

MİLLETLERARASI VERGİ ANLAŞMALARI

Necmi KARAKULLUKÇU
Maliye Hesap Uzmanı

BİRİNCİ KISIM

A — Genel olarak vergi mükerrerliği ve vergi anlaşmaları :

Her ülkenin malî mevzuatında yer alan vergileme hükümleri, esas itibariyle, aynı nazarı prensiplere dayandığı halde, farklı uygulamalara rastlamak daima mümkündür. Uygulamadaki bu farklılığın ülkelerarası vergi ihtilâfları yaratması veya anlaşmalarına ihtiyaç göstermesi mükerrer vergileme olayının mevcudiyetinden ileri gelir.

O halde, önce milletlerarası vergi anlaşmalarının esas sebebi olan mükerrer vergileme üzerinde kısaca durmak gerekir. Mükerrer vergileme, aynı mükellefin aynı vergi mevzuu üzerinden aynı dönem için birden ziyade vergilemeye maruz kalması şeklinde tarif edilebilir. Tarifinden de anlaşılacağı üzere, mükerrer vergilemeden bahsedilebilmesi için 3 şartın (aynı mükellef, aynı vergi mevzuu, aynı dönem) birlikte bulunması gerekmektedir. Bu noktadan hareket edersek, bir ülkenin vergilemesi ile mükerrer vergilemeye, prensip olarak, imkân olmaması gerekir. Gerçekten, vergileme prensiplerine aykırı olan mükerrer vergileme, ihtilâf mevzuu olmaksızın, ya mahsup sistemi ile veya vergi hatâsı addedilerek yapılan düzeltme ile yok edilir. (Vergi Usul K. nun 117. maddesinin 3 ncü fıkrası mükerrer vergilemeyi vergi hatâsı olarak kabul etmiştir.)

Bu bakımdan, mükerrer vergileme, esas itibariyle iki veya daha çok ülke tarafından yapılan vergilemelerde görülerek ihtilâf konusu olabilir.

Gerçekten, Milletlerarası mal, sermaye ve işgücü akımının gün geçtikçe gelişip ilerleme kaydettiği günümüzde, vergi mükerrerliği meselesi çok önemli bir malî sorun olarak karşınıza çıkmaktadır.

Bilhassa, 2 ncü Cihan Harbinden sonra kurulan çeşitli milletlerarası örgütler, devletlerarası yaklaşmayı ve dolayısıyla uzak bir hayal gibi

gözükmeye rağmen, dünya devletinin temelini teşkil edecek Avrupa devleti fikrini gerçekleştirmek için çaba sarfetmektedir.

Bu örgütlerin kuruluş gayelerine varıp varamayacakları veya takip edilen politikanın isabeti, bizim konumuz dışında bulunmaktadır. Ancak, bunlardan biri olan OCDE teşkilâtı Malî Komitesince hazırlanmış bulunan "Gelir ve Servet Vergilerinde" mükerrer vergilemeyi önleme anlaşması örnek projesi, burada üzerinde duracağımız esas konuyu teşkil etmektedir.

Milletlerarası vergi anlaşmaları konusunu, OCDE teşkilâtının hazırladığı bir örnek projenin incelenmesine hasretmek bir bakıma eksiklik arz etmekte ise de, disiplinli veya yeknesak bir anlaşma örneğine uygun surette yapılacak anlaşmaların, mükerrer vergilemeyi daha müessir bir tarzda önleyeceği izahtan vareste bulunduğundan, ve Türkiye'nin münasebetlerinin en fazla olduğu OCDE teşkilâtına üye ülkeleri ilgilendirmesi bakımından, bu örnek anlaşmanın incelenmesi ile iktifa edilmiştir.

Ancak, örnek anlaşma projesinin incelemesine geçmeden önce, şimdiye kadar yapılan çeşitli vergi anlaşmalarına rağmen vergi mükerrerliğinin tamamen önlenememiş sebepleri ile vergi anlaşmalarının tarihi gelişmesine OCDE teşkilâtına üye ülkeler yönünden bir nebze temas etmek faydalı olacaktır.

B — Milletlerarası vergilemeden doğan mükerrerliğin nedenleri :

Vergi Kanunlarındaki farklılık veya ahenksizlik mükerrer vergilemenin esas sebebi olarak gösterilebildiği halde, bu konuda yapılan milletlerarası anlaşmaların dahi mükerrer vergilemeyi, tamamiyle önleyemediği sabit bulunmaktadır.

Vergi anlaşmalarına rağmen mükerrer vergilemenin önlenememiş sebeplerini;

- 1 — Anlaşmaların uygulanmasından doğan anlaşmazlıklar,
 - 2 — Diğer anlaşmazlıklar,
- diye 2 grupta toplamak mümkündür.

1 — Anlaşmaların uygulanmasından doğan anlaşmazlıklar :

a) Vergi anlaşması yapmış olan iki ülkenin vergi idareleri çoğu zaman anlaşmanın mânasını ve portesini anlayamamaktadır. Vergi anlaşmasını yapan vergi otoritelerinin çeşitli nedenlerle vergi idarelerinin

başında fiilen bulunmayışı ve memurların gereğince eğitilmemiş bulunması mükerrer vergilemenin sebeplerinden biridir.

b) Diğer taraftan, anlaşmada yer alan hükümlerin tatbikatı ile ilgili sarih ve pratik kaidelerin mevcut bulunmayışı da bir başka mükerrellik sebebidir. Örneğin, ekseri anlaşmalar, sabit işyerine isabet eden kârın hesaplanmasında, sabit iş yerinin idare ve işletme masrafları ile genel idare masraflarından sabit iş yerine isabet eden masrafların indirileceği hükmünü koyduğu halde, bu masraf hissesinin nasıl hesaplanacağını ifade etmemektedir. Bu hal aşağıdaki misalde olduğu gibi farklı uygulamalara ve dolayısıyla mükerrer vergilemeye sebep olmaktadır.

Tutalım ki, merkez A devletinde olan bir şirketin B devletinde de bir sabit işyeri vardır. Her iki devlette şirketin cirosu ve gayri safi kârı şöyle olsun;

	Ciro TL.	Gayri Safi Kâr TL.
A devletinde	10.000.000	2.000.000
B devletinde	5.000.000	1.500.000
	<u>15.000.000</u>	<u>3.500.000</u>

Bu şirketin tevzi edilecek genel idare masrafları ise 450.000,— TL. dir.

Eğer A devleti, tevziyatı, ciro'ya göre, B devleti de gayrisafi kâra göre yapıyorsa Merkeze ve sabit işyerine izafe edilecek masraf miktarı şöyle olacaktır.

$$\text{A devletinde (merkeze)} \quad \frac{450.000 \times 10}{15} = 300.000$$

$$\text{B devletinde (sabit işyerine)} \quad \frac{450.000 \times 15}{35} = 192.857$$

Görülyüyor ki, tevzi edilecek masraf 450.000,— TL. olduğu halde, Merkeze ve Sabit işyerine izafe edilen masraf miktarları toplamı 492.857,— TL. dir.

Tersine olarak eğer masraf tevziinde A devleti gayrisafi kârı, B devleti de ciro'yu esas alıyorsa;

$$\text{A devletinde (merkeze)} \quad \frac{450.000 \times 20}{35} = 257.142$$

$$\text{B devletinde (sabit işyerine)} \quad \frac{450.000 \times 5}{15} = 150.000$$

bu defa tevzi edilecek masraf miktarı 450.000,— olduğu halde fiilen tevzi edilen masraf miktarları yekûnu 407.142,— TL. dir.

Bu sonuncu hal bir bakıma mükerrer vergileme sayılır, çünkü genel giderlerin tamamı tevzi edilemediğinden bu miktar tekrar vergilendirilmiş olur.

c) Vergi anlaşmalarındaki bazı terim ve deyimlerin ifade ettiği anlamın tam olarak açıklanmamış olması da diğer bir anlaşmazlık ve mükerrerlik sebebi olarak sayılabilir.

2 — Diğer anlaşmazlıklar :

Anlaşmanın uygulanmasından doğan anlaşmazlıklar yanında, Vergi anlaşmasına rağmen mükerrer vergilendirmeye müncer olan başka sebepler de vardır. Bunları da ayrıca 2 grupta toplayabiliriz.

a — Anlaşmanın tefsirinden doğan fikir ayrılıkları :

Bunları da 4 e ayırmak mümkündür :

— Anlaşmada kâfi derecede sarahat kazanmamış noktaların bulunması,

— Anlaşmayı hazırlayıp yapanların açıklama yapmak lüzumunu hissetmedikleri veya füzuli buldukları bazı terim ve tâbirlerin vergi idarelerince yanlış tefsir edilmesi,

— Bir terim veya deyim 2 ülkede farklı anlamlarda kullanılması,

— Terim veya deyimlerin yanlış tercüme edilmesi veya tercüme edilememesi,

b — Anlaşmanın boşluklarından doğan ihtilâfler :

Bu nevi anlaşmazlıklar şu sebeplerden olabilir.

— Bazı vergilerin özellikle anlaşma dışında bırakılması,

— Bazı vergilemelerin mahsubunun kabul edilmemesi, (örneğin; kaynakta tevkif edilen vergilerin mahsubunu kabul etmemek)

— Özel bazı haller için anlaşmada hiç bir şey söylememek suretiyle hareket serbestisinin elde tutulması isteği,

— Bazı meselelerin anlaşmanın görüşülmesi sırasında henüz bilinmemesi, bunun sonradan mâna ve ehemmiyet kazanması ve yürürlükteki anlaşmaya uymaması,

C — Örnek vergi anlaşması fikir ve uygulamasının tarihi gelişmesi :

Mükerrer vergilemeyi önleme düşünce ve çabaları I nci Dünya Savaşından sonraya rastlar. Harbin takripkâr sonuçları üzerine humanist fikir ve davranışlarla vücud bulan ve gelişen Milletler Cemiyetinin, mükerrer vergilemeyi önlemeye mafut çalışmalarla, meydana getirdiği anlaşma örnekleri, hem millî idarelere, hem de mükelleflere fayda sağlamıştır.

Gerçekten, 1921 yılından itibaren, Milletler Cemiyeti, mükerrer vergilendirme konusunda çalışmaya başlamış ve bu gayret 1928 yılında gerçekleşen mükerrer vergilemeyi önlemeye matuf ilk iki taraflı anlaşma örnek tasarısı ile meyvesini vermiştir.

İki taraflı vergi anlaşmaları 1943 Meksiko ve 1946 Londra anlaşma örnekleri ile gelişmeler sağladığı halde gene de ortaya çıkan örnek anlaşmalar, bir çok meseleleri halletmekten uzak, hattâ bazı konularda esaslı prensip farklılıkları ile malûl bulunmakta idi.

Ayrıca, beynemilî ekonomik münasebetlerde meydana gelen gelişme ve değişmeler, söz konusu örnek anlaşmalarda bir takım boşlukların bulunduğunu da ortaya koydu.

Gayesine erişemeyince nihayet, ortadan kalkan milletler cemiyeti yerine, II. Dünya harbinden sonra edinilen bir takım tecrübelerin de ışığı altında, Birleşmiş Milletler Teşkilâtı kuruldu.

Bunun yanında milletlerin iktisadî meselelerinin halli için kurulan Avrupa iktisadî işbirliği teşkilâtı (OECE) ve bilhassa iktisadî işbirliği ve kalkınma teşkilâtı (OCDE) tarafından mükerrer vergilendirmenin önlenmesi mevzuunda gösterilen gayretler sınıî ve ticarî faaliyetlerde bulunan mükelleflerin vergi durumlarının mümkün olduğu kadar açıklığa kavuşmasında ve güven altına alınmasında önemli âmil olmuştur.

Avrupa iktisadî işbirliği teşkilâtı OECE 25 Şubat 1955 günü mükerrer vergilendirmelere dair ilk tavsiye kararını kabul ettiğinde iki taraflı anlaşma sayısı 52 idi. (Bu sayı 1939 yılında sadece 20 dir).

