



## ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI KAPSAMINDA YURTDIŞI MÜTEAHHİTLİK İŞLEMLERİ VE TEKNİK HİZMETLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ I

Erol Sönmezocak

S.M.M.M. / Türkiye, email: erol@umutmuhasebe.com

### Özet

ÇVÖA'larının temel kuralı "Vergileme hakkının paylaşımıdır. Vergilendirmede temel prensiplerden biri, aynı kazancın bir defadan fazla, aynı türden bir başka vergiye tabi olmamasıdır. Aksi takdirde, kazanç çifte vergilendirilmiş olur. Egemenliğin en belirgin ifadelerinden biri olan ülkelerin münhasır vergilendirme yetkileri, birbirleriyle çelişebilmektedir. Söz konusu çelişkileri gidermek ve uluslararası işlemlerde çifte vergilendirmeyi önlemek adına devletler kendi aralarında, Ekonomik Kalkınma ve İş birliği Örgütü (Organisation for Economic Co-operation and Development - OECD) tarafından hazırlanan Model Anlaşma ışığında ikili uluslararası anlaşma mahiyetinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ("ÇVÖA") imzalamaktadır.

FATCA Anlaşması gereğince, 30 Haziran 2014 tarihi itibarıyla ABD gerçek kişileri açısından 50.000 Amerikan doları, ABD şirketleri için 250.000 Amerikan doları ve üzeri bakiyeye sahip hesaplar açısından karşılıklı olarak ilgili ülkelere bilgi verilir. Amaç, Amerika'da yerleşik şirketlerin ve Amerikan vatandaşlarının, yabancı ülkelerdeki banka hesap bilgilerinin edinilmesidir.

**Anahtar Kelimeler:** Ç.V.Ö.A, OECD, Bilgi Değişimi, CRS, FATCA

**Citation/Atıf:** SÖNMEZOCAK, E. (2025). ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI KAPSAMINDA YURTDIŞI MÜTEAHHİTLİK İŞLEMLERİ VE TEKNİK HİZMETLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ I. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 8(2): 258-72.

**Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:**  
Erol Sönmezocak  
E-mail: erol@umutmuhasebe.com



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

## GİRİŞ

Bu yazımda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları yasasını ayrıntılı olarak anlatacağım. Yazımın konusunun uzunluğunda dolayı konuyu iki ayrı bölümde yazacağım. Bu bölümde, yasanın geniş bir açıklamasını yaptıktan sonra ilk 7 maddesini açıklayacağım. Özellikle yasanın 7. Maddesini de günlük yaşamımızda çok karşılaştığımız Ticari Kazançlar bölümünün de özge örnekleri ile ayrıntılı açıklamalar yapacağım.

1- Küreselleşmenin etkisiyle özellikle ticaret alanında iç hukuk düzenlemelerinin ötesinde uluslararası hukuki mekanizmalara ihtiyaç duyulmuş, bu ihtiyacı karşılamak üzere de uluslararası ticareti ilgilendiren anlaşmalar akdedilmeye başlanmıştır. Bu uluslararası anlaşmalar, doğal olarak vergi hukuku alanında da önem kazanmış ve egemenlik yetkisiyle doğrudan ilgili olduğu halde devletlerin vergi politikalarını bağımsız şekilde seçme yeteneği uluslararası anlaşmalarla sınırlandırılmıştır. Bu çalışmamızda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve çifte vergilendirmenin önlenmesi konusundaki gelişmeler, maddeler halinde ve özellikle uluslararası işler yapan inşaat şirketleri açısından ele alınmıştır.

### 1.1.Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Bilgi Değişim Anlaşmalarına Genel Bakış

Uluslararası anlaşmalara ilişkin Anayasa hükmü, Anayasanın 90'ıncı maddesinin son fıkrasında yer alan *"Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası antlaşmalar kanun hükmündedir"* ifadesi, milletlerarası antlaşmaların normlar hiyerarşisindeki yerini işaret ederken, aynı fıkranın devamında da *"Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz"* ifadesi mevcuttur.

Dolayısıyla, Anayasamızda usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan milletlerarası anlaşmalar ve kanun hükümleri arasında doğrudan bir hiyerarşik sıra öngörülmemekle birlikte uluslararası anlaşmaların Anayasa Mahkemesi denetiminin dışında bırakılması, iç hukuk kurallarına üstün tutulduğu şeklinde yorumlanmaktadır.\*Akipek, Ö.İ., *Devletler Hukuku*, 3. Baskı, Cilt I, Ankara 1969-1970, s. 28-29,

ÇVÖA'larının temel kuralı "Vergileme hakkının paylaşımıdır. Vergilendirmede temel prensiplerden biri, aynı kazancın bir defadan fazla, aynı türden bir başka vergiye tabi olmamasıdır. Aksi takdirde, kazanç çifte vergilendirilmiş olur. Egemenliğin en belirgin ifadelerinden biri olan ülkelerin münhasır vergilendirme yetkileri, birbirleriyle çelişebilmektedir. Söz konusu çelişkileri gidermek ve uluslararası işlemlerde çifte vergilendirmeyi önlemek adına devletler kendi aralarında, Ekonomik Kalkınma ve İş birliği Örgütü (Organisation for Economic Co-operation and Development - OECD) tarafından hazırlanan Model Anlaşma ışığında ikili uluslararası anlaşma mahiyetinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ("ÇVÖA") imzalamaktadır.

ÇVÖA'ların amacı, devletlerin vergileme yetkisini paylaştırmakta ve bir kazancın iki ayrı devlette mükerrer olarak vergilendirilmesini önlemektir.

ÇVÖA'da yer alan tanımlar, OECD'nin tanımları, taraf devletlerin iç hukuklarıyla kimi zaman örtüşmemektedir. Ancak, bu noktada taraf devletlerin vergi otoritelerince anlaşmanın ruhuna uygun olarak yorum yapılması gerekir. ÇVÖA'ların tanımladığı gelir unsurları iç hukuk uygulamasında farklı şekilde nitelendirilebilir. Örneğin; tüzel kişilerin sunduğu hizmetler açısından ilgili anlaşmada özel hüküm bulunmayan durumlarda, anlaşmanın ticari kazançlara ilişkin maddesinden Türkiye'nin vergilendirme yetkisini alması halinde ve verilen hizmetin niteliğinin gerektirmesi koşuluyla, iç hukukumuzda bu hizmetten elde edilen gelirlere serbest meslek kazançlarına ilişkin vergilendirme hükümleri uygulanabilecektir.

**İlk olarak 3 Kasım 1970 tarihinde Avusturya ile ülkemiz arasında ÇVÖA imzalanmıştır. Bununla başlayan ikili görüşmeler neticesinde şu ana kadar 95 ülke ile ÇVÖA imzalanmış olup, bunların 93 ülke ile yapılan anlaşmalar yürürlükte. Bu anlaşmalardan 27'si AB üyesi ülkelerle imzalanmıştır. \*[http://www.gib.gov.tr/uluslararası\\_mevzuat](http://www.gib.gov.tr/uluslararası_mevzuat) Erişim Tarihi: 28.09.2017**

Diğer taraftan yürürlükteki ÇVÖA'ların daha etkin bir şekilde uygulanmasını sağlamak amacıyla, ilgili ülkelerle anlaşmaların "Bilgi Değişimi"

ve/veya “Vergilerin Tahsilatında Yardımlaşma” maddelerini tadil eden ek protokollerin akdedilmesine yönelik çalışmalar devam etmektedir.

Benzer **şekilde** bankacılık düzenlemelerindeki gizlilik kavramı da değişmeye başlamıştır. Bu gelişmelere en güncel örneklerden biri, ABD’nin Yabancı Hesap Vergi Uyum Kanunu (FATCA)’dır. FATCA Anlaşması, Türkiye ile ABD Hükümeti arasında 29 Temmuz 2015 tarihinde imzalanmıştır. FATCA Anlaşması ve eki Mutabakat Zaptının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun (6677 Sayılı Kanun), 16 Mart 2016 tarihinde Resmî Gazete’de yayımlanmıştır. Anlaşmanın onaylanmasının uygun bulunmasına dair kanun da yayımlanmış, ancak ülkemizde henüz yürürlüğe girmemiştir. Anlaşma, Türkiye’nin gerekli iç işlemlerini tamamlayarak ABD’ye yapacağı yazılı bildirimin ardından Bakanlar Kurulu kararıyla yürürlüğe girecektir. FATCA Anlaşması’nın yürürlük kazanmasıyla, Türkiye’deki bankaların Amerikan vatandaşlarıyla ilgili bilgileri ABD’ye göndermesi gerekmektedir. Bu bilgi değişimi, 2014 yılı hesap döneminin ikinci yarısı ile 2015 ve 2016 ve takip eden yılı, hesap dönemlerini kapsayacaktır.

