısı* ...” olarak örneklendirilmiştir.¹⁴ Bununla birlikte anlaşmanın yorum metninde örneklerin sınırlayıcı mahiyette olmadığı, bütün gösteri faaliyeti icra edenlerin şov sanatçısı kapsamına gireceği belirtilmiştir. Hatta siyasi, toplumsal, dini ve sosyal sorumluluk vb. amaçlı faaliyetler, niteliği bakımından ağırlıklı olarak gösteri özelliği taşıyorsa, bu faaliyetlerden elde edilen gelirler de madde kapsamına girecektir.¹⁵

Geliri doğuran faaliyetlerin OECD Model Anlaşması'nın hangi maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerektiği konusunda dikkat edilmesi gereken husus, söz konusu faaliyetlerin **ağırlık noktasıdır**.¹⁶ Öyle ki bir konferans konuşmacısının ücret karşılığı yaptığı konuşma, bir

¹¹ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, *OECD Publishing*, 2017, s. 39. (erişim: http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en, erişim: 08.03.2021)

¹² OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014, *OECD Publishing*, 2014, s. 34 (erişim: http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en, erişim: 08.03.2021)

¹³ Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), “Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, 2014 Versiyonu”, (Kısaltılmış Basım), 2016, s. 31, (erişim: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Mevzuat_DisIliskiler/OECD_Model_Yorum_Kitabi_2014.pdf, erişim: 08.03.2021)

¹⁴ OECD, Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, 2014 ve 2017 Versiyonları, m. 17.

¹⁵ GİB, Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma 2014, Madde 17'ye İlişkin Yorum, para. 3, s. 249.

¹⁶ OECD Model Anlaşması'nın madde 17'ye ilişkin yorum metninde bahsedilen ağırlık noktası, geliri doğuran faaliyetlerin hangi madde kapsamında değerlendirileceği konusunda irdelenmesi gereken ayırt edici özellik veya özellikleri ifade etmektedir.

mankenin rol aldığı gösteri yönü değil de modellik mesleği ağır basan bir defile¹⁷ (örneğin bir markanın yeni kreasyonunun tanıtım defilesi) ve gösteri faaliyetlerinde olsa dahi idari veya destek personelin (kameraman, yapımcı, yönetmen, ulaşım personeli vs.) gerçekleştirdiği faaliyetler ağırlık noktası bakımından gösteri mahiyeti taşımadığı için madde kapsamında değerlendirilemeyecektir. Böylesine gösteri mahiyetinin taşıyıp taşımadığı, taşıyorsa dahi ağırlık noktasını oluşturup oluşturmadığı tartışmalı olan faaliyetler bakımından; tartışmaya açık veya somut olayın niteliklerine göre değerlendirilip açıklanması gereken **gri alan**lardan¹⁸ söz edilir.¹⁹

II. SPORCU TERİMİ

Sporcu terimi, OECD Model Anlaşması'nın 17'nci maddesinde düzenlenmiştir. Şov sanatçısı teriminde olduğu gibi herhangi bir tanıma yer vermeyen madde içeriği, şov sanatçısı teriminin aksine, sporcu terimine dair örneklendirme yoluyla yapılmış bir açıklamaya da yer vermemiştir. Bununla birlikte sporcu kısaca; spor faaliyetlerinin en temel ögesi, spor faaliyetini gerçekleştiren ve bu esnada spor türünün kurallarına uyan, kişisel bazı özellikleriyle rakibiyle rekabet eden kişi olarak tanımlanabilir.²⁰

OECD Model Anlaşması'nın 17'nci maddesi kapsamına giren spor faaliyetleri, geleneksel anlamda atletizm müsabakalarıyla (koşu, halter, yüzme vb.) sınırlı değildir. Golf, at yarışı, basketbol, masa tenisi ve araba yarışları da madde kapsamında spor faaliyeti, bu faaliyetleri gerçekleştirenler de sporcu olarak kabul edilmektedir. Aynı zamanda eğlence yönü ağır basan satranç, bilardo gibi turnuvalardan elde edilen gelirler de model anlaşmanın 17'nci madde hükmüne göre vergilendirilecektir.²¹

III. ŞOV SANATÇILARININ VE SPORCULARIN ŞAHSINA YÖNELEN GELİRLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

OECD Model Anlaşması'nın "Şov Sanatçıları ve Sporcular" başlıklı 17'nci maddesinin 1'inci fıkrası şöyledir:

"15'inci maddenin hükümlerine **öncelikli olarak (bağlı kalınmaksızın)**²², bir Akit Devlet mukimi olan tiyatro, sinema, radyo veya televizyon sanatçısı gibi bir şov sanatçısının veya

¹⁷ Türkiye, böyle bir etkinlikte yer alan mankenin mesleki faaliyetlerini 17'nci madde kapsamında bir gösteri faaliyeti olarak değerlendirmektedir. GİB, Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma 2014, Madde 17'ye İlişkin Yorum, Yorum Hakkında Görüşler, para. 15, s. 257.

¹⁸ OECD Model Anlaşması'nın madde 17'ye ilişkin yorum metninde bahsedilen gri alan, gelir doğuran faaliyetin hangi madde kapsamında değerlendirileceği konusunda ele alınan ağırlık noktasının belirlenmesi ihtiyacını doğuran, tartışmaya açık hususları işaret etmektedir.

¹⁹ GİB, Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma 2014, Madde 17'ye İlişkin Yorum, para. 3, s. 249.

²⁰ Ramazan Çağlayan, *Spor Hukuku*, Ankara: Asil Yayın Dağıtım, 2007, s. 58.

²¹ GİB, Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma 2014, Madde 17'ye İlişkin Yorum, para. 5-6, s. 249.

