



TÜRK SANAYİCİLERİ VE İŞADAMLARI DERNEĞİ

# ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRMİYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI VE TÜRKİYE UYGULAMASI



TÜRK SANAYİCİLERİ VE İŞADAMLARI DERNEĞİ

ULUSLARARASI  
ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI  
VE TÜRKİYE UYGULAMASI

5 Haziran 1989

(Yayın No: TUSIAD-T/89.3.126)

Cumhuriyet Cad. Ferah Apt. 233/9-10 80230 Harbiye, İstanbul  
Telex: 22318 tsad tr Tel: 140 12 05 Fax: 114 00 82

Bu raporun tamamı veya bir bölümü TOSİAD  
"Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önle-  
me Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması" re-  
feransı yazılmak kaydıyla yayınlanabilir.

ULUSLARARASI  
ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI  
VE TÜRKİYE UYGULAMASI

ÖZET VE SONUÇ	I-IV
I. GİRİŞ	1
II. ÇİFTE VERGİLENDİRME KAVRAMI	3
III. ULUSLARARASI VERGİ HUKUKU	5
IV. ÇİFTE VERGİLENDİRME MESELESİ	9
V. ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN ÖNLENMESİ YOLLARI	14
VI. ÇİFTE VERGİLENDİRME MESELESİNDE TÜRKİYE'NİN DURUMU	19
A.Genel Kapsam	19
B.Türkiye'nin 1977 Modeline Koyduğu Çekince Kayıtları	23
VII. VERGİ ANLAŞMALARININ YAPILIŞI VE YÜRÜRLÜĞE GİRİŞİ	25
VIII. TÜRKİYE CUMHURİYETİ'NİN TARAF OLDUĞU ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI VE YÜRÜTÖLEN ÇALIŞMALAR	26
A. Uygulanmakta Olan veya Olacak Olan Anlaşmalar	26
B. İmzalanmış Bulunup TBMM'ne Sevkedilecek Bulunan Anlaşma	27
C. Taraflarca Parafe Edilmiş Olup Henüz İmzalanmamış Olan Anlaşmalar	27
D. Henüz Müzakere Aşamasındaki Anlaşmalar	27
E. Müzakeresi Başlayacak Olan Anlaşmalar	27
IX. TÜRKİYE'NİN TARAF OLDUĞU ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARININ GENEL İÇERİĞİ	29
A. Anlaşmaların İsimleri	
B. Anlaşma Metinlerinin Dili	30
C. Anlaşmaların Kapsamı	31
D. Maddelerin Analizi	35
1. Anlaşmanın Kapsamına Giren Kişiler	35
2. Anlaşmanın Kapsamına Göre Vergiler	35
3. Genel Tanımlar	40
4. Mali İkametgah Mukim-İkametgah	41
5. İşyeri	
6. Gayrimenkul (Varlık) Gelirleri	42

7. Teşebbüs Kazançları	42
8. Ulaştırma İşi Kazançları	42
9. Bağımlı Teşebbüsler-Ortak Teşebbüsler,Bağılı Teşebbüsler	43
10. Temettüler	43
11. Faizler	44
12. Gayrimaddi Hak Bedelleri	44
13. Sermaye Değer Artışı Kazançları	45
14. Serbest Meslek Faaliyetleri	45
15. Bağımlı Faaliyetler,Hizmetler,Ücretler	46
16. Yönetici İstihkakları-Müdürlere Yapılan Ödemeler	46
17. Artist ve Sporcular	47
18. Emekli Maaşları-Düzenli Ödemeler ve Sosyal Güvenlik Emekli Maaşları	47
19. Kamu Görevleri	47
20. Öğrenci ve Öğretmenler- Öğrenciler,Mesleki Eğitim Görenler,Stajyerler ve Öğretmenler Öğrenciler,Öğretmenler ve Profesörler	48
21. Anlaşmada Açıkça Belirtilmeyen Gelirler, Müteferrik-Diğer-Gelirler	48
22. Servet	49
23. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Usulleri	49
24. Ayrım Yapılmaması	50
25. Bilgi Değişimi	51
26. İradî Yardımlaşma	51
27. Sulh Usulu- Karşılıklı Anlaşma Usulu	51
28. Diplomasi ve Konsolosluk Memurları	52
29. Bölgesel Teşmil,Hükümrancılık Genişlemesi Berlin Eyaleti	52
30. Yürürlüğe Girme	52
31. Yürürlükten Kalma	52
E. Protokol Hükümlerinin Analizi	53
X. AVRUPA ÜLKELERİNİN TARAF OLDUKLARI ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI	57
EK I Dar Mükellef Kurumlar İçin Tevkifat Oranları	63
EK II Karşılaştırmalı OECD, BM ve Türk Modelleri	
EK III Veraset ve İntikal Vergileri İçin Çifte Vergilendirme Anlaşması Modeli	65
EK IV Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşma Modeli	67
EK V Model Convention For the Avoidance of Double Taxation With Respect to Taxes on Income and On Capital	89
EK VI Türkiye'nin Taraf Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Yürütülen Görüşmeler	115

## Ö N S Ö Z

Uluslararası mali hukuk doktrin ve uygulamasının ana malzemesi "çifte vergilendirme ve çifte vergilendirmenin önlenmesi" meselesidir. Bu konuda, "doktrin ve "uygulama" yı birbirinden kesin hatlar ile ayrı düşünmek mümkün değildir.

"Çifte vergilendirme" meselesinin altında ise, uluslararası boyuttaki ticari faaliyetler, iştirak ilişkileri, serbest meslek faaliyetleri, temettü, faiz, gayri maddi hak bedelleri vs. gibi konular yatmaktadır. Uluslararası iş ilişkilerinin pek girift bir mahiyet kazandığı günümüzde, yukarıda sayılan konularla bağlantılı vergileme sorunları da aynı yönde önem kazanmaktadır.

Olay, uluslararası alanda yatırım yapacak ve faaliyette bulunacak müteşebbisleri yakından ilgilendirmektedir.

Türk işadamları da yukarıda açıklanan gelişmenin dışında kalmamış, çeşitli uluslararası ilişkilerin tarafı olmuşlardır. Ayrıca, Türkiye'de faaliyette bulunan yabancı müteşebbisler de mevcuttur. Bu boyutta, olay, iş alemimizi güncel olarak ilgilendirecek mahiyettedir. Mali otoritelerin konu ile bağlantıları doğaldır. Akademik çevreler ise, konuyu işlemek ve geliştirmek durumundadırlar.

"Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması" adlı bu rapor, Marmara Üniversitesi Rektör Yardımcısı ve Mali Hukuk Ana Bilim Dalı Başkanı Prof. Dr. Adnan Tezel tarafından yazılmıştır.

Raporu yayına Leyla Danış, Güniz Bursalıoğlu ve Nur İnan hazırlamışlardır.



## ÖZET VE SONUÇ

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile bağlantılı olarak, uluslararası vergi hukuku alanında yeni gelişmeler gözlenmektedir.

Bazı ülkelerdeki mükellefler, düşük vergi oranlı diğer ülkelerde, iştirak şeklinde kurdukları "üs şirketler" (base companies)den yararlanarak, kendi ülkelerinde vergi ödemekten kaçınabilmektedirler. Uluslararası alanda, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının olumlu karakteri, böyle olaylarda menfi bir yön almaktadır. Gerçekten, bu kabil davranışlarda, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları şemsiyesine sığınmak mümkün olabilmektedir. Buna mukabil, ilgili ikametgah ülkesi devletleri, bu sakıncayı giderici çarelerin arayışı içindedirler.

Ancak, bu çarelerin bütün akit devletlerce benimsenmesi de pek mümkün gözükmemektedir.

Yukarda belirlenen olayın bir başka tezahürü de "kanal şirketler" (conduit companies) vasıtasıyla vergiden kaçınmaktır. Burada da, yine çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları bir araç olarak kullanılmaktadır. Bu halde, "kanal şirket" denilen kuruluş, "üs şirket" olayının tersine çalışmaktadır. Burada, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının hükümlerinden istifade edilerek, kazanç ve vergilendirilme süjeliği, diğer ülkelerdeki kişilere kanalize edilebilmektedir. Teknik terminolojide bu olay "anlaşma alışverişi" (treaty shopping) olarak anılmaktadır. Söz konusu durumda, vergi, kazancın elde edildiği ülkede ödenmektedir. Bu konu da, çözümlenmesi gereken bir sorun olarak, uluslararası vergi hukukunun güncel bir sorunudur.

Ayrıca, finansal kiralama gibi, uluslararası alanda yeni gelişen konular ile bağlantılı olarak, OECD 1977 Modeli'nin, son gelişmelere göre yeniden gözden geçirilmesi dahi gündeme gelebilmektedir.

Çalışmanın bu aşamasına gelindiğinde görülmektedir ki, çifte vergilendirme ve çifte vergilendirmenin uluslararası boyutta önlenmesi meselesi, mali literatürün ve uygulamanın uzun yıllardır pek önemli bir konusudur.

Zamanla çifte vergilendirme meselesi uluslararası platformda Türkiye tarafından da benimsenmiş ve olayın içine girilmiştir. Türkiye'nin 1988 yılı sonu



itibariyle akt ettiği oniki adet çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına bir kez daha bakıldığında, bunlardan yedi tanesinin Batı Avrupa ülkeleri ile, iki tanesinin Asya ülkeleri ile, birinin bir Ortadoğu ülkesi ile ve birinin de sosyalist bir Avrupa ülkesi ile akt edildikleri görülür. Burada, Avrupa ülkeleri devletleri ile yapılan anlaşmalar çoğunluğu oluşturmaktadır.

İmzalanan veya imzalanacak olan ya da görüşme aşamasında bulunan anlaşmalar arasında da Avrupa ülkeleri devletlerinin sayısı nisbi olarak önemli bir adedi oluşturmaktadır. (Belçika, Fransa, İsveç, İtalya, İsviçre, İspanya, Yunanistan, Danimarka, Portekiz, Yugoslavya, Polonya).

Çifte vergilendirmenin önlenmesi hususundaki mevcut durumu ve muhtemel gelişmeleri, Türkiye'nin Avrupa Topluluğu ile ilişkileri açısından önemle ele almak ve değerlendirmek gereklidir.

Mevcut çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına, yukarda yapılan coğrafi-siyasi bölge dağılımı açısından bakıldığında, Avrupa Topluluğu ülkeleri devletleri ile yapılan anlaşmalarda ince ayrıntılara girilmiş olduğu, hatta, Batı Almanya ile olduğu gibi, imzalanmış anlaşmanın, ayrıntı bir hüküm dolayısıyla karşı taraf Parlementosunda takılıp kaldığı da gözlenmektedir.

Şu anda müzakere safhasında bulunan bazı anlaşmaların özellikleri vardır. İtalya ile halen dar kapsamlı bir anlaşma mevcuttur. Bu anlaşma sadece deniz ve hava taşımacılığından sağlanan gelirlerin çifte vergilendirilmesinin önlenmesi ile ilgilidir. Halen parafe aşamasını geçmemiş bulunan anlaşma ise, Türkiye ve İtalya arasında tam kapsamlı bir çifte vergilendirilmeyi önleme konusundadır.

Halihazırda, Suudi Arabistan ile imzalanmış bulunan anlaşma ise, sırf havayolu taşımacılığı kazançlarında çifte vergilendirmeyi önlemeye ilişkindir. Mer'i mevzuata göre, Suudi Arabistan Milli Havayolu Kurumu için Bakanlar Kurulu, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 25'inci maddesinden aldığı yetki ile, Kurumlar Vergisi oranını (sıfır) olarak belirlemiştir. Bu durumda, vergi yükü sıfır olmakla beraber, söz konusu Kurum beyanname vermek zorundadır.

Şu anda mevcut ve hukuken uygulanabilir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının fiiliyatta uygulamaya ne ölçüde yansıdığıнын tesbiti önemlidir. Bu hususta, sadece bu çalışma çerçevesi dahilinde, anket mahiyetinde olmamak kay-

dıyla, genel bir eğilim belirlenmek istenmiştir.

Görölmüştür ki, çeşitli devletler ile akt edilen çifte vergilendirme anlaşmalarının hükümlerinin uygulanması hususunda vergi dairelerine yansıyan başvurulara rastlanamamaktadır.

Aynı doğrultuda, özellikle yabancı yatırımcılar ve yurtdışı firmalar ile çalışan danışmanlar ile yapılan özel görüşmelerde, çifte vergilendirmeyi önleme hükümlerinin, uygulama gündemine pek fazla gelmediği ifade edilmiştir.

Ancak, Türk firmalarının yabancı firmalar ile yaptıkları müzakerelerde, ilgili devletler arasında bir çifte vergilendirme anlaşmasının mevcut olup olmadığı, mevcut ise şartların boyutları tartışma konusu olabilmektedir. Sırf bu açıdan, dış vergilendirme meselesi, yine önemli bir konu olarak sivrilmektedir.

Çifte vergilendirme anlaşmaları hükümlerinin uygulaması yurtdışı resmi kuruluşlarımız nezdinde de güncel bir sorun olarak gündemde değildir. Bu husus iki açıdan değerlendirilebilir. Bir açı, yurtdışındaki Türk yatırımcıların, diğeri yurtdışında bulunan ve Türkiye ile ilişkili yabancı yatırımcılardır.

Genel olarak, diğeri akit devlet mensuplarının çifte vergilendirme anlaşması hükümlerinin kendisine tatbikini sağlamak için Türk makamlarına başvurmalarını gereksiz kılan bir husus, Türkiye'deki vergi tevkifatı uygulaması ile bağlantılıdır.

Gerçekten, diğeri akit devlet mensubu olan kişiler, genellikle Türkiye'de dar mükellefiyet statüsü içindedirler. Dar mükelleflerin gelirlerinin Türkiye'de vergilendirilmesi, geniş ölçüde vergi tevkifatı uygulaması çerçevesinde yürütölmektedir. Gelir ve Kurumlar Vergisinde tevkifat oranları, anlaşmalarda öngörölen vergi oranlarının altında olduğı müddetçe, diğeri akit devlet mensuplarının Türkiye'de başvuruda bulunmaları anlamsız hale gelmektedir.

Diğeri taraftan, yurtdışında bulunan Türk yatırımcıların, anlaşma hükümlerinden istifade edebilecek durumda olmalarına rağmen, Türkiye maliyesi ile temas gelmemek için, bu haklarından istifade etmemeyi tercih etmeleri de düşünülebilmektedir.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları konusu Türk maliye literatürü yanısıra, devletler genel hukuku ve özel hukuku alanlarında da etraflı olarak ele alınmış ve incelenmiş değildir. Bu hususta pekaz çalışma ve yayın vardır. Ayrıca, akt edilen çifte vergilendirme anlaşmaları metinlerinin Resmi Gazete'de yayınlanması ötesinde, bunlar hakkında genel tebliğ şeklinde veya diğer yollar-  
dan oluşturulan resmi açıklamalara ve kaynaklara rastlamak da mümkün olamamak-  
tadır. Böyle olunca gerek konu ile ilişkili olabilecek mükelleflerin, gerekse konuya doğrudan bağlantılı çok az sayıda teknik yetkilinin dışındaki maliye yetkililerinin, çifte vergilendirme konusunda yeterli bilgileri yoktur.

Oysa, önceden de vurgulandığı gibi, özellikle Avrupa Topluluğu ile mevcut ilişkiler yönünden, çifte vergilendirmenin önlenmesi konusunun güncel önemi vardır. Gerek mükelleflerin, gerekse uygulamacıların bu hususta aydınlatılmaları ve eğitilmeleri şarttır.

## I. GİRİŞ

Bu çalışmanın ismi "Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması" dır. Başlıktan da anlaşılacağı üzere, konu vergileme alanında uluslararası ilişkiler ve bu merkezde, Türkiye'nin durumu etrafındadır. İleride ayrıntılı olarak ele alınacaktır. Ancak şimdiden belirtmek gerekir ki, Türkiye vergileme konusunda ilk uluslararası ilişkiye 1931 yılında taraf olmuştur.

Aradan geçen 23 yıldan sonra, bu alanda ikinci bir anlaşma mevcuttur. Bundan sonra, gündeme Türkiye'nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları gelmektedir. Bu hususta ilk adım 1973 yılında yürürlüğe giren Avusturya ile yapılan anlaşmadır. Bu tarihten iki yıl geçtikten sonra Norveç ile imzalanan anlaşmaya rastlanmaktadır.

Yine aynı yönde, sekiz yıllık aradan sonra, 1.1.1983'den itibaren uygulanmaya başlanan, ancak 1.1.1985'de kanunlaşan, İtalya ile yapılan anlaşma gündeme gelmektedir. Türkiye bu tarihten sonra daha sık olarak çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına taraf olmaktadır.

Türk ekonomisinin dışa açılması ve bu meyanda Türkiye'ye yabancı sermayenin çekilmesi gayretleri ile bağlantılı olarak, uluslararası vergi hukuku ve özellikle "çifte vergilendirme" konusunun, kamu maliyesi ve mali hukuk doktrini ve uygulamasında önemli bir yeri olduğunu vurgulamak gerekmektedir.

Çifte vergilendirme meselesine hareket noktası olarak "vergi" kavramı üzerinde genel hatları ile durulmalıdır. Vergi'nin en büyük özelliği, kamu hizmetleri için önemli bir finansman kaynağı teşkil etmesidir. Günümüzün medeni toplumlarında, devlet (kamu) bütçeleri içinde, vergiler en yüksek varidat kaynağını oluşturmaktadır.

Ayrıca vergilerden, toplum hayatını ve ulusal ekonomiyi yönlendirmede etkin bir araç olarak da istifade edilmektedir. Bu yönde, vergiler teşvik edici veya caydırıcı araçlar olarak kullanılmaktadır. Diğer bir açıdan bakılınca, vergiler devletin hükümranlık gücünün bir tezahürü ve göstergesi olarak da kabul edilmektedir.

Yukarıda belirtilen özellikler doğrultusunda, gerek varidat kaynaklarını arttırmak, gerekse hükümlanlık gücünü hissettirmek için, Devletler, vergilenecek kişilerin ve olayların sayısını çoğaltmak ve vergileme alanlarını genişletmek eğilimindedirler. Ancak birden fazla devletin aynı eğilime sahip olması halinde, her iki devletin de belirli bir kişi ve olayı, kendi açılarından, ayrı ayrı vergilemeleri söz konusu olabilmektedir. Bu halde, o belirli kişi, aynı vergi konusu ile ilgili olarak birden fazla Devlete vergi ödeme durumunda kalmaktadır. Adeta, bir kuzudan iki veya daha fazla post çıkarılmaktadır.

## II. ÇİFTE VERGİLENDİRME KAVRAMI

Bu çalışmanın amacı, yukarıda kabaca ortaya konulan problemi genel hatları ile incelemek ve bu konuda, Türkiye uygulamasını belirlemektir. Bu çalışmanın odak noktası, "çifte vergilendirme" kavramıdır. Bu itibarla, öncelikle söz konusu kavramın açıklanması gerekir. Çifte vergilendirme kavramı İngilizcede "double taxation", Almancada "doppelbesteuerung", Fransızcada "double imposition" olarak ifade edilmektedir. Her dört terimde de çifte, doppel, double "ikililik" kavramı vardır. Türkçede, evvelen olan" mükerrer vergilendirme" terimi ise, birden fazla olmayı (iki, üç, vs.) ifade etmektedir.

Ancak, günümüz hukuki metinlerinde, daima "çifte vergilendirme" terimi kullanılmaktadır.

Esas olarak çifte vergilendirme, aynı kişiye, aynı vergi konusu ile bağlantılı olarak, aynı vergilendirme döneminde, aynı "vergiyi doğuran olayla" ilişkili olarak, birden fazla kerre vergi salınmasıdır.

Çifte vergilendirme olayı iki açıdan ele alınabilir:(i) Ulusal (iç) vergi hukuku olayı olarak, (ii) Dış (uluslararası) vergi hukuku olayı olarak.

(i) İç vergi hukuku, çifte vergilendirme uygulamasına cevaz vermez. Böyle bir uygulama ve işlemi, vergi hatası, hesap hatası olarak kabul eder. İşlenen bu kabil bir hata, vergi idaresi tarafından düzeltmeye tabi tutulur.

Çifte vergilendirme meselesi iç hukuk yönünden diğer bir boyutta, aynı vergi mükellefinin ve vergi konusunun çeşitli vergileme otoritelerince vergilendirilmesidir. Örnek olarak, Amerika Birleşik Devletleri'nde, federal gelir vergisi yanında, münferit olarak eyaletlerin de gelir vergileri söz konusu olabilmektedir.

Bu halde, aynı gelirden hem federal hükümet hem de mahalli eyalet ayrı ayrı vergi alabilmektedirler.

Kavramın bütünlüğünü sağlamak için buraya kadar anahatları ile işlenen "iç hukuk - çift vergilendirme meselesi", bu çalışmanın inceleme sınırlarına dahil değildir.

(ii) Çifte vergilendirme kavramı uluslararası ilişkiler meyanında da anlam ifade etmektedir. Burada mesele iki boyutludur. Bir boyut, ülke içindeki yabancıların veya yabancılar ile ilişkili vergi konularının vergilendirilmesidir. Bu hali ile, kendi vatandaşının yabancı ülkedeki haklarını ve menfaatlerini korumak durumunda olan bir Devlet, meseleyi ilgi ile takip edebilmektedir. Aksi boyut, yurt dışındaki vatandaşın, yurt dışındaki vergi konusu ile bağlantılı olarak, yurt içinde vergilendirilmesidir. Ve büyük bir ihtimalle, bu vatandaş o konu ile bağlantılı olarak yurt dışında da vergilendirilmiştir.

Çifte vergilendirme meselesinin uluslararası yönü, iç hukukumuzda, özellikle gelir ve kurumlar vergilerinde, tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet mekanizmaları ile ele alınmış ve belirli kurallara bağlanmıştır. Meselenin, pür uluslararası yönü ise, çok taraflı ve ikili, uluslararası vergi antlaşmaları ile düzenlenmektedir. Bu çalışmanın ileri kademelerinde Türkiye Cumhuriyeti hükümetlerinin çeşitli yabancı hükümetler ile akt ettikleri vergi anlaşmaları ele alınacaktır.

### III. ULUSLARARASI VERGİ HUKUKU

Yirminci yüzyılın ikinci elli yarısından itibaren uluslararası ilişkilerde önemli gelişmeler göze çarpmaktadır. Hızlı gelişen teknoloji, uzak mesafelerin birleşmesindeki ulaşım ve haberleşme olanaklarını kolaylaştırmakta, çok uluslu şirketlerin güçlü üretim birimleri olarak, ekonomik etkinlik alanları genişlemektedir.

Diğer bir boyutta, çeşitli siyasal ve ekonomik yaklaşımların oluşturduğu uluslararası veya uluslararası kuruluşlar, ülkelerin mali ve ekonomik hayatlarını etkileyici düzenlemeler önermekte ya da uygulamaktadır.

Türkiye'nin ekonomik ve toplumsal hayatına yukarıdaki açıdan göz atıldığında, uluslararası ekonomik meselelerin, özellikle emek, sermaye ve turizm hareketlerinin burada da önemli bir yeri olduğu görülür. Gerçekten Türkiye'de yabancı sermaye mevcuttur. Öte yandan, yurt dışında mevcut Türk sermayesi de vardır. Ayrıca, Türkiye, özellikle Avrupa emek piyasasına önemli ölçüde insan gücü ihraç etmiştir. Bir başka yönde, Türkiye, uluslararası kredi piyasasının önemli bir müşterisidir. Nihayet Türkiye bütünleşme hareketi içinde, Avrupa Topluluğu'na üyelik başvurusu yapmıştır.

Uluslararası alanda ve özellikle Türkiye ile ilgili olarak yukarıda tesbit edilen olayların, tabii olarak Kamu Maliyesi sahasına da uzantıları vardır.

Bu uzantılar, "Uluslararası Kamu Maliyesi" ne konu oluşturmaktadır. Sürdürülen bu çalışma ve araştırmanın sınırları içinde mesele buradan itibaren, Uluslararası Kamu Maliyesi kapsamı içinde, "Vergileme" alanına doğru yönlendirilecektir. Bu doğrultuda, odak, yabancıların vergilendirilmesi olacaktır.

Dış sükjelerin (yabancıların) vergi olayı ile temasa geçmelerinde çeşitli hareket noktaları düşünülebilir.

Bir bakış açısına göre, kamu hizmetlerinden yararlanan herkes vergilendirilme-lidir. Bu yönde, kamu hizmetinden yararlanma durumu olan dış sükjenin de vergilendirilmesi doğaldır. Şu varki, kamu hizmetinin belirlenmesinde yabancıların katkısı yoktur. Çünkü, yabancıların seçme ve oy kullanma hakkı yoktur. Ayrıca dış sükjelerin kamu hizmetlerinden iç sükjeler kadar istifade etmediklerine göre, eşit şekilde vergilendirilmeleri de söz konusu olmayabilir. Ancak, bu halde de dış sükjelere vergiler yoluyla rekabet üstünlüğü sağlanmış olacaktır. Böyle olunca, her iki düşünce tarzını denkleştirecek bir gayret gerekmektedir.



Diğer bir hareket noktasına göre, dış süje, milli sınırlar içinde himayesiz ve zayıf olduğuna göre, o'nu vergilemek kolaydır. Ayrıca, dış süjenin milli sınırlar içinde bulunması, onun burada bulunmak zorunda olduğunu gösterir. Bu itibarla, dış süjeleri kıyasıya vergilemekte bir sakınca yoktur.

Olayın, yukarıdaki aksı yöndeki bir değerlendirilmesine göre ise, dış süjenin ülkede bulunmasında fayda vardır. O'nun ülkede bulunmasını kolaylaştıracak ve teşvik edecek aletler arasında vergiler de bulunur. Yani, dış süjelerin vergilendirilmesinde müsamahakar davranılmalı, bu süjelere vergisel ayrıcalıklar tanınmalıdır.

Dış süjelerin vergilendirilmesinde, mali hukuk, kendine özgü boyutlarda, bazı ölçüler ve kavramlar geliştirilmiştir. Bu yönde, siyasal bir ilişkiyi ifade eden vatandaşlık ve yabancılık halleri yanı sıra, fiili bir durum ifadesi olan, "bir yerde bulunmak - domicile "ve " ikametgah - residence " kavramları, yeni kıstaslar olarak önem kazanmışlardır.

Genellik kuralına göre, ülke içindeki "herkes" vergi mükellefi olabilir. Bu kural, eski anayasalarda olduğu gibi, 1982 anayasamızda da mevcuttur. Herkes kapsamına, yurt içindeki yabancılar da dahildir. Bu yaklaşımın bir başka ifadesi, hukuki ehliyet ve yasaklara bakılmaksızın, ülke içinde ekonomik olarak vergi potansiyeline sahip kişilerin veya vergi konularının vergilendirilmesi sonucuna ulaşılmasıdır. Bu husus, hukuken "kanunların (vergilerin) mülkiliği" olarak anılır.

Yukarıdaki olayın bir başka yöndeki gelişmesine göre, yurt dışındaki vatandaşlar da, yurt dışı faaliyetleri dolayısıyla, yurt içinde vergilendirilecektir. Milli kanunun kişiyi yurt dışında da izleyip etkilemesi, "kanunların (vergilerin) şahsiliği" ilkesi olarak ifade edilmektedir.