FATCA Anlaşması gereğince, 30 Haziran 2014 tarihi itibarıyla ABD gerçek kişileri açısından 50.000 Amerikan doları, ABD şirketleri için 250.000 Amerikan doları ve üzeri bakiyeye sahip hesaplar açısından karşılıklı olarak ilgili ülkelere bilgi verilir. Amaç, Amerika’da yerleşik şirketlerin ve Amerikan vatandaşlarının, yabancı ülkelerdeki banka hesap bilgilerinin edinilmesidir.

OECD nezdinde de bilgi değişimi konusunda çalışmalar yapılmaktadır. Öyle ki, çifte vergilendirme global ekonomi için ne ölçüde bir sorunsal, vergilendirememeye de öyledir. Dolayısıyla, bilgi değişimi hem ÇVÖA’ların uygulanması hem de vergi kaçırmanın önüne geçilmesi açısından önem taşımaktadır. Bu kapsamda OECD önderliğinde, (şu anda 111 ülkenin taraf olduğu) çok taraflı Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Anlaşması kaleme alınmıştır. Türkiye de anlaşmayı imzalamış, ancak henüz iç hukukuna uyarlamamıştır.

OECD önderliğinde yapılan anlaşmalardan en önemlisi olan İsviçre ile “Otomatik Bilgi Değişimi Anlaşması”nın yakın bir zamanda imzalan-

ması beklenmektedir.

Bu konuda yayınlanan bir makale aşağıdadır.

Bilindiği üzere, tüm dünyada vergi şeffaflığını sağlamak ve ülkeler arası vergiden kaçınmayı önlemek üzere başlatılan mali hesaplara ilişkin otomatik bilgi değişimi projesi başlatılmıştır. Bu kapsamda, İsviçre de dahil tüm dünyada 100’ün üzerinde ülke otomatik bilgi değişimine başlamayı taahhüt etmiştir. İsviçre otomatik bilgi değişimini genellikle “Mali Hesaplar ile İlgili Bilgilerin Otomatik Olarak Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Otorite Anlaşması” (Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Information) hükümlerince düzenlemektedir. Federal Vergi İdaresi tarafından konuya ilişkin yasal altyapı 1 Ocak 2017 yılında yürürlüğe konmuştur. Bu kapsamda, hali hazırda AB, Hong Kong ve Singapur’la ikili anlaşmalarını tamamlayarak bilgi değişimine başlayan İsviçre birçok yeni ülkeyle daha otomatik bilgi değişimi başlatmak için çalışmalarına devam etmektedir. Bu kapsamda, İsviçre Federal Meclis Üyesi tarafından 5 Mart tarihinde yapılan resmî açıklamaya göre İsviçre’nin toplamda 97 ülkeyle otomatik bilgi değişimi anlaşması imzaladığını ve halihazırda 93 ülkeyle bilgi değişimine başlanmasının beklendiği söylenmiştir. Bu kapsamda, Türkiye’yle de anlaşmanın imzalandığı ve Türkiye ile gerçekleştirilecek bilgi değişimine ilişkin Türkiye’nin hem teknik hem hukuki anlamda gerekli altyapıya sahip olduğu belirtilmiştir. Ayrıca açıklamada zaman zaman dış politika anlamında Türkiye ile İsviçre arasında görüş ayrılıkları olsa da bu durumun iki ülke arasındaki mali konulardaki iş birliğinin önüne geçmeyeceği önemle belirtilmiştir.

Bu kapsamda, 1 Ocak 2021 ve sonrasında başlayan vergiye tabi dönemler için İsviçre ile Türkiye arasında gerekli hazırlıkların tamamlanmasının ardından bilgi değişimine başlanması öngörülmektedir. Bu kapsamda, ilk bilgi değişiminin 2021 mali yılına ilişkin 1 Ocak 2022 tarihi itibarıyla başlaması beklenmektedir. Bilgi değişiminin başlamasıyla Türkiye’de mukim gerçek ve tüzel kişilerin İsviçre’de bulunan nakit vb. varlıklarına ilişkin finansal bilgiler Ortak Raporlama Standardı (CRS, Common Reporting Standard) kapsamında Türk Mali Otoritesiyle paylaşılma-

ya başlanacaktır. Örneğin, İsviçre'deki bir bankadaki mevduat hesabında parası bulunan ve Türkiye'de yerleşik bir kişinin bankadaki hesaplarına ilişkin bilgiler İsviçreli banka tarafından önce İsviçre Vergi İdaresine bildirilecek, ardından da İsviçre Vergi İdaresi Türk vatandaşına ait banka bilgilerini (hesabın açılma tarihi, hesapta bulunan varlığın tutarı vb.) Türk Vergi İdaresi ile paylaşacaktır. Eğer bu kişi söz konusu bankadaki mevduat hesaplarından elde ettiği kazançları geçmişte beyan edip Türkiye'de vergisini ödedi ise bu durumda vergisel açıdan herhangi bir sorun yaşanmayacağı düşünülmektedir. Ancak, söz konusu Türk vatandaşı yurtdışı kazançlarını daha önce beyan etmediyse ve CRS sonrasında Türk Maliyesi bu durumu tespit edebileceğinden dolayı vergi cezaları dahil tarhiyat ile karşılaşma ihtimali bulunmaktadır. CRS kapsamına giren gerçek kişilerin mevcut ve yeni açılacak hesapları açısından minimum bir tutar belirlenmemiş ancak bu durum ilgili ülkeye bırakılmıştır. Bununla birlikte, CRS kapsamında yüksek değerli ve düşük değerli hesaplar şeklinde bir sınıflandırma yapılmıştır. Buna göre, 1 Milyon USD'den fazla tutarda kıymeti barındıran hesaplar yüksek değerli ve riskli kabul edilmektedir ve büyük olasılıkla bildirim tabi tutulacaktır. Diğer taraftan, şirketlere ait mevcut hesaplar açısından raporlama kapsamına 250.000 USD üzerindeki hesaplar girmektedir. Yeni açılacak şirket hesapları açısından ise CRS'de herhangi bir alt limit belirlenmemiştir.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları bugüne kadar kabul görmüş üç model anlaşmayı örnek olarak oluşturulmuştur. \*Uluslararası Vergi Bülteni Tarih: 30.03.2020 Sayı: 2020/10

**1.Birleşmiş Milletler Modeli:** 60'larda uygulama alanı bulmuştur. Az gelişmekte olan ülkelere vergilendirme avantajı sağlayan bir modeldir.

**2.OECD Modeli:** Gelişmiş ülkelerin oluşturduğu bir kurum olan OECD tarafından oluşturulmuştur. Günümüzde mevcut anlaşmaların hemen hemen tamamı ve hatta oluşturulmuştur. Türkiye'nin sonuçlandırdığı tüm anlaşmalar OECD modelini baz almaktadır.

**3.ABD Modeli:** ABD tarafından oluşturulan bir modeldir. ABD sonuçlandırdığı tüm çifte vergi-

lendirmeyi önleme anlaşmaları bu modeli kullanmaktadır. Diğer anlaşmalardan ayıran temel özelliği mukimlikte "vatandaşlık" kavramını kullanmasıdır.

**Yukarda belirtilen her üç model anlaşmada da anlaşmalardaki hükümlerden faydalanmak için:**

**1)Mükellefin anlaşmaya taraf bir ülkenin mukimi olması,**

**2)Verginin anlaşma tarafından kapsanması,**

**3)Özel bir hüküm ile sınırlandırılmaması (limitation of benefit) gerekmektedir.**

**Bu nedenle yapılan tüm anlaşmaların genel olarak 1, 2 ve 4'üncü maddeleri çok önemlidir.**

## **2.ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARININ MUHTEVASI**

### **2.1.Mukimlik Kavramı**

ÇVÖA'ların 1'inci Maddelerinde genellikle Anlaşmanın kişilere ilişkin kapsamı belirlenir. Burada kişilere ilişkin kapsamın sınırları; akit devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olması olarak belirlenmiştir. Mukim kavramı ÇVÖA'nın 4'üncü Maddesinde "Bu Anlaşmanın amaçları bakımından, "bir akit devletin mukimi" terimi, o devlet, politik alt bölümü ve mahalli idaresini de içermekte olup, o devletin mevzuatı gereğince ev, ikametgâh, kanuni ana merkez, yönetim yeri veya benzer yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle vergi mükellefi olan kişi anlamına gelir" şeklinde tanımlanmıştır.