²² GİB'in OECD Model Anlaşması çevirisinde "bakılmaksızın" olarak tercüme edilmesine karşın, önceden de belirtildiği üzere madde istisnai bir hüküm olup genel bir hüküm olmadığından, diğer hükümlere gidilmeden önce değerlendirilmesi gerektiği düşünüldüğü için, "öncelikli olarak" uyarılma ifadesinin veya GİB'in bazı ikili anlaşma çevirilerinde kullandığı "bağlı kalınmaksızın" tercümesinin daha uygun olacağı düşünülmüştür.

bir müzisyenin ya da bir sporcunun diğer Akit Devlette bu sıfatla icra ettiği şahsi faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği gelir, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.”²³

17’nci maddenin düzenlenme amacı, mukimi olduğu ülke dışında faaliyetlerde bulunan şov sanatçıların ve sporcuların çifte vergilendirmesini önlemek olduğu gibi aynı zamanda vergilendirme işlemleri esnasında akit devletlere kolaylık sağlamaktır. Bunun yanında kurallar esnetilerek kültürel ve sanatsal faaliyetlerin alışverişinin kolaylaştırılmasının sağlanması, madde hükmünün bir diğer amacıdır.²⁴

17’nci madde incelendiği zaman, madde hükmünün istisnai bir hüküm olduğu çıkarımında bulunulabilir. Öyle ki maddenin lafzında açıkça madde kapsamına giren durumlarda daha genel bir düzenleme olan “**Ücret Geliri**” başlıklı 15’inci maddenin²⁵ uygulanamayacağı belirtilmiştir. Bunun yanında OECD Model Anlaşması’nın sistematüğinden çıkarımda bulunarak 17’nci maddenin, “**Ticari Kazançlar**” başlıklı 7’nci maddenin²⁶ de istisnası olduğunu söyleyebiliriz.²⁷ Buna göre şov sanatçıları ve sporcular; ticari faaliyet ve kişisel bağımlı faaliyetlerden elde edilen gelirlere (ücretlere) uygulanan madde hükümlerinden etkilenmeyeceklerdir.²⁸

Akit devletler kendileri için daha avantajlı olacağı kanaatinde olurlarsa, aralarında muatabakata vararak, maddenin istisnası olduğu 15’inci maddeyi (ücret gelirleri) istisna kapsamından çıkarabilirler. Bunun için anlaşma akdedilirken 1’inci ve 2’nci fıkralarda yer alan “*15’inci madde hükümlerine öncelikli olarak (bağlı kalınmaksızın) ...*” ifadesini, “*15’inci madde hükümlerine bağlı olarak ...*” şeklinde değiştirmeleri yeterlidir. Böylece anlaşmanın 17’nci

²³ Madde metninin orijinali:

“Notwithstanding the provisions of Article 15, income derived by a resident of a Contracting State as an entertainer, such a theatre, motion picture, radio or television artiste, or a musician, or as a sportsman, from that resident’s personal activities as such exercised in the other Contracting State, may be taxed in that other State.”

²⁴ GİB, Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma 2014, Madde 17’ye İlişkin Yorum, para. 2, s. 249.

²⁵ OECD Model Anlaşması 2014/2017, Ücret Geliri, m. 15:

“1. 16, 18 ve 19’uncü maddelerin hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet mukiminin bir hizmet dolayısıyla elde ettiği ücret, maaş ve diğer benzeri gelirler, bu hizmet diğer Akit 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 Akit Devlet mukiminin diğer Akit 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 iş yerinden 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 Akit Devlette vergilendirilebilir.”

²⁶ OECD Model Anlaşması 2014/2017, Ticari Kazançlar, m. 7/4:

“Kazanç, bu Anlaşmanın diğer maddelerinde ayrı olarak düzenlenen gelir unsurlarını da kapsamına aldığı anda, o maddelerin hükümleri bu Madde hükümlerinden etkilenmeyecektir.”

²⁷ GİB, Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma 2014, Madde 17’ye İlişkin Yorum, para.1, s. 249; 17’nci maddenin bahsi geçen iki maddenin yanında “Serbest Meslek Faaliyetleri” başlıklı 14’üncü maddenin de istisnası olduğunu söylenebilir. Fakat 14’üncü madde kaldırılmıştır ve OECD Model Anlaşması’nın güncellenmiş 2014 ve 2017 versiyonlarında bulunmamaktadır.

²⁸ Işık, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 252.

maddesi sadece 7'nci maddenin (ticari kazanç) istisnası olarak yer almış olacak, ayrıca OECD Model Anlaşması'nın 15'inci maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan alternatif durumlar²⁹ uygulanabilir hale gelecektir.³⁰

A. ŞOV SANATÇISININ HEM GÖSTERİ FAALİYETİNDE BULUNAN HEM DE FAALİYETİ YÖNETEN KİŞİ OLMASI DURUMU

Bir şov sanatçısı hem bir gösteriyi yönetebilir hem de o gösteride rol alabilir. (Örneğin şov sanatçısı, bir dizide hem oyuncu olarak hem de yönetmen olarak yer alabilir.) Böyle bir durumda gelir doğuran faaliyetin mahiyeti, ağırlık noktasına göre belirlenmelidir. Eğer şov sanatçısının diğer akit devlette yürüttüğü faaliyet gösteri mahiyetindeyse elde edilen gelir, OECD Model Anlaşması'nın 17'nci maddesine göre değerlendirilecektir. Buna karşın yürütülen faaliyet kapsamında şov sanatçısının gösteri mahiyetindeki faaliyetleri azımsanacak kadar az yer kaplıyorsa (örneğin; yönetmenlik vasfı daha önde yer alıyorsa) elde edilen gelir maddenin kapsamı dışına çıkarılıp diğer madde hükümlerine göre değerlendirilmeye tabi tutulmalıdır. Somut olaya göre şov sanatçısının yürütülen faaliyetlerdeki rolünün mahiyetince bir değerlendirme yapılmalı ve buna göre elde edilen gelirin hangi madde hükmüne tabi olacağına karar verilmelidir.³¹

B. ŞOV SANATÇILARININ VE SPORCULARIN ELDE ETTİĞİ GELİRLERİN GAYRİMADDİ HAK BEDELLERİ İLE İLİŞKİSİ

OECD Model Anlaşması'nın sistematığı içerisinde gayrimaddi hak kazançları genel olarak, "Gayrimaddi Hak Bedelleri" başlıklı 12'nci madde³² kapsamına girmektedir. Fakat gösteri

²⁹ Bu durumlar, şov sanatçısının veya sporcunun mukimi olmadığı diğer akit devlette (kaynak devlet) elde ettiği gelirin kendi mukimi olduğu akit devlette vergilendirilebilmesinin önünü açan durumlardır. Buna göre, mukimi olmadığı akit devlet sınırlarında gelir elde eden şov sanatçısının veya sporcunun, gelir elde ettiği bu devlet sınırlarında kaldığı süre, bu devletin ilgili mali yılı içerisinde başlayan veya biten herhangi bir on iki aylık sürede tek seferde ya da parça parça toplam 183 günü geçmemiş ise; ayrıca geliri doğuran ödeme bu devletin mukimi olmayan bir işveren tarafından veya adına yapılırsa; bunlara ek olarak ödeme bu devletteki bir iş yerinden yapılmadığı takdirde; şov sanatçısı veya sporcu sadece mukimi olduğu devlet tarafından vergilendirilebilir.