Bilindiği üzere milletlerarası yapılan mükerrer vergi anlaşmalarının mevcudiyeti kadar, anlaşmalarda kabul edilen vergilendirme esaslarının ayniyeti de önemlidir. Gerçekten, bu nevi anlaşmaların esas gayesi, beynelmil bir vergileme sisteminin yaratılmasıdır. Bu bakımdandır ki, gerek Milletler Cemiyeti gerekse OECE ve OCDE ile Birleşmiş Milletler örgütleri bu konuda bir örnek anlaşma projesi hazırlamak suretiyle neticeye varmaya çalışmışlardır. Esasen varılan sonuçlar çoğunlukla 1921 den itibaren Milletler Cemiyeti tarafından bu konuda yapılan çalışmalar sayesinde elde edilmiş ve 1928 yılında ilk iki taraflı örnek anlaşma projesinden mülhem olmuştur. Bunu takiben 1943 Meksiko, 1946 Londra anlaşmalarında da örnek projeler tesbit edilmiştir. Ancak, yukarıda belirtildiği üzere, buraya kadar bahsedilen örnek anlaşma projelerinin hiçbir üye devletlerin tam ve toplu bir iştirakini sağlamaydı, çünkü bir takım boşluklar ve prensip hatâları ihtiva etmekteydi. Öte yandan, bu örnek anlaşma projelerinin kabulünden sonra vergilendirme müessesesinin şümûlü ve beynelmil ekonomik ilişkilerin gelişmesi sebebiyle mükerrer vergilendirme konusunda bazı meseleler önem kazandığı gibi, diğer taraftan, yepyeni vergi problemleri ile karşılaşıldı.

OECE üyesi ülkeler arasında gittikçe sıklaşan ekonomik ilişkilerle ekonomik işbirliğine doğru gelişmeler, onları, mükerrer vergilendirme meselelerinin hallinde cari olan uygulamaların yeni baştan gözden geçirilmesine ve milletlerarası vergi hukuku meselesinde bir anlayış birliğine, ve birlikte hareket tarzına varabilmek için, yeni usullerin kabûlüne zorladı. Bunun üzerine, Üye ülkeler arasındaki iki taraflı anlaşmalarda değişmez prensipler, tarifler, kaideler ve usullere göre bir ahenk tesisi ve taraflarca aynı şekilde tefsir edilecek bir örnek anlaşma meydana getirmek zorunluluğu kendini hissettirdi.

İşte böyle bir havada 1956 yılının Mart ayında kurulan Mali Komite veya Vergi Komitesi (Comité fiscal) 1958 Temmuzunda Avrupa iktisadî işbirliği teşkilâtı (OECE) konseyinden kendisine verilen Gelir ve Servet üzerine müessese vergilerde mükerrerliği önleyici bir örnek anlaşma tasarısı meydana getirmek görevini aldı.

1958 ile 1961 yılları arasında hazırladığı ve OECE teşkilâtı tarafından "Mükerrer vergilendirmelerin önlenmesi" adı ile yayınlanmış bulunan 4 adet raporda Mali Komite örnek anlaşmasının esasını teşkil eden,

25 Madde teklif etti. 1961 yılında İktisadî İşbirliği ve Kalkınma teşkilâtının (OCDE) kurulmasından sonra Malî Komite bunlara ilâveten 6 yeni madde tesbit ederek, muhtemel boşlukları olması ihtimaline rağmen, tasarıyı 1963 yılında OCDE konseyine sundu.

Aşağıda, ana hatları itibariyle inceleyeceğimiz örnek anlaşma üzerinde OCDE üyesi devletlerce çoğunluk hâsil olmuş ve önceki anlaşmaların bir kısmı buna göre tâdil edildiği gibi, yeni anlaşmalar da buna uygun olarak kaleme alınmaya başlanmıştır.

Ancak, şu hususu belirtmek gerekir ki, tip anlaşma maddelerinde, çeşitli ülkelerin reserve'leri mevcuttur. Bunlar, her üye devletin dahili mevzuatı ile çelişen konularda üye devletlerce konulmuş ihtiyatî kayıtlardan ibarettir ki ilk nazarda, hükümün üye devleti bağlamayacağını ifade etmektedir.

İKİNCİ KISIM

A — OCDE örgütüne hazırlanan örnek anlaşma tasarısının tahlili :

OCDE Malî Komitesi tarafından hazırlanan Örnek Anlaşma Tasarısı 7 bölüm içinde 30 maddeden ibarettir.

I nci Bölüm

Anlaşmanın tatbik sahasına müteallik I nci bölümde yer alan 2 maddede sırasıyla anlaşma ile istihdaf edilen şahıslar ve vergileri tarif etmektedir. Şahısların ve vergilerin açıkça belirtilmesi âkit devletlerin vergi mevzuatında yapılacak değişikliklerde, anlaşmanın tadili zorunluğunu önlemek isteğinden doğmuştur.

II nci Bölüm

II nci bölüm 3, 4, 5 nci maddelerden müteşekkil olup genel mahiyette tariflerle malî bakımdan ikametgâh ve sabit işyerinin tariflerinden ibarettir. Genel tarifler maddesinde "Akit devlet", "Şahıslar", "Şirketler", "bir âkit devletin teşebbüsü", "yetkili makam" gibi terim ve deyimler açıklanmıştır.

5 nci maddedeki "sabit işyeri" nin tarifi liberal ölçülere dayanarak, beynelmilel ticarî, sınaî ve malî faaliyetler dikkate alınmak suretiyle yazılmıştır.

III ncü Bölüm

Gelir kaynaklarının vergilendirilmesi ile ilgili bu bölüm içindeki 6 ilâ 21 nci maddelerde, mükellefin hem ikâmet ettiği, hem de gelirlerinin kaynağının bulunduğu devlet tarafından mükerrer olarak vergilendirilmesini önlemeye matuf hükümler yer almıştır.

6 ncı madde, gayrimenkul gelirlerinin vergilendirilmesini, gayrimenkulün bulunduğu devlete bırakmıştır.

7 nci madde, bir teşebbüsün gelirlerini vergilendirme hakkının sabit işyeri ölçüsüne göre tesbit edilebileceğini ve sâbit iş yerinin kaaznçlarının hesaplanmasında onun, kanunî merkezde ayrı ve bağımsız sayılması esasını vazetmiştir.

8 nci madde, deniz, hava ve dahili deniz ulaştırmasından doğan kazançların, teşebbüsün fiilî idare merkezinin bulunduğu akit devlette vergilendirilebileceği hükmünü ihtiva etmektedir. Bu kaide ile, bu teşebbüslerin özellikle maruz kaldıkları mükerrer vergilemenin önlenilebileceği düşünölmüştür.

9 uncu madde, bir akit devletin teşebbüsünün, diğeri akit devletin teşebbüsünün kontroluna iştiraki halinden ve müştereken murakabe altında teşebbüslerin karşılıklı münasebetinden doğan kârın veya alacağın hesaplanmasında, bunların ayrı ve bağımsız teşekkül olmaları halinde yapılacak hesaplama uygun bulunması ve özel ilişkilerin gerçek duruma tesir etmemesi esasını getirmektedir.

Temettülerin, faizlerin ve ihtira beratlarının vergilendirilmesine müteallik 10, 11 ve 12 nci maddeler üye memleketlerin ekonomik menfaatlari arasındaki ayrılıkları ve bunların mevzuatlarındaki ayrılıkları tam olarak tarif etmekten uzaktır. Yapılan anlaşmalarda kabul edilmiş olan haf tarzlarında olduğu gibi, nazari bakımdan, anlayış farkları sebebiyle bu konuda müşterek kuralların tesbiti büyük güçlük yaratmıştır. Bu durum, anlaşmaları uygulamakla görevli vergi idareleri için olduğu kadar mükellefler için de büyük zorluklar ve ihtilâflar doğuruyordu. Malî Komite müzakerelerinde tesbit edilecek kaidelerle, vergilendirme hakkının oturulan devlete veya gelirin doğduğu devlete ait olması hususu tartışıldı. Varılan sonuç, ihtira beratlarında vergilendirme hakkının münhasıran geliri elde edenin oturduğu devlete ait olması, Temettüler ile Faizlerde ise gelirin doğduğu devlet ile elde edenin oturduğu devlet arasında paylaşılması esasına münce oldu. Bahis konusu madde ile, pek az bir nispet üzerinden, vergilendirme hakkı gelirin kaynağının bulunduğu devlete ve ken-

di vergisinin hesaplanması sırasında mükerrer vergilemeyi önleyecek şekilde bu vergiyi dikkate almak yükümlülüğü de elde edenin oturduğu devlete ait oldu. Bu suretle madde, temettüleri ödeyen şirketin bulunduğu devletçe alınan vergi nispetinin, umumî halde, temettülerin gayrisafi miktarının % 15'ni ve temettüyü dağıtan şirkette iştiraki bulunması halinde ise % 5'i aşmayacağını, aynı şekilde 11 nci madde, faizlerin vergilendirme nispetinin % 10'u geçmeyeceğini öngörmüştür. Bu formüllerin gayesi, arzu eden memleketlere, öngörülen asgarî nispet üzerinden, kaynağında bir vergi almak imkânını temin etmek ve aynı zamanda, akit devletlerin, anlaşmaları takdirde, bu nisbeti daha da indirmek hattâ sıfıra irca etmek suretiyle vergilendirme hakkını tamamiyle oturulan devlete maletmekten ibarettir.

Sermaye kazançlarına değin 13 üncü madde, ancak akit devletlerden birinin veya her ikisinin mevzuatı bu kazançların vergilendirilmesini öngördüğü takdirde uygulanabilir. Madde gayrimenkullerin ve bilhassa işaret edilen menkul malların satışından elde edilen kazançların, bu malların bulunduğu devlette vergilendirileceği, diğer bütün malların satışından elde edilen kazançların ise bu malları satanın oturduğu devlette vergilendirilmesi esasını vazetmiştir.

14 ncü madde, serbest meslek gelirlerinin teşebbüs kazançlarına benzer şekilde vergilendirilmesi esastan mülhemdir. Mesleğin icrasındaki "Sabit tesis" deyimini, "Sabit işyeri" deyimini yerine kullanılmıştır.

15 nci madde, ücret karşılığı çalışmalardan elde edilen gelirlere uygulanacak genel kuralı, bunların, faaliyetin icra edildiği âkit devlette vergilendirilmesi şeklinde formüle etmiş ve bu kurala iki istisna koymuştur. Bu istisnalar kalifiye personelin bir yerden diğer biryere gitmesini kolaylaştırmak gayesiyle hariçte kısa süreli istihdamlar ile bir takım âme görevlerini istihdaf etmektedir. Bu madde ayrıca beynelmilel seyrüseferde işletilen gemi ve uçaklar ile dahili nakliyatda kullanılan vapurlarda çalışan müstahdemlerin ücretlerine genel kaidenin uygulanacağını, yâni bunların vergilendirme hakkının teşebbüsün fiilî idare merkezinin bulunduğu âkit devlete ait olduğunu ifade etmektedir.

16 ve 17 nci maddeler, genel kuralın, şirketlerin yönetim kurulu veya denetleme kurulu üyeleri ile, ücretli olsun olmasın, profesyonel artist ve sporculara da uygulanacağını belirtmektedir.

18 nci madde, emeklilikler ile evvelce yapılan hizmetler dolayısıyla ödenen meblâğların, ancak bunları alanın oturduğu âkit devlette vergilendirileceğini öngörmüştür.

19 uncu madde, devlete veya onun siyasal bölüm veya mahallî idarelerine yapılan hizmetler dolayısıyla ödenen emeklilik ve benzeri kazançların ancak bu devlette vergilendirilebileceğini belirtmektedir.

20 nci madde, üniversite öğrencilerinin ve stajyerlerin bir başka ülkede, öğrenim ve staj giderlerini karşılamak için yapılan ödemelerin bu gaye ile geçici olarak bulunduğu devlette vergiye tâbi tutulamayacağını hükme bağlamıştır.

21 nci madde ise, önceki maddelerde açıkça belirtilmemiş olan tüm gelirlerin, ancak, bu gelirleri elde edenin oturduğu devlette vergilendirileceğini öngörmüştür.

IV ncü Bölüm

Bu bölüm servetlerin vergilendirilmesi ile ilgili 22 nci maddeden ibarettir.

Bu madde vergilendirme hakkını, serveti meydana getiren malların mahiyetlerine göre şu veya bu devlete vermek suretiyle bu meseleyi halletmektedir. Böylece gayrimenkul mallar buldukları devlette, sabit işyerinin aktifinde bulunan ve sabit tesisi teşkil eden menkul mallar, bu sabit işyerinin veya sabit tesisin bulunduğu devlette vergilendirileceklerdir. Beynelmilel trafikteki vapurlar ve uçaklar ile iç ulaştırmada kullanılan gemiler ve bunların işletilmesinde kullanılan menkul mallar ancak teşebbüsün fiili idare merkezinin bulunduğu âkit devlette vergilendirilecektir. Bunlar dışındaki tüm servet unsurları ancak servet sahibinin oturduğu âkit devlette vergilendirilebilecektir.

