

Türkiye'nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında son durum

Elif Aydın

I. Giriş

Türkiye son yıllarda imzaladığı anlaşmalarla birlikte çifte vergilendirmeyi önleme (ÇVÖ) anlaşma ağını genişleterek anlaşma sayısını 79'a yükseltmiştir. Söz konusu anlaşmalardan 71 tanesi hali hazırda yürürlükte olup, geri kalanlar imzalanmış ancak yürürlüğe girmesi için anlaşmaya taraf ülkelerdeki bürokratik onayları beklemektedir.

2008 yılından bugüne Türkiye ilk defa Avustralya, Kanada, İrlanda, İsviçre ve Yeni Zelanda ile ÇVÖ Anlaşması imzalamıştır. Öte yandan, Avusturya, Finlandiya ve Norveç ile var olan ÇVÖ anlaşmaları, Türkiye'nin anlaşma politikasındaki değişiklik ve OECD Model Anlaşması'nda yapılan değişiklikler sonucunda revize edilmiştir. Bu anlaşmalardan Avusturya anlaşması yürürlüğe girmiş olup, diğer anlaşmaların ise anlaşmaya taraf ülkelerin parlamentolarında onaylandıktan sonra yürürlüğe girmesi beklenmektedir.

Söz konusu anlaşmaların yanı sıra, geçmiş yıllarda imzalanmış ancak 2009 ve 2010 yıllarında yürürlüğe girmiş anlaşmalar da bulunmaktadır. Bu anlaşmalardan Gürcistan, Yemen ve Umman anlaşmaları 2010 yılında yürürlüğe girmiş olup, 01.01.2011 tarihinden itibaren uygulanmaya başlayacaktır. Türkiye-Suudi Arabistan ÇVÖ Anlaşması ise 2009 yılında yürürlüğe girmiş, 01.01.2010 tarihinden itibaren uygulamaya konulmuştur.

İmzalanan veya yürürlüğe giren anlaşmaların yanı sıra, yürürlükte olan bir anlaşma da iptal edilmiştir. Türkiye-Almanya ÇVÖ anlaşması 21 Temmuz 2009 tarihinde Almanya tarafından tek taraflı fesh edilmiş olup, fesih işleminin 01.01.2011 tarihinden sonraki vergilendirme dönemleri için geçerli olacağı belirtilmiştir. Bu karar sonrasında Türkiye ile Almanya yeni anlaşma ile ilgili görüşmelere başlamış ve revize edilen anlaşma Mayıs 2010 yılında parafe edilmiştir. Revize edilen söz konusu anlaşma 2011 yılı içerisinde yürürlüğe girerse de 01.01.2011 tarihinden itibaren geçerli olacağı belirtilmiştir.

İşbu yazımızda, yukarıda yer verilen söz konusu anlaşmalardan bazılarına ilişkin bilgiler yer almaktadır.

II. Türkiye-Avustralya çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması

Türkiye ile Avustralya arasında 28 Nisan 2010 tarihinde imzalanan ÇVÖ anlaşmasının bazı maddelerine ilişkin hususlar aşağıdaki gibidir.

A. İşyeri (5. madde)

Söz konusu anlaşmanın işyeri ile ilgili hükümlerini düzenleyen 5. maddesi genel olarak OECD Model Anlaşması'na paralel olarak düzenlenmiş olmakla beraber birkaç konuyla ilgili ek hükümler yer almaktadır.

Bu hükümlerden bir tanesi önemli bir teçhizatın (substantial equipment) çalıştırılmasına yöneliktir. Şöyle ki, eğer bir Akit Devlet teşebbüsü diğer bir Akit Devlette önemli bir teçhizatı (substantial equipment) herhangi 12 aylık bir dönemde 6 aydan fazla çalıştırıyor ise ilk Akit Devletin bahsedilen diğer Devlette bir işyeri olduğu ve bu işyeri vasıtasıyla faaliyet gösterdiği varsayılacaktır. Bu hükme göre eğer Türkiye'deki bir kurum

