



Article Info/Makale Bilgisi

✓Received/Geliş:02.02.2018 ✓Accepted/Kabul: 22.03.2018

DOI: 10.30794/pausbed.440225

Araştırma Makalesi/ Research Article

Demirci, Z. (2018). "Uluslararası Vergi Anlaşmaları Kapsamında Kurumlar Vergisi Sorunsalının Değerlendirilmesi", *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, sayı 32, Denizli, s.379-393.

ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARINI KAPSAMINDA KURUMLAR VERGİSİ SORUNSALININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Zeynep DEMİRCİ*

Özet

Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde belirtilen gelir unsurlarının kurumlar tarafından elde edilmesiyle Kurumlar Vergisi'nin konusu oluşmaktadır. Bu kapsamda kurumlar tarafından elde edilen gelirlerin nasıl vergilendirileceğine yönelik 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun hükümleri uygulanmaktadır. Ancak sermayenin mobilitésinin artması ve küreselleşmeyle beraber dünyanın büyük bir pazar haline dönüşmesi, kurumların yurt içi ve yurt dışı faaliyetlerini belirlenemez hale getirmiştir. Aynı zamanda kurumların karlarını yükseltmek ve daha az vergi ödemek için çeşitli uygulamalara başvurması da Kurumlar Vergisi'nin işlerliğini azaltmaktadır. Bu şekilde iç içe geçmiş durumların varlığı uluslararası hukuk çerçevesinde çeşitli sorunlara yol açmıştır. Kurumlar Vergisi açısından önemli bir sorun olan çifte vergilendirmenin ve Kurumlar Vergisi'nin etkinliğini azaltacak uygulamaların önlenmesi amacıyla ülkeler kendi mevzuatlarındaki düzenlemelere ek olarak vergi anlaşmaları yapma yoluna da başvurmuşlardır. Yapılan düzenleme ve anlaşmalara da güvenlik amacıyla hükümler konulması kaçınılmaz olmuştur. Bu kapsamda, çalışmada Kurumlar Vergisi'ne ilişkin vergisel anlamda sorun teşkil edecek olan uygulamalar belirtildikten sonra, Türkiye'nin imzalamış olduğu bazı vergi anlaşmalarındaki durum kurumlar vergisi çerçevesinde incelenecektir.

Anahtar Kelimeler: *Kurumlar vergisi, Transfer fiyatlandırması, Vergi cennetleri, Kontrol edilen yabancı kurum kazancı, Vergi anlaşmaları.*

EVALUATION OF THE PROBLEMATIC OF CORPORATIONS TAX ACCORDING TO INTERNATIONAL TAX TREATIES

Abstract

The outline of corporation tax is defined that the corporations income elements which is mentioned in income tax law. So it is performed according to Corporation Tax Law no.5520 about how to tax corporations. But day by day it is becoming harder to define these corporations activities because of globalization and their prevalence in many countries. These intertwine situations create problems in international law and the most important one is double taxation. So countries perform some agreements with each other to avoid these problems. However, corporations have begun to perform some practice to lower their taxes and increase their income. To intercept these situations, it has become compulsory to add some rules on both countries own legislation and international tax treaties. In these extent, some situations of corporations tax will be examine according to some tax treaties.

Key Words: *Corporations tax, Transfer pricing, Tax heavens, Controlling foreign corporation, Tax treaty.*

*Arş. Gör., İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, İZMİR.
e-posta: zeynep.demirci@ikc.edu.tr (orcid.org/0000-0002-2613-2525)

1. GİRİŞ

Küreselleşmenin artması ve dünyanın bir iç pazar haline gelmesiyle beraber kurumların faaliyetleri ülke sınırlarını aşmıştır. Türkiye’de tam mükellef olan kurumlar yurt dışında faaliyetlerde bulunurken, yurt dışında mukim olan kurumlar da Türkiye’de faaliyette bulunmaya başlamıştır. Bu anlamda yurt içi ve yurt dışı faaliyetlerde vergilendirilebilecek kazancın tespiti konusunda belirsizlikler ortaya çıkmış, hangi kazançtan hangi ülkenin vergi alacağı konusunda netlik olmadığı için mükellefler çifte vergilendirme durumuyla karşı karşıya kalmıştır. Bu durumun çözümü için ülkeler kendi iç hukuk mevzuatlarında düzeltmeler yaptıkları gibi çeşitli vergi anlaşmaları imzalama yoluna da başvurmuşlardır. Yapılan vergi anlaşmaları da belirli sorunlar etrafında hüküm ifade etmektedir.

Bu amaçla, çalışmada kurumlar vergisi mükelleflerinin kimler olduğu ve bu mükelleflerin hangi gelirleri elde edebileceği belirtildikten sonra, kurumlar vergisi açısından bu gelirlerden hangilerinin sorun oluşturabileceği ve bunun vergi anlaşmalarındaki durumu, öncelikle tam mükellef kurumların yurt dışı faaliyetleri ve dar mükellef kurumların yurt içi faaliyetleri kapsamında ele alınacaktır. Daha sonra mükelleflerin bu gelirlerinin model anlaşmalarda nasıl ele alındığına yer verilecek ve Türkiye’nin imzalamış olduğu bazı vergi anlaşmalarındaki durum değerlendirilecektir.

2. KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN TAM MÜKELLEF VE DAR MÜKELLEF KAVRAMI

Gelir üzerinden alınan bir vergi olan kurumlar vergisi, 2006 yılında yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’na dayanılarak uygulanmaktadır. Verginin konusunu kurum kazançları oluşturmaktadır. Hangi kurumların kazançlarının bu kanun kapsamında vergilendirileceği ise, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 1. maddesinde sayılmıştır. Buna göre; Sermaye şirketleri, Kooperatifler, İktisadi kamu kuruluşları, Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ile İş ortaklıkları kurumlar vergisine tabi olan kurumlardır. Bu kurumların elde etmiş oldukları, Gelir Vergisi Kanunu’nun 2. maddesinde belirtilen gelir unsurları¹ kurumlar vergisine tabidir. Gelir vergisinden farklı olarak elde edilmiş bu gelir unsurlarının tamamı, kurum kazancına dahil edilir ve buna göre vergilendirilir (Öner, 2015: 170).

Yukarıdaki sayılı kurumların elde etmiş oldukları kazançlar vergilendirilirken, bu kurumların Türkiye’de yerleşik olup olmamasına göre farklı vergilendirme şekilleri uygulanmaktadır. Bu hususta karşımıza iki mükellefiyet şekli çıkmaktadır. Bunlar; dar mükellef ve tam mükelleftir.

Dar mükellef ve tam mükellef ayırımında esas nokta; kurumların kanuni merkez ya da iş merkezlerinin Türkiye’de bulunup bulunmamasıdır. Bir mükellefin kanuni merkez ya da iş merkezlerinden² herhangi birinin Türkiye’de olması durumunda tam mükellef, ikisinin de olmaması durumunda dar mükellef bir kurum söz konusudur. Buna göre; kanuni merkez ve iş merkezi yurt dışında olan, kendi ülkelerinin hukuk kurallarına göre kurulan ve yalnızca Türkiye’de elde ettikleri gelirleri üzerinden vergilendirilen kurumlara dar mükellef, kanuni merkez ya da iş merkezinden herhangi biri Türkiye’de bulunan ve hem yurt içi hem de yurt dışı gelirleri üzerinden Türkiye’de vergilendirilen mükelleflere de “tam mükellef” denilmektedir (Bilici, 2014: 97).

3. TÜRKİYE’DE TAM MÜKELLEF OLAN KURUMLARIN YURT DIŞI İŞLEMLERİ SONUCU ELDE ETTİKLERİ GELİRLER VE ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR

Sermayenin serbest dolaşımının artması neticesinde Türkiye’de mukim olan kurumlar yurt içi faaliyetlerinin yanı sıra yurtdışı faaliyetlerde de bulunmaktadır. Bu faaliyetleri sonucu gelir elde eden kurumlar yurt içi gelirlerine ilaveten yurt dışından elde ettikleri bu gelirleri için de Türkiye’de vergilendirilir (Yağmur, 2013: 125). Bunun sebebi; devletin kendi mukimliğinde olan kurumun tüm faaliyetlerini vergilendirmek istemesidir.