" Vatandaşlık" ya da "mükellef" yerine mukim teriminin tercih edilme sebebi, "çifte vatandaşlık" ya da "vatansızlık" ihtimalleridir. Ayrıca mukim terimi, yalnızca o devletteki kaynaklardan elde edilen gelir nedeniyle vergiye tabi tutulan herhangi bir kişiyi değil gerçek ve tüzel kişilerin tümünü kapsar. \* OECD Model Tax Convention Commentary s. 45

### **Mukimliğin Tanımı**

**Ülkelerin İç Mevzuatlarına göre: Bir şahıs aşağıdaki kriterler nedeniyle bir ülkede vergiye tabi olması halinde o ülkenin mukimi sayılır.**

**maktadır. Bunlar: Yerleşik Olmak, İkametgâhının o ülkede bulunması, yönetim yerinin o ülkede bulunması veya benzer kriterlere göre o ülkede vergiye tabi olması olarak sayılabilir.**

Mukimlik konusunu, Türk vergi hukuku ve OECD model vergi anlaşmaları açısından tanımlı ayrı ayrı açıklarsak

#### **A-Türk Vergi Hukuku Açısından Mukimlik**

Türk vergi hukukunda mukimlik, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) çerçevesinde düzenlenmiştir. GVK'nın 3. Maddesi uyarınca, Türkiye'de yerleşmiş kişiler tam mükellef sayılır ve dünya genelindeki tüm gelirleri üzerinden Türkiye'de vergilendirilirler. KVK'nın 6. maddesi de benzer bir düzenleme getirerek, kanuni veya iş merkezleri Türkiye'de bulunan kurumların tam mükellef olduğunu hükme bağlamaktadır.

#### **B-OECD Model Vergi Anlaşması'na Göre Mukimlik**

Mukimlik, bir kişinin vergilendirileceği yer itibarıyla hangi ülkeye bağlı olduğunu ifade eder. Bu madde, çifte vergilendirme sorunlarını önlemek için önemlidir, çünkü bir kişinin mukim olduğu ülke, genellikle vergilendirme yetkisine sahip olan ülkedir.

Mukimlik belirlenirken dikkate alınan faktörler arasında kişinin daimî ikametgahı, kişisel ve ekonomik ilişkilerinin yoğunlaştığı yer, alışılmış oturma yeri ve vatandaşlık gibi unsurlar bulunur. Eğer bu kriterler bir sonuca varamazsa, ilgili ülkeler arasında karşılıklı anlaşma yoluyla çözüm aranır.

OECD Model Vergi Anlaşması'nın 4.maddesi, bir kişinin "mukim" olduğu ülkeyi belirlemek için kullanılan kriterleri açıklar. OECD Model Vergi Anlaşması'nın 4. maddesi, mukimlik kavramını ele alarak, bir kişinin mukim olduğu devletin, o kişinin dünya genelindeki tüm gelir üzerinden vergilendirme yetkisine sahip olduğunu belirtir.

##### **2.1.1.Mukimlik Belgesi**

Diğer ülke mukimlerinin Türkiye'de elde ettikleri kazanç veya iratların, ilgili ÇVÖA çerçevesinde vergiye tabi tutulabilmesi için mukim olunan

ülke yetkili makamlarından Mukimlik Belgesi alınması gerekmektedir (Ek-1 Mukimlik Belgesi).

İlgili merciden alınan Mukimlik Belgesinin aslı ile noter veya ilgili ülkedeki Türk konsolosluklarınca tasdikli Türkçe tercümesinin bir örneğinin, ilgili ülke vergi dairesine veya vergi sorumlularına ibraz edilmesi gerekir.

Türkiye mukimlerinin yurtdışında kullanacakları Mukimlik Belgesini alabilmek için başvuru, bağlı bulunulan vergi dairesi müdürlüklerine, varsa vergi dairesi başkanlıklarına veya büyük vergi dairesi başkanlığına internet üzerinden yapılır.

##### **2.1.2.Türkiye'nin Madde Yorumlarıyla ilgili Çekincesi**

*"Türkiye, bir gerçek kişi olmayan ve Maddenin 1'inci Fıkrası uyarınca her iki akit devletin mukimi olan bir kişinin mukimliğinin saptanmasına yönelik "tescilli ofis" (kanuni ana merkez) kriterinin yanı sıra ve "etkin yönetim merkezi" kriterini kullanma hakkını saklı tutar."*

"Etkin yönetim merkezi" kriteri, bir kuruluşun merkezi belirlenirken önemli ticari ve yönetsel kararları büyük ölçüde aldığı yerin şirket ya da teşebbüsün merkezi olarak belirlenmesini ifade eder. \* OECD Model Tax Convention Commentary s. 74

Yani, şirketin etkin yönetim merkezi, kanuni ana merkezinden farklı olabileceği gibi birden çok yönetim yeri olan bir şirketin dahi yalnızca bir etkin yönetim merkezi olacaktır. Aynı prensip, 5520 no'lu Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında tam mükellef tanımında yer alan "iş merkezi" kavramı için de benimsenmiştir: *"Kanunun 1'inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler."* Buna göre, sadece Türk kanunlarına göre kurulu olan kurumların değil, yönetim merkezleri Türkiye'de olan yabancı kurumların da Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında tam mükellef olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

## 2.2.Kavranan Vergiler

**ÇVÖA'ların 2'nci Maddelerinde genellikle her devlette ve dolayısıyla her ÇVÖA'da farklılık gösteren vergilerden anlaşma kapsamında olanlar herhangi bir şüpheye mahal vermeksizin belirlenmektedir.**

Ayrıca. OECD'nin Model Anlaşması'nda "Ne şekilde alındığına bakılmaksızın, bir akit devlet veya politik alt bölümleri ya da mahalli idareleri adına gelir veya servet üzerinden alınan vergilere uygulanacaktır" ve "Anlaşma aynı zamanda, Anlaşmanın imza tarihinden sonra mevcut vergilere ilave olarak veya onların yerine alınan ve mevcut vergilerle aynı nitelikte olan veya onlara önemli ölçüde benzeyen vergilere de uygulanacaktır" hükmü ile hem Anlaşmanın uygulama alanı genişletilmiş hem de devletlerin servetlere uygulanacak yeni vergiler benimsenmesi durumunda yeniden anlaşma imzalamak zorunda kalınmasının önüne geçilmesi amaçlanmıştır. \*OECD Model Tax Convention Commentary s. 75

Maddenin 1'inci Fıkrası, ÇVÖA'nın uygulama kapsamını tanımlar ki bu da gelir ve servet üzerinden alınan vergilerdir. Verginin hangi makam tarafından alındığı ya da alınma yöntemi, ÇVÖA'nın kapsamına girip girmediği konusunda bir değişiklik yaratmaz. Maddenin 2'inci Fıkrası gelir ve servet üzerinden alınan vergilerin bir tanımını içermektedir. Olağan vergilerin kapsama gireceği açık olmakla beraber olağanüstü vergilerin bu kapsamda değerlendirilip değerlendirilemeyeceği ilgili ÇVÖA'da kapsama alınıp alınmadığına bağlıdır. 3'üncü Fıkra da ÇVÖA'nın imzalandığı tarihte yürürlükte olan vergileri listeler. Liste kapsamlı olmamakla beraber maddenin önceki fıkralarını örneklerle açıklama işlevini görür. Ancak, prensip olarak bu liste, Anlaşmanın imza tarihinde devletlerden her birinde uygulanan ve anlaşma kapsamında olan vergilerin tam listesini teşkil eder. Bazı ÇVÖA'larda, 1'inci ve 2'inci Fıkralara yer vermek yerine yalnızca Anlaşmanın uygulanacağı ülkelerdeki vergiler ayrıntılı bir şekilde listelenmiştir. Anlaşmanın yürürlüğe girmesinin ardından bu listedekilere benzeyen vergiler için de uygulama hükmü yer alır. 1'inci ve 2'nci Fıkra ya yer verildiği durumlarda ise yukarıda belirtildiği üzere, 3. Fıkradaki vergi listesi sınırlı

sayıda değildir. Kısacası anlaşmalar "gelir üzerinden alınan vergileri kapsar. Tüketim üzerinden alınan vergileri" kapsamaz. \* OECD Model Tax Convention Commentary s. 88

## 2.3.İş Yeri Kavramı

### 2.3.1.Genel Tanım

**Konuyu öncelikle Türk Vergi Hukukunda İşyeri tanımını açıklayalım.**

213 sayılı Türk Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 156. maddesi, işyerini 'ticari, sınai ve mesleki faaliyetlerin icra edildiği yer' olarak tanımlamaktadır. KVK'nın 3. ve 6. maddeleri ise, dar mükelleflerin Türkiye'de elde ettikleri kazançların vergilendirilmesi için işyeri şartını aramaktadır.

Aynı tanımları OECD Model Vergi Anlaşması ve Daimî İşyeri Kriterleri tanımını açıklamak gerekirse; OECD Model Anlaşması'nın 5. maddesi, işyerini 'işletmenin işlerinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü sabit bir yer' olarak tanımlamaktadır. Bir işyerinin daimî işyeri sayılabilmesi için fiziksel varlık unsuru ve süre kriteri büyük önem taşımaktadır.

ÇVÖA'lar kapsamında «iş yeri» terimi *yönetim yeri, şube, büro, fabrika, atölye ve maden ocağı, petrol veya doğalgaz kuyusu, taşocağı veya doğal kaynakların çıkarıldığı diğer herhangi bir yer'i* ifade eder. Ayrıca ÇVÖA'ların 5'inci Maddesinde tanımlanan iş yeri terimi "işe ilişkin sabit bir yer" i içermektedir. Burada "yer" ifadesi ile bir kuruluşun ÇVÖA kapsamında iş yeri olarak değerlendirilebilmesi için işe ilişkin bina, tesis olması ya da belli durumlarda makine veya teçhizat bulunması vurgulanır.

