

T.C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

GELİR VE KURUMLAR VERGİSİNDE ÇİFTE
VERGİLENDİRMENİN ÖNLENMESİ AÇISINDAN
ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARI

(Yüksek Lisans Tezi)

Danışman

Prof.Dr. Sacit ÖNEN

Piri Murat Sehmen

T. C.
Yükseköğretim Kurulu
Dokümantasyon Merkezi

ANKARA - 1990

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa No.</u>
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	
ÇİFTE VERGİLENDİRME VE ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARI	
I- ÇİFTE VERGİ KAVRAMI	3
A- GENEL OLARAK ÇİFTE VERGİLENDİRME	3
B- ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN ÇEŞİTLERİ	5
C- ÇİFTE VERGİLENDİRMEYE BENZEYEN HALLER	6
D- ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN NEDENLERİ	7
1- Uluslararası Sermaye ve İşgücü Akımları	7
2- Vergi Tekniği ile İlgili Nedenler	8
a- Kaynak İlkesi	9
b- İkamet İlkesi	11
c- Uyrukluk İlkesi	13
E- ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN ÖNLENMESİ İÇİN KULLANILAN ARAÇLAR	13
1- Yurt İçi Çifte Vergilendirmeyi Önleyici Tedbir ve Araçlar ..	13
a- Vergi Mevzuatında Yapılacak Düzenlemeler	13
b- Çifte Vergilendirmeyi Önleyici Araçlar	14
1) Düzeltme	14
2) Mahsup	14
2- Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleyici Tedbir ve Araçlar	15
a- Tek Taraflı Önlemler	15
1) Matrahtan İndirim Yöntemi	16
2) Mahsup Yöntemi	16
3) İstisna Yöntemi	17

	<u>Sayfa No.</u>
II- ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARININ GELİŞİMİ VE KAPSAMI	19
A- TARİHÇE	19
B- ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARININ TANIMI	22
C- ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMASI YAPMAYI GEREKTİREN NEDENLER ..	24
1- Vergi Ödeme Gücüne Ulaşmak	24
2- Sermaye Hareketliliğini Artırmak	25

İKİNCİ BÖLÜM

OECEDE VE BM ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMA

MODELLERİ VE KARŞILAŞTIRILMASI

I- OECD TARAFINDAN HAZIRLANAN ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME	
ANLAŞMA MODELİNİN GELİŞİMİ	26
II-OECD ANLAŞMA MODELİNİN KAPSAMI	26
A- KİŞİLERE İLİŞKİN KAPSAM	27
B- KAVRANAN VERGİLER	27
C- TANIMLAR	28
1- Genel Tanımlar	28
a- Kişi	28
b- Şirket	28
c- Teşebbüs	28
d- Uluslararası Trafik	28
e- Yetkili Makam	28
2- Mukim	29
3- İşyeri	30
D- GELİRİN VERGİLENDİRİLMESİ	31
1- Gayrimenkul Varlıklarından Elde Edilen Gelirler	31
2- Ticari Kazançlar	32
3- Gemicilik, İç Su Yolları Taşımacılığı, Hava Taşımacılığı ...	34

	<u>Sayfa No.</u>
4- Ortak Teşebbüsler	34
5- Temettüler	35
6- Faiz	37
7- Gayrimaddi Hak Bedelleri	39
8- Sermaye Değer Artış Kazançları	40
9- Serbest Meslek Faaliyetler	41
10- Bağımlı Faaliyetler	41
11- Müdürlere ve Üst Yöneticileri Yapılan Ödemeler	42
12- Sanatçı ve Sporcular Tarafından Elde Edilen Gelirler	42
13- Emekli Maaşları ve Sosyal Güvenliğe İlişkin Ödemeler	43
14- Kamu Görevleri	43
15- Öğrenciler	44
16- Diğer Gelirler	45
E- ÇİFTE VERGİLENDİRMEİNİN ORTADAN KALDIRILMASI YÖNTEMLERİ	45
1- Maliyet Yöntemi	45
2- Mahsup Yöntemi	46
F- ÖZEL HÜKÜMLER	46
1- Ayrım Yapılmaması	46
2- Karşılıklı Anlaşma Prosedürü	48
3- Bilgi Alış Verişi	49
4- Diplomasi ve Konsolosluk Memurları	50
5- Hükümrancılık Genişlemesi	50
G- SON HÜKÜMLER	51
1- Yürürlüğe Giriş	51
2- Yürürlükten Kalkma	51

	<u>Sayfa No.</u>
II- BİRLEŞMİŞ MİLLETLER MODELİYLE OECD MODELİNİN KARŞILAŞTIRILMASI .	51
A- YENİ BİR MODELİ GEREKTİREN NEDENLER VE MODELİN OLUŞUMU	51
B- BM VE OECD MODELLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI	53
1- Kişilere İlişkin Kapsam	53
2- Kavranan Vergiler	54
3- Tanımlar	54
a- Mukim	54
b- İşyeri	55
4- Gelirin Vergilendirilmesi	57
a- Gayrimenkul Varlıklardan Elde Edilen Gelirler	57
b- Ticari Kazançlar	57
c- Gemicilik İç Su Yolları Taşımacılığı	58
d- Ortak Teşebbüsler	59
e- Temettüler	59
f- Faizler	60
g- Gayrimaddi Hak Bedelleri	62
h- Sermaye Değer Artış Kazançları	63
ı- Serbest Meslek Faaliyetleri	64
j- Bağımlı Faaliyetler	65
k- Müdürlere ve Üst Yöneticileri Yapılan Ödemeler	66
l- Sanatçı ve Sporcular Tarafından Elde Edilen Gelirler ..	66
m- Emekli Maaşları ve Sosyal Güvenliğe İlişkin Ödemeler ..	67
n- Kamu Görevleri Karşılığında Ödenen Emekli Maaşları ve Sağlanan Diğer Menfaatler	68
o- Öğrenci ve Stajyerlere Yapılan Ödemeler	68
p- Diğer Gelirler	69

	<u>Sayfa No.</u>
5- Çifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılması Yöntemleri ...	69
a- Muafiyet Yöntemi	70
b- Mahsup Yöntemi	70
6- Özel Hükümler	71
a- Ayrım Yapılmaması	71
b- Karşılıklı Anlaşma Prosedürü	71
c- Bilgi Alışverişi	72
d- Diplomasi ve Konsolosluk Memurları	73
e- Hükümlerlilik Genişlemesi	73
7- Son Hükümler	74
a- Yürürlüğe Giriş	74
b- Yürürlükten Kalkma	74

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BM VE OECD ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMA MODELLERİNİN ELEŞTİRİSİ VE TÜRKİYE'NİN DURUMU

I- GENEL OLARAK	75
II- BM VE OECD MODELLERİNDE VERGİLENDİRME HAKKININ PAYLAŞIMINDA ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR	80
A- FAİZLERİN VERGİLENDİRİLMESİYLE İLGİLİ SORUNLAR	81
B- TEMETTÜLERİN VERGİLENDİRİLMESİYLE İLGİLİ SORUNLAR	83
C- GAYRİMADDİ HAK BEDELLERİYLE İLGİLİ SORUNLAR	85
D- TEŞEBBÜS KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ	88
E- SERBEST MESLEK FAALİYETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİYLE İLGİLİ SORUNLAR	89

F- ULUSLARARASI NAKLİYE ŞİRKETLERİNİN ELDE ETTİĞİ KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİYLE İLGİLİ SORUNLAR	91
G- ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN ÖNLENMESİ İÇİN UYGULANAN YÖNTEMLERİN SAKINCALARI	92
1- İstisna Yöntemi	93
a- Tam İstisna	93
b- Artanoranlı İstisna	93
2- Mahsup Yöntemi	93
a- Alelade Mahsup	94
b- Tam Mahsup	94
H- ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARININ KÖTÜYE KULLANILMASI	95
III- VERGİ ANLAŞMALARINDA TÜRKİYE'NİN DURUMU	98
A- GENEL OLARAK	98
B- OECD ANLAŞMA MODELİNE TÜRKİYE'NİN GÖSTERDİĞİ TEPKİLER	99
1- Türkiye'nin Getirdiği Öneriler	99
2- Türkiye'nin 1977 Modeline Koyduğu Çekince Kayıtları	103
C- TÜRKİYE-AVUSTURYA ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI ...	104
D- TÜRKİYE-HOLLANDA ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI	107
SONUÇ	110
YARARLANILAN KAYNAKLAR	

G İ R İ Ő

Birinci Dünya Savaşını takibeden devrede uluslararası ekonomik ve ticari ilişkilerin sűratlı bir şekilde gelişmesi beraberinde bir dizi sorunu da ortaya çıkarmıştır.

Gűnűműzde emek ve sermayenin uluslararası bir nitelik kazanmasının getirdiēi bir dizi sorundan bir tanesi de uluslararası nitelikleri emek ve sermayenin vergilendirilmesidir.

Ŗzellikle sermayenin uluslararası bir nitelik kazanması bu sermayenin elde ettiēi gelir űzerinden ayrı, ayrı devletlerin vergileme haklarını kendilerinde gűrmeleri sonucu ifte vergilendirme olayı gűndeme geliyor, bu durumda uluslararası sermaye hareketleri űzerinde olumsuz bir etki meydana getiriyordu.

Devletler vergilendirme haklarını kullanırken, gelir ve servet vergileri konusunda genellikle kendi űlkelerinde saēlanan gelirleri vergiye tabi tuttukları gibi, űlkelerinde mukim kiřilerin kaynaēıneresi olursa olsun bűtűn gelirlerini vergileme yoluna gitmiřlerdir. Bu konu uluslararası vergileme sistemi içinde yer deēiřtiren bir bařka deyiřle, kendi űlkesi dıřında faaliyette bulunan iř, teknoloji ve sermaye gelirleri ilk olarak faaliyette bulunduēu űlkede ikinci olarak da bu gelirlerin sahibinin mukim bulunduēu űlkede olmak űzere iki kere vergi űdemek durumunda kalmaktadır. Hatta bu tűr gelirlerin vergilendirilmesi ortaklık iliřkileri nedeniyle űűncű bir devletçe vergilendirildiēi durumlara karřılařılmaktadır. Bu řekilde aynı gelir ve servet űzerinden, aynı vergilendirme dűneminde iki ayrı veya aynı űlke tarafından iki yada daha fazla vergi alınması, vergi li-

teratüründe çifte vergilendirme olarak yer almaktadır. Bu olay kişi yönünden vergi adaletini bozduğu ve ülkeler yönünden uluslararası sermaye hareketlerine engel olduğu için istenmeyen bir durumdur. Ülkeler istenmeyen bu durumu ortadan kaldırabilmek için çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yapmaktadır.

Bu çalışmanın birinci bölümünde çifte vergilendirme kavramı ve bunu önlemek için yapılan vergi anlaşmaları hakkında genel bilgiler verilmiştir. İkinci bölümde çifte vergilendirmenin önlenmesi için hazırlanan BM ve OECD modelleri karşılaştırılarak anlatılmıştır. Üçüncü bölümde ise, modellerin eleştirisi yapılmış ve çifte vergilendirmeyi önlemedeki yetersizlikleri anlatılmaya çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

ÇİFTE VERGİLENDİRME VE ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMASI

I- ÇİFTE VERGİ KAVRAMI

A- GENEL OLARAK ÇİFTE VERGİLENDİRME

Çifte vergi veya vergi mükerrerliği, bir matrah üzerinden aynı dönem içinde ve aynı nitelikte iki veya daha çok vergi alınmak suretiyle vergi adaletini ve eşitliğini bozduğu için, konunun modern vergi ilkeleri açısından ele alınıp, özelliklerinin belirtilmesi gerekmektedir. Bunun için de çifte veya mükerrer vergi kavramına açıklık kazandırılması zorunludur.

Aynı matrahın belirli bir süre içinde birden fazla vergilendirilmesi olayına "muzaaf vergi", son zamanlarda ise "çifte vergi" deyimleri kullanılmıştır. Bunun yanı sıra mali literatürde "Mükerrer vergi" ve "vergi mükerrerliği" çifte vergilendirmeyi ifade eden terimlerdir. "Muzaaf" veya "çifte" kilemeleri birden fazla olmakla beraber sadece iki kez vergilemeyi içermekte, ikiden fazla vergi ve vergileme bunların dışında kalmaktadır.

Uygulamada aynı matrahın belirli bir dönemde ikiden fazla vergilendirilmesi çok ender olmakla birlikte, kaşılaşılabilen bir olaydır. Literatürde "mükerrer vergi" veya "mükerrer vergileme" birden fazla vergiyi ifade etmek için kullanılan, yerleşmiş deyimlerdir (1).