Mükelleflerin yurt dışı faaliyetleri ile gelir elde etmesi, ya yurt dışında bir şube açması ya da orada var olan yabancı bir kuruma ortak olması (iştirak etmesi) şeklinde gerçekleşmektedir. Bu anlamda yurt dışında mukim bir kuruma ortak olmak ya da orada bir şube açmak şeklinde gerçekleştirilen faaliyetler küreselleşmenin gerektirdiği **kaçınılmaz bir olgu** olarak süregelirken, iki farklı ülkede gelir elde edilmesi durumu, ülkelerin farklı vergilendirme

¹Ticari kazançlar, Zirai kazançlar, Ücretler, Serbest meslek kazançları, Gayrimenkul sermaye iratları, Menkul sermaye iratları, Sair kazanç ve iratlardır.
²Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 3. maddesinin 5 ve 6 numaralı fıkralarında kanuni merkez ve iş merkezi tanımlanmıştır. Kanuni merkez: Vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. İş merkezi: İş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir.

ilkelerini kullanıyor olması sebebiyle çifte vergilendirmeye sebep olmaktadır (Bilici, 2015: 15). Aynı zamanda kurumların yurt dışındaki gelirlerine ilişkin yaptıkları çeşitli uygulamalar sonucu da vergi kaybı oluşabilmektedir.

3.1. Tam Mükellef Kurumun Yurt Dışında Şube Açması Ve Yurt Dışındaki Bir Kuruma Ortak Olması (İştirak Etmesi) İle Gelir Elde Etmesi

Tam mükellef kurumların yurt dışında gelir elde etmesi, yurt dışında bir daimi temsilci vasıtasıyla ya da şube açılması şeklinde olabilir. Genellikle şirketler yurt dışında bir ülkeye 6 aydan daha fazla bir süre için gittiklerinde ya da gidilen ülke mevzuatının zorlaması nedeniyle şube açarak faaliyet göstermek zorunda kalabilmektedir. Bu durumda orada bir şubenin açılması için belirli bir para aktarımı yapmak gerekir (Arioğlu, 2001). Yapılan para aktarımı sonucu açılan şube faaliyetlerini gerçekleştirmeye başlar ve Türkiye’de mukim olan kurum, gelir elde eder. Bunun Türkiye için sonucu, vergilendirilebilir gelirin elde edilmeye başlamasıdır.

Gelirin elde edilmesi durumunda, yurt dışında şubesi olan kurum tam mükellef olduğu için tüm gelirlerini Türkiye’ye beyan etmek ve vergisini ödemek zorundadır. Aynı zamanda yaptığı faaliyetle ilgili yabancı ülkede de kaynak ilkesine göre vergilendirilmesi halinde bir çifte vergilendirme durumu ortaya çıkmaktadır. Bu durumun çözümünde ülkeler kendi vergi sistemlerinde indirim, istisna ve mahsup gibi yöntemleri kullanmanın yanında vergi anlaşmaları yapma yoluna da gidebilmektedir (Kırbaş, 2015: 46).

Türk vergi sisteminde, çifte vergilendirme sorununu önlemek için çeşitli istisna uygulamalarına yer verilmiştir. Yurt dışı şube kazançları istisnası şeklinde yer bulan istisnadan; yurt dışında daimi temsilci ya da işyeri vasıtasıyla gelir elde eden kurumların yararlanabilmesi için belli şartları taşıması gerekmektedir (Acar, 2006). Bu şartlar 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5. maddesinin 1. fıkrasının g bendinde belirtilmiştir. Buna göre; “Tam mükellef kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kurum kazançları;

1) Bu kazançların, doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

2) Kazançların elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmiş olması,

3) Ana faaliyet konusu, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan kurumlarda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması” şartıyla kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Ayrıca aynı fıkranın h bendinde “Yurt dışında bulunan iş yerleri ve daimi temsilcileri aracılığıyla yapılan ve yurt dışında vergilendirilen inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan ve Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar”, vergi yükü oranına bakılmadan, yurt içinde ayrıca bir vergilendirme daha yapılmaması için kurumlar vergisinden istisna edilmiştir (Kavan, 2013: 64). Mülga 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’na geçici 24. maddeyle eklenen bu istisna 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile kalıcı bir hale getirilmiştir (Dündar ve Türkiş, 1995). Amaç, çifte vergilendirmeyi önlemenin yanında Türk firmalarının yabancı firmalarla rekabet edebilmesini sağlamaktır (Kavan, 2013: 68).

Şirketler, yurt dışında daimi temsilci vasıtasıyla ya da işyeri açarak faaliyette bulunmanın dışında yurt dışında mukim olan yabancı kurumlara ortak olarak, iştirak ederek de gelir elde edebilirler. Bu gelirleri çifte vergilendirmeden korumak için Türk Vergi Sisteminde başka bir istisna uygulamasına daha yer verilmiştir. Elde edilen bu gelirler de, belirli şartları taşıması durumunda kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bu şartlar Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5. maddesinin 1. fıkrasının b bendinde belirtilmiştir. Buna göre; “Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri iştirak kazançları;

1) İştirak payını elinde tutan şirketin, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az % 10’una sahip olması,

2) Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması (Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için sahip olunan eski iştirak paylarının elde edilme tarihi esas alınır.),

3) Yurt dışı iştirak kazancının kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil

iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması; iştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

4) İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmesi” şartlarıyla kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

İstisnadan yararlanabilmek için bu şartların tamamının birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu uygulamanın tek istisnası; yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şartıyla, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar için bu bentte belirtilen şartların aranmamasıdır (Ufuk, 2011: 23).

Aynı fıkranın c bendinde ise, “Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının % 75 veya daha fazlası, kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az % 10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançlarının” da Kurumlar Vergisi’nden istisna edildiği görülmektedir. Ancak bir şirketin nakit ve benzeri varlıklar dışındaki diğer aktif varlıklarının %75’ini yurt dışı iştiraktan elde ediyor olması, bu şirketin yatırım şirketi, holding ya da portföy işletmecisi olduğu anlamına gelmektedir (Erdoğan, 2011: 135).

Yurt dışında elde edilen bazı kazançlar istisna şartlarını taşıyamayabilir. Bu durumda bu kazançların çifte vergilendirmeye tabi olmaması için mahsup yöntemi uygulanmaktadır. Buna göre; istisna şartlarını taşıyamaması nedeniyle kurum kazancına dahil edilip vergiye tabi olan iştirak kazançlarının yurt dışında ödenen vergileri, belirli şartları taşıması halinde Türkiye’de ödenecek olan vergiden mahsup edilir (Ufuk, 2011: 21).

3.2. Yurt Dışından Elde Edilen Gelirlere İlişkin Özellik Arz Eden Durumlar

Tüm dünyada yaşanan çeşitli gelişmeler sonucu ülke sınırlarının kalkması, sermayenin ülkelerarası rahatça hareket ediyor olması ve bu doğrultuda yurt dışından da rahatlıkla gelir elde edilebiliyor olması ile birlikte, mükelleflerin ortaya çıkan bu durumları vergilendirme açısından farklı şekilde kullanabilmeleri mümkün olmuştur. Bu bağlamda, yapılan çeşitli uygulamalar (transfer fiyatlandırması, vergi cenneti ülkelere yapılan ödemeler vb.) sonucu ülkeler vergi kayıplarıyla karşı karşıya kalmışlardır. Bu durumu önlemek için çeşitli vergi güvenlik müesseselerine başvurulmuştur. Türk vergi sisteminde de 5520 sayılı kanunla üç adet vergi güvenlik müessesesi düzenlenmiştir. Bunlar: kontrol edilen yabancı kurum kazancı, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ve vergi cennetleri ülkelere yönelik önlemlerdir (Ekinci, 2007).

3.2.1. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı

Normal şartlar altında yurt dışındaki yabancı bir kuruma iştirak etmekten dolayı elde edilen iştirak kazançları, belirli şartların varlığı halinde kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Ancak Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 7. maddesinin 1. fıkrasında belirtilen şartların gerçekleşmesi halinde, yurt dışında iştirak edilen kurum kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilir ve bu kurumdan elde edilen iştirak kazançları, tam mükellefin Türkiye’deki kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilir. Buna göre; “Tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kar payının veya oy kullanma hakkının en az % 50’sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kurum kazançları, dağıtılsın veya dağıtılmasın;

a) İştirakin toplam gayrisafi hasılatının % 25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kar payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlere oluşması,

b) Yurt dışındaki iştirakin ticari bilanço karı üzerinden % 10’dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

c) Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmesi” halinde Türkiye’de kurumlar vergisine tabidir.