Avustralya'da önemli bir teçhizatı 12 aylık bir dönemde 6 aydan fazla çalıştırıyor ise Türkiye'nin Avustralya'da bir işyeri olduğu ve bu işyeri vasıtasıyla Avustralya'da faaliyette bulunduğu varsayılacaktır. Söz konusu hüküm şimdiki kadar Türkiye'nin imzaladığı anlaşmalarda bulunmamaktadır. Ancak Avustralya'nın imzalamış olduğu ÇVÖ anlaşmaları incelendiğinde, bu hükmün geçerli olduğu birçok anlaşma görülmektedir. Anlaşma yürürlüğe girdiğinde bu hükmün ne şekilde ve hangi teçhizatlar için uygulanacağına ilişkin bir bilgi ya da konuya ilişkin bir uygulama bulunmamakla birlikte, Avustralya'nın imzalamış olduğu anlaşmalar ve konuyla ilgili yazılardan, önemli teçhizatın helikopter, mavna gibi araçlar olduğu görülmektedir.

Öte yandan, aynı maddenin 5. paragrafında serbest meslek hizmetlerinin hangi koşullarda işyeri olarak değerlendirilebileceğine ilişkin düzenleme yapılmıştır. Söz konusu hükme göre bir Akit Devlet teşebbüsünün diğer bir Akit Devlette ifa ettiği serbest meslek hizmetlerinin herhangi bir 12 aylık dönemde 183 günden fazla sürmesi ve bu hizmetlerin diğer Akit Devlette bulunan bir veya birçok kişi tarafından ifa edilmesi durumunda, teşebbüsün söz edilen hizmetleri bu diğer devlette bulunan işyeri aracılığı ile yürüttüğü kabul edilmektedir. Bilindiği üzere, serbest meslek kazançlarına ilişkin düzenlemeler genelde anlaşmaların 14. maddesinde yer almaktadır. Ancak, bazı anlaşmalarda bu hükmün 5. maddede yer alması, 14. maddenin sadece gerçek kişilere uygulanacağı, tüzel kişiler tarafından verilen serbest meslek hizmetlerinin vergilendirilmesi ile ilgili olarak 5. madde hükümlerinin dikkate alınması gerektiği sonucunu doğurabilmektedir.

Anlaşma'nın Protokol hükümlerinde, 5. maddenin yukarıda yer verilen hükümlerine ilişkin ek düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler bir Akit Devletteki teşebbüsün diğer Akit Devlette gerçekleştirdiği hizmet sürelerinin ne şekilde tespit edileceğine yöneliktir. Buna göre, bir Akit Devletteki faaliyetlerin süresini hesaplarken, o ülkede faaliyet gösteren bağlı teşebbüslerin (associated enterprises) o faaliyetle ilgili olan sürelerinin (belirli dönemlerde parça parça faaliyet gösterirse de) toplamı dikkate alınacaktır. Ayrıca bir faaliyetle ilgili birden fazla bağlı teşebbüs bulunuyor ise her bir teşebbüsün bulunduğu sürenin toplamı dikkate alınacaktır. Son olarak da bir teşebbüsün diğer bir teşebbüse bağlı olması için;

- Birinin diğeri tarafından doğrudan veya dolaylı olarak kontrol edilmesi veya,
- Her iki teşebbüsün de doğrudan veya dolaylı olarak aynı kişi veya kişiler tarafından kontrol edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Söz konusu Protokol'de ayrıca 5. maddenin serbest meslek hizmetlerine ilişkin hükmüne ek açıklamalar getirilmiştir. Söz konusu hükme göre, bir Akit Devlet teşebbüsünün diğer bir Akit Devlette ifa ettiği serbest meslek hizmetlerinin tamamını veya bir kısmını, diğer Akit Devlette bulunan bir teşebbüse taşeronluk sözleşmesiyle yaptırması durumunda, diğer Akit Devletteki faaliyetlerin süresinin belirlenmesinde alt taşeronun ifa ettiği hizmetlerin süresi de ilk teşebbüs tarafından ifa edilmiş gibi dikkate alınacaktır. Bu durumda eğer Avustralyalı bir kurum Türkiye'de bir taşeron firma aracılığı ile serbest meslek hizmetinde bulunuyor ise taşeronun Avustralyalı kurum adına ifa ettiği serbest meslek hizmetlerinin süresi Avustralyalı kurum tarafından ifa etmiş sayılacak ve 6 aylık sürenin hesaplanmasında dikkate alınacaktır.