Ancak günümüzde bu ayrım gözardı edilerek artık çifte vergileme birden çok vergilendirmeyi ifade edecek şekilde kullanılmaktadır. Bu ne-

(1) Selahattin TUNCER, Çifte Vergilendirme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları, E.İ.T.İ.A. Yayınları No:122-66, Sevinç Matbaası, Ankara 1974, s.2.

nedenle bu tez çalışmasında çifte vergileme veya çifte vergilendirme birden çok vergilemeyi ifade edecek anlamda kullanılacaktır.

Çifte vergileme konusunda çeşitli tanımlar yapılmıştır. Prof.Dr. Akif ERGİNAY, çifte vergilemeyi "Aynı bir vergi mevzuu üzerinde, birden fazla vergileme yetkisinin çatışmasından veya aynı bir yetkinin birkaç kez kullanılmasından dolayı, bu mevzuundan birden fazla vergi alınmasına çifte vergi denir" diyerek tanımlamıştır (2).

Necmi KARAKULLUKÇU, çifte vergilemeyi "Aynı mükellefin, aynı vergi mevzuu üzerinden aynı dönem içinde birden fazla vergilemeye maruz kalması" şeklinde tanımlamıştır (3).

M. Zühtü YÜCELİK ise "Aynı mükelleften, aynı zaman dönemi için ayrı vergiye tabi unsur üzerinden iki veya daha fazla devletin vergi almasıdır" diyerek tanımlamıştır (4).

Bir diğer tanımda "Aynı kişiye, aynı vergi konusu ile bağlantılı olarak aynı vergilendirme döneminde, aynı vergiyi doğrudan olayla ilgili olarak birden fazla kerre vergi salınmasıdır" denilmektedir (5).

OECD Mali Komitesinin yapmış olduğu tanımda ise çifte vergileme "aynı mükelleften, aynı zaman devresi için, aynı vergiye tabi unsur üzerinden iki veya daha fazla devletin vergi almasıdır" şeklinde belirlenmiştir.

(2) Akif ERGİNAY, Kamu Maliyesi, Turhan Kitabevi 10. Baskı, Ankara 1984, s.162.

(3) Necmi KARAKULLUKÇU; Milletlerarası Vergi Anlaşmaları, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını 149, Ankara 1971, s.1.

(4) M. Zühtü YÜCELİK-Teoman Yayın, Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Bunların Ortaya Çıkardığı Sorunlar, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu, Ankara 1969.

(5) TÜSİAD, Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması, İstanbul, Haziran 89, No:89-3126, s.3.

B- ÇİFTE VERGİLENDİRME ÇEŞİTLERİ

Çifte vergileme konusunda yapılan tanımlara dikkat edildiğinde aynı veya ayrı vergi otoritelerince yapılan vergileme nedeniyle ortaya çıkabileceği sonucu çıkmaktadır. Bu durum bizi çifte vergileme konusunda ikili bir ayrıma götürür.

- İç vergi mükerrerliği (Bir ülkeye ait çifte vergilendirme)
- Dış vergi mükerrerliği (Uluslararası çifte vergilendirme)

Bir ülkeye ait çifte vergilendirme (iç vergi mükerrerliği), o ülkenin kendi kanunlarını kendi ulusal sınırları içerisinde uygulamasından kaynaklanan çifte vergilendirmeye denir. Bu bir iç hukuk meselesidir ve istenmeden ortaya çıkabileceği gibi, Kanun Koyucunun bilerek ve isteyerek uyguladığı iradi bir işlemde olabilir. İstenmeden ortaya çıkan bir çifte vergilendirmeyi, mahsup yöntemiyle veya vergi hatası kabul edilerek düzeltme yoluyla önlemek mümkündür.

Kanun Koyucunun bilerek ve isteyerek ortaya çıkmasına müsaade ettiği çifte vergilendirme; genellikle vergi ödeme gücüne ulaşmak için kullanılan yöntemlerden biridir. Kurumlar Vergisinde, kurum kazancı vergilendirildikten sonra, dağıtılan kar payları üzerinden ikinci bir vergi alınması Kanun Koyucunun istemiyle ortaya çıkan mükerrer vergilendirmeye bir örnek olarak verilebilir.

Çifte vergilendirme denildiğinde genellikle ilk akla gelen uluslararası çifte vergilendirme dir. Yani vergileme hakkını kendinde gören iki ya da daha fazla devletin, aynı mükellefin, aynı dönemde elde ettiği, aynı gelir üzerinden vergi almak istemesinden kaynaklanan çifte vergilendirme dir (6).

Çifte vergilendirme konusunda yapılabilecek bir diğer ayrım ise,

- i- Hukuki çifte vergilendirme,

ii- İktisadi çifte vergilendirme
ayrımıdır.

Hukuki çifte vergilendirmeyi aynı kişinin gelir ve servetinden birden fazla vergi alınması şeklinde tanımlamak mümkündür.

İktisadi çifte vergilendirme ise iki ayrı kişinin elinde bulunan aynı gelirin her iki kişide de vergiye tabi tutulması halidir. Bu tür çifte vergilendirmeyi, bizim konumuzu oluşturan hukuki çifte vergilendirmeden ayırmak gerekir. Burada sözkonusu olan aynı kişinin değil ayrı kişilere ait, aynı gelirin vergilendirmesidir (7).

C- ÇİFTE VERGİLENDİRMEYE BENZEYEN HALLER

Vergi uygulamasında karşılaşılan bazı durumlar çifte vergilendirmeye benzemekle birlikte çifte vergilendirme kavramı içine girmezler. Çifte vergilendirmeye benzer bu halleri şöyle sıralamak mümkündür (8).

1. Bir kimsenin vergilendirilmiş gelirinin bir hizmet karşılığında diğer bir kişinin eline geçmesinden sonra, ikinci bir şahısta tekrar vergilendirilmesi halinde çifte vergilendirme yoktur. Burada herşeyden önce vergilendirilen gelir de, mükellef de aynı değildir. İki ayrı gelirin iki ayrı mükellef tarafından vergi olarak ödenmesi sözkonusudur. Dolayısıyla bu gibi hallerde çifte vergilendirmeden söz etmek mümkün değildir.

2. Bir gelirden ayrı yapılarda, iki ayrı vergi alınması halinde de çifte vergilendirme yoktur. Burada verginin mükellefi ayrı olmakla birlikte verginin konusunun değişik olması aynı gelirden iki ayrı vergi konusu üzerinden ayrı ayrı vergiler alınması olayı çifte vergilendirme kavramının dışında bırakır. Böyle bir durumda mükellefin gelir vergisini ödedikten sonra, elde ettiği geliri kullanırken ödediği dolaylı vergiler vergi konusu

(7) Tuncer, a.g.e., s.10.

(8) Erginay, a.g.e., s.163.

ve verginin yapısı farklı olduğundan çifte vergilendirme sayılmayacaktır.

3. Zaman aralarına göre alınan vergilerde de çifte vergilendirme sözkonusu değildir. İrادی olsun olmasın, sadece mülkiyeti vergilendiren servet vergilerinde durum böyledir. Bina, arazi veya servet üzerinden alınan vergiler yıllıktır. İrادی olmasa dahi bina, arazi veya servetten her yıl vergi alınması, çifte vergilendirme kapsamına girmez. Bir kimse, vergisini ödediği geliriyle bir gayrimenkul satın alsa, bu gayrimenkul için ödeyeceği aynı vergi de çifte vergilendirme değildir.

4. Bir vergi üzerinden alınan diğer bir vergiyi çifte vergi saymak gerekir. Burada ikinci verginin matrahını ödenilen ilk vergi oluşturmaktadır.

5. Bir kişinin ayrı ayrı gelir kaynaklarından vergi alındıktan sonra bunların gelir toplamı üzerinden şahsi bir vergi alınması halinde çifte vergilendirme yoktur. Sedüler nitelikteki gelir vergilerinde bir kimsenin kazanç ve iratları üzerinden ayrı ayrı vergi alındıktan sonra bunların toplamı üzerinden kişisel ve artan oranlı ikinci bir vergi alınması durumunda çifte vergilendirme sözkonusu değildir. Bu türden alınan vergileri tamamlayıcı vergi olarak kabul etmek gerekir (9).

D- ÇİFTE VERGİLENDİRMEİN NEDENLERİ

1- Uluslararası Sermaye ve İşgücü Akımları

Birinci Dünya Savaşı sonrasında, sermaye ve işgücü akımında uluslararası boyuttaki hareketlilik; özellikle II. Dünya Savaşı sonrasında sermayenin uluslararasılaşması, gelişmiş ülkelerin sermaye ihracı, buna karşın gelişmekte olan ülkelerin işgücü ihracı uluslararasıında yoğun bir işgücü ve sermaye akımını gündeme getirmiştir. Bunlara bir de turizm ve teknoloji transferi eklendiğinde ekonomik faaliyetlerin vergilendirilmesi bir sorun olarak ortaya çıkmıştır.

Uluslararası sermaye ve işgücü akımının yoğunlaşması ve kolaşlaşması toplumların refahını artırıcı bir rol oynamaktadır. Bu açıdan, sermayesi bol ve bunu değerlendirmekte güçlük çeken gelişmiş ülkelerin sermayesi yeterli olmayan ve teknoloji seviyesi geri ülkelere sermaye ve teknoloji transferini arttırması, buna karşılık gelişmekte olan ülkelere bol olan işgücünü, gelişmiş ülkelere göndermeleri her iki grup ülkenin çıkarlarına uygun düşmektedir.

Uluslararası kuruluşlar ve liberal ağırlıklı hükümetler bir yandan bu olguyu dünya refahını artırıcı etkisinden dolayı desteklerken diğer yandan da bu olgunun ortaya çıkardığı vergilendirme sorunlarının çözüm yollarını oramaya başlamışlardır. Dolayısıyla çifte vergilendirmenin göze çarpan ilk nedeni uluslararası sermaye, işgücü, teknoloji ve turizmdeki uluslararası hareketliliklerdir. Uluslararası gerçekteşen bu hareketlilikten elde edilen gelirleri değişik ülkelerin vergilendirmek istemesi çifte vergilendirmeye yol açmaktadır(10).

2- Vergi Tekniğı İle İlgili Nedenler

Her devlet kendi ulusal sınırları içerisinde hükümlanlık hakkına dayanarak vergi alma hakkına sahiptir. Devletler bu haklarına dayanarak kendi ulusal sınırları içerisinde değişik vergi sistemlerini kurmakta ve kendi ülke sınırları içinde yerli yabancı ayrımı yapmaksızın, koydukları vergi kanunlarıyla mükelleflerini vergilendirmektedir (11).

Ülkede bulunan yabancıların vergi olayının içine girmelerinde çeşitli hareket noktaları düşünülebilir.

Bir bakış açısına göre, kamu hizmetlerinden yararlanan herkes vergilendirilmelidir. Konuya bu şekilde yaklaşıldığında, kamu hizmetlerinden yararlanan yabancıların da vergilendirilmesi gerekir. Ancak kamu hizmet-

(10) Tuncer, a.g.e., s.13.

(11) Tuncer, a.g.e., s.14.

lerinin belirlenmesinde genelde yabancıların tercih kullanma hakları yoktur. Ayrıca yabancıların kamu hizmetlerinden iç sujerler kadar istifade etmediklerine göre eşit şekilde vergilendirmeleri de söz konusu olmayabilir. Ancak bu durumda dış sujelerin vergiler yoluyla rekabet üstünlüğü sağlamaları sözkonusudur.

Diğer bir görüşe göre ise dış sujerler milli sınırlar içerisinde korumasız olduğundan, ülkede bulunduğu müddetçe ilgili devlete kaynak sağlama açısından vergilendirilmelidir.

Bunun aksini savunan görüşe göre ise, dış sujenin ülkede bulunmasında fayda vardır. Onun ülkede bulunmasını teşvik edecek araçlar arasında vergi de vardır. Özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından sermaye birikimindeki yetersizliği gidermek için yabancı sermayeye olan ihtiyaç buna iyi bir örnek oluşturmaktadır (12).

Yukarıda sayılan bu değişik görüşlerin sonucu ülkelerde vergilendirme bakımından birbirinden farklı üç vergilendirme ilkesi ortaya çıkmıştır.

a- Kaynak İlkesi :

Bu ilkede vergilemeye temel teşkil eden, gelirin doğduğu yer veya geliri doğuran olaydır. Kaynak ilkesini benimsemiş ülkeler kendi ülkelerinde doğan geliri yerli yabancı ayrımı yapmaksızın vergilendirirler. Buradan da anlaşılabilceği gibi gelir elde edenin ikametgâhı nerede olursa olsun, eğer gelir ülke içinde elde edilmişse, vergiyi doğuran olay ülke içinde gerçekleşmişse vergiye tabi olacaktır (13).