Kontrol edilen yabancı kurum kazancı müessesesinin düzenlenmiş olmasının sebebi; yurt dışında iştirak edilen kurum üzerinden vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesidir. Çünkü bazı ülkeler, diğer ülkeler aleyhine fon ve yatırımları çekmek için zararlı vergi rekabetine³ yol açabilecek uygulamalarda bulunmaktadır. Bu durumda, ticari ve sınai nitelikte olmayan, yatırımlarını yurt dışındaki düşük vergi oranlı ülkelere yönlendiren mükellefler ile Türkiye’de yatırım yapan mükellefler arasında vergi yükü eşitsizliği ortaya çıkmaktadır. İşte bu gibi sorunların önlenmesinde kontrol edilen yabancı kurum kazancı müessesesi uygulama kazanmıştır (Koçak, 2013: 59)

3.2.2. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı

Türk vergi sisteminde, vergi güvenlik müesseselerinin ikincisi ilişkili kişilerle fiyat manipülasyonu yoluyla yapılan işlemlerin önlenmesine yönelik olarak düzenlenen transfer fiyatlandırmasıdır. Bu düzenlemenin esasını, kurumların birbirlerine aktardıkları karlar oluşturur. Yurt dışı faaliyetleri olan mükellefler, bu faaliyetleri aracılığıyla ödeyecekleri vergi miktarını en aza indirmeye çalışmaktadır. Bu kurumlar, ülkelerarasındaki vergi oranlarındaki farklılıklar sayesinde, uyguladıkları fiyat politikası ile karlarını ana ülkedeki şirkete ya da şubelere aktarabilme niteliğine sahiptirler. Vergi oranının düşük olduğu ülkede faaliyet gösteren şubesine düşük fiyattan mal satma ya da yüksek fiyattan mal alma veya vergi oranlarının yüksek olduğu ülkeden düşük fiyattan mal alma ya da yüksek fiyatla mal satma yoluyla karlarını transfer edebilmektedir (Saraçoğlu ve Kaya, 2006). Böyle bir uygulamayla karın büyük bir bölümü, vergi oranının düşük olduğu ülkeye aktarılmış olur ve ödenecek vergi miktarı en aza indirilir. Kurumların bu şekilde uyguladıkları fiyat politikasına transfer fiyatlandırması denir (Pehlivan ve Gökbunar, 2010: 99-100).

Yapılan bir çalışmaya göre (Pehlivan ve Gökbunar, 2010: 118). 2007 yılında dış ticaret fiyat manipülasyonu yoluyla (ithalatın aşırı fiyatlanması ve ihracatın düşük fiyatlanması ile) dış ticaret yapılan ülkelere 7.374.841 dolar örtülü olarak gelir aktarılmış ve aktarılan bu gelirler 1.474.968 dolar kurumlar vergisi kaybına sebep olmuştur.

Bu denli vergi kaybına sebep olabilecek bir uygulama için getirilen düzenleme Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre “Kurumlar, ilişkili kişilerle⁴ emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır” ve daha önce yapılan vergilendirme işlemi yeni duruma göre düzeltilir. Bu yolla dağıtılan kazançlar kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir ve kurum kazancının tespitinde indirim olarak kabul edilmesi mümkün değildir (Vural, 2006: 129).

3.2.3. Vergi Cenneti Ülkelere Yapılan Ödemeler

Küreselleşme ve sermaye hareketlerinin artması sonucu finansal piyasalar gelişmiş ve bu durum ülkeleri sermaye hareketlerine dönük engelleri kaldırmaya yönlendirmiştir. Bu engellerin kalkmasıyla birlikte zaman içerisinde yukarıda da değinilen vergi rekabeti denilen uygulamalar ortaya çıkmaya başlamıştır. Vergi rekabeti yararlı ve zararlı olmak üzere iki şekilde uygulama alanı bulmaktadır. Yararlı vergi rekabetinde; sağlanan kolaylıklardan yurt içi ve yurt dışı kişi ve kurumların aynı şekilde yararlanması mümkünken, zararlı vergi rekabetinde yurt içindeki mükelleflere sağlanmayan kolaylıklar yerleşik olmayan mükelleflere sağlanmaktadır. Bu uygulama araçlarından birisini de vergi cennetleri oluşturmaktadır (Aydın, 2009).

Vergi cennetlerinin ortaya çıkması ve gelişmesinde en büyük etken, bir tarafta yüksek derecede kaynak ihtiyacı olan gelişmekte olan ülkelerin, diğer tarafta ise sahip olduğu finansal sermayeyi mümkün olan en yüksek getiriyi sağlayacak ve en düşük vergiyi ödeyecek şekilde kullanmak isteyen sermayedarların var olmasıdır (Aydın, 2009).

Vergilemenin hiç olmadığı ya da çok düşük oranlarda olduğu, sistemlerinde şeffaflık ve bilgi paylaşımının yer almadığı ve ekonomik faaliyetlerin gerçekleştirilmediği ülkeler vergi cenneti olarak adlandırılmaktadır. Vergi cennetlerine yapılan ödemeler açısından bir düzenleme getirilişinin sebebi; zararlı vergi rekabeti uygulayarak Türkiye’de vergi matrahını azaltan ülkelerin uygulamalarının engellenmesi ve bu ülkelere çeşitli adlarla aktarılan kazancın vergi açısından aşındırılmasının önlenmesidir (Altay, 2007).

Bu amaçla getirilen düzenleme Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. maddesinin 2. fıkrasında (kısmen) ve 30. maddesinin 7. fıkrasında (tamamen) belirtilmiştir. Buna göre; “Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk

3 Zararlı vergi rekabeti: bir ülkenin bir ekonomik faaliyet üzerindeki vergilendirme yetkisinden, o faaliyet üzerindeki vergi yükünü diğer ülkelere göre düşük olacak şekilde kısmen ya da tamamen vazgeçmesi ve o ekonomik faaliyeti diğer ülkeler aleyhine olacak şekilde kendi ülkesine çekme çabasıdır. (Değirmencioğlu, 2013: 164.)

4 Kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hisimleri ve kayın hisimleri da ilişkili kişi sayılır.

vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılır”.

Kanunda bu şekilde belirtilmiş olan vergi cenneti ülkelere yönelik olarak yapılan düzenleme, fiilen uygulama alanı bulamamıştır. Bunun sebebi Bakanlar Kurulu’nun henüz vergi cenneti ülkelerin listesini yayınlamamış olmasıdır. Söylenebilir ki, şuan vergi cenneti ülkelere yönelik olarak ülkemizde fiili hayatta herhangi bir uygulama söz konusu değildir. Güvenlik önlemi olarak kanuna bu madde eklenmiş olsa bile, henüz uygulama alanı bulamamıştır.

Vergi cennetlerine yönelik yapılmış olan bu düzenleme, her ne kadar uygulama alanı bulamamış olsa da, kontrol edilen yabancı kurum kazancına ilişkin düzenlemeyle bir yerde çakışmaktadır. Şöyle ki; vergi cennetlerine yönelik yapılan düzenleme ile yapılmış olan kesinti Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 7. maddesinde belirtilen kontrol edilen yabancı kuruma yapılmış olabilmektedir. Bu durumda, kontrol edilen yabancı kurum kazancının Türkiye’de tekrar vergilendirilmesi çifte vergilendirmeye sebep olur (Değirmencioğlu, 2013: 168).

Bu kapsamda Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 33. maddesinin 1. fıkrasında düzenlenen hükme göre; “Yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye’de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilir”. 2. fıkrada ise, “Kanunun 7. maddesinin uygulandığı hallerde, yurt dışındaki iştirakin ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler, kontrol edilen yabancı şirketin Türkiye’de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilir”, denilerek bu çifte vergilendirmenin önüne geçilmek istenmiştir.

4. DAR MÜKELLEFLER KURUMLARIN TÜRKİYE’DEKİ FAALİYETLERİ SONUCU GELİR ELDE ETMESİ

Türk vergi sisteminde Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 1. maddesinde sayılan kurumların, kurumlar vergisine tabi olması sebebiyle, vergilendirmede eşitlik sağlanması için aynı mahiyetteki yabancı kurumların da vergilendirilmesi gerektiğinden iki tür mükellefiyet benimsenmiştir (Başak, 2002a: 68). Tam mükellefler yukarıda da anlatıldığı gibi hem yurt içi hem de yurt dışı faaliyetleri üzerinden Türkiye’de vergilendirilirken, diğer mükellefiyet şekli olan dar mükellefiyette sadece Türkiye’de elde edilen gelirler üzerinden vergilendirme yapılır. Bunun sebebi; yurt dışında mukim olan bir kurumun, kaynak ilkesinden hareketle, vergi doğuran olayın gerçekleştiği yerde de vergilendirilmesinin istenmesidir (Öner, 2014: 371-372).

Dar mükellef kurum, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 3. maddesinde kanuni merkez ve iş merkezlerinin her ikisinin de Türkiye’de bulunmadığı kurum olarak tanımlanmıştır. Dar mükellefler için üç tür sistem öngörülmüştür. Bu sistemler;

1) İşyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettikleri gelirleri üzerinden tam mükellefiyete göre yıllık beyanname verip vergilendirilmesi,

2) Diğer kazanç ve irat elde edilmesi durumunda münferit beyanname verilip buna göre vergilendirilmesi,

3) Serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı, telif imtiyaz gibi gayrimaddi haklardan gelir elde edilmesi durumunda; bu kurumlara nakden veya hesaben ödeme yapan ya da tahakkuk ettirenler tarafından kesintisi yapılarak kurumlar vergisinin ödenmesi şeklindedir (Başak, 2012: 65).