V nci Bölüm

V. Bölüm mükerrer vergilendirmeyi önleyici teknik hükümleri içeren 2 maddeden ibarettir.

Bilindiği üzere vergilendirme hakkını tesbit ve tâyin eden ve yukarıda açıklanan III ve IV ncü bölümlerde öngörülen kurallar, kendi başlarına mükerrer vergilemeyi önleyemezler. Gelirin kaynağı bulunan devlet, Anlaşma gereğince, bazı gelir unsurlarının vergilendirme hakkını saklı tuttuğu veya vergilendirme hakkı geliri elde edenin oturduğu devlet ile gelirin kaynağı olan devlet arasında paylaşıldığı takdirde, kendi ülkesinde oturan kimselerin gelirlerinin tamamını vergiye tâbi tutmak hakkına sahip bulunan devlet, mükerrer vergilendirmeyi önlemek için, gerekli tedbirleri almak zorunluluğundadır. Bunun için kullanılan iki usul var-

dır : 1 — Muafiyet, 2 — Mahsup. Muafiyet usulünde, mükerrer vergilendirmenin önlenmesi için, ilgili devlet, vergilendireceği servet veya gelir toplamının tesbitinde, söz konusu servet veya gelir unsurunu dikkate almaz. Mahsup usulünde ise, tersine olarak ilgili devlet, söz konusu gelir veya servet unsurunu dikkate alır, ancak hesapladığı vergiden, diğer devlette, sözü edilen gelir veya servet unsuru için, ödenmiş aynı mahiyetteki vergiyi indirir.

Örnek anlaşma projesinin 23 (A) maddesi Muafiyet usulünden, 23 (B) maddesi de Mahsup usulünden bahsetmektedir. Uygulanması bakımından bu iki madde anlaşma yapan devletlerin vergi kanunlarında öngörülen usullerle bağlı sayılabilir. Bu itibarla, dahili mevzuatında muafiyet usulünü kabul etmiş ülkeler için 23 (A) maddesi, mahsup usulünü kabul edenler için 23 (B) maddesi daha uygun denebilirse de, her biri başka usul kabul eden devletlerin yapacağı anlaşmada her iki usule de yer verilmesi mümkündür.

23 (A) maddesinde yer alan müterakki muafiyet metoduna göre söz konusu servet veya gelir, vergilendirme yönünden dikkate alınmamakla beraber servet veya gelirin geriye kalan kısmına uygulanacak vergi oranında hesaba katılmaktadır. 23 (B) maddesi ise basit mahsup sistemine dayanmaktadır. Bu usule göre, ilgili âkit devletin alacağı vergiden yapacağı indirim öteki devlette ödenmiş olan vergiye tekabül eder. Ancak, indirilecek vergi ait olduğu servet veya gelirin tekabül ettiği vergiden fazla olamaz. Örneğin; temettü ve faiz maddelerinde olduğu gibi vergilendirme hakkının iki âkit devlet arasında pay edilmiş olması durumunda, oturan devletin muafiyet usulünü uygulaması beklenmez, çünkü o takdirde bu devlet kendisine tanınan vergilendirme hakkından vazgeçmiş olacaktır. Bu özel durumu çözümlmek için 23 (A) maddesinin 2 nci paragrafında normal olarak muafiyet usulünü uygulayan devletin basit mahsup usulünü uygulaması gerektiği öngörülmüştür.

VI ncı Bölüm

VI Bölüm özel hükümlere ayrılmış olup genellikle mükerrer vergilemeden kaçınmanın idarî yollarını göstermektedir.

24 üncü madde ayırım yapılmaması prensibinden doğmuş ve âkit devletlerden birinde oturan diğer âkit devletin vatandaşlarına vergi mükellefiyeti yönünden kendi yurttaşlarına uygulanan muamelelerde fark gözetmeme esasını koymuştur. Ayırım yapılmaması prensibi hernekadar mükerrer vergilendirmeye ilgili değilse de yapılan anlaşmaların bir kıs-

mında yer aldığı için OCDE Malî Komitesi de örnek anlaşma tasarısında bu maddeye yer vermiştir. Hattâ, maddeye vatansızlar da katılmış ve onlara da eşit muamele istenmiştir.

Maddede ayrıca, bir âkit devletin teşebbüsünün diğer âkit devlette bulunan sabit işyerinin vergilendirilmesinde, bu devlet teşebbüslerinin tâbi olduğu rejimden başkasına veya daha ağırına tâbi tutulmaması esası öngörülmüştür.

25 inci madde Akit devletler arasında danışma ve uzlaşma usulü getirmiştir.

1 nci ve 2 nci paragrafta âkit devletlerin vergi mevzuatında öngörülmüş müracaat yolları dışında, anlaşmaya uygun olmayan bir vergilendirmeyi düzeltmek için uygulanacak usul gösterilmektedir. 3 üncü paragrafta ise anlaşmanın tefsir ve uygulanması sırasında muhtemel meselelerin çözümlenmesi ile anlaşmada öngörülmemiş hallerde mükerrer vergilendirme meselelerine bir hal çaresi bulunması için ihtilâfların sulh yolu ile haline mütedair bu usulün esas ittihazi derpiş edilmiştir. 4 üncü paragrafta, sulh yolu ile meseleleri halletmek hususundaki iyi niyetli görüş teatillerinin âkit devletlerin yetkili kişilerinden kurulu bir komisyon dahilinde yapılabileceği hükme bağlanmıştır. Malî Komite, yetkili makamların vardığı neticelerin uygulanması hususu için tamamlayıcı kaideler koymanın mümkün olup olmadığını tetkik etmeyi derpiş etmektedir. Ayrıca özel bir hâdisenin tetkiki sırasında komisyonun ilgilinin şifahî ve yazılı ifadesine müracaatı kabul edilmiştir. Öteyandan anlaşma maddelerinin tefsir ve uygulanması ile ilgili olarak yetkili makamların malî komiteye müracaat etmek suretiyle mütalâa alması tavsiye edilmekte, nihayet üye ülkeler arasında çok taraflı anlaşmalar yapıldığında, beynelmilel bir istişare usulüne dair sarîh kaideler derpiş etmenin fayda sağlayacağı ifade edilmektedir.

26 ncı madde, âkit devletlerin yetkili makamları arasında işbirliğini tesis ve anlaşma gereğince, her devletin hakkı olan vergileri doğru olarak almasını temin etme arzusunu ifade etmektedir. Bu madde gereğince, âkit devletlerin, diğer devletin vergisini tahsil hususunda idarî yardımı bahis konusu olamaz, fakat belli şartlar altında âkit devletlerin vergi emniyeti yönünden yardımlaşmasını öngörmüştür. İki taraflı vergi anlaşmalarında bu idarî yardımlaşma maddesi çok önemli bir yer tutmakta, çoğu anlaşmalarda, vergi kaçakçılığını önlemeye matuf bilgi isteme meselesi anlaşmanın gayesini teşkil etmektedir. (Gerçekten, Türkiye bir

vergi anlaşmasında bu hususu önemle gözönünde bulundurmak zorundadır.)

27 nci madde, siyasi hey'etlerle konsolosluk memurlarının, Devletler hukuku kaideleri ve beynelmilel hususî anlaşmalarda derpiş edilen malî imtiyazlarına zarar verilemeyeceği hükmünü ifade etmektedir.

28 nci madde, anlaşmaların uygulanma sahasını, denizasını ülkelere sahip olan veya başka devletlerin veya ülkelerin beynelmilel münasebetlerini deruhte eden devletlere dahi, teşmili imkânını sağlayan hükümler ifade eder.

29 ve 30 uncu maddeler anlaşmaların yürürlüğü hakkındaki hükümlerdir.

B — Örnek anlaşmaya konan ihtiyatî kayıtlar ve istisnalar :

Örnek anlaşma müzakereleri sırasında üye ülkeler bir kısım anlaşma maddeleri üzerine çeşitli yönlerden ihtiyatî kayıtlar koymuşlardır. Bu da gösteriyor ki, örnek anlaşma üzerinde tam bir fikir birliği mevcut değildir. İhtiyatî kayıtları koyan ülkeler, ilgili maddeler de işaret edilmek suretiyle, aşağıda gösterilmiştir.

— Sadece bir maddeye ihtiyatî kayıt koyan ülkeler : İsveç 26, Fransa 10, Avusturya 12, Almanya 10, Hollanda 10, Portekiz 10.

— 2 maddeye ihtiyatî kayıt koyanlar : Belçika 10 - 13, İrlanda 4 - 24.

— 3 maddeye ihtiyatî kayıt koyanlar : Amerika Birleşik Devletleri : 2-4-13, Türkiye : 10-11-12.

— 4 maddeye ihtiyatî kayıt koyan : İtalya 10-11-12-13.

— 10 maddeye ihtiyatî kayıt koyan : Kanada 2-5-10-11-12-16-18-19-21-24.

İhtiyatî kayıt koymayan ülkeler ise şunlardır : İsviçre, İngiltere, Yunanistan, Norveç, Danimarka, Japonya, İzlanda, Lüksemburg.

Ancak, ikisi ihtiyatî kayıt koyan, ikisi de koymayan 4 ülkeye özel surette istisnalar tanınmış bulunmaktadır. İzahat olarak sadece, durumlarının gerektirdiği, kaydı ileri sürülen bu ülkelerden Yunanistan için, deniz nakliyatı yönünden, gemi işletmeciliğinden elde edilen gelirlerle, gemilerde çalışan kimselerin ücretlerine, beynelmilel seyrüseferdeki gemilerle, gemilerin işletilmesine tahsis edilmiş olan menkul mallardan teşekkül eden servete, bunların satılması halinde elde edilecek kazançlara

uygulanacak hükümlerde hareket serbestisi tanınmıştır. Öte yandan OCDE üyesi memleketler ihtira beratı hakkındaki hükme rağmen İspanya, Yunanistan, Portekiz ve Lüksemburg'a, ikili anlaşmalar ve müte-kabiliyet şartı ile ihtira beratı gayri safi tutarlarına % 5 vergilendirme hakkı tanımayı vaatmişlerdir.

C — Sayı itibariyle OCDE üyesi memleketler arasında yapılan anlaş-malar :

OCDE üyesi bulunan memleketler arasında yapılan ikili anlaşmalar 1939 yılında 20 iken 1955 yılında 56 ya, 1958 de 70'e ve 1963 yılının Tem-muz başında 85'e yükselmiştir.

Mali Komitenin hazırladığı örnek anlaşmanın OCDE Konseyince kabul ve uygulanması hakkındaki tavsiye kararı 30 Temmuz 1963 oldu-ğuna göre, o günden bu yana gelişmeleri (1 Haziran 1965 itibariyle) aşağıdaki tabloda müşahade etmek mümkündür. Buna göre, anlaşma sayısı 2 yılda 12 adet fazlası ile 97 ye yükselmiştir.

Üye memleketleri yaptıkları anlaşma sayısına göre incelersek, en çok anlaşmayı halen İsveç'in yapmış olduğunu görürüz. 17. Bundan son-ra sırasıyla Fransa ve Amerika Birleşik Devletleri 16 şar, İngiltere 15, Fe-deral Almanya 14, Danimarka ve Norveç 13, Avusturya, Hollanda ve Kanada 11, İtalya 10, İsviçre 9, Belçika ve Japonya 8, Yunanistan ve İr-landa 6, Lüksemburg 5, İspanya 3, İzlanda 2 anlaşma yapmıştır. 1 Haziran 1965 tarihindeki duruma göre çıkarılan yukarıdaki bilgilere göre Portekiz o tarihte 8 ülke ile müzakere halinde bulunmaktadır ki bugün bun-ların bir kısmı imzalanmış olmalıdır.

Vergi anlaşmaları yönünden OCDE üyesi memleketlerin en ilginç olanı Türkiye'dir ve henüz hiçbir vergi anlaşması yapmadığı gibi müza-kere halinde bulunduğu memleket de yoktur.