³⁰ GİB, Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma 2014, Madde 17'ye İlişkin Yorum, para. 2, s. 249.

³¹ GİB, Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma 2014, Madde 17'ye İlişkin Yorum, para. 4, s. 249.

³² OECD Model Anlaşması 2014/2017, Gayrimaddi Hak Bedelleri, m. 12:

"1. Bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin mukimi bir gerçek lehdara ait olan gayrimaddi hak bedelleri, yalnızca bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bu Maddede kullanılan "gayrimaddi hak bedelleri" terimi, sinema filmleri dahil olmak üzere edebi, sanatsal veya bilimsel her nevi telif hakkının, her nevi patentin, alamenti farikanın, tasarım veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında veya sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi veya sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanımı ya da kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeyi ifade eder.

3. Bir Akit Devletin mukimi olan gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı, gayrimaddi hak bedelinin elde edildiği diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa ve söz konusu bedelin ödendiği hak veya varlık ile bu işyeri arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa, 1'inci fıkra hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda, 7'nci Madde hükümleri uygulanacaktır.

4. Kullanım, hak veya bilgi karşılığında ödenen gayrimaddi hak bedelinin miktarı, ödeyici ile gerçek lehdar arasında veya her ikisi ile bir başka kişi arasında var olan özel ilişki nedeniyle, böyle bir ilişkinin olmadığı durumlarda; ödeyici ile gerçek lehdar arasında kararlaştırılacak miktarı aştığında, bu Madde hükümleri yalnızca en son

veya spor faaliyetiyle yakın bir bağlantı içinde olan sponsorluk veya reklam geliri gibi gayrimaddi kazançları³³, 17'nci madde kapsamında değerlendirilmektedir.³⁴

Şov sanatçıları ve sporcular, asıl yürüttükleri faaliyetlerinden elde ettikleri gelirler dışında sponsorluk veya reklam gelirleri gibi gayrimaddi hak bedelleri de elde edebilirler. Kural olarak, elde edilen gayrimaddi hak bedelleri ile yürütülen faaliyet arasında **yakın bağlantı**³⁵ varsa bu durumda OECD Model Anlaşması'nın 17'nci maddesi işlerlik kazanacaktır. Bu bağlantının saptanmasında, faaliyetin icra edilmesi ve gelirin elde edilmesi arasındaki zamanlama³⁶ veya geliri doğuran faaliyetin mahiyeti³⁷ ölçüt alınabilir.³⁸

1. Faaliyetle Yakından Bağlantılı Olan veya Olmayan Mal Satışı

Bir akit devletin mukimi olan şov sanatçısının veya sporcunun mukimi olmadığı diğer akit devlette yürüttüğü faaliyetle yakın bağlantılı olarak halka yönelik yapılan (telif hakkı taşımayan) mal satışlarından elde ettiği gelirler, 17'nci madde kapsamında değerlendirilecektir. Buna karşın, diğer akit devlette yürüttüğü faaliyetlerle (17'nci madde kapsamına giren faaliyetler) yakın bağlantısı olmayan faaliyetlerinden kaynaklanan mal satışlarından elde ettiği gelirler 17'nci madde kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Buna göre bir futbolcunun bir maç organizasyonu veya herhangi bir gösteri için geldiği, mukimi olmadığı akit devlette maç organizasyonu veya gösteri dahilinde (yakın bağlantı olduğu sürece gösteri öncesinde, esnasında veya sonrasında olması fark etmeksizin) isminin, fotoğrafının veya formasının vb. ona dair özelliklerin yer aldığı eşyaların satışından elde edilen gelirler, 17'nci madde kapsamında değerlendirilecektir. Fakat futbolcunun bir maç organizasyonu veya herhangi bir gösteri haricinde satılan bahsi geçen hediyelik eşyaları OECD Model Anlaşması'nın 17'nci değil, duruma göre 7'nci veya 15'inci maddeleri kapsamına girecektir.³⁹

2. Canlı Yayın Gelirleri

Şov sanatçıları veya sporcular, faaliyetlerinin çeşitli yollarla (uydu yayını, internet, mobil uygulamalar vs.) gösteri veya müsabaka ile eş zamanlı olarak yayınlanması karşılığında gelir elde edebilirler. Elde edilen bu gelirler OECD Model Anlaşması'nın 17'nci maddesi kapsamında değerlendirilmelidir. Şov sanatçısının veya sporcunun kendisine, yani hesabına veya

bahsedilen miktara uygulanacaktır. Bu durumda ödemelerin aşan kısmı, bu Anlaşmanın diğer hükümleri de dikkate alınarak, her bir Akit Devletin mevzuatına göre vergilendirilecektir."

³³ Örneğin; bir boks müsabakası sırasında boksörlerden birisinin sırtında veya şortunda yer alacak şekilde sponsor reklamı almış olmasından dolayı elde edeceği gelir.

³⁴ GİB, Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma 2014, Madde 17'ye İlişkin Yorum, 2014, para. 9, s. 250.

³⁵ Yakın bağlantının varlığında ölçüt, gösteri veya spor faaliyeti gerçekleşmeseydi söz konusu gelirin elde edilemeyecek olmasıdır. Yakın bağlantı, somut olaya göre değişkenlik gösterir.

³⁶ Örneğin; Bir futbolcunun maç sonu yayıncı kuruluşa verdiği röportaj karşılığında kendisine yapılan ödemeyele gerçekleşen futbol maçı arasında yakın bağlantı olduğu söylenebilir.

³⁷ Örneğin; Bir oyuncunun rol aldığı dizinin tanıtım afişlerinde fotoğrafının yer almasından dolayı kendisine yapılan ödemenin diziyile yakın bağlantı içinde olduğu kabul edilmelidir.

³⁸ GİB, Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma 2014, Madde 17'ye İlişkin Yorum, para. 9, s. 250.