Anlaşmanın 5. maddesinde yer alan bir başka düzenleme ise Türkiye'nin yürürlükte olan birçok anlaşmasında yer alan gözetim faaliyetlerine ilişkindir. Söz konusu maddenin 3. paragrafında yer alan hüküm uyarınca, bir Akit Devlet teşebbüsü diğer bir Akit Devlette gerçekleştirdiği inşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj işleriyle ilgili olarak 6 aydan daha uzun bir süre gözetim faaliyetlerinde bulunması durumunda ilk bahsedilen Akit Devletteki teşebbüsün, diğer Akit Devlette bir işyeri olduğu ve bu işyeri vasıtasıyla faaliyette bulunduğu varsayılacaktır.

B. Temettüler (10. madde)

Söz konusu anlaşmanın temettü gelirlerinin vergilendirilmesi hükümlerini düzenleyen 10. maddesinin 2. paragrafında, temettüler üzerinden alınacak verginin aşağıda belirtilen oranları aşamayacağı belirtilmektedir.

- Temettü ödeyen şirketin Avustralya mukimi bir şirket olması durumunda, gayrisafi temettü tutarının % 5'i (temettüyü elde eden şirketin, temettü ödeyen şirkette en az % 10 oy hakkının olması koşul olarak belirtilmiştir),
- Temettü ödeyen şirketin Türkiye mukimi bir şirket olması durumunda, Türkiye'de tamamıyla kurumlar vergisine tabi tutulmuş olan gayrisafi temettü tutarının % 5'i (temettüyü elde eden şirketin, temettü ödeyen şirketin sermayesinin en az % 25'ini elinde tutması koşul olarak belirtilmiştir),
- Tüm diğer durumlarda da gayrisafi temettü tutarının % 15'i.

Konuyu şu şekilde özetlemek gerekirse Türkiye'de mukim bir şirket tarafından kurumlar vergisine tabi tutulduktan sonra dağıtılan kar payı, Avustralyalı şirketin Türk şirketinin % 25 hissesine sahip olması durumunda Türkiye'de % 5 stopaja tabi tutulacaktır. Öte yandan, Avustralya'da mukim bir şirket tarafından ödenen kar payı, Türk şirketinin Avustralyalı şirketin % 10 oy hakkına sahip olması durumunda Avustralya'da % 5 stopaja tabi tutulacaktır.

Öte yandan, bir Akit Devlette bir işyeri (örneğin şube) aracılığı ile elde edilen ve anlaşmanın 7. maddesi uyarınca vergilendikten sonra dağıtılan kar payı üzerinden hesaplanacak vergi oranı söz konusu gelir üzerinden bahsedilen Akit Devlette tam oranlı kurumlar vergisi uygulandıktan sonra dağıtılması durumunda % 5, diğer durumlarda ise % 15 oranını aşamayacaktır.

C. Değer artış kazançları (13. madde)

Değer artış kazançlarının vergilendirilmesinin düzenlendiği 13. madde genel olarak diğer anlaşmalarla paralellik göstermekle birlikte, 6. paragrafında yer alan hükümle ilgili olarak bilgi vermek yerinde olacaktır.

Türkiye'nin imzaladığı anlaşmaların 13. maddeleri incelendiğinde, hisse satışlarından doğan değer artış kazançlarının vergileme hakkı hisselerine sahip olan kurumun mükellef olduğu ülkeye tanınmıştır. Bununla birlikte hisselerin bulunduğu ülkede vergilemenin ancak bazı şartların yerine getirilmesi durumunda (hisselerin elde edilmesi ve satışı arasındaki sürenin 1 yıldan az olması ve/veya hisselerin bulunduğu ülkedeki başka bir kuruma satılması gibi) olduğu görülmektedir. Bu hüküm anlaşmaların birçoğunda her iki ülke tarafından karşılıklı uygulanmaktadır.