Yabancıların vergilendirilmesi ile ilgili hukuk kurallarını genel ve teknik prensiplere dayandırmak kabildir.

Bu alandaki genel prensipler (i) bağımsız vergi koymak yetkisi (ii) hakkaniyet ve (iii) hukuk devleti yaklaşımları ile ifade edilebilir.

Vergi koyma yetkisi bir iç hukuk meselesi olduğuna göre, yaptırım gücü ulusal sınırlar içinde kaldığı sürece iç ve dış sükeleri bağımsızca vergilendirmek mümkündür.

Vergi koymak yetkisi bir iç hukuk meselesi olmakla beraber, vergisel adalet ve hakkaniyet, uluslararası alanda da gözetilmelidir. Bu alanda hakkaniyet, ulusları ilgilendirdiği kadar, değişik uluslara mensup fertleri de ilgilendirir. Bu halde, ekonomik çıkarları sağlayan toplumlar (Devletler), bu çıkarlardan payları olan vergileri alabilmelidirler. Hakkaniyet yaklaşımının fertler açısından uzantısı, kişilerin aynı konu üzerinde, çeşitli Devletlere vergi ödemek zorunda kalmalarıdır.

Ayrıca, hukuk devleti kavramı ile yabancıların vergilendirilmesi arasında bir ilişki vardır. Bu bakımdan yabancıların vergilendirilmesine ilişkin kuralların ortaya konulmasında da gerek biçim gerek muhteva olarak "verginin kanuniliği" ilkesi geçerliliğini korumaktadır.

Yukarıda belirtilen genel prensiplerin uygulama alanına intikalini sağlayan bazı (tamamlayıcı) prensipler de oluşmuştur.

Millilik prensibine göre vergi ödevi vatandaşlığa bağlanmıştır. Bu halde vatandaşla ilişkili yurt dışı konular da yurt içinde vergilendirilecektir.

Mülklik prensibinde, vergilendirme yetkisi ülke sınırları içindedir. Ulusal hakimiyet sahası dışındaki konuları vergilendirmek mümkün değildir.

Evrensellik prensibinde, ikamet devleti dünyadaki bütün vergi konularını vergilendirebilir.

Ayırma Yapmama prensibine göre, bir ülkedeki yabancı, bu statüsü dolayısıyla, vatandaşa nazaran kötü durumda olmamalıdır.

Menşe prensibe göre, özellikle gelir, o gelirin elde edildiği kaynak ülke devletince vergilendirilir. Diğer bir ifade ile, işletmelerin odak noktası kabul edilmesi halinde, vergi almak yetkisi, işletmenin bulunduğu ülke devletine ait olmaktadır.

ikamet devleti prensibi, menşee devleti prensibinin karşıtıdır. Burada vergi almak yetkisi, kişinin ikamet ettiği ülke Devletine aittir. Bu iki prensip bir birinin karşıtıdır. Kişiyi veya vergi konusuna koruma sağlayan Devlet, menşee prensibini yürütmek istemekte; sermayeyi sağlayan ülke Devleti ise, sermaye sahibinin ikametgahını esas kabul edip, vergi süjesini yurt dışında da izlemektedir.

Mahsup prensibinde evrensellik prensibi gereği ikamet devletinde toplanan kazanç ve işlemler için yurt dışında ödenmiş bulunan vergilerin mahsubuna imkan tanınmaktadır.

Serbest Bırakma prensibine göre ise, mahsup prensibinin aksine, belirli yurt dışı gelirler, ikametgah devletince vergi dışı bırakılmaktadır.

Vergi alanında çeşitli Devletler kendi ekonomik yapılarına ve menfaatlerine göre yukarıda belirlenen prensiplerden birini veya diğerini benimsemiş bulunabilirler. Şu var ki, bağımsız vergi koyma yetkisine göre oluşan kurallar neticesinde, aynı kişinin veya vergi konusunun vergilendirilmesi söz konusu olabilmektedir ki, olay yine çifte vergilendirmeye varmaktadır.

Çifte vergilendirmenin doğuş nedenleri çeşitlidir. Muhtelif ülkelerin hukuk düzenleri aynı kişiyi kendi topraklarında mukim bulunuyor (domiciled, resident) sayabilirler.

Ayrıca çeşitli Devletler aynı gelir, servet veya işlem üzerine vergi koymuş da olabilirler.

Diğer bir ihtimal, kişinin, ikametgahının bir ülkede, sağladığı gelirlerin işe başka bir ülkede bulunması ve her iki Devletin de bu geliri vergilendirmesi halidir.

#### IV. ÇİFTE VERGİLENDİRME MESELESİ

Çifte vergilendirme olayının mevcudiyeti yukarıda açıklandığı şekilde, bir olgu olarak belirlendikten sonra, bu olayın çeşitli açılardan değerlendirilmesi gerekir. Öncelikle, kişiler açısından, ortada adaletsiz bir durum vardır. Ayrıca, uluslararası alandaki çifte vergilendirme, bu alandaki sermaye ve işgücü akışkanlığını engellemektedir. Bu olumsuz sonuçların giderilmesine çalışılmalıdır.

Yukarıdaki yönde, ulusal düzeyde düzenlemeler yapıldığı gibi, uluslararası antlaşmalar yoluyla da düzenlemeler yapılagelmektedir.

Geçmişe bakıldığında çifte vergilendirme meselesinin uluslararası anlaşmalar ile çözülmesi gayretlerine ilk defa ondokuzuncu yüzyılda rastlanmaktadır. Bu konudaki ilk örnekler 1843 yılında Fransa-Belçika ve 1872 İsviçre Woodt kantonu ile İngiltere arasında ve 1899 yılında Avusturya ile Prusya arasında vergi adaletinin sağlanması mülahazası ile akd edilen anlaşmalardır.

Bu alanda, Birinci Dünya Harbine kadar büyük bir hareket tesbit edilememektedir. Bu devredeki ilişkiler genellikle veraset ve intikal vergileri etrafındadır.

Birinci Dünya Harbini izleyen dönemde, Avrupa ülkeleri Devletleri arasında veraset ve intikal vergileri ve dolaylı vergiler ile ilgili birçok vergi anlaşmasına rastlanmaktadır.

Bu temayül İkinci Dünya Harbi sonrasında daha da artmış ve belirli uluslararası veya uluslararası kuruluşlar çifte vergilendirme anlaşmaları ile ilgili belirli standartlar ve modeller geliştirme ihtiyacını hissetmişlerdir. Bu doğrultuda çifte vergilendirme konusunda, Cemiyeti Akvam'ın 1921 de başlayan çalışmaları 1928'de neticelenmiş ve bir model geliştirilmiştir. Aynı yönde, 1943 Meksika ve 1946 Londra modellerine rastlanmaktadır. Şu var ki, hiç bir model üzerinde, taraf Devletlerin tam mutabakatı yoktur.

İkinci Dünya Harbi sonrasında, özellikle, önce İktisadi İşbirliği Teşkilatı ( OEEC ), sonra da İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD), meseleye büyük önem vermiştir.

OECD bünyesinde, çifte vergilendirme ile ilgili olarak ilk defa 25 Şubat 1955 tarihinde bir tavsiye kararı alınmıştır.

1956 yılına gelindiğinde, OEEC ülkeleri arasında yapılmış 70 adet ikili anlaşmanın mevcut olduğu görülmektedir. Bu noktaya gelindiğinde, ikili çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmaları ile ilgili olarak, yeknesak ilkelere, tanımlara, kurallara, yöntemlere, müşterek yorumlara ve böylece, anlaşmaların uyumlu hale getirilmesine ihtiyaç doğmuştur.

1956 yılında oluşturulan Fiscal Committee (Mali Komite), faaliyetlerini 1958'den 1961'e kadar "iç çalışmalar" şeklinde yürütmüştür. Böylece, 1963 tarihli Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirme Anlaşması Tasarısı'na ulaşılmıştır. Bu olaydan sonra, 1977 yılına kadar OECD üyesi ülkeler arasında 69 adet yeni anlaşma yapılmış ve ayrıca, mevcut 50 anlaşma revize edilmiştir. 1977 yılına gelindiğinde, Gelir ve Servet Vergilerinde çifte vergilendirmenin önlenmesi hususunda OECD üyesi ülkeler arasında akt edilmiş bulunan anlaşmaların sayısı 179'a ulaşmıştır.

1963-1977 arasındaki gelişmeler ve Mali Komite tarafından başlatılıp halefi olan Mali Meseleler Komitesi (Fiscal Affairs Committee)'nin çalışmaları sonunda, 1977 Anlaşma Modeli (1977 Model Convension) meydana gelmiştir. 1977 Modelinin vücut bulması, 1963 Taslağının revize edilmesi ve güncelleştirilmesinin neticesidir. Bu arada, mevcut anlaşmaların uygulanmasındaki teorik, pratik ve hukuki problemler de nazara alınmıştır.

1963 tasarısının oluşmasına sebep olan amiller, 1977 modeline geçişte de geçerlidir. Bu hususlar şöylece toparlanabilir.

- Ülkeler arasındaki ekonomik ilişkilerin gelişmesini engelleyici mali amillerin ortadan kaldırılması,
- Değişik ülkelerdeki mükellefelerin mali durumlarının:
  - . açıklığa kavuşması
  - . tek düze hale getirilmesi
  - . güvence altına alınması,
- Çeşitli ülkelerde yürütülen ve benzeri mahiyetteki ticari, sınai, ve mali faaliyetlerin aynı tip muameleye tabi tutulması.

1977 Anlaşma Modeli'nin hazırlanıp oluşmasında, çeşitli Devletlerin uluslararası işbirliği tecrübelerinden geniş ölçüde yararlanılmıştır. Şu var ki, 1963 Taslağında olduğu gibi, Modelin kaleme alınmasında ve resmileşmesinde tam bir mutabakat sağlanamamıştır. Ülkelerin vergi hukuku sistemlerindeki, ekonomik yapılarındaki veya menfaat bakışlarındaki farklılıklar dolayısıyla, bazı maddeler alternatifli olarak düzenlenmiştir. Bunun da ötesinde, yine yukarıdaki sebeplerle, bir çok Devlet, bir çok maddeye çekince kaydı koymuşlardır. Türkiye'nin bu husustaki tutumu, ileride ayrıca ele alınacaktır.

Bugün için, gelir ve servet vergilerinde çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmaları için örnek olarak kabul edilen OECD modelinin, aynı bünye içinde hazırlanmış bir şerhi de vardır.

Ekonomik ve sosyal yapılarında çok büyük farklılık göstermeyen OECD ülkelerinin özelliklerine göre geliştirilen Model, bu ülkeler ile anlaşma yapmak durumundaki gelişmekte olan ülkeler Devletlerince tamamen benimsenememiştir. Bu hususta bir uzlaşmanın sağlanabilmesi için de, Birleşmiş Milletler teşkilatının gayretleri söz konusu olmuş ve burada da bir model geliştirilmiştir.

Bugün için, fiiliyatta, gelir ve servetler ile ilgili olarak yapılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında OECD Modeli esas alınırken, ülkelerin karşılıklı ilişkilerine ve tavırlarına göre, Model üzerinde değişiklikler icra edildiğine de rastlanmaktadır.

Halihazırda, OECD'nin bir bürosu (Division of fiscal law) içinde, çifte vergilendirme meselesi üzerinde devamlı olarak çalışılmaktadır.

Uluslararası vergi hukuku alanında, OECD'nin gelir ve servetlerin çifte vergilendirilmesi ile ilgili olarak geliştirdiği modelin yanı sıra, (i) tereke, veraset ve intikal vergilerinde çifte vergilendirmenin önlenmesi ve (ii) vergi alacaklarının tahsilinde idarelerarası işbirliği konularında da geliştirdiği modeller vardır (Bkz.ekler)

Gelir ve servet vergileri ile ilgili olarak 1963'de benimsenen Taslak'ı takiben, OECD bünyesinde, 28 Temmuz 1966 tarihinde bir de, Tereke ve Veraset Vergilerinde Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Taslağı benimsenmiştir.

Mali Meseleler Komitesi'nce, 1977 yılında oluşturulan gelir ve servet vergileri ile ilgili modelin de nazara alınması ile, yukarıda belirtilen 1966 Taslağı, 1982'de "Tereke, Veraset ve İntikallerde Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşma Modeli" ne dönüşmüştür. Söz konusu model, OECD tarafından ayrıca şerh edilip, açıklanmıştır.

Türkiye, 1982 tarihli Tereke, Veraset ve İntikallerde Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşma Modeli'nin çeşitli maddelerine çekince kaydı koymuştur.

Türkiye, anlaşma kapsamına dahil olacak tereke, veraset ve intikalleri belirleyen 1 nci maddeye katılmamış ve Türk vatandaşlarının, nerede olurlarsa olsunlar, ülke içinde veya dışında bulunan tüm mallarını vergilendirmek hakkını saklı tutmuştur.

Türkiye, aynı anlayış ile, Mali İkametgah başlıklı 4 ncü maddeye de çekince kaydı koyarak, vatandaşının veraset veya intikal anındaki ikametgahına bakmaksızın, intikal olayını vergilemek hakkını saklı tutmaktadır.

İşyerleri içindeki menkul mallar ile ilgili olan 6 ncı maddeye, Türkiye "menkul mallar"a verilecek anlam kapsamı bakımından katılmamıştır. Ayrıca, Türkiye, ülke dahilinde altı aydan fazla süreli inşaat şantiyelerini daimi işyeri olarak kabul etmektedir.

Modelin "diğer mallar" başlıklı 7 nci maddesine konulan çekince kaydı ile, Türkiye içinde bulunan mallar, Türk olmayanlara ait olsalar bile, Türkiye'de vergilendirilecektir. Böylece, Türkiye, Türkiye'de bulunan veya bulunuyor sayılan vergi konusu mallar üzerindeki vergileme hakkını saklı tutmaktadır.

Türkiye'nin tereke, veraset ve intikal vergilerinde çifte vergilendirmenin önlenmesi konusunda henüz hiçbir uluslararası anlaşması mevcut değildir.

Vergi alacaklarının tahsilinin sağlanması, uluslararası idari yardımlaşmayı gerektirecek düzeyde önemli mütalaa edilerek, bu konuda bazı çalışmalar yapılmış ve belirli sonuçlar alınmıştır.

Uluslararası düzeyde, bu mesele 1920'li yıllarda ortaya çıkmış, 1925 yılında Cemiyeti Akvam bünyesindeki uzmanların geliştirdiği tavsiyeler 1928 yılında bir anlaşma modeli haline gelmiştir. Mesele, bu haliyle, çifte vergilendirmenin önlenmesi konusunun tamamlayıcı bir unsuru olarak görülmüştür.

Vergilerin tarh ve tahsilinde uluslararası idari işbirliği meselesi, 1942 Meksiko ve 1946 Londra görüşmelerinde de şekillenmiştir. Böylece konu, birçok ikili anlaşma maddesine yansımıştır.

Vergileme konusundaki, uluslararası düzeyde idari işbirliği konusu 1963 ve 1977 modellerinde yer almış ve 1977 Modeli'nin oluşturulmasında, konunun ileride daha bağımsız ve etraflı olarak ele alınması öngörülmüştür.

Nitekim, 29 Ocak 1981 tarihli Tavsiye Kararı ile, vergilerin tarhı ve tahsili konusunda, OECD bünyesinde bir anlaşma Modeli kabul edilmiştir.





## V. ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN ÖNLENMESİ YOLLARI

Devletlerin ekonomik, siyasi ve ticari olaylara değişik açılardan yaklaşımları, vergilendirme yetkilerinin zıtlaşmasına neden olmaktadır.

Çifte vergilendirmenin olumsuz sonuçları uluslararası anlaşmalar ile önlenmeye çalışılırken, meseleye ekonomik, siyasi, mali ve hukuki yönlerden yaklaşılmaktadır. Bu şekilde, uluslararası alanda sermaye ve işgücü hareketlerine yön verildiği gibi, çeşitli baskı gruplarının istekleri yönünde de hareket edebilmektedir.

Ayrıca, söz konusu anlaşmalar ile vergi adaletinin sağlanması söz konusu olabilmekte ve uluslararası alanda müşterek bir vergi hukukuna gidilebilmektedir.

Çifte vergilendirme ya (i) ulusal kanunlarda düzenlemeler ile ya da (ii) uluslararası ikili veya çok taraflı anlaşmalar ile önlenmek istenmektedir.

Vergi anlaşmalarında Devletler, karşılıklı olarak vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaktadırlar. Vergi anlaşmalarının konusu çifte vergilendirmeyi önlemek olabileceği gibi, vergi kaçakçılığının önlenmesi veya vergileme konusunda karşılıklı işbirliği ve bilgi alışverişi ile ilgili de olabilir.

Uygulamada çok taraflı anlaşmalar değil, ikili anlaşmalar rağbet görmüştür.

Çifte vergilendirmenin önlenmesi konusunda OECD'nin ve Birleşmiş Milletler Teşkilatının çok taraflı anlaşma çalışmaları vardır. Ayrıca, uluslararası bütünleşmeler ile de vergilendirme yetkisinin bu üst kuruluşlar lehine kısıtlanması da söz konusu olabilir.

Çifte vergilendirmeyi önleyici kurallar daha çok gelir ve servet vergileri ile ilgilidir. Bu kuralların konulmasında temel olarak:

- (i) kaynak ilkesi
- (ii) ikametgâh ilkesi
- (iii) uyrukluk ilkesi veya,
- (iv) bu ilkelerin karışımından istifade edilmektedir.

Önceden de belirtildiği gibi, kaynak prensibine göre vergilendirme, gelirin elde edildiği ülkede gerçekleşir. Daha çok, sermaye ithal eden ülkelere benimsenen bu ilkeye göre, ülke dışındaki vergi kaynaklarından feragat edilmekte ve vergileme yetkisi bakımından ülke dışına taşılmamaktadır.

Kaynak prensibinin uygulanmasındaki sorun, özellikle gelirin hangi ülkede doğduğunun tesbitindedir.

İkametgah ilkesine gelince, buna göre, bir ülkede mukim olan kişi bütün gelirin ve mallarının vergisini o ülkeye öder. Özellikle sermaye ihraç eden ülkelere benimsenen bu prensip, subjektif yönü ağır basan hukuki ikametgah kavramının ötesinde, objektif unsurlara da yer veren bir malî ikametgah kavramını geliştirmiştir.

Uyrukluk ilkesi, uygulamaya, ikametgah ilkesinin tamamlayıcısı olarak akmıştır. Örnek olarak, Amerika Birleşik Devletleri, yurt dışında mukim vatandaşlarını dahi vergilendirmektedir.

Yukarıdaki ilkelerin uygulanmasında, gelirin doğduğu veya vergi konusunun bulunduğu ülkenin Devleti "kaynak devlet", kişinin ikamet ettiği veya bulunduğu ülkenin devleti de "ikamet devleti" olarak anılmaktadır.

Sermaye ihraç eden gelişmiş ülkeler Devletleri, sermayeyi takip ederek vergi alanlarını genişletmek bakımından ikametgah ilkesini, sermaye ithal eden ülkeler Devletleri ise, kendi ülkelerinde oluşan kazançları vergilemek için kaynak ilkesini benimseyebilirler.

Sermaye ithalini, yani yabancı sermayeyi teşvik etmek isteyen Devletler, kaynak ilkesindeki varidat cazibesinden vaz geçerek, ikametgah ilkesine yönelebilirler.

Hukuki ifade ile, genel olarak kanunların uygulanmasındaki "mülkilik" ilkesi, vergilemede "kaynak ilkesi"ne varır. Aynı şekilde, "şahsilik" ilkesinin vergicilikteki ifadesi "uyrukluk" veya "ikametgah" ilkesidir.

Devletler, ulusal kanunları ile vergi alma yetkilerini düzenlerken, yukarıda işaret edilen ilkelerden yararlanmakta, hatta bu ilkelerden bir kaçını birlikte uygulayabilmektedirler. Nitekim, Türk gelir vergisi sisteminde, yurt dışında mukim kişilere kaynak ilkesi uygulanırken yurt içindeki kişilere ikametgah ilkesi uygulanmaktadır.

Bir kişi, "ikametgah" ilkesini benimseyen bir Devletin ülkesine yerleşmiş, fakat "kaynak" ilkesini benimseyen Devletin ülkesinde gelir sağlanmış ise, her iki Devlet de bu kişiyi vergilendirebilecektir.

Diğer yönde, aynı vergi konusu üzerinden, birden fazla kişinin vergilendirilmesi de söz konusu olabilecektir.

Çifte veya çoklu vergilendirmeyi önlemek için yapılan uluslararası anlaşmalarda da taraflar, yukarıdaki ilkeler etrafında uzlaşıcı çareler aramaktadırlar. Bu halde de, taraflar arasındaki politik ve ekonomik ilişkilerin yapısı, ulaşılan sonuçları etkilemektedir.

Çifte vergilendirmenin, uluslararası anlaşmalar yoluyla tamamen önleniği ya da önlenileceği ileri sürülemez. Tarafların anlaşmanın uygulanmasındaki ihtilafları, yorum farklılıkları veya anlaşmalardaki bazı boşluklar dolayısıyla, çifte vergilendirme yine de sürebilir.

Dış vergileme olayının ekonomik ve mali yönlerde uzantıları vardır. Yurt dışı yatırımlara önem veren ülkeler, dış yatırımcıların kazaçlarına vergi avantajları tanımaktadırlar. Yabancı sermaye yatırımları çekmek isteyen ülkeler de, yine vergisel avantajlarla amaçlarına ulaşmak istemektedirler. Fakat herşeye rağmen, dış vergilemede mali araçlar gözden uzak tutulmamakta, bütçenin böyle bir kaynaktan tamamen mahrum bırakılmaması ve aynı zamanda vergi adaletinin zedelenmemesi için çeşitli metodlar üzerinde durulmaktadır.

Uluslararası uzantısı olan kazançların hesaplanmasında,

- (i) vantilasyon
- (ii) bağımsız muhasebe
- (iii) götürülük ve
- (iv) uzlaşma metodları söz konusu olabilmektedir.

Vantilasyon metodunda, çeşitli ülkeler ile bağlantılı olan kazancın tümü hesaplandıktan sonra, bu kazanç belirli ölçekler dahilinde kazancın olduğu ülkeler arasında bölüştürülmesi önerilmektedir.

Bağımsız muhasebe metodunda değişik ülkelerde kazanç elde eden kişi, her ülke dahilinde ayrı muhasebe tutar ve o sınırlar içindeki kazanç bu yoldan belirlenir.

Götürü usulde, maliyetlere veya hasıllata belirli ve itibari emsaller uygulanmakta ve kazanç fiktif olarak hesaplanmaktadır.

Uzlaşma metodunda ise, kazanç veya vergi, mükellef ile vergi idaresi arasında müzakere ve pazarlık sonucunda belirlenmektedir.

İkametgah ilkesinin benimsendiği hallerde, çifte vergilendirmeyi önlemek için yukarıda belirtilen mahsup yöntemi, istisna yöntemi, yurt dışı konulara düşük oran yöntemi veya yurt dışında ödenen vergilerin yurtiçi vergiden veya matrah-tan indirilmesi yöntemi uygulanabilir.

Yabancıların Türkiye'deki kazancının ve mallarının hesaplanmasında esas olarak bağımsız muhasebe usulü benimsenmekte, sadece ulaştırma işleminde bir tür yarı götürü usul uygulanmaktadır.

## VI. ÇİFTE VERGİLENDİRME MESELESİNDE TÜRKİYE'NİN DURUMU

### A. Genel Kapsam

Bu çalışmanın kapsamı dahilinde, Türkiye'nin vergilendirme konusundaki birçok uluslararası anlaşmaya taraf olduğu görülür. Bu anlaşmaların bir kısmı özel konularda bir kısmı ise doğrudan doğruya çifte vergilendirmeyi önleme konusundadır. Özel konulardaki vergilendirme anlaşmalarından bazı örnekler vermek gerekirse, Lozan Muahedesine bağlı "İkamet ve Adli Selahiyet Mukavelesi" ne göre taraf ülkelerin uyruklarına, Türklere uygulanandan daha başka ya da ağır hiçbir vergi ve mali yüküm uygulanmayacaktır.

Büyük Britanya ile yapılmış olan 1 Mart 1930 tarihli Ticaret ve Seyrû Sefayin Muahedesi gereğince, taraf ülkelere ait kişi ve şirketler, bunların şube veya acentaları, vergiler konusunda vatandaşlara uygulanan hükümlerden istifade edeceklerdir. Türkiye, 30 Mart 1932 tarihinde Cenevre' de imzalanan "Ecnebi Otomobil Arabalarının Tabi Olacakları Mali Mükellefiyet" hakkındaki antlaşmayı, 3 Mart 1934 tarihinde 2424 sayılı kanunla onaylamıştır.

Amerika Birleşik Devletleri ile 1954 yılında yapılan antlaşma ile, söz konusu devlete, Türkiye'de vergi muafiyetleri tanınmaktadır.

Ayrıca, 5.12.1956 tarihinde kabul edilip 12.12.1956 günlü Resmi Gazetede yayınlanan 6860 sayılı kanun ile onaylanan anlaşmaya göre, Avrupa Müttefik Kuvvetleri Yüksek Karargahına tabi müttefik karargah ile ilgili özel vergi muafiyetleri düzenlenmiştir.

Çifte vergilendirmenin önlenmesi hususunda Türkiye'nin zaman içinde tutumu ve durumuna gelince, bu hususta başlangıçta, özellikle OECD'nin hazırladığı anlaşma projesine karşı çekingen bir tavır içinde bulunulduğu gözlenir.

Söz konusu projenin gelişmiş ekonomilere sahip ülkeler arasında olumlu sonuç verse bile, bu ülkeler ile gelişmekte olan ekonomiler arasında aynı sonucu verme-

yeceği ileri sürülmüştür.

Bu konuda, ikametgah prensibi ile kaynak prensibinin zıtlaşması meyanında, Türkiye açısından, yabancı sermaye ile oluşan kazançların yabancı sermaye sahibinin mukim olduğu ülkede değil, kazancın olduğu ülkede vergilenmesi gerektiği savunulmuştur.

Nitekim, Türkiye OECD 1963 modelindeki birçok maddeye, yukarıdaki bakış açısından hareketle, çekince kaydı koymuştur.

Bu doğrultuda, gelişmekte olan ülkelerle gelişmiş ekonomili ülkeler arasında yapılacak vergi anlaşmaları için, özel bir model arayışına gidilmiştir. Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal İşler Konseyince girilen yeni model geliştirme çalışmalarına Türk Hükümeti öncülük etmiştir.

Bu çalışmalarda Türkiye'nin tutumu şöyle olmuştur.