"Sabit" olması ise belirli bir ölçüde sürekliliği ihtiva eder. Ayrıca, işler bu sabit ve fiziki yerde yürütülmelidir. \* OECD Model Tax Convention Commentary s. 78

Bilgi ve iletişim teknolojilerinde 90'lı yıllardan bu yana yaşanan hızlı değişimin ve küreselleşmenin en büyük sonucu olarak dijital ekonomi gösterilebilir. Dijital ekonomi e-ticaret, on-line uygulama mağazaları, web tabanlı reklamcılık, bulut bilişim, üç boyutlu baskı ve sanal para kullanımı gibi faaliyetlerin tümünü ifade etmektedir. \* Mastar Özcan P. *Dijital Ekonominin Vergi-*

*lendirilmesinde Karşılaşılan Sorunlar: Beps 1 No'lu Eylem Planı Kapsamında Bir Değerlendirme*, Electronic Journal of Vocational Colleges-October/Ekim 2016 s. 74

Bu faaliyetlerin tamamının doğru ve eksiksiz bir şekilde vergilendirilmesi için mükellefiyet türü, elektronik ticarette iş yeri kavramı, gelirin elde edildiği yerin ve gelirin niteliğinin belirlenmesi gibi konuların açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Bahsi geçen ihtiyacın sonucu olarak; OECD tarafından Matrah Aşındırması Eylem Planı'nda öncelikle dijital ekonomi kaynaklı vergi kayıplarına ilişkin çözüm önerilerine yer verilmiştir.

Ülke sınırlarını çok kolay biçimde aşabilen dijital ekonomi faaliyetlerinden elde edilen gelirlerin, nasıl vergilendirileceği hususunda net bir çerçeveye dünya henüz kavuşabilmiş değildir. Toplu şekilde çözülmesi gereken bu alandaki sorunlar üzerinde ülkelerin ortak bir yaklaşım benimsememiş ve çözüm yolları konusunda uzlaşa sağlayamamış olması, bağlayıcı olmayan tavsiye niteliğindeki alternatif seçeneklerin geliştirilmesine ve çözümün ülkelerin kendi inisiyatiflerine bırakılmasına neden olmuştur.

Şimdiye kadar akdedilen ÇVÖA'larda dijital ekonomi faaliyetlerine ilişkin yeterli kavramsal çerçeve henüz oluşmadığından, hatta ÇVÖA iş yeri kavramına ilişkin düzenlemelerinde halen sabit ve fiziki bir yerin ön planda tutuluyor olmasından dolayı ülkelerin üzerinde birleşeceği bir yapı ortaya çıkmamıştır. \* Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 2016 tarihli 424 sayılı Mustafa Cemil Kara, Prof. Dr Ersan ÖZ

### 2.3.2. İş Yeri Kavramının İnşaat Sektörü Özelinde Değerlendirilmesi

İş yeri tanımını düzenleyen 5'inci Maddenin 3'üncü Fıkrası inşaat sektörü için ayrıca önem taşımaktadır. ÇVÖA'larının 5'inci Maddesinin 3'üncü Fıkrası; "..... ayı aşan bir süre devam eden bir inşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi veya bu faaliyetlerle ilgili gözetim faaliyetleri"ni de iş yeri tanımının içine almıştır. Bu maddedeki inşaat süreleri, değişiklik göstererek, genellikle gelişmiş ülkelerle imzalanan ÇVÖA'larda 6 aylık bir süreyi kapsarken, gelişmekte olan ülkelerle imzalanan anlaşmalarda 45 aya kadar çıkmak-

tadır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın "İnşaat Faaliyetlerinde İş yeri Tespit Süreleri", **Tablo Ek-2'de** gösterilmiştir.

İnşaat Faaliyet Süre Hesabı;

- 1)..... ayı aşan bir süre devam eden bir inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri bir işyeri oluşturur.
- 2) Bir şantiye, hazırlık çalışmaları da dahil olmak üzere, müteahhidin inşaatla çalışmalarına başladığı tarihten itibaren oluşur.
- 3) ..... aylık sürenin hesaplanmasında, bu tür şantiye veya projenin geçici kabul tarihi, inşaat şantiyesi veya projesinin bitim tarihi olarak dikkate alınır.
- 4) Geçici kabul tarihi ile bitim tarihi arasındaki süre, ..... aylık sürenin hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır.

Sürekli inşaat işlerinin ihale edildiği ülkelerde iş takibi için şubeler kurulur. Bu şubeler iş takibi yaparken, o ülkelerde iş alındığında resmi kaydolmak için şube, şantiye, şirket kurulumu çok uzun süreler aldığından devamlı bir iş yeri olarak bulundurulabilir. Şubenin devamlı açık bulundurulmasının 3'üncü Fıkra'da düzenlenen sürelerle bir etkisi yoktur.

Gelir İdaresi bu konuda çıkarmış olduğu 17.02.2016 tarih 6575 sayılı Özelgeyle, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nda inşaat, yapım, montaj ve kurma işleri bakımından iş yerinin oluşması, altı aylık süre koşuluna bağlanmış olup, altı aylık sürenin hesaplanmasında başlangıç tarihi olarak şantiyenin olduğu tarihin (müteahhidin hazırlık çalışmaları da dâhil Türkiye'de çalışmalarına başladığı tarih); bitim tarihi olarak ise, işin tamamlandığı veya sürekli olarak terk edildiği tarihin dikkate alınması gerekmektedir" ifadelerine yer verilmiştir.

Diğer yandan Özelgeye göre, "bir inşaat, yapım, montaj, kurma projesi ile bağlantılı Türkiye'de kurulmuş olan şube, ofis, atölye vb. bir yer, Anlaşmanın 5'inci maddesi kapsamında tek başına bir iş yeri oluşturmayacak ve 6 aylık sürenin hesaplanmasında şantiyenin başlangıç tarihi olarak dikkate alınmayacaktır. Bununla birlikte,

söz konusu yerin diğer başka projeler için de kullanılması ve burada yürütülen faaliyetlerin, bu yer iş yeri haline getirmeyen 4'üncü Fıkra'da belirtilen faaliyetlerin ötesine geçen faaliyetler olması durumunda, hiçbir projenin süresinin tek başına altı ayı aşmaması sebebiyle bir iş yeri oluşturmadığı hallerde bile, bir iş yerinin varlığından söz edilebilecektir. Bu durumda söz konusu yerin durumu, hiçbir iş yeri oluşturmayan projelerden farklı olacak ve yalnızca bu yerden yürütülen işlemlere atfedilebilen kazanç, iş yerine atfedilmiş sayılacağı" benimsenmiştir.

Aynı müteahhit tarafından daha önce bölgede yapılan işten bağımsız olarak harcanan sürelerin, süreye dâhil edilmeyeceği, sürenin, şantiyenin teslimi ile başlayarak işin tamamlanmasına ya da iş yeri sürekli olarak terk edilinceye kadar devam edeceği, aynı işle ilişkili hazırlıklar için harcanan süreler varsa, bunların da süreye dâhil edileceği de belirtilmiştir.

17/02/2016 tarih ve 6575 sayılı Özelgeyle, *kötü hava koşulları, malzeme ve işgücü yetersizliği gibi sebeplerle iş yerindeki faaliyetlerin geçici olarak durdurulduğu günlerin de 6 ayın hesaplamasına dâhil edileceği benimsenmiştir*. Her bir bağımsız proje için süre ayrıca hesaplanır. Birbiriyle bağlantılı projelerin bir bölümü için harcanan süre, toplam işin süresine eklenir. İş kapsamında kurulan bir âdi ortaklık söz konusuysa, her bir ortağın harcamış olduğu süre toplam süreye ilave edilir. Örneğin; âdi ortaklardan birincisi mart ayında, ikinci ortak da Nisan ayında işe başlarsa 6 aylık süre mart ayından itibaren başlar ve Eylül ayında biter.

İş yerinin oluşması, iş yeri tanımları, OECD'nin Model Vergi Anlaşması yorumlarında, bu duruma ilişkin tespitler şu şekildedir:

"5'inci maddenin 3'üncü Fıkrası, bir inşaat şantiyesi yapım veya kurma projesine ilişkin sabit bir yer için özel bir kural koyar. Bu tür işe ilişkin sabit bir yer yalnızca ..... ayı aşan bir süre varlığını sürdürmesi durumunda bir iş yeridir. Tecrübeler, bu tür işyerlerinin kazançlarının 7'nci madde uyarınca atfedilmesiyle ilgili özel problemlere sebebiyet verdiklerini göstermiştir.