Türkiye-Avustralya anlaşmasına bakıldığında ise söz konusu hükmün sadece Türkiye açısından uygulanabileceği görülmektedir. Buna göre, Avustralya mukiminin Türk şirketi tarafından ihraç edilen hisse senetleri veya benzeri hakları ya da Türk şirketi tarafından çıkarılan tahvilleri elden çıkarmasından doğan kazançlar, elde etme ve elden çıkarma arasındaki sürenin 2 yılı geçmemesi durumunda Türkiye'de vergiye tabi tutulabilecektir.

D. Diğer maddelere ilişkin bazı hususlar

- Faiz ve royalti gelirlerine ilişkin düzenlemelerin yapıldığı 11. ve 13. maddelerinde faiz ve royalti ödemeleri üzerinden hesaplanacak vergi oranları % 10 olarak belirlenmiştir. Söz konusu oranın kullanılabilmesi için geliri elde eden şirketin gerçek lehdar olması şart koşulmuştur.

- Anlaşmanın 23. maddesinde, çifte vergilendirmeyi önlemenin mahsup yöntemiyle giderileceği belirtilmiştir.

III. Türkiye-Kanada çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması

Türkiye ile Kanada arasında 14 Temmuz 2009 tarihinde imzalanan ÇVÖ anlaşmasına ilişkin bazı hususlar aşağıdaki gibidir.

A. İşyeri (5. madde)

Türkiye-Kanada arasında imzalanan ÇVÖ anlaşmasının işyeri hükümlerini düzenleyen 5. maddesinde de Türkiye-Avustralya anlaşmasında belirtilen gözetim hizmetleri ve serbest meslek kazançlarına ilişkin düzenlemeler yer almakta ve bu hükümler, Türkiye-Avustralya anlaşmasıyla paralellik taşımaktadır.

Bu çerçevede, söz konusu anlaşmaya göre bir inşaat şantiyesi ya da yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetlerinin 6 ayı aşan bir süre boyunca devam etmesi söz konusu faaliyetlerin gerçekleştiği ülkede bir işyerinin oluşmasına neden olur. Aynı şekilde bir Akit Devlet teşebbüsünün hizmetli veya başka personel kullanarak, diğer Akit Devlette danışmanlık hizmetleri de dahil hizmet vermesi ve söz konusu faaliyetlerin, (aynı proje veya bağlantılı projeler için) herhangi 12 aylık bir dönemde 183 günlük süreyi geçmesi halinde, ilk bahsedilen teşebbüsün bu diğer Akit Devlette bir işyerine sahip olduğu varsayılacaktır.

B. Temettüleri (10. madde)

Söz konusu anlaşmanın temettü gelirlerinin vergilendirilmesi hükümlerini düzenleyen 10. maddesinin 2. paragrafında, bir Akit Devlet teşebbüsü tarafından ödenen temettü üzerinden alınacak vergi, temettüyü elde eden şirketin diğer Akit Devlette mukim olup temettünün gerçek lehdarı olması durumunda, aşağıda belirtilen oranları aşamayacaktır.

- Temettü elde eden, temettü ödeyen şirketin sermayesinin doğrudan doğruya en az % 10'unu elinde tutan bir şirket ise (ortaklıklar hariç) gayrisafi temettü tutarının % 15'i;
- Tüm diğer durumlarda da gayrisafi temettü tutarının % 20'si.

Anlaşmada belirtilen oranlara bakıldığında, anlaşmanın Türkiye açısından avantaj sağlamadığı görülmektedir. Yürürlükte bulunan Türk mevzuatı (KVK Md. 30) uyarınca dar mükellefler kurumlara yapılan temettü ödemeleri üzerinden alınan stopaj oranı % 15 olduğundan, anlaşmanın diğer tüm durumlar için belirttiği % 20 oranı kullanılmayacak, Türkiye'deki tam mükellef bir kurum tarafından Kanada'da tam mükellef bir kuruma yapılan temettü ödemeleri üzerinden her durumda % 15 stopaj oranı uygulanacaktır.