Kaynak ilkesini savunanlara göre, vergilemede kişiden ziyade gelirin kazanıldığı ortam ve şartlar ön plana çıkmaktadır. Çünkü, gelir

(12) TÜSİAD, Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması, İstanbul, Haziran 89, No:89.3.126, s.5-6.

(13) Tuncer, a.g.e., s.15.

elde ettiği ortamın ürünüdür ve onun giderlerine katılmalı, vergilendirilmelidir. Hiç değilse kaynak ülkenin, vergilendirme konusunda bir takım öncelikleri, avantajları olmalıdır (14).

Kaynak ilkesi daha çok gelişmekte olan ülkelerin ekonomik yapılarına daha uygun düşmektedir. Bu ülkeler genellikle sermaye ithalatçısıdır. Uluslararası şirketlerin sayıları az, uluslararası iş ve ticarete önemli rolleri yoktur. Bu ülkelerin dış yatırımları mevcut olmayıp veya çok düşük seviyede mevcut olup dış gelirleri de hemen hemen hiç yoktur. Buna karşılık bu ülkelerde yabancı sermaye yatırımları mevcuttur ve yabancı firmalar ülke ekonomisine göre büyük sayılan faaliyetlerde bulunurlar.

Bu ülkeler için yabancı sermaye yatırımlarının vergilendirilmesi küçümsenmeyecek bir gelir kaynağıdır. Hatta kendi kaynaklarından doğan bu tür gelirleri vergilendirmeleri bir yerde zorunludur. Çünkü gelişmekte olan ülkelerin kalkınmaları için gerekli sermaye birikimini gönüllü tasarruflarla sağlamak pek mümkün olmamaktadır. Sermaye birikimini belirli bir düzeye getirmenin bu ülkelerde görünen en mantıklı yolu kamusal tasarruflardır. Kamusal tasarrufların da en büyük kaynağını vergi oluşturduğundan; bu ülkelerin kaynağında yaratılan gelirlerin vergilendirilmesine önem vermeleri gerekmektedir. Bunun sonucu olarak, "Kaynak ilkesi gelişmekte olan ülkelerin ekonomik bünyelerine uygun bir vergilendirme ilkesidir" diye bir yargıya varmak yanlış olmayacaktır (15).

Ancak, bu ilkenin uygulanmasında çeşitli güçlüklerle karşılaşmaktadır. Bunlardan biri gelirin hangi ülkede doğduğunun saptanmasındaki güçlүktür. Bir malın üretildiği ülkede mi yoksa satıldığı ülkede mi gelirin doğduğu yer sayılacaktır? Her iki ülke devletinin vergilendirme

(14) Behçet Merzi, Vergi Anlaşmaları ve Ülkemizin Durumu, Maliye Dergisi(18), 11.12.1975, s.24.

(15) Nazif KOCAYUSUFPAŞAOĞLU, Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları, Maliye Enstitüsü Konferansları, A.Ü.Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No:282, Sevinç Matbaası, Ankara 1969.

bakımından yetkili olduğu kabul edilse bile bu arada vergilerin hangi ölçülerle paylaşılacağı sorunu ortaya çıkmaktadır (16).

Kaynak ilkesinin uygulanması bazı bakımlardan devlete yarar sağlamaktadır. Uygulama sade ve kolaydır. Vergi idaresinin zayıf ve kanunların uygulanmasının etkisiz olduğu ülkelerde, mükelleflerin dış ülkelere sağladıkları geliri vergilendirmede büyük güçlükler ortaya çıkmakta ve sonuç başarılı olmamaktadır. İşte Kaynak ilkesi, devletin kendi ülkesinde doğan geliri vergilendirebilmesi açısından kolaylık sağlar (17).

Kaynak ilkesi, ülkelerin karşılıklı vergilendirme haklarını eşit ve adil şekilde düzenlemesine imkan veren bir ilkedir. Ülkelerin gelişme düzeyleribirbirine yakın olduğu takdirde vergilerin paylaşımında kolaylık ve adalet sağlamaya uygundur. Özellikle bu ilkedен hareketle hazırlanacak bir vergi sistemine koyulacak çeşitli istisnalarla ikamet ilkesine de yer verilerek, iki ülke arasındaki vergilerin paylaşımında adalet sağlanabilir.

b- İkamet İlkesi :

Bu ilkede vergilendirmeye temel olarak ikametgâh esas alınmıştır. Burada ikametgâhtan kastedilen mali ikametgâhtır. Buna göre bir kişinin mali ikametgâhı hangi devlette ise; her türlü gelirini nasıl ve nereden elde etmiş olursa olsun mali ikametgâhının bulunduğu devlette vergilendirilecektir.

İkamet ilkesi her devlette değişik şekil ve esaslara göre uygulanmaktadır. Uygulama farklılığının nedeni ikametgâhının tanımındaki farklılıktandır. Devletler ikametgâhı, mali açıdan yerleşme kastı ile oturlan yer, bir işyeri vasıtasıyla faaliyette bulunulan yer, altı ay ile bir yıl

(16) S. Tuncer, a.g.e., s.15.

(17) S.Tuncer, a.g.e., s.15.

arasında değişen sürelerde bir yerde oturmuş olmak gibi değişik tanımlar yaparak belirlemişlerdir.

İkamet ilkesini benimseyen ülkelerde yukarıda sayılan tanımlamalara uyanlar mukim sayılmışlardır. Bunun dışında kalanlar gayrimukim olup, dar mükellefiyet gibi ayrı vergilendirme usullerine tabi tutulmaktadırlar.

Kurumlarda durum gerçek kişilere göre bazı farklılıklar göstermektedir. Kurumlarda ikametgâhın yerini iş merkezi almaktadır. Ancak burada da tıpkı imakemtgâhta olduğu gibi bu defa da iş merkezinin tanımında farklılıklar meydana gelmekte ve devletten devlete kapsamda farklılıklar doğabilmektedir.

Türk Vergi Sisteminde (K.V.K. Md.10), "iş merkezi, iş bakımından muamelelerin bil fiil toplandığı ve idare edildiği merkezdir".

İkamet ilkesi kaynak ilkesinin tam tersine gelişmiş ülkelerin ekonomik bünyelerine uygun düşmekte; gelişmiş ülkelere bazı avantajlar sağlamaktadır. Gelişmiş ülkeler esas itibarıyla sermaye ihracatçısı olup uluslararası ticaret ve iş akımlarına aktif olarak iştirak ederler. Bu ülkelerde mukim şahıs ve şirketler uluslararası faaliyette bulunurlar. Gelişmiş ülkelerin sorunu, bir taraftan sermayenin ülke içinde değer yitirmesini önlemek için bu tür sermaye ihracını teşvik, diğer taraftan bu faaliyetlerden doğan gelirlerin vergilendirme hakkını elde etmektir.

Gelişmiş ülkeler ikamet prensibini benimsedikleri takdirde ülkelerinde mukim şahıs ve kurumların ihraç ettikleri sermayeden elde ettikleri nemaları, uluslararası ticaret ve yatırımlardan kazandıkları dış gelirleri vergilendirme hakkına sahip olacaklardır (18).

(18) Kocayusufpaşaoğlu, a.g.e., s.101.

c- Uyrukluk İlkesi :

Uyrukluk ilkesi bağımsız değil, çoğu kez ikamet ilkesiyle birlikte kullanılan yardımcı bir vergileme ilkesidir. İkametgah ilkesini uygulayan ülkeler, uygulama ile ilgili teknik güçlükler karşısında, uyrukluluğu da bir ölçü olarak yer vermişler ve devletler kendi vatandaşlarının yurtiçi ve yurtdışı gelirlerini birlikte vergilendirmişler ve yabancıları bunun dışında bırakmışlardır (19).

Ancak uygulamada sistem bu kadar sade ve kolay değildir. Burada da vergilendirme açısından değişik sorunlarla karşılaşmaktadır. İkamet ilkesi, genellikle yurtdışı gelirleri mutlak olarak vergilemek ister. Uyrukluluk, bu ilkeyi yumuşatıcı ve uygulamaya esneklik verici bir yardımcı olarak kullanılır. Örneğin A.B.D. bakımından Amerikan vatandaşları nerede ikamet ederlerse etsinlen elde edilen gelirlerin tamamı vergiye tabidir. Bu ülke daha çok ikamet ilkesinin uygulanmasından doğan boşlukları gidermek üzere getirilmiş bir yardımcı ilkedir (20).

E- ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN ÖNLENMESİ İÇİN KULLANILAN ARAÇLAR

Vergilendirmede çeşitli ülkelerin farklı vergilendirme prensipleri benimsemeleri sonucu ortaya çıkan çifte vergilendirmeyi önlemek için, devletler ya kendi ulusal vergi kanunlarında tek taraflı düzenlemeler yaparlar ya da ikili veya çok taraflı anlaşmalarla çifte vergilendirmeyi önlemeye çalışırlar.

1- Yurt İçi Çifte Vergilendirmeyi Önleyici Tedbir ve Araçlar

a- Vergi Mevzuatında Yapılacak Düzenlemeler :

Çifte vergilendirme iradi olarak ortaya çıkabilmektedir. Kanun Koyucu bazı vergi kanunlarına, çifte vergilendirmeye yol açacağını bildiği bazı hükümleri bilerek ve isteyerek koyabilmektedir. Böyle bir çifte

(19) Tuncer, a.g.e., s.18.

(20) Yücelik, a.g.e., s.13.

vergilendirme zaten bilinçli olarak ortaya çıkarıldığı için; bunun önlenmesini sağlayacak tedbir ve araç kullanmaya gerek yoktur. Genellikle bilinçli olarak yapılan çifte vergilendirme vergi ödeme gücüne ulaşmada bir araç olarak kullanılmaktadır.

Bunun dışında irade dışı olarak ortaya çıkan bir çifte vergilendirmeyi önlemek Vergi Usul Kanunu'na koyulacak hükümlerle mümkün olabilmektedir (21).

b- Çifte Vergilendirmeyi Önleyici Araçlar :

(1) Düzeltme : Vergileme hatası niteliğinde olan çifte vergileme mükellefin talebi üzerine vergi idaresince re'sen giderilir. Tabi bu da vergi kanunlarına koyulacak bir hükümle mümkün olabilecektir. Örneğin, ülkemizdeki uygulamada V.U.K. md.120 gereği düzeltme yetkisi vergi dairesi müdürüne aittir. Bu hatalar düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir. Hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması durumunda farklı vergi aynı fişe dayanılarak terkin, eğer tahsil olunmuş ise reddolunur (22).

(2) Mahsup : Bir mükelleften peşin olarak tahsil edilen vergi veya vergilerin yıl sonunda hesaplanan genel vergi borcundan belirli koşullara ve usullere göre düşülmesine mahsup denir. Örneğin G.V.K. Md.121 kaynakta tevkif edilen vergilerin yıl sonunda hesaplanacak olan toplam gelir vergisinden nasıl mahsup edileceğini gösterir (23).

Buna göre mahsubu yapılan miktar, gelir vergisinden fazla olduğu takdirde, fark mükellefe bildirilmekte ve müracaatı üzerine bir yıl içinde kendisine red ve iade olunmaktadır.

(21) Tuncer, a.g.e., s.20.

(22) Tuncer, a.g.e., s.21.

(23) Tuncer, a.g.e., s.22.

Mahsup, özel hukuktaki takasa benzemektedir. Ancak Kamu Hukukunda takas geçerli değildir. Yani bir vergi mükellefi devletten alacağı ile vergi borcunun takasını talep edemez. Ancak çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelmiş olan mahsup, Vergi Hukukunun özellik arzeden müesseselerinden biridir ve takasa benzemektedir.

2- Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleyici Araçlar

Çifte vergilendirme olayı uluslararası alanda ortaya çıktığında, devletlerin alacakları tek taraflı önlemler çifte vergilendirmeyi bir ölçüde de olsa giderebilmekle beraber bu tür bir düzenlemenin etkisi ulusal sınırlar içinde kalmaktadır.

Devletler arasında sıkça rastlanan çifte vergilendirme olayı daha önce de değinildiği gibi ülkelerin farklı vergilendirme ilkelerini benimsemelerinden kaynaklanmaktadır. Farklı vergilendirme ilkelerinin benimsenmesi, iki yada daha çok devletin aynı vergi konusu üzerinden vergi alma hakkını, kendi kanunlarına göre kendilerinde görmelerine neden olabilecektir. Böyle bir durumda alınacak tek taraflı bir tedbir, çifte vergilendirmeyi sınırlı ölçüde engelleyebilecektir. Böyle hallerde çifte vergilendirmeyi önleyebilmek, iki veya çok taraflı vergi anlaşmalarıyla mümkün olabilecektir (24).

a- Tek Taraflı Önlemler :

Uluslararası alanda sözkonusu olan bir çifte vergilendirmeyi önlemek için alınacak önlemler yurt içinde meydana gelen bir çifte vergilendirmeyi önlemek için alınacak tedbirlerden farklı olmayacaktır. Bir başka deyişle bu tür bir çifte vergilendirmeyi önlemek vergi kanunlarında yapılabilecek düzenlemelerle mümkündür.