D — Çok taraflı vergi anlaşmaları imkânı :

OCDE teşkilâtının Mali Komiteye hazırlatarak sunduğu tip vergi anlaşması projesi, üzerinde ittifak edilmesi halinde çok taraflı vergi anlaşması mümkün olabilecektir. Ancak yukarıda da bir nebze bahsedilmiş olduğu üzere, örnek anlaşma, üzerinde ittifak edilmiş olmaktan çok uzaktır. İstisnalar ve çok sayıda ihtiyatî kayıtlar, hazırlanan tip anlaşmanın çok taraflı vergi anlaşması için kullanılmasına imkân bırakmamaktadır. Bu hususu gayet iyi bilen mali komite, ileride, ihtilâf konusu olup ihtiya-

1 Haziran 1965 tarihi itibariyle, OCDE üyesi ülkelerin, Gelir ve Servet Vergilerinde, mükerrer vergilemeyi önlemeye matuf ikili anlaşmalarını gösterir tablo.

OCDE Üyesi memleketler	İsveç	Fransa	A.B.D.	İngiltere	Almanya	Danimarka	Norveç	Avusturya	Hollanda	Kanada	İtalya	İsviçre	Belçika	Japonya	Yunanistan	İrlanda	Lüksemburg	İspanya	İzlanda	Portekiz	Türkiye
İsveç		X	X	X	X	X	X	X	M	M	S	M	X	X	X	X	M	X	G		
Fransa	X			X	X	X	X	X	M	X	S	X	S	I	X	G	X	X		G	
A.B.D	X	X		M	M	X	X	X	M	X	X	X	X	X	M	X				G	
İngiltere	X	X	M		S	X	X	X	M	M	X	X	M	X	X	X	G	G	G	G	
Almanya	X	X	M	S		X	X	X	M	M	X	G	G	M	X	X	G		G		
Danimarka	X	X	X	X	X		X	X	M	X	G	X		X	X				X		
Norveç	X	X	X	X	X		X	M	I	X	X	G	X					X	G		
Avusturya	X	X	X	X	X	X		G	M	X	X	G	G	X	G						
Hollanda	M	M	M	M	X	M	M	G	X	X	M	M				G					
Kanada	M	X	X	M	M	X	I	X			I	I	M								
İtalya	M	S	X	X	M	G	X	M	X		G	X	G	I							G
İsviçre	S	X	X	X	X	X	X	M	G		G	G	G	G	G	G		G		G	
Belçika	M	S	X	M	G	G	M	I	X	G		G	M								
Japonya	X	I	X	X	G	X	X	X	I	G	G										
Yunanistan	X	X	X	X	M		G		I	G	G										
İrlanda	X	G	M	X	X	X	G	G	M	G											
Lüksemburg		X	X	G	X		X				M										
İspanya	M	X		G	G	X	G			G											G
İzlanda	X			G	X	G															
Portekiz	G	G	G	G	G						G	G									G
Türkiye																					

- X Yürürlükteki Anlaşmalar
- S Yürürlükteki anlaşmanın yerine kaim olmak üzere imzalanmış olan yeni anlaşmalar
- M Yürürlükte bulunan anlaşmalardan tip anlaşma projesine göre revizyon tabi tutulmakta olan anlaşmalar
- I İmzalanmış olup henüz yürürlükte olmayan anlaşmalar
- G Müzakere safhasında bulunan anlaşmalar

ti kayıtlara muhatap olan hükümler üzerindeki araştırma ve incelemelerini derinleştireceğini, bilhassa faiz, temettü ve ihtira beratları hakkında daha etraflı çalışmalar yapmayı derpiş etmektedir.

İlk çok taraflı vergi anlaşmasının, aynı zamanda ortak pazar üyesi olan OCDE üyesi memleketlerce gerçekleştirilebileceği tahmin edilmektedir. Gerçekten, mali mevzuat itibariyle yeknesaklık sağlama çabaları netice verdiği takdirde ilk çok taraflı vergi anlaşmasının 6 üye ülke arasında yapılması mümkündür.

E — Örnek anlaşma tasarısının tenkidi :

Yukarıda da belirtildiği gibi, Türkiye henüz iki taraflı vergi anlaşması yapmamış olan tek OCDE üyesi ülkedir. Bu durumun sebebinin aşağıda açıklamaya çalışacağız.

OCDE üyesi olan 21 ülke şunlardır : Amerika Birleşik Devletleri, Kanada, Japonya, İzlanda, İsveç, İsviçre, İrlanda, İngiltere, Hollanda, Fransa, Belçika, İtalya, Federal Almanya, Norveç, Lüksemburg, Danimarka, Yunanistan, Portekiz, Türkiye, İspanya ve Avusturya. Bunları ekonomik yönden bir tasnife tâbi tutarsak en azından iktisaden ilerlemiş ve geri kalmış ülkeler olarak 2 ye ayırmak mümkündür. Gerçekten, OCDE teşkilâtı resmî kayıtlarında dahi İrlanda, İspanya, İzlanda, Portekiz, Türkiye ve Yunanistan iktisaden ilerleme yolunda bulunan ülkeler diye adlandırılmaktadır ki, bunun gerçek anlamı, geri kalmış ülkeler, demektir. İşte iktisaden ilerleme yolunda bulunan bu memleketlerin OCDE teşkilâtı içindeki rolleri, diğerlerine nazaran, çok daha azdır. Teşkilâtın maddî yükünü de çoğunlukla üstlenen ileri ülkeler, komitelerin ve genel sekreterliğin çalışmasına da hâkim bulunmaktadır. Hal böyle olunca OCDE teşkilâtındaki her komitenin çalışmalarında ele alınan konular fiilen iktisaden ileri ülkelerin noktayı nazarından değerlendirilmekte ve alınan kararlar bu memleketlerin görüşlerini aksettirmektedir.

Bilindiği üzere, iktisaden ileri ülkelerle geri kalmış veya ilerleme yolundaki ülkelerin problemleri farklı bulunmaktadır. İktisadî yönden beliren bu farklılığı geniş anlamda alırsak, ki doğrusu budur, bu memleketlerin politik bakımdan da farklı bünyelere sahip bulunduğu, dolayısıyla meselelerinin bambaşka veçheler arzedeceğini teslim etmek gerekecektir. Bu hususu gözönünde bulundurmak suretiyle, örnek anlaşma tasarısı incelenirse bunun, iktisaden geri kalmış ülkeler aleyhine netice tevliht edeceği anlaşılır.

Anlaşmaya tüm olarak baktığımız zaman, iktisaden geri kalmış ülkeler yönünden, vergileme prensiplerine aykırı bir takım sapmaları ihtiva ettiğini görürüz. Örnek anlaşmada zikredilen esaslara uygun olarak yapılacak ikili bir anlaşma, aşağıda izah edildiği üzere, iktisaden zayıf bünyeye sahip bulunan akit ülkenin aleyhine olacaktır.

Gerçekten örnek anlaşma tasarısında gelir unsurlarının vergilendirilmesi esas itibariyle, ikametgâh prensibine bağlanmıştır. Ferdin şahsî ve ekonomik bağlarının en sıkı bulunduğu yerin, onun ikâmet ettiği devlette bulunduğu veya bulunacağı, dolayısıyla şahsın gelir vergisi yönünden teklifinin ikâmet ettiği devlet tarafından yapılması gerektiği mantıkî olduğu kadar vergileme prensiplerine uygun görülebilir. Ancak, bir ferdin ikâmet ettiği yer ile olan ekonomik bağı ne derece kuvvetliyse, sermayesini yatırmış olduğu yer ile ilgisi ve bağı da o derece kuvvetli bulunmaktadır. Gerçekten, vergi şahsî bir vergi olduğu takdirde vergi süjesi olan ferdin ikâmet ettiği yer ile olan ekonomik bağları önem arzeder. Fakat gelir vergisinde vergi süjesi gelir olduğuna ve bu geliri sağlayan da sermaye yatırımı olduğuna göre, bu sermayenin kâr iklimi bulunduğu yer, o kârın vergilendirilmesi gereken yer olmak lâzım gelir. Çünkü ekonomik bakımdan bağlılık, gelirin elde edildiği ülke ile mevcut bulunmaktadır. Oysa, ikametgâh esasından hareket edildiğinde, gelirin elde edildiği veya kâr ikliminin bulunduğu yer tamamiyle ihmal edilmiş olur ki, bu takdirde de vergileme, iktisaden geri kalmış olan âkit devletin aleyhine olur. Çünkü bugün sermaye yatırımları genellikle bâkir yerlere, yâni iktisaden geri ülkelere yönelmekte ve dolayısıyla gelir buralardan elde edilmektedir. Buna mukabil sermaye sahibi de genellikle iktisaden ilerlemiş bir ülkede oturmaktadır. Örnek anlaşmada öngörülmüş olan, vergilemede sermayedarın ikâmet ettiği yer esası kabul edildiği takdirde, sermaye yatırımlarından hâsıl olan gelirin vergilendirilmesi, belki de, gelirle hiç ilgisi olmayan bir ülkede vukubulacaktır (Örneğin; Türkiye'de sermaye yatırımında bulunan bir Amerikalı, şayet Fransa'da ikâmet ediyorsa, Türkiye'den elde edilen kazanç Fransa'da vergilendirilecektir.)

Vergileme, bakımından, ikâmet esası ancak yurtdaşlık esasının bahis konusu edildiği ahvalde savunulabilir. Gerçekten, iktisadî bağ vergileme bakımından vatandaşlık bağlarından daha sıklıdır. Ancak, kârın elde edildiği yer dikkate alınmadığı takdirde ikametgâh esasına göre vergileme iktisaden geri ülkenin sömürülmesi neticesini verir.

Bir ülkenin ekonomik ve ticarî hayatına derinliğine iştirak etmek, ikâmet etmekle değil, fiilen kâr temin etmeye matuf teşebbüs kurmakla

ve faaliyette bulunmakla mümkün olabileceğine göre, bu teşebbüslerin karşılığı olarak elde tutulan hisse senedi sahiplerinin ikâmet ettikleri memleketi, bunların getirdiği iradın vergileme yeri olarak kabul etmek, vergileme ve mantık prensiplerinden uzaklaşmayı ifade eder.

Esasen, bu gerçeğin ifadesi olarak vergileme prensiplerine uygun bir surette gayrimenkul sermaye iradı, ticarî kazanç, ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesinde, bunların fiilen bulunduğu veya kârın elde edildiği ülkeyi, vergileme hakkı bulunan ülke olarak kabul eden tip anlaşma tasarısı, sermayedarı dış yatırım için tercih ettiği şirket hissesine sahip olma halinde, faaliyetten elde edilen kazancın pek cüz'i bir kısmının elde edilen ülkede, buna mukabil esas vergilemenin hisse sahibinin ikâmet ettiği devlette olmasını derpiş etmektedir.

Örnek anlaşma projesinde, kazancın elde edildiği ülkeye, cüz'i de olsa bir vergilendirme hakkının verilmesi de gösteriyor ki, o ülkenin vergileme hakkı vardır. Ancak, kazancın pek cüz'i bir kısmının elde edilen ülkede, büyük kısmının ise hisse sahibinin ikâmet ettiği ülkede vergilendirilmesinin mantıkî nedeni anlaşılammaktadır.

Örnek anlaşmada, temettü ve faizlerin vergilendirilmesinde öngörülen bu hal, aynı şekilde, rödövan'ların vergilendirilmesinde de mevcuttur. Ve dolayısıyla böylesine bir anlaşma, iktisaden geri kalmış ülkenin aleyhine işleyecektir. Gerçekten, bu nevi hak yaratan buluş veya eser sahipleri, bir realite olarak, iktisaden ileri ülkede oturmaktadır. Bu buluş veya eserin bir başka ülkede de kullanılması halinde elde edilen gelirin o ülkede vergilendirilmesi, eser veya buluşun ortada kullanılma zemini bulmuş olması gerekçesi ile, vergileme ve mantık prensiplerine uyduğu halde, örnek anlaşma bu gelirlerin sahibinin oturduğu devlette vergilendirilmesi esasını koymuştur.

İktisaden ileri ülkeler lehine işleyen, bilhassa örnek anlaşmasının 10-11-12-21 nci maddelerinin, bir kazancın vergilendirilmesinde o kazancın elde edildiği ülke ile olan sıkı ilişkisinin gözden kaçması sonucu vazedilmiş olduğu aşikâr bulunmaktadır. Oysa, vergilemenin temeli, vergi matrahını meydana getiren gelir unsurlarının, yâni kazancın mevcudiyetine dayanır. Kazanç ise, ancak, sermaye emek bilgi ve ihtisadın bir ülkenin iktisadî, ticarî ve hattâ sosyal hayatına iştirak etmesi suretiyle meydana gelir. Bu itibarla, vergileme hakkının da ilişkinin bu derece ileri bulunduğu, faaliyetin icra edildiği, yâni kazancın sağladığı ülkeye ait olması gerekmektedir.