Dar mükellef kurumların elde edebileceği kazançlar aynı maddede şu şekilde belirtilmiştir: “Türkiye’de iş yeri olan veya daimi temsilci bulduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar (Bu şartları taşıyabilirler bile kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları malları Türkiye’de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye’de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye’de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye’de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye’de yapılmasıdır.) Türkiye’de bulunan zirai işletmeden elde edilen kazançlar, Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançları, Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye’de kiralınmasından elde edilen

iratlar, Türkiye’de elde edilen menkul sermaye iratları ve Türkiye’de elde edilen diğer kazanç ve iratlar”.

Sayılan kazanç ve iratları dar mükellef kurumlar çeşitli yollarla elde etmektedir. Bu yollar, Türkiye’de şube açılması, Türkiye’de irtibat bürosu ya da temsilci ofisi açılması, yabancı ulaştırma kurumları ve Türkiye’de herhangi bir örgütlenmeye gitmeden kazanç ve irat elde edilmesidir (Başak, 2010).

4.1. Türkiye’de Şube Açılması

Yabancı bir ülkede mukim olarak faaliyet gösteren kurumların Türkiye’de de bir işyeri açmak yoluyla faaliyet alanını genişletmesi, Türkiye’de bir şube açılması anlamına gelmektedir. Çünkü Vergi Usul Kanunu’nun hangi faaliyetlerin işyeri olduğuna ilişkin 156. maddesinde şubeler de işyeri olarak değerlendirilmiştir. Bu nedenle Türkiye’de bir şube açılması yoluyla elde edilen kazançlar tam mükellef tarafından elde edilen ticari kazançlar gibi değerlendirilip, buna göre vergilendirme yapılacaktır. Bu anlamda işyeri vasıtasıyla elde edilen gelirler için yıllık beyanname verilecek, gerekli defterler tutulacak ve matrah tam mükelleflerde olduğu gibi bilanço esasına göre belirlenecektir. Türkiye’de kurumlar için zirai kazanç elde edilmesi de bir işyeri açmak suretiyle yapılabileceği için, bu kazançlar da ticari kazanç gibi değerlendirilip buna göre vergilendirme yapılacaktır (Tuğlu, 2001).

4.2. Türkiye’de İrtibat Bürosu Ya Da Temsilci Ofisi Açılması

Herhangi bir ülkede faaliyette bulunan kurumlar, yatırım yapmayı düşündükleri ülkelerde gerekli altyapı araştırmaları yapmak, o ülkedeki kurumlarla yakın ilişkilerde bulunmak, kurumun reklamını yapmak, mukim firma ile haberleşme sağlamak, faaliyette bulunulacak ülkedeki vergi mevzuatına hakim olmak gibi sosyal, kültürel ve iktisadi amaçlarla bürolar açarlar. Bu bürolara irtibat büroları ya da temsilci ofisleri denmektedir (Başak, 2002b: 100-101).

Bu şekilde açılan irtibat bürolarının⁵ tüm masrafları yurt dışındaki ana kurum tarafından gönderilen dövizlerle karşılanır. Çünkü irtibat büroları hiçbir ticari faaliyette bulunamaz ve amaçları dışında hareket edemezler. Gelir getirici herhangi bir faaliyette bulunmamaları dolayısıyla bu bürolar kurumlar vergisine tabi değildir; mükellefiyet tesis ettirmelerine, beyanname vermelerine ve herhangi bir defter tutmalarına gerek yoktur. Ancak amaçlarının dışına çıkarak zirai, ticari, sınai veya serbest meslek faaliyetinde bulunmaları durumunda izinlerinin iptal edilip, faaliyetlerine son verilmesi gerekmektedir. Buna rağmen, bu büroların faaliyetlerine devam etmek istemeleri durumunda, bu faaliyetleri için izin almaları ve bu izinden sonra faaliyetlerini gerçekleştirmeleri gerekir. İzin alınması ile birlikte kurumlar vergisi mükellefiyeti de başlayacaktır (Başak, 2002b: 104-108).

4.3. Yabancı Ulaştırma Kurumları

Kanuni merkez ya da iş merkezleri Türkiye’de bulunmayan yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye’de gelir elde etmesi durumunda nasıl bir vergilendirme yapılacağı önem arz etmektedir. Çünkü bu kurumlar sınır aşan taşımacılık faaliyetinde bulunurken, işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla gelir elde edebileceği gibi bunlar olmadan da gelir elde edebilirler. Elde edilen gelir daimi temsilci ya da işyeri vasıtasıyla olursa, ticari kazanç olarak nitelendirilip, tam mükellef kurum gibi vergilendirmeye tabi olacaktır. Daimi temsilci ve işyeri olmadan elde edilecek kazanç ticari değil, arzi kazanç niteliğinde olmasına rağmen yine bu kazançlar için de ticari kazanç hükümleri uygulanacaktır (Aydın, 2015: 74-75).

Aynı zamanda, bu kurumların vergilendirilmesinde temel alınacak kazancın belirlenmesinde de zorluklar bulunmaktadır. Bu kurumlar tamamen Türkiye içinde faaliyette bulunabileceği gibi kalkış ve varış noktalarından biri yabancı ülke de olabilir. Bu durumda kazancın Türkiye’ye isabet eden kısmının bulunması gerekecektir (Aydın, 2015: 72-75).

Kazancın belirlenmesine ilişkin Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 23. maddesinin 3. fıkrasındaki hüküm dikkate alınmaktadır. Buna göre;

“a) Türkiye sınırları içinde gerçekleşen kara taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlar,

b) Türkiye’deki yükleme limanlarından yabancı ülkelerdeki varış limanlarına veya diğer bir kurumun gemisine aktarma yapılacak yabancı limana kadar gerçekleşen deniz ve hava taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlar,

⁵Türkiye’de irtibat bürosu açılabilmesi için Hazine Müsteşarlığı Yabancı Sermaye Müdürlüğü’nden izin alınması gerekmektedir.

c) Türkiye dışındaki taşımacılık faaliyeti için diğer kurumlar hesabına Türkiye’de sattıkları yolcu ve bagaj biletleri ile Türkiye’de yaptıkları navlun sözleşmeleri dolayısıyla kendilerine verilen komisyonlar ve ücretler” yabancı kurumların Türkiye’de elde ettiği gelir kabul edilecektir. Elde edilen bu gelirlere yine aynı maddenin 2. fıkrasında belirtilen emsal oranlar uygulanarak ödenecek vergi hesaplanacaktır. Bu oranlar; a) Kara taşımacılığında % 12, b) Deniz taşımacılığında % 15, c) Hava taşımacılığında % 5 olarak belirlenmiştir.

4.4. Türkiye’de Herhangi Bir Örgütlenmeye Gitmeden Kazanç Ve İrat Elde Edilmesi

Dar mükellef kurumların elde etmiş oldukları kazançlar ticari ve zirai kazanç niteliğinde olduğunda tam mükellef kurumların hükümleri uygulanacaktır. Ancak dar mükellef kurumların bu kazançların dışında da gelir elde etmesi mümkündür. Elde edilen bu kazançların vergilendirilmesi açısından Gelir Vergisi Kanunu’nun o gelirlere ilişkin hükümleri uygulanacaktır.

Dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye’de sermayeden ziyade emeğe, şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye dayalı olarak serbest meslek kazancı elde edilmesi için, serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye’de icra edilmesi veya değerlendirilmesi gerekmektedir. Ancak dar mükellef kurum serbest meslek faaliyetini sadece bir personeli aracılığıyla yerine getirebilir. Yalnızca bu şekilde serbest meslek kazancı elde edilmesi mümkündür (Oz, 1999). Bu vasıta ile elde edilen serbest meslek kazancı üzerinden, kanunda belirlenen %15 oranında vergi kesintisi yapılarak, vergi tahsil edilir.

Gayrimenkul sermaye iradi ve menkul sermaye iradi açısından gelir elde edilebilmesi için, gayrimenkullerin Türkiye’de bulunması, Türkiye’de kullanılması veya değerlendirilmesi; menkul malların da Türkiye’ye yatırılmış olması gerekmektedir. Bu şekilde elde edilen gelirler üzerinden de %15 oranında vergi kesintisi yapılmak suretiyle vergilendirme gerçekleştirilir ve bu kesinti sebebiyle muhtasar beyanname verilir (Gülçiçek, 2008).