(24) Tuncer, a.g.e., s.23.

(1) Matrahtan İndirim Yöntemi : Matrahtan ^{*}indirim yöntemi çifte vergilendirmeyi tamamen değil kısmen önleyen bir yöntemdir. İndirim yönteminde yurt dışında mükellefin ödediği vergiyi yurt içinde ödeyeceği verginin matrahından gider olarak düşme hakkı verilmektedir. Böyle çifte vergilendirme önlenmeye çalışılmaktadır.

100 birim geliri olan bir mükellefin yurt dışında 30 birim vergi ödemiş olduğunu varsayalım, bu mükellef yurt içinde de 40 birim vergi ödeyecek olsun. Bu durumda indirim yöntemi uygulamaya konulması ise mükellefin yurt dışında ödediği 30 birim ve yurt içinde ödeyeceği 40 birim vergiden sonra eline 30 birim gelir geçecektir.

Ancak indirim yöntemi uygulanırsa 100 birim matrahtan yurt dışında ödenen 30 birim düşülerek $100-30=70$ birim yeni matrah olacak buna % 40 vergi oranı uygulandığında mükellef 28 birim de yurt içinde vergi ödeyecektir. Mükellefin bu durumda ödediği vergi 58 birim elinde kalan gelir de 42 birim olacaktır.

İndirim Yönteminin uygulanmadığı durumda mükellef 70 birim vergi ödemekte ve eline 30 birimlik vergi sonrası gelir geçmektedir. Bu örnek te gösteriyor ki dış ülkede ödenen verginin matrahtan düşülmesi çifte vergilendirmeyi önleyememekte ve ancak kısmen giderebilmektedir. Bu yüzden bu yöntem fazla itibar görmemiştir (25).

(2) Mahsup Yöntemi : Matrahtan indirim yönteminin çifte vergilendirmeyi tam anlamıyla önleyememesi, devletleri daha farklı uygulamalara itmiştir. Bu kez yine tek taraflı olarak vergi kanunlarına koyulan mahsup sistemiyle çifte vergilendirme önlenmeye çalışılmıştır. Mahsup sistemine göre yabancı ülkede ödenen vergi yurt içinde ödenecek olan vergiden mahsup

(25) Tuncer, a.g.e., s.24.

edilebilecektir. Eğer yurtiçinde ödenecek vergi miktarı yurt dışında ödenen vergiden yüksek ise çifte vergilendirme tam anlamıyla önlenebilecektir. Aksi durumda çifte vergilendirme yine söz konusu olacaktır.

Yine bir mükellefin 100 birim geliri olduğunu kabul edelim. Bu mükellef yurt dışında 20 birim vergi ödemiş olsun yurt içinde vergi oranını % 40 olarak kabul ettiğimizde mükellefin 40 birim vergi ödemesi gerekir, ancak, ödeyeceği 40 birim vergiden 20 birim mahsup edildiğinde mükellef yurt içinde de 20 birim vergi ödeyecektir. Bu durumda mükellef çifte vergilendirmeden tamamen kurtulmuş olacaktır. Ancak yukarıda belirttiğimiz gibi bu yöntemin geçerli olabilmesi için yurtdışında ödenen verginin yurt içinde ödenen vergiden düşük olması gerekmektedir (26).

(3) İstisna Yöntemi : Bu yöntemde ise, bir devlet dış ülkelerden elde edilen gelirleri ya kendi kanunlarına koyduğu tek taraflı hükümlerle ya da iki taraflı anlaşmalarla, yurt içinde ödenecek vergiden istisna etmektedir. Böyle bir istisna tüm gelir kategorilerine değil; yabancı iş yerlerinin sınai ve ticari kazançlarına, dış ülkeden elde edilen gayrimenkul gelirlerine, yerli şirketlerin yurt dışında elde ettikleri temettüler, ücretler gibi bazı gelir unsurlarına uygulanmaktadır (26 a).

Çifte vergilemeyi önlemenin temel amacı, vergi ödeme gücüne ulaşmak olsa idi; yukarıda sıraladığımız yöntemlerle ya da her ülkenin kendi mevzuatına koyacağı geniş istisnalarla mükellefin çifte vergilendirilmesini önlemek, istisnai durumlar dışında mümkün olabilirdi.

Ancak çifte vergilemenin bir mali sorun olarak ortaya çıkması mükellefin vergi ödeme gücüne ulaşmaktan çok; ekonomik ve mali nedenler etken olmakta ve gerçekte bu nedenlerle çifte vergilendirme ortadan kaldırılmak istenmektedir. Çifte vergilendirmenin önlenmesini gerektiren ekonomik ve

(26) Tuncer, ag.e.e, s.24.

(26 a) Tuncer, a.g.e., s.26.

mali nedenleri ise kısaca şöyle sıralamak mümkündür.

Gelişme yolunda olan ülkelerin istikrarlı bir ekonomik gelişme ve daha yüksek bir yaşama standardı elde etmeleri, ekonomik hayatlarının genişletilmesine ve ihracatlarının artmasına bağlıdır. Bunları gerçekleştirebilmek içinse sanayileşmeleri gerekmektedir.

Sanayileşmenin yollarından biri de yabancı sermayeyi ülkeye getirmekten geçmektedir. Bu yüzden gelişmekte olan ülkeler hiç olmazsa gelişmelerinin belirli bir devresine kadar, yabancı sermaye ve teknolojiye ihtiyaç hissedeceklerdir. Bu durum kendi teknolojilerini ve iç tasarruflarını belirli bir seviyeye yükseltene kadar bir yerde zorunlu olmaktadır.

Ancak gelişmekte olan ülkeler, sermaye birikimindeki yetersizliği gidermek için yabancı sermaye ve teknolojinin yaratacağı kaynaklara da çok muhtaçtır. Bunları vergilemeden vazgeçmek büyük miktarda zorunlu tasarruftan vazgeçmek demektir (27).

Gelişmiş ülkelerde tasarruf seviyesi yüksektir, dolayısıyla bu ülkelerin bu tasarruflarla yatırıma dönüştürecektir. Bu nedenle de devamlı dış yatırım yapmak zorundadırlar. Aksi takdirde ülke içinde sermayenin değer yitirmesi olayı gündeme gelecektir. Özellikle gelişmiş ülkelerde gözlenen kar oranlarındaki düşme eğilimi bunun bir göstergesidir.

Gelişmekte olan ülkeler de gerek doğal kaynak zenginlikleri, gerekse emeğin ucuzluğundan kaynaklanan düşük maliyetler nedeniyle çekici birer yatırım alanı oluşturmaktadırlar.

Her iki grup ülke açısından da ele alındığında teknolojik gelişme ve dolayısıyla refah seviyesindeki yükselme uluslararası yatırım ve değişimin devamını gerekli kılmaktadır.

(27) Kocayusufpaşaoğlu, a.g.e., s.108.

Bu nedenle ülkeler sermaye, mal ve hizmet akımlarını önleyici unsurları ortadan kaldırmak istemektedirler. Sermaye akımlarını engelleyen mali sorunlardan en önemlilerinden biri de yukarıda değindiğimiz çifte vergilendirmedir. Bu sorunu ortadan kaldırmak için gerek ülkeler, gerekse uluslararası kuruluşların değişik çalışmalar yaptığını görürüz.

II- ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARININ GELİŞİMİ VE KAPSAMI

A- TARİHÇE

Çağımızda modern devletin ekonomik, mali ve sosyal politikalarının saptanmasında verginin öncelikli rolü ve önemi, artık tartışma konusu olmayacak kadar açık-seçiktir. Bu nedenle, ülkeler başarılı bir vergi sistemi kurma ve uygulayabilme konusunda devamlı olarak uğraş vermektedirler. Bu uğraşların öncelikle, her ülkenin kendi sorunları ile ilgili ve egemenlik alanı ile sınırlı olacağı açıktır. Ancak, günümüzde, uluslararası ilişkiler, hemen her alanda büyük boyutlara ve yoğun bir yapıya ulaşmıştır. Özellikle uluslararası ticaret ve yatırım faaliyetlerindeki büyüme, beraberinde bir takım vergi sorunlarını da getirmiş, böylece vergi olayının uluslararası platformda ele alınması ihtiyacı doğmuştur.

Bu ihtiyaca öncelikle uluslararası ticarete daha önce başlamış bulunan gelişmiş ülkelerce gereksinme duyulması doğaldı. Bunun sonucu olarak vergi konusu, uluslararası platformda ilk defa bu ülkeler tarafından ele alınmıştır.

Bu konuda ilk ciddi çalışma 1920'de Brüksel'de "Uluslararası Maliye Konferansı" ile başlamış, burada oluşan görüş doğrultusunda Cemiyeti Akvam'a yapılan başvuru üzerine anılan kuruluş tarafından "Uluslararası Çifte Vergileme" konusunda çalışmak üzere dört kişilik bir ekip görevlendirilmiştir(28).

(28) M. Erol KARSAN, Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma ile Mücadelede Uluslararası İşbirliği, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını No:1986(280, İstanbul/1984, s.11-15.

Daha sonraları bu tür konular bölgesel ve yöresel kapsamda, OEEC (şimdiki adıyla OECD), LAFTA (Güney Amerika Serbest Ticaret Örgütü), gibi kuruluşlarca ele alınmış ve somut sonuçlar getiren çalışmalar yapılmıştır.

1920 tarihli "Brüksel-Uluslararası Konferansı"nda varılan görüş uyarınca, Cemiyeti Akvam "Maliye Komitesi" aracılığı ile 1921 yılında, ABD, İtalya, İngiltere ve Hollanda'lı dört iktisatçıdan oluşan bir ekipten "Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Ekonomik Yönleri" konusunda çalışmalar yapılarak bir etüd hazırlamalarını istemiştir. Daha sonra, 1922 yılında Maliye Komitesi yüksek düzeyde 7 vergi uzmanının, "Uluslararası Vergi Ziyai ve Çifte Vergilendirmenin İdari ve Tatbiki Yönleri" konusunda bir çalışmaya davet etmiş, 1927 yılına kadar diğer ülkelere katılanlarla sayısı 13'e yükselen grup, 1923-27 dönemi çalışmaları sonucunda, "Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vasıtasız Vergilerin Belli Konularında Çifte Vergilemeyi Önleme İkili Anlaşması", "Veraset ve İntikal Vergilerinde Çifte Vergilemeyi Önleme İkili Anlaşması" adlı tasarılar hazırlamıştır.

Sözkonusu tasarılar bunlara ilişkin yorumlarla birlikte Cemiyet-i Akvam "Birleşmiş Milletler" üye olan ve olmayan ülkelere dağıtılarak bu tasarıların "Uzmanlar Genel Toplantısı"nda tartışılması amacıyla temsilciler gönderilmesi istenmiştir. Toplantı, 27 ülke temsilcisinin katılımıyla, 1928'de Cenevre'de yapılmış ve anılan uzmanların tavsiyesi üzerine Cemiyeti Akvam genel kurulunda daimi nitelikli bir "Mali Komite" kurulmuştur. Bu komite, birden çok ülkede sürdürülen ticari faaliyetlerden doğan gelirin, vergileme bakımından tahsis ve bölüşümüne ilişkin kurallara ağırlık vermiş ve aynı konuda bir de tasarı hazırlamıştır. Tasarı aynı komite tarafından 1935'de gözden geçirilmiştir.

Cemiyeti Akvam mali komitesi tarafından 1940'da, Hollanda'da düzenlenen bir alt komite toplantısında, 1928 yılında hazırlanmış anlaşma modelleri ile, 1935 yılında Uzmanlar Genel Toplantısında son şekli verilmiş

olan Model tasarısının birleştirilmesi yoluna gidilmiştir. Buradaki çalışma sonuçları, 1940 ve 1943'te Meksika'da yapılan, ABD ve bazı Güney Amerika ülkelerinin katıldığı, "Bölgesel Vergi Konferansı"nda incelenmiş ve; "Gelir üzerinden alınan vergilerde, Veraset ve İntikal Vergilerinde çifte vergilemeyi önlemeye ilişkin ikili anlaşma modelleri ile vasıtasız vergilerin tahakkuk ve tahsili konusunda karşılıklı idari yardımlaşmanın tesisine ilişkin İkili Anlaşma Modeli" adlarıyla üç Anlaşma Modeli ve bunlara uyan üç protokol kabul edilmiştir.