C. Değer artış kazançları (13. madde)

Anlaşmanın değer artış kazançlarının vergilendirilmesini düzenleyen 13. maddesinin 5. paragrafı kazancın sadece kazancı elde edenin mukim olduğu ülkede değil, kazancın elde edildiği ülkede de vergilenmesi olarak tanımaktadır. Bu hükme göre varlıkların elde edilmesi ve elden çıkarılması arasındaki sürenin 1 yıldan az olması durumunda, söz konusu kazancın elde edildiği ülkede de vergilendirilebileceği belirtilmiştir.

Aynı maddenin 6. paragrafında ise yukarıda belirtilen hükmün, bir Akit Devlet mukiminin varlığın elden çıkarılmasından elde ettiği değer artış kazancının, kişinin varlığın elden çıkarılmasından önceki herhangi 5 yıllık süreçte diğer Akit Devlette mukim olması durumunda, bu diğer Akit Devlet tarafından kendi iç mevzuatı uyarınca vergilendirme hakkına engel olmayacağı belirtilmiştir. Ancak bu hüküm, kişi diğer Akit Devlette mukim olduğu sürede söz konusu varlığı elde tutmuyor ise geçerli olmayacaktır.

D. Diğer maddelere ilişkin bazı hususlar

- Türkiye-Kanada anlaşmasının 11. maddesinde faiz ödemeleri üzerinden % 15 oranında stopaj yapılacağı belirtilmektedir. Ancak Kanada'da elde edilen ve Türkiye Devleti'ne ya da Merkez Bankası'na ya da Türkiye'de elde edilen ve Kanada devletine ya da Kanada Bankasına yapılan faiz ödemeleri söz konusu stopajdan istisna tutulmuştur.

Ancak Türk vergi mevzuatında (KVK md. 30) dar mükellef kurumlara yapılan faiz ödemeleri üzerinden hesaplanacak stopajın oranı % 10, dar mükellef kurumun banka veya finansal bir kurum olması durumunda ise % 0 olarak belirlenmiştir. Bu çerçevede, Türkiye'den yapılan faiz ödemelerinin vergilendirilmesinde yerel mevzuatın dikkate alınması yerinde olacaktır.

- Diğer taraftan söz konusu anlaşmanın gayri maddi hakların vergilendirilmesini düzenleyen 12. maddesinde, gayri maddi hak bedelleri üzerinden % 10 oranında stopaj uygulanacağı belirtilmiştir. Ancak söz konusu oranın uygulanabilmesi için gerçek lehdar olma sınırlaması getirilmiştir.
- Ayrıca, anlaşmanın 23. maddesinde, çifte vergilendirmeyi önlemenin mahsup yöntemiyle giderileceği belirtilmiştir.

IV. Türkiye-İsviçre çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması

Türkiye ile İsviçre arasında 18 Haziran 2010 tarihinde imzalanan ÇVÖ anlaşmasına ilişkin bazı hususlar aşağıdaki gibidir.

A. İşyeri (5. madde)

Anlaşmanın işyeri hükümlerinin düzenlendiği 5. maddesinde yer alan gözetim ve serbest meslek hizmetlerine yönelik hükümleri, Türkiye-Kanada anlaşmasında yer verilen hükümlerle paralellik göstermektedir.

B. Temettü (10. madde)

Anlaşmanın temettü gelirlerinin vergilendirilmesi hükümlerini düzenleyen 10. maddesinin 2. paragrafında, temettüler üzerinden alınacak ve aşağıda belirtilen vergi oranlarından faydalanabilmek için Türkiye'nin imzaladığı birçok anlaşmada belirtildiği gibi gerçek lehdar sınırlaması getirilmiştir.

Bu çerçevede, İsviçre'deki bir kurum tarafından elde edilen ve en az % 20 hissesine sahip Türkiye'de mukim bir şirkete dağıtılan temettü üzerinden alınacak vergi oranı Türkiye'deki şirketin temettünün gerçek lehdarı olması durumunda % 5, diğer tüm durumlarda ise % 15 olacaktır.