Malî Komitenin bu esasa itibar etmemesi, kanaatimizce çalışmalarında eksik kalmış bir husustur. Esasen, ikâmetgâh esası, ilk kez, 4 iktisatçıdan kurulu bir komisyonun 5 Nisan 1923 tarihli raporu, bilâhare 7 kişiden müteşekkil ikinci bir komisyonun 7 Şubat 1925 tarihli ve aynı mealdaki raporu üzerine, Milletler Cemiyeti tarafından, mükerrer vergileme konusundaki hükümetler Uzmanlar genel toplantısına sunulan 31 Ekim 1928 tarihli raporda ortaya atılmıştır.

Milletler cemiyeti malî komitesi, 1929 yılından 1939 yılına kadar temettü ve faizlerin vergilendirilmesi hakkında yeni bir çalışma yapmamış ve dolayısıyla, yeni bir teklif getirmemiştir.

Buna mukabil, 1943 yılında Meksiko'da ve 1946 yılında da Londra'da yapılan toplantılar için bir kısım üyelerce hazırlanan tasarılar 1928 tasarısının ihtiva ettiği esaslardan farklı noktalar arz etmekteydi. Bu tasarılar da temettü ve faizlerin vergilendirilmesi hakkı sermayelerin yatırıldığı, yâni kazancın sağlandığı veya şirketin malî ikametgâhının bulunduğu devlete tanınmıştı. (Sadece, Londra'daki toplantı için hazırlanan tasarıda dividantları tevzi eden şirketin sermayesine veya idaresine hâkim iştirakler için, bu şirketin malî ikametgâhının bulunduğu memlekete, bir istisna derpiş etmekte idi).

Görülüyor ki, Londra ve Meksiko toplantılarında dividantların vergilendirilmesi hakkında ileri sürülen tekliflere OCDE âzası memleketlerin çoğunluğunca da itibar edilmemiştir.

Bununla beraber, OCDE örnek anlaşmasının 10 uncu maddesine çeşitli yönlerden rezervler konmuş ve üye devletlerden bir kısmı maddeye muhalif kalmışlardır. (Bu maddeye ihtiyatî kayıt koyan üyeler şunlardır: Hollanda, Portekiz, Fransa, İspanya, Federal Almanya, Belçika, Kanada, İtalya ve Türkiye). Bunların dışında, yukarıda bahsedildiği üzere, bazı üyelere de özel istisnalar tanındığı dikkate alınırsa, konunun ne derece önem arzettiği anlaşılır.

F -- Vergi anlaşmaları karşısında Türkiye'nin durumu :

Bazı ülkeler örnek anlaşma tasarısı esasları dışında anlaşma yapmak üzere müracaatta bulunduğu halde Türkiye henüz hiçbirisi ile resmî müzakerelere girişmemiş bulunmaktadır.

Bunun nedeni şöyle ifade edilebilir; Türkiye malî mevzuatında, bir madde hariç, mükerrer vergileme yaratacak hükümler mevcut olmadığı

gibi ayrıca yabancı memleketlerde ödenen vergilerin dahi mahsubu mümkündür. Oysa, batı ülkelerinin çoğunda böylesine geniş bir mahsup hakkı mükellefe tanınmamıştır. Birçok ülkelerde mahsup, sadece ikili vergi anlaşması olan ülkelerdeki vergilendirmelere tanınmıştır. Yalnız burada, Türkiye'deki yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirilme şeklinin mükerrer vergileme yaratacak mahiyette olduğunu belirtmek gerekir. Deniz ve hava ulaştırmasında ilerleme kaydetmiş ülkelerin böyle bir mükerrer vergilemeden kaçınmak için Türkiye ile anlaşma yapmak isteyecekleri düşünülebilir. Fakat hiç şüphesiz en önemlisi Türkiye'ye yapılacak yabancı yatırımlarda vergilemenin, böyle bir anlaşma ile disiplin altına alınması ve bir bakıma bugünkü vergileme tarzının aynen muhafazası isteğinden ibarettir. Gerçekten, bugün Türkiye'de çeşitli vergi rezervleri mevcuttur ve vergi nispetleri diğer ülkelere nazaran çok düşüktür. Yapılacak bir anlaşma ile bugünkü mevzuata göre tesbit edilecek esaslar, yarı yapılacak bir tadilattan müteessir olmayacak, dolayısıyla, en azından anlaşma süresince, Türkiye ile anlaşma yapan ülke vergilendirme bakımından kazançlı olacaktır.

Görülüyor ki, iki taraflı vergi anlaşmaları sadece mükellefler için değil, âkit devletler için de fayda veya zarar tevlid etmektedir. Oysa yapılan anlaşma bizatihi mükelleflerin mükerrer vergilendirilmesini önlemeye matuf bulunmalıdır. Bu sebeple yapılacak bir anlaşma rakam zikretmekten ziyade prensipler üzerinde mutabakat sağlamak gerekir. Halbuki Mali Komite çalışmalarında bu nokta gözden kaçırılarak temettülerin, faizlerin ve rödövanların vergilendirilmeleri maddelerine Türkiye'nin koyduğu rezervler vergilemenin % 20 den az olamayacağı şeklinde. Kanaatimizce Türkiye'nin böyle bir örnek anlaşma tasarısına prensip yönünden karşı çıkması ve gerekli rezervi o şekilde formüle etmesi gerekirdi.

OCDE teşkilâtınca hazırlanmış bulunan örnek anlaşma tasarısının iktisaden ilerleme yolunda bulunan ülkelerin aleyhine olduğu, Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal Münasebetler Konseyinin, 20 Kasım 1965 tarih ve E/4224 numaralı dökümanda belirtilen kararın 24 üncü paragrafında bahsedilen mesele ile ilgili olarak aldığı ek kararda da belirtilmiş bulunmaktadır. Alman karara ait dökümanın 9 uncu paragrafında tip anlaşmanın iktisaden ilerlemiş ve ilerleme yolunda bulunan ülkeler için farklı bulunduğu ve gelişme yolunda olanların böyle bir anlaşma imzalamaktan pek fayda sağlayamadığı ifade edilerek, Birleşmiş Milletler örgütünün de tip anlaşma hazırlanmasına iştirak etmesi derpiş edilmiş ve Milletlerarası vergi anlaşmaları tip formları projelerini havi rapor ha-

zırlamak üzere bir Uzmanlar grubunun teşkilini genel sekreterlikten istemeye ayrıca karar vermiştir.

Burada şu soru hatıra gelebilir. OCDE teşkilâtı üyesi olan iktisaden gelişme yolunda bulunan ülkeler, özellikle tip anlaşmaya uygun olarak, neden vergi anlaşması yaparlar? Gerçekten, bu ülkelerin aleyhine işlemleri mukadder olan vergi anlaşmalarının mevcudiyeti hattâ eski anlaşmaların örnek anlaşmaya göre tadilâta tâbi tutulmasının nedenleri hakkında şunlar hatıra gelebilir.

— İktisaden ilerleme yolunda bulunan ülke dış sermayeye ihtiyaç duyarak onu memleketine getirmek istediği için vergi anlaşması yapabilir.

— Yardım aldığı diğer ülkelerin tazyiki ile vergi anlaşması yapmak mecburiyetinde kalabilir.

— Bir başka menfaat elde edebileceğinden vergi anlaşması yapabilir.

Yukarıdanberi açıklanan hususlar muvacehesinde Türkiye'nin durumu şöyle özetlemek mümkündür. Bugün Türkiye iktisaden gelişme yolunda bulunan ülkelerden biridir. Sermaye ihracı yoktur, aksine ithâl etmektedir ve dolayısıyla, yapacağı vergi anlaşması, örnek anlaşmadaki esaslara uyduğu takdirde, kendisine vergi kaybına mal olacaktır. Mevcut vergi mevzuatında yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirme tarzında yapacağı bir tadilâta hiçbir mükerrer vergilemeye sebep olmayacağından, Türkiye'nin vergi anlaşması yapmasına hiç de lüzum olmadığı söylenebilir. Ancak, meseleyi bu derece dar bir zaviyeden mütalâa etmemek gerekir. Türkiye'nin bugünkü rejimi, dış sermayeye ihtiyaç duyan ve dış yardımlara muhtaç bulunan görüşe yatkın bir politikanın icabı bulunmaktadır. Şu hale göre, Türkiye'nin bir vergi anlaşması yapması ihtimali, aleyhine de olsa, mevcuttur. Fakat şu hususu bilhassa belirtmek gerekir ki, Türkiye, durumu itibariyle, hiçbir taviz vermeksizin vergi anlaşması yapabilir.

Gerçekten, iktisaden gelişme yolunda bulunan ülkelerin, OCDE örnek anlaşmasına uygun olarak yapacağı anlaşmaların mutlak surette aleyhine olacağı, bizzat OCDE teşkilâtının iktisaden ileri ülkelerince de teslim edilmiş bulunduğundan, Türkiye'ye yapılan vergi anlaşması teklifinde istenilen şartlarla (örnek anlaşma dışında) yapılabileceği ifade edilmektedir. Almanya'nın bu tarzda yaptığı teklife müsbet cevap veren Türkiye, bir anlaşma tasarısı hazırlayarak müzakere safhasına gelmiştir.

bulunmaktadır. Bu tasarıda Türkiye, örnek anlaşma projesindeki esaslara bağlı olmaksızın, diğer âkit ülkeye hiçbir malî tavizde bulunmamış, yürürlükteki kanunların uygulanmasına mâni hiçbir hüküm koymadığı gibi, idarî yardımlaşmaya müteveccih oldukça geniş bir hüküm ilâve etmiştir. Örnek anlaşmanın 26 ncı maddesindeki (Bilgi Mübadelesi) hükümünden mülhem olarak, Türkiye için çok önemli olan vergi ve döviz kaçakçılığını önlemeye ve ortaya çıkarmaya matuf bu madde, anlaşmanın Türkiye yönünden önemli kısmıdır. Ancak hemen belirtmek gerekir ki, Türkiye'nin hazırladığı bu anlaşma tasarısı, müzakereler sırasında değişikliğe uğrayabileceği gibi yeni hükümlerle de takviye edilebilir.

Konuyu bitirmeden önce, örnek anlaşma tasarısına konan bazı rezervler dışında, âkit devletlerce (tasarının esasına aykırı bir anlaşma) yapmanın mümkün olup olmayacağı sualine de cevap vermek yerinde olacaktır. Bilindiği üzere, OCDE Malî Komitesince hazırlanmış olan örnek anlaşma tasarısı, Konseyin tavsiye kararına iktiran etmiş bulunmaktadır. Konsey'in bu kararı isminden de anlaşılacağı üzere tavsiye'den ibarettir. Şu halde, diplomasi yönü bir tarafa bırakılırsa, örnek anlaşmaya zamanında rezerv konmamış veya eksik konmuş bulunması, yapılacak bir anlaşmanın örnek anlaşmaya uygun olmaması bakımından bir önem arzetmemektedir.

ÜÇÜNCÜ KISIM

GELİR VE SERVET VERGİLERİNDE MÜKERRERLİĞİ ÖNLEYİCİ ÖRNEK ANLAŞMA TASARISI

KISIM I

ANLAŞMANIN TATBİK SAHASI

Madde I.

ŞUMULÜNE GİREN ŞAHISLAR

Bu Anlaşma âkit Devletlerden birinde veya her ikisinde ikâmet eden şahıslara tatbik olunur.

Madde 2.

ŞUMULÜNE GİREN VERGİLER

1. Bu Anlaşma, âkit devletlerden herbiri veya bunların politik parçaları ve mahallî İdareler hesabına, vergilendirme şekli ne olursa olsun tahsil olunan gelir ve servet üzerinden alınan vergilere tatbik olunur.

2. Gelirin toplamı üzerinden, servetin toplamı üzerinden veya gelir veya servet unsurları üzerinden alınan vergiler Gelir ve Servet Vergisi kabul olunurlar. Bunlara, işletmeler tarafından ödenen ücretlerin yekûnu üzerinden alınan vergiler ile menkul ve gayri menkul malların satışlarından mütevellit kazançlar ve kıymet artışları (plus - value) üzerinden alınan vergiler de dahildir.