Diğer kazanç ve iratlar açısından elde etme, bu kazançları doğuran işin veya muamelenin Türkiye’de ifa edilmesi ve değerlendirilmesi durumunda oluşmaktadır. Dar mükellefiyete tabi olan yabancı kurumların vergiye tabi kazancının Gelir Vergisi Kanununda yazılı diğer kazanç ve iratlardan⁶ (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret bulunması halinde, yabancı kurum veya Türkiye’de adına hareket eden kimse, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren on beş gün içinde Kanunun 27. maddesinde belirtilen vergi dairesine özel beyanname ile bildirmek zorundadır.

5. VERGİ ANLAŞMALARINI AÇISINDAN TAM VE DAR MÜKELLEFLERİN KURUM KAZANÇLARININ DURUMU VE TÜRKİYE’NİN İMZALADIĞI BAZI ANLAŞMALARDAKİ UYGULAMA ÖRNEKLERİ

Vergi anlaşmaları, birden fazla ülke arasında imzalanan, genellikle çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik yapılan, ancak bunun dışında da bilgi değişimi, vergi kaçakçılığı, vb. amaçlarla da yapılabilen vergileme alanına ilişkin anlaşmalardır. Uluslararası vergi anlaşmalarının süresinin bir yılı aşması ve devlet maliyesi açısından bir yük oluşturması durumunda mutlaka yasama organınca bir kanunla uygun bulunması esastır (Avcı, 2017: 87). Bu anlaşmaların hazırlanması tek tek ülkelerin tasarrufuna bırakıldığında çok zorlayıcı bir süreç olmaktadır. Hem ülkelerin vergi sistemlerinin farklılığı hem de ülkelerin kendi çıkarlarını düşünmeleri sebebiyle ortak bir metin hazırlamak neredeyse mümkün değildir. (Tuncer, 1974: 51). Bu sebeple anlaşmaların yapılmasında çeşitli model anlaşmalar belirlenmiştir. Bu model anlaşmaları imzalayacak olan ülkeler belirli ortak maddeler dışında kendi istedikleri düzenlemeleri de anlaşmalara ekleyebilmektedir. Bu amaç ve sebeplerle BM ve OECD olmak üzere iki temel anlaşma hazırlanmıştır.

Temelde vergi anlaşmaları ülkelerin vergilendirme yetkileri çakıştığı için yapılır. Yani vergi anlaşmaları ile çözümlenmek istenen vergilendirme yetkisini hangi ülkenin kullanacağıdır. OECD model anlaşmasında, bir taraf vergilendirme yetkisinden tamamen vazgeçmekte ya da yetki ortaklaşa kullanılmaktadır. Vergilendirmede çoğunlukla yerleşim yeri ilkesinin benimsendiği, kaynak ilkesine çok nadir durumlarda başvurulduğu söylenebilir. Genellikle yerleşim yeri kriteri gelişmiş ülkeler tarafından uygulandığı için, bu modelin gelişmiş ülkeler yararına olması modelin eksikliğini oluşturmaktadır. OECD modelinin gelişmiş ülkeler lehine olması sebebiyle bu eksikliği gidermek üzere hazırlanan BM modelinde ise kaynak ilkesi uygulanmaktadır. Her iki anlaşma da tavsiye niteliğindedir, zorlayıcılığı yoktur. (Mcintyre, 2003: 1-2).

⁶Diğer kazanç ve iratlar, Gayrimenkullerin ve hakların, menkul kıymetlerin satışından, iştirak hisselerinin devir ve temlikinden doğan kazançlar ve Arzi kazançlar olmak üzere ikiye ayrılır.

Türkiye bu model anlaşmalardan esinlenerek bir Türk Modeli oluşturmuştur. Anlaşmayı yaptığı taraf devletin durumuna göre anlaşma maddelerini BM ya da OECD model anlaşmasına yakınlaştırmaktadır. Yani Türkiye'nin gelişmiş ülkelerle anlaşma imzalarken BM modelini, gelişmekte olan ülkelerle imzalarken de OECD modelini uyguladığı söylenebilir (Güngör, 1997: 33-34). Türkiye ilk anlaşmasını 1970 yılında Avusturya ile imzalamıştır. O tarihten başlayarak günümüze kadar gelen toplam 80 adet vergi anlaşması yapılmıştır. Bunların çok büyük bir kısmı çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik olup, hemen hemen hepsinde Kurumlar Vergisi ile ilgili hükümler mevcuttur.

Geçtiğimiz başlıklarda da bahsedildiği gibi küreselleşme nedeniyle artan dış ticaret hacmi, özellikle kurumlar açısından çok çeşitli yollardan gelir elde etme imkanı getirmiştir. Bu durum da beraberinde Kurumlar Vergisi açısından vergi kayıplarının oluşmasına veya mükelleflerin çifte vergilendirmeyle karşı karşıya kalmalarına sebep olmuştur.

Türkiye'de hem yerli firmaların hem de yabancı firmaların faaliyette bulunuyor olmaları vergilendirme açısından sorun oluşturmaktadır. Çünkü ülkelerin vergi sistemlerinde farklı vergileme ilkelerinin uygulanıyor olması, farklı ülkelerde faaliyet gösteren firmaların iki ayrı devlette iki kere vergilendirilmesine sebebiyet verebilmektedir (Tokmakkaya, 1996). Şöyle ki; bir ülkenin sırf kendi mukimliğinde olduğu için, mukimi olduğu kurumun yurt dışı faaliyetlerini de vergilemek istemesi sonucu vergi doğuran olayın gerçekleştiği ülkede de kaynak ilkesinden hareketle vergileme yapılması ile çifte vergilendirme ortaya çıkmaktadır. Çifte vergileme sorununun çözümü için ülkelerarası vergi anlaşmaları yapılmaktadır.

Anlaşmalarda çifte vergilemeyi önlemeye yönelik; gayrimenkul varlıklardan elde edilen kazançlar, ticari kazançlar, uluslararası taşımacılık kazançları, temettü gelirleri, faiz gelirleri, gayrimaddi hak bedelleri, sermaye değer artış kazançları, serbest meslek faaliyetinden elde edilen gelirler, ücret gelirleri, şirketlerin yönetim kurulu üyelerinin gelirleri, sanatçı ve sporcu gelirleri, özel sektör çalışanlarının ücret gelirleri ve emekli maaşları, öğretmenler ve öğrencilerin elde ettikleri gelirler ve diğer gelirlere ilişkin düzenlemelere yer verilmektedir. (Güzel, 1997). Bu gelir unsurları anlaşmalarda tek tek ele alınmakta ve vergileme yetkisinin hangi ülkeye bırakılacağına ilişkin hükümlere yer verilmektedir. Yetki bazen mukim ülkeye bazen kaynak ülkesine bırakılmakta bazen de her iki ülke arasında paylaşılır. Eğer vergileme her iki devlette birden yapılırsa çifte vergilendirmeyi önlemek için, kaynak ülkede ödenen vergi mukim olunan devlette mahsup veya istisna edilmektedir (Batirel, 1990).

5.1. Vergi Anlaşmaları Açısından Tam Ve Dar Mükelleflerin Kurum Kazançlarının Durumu

Vergi anlaşmalarında gelir ve kurumlar vergisinin konusuna giren gelir unsurları düzenlenmektedir. Kurumlar vergisi kapsamında hangi gelir unsurlarının vergilendirme yetkisinin hangi ülkeye bırakılacağı konusu her bir gelir unsuru için tek tek belirlenmiştir. Buna göre (GİB, 2017);

- Bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde edilen zirai ve ticari kazançlar için vergilendirme yetkisi, işyeri veya daimi temsilcinin bulunduğu kaynak ülkede vergilendirilecektir.

- Gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirler, gayrimenkulün bulunduğu ülkede vergilendirilecektir.

- Uluslararası taşımacılık yapan kurumların vergilendirme yetkisi, genelde bu kurumların mukim olduğu ülkeye bırakılmıştır. Deniz taşımacılığı anlaşmalarında ise, yetki, bazı anlaşmalarda mukim olunan ülkeye bırakılmış, bazı anlaşmalarda ise yetki yarı yarıya paylaşılmıştır.

- Temettü, faiz ve gayrimaddi hakların vergilendirilmesinde, yetki mukim devlete bırakılmakla beraber, anlaşmayla belirlenen bir oranda kaynak devlete de vergilendirme yetkisi verilmektedir. Ancak bu gelirlerin bir işyeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla elde edilmesi durumunda yetki tamamen işyeri ya da daimi temsilcinin olduğu ülkeye verilmiştir.