- Karma yol tutularak, kaynak ve ikametgah prensipleri belirli ölçülerde bağdastırılmak istenmiş, salt ikametgah ilkesine bağlı kalınmamıştır.
- Kaynakta vergilemek için, gayri safi esasa dayanan tevkifat esası benimsenmiştir.
- Bilgi değişiminde geniş bir işbirliği alanı benimsenmiştir. Bu arada idareler arası yardımlaşmaya da önem verilmiştir.
- Vergi yükünün, taraflardan ekonomik olarak gelişmekte olanda değil, gelişmiş olanda yoğunlaşmasını sağlayıcı mekanizmalara yer verilmiştir.
- Yerli sanayie tanınan vergi teşvik tedbirlerinin yabancı sermayeye tanınmaması gerektiği savunulmuştur. Çünkü, söz konusu indirimler, ikametgah devletinde yüksek nisbetlerle vergilendirildiğinde, yapılan vergi fedakarlığı, gelişmiş ülkelere yapılan bir gelir transferine dönüşmektedir.
- İşgücü ihracatında, işgücü ile bağlantılı ücret vergileri, ilgili ülkeler arasında paylaştırılmalıdır. Çünkü, işgücü ihraç eden ülkenin, insana yapılan yatırımda (human investment), hakkı vardır.
- OECD modelindeki genel merkez giderlerine katılmak, gelişmekte olan ülkelerin çıkarına değildir.

Uluslararası çifte vergilendirme anlaşmaları konusunda 1969 yılında açıklanan bir Türk modeli vardır.

Yukarıda belirtilen Birleşmiş Milletler çalışmalarından da etkilenen OECD modeline tepki olarak geliştirilen bu modelin şu özellikleri vardır.

- Modeldeki görüşler, Birleşmiş Milletler çalışmalarından esinlenmektedir.
- Görüşler, gelişmekte olan ülkelerin yararlarını koruma amacına yönelmiş olup, oldukça "rijittir".
- Modelin oluşmasındaki teklifler sıralanırken, gelişmiş ülkeler ve gelişmekte olan ülkeler arasındaki pazarlıkta, gelişmekte olan ülkeler açısından herhangi bir taviz vermeye yanaşılmamıştır.

Çifte vergilendirme ile ilgili OECD modeline nazaran, Türk modelinde şu ayrılıklar vardır.

- Taraf devletler, karşılıklı olarak sadece anlaşma konusuna giren vergilerle ilgili değişikliklerini bildirirler.
- Öğretmen, öğrenci ve stajyerler uyrukluk esasına göre vergilendirilirler.
- Mali ikametgah kavramı, kanuni merkez esasına bağlanmıştır.
- İnşaat ve montaj şantiyeleri, süre ne olursa olsun, işyeri sayılırlar.
- Mal mübayaası, sergileme, bilgi toplama, teslim, stoklama ve işleme halleri, işyeri olarak sayılırlar.
- Gayrimenkul gelirleri, gayrimenkulun bulunduğu akit Devletçe vergilendirilir.
- Gayrimaddi hak bedelleri, gayrimenkul sermaye iratlarından ayrı bir maddede ele alınmıştır.
- "Gayrimenkul sermaye" kavramına her türlü deniz avlanma mahalleri de eklenmiştir.
- İşyeri kazaçlarının götürü olarak tesbitine yer verilmemiştir.
- Diğer akit Devlet ülkesinde bulunan teşebbüs merkezinin genel giderlerine iş-tirak payları, işyeri için güdülen amaçlar ile doğrudan bağıllık olmadıkça, gider kaydedilmezler. Aynı şekilde, diğer ülkedeki ana merkeze veya şubelere yapılacak gayri maddi hak bedeli, faiz, komisyon ve benzeri ödemeler, gider yazılamazlar.
- Deniz ve hava ulaştırma işlerinde Türk teşebbüsleri kanuni merkez esasına, yabancı teşebbüsler ise "kaynak" esasına göre vergilendirilecektir.
- İştirakler konusunda, bağlı teşebbüsler (interdependant) kavramı benimsenmiştir.
- Temettülerin vergilendirilmesinde, temettü ödeyen şirketin bulunduğu Devlete, kaynak prensibine göre, tevkifat yapmak hakkı tanınmıştır.
- OECD modelinde, dağıtılmayan kurum kazançlarında tevkifat yapılamayacağı hükmü yer alır. Türk projesinde bu hükme yer verilmemiştir.
- Kaynak ülkenin faizlere uygulayacağı tevkifat oranı, gayrisafi miktar üzerinden %20'dir. Faiz Türkiye Cumhuriyeti'ne veya Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'na



veya diğ er ÷lkedeki muadiline ödenirse, hasıl olduğı akit Devlet'te vergilendirilmez.

- Gayrimaddi hak bedelleri, gayrisafi olarak %20 tevkifata tabi tutulabilir. Gayrimaddi hak tabirine sinema ve televizyon filimleri ile, radyo ve televizyon bantları dahil edilmiştir.

- Menkul kıymetler, edinildikten sonraki iki yıl içinde devredilirse, kazanç, kaynak Devletçe vergilendirilir.

- Serbest meslek faaliyetlerinin icrasında, sabit işyeri şartı aranmamaktadır.

- Türkiye'de yabancı devlet mukimine yapılan serbest meslek kazancı ödemesi %20 tevkifata tabidir.

- Gerek serbest meslek kazançlarında, gerekse ücretlerde, vergileme hakkı mukim ÷lke Devletindedir. Ancak, faaliyet bir takvim yılı içinde 183 günü aşırıyorsa, vergilendirme hakkı kaynak ÷lkeye, yani faaliyetin icra edildiğı ÷lkeye ait olacaktır.

- Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası, Denizcilik Bankası TAÖ, Türk Hava Yolları AÖ ve T.C. Emlak Kredi Bankası'nın hizmetleri, kamu görevi kapsamına dahil edilmiştir.

- Öğrenci ve stajyerler ile ilgili hükümlere öğretmenler de dahil edilmiştir.

- Stajyerlerin, ilgili kazançları, çalıştıkları ÷lkelerde vergilendirilmez.

- Servetler ile ilgili olarak, ulaştırma kurumlarının taşıtlarının devrinden doğan kazançlar, teşebbüsün kanuni merkezin bulunduğu ÷lke Devletince vergilendirilir.

- Çifte vergilendirme ile ilgili olarak, temettü, faiz, gayrimaddi hak bedelleri ve serbest meslek kazançlarında mahsup sistemi, diğ er tür gelirlerde ise istisna sistemi kabul edilmiştir.

- Mahsup terimi, hem kurumlar vergisi hem de gelir vergisi tevkifatını içermektedir.

- Yabancı yatırımların teşviki için özel hükümler savk etmek mümkün kılınmıştır.

- Kurumlar vergisinden sonra yurt dışına kar transferi sırasında tevkifat yapmak imkanı saklı tutulmuştur.

- Ayırım yapılmayacak vergiler sadece anlaşma kapsamı dahilinde bulunanlardır.

- İdari yardımlaşma kapsamı geniş tutulmuştur.

- Anlaşma hükümleri ile ilgili olarak doğabilecek ihtilafların karşılıklı görüşme ve sulh usulüyle çözümlenmesi düzenlenmiştir.

İleride gör÷lebileceğı gibi, Türkiye'nin daha sonra, diğ er Devletler ile akt ettiğı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında, yukarıdaki modeldeki hükümlerin tamamen benimsendiğı ileri sür÷lemez.

## B. TÜRKİYE'NİN 1977 MODELİNE KOYDUĞU ÇEKİNCE KAYITLARI

Önceden de belirtildiği gibi, Türkiye, OECD bünyesinde oluşturulan 1977 Modeli'nin hazırlık çalışmalarına katılmış ve değişik mülahazalar ile, Model'in bazı maddelerine çekince kayıtları koymuştur. Söz konusu maddeler ve işlenen kayıtlar şöyledir:

Türkiye, Model'in "İşyeri" başlıklı 5nci maddesine tamamen katılmayarak, Türkiye'de bir takvim yılında altı aydan fazla süreli inşaat şantiyelerini işyeri (permanent establishment) saymıştır.

Modeldeki "Gemicilik, iç-su taşımacılığı ve havayolu taşımacılığı" başlıklı 8nci maddeye, Türkiye çeşitli açılardan çekince kaydı koymuştur. Türkiye, söz konusu maddede yer alan hükümleri esas olarak kabul etmekle beraber, istisnai hallerde, uluslararası taşımacılık kazançlarına "işyeri kazancı" kurallarını uygulamak hakkını saklı tutmaktadır.

Aynı madde ile ilgili olarak, Türkiye, diğer Devletler ile yapacağı anlaşma müzakerelerinde, uluslararası ulaştırma araçları dışındaki yapılan taşımacılığın madde kapsamı dışında tutulmasını teklif edebilmek hakkını saklı tutmuştur.

Aynı şekilde, konteynerlerin kiralanması işleminin de madde kapsamı dışında bırakılmasını teklif etmek hakkı, Türkiye tarafından saklı tutulmaktadır.

Aynı madde ile bağlantılı olarak, nihayet Türkiye, madde kapsamını genişletmemek ve dahili ulaşımı ikili anlaşmalar ile madde kapsamı içine almamak hakkını da saklı tutmuştur.

Türkiye, Model'in temettüleri ile ilgili 10ncu maddesinde de çekince kaydı koymuştur. Böylece, Türkiye, %20'den düşük bir vergi oranını kabul edememektedir.

Model'in faizler ile ilgili 10ncu maddesine de Türkiye tarafından çekince kaydı konulmuştur. Burada da, Türkiye tarafından %20'den düşük bir vergi oranı kabul edilememektedir.

Model'in gayrimaddi hak bedelleri ile ilgili 12 nci maddesine konulan çekince kaydı ile, Türkiye, burada da %20'nin altında olmayan bir vergi oranını uygulamak

hakkını saklı tutmuştur.

Sermaye değer artışı kazançları ile ilgili 13ncü maddeye bağlantılı olarak Türkiye, değer artışı kazançlarına konu olacak 2 nci fıkra dışındaki menkul kıymetlerin, iktisap tarihinden itibaren iki yıl içinde elden çıkartılmaları halinde, böylece doğan kazancı vergilemek hakkını saklı tutmuştur.

Model'in serbest meslek kazançlarına ilişkin 14ncü maddesine konulan çekince kaydı ile Türkiye, ülke içinde bir takvim yılında 183 günü aşan serbest meslek faaliyeti süresinin kazancını vergilemek hakkını saklı tutmaktadır.

Nihayet, Türkiye, Model'in karşılıklı anlaşma konusundaki 25 nci maddesine de çekince kaydı koymuştur. Buna göre, anlaşma hükümlerine aykırılıktan dolayı haksız olarak alınan vergilerin geri ödenmesinde, genel süre şartları saklı tutulmaktadır.

## VII. VERGİ ANLAŞMALARININ YAPILIŞI VE YÜRÜRLÜĞE GİRİŞİ

Türk hukukunda vergi anlaşmalarının yapılması ve yürürlüğe girmesi, diğer antlaşma türlerine göre büyük bir farklılık ve özellik göstermez. Bu konudaki genel esaslar 1982 tarihli Anayasa'nın 90'ıncı maddesi ile 244 (RG.11.6.1983) ve 1173 sayılı (RG. 17.6.1969) kanunlarında düzenlenmiştir. Bu düzenlemelerin bütününe göre:

- 1) Antlaşma müzakerelerine katılan Türkiye Cumhuriyeti temsilcileri ve bu temsilcilerin yetkileri bir Bakanlar Kurulu kararı ile tesbit edilir. Bu Kararname Resmi Gazete'de yayınlanmaz.
- 2) Yetkili delegasyon ile yabancı devlet delegasyonu arasındaki müzakere, yetkililer tarafından parafe edilir.
- 3) Parafe edilen taslak, temsilciler tarafından Türkiye Cumhuriyeti adına imzalanır.
- 4) İmzalanan antlaşma, Bakanlar Kurulu'nca onaylanacaktır. Ancak bu onaylamanın yapılabilmesi, Türkiye Cumhuriyeti Büyük Millet Meclisi'nin onaylamaya bir kanunla izin vermesine, yani "uygun bulunmasına" bağlıdır. Bu şekilde imzalanmış bulunan antlaşma, bir kanun tasarısı halini alması için Dışişleri Bakanlığı'na sevk edilir.
- 5) Meclise sevk edilen kanun tasarısı Türkiye Büyük Millet Meclisi Dışişleri Komisyonu ve ayrıca Plan ve Bütçe Komisyonu'nda müzakere edilir.
- 6) Kanun tasarısı daha sonra Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulu'ndan "antlaşmanın onaylanmasını uygun bulan bir kanun" olarak geçer.
- 7) Onaylanması kanunca uygun bulunan antlaşma, bir Bakanlar Kurulu Kararnamesiyle onaylanır. Onay Kararnamesi, onaylanan antlaşmanın Türkçe metni ve antlaşmada geçerli olarak belirlenen diğer yabancı dildeki metinlerle birlikte Resmi Gazete'de yayınlanır.
- 8) Her iki Devlet, yukarıdaki prosedürleri tamamladıklarını karşılıklı olarak birbirlerine bildirirler.
- 9) Vergi antlaşmalarının yürürlük tarihi, antlaşma metninde yer almaktadır. Aksi halde yürürlük tarihi, Bakanlar Kurulu tarafından bir Kararname ile belirlenerek, Resmi Gazete'de yayınlanır.
- 10) Yürürlük tarihi yanısıra, antlaşmada, antlaşmanın uygulanmaya başlanacağı tarih de ayrıca belirlenir.

Antlaşmalar, yukardaki esaslara göre yürürlüğe girmekle kanun kuvvetini kazanırlar ve uygulamaya başlanırlar. Usulüne uygun şekilde oluşan uluslararası antlaşmalar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesi'ne başvurulamaz.

VIII.TÜRKİYE CUMHURİYETİ'NİN TARAF OLDUĞU ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME  
ANLAŞMALARI VE YÜRÜTÜLEN ÇALIŞMALAR

Türkiye Cumhuriyeti'nin Aralık 1989 itibariyle (xxx) çifte vergilendirme konusunda girdiği müzakerelere ve sonuçlarına bakıldığında, ortaya topluca şöyle bir manzara çıkar:

A) Uygulanmakta olan veya olacak olan anlaşmalar:

Yukarda anılan tarih itibariyle Türkiye Cumhuriyeti'nin akt ettiği, TBMM'nin kabulünden geçip, Bakanlar Kurulu'nca onaylanan ve yürürlüğe girerek uygulanmaya başlanan veya başlanacak olan anlaşmaların görünüşü aşağıdaki gibidir:

Taraf Devlet	Görüşme Başlangıcı	Anlaşma İmza Edildiği Tarih	TBMM Anlaşmayı Uygun Bulan Kanun No	Tarih	Bakanlar Kurulu Onayı RG	Yürürlük Tarihi	Uygulamaya Başlandığı Tarih
Avusturya	22.01.1968	3.11.1970	1719 -	18.05.1973	1.08.1973	24.09.1973	1.01.19
Norveç	11.10.1971	16.12.1971	1917 -	7.07.1975	21.12.1975	31.10.1976	1.01.19
Kore	30.05.1983	24.12.1983	3229 -	25.06.1985	2.10.1985	25.3.1986	1.01.19
Ürdün	6.03.1984	6.06.1986	3263 -	26.02.1986	15.07.1986	3.12.1986	1.01.19
Tunus	4.06.1985	2.10.1986	3364 -	25.06.1987	30.09.1987	28.12.1987	1.01.19
Romanya	16.09.1983	1.07.1986	3456 -	1.06.1988	21.08.1988**	15.09.1988	1.01.19
Hollanda	25.03.1985	27.03.1986	3459 -	1.06.1988	22.08.1988	28.09.1988	1.01.19
Pakistan	13.03.1983	14.1.1986	3457 -	1.06.1988	26.08.1988	8.08.1988	1.11.19
B.Britanya	3.09.1984	19.02.1986	3458 -	1.06.1988	19.10.1988	25.10.1988	1.01.19
Finlandiya	27.03.1984	9.05.1986	3498 -	17.11.1988	30.11.1988	30.12.1988	1.01.19
K.Kıbrıs	16.02.1987	22.12.1987	3500 -	17.11.1988	26.12.1988	30.12.1988	1.01.19
F.Almanya	1981	16.04.1986	3264 -	4.03.1986	9.07.1986	-	-
Belçika*	9.02.1987	2.06.1987	3499 -	17.11.1988			
Fransa*	4.03.1986	18.02.1987	3505 -	7.12.1988			

\* TBMM'de kanunlaşmış onay aşamasında olan anlaşmalar

\*\*Metin 12 Şubat 1989 günlü Resmi Gazete'de düzeltilmiştir.

Federal Almanya ile imzalanan ve Türk Hükümetince de onaylanan anlaşma, Federal Almanya Parlamentosu'nda anlaşmanın karşılıklı anlaşma usulü ile ilgili 25'inci maddesinde yer alan karşılıklı memur gönderme hükmü hakkındaki tartışma nedeniyle geçememiştir.

(xxx)Anlaşmaların 1 Mart 1989 itibariyle ayrıntılı safahati için Bkz. Ek VI

B) İmzalanmış bulunup TBMM'ne sevkedilecek bulunan anlaşma:

-İsveç

C) Taraflarca parafe edilmiş olup henüz imzalanmamış olan anlaşmalar:

- Amerika Birleşik Devletleri
- Suudi Arabistan (sırf hava taşımacılığı sınırı içinde)
- İtalya

D) Henüz müzakere aşamasındaki anlaşmalar:

- Malezya
- Kanada
- Japonya
- İsviçre
- İspanya
- Hindistan
- Kuveyt
- Yunanistan

E) Müzakeresi başlayacak olan anlaşmalar:

- Danimarka
- Portekiz
- Sovyetler Birliği
- Bahreyn
- Cezayir
- Çin
- Bangladeş
- Yugoslavya
- Irak
- Suriye
- Polonya

+

## IX. TÜRKİYE'NİN TARAF OLDUĞU ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARININ GENEL İÇERİĞİ

### A. Anlaşmaların İsimleri

Türkiye'nin çeşitli Devletler ile yaptığı ve yürürlükte olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının resmi isimleri şöyledir:

1. Avusturya Cumhuriyeti : Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine ve Diğer Bazı Hususların Düzenlenmesine İlişkin Anlaşma

2. Norveç Krallığı : Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine ve Diğer Bazı Hususların Düzenlenmesine İlişkin Anlaşma

3. Kore Cumhuriyeti : Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Diğer Bazı Hususları Düzenleme Anlaşması

4. Haşımı Ürdün Krallığı : Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Diğer Bazı Hususları Düzenleme Anlaşması

5. Tunus Cumhuriyeti : Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması

6. Romanya Sosyalist Cumhuriyeti : Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması

7. Hollanda Krallığı : Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması

8. Pakistan İslam Cumhuriyeti : Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması

9. Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda Birleşik Krallığı: Gelir ve Sermaye Değer Artışı Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel olma Anlaşması



10. Finlandiya Cumhuriyeti : Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması

11. Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti : Türkiye Cumhuriyeti ile Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirme ve Vergi Kaybını Önleme Anlaşması

12. Federal Almanya Cumhuriyeti : Gelir ve Servet Üzerineden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması

Yukarıda belirtilen anlaşmalardan Kore, Federal Almanya, Pakistan, Hollanda ve Finlandiya ile imzalananlarda. ayrıca ek protokoller vardır.

#### B. ANLAŞMA METİNLERİNİN DİLİ

Türkiye'nin çeşitli Devletler ile yaptığı çifte vergilendirme anlaşmaları metinlerinin yazıldıkları diller, ve bu doğrultuda, yorum farklılığı halinde itibar edilecek diller şöyledir.

1. Avusturya : Türkçe, Almanca - Her iki metin de aynı derecede muteberdir.
2. Norveç : İngilizce
3. Kore : Türkçe, Korece, İngilizce - Metinlerin farklı yorumu halinde İngilizce metine itibar edilecektir.
4. Ürdün : Türkçe, Arapça, İngilizce - Metinlerin farklı yorumu halinde İngilizce metine itibar edilecektir.
5. Tunus: İngilizce, Fransızca - Her iki metin de aynı derecede muteberdir.
6. Romanya : Türkçe, Romence, İngilizce - Metinlerin farklı yorumu halinde İngilizce metine itibar edilecektir.
7. Hollanda : İngilizce

8. Pakistan : Anlaşma metninde dil konusunda serahat yoktur.Ancak, anlaşma İngilizce imzalandığı için, geçerli dilin de İngilizce olacağı tabiidir.

9. Büyük Britanya : Türkçe, İngilizce - Her iki metin de aynı derecede muteberdir.

10. Finlandiya : Türkçe, Fince, İngilizce - Metinlerin farklı yorumu halinde İngilizce metine itibar edilecektir.

11. Kuzey Kıbrıs : Metinde dil konusunda serahat yoktur. Fakat, tabii metin Türkçe'dir.

12. Federal Almanya : Türkçe, Almanca, İngilizce - Metinlerin farklı yorumu halinde İngilizce metine itibar edilecektir.

#### C. ANLAŞMALARIN KAPSAMI

Yukarıdaki vergi anlaşmalarının madde başlıkları ve bu maddeler ile ilgili karşı taraflar aşağıda belirtilmiştir. (A=Avusturya, N= Norveç, K=Kore,Ü=Ürdün, FA= Federal Almanya, T=Tunus, R= Romanya, P= Pakistan, BB= Büyük Britanya, Kuzey İrlanda Birleşik Krallığı, H= Hollanda, Fi= Finlandiya, KK= Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti)

##### 1. Anlaşmanın kapsamına giren kişiler

A,N,K,Ü,FA,T,R,P,BB,H,Fi,KK

##### 2. Anlaşmanın kapsamına giren vergiler

A,N,K,Ü,FA,T,R,P,BB,H,Fi,KK

##### 3. Genel Tanımlar

A,N,K,Ü,FA,T,R,P,BB,H,Fi,KK

##### 4. Mali ikametgah

A,N,Ü,FA,R,P,Fi,KK

- Mükim

K,T,H

- İkametgah

BB

5. İşyeri

A,N,K,Ü,FA,T,P,R,BB,H,Fİ,KK

6. Gayrimenkul (varlık)Gelirleri

A,N,K,Ü,FP,T,R,BB,H,Fİ,KK

7. Teşebbüs kazançları

A,N

- Ticari kazançlar

Ü,FA,T,R,P,BB,H,Fİ,KK

8. Uluslararası taşımacılık

BB,Fİ

- Taşımacılık teşebbüsleri

R

- Deniz ve hava nakliyatı

A,K,T,P

- Deniz, hava ve kara nakliyatı

N,Ü,FA,H,K

9. Bağımlı teşebbüsler

K,Ü,FA,T,R,P,BB,H,Fİ,KK

- Ortak teşebbüsler

A

- Bağlı teşebbüsler

N

10. Temettüler

A,N,K,Ü,FA,T,R,P,BB,H, Fİ, KK

11. Faizler

A,N,K,Ü,FA,T,R,P,BB,H,Fİ,KK

12. Gayrimaddi hak bedelleri

A,N,K,Ü,FA,T,R,P,BB,H,Fİ,KK

13. Sermaye değer artış kazançları

A,N,K,Ü,FA,T,R,P,BB,H,Fi,KK

14. Serbest meslek faaliyetleri

A,N,K,Ü,FA,T,R,P,BB,H,Fi,KK

15. Hizmetler

A

- Ücretler

N,KK

- Bağımlı faaliyetler

K,Ü,FA,T,R,P,BB,H,Fi

16. Yönetici istihkakları

A,N,Ü

- Müdürlere yapılan ödemeler

K,FA,R,T,P,BB,H,Fi

- Direktörlere yapılan ödemeler

KK

17. Artist ve sporcular

A,N,K,Ü,FA,T,R,P,BB,Fi

18. Emekli maaşları

A,N,K,Ü,FA,T,R,P,BB,Fi

- Emekli maaşları, düzenli ödemeler ve sosyal güvenlik emekli maaşları

H

- Emekli ödenekleri

KK

19. Kamu görevleri

A,N,K,Ü,FA,T,R,P,BB,H,Fi,KK

20. Öğrenci ve öğretmenler

A,N,K,Ü,FA,T,R,P,

- Öğrenciler, mesleki eğitim görevleri, stajyerler ve öğretmenler

BB

- Öğrenciler, öğretmenler, profesörler

H

- Öğrenciler

Fi

- Araştırmacı, öğretmen, öğrenci ve stajyerler

KK

21. Anlaşmada açıkça belirtilmeyen gelirler

A

- Mütferrik (diğer) gelirler

N,K,Ü,FA,T,R,P,BB,H,Fi,KK

22. Servet

A,N,Ü,FA,T,R,

23. (Çifte vergilendirmeyi ) önleme usulleri

A,N,K,Ü,T,R,P,BB,H,KK

- Mukim olunan Devlette çifte vergilendirmeyi önleme

FA

- Çifte vergilendirmenin önlenmesi

Fi

24. Ayırım yapılmaması

A,N,K,Ü,FA,T,R,P,BB,H,Fi,KK

25. Bilgi mübadelesi

A,N,K,Ü,FA,T,R,P,BB,H,Fi,KK

26. İdari yardımlaşma

N,Ü,R,KK

27. Sulh usulu

A,N

- Karşılıklı anlaşma usulu

K,Ü,FA,T,R,BB,H,Fi,KK

28. Diploması ve konsolosluk memurları

A,K,Ü,FA,T,P,R,BB,H,Fi,KK

29. Bölgesel teşmil

N

- Hükümlerlik genişlemesi

P,H

- Berlin Eyaleti

FA

30. Yürürlüğe girme

A,N,K,FA,T,R,P,BB,H,Fİ,KK

31. Yürürlükten kalkma

A,N,K,O,FA,T,R,P,BB,Fİ,KK

D. MADDELERİN ANALİZİ

Çalışmanın bu kısmında Türkiye Cumhuriyeti'nin taraf olduğu vergi anlaşmalarında yer alan hükümler kendi madde başlıkları altında genel olarak açıklanıp, analize tabi tutulacaklardır. Bu analizde, maddeler ayrıntılı olarak ele alınmayacak, sadece tanıtılmaya gayret gösterilecektir.

Bu çalışmada ele alınan anlaşmaların hepsinde, ilk yirmi maddede, ortak-bazen değişik- başlıklar altında, aynı konular ele alınmıştır. Daha sonraki maddelerde de, bazı sıra farklılıkları ve özel düzenlemeler ile, yine belirli şablona uyulmuştur.

1. Anlaşmanın kapsamına giren kişiler (Personel scope):

Bu madde, anlaşmanın hangi kişilere uygulanacağını düzenlemektedir. Buna göre, anlaşma akit Devletlerden herbirinin veya her ikisinin mukimi olan kişilere uygulanır.

2. Anlaşmanın kapsamına göre vergiler (Taxes covered):

Bu maddede, anlaşmanın, akit Devletlerden her birinde, hangi vergilere tatbik edileceği düzenlenmektedir.