Bu problemler en çok inşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi ile bağlantılı olarak teşebbüsün diğer bölümleri tarafından veya bir ilişkili

tarafça malların tedarik edildiği veya hizmetlerin sunulduğu durumlarda ortaya çıkmaktadır. Bu sorunlar herhangi bir iş yeri ile ilgili olarak ortaya çıkabilse de ilgili sorunlar inşaat şantiyeleri, yapım veya kurma projeleri açısından daha yoğunlukla ortaya çıkmaktadır. Bu gibi durumlarda kazançları yalnızca teşebbüs tarafından ilgili iş yeri vasıtasıyla yürütülen faaliyetler bağlamında bir iş yerine atfedilebileceğine dair genel ilkeye büyük dikkat gösterilmesi gerekmektedir." \* Model Vergi Anlaşması (Kısaltılmış Basım) © 2016 Gelir İdaresi Başkanlığı s. 126- 127 Denet Duyuru Sayı 2017/125/7

Bu konu yazımızın E-Ticari kazançlar bölümünde yayımlanan "31.07.1998 tarih ve B.07.0GEL.0.85/8510-5/28411 sayılı Maliye Bakanlığı özeliği de" daha geniş bir şekilde açıklanmıştır. İlgili özeliği;

On sekiz ayı aşan bir süre devam eden bir inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri bir işyeri oluşturur.

Bir şantiye, hazırlık çalışmaları da dahil olmak üzere, müteahhidin inşaatta çalışmalarına başladığı tarihten itibaren oluşur.

18 aylık sürenin hesaplanmasında, bu tür şantiye veya projenin geçici kabul tarihi, inşaat şantiyesi veya projesinin bitim tarihi olarak dikkate alınır.

Geçici kabul tarihi ile bitim tarihi arasındaki süre, 18 aylık sürenin hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır

Son olarak, Mukimlik Belgesi alınarak iş yapılan akit devlette vergilendirilmeyen bu kazançlar Türkiye'de de vergilendirilmemektedir. Bunun sebebi, Türk vergi mevzuatında bu konuda açıkça bir istisna tanınmış olmasıdır. Bu istisna Kurumlar Vergisi Kanunun 5'inci Maddesinin 1'inci Fıkrasının (h) bendinde açıkça belirtilmiştir. Kurumlar Vergisi 1 No'lu Tebliğin istisnaları düzenleyen 5.9'uncu maddesi ise; "yurtdışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir" ifadesiyle muafiyet tanımıştır. İstisna edilen bu kazançla ilişkin, yurtdışında vergi ödenip ödenmemesi-

nin bir önemi yoktur.

Dolayısıyla, yurtdışında yürütülen ve yukarıda bahsi edilen süreler aşılmadan bitirilen bir inşaat işi ne Türkiye’de ne de ilgili ülke ile Türkiye arasında ÇVÖA yapılmış olması halinde kaynak ülkede vergilendirilmeyecektir.

## 2.4. Gayrimenkul Varlıklarından Elde Edilen Gelirler

ÇVÖA’ların 6’ncı maddesi bu konuyu “*Bir akit devlet mukiminin diğer akit devlette bulunan gayrimenkul varlıklardan elde ettiği gelir (tarım veya ormancılıktan elde edilen gelir dâhil), bu diğer Devlette vergilendirilebilir*” şeklinde düzenlemiştir.

Dolayısıyla, anlaşmalarla gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelir üzerinden vergilendirme hakkı, bu tür bir geliri yaratan varlığın bulunduğu devlete tanınmıştır.

Maddenin 2’nci Fıkrası ise “gayrimenkul varlık” teriminin tanımlanmasında yaşanacak olası zorlukları önlemek amacıyla varlığın, bulunduğu devlet kapsamında tanımlanacağını belirlemiştir. \* OECD Model Tax Convention Commentary s. 128

## 2.5. Ticari Kazançlar

### 2.5.1. Genel Kavram

ÇVÖA’ların en önemli maddelerinden biri olan 7’inci Madde, ticari işlemleri kapsamaktadır. Öncelikle belirtmek gerekir ki, bu madde, anlaşma kapsamında başka kurallara tabi olmayan ticari kazançlara uygulanır. \* OECD Model Tax Convention Commentary s. 130

Türk vergi kanunlarına göre serbest meslek olarak kabul edilen “mimarlık ve mühendislik” hizmetleri de anlaşmalar kapsamında genellikle ticari iş olarak kabul edilmektedir. Türkiye’nin taraf olduğu ÇVÖA’larının neredeyse tamamının 7’nci Maddesinin 1’inci Fıkrası “*Bir akit devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer akit devlette yer alan bir iş yeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, teşebbüsün kazançları bu diğer devlette, yalnızca, bu iş yerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere vergilendirilebilir.*” şeklinde düzenlenmiştir.

Bu fıkrayı şu örnekle açıklayabiliriz; Türkiye’de bir şubesi veya şantiyesi vesilesiyle dar mükellef olan yabancı bir şirketin, Türkiye’de bulunan iş yeri üzerinden elde ettiği kazançlarla ana merkezinin bulunduğu yabancı ülkede kayıtlı şirketi üzerinde elde ettiği gelirlerin ayırt edilmesiyle Türkiye’de sadece Türkiye’deki iş yeri üzerinden elde ettiği kazançlar vergilendirilmelidir.

Konuyla ilgili olarak, 31.7.1998 tarih ve B.07.0GEL.0.85/8510-5/28411 sayılı Maliye Bakanlığı Özeliği de bu görüşümüzü teyit etmektedir:

“[...] Fransa’da mukim teşebbüsün Türkiye’de sınaî, ticari, bilimsel teçhizat ve tesisler veya bayındırlık işlerine ilişkin üstlenmiş olduğu araştırma, tedarik, montaj ve inşaa mukavelelerinde anılan teşebbüsün Türkiye’de bir iş yerine sahip olması durumunda dahi, bu iş yerinin kazancı mukavenenin toplam tutarı üzerinden hesaplanmayacak, Türkiye’deki iş yerinin fiilen yürüttüğü mukavele kısmı üzerinden hesaplanacaktır. **Teşebbüsün genel merkezinin fiilen yürüttüğü mukavele kısmına ilişkin kazancı ise yalnızca Fransa’da vergilendirilecektir.**”

Bu durumda yapılan mukavenenin öncelikle yapılan iş ve ödeme bakımlarından kısımlara ayrılıp ayrılmadığının ve fiilen bu ayırıma göre işlerin bir kısmının fiilen Türkiye’deki iş yerinden bir kısmının ise yurtdışındaki ana merkezden yapılıp yapılmadığının tespiti gerekmektedir. Mukaveledeki tasarımlar ve malzeme bedelleri ayrı ayrı fiyatlandırılmış bulunmaktadır.

Dolayısıyla, sözleşmede bir bütün olarak tanımlanan işin alt aşamalarını oluşturan kısımlarının fiyatının ayrıca belirlenmesi mümkün olabilmektedir. Zira bu kısımların fiyatları işin toplam bedelini oluşturmaktadır.

**İşin alt aşamaları itibariyle tasarım aşamasının önemli bir bölümünün yurtdışındaki ana merkez tarafından yapıldığı yazınızdan anlaşılmaktadır. Dolayısıyla, mukavelede belirtilen işin alt aşamasını oluşturan tasarım işinin tamamının, fiilen yurtdışındaki ana merkez tarafından, Türkiye’deki iş yerinin hiçbir katkısı olmaksızın gerçekleştirilmesi durumunda, bu tasarımların sözleşmede belirtilen bedellerinin tamamının mukavenenin ana merkez tarafından elde edilen hâsılat kısmı olarak kabulü,**

dolayısıyla, Türkiye'deki şubenin kazancının tespitinde dikkate alınmaması ve üzerinden herhangi bir Gelir veya Kurumlar Vergisi kesintisi yapılmaması gerekmektedir. Ana merkezin elde ettiği bu kazancın niteliğinin önemi bulunmamakta olup, sadece Fransa'da vergilendirilebilecektir.

İşin alt aşamaları itibariyle malzeme temini aşamasının bir kısmının yurtdışındaki ana merkez tarafından yapıldığı, bu malzemelerin belediye adına ithal edildiği yazınızd anlaşılmaktadır. Dolayısıyla, mukavelede belirtilen işin alt aşamasını oluşturan malzeme temini işinin bir kısmının fiilen yurtdışındaki ana merkez tarafından Türkiye'deki iş yerinin hiçbir katkısı olmaksızın gerçekleştirilmiş olması durumunda, bu malzemelerin sözleşmede belirtilen bedellerinin, sözleşmenin ana merkez tarafından elde edilen hâsılat tutarı olarak kabulü dolayısıyla, Türkiye'deki şubenin kazancının tespitinde dikkate alınmaması ve üzerinden herhangi bir Gelir veya Kurumlar Vergisi kesintisi yapılmaması gerekmektedir. Ana merkezin bu hâsılat ile ilgili olarak elde ettiği kazanç Fransa'da vergilendirilecektir.