- Diğer kazanç ve iratlar içerisinde yer alan menkul ve gayrimenkul varlıkların elden çıkarılmasından doğan değer artış kazançları açısından, gayrimenkullerde, gayrimenkulün bulunduğu ülke vergilendirmeye yetkili olacaktır. Menkul mallarda ise; bu malların bir işyerinin aktifine kayıtlı olması durumunda işyerinin bulunduğu ülkede, uluslararası taşımacılık yapan kurumların taşımacılık araçlarını elden çıkarmaları durumunda mukim oldukları ülkede, bunun dışındaki tahvil, hisse senedi gibi menkul malların değer artış kazançları ise mukim olunan ülke veya kaynak ülkede vergilendirilecektir.

- Serbest meslek kazançları ise, sabit bir yer veya 183 gün süreklilik arz edip etmemesine göre, her bir ülkeyle

yapılan anlaşmalarda farklı farklı belirlenmektedir.

Anlaşmalarda bu şekilde belirlenen vergileme yetkisi, yetkinin sadece bir ülkeye verilmesi durumunda sorun oluşturmamaktadır. Ancak yukarıda da görüldüğü gibi bazı gelir unsurları için yetki iki ülke arasında paylaştırılmaktadır. Bu durumda oluşan çifte vergilendirmenin nasıl çözüleceği sorusu yine anlaşmalarda belirlenen yöntemlere göre cevaplanmaktadır. Bu bakımdan anlaşmalarda, bazen anlaşmaya taraf diğer devlette ödenen vergilerin mahsubuna izin verilirken, bazı durumlarda bu kazançlar tamamen vergiden istisna edilmektedir. Sonuç olarak yurt dışı faaliyetleri açısından karma bir sistem belirlenmiştir (Uyanık, 2009). Vergilendirme yetkisi verilen ülkenin her bir gelir unsuru için tevkifat suretiyle ya da normal olarak alacağı vergi miktarlarının bulunması için uygulanacak oranlar da yine anlaşmalarda belirtilmektedir.

Anlaşmalarda üzerinde durulan konular arasında, Türkiye’de vergi güvenlik müesseseleri denilen uygulamalar da yer almaktadır. Buna göre;

- İlişkili kişilerle yapılan, bir Akit Devlet teşebbüsü diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunduğu, bu işyerine, her iki Akit Devlette de, eğer bu işyeri aynı veya benzer koşullar altında, aynı veya benzer faaliyetlerde bulunan tamamen ayrı ve bağımsız bir teşebbüs olsaydı ve işyerini oluşturduğu teşebbüsten tamamen bağımsız nitelik kazansaydı, ne kazanç elde edecek idiyse, böyle bir kazanç atfedilecektir, denilerek emsallerine uygun davranılması gerektiği OECD model anlaşmada belirtilmiştir.

- Diğer ülkedeki kurumlara iştirak edilmesi durumunda da, iştirakler arası ilişkilerde emsallere uygun olmayan işlem yapıldığında, bu işlem sonucu elde edilen kazançlar kurumlar vergisine tabi olur (Çamlıca, 1996).

- Tam mükellef kurumun yurt dışındaki bir kontrol edilen kuruma iştirakinden elde ettiği gelirin vergilendirilmesinden sonra, bu kazancın kar payı (temettü) olarak dağıtılıp tekrar vergilendirilmesiyle çifte vergilendirme oluşmaktadır. Bunun önlenmesine yönelik anlaşmalarda belirlenecek hükümler uygulanır.

5.2. Türkiye’nin İmzaladığı Bazı Anlaşmalardaki Uygulama Örnekleri

Yukarıda, model anlaşmalara göre kurumlar vergisinin konusuna giren unsurlarla ilgili yetkinin, çifte vergilendirmeye sebebiyet vermemek için, ülkeler arasında nasıl paylaştırıldığı ve çözümlendiği konusu ele

alınmıştır. Türkiye'nin ise bu model anlaşmalardaki hükümlere benzer olarak yetki paylaşımını hangi ülkelerle nasıl yaptığı, taraf olduğu birkaç anlaşma çerçevesinde aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 1: Gelir Unsurları Açısından Vergilendirme Yetkisinin Nasıl Paylaşıldığına İlişkin Türkiye'nin Taraf Olduğu Bazı Vergi Anlaşmalarındaki Örnekler

Taraf Ülke	Ticari kazanç	GMSİ	Gemicilik, hava ve kara ulaştırma gelirleri	Temettü	Gayrimaddi hak bedelleri	Değer artış kazançları	Serbest meslek faaliyetleri	Kullanılan yöntem
ABD	İşyeri yoksa mukim ülke, İşyeri varsa işyerinin olduğu ülke	Gayrimenkulun bulunduğu ülke	Mukim olunan ülke	Esasen yetki temettü elde eden ülkede olmakla birlikte, temettü elde eden kurum ödemeyi yapan kurumun sermayesinin %10'una sahipse, ödemeyi yapan kurumda %15, değilse %20 oranında vergilendirebilir.	Esasen mukim ülkede olmakla birlikte, diğer devlette de %10 ya da %5'i geçmeyecek şekilde vergilendirilebilir.	Söz konusu menkul ve gayrimenkulların bulunduğu ülke	İşyerine bağlı olmayarak veya bir takvim yılında 183 günü geçmeyecek şekilde faaliyetlerde mukim devlet, Tam tersi durumda kazancın elde edildiği devlet	Mahsup
Almanya	İşyeri yoksa mukim ülke, İşyeri varsa işyerinin olduğu ülke	Gayrimenkulun bulunduğu ülke	Mukim olunan ülke	Esasen yetki temettü elde eden ülkede olmakla birlikte, temettü elde eden kurum ödemeyi yapan kurumun sermayesinin %10'una sahipse, ödemeyi yapan kurumda %15, değilse %20 oranında vergilendirebilir.	Esasen mukim ülkede olmakla birlikte, diğer devlette de %10'u geçmeyecek şekilde vergilendirilebilir.	Söz konusu menkul ve gayrimenkulların bulunduğu ülke	İşyerine bağlı olmayarak veya bir takvim yılında 183 günü geçmeyecek şekilde faaliyetlerde mukim devlet, Tam tersi durumda kazancın elde edildiği devlet	Mahsup-temettü, faiz, royaltı / istisna
Fransa	İşyeri yoksa mukim ülke, İşyeri varsa işyerinin olduğu ülke	Gayrimenkulun bulunduğu ülke	Mukim olunan ülke	Esasen yetki temettü elde eden ülkede olmakla birlikte, temettü elde eden kurum ödemeyi yapan kurumun sermayesinin %10'una sahipse, ödemeyi yapan kurumda %15, değilse %20 oranında vergilendirebilir.	Esasen mukim ülkede olmakla birlikte, diğer devlette de %10'u geçmeyecek şekilde vergilendirilebilir.	Söz konusu menkul ve gayrimenkulların bulunduğu ülke	İşyerine bağlı olmayarak veya bir takvim yılında 183 günü geçmeyecek şekilde faaliyetlerde mukim devlet, Tam tersi durumda kazancın elde edildiği devlet	Mahsup
İtalya	İşyeri yoksa mukim ülke, İşyeri varsa işyerinin olduğu ülke	Gayrimenkulun bulunduğu ülke	Mukim olunan ülke	Esasen yetki temettü elde eden ülkede olmakla birlikte, ödemeyi yapan kurumda %15'e kadar vergilendirebilir.	Esasen mukim ülkede olmakla birlikte, diğer devlette de %10'u geçmeyecek şekilde vergilendirilebilir.	Söz konusu menkul ve gayrimenkulların bulunduğu ülke	İşyerine bağlı olmayarak veya bir takvim yılında 183 günü geçmeyecek şekilde faaliyetlerde mukim devlet, Tam tersi durumda kazancın elde edildiği devlet	Mahsup/temettü, faiz, royaltı, ticari kazanç
Japonya	İşyeri yoksa mukim ülke, İşyeri varsa işyerinin olduğu ülke	Gayrimenkulun bulunduğu ülke	Mukim olunan ülke	Esasen yetki temettü elde eden ülkede olmakla birlikte, temettü elde eden kurum ödemeyi yapan kurumun sermayesinin %25'ine sahipse, ödemeyi yapan kurumda %10, değilse %15 oranında vergilendirebilir.	Esasen mukim ülkede olmakla birlikte, diğer devlette de %10'u geçmeyecek şekilde vergilendirilebilir.	Söz konusu menkul ve gayrimenkulların bulunduğu ülke	İşyerine bağlı olmayarak veya bir takvim yılında 183 günü geçmeyecek şekilde faaliyetlerde mukim devlet, Tam tersi durumda kazancın elde edildiği devlet	Mahsup/10 yıl