Buna göre:

Avusturya ile yapılan anlaşmada, Türkiye için uygulanacak vergiler:

- (i) Gelir vergisi
- (ii) Kurumlar vergisi
- Avusturya için:
  - (i) Gelir vergisi (Einkommensteuer);
  - (ii) Kurumlar vergisi (die Körperschaftsteuer);
  - (iii) Mesken inşaatının teşviki ve aile yüklerinin eşitlenmesi için gelirden alınan vergi (der Beitrag vom Einkommen zur Förderung des Wohnbaues, und für Zwecke des Familienlastenausgleiches);
  - (iv) Felaket fonları için gelirden alınan vergi (der Katastrophenfondsbeitrag vom Einkommen);
  - (v) Özel gelir vergisi ( die Sonderabgabe vom Einkommen);
  - (vi) Yönetici istihkakları vergisi (die Aufsichtstratsabgabe);
  - (vii) Servet vergisi (die Vermögensteuer);
  - (viii) Felaket fonları için servetlerden alınan vergi (der Katastrophenfondsbeitrag vom Vermögen);
  - (ix) Özel servet vergisi (die Sonderabgabe vom Einkommen);
  - (x) intikal vergisi dışında kalan servet unsurları üzerinden alınan vergi (die Abgabe von Vermögen, die der Erbschaftssteuer entzogen sind);
  - (xi) işletme vergisi ile bu verginin ücretlerden alınan kısmı (die Gewerbesteuer einschließlich der Lohnsummensteuer);
  - (xii) Arazi vergisi (die Grundsteuer);
  - (xiii) Tarım ve orman işletmeleri vergisi (die Abgabe von landund forstwirtschaftlichen Betrieben);
  - (xiv) Aile yardımlarına mahsus tevzin fonu için tarım ve orman işletmelerinden alınan vergi ( die Beiträge von land-und forstwirtschaftlichen Betrieben zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen);
  - (xv) Arsa kıymet vergisi (die Abgabe vom Bodenwert bei unbebauten Grundstücken)'dir.

Norveç ile yapılan anlaşmada Türkiye için uygulanacak vergiler;

- i) Gelir vergisi ve
- ii) Kurumlar vergisi,

Norveç için:

- i) Gelir ve servet üzerinden alınan milli vergiler ve belediye vergileri (vergi denkleştirme fonuna yapılan yardımlar da dahil)
- Statlige og kommunale skatter av inntekt (herunder innbefattet avgifter til skattefordelingsfondet "felleskatten" og av formue);

- ii) Gayrimukim sanatkarların ücretleri üzerinden alınan vergi (avgifter pa honorarer som tiifaller kunstnere bosatt utiandet);
- iii) Gelişmekte olan devletlere yardım için alınan özel vergi (saerskatt til utviklingshjelp);
- iv) Deniz adamları vergisi (Sjomannsskatt)'dir.

Kore ile yapılan anlaşmada, Türkiye için uygulanacak vergi;

- i) Gelir vergisi
- ii) Kurumlar vergisi

Kore için uygulanacak vergi:

- i) Gelir vergisi
- ii) Kurumlar vergisi
- iii) Gelir vergisine veya kurumlar vergisine dayanarak alınan Oturma Vergisidir.

Ürdün ile yapılan anlaşmada Türkiye için uygulanacak vergi:

- i) Gelir vergisi
- ii) Kurumlar vergisi

Ürdün için:

- i) Gelir vergisi
- ii) Gelir vergisi matrahının üzerinden alınan sosyal hizmetler vergisidir.

Federal Almanya ile yapılan anlaşmaya göre, Türkiye için uygulanacak vergi-

ler:

- i) Gelir vergisi
- ii) Kurumlar vergisi,

Almanya için:

- i) Gelir vergisi (Einkommensteuer)
- ii) Kurumlar vergisi (Körperschaftsteuer)
- iii) Servet vergisi (Vermögensteuer)
- iv) Ticaret vergisi (Gewerbesteuer)'dir.

Tunus ile yapılan anlaşmaya göre Türkiye için uygulanacak vergiler:

- i) Gelir vergisi
- ii) Kurumlar vergisi,
- iii) Savunma Sanayi destekleme fonu



- iv) Sosyal yardımlaşma ve dayanışmayı teşvik fonu
- v) Çıraklık, mesleki ve teknik eğitimi geliştirme ve yaygınlaştırma fonu

Tunus için:

- i) Ticari kazanç üzerinden alınan vergi;
- ii) Kurumlar vergisi;
- iii) Ticari olmayan faaliyetlerden elde edilen gelir üzerinden vergi;
- iv) Maaş ve ücretler üzerinden alınan vergi
- v) Zirai vergi;
- vi) Gayrimenkul kıymet artış vergisi;
- vii) Menkul kıymet gelirleri üzerinden alınan vergi;
- viii) Alacak faizi, mevduat faizi, garanti ve olağanüstü cari hesap geliri üzerinden alınan vergi;
- ix) Dayanışma için vergi;
- x) Şahsi gelir üzerinden alınan devlet vergisi'dir.

Romanya ile yapılan anlaşmaya göre, Türkiye için uygulanacak vergiler:

- i) Gelir vergisi
- ii) Kurumlar vergisi
- iii) Savunma sanayi destekleme fonu

Romanya için:

- i) Gerçek kişilerin ve kurumların elde ettikleri gelirler üzerinden alınan vergi;
- ii) Romen ekonomik kuruluşları ile yabancı ortakların katılımıyla oluşan ortak şirketlerin kazançları üzerinden alınan vergi;
- iii) Tarımsal faaliyetlerden elde edilen gelir üzerinden alınan vergidir.

Pakistan ile yapılan anlaşmaya göre Türkiye için uygulanacak vergiler:

- i) Gelir vergisi
- ii) Kurumlar vergisi

Pakistan için;

- i) Gelir vergisi
- ii) Süper vergi
- iii) İlave vergidir.

Büyük Britanya ile yapılan anlaşmaya göre, Türkiye için uygulanacak vergiler:

- i) Gelir vergisi
- ii) Kurumlar vergisi

Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda Birleşik Krallığı'nda:

- i) Gelir vergisi
- ii) Kurumlar vergisi
- iii) Sermaye değer artışı kazançları vergisidir.

Hollanda ile yapılan anlaşmaya göre Türkiye için uygulanacak vergi:

- i) Gelir vergisi
- ii) Kurumlar vergisi
- iii) Savunma sanayi destekleme fonu

Hollanda için:

- i) Gelir vergisi (de inkomstenbelasting)
- ii) Ücretler vergisi (de loonbelasting)
- iii) Kurumlar vergisi (de vennootschapsbelasting) 1810 tarihli Madencilik Kanununa (Minjwet 1810) göre verilen müsaadeler çerçevesinde veya 1965 tarihli Kıta Sahaneliği Madencilik Kanununa (Minjwet Continental Plat 1965) göre doğal kaynakların işletilmesinden elde edilen net kar üzerinden alınan Hükümet payı dahil olmak üzere;
- iv) Temettü vergisi (de dividendbelasting) dir.

Finlandiya ile yapılan anlaşmaya göre:

Türkiye için uygulanacak vergiler

- i) Gelir vergisi
- ii) Kurumlar vergisi

Finlandiya için:

- i) Devlet Geliri Vergisi
- ii) Mahalli Vergi
- iii) Kilise Vergisi
- iv) Dar mükellef gelirleri üzerinden kaynakta tevkifat vergisidir.

Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti ile yapılan anlaşmaya göre Türkiye için uygulanacak vergi

- i) Gelir Vergisi
- ii) Kurumlar Vergisi
- iii) Savunma Sanayii Destekleme Fonu
- iv) Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu
- v) Çıracılık ve Mesleki Teknik Eğitimi Geliştirme ve Yaygınlaştırma Fonu

Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti için:

- i) Gelir Vergisi
- ii) Kurumlar Vergisi' dir.

Taraf devletlerde anlaşmaların imza tarihinden sonra çıkacak ve anlaşmaya konu olan vergilere benzer vergiler de, anlaşma kapsamına dahil olurlar. Devletlerin yetkili makamları vergi mevzuatındaki önemli değişiklikleri birbirlerine bildirirler.

### 3. Genel tanımlar (General definitions):

Bu madde içinde, karşılıklı uygulama uyumunu sağlamak üzere genel tanımlara yer verilmektedir. Muhtelif anlaşmalar içinde bu şekilde tanımlanan kavramlar şunlardır.

- Bir Akit Devlet (A,N,K,Ü,FA,T,R,BB,Fİ,KK)
- Diğer Akit Devlet ( A,N,K,H,FA,T,R,P,BB,KK)
- Vergi (A,N,K,Ü,FA,T,R,P,BB,H,Fİ,KK)
- Kişi (A,N,K,Ü,FA,T,R,P,BB,H,Fİ,KK)
- Şirket (A,N,K,Ü,FA,T,R,P,BB,H,Fİ, )
- Uyruk (A,N,)
- Bir akit Devlet teşebbüsü ( A,N,Ü,T,R,P,BB,Fİ)
- Diğer akit Devlet Teşebbüsü ( A,K,Ü,T,R,P,BB,Fİ)
- Yetkili makam (A,N,K,Ü,FA,T,R,P,BB,H,Fİ,KK)
- Türkiye (N,K,Ü,T,R,P,BB,H,KK)
- Norveç (N)
- Kanuni Merkez ( (N,K,Ü,FA,T,R,P,BB,H)
- Kore (K)
- Vatandaşlar (K,Ü,FA,T,R,P,BB,H,Fİ,KK)

- Uluslararası trafik ( K,T,BB,H,Fİ,KK)
- Ördün (Ü)
- Tunus (T)
- Romanya (R)
- Gerçek lehdor (R,KK)
- Pakistan (P)
- Birleşik Krallık (BB)
- Politik alt bölüm (BB)
- Devlet (H)
- Hollanda (H)
- Devletlerde birimin teşebbüsü (H)
- Diğer Devlet teşebbüsü (H)
- Finlandiya (Fİ)
- Kuzey Kıbrıs (KK)
- Kurum (KK)
- Bir akit devlet işletmesi(KK)

#### 4. Mali İkametgah Mukim-İkametgah- (Resident)

Bu başlık altında mükellefiyet kapsamı içinde bulunan kişiyi tayin eden kıstas belirlenmektedir. Çeşitli anlaşmalarda bu şekilde mali ikametgah (A,N,Ü, FA,H,P,Fİ,KK), mukim (K;T;H;) ve ikametgah (BB) kavramları tanımlanmıştır.

#### 5. İşyeri (Permenant establishment):

Bu başlık altında, anlaşmalara göre işyeri olarak kabul edilen ve edilme-  
yen yerler belirlenmektedir. Böylece işyeri sayılan yerler şunlardır:

- Sevk ve idare yeri (KK)
- Satış yeri (KK)
- İdare Merkezi (A,N,)
- Şube (A,N,K,Ü,FA,T, R,P,BB,H,Fİ,KK)
- Büro (A,N,K,Ü,FA,T,R,P,BB,H,Fİ,KK)
- Fabrika (A,K,N,Ü,FA,T,P,R,BB,H,Fİ,KK)
- Atölye ( A,N,K,Ü,FA,T,P,BB,H,Fİ,KK)
- Maden ocağı, bütün tabi kaynak istihrac yerleri (A,N,K,Ü,FA,T,P,BB,H,Fİ,KK)
- Süresi altı ayı aşan inşaat ve montaj santiyesi (A,N,K,Ü,FA,T,P,BB,H)
- Yönetim yeri (Ü,FA,T,R,P,BB,H,Fİ)

Daimi satış fuarı (P)

Doğal zenginliklerin aranması veya bunlardan faydalanılması amacıyla kulanılan tesis veya yapı (BB)

İşyeri kabul edilmeyen yerler ayrıca ayrıntılı olarak tadat edilmektedir.

#### 6. Gayrimenkul (Varlık) gelirleri (Income from Immovable property):

Bu madde başlığı altında, gayrimenkul varlık gelirlerinin tanımı yapılmakta ve karşılıklı olarak nasıl vergilendirileceği tanzim edilmektedir. Gayrimenkul varlık kavramı, medeni hukuktaki "taşınmaz mal" kavramına yaklaşmakta, vergi hukukundaki "gayrimenkul sermaye" kavramı kadar geniş bir kapsama yayılmamaktadır. Böyle olunca, gemiler, vapurlar ve uçaklar gayrimenkul mal kabul edilmemektedir.

Gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirin vergilendirilmesinde, kaynak ilkesine itibar edilmekte, gelir, gelirin doğduğu ülke Devletince vergilendirilmektedir.

#### 7. Teşebbüs kazançları - Ticari kazançlar (Business profits):

Bu madde başlığı altında teşebbüs kazançlarının (A,N) daha açık bir ifade ile, ticari kazançların (Ü,FA,T, R,P,BB,H,Fi,KK) vergilendirilmesi esasları düzenlenmektedir.

Ticari faaliyetlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesinde, ikametgah ilkesi esas kabul edilmektedir. Ancak kazanç, kazancın elde edildiği ülkede bulunan bu işyerinde sağlanıyorsa bu halde, kaynak ilkesi geçerli olmaktadır. Bu halde de, işyerinin kazancı belirlenirken, yurt dışındaki merkez yönetim ve genel idare giderlerinin indirilmesine müsaade edilmektedir.

#### 8. Ulaştırma işi kazançları (Transport):

Bu maddenin kapsamı, çeşitli Devletler ile yapılan anlaşmalarda, değişik manzara göstermektedir. Anlaşmalarda yer alan maddeler, konularıyla bağlantılı olarak şu başlıkları taşımaktadırlar.

- Uluslararası taşımacılık (BB,Fi)
- Taşımacılık teşebbüsleri (R)
- Deniz ve hava nakliyat (A,K,T,P,KK)

9. Bağımlı teşebbüsler - Ortak teşebbüsler, Bağlı teşebbüsler (Associated enterprises):

Mahiyet olarak aynı olan olay, değişik anlaşmalarda şu farklı başlıklar altında düzenlenmiştir:

- Bağımlı teşebbüsler (K,U,FA,T,R,P,BB,H,Fı,KK)
- Ortak teşebbüsler (A)
- Bağlı teşebbüsler

Bu madde, akit Devletlere mensup olup birbiri ile iştirak ilişkisi içinde bulunan teşebbüslerin vergilendirilmesini düzenlemektedir. İştirak ilişkisinden maksat, bir ülkedeki kuruluşun diğer ülkedeki kuruluşun yönetimine,kontrolüne veya sermayesine katılması veya aynı kişilerin iki Devlete ait kuruluşların yönetim, kontrol veya sermayesine katılmasıdır.

Bu kadar iç içe ekonomik ve idari ilişkiler içinde bulunan ve aynı Devletlere mensup kuruluşlar, çeşitli yollardan kazançlarını düşük göstermek gayretinde bulunabilirler. Maddede yapılan düzenlemeye göre, her Devlet, kazancın kendi mevzuatı çerçevesinde hesaplanmasına gidebilecek ve kuruluşça hasaplanan kazanç ile, olması lazım gelen kazanç arasındaki farkı da vergilendirebilecektir.

Yukarıdaki olay doğrultusunda, aynı kazanç, her iki Devlette de vergilendirilmiş olabilecektir. Bu halde, bir Devlet, diğer ülkede yapılan vergilendirmenin hukukiliğine kanaat getirirse, kendi vergilendirmesini düzeltebilecektir.

Bu hususta, Devletlerin yetkili makamları birbirleri ile danışma halinde olacaklardır.

10. Temettüler ( Dividends):

Bu maddede, akit devletlerden birinin mukimi olan bir şirket tarafından, diğer akit Devletin bir mukimine ödenen temettülerinin vergilendirilmesi düzenlenmektedir. Madde " temettü" kavramını da açıklamaktadır.

Bu konuda ikili bir uygulama düzenlenmektedir. Bir duruma göre, ödenen temettüler, temettü alan kişinin ikametgah Devletince vergilenebilecektir.

Ayrıca, temettüler, temettü ödeyen şirketin mukim olduğu Devlette, o Devlet mevzuatına göre de vergilendirilebilir. Ancak anlaşmalarda, kaynak devletin uygulayacağı azami vergi oranı belirlenmektedir. (Bkz.ekler)

Şu varki, halen, Türkiye'de temettüler zaten beyan dışı olduğundan, Türkiye açısından bu olay fiilen sıfırda kalmaktadır.

Ancak temettü elde eden kişi, temettü elde edilen ülkede, bu menfaati o ülkede sahip olduğu bir işyerinde sağlamış ise, menfaat artık ticari kazanç gibi (md 7) işlem görecektir.

#### 11. Faizler (Interest):

Bu madde, bir akit Devlette doğan ve diğer akit Devletin bir mukimine ödenen faizlerin vergilendirilmesini düzenlemektedir.

Temettüler ile ilgili düzenleme burada da geçerlidir. Yani faiz, esas olarak ikametgah esasına göre vergilendirilir. Ancak bu faizler, faizin doğduğu kaynak Devletin mevzuatına göre de vergilendirilir. Bu husustaki uygulamada, azami vergi oranı anlaşma ile belirlenir.

Türkiye uygulaması bakımından diğer akit Devletin mukim kişiye Türkiye'de faiz ödenmesi meselesi tek düze bir seviyeye inmiştir. Şöyle ki, böyle bir halde diğer Devlet mukimi kişi, Türkiye'de dar mükellefiyete tabidir. Dar mükellef kişilere yapılan faiz ödenmesi Türkiye'de vergi stopajına tabidir. Ancak bazı haller için stopaj oranı yüzde sıfır olarak tesbit edilmiş durumdadır. Böyle olunca vergi anlaşmalarında belirlenen vergileme oranı ne olursa olsun, şimdiki halde, reel oran yüzde sıfır olarak kalabilmektedir (Bkz.ekler)

Faiz lehdarının bu faizi bir işyeri ile bağlantılı olarak elde etmesi halinde bu menfaat, anlaşma hükümlerini uygulamasında ticari kazanç gibi işlem görecektir.

#### 12. Gayrimaddi hak bedelleri (Royalties):

Gayri maddi hak bedellerinin vergilendirilmesinde, temettü ve faizlerin vergilendirilmesi kurallarına paralel bir düzenleme vardır.

Burada da esas olarak, ikametgah ilkesine göre, vergileme gayri maddi hak bedelini elde eden kişinin mukimi bulunduğu Devlet tarafından yapılır. Ayrıca gayrimaddi hak bedelinin ödendiği Devlet de, kaynak ilkesine göre vergileme yapar. Ancak bu vergilemenin azami oranı akit Devletlerce kararlaştırılır. Türkiye'nin taraf

olduğu çifte vergileme anlaşmalarında bu konuda çeşitli oranlar mevcuttur. (Bkz.ekler) Türk hukukuna göre, dar mükellef lere yapılan gayrimaddi hak bedeli ödemeleri, gelir vergisi mükellef leri için münferit beyannameye, kurumlar vergisi mükellef-leri için özel beyana tabidir. Her iki halde de, menfaatin elde edildiği tarihten itibaren 15 gün içinde beyanname verilecek ve vergi, anlaşmada belirlenen oran uygulanarak hesaplanacaktır.

Diğer taraftan, gayrimaddi hak bedeli, o ülkede mevcut bir işyeri ile bağlantılı olarak elde edildiği takdirde, anlaşma uygulaması bakımından ticari kazanç olarak kabul edilecek ve 7 nci maddeye göre işlem görecektir.

### 13. Sermaye değer artışı kazançları (Capital gains):

Bu madde, genel olarak sermaye değer artışı kazançlarının vergilendirilmesini düzenlemektedir. Sermaye değer artışı kazançları sırf taşınmaz malların elden çıkartılması kapsamını aşan bir olaydır. Böyle olunca "sermaye" kavramına taşınır mallar ile gayrimaddi haklar ve ortaklıklar payları da dahil olabilir.

Sermaye değer artışı kazançlarının vergilendirilmesi ile ilgili olan bu maddeye göre, 6 ncı maddede tanımlanan bir gayrimenkul varlığın elde çıkartılmasından doğan kazanç, bu varlığın yer aldığı akit Devlette vergilendirilir.

Aynı yönde bir akit Devlet mukiminin diğer akit Devlette sahip olduğu bir işyerinin ticari varlığına dahil taşınabilir malların elden çıkarılmasından doğan kazançlar da, bu varlıkların bulunduğu Devlette vergilendirilir.

Ancak uluslararası trafikte işletilen araçların, işletilmesi ile bağlantılı taşınabilir malların elden çıkartılmasından sağlanan kazançlar, yalnızca o teşebbüsün mukim olduğu Devlette vergilendirilir.

Yukarıda sayılanlar dışında kalan varlıkların elden çıkartılmasından sağlanan kazançlar, elden çıkartan kişinin mukim olduğu Devletçe vergilendirilir. Ancak, böyle bir varlığın iktisap tarihinden itibaren bir yıl içinde elden çıkartılması halinde kazanç, kazancın elde edildiği Devlette de vergilendirilebilir.

### 14. Serbest meslek faaliyetleri (Independent personal services):

Madde, serbest meslek faaliyetleri terimini tanımlanmıştır. Serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen kazançla ilişkin bu maddeye göre, söz konusu kazançlar ikametgah esasına tabidir. Yani vergilendirme yetkisi kazancın elde edildiği Devlet değil kazancı elde eden kişinin mukim olduğu Devlete aittir.



Ancak bu kişi, diğeri Devlette oniki aylık herhangibir kesintisiz dönem içinde serbest meslek faaliyeti icra etmek üzere bir veya birkaç seferde 183 gün veya daha fazla kalırsa, söz konusu gelir, aynı zamanda kaynak ülkede de vergilendirilebilir. Bu ayrıntı Ürdün ve Tunus ile yapılan anlaşmalarda yer almamıştır.

Türkiye'nin çeşitli devletler ile akt ettiği anlaşmalarda, bu madde, farklı teferruatta düzenlenmiştir.

15. Bağımlı faaliyetler, Hizmetler, Ücretler (Personal services):

Değişik Devletler ile yapılan anlaşmalarda "hizmet" (A), "ücretler" (N,KK) "bağımlı faaliyetler" (K,Ü,FA,T,R,P,BB,H,Fi) başlıkları altında düzenlenen bu maddede, bir hizmet akdine ve işverene bağılı olarak elde edilen menfaatlerin vergilendirilmesi düzenlenmektedir. Ancak müdürler ve üst yöneticiler (Md.16), artist ve sporcular(md.17), emekliler(md.18), kamu görevlileri (md.19) ve öğretmen ve öğrencilere (Md.20) yapılan ödemeler bu madde kapsamı dışındadır.

Bu konuda benimsenen genel ilkeye göre, hizmetin diğeri Devlete ait ülkede ifa edilmemesi kaydıyla, vergilendirme yetkisi ikametgah Devletine aittir.

Akit Devletlerden birinin mukimi olan bir kişinin diğeri akit Devlet ülkesinde bir takvim yılı içinde, bir veya birkaç seferde, 183 günü aşan hizmet süresinden doğan kazançları, kazancın elde edildiği Devletçe vergilendirilir.

Bu süreyi aşmayan hizmet gelirinin vergisi, yine ikametgah Devletince vergilenir.

Yukarıdaki süre şartı dahil, ücret ödemesi, hizmetin ifa edildiği Devletin mukimi olmayan bir işveren tarafından ödenmiyorsa ve o ülkenin bir işyerinden yapılmıyorsa, vergileme hizmetlinin ikametgah Devletince yapılacaktır.

Hel hal ve karda, uluslararası trafikte işletilen gemi ve uçaklarda ifa edilen hizmetin geliri, teşebbüsün mukim olduğu akit Devlette vergilendirilir.

16. Yönetici istihkakları - Müdürlere yapılan ödemeler (Directors' fees):

Bu madde şirket yönetim kurulu üyeleri ve üst düzey yönetim görevlilerinin ücretleri ile ilgilidir.

Bir akit Devlet mukimi kişinin, diğer akit Devlet mukimi bir şirketin yönetim kurulu üyesi bulunması dolayısıyla eline geçen prim, ikramiye, huzur hakkı ve diğer benzeri menfaatler ve aynı durumdaki üst düzey yöneticiliğinden elde ettiği ücretler, kişinin mukim olduğu Devlette vergilendirilir.

17. Artist ve Sporcular (Artists and athletes):

BU madde, kendi tanımını içinde, tiyatro, sinema, radyo ve televizyon sanatçıları gibi profesyonel sanatçıların, müzisyenlerin ve sporcuların kazançlarının vergilendirilmesini düzenlemektedir. Bu çerçevede içinde, yukarıdaki faaliyetler, geride işlenen serbest meslek faaliyetleri (md.14) ve bağımsız faaliyetler (m.15) ile bağlantı kurulmaksızın işleme tabi tutulacaktır.

Bu konuda yapılan anlaşmalarda temel ilke, kazancın, elde edildiği ülkede vergilendirilmesidir. Buna mukabil bu sanatsal ve sportif faaliyet, o faaliyetin icra edildiği ülkede, resmi ve kamuya yararlı sayılan bir teşkilat veya kuruluş tarafından finanse edilen bir ziyaret vesilesiyle icra ediliyorsa, bu yüzden sağlanan gelir, kaynak Devlette vergilendirilir.

Diğer akit devlette faaliyet icra eden sanatçı veya sporcunun bu faaliyeti icra eden sanatçı veya sporcunun bu faaliyet ile bağlantılı olarak kendi ülkesinde kamu görevlisi olması halinde, durum 19ncu madde dahilinde mütalaa edilecektir.

18. Emekli maaşları - Düzenli ödemeler ve sosyal güvenlik emekli maaşları (Pensions) :

Bu madde, 19ncu madde dışındaki geçmiş çalışmalar ile bağlantılı emekli maaşı ve bu mahiyetteki ödemelere ilişkindir. Kamu kesimi emekli maaşları, bu madde kapsamına dahil değildir. Burada benimsenen genel kural, söz konusu ödemelerin ikametgah ilkesine göre, yani kişinin mukim olduğu Devlette vergilendirilmesidir. Ancak özellikle, Hollanda ile yapılan anlaşmada, emekli maaşı kavramının "düzenli ödeme" kavramı yönünde genişlediği görülmektedir. Burada kullanılan "düzenli ödeme" kavramı nafaka mahiyetindeki ödemeleri içermektedir.

Yine Hollanda ile yapılan anlaşmada, belirli hallerde "kaynak" ilkesinde de uygulama alanı açıldığı gözlenmektedir.

19. Kamu görevleri (Government Service):

Bu madde, kamu görevleri ile ilişkili ücretler hakkındadır.

Bir akit Devletin, alt bölümü ve mahalli idaresinin, kamu hizmeti ifa edenlere ödediği ücretler, yalnızca bu devlette vergilendirilir.

Ancak, akit Devletçe, kamu görevlisine ödenen ücret, o Devletin siyasi alt bölümünü veya mahilli idaresinin yürüttüğü ticari veya sinai bir faaliyeti bağlantılı ise bu halde durum 15nci, 16ncı veya 18nci maddeler içinde düşünülecektir. Genel konu ile bağlantılı emekli maaşları madde kapsamına dahildir (A,N,K,Ü,R,P,H,KK) Bazı hallerde, ayrıntıda farklılıkları gözlemektedir (FA,T,BB).

20. Öğrenci ve Öğretmenler - Öğrenciler, mesleki eğitim görenler, stajyerler ve öğretmenler - öğrenciler, öğretmenler ve profesörler. (Students, teachers, trainees):

Bu madde, değişik Devletlerle yapılan anlaşmalarda, farklı başlıklar altında düzenlenmiştir. Maddenin genel kapsamı, öğretim veya staj görenler ile, öğretici hizmet veren kişilerin, bu sıfat dolayısıyla edindiği menfaatler, bulunduğu Devletçe vergilendirilmez. Ancak, bu kuralın uygulanabilmesi için, söz konusu menfaatin, o ülke dışındaki kaynaklardan gelmiş olması gerekir.