Öte yandan Türkiye'deki bir kurum tarafından elde edilen ve % 20 hissesine sahip İsviçre'de mukim bir şirkete ödenen temettüler üzerinden alınacak vergi oranı % 5 olacaktır. Ancak Türkiye'de bu orandan faydalanabilmek için, İsviçre'deki şirketin temettünün gerçek lehdarı olması ve bu gelirin İsviçre'de

iştiraklerden elde edilen gelirlerin toplam kara oranlanmak (veya bu oranlamaya benzer başka bir oranlama) suretiyle hesaplanacak bir vergi indirimine tabi tutulması gerekmektedir. Diğer tüm durumlar için belirlenen stopaj oranı da % 15'tir.

Ayrıca bir Akit Devlette bir işyeri aracılığı ile elde edilen ve anlaşmanın 7. maddesi uyarınca vergilendikten sonra dağıtılan kar payı üzerinden hesaplanacak vergi oranı İsviçre açısından bakıldığında % 5'i aşamayacaktır. Türkiye açısından bakıldığında ise söz konusu temettü gelirinin İsviçre'de istisna tutulması durumunda dağıtılan temettü üzerinden alınacak vergi % 5'i, diğer durumlarda % 15'i aşamayacaktır.

C. Faiz (11. madde)

Anlaşmanın faiz gelirlerinin vergilendirilmesini düzenleyen 11. maddesinde, faiz ödemesini yapan Akit Devlet teşebbüsü tarafından uygulanacak stopaj oranının, faizin gerçek lehdarının diğer Akit Devletin mukimi olması durumunda, aşağıda belirtilen oranları aşamayacağı belirtilmiştir.

- Eximbank veya benzer bir kurum tarafından ihracatı teşvik etmek amacıyla teminat verilmiş krediler üzerinden ödenen faizler üzerinden, gayrisafi faiz tutarının % 5'i,
- Bankalara ödenen faizler üzerinden gayrisafi faiz tutarının % 10'u,
- Diğer tüm durumlarda gayrisafi faiz tutarının % 10'u.

Ancak Türkiye-Kanada anlaşmasının faizlerle ilgili kısmında bahsedildiği üzere, Türkiye'den dar mükellef kurumlara yapılacak faiz ödemelerinde stopaj oranı, dar mükellef kurumun banka veya finansal kuruluş olması durumunda % 0 olacağından, bu ödemeler ile ilgili stopaj oranı yerel mevzuat hükümlerine göre belirlenebilecektir.

D. Diğer maddelere ilişkin bazı hususlar

- Diğer anlaşmalarda belirtildiği gibi Türkiye-İsviçre anlaşmasında da gayri maddi hak bedelleri üzerinden hesaplanacak stopaj oranının % 10'u aşamayacağı belirtilmekle birlikte, bu oranın uygulanabilmesi için gerçek lehdar olma şartı getirilmiştir.
- Değer artış kazançlarının vergilendirilmesine yönelik olarak, Türkiye'nin imzaladığı birçok anlaşmada yer alan hükümler geçerlilik taşımaktadır. Anlaşmanın 13. maddesinin 5. paragrafında, varlıkların elde edilmesi ve elden çıkarılması arasındaki sürenin 1 yıldan az olması durumunda, söz konusu kazancın, varlığın bulunduğu ülkede de vergilendirilmesine olanak tanımıştır.
- Söz konusu anlaşmanın 22. maddesinde çifte vergilendirmenin Türkiye açısından mahsup yöntemiyle giderileceği belirtilmiştir. Öte yandan İsviçre açısından bakıldığında çifte vergilendirmenin bazı gelirler için mahsup, bazı gelirler için de istisna yöntemiyle giderileceği belirtilmektedir.

V. Türkiye-İrlanda çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması

Türkiye ile İrlanda arasında 24 Ekim 2008 tarihinde imzalanan ÇVÖ anlaşmasına ilişkin bazı hususlar aşağıdaki gibidir.