3. Anlaşmanın tatbik olunduğu mevcut vergiler hususiyle şunlardır:

- a) (A devleti) ile ilgili olarak;
- b) (B devleti) ile ilgili olarak;

4. Anlaşma, mevcut vergilere ilâve olacak aynı mahiyetteki veya benzeri müstakbel vergilere veya mevcutların yerine geçecek olan vergilere de tatbik olunacaktır. Akit devletlerin yetkili otoriteleri her yılın sonunda birbirlerine malî mevzuatlarında husule gelen değişiklikleri bildireceklerdir.

KISIM II

TARİFLER

Madde 3

UMUMİ TARİFLER

1. Metin ayrı bir tefsiri icabettirmedikçe bu Anlaşmaya göre;

a) "Akit bir Devlet" ve "diğer âkit Devlet" tâbirleri metne göre (A Devletini) veya (B Devletini) belirtirler;

b) "şahıs" terimi, hakiki şahısları, şirketleri ve diğer bütün şahıs topluluklarını kapsar.

c) "şirket" terimi bütün hükmi şahısları veya vergilendirme bakımından hükmi şahıs olarak kabul olunan bütün kuruluşları belirtir.

d) “bir âkit Devletin teşebbüsü” ve “diğer âkit Devletin teşebbüsü” tâbirleri sırasile bir âkit devlette mukim bir şahıs tarafından işletilen bir teşebbüsü ve diğer âkit Devlette mukim bir şahıs tarafından işletilen bir teşebbüsü belirtirler.

e) “yetkili otorite” tâbiri şunu belirtir :

- (1) (A Devletinde),
 (2) (B Devletinde),

2. Âkit bir Devlet tarafından Anlaşmanın tatbiki zımında başka şekilde tanımlanmamış olan bütün terimler, metin farkı bir tefsiri icabettirmedikçe, o Devletin, bu Anlaşmanın mevzuunu teşkil eden vergilerle ilgili kanunlarında belirtilen mânâyı haizdirler.

Madde 4

MALÎ İKAMETGÂH

1. Bu Anlaşmaya göre, “âkit bir Devlette mukim şahıs” tâbiri bahsolunan devletin mevzuatı mucibince, ikâmetgahı, yerleşmiş sayılması, idare merkezi veya bunlara benzer kriterlere göre o devlette vergiye tâbi bütün şahısları belirtir.

2. Eğer, 1 nci paragraftaki hükme göre bir hakikî şahıs âkit Devletlerin herbirinde mukim telâkki ediliyorsa, durum aşağıdaki şartlara göre tâyin olunur :

a) Bu şahıs, devamlı bir oturma yerine sahip bulunduğu âkit devlette mukim telâkki olunacaktır. Eğer âkit devletlerin herbirinde devamlı oturma yeri mevcutsa, şahsî ve ekonomik bağlarının (hayatî menfaatlerin merkezi) daha sıkı olduğu âkit devlette mukim telâkki olunacaktır.

b) Eğer bu şahsın âkit Devletlerin hiçbirinde bir devamlı oturma yeri yoksa veya hayatî menfaatleri merkezinin hangi âkit Devlette olduğu tesbit olunamıyorsa, bu takdirde bu şahıs itiyaden hangi âkit Devlette kalıyorsa orada mukim telâkki olunacaktır.

c) Eğer bu şahıs itiyaden âkit Devletlerin herbirinde kalıyorsa, veya hiçbirinde kalmıyorsa, tebası bulunduğu âkit Devlette mukim telâkki olunacaktır.

d) Eğer bu şahıs âkit Devletlerin herbirinin tebası ise veya hiçbirinin tebası değilse âkit devletlerin yetkili otoriteleri müşterek bir kararla meseleyi çözeceklerdir.

3. Eğer I nci paragrafın hükmüne göre gerçek şahıs dışında herhangi bir hükmi şahıs âkit Devletlerin herbirinde yerleşmiş telâkki olunuyorsa, bu hükmi şahıs fiilî idare merkezinin bulunduğu âkit Devlette mukim kabul olunacaktır.

Madde 5

SABİT İŞYERİ

1. Bu Anlaşmaya göre, "sabit işyeri" tâbiri, İşletmenin bütün veya kısmî faaliyetini icra ettiği sâbit bir iş tesisini belirtir.

2. "Sâbit işyeri" tâbiri hususiyle şunları içine alır:

a) bir idare merkezi;

b) bir şube;

c) bir büro;

d) bir fabrika;

e) bir atölye;

f) bir maden, bir taşocağı veya tabii kaynakların işletildiği bütün diğer yerler;

g) on iki aylık bir müddeti tecavüz eden bir montaj veya inşaat şantiyesi.

3. Aşağıda sayılan hallerde bir sabit işyerinin mevcudiyeti kabul olunmaz :

a) Teşebbüse ait malların sadece teslimi veya bunların teşhiri ve stoklanması gayesi ile kullanılıyorsa;

b) Teşebbüse ait mallar, sadece stok yapma, teşhir veya teslim gayesi ile depolanmışsa;

c) Teşebbüse ait mallar sadece bir başka işletme tarafından değiştirme ameliyesine tâbi tutulması için depolanmışsa;

d) Bir sabit iş tesisi sadece mal mübayaası veya işletme için malûmat toplanması için kullanılıyorsa;

e) Bir sabit iş tesisi, sadece reklâm, malûmat elde etme, ilmî araştırmalar yapma veya bunun gibi yardımcı ve hazırlayıcı mahiyette faaliyetler için kullanılıyorsa;

4. Beşinci paragrafın şumulüne giren ve müstakil bir statüyü haiz olan ajanslardan ayrı olarak, bir âkit Devlette, diğer âkit Devletin bir teşebbüsü hesabına hareket eden şahısların bu âkit Devlette kullandıkları haklar onlara teşebbüs adına mukavele tanzimi imkânını bahşediyorsa ve yine bu şahısların faaliyetleri teşebbüs için mal mübayaası ile tahdit olunmamış ise bunlar mezkûr âkit Devlette “sabit işyeri” olarak telâki olunacaklardır.

5. Bir âkit Devlette, diğer âkit Devletin bir teşebbüsü, bir *kurtiye*, bir umumî komisyoncu veya müstakil bir statüyü haiz herhangi bir aracı vasıtasile faaliyette bulunuyorsa ve bu şahıslar faaliyetlerinin normal çerçevesi dahilinde çalışıyorlarsa bir devamlı yerleşmenin mevcut olduğu kabul olunmaz.

6. Bir âkit devlette mukim bir şirketin diğer âkit devletteki bir şirketi kontrolü veya onun tarafından kontrol edilmesi veya orada (sabit bir iş yerinin ister aracılığı ile, ister aracılığı olmadan) faaliyet icra etmesi hali bu şirketlerden herhangi birinin diğerinin sabit iş yeri sayılmasını gerektirmez.

KISIM III

GELİRLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

Madde 6

GAYRİMENKUL GELİRLERİ

1. Gayri menkullerden mütevellit gelirler bu malların bulunduğu âkit Devlette vergiye tâbidirler.

2. “Gayri menkuller” tâbiri bu malların bulunduğu âkit Devletin Kanununa uygun olarak tanımlanır. Tâbir her halükârda mütemmin cüz ve teferruatları orman işletmelerinin, ziraat işletmelerin hayvanlarının, âlet edevat ve tesislerinin kiralanmasını, hususî hukuk kaidelerinin tatbik

olunduğu, maden yataklarının, kaynakların ve diğer toprak servetlerinin işletilmesi veya işletme imtiyazı hakkı, gayri menkullerin intifa hakkı, aynı hakları içine alır; gemiler, vapurlar ve uçuşla ilgili her türlü araçlar gayrimenkul olarak mütalâa olunmazlar.

3. 1 nci paragrafın hükümleri direkt olarak işletmeden, kiralama-dan veya ortaklık, yarıcılıktan ve aynı zamanda gayri menkullerin diğer bütün şekillerde işletilmesinden mütevellit gelirlere tatbik olunurlar.

4. 1 ve 3 ncü paragrafların hükümleri aynı şekilde bir teşebbüsün gayri menkullerinden mütevellit gelirlerine ve yine bir serbest meslek faaliyetinin icrasına hizmet eden gayrimenkuller gelirlerine de tatbik olunurlar.

Madde 7

TEŞEBBÜSLERİN KÂRLARI

1. Akit Devletlerden birinin bir teşebbüsünün kârları yalnız o devlette vergilendirilebilir, şu şartla ki, teşebbüs öbür devletteki faaliyetini orada bulunan bir "sâbit işyeri" aracılığı ile icra etmiyorsa. Eğer teşebbüs faaliyetini bu şekilde icra ediyorsa, kârları sâbit işyerine atfedilen ölçüde diğer âkit devlette vergilendirilir.

2. Akit Devletlerden birinin bir teşebbüsü, diğer devletteki faaliyetini orada bulunan bir sabit işyeri aracılığı ile icra ediyorsa, âkit Devletlerin herbirinde benzer veya aynı şartlarda, benzer veya aynı faaliyetleri icra eden ve bir sabit işyeri teşkil ettiği teşebbüsten tamamen müstakil olarak muamelede bulunan ayrı ve farklı bir teşebbüs teşkil etmek suretiyle elde edilebilecek kârlar bu sabit işyerine atfedilir.

3. Bir sabit işyerinin kârlarının hesabında, bu sabit işyeri tarafından takip olunan gayeler için ister bulunduğu devlette, ister başka yerde olsun idare masrafları ile genel idare giderleri dahil, yapılan masrafların tenzili kabul olunur.

4. Eğer bir âkit Devlette, bir sabit işyerine atfolunan kârların tesbitinde takip edilen usul, teşebbüsün toplam kârının dağılımı esasına göre ise, 2 nci maddenin hiç bir hükmü bu âkit Devleti vergiye tabi kârlarını kullandığı dağıtım usulü ile tesbit etmesine mâni olmaz; ancak, kabul olunan dağıtım metodu o şekilde olmalıdır ki, elde olunan netice bu maddede belirtilen prensiplere uygun olsun.

5. Eğer sabit işyeri teşebbüs için sadece mal mübayaaya etmiş ise bu sabit işyerine hiç bir kâr atfolunmaz.

6. Evvelki paragrafların gayelerine göre, sabit işyerine atfolunacak kârlar, başka şekilde hareket etmek için geçerli ve yeterli sebepler mevcut olmadıkça, her yıl aynı metodla hesaplanır.

7. Eğer kârlar bu Anlaşmanın diğer maddelerinde ayrı olarak muameleye tâbi tutulan gelir unsurlarını ihtiva ediyorsa, bu maddelerin hükümleri bu 7 nci madde hükümlerinden müteessir olmazlar.

Madde 8

DENİZ NAKLİYESİ, DAHİLİ DENİZ NAKLİYESİ

ve

HAVA NAKLİYESİ

1. Beynelmîlel seyrüseferde gemiler ve hava vasıtalarının işletilmesinden mütevellit kârlar, sadece teşebbüsün fiilî idare merkezinin bulunduğu âkit devlet içinde vergiye tâbidirler.

2. Dahili deniz nakliyesine hizmet eden vapurların işletilmesinden mütevellit kârlar, sadece teşebbüsün fiilî idare merkezinin bulunduğu âkit devlet içinde vergiye tâbidirler.

3. Eğer bir deniz nakliyesi veya dahili deniz nakliyesi şirketinin fiilî idare merkezi bir gemi veya vapurda ise, bu merkez o gemi veya vapurun bağlama limanı hangi âkit devlette ise veya bağlama limanının yokluğu halinde gemi veya vapuru işleten hangi âkit Devlette mukim ise orada kabul olunacaktır.

Madde 9

BİRLEMİŞ TEŞEBBÜSLER

Eğer

a) bir âkit devletin bir teşebbüsü direkt veya endirekt olarak diğer âkit devletin bir teşebbüsünün idaresine, kontroluna veya sermayesine iştirak eder, veya

b) aynı şahıslar direkt veya endirekt olarak bir âkit devletin bir teşebbüsünün ve diğer âkit devletin bir teşebbüsünün idaresine, kontroluna veya sermayesine iştirak ederlerse,

ve her iki halde bu iki teşebbüs, ticarî ve malî münasebetlerinde, kabul olunmuş veya mecbur tutulmuş şartlarla bağılı olur ve bu şartlar müstakil teşebbüsler arasında aktolunacak şartlardan farklı iseler, mevcut durumda bu teşebbüslerden biri tarafından elde olunabilecek iken bu şartlar dolayısıyla elde olunamayan kâr, bu teşebbüsün kârına ilâve olabilir ve vergilendirilir.