Maddenin özelliği, bazı hallerde "uyrukluk" (A,N), genellikle "vatandaşlık" (K,Ü,FA,T,R,KK) ve bazı hallerde de "mukim" (R,BB,H,Fi) kavramını kullanmış olmasıdır.

Ayrıca, bir akit Devletin vatandaşı olan stajyerin, diğer ülkede staj, yani uygulama alışkanlığı kazanmak üzere bir takvim yılında 183 günü aşmayan hizmetinin ücreti, bir diğer ülkede vergilendirilmez.

21. Anlaşmada açıkça belirtilmeyen gelirler, müteferrik - diğer - gelirler. (Other income):

Bir akit Devlet mukiminin, nerede olursa olsun, anlaşmanın önceki maddelerin de yer almayan gelirleri, yalnızca bu Devlette vergilendirilir.

Böylece anlaşma kapsamı dışında kalan gelir kalemleri, geliri elde eden kişinin ikametgah Devletin vergi mevzuatı hükümlerine tabi olmakta ve o Devletçe kavranmaktadır. Yukarıdaki şartlar dahilinde, bir üçüncü Devlette elde edilen gelirler de madde kapsamı içinde bulunan ikametgah Devletince vergilendirilecektir. Pakistan, Büyük Britanya ve Hollanda ile yapılan, anlaşmalarda, modelin teferruatında farklılıklar gözlenmektedir. Bu hallerde madde, OECD modeli ile uyum halindedir.

## 22. Servet (Capital):

Taraf devletler, anlaşma kapsamına, servetler vergilerini de dahil ettikleri takdirde bu maddeye yer verilmektedir. Bu yüzden, söz konusu madde, bazı anlaşmalarda mevcut (A,N,O,FA,T,R,), bazı anlaşmalarda ise mevcut değildir. (K,P,BB,H).

Servetlerin vergilendirilmesi ile ilgili düzenlemeye göre,

- Gayrimenkuller, bu malların bulunduğu akit Devlette vergilendirilir.
- Bir işlemin aktifine kayıtlı menkul mallar, işletmenin bulunduğu akit Devlette vergilendirilir.

Uluslararası ulaşırmacılıkta işletilen araçlar ile bu araçların işletilmesine tahsis edilen menkul mallar, teşebbüsün kanuni merkezinin bulunduğu Devlette vergilendirilir.

- Diğer servet unsurları, kişinin mukim olduğu Devlette vergilendirilir.

Maddenin teferruatında, özellikle ulaştırma araçlarının kara, deniz ve hava araçları olarak belirlenmesinde, farklılıklar gözlenmektedir.

## 23. (Çifte vergilendirilmeyi) önleme usulleri- (Methods for elimination of double taxation):

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının en önemli konusu yani, akit Devletler arasında çifte vergilendirmenin nasıl önleneceği konusu bu maddede düzenlenmektedir. Çeşitli Devletler ile yapılan vergi anlaşmalarında, bu hususta genel olarak iki araç kullanılmıştır:

- i) mahsup yöntemi (K,O,T,R,P,BB)
- ii) istisna yöntemi.

Bazı anlaşmalarda, her iki yöntemin birlikte benimsenmesi de söz konusu olabilmektedir (A,N,FA,H,F1).

Çifte vergilendirmenin önlenmesinde ana ilke olarak benimsenmiş bulunan mahsup yönteminde, bir akit Devlet mukimi olan kişinin, diğer Devlet'e ödenen gelir vergisine eşit bir miktarı, bu mukimin gelirinden aldığı vergiden mahsup eder. Yani, her iki Devlette elde edilen gelirler, kişinin ikametgahı Devletinde toplanarak, vergisi hesaplanır. Hesaplanan bu vergiden, kaynak Devlette elde edilen gelire isabet edip ödenmiş bulunan vergi, mahsup edilir. Şu varki, ikametgah Devletinde uygulanacak mahsupta, kaynak Devlette elde edilen gelire isabet eden vergi tutarı aşılamaz.

Örnek 1: (i)Devletinin mukimi olan (Ki) isimli kişinin,i Devletinde 60,K Devletinde de 40 birim geliri olsa ve bu gelirden, K Devletinde 10 birim vergi ödenmiş bulunsa.

$60+40=100$  birim gelirin vergisi i Devletinde hesaplanır. Bu hesaplama göre ortaya 25 birim vergi çıksa, K Devletine ödenmiş bulunan 10 birim, hesaplanan 25 birimden mahsup edilir ve i Devletine 15 birim vergi ödenir.

Örnek 2: Yukarıdaki örnekte , K'nin i Devletindeki geliri 40, K Devletindeki geliri 60 olsa ve bu gelirden K Devletine 30 birim vergi ödenmiş bulunsa yine,  $40+60=100$  birim gelirin vergisi i Devletinde hesaplanır. Hesaplanan bu vergi 25 birim olsa, K Devletinde ödenmiş olan, 25'in 360'ı olan 15 birimden fazlasının mahsubu mümkün değildir. Bu durumda i'de hesaplanan, 25 birim vergiden, K'da ödenen 30 birimin sadece 15'i mahsup edilebilecek ve neticede i'de  $25-15 = 10$  birim vergi ödenecektir.

Istisna yöntemi, mahsup yöntemine ek bir ilke olarak benimsenmektedir.Diğer bir ifade ile,Türkiye'nin akd ettiği çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında sırf istisna yönteminin benimsendiğine rastlamak mümkün değildir.

Yukarıda gösterilen kapsamda, istisna yöntemi uygulamasında, çeşitli kombinasyonlar içinde, kaynak Devlette oluşan gelirler, ikametgah Devletinde, vergileme dışında kalmaktadır. Örnek olarak, Hollanda ile yapılan anlaşmada, bir Türkiye mukiminin Hollanda'da elde ettiği faizler ve gayrimaddi hak bedelleri Türkiye' de vergiden muaf tutulacaktır. Ancak, istisna kuralının uygulamasında ikametgah devleti,sırf vergi nisbetini tayin için, istisna edilmiş bulunan miktarı matraha dahil edebilir, böylece, vergi, artan oranlı daha yüksek dilime göre hesaplanmış olabilir.

#### 24. Ayırım yapılmaması (Non - discrimination):

Bu madde, kişilerin vatandaşlıkları dolayısıyla, diğer akit Devlette daha ağır vergilendirilmeye tabi tutulmalarını önleyici hükümler vaz etmektedir.Aynı husus, teşebbüslerle işyerleri için de geçerlidir. Ayırım yapmama kuralı, taraf Devletlerden birinin veya her ikisinin de mukimi olmayan kişilere de uygulanır. Bu duruma mahsus olmak üzere, anlaşmanın birinci maddesinde yer alan "Bu anlaşma, Devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olan kişilere uygulanır" hükmüne bir istisna getirilmektedir.

Ayrıca, Devlet'lerden birinde, o devlet mukimlerine uygulanan şahsi ve ailevi indirimlerin diğer Devlet mukimlerine teşmili mecburiyeti yoktur.

25. Bilgi değişimi (Exchange of information):

Bu maddeye göre, akit Devletlerin yetkili makamları, anlaşma hükümlerinin yürütülmesini sağlamak ve taraf Devletler'de iç hukuk gereği yürütülen vergilemenin anlaşma hükümlerine ters düşmemesini sağlamak için, karşılıklı bilgi alış verişinde bulunacaklardır.

Ancak, karşılıklı olarak ulaştırılan bilgiler, iç hukuktaki bilgi gizliliği ve vergi mahremiyeti kuralları kapsamında kabul edilecektir. Diğer taraftan, akit Devletlerin karşılıklı bilgi vermeleri, kendi mevzuatları ve idari tatbikatlarına veya diğer taraf mevzuatı ve tatbikatına aykırı tedbir almak anlamına gelmez. Keza, bu şekilde, mevzuat ve idari tatbikata aykırı, ve meslek sırrı çerçevesindeki bilgilerin edinilmesi veya mübadelesi söz konusu olmaz.

26. İdari yardımlaşma

Bu madde, anlaşma kapsamına dahil olan vergilerin asıllarının, zamlarının eklenti ve faizlerinin ve idari para cezalarının tebliğ ve tahsili amacıyla, taraf Devletlerin karşılıklı yardımlaşma taahhütleri ile ilgilidir.

Aslında, çifte vergilendirmenin önlenmesi ile bağlantılı olmayan bu düzenleme, OECD ve BM modellerinde mevcut değildir. Söz konusu madde sadece Norveç, Ürdün ve Romanya ile yapılan anlaşmalarda yer almaktadır.

27. Sulh usulu - Karşılıklı anlaşma usulu (Mutual agreement procedure):

Bu madde, anlaşma hükümlerinin uygulanmasında ortaya çıkabilecek sorunların çözülmesini kuralla bağlamaktadır. Madde başlığı çeşitli anlaşmalarda farklı isimler almıştır: " Sulh usulu" (A,N), " karşılıklı anlaşma usulu" (K,Ü,FA,T,R,P,BB,H,Fİ,KK).

Anlaşma hükümlerinin akit Devletlerden herhangi birinin uygulaması sonucunda, kendisine olumsuz etkisi bulunduğunu ileri büren kişi, durumu kendi ikametgah Devleti ve yetkili makamlarına bildirir. Bu başvuruda, o Devletin milli mevzuatına göre öngörülen usul kurallarına bağlı kalınmaz, mesela zaman aşımı süresine bakılmaz. Sorun, başvuru alan ikametgah devleti alanı içindeyse, olay bu kesimde ele alınıp çözüm yolu aranır. Buna karşılık, sorun diğer akit Devlet uygulaması ile ilgili ise, bu Devlet ile ilişkiyi ikametgah Devleti kuracak ve müsterek çözüm yolu aranacaktır. Bu hususta çözüme ulaşmak için haberleşme ve görüşme yollarına başvurulacaktır.

Bazı hallerde (K,FA), bir akit Devletin diğ er akit Devlet te hizmet ifa eden vatandaşları, kendi Devletlerinin bu diğ er ÷lkeye yolladığı yetkili memurlarının yardımına başvurabilirler. şu var ki, Federal Almanya ile imzalanan anlaşma, bu husus ile bağlantılı, olarak Federal Almanya parlamentosundan onay alınamamıştır.

Neticede gör÷lmektedir ki, anlaşmanın uygulanmasında doğabilecek anlaşmazlıklar, ancak karşılıklı anlaşma ve sulh yoluyla çözüme kavuşabilecektir.

28. Diplomasi ve konsolosluk memurları (Diplomatic agents and consular officers):

Bu maddeye göre, anlaşma hükümleri diplomatlar ve konsolosluk memurlarının devletler hukukundan ve iç hukuktan doğan mali imtiyazlarını etkilemeyecek, yani zayıflatmayacak veya ortadan kaldırmayacaktır.

29. Bölgesel teşmil, Hükümlerlilik genişlemesi, Berlin eyaleti (Territorial extension):

Bu madde, akit Devletlere, anlaşmanın uygulanmaya başlanmasından sonra, uygulama alanını genişletme imkanı veren bir klot mahiyetindedir. Nitekim, Norveç ile yapılan anlaşmada, genel tanımlar başlıklı maddede "Norveç" terimi tanımlanmış, şimdi işlediğimiz maddede ise, bu alanın genişletilebileceği ifade edilmiştir.

Aynı şekilde, Federal Almanya ile yapılan anlaşmada, Federal Almanya sınırlarına dahil olmayan Berlin eyaletinin bilahare anlaşma kapsamına dani edileceği hükme bağlanmıştır. Aynı şekilde, Hollanda ile yapılan anlaşmada uygulama alanı, Hollanda'nın Avrupa kıtasında yer almayan topraklarına teşmil edilebilecektir.

30. Yürürlüğe girme (Entry to force):

Bu maddeye göre, anlaşmalar onaylanacak ve onay belgeleri en kısa zamanda teati edilecektir. Anlaşmalar onay belgelerinin teatisinden sonra yürürlüğe girecek, bu günü izleyen yılın 1 Ocak günü uygulamaya başlanacaktır.

31. Yürürlükten kalkma (Termination):

Bu madde, anlaşmanın yürürlükten kalkması esaslarını düzenlemektedir. Maddeye göre akit Devletler anlaşmayı tek taraflı olarak fesh edebilirler. Anlaşma, aşağıda şekilde feshedilinceye kadar yürürlükte kalacaktır.

Takvim yılının bitiminden enaz altı ay önce, fesih ihbarnamesinin diplomatik yoldan verilmesi gerekir. Bu durumda anlaşma, ihbarnamenin verilmesini takip eden yılın 1 Ocak gününden sonra hükümsüz olacaktır.

#### E. Protokol Hükümlerinin Analizi

Türkiye Cumhuriyeti'nin akd ettiği çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının bazılarına (K,P,H,Fİ,FA) özellikle eklenmiş protokol hükümleri vardır. Bu anlaşmalardaki protokol hükümleri, genel hatları ile şöyle bir analize tabi tutulabilirler.

#### KORE:

1. Anlaşma, gelir ve kurumlar vergisine dayanarak alınan Kore Savunma Vergisine de uygulanacaktır.
2. İşyeri kavramı, yeniden tanımlanmaktadır.
3. Ticari kazançlardan, sadece gelir vergisi veya kurumlar vergisi alınacak, hiçbir çeşit ilave vergi alınmayacaktır.
4. Bir işyeri vasıtasıyla gerçekleştirilen ticari faaliyete ilişkin sahte satış düzenlemeleri, akit Devletler arasındaki haberleşme ile önleneyecektir.
5. Temettüler, faizler ve gayrimaddi hak bedelleri ile bağlantılı olarak "gerçek lehdar" deyimi, üçüncü ülke mukimleri yönünde genişletilmeyecektir.
6. 19. madde ile bağlantılı olarak, kamu görevi ve görevlisi kavramını genişletilmektedir.

#### PAKİSTAN:

1. Diğer akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla yapılan aynı mahiyetteki ticari faaliyetlerden elde edilen kazançlar, karşılıklı olarak vergilenebilecektir.
2. Yönetim ve genel idare giderlerinin indirilmesine ilişkin özel düzenlemeler sevk edilmektedir.
- 3: "Gerçek lehdar" teriminin kapsamının üçüncü ülke mukimleri yönünde genişletilemeyeceğini hükme bağlamaktadır.

#### HOLLANDA:

1. Türk Kurumlar Vergisi Kanununa göre mükellef sayılan "iş ortaklıkları"nın ticari kazançları sadece Türkiye'de vergilendirilecektir. Ancak, Hollandalı bir iş ortaklığının Türkiye'deki şantiyesi ile, yapım, montaj veya kurma projesi, Türkiye'de altı ayı aşmayan bir süre için devam ettiğinde, iş ortaklığındaki Hollandalı teşebbüs, ortaklıktaki kazanç hissesi dolayısıyla Türkiye'de vergilen-



dirilmez.

2. Bir gemide yaşayan ve her iki akit Devlette de gerçek ikametgahı bulunmayan bir gerçek kişi, söz konusu geminin kayıtlı olduğu limanın bulunduğu Devletin mukimi kabul edilecektir.

3. İşyeri başlıklı 5. maddenin 6. fıkrasındaki bağımsız acentalık kavramı ile bağlantılı olarak ek düzenleme yapılmıştır. Buna göre, bağımsız bir acenta ile bağımsız bir teşebbüs arasında mutlak bir ilişki varsa, bu acenta, namına tesellümde bulunduğu teşebbüse ait malları stokunda bulundurması dolayısıyla, bağımsızlık niteliğini kaybetmeyecek, neticede, diğer teşebbüse ait bir işyeri niteliği kazanmayacaktır.

4. Anlaşmanın "gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelir" başlıklı 6. maddesinin yorumu ile ilgili protokol hükmüne göre, "her çeşit dalyanlar" terimi, Devletlerin kara suları dışındaki deniz balık avlama mahallerini kapsamı dahiline almamaktadır. Aynı şekilde, gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirler, 12. maddede sayılan "gayri maddi hak bedelleri" kapsamına dahil değildir.

5. Protokol ile, ticari kazançlara ilişkin 7. maddeye çeşitli ilaveler yapılmış ve maddenin düzenleme kapsamı ticari işletme- işyeri ilişkisi ve ana- merkez veya yurt dışında bulunan diğer işyerlerinin zarar ve masraflarına katılma konuları bakımından önemli ölçüde genişlemiştir.

6. Anlaşmanın "Bağımlı teşebbüsler" başlıklı 9. maddesine yapılan ilaveye göre, iştirak ilişkileri dahilinde gerçekleştirilecek maliyet paylaşımı anlaşmaları veya genel hizmet anlaşmaları gibi düzenlemeler, 9. maddenin 1. fıkrasında anlaşılan durumu oluşturmamalıdır. Böylece, iştirak halindeki iki akit Devlete mensup teşebbüs arasında, yukarıdaki mahiyetteki anlaşmalar, bağımsız teşebbüsler arasında oluşması gereken koşullardan farklılaşsa bile, bu koşullar dolayısıyla kendini göstermeyen kazanç, o teşebbüsün kazancına eklenmeyecek ve vergilendirilmeyecektir.

7. Protokol, anlaşmanın "Temettüleri" başlıklı 10 ncu maddesine de ilave getirmiştir. Böylece, Türkiye açısından, yatırım fonu ve yatırım ortaklıklarında elde edilen gelirler "temettüleri" kapsamı dahilinde olacaktır.

8. Anlaşmanın "Temettüler " başlıklı 10ncu maddesine, "Faiz" başlıklı 11 nci maddesine ve "Gayrimaddi hak bedelleri" başlıklı 12nci maddesine protokol ile ilave getirilmektedir. Böylece, kaynakta alınan vergiler, yukarıdaki hükümlere göre alınması gereken miktardan fazla ise, fazla verginin iadesine ilişkin müra-caatlar, vergiyi alan Devletin milli mevzuatında öngörülen süre içinde yapılacaktır.

9. Anlaşmanın " Temettüler" başlıklı 9ncu ve "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 23ncü maddelerine de protokol ile ilaveler getirilmiştir. Bu husus ile, bağlantılı olarak, ileride muhtemel gelişmelere göre temettüler için değişik kurumlar vergisi oranları öngörülmektedir.

10. Protokol ile, "Gayrimaddi hak bedelleri" başlıklı 12 nci maddeye yapılan ilaveye göre, bağımsız faaliyetlerin icrası dolayısıyla elde edilen menfaatler gayrimaddi hak bedeli anlamında kabul edilmeyecektir.

11. Protokole göre, 12 nci maddede zikr edilen gayrimaddi hakların devrinden doğan kazançlar, bazı hallerde sermaye değer artışı kazancı olarak da kabul edilebilecektir.

12. Serbest meslek faaliyetleri ile ilgili 14 ncü maddenin 2 nci fıkra (b) bendine ilave olarak, 183 günlük sürenin uygulamasında, yalnızca bağlantılı faaliyetler nazara alınacaktır.

13. 16 ncı maddeye bağlantılı olarak Hollanda şirketleri açısından "bestuunder" veya "commissaris" terimlerine anlam açıklığı getirilmektedir.

14. Çifte vergilendirmenin önlenmesi ile ilgili 23 ncü madde ile bağlantılı olarak temettüler hakkında muhtemel değişikliklere göre farklı uygulama imkanları öngörülmektedir.

15. Karşılıklı anlaşma usulu başlıklı 24 ncü maddeye yapılan ilaveye göre, "aynı koşullarda" ifadesine anlam açıklığı getirilmektedir.

16. Karşılıklı anlaşma usulu başlıklı 26 ncı maddeye yapılan ilave ile Türkiye'nin ödeyeceği vergi iadelerinde, mükelleflerin bir yıllık süre içinde talepte bulunmaları şartı getirilmektedir.

17. "Bilgi değişimi" başlıklı 26 ncı maddeye yapılan ilave ile, cezalandırma için ihtiyaç duyulan bilgiler hakkında yeni bir düzenleme yapılmaktadır.

FINLANDİYA:

1. Anlaşmanın,"Gayrimenkul varlıklarda" elde edilen gelir başlıklı 6ncı maddesi ile bağlantılı olarak, "Her çeşit dalyan" terimi,sadece Türkiye açısından "gayrimenkul varlık" kavramına dahildir.

2. Anlaşmanın "Ticari kazançlar" başlıklı 7nci maddesi 1nci fıkrası hükmünün kapsamı teşebbüs ve işyeri ilişkileri açısından yeni bir düzenlemeye tabi tutulmaktadır.

3. Anlaşmanın "Temettüler" başlıklı 10ncu maddesinin 3 ncü fıkrası ile bağlantılı olarak, Türkiye yönünden "temettü" terimine, intifa senetlerinden veya intifa haklarından, kurucu senetlerinden ve yatırım fonu ile yatırım ortaklarından elde edilen gelirler de dahil edilmiştir.

FEDERAL ALMANYA:

1. Anlaşmanın "İşyeri " başlıklı 5 nci maddenin 4 ve 5 nci fıkraları ile bağlantılı olarak bir bağımsız acentanın, namına mal veya ticari eşya tesliminde bulunduğu teşebbüsün söz konusu mal ve ticari eşyalarını sırf stokunda bulundurması, bağımsızlık niteliğini kaybettirmeyecektir.

2. Anlaşmanın "Ticari kazançlar " başlıklı 7nci maddesinin 1nci ve 2nci fıkraları ile bağlantılı olarak, işyeri-ticari işletme ilişkileri yeniden düzenlenmektedir.

3. Anlaşmanın yine 7nci maddesinin 3 ncü fıkrasıyla bağlantılı olarak, ticari kazanç hesaplanmasında, yurt dışındaki işyerlerinin zarar ve masraflarına katılma konusu özel bir düzenlemeye tabi tutulmaktadır.

4. Anlaşmanın "gayrimaddi hak bedelleri" başlıklı 12nci maddesinin 3ncü fıkrası ile bağlantılı olarak serbest meslek faaliyetlerinin icrasından elde edilen kazançlar, bu kapsam dahilinde telakki edilmeyecektir.

5. Anlaşmanın "Bağımlı faaliyetleri" başlıklı 15 nci maddesiyle bağlantılı olarak işçiler profesyonel bir arabulucu tarafından bir teşebbüse kiralandığında, bu işçiler o teşebbüsün hizmetlisi olarak kabul edilecektir.

X. AVRUPA ÜLKELERİNİN TARAF OLDUKLARI ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME  
ANLAŞMALARI

Uluslararası vergi anlaşmaları ile ilgili açıklamalar, çifte vergilendirme olayının bir ihtiyaç olarak ortaya çıktığını tesbit etmektedir. Olaya Avrupa Topluluğu çerçevesinde bakıldığında, üye devletler arasında akt edilmiş birçok anlaşmaya rastlanır.

Türkiye'nin Avrupa Topluluğu ile halihazır ilişkileri bakımından, Avrupa ülkelerinin diğer devletler ülkeleri ile yaptıkları çifte vergilendirme anlaşmalarına bir gözatmakta fayda vardır. Tek tek ele alındığında, Türkiye dışındaki Avrupa ülkeleri devletlerinin, diğer devletler ile yaptıkları anlaşmalar şöyledir:

AVUSTURYA

Arjantin  
Belçika  
Brezilya  
Kanada  
Çekoslovakya  
Danimarka  
Mısır  
Finlandiya  
Fransa  
Federal Almanya  
Yunanistan  
Macaristan  
Hindistan  
İrlanda  
İsrail  
İtalya  
Japonya  
Kore  
Lihtenştayn  
Lüksemburg  
Malta  
Hollanda  
Norveç  
Pakistan  
Filipinler  
Portekiz  
Romanya  
İspanya  
İsveç  
İsviçre  
Tayland  
Tunus  
Türkiye  
SSCB

BELÇİKA

Avustralya  
Avusturya  
Brezilya  
Kanada  
Çin Halk Cum.  
Çekoslovakya  
Danimarka  
Finlandiya  
Fransa  
Federal Almanya  
Yunanistan  
Macaristan  
Hindistan  
Endonezya  
İrlanda  
İsrail  
İtalya  
Fildişi Sahili  
Japonya  
Kore  
Lüksemburg  
Malezya  
Malta  
Tunus  
Hollanda  
Yeni Zelanda  
Norveç  
Pakistan  
Filipinler  
Polonya  
Portekiz  
Romanya  
Singapur  
İspanya

İsveç  
İsviçre  
Tayland  
Tunus  
Birleşik Krallık  
ABD  
Yugoslavya

BİRLEŞİK KRALLIK

Antigua  
Avustralya  
Avusturya  
Bengladeş  
Barbados  
Belçika  
Belize  
Botswana  
Brunei  
Bulgaristan  
Burma  
Kanada  
Çin  
Kıbrıs (Rum)  
Danimarka  
Dominik  
Mısır  
Falkland Adaları  
Faroe Adaları  
Fiji  
Finlandiya  
Fransa  
Gambia  
Federal Almanya  
Gana

Yunanistan  
Greneca  
Guernsey  
Macaristan  
Hindistan  
Endonezya  
İrlanda  
Man Adası  
İsrail  
İtalya  
Fildişi Sahili  
Jamaika  
Japonya  
Jersey  
Kenya  
Kiribati ve  
Tuvalu Adaları  
Kore  
Lesotho  
Lüksemburg  
Malavi  
Malezya  
Malta  
Maurutius  
Montserrat  
Hollanda  
Hollanda Antilleri  
Yeni Zelanda  
Nijerya  
Norveç  
Pakistan  
Filipinler  
Polonya  
Portekiz

Romanya  
St.Christopher ve  
Nevis  
St.Lucia  
St.Vincent  
Sierra Leone  
Singapur  
Solomon Adaları  
Güney Afrika  
Güneybatı Afrika (Namibya)  
İspanya  
Siri Lanka  
Sudan  
Svaziland  
İsveç  
İsviçre  
Tayland  
Trinidad ve Tobago  
Tunus  
Türkiye  
Uganda  
SSCB  
Birleşik Krallık  
Yugoslavya  
Zambiya  
Zimbabve

DANİMARKA

Avustralya  
Avusturya  
Belçika  
Brezilya  
Kanada  
Çin Halk Cum.  
Kıbrıs (Rum)  
Çekoslovakya  
Faeroe Adaları  
Finlandiya  
Fransa  
Federal Almanya  
Grönland  
Macaristan  
İzlanda  
Hindistan  
İrlanda  
İsrail  
İtalya  
Japonya  
Kenya  
Kore  
Lüksemburg  
Malezya  
Malta  
Hollanda  
Yeni Zelanda  
Norveç

Pakistan  
Filipinler  
Polonya  
Portekiz  
Romanya  
Singapur  
İspanya  
Siri Lanka  
İsviçre  
İsveç  
Tanzanya  
Tayland  
Trinidad ve Tobago  
Tunus  
SSCB  
Birleşik Krallık  
ABD  
Yugoslavya  
Zambiya

FEDERAL ALMANYA

Arjantin  
Avustralya  
Avusturya  
Belçika  
Brezilya  
Kanada  
Kıbrıs (Rum)  
Çekoslovakya  
Danimarka  
Mısır  
Finlandiya  
Fransa  
Yunanistan  
Macaristan  
İzlanda  
Hindistan  
İran  
İrlanda  
İsrail  
İtalya  
Fildişi Sahili  
Jamaika  
Japonya  
Kenya  
Kore  
Liberya  
Lüksemburg  
Malezya  
Malta  
Maurutius  
Fas  
Hollanda  
Yeni Zelanda  
Norveç  
Pakistan