³⁹ GİB, Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma 2014, Madde 17'ye İlişkin Yorum, para. 9, s. 250.

lehine, yapılmayan ödemeler ise OECD Model Anlaşması'nın 17'nci maddesi kapsamında değerlendirilmeyecektir. Yayın hakları sahibi olan yayıncı kuruluşa, yayının bir kısmının veya tamamının kullanılması için yapılan ödemeleri bu duruma örnek olarak verebiliriz. Bu gibi ödemeler şov sanatçısı veya sporcu lehine değil, üçüncü kişi hesabına yapıldığı için gösteri veya müsabakayla yakın bağlantı içinde değerlendirilmeyecektir. Bu gibi durumlarda yukarıda da belirtildiği üzere "Gayrimaddi Hak Bedelleri" başlıklı 12'nci madde hükümleri işlerlik kazancaktır.⁴⁰

3. Görüntü Hakları

Şov sanatçıları ve sporcular; isimlerinin, resimlerinin vb. kişisel özelliklerinin kullanılmasından dolayı bazı gelirler elde edebilir. Bu gelirlerin OECD Model Anlaşması'nın hangi maddesi kapsamına gireceği, yukarıda da belirtildiği üzere faaliyetle kazanç arasındaki bağlantının niteliğine göre değişecektir. Öyle ki elde edilen gelir, bir akit devlet mukimi olan şov sanatçısının veya sporcunun diğer akit devlette yürüttüğü faaliyetlerle yakın bağlantılı ise 17'nci madde kapsamına girecektir. Bunun aksine, diğer akit devlette icra edilen gösteri veya müsabakayla alakalı olmayan bir şekilde elde edilen görüntü gelirleri OECD Model Anlaşması'nın ilgili diğer hükümlerine göre değerlendirilecektir.⁴¹

IV. ŞOV SANATÇILARININ VE SPORCULARIN ÜÇÜNCÜ KİŞİ ADINA YÖNELEN GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

OECD Model Anlaşması'nın "Şov Sanatçıları ve Sporcular" başlıklı 17'nci maddesinin 2'nci fıkrası şöyledir:

"Bir şov sanatçısının ya da sporcunun bu sıfatla icra ettiği şahsi faaliyetlerden doğan gelir, şov sanatçının veya sporcunun kendisi adına değil de bir başkasına yönelirse, bu gelir 15'inci maddenin hükümlerine öncelikli olarak (bağlı kalınmaksızın), şov sanatçısı ya da sporcunun faaliyetlerinin icra edildiği Akit Devlette vergilendirilebilir."⁴²

Görüldüğü üzere OECD Model Anlaşması'nın 17'nci maddesinin 1'inci fıkrasının aksine 2'nci fıkrada, şov sanatçısının veya sporcunun şahsına değil bir başkasına yönelen gelirleri düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre, bir şov sanatçısının veya sporcunun gösteri, müsabaka vb. faaliyetlerinden elde ettiği gelirleri, kendi şahıslarına değil de bir başkasına yöneliyorsa ve kaynak ülkenin (faaliyetlerin yürütüldüğü akit devlet) iç mevzuatında faaliyeti yürüten şov sanatçısı veya sporcu adına geliri vergilendirebilecek yasal düzenlemeler bulunmuyorsa gelirin 2'nci fıkra hükümlerince vergilendirilebileceği düzenlenmiştir.

⁴⁰ GİB, Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma 2014, Madde 17'ye İlişkin Yorum, para. 9.4, s. 252.

⁴¹ GİB, Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma 2014, Madde 17'ye İlişkin Yorum, para. 9.5, s. 253.

⁴² Madde metninin İngilizce orijinali:

"Where income in respect of personal activities exercised by an entertainer or a sportsperson acting as such accrues not to the entertainer or sportsperson but to another person, that income may, notwithstanding to provisions of Article 15, be taxed in the Contracting State in which the activities of the entertainer or sportsperson are exercised."

Eğer geliri elde eden kişi (tüzel veya özel kişi) ticari faaliyetlerde bulunuyorsa bile ve gelir, şov sanatçısının veya sporcunun faaliyetlerini sürdürdüğü akit devletteki bir iş yeriyle ilişkilendirilemiyorsa dahi, kaynak devlette vergilendirilebilir.⁴³ Bu kapsamda değerlendirilebilecek bazı durumları şöyledir:

- Hukuki bir birliktelik oluşturmayan bir grup şov sanatçılarının veya sporcuların elde ettiği gelirlerin organizasyon ya da menajerlik şirketine ödenmesi,
- Hukuki bir birliktelik oluşturan şov sanatçısı ya da sporcu grubunun elde ettiği gelirin oluşturulan tüzel kişiye ödenmesi,
- Vergiden kaçınma niyetiyle elde edilen gelirin gösteri veya spor şirketi olarak isimlendirilebilecek bir şirkete ödenmesi.

OECD Model Anlaşması'nın 17'nci maddesinin 2'nci fıkrası ekseriyetle gösteri ve spor faaliyetlerinin bir organizasyon çerçevesinde, bir organizatör veya menajer tarafından tertip edilmesi durumunu düzenlemiştir.⁴⁴ Gelirin bir başkası adına yöneldiği bu gibi durumlarda kaynak ülkeyi teşkil eden akit devletin elde edilen gelirin şov sanatçısının ya da sporcunun faaliyetlerinden elde edilip edilmediğini detaylıca araştırıp tespit etmesi gerekmektedir. Bu tespit, gelirin hangi akit devlette vergilendirilebileceği ve gelirin hangi maddeler kapsamına gireceği noktasında belirleyici olacaktır.

OECD Model Anlaşması'nın 17'nci maddesinin 2'nci fıkrasının uygulanma alanı bulabilmesi için hem şov sanatçısının veya sporcunun hem de gelirin yöneldiği diğer kişinin (tüzel veya özel kişi olabilir) aynı devletin mukimi olması gerekmez. Öyle ki faaliyetin gerçekleştiği devlet, akit devletlerden biriyken; şov sanatçısı veya sporcu değil de gelirin yöneldiği kişi diğer akit devletin mukimiyse yine de bahsi geçen gelir, kaynak devlet tarafından vergilendirilebilir. Buna göre diğer akit devletin mukimi, gelirin yöneldiği kişi değil de şov sanatçısı veya sporcu da olabilir. Bu gibi durumlar da 17'nci maddenin 2'nci fıkrası kapsamında değerlendirilecektir.⁴⁵

Kural olarak, OECD Model Anlaşması'nın 1'inci maddesinin yorumunda belirtildiği üzere, anlaşmanın amacı dışında (kötüye kullanım amaçlı) vergi kaçırma niyetiyle kullanılmaya çalışıldığı durumlarda anlaşmanın getirisi olan avantajların sağlanmaması esastır. Bu gibi durumlarda 17'nci madde işlevselliğini kaybedecek, kaynak devlet iç hukukunda bulunan vergi kaçırma önleyici kanunlarını uygulayabilecektir.⁴⁶

⁴³ GİB, Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma 2014, Madde 17'ye İlişkin Yorum, para. 11, s. 254.