Mali komitenin 1946'da Londra'da tertiplediği 16. toplantıda "Meksika İkili Vergi Anlaşma Modelleri" incelenerek bunların 1928 Anlaşma Modellerinden fazla bir farklılık içermediği belirtilmiş ayrıca asıl önemlisi, Meksika ve Londra çalışmalarının, sermaye ihraç ve ithal eden (gelişmiş ve az gelişmiş) çok sayıda ülkeye ait Uzman ve İdarecinin dengeli katılımı ile yeniden incelenip geliştirilebileceği görüşü oluşturulmuştur. Bu aşamada Cemiyeti Akvam'ın çalışmaları Birleşmiş Milletler Teşkilatınca devralınmıştır.

Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal Konseyi, 1 Ekim 1946 tarihli kararıyla, kamu maliyesi ve bunun özellikle hukuki, idari ve teknik yönleri konusunda çalışmalar yaparak konseye takviyede bulunmak üzere bir Mali Komisyon kurmuştur. Bu komisyon ve onun "Uluslararası Vergi İlişkileri Komitesi"nin OEEC (şimdiki OECD)nin faaliyet alanına kaymıştır.

OEEC Konseyinin, çifte vergileme konusunda 25 Şubat 1955 tarihli ilk tavsiyesi uyarınca Mart 1956'da "OEEC Mali Komitesi" kurulmuştur. 1958'de anılan komiteden Geler ve Servet Vergilerinde çifte vergilemeyi önlemeye ilişkin anlaşma tasarıları hazırlaması ve bunların uygulanması konusunda somut önerilerde bulunması istenmiştir. Buna gerekçe olarak da, Cemiyeti Akvam'ın çalışmaları ve Model Anlaşmalarının sadece hükümetlerce değil mükelleflerce de uluslararası kabul ve değer görmüş bulunması, gösterilmiştir.

1958'den 1961'e kadar OEEC Mali Komitesi "Çifte Vergilemenin Giderilmesi" başlığı ile yayımlanan -ve 25 madde öneren- dört rapor hazırlamıştır. OEEC'nin 1961'de OECD'ye dönüşmesinden sonra da fonksiyonu ve geçerliliği kabul edilen Mali Komite, "Gelir ve Servete İlişkin Çifte Vergileme Anlaşma Tasarısı" adıyla 1963'te yayınlanan yeni maddelerden oluşmuş başka bir rapor düzenlemiştir.

OECD Konseyi, Mali İşler Komitesinin önerisi üzerine, üye ülke hükümetlerinden anlaşma modelleri uyarınca aralarında düzenlemiş oldukları sözleşmeleri günün koşullarına uyacak şekilde geliştirmelerini istemiş, henüz herhangi bir sözleşme düzenlememiş ülkelere de anlaşmalar doğrultusunda vergi sözleşmeleri düzenleme gayretlerini sürdürmelerini önermiştir. Konsey üye ülkelerden ayrıca, Anlaşma Modeli ilkelerine göre aralarında "çok taraflı" vergi sözleşmeleri düzenleyebilme imkanlarını araştırmalarını da istemiştir.

Bu arada Birleşmiş Milletler Teşkilatı; gelişmekte olan ülkelere oluşan üye sayısının devamlı olarak artması ve fonksiyonunun bir kısmını bu ülkelere sermaye akımını arttırmaya yönelik faaliyetlerin teşkil etmesi nedeniyle, 1960 ortalarında, çifte vergileme olayına yeniden ilgi duymaya başlamıştır. Bu ilgiden kaynaklanan çalışmalar "Birleşmiş Milletler Çifte Vergileme Anlaşma Modeli"nin oluşmasıyla sonuç noktasına varmıştır.

B- ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARININ TANIMI

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 üzerinden 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 içerik olarak "verginin kanuniliği" ilkesi geçerliliği korumaktadır (29).

Yukarıdaki 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.

Ayrım yapmama prensibine göre bir ülkedeki yabancı, bu statüsü dolayısıyla, vatandaşa nazaran kötü durumda olmamalıdır.

Kaynak ilkesinde özellikle gelir o gelirin elde edildiği kaynak ülke devletince vergilendirilir.

İkamet ilkesi bir anlamda kaynak ilkesinin karşıtıdır. Burada vergi alma yetkisi kişinin ikamet ettiği ülke devletine aittir.

İşte genelde kabul edilen ikamet, kaynak ve uyrukluk gibi yukarıda sayılan çeşitli ilkeler, bir yandan vergilemeyi ülke açısından sağlanan kazanç ve iratlara yaymakta, diğer yandan aynı kazanç ve iradın iki veya daha fazla vergilenmesine yol açarak çifte vergilendirmeye neden olmakta ve anlaşmazlıklar doğurmaktadır.

Bu anlaşmazlıklara yol açan vergileme yetkilerinin çatışmasını önleyerek, bunları önleyici kuralları ve yöntemleri belirlemek, vergileme yet-

(29) TUSİAD, a.g.e., s.7.

kisine sahip ülkelerin bu haklarına sınırlamalar getirmek, uluslararası vergi hukukunun konusunu oluşturmaktadır.

Temel amaç, vergilendirme yetkilerinin sınırlandırılması yoluyla çifte vergilendirmeyi önlemek olduğundan, bununda uluslararası vergi anlaşmalarıyla önüne geçilebileceğinden, uluslararası vergi hukukunun incelediği konu, vergi anlaşmaları ağırlıklı olmaktadır.

Uluslararası vergi anlaşmaları iki veya daha fazla devletin kendi aralarında, aynı gelir veya servet veya diğer vergi konuları üzerinde, vergilendirme yetkilerindeki çatışmadan kaynaklanan çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla yapılan anlaşmalardır.

Ayrıca bir devletin kendi ülkesinde diğer bir devlete tek yönlü vergi ayrıcalıkları tanıyan anlaşmaların zaman zaman vergi anlaşması olarak adlandırıldığı görülmektedir (30). Ancak bu tür anlaşmalar amacı, konusu ve tekniği bakımından uluslararası vergi anlaşmaları içinde saymanın amaca ters düştüğü kanısındayız.

C- ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMASI YAPMAYI GEREKTİREN NEDENLER

1- Vergi Ödeme Gücüne Ulaşmak

Ulusların vergilendirme yetkilerinin çatışmasının, mükelleflerin çifte vergilendirmeye maruz kalmaları sonucunu doğurmaktadır.

Vergilendirme prensiplerinden, vergilendirmede adalet prensibine aykırı olan bu durumu engelleyip, mükellefin vergi ödeme gücüne ulaşabilmesi ve adaletsizliğin önlenmesi için vergi anlaşmaları yapıldığı genel kabul görmüş nedenlerden biridir, amaç, mükelleflerin zor durumda kalmasını önlemek, vergilemede adalet ilkesine aykırılığı gidermek olsaydı; her devletin kendi mevzuatına koyacağı geniş istisnalarla bunu sağlamak mümkün

(30) Selahattin TUNCER, Milletlerarası Vergi Anlaşmaları, İktisat ve Maliye, C.20, Sayı 7, Ekim/1973, s.256.

olabilirdi. Bu yol tercih edilmediğine göre burada amaç, vergi ödeme gücüne ulaşmaktan çok mükelleflerin gelirlerinin devletler arasında paylaşılmasıdır. Bu durumda vergi ödeme gücüne ulaşmak, vergi anlaşmalarının görünürdeki nedeni olarak ortaya çıkmaktadır.

2- İşgücü ve Sermaye Hareketliliğini Artırmak

Gelişmekte olan ülkeler, belirli bir sanayileşmeyi gerçekleştirebilmek için yabancı sermayeye ihtiyaç duymaktadırlar; bu nedenle yabancı sermayeyi ülkeye çekebilmek için bazı teşvik tedbirleri uygulamak durumunda kalırlar. Bu teşvik tedbirlerinden bir kısmı da vergilerle yabancı sermayenin teşvikidir. Ancak bu yapılırken hiçbir zaman, gelişmekte olan ülkeler için, yabancı sermayenin iyi bir kamusal tasarruf kaynağı olduğunu, bunların elde ettiği gelirlerin (yabancı sermaye), sermaye birikimi yetersizliğini aşmada önemli bir rol oynayacağını da unutmamak gerekir. Gelişmekte olan ülkeler, vergi anlaşmaları yoluyla çifte vergilendirmeyi önleyip yabancı sermayeyi teşvik ederken, yukarıda belirtilen hususlara da dikkat etmek zorundadırlar.

Gelişmiş ülkelerin sermaye ihraç etmeleri zorunluluğu, ülke içinde sermayenin değer yitirmesini önlemekten dolayıdır. Bu ülkelerdeki yüksek tasarruf seviyesi, bu tasarrufların yatırıma dönüştürülmesinde güçlükler çıkarmaktadır, bu güçlükleri önleyici bir yol olan dış yatırımların teşviği için çifte vergilendirmenin önlenmesi zorunluluğu ortaya çıkar.

Gerek gelişmiş ülkeler, gerekse gelişmekte olan ülkeler, yukarıda sayılan nedenlerden dolayı, sermaye hareketliliğini önleyici çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmak için, vergi anlaşmaları yapmaya ihtiyaç hissetmektedirler.

İKİNCİ BÖLÜM

OECD VE BM ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMA MODELLERİ

I- OECD TARAFINDAN HAZIRLANAN ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMA MODELİNİN GELİŞİMİ

II. Dünya Savaşına kadar Cemiyeti Akvamın yaptığı çalışmaların ışığında 20'ye yakın vergi anlaşması yapılmış, ancak savaş nedeniyle yapılan anlaşmalara ara verilmiştir. Savaş sonrası dönemde ise uluslararası ekonomik ilişkilerin artmış olması bu konuda daha önce yapılanlardan daha farklı çalışmalar yapılmasını zorunlu kılmıştır. Konuyla ilgili olarak Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü (OEEC), örgüt üyesi ülkeler arasında yapılacak çalışmalara örnek oluşturmak amacıyla bir model anlaşma üzerinde çalışmalar, örgütün OECD haline dönüşmesinden sonra da devam etmiş ve veraset vergilerinde olmak üzere iki ayrı metin hazırlamıştır (31).

1958 ve 1961 yılları arasında OEEC teşkilatı tarafından "Mükerrer Vergilerin Önlenmesi" adı ile yayınlanmış bulunan dört adet raporda mali komite, örnek anlaşmanın esasını oluşturan, 25 madde teklif etmiştir. 1961 yılında OEEC'nin OECD'ye dönüşmesinden sonra bu teşkilatın oluşturduğu "Mali Komite" teklif edilen 25 maddeye 6 yeni madde daha eklemiş ve tasarıyı 1963 yılında OECD konseyine sunmuştur. Anlaşma modeli 1963 yılında yayınlanmış gelir ve servet vergileri konusunda hatırlanan bu model anlaşma, 1972 Nisan'ında bir çalışma ile değişikliğe tabi tutulmuştur (32).

(31) Tuncer, a.g.e., s.52.

(32) Karakullukçu, a.g.e., s.337.

1967-1977 yılları arasında OECD üyesi ülkeler arasında 69 tane anlaşma yapılmış, ayrıca varolan 50 anlaşma yeniden gözden geçirilmiştir. 1977 yılında yapılan anlaşma sayısı 179'a ulaşmıştır (33).

1963 taslağında 1977 yılında değişiklikler yapılmış ve güncellenmiştir. Ekonomik ve sosyal yapılarında pek fazla fark olmayan OECD ülkelerinin özelliklerine göre geliştirilen OECD modeli bu ülkeler ile anlaşma yapmak durumunda bulunan, gelişmekte olan ülkeler tarafından benimsenmemiştir. Bu konuda bir uzlaşmanın sağlanabilmesi için de Birleşmiş Milletler Teşkilatının çalışmaları başlamış ve yeni bir model oluşturulmuştur.

II- OECD ANLAŞMA MODELİNİN KAPSAMI

A- KİŞİLERE İLİŞKİN KAPSAM

Anlaşma modelinin birinci maddesi bu başlık altında düzenlenmiş ve anlaşmanın kimlere uygulanacağını belirtmiştir. OECD modeline göre, anlaşmaya taraf olan devletlerden herbirinin veya her ikisinin mukimi olan kişilere uygulanacaktır. Anlaşma iki devlet arasında çifte vergilemeyi önlemek amacıyla yapıldığından, yabancıların vergi ile ilgili durumlarına çözüm getirmek gibi bir amaç taşımamaktadır (34).

B- ANLAŞMANIN KAPSAMINA GİREN VERGİLER

Anlaşmaya taraf olan devletlerden herbirinde hangi vergilere anlaşma hükümlerinin uygulanacağı anlaşmanın ikinci maddesinde belirlenmiştir.

OECD anlaşma modeline göre, anlaşmaya taraf devletin veya onun politik alt bölümlerinin mahalli idarelerin kendi menfaatlerine gelirden ve servetten ne şekilde olursa olsun aldıkları vergilere bu anlaşma hükmü uygulanacaktır.