K.K.T.C.	İşyeri yoksa mukim ülke, İşyeri varsa işyerinin olduğu ülke	Gayrimenkulun bulunduğu ülke	Mukim olunan ülke	Esasen yetki temettü elde eden ülkede olmakla birlikte, temettü elde eden kurum ödemeyi yapan kurumun sermayesinin %25'ine sahipse, ödemeyi yapan kurumda %15, değilse %20 oranında vergilendirilebilir.	Esasen mukim ülkede olmakla birlikte, diğer devlette de %10'u geçmeyecek şekilde vergilendirilebilir.	Söz konusu menkul ve gayrimenkulların bulunduğu ülke	İşyerine bağlı olmayarak veya bir takvim yılında 183 günü geçmeyecek şekilde faaliyetlerde mukim devlet, Tam tersi durumda kazancın elde edildiği devlet	Mahsup/ istisna
Rusya	İşyerinin olduğu ülke	Gayrimenkulun bulunduğu ülke	Mukim olunan ülke Diğer ülkede de %50'si indirilmek şartıyla vergilendirilebilir.	Esasen yetki temettü elde eden ülkede olmakla birlikte, ödemeyi yapan kurumda %10'a kadar vergilendirilebilir.	Esasen mukim ülkede olmakla birlikte, diğer devlette de %10'u geçmeyecek şekilde vergilendirilebilir.	Söz konusu menkul ve gayrimenkulların bulunduğu ülke	İşyerine bağlı olmayarak veya bir takvim yılında 183 günü geçmeyecek şekilde faaliyetlerde mukim devlet, Tam tersi durumda kazancın elde edildiği devlet	Mahsup
İngiltere	İşyeri yoksa mukim ülke, İşyeri varsa işyerinin olduğu ülke	Gayrimenkulun bulunduğu ülke	Mukim olunan ülke	Esasen yetki temettü elde eden ülkede olmakla birlikte, temettü elde eden kurum ödemeyi yapan kurumun sermayesinin %25'ine sahipse, ödemeyi yapan kurumda %15, değilse %20 oranında vergilendirilebilir.	Esasen mukim ülkede olmakla birlikte, diğer devlette de %10'u geçmeyecek şekilde vergilendirilebilir.	Söz konusu menkul ve gayrimenkulların bulunduğu ülke	İşyerine bağlı olmayarak veya bir takvim yılında 183 günü geçmeyecek şekilde faaliyetlerde mukim devlet, Tam tersi durumda kazancın elde edildiği devlet	Mahsup/ ticari kazanç, gelir ve sermaye değer artış kazançları (temettü hariç)

Kaynak: www.gib.gov.tr'den alınan bilgilerle tarafımızca oluşturulmuştur.

Buna göre, Türkiye'nin yapmış olduğu bu anlaşmalarda genellikle benzer maddelerin yer aldığı, anlaşmaların birbirine benzer olduğu söylenebilir. Uygulamada Ticari kazançlar, Gayrimenkul sermaye iradı, Değer artış kazançları ve Temettüler için BM modeline yakın bir anlaşmanın yapıldığı ve kaynak ilkesinin benimsendiği görülmektedir. Gemicilik, hava ve kara ulaştırma gelirleri, Gayrimaddi hak bedelleri için de OECD model anlaşmasından esinlenilmiş ve yerleşim yeri kriteri benimsenmiştir. Serbest meslek faaliyetlerindeki durumda ise, 183 gün kuralı uygulanmıştır. Buna göre, serbest meslek faaliyetleri ticari amaçlı değilse ve 183 günden kısa sürüyorsa yerleşim yeri ilkesi; tam tersi durumda ise kaynak ilkesi benimsenmiştir. Son olarak her iki ülke arasında yetkinin paylaşılması söz konusuysa, genellikle mahsup yönteminin uygulandığı görülmektedir.

6. SONUÇ

Uluslararası sermaye hareketlerinin serbest olmaya başlamasıyla Türkiye'de tam mükellef olan kurumlar yurt dışındaki faaliyetlerini arttırmıştır. Bu doğrultuda mükellefler yabancı ülkede ya şube açarak ya da orada var olan yabancı bir kuruma ortak olarak gelir elde etmeye başlamıştır. Bu şekilde yabancı ülkede faaliyette bulunarak gelir elde etmeye başlayan kurumlar daha az vergi ödemek amacıyla çeşitli uygulamalara başvurmaktadır. Vergi cenneti ülkelere yapılan ödemeler, transfer fiyatlandırma yapılması, vb. uygulamalar ile mükelleflerin büyük bir vergi miktarından kurtulduğu, aynı şekilde idarelerin de büyük bir vergi kaybına uğradığı durumlar ortaya çıkmıştır. Bu sorunun çözümü için Türk Vergi Sisteminde vergi güvenlik müesseselerine yer verilmiştir. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, kontrol edilen yabancı kurum kazancı ve vergi cennetlerine yapılan ödemeler üzerinden vergi kaybının oluşmaması için Kurumlar Vergisi Kanunu'nda bu müesseselere yer verilmiştir.

Kanunda belirlenen şartların oluşması durumunda, bu şartları taşıyan kurumlar belirli oranlarda vergiye tabi tutulmaktadır. Burada amaç, karı azaltarak ödeyeceği vergiyi minimum düzeye indirmek isteyen mükelleflerin, idareyi vergi kaybına uğratmalarına engel olmaktır. Ancak burada söylenmelidir ki, vergi cenneti ülkelere yapılan ödemeler için getirilen düzenleme sadece kanunda var olan bir maddedir. Henüz Bakanlar Kurulu tarafından vergi cenneti ülkelerin listesi yayınlanmadığı için, kanunlarla hüküm altına alınmış olan önlem maalesef fiilen uygulanmamaktadır. Bu durum da karların çoğunun vergi cenneti ülkelere aktarılmasına sebep olmakta ve büyük bir vergi kaybı oluşmaktadır. Bu sebeple Bakanlar Kurulu bu ülkelerin listesini bir an evvel yayınlamalıdır.

Dar mükellefler açısından da Türkiye'de gelir elde edilmesi mümkündür. Dar mükelleflerde gelir elde etme;

Türkiye’de şube veya irtibat bürosu açması, ulaştırma faaliyetlerinde bulunması ya da herhangi bir örgütlenmeye gitmeden çeşitli faaliyetler yapması şeklinde olabilir. Bu faaliyetleri sonucunda yabancı kurumlar Türkiye’de kurumlar vergisi mükellefi olmaktadır. Bu sebeple, yabancı kurumların Türkiye’deki faaliyetleri için de aynı şekilde yukarıda bahsedilen vergi güvenlik müessesesi uygulamalarına başvurulabileceği açıktır.

Tam mükellef kurumların yurt içi ve yurt dışı gelirleri için yerleşim yeri ilkesi gereği Türkiye’de vergilendirilmesi gayet normaldir. Ancak söz konusu gelirlerin kaynak ilkesi gereği yurt dışında da vergiye tabi tutulması çifte vergilendirmeye sebep olmaktadır. Aynı şekilde Türkiye’de şube veya irtibat bürosu açan, ulaştırma faaliyetlerinde bulunan ya da bunların dışında çeşitli şekillerde gelir elde eden mükellefler için de durum aynıdır. Çifte vergilendirmenin ortaya çıkması ise, ülkelerin farklı vergilendirme ilkelerini kullanıyor olması sebebiyle (yerleşim yeri ilkesi veya kaynak ilkesi), mükelleflerin aynı vergi konusu üzerinden birden fazla kez, birden fazla ülkede vergi vermesi anlamına gelmektedir. Bu durumun yaşanmaması için ülkeler kendi iç hukuk mevzuatlarında mahsup, istisna, indirim gibi uygulamalara başvurabilmektedir. Ancak yalnızca bu uygulamalarla sorunun tamamen çözülmesi mümkün değildir. Burada karşımıza vergi anlaşmaları çıkmaktadır.

Vergi anlaşmaları, birden fazla devlet arasında, genellikle çifte vergilendirmeyi çözmek için imzalanan anlaşmalardır. Anlaşma açısından OECD ve BM olmak üzere iki temel model anlaşma yapılmıştır. Ülkeler aralarındaki vergisel problemleri çözmek için bu anlaşmalardan birini seçebilir ve belirli maddeler ekleyerek kendine göre düzenleyip, diğer ülke ile problemlerini çözebilir. İşte çifte vergilendirme durumunda ülkeler vergi anlaşmaları yoluyla, vergilendirme yetkisini paylaşarak ya da bir ülkeye bırakarak bu problemi çözmektedir. Yetki paylaşımı

durumunda, her iki ülkenin de aynı geliri vergilendirilmesi söz konusu olduğundan çifte vergilendirmenin yine oluşmaması için ülkeler mahsup, indirim veya istisna yönteminden hangisine başvuracağını da yine anlaşmalarda belirtmektedir.