Gerek tasarımın temini gerekse yurtdışından malzemenin temini konusunda buradaki şubenin herhangi bir katkısının bulunması durumunda, bu katkı için sözleşmede tasarım ve malzemelerin dışında herhangi bir bedel öngörülmüş ise, bu bedel Türkiye'deki şubenin hâsılatı olarak kabul edilecek ve şube kazancının tespitinde dikkate alınacak, dolayısıyla vergi stopajına tâbi tutulacaktır. Eğer bu katkılar için sözleşmede herhangi bir bedel öngörülmemiş ise, bu katkının karşılığını oluşturacak emsal bir bedel, tasarım ve malzemenin sözleşmede belirtilen fiyatlarından ayrıştırılarak şube tarafından elde edilen hâsılat olarak kabul edilecek, yukarıda belirtilen şekilde şube kazancının tespitinde dikkate alınacak ve bu tutar stopaja tâbi tutulacaktır."

### 2.5.2.Teknik Hizmet Kazançları

"Teknik hizmetler esas itibariyle inşaat, onarım ve montaj işleriyle ilgili olarak yürütülen planlama, projelendirme, mimarlık ve mühendislik, etüt, fizibilite, harita tasarım, metraj, keşif, idari ve teknik şartnamesi ile ihale dosyası hazırlama,

ihale değerlendirme, mesleki kontrollük, inşaat kontrollüğü, tasarım kontrollüğü, işletmeye alma danışmanlığı, proje ve yatırım yönetimi ve benzeri hizmetleri kapsamaktadır." \* Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 6'ncı maddesiyle eklenen paragraf.

İnşaat, onarım ve montaj işlerinin yurtdışında gerçekleştirilmesi için bir iş yeri bulunması gerekirken, bu işlere bağlı teknik hizmetlerin yurtdışında herhangi bir iş yeri olmaksızın Türkiye'den gerçekleştirilebilmesi de mümkün olabilmektedir. Proje hazırlanması gibi teknik hizmetler, inşaat ve onarma işinin tamamlayıcı bir unsuru olmasına karşın; kurumların yurtdışında devam eden bir inşaat ve onarma işi olmadığı ya da ayrıca bir iş yeri veya daimî temsilci bulundurulmadığı durumlarda, bu faaliyetin ihracat olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle yurtdışındaki inşaat işine bağlı olarak Türkiye'de yapılan teknik hizmetlerden sağlanan kazançların bu istisnadan yararlandırılması mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, kurumların yurtdışında bir inşaat ve onarım işi varsa, buna bağlı teknik hizmetler ister Türkiye'de ister yurtdışında yapılsın, elde edilen kazançlarda istisnadan yararlanılabilecektir. Kurumların yurtdışında yaptıkları bir inşaat ve onarım işinin bulunmaması halinde ise; ancak, yurtdışında bir iş yeri veya daimî temsilci aracılığıyla gerçekleştirdikleri teknik hizmetlerden elde ettikleri kazanç istisna kapsamındadır.

Tekrar altını çizmek gerekirse şunları söyleyebiliriz: Teknik hizmetlerden elde edilen kazançların da anılan istisnadan yararlanabilmesi için bu işlerin yurtdışında bulunan işyerleri veya daimî temsilciler aracılığıyla yapılması, yurtdışında ayrıca bir iş yeri veya daimî temsilci olmadan yapılan teknik hizmetlerin ise teknik hizmet ihracatı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, teknik hizmetlerin yurtdışındaki inşaat, onarım ve montaj işlerine bağlı olarak yapılma şartı bulunmamaktadır.

### 2.5.3.İnşaat Sektörü Özelinde Ticari Kazanç Değerlendirmesi

Yurtdışında üstlenilen inşaata ait bazı projelerin Türkiye'de çizdirilmesi ve bunların bedelinin döviz olarak yurda getirilip, döviz alım belgesine

bağlandığı kambiyo mevzuatı gereğince tevsik edilmesi halinde, bu gelirler kurumlar vergisinden istisna tutulmaktadır. \* Maliye Bakanlığı'nın 12.01.1981 gün ve 22123/290/42546 sayılı Özelgesi

Merkezi Türkiye'de bulunan bir şirketin bir akit devletteki şubesi üzerinden yurtdışında yapılan inşaat işinden elde etmiş olduğu kazancın vergilendirilmesi konusunda ise şunları söyleyebiliriz: işin yapıldığı ülkenin yetkili mercilerine, Türkiye'de yetkili mercilerden alınmış Mukimlik Belgesinin sunulmuş olması durumunda daha önce şube ve inşaat işlerinde süreler dikkate alındığında ilgili ÇVÖA'nın 5'inci Maddesinin 3'üncü Fıkrasında yer alan sürelerden önce bitirilen projenin yapıldığı ülkede vergilendirilmemesi söz konusu olacaktır. Bu ticari kazancı vergilendirme hakkı Türkiye'dedir. Yukarıda kanuni gerekçesi açıklanmış olduğu üzere, bu gelir, Türkiye'de de bu işlem vergiden muaf olduğundan iki ülkede de vergilendirilmeyecektir.

Aynı konuda bir Özelge örneği aşağıdadır:

“Merkezi yurtdışında bulunan tüzel kişiye yurtdışında yapılan inşaat işinden elde edilen kazancın vergilendirilmesi konusunda ise; Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Kazakistan Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasında inşaat, yapım, montaj ve kurma işleri bakımından iş yerinin oluşması, 12 aylık süre koşuluna bağlanmış olup, 12 aylık sürenin hesaplanmasında başlangıç tarihi olarak şantiyenin oluştuğu tarihin (müteahhidin hazırlık çalışmaları da dâhil Türkiye'de çalışmalarına başladığı tarih), bitim tarihi olarak işin tamamlandığı veya sürekli olarak terk edildiği tarihin dikkate alınması gerekmektedir.

Merkezi Ankara'da bulunan şirketle yapılan sözleşmenin incelenmesinden, Kazakistan'daki restorasyon işinin üstlenildiği ve söz konusu restorasyon işinin, Kazakistan'da bulunan şube tarafından yapılacağı anlaşılmaktadır.

Bu kapsamda, bir inşaat, yapım, montaj, kurma projesi ile bağlantılı Kazakistan'daki şube, Anlaşmanın 5'inci maddesi kapsamında tek başına bir iş yeri oluşturmayacaktır. Ancak, söz konusu yerin başka inşaat projeleri için de kullanılması

ve burada yürütülen faaliyetlerin, iş yeri oluşturmayan 5'inci Maddenin 4'üncü Fıkrasında belirtilen faaliyetlerden olmaması durumunda, hiçbir projenin süresinin tek başına 12 aylık süreyi aşmaması sebebiyle bir iş yeri oluşturmadığı hallerde bile, bir iş yerinin varlığından söz edilebilecektir.

Buna göre, Kazakistan'daki şube tarafından gerçekleştirilen restorasyon işinden elde edilen gelirlerin, Anlaşmanın “Ticari Kazançlar” başlıklı 7'nci maddesine göre, ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup, restorasyon işinin Kazakistan'da, Anlaşmanın 5'inci Maddesinin 2'nci Fıkrasının g (i) Bendinde yer alan 12 aylık süreden daha uzun bir sürede devam etmesi halinde, Kazakistan'da iş yeri olduğu kabul edilecek ve söz konusu gelirler bu iş yerine atfedilebilen kazançlarla sınırlı olmak üzere Kazakistan'da da vergilendirilebilecektir.

Kazakistan'daki şube tarafından anılan süreden daha az bir sürede gerçekleştirilen restorasyon işinden (sözleşmedeki süre 150 gün) elde edilen gelirlerin ise, Kazakistan'da bir iş yeri oluşmaması nedeniyle yalnızca Türkiye'de vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak, Kazakistan'da inşaat faaliyetleri için kullanılan şube tarafından başka inşaat, yapım, montaj, kurma projelerinin de yürütülmesi halinde, söz konusu işin anılan şube vasıtasıyla gerçekleştirilen kısmına atfedilebilen kazançlar için Anlaşma'nın 7'nci Maddesinin 1'inci Fıkrasına göre, Kazakistan'ın da vergi alma hakkı olacaktır.

Anlaşma hükümlerinin Kazakistan'da vergilendirme hakkı verdiği durumlarda, Kazakistan'da ödenen vergiler Anlaşma'nın “Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi” başlıklı 22'nci Maddesinin 1'inci Fıkrası gereğince, Türkiye'de ödenecek vergilerden mahsup edilebilecektir. Ancak, Kazakistan'da gelir üzerinden ödenen verginin Türkiye'de mahsup edilebilmesi için, söz konusu gelirin Türkiye'de de vergiye tâbi olması yani mahsubun söz konusu gelir üzerinden Türkiye'de hesaplanan vergiden yapılması mümkündür. Anlaşma uyarınca, söz konusu mahsup, Kazakistan'da vergilendirilebilen gelire atfedilen gelir üzerinden ödenen vergi miktarını (mahsuptan önce hesaplanan) aşmayacaktır. Bununla beraber, yurtdışında yapılan inşaat işleri için iç

mevzuatımızda yer alan istisna hükümleri dikkate alındığında Kazakistan'daki inşaat faaliyetleri nedeniyle elde edilen gelir için, Türkiye'de vergi istisnasından yararlanılması durumunda bu gelire ilişkin olarak Türkiye'de mahsup yapılamayacaktır.