(33) TUSİAD, a.g.e., s.10.

(34) Murat SEMERCİGİL, Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşma Modelleri, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, No:1982-236, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1982, s.69.

Gelirin toplamı üzerinden, servetin toplamı üzerinden veya gelir veya servet unsurları üzerinden alınan vergiler Gelir ve Servet Vergisi kabul olunurlar. Bunlara, işletmeler tarafından ödenen ücretlerin toplamı üzerinden alınan vergiler ile menkul ve gayrimenkul malların satışından elde edilen kazançlar ve sermaye değer artışından alınan vergilerde dahil edilmektedir. Ayrıca modele göre devletlerin anlaşmanın kapsamına aldıkları vergileri belirtmeleri gerekmektedir. Eğer, anlaşma yapılırken mevcut olmayan ve yeni konulmuş vergiler varsa eski vergilerle yeni vergilerin kapsamının aynı olması ya da çok benzemeleri halinde; anlaşma sözkonusu yeni vergiler içinde geçerli olacaktır (35).

C- TANIMLAR

1- Genel Tanımlar

a- Kişi : Anlaşma modelindeki kişi deyimi, gerçek kişileri şirketleri ve diğer bütün kişi topluluklarını kapsamaktadır.

b- Şirket : Her türlü tüzel kişi veya vergileme yönünden tüzel kişi olarak muamele gören her türlü şahsiyet anlamına gelmektedir.

c- Sözleşmeye taraf olan bir devletin teşebbüsü : Teşebbüsü işleten kişi hangi devlette ikamet ediyorsa, teşebbüs o devlete ait olarak kabul edilecektir.

d- Uluslararası trafik : Yönetim merkezinin taraf devletlerden birinde olan bir teşebbüsün, gemi ya da uçak kullanarak gerçekleştirdiği, ulaşım uluslararası trafik deyimini oluşturmaktadır.

e- Yetkili makam : Yetkili makam anlaşma modelinde tanımlanmış bunu anlaşmaya taraf devletlerin kendilerinin belirleyeceği belirtilmiştir. Anlaşmaya taraf devletler böyle bir hükmü anlaşmaya koymazlarsa, anlaşmaya konu teşkil eden vergilerin yer aldığı devletin kanunlarında ön görülen anlamı taşıyacaktır.

2- Mukim

OECD anlaşma modelinde bu başlık altında, mükellefiyet kapsamı içinde bulunan kişiyi tayin eden kıstas belirlenmektedir.

Mukim deyimi, ilgili devletin kanunları gereğince ikametgâh, ev, yönetim merkezi veya benzer yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle vergi mükellefi olarak kabul edilen kişi anlamına gelir. Fakat bu deyim ilgili Devletin vergi mükellefiyeti altına yalnızca sözkonusu devlette gelir elde ettiği, orada sermayesi bulunduğu için giren kişiler kapsamına almaz.

Bir gerçek kişi anlaşmaya taraf olan her iki devletin de mukimi olduğunda, bu kişi daimi olarak kalabileceği bir evin bulunduğu devletin mukimi olarak kabul edilecektir; eğer bu kişinin her iki devletde de daimi olarak kalabileceği bir ev varsa, kişisel ve ekonomik ilişkilerinin daha yakın olduğu devletin mukimi kabul edilecektir.

Bu kişinin kişisel ve ekonomik ilişkilerinin merkezinin yer aldığı devlet saptanamazsa veya kişinin her iki devlette de daimi olarak kalabileceği bir ev yoksa, bu kişi kalmayı adet edindiği evin bulunduğu devletin mukimi kabul edilecektir.

Eğer kişinin her iki devletde de kalmayı adet edindiği bir ev varsa veya her iki devletde de böyle bir ev sözkonusu değilse, bu kişi uyruğu bulunduğu devletin mukimi kabul edilecektir.

Kişi her iki devletin de uyruğu ise veya aksine her iki devletin de uyruğu değilse sözleşmeye taraf olan devletlerin yetkili makamları sorunu karşılıklı anlaşma yöntemiyle çözeceklerdir.

Gerçek kişi dışındaki bir kişi her iki devletinde mukimi olduğunda, bu kişi etkin yönetim merkezinin yer aldığı devletin mukimi kabul edilecektir(36).

(36) TUSIAD, a.g.e., s.71.

3- İşyeri

Bu başlık altında anlaşmalara göre işyeri olarak kabul edilen ve edilmeyen yerler belirlenmektedir.

Anlaşma modeline göre işyeri deyimi, bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü yerini, şubeyi, büroyu, fabrikayı, atelyeyi, maden, petrol ve gaz kuyusunu taşocağını veya tabi zenginliklerin elde edilmesini sağlayan diğer herhangi bir yeri kapsar.

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

Anlaşma modelinde nelerin işyeri kapsamına girmediği de ayrıca sayılmıştır.

Teşebbüs olanaklarının yalnızca malların ve ticari eşyanın depolanması, sevk edilmesi ve teşhiri amacıyla kullanılması.

Teşebbüse ait mal ve ticari eşya stoklarının yalnızca bir başka teşebbüse işlettirilmesi amacıyla elde tutulması.

Teşebbüse ait mal ve ticari eşya stoklarının yalnızca depolama, sevk etme ve teşhir amacıyla elde tutulması,

İşe ilişkin sabit bir yerin yalnızca teşebbüs için hazırlayıcı veya yardımcı karakter taşıyan bir faaliyetin yürütülmesini teminen elde tutulması.

İşe ilişkin sabit yerin, yukarıda bahsedilen faaliyetlerin bir veya birkaçını bir arada icra etmek için elde tutulması; bu faaliyetlerin bir arada icra edilmesi sonucunda kendini gösteren toplu faaliyetin hazırlayıcı veya yardımcı karakterde olması şarttır. Eğer faaliyetler hazırlayıcı ya da yardımcı karakterde değilse bu faaliyetlerde işyeri kapsamına girecektir.

Bir teşebbüs yalnızca, sözleşmeye taraf bir devlette işlerini bir simsar, bir genel komisyon acentası veya bağımsız olarak çalışan, diğer herhangi bir acenta vasıtasıyla yürüttüğü için sözleşmeye taraf olan o devlette bir işyerine sahip kabul edilmeyecektir. Ancak bu kişilerin kendi işlerini, aksatmaksızın olağan şekilde devam ettirmeleri şarttır.

Bağımsız nitelikteki acenta dışında bir kişi bir teşebbüs namına hareket ederek, sözleşmeye taraf bir devletle teşebbüs adına mukavele yapmak yetkisine sahip olur ve bu yetkisini mutaden kullanırsa, bu teşebbüs bu devlette sözkonusu kişinin gerçekleştirdiği eylemler dolayısıyla bir işyerine sahip olacaktır. Ancak bu kişinin işe ilişkin sabit bir yerden yürüttüğü faaliyetler, işyeri sayılmayan faaliyetlerle sınırlandırıldığında, sözkonusu işe ilişkin sabit yer bir işyeri oluşturmaz (37).

D- GELİRİN VERGİLENDİRİLMESİ

1- Gayrimenkul Varlıklardan Elde Edilen Gelir

OECD modelinin altıncı maddesinde gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirin vergilendirilmesi düzenlenmiştir. Burada gayrimenkul varlık gelirlerinin tanımı yapılmakta ve karşılıklı olarak nasıl vergilendirileceği düzenlenmektedir. 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 ilkesi esas alınmakta, gelir gelirin doğduğu ülke devletince vergilendirilmektedir (38).

OECD model anlaşmasına göre, sözleşmeye taraf olan bir devlet mukimin, sözleşmenin diğer tarafı olan devlette yer olan gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelir (Tarım ve Ormancılıktan elde edilen gelir) diğer

(37) Karakullukçu, a.g.m., s.25.

(38) TUSİAD, a.g.e., s.73.

diğer taraf olan devlette vergilendirilecektir.

"Gayrimenkul varlık" terimi bahse konu varlığın yer aldığı devletin kanunlarında belirlenen anlamı taşıyacaktır. Terim herhalde gayrimenkul varlığa müteferri varlıkları, tarım ve ormancılıkta kullanılan araçları ve hayvanları, gayrimenkul intifa haklarını ve maden ocaklarının, kaynakların ve diğer tabi zenginliklerin işletme hakkından veya işletilmesinden kaynaklanan sabit ya da değişken ödemeler üstündeki hakları kapsayacaktır. Vapurlar ve hava taşıtları gayrimenkul varlık sayılmayacaktır.

Ayrıca kaynakta vergilendirme hakkı varlığın doğrudan kullanımından, kiralanmasından veya diğer herhangi bir şekilde kullanımından elde edilen gelirlere de uygulanacaktır.

Yukarıda öngörülen hükümler teşebbüse ait gayrimenkul varlıklardan doğan gelir ile serbest meslek faaliyetlerinin icrasına ilişkin gayrimenkul varlıklardan doğan gelire de uygulanacaktır (39).

2- Ticari Kazançlar

OECD modelinde bu başlık altında teşebbüs kazançlarının daha açık bir ifade ile ticari kazançlarının daha açık bir ifade ile ticari kazançların vergilendirilmesi esasları düzenlenmektedir.

Ticari faaliyetlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesinde ikamet ilkesi kabul edilmektedir. Ancak kazanç kazancın elde edildiği ülkede bulunan bir işyerinden sağlanıyorsa bu halde kaynak ilkesi geçerli olmaktadır. Böyle bir durumda da işyerinin kazancı belirlenirken, yurt dışındaki merkez yönetim ve genel idare giderlerinin indirilmesine mücade edilmektedir (40).

(39) Karakullukçu, a.g.m. a.g.m., s.26.

(40) TUSİAD, a.g.e., s.73.

OECD modeline göre;

Sözleşmeye taraf bir teşebbüsüne ait karlar, sözkonusu teşebbüs, sözleşmeye taraf olan diğer devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnız ilk bahsedilen devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, yalnızca sözkonusu işyerine atfedilen karlar diğer devlette vergilendirilebilir. Sözleşmeye taraf olan bir devlet teşebbüsü, diğer devlette yeralan bir işyeri vasıtasıyla faaliyette bulunduğu anda sözleşmeye taraf olan devletler bu işyerine; aynı koşullarda aynı faaliyetleri yürüten ve tamamen bağımsız bir teşebbüsten beklenen karı atfedeceklerdir.

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

Sözleşmeye taraf olan bir devlette işyerine atfedilebilecek kar, mutaden, bir teşebbüsün muhtelif üniteleri arasında toplam karı paylaşırma esaslarına göre saptandığında işyerinin karının belirlenmesine dair hiç bir hüküm, sözleşmeye taraf o devletin vergilenebilir kara mutaden uyguladığı paylaşım yöntemine göre belirlenmesine engel olmayacaktır. Bununla beraber uygulanacak paylaşım yöntemi öyle olacaktır ki sonuç (OECD modelinde) ticari kazançların vergilendirilmesine ilişkin prensiplere de uygun olacaktır.

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

Yukarıda sayılan hükümlere uygunluk bakımından işyerine atfedilen karlar; aksi kabul edilebilir ve yeterli olmadıkça yıldan yıla aynı yöntemle saptanacaktır.

3- Gemicilik, İç Su Yolları Taşımacılığı, Hava Taşımacılığı

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

İç su yollarında tahsis edilmiş motorlu teknelerin işletilmesinden doğan karlar, yalnızca bu teşebbüsün etkin yönetim merkezinin bulunduğu sözleşme tarafı devlette vergilendirilecektir.

Eğer bir gemicilik teşebbüsünün, veya iç su yolları taşımacılık teşebbüsünün etkin yönetim merkezi, geminin ya da motorlu teknenin bordası ise, geminin ya da motorlu teknenin kayıtlı olduğu limana göre bulunan sözleşme tarafı devletbelirleyecektir. Kayıtlı olunan liman da kendisi göstermediğinde gemiyi veya motorlu tekneyi işletenin mukimi olduğu sözleşmeye tarafı devlet esas alınacaktır (41).

4- Ortak Teşebbüsler

OECD modeli ortak teşebbüsleri dokuzuncu maddesindeki iki fıkra halinde düzenlemiştir. Bu madde akit devletlere mensup olup birbiri ile iş-tirak ilişkisi içinde bulunan teşebbüslerin vergilendirilmesini düzenlemektedir. İştirak ilişkisinden kasıt, bir ülkedeki kuruluşun, diğer ülkedeki kuruluşun yönetimine, kontrolüne veya sermayesine katılmasıdır.

Bu kadar iç içe ekonomik ve idari ilişkiler içinde bulunan ve ayrı devletlere mensup kuruluşlar, çeşitli yollardan kazançlarını düşük göstermek gayretinde bulunabilirler. Madde de yapılan düzenlemeye göre, her devlet kazancın kendi mevzuatı çerçevesinde hesaplanmasına gidebilecek ve kuruluşca hesaplanan kazanç ile olması gereken kazanç arasındaki farkı da vergilendirilebilecektir (42).