A. İşyeri (5. madde)

Söz konusu anlaşmanın işyeri hükümlerini düzenleyen 5. maddesinin, OECD Model Anlaşması'ndan farklılık gösteren hükümlerinden bir tanesi, diğer anlaşmalarda bahsedildiği gibi, gözetim hizmetlerine yöneliktir. Buna göre bir Akit Devlette ifa edilen inşaat, yapım montaj işleri veya bunlara ilişkin verilen gözetim hizmetlerinin 6 aydan fazla devam etmesi durumunda, söz konusu Akit Devlette işyerinin oluştuğu kabul edilecektir.

Bunun yanı sıra işyeri kapsamına dahil edilen bir hüküm de şu şekildedir. Söz konusu maddenin 3. paragrafı uyarınca, bir kişi tarafından bir Akit Devletin deniz yatakları ve altında, doğal kaynaklarında keşif, araştırma (exploration) ve işletmeye (exploitation) yönelik off-shore faaliyetlerinde bulunulması durumunda bu kişinin o Akit Devlette bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunduğu kabul edilecektir.

B. Temettü (10. madde)

Söz konusu anlaşmanın temettü gelirlerinin vergilendirilmesi hükümlerini düzenleyen 10. maddesinin 2. paragrafında, temettü ödeyen bir Akit Devlet kurumu tarafından alınacak vergi oranı, temettünün gerçek lehdarının diğer Akit Devletin bir mukimi olması durumunda, söz konusu temettüler üzerinden alınacak verginin aşağıda belirtilen oranları aşamayacağı belirtilmiştir.

- Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulduktan sonra ödenen temettü üzerinden hesaplanacak stopaj oranı, temettünün gerçek lehdarının İrlanda'da mukim bir şirket olması ve Türkiye'deki kurumun en az direkt olarak % 25 oy hakkına sahip olması durumunda, gayri safi temettü tutarının % 5'i,
- Söz konusu stopaj oranı, temettünün gerçek lehdarının İrlanda'da mukim bir şirket olması ve Türkiye'deki kurumun en az % 25 oy hakkına sahip olması durumunda, gayrisafi temettü tutarının % 10'u,
- Diğer durumlarda da % 15'i.

Görüldüğü üzere, Türkiye'deki bir kurum tarafından İrlanda'da mukim bir kuruma dağıtılacak temettü üzerinden hesaplanacak stopaj oranının % 5 olabilmesi için, Türkiye'deki kurumun gelirinin kurumlar vergisine tabi tutulması, İrlanda'daki şirketin % 25 oranında oy hakkına sahip olması ve gelirin gerçek lehdarı olması gerekmektedir.

Öte yandan, İrlanda'dan ödenen temettüler için belirlenen stopaj oranı temettüyü elde eden şirketin gerçek lehdarının Türkiye'de mukim bir şirket olması ve İrlanda'daki kurumun en az % 25 oy hakkına sahip olması durumunda gayri safi temettü tutarının % 5'ini, tüm diğer durumlarda da gayrisafi temettü tutarının % 15'ini aşamayacaktır.

C. Değer artış kazançları (13. madde)

Anlaşmanın değer artış kazançlarının vergilendirilmesini düzenleyen 13. maddesinin 5. paragrafında, diğer paragraflarda belirtilen durumlar dışında, varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazancın, yalnızca elden çıkarmanın mukim olduğu ülkede vergilendirilebileceği belirtilmiştir.

Aynı maddenin 6. paragrafında ise yukarıda belirtilen hükmün aşağıda bahsedilen durumlarda bir Akit Devlet'in vergileme hakkını etkilemeyeceği belirtilmiştir,

- Diğer Akit Devlet mukiminin, hisse veya ilk bahsedilen Akit Devlet mukimi tarafından çıkarılmış tahvillerin elden çıkarılması dolayısıyla elde ettiği kazanç açısından, elde etme ve elden çıkarma arasındaki sürenin 2 yılı aşmaması

- Diğer Akit Devlet mukiminin bir varlığın elden çıkarılmasından elde ettiği değer artış kazancının, kişinin varlığın elden çıkarılmasından önceki herhangi 3 yıllık süreçte ilk bahsedilen Akit Devlette mukim olması ve söz konusu varlığın kişi diğer Akit Devlet mukimi olmasından önce elde tutuluyor olması.