Filipinler  
Polonya  
Portekiz  
Romanya  
Singapur  
Güney Afrika  
İspanya  
Siri Lanka  
İsveç  
İsviçre  
Tayland  
Trinidad ve Tobago  
Tunus  
SSCB  
Birleşik Krallık  
ABD  
Zambiya

FİNLANDIYA

Avustralya  
Avusturya  
Belçika  
Brezilya  
Bulgaristan  
Kanada  
Çin Halk Cumhuriyeti  
Çekoslovakya  
Danimarka  
Mısır  
Fransa  
Federal Almanya  
Yunanistan  
Macaristan  
İzlanda  
Hindistan  
İrlanda  
İsrail  
İtalya  
Japonya  
Kore  
Lüksemburg  
Malezya  
Malta  
Fas  
Hollanda  
Yeni Zelanda  
Norveç  
Filipinler  
Polonya  
Portekiz  
Romanya  
Singapur  
İspanya  
Siri Lanka  
İsviçre  
İsveç

Tanzanya  
Tayland  
Türkiye  
SSCB  
Birleşik Krallık  
ABD  
Yugoslavya  
Zambiya

#### FRANSA

Cezayir  
Arjantin  
Avustralya  
Avusturya  
Belçika  
Benin  
Burkina Faso  
Kameron  
Kanada  
Merkezi Afrika Cum.  
Çin Halk Cumhuriyeti  
Kamoro Adaları  
Kıbrıs (Rum)  
Çekoslovakya  
Danimarka  
Mısır  
Finlandiya  
Fransız Polynesya  
Gabon  
Federal Almanya  
Yunanistan  
Macaristan  
Hindistan  
Endonezya  
İran  
İrlanda  
İsrail  
İtalya  
Fildişi Sahili  
Japonya  
Ürdün  
Kore  
Kuveyt  
Lübnan  
Lüksemburg  
Madagaskar  
Malavi  
Malezya  
Mali  
Malta  
Mauritanya  
Mauritius  
Monako  
Fas  
Hollanda  
Yeni Kaledonya

Yeni Zelanda  
Niger  
Norveç  
Pakistan  
Filipinler  
Polonya  
Portekiz  
Romanya  
Suudi Arabistan  
Senegal  
Singapur  
İspanya  
Siri Lanka  
İsveç  
İsviçre  
Tayland  
Togo  
Tunus  
Birleşik Krallık  
ABD  
Yugoslavya  
Zambiya

#### HOLLANDA

Avusturya  
Avustralya  
Belçika  
Kanada  
Çin  
Çekoslovakya  
Danimarka  
Finlandiya  
Fransa  
Federal Almanya  
Yunanistan  
Macaristan  
Endonezya  
İrlanda  
İtalya  
İsrail  
Japonya  
Kore  
Lüksemburg  
Malavi  
Malta  
Fas  
Hollanda Antilleri  
Yeni Zelanda  
Norveç  
Pakistan  
Polonya  
Romanya  
Singapur  
Güney Afrika  
İspanya

Siri Lanka  
Surinam  
İsveç  
İsviçre  
Tayland  
Türkiye  
SSCB  
Birleşik Krallık  
ABD  
Yugoslavya  
Zambiya  
Zimbabve

#### İRLANDA

Avustralya  
Avusturya  
Belçika  
Kanada  
Kıbrıs (Rum)  
Danimarka  
Finlandiya  
Fransa  
Federal Almanya  
İtalya  
Japonya  
Lüksemburg  
Hollanda  
Yeni Zelanda  
Norveç  
Pakistan  
İsveç  
İsviçre  
Birleşik Krallık  
Zambiya

#### İSPANYA

Avusturya  
Belçika  
Brezilya  
Kanada  
Çekoslovakya  
Danimarka  
Finlandiya  
Fransa  
Federal Almanya  
Macaristan  
İtalya  
Japonya  
Lüksemburg  
Fas  
Hollanda  
Norveç  
Polonya  
Portekiz  
Romanya

İsveç  
İsviçre  
Tunus  
Birleşik Krallık  
SSCB

#### İSVEÇ

Arjantin  
Avusturya  
Avustralya  
Bengladeş  
Belçika  
Brezilya  
Kanada  
Çin  
Çekoslovakya  
Danimarka  
Mısır  
Finlandiya  
Fransa  
Federal Almanya  
Doğu Almanya  
Yunanistan  
Macaristan  
İzlanda  
Hindistan  
İrlanda  
İsrail  
İtalya  
Jamaika  
Japonya  
Kenya  
Kore  
Lüksemburg  
Malezya  
Malta  
Fas  
Hollanda  
Polonya  
Romanya  
Singapur  
Güney Afrika  
İspanya  
Siri Lanka  
İsviçre  
Tanzanya  
Tayland  
Trinidad ve Tobago  
Tunus  
SSCB  
Birleşik Krallık  
ABD  
Yugoslavya  
Zambiya

İSVİÇRE

Avustralya  
Avusturya  
Belçika  
Kanada  
Danimarka  
Finlandiya  
Fransa  
Federal Almanya  
Yunanistan  
Macaristan  
İrlanda  
İtalya  
Japonya  
Kore  
Malezya  
Hollanda  
Yeni Zelanda  
Norveç  
Pakistan  
Portekiz  
Singapur  
Güney Afrika  
İspanya  
Siri Lanka  
İsveç  
Trinidad ve Tobago  
Birleşik Krallık  
ABD

İTALYA

Arjantin  
Avusturya  
Avustralya  
Belçika  
Brezilya  
Kanada  
Kıbrıs (Rum)  
Danimarka  
Mısır  
Finlandiya  
Fransa  
Federal Almanya  
Yunanistan  
Macaristan  
Hindistan  
İrlanda  
İsrail  
Japonya  
Lüksemburg  
Malezya  
Malta  
Fas  
Hollanda  
Yeni Zelanda

Norveç  
Portekiz  
Romanya  
Singapur  
İspanya  
İsveç  
İsviçre  
Tanzanya  
Tayland  
Trinidad ve Tobago  
Birleşik Krallık  
ABD  
Yugoslavya  
Zambiya

KIBRIS (RUM KESİMİ)

Bulgaristan  
Kanada  
Çekoslavakya  
Danimarka  
Fransa  
Federal Almanya  
Doğu Almanya  
Yunanistan  
Macaristan  
İrlanda  
İtalya  
Norveç  
Romanya  
İsveç  
Birleşik Krallık  
SSCB  
ABD

LÜKSEMBURG

Avusturya  
Belçika  
Brezilya  
Danimarka  
Finlandiya  
Fransa  
Federal Almanya  
İrlanda  
İtalya  
Kore  
Fas  
Hollanda  
Norveç  
İspanya  
İsveç  
Birleşik Krallık  
ABD

NORVEÇ

Avusturya  
Avustralya  
Belçika  
Benin  
Brezilya  
Kanada  
Çin  
Çekoslavakya  
Danimarka  
Mısır  
Finlandiya  
Fransa  
Federal Almanya  
Macaristan  
İrlanda  
İzlanda  
Hindistan  
İsrail  
İtalya  
Fildişi Sahili  
Japonya  
Kenya  
Kore  
Lüksemburg  
Malezya  
Malta  
Fas  
Hollanda  
Yeni Zelanda  
Pakistan  
Filipinler  
Polonya  
Portekiz  
Romanya  
Singapur  
İspanya  
Siri Lanka  
İsveç  
İsviçre  
Tanzanya  
Tayland  
Trinidad ve Tobago  
Tunus  
Türkiye  
Birleşik Krallık  
ABD  
SSCB  
Yugoslavya  
Zambiya

YUNANİSTAN

Avusturya  
Belçika  
Kıbrıs (Rum)

Finlandiya

Fransa  
Federal Almanya  
Macaristan  
Hindistan  
İtalya  
Hollanda  
İsveç  
İsviçre  
Birleşik Krallık  
ABD

EK I

DAR MÜKELLEF KURUMLAR İÇİN TEVKİFAT ORANLARI\*  
(KVK Md. 24-1.1.1989 itibariyle)  
VE  
ANLAŞMA YAPILAN ÜLKELER MENSUBU KURUMLAR İÇİN  
ANLAŞMALARDA ÖNGÖRÜLEN VERGİ ORANLARI\*

Anlaşmalara Göre	KDV Tevkifat Oranları	Temettüleri (Yok)	Genel Olarak Faizler %0-%10	Gayrimaddi Hük Bedelleri %25
	Avusturya	25	15	10
	Norveç	25	15	10
	Kore	20	15	10
	Ürdün	15	10	12
	Tunus	15	10	10
	Romanya	15	10	10
	Hollanda	20	15	10
	Pakistan	15	10	10
	B.Britanya	20	15	10
	Finlandiya	20	15	10
	K.Kıbrıs	20	10	10
	F.Almanya	20	15	10

\*Fonlar nazara alınmamıştır.





EK : III

VERASET VE İNTİKAL VERGİLERİ İÇİN  
ÇİFTE VERGİLENDİRME ANLAŞMASI MODELİ

BÖLÜM I  
ANLAŞMANIN KAPSAMI

- Madde 1. Kapsam dahili veraset ve intikaller  
Madde 2. Kapsam dahili vergiler

BÖLÜM II  
TANIMLAR

- Madde 3. Genel tanımlar  
Madde 4. Mali ikametgah

BÖLÜM III  
VERGİLEME KURALLARI

- Madde 5. Taşınmaz mallar  
Madde 6. Bir işyerine veya sabit üsse ait taşınmaz mallar  
Madde 7. Diğer mallar  
Madde 8. Borçların indirilmesi

BÖLÜM IV  
ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME USULLERİ

- Madde 9/A. İstisna usulü  
Madde 9/B. İndirim usulü

BÖLÜM V  
ÖZEL HÜKÜMLER

- Madde 10. Ayırım yapmama  
Madde 11. Müşterek anlaşma usulü  
Madde 12. Bilgi alışverişi  
Madde 13. Diploması ve konsolosluk memurları  
Madde 14. Bölgesel teşmil

BÖLÜM VI  
NİHAİ HÜKÜMLER

- Madde 15. Yürürlük  
Madde 16. Sona erme



EK:IV

GELİR VE SERVET ÜZERİNDEN ALINAN ÇİFTE VERGİLEMEYİ ÖNLEME ANLAŞMA MODELİ  
(OECD)

ANLAŞMANIN ÖZETİ

Başlık ve Giriş

BÖLÜM I

Anlaşmanın Kapsamı

Madde 1. Kişilere ilişkin kapsam

Madde 2. Kavranan vergiler

BÖLÜM II

Tanımlar

Madde 3. Genel Tanımlar

Madde 4. Mukim

Madde 5. İşyeri

BÖLÜM III

Gelirin Vergilendirilmesi

Madde 6. Gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelir

Madde 7. Ticari kazançlar

Madde 8. Gemicilik, iç su yolları taşımacılığı, hava taşımacılığı

Madde 9. Ortak teşebbüsler

Madde10. Temettüleri

Madde11. Faiz

Madde12. Gayrimaddi hak bedelleri

Madde13. Sermaye değer artış kazançları

Madde14. Serbest meslek faaliyetleri

Madde15. Bağımlı faaliyetler

Madde16. Müdürlere yapılan ödemeler

Madde17. Artist ve sporcular

Madde18. Emekli maaşları

Madde19. Kamu görevleri

Madde20. Öğrenciler

Madde21. Diğer gelirler

BÖLÜM IV  
Servetin Vergilenmesi

Madde 22. Servet

BÖLÜM V  
Çifte Vergilemenin Ortadan Kaldırılması Yöntemleri

Madde 23. A Muafiyet Yöntemi

Madde 23. B Mahsup yöntemi

BÖLÜM VI  
Özel Hükümler

Madde 24. Ayrım Yapılmaması

Madde 25. Karşılıklı anlaşma prosedürü

Madde 26. Bilgi alışverişi

Madde 27. Diplomasi ve konsolosluk memurları

Madde 28. Hükümlerlik genişlemesi

BÖLÜM VII  
Son Hükümler

Madde 29. Yürürlüğe giriş

Madde 30. Yürürlükten kalkma

## ANLAŞMANIN BAŞLIĞI

(A Devleti) ile (B Devleti) arasında gelirden ve servetten alınan vergilerde  
çifte vergilemeyi önleme Anlaşması

## ANLAŞMAYA GİRİŞ

### BÖLÜM I

### ANLAŞMANIN KAPSAMI

#### Madde 1

#### KİŞİLERE İLİŞKİN KAPSAM

Bu anlaşma Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olan kişilere uygulanacaktır.

#### Madde 2

#### KAVRANAN VERGİLER

1. Bu anlaşma, bir akit Devletin veya onun politik alt bölümlerinin ya da mahalli idarelerinin, kendi menfaatlerine, gelirden ve servetten, ne şekilde olursa aldıkları vergilere uygulanacaktır.
2. Menkul ve gayrimenkul varlıkların satışından elde edilen kazançlara ve müteşebbis tarafından ödenen ücretlere uygulanan vergiler dahil olmak üzere, sermayenin değer artışından alınan vergiler unutulmaksızın, toplam gelir, toplam servet veya gelirin ve servetin unsurları üzerinden alınan tüm vergiler gelirden ve servetten alınan vergiler olarak kabul edilecektir.
3. Anlaşmanın uygulayacağı şu anda geçerli olan vergiler özellikle:  
(a) (A Devletinde) :.....  
(b) (B Devletinde) :.....
4. Anlaşma, imza tarihinden sonra mevcut vergilerin yerini aldığı veya onlara ilave olduğu teşhis edilebilen veya önemli ölçüde benzetildiği saptanan vergilere de uygulanacaktır. Her yılın sonunda, akit Devlet yetkili makamları kendi kanunlarında yapılan değişiklikleri birbirlerine bildireceklerdir.

## BÖLÜM II

### T A N I M L A R

#### Madde 3

#### GENEL TANIMLAR

1. Metin aksini öngörmedikçe, bu Anlaşmanın amaçları bakımından:

(a) "'Kişi" deyimi, gerçek kişileri, şirketleri ve kişilerin oluşturduğu diğer kuruluşları kapsamına alır;

(b) "Şirket" deyimi, her tür tüzel kişi veya vergileme yönünden tüzel kişi olarak muamele gören her tür şahsiyet anlamına gelir;

(c) "Bir Akit Devletin teşebbüsü" ve "diğer Akit Devletin teşebbüsü" deyimleri sırasıyla, bir Akit Devletin mukimi tarafından işletilen teşebbüs ve diğer Akit Devlet mukimi tarafından işletilen teşebbüs anlamına gelir;

(d) "Uluslararası trafik" deyimi, etkin yönetim merkezi bir Akit Devlet içerisinde kalmamak kaydıyla, gemi veya uçak işletilmek suretiyle gerçekleştirilen her türlü ulaşım anlamına gelir;

(e) "Yetkili makam" deyimi:

(i) (A Devletinde):.....

(ii) (B Devletinde):.....

anlama gelir.

2. Bir Akit Devletin Anlaşmayı uygulaması bakımından, metin aksini öngörmedikçe tanımlanmamış her deyim, Anlaşmaya konu teşkil eden vergilerin yeraldığı Devletin kanunlarında öngörülen anlamı taşır.

#### Madde 4

#### MUKİM

1. Bu anlaşmanın amaçları bakımından, "bir Akit Devletin mukimi" deyimi, o devletin kanunları gereğince ikametgah, ev, yönetim merkezi veya benzer yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle vergi mükellefi olarak kabul edilen kişi anlamına gelir. Fakat bu deyim, o Devletin vergi mükellefiyeti altına yalnızca söz konusu Devlette gelir elde ettiği veya orada sermayesi bulunduğu için giren kişileri kapsamına almaz.

2. 1 nci fıkra hükmüne göre bir gerçek kişi her iki Akit Devletin de mukimi olduğunda, bu kişinin durumu aşağıdaki şekilde belirlenecektir.

(a) Bu kişi, daimi olarak kalabileceği bir evin bulunduğu Devletin mukimi kabul edilecektir; eğer bu kişinin her iki Devlette de daimi olarak kalabileceği bir ev varsa kişisel ve ekonomik ilişkilerinin daha yakın olduğu Devletin mukimi kabul edilecektir; hayati menfaatlerin merkezi

(b) Eğer kişinin hayatı menfaatlerinin merkezinin yer aldığı Devlet saptamazsa veya kişinin her iki Devlette de daimi olarak kalabileceği bir ev yoksa, bu kişi kalmayı adet edindiği evin bulunduğu Devletin mukimi kabul edilecektir.

(c) Eğer kişinin her iki devlette de kalmayı adet edindiği bir ev varsa veya her iki devlette de böyle bir ev söz konusu değilse, bu kişi uyruğu bulunduğu Devletin mukimi kabul edilecektir.

(d) Eğer kişi her iki Devletin de uyruğu ise veya aksine veya aksine her iki Devletin de uyruğu değil ise, Akit Devletlerin yetkili makamları sorunu karşılıklı anlaşma yöntemiyle çözüleceklerdir.

3.1 nci fıkra hükmüne göre gerçek kişi dışındaki bir kişi her iki Akit Devletin de mukimi olduğunda, bu kişi etkin yönetim merkezinin yer aldığı Devletin mukimi kabul edilecektir.

#### Madde 5

#### İŞYERİ

1. Bu anlaşmanın amaçları bakımından "işyeri" deyimi, bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer anlamına gelir.

2. "İşyeri" deyimi özellikle:

(a) Yönetim yerini;

(b) Şubeyi;

(c) Büroyu;

(d) Fabrikayı;

(e) Atelyeyi;

(f) Madeni, petrol ve gaz kuyusunu, taş ocağını veya tabii zenginliklerin elde edilmesini sağlayan diğer herhangi bir yeri kapsar.

3. Bir inşaat şantiyesi ile yapım veya kurma projesi yalnızca, oniki ayı aşan bir süre devam ettiğinde bir işyeri oluşturur.



4. Bu maddenin daha önceki hükümleriyle bağlı kalınmaksızın, "işyeri" deyiminin şunları kapsamadığı kabul edilecektir:

(a) Teşebbüs olanaklarının yalnızca malların ve ticari eşyanın depolanması, sevk edilmesi ve teşhiri amacıyla kullanılması;

(b) Teşebbüse ait mal ve ticari eşya stoklarının yalnızca depolama, sevk etme veya teşhir amacıyla elde tutulması;

(c) Teşebbüse ait mal ve ticari eşya stoklarının yalnızca bir başka teşebbüse işlettilmesi amacıyla elde tutulması;

(d) İşe ilişkin sabit bir yerin yalnızca teşebbüse mal veya ticari eşya satın alma veya bilgi toplama amacıyla elde tutulması;

(e) İşe ilişkin sabit bir yerin yalnızca teşebbüs için hazırlayıcı veya yardımcı karakter taşıyan bir faaliyetin yürütülmesini teminen elde tutulması;

(f) İşe ilişkin sabit bir yerin, yalnızca a ile e bentleri arasında bahsedilen faaliyetlerin bir veya bir kaçını bir arada icra etmek için elde tutulması; bu faaliyetlerin bir arada icra edilmesi sonucunda kendini gösteren toplu faaliyetin hazırlayıcı veya yardımcı karakterde olması şarttır.

5. 1nci ve 2nci fıkra hükümleriyle bağlı kalınmaksızın 6ncı fıkra hükmünün uygulanacağı bağımsız nitelikteki acenta dışında bir kişi bir teşebbüs namına hareket ederek, bir Akit Devletle bir teşebbüs adına mukavele akdetme yetkisine sahip olur ve bu yetkisini mutaden kullanırsa, bu teşebbüs bu Devlette sözkonusu kişinin gerçekleştirdiği eylemler dolayısıyla bir işyerine sahip olunacaktır. Ancak bu kişinin işe ilişkin sabit bir yerden yürüttüğü faaliyetler, 4ncü fıkroda belirtilenlerle sınırlandırıldığında, sözkonusu işe ilişkin sabit yer anılan fıkra hükümleri uyarınca bir işyeri oluşturmayacaktır.

6. Bir teşebbüs yalnızca, bir Akit Devlette işlerini bir simsar, bir genel komisyon acentası veya bağımsız olarak çalışan diğer herhangi bir acenta vasıtasıyla yürüttüğü için o Devlette bir işyerine sahip kabul olunmayacaktır. Ancak bu tür kişilerin kendi işlerini, aksatmaksızın olağan şekilde devam ettirmeleri şarttır.

7. Bir Akit Devletin mukimi olan şirket, diğer Akit Devletin mukimi olan bir şirket veya diğer Akit Devlette faaliyetlerini yürüten bir şirketi kontrol eder ya da onun tarafından kontrol edilirse (bir işyeri vasıtasıyla veya diğer bir şekilde) bir şirket diğeri için işyeri oluşturmayacaktır.

BÖLÜM III  
GELİRİN VERGİLENMESİ

Madde 6

GAYRİMENKUL VARLIKLARDAN ELDE EDİLEN GELİR

1. Bir Akit Devlet mukiminin\*diğer Akit Devlette yeralan gayrimenkul varlıklardan elde ettiği gelir (tarım ve ormancılıktan elde edilen gelir dahil) diğer Devlette vergilendirilebilir.
2. "Gayrimenkul varlık" terimi, bahse konu varlığın yeraldığı Devletin kanunlarında belirlenen anlamı taşıyacaktır. Terim, her halü karda gayrimenkul varlığa mütefferri varlıkları, tarım ve ormancılıkta kullanılan araçları ve hayvanları özel hukuk hükümlerinin uygulanacağı gayrimenkul intifa haklarını ve maden ocaklarının, kaynakların ve diğer tabii zenginliklerin işletme hakkından veya işletilmesinden kaynaklanan sabit ya da değişken ödemeler üstündeki hakları kapsayacaktır; gemiler, vapurlar ve hava taşıtları gayrimenkul varlık sayılmayacaktır.
3. 1 nci fıkra hükmü gayrimenkul varlığın doğrudan kullanımından, kiralanmasından veya diğer herhangi bir şekilde kullanımından elde edilen gelire de uygulanacaktır.
4. 1 nci ve 3 ncü fıkra hükümleri, teşebbüse ait gayrimenkul varlıklardan doğan gelir ile serbest meslek faaliyetlerinin icrasına ilişkin gayrimenkul varlıklardan doğan gelire de uygulanacaktır.

Madde 7

TİCARİ KAZANÇLAR

1. Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait karlar, sözkonusu teşebbüs diğer Akit Devlette yeralan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnız ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, yalnızca sözkonusu işyerine atfedilebilen karlar diğer Devlette vergilendirilebilir.
2. 3 ncü fıkra hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet teşebbüsü diğer Akit Devlette yeralan bu işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunduğu, her bir

Akit Devlet bu işyerine; aynı koşullarda aynı faaliyetleri yürüten ve tamamen bağımsız bir teşebbüsten beklenen karı atfedeceklerdir.

3. İşyerinin karı belirlenirken, işyerinin bulunduğu Devlette veya başka herhangi bir yerde yönetim ve genel idare masrafları da dahil olmak üzere işyerinin ticari faaliyetleri ile ilgili olan masrafların indirilmesi kabul edilecektir.

4. Bir Akit Devlette işyerine atfedilebilecek kar, mutaden, bir teşebbüsün, muhtelif üniteleri arasında toplam karı paylaşırma esaslarına göre saptandığında, 2nci fıkrafta öngörülen hiçbir hüküm, o Akit Devletin vergilenebilir karı mutaden uyguladığı paylaşım yöntemine göre belirlenmesine engel olmayacaktır; bununla beraber, uygulanacak paylaşım yöntemi öyle olacaktır ki, sonuç bu maddede belirlenen prensiplerde uygunluk gösterecektir.

5. İşyeri tarafından teşebbüs adına yalnızca mal ve ticari eşya alınması dolayısıyla doğan karlar, bu işyerine atfedilmeyecektir.

6. Önceki fıkraların amacına uygunluk bakımından, işyerine atfedilen karlar, aksine kabul edilebilir ve yeterli neden olmadıkça yıldan yıla aynı yöntemle saptanacaktır.

7. Karlar, bu Anlaşmanın başka maddelerinde düzenlenen gelir unsurlarını da kapsadığında, o maddelerin hükümleri bu madde hükümlerinden etkilenmeyecektir.

#### Madde 8

##### GEMİCİLİK, İÇ SU YOLLARI TAŞIMACILIĞI, HAVA TAŞIMACILIĞI

1. Gemi ya da uçakların uluslararası trafikte işletilmesinden doğan karlar, yalnızca bu teşebbüsün etkin yönetim merkezinin bulunduğu Akit devlette vergilendirilecektir.

2. İç su yollarında tahsis edilmiş motorlu teknelerin işletilmesinden doğan karlar, yalnızca bu teşebbüsün etkin yönetim merkezinin bulunduğu Akit Devlette vergilendirilecektir.

3. Eğer bir gemicilik teşebbüsünün veya iç su yolları taşımacılık teşebbüsünün etkin yönetim merkezi geminin ya da motorlu teknenin bordası ise geminin veya motorlu teknenin kayıtlı olduğu limana göre bulunulan Akit Devlet belirlenecektir.

Kayıtlı olunan liman da kendini göstermediğinde, gemiyi veya motorlu tekneyi işleten mukimi olduğu Akit Devlet esas alınacaktır.

4. 1 nci fıkra hükümleri, bir ortaklığa, bir bağlı işletmeye veya uluslararası işletilen acentaya katılma dolayısıyla elde edilen karlara da uygulanacaktır.

#### Madde 9

##### ORTAK TEŞEBBÜSLER

1. (a) Bir Akit Devlet teşebbüsü doğrudan veya dolaylı olarak diğer Akit Devlet teşebbüsünün yönetimine, kontrolüne veya sermayesine katıldığında veya;

(b) Aynı kişiler doğrudan veya dolaylı olarak bir Akit Devlet teşebbüsünün yönetimine, kontrolüne veya sermayesine katıldığında ve her iki halde de, iki teşebbüsün ticari ve mali ilişkilerinde oluşan veya empoze edilen koşullar, bağımsız teşebbüsler arasında oluşması gereken koşullardan farklılaştığında; olması gereken, fakat bu koşullar dolayısıyla kendini göstermeyen kar, o teşebbüsün karına eklenir ve vergilendirilir.

2. Bir Akit Devletin kendi teşebbüslerinden birinde kavradığı ve vergilediği kar diğer Akit Devlette vergilendirilen o devlet teşebbüslerinden birinin de karını içerebilir. Aynı zamanda bu ilk bahsedilen Devletin kavradığı kar, bildirilen kar olmayıp, bağımsız teşebbüsler arasında oluşacak ilişkiler gözönüne tutularak, sonradan hesaplama sonunda belirlenen kar olabilir. Böyle bir durum kendini gösterdiğinde, diğer Akit Devlet gerçek durumu gözönünde tutarak, vergi miktarında gerekli düzeltmeleri yapmak durumundadır. Bu düzeltme yapılırken, bu Anlaşmanın diğer hükümleri gözönünde tutulacak ve gerektiğinde Akit Devletlerin yetkili makamları birbirine danışacaktır.