(41) TUSİAD, a.g.e., s.74.

(42) TUSİAD, a.g.e., s.75.

OECD anlaşma modelinin ilgili maddesine göre;

Sözleşmeye taraf bir devlet teşebbüsü, doğrudan veya dolaylı olarak diğer sözleşme tarafı devlet teşebbüsünün yönetimine, kontrolüne veya sermayesine katıldığında veya;

Aynı kişiler doğrudan veya dolaylı olarak bir sözleşme tarafı 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.

Sözleşmeye taraf bir devletin kendi teşebbüslerinden birinde kavrandığı ve vergilendiği kar, sözleşmeye taraf olan diğer 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 gözönünde tutularak sonradan hesaplama sonunda belirlenen kar olabilir. Böyle bir durum kendini gösterdiğinde, sözleşmeye taraf diğer devlet gerçek durumu gözönünde tutarak, vergi miktarında gerekli düzeltmeleri yapmak durumundadır. Bu düzeltme yapılırken, OECD anlaşma modelinin diğer hükümleri gözönünde tutulacak ve gerektiğinde sözleşmeye taraf devletlerin yetkili makamları birbirine danışacaktır (43).

5- Temettüler

Anlaşma modelinin temettülerin vergilendirilmesini düzenleyen onuncu maddesi; sözleşmeye taraf olan devletlerden birinin mukimi olan bir şirkettarafından, sözleşme tarafı diğer devlet mukimine ödenen temettülerin

(43) Tuncer, a.g.e., s.80.

nasıl vergilendirileceğini düzenlemektedir.

Bu konuda modelde ikili bir uygulama öngörülmüştür. Birinde ödenen temettüler, temettü alan kişinin ikametgâh devletince vergilendirilebilecektir.

Ayrıca temettüler, temettü ödeyen şirketin mukim olduğu devlette, o devlet mevzuatına göre de vergilendirilebilir. Ancak kaynak devletin uygulayacağı vergi oranı belirli şartlara bağlanmıştır (44).

OECD anlaşma modeli temettüler konusunu şöyle düzenlemiştir;

Sözleşmeye taraf bir devletin mukimi olan şirket tarafından diğer sözleşme tarafı devlet mukimine ödenen temettüler bu diğer devlette vergilendirilebilir.

Bununla beraber, sözkonusu 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.

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

- Tüm diğer durumlarda gayrisafi temettü tutarının % 15'ini vergilendirebilecektir.

Sözleşmeye taraf olan devletlerin yetkili makamları bu limitlerin uygulama şeklini, karşılıklı anlaşmayla çözüme kavuşturacaklardır.

OECD anlaşma modelindeki "temettü" deyimi, hisse senetlerinden intifa senetlerinden veya intifa haklarından, madencilik senetlerinden veya alacak niteliğinde olmayıp kara katılma yapı sağlayan diğer haklardan elde

(44) TÜSİAD, a.g.e., s.43.

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 kapsamaktadır.

Sözleşmeye taraf bir devletin mukimi olan ve lehine temettü ödenen kişi, temettüyü ödeyen şirketin, mukim olarak bulunduğu diğer sözleşme tarafı devlette, sahip olduğu işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa veya sözleşme tarafı bu diğer devlette bir sabit yeri bulunarak, serbest meslek faaliyeti icra ederse ve sözkonusu temettüyü elde ediş olayı ile işyerinin ya da sabit yerin arasında önemli bir bağ bulunmaktaysa yukarıdaki hükümler uygulama dışı kalacaktır. Bu durumda ayına göre ticari kazançlara ilişkin hükümler veya serbest meslek kazançlarına ilişkin hükümler uygulanacaktır.

Sözleşmeye taraf olan bir devletin mukimi olan bir şirket sözleşme tarafı diğer devlette kar veya gelir elde ettiğinde, bu şirketçe ödenen temettüler üzerinden, sözkonusu diğer sözleşme tarafı devletçe vergi alınmaz. Dağıtılan temettülerin veya dağıtılmamış karların tamamen veya kısmen bu diğer devlette elde edilen karlardan ya da gelirlerden oluşması durumu değiştirmez. Bunun istisnası, bu tür temettülerin diğer akit devletin mukimi olan bir kişiye ödenmesi veya elde ediliş olayı ile bu diğer devlette yer alan bir işyeri ya da sabit yer arasında önemli bir bağ bulunması oluşurur (45).

6- Faizler

OECD anlaşma modelinde kullanılan "faiz" deyimi, ipotekle temin edilsin veya edilmesin, borçlunun kârına ortak olma hakkını versin veya

(45) Tuncer, a.g.e., s.82.

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 madde de belirlenen faiz anlamına gelmeyecektir.

Temettüle ile ilgili düzenleme burada da geçerlidir. Yani faiz, esas olarak ikamet esasına göre vergilendirilir. Ancak bu faizler faizin doğduğu kaynak devletin mevzuatına göre de vergilendirilir.

Modele göre sözleşmeye taraf bir devlette doğan ve sözleşme tarafı diğer devlet mukimine ödenen faiz, bu diğer devlette vergilendirilebilir.

Bununla beraber, bu faiz elde edildiği sözleşme tarafı devlette ve o devlet kanunlarına göre de vergilendirilebilir, ancak faiz ödemesinde bulunulan kişi faizin lehdarı ise, faizin gayrisafi miktarına uygulanacak vergi % 10'u aşmayacaktır.

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

Alacak karşılığında ödenen faizin miktarı, ödeyici ile lehdar arasında veya herikisi 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 vergi-

lendirilecektir (46).

7- Gayrimaddi Hak Bedelleri

Gayrimaddi hak bedellerinin vergilendirilmesinde temettü ve faizlerin vergilendirilmesi kurallarına paralel bir düzenleme vardır.

Burada esas olarak ikamet ilkesine göre, vergileme gayrimaddi hak bedelini elde eden kişinin mukimi bulunduğu devlet tarafından yapılır (47).

OECD modeline göre anlaşmada yer alan "gayrimaddi hak bedeli", sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere, her çeşit edebi, artistik ve bilimsel eserlere ilişkin telif haklarının, her çeşit iktisadi yaratının, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin, sınai, ticari, bilimsel teçhizatın veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı karşılığında ödenen, her türlü bedelleri kapsar.

Sözleşmeye taraf olan bir devlette doğan ve sözleşme tarafı diğer devletin mukimine ödenen gayrimaddi hak bedelleri, söz konusu mukim gayrimaddi hak bedellerinin lehdarı olduğunda, yalnızca bu diğer devlette vergilendirilecektir.

Sözleşmeye taraf bir devlet mukimi olan gayrimaddi hak bedeli lehdarı, bu bedelin elde edildiği diğer sözleşme tarafı devlette sahip olduğu bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa veya sözleşme tarafı bu diğer devlette, bir sabit yeri kullanarak serbest meslek faaliyeti icra ederse ve söz konusu bedelin ödendiği hak ve varlık ile, bu işyeri veya sabit yer arasında önemli bir bağ bulunmaktaysa yukarıda belirtilen uygulama yapılmayıp, modelin ticari kazançlara ve serbest meslek faaliyetlerine ilişkin hükümleri uygulanacaktır.

(46) TUSİAD, a.g.e., s.77.

(47) TUSİAD, a.g.e., s.44.

Kullanım hak veya bilgi karşılığında ödenen gayrimaddi hak bedelinin miktarı ödeyici ile lehdar arasında veya her ikisi ile bir başka kişi arasında kararlaştırılacak miktarı aştığında, bu madde hükümleri en son bahsedilen miktara uygulanacaktır. Bu durumda ilave ödeme anlaşma modellerinin diğer hükümleri de dikkate alınarak sözleşmeye taraf her bir devletin kanunları uyarınca vergilendirilecektir.

8- Sermaye Değer Artış Kazançları

Sözleşmeye taraf bir devlet mukiminin, sözleşme tarafı diğer devlette bulunan ve modelin altıncı maddesi kapsamında yer alan bir gayrimenkul varlığı elden çıkarmasından doğan kazanç, bu diğer devlette vergilendirilebilir.

Sözleşmeye taraf bir devlet teşebbüsünün, diğer sözleşme tarafı devlette, sahip olduğu bir işyerinin, ticari varlığına dair taşınabilir varlığın veya sözleşme tarafı devlet mukiminin sözleşmeye taraf olan diğer devlette serbest meslek faaliyeti icra etmek üzere kullandığı bir sabit yere ait taşınabilir varlığını elden çıkarılmasından doğan kazançlar, bu işyerinin veya sabit yerin (yalnız veya tüm teşebbüsle birlikte) elden çıkarılmasından doğan kazanç da dahil olmak üzere, bu diğer devlette vergilendirilebilir.

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 yer aldığı sözleşmeye taraf devlette vergilendirilecektir.

Yukarıda sayılanlar dışında yer alan varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar, yalnızca elden çıkaranın mukim olduğu sözleşmeye taraf devlette vergilendirilecektir(48).

9- Serbest Meslek Faaliyetleri

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

Sözleşme tarafı bir devlet mukiminin mesleki faaliyetlerinden ve bağımsız nitelikteki diğer faaliyetlerden elde ettiği gelir bu kişinin sözleşmeye taraf olan diğer devlette faaliyetlerini icra etmek için sürekli kullanılabileceği bir sabit yere sahip olmaması şartıyla, yalnızca bu devlette vergilendirilecektir. Bu türden sabit bir yere sahip olduğunda, yalnızca söz konusu sabit yere atfedilebilen gelir diğer devlette vergilendirilebilir (49).

10- Bağımlı Faaliyetler

Çeşitli anlaşmalarda, "hizmet", "ücretler", "bağımlı faaliyetler" gibi değişik başlıklarda düzenlenen bu madde de bir hizmet akdine ve işverene bağlı olarak elde edilen menfaatlerin vergilendirilmesi düzenlenmektedir.

OECD anlaşma modeline göre müdürler ve üst yöneticiler (Md.16), emekliler (Md.18), kamu görevlileri (Md.19) hariç olmak üzere, sözleşmeye taraf olan bir devlet mukimine, bir hizmet akdi dolayısıyla yapılan ücret ödemeleri ve benzeri ödemeler, hizmet sözleşmeye taraf olan diğer devlette ifa edilmedikçe, yalnız bu devlette vergilendirilecektir. Sözleşmeye taraf olan diğer devletde ifa edilen hizmetlerde ise gelir, bu diğer devlette vergilendirilebilir.

Yukarıdaki hükümlerle bağlı kalmaksızın sözleşmeye taraf bir devlet mukiminin sözleşmeye taraf olan diğer devlette hizmet ifa etmesi

(49) Tuncer, a.g.e., s.96.

dolayısıyla elde ettiği gelir eğer;

- Gelir elde eden kişi, diğer devlette bir mali yıl içinde bir veya birkaç seferde toplam 183 günü aşmamak üzere kalırsa ve,

- Ödemeyi yapan veya namına ödeme yapılan işveren, diğer devlet mukimi değilse ve,

- Ödeme işverenin diğer devlette sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılmazsa;

yalnızca ilk bahsedilen devlette vergilendirilecektir.

Yukarıdaki hükümlerle bağlı kalınmaksızın, uluslararası trafikte işletilen bir gemide veya uçakta 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 (50).

11- Müdürlere ve Üst Yöneticilere Yapılan Ödemeler

Anlaşma modelinin onaltıncı maddesinde müdürlere ve üst yöneticilere yapılan ödemeler başlığı altında, şirket yönetim kurulu üyeleri ve üst düzey yönetim görevlilerinin ücretlerinin vergilendirilmesi düzenlenmiştir (51).

Sözleşmeye taraf bir devlet mukiminin, sözleşmeye taraf olan diğer devlet mukimi olan bir şirketin Yönetim Kurulu Üyesi olması dolayısıyla eline geçen prim, ikramiye, huzur hakkı ve diğer benzeri ödemeler bu diğer devlette vergilendirilebilir (52).

12- Artist ve Sporcular

Serbest meslek faaliyetleri ve bağımlı faaliyetlerle bağlı kalın-

(50) Tuncer, a.g.e., s.97.

(51) TUSİAD, a.g.e., s.47.

(52) TUSİAD, a.g.e., s.80.

maksızın sözleşmeye taraf bir devlet mukimi olan ve tiyatro, sinema, radyo, televizyon artistliği yapan ve müzisyen olarak çalışan sanatçıların ve bunun yanısıra sporcuların, sözleşmeye taraf olan diğer devlette elde ettikleri gelirler, bu diğer devlette vergilendirilir.