Madde 10

TEMETTÜLER

1. Bir âkit devlette mukim bir şirket tarafından diğeri bir âkit Devlette mukim birine ödenen temettüler bu beriki devlette vergilendirilir.

2. Bununla beraber, bu temettüler, bunları ödeyen şirketin mukim olduğu devlette, bu devletin mevzuatına göre vergilendirilebilir; fakat bu vergi,

a) eğer temettüler bunları ödeyen şirketin asgarî % 25 sermayesini direkt olarak elinde tutan bir şirkete ödeniyorsa (şahıs şirketleri hariç) bunların brüt tutarının % 5 ini;

b) diğeri bütün hallerde temettülerin gayri safi tutarının % 15 ini; geçemez.

Âkit Devletlerin yetkili otoriteleri müşterek bir anlaşma ile bu tahdidin şartlarını tesbit ederler.

Bu paragraf, temettülerin ödenmesine hizmet eden kârlar için Şirketin vergilendirilmesine taallük etmez.

3. Bu maddede kullanılan temettü terimi, hisse senetlerinden, intifa hisseleri veya hisse senetlerinden, maden hisselerinden, kurucu hisselerinden veya borçlar hariç diğeri sahipliklerinden mütevellik gelirleri, aynı şekilde dağıtıcı şirketin mukim olduğu Devletin malî mevzuatına göre hisse senedi gelirleri ile birleştirilmiş diğeri sosyal hisselerine ait gelirleri, belirtir.

4. Eğer bir âkit Devlette mukim temettü sahibinin temettüyü ödeyen şirketin mukim olduğu âkit Devlette bir sabit işyeri var ve temettülerin doğuşu fiilen ona bağlanabilirse 1 ve 2 nci paragraf hükümleri tatbik olunmaz. Bu ahvalde, 7 nci maddenin hükümleri tatbik olunur.

5. Eğer bir âkit Devlette mukim bir şirket diğer âkit devletten gelir veya kârlar elde ediyorsa, bu diğer devlet, şirket tarafından kendine mukim olmayan şahıslara ödenen temettüleri üzerinden hiç bir vergi tahsil edemediği gibi dağıtılmamış kârların vergilendirilmesi gayesiyle şirketin dağıtılmamış kârları üzerinden, hatta bu ödenen temettüleri veya dağıtılmamış kârlar tamamen veya kısmen bu devletten yani kendinden elde edilen gelir veya kârlar olsa dahi, hiç bir vergi tahakkuk ettiremez.

Madde 11

FAİZLER

1. Bir âkit Devletten elde olunan ve diğer âkit Devlette mukim birine ödenen faizler bu diğer devlette vergilendirilirler.
2. Bununla beraber, faizler, elde edildikleri âkit devlette o devletin mevzuatına göre faiz tutarının % 10 unu aşmamak üzere vergilendirilebilirler. Âkit devletlerin yetkili otoriteleri bu tahdidin şartlarını müşterek bir kararla tâyin ederler.
3. Bu maddedeki "faizler" terimi âmme istikrazının, ister bir ipotek garantisini olsun ister olmasın, veya isterse kâra iştirak şartı olsun tahvillerin ve diğer her çeşit borçların gelirlerini, aynı şekilde gelirleri elde bulunduğu devletin malî mevzuatına göre borç verilmiş meblâğların gelirlerine benzer bütün hasılları kapsar.
4. Bir âkit devlette mukim faiz sahibinin, faizlerin elde edildiği diğer âkit devlette, bu faizleri doğuran alacak ile fiilî rabıta kurulabilen bir sabit işyeri var ise 1 ve 2 nci paragraf hükümleri tatbik edilmez. Bu ahvalde, 7 nci madde hükümleri uygulanır.
5. Eğer borçlu bu âkit devletin kendisi, onun bir siyasi bölümü veya mahallî idaresi veya bu devlette mukim bir şahıs ise, faizlerin bu devletten doğduğu kabul olunur. Bununla beraber, bir âkit devlette mukim olsun veya olmasın, eğer faiz borçlusunun âkit bir devlette faizleri doğuran iktikraz mukavelesinin adına yapıldığı ve bu faizlerin yükünü taşıyan bir sabit işyeri varsa, bahis konusu faizler sabit işyerinin bulunduğu âkit devletten doğmuş veya elde edilmiş sayılırlar.
6. Eğer borç veren ile alan arasında mevcut olan hususî durumlara veya bunlardan biri veya diğerinin 3 ncü şahıslarla idame ettirdiği hususî münasebetlere göre ödenmiş faizlerin miktarı, mevcut alacak nazarı

itibare alınmak suretiyle, benzeri münasebetler olmasa idi, borçlu ve alacaklı arasında anlaşma ile normal olarak tâyin edilecek olan faiz miktarını aşılırsa bu maddenin hükümleri yalnız bu miktara kadar tatbik olunurlar. Bu durumda, aşan ödeme miktarı, bu anlaşmanın diğer maddeleri de gözönünde tutularak her âkit devletin mevzuatına uygun olarak vergilendirilir.

Madde 12

RÖDÖVANSLAR (Royalty)

1. Bir âkit devlette husule gelen ve diğer âkit devlette mukim birine ödenen rödövanlar bu diğer âkit devlette vergilendirilir.

2. Bu maddede kullanılan rödövanlar terimi bir gizli usulün, bir formülün, bir plânın, bir resim veya modelin, bir ticarî veya sanai alâmeti farikânın, bir beratın veya edebî, artistik veya ilmi bir eserin sinema filmleri dahil telif hakkını kullanma veya kullanma imtiyazı için yapılan her türlü ödemeleri belirtir; aynı şekilde, bir sanai, ticarî veya ilmi teçhizatın ve ilim, ticaret veya sanayi sahasında elde olunan tecrübelerle ilgili malûmatın kullanılması veya kullanma imtiyazı için yapılan ödemeleri de kapsar.

3. Eğer bir âkit devlette mukim rödövanlar sahibinin bu rödövanların doğduğu diğer âkit devlette bu hakların veya bu rödövanları doğuran malın fiilen bağlandığı bir sabit işyeri var ise 1 nci paragraf hükümleri tatbik olunmaz. Bu vaziyette 7 nci madde hükümleri uygulanır.

4. Eğer, hakkın sahibi ile kullanan arasında mevcut olan hususî durumlara, veya bunlardan birincisi veya diğerinin 3 ncü şahıslarla idame ettirdikleri hususî münasebetlerine göre, ödenmiş rödövanların yekûnu, kullanılan hakta, nazarı itibara alınarak, bu şartlar olmasaydı, hakkın sahibi ile bunu kullanan arasında mevcut olması icabeden normal miktarı aşılırsa, bu maddenin hükümleri yalnız bu miktara kadar tatbik olunurlar. Bu vaziyette bu miktarı aşan ödemeler bu Anlaşmanın diğer hükümleri de nazarı itibara alınarak her âkit devletin mevzuatına uygun olarak vergilendirilir.

Madde 13

KAPİTAL KAZANÇLARI

1. 6 ncı maddenin 2nci paragrafında tarif olunan gayri menkul malların devir ve satışından mütevellit kazançlar, bunların buldukları âkit devlette vergilendirilir.

2. Bir âkit devletin bir teşebbüsünün diğer âkit devlette bulunan sabit işyerinin aktifine dahil menkul malların veya bir âkit devlette mukim şahsın diğer âkit devlette serbest meslek icrası için bulundurduğu bir sabit tesis teşkil eden menkul malların devir ve satışından mütevellit kazançlar, bu sabit işyerinin tamamen (yalnız veya teşebbüs ile birlikte) veya bu sabit tesisin devir veya satışından doğan kazançlar da dahil olmak üzere bunların bulunduğu diğer devlette vergilendirilirler. Bununla beraber, 22 nci maddenin 3 ncü fıkrası mevzuunu teşkil eden menkul malların devir veya satışından mütevellit kazançlar, ancak, o madde gereğince, bu malların vergilendirildiği âkit devlette vergilendirilir.

3. 1 ve 2 nci paragrafta belirtilenler haricindeki bütün malların devir ve satışından mütevellit kazançlar, bunları devredenin mukim olduğu âkit devlette vergilendirilir.

Madde 14

SERBEST MESLEKLER

1. Faaliyetlerinin icrası için diğer âkit devlette mutaden bir sabit tesis bulundurmadıkça, bir âkit devlette mukim bir şahsın serbest meslek veya ona benzer diğer serbest faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar, yalnız o tesise atfedilebilen ölçüde kazançları tesisin bulunduğu âkit devlette vergilendirilebilir.

2. "Serbest meslekler" tabiri hususile, ilmi, edebî, artistik, öğretici veya pedagojik mahiyetteki serbest çalışmalarla, doktorların, avukatların, mühendislerin, mimarların, dişçilerin ve muhasebecilerin serbest meslek faaliyetlerini kapsar.

Madde 15

BİR YERE BAĞLI OLARAK İCRA EDİLEN FAALİYETLER

1. 16, 18 ve 19 ncü maddelerin hükümleri mahfuz kalmak ve faaliyetleri diğer âkit devlette icra edilmemek şartı ile, âkit devlette mukim bir şahsın ücret mukabili çalışması dolayısıyla elde ettiği ücretler, maaşlar ve bunlara benzer çalışma mukabili elde olunan her nevi ücretler, mukim oldukları âkit devlette vergilendirilirler. Eğer faaliyet diğer âkit devlette icra olunuyorsa bu iş için elde edilen her nevi ücretler bu diğer âkit devlette vergilendirilir.

2. Birinci paragraf hükümlerine rağmen bir âkit devlette mukim şahsın diğer âkit devlette ücret mukabili çalışması neticesi elde ettiği her nevi ücretler eğer :

a) Ücret elde eden kimsenin, nazarı itibare alınan malî yılda, diğer âkit devletteki ikâmet veya ikâmetleri 183 günü geçmiyorsa;

b) Ücretler diğer âkit devlette mukim olmayan bir işveren veya onun adına ödeniyorsa;

c) Her nevi ücret ödemeleri işverenin diğer âkit devlette sahip olduğu sabit işyerince veya sabit tesisce yüklenilmiyorsa; mukim olduğu âkit devlette vergilendirilir.

3. Bu maddenin evvelki hükümlerine rağmen beynelmilel trafikteki bir gemide veya hava vasıtasında, veyahut dahilî deniz nakliyeciliğindeki vapurlarda icra olunan ücret mukabili çalışma neticesi elde olunan her nevi ücretler, teşebbüsün fiilî idare merkezinin bulunduğu âkit devlette vergilendirilir.

Madde 16

AYLIK İKRAMİYELER, HAKKI HUZUR ve MURAKIP ÜCRETLERİ, ÖDENEK TAHSİLÂT, AİDAT, PRİM TEMETTÜ HİSSESİ ve BENZERİ ÖDEMELER

Bir âkit devlette mukim bir şahsın, diğer âkit devlette bulunan bir şirketin idare meclisi azalığı veya murakıblığı dolayısıyla aldığı aylık ikramiye, ödenek, aidat, prim, hakkı huzurlar, murakıp ücretleri veya bunlara benzer diğer ücret ve ödemeler, bu âkit devlette vergilendirilir.

Madde 17

ARTİSTLER ve SPORCULAR

14 ve 15 nci maddeler hükümlerinden ayrı olarak tiyatro, sinema, radyo veya televizyon artistliği ve müzisyenliği para karşılığı olarak icra - i sanat edenlerin ve aynı şekilde bedenî sportif faaliyetleri dolayısıyla sporcuların elde ettikleri gelirler, bu faaliyetlerin icra olunduğu âkit devlette vergilendirilir.

Madde 18

EMEKLİ MAAŞI

19 ncu maddenin 1 nci paragraf hükümleri mahfuz kalmak şartile, bir âkit devlette mukim bir şahsa eski hizmetleri dolayısıyla ödenen emekli maaşı veya buna benzer diğer ücret ve ödemeler, bu âkit devlette vergilendirilebilir.