⁴⁴ İŞİK, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 255.

⁴⁵ GİB, Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma 2014, Madde 17'ye İlişkin Yorum, para. 11.1, s. 255.

⁴⁶ GİB, Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma 2014, Madden 17'e İlişkin Yorum, para. 11.3, s. 255.

V. ŞOV SANATÇILARININ VE SPORCULARIN KAMU KAYNAKLARIYLA KARŞILANAN GÖSTERİ VE MÜSABAKALARDAN ELDE ETTİĞİ GELİRLER

Şov sanatçılarının ve sporcuların elde edeceği gelirlerin, bir akit devlet tarafından karşılanacağı durumlarda OECD Model Anlaşması'nın "*Kamu Hizmeti*" başlıklı 19'uncu maddesini incelememiz gerekmektedir. 19'uncu madde şöyledir:

"1. a) Bir Akit Devletin kendisine, politik alt bölümüne veya mahalli idaresine, bir kamu görevi dolayısıyla, bir gerçek kişi tarafından verilen hizmetler karşılığında, bu Devlet, alt bölüm veya mahalli idare tarafından yapılan maaş, ücret ve diğer benzeri ödemeler, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir.

b) Bununla beraber, hizmet diğer Devlette ifa edilirse ve gerçek kişi bu diğer Devletin bir mukimi ise, söz konusu maaş, ücret ve diğer benzeri ödemeler yalnızca bu diğer Akit Devlette vergilendirilecektir. Ancak bu kişinin;

(i) bu Devletin vatandaşı olması veya

(ii) yalnızca bu hizmeti ifa etmek için bu Devletin mukimi durumuna geçmemiş olması gerekmektedir.

2. a) 1'inci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Akit Devlete, politik alt bölümüne veya mahalli idaresine bir gerçek kişi tarafından verilen hizmetler karşılığında, bu Devlet, alt bölüm veya idare tarafından veya bunlarca oluşturulan fonlardan ödenen emekli maaşları veya benzeri ödemeler, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir.

b) Bununla beraber, gerçek kişinin diğer Akit Devletin bir mukimi ve vatandaşı olması halinde, söz konusu emekli maaşı ve diğer benzer gelirler yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir.

3. Bir Akit Devlet, politik alt bölümü veya mahalli idaresi tarafından yürütülen ticari faaliyetlerle bağlantılı olarak verilen hizmetler karşılığında yapılan ücret, maaş ve diğer benzeri ödemeler ile emekli maaşlarına 15, 16, 17 ve 18'inci maddelerin hükümleri uygulanacaktır."

Maddenin 3'üncü fıkrasından anlayabileceğimiz üzere şov sanatçılarının ve sporcuların elde edeceği gelirlerin, bir akit devlet tarafından karşılanacağı durumlarda kural olarak OECD Model Anlaşması'nın 17'nci maddesi uygulanacaktır.

Anlaşmayı akdedecek taraf devletler isterlerse, anlaşmada gerekli değişiklikleri yaparak şov sanatçılarının ve sporcuların elde ettikleri gelirleri 17'nci madde kapsamından çıkararak ayrıca düzenleyebilir veya 19'uncu maddenin 1'inci ve 2'nci fıkralarındaki hükümlere tabi kılabilir.⁴⁷ Bunun için Model Anlaşma'nın 17'nci maddesine ek bir fıkra eklenebilir. Bu yöndeki anlaşmalara; "Türkiye Cumhuriyeti ile Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda Birleşik Krallığı Arasında Gelir ve Sermaye Değer Artış Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması"⁴⁸, "Türkiye Cumhuriyeti ile

⁴⁷ GİB, Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma 2014, Madden 19'a İlişkin Yorum, para. 6, s. 276.

⁴⁸ "Türkiye Cumhuriyeti ile Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda Birleşik Krallığı Arasında Gelir ve Sermaye Değer Artış Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması", Artist ve Sporcular, m. 17/3: *Bu maddenin 1'inci ve 2'nci fıkrası hükümleriyle bağlı kalınmaksızın, bir Akit Devlette diğer Akit Devletin bir mukimi tarafından, 1'inci fıkrada belirtilen türden faaliyetlerin icrası sonucunda elde edilen gelir, bu ziyaretin diğer Akit Devletin resmi kaynaklarından desteklenmesi şartıyla ve Türkiye açısından ilaveten bu ziyaretin kamu menfaatine yararlı dernekler veya örgütler tarafından karşılanması durumunda bu faaliyetlerin icra edildiği Akit Devlette muaf tutulacaktır.*" (erişim: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/TURKCE_METIN/INGILTERE.pdf, erişim: 10.03.2021)

Hollanda Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması⁴⁹, “Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması⁵⁰ ve “Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri (ABD) Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması⁵¹ örnek olarak verilebilir.

GİB’in Almanya’da yaşayan Türk vatandaşlar için yayınladığı rehberde; şov sanatçıların ve sporcuların mukimi olmadığı ülkede yürüttüğü faaliyetlerin, önemli ölçüde mukimi olduğu devletin maddi imkanları veya kâr amacı gütmeyen kuruluşlarının desteğiyle tertip edilmesi halinde, vergilendirme işleminin kaynak devlette değil, sadece şov sanatçısının veya sporcunun mukimi olduğu devlette yapılacağı belirtilmiştir.⁵² Benzer şekilde GİB’in Hollanda’da yaşayan Türk vatandaşlar için yayınladığı rehberde; Hollandalı şov sanatçıların ve sporcuların Türkiye’de yürüttüğü faaliyetlerin önemli ölçüde Hollanda tarafından karşılanması veya gelirin kâr amacı gütmeyen kurumlarca elde edilmesi halinde verilecek verginin Türkiye’ye değil, Hollanda’ya ait olacağı belirtilmiştir.⁵³