#### Madde 10

##### TEMETTÖLER

1. Bir Akit Devletin mukimi olan bir şirket tarafından diğer Akit Devlet mukimine ödenen temettüler, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber, söz konusu temettüler, ödemeyi yapan şirketin mukimi olduğu Devletçe de kendi kanunlarına göre vergilendirilebilir; ancak temettü ödemesinde bulunulan kişi temettü lehdarı ise alınacak vergi aşağıdaki oranları aşmayacaktır;

(a) Temettü lehdarı, temettüyü ödeyen şirketin doğrudan doğruya sermayesinin en az %25'ini elinde tutan bir şirket ise (ortaklıklar hariç), gayrisafi temettü tutarının %5'i;

(b) Tüm diğer durumlarda gayrisafi temettü tutarının %15'i Akit Devletlerin yetkili makamları bu limitlerin uygulama şeklini, karşılıklı anlaşmayla çözüme kavuşturacaklardır.

Bu fıkra, içinden temettü ödemesi yapılan şirket karının vergilendirilmesini etkilemeyecektir.

3. Bu maddede kullanılan "temettü" deyimi, hisse senetlerinden, intifa senetlerinden veya intifa haklarından, madencilik senetlerinden, kuru hisse senetlerinden veya alacak niteliğinde olmayıp kara katılmayı sağlayan diğer haklardan elde edilen gelirleri; bunun yanısıra dağıtımı yapan şirketin mukimi olduğu Devletin kanunlarına göre, vergileme yönünden, hisse senetlerinden elde edilen gelirlerle aynı muameleyi gören diğer şirket haklarından elde edilen gelirleri kapsar.

4. Bir Akit Devlet mukimi olan ve lehine temettü ödenen kişi, temettüyü ödeyen şirketin mukim olarak bulunduğu diğer Akit Devlette, sahip olduğu işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa veya bu diğer Akit Devlette bir sabit yeri kullanarak serbest meslek faaliyeti icra ederse ve sözkonusu temettü elde ediş olayı ile işyerinin ya da sabit yerin arasında önemli bir bağ bulunmaktaysa, 1nci ve 2 nci fıkra hükümleri uygulama dışı kalacaktır. Bu durumda olayına göre, 7 nci veya 14 üncü madde hükümleri uygulama alanı bulacaktır.

5. Bir Akit Devlet mukimi olan bir şirket diğer Akit Devlette kar veya gelir elde ettiğinde, bu şirketçe ödenen temettüler üzerinden ve şirketin dağıtılmamış karları üzerinden, sözkonusu diğer Akit Devlet tarafından vergi alınamaz. Dağıtılan temettülerin veya dağıtılmamış karların tamamen veya kısmen bu diğer Devlette elde edilen karlardan ya da gelirlerden oluşması durumunu değiştirmez. Bunun istisnasını, bu tür temettülerin diğer Akit Devletin mukimi olan bir kişiye ödemesi veya temettü elde ediş olayı ile bu diğer Devlette yeralan bir işyeri ya da sabit yer arasında önemli bir bağ bulunması oluşturur.

#### Madde 11

#### FAİZ

1. Bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devlet mukimine ödenen faiz, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber, bu faiz emde edildiği Akit Devlette ve o Devlet Kanunlarına göre de vergilendirilebilir; ancak faiz ödemesinde bulunulan kişi faizin lehdarı ise, faizin gayrisafi miktarına uygulanacak vergi %10'u aşmayacaktır.

3. Bu maddede kullanılan "faiz" deyimi, ipotekle temin edilsin veya edilmesin, borçlunun karına ortak olma hakkını versin veya vermesin her türlü alacaktan elde edilen gelirleri ve özellikle devlet tahvillerinden ve her çeşit özel sektör tahvilinden, tahvile bağlı prim ve ikramiyeler de dahil, elde edilen gelirleri kapsar. Geç ödeme dolayısıyla sözkonusu olan cezalar, bu maddede belirlenen faiz anlamına gelmeyecektir.

4. Bir Akit Devlet mukimi olan faiz lendarı, faizin elde edildiği diğer Akit Devlette sahip olduğu bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa veya bu diğer Akit Devlette bir sabit yeri kullanarak serbest meslek faaliyeti icra ederse ve sözkonusu faizin ödendiği alacak ile bu işyeri veya sabit yer arasında önemli bir bağ bulunmaktaysa, 1 nci ve 2 nci fıkra hükümleri uygulama dışı kalacaktır. Bu durumda, olayına göre 7 nci veya 14 ncü madde hükümleri uygulanacaktır.

5. Bir Akit Devletin kendisi, politik alt bölümü, mahalli idaresi veya mukimi tarafından ödenen faizin, o Devlette elde edildiği kabul olunacaktır. Bununla beraber, faiz ödeyen kişi mukim olsun ya da olmasın, bir Akit Devlette faiz ödemeye neden olan borç-alacak ilişkisiyle bağlantılı bir işyerine veya sabit yere sahip olduğunda ve faiz bu işyerinden veya sabit yerden kaynaklandığında, sözkonusu faizin işyerinin veya sabit yerin bulunduğu Devlette elde edildiği kabul olunacaktır.

6. Alacak karşılığında ödenen faizin miktarı, ödeyici ile lehdar arasında veya her ikisi ile bir başka kişi arasında varolan özel ilişki nedeniyle, böyle bir ilişkinin olmadığı durumlarda ödeyici ve lehdar arasında kararlaştırılacak miktarı aştığında, bu madde hükümleri en son bahsedilen miktara uygulanacaktır. Bu durumda, ilave ödeme, bu Anlaşmanın diğer hükümleri de dikkate alınarak, her bir Akit Devletin kanunları uyarınca vergilendirilecektir.

#### Madde 12

#### GAYRIMADDİ HAK BEDELLERİ

1. Bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen gayrimaddi hak bedelleri sözkonusu mukim gayrimaddi hak bedellerinin lehdarı olduğunda, yal-

nızca bu diğer Devlette vergilendirilecektir.

2. Bu maddede kullanılan "gayrimaddi hak bedelleri" deyimi, sinema filimleri, radyo - televizyon yayınlarında kullanılan filimler ve bantlar dahil olmak üzere her çeşit edebi, artistik ve bilimsel eserlere ilişkin telif haklarının, her çeşit ihtira beratının, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin; sinai, ticari, bilimsel techizatın veya sinai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı karşılığında ödenen her türlü bedelleri kapsar.

3. Bir Akit Devlet mukimi olan gayrimaddi hak bedeli lahdarı, bu bedelin elde edildiği diğer Akit Devlette, sahip olduğu bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa veya bu diğer Akit Devlette bir sabit yeri kullanarak serbest meslek faaliyet icra ederse ve sözkonusu bedelin ödendiği hak ve varlık ile, bu işyeri veya sabit yer arasında önemli bir bağ bulunmaktaysa, 1nci ve 2 nci fıkra hükmü uygulama dışı kalacaktır. Bu durumda olayına göre 7nci veya 14ncü madde hükümleri uygulanacaktır.

4. Kullanım, hak veya bilgi karşılığında ödenen gayrimaddi hak bedelinin miktarı, ödeyici ile lehdar arasında veya her ikisi ile bir başka kişi arasında kararlaştırılacak miktar aştığında, bu madde hükümleri en son bahsedilen miktara uygulanacaktır. Bu durumda ilave ödeme bu Anlaşmanın diğer hükümleri de dikkate alınarak, her bir Akit Devleti Kanunları uyarınca vergilendirilecektir.

#### Madde 13

#### SERMAYE DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARI

1. Bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette bulunan ve 6ncı madde kapsamında yer alan bir gayrimenkul varlığı elden çıkarmasından doğan kazanç, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bir Akit Devlet teşebbüsünün diğer Akit Devlette sahip olduğu bir işyerinin ticari varlığına dair taşınabilir varlığın veya bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette serbest meslek faaliyeti icra etmek üzere kullandığı bir sabit yere ait taşınabilir varlığın elden çıkarılmasından doğan kazanmış bu işyerinin veya sabit yerin (yalnız veya tüm teşebbüsle birlikte) elden çıkarılmasından doğan kazanç da dahil olmak üzere, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

3. Uluslararası trafikte işletilen gemilerin, uçakların, iç su yolları taşımacılığında kullanılan motorlu teknelerin veya bu tür gemi, uçak motorlu teknelerin işletilmesine ilişkin taşınabilir varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar, yalnızca teşebbüsün etkin yönetim merkezinin yeraldığı Akit Devlette vergilendirilecektir.

4. 1,2 ve 3 ncü fıkralarda değinilenler dışında kalan varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar, yalnızca elden çıkaranın mukim olduğu Akit Devlette vergilendirilecektir.

#### Madde 14 SERBEST MESLEK FAALİYETLERİ

1. Bir Akit Devlet mukiminin mesleki faaliyetlerden ve bağımsız nitelikteki diğer faaliyetlerden elde ettiği gelir, bu kişinin diğer Akit Devlette faaliyetlerini icra etmek için sürekli kullanabileceği bir sabit yere sahip olmaması şartıyla, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Bu türden sabit bir yere sahip olduğunda, yalnızca sözkonusu sabit yere atfedilebilen gelir diğer Devlette vergilendirilebilir.

2."Mesleki faaliyetler" deyimi, özellikle bağımsız olarak yürütülen bilimsel, edebi, artistik, eğitici ve öğretici faaliyetleri, bunun yanısıra doktorların, avukatların, mühendislerin, mimarların, dişçilerin ve muhasebecilerin bağımsız faaliyetlerini kapsamına alır.

#### Madde 15 BAĞIMLI FAALİYETLER

1. 16,18 ve 19 ncu madde hükümleri saklı olmak üzere, bir Akit Devlet mukimine bir hizmet akdi dolayısıyla yapılan ücret ödemeleri ve benzeri ödemeler, hizmet diğer Akit Devlette ifa edilmedikçe, yalnız bu Devlette vergilendirilecektir. Diğer Akit Devlette ifa edilen hizmetlerde ise gelir, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. 1 nci fıkra hükümleriyle bağlı kalınmaksızın bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette hizmet ifa etmesi dolayısıyla elde ettiği gelir eğer;

(a) Gelir elde eden kişi, diğer Devlette bir mali yıl içinde, bir veya birkaç seferde toplam 183 günü aşmamak üzere kalırsa ve

(b) Ödemeyi yapan veya namına ödeme yapılan işveren, diğer Devlek mukimi



değilse ve

(c) Ödeme, işverenin diğer Devlette sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılmazsa;

yalnızca ilk bansedilen Devlette vergilendirilecektir.

3. Bu maddenin daha önceki hükümleriyle bağlı kalınmaksızın, uluslararası trafik-  
de işletilen bir gemide veya uçakda veya iç su yolları taşımacılığına tahsis  
edilmiş bir motorlu teknede hizmet ifa edilmesi dolayısıyla elde edilen gelirler,  
teşebbüsün etkin yönetim merkezinin bulunduğu Akit Devlette vergilendirilebilir.

#### Madde 16

#### MÜDÖRLERE VE ÖST YÖNETİCİLERE YAPILAN ÖDEMELER

Bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlet mukimi olan bir şirketin Yönetim Ku-  
rulu üyesi olması dolayısıyla eline geçen prim, ikramiye, huzur hakkı ve diğer  
berzeri ödemeler bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

#### Madde 17

#### ARTİST VE SPORCULAR

1. 14 ncü ve 15 nci madde hükümleriyle bağlı kalınmaksızın, bir Akit Devlet mukimi  
olan ve tiyatro, sinema, radyo, televizyon artistliği yapan ve müzisyen olarak  
çalışan sanatçıların ve bunun yanısıra sporcuların diğer Akit Devlette icra ettik-  
leri gelirler, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bir sanatçının ya da sporcunun icra ettiği faaliyetlerden doğan gelir, kendisine  
değil de bir başkasına yönelirse, bu gelir 14 ve 15 nci madde hükümleriyle bağlı  
kalınmaksızın, sanatçı ya da sporcunun faaliyetlerinin icra edildiği Akit Devlette  
vergilendirilebilir.

#### Madde 18

#### EMEKLİ MAAŞLARI VE SOSYAL GÖVENLİĞE İLİŞKİN ÖDEMELER

19 ncü maddenin 2 nci fıkrası hükümleri saklı kalmak üzere bir Akit Devlet mukimine  
geçmiş çalışmalarının karşılığında ödenen emekli maaşları ve sağlanan diğer men-  
faatler, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir.

Madde 19  
KAMU GÖREVLERİ

1. (a) Bir gerçek kişinin bir Akit Devlete veya bir politik alt bölüme ya da bir mahalli idareye yapmış olduğu hizmetler karşılığında sağlanan ve emekli maaşı dışında kalan menfaatler, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir.

(b) Bununla beraber, hizmet diğer Akit Devlette sunulduğunda ve hizmeti sunan gerçek kişi o Devletin mukimi olduğunda, sağlanan bu türden menfaatler, yalnızca bu diğer Devlette vergilendirilecektir.

Ancak bu kişinin

(i) Diğer Akit Devletin uyruğu olması veya

(ii) Yalnızca hizmet sunmak için bu diğer Devletin mukimi durumuna geçmemiş olması zorunludur.

2. (a) Bir Akit Devlet, bir politik alt bölüm veya bir mahalli idare tarafından ya da bunlarca oluşturulmuş bir fondan, yapılan hizmetler karşılığında bir gerçek kişiye ödenen emekli maaşları, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir.

(b) Bununla beraber, sözkonusu gerçek kişinin diğer Akit Devlet uyruğu veya mukimi olması halinde, bu emekli maaşı yalnızca diğer Devlette vergilendirilecektir.

3. Bir Akit Devlette, bir politik alt bölümde veya bir mahalli idarede yürütülen ticari faaliyetle bağlantılı olan hizmetler karşılığında ödenen emekli maaşlarına ve elde edilen diğer menfaatlere 15,16 ve 18 nci madde hükümleri uygulanacaktır.

Madde 20  
ÖĞRENCİLER

Bir Akit Devlete gidişinden hemen önce diğer Akit Devletin mukimi durumunda olan ve ilk bahsedilen Devlette yalnızca eğitim veya mesleki öğrenim amacıyla bulunan öğrenci ve stajyerlere, geçimlerini, eğitim ya da mesleki öğrenimlerini sağlayabilmeleri için bu Devletin dışında kalan kaynaklardan yapılan ödemeler, bu Devlette vergilendirilmeyecektir.

Madde 21

DİĞER GELİRLER

1. Bir Akit Devlet mukiminin, nerede doğarsa doğsun, bu Anlaşmanın daha önceki maddelerinde belirtilmeyen gelir unsurları, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir.

2. 6 ncı maddenin 2 nci fıkrasında tanımlanan gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirler hariç olmak üzere; bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette yeralan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette veya sabit yer vasıtasıyla ticari faaliyette veya bir sabit yer vasıtasıyla serbest meslek faaliyetinde bulunması ve sözkonusu işyeri ya da sabit yer ile geliri doğuran hak veya varlık arasında önemli bağ olması halinde, bu gelire 1 nci fıkra hükmü uygulanmayacaktır. Bu durumda olayına göre 7nci veya 14ncü madde hükümleri uygulanacaktır.

BÖLÜM IV

SERVETİN VERGİLENMESİ

Madde 22

SERVET

1. 6ncı maddede nitelikleri tanıma kavuşan gayrimenkul varlıklardan ibaret olan ve bir Akit Devlet mukiminin mülkiyetinde olup, diğer Akit Devlette yeralan servet, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bir Akit Devlet teşebbüsünün diğer Akit Devlette sahip olduğu bir işyerinin ticari varlığına dahil olan menkul varlıklardan ve bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette serbest meslek faaliyeti icra etmek üzere kullanabileceği bir sabit yere ait menkul varlıklardan ibaret olan servet bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

3. Uluslararası trafikte işletilen gemiler ve uçaklardan, iç su yolları taşımacılığına tahsis edilmiş olan motorlu teknelerden ve sözkonusu gemi, uçak ve motorlu teknelerin işletilmesiyle ilgili menkul varlıklardan ibaret olan servet, yalnızca teşebbüsün etkin yönetim merkezinin yer aldığı Akit Devlette vergilendirilecektir.

4. Bir Akit Devlet mukimine ait servetin diğer tüm unsurları, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir.

#### BÖLÖM V

#### ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN ORTADAN KALDIRILMASI YÖNTEMLERİ

##### Madde 23 A MUAFIYET YÖNTEMİ

1. Bir Akit Devlet mukimi, bu anlaşma hükümleri çerçevesinde diğer Akit Devlette vergilendirilebilen bir gelir elde ettiğinde veya servet edindiğinde, ilk bahsedilen Devlet, 2nci ve 3 ncü fıkra hükümleri saklı kalmak üzere, bu geliri veya serveti vergiden muaf tutacaktır.

2. Bir Akit Devlet mukimi 10 ve 11 nci madde hükümleri çerçevesince diğer Akit Devlette vergilendirilebilir bir gelir elde ettiğinde, ilk bahsedilen Devlet, bu kişinin diğer Devlette ödediği vergiye eşit bir miktarı, gelirin vergisinden indirmesine izin verecektir. Bununla beraber bu indirim, diğer Devlette elde edilen gelir için indirimden önce hesaplanan vergi miktarını aşmayacaktır.

3. Bu Anlaşmanın herhangi bir hükmü dolayısıyla bir Akit Devlet mukiminin elde ettiği gelir veya edindiği servet bu Devlette vergiden muaf tutulduğunda, bu Devlet sözkonusu kişinin kalan gelirinin veya servetinin vergisini hesaplarken vergiden muaf tutulan geliri veya serveti de gözönünde tutabilir.

##### Madde 23 B MAHSUP YÖNTEMİ

1. Bir Akit Devlet mukimi, Anlaşma hükümleri çerçevesinde diğer Akit Devlette vergilendirilebilen bir gelir elde ettiğinde, ilk bahsedilen Devlet :

(a) Bu kişinin diğer Devlette ödediği gelir vergisine eşit bir miktarı gelirin vergisinden indirmesine;

(b) Bu kişinin diğer Devlette ödediği servet vergisine eşit bir miktarı servetin vergisinden indirmesine izin verecektir.

Bununla beraber bu indirim her iki durumda da, indirim yapılmadan önce hesaplanan gelir veya servete isabet eden kısmını aşmayacaktır.

2. Bu Anlaşmanın herhangi bir hükmü dolayısıyla bir Akit Devlet mukiminin elde ettiği gelir veya edindiği servet bu Devlette vergiden muaf tutulduğunda; bu Devlet sözkonusu kişinin kalan gelirinin veya servetin vergisini hesaplarken muaf tutulan gelir veya serveti de gözönünde tutabilir.

## BÖLÜM VI

### ÖZEL HÜKÜMLER

#### Madde 24

#### AYRIM YAPILMAMASI

1. Bir Akit Devletin uyrukları diğer Akit Devlette, o Devletin uyruklarının aynı koşullarda karşı karşıya kaldıkları ve kalacakları vergilemeden ve bağlı mükellefiyetlere tabi tutulamazlar. Bu hüküm 1nci madde hükümlerine bakılmaksızın, Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin de mukimi olmayan kişilere de uygulanır.

2. "Uyruk" deyimi:

(a) Bir Akit Devletin vatandaşlığını taşıyan tüm gerçek kişiler;

(b) Statüleri bir Akit Devlette yürürlükde bulunan kanunlardan kaynaklardan tüm hukuki kişiler, ortaklıklar ve kuruluşlar, anlamına gelir.

3. Bir Akit Devlette mukim bulunan vatansız kişiler, her iki Akit Devlette de, uyrukların aynı koşullarda karşı karşıya kaldıkları veya kalacakları vergilemeden ve bağlı mükellefiyetlere tabi tutulamazlar.

4. Bir Akit Devlet teşebbüsünün diğer Akit Devlette sahip olduğu bir işyeri, bu diğer Devletin aynı faaliyetleri yürüten bir teşebbüsüne göre daha az lehe bir vergilemeyle karşı karşıya kalmayacaktır. Bu hüküm, bir Akit Devletin kendi mukimlerine şahsi ve ailevi durumları dolayısıyla uyguladığı şahsi indirimleri, vergi ve matrah indirimlerini, diğer Akit Devlet mukimlerine de uygulama zorunda olduğu yönünde anlaşılmayacaktır.

5. 9 ncü maddenin 1 nci fıkrası, 11 nci maddenin 6 ncı fıkrası ve 13 ncü maddenin 4 ncü fıkrası hükümlerine ilişkin uygulamalar hariç olmak üzere bir Akit Devlet

teşebbüsünün diğer Akit Devlet mukimine faiz, gayrimaddi hak bedeli ödemesi veya diğer ödemelerde bulunması halinde; bu teşebbüsün vergiye tabi karı saptanırken, bu ödemelerin aynı koşullarda ilk bahsedilen Devlet mukimlerine de yapılması sözkonusuysa, indirilmesine izin verilecektir. Benzer şekilde, bir Akit Devlet teşebbüsünün diğer Akit Devlet mukimine olan herhangi bir borcun bulunması halinde; bu teşebbüsün vergiye tabi servetinin saptanması bakımından, bu borcun aynı koşula ilk bahsedilen Devletin mukimlerinden biri ile de akdedilmesi sözkonusuysa indirilmesine izin verilecektir.

6. Bir Akit Devletin, diğer Akit Devletin bir veya birkaç mukimi tarafından, doğrudan doğruya veya dolaylı olarak, kısmen veya tamamen, sermayesi kontrol edilen veya sermayesine sahip olunan teşebbüsleri, ilk bahsedilen Devlette, benzeri teşebbüslerin tabi oldukları veya tabi olacakları vergilemeden ve bağlı mükellefiyetlerden değişik veya daha ağır vergilemeye ve bağlı mükellefiyetlere tabi tutulamazlar.

7. Bu madde hükümleri, 2 nci madde hükümleriyle bağlı kalınmaksızın her çeşit ve her tanımdaki vergiye uygulanacaktır.

#### Madde 25

#### KARŞILIKLI ANLAŞMA PROSEDÜRÜ

1. Bir Kişi, bir Akit Devletin veya her iki Akit Devletin eylemlerinin kendisi için bu Anlaşma hükümlerine vergileme yönünden uymayan sonuçlar yarattığını veya yaratacağını düşündüğünde, bu Devletlerin müracaat usullerine uymaksızın, durumunu mukimi olduğu Akit Devletin yetkili makamlarına arz edebilir; buna karşın eğer 24 ncü maddenin 1 nci fıkrasına uyan bir durum sözkonusuysa, uyuğu olduğu Akit Devlete müracaat edebilir. Sözkonusu müracaat, Anlaşma hükümlerine aykırı düşen vergilemenin tebliğini takip eden üç yıl içinde yapılmalıdır.

2. İtiraz hakkı görüldüğünde ve tek taraflı olarak uygun bir çözüme varılamıyacağı belirlendiğinde, yetkili makamlar, bu Anlaşmaya uymayan bir vergilemeyi önlemek için, olayı diğer Akit Devletle karşılıklı Anlaşma prosedürüne sokucu teşebbüslere geçeceklerdir. Ulaşılan sonuç, Akit Devletin iç hukukundaki zaman sınırlamaları ile bağlı kalmaksızın derhal uygulamaya konulacaktır.

3. Akit Devletlerin yetkili makamları, Anlaşmanın yorumundan veya uygulamasından doğan her türlü güçlüğü ve şüpheyi karşılıklı anlaşmayla çözmek için teşebbüse

gececeklerdir. Aynı zamanda Anlaşmada ele alınmamış durumlarda kendini gösteren çifte vergilemenin de ortadan kaldırılması için birbirlerine danışabilirler.

4. Akit Devletlerin yetkili makamları önceki fıkralarda anlam birliğine varmak için birbirleriyle doğrudan doğruya haberleşebilirler. Bu amacı sağlamada, sözlü görüş alış-verişinin daha yararlı olacağı belirdiğinde, Akit Devletlerin yetkili makamlarının temsilcilerinden oluşacak bir Komisyon yardımıyla sözkonusu alış-veriş gerçekleştirilebilir.

#### Madde 26

#### BİLGİ ALIŞ VERİŞİ

1. Akit Devletlerin yetkili makamları, bu Anlaşma hükümlerinin yürütülebilmesi için ve bu Anlaşma tarafından kavranan vergiler konusunda Akit Devletlerin iç hukuk düzenlemelerinin emrettiği vergilemenin bu Anlaşmaya aykırı düşmemesi için gerekli olan bilgileri değişime tabi tutacaklardır. Bilgi alış-verişi 1 nci madde ile sınırlı değildir. Bir Akit Devlet tarafından alınan her türlü bilgi, iç hukuk düzenlemeleri çerçevesinde elde edilen bilgiler gibi gizli muamelesi görecektir. Bu bilgi yalnızca Anlaşma kapsamına giren vergilerin tahakkuku, tahsili, cebri icrası, cezası, şikayet ve itirazlarına bakılması ile ilgili makam ve kişilere (adli makamlar ve idari kuruluşlar dahil) verilebilir. Bu kişi veya makamlar sözkonusu bilgileri mahkeme duruşmalarında veya adli kararlar alınırken açıklayabilirler.

2. Hiç bir durumda, 1 nci fıkra hükümleri bir Akit Devleti:

(a) Kendini veya diğer Akit Devletin kanunlarına veya idari işlemlerine uymayacak idari önlemler alma;

(b) Kendini veya diğer Akit Devletin kanunları veya normal idari işlemleri çerçevesinde elde edilmeyen bilgileri sunma;

(c) Ticari, sınai, mesleki sırrı veya ticari işlemi açıklayan bilgileri veya açıklanması kamu düzenine aykırı düşen bilgileri sunma;  
yükümlülüğü altına sokacak şekilde yorumlanamaz.

#### Madde 27

#### DİPLOMASİ VE KONSOLOSLUK MEMURLARI

Bu anlaşma hükümleri, diplomasi ve konsolosluk memurlarının devletler hukukunun genel kuralları ve özel anlaşma hükümleri uyarınca yararlandıkları mali

ayrıcalıkları etkilemeyecektir.

Madde 28

HÜKÜMRANLIK GENİŞLEMESİ

1. Bu Anlaşma tümüyle veya gerekli değişikliklerle Anlaşma kapsamına giren vergilere benzer yapıda vergiler uygulayan ve (Özellikle Anlaşmanın uygulama alanı dışında bırakılmış, (A Devletinin) veya (B Devletinin) hükümranlığındaki herhangi bir bölümü veya) uluslararası ilişkiler bakımından (A Devletinin)veya (B Devletinin) sorumluluğunda bulunan herhangi bir Devleti veya hükümranlık alanını da kapsayacak şekilde genişletilebilir. Söz konusu genişleme Akit Devletler arasında diplomatik yollardan nota teatisiyle veya anayasal düzenlerine uygun düşen diğer herhangi bir şekilde belirlenen ve üzerinde anlaşılan zamanda yürürlüğe girecek ve bu şekilde öngörülen koşullara konu teşkil edecektir.

2. Her iki Akit Devlet arasında aksi kararlaştırılmadıkça, Anlaşmanın herhangi bir Devlet tarafından 30ncu maddede öngörülen şekilde yürürlükten kaldırılması halinde, Anlaşma bu madde çerçevesinde genişletildiği (A Devletinin) veya (B Devletinin) egemenliğinde bulunan herhangi bir Devlet ya da hükümranlık alanı için de yürürlükten kalkacaktır.