Bir sanatçının ya da sporcunun icra ettiği faaliyetlerden doğan gelir kendisine değil de bir başkasına yönelirse, bu gelir ticari kazançlar, serbestmeslek faaliyetleri, bağımlı faaliyetlerle ilgili maddelerle bağlı kalmaksızın, sanatçı ya da sporcunun faaliyetlerinin icra edildiği devlette vergilendirilebilir (53).

13- Emekli Maaşları ve Sosyal Güvenliğe İlişkin Ödemeler

OECD modelinin 18. maddesinde yapılan düzenlemede, kamu görevlilerine ilişkin madde dışındaki geçmiş çalışmalar ile bağlantılı emekli maaşı ve bu mahiyetteki ödemelere ilişkindir.

Modele göre, sözleşmeye taraf bir devlet mukimine, geçmiş çalışmalarının karşılığında ödenen emekli maaşları ve sağlanan diğer menfaatler, yalnızca bu devlette vergilendirilecektir (54).

14- Kamu Görevlileri

OECD anlaşma modelinin 19. maddesi kamu görevlilerine ödenen ücretlerin vergilendirilmesini düzenlemiştir.

Bir gerçek kişinin, sözleşmeye taraf olan 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.

Bununla beraber, hizmet sözleşmeye taraf olan diğer devlette sunulduğunda ve hizmeti sunan gerçek kişi o devletin mukimi olduğunda,

(53) TUSIAD, a.g.e., s.80.

(54) Tuncer, a.g.e., s.100.

sağlanan bu türden menfaatler, yalnızca bu diğer devlette vergilendirilecektir. Ancak bu kişinin sözleşmeye taraf olan devletin mukimi olması, yalnızca hizmet sunmak için bu diğer devletin mukimi durumuna geçmemiş olması zorunludur.

Sözleşmeye taraf olan bir 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.

Bununla beraber, sözkonusu gerçek kişinin sözleşmeye taraf olan diğer devlet uyruğu veya mukimi olması halinde, bu emekli maaşı yalnızca diğer devlette vergilendirilecektir.

Sözleşmeye taraf olan bir devlet, bir politik alt bölümde veya bir mahalli idarede yürütülen ticari faaliyetle bağlantılı olan hizmetler karşılığında ödenen emekli maaşlarına ve elde edilen diğer menfaatlere, bağımlı faaliyetlere ve sosyal güvenliğe ilişkin ödemelere ait madde hükümleri uygulanacaktır (55).

15- Öğrenciler

OECD modelinin 20. maddesini oluşturan öğrenciler, öğretim veya staj görenlerin, bu sıfatları dolayısıyla edindikleri menfaatlerin vergilendirilmesini ilışkindir.

Modele göre, sözleşmeye taraf olan bir devlete gidişinden hemen önce sözleşmeye taraf olan diğer 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 öde-

(55) TUSIAD, a.g.e., s.81.

meler, bu devlette vergilendirilmeyecektir(56).

16- Diğer Gelirler

Sözleşmeye taraf olan devletlerden birinin mukimi olan kişinin, her nerede olursa olsun elde ettiği ve daha önceki gelirlerin içine girmeyen gelirleri varsa, bu durumda mukimi olunan devlet, vergilendirme yetkisine sahip olacaktır (57).

E- ÇİFTE VERGİLENDİRMEİN ORTADAN KALDIRILMASI YÖNTEMLERİ

Dikkat edilecek olunursa buraya kadar, anlaşma modelinde anlaşmaya taraf olan iki ülkede elde edilecek gelirlerin, vergilendirilmesinin ülkeler arasında nasıl paylaşılacağı düzenlenmiştir.

Anlaşma modelinin vergi ödeme gücüne ulaşmaya yönelik tek maddesi çifte vergilendirmenin önlenmesi yöntemleri başlığı altında ele alınan ve iki alternatif maddede düzenlenen 23 A ve 2313 maddeleridir.

Kanımızca anlaşma modelinde benimsenen bu yol, çifte vergilendirmenin önlenmesi amacına yönelik vergi anlaşmalarının, temelde vergi ödeme gücüne ulaşmaktan çok sermayeye hareketlilik kazandırmak olduğundan açık ifadesidir.

1- Muafiyet Yöntemi

Modelde çifte vergilendirmenin önlenmesi yöntemlerinden ilk alternatifi oluşturan muafiyet yöntemi modelin 23 A maddesinde düzenlenmiştir.

Modele göre, sözleşmeye taraf bir devlet mukiminin, anlaşma hükümleri çerçevesinde sözleşmeye taraf olan diğer devlette vergilendirilebilen bir gelir elde ettiğinde veya servet edindiğinde, ilk bahsedilen devlet aşamada sayılan haller hariç bu geliri veya serveti vergiden muaf tutacaktır.

(56) Tuncer, a.ge., s.102.

(57) Karakullukçu, a.g.m., s.34.

Sözleşmeye taraf olan bir devlet mukimi fizler ve temettülere ilişkin düzenleme çerçevesinde diğer akit devlette verilendirilebilir bir gelir elde ettiğinde, ilk bahsedilen devlet bu kişinin diğer devlette ödediği vergiye eşit miktarı, gelirin vergisinden indirmesine izin verektir. Bununla beraber bu indirim, diğer devlette elde edilen gelir için indirimden önce hesaplanan vergi miktarını aşmayacaktır.

Anlaşma modelinin herhangi bir hükmü dolayısıyla, anlaşmaya taraf olan devlet mukiminin elde ettiği gelir veya edindiği servet, bu devlette vergiden umaf tutulduğunda, bu devlet sözkonusu kişinin kalan gelirin veya servetinin vergisini hesaplariken vergiden muaf tutulan geliri veya serveti de gözönünde tutabilir (58).

2- Mahsup Yöntemi

Modelde çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik diğer alternatif madde 23 B maddesidir. Buna göre;

Sözleşmeye taraf olan bir devlet mukimi, anlaşma hükümleri çerçevesinde sözleşmeye taraf olan diğer devlette vergilendirilebilen bir gelir elde ettiğinde ilk bahsedilen devlet bu kişinin diğer devlette ödediği gelir vergisine eşit bir miktarı gelirin vergisinden indirmesine izin verecektir.

Bununla beraber bu indirim, indirim yapılmadan önce hesaplanan gelire isabet eden kısmı aşmayacaktır (59).

F- ÖZEL HÜKÜMLER

1- Ayrım Yapılmaması

Sözleşmeye taraf olan bir devletin uyrukları, sözleşmeye taraf

(58) TUSİAD, a.g.e., s.83.

(59) TUSİAD, a.g.e., s.84.

olan diğerk devlette, o devletin uyruklarının aynı koşullarda karşı karşıya kaldıkları ve kalacakları vergilemeden ve bağılı mükellefiyetlerden, değişik veya daha sınırlandırıcı vergilemeye bağılı mükellefiyetlere tabi tutulamazlar. Bu hüküm, kişilere ilişkin kapsama bakılmaksızın sözleşmeye taraf olan devletlerden birinin veya herikisinin de mukimi olmayan kişilere de uygulanır.

Burada kullanılan "uyruk" deyimi, sözleşmeye taraf olan bir devletin vatandaşlığını taşıyan tüm gerçek kişilerle, statüleri sözleşmeye taraf olan devlette yürürlükte bulunan kanunlardan kaynaklanan tüm hukuki kişiler, ortaklıklar ve kuruluşları kapsamaktadır.

Sözleşmeye taraf olan bir devlette mukim bulunan vatansız kişiler, her iki devlette de uyrukların aynı koşullarda karşı karşıya kaldıkları veya kalacakları, vergilemeden ve bağılı mükellefiyetlerden, değişik veya daha ağır vergilemeye ve bağılı mükellefiyetlere tabi tutulamazlar.

Sözleşmeye taraf bir devlet teşebbüsünün, sözleşmeye taraf olan diğerk devlette sahip olduğı bir işyeri, bu diğerk devletin aynı faaliyetleri yürüten bir teşebbüsüne göre, daha az lehe bir vergilemeyle karşı karşıya kalmayacaktır. Bu hüküm sözleşmeye taraf olan bir devletin kendi mukimlerine, şahsi ve ailevi durumları dolayısıyla uyguladığı şahsi indirimleri, vergi ve matrah indirimlerini diğerk akit devlet mukimlerine de uygulamak zorunda olduğı yönünde anlaşılmayacaktır.

Ortak teşebbüslerle ilgili maddenin 1. fıkrası ve faizlere ilişkin maddenin 6. fıkrası ile gayrimaddi hakbedellerine ilişkin maddenin 4. fıkra hükümlerine ilişkin uygulamalar hariç olmak üzere, sözleşmeye taraf olan bir devlet teşebbüsünün, sözleşmeye taraf olan diğerk devlet mukimine, faiz, gayrimaddi hak bedeli ödemesi veya diğerk ödemelerde bulunması halinde; bu teşebbüsün vergiye tabi karı saptanırken, bu ödemelerin aynı koşullarda ilk bahsedilen devlet mukimlerine de yapılması söz konusuysa, indi-

rilmesine izin verilecektir. Benzern şekilde sözleşmeye taraf olan bir devlet teşebbüsünün, sözleşmeye taraf olan diğer devlet mukimine olan herhangi bir borcun bulunması halinde; bu teşebbüsün vergiye tabi ser-
vetin saptanması bakımından, bu borcun aynı koşulla ilk bahsedilen devletin mukimlerinden biri ile de akdedilmesi sözkonusuysa indirilme-
sine izin verilecektir.

Sözleşmeye taraf olan bir devletin, sözleşmeye taraf olan diğer devletin bir veya birkaç mukimi tarafından, doğrudan doğruya veya dolay-
lı olarak, kısmen veya tamamen, sermayesi kontrol edilen veya sermaye-
sine sahip olunan teşebbüsleri ilk bahsedilen devlette, benzeri teşebbüs-
lerin tabi oldukları veya tabi olacakları vergilemeden ve bağlı mükel-
lefiyetlerden değişik veya daha ağır vergilemeye ve bağlı mükellefiyet-
lere tabi tutulamazlar (60).

2- Karşılıklı Anlaşma Prosedürü

OECD Anlaşma modelinin karşılıklı anlaşma prosedürü başlığı al-
tında düzenlenen 25. maddesinde, anlaşmanın kişilere uygulanmasından do-
ğan sorunların nasıl ortadan kaldırılacağı düzenlenmiştir.

Bir kişi sözleşmeye taraf olan bir devletin veya sözleşmeye taraf olan her iki devletin, eylemlerinin kendisi için bu anlaşma hükümlerine, vergileme yönünden uymayan sonuçlar yarattığını veya yaratacağını düşün-
duğünde, bu devletlerin müracaat durumu mukimi olduğu devletin yetkili makamlarına arz edebilir. Buna karşın ayırım yapılmamasına ilişkin madde-
nin 1. fıkrasına uyan bir durum sözkonusuysa, uyruğu olduğu sözleşme ta-
rafı devlete müracaat edebilir.

Sözkonusu müracaat, anlaşma hükümlerine aykırı düşen vergilemenin tebliğini takip eden üç yıl içinde yapılmalıdır.

(60) TÜSİAD, a.g.e., s.85.

Hiç bir durumda yukarıdaki hükümler sözleşmeye taraf olan bir devleti, kendinin veya sözleşmeye taraf olan diğer devletin, kanunlarına veya idari işlemlerine uymayacak önlemler almaya, kendinin veya diğer devletin kanunları veya normal idari işlemleri çerçevesinde elde edilmeyen bilgiler sunmaya, ticari, sınai, mesleki sırrı veya ticari işlemi açıklayan bilgileri veya açıklanması kamu düzenine aykırı düşen bilgileri sunmaya, zorunlu olacak şekilde yorumlanamaz.

4- Diplomasi ve Konsolosluk Memurları

Bu anlaşma hükümleri, diplomasi ve konsolosluk memurlarının devletler hukukunun genel kuralları ve özel anlaşma hükümleri uyarınca yarandıkları mali ayrıcalıkları etkilemeyecektir (63).

5- Hükümrانlık Genişlemesi

Bu anlaşma tümüyle veya gerekli değişikliklerle, anlaşma kapsamına giren vergilere benzer yapıda vergiler uygulayan ve özellikle anlaşmanın uygulama alanı dışında kalan, anlaşmaya taraf devletlerin herhangi birinin hükümrانlığındaki, herhangi bir bölümü veya uluslararası ilişkiler bakımından, anlaşmaya taraf devletlerin sorumluluğunda bulunan herhangi bir devleti veya hükümrانlık alanını da kapsayacak şekilde genişletilebilecektir. Söz konusu genişleme ait 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.

Her iki devlet arasında aksi kararlaştırılmadıkça, anlaşmanın herhangi bir devlet tarafından yürürlükten