D. Diğer maddelere ilişkin bazı hususlar

- Anlaşmanın faiz gelirlerinin vergilendirilmesini düzenleyen 11. maddesinde, faiz stopajı % 10 ve % 15 oranlarında belirlenmiştir. Ancak Türkiye açısından bakıldığında, önceki bölümlerde yer verildiği üzere Türk vergi mevzuatında belirtilen stopaj oranları daha avantajlı olması durumunda bu oranlar da uygulanabilecektir.
- Türkiye-İrlanda anlaşmasında gayri maddi hak bedelleri üzerinden hesaplanacak stopajın % 10 oranını aşmayacağı belirtilmekle birlikte bu oranın uygulanabilmesi için gerçek lehdar olma sınırlaması getirilmiştir.
- Ayrıca, anlaşmanın 23. maddesinde, çifte vergilendirmeyi önlemenin mahsup yöntemiyle giderileceği belirtilmiştir.

VI. Sonuç

Türkiye'nin anlaşma politikasında ve temettü vergilemesi anlayışındaki değişiklik, son zamanlarda imzalanan anlaşmalara da yansımıştır. Aşağıdaki tabloda yer verildiği üzere temettü stopajında, belli şartların sağlandığı durumlarda, düşük oranlardan faydalanılabilmesi mümkündür. Ancak bazı anlaşmalarda söz konusu durum geçerli olmamaktadır. Örneğin yukarıda açıklamasına yer verilen Türkiye-Kanada anlaşmasındaki kar payı stopajı oranı yerel mevzuatta düzenlenen oranla aynı, hatta belli koşulların sağlanamaması durumunda da daha yüksek olabilmektedir. Bu çerçevede, her koşulda yerel mevzuattaki oran olan % 15'in kullanılacağı, anlaşmada yer alan % 20 oranının ise Türkiye'den Kanada'ya dağıtılan kar payları için uygulanmayacağı açıktır.

Öte yandan, son zamanlarda imzalanan anlaşmaların işyeriyle ilgili maddesine bakıldığında, OECD Model Anlaşması'nda yer almayan bazı spesifik faaliyetlerin de söz konusu maddeye dahil edildiği görülmektedir. Bu faaliyetlerden bir tanesi, Türkiye'nin daha önce imzaladığı anlaşmalarda yer almayan bir hüküm olmasından dolayı dikkat çekici olan önemli bir teçhizatın çalıştırılmasına yönelik düzenlemedir. Türkiye-Avustralya anlaşmasında yer alan söz konusu düzenleme uyarınca, "önemli bir teçhizatın" bir Akit Devlette 12 aylık bir süreçte 6 aydan fazla çalıştırılmasının söz konusu Akit Devlette işyeri oluşturacağı belirtilmiştir. Ancak söz konusu hükmün pratik hayatta ne şekilde ve hangi teçhizatlar için uygulanacağına yönelik henüz bir bilgi yer almamaktadır.

Yazımızın konusunu oluşturan anlaşmalarda yer alan bazı oranlar, aşağıdaki tabloda dikkatinize sunulmaktadır.

Ülke	Temettü	Faiz	Gayri maddi hak
Avustralya	% 5-% 15	% 10	% 10
Kanada	% 15-% 20	% 15	% 10
İrlanda	% 5-% 10-% 15	% 10-% 15	% 10
İsviçre	% 5-% 15	% 5-% 10	% 10
Yeni Zelanda	% 5-% 15	% 10-% 15	% 10
Avusturya	% 5-% 15	% 5-% 10-% 15	% 10
Finlandiya	% 5-% 15	% 5-% 10-% 15	% 10
Norveç	% 5-% 15	% 5-% 10-% 15	% 10
Gürcistan	% 10	% 10	% 10
Yemen	% 10	% 10	% 10
Umman	% 10-% 15	% 10	% 10
Suudi Arabistan	% 5-% 10	% 10	% 10