BÖLÜM VII

SON HÜKÜMLER

Madde 29

YÜRÜRLÜĞE GİRİŞ

1. Bu Anlaşma, mümkün olduğu kadar kısa zamanda onaylanacak ve onay belgeleri ..... 'de teati edilecektir

2. Anlaşma onay belgelerinin teatisinden sonra yürürlüğe girecek ve hükümleri:

a. (A Devletinde): .....

b. (B Devletinde): .....

uygulamaya konacaktır.



Madde 30  
YÜRÜRLÜKTEN KALKMA

Bu Anlaşma bir Akit Devletçe kaldırılıncaya kadar yürürlükde kalacaktır. Her bir Akit Devlet ..... yılından sonra, herhangi bir takvim yılı sona ermeden altı ay önce diplomatik yoldan yürürlükden kalkma bildiriminde bulunarak Anlaşmayı yürürlükten kaldırabilir. Bu durumda Anlaşma:

- (a) (A Devletinde) :.....
  - (b) (B Devletinde) :.....
- etkenliğini kaybedecektir.

KAPANIŞ CÜMLESİ

EK:V

MODEL CONVENTION FOR THE AVOIDANCE  
OF DOUBLE TAXATION WITH RESPECT  
TO TAXES ON INCOME AND ON CAPITAL

SUMMARY OF THE CONVENTION

TITLE AND PREAMBLE

Chapter I

Scope of the Convention

Art. 1      Personnel Scope  
Art. 2      Taxes covered

Chapter II  
Definitions

Art. 3      General definitions  
Art. 4      Resident  
Art. 5      Permanent establishment

Chapter III  
Taxation of income

Art. 6      Income from immovable property  
Art. 7      Business profit  
Art. 8      Shipping, inland waterways transport and air transport  
Art. 9      Associated enterprises  
Art.10      Dividends  
Art.11      Interest  
Art.12      Royalties  
Art.13      Capital gains  
Art.14      Independent personnel services  
Art.15      Dependent personal services  
Art.16      Directors' fees  
Art.17      Artistes and athletes  
Art.18      Pensions  
Art.19      Government Service  
Art.20      Students  
Art.21      Other income

Chapter IV  
Taxation of Capital

Art.22      Capital

Chapter V  
Methods for elimination of double taxation

Art.23 A      Exemption method  
Art.23 B      Credit method

Chapter VI  
Special provisions

Art.24	Non-discrimination
Art.25	Mutual agreement procedure
Art.26	Exchange of information
Art.27	Diplomatic agents and consular officers
Art.28	Territorial extension

Chapter VII  
Final provisions

Art.29	Entry into force
Art.30	Termination

TITLE OF THE CONVENTION

Convention between (State A) and (State B) for the avoidance of double taxation  
with respect to taxes on income and on capital

PREAMBLE OF THE CONVENTION

Chapter I  
SCOPE OF THE CONVENTION

Article I  
PERSONAL SCOPE

This Convention shall apply to persons who are residents of one or both of the Contracting States.

Article 2  
TAXES COVERED

1. This Convention shall apply to taxes on income and on capital imposed on behalf of a Contracting State or of its political subdivisions or local authorities, irrespective of the manner in which they are levied.
2. There shall be regarded as taxes on income and on capital all taxes imposed on total income, on total capital, or on elements of income or of capital, including taxes on gains from the alienation of movable or immovable property, taxes on the total amounts of wages or salaries paid by enterprises, as well as taxes on capital appreciation.
3. The existing taxes to which the Convention shall apply in particular:
  - a. (in State A) .....
  - b. (in State B) .....
4. The Convention shall apply also to any identical or substantially similar taxes which are imposed after the date of signature of the Convention in addition to, or in place of, the existing taxes. At the end of the each year, the competent authorities of the Contracting States shall notify each other of changes which have been made in their respective taxation laws.

CHAPTER II  
I  
DEFINITIONS

Article 3  
GENERAL DEFINITIONS

1. For the purposes of this Convention, unless the context otherwise requires:
  - a. the term "person" includes an individual, a company and any other body of persons;
  - b. the term "company" means any body corporate or any entity which is treated as a body corporate for tax purposes;
  - c. the terms "enterprise of a Contracting State" and "enterprise of the other Contracting State" mean respectively an enterprise carried on by a resident of a Contracting State and an enterprise carried on by a resident of the other Contracting State;
  - d. the term "international traffic" means any transport by a ship or aircraft operated by an enterprise which has its place of effective management in a Contracting State, except when the ship or aircraft is operated solely between places in the other Contracting State;
  - e. the term "competent authority" means;
    - (i) (in State A) .....
    - (ii) (in State B) .....
2. As regards the application of the Convention by a Contracting State any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning which it has under the law of that State concerning the taxes to which the Convention applies.

Article 4  
RESIDENT

1. For the purposes of this Convention, the term "resident of a Contracting State" means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature. But this term does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein.

2. Where by reason of the provisions of paragraph 1 an individual is a resident of both Contracting States, then his status shall be determined as follows:

- a. he shall be deemed to be a resident of the State in which he has a permanent home available to him; if he has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be a resident of the State with which his personal and economic relations are closer (centre of vital interests);
- b. if the State in which he has his centre of vital interests cannot be determined, or if he has not a permanent home available to him in either State, he shall be deemed to be a resident of the State in which he has an habitual abode;
- c. if he has an habitual abode in both States or in neither of them, he shall be deemed to be a resident of the State of which he is a national;
- d. if he is a national of both States or of neither of them, the competent authorities of the Contracting States shall settle the question by mutual agreement.

3. Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, then it shall be deemed to be a resident of the State in which its place of effective management is situated.

#### Article 5

##### PERMANENT ESTABLISHMENT

1. For the purposes of this Convention, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.

2. The term "permanent establishment" includes especially:

- a. a place of management;
- b. a branch;
- c. an office;
- d. a factory;
- e. a workshop, and
- f. a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.

3. A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.

4. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term "permanent establishment" shall be deemed not to include:

- a. the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;
- b. the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;
- c. the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;
- d. the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;
- e. the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character;
- f. the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in sub-paragraphs a) to e), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character.

5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person - other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies - is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.

6. An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting State merely because it carries on business in that State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business.

7. The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other.



### Chapter III

#### TAXATION OF INCOME

##### Article 6

##### INCOME FROM IMMOVABLE PROPERTY

1. Income derived by a resident of a Contracting State from immovable property (including income from agriculture or forestry) situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.
2. The term "immovable property" shall have the meaning which it has under the law of the Contracting State in which the property in question is situated. The term shall in any case include property accessory to immovable property, livestock and equipment used in agriculture and forestry, rights to which the provisions of general law respecting landed property apply, usufruct of immovable property and rights to variable or fixed payments as consideration for the working of, or the right to work, mineral deposits, sources and other natural resources; ships, boats and aircraft shall not be regarded as immovable property.
3. The provisions of paragraph 1 shall apply to income derived from the direct use, letting, or use in any other form of immovable property.
4. The provisions of paragraphs 1 and 3 shall also apply to the income from immovable property of an enterprise and to income from immovable property used for the performance of independent personal services.

##### Article 7

##### BUSINESS PROFITS

1. The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to that permanent establishment.

2. Subject to the provisions of paragraph 3, where an enterprise of a Contracting State carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein, there shall in each Contracting State be attributed to that permanent establishment the profits which it might be expected to make if it were a distinct and separate enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions and dealing wholly independently with the enterprise of which it is a permanent establishment.

3. In determining the profits of a permanent establishment, there shall be allowed as deductions expenses which are incurred for the purposes of the permanent establishment, including executive and general administrative expenses so incurred, whether in the State in which the permanent establishment is situated or elsewhere.

4. Insofar as it has been customary in a Contracting State to determine the profits to be attributed to a permanent establishment on the basis of an apportionment of the total profits of the enterprise to its various parts, nothing in paragraph 2 shall preclude that Contracting State from determining the profits to be taxed by such an apportionment as may be customary; the method of apportionment adopted shall, however, be such that the result shall be in accordance with the principles contained in this Article.

5. No profits shall be attributed to a permanent establishment by reason of the mere purchase by that permanent establishment of goods or merchandise for the enterprise.

6. For the purposes of the preceding paragraphs, the profits to be attributed to the permanent establishment shall be determined by the same method year by year unless there is good and sufficient reason to the contrary.

7. Where profits include items of income which are dealt with separately in other Articles of this Convention, then the provisions of those Articles shall not be affected by the provisions of this Article.

Article 8

SHIPPING, INLAND WATERWAYS TRANSPORT AND AIR TRANSPORT

1. Profits from the operation of ships or aircraft in international traffic shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.
2. Profits from the operation of boats engaged in inland waterways transport shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.
3. If the place of effective management of a shipping enterprise or of an inland waterways transport enterprise is aboard a ship or boat, then it shall be deemed to be situated in the Contracting State in which the home harbour of the ship or boat is situated, or, if there is no such home harbour, in the Contracting State of which the operator of the ship or boat is a resident.
4. The provisions of paragraph 1 shall also apply to profits from the participation in a pool, a joint business or an international operating agency.

Article 9

ASSOCIATED ENTERPRISES

1. Where
  - a) an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or
  - b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State,

and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.

2. Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State-and taxes accordingly-profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.

## Article 10

### DIVIDENDS

1. Dividends paid by a company which is a resident of a Contracting State to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.

2. However, such dividends may also be taxed in the Contracting State of which the company paying the dividends is a resident and according to the laws of that State, but if the recipient is the beneficial owner of the dividends the tax so charged shall not exceed:

- a) 5 percent of the gross amount of the dividends if the beneficial owner is a company (other than a partnership) which holds directly at least 25 percent of the capital of the company paying the dividends
- b) 15 percent of the gross amount of the dividends in all other cases

The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of these limitations.

This paragraph shall not affect the taxation of the company in respect of the profits out of which the dividends are paid.

3. The term "dividends" as used in this Article means income from shares, "jouissance" shares or "jouissance" rights, mining shares, founders' shares or other rights, not being debt-claims, participating in profits, as well as income

from other corporate rights which is subjected to the same taxation treatment as income from shares by the laws of the State of which the company making the distribution is a resident.

4. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner of the dividends, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State of which the company paying the dividends is a resident, through a permanent establishment situated therein, or performs in that other State independent personal services from a fixed base situated therein, and the holding in respect of which the dividends are paid is effectively connected with such permanent establishment or fixed base. In such case the provisions of Article 7 or Article 14, as the case may be, shall apply.

5. Where a company which is a resident of a Contracting State derives profits or income from the other Contracting State, that other State may not impose any tax on the dividends paid by the company, except insofar as such dividends are paid to a resident of that other State or insofar as the holding in respect of which the dividends are paid is effectively connected with a permanent establishment or a fixed base situated in that other State, nor subject the company's undistributed profits to a tax on the company's undistributed profits, even if the dividends paid or the undistributed profits consist wholly or partly of profits or income arising in such other State.

## Article 11 INTEREST

1. Interest arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.

2. However, such interest may also be taxed in the Contracting State in which it arises and according to the laws of that State, but if the recipient is the beneficial owner of the interest the tax so charged shall not exceed 10 percent of the gross amount of the interest. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this limitation.

3. The term "interest" as used in this Article means income from debt-claims of every kind, whether or not secured by mortgage and whether or not carrying a right to participate in the debtor's profits, and in particular, income from government securities and income from bonds or debentures, including premiums and prizes attaching to such securities, bonds or debentures. Penalty charges for late payment shall not be regarded as interest for the purpose of this Article.

4. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner of the interest, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the interest arises, through a permanent establishment situated therein, or performs in that other State independent personal services from a fixed base situated therein, and the debt-claim in respect of which the interest is paid is effectively connected with such permanent establishment or fixed base. In such case the provisions of Article 7 or Article 14, as the case may be, shall apply.

5. Interest shall be deemed to arise in a Contracting State when the payer is that State itself, a political subdivision, a local authority or a resident of that State. Where, however, the person paying the interest, whether he is a resident of a Contracting State or not, has in a Contracting State a permanent establishment or a fixed base in connection with which the indebtedness on which the interest is paid was incurred, and such interest is borne by such permanent establishment or fixed base, then such interest shall be deemed to arise in the State in which the permanent establishment or fixed base is situated.

6. Where, by reason of a special relationship between the payer and the beneficial owner or between both of them and some other person, the amount of the interest, having regard to the debt-claim for which it is paid, exceeds the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner in the absence of such relationship, the provisions of this Article shall apply only to the last-mentioned amount. In such case, the excess part of the payments shall remain taxable according to the laws of each Contracting State, due regard being had to the other provisions of this Convention.

Article 12

ROYALTIES

1. Royalties arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State shall be taxable only in that other State if such resident is the beneficial owner of the royalties.

2. The term "royalties" as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for the use of, or the right to use, industrial, commercial, or scientific equipment, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience.

3. The provisions of paragraph 1 shall not apply if the beneficial owner of the royalties, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the royalties arise, through a permanent establishment situated therein, or performs in that other State independent personal services from a fixed base situated therein, and the right or property in respect of which the royalties are paid is effectively connected with such permanent establishment or fixed base. In such case the provisions of Article 7 or Article 14, as the case may be, shall apply.

4. Where, by reason of a special relationship between the payer and the beneficial owner or between both of them and some other person, the amount of the royalties, having regard to the use, right or information for which they are paid, exceeds the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner in the absence of such relationship, the provisions of this Article shall apply only to the last-mentioned amount. In such case, the excess part of the payments shall remain taxable according to the laws of each Contracting State, due regard being had to the other provisions of this Convention.

Article 13  
CAPITAL GAINS

1. Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of immovable property referred to in Article 6 and situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.
2. Gains from the alienation of movable property forming part of the business property of a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State or of movable property pertaining to a fixed base available to a resident of a Contracting State in the other Contracting State for the purpose of performing independent personal services, including such gains from the alienation of such a permanent establishment (alone or with the whole enterprise) or of such fixed base, may be taxed in that other State.
3. Gains from the alienation of ships or aircraft operated in international traffic, boats engaged in inland waterways transport or movable property pertaining to the operation of such ships, aircraft or boats, shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.
4. Gains from the alienation of any property other than that referred to in paragraphs 1, 2 and 3, shall be taxable only in Contracting State of which the alienator is a resident.

Article 14  
INDEPENDENT PERSONAL SERVICES

1. Income derived by a resident of a Contracting State in respect of professional services or other activities of an independent character shall be taxable only in that State unless he has a fixed base regularly available to him in the other Contracting State for the purpose of performing his activities. If he has such a fixed base, the income may be taxed in the other State but only so much of it as is attributable to that fixed base.
2. The term "professional services" includes especially independent scientific, literary, artistic, educational or teaching activities as well as the independent activities of physicians, lawyers, engineers, architects, dentists and accountants.



Article 15  
DEPENDENT PERSONAL SERVICES

1. Subject to the provisions of Articles 16, 18 and 19, salaries, wages and other similar remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment shall be taxable only in that State unless the employment is exercised in the other Contracting State. If the employment is so exercised, such remuneration as is derived therefrom may be taxed in that other State.
2. Notwithstanding the provisions of paragraph 1, remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment exercised in the other Contracting State shall be taxable only in the first-mentioned State if:
  - a) the recipient is present in the other State for a period or periods not exceeding in the aggregate 183 days in the fiscal year concerned, and
  - b) the remuneration is paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the other State, and
  - c) the remuneration is not borne by a permanent establishment or a fixed base which the employer has in the other State.
3. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, remuneration derived in respect of an employment exercised aboard a ship or aircraft operated in international traffic, or aboard a boat engaged in inland waterways transport, may be taxed in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.

Article 16  
DIRECTORS' FEES

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

Article 17  
ARTISTES AND ATHLETES

1. Notwithstanding the provisions of Articles 14 and 15, income derived by a resident of a Contracting State as an entertainer, such as a theatre, motion picture, radio or television artiste, or a musician, or as an athlete, from his personal activities as such exercised in the other Contracting State, may be taxed in that other State.
2. Where income in respect of personal activities exercised by an entertainer or an athlete in his capacity as such accrues not to the entertainer or athlete himself but to another person, that income may, notwithstanding the provisions of Articles 7, 14 and 15, be taxed in the Contracting State in which the activities of the entertainer or athlete are exercised.

Article 18  
PENSIONS

Subject to the provisions of paragraph 2 of Article 19, pensions and other similar remuneration paid to a resident of a Contracting State in consideration of past employment shall be taxable only in that State.

Article 19  
GOVERNMENT SERVICE

1.
  - a) Remuneration, other than a pension, paid by a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof to an individual in respect of services rendered to that State or subdivision or authority shall be taxable only in that State.
  - b) However, such remuneration shall be taxable only in the other Contracting State if the services are rendered in that State and the individual is a resident of that State who:
    - i) is a national of that State; or
    - ii) did not become a resident of that State solely for the purpose of rendering the services.
2.
  - a) Any pension paid by, or out of funds created by, a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof to

an individual in respect of services rendered to that State or subdivision or authority shall be taxable only in that State.

- b) However, such pension shall be taxable only in the other Contracting State if the individual is a resident of, and a national of, that State.

3. The provisions of Articles 15, 16 and 18 shall apply to remuneration and pensions in respect of services rendered in connection with a business carried on by a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof.

#### Article 20

##### STUDENTS

Payments which a student or business apprentice who is or was immediately before visiting a Contracting State a resident of the other Contracting State and who is present in the first-mentioned State solely for the purpose of his education or training receives for the purpose of his maintenance, education or training shall not be taxed in that State, provided that such payments arise from sources outside that State.

#### Article 21

##### OTHER INCOME

1. Items of income of a resident of a Contracting State, wherever arising, not dealt with in the foregoing Articles of this Convention shall be taxable only in that State.

2. The provisions of paragraph 1 shall not apply to income, other than income from immovable property as defined in paragraph 2 of Article 6, if the recipient of such income, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein, or performs in that other State independent personal services from a fixed base situated therein, and the right or property in respect of which the income is paid is effectively connected with such permanent establishment or fixed base. In such case the provisions of Article 7 or Article 14, as the case may be, shall apply.

Chapter IV  
TAXATION OF CAPITAL

Article 22  
CAPITAL

1. Capital represented by immovable property referred to in Article 6, owned by a resident of a Contracting State and situated in the other Contracting State, may be taxed in that other State.
2. Capital represented by movable property forming part of the business property of a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State or by movable property pertaining to a fixed base available to a resident of a Contracting State in the other Contracting State for the purpose of performing independent personal services, may be taxed in that other State.
3. Capital represented by ships and aircraft operated in international traffic and by boats engaged in inland waterways transport, and by movable property pertaining to the operation of such ships, aircraft and boats, shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.
4. All other elements of capital of a resident of a Contracting State shall be taxable only in that State.

Chapter V  
METHODS FOR ELIMINATION OF DOUBLE TAXATION

Article 23 A  
EXEMPTION METHOD

1. Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall, subject to the provisions of paragraphs 2 and 3, exempt such income or capital from tax.
2. Where a resident of a Contracting State derives items of income which, in accordance with the provisions of Articles 10 and 11, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall allow as a deduction from the tax on the income of that resident an amount equal to the tax paid in that other State. Such deduction shall not, however, exceed that part of the tax, as computed before the deduction is given, which is attributable to such items of income derived from that other State.
3. Where in accordance with any provision of the Convention income derived or capital owned by a resident of a Contracting State is exempt from tax in that State, such State may nevertheless, in calculating the amount of tax on the remaining income or capital of such resident, take into account the exempted income or capital.

Article 23 B  
CREDIT METHOD

1. Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall allow:
  - a) as a deduction from the tax on the income of that resident, an amount equal to the income tax paid in that other State;
  - b) as a deduction from the tax on the capital of that resident, an amount equal to the capital tax paid in that other State.

Such deduction in either case shall not, however, exceed that part of the income tax or capital tax, as computed before the deduction is given, which is attributable, as the case may be, to the income or the capital which may be taxed in that other State.

2. Where in accordance with any provision of the Convention income derived or capital owned by a resident of a Contracting State is exempt from tax in that State, such State may nevertheless, in calculating the amount of tax on the remaining income or capital of such resident, take into account the exempted income or capital.

Chapter VI  
SPECIAL PROVISIONS

Article 24  
NON-DISCRIMINATION

1. Nationals of a Contracting State shall not be subjected in the other Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of that other State in the same circumstances are or may be subjected. This provision shall, notwithstanding the provisions of Article 1, also apply to persons who are not residents of one or both of the Contracting States.
2. The term "nationals" means:
  - a) all individuals possessing the nationality of a Contracting State;
  - b) all legal persons, partnerships and associations deriving their status as such from the laws in force in a Contracting State.
3. Stateless persons who are residents of a Contracting State shall not be subjected in either Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of the State concerned in the same circumstances are or may be subjected.
4. The taxation on a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State shall not be less favourably levied in that other State than the taxation levied on enterprises of that other State carrying on the same activities. This provision shall not be construed as obliging a Contracting State to grant to residents of the other Contracting State any personal allowances, reliefs and reductions for taxation purposes on account of civil status or family responsibilities which it grants to its own residents.
5. Except where the provisions of paragraph 1 of Article 9, paragraph 6 of Article 11, or paragraph 4 of Article 12, apply, interest, royalties and other

disbursements paid by an enterprise of a Contracting State to a resident of the other Contracting State shall, for the purpose of determining the taxable profits of such enterprise, be deductible under the same conditions as if they had been paid to a resident of the first-mentioned State. Similarly, any debts of an enterprise of a Contracting State to a resident of the other Contracting State shall, for the purpose of determining the taxable capital of such enterprise, be deductible under the same conditions as if they had been contracted to a resident of the first-mentioned State.

6. Enterprises of a Contracting State, the capital of which is wholly or partly owned or controlled, directly or indirectly, by one or more residents of the other Contracting State, shall not be subjected in the first-mentioned State to any taxation or any requirement connected therewith which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which other similar enterprises of the first-mentioned State are or may be subjected.

7. The provisions of this Article shall, notwithstanding the provisions of Article 2, apply to taxes of every kind and description.

## Article 25

### MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE

1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is resident or, if his case comes under paragraph 1 of Article 24, to that of the Contracting State of which he is a national. The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with provisions of the Convention.

2. The competent authority shall endeavour, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.



3. The competent authorities of the Contracting States shall endeavour to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention.

4. The competent authorities of the Contracting States may communicate with each other directly for the purpose of reaching an agreement in the sense of the preceding paragraphs. When it seems advisable in order to reach agreement to have an oral exchange of opinions, such exchange may take place through a Commission consisting of representatives of the competent authorities of the Contracting States.

#### Article 26 EXCHANGE OF INFORMATION

1. The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is necessary for carrying out the provisions of this Convention or of the domestic laws of the Contracting States concerning taxes covered by the Convention insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention. The exchange of information is not restricted by Article 1. Any information received by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) involved in the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, or the determination of appeals in relation to, the taxes covered by the Convention. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions.

2. In no case shall the provisions of paragraph 1 be construed so as to impose on a Contracting State the obligation:

- a) to carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or of the other Contracting State;
- b) to supply information which is not obtainable under the laws or in the normal course of the administration of that or of the other Contracting State;

- c) to supply information which would disclose an trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process, or information, the disclosure of which would be contrary to public policy (order public)

#### Article 27

#### DIPLOMATIC AGENTS AND CONSULAR OFFICERS

Nothing in this Convention shall affect the fiscal privileges of diplomatic agents or consular officers under the general rules of international law or under the provisions of special agreements.

#### Article 28

#### TERRITORIAL EXTENSION

1. This Convention may be extended, either in its entirety or with any necessary modifications (to any part of the territory of (State A) or of (State B) which is specifically excluded from the application of the Convention or), to any State or territory for whose international relations (State A) or (State B) is responsible, which imposes taxes substantially similar in character to those to which the Convention applies. Any such extension shall take effect from such date and subject to such modifications and conditions, including conditions as to termination, as may be specified and agreed between the Contracting States in notes to be exchanged through diplomatic channels or in any other manner in accordance with their constitutional procedures.

2. Unless otherwise agreed by both Contracting States, the termination of the Convention by one of them under Article 30 shall also terminate, in the manner provided for in that Article, the application of the Convention (to any part of the territory of (State A) or of (State B) or) to any State or territory to which it has been extended under this Article.

Chapter VII  
FINAL PROVISIONS

Article 29  
ENTRY INTO FORCE

1. This Convention shall be ratified and the instruments of ratification shall be exchanged at .....as soon as possible.
2. The Convention shall enter into force upon the exchange of instruments of ratification and its provisions shall have effect:
  - a) (in State A):.....
  - b) (in State B):.....

Article 30  
TERMINATION

This Convention shall remain in force until terminated by a Contracting State. Either Contracting State may terminate the Convention, through diplomatic channels, by giving notice of termination at least six months before the end of any calendar year after the year ..... In such event, the Convention shall cease to have effect:

- a) (in State A):.....
- b) (in State B):.....

TERMINAL CLAUSE

---

Note: The terminal clause concerning thi signing shall be drafted in accordance with the constitutional procedure of both Contracting States..





B İ B L İ Y O G R A F Y A

- Bühler, Prof.Dr.Otmar - Prinzipien des Internationalen Steuerrechts - Amsterdam, 1964.
- Çağan, Doç.Dr.Nami - Avrupa Topluluğu Vergi Politikasının Hukuki Çerçevesi Ankara, 1988.
- Çağan, Doç.Dr.Nami - Vergilendirme Yetkisi - İstanbul, 1982.
- Hart, Gerry - Dictionary of Taxation - London, 1981.
- International Bureau of Fiscal Documentation - International Tax Glossary 1938-1988, Amsterdam, 1988.
- International Bureau of Fiscal Documentation - The Taxation of Companies in Europe, Guides to European Taxation: Volume II.
- Karakullukçu, Necmi - Milletlerarası Vergi Anlaşmaları - Ankara, 1971.
- Lebib Yalkın Yayınları - Vergi Kanunları.
- OECD - International Tax Avoidance and Evasion - Paris, 1987.
- OECD - Model Double Tax Taxation Convention on Estates and Inheritances and on Gifts - Paris, 1983.
- OECD - Model Double Taxation Convention on Income and Capital, Paris, 1988.
- OECD - Model Convention for Mutual Administrative Assistance in the Recovery of Tax Claims - Paris, 1981.
- OECD - Trends in International Taxation - Paris, 1985.
- Schmölders,Prof.Dr.Günter- Genel Vergi Teorisi (Çev.Doc.Dr. Salih Turhan) -İstanbul, 1976.
- Semercigil, Murat - Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Modelleri - Ankara, 1982.
- TC Resmi Gazeteleri (1.8.1973, 21.12.1975, 25.6.1985, 15.7.1986, 9.7.1986, 30.9.1987, 21.8.1988, 26.8.1988, 19.10.1988, 22.8.1988, 30.11.1988, 26.12.1988).
- Tuncer, Prof.Dr.Selahattin - Çifte Vergilendirme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları - Ankara, 1974.
- Yücelik, M.Zühtü - Yayın, Teoman - Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Bunların Ortaya Çıkardığı Sorunlar - Ankara, 1969.
- Vergi Reform Komisyonu Raporları, Cilt I - İstanbul, 1969