Madde 19

AMME HİZMETLERİ

1. Âmme hizmeti karakterindeki memuriyetin icrası zımında devlete veya politik ünitelerinden birine veya mahallî idarelerine yaptığı hizmet dolayısıyla bunlardan biri tarafından bir gerçek kişiye direkt olarak veya teşkil olunmuş fonlardan ödenen, emekli maaşı dahil, aylıklar ve ücretler bu âkit devlette vergilendirilir.

2. 15, 16 ve 18 nci maddenin hükümleri, bir âkit devlet veya onun politik ünitelerinden veya mahallî idarelerinden biri tarafından icra olunan ticarî ve sınaî faaliyetler çerçevesi dahilinde yapılan hizmetler dolayısıyla ödenen emekli aylıkları veya maaş ve ücretlere tatbik olunur.

Madde 20

TALEBELER

Bir âkit devlette mukim veya evvelce mukim bulunan diğer âkit devlette sadece tahsil veya meslekî formasyonu geliştirme gayesile oturan bir talebe veya bir stajyerin, iâşe ve ibate ile tahsil ve meslekî gelişmesi ile ilgili masrafları karşılamak için aldığı paralar, dış kaynaklardan gelmek şartile, tahsil veya staj için bulunduğu âkit devlette vergilendirilemez.

Madde 21

HUSUSİ OLARAK ZİKREDİLMEMİŞ GELİRLER

Bir âkit devlette mukim bir şahsın, bu anlaşmanın evvelki hükümleri tarafından hususi olarak zikredilmemiş olan, gelir unsurları yalnız bu âkit devlette vergilendirilir.

KISIM IV

SERVETİN VERGİLENDİRİLMESİ

Madde 22

S E R V E T

1. 6 ncı maddenin 2 nci paragrafında tarif edilmiş olduğu veçhile gayri menkul mallardan müteşekkil servet bu malların bulunduğu âkit Devlette vergilendirilir.

2. Bir teşebbüse ait sabit işyerinin aktifinde bulunan menkul mallar veya bir serbest mesleğin icrasına yarıyan bir sabit tesisi meydana getiren menkul malların teşkil ettiği servet sabit tesisin veya sabit işyerinin bulunduğu âkit devlette vergilendirilir.

3. Beynelmîlel trafikte işletilen gemiler ve uçuşla ilgili her türlü araç ve dahili gemicilikte kullanılan vapurlarla bunların işletilmelerine tahsis olunmuş menkul mallar, teşebbüsün fiilî idare merkezinin bulunduğu âkit devlette vergilendirilir.

4. Bir âkit devlette mukim bir şahsın servetinin diğer bütün unsurları yalnız bu devlette vergilendirilir.

KISIM V

MÜKERRER VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEYİCİ
HÜKÜMLER

Madde 23 A

MUAFİYET METODU

1. Eğer bir âkit devlette mukim bir şahıs bu anlaşma hükümlerine uygun olarak diğer âkit devlette vergilendirilecek servete sahip olur veya gelir elde ederse, ikâmet ettiği devlet; 2 nci paragraf hükümleri mahfuz kalmak şartı ile bu geliri veya serveti vergiden muaf tutar, fakat bu şahsın geri kalan gelir veya servetinin vergi miktarını hesaplamak için, eğer bahis konusu muaf tutulan vergi veya servet muaf tutulmasaydı; uygulayacağı aynı nisbeti tatbik edebilir.

2. Eğer bir âkit devlette mukim bir şahsın 10 ve 11 nci maddeler hükümlerine uygun olarak diğer âkit devlette vergilendirilen gelirler elde ederse, ikâmet ettiği devlette bütün gelirleri üzerinden hesaplanan vergiden diğer âkit devlette ödediği vergiye eşit bir miktar tenzil olunur. Bu şekilde tenzil olunan meblâğ diğer âkit devlette elde olunan gelirlere tekabül eden, indirimden evvel hesaplanan, vergi miktarını hiç bir şekilde aşamaz.

Madde 23 B

MAHSUP METODU

1. Eğer bir âkit devlette mukim bir şahıs bu Anlaşma hükümlerine uygun olarak diğer âkit devlette vergilendirilen servete sahipse veya gelir elde ediyorsa, ikâmet ettiği devlet :

a) bu şahsın gelirleri üzerinden aldığı vergiden diğer âkit devlette ödediği gelir vergisine eşit bir miktarı;

b) bu şahsın serveti üzerinden aldığı vergiden diğer âkit devlette ödediği servet vergisine eşit bir miktarı mahsup eder.

2. Bununla beraber her iki şekilde mahsup olunan meblâğ, diğer âkit devlette mahsuptan evvel hesaplanan vergiye tâbi gelir veya servete tekabül eden vergi miktarını aşamaz.

KISIM VI

HUSUSİ HÜKÜMLER

Madde 24

AYIRIM YAPILMAMASI

1. Bir âkit devletin tebaları diğer âkit devlette bu devletin aynı durumda bulunan teb'alarının tâbi oldukları veya olabilecekleri vergi veya benzer yükümlerden, başkasına veya daha ağırına tâbi tutulamazlar.

2. Teb'alar deyimi şunları belirtir :

a) Bir âkit devletin tabiyetini havi bütün gerçek kişileri,

b) Bir âkit devlette câri mevzuata uygun olarak kurulmuş bütün hükmi şahısları, şahıs şirketlerini ve kurumları.

3. Teb'asızlar bir âkit devlette bu devletin aynı durumda bulunan teb'alarının tâbi oldukları veya olabilecekleri vergi veya benzer yükümlerden başkasına veya daha ağırına tâbi tutulamazlar.

4. Bir âkit devletin, teşebbüsünün diğer âkit devlette sahip olduğu bir sabit iş yerinin vergilendirilmesi, aynı faaliyette bulunan diğer âkit devletin teşebbüslerinin vergilendirilmesinden daha elverişsiz şartlara tâbi tutulamaz.

Bu hüküm, bir âkit devleti diğer âkit devlette yerleşmiş olanlara kendi topraklarında yerleşmiş olanlara tanıdığı şahsî durumu veya aile yükümleri dolayısıyla, şahsî indirimler, tenziller ve vergi indirimlerini bahşetmeğe mecbur gibi tefsir olunamaz.

5. Bir âkit devletin teşebbüslerinden sermayesi tamamen veya kısmen direkt veya endirekt olarak diğer âkit devlette yerleşmiş bulunan bir veya birden çok şahsın elinde veya kontrolunda bulunanlar bu birinci âkit devlette, aynı mahiyetteki diğer teşebbüslerin tâbi tutulamazlar.

6. Vergileme tabiri bu maddede her çeşit mahiyet ve vasıftaki vergileri ifade eder.

Madde 25

UZLAŞMA USULÜ

1. Bir âkit devlette mukim bir şahıs, âkit devletlerden biri veya herbiri tarafından alınan tedbirlerin kendisi için bu anlaşmaya aykırı bir vergilendirme getirdiği veya getireceği kamsında ise, bu devletlerin millî mevzuatlarında derpiş olunan müracaat usulüne bağlı kalmaksızın hadisesini, ikâmet etmekte olduğu âkit devletin yetkili otoritesine sunabilir.

2. Bu yetkili otorite, eğer müracaatı muhik bulur ve bizzat kendisi tatmin edici bir çözüm tarzı getiremezse, anlaşmaya uymayan bir vergilendirmeyi bertaraf etmek gayesiyle, diğer âkit devletin yetkili otoritesiyle uzlaşma usulü ile meselenin haline çalışacaktır.

3. Âkit devletlerin yetkili otoriteleri uzlaşma usulü ile zorlukları çözmeye veya anlaşmanın tatbiki veya tefsirinin ortaya çıkacağı tereddüt ve şüpheleri izale etmeye gayret ederler. Ayrıca, Anlaşmada derpiş edilmiş hallerde mükerrer vergilendirmeden kaçınmak gayesiyle birlikte çalışabilirler.

4. Âkit devletlerin yetkili otoriteleri, önceki paragraflarda belirtilmiş şekilde bir mutabakata varabilmek için, doğrudan doğruya temas edebilirler. Eğer, şifahî görüş teatileri bu mutabakatı kolaylaştıracağı benziyorsa, bu görüş teatileri âkit devletlerin yetkili otoritelerinden kurulu bir komisyonda yapılabilir.

Madde 26

BİLGİ MÜBADELESİ

1. Âkit devletlerin yetkili otoriteleri bu anlaşmanın hükümlerini tatbik için lüzumlu malûmatları ve iç vergi kanunlarının vergilendirmesi anlaşmaya uygun olduğu nisbette, anlaşmada gözönünde tutulan vergilerle ilgili hükümlerini, mübadele ederler.

Bu şekilde mübadele edilen bütün bilgiler gizli tutulur ve bu konvansiyonda belirtilen vergilerin tahakkuk ve tahsili ile vazifeli otorite veya şahıslardan başkasına bildirilemez.

2. Birinci paragraf hükümleri hiç bir şekilde bir âkit devlete aşağıdaki hususları zorunlu kılacak şekilde tefsir edilemezler.

a) kendi mevzuatına veya idarî tatbikatına veya diğer âkit devletinkine aykırı olacak idarî tedbirler alma;

b) kendi dahilî mevzuatına, normal idarî tatbikat çerçevesine veya diğer âkit devletinkine göre elde olunmayacak bilgileri temin etme;

c) açıklanması âmme nizamına aykırı olacak bilgileri veya ticarî bir usulü veya meslekî, ticarî, sınaî bir gizliliği meydana çıkaracak bilgileri verme.

Madde 27

DİPLOMATLAR ve KONSOLOSLUK MEMURLARI

Bu Anlaşmanın hükümleri ister hususi anlaşmalar hükümleri, ister insan haklarının genel kaideleri gereğince olsun bu şahısların istifade ettikleri malî imtiyazlara zarar veremez.

Madde 28

TATBİK SAHASININ ŞUMÜLLENDİRİLMESİ

1. Bu Anlaşma olduğu gibi veya lüzumlu tahavvüllerle (A devletinin) veya (C devletinin) Anlaşmanın tatbik sahasından hususi olarak

çıkarılmış bulunan bütün sahalara veya (A devletinin) veya (B devletinin) beynelmilel münasebetlerini deruhte ettiği ve bu anlaşmanın tatbik olunduğu vergilere benzer karakterde vergi alan diğer bütün devletler veya sahalara şumullendirilebilir.

Bu şekilde bir şumullendirme, tahavvüllerle ve tatbikatının sona ermesi ile ilgili olanlar dahil şartlarla birlikte Nota teatisi veya Anayasalarının hükümlerine uygun diğer her türlü usullere göre tesbit olunur ve bu tarihten itibaren hüküm ifade etmeğe başlar.

2. Her iki devletin aynı şekilde uyuşmaları hali hariç olarak eğer Anlaşma bunlardan biri tarafından 17 nci maddeye göre feshedilirse, mezkûr maddenin öngördüğü şartlar dahilinde tatbikatı sona erer. (A devletinin) veya (B devletinin) bütün sahaları içinde veya bu maddeye uygun olarak şumulüne alınmış bulunan bütün devlet veya sahalarda.

Not : Kerre içindeki kelimeler, bir hususi hüküm gereğince bir âkit devletin sahasının bir kısmına Anlaşmanın tatbik olunmadığı ahvali derpiş eder.

KISIM VII

NIHAİ HÜKÜMLER

Madde 29

YÜRÜRLÜĞE GİRME

Bu Anlaşma, en kısa zamanda tarafından tasdik olup, tasdik belgeleri mübadele edilir.

Tasdik belgeleri mübadele edilir edilmez bu Anlaşma yürürlüğe girecek ve hükümleri

- (a) (A devletinde)
- (b) (B devletinde)

tatbik olunacaklardır.

Madde 30

YÜRÜRLÜKTEN KALKMA

Bu anlaşma, âkit devletlerden biri tarafından feshedilmediği müddetçe yürürlükte kalır. Âkit devletlerden her biri yılından iti-

baren takvim yılının sonundan asgarî altı ay evvel Diplomatik yolla ihbar etmek suretiyle anlaşmayı feshedebilir. Bu halde, Anlaşma;

- a) (A devletinde)
- b) (B devletinde)

yürürlükten kalkar.

Son Madde

Not : İmzalama ile ilgili son madde her iki âkit devletin Anayasa usullerine uygun olarak tanzim olunacaktır.