Diğer taraftan, Anlaşma hükümlerinin uygulanabilmesi için bağlı bulunulan İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığından alınacak, Türkiye'de tam mükellef olduğunu ve tüm dünya kazançları üzerinden Türkiye'de vergilendirildiğini gösteren bir mukimlik belgesinin Kazakistan'da vergi sorumlularına ibraz edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, Ankara merkezli şirketle yapılan sözleşme gereği, anahtar teslimi ve götürü olarak üstlenilen Kazakistan'daki restorasyon işinin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci Maddesinin Birinci Fıkrasının (h) Bendi hükmüne göre, yurtdışında bulunan iş yerleri veya daimî temsilciler aracılığıyla yapılan inşaat, onarım, montaj işi kapsamında değerlendirilmesi mümkündür.

Dolayısıyla, Şirketin bu işten elde edeceği ve Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettireceği kazançların, tahsil edilecek hak edişler için genel merkezden kesilecek faturalara söz konusu tahsilatın yurtdışında yapılacak inşaat işi ile ilgili olduğu hususunda şerh düşülmesi şartıyla, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci Maddesinin Birinci Fıkrasının (h) Bendine göre kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır." \*16.03.2016 Tarih 17 Sayılı Özelge

Gelir İdaresi tarafından bu konuda verilmiş benzer özelge örnekleri aşağıdadır.

Örnek 1: İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; Şirketinizin Rusya Federasyonu'na bağlı Özerk Tataristan Cumhuriyetinde yerleşik ... firmasıyla ... Sanayi Bölgesi'nde kuracağı otomobil fabrikasına ait üretim bandı tasarımı, üretim bandı malzemelerinin temini ve üretim bandının montajı kapsamında üç ayrı sözleşme yaptığı, Üretim bandı tasarımının tamamlandığı, 2013 yılında başlanan malzeme ihracatlarının 2014 yılında da devam ettiği, üretim bandı malzemelerinin önemli bir kısmının ihraç edilmesine karşın Rusya'ya personel gönderilmek suretiyle başlanan üretim bandı montajının ise devam ettiği, anlaşmanın "İş Yeri" başlıklı 5'inci maddesinde ise

hangi hallerde diğer devlette bir iş yeri oluşacağı veya oluşmayacağı açıkça belirtilmiş olup, ayrıca 3'üncü fıkrasının (a) bendinde on sekiz ayı aşan bir süre devam eden bir inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetlerinin bir iş yeri oluşturacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, şirketinizin Tataristan Cumhuriyeti'nde bir şube bulunmasa dahi, söz konusu bentte sayılan faaliyetlerin icrasının belirtilen süreyi aşması durumunda Tataristan'da iş yerinin varlığından söz edilmesi mümkün olabilecektir.

Bu tür hizmetlerin Tataristan'da bir iş yeri vasıtasıyla yürütülmesi durumunda ise, elde edilecek gelirlerin Anlaşma'nın "Ticari Kazançlara ilişkin 7'nci maddesi kapsamında iş yerine atfedilebilir kazançlarla sınırlı olmak üzere Tataristan'da vergilendirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Söz konusu hizmetleri Tataristan Cumhuriyeti'nde Anlaşmanın 5'inci maddesi kapsamında bir iş yerine sahip olmaksızın ifa etmeniz durumunda ise, elde edeceğiniz gelirleri vergileme hakkı iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde sadece Türkiye'ye ait olacaktır.

Diğer taraftan, Türkiye mukimi şirketinizin Tataristan'da sahip olduğu bir iş yeri vasıtasıyla gelir elde etmesi durumunda Tataristan'da (Rusya'da) ödeyeceği vergi, anılan Anlaşma'nın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" ne ilişkin 22'nci maddesinin 1'inci fıkrası çerçevesinde, Türkiye'de ilgili gelire ilişkin hesaplanacak vergiden mahsup edilebilecek olup, bu şekilde çifte vergilendirme önlenilecektir.

Anlaşma hükümlerinin uygulanabilmesi için şirketinizin Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığından alacağı, Türkiye'de tam mükellef olduğunuzu ve tüm dünya kazançları üzerinden Türkiye'de vergilendirildiğinizi gösteren bir mukimlik belgesini Tataristan Cumhuriyeti'ndeki vergi sorumlularına ibraz etmesi gerekmektedir. \* 16.03.2016 Tarih 17 Sayılı Özelge

Örnek 2: İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, şirketinizin asma germe membran yapılar ve konstrüksiyonlar konusunda faaliyet gösterdiği, bu faaliyetinizle ilgili olarak alınan projelere ilişkin öncelikle mühendislik çalışmaları yapıl-

dığı, ardından hazırlanan akşamların imalatı, denizde hazırlanarak montajının yapıldığı, yurt dışından alınan işlerde mühendislikler montaj personeli ve projeye ilişkin gerekli malzemenin Türkiye’den götürülerek gerektiğinde de yurt dışından alınarak montajın tamamlandığı, alt yüklenici olarak yüklenmiş olduğunuz ve bir yıldan fazla süredir devam eden ..... Havalimanı inşaatının asma germe membran işi ile ilgili olarak, .....’de şubenizin bulunmadığı belirtilerek, Suudi Arabistan’daki söz konusu bu faaliyetten elde edilecek kazancın K.V.K.’nin 5/1-h maddesi kapsamında kurumlar vergisinden istisna olup olmadığı ile istisna olması halinde Türkiye’den götürülen malzemenin istisna kapsamı dışında tutulup tutulmayacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Buna göre, yurtdışında **alt yüklenici sıfatıyla** yüklendiğiniz .....’de yapılmakta olan ..... Havalimanı inşaatının asma germe membran işi dolayısıyla yurtdışında bulunan iş yeri veya damî temsilci aracılığıyla elde ettiğiniz kazançlarının Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi halinde Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-h maddesi uyarınca kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Ancak, bu iş kapsamında Türkiye’deki merkezden temin edilen malzemelerin Suudi Arabistan’a gönderilmesinin ihracat işlemi olarak değerlendirilmesi ve bu ihracat işlemleri dolayısıyla oluşan gelirin Türkiye’de kurunu kazancınızın tespitinde dikkate alınması gerekmekte olup ihraç edilen malzemelere ilişkin şirketinizce hasılat olarak dikkate alınacak bedellerin Kurumlar Vergisi Kanununun 13’üncü maddesi hükümleri uyarınca emsallere uygun olarak belirlenmesi gerekmektedir.

Öte yandan, malzeme temini konusunda Suudi Arabistan’daki iş yerinin herhangi bir katkısı bulunması durumunda bu katkı için sözleşmede bir bedel öngörülmüş ise bu bedel iş yerinin hasılatı olarak kabul edilerek iş yeri kazancının tespitinde dikkate alınacaktır. Eğer bu katkılar için sözleşmede herhangi bir bedel öngörülmemişse bu katkının karşılığını oluşturacak emsal bir bedel malzemenin sözleşmede belirtilen fiyatından ayrıştırılarak Suudi Arabistan’daki işyerinden elde edilen hasılat olarak kabul edilecek ve adı

geçen ülkede vergilendirebilecektir.

Anlaşma’nın “Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi” başlıklı 23’üncü maddesinin 1’inci fıkrası uyarınca, Suudi Arabistan’da elde edilen gelir üzerinden anlaşmaya uygun olarak ödenen vergilerin, söz konusu gelirin Türkiye’de de vergiye tabi olması durumunda ortaya çıkacak çifte vergilendirmenin önlenmesi için bu gelir üzerinden Türkiye’de hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir. Bununla birlikte, söz konusu mahsup işleminde, Türkiye’de vergilendirilebilen gelir atfedilebilen mahsuptan önce hesaplanan vergi ile sınırlıdır. Bu bağlamda, yurtdışında yapılan inşaat işleri için iç mevzuatımızda yer alan istisna hükümleri dikkate alındığında Suudi Arabistan’daki inşaat faaliyetleri nedeniyle elde edilen gelir için Türkiye’de vergi istisnasından yararlanılması durumunda bu gelire ilişkin olarak Türkiye’de mahsup yapılamayacağı tabiidir.