Görülmektedir ki, küreselleşme sonucu oluşan zemin sebebiyle çok büyük vergi kayıplarıyla karşı karşıya kalınabilir. Bunun çözümü için sistemlerde çeşitli müesseselere yer verilmesi dışında, mükellefin zarar görmemesi için de çeşitli uygulamalara başvurulabilir. Ancak yapılan uygulamalar sadece kanun maddesi olarak yer almamalı, fiilen bu önlemlerin uygulanabilme koşulları sağlanmalıdır.

KAYNAKÇA

- Acar, B. (2006). "Yeni Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Yurt İçi Yurt Dışı İştirak Kazançları ve Yurt Dışı Şube Kazançları İstisnası", **Vergi Dünyası Dergisi**, 302, (<http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4227> , 18 Mart 2018'de erişildi).
- Altay, S. (2007). "Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Öngörülen Vergi Cennetlerine Yapılan Ödemelere Yönelik Uygulamalar", **Vergide Gündem**, 1, (http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=1&publicationYear=2007&publicationId=66666577 / 25 Kasım 2015'te erişildi).
- Arıoğlu, O. (2001). "Yurtdışı İşlerde Vergi Sorunları", **Vergi Dünyası Dergisi**, 235, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2581> , 18 Mart 2018'de erişildi).
- Avcı, O. (2017). "Gelir Vergisi Yönünden Uluslararası Vergi Anlaşması Sorunsalına Genel Bir Bakış", **Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 15/2, 85-106.
- Aydın, E. (2009). "Vergi Cennetleri ve Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, 253, (http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_yazdir.aspx?makaleno=2612 / 22 Kasım 2015'te erişildi).
- Aydın, E. (2015). "Kurumlar Vergisi Bakımından Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Vergilendirme Sorunları", **Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 37/1, 71-93.
- Başak, L. (2002a). "Yabancı Ülke Kuruluşlarının Türkiye'de Faaliyet Gösteren İrtibat Bürolarının Kurumlar Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu-II", **Vergi Sorunları Dergisi**, 168, 67-78.
- Başak, L. (2002b). "Yabancı Ülke Kuruluşlarının Türkiye'de Faaliyet Gösteren İrtibat Bürolarının Kurumlar Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu-I", **Vergi Sorunları Dergisi**, 167, 100-115.
- Başak, L. (2012). "Kurumlar Vergisi Tevkifatı İle İlgili Olarak Uygulamada Karşılaşılan Sorunlu Bir Husus ve Çözüm Önerisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, 280, 63-68.
- Başak, L. (2010). "Yurtdışında Yerleşik Adi veya Kollektif Şirketlerce Türkiye'de Açılan Şubeler Kurumlar Vergisi Mükellefi Midir?", **Vergi Sorunları Dergisi**, 265, (http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_yazdir.aspx?makaleno=2915 25 Kasım 2015'te erişildi).
- Batirel, Ö. F. (1990). "Çifte Vergilemeyi Önleme Konusunda OECD Model Antlaşması ve Kurumlar Vergisi Uyumu", **Vergi Dünyası Dergisi**, 111, (<http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/819> , 18 Mart 2018'de erişildi).
- Bilici, N. (2014). **Türk Vergi Sistemi**, Savaş Yayınevi, Ankara.
- Bilici, N. (2015). **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınevi, Ankara.
- Çamlıca, M. (1996). "Uluslararası Vergiden Kaçınma, Vergi Kaçakçılığı ve Vergi ANLAŞMALARININ İstisnası", **Vergi Sorunları Dergisi**, 93, (http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_yazdir.aspx?makaleno=3435 25 Kasım 2015'te erişildi).
- Değirmencioğlu, C. (2013). "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancının Zararlı Vergi Rekabetine Etkisi", **Mali Çözüm Dergisi**, 119, 163-170.
- Dündar, M. ve Türkiş, İ. (1995). "Yurtdışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarla İlgili Kurumlar Vergisi İstisnası Uygulamasında Karşılaşılması Muhtemel Sorunların Tespiti ve Çözüm Önerileri", **Vergi Sorunları Dergisi**, 86, (<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=3541> 23 Kasım 2015'te erişildi).
- Ekinci, F. (2007). "5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Vergi Güvenlik Müesseselerine İlişkin Yeni Düzenlemeler", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 17, (http://birimler.dpu.edu.tr/app/views/panel/ckfinder/userfiles/17/files/DERG_/17/288-296.pdf 19 Kasım 2015'te erişildi).

- Erdoğan, E. (2011). "5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Yurtdışı İştirak Hisselerinin Elden Çıkarılmasına İlişkin İstisna Uygulaması ve Yasal Düzenleme Gerektiren Noktalar", **Vergi Dünyası Dergisi**, 363, 132-137.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/CifteVergilendirme/cifte_vergilendirme.htm, 20 Kasım 2015'te erişildi.
- Gençyürek, L. (2000). "Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Örtülü Sermaye", **Vergi Sorunları Dergisi**, 141, 44-48.
- Gülççek, A. (2008). "Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlara Yapılan Ödemelerin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. Maddesi Kapsamında Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, 240, (<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/dar-mukellefiyete-tabi-kurumlara-yapilan-odemelerin-kurumlar-vergisi-kanununun-30-madde-kapsaminda-degerlendirilmesi/2271> 30 Kasım 2015'te erişildi).
- Güngör, A. F. (1997). "Uluslararası Hukuksal Cifte Vergilendirmenin Önlenmesi ve Türkiye Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi**, 190, 30-38.
- Güzel, B. (1997). "Uluslararası Vergi Anlaşmaları Kapsamında Temettülerin Vergilendirilmesi-I", **Vergi Sorunları Dergisi**, 107, (http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_yazdir.aspx?makaleno=3179 25 Kasım 2015'te erişildi).
- Kavan, A. (2013). "Yurtdışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri İle Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlara İlişkin Kurumlar Vergisi İstisna Uygulaması", **Vergi Sorunları Dergisi**, 292, 62-68.
- Kırbaş, S. (2015). **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Koçak, B. (2013). "Yurtdışı İştirak Kazancının Kontrol Edilen Yabancı Kurumlarca Hangi Dönem Elde Edildiğinin Önemi", **Vergi Sorunları Dergisi**, 298, 52-59.
- Mcintyre, M. J. (2003). **Legal Nature and Effect of Tax Treaties**, Int'l Tax.
- Öner, E. (2015). **Türk Vergi Sistemi**, Seçkin Kitabevi, Ankara.
- Öner, C. (2014). "Dar Mükellefiyette Ticari Kazancın Türkiye'de Elde Edilmiş Sayılmadığı Haller Üzerine", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 63/2, 365-395.
- Öz, E. (1999). "Dar Mükellef Kurumlara Ödenen Serbest Meslek Ödemelerinin Kurumlar Tevkifatı ve Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu", **Vergi Dünyası Dergisi**, 219, (<http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2218> , 18 Mart 2018'de erişildi).
- Pehlivan, S. ve Gökbunar, A. R. (2010). "Ülkemizde Transfer Fiyatlandırmasının Yol Açtığı Tahmini Kurumlar Vergisi Kaybı", **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, 17/1, 99-120.
- Saraçoğlu, F. ve Kaya, E. (2006). "Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı", **Vergi Sorunları Dergisi**, 216, (http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_yazdir.aspx?makaleno=1940 20 Kasım 2015'te erişildi).
- Tokmakkaya, M. (1996). "Uluslararası Vergi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi**, 182, (<http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/1604> 19 Nisan 2017'de erişildi).
- Tuğlu, A. (2001). "Dar Mükellef Kurumların Elde Ettiği Gelirlerde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24. maddesine Göre Yapılan Vergileme", **Vergi Dünyası Dergisi**, 243, (<http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=2777> 27 Kasım 2015'te erişildi).
- Tuncer, S. (1974). **Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, Ankara.
- Ufuk, M. T. (2011). "Yurtdışı İştirak Kazançları İstisnası", **Vergi Dünyası Dergisi**, 354, 21-24.
- Uyanık, N. K. (2009). "Mükelleflerin Yurtdışı Faaliyetlerinin Vergi İnceleme Yetkisi Açısından Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, 331, (<http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4922> , 18 Mart 2018'de erişildi).
- Vural, İ. (2006). "Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısına Göre Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı", **Vergi Sorunları Dergisi**, 212, 77-87.
- Yağmur, M. C. (2013). "Yurtdışında Ödenen Kurumlar Vergisinin Mahsubu ve Özellik Arz Eden Hususlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, 300, 125-129.
- www.gib.gov.tr** , 13 Aralık 2015'te erişildi.
- Kurumlar Vergisi Kanunu (13 Haziran 2006). Resmi Gazete, 5520/ 26205.
- Gelir Vergisi Kanunu (31 Aralık 1960). Resmi Gazete, 193/10700.
- Vergi Usul Kanunu (4 Ocak 1961). Resmi Gazete, 213/ 10703, 10704, 10705.