⁴⁹ “Türkiye Cumhuriyeti ile Hollanda Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması”, Artist ve Sporcular, m. 17/3: “1 ve 2’nci fıkraya hükümleriyle bağlı kalınmaksızın, sanatçı ve sporcuların Devletlerden birinde icra ettikleri faaliyetlerden elde ettikleri gelir, bu Devlete yapılan ziyaretin diğer Devletin veya bu diğer Devletin bir politik alt bölümünün, bir mahalli idaresinin veya statüye sahip bir kuruluşunun kamusal fonlarından önemli ölçüde desteklenmesi kaydıyla, ilk bahsedilen devlette vergilendirilmeyecektir. Bu kapsama kâr amacı gütmeyen hayır kurumlarının bu tür faaliyetlerden elde ettiği gelir de dahildir; ancak bu gelirin hiçbir bölümünün maliklere, üyelere veya hissedarlara ödenmemesi ve bunların şahsi menfaatine tahsis edilmemesi zorunludur.” (erişim: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/TURKCE_METIN/HOLLANDA.pdf, erişim: 10.03.2021)

⁵⁰ “Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması”, Sanatçı ve Sporcular, m.17/3: “Sanatçı veya sporcuların bir Akit Devlette icra ettikleri faaliyetlerden doğan gelire, bu Devlete yaptıkları ziyaretin tamamen veya önemli ölçüde, diğer Devletin, bir eyaletinin, politik alt bölümünün veya mahalli idaresinin kamusal fonlarından veya bu Diğer Devlette yardım kuruluşu olarak kabul edilen bir organizasyon tarafından finanse edilmesi halinde, 1 ve 2’nci fıkraya hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda, elde edilen gelir, sadece gerçek kişinin mukimi olduğu Akit Devlette vergilendirilebilir.” (erişim: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/TURKCE_METIN/ALMANYA_01012011.pdf, erişim: 10.03.2021)

⁵¹ “Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri (ABD) Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması”, Sanatçı ve Sporcular, m. 17/3: “Sanatçı veya sporcuların bir Akit Devlette icra ettikleri faaliyetler, diğer Akit Devletin kâr amacı gütmeyen bir kuruluşuna veya bu diğer Akit Devletin, bir politik alt bölümünün veya bir mahalli idaresinin kamusal fonlarından önemli ölçüde desteklenmesi halinde, bu faaliyetlerden elde edilen gelire, 1 inci ve 2’nci fıkraya hükümleri uygulanmayacaktır.” (erişim: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/TURKCE_METIN/ABD.pdf, erişim: 10.03.2021)

⁵² GİB, Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Müdürlüğü, “Almanya’da Yaşayan Vatandaşlarımız İçin Türkiye-Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının Uygulanmasına İlişkin Rehber”, Yayın no: 3, 2015, s. 9 (erişim: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/almanya_rehber.pdf, erişim: 10.03.2021); Emrah Ferhatoğlu, “Almanya-Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması’nda Bağlama Kuralları”, *Maliye Dergisi*, Sayı:161, Temmuz-Aralık 2011, s. 116 (erişim: <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/006.pdf>, erişim: 11.03.2021)

⁵³ GİB, Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Müdürlüğü, “Hollanda’da Yaşayan Vatandaşlarımız İçin Türkiye-Hollanda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının Uygulanmasına İlişkin Rehber” Yayın no:4, 2015, s. 9 (erişim: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/hollanda_rehber.pdf, erişim: 10.03.2021)

VI. ŞOV SANATÇILARININ VE SPORCULARIN ULUSLARARASI ALANDA VERGİLENDİRİLMESİNE DAİR İDARENİN GÖRÜŞ- LERİ

Mükellefler, vergi kanunlarının uygulanması noktasında açık olmayan, şüpheli ve tereddüt ettikleri konularda idareden yazılı görüş isteyebilirler. Bunun üzerine GİB'in; görüş talep eden mükellefe yönelik verdiği yazılı cevaba **özelge (mukteza)**, aynı durumdaki tüm mükelleflere yönelik toplu olarak yaptığı açıklamaya ise **sirküler** denilmektedir.⁵⁴ Özelge ve sirküler 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 413'üncü maddesinde düzenlenmiştir.

Özelgeler, sadece idareden talepte bulunan kişi için bağlayıcıdır. Bunun yanında diğer mükellefleri, kurumları ve yargı organlarını bağlamaz. İcraîlik özelliği taşımadığından iptal davasına da konu edilemez.⁵⁵ VUK'un 369'uncü maddesinin 1'inci fıkrasına göre, özelgeye güvenerek işlem yapan mükellefin bu işlemi herhangi bir cezayı gerektirse bile mükellefe ceza verilmez ve gecikme faizi uygulanmaz. Fakat bu durum vergi aslının tahsil edilmesine engel değildir.⁵⁶

Vergilendirmeye dair her konuda olduğu gibi, Türkiye'nin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması akdettiği ülkelerden birinin mukimi olan şov sanatçısının veya sporcunun Türkiye'de gerçekleştirdiği gösteri veya spor faaliyetinin vergisel durumuna dair konularda GİB'den yazılı görüş (özelge) talep edilebilir. Aynı zamanda Türkiye mukimi bir şov sanatçısının veya sporcunun yurtdışındaki etkinliklerinden elde ettiği gelirler dolayısıyla Türkiye'de vergilendirilip vergilendirilmeyeceği, vergilendirilecekse hangi düzenlemelere tabi olacağı hakkında da GİB'den özelge istenebilir.

Geçmiş yıllarda, İngiltere mukimi Fransız vatandaşı bir ses sanatçısının Türkiye'de verdiği bir konser dolayısıyla İngiltere mukimi bir şirkete yapılan ödemelerin vergisel durumuyla ilgili GİB'den yazılı görüş talep edilmiştir. Verilen özelgede; Türkiye ile Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda Birleşik Krallığı arasında akdedilen çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının 17'nci maddesinin 2'nci fıkrası gereği vergilendirme yetkisinin Türkiye'de olduğu, Kurumlar Vergisi Kanunu m. 30/1-b'ye göre dar mükellefiyete⁵⁷ tabi kurumların serbest meslek

⁵⁴ Kaneti vd., *Vergi Hukuku*, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ders Kitapları Dizisi, 2019, s. 38-41; Ateş Oktar, *Vergi Hukuku*, 15. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2020, s. 43-44; Abdurrahman Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 14. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2019, s. 23-24; Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, 2. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2019, s. 100-101, Şenyüz, Yüce ve Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 43-44; Saraçoğlu ve Pürsünlerli Çakar, *Vergi Hukuku*, s. 22-23;

⁵⁵ Oktar, *Vergi Hukuku*, s. 44-45.

⁵⁶ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 45.

⁵⁷ Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) m. 3/2'ye göre dar mükellefiyet, kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayan kurumların (yabancı kurumların) sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilmesi olarak açıklanmıştır. KVK m. 3/3-c'de ise yabancı kurumların Türkiye'de elde ettiği serbest meslek kazançlarının dar mükellefiyet kapsamına giren kurum kazancı olarak değerlendirileceği belirtilmiştir. KVK m. 3/4'te dar mükellefiyete ilişkin gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesine ilişkin konularda Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) ilgili hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre GVK m. 7/1-4'te serbest meslek kazançlarının Türkiye'de elde edilmiş sayılması için geliri doğuran faaliyetin Türkiye'de gerçekleştirilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiş, maddenin son fıkrasında ise Türkiye'de değerlendirilmeden kastın ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı ülkede yapılmışsa Türkiye'de ödeyenin veya kendisine ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kazancından ayrılması olduğu şeklinde açıklanmıştır.

kazançlarından⁵⁸ %20⁵⁹ oranında kesinti yapılacağı belirtilmiştir. Ayrıca özelgede, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının “Çifte Vergilendirilmenin Önlenmesi” başlıklı 23’üncü maddesinin 1’inci fıkrasının a bendine⁶⁰ göre elde edilen gelir üzerinden Türkiye’de doğrudan doğruya veya tevkifat (kesinti) suretiyle ödenen verginin İngiltere’de aynı gelire ilişkin ödenecek vergiden mahsup edileceği de yer almıştır.⁶¹

Başka bir olayda; Türkiye mukimi bir şirket, çekilecek bir film için beş gün Türkiye’de kalacak olan Almanya mukimi bir oyuncuya yapacağı ödemelerden doğacak vergiyle ilgili GİB’den yazılı görüş talep etmiştir. Bunun üzerine verilen özelgede Alman mukimi oyuncunun şahsına doğrudan ya da dolaylı olarak yapılacak ödemelerde vergilendirme yetkisinin Türkiye ile Almanya Federal Cumhuriyeti arasında akdedilen çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması gereği anlaşmanın “Ticari Kazançlar” başlıklı 7’nci maddesi, “Serbest Meslek Faaliyetleri” başlıklı 14’üncü maddesi ve “Bağımlı Kişisel Faaliyetler” başlıklı 15’inci maddesi uygulanmaksızın 17’nci madde hükmüne göre Türkiye’de olduğu⁶², yapılan ödemelerin serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi gerektiği, Gelir Vergisi Kanunu m. 94/1-2(b)’ye göre %20⁶³ oranında gelir vergisi tevkifatı uygulanacağı, aynı kanun m. 86/1-2 kapsamında yıllık beyanname verilmeyeceği belirtilmiştir. Ayrıca anlaşmanın 22’nci maddesi⁶⁴ gereğince Türkiye’de alınacak vergilerin Almanya’da alınacak vergilerden mahsup edileceği özelgeye eklenmiştir. Bunun yanında söz konusu Almanya mukimi oyuncunun Türkiye’de çalışmaya devam etmesi halinde hangi ülkenin mukimi olacağı belirsizliğinin anlaşmanın “Mukim” başlıklı 4’üncü maddesi hükümlerince çözüleceği de özelgede yer almaktadır.⁶⁵

⁵⁸ GVK m. 65’e göre serbest meslek kazancı, sermayeden ziyade şahsi emeğe veya mesleki bilgiye dayanan, ticari mahiyette olmayan işlerin bağımsız olarak kişinin kendi sorumluluğu altında kendi nam ve hesabına yapılması olarak tanımlanmıştır. Ayrıca somut olayla ilişkili olarak GVK m. 66/4’te konser veren müzik sanatçılarının serbest meslek erbabı sayılacağı belirtilmiştir.

⁵⁹ 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir.

⁶⁰ “Türkiye Cumhuriyeti ile Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda Birleşik Krallığı Arasında Gelir ve Sermaye Değer Artış Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması”, Çifte Vergilendirilmenin Önlenmesi, m.23/1-a: “*Türkiye mevzuatına göre ve bu Anlaşma gereğince, Türkiye içindeki kaynaklardan elde edilen ticari kazanç, gelir veya sermaye değer artış vergisinin (temettüleri için, temettünün içinden ödendiği kazancın vergisi hariç), Türk vergisinin hesabına esas alınan aynı ticari kazanç, gelir veya sermaye değer artış kazançları için Birleşik Krallık’ta hesaplanan her nevi vergiden mahsubuna müsaade edilecektir.*”

⁶¹ GİB, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (Mükellef Hizmetleri Gelir Vergiler Grup Müdürlüğü), “Konu: İngiltere mukimi ses sanatçısının Türkiye’de verdiği konser nedeniyle İngiltere’deki firmaya yapılan ödemeler üzerinden hangi oranda tevkifat yapılacağı”, Sayı: 62030549-120[65-2015/145]-13353, Tarih: 17.02.2016. (erişim: https://www.gib.gov.tr/uluslararası_mevzuat, erişim:10.03.2021)

⁶² GVK m. 6 ve m. 7.

⁶³ 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir.

⁶⁴ “Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması”, Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi, m.22/2-b: “*Yabancı verginin mahsubuna ilişkin Alman vergi mevzuatı hükümleri saklı kalmak üzere, aşağıda belirtilen gelir unsurları üzerinden ödenecek olan Alman vergisinden, Türk mevzuatı uyarınca ve bu Anlaşmaya uygun olarak ödenen Türk vergisinin mahsubuna izin verilecektir:*

(...)

gg) 17’nci maddeye göre vergilendirilebilen gelir unsurları.”

⁶⁵ GİB, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (Mükellef Hizmetleri Gelir Vergiler Grup Müdürlüğü), “Konu: Almanya mukimi oyuncunun Türkiye’de elde ettiği gelirin vergilendirilmesi ve ödemelerde tevkifat yapıp yapılmayacağı

Görüldüğü üzere GİB tarafından verilen özeldeler, OECD Model Anlaşması esas alınarak hazırlanan çifte vergilemeyi önleme ikili anlaşmalarıyla uyumludur. Bununla beraber anlaşmaların uygulanmasında OECD Model Anlaşması'nın yorumlar kısmından faydalanılması yararlı olacaktır.

SONUÇ

Uluslararası alanda ortaya çıkan çifte verilemlemeyle ilgili problemler, küresel çapta hızla artan ekonomik etkileşimin önündeki en büyük engellerden biridir. Bu problemi çözmeye yönelik olarak farklı girişimler ortaya çıkmıştır. Bunlardan en önemlisi de OECD'nin ortaya koyduğu çifte vergilemleme önleme model anlaşmasıdır.

Uluslararası boyutta, mukimi olmadığı farklı ülkelerde gelir elde eden şirketler ve kuruluşların yanı sıra yine mukimi olmadığı ülkelerde gelir elde eden özel kişiler de çifte vergilemleme maruz kalabilmektedir. Bu kişilerin geliri, ticari gelir veya ücret geliri niteliği taşıyabilir. OECD Model Anlaşması'nda bu iki tür gelir türünün istisnası niteliği olarak düzenlenen bir takım gelir türleri de yer almaktadır. Bu gelir türlerinden birisi de şov sanatçılarının ve sporcuların gösteri veya müsabakalardan elde ettiği gelirlerdir.

OECD Model Anlaşması'nın 17'nci maddesi şov sanatçılarının ve sporcuların gelirlerinin uluslararası alanda vergilendirilmesine ilişkindir. Öncelikle belirtilmelidir ki şov sanatçılarının ve sporcuların bu sıfatlarla elde ettiği gelirler 15'inci madde hükümlerine öncelikli olarak 17'nci madde kapsamında değerlendirilmelidir.

OECD Model Anlaşması'nın 17'nci maddesine göre mukimi olmadığı akit devlette gösteri veya spor faaliyetlerinde bulunan şov sanatçıları ve sporcular, faaliyetin geçtiği ülkede yani kaynak ülkede (diğer akit devlet) vergilendirilecektir. Ayrıca bu faaliyetler sonucu elde edilen gelirin bir başkasına yönelmesi de bu sonucu değiştirmeyecektir.

Şov sanatçılarının ve sporcuların elde ettiği gelirler her zaman net bir şekilde 17'nci madde kapsamında değerlendirilemeyebilir. Böyle durumlarda yürütülen faaliyetin ağırlık noktasına göre değerlendirme yapılmalıdır. Yine elde edilen gelirle şov sanatçısının veya sporcunun yürüttüğü faaliyet arasında yakın bir bağlantı bulunup bulunmadığı da muğlak olan durumu netleştirmek için kullanılabilir bir diğer ölçüttür.

Şov sanatçıları ve sporcular yürüttükleri birtakım faaliyetler nedeniyle diğer meslek gruplarına göre daha sık mukimi olmadığı ülkelerde bulunmakta ve bu ülkelerde gelir elde etmektedirler. Ayrıca elde ettikleri gelirler de diğer mesleklere oranla daha yüksek meblağlara karşılık gelmektedir. Bu bilgiler kapsamında şov sanatçılarının ve sporcuların, yürüttükleri gösteri veya spor faaliyetleri nedeniyle elde ettikleri gelirin diğer gelirlerden ayrı düzenlemelere tabi tutulması doğaldır. Bu açıdan OECD Model Anlaşması'nın bu yöndeki düzenlemelerinin yerinde olduğu düşünülmelidir.

hakkında”, Sayı: 62030549-120[4-2013/516]-589, Tarih:19.03.2014; benzer yönde bir özeldel için bkz.: GİB, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü), “Konu: İngiltere ve Almanya mukimi sanatçıların Türkiye’de vereceği konser nedeniyle bu sanatçılara yapılacak ödemeler üzerinden tevkifat yapılıp yapılamayacağı” Sayı: 62030549-125[30-2016/1]-104549, Tarih: 01.08.2016. (erişim: https://www.gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat, erişim:10.03.2021)

KAYNAKÇA

- Akdoğan, Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, 21. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2020.
- Akdoğan, Abdurrahman, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 14. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2019.
- Berkay, Ferhan ve Ramazan Armağan, “Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 3/5 (2011): (s. 88-106). (erişim: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/213958>, erişim: 10. 03. 2021)
- Canyaş, Oytun, *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının İç Hukuktaki Konumu*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2016.
- Çağlayan, Ramazan, *Spor Hukuku*, Ankara: Asil Yayın Dağıtım, 2007.
- Çaşkurlu, Eren ve Cem Barlas Arslan, *Kamu Maliyesine Giriş*, 3. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2019.
- Ferhatoğlu, Emrah, “Almanya-Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması’nda Bağlama Kuralları”, *Maliye Dergisi*, Sayı:161, Temmuz-Aralık 2011, s. 105-117. (erişim: <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/006.pdf>, erişim: 11.03.2021)
- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, 2014 Versiyonu, (Kısaltılmış Basım), 2016. (erişim: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Mevzuat_Disliiskiler/OECD_Model_Yorum_Kitabi_2014.pdf, erişim: 08.03.2021)
- GİB, Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Müdürlüğü, “Hollanda’da Yaşayan Vatandaşlarımız İçin Türkiye-Hollanda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının Uygulanmasına İlişkin Rehber” Yayın no:4, 2015. (erişim: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/hollanda_rehber.pdf, erişim: 10.03.2021)
- GİB, Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Müdürlüğü, “Almanya’da Yaşayan Vatandaşlarımız İçin Türkiye-Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının Uygulanmasına İlişkin Rehber”, Yayın no: 3, 2015. (erişim: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/almanya_rehber.pdf, erişim: 10.03.2021)
- <https://www.gib.gov.tr>, “Uluslararası Mevzuat”, (erişim: 10.03.2021)
- İşık, Hüseyin, *Uluslararası Vergilendirme*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2014.
- Kaneti, Selim, Esra Ekmekci, Gülsen Güneş ve Mahmur Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ders Kitapları Dizisi, İstanbul, 2019.
- Karakoç, Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, 2. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2019.
- Kızılot, Şükrü, Doğan Şenyüz, Metin Taş ve Recai Dönmez *Vergi Hukuku*, 2. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007.
- Nazalı, Ersin, *Uluslararası Vergi Hukuku*, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2015.
- OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014, *OECD Publishing*, 2014. (erişim: http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en, erişim: 08.03.2021)
- OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, *OECD Publishing*, 2017. (erişim: http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en, erişim: 08.03.2021)
- Oktar, Ateş, *Vergi Hukuku*, 15. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2020.

Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan ve Cenker Göker, *Vergi Hukuku*, 29. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 2020.

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

Saraçoğlu, Fatih ve Elif Pürsünlerli Çakar, *Vergi Hukuku*, 11. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2020.

Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 12. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2021.

Tuncer, Selahattin, *Vergi Hukuku ve Uygulaması*, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2003.

Yaltı Soydan, Billur, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, İstanbul: Beta Yayınları, 1995.