Anlaşma hükümlerinin uygulanabilmesi için şirketinizin Gelir İdaresi Başkanlığından alacağı, Türkiye’de tam mükellef olduğunuzu ve tüm dünya kazançları üzerinden Türkiye’de vergilendirildiğinizi gösteren bir mukimlik belgesine Suudi Arabistan’daki vergi sorumlularına ibraz edilmesi gerekmektedir. \*26.02.2016 Tarih 16298 Sayılı Özelge

Örnek 3: Şirketinizin ..... Tarihinde, Türkiye mukimi olan ve yurtdışında inşaat faaliyetinde bulunan ... A.Ş.’nin Türkmenistan Şubesi ile yaptığı sözleşme ile Türkmenistan’da «... Projesi “nin her türlü boru imalat, montaj ve boru kaynağı inşaat işlerini alt taşeron olarak taahhüt ettiği; bununla birlikte, kendi kanunları ve özel koşulları nedeniyle Türkmenistan’da resmi olarak kaydolmadığı, yurtdışına gönderilen makine ve teçhizatın müteahhit şirket üzerinden gönderildiği, Türkiye’den alınan malzemelerin de yine ..... A.Ş. adıyla gümrüklenip gönderildiği; söz konusu taahhüdün yerine getirilmesi için gerekli malzemelerin bir kısmının ise yurtdışından temin edilerek millileştirilmeden yurtdışındaki inşaat sahasına gönderildiği ve bunların yanı sıra yerel tedarikçilerden de bazı malzeme ve hizmet satın alımlarının olduğu;

- Söz konusu inşaat işine ait tüm masrafların ve gelirlerin Türkiye’de tutulan yasal ticari defter-

lerde farklı hesap kodları ile diğer hesaplardan ayırt edilerek kaydedildiği belirtilerek, bu işten elde edilecek kazancın Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi kapsamında istisna olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.

#### **KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN:**

Yukarıdaki açıklamalara göre, yurtdışı inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların kurumlar vergisinden istisna tutulabilmesi için gerekli şartlardan bir tanesi bu tür faaliyetlerin yurtdışında bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla yapılması olup, söz konusu faaliyet sonucunun (kar-zarar) Türkmenistan mevzuatına göre hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla tespit edilmesi ve aynı tarih itibarıyla de Türkiye'deki genel sonuç hesaplarına aktarılması halinde Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendine göre kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkündür.

Öte yandan, söz konusu iş kapsamında Türkiye'den yurtdışına ihraç edilenler dışındaki malzemelere ilişkin faturaların Türkiye'deki ana merkeziniz tarafından düzenlenmesi ve gider ve maliyet faturalarının da satıcılar tarafından şirketinizin ana merkezi adına düzenlenmiş olması, işin yurtdışı niteliğini değiştirmediği gibi, şirketinizin bu işten elde etmiş olduğu kazancın da kurumlar vergisinden istisna tutulmasına engel teşkil etmeyecektir. Ancak, gerek ana merkez tarafından Türkiye'den yurtdışına gönderilen malzemeler dışında kalan malzemeler için düzenlenecek faturalarda gerekse tahsil edeceğiniz hak edişler için merkezinizden kesilecek faturalar ile yurtdışında mukim satıcılar tarafından şirketinizin ana merkezi adına düzenlenecek faturalarda, faturanın yurtdışında (Türkmenistan'da) yapılan söz konusu iş için düzenlendiğine ilişkin şerh konulması ve yurtdışında bahse konu işin Şirketiniz tarafından taahhüt edilerek yapıldığının ilgili makamlardan alınacak belgelerle talep edildiğinde tevsik edilmesi gerektiği ise tabiidir.

Ayrıca, bahse konu iş ile ilgili Türkiye'den tedarik edilerek yurtdışına şirketiniz tarafından malzeme gönderilmesi işlemi ihracat olarak de-

ğerlendirilecek ve bu işlem dolayısıyla oluşan kazanç kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınacak olup bu kazancınızın ise istisnaya konu edilemeyeceği tabiidir.

#### **ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI YÖNÜNDEN:**

Yukarıdaki açıklamalara göre, Türkmenistan'ın kendi kanunları ve içinde bulunduğu özel koşullar nedeniyle henüz şube kuruluşu yapılamamakla birlikte, söz konusu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın "İş yeri" başlıklı 5'inci maddesine göre inşaat, yapım, montaj ve kurma işleri bakımından iş yerinin oluşması, kırk beş aylık süre koşuluna bağlanmış olduğundan, anılan sözleşme kapsamında taahhüt edilen işin Türkmenistan'da kırk beş ayı aşan bir süre devam etmesi halinde, fiziki anlamda bir iş yeri bulunmasa bile, Türkmenistan'da iş yerinin oluştuğu kabul edilecek ve Anlaşma'nın 7'nci maddesi kapsamında, bu iş yerine atfedilebilir miktarla sınırlı olmak üzere Türkmenistan'ın da söz konusu kazançları vergilendirme hakkı olacaktır.

Kırk beş aylık sürenin hesaplanmasında başlangıç tarihi olarak şantiyenin oluştuğu tarihin (müteahhidin hazırlık çalışmaları da dahil ilgili ülkede çalışmalara başladığı tarih), bitim tarihi olarak ise işin tamamlandığı veya sürekli olarak terk edildiği tarihin dikkate alınması gerekmektedir.

Türkmenistan'da üstlenilen işin süresinin 45 ayı aşmaması durumunda ise, Türkmenistan'da bir iş yeri oluşmayacağından söz konusu iş dolayısıyla yalnızca Türkiye'nin vergilendirme hakkı olacak olup, vergilendirme iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde yapılacaktır. İş yeri kazançlarının Anlaşma hükümlerine göre Türkmenistan'da vergilendirilebilir olduğu durumda (Türkmenistan'ın fiilen bu hakkı kullanıp kullanmadığına bakılmaksızın), söz konusu kazançlar Anlaşma'nın 22'nci maddesi çerçevesinde Türkiye'de vergiden istisna edilecektir.

Anlaşma hükümlerinin uygulanabilmesi için şirketinizin Türkiye'de tam mükellef olduğunu ve tüm dünya kazançları üzerinden Türkiye'de vergilendirildiğini gösteren Ankara Vergi Dairesi Başkanlığından alınacak bir mukimlik belgesinin Türkmenistan'da vergi sorumlularına

ibraz edilmesi gerekmektedir. \*15.05.2017 Tarihli 150384 Sayılı Özelge

**Örnek 4:** İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Şirketinizin 2016 yılında İstanbul merkezli olarak kurulduğu belirtilerek, Bahreyn’de ..... alt taşeronu olarak imzalamış olduğunuz sözleşme gereğince Türkiye’den personel götürmek suretiyle ... inşaatın gerçekleştirileceği belirtilerek, söz konusu inşaat işine ilişkin olarak elde edilen kazancın, yurtdışı inşaat taahhüt işi kapsamında kurumlar vergisinden istisna olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

#### **KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜN-DEN:**

Bu açıklamalara göre, alt taşeron olarak Bahreyn’de yapılan ..... işinin yurtdışında bulunan iş yeri veya daimî temsilci aracılığı ile yapılması halinde bu işle ilgili olarak Şirketinizce elde edilerek Türkiye’deki genel sonuç hesaplarına intikal ettirilecek kazançların, Kurumlar Vergisi Kanununun 5’inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendine göre istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.

#### **ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME AN-LAŞMASI YÖNÜNDEN:**

Bu hükümler uyarınca, Bahreyn’de bir iş yerinin bulunması ya da şirketin üstlendiği faaliyetlerin dokuz ayı aşması, neticesinde burada bir iş yerinin oluşması halinde vergileme, Anlaşmanın ticari kazançlara ilişkin 7’nci maddesi kapsamında bu iş yerine atfedilebilir kazançlarla sınırlı olmak üzere Bahreyn’in de vergi alma hakkı olacaktır.

Ancak, yukarıda yer verilen hükümler çerçevesinde şirket tarafından üstlenilen söz konusu inşaat işinin süresinin dokuz ayı aşmaması halinde, Bahreyn’de bir iş yeri oluşmayacak ve bu faaliyetler çerçevesinde elde edilecek kazançlar, iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde yalnızca Türkiye’de vergiye tabi tutulacaktır.

Diğer taraftan, Türkiye mukimi bu şirketin Bahreyn’deki faaliyetlerinden elde ettiği gelirleri üzerinden Bahreyn’de vergi ödemesi durumunda, bu şekilde ödenecek vergiler söz konusu Anlaşmanın “Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi” başlıklı 22’nci maddesinin 1’inci fıkrası çerçevesinde,

Türkiye’de ödenecek vergiden Bahreyn’de ödenen verginin eşit tutarı kadarının mahsup edilmesi suretiyle çifte vergilendirme önlenilecektir.

Anlaşma hükümlerinin uygulanabilmesi için ilgili şirket adına Türkiye’de tam mükellef olduğunu ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğini gösteren, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığından alınacak mukimlik belgesinin Bahreyn yetkili makamlarına ibraz edilmesi gerekmektedir. \*08.12.2017 Tarihli 541480 Sayılı Özelge

**Sonuç:** Yazımın başlangıcında belirttiğim üzere yasanın içerisinde geçen genel tanımlamaları yaptıktan sonra ilk 7 maddeyi açıkladım.

Gelecek seferki yazımda başta yasanın 8 maddesi olan Temettü konusu olmak üzere son madde olan 31 maddesi ve yazımda belirttiğim ekleri yazacağım. 19.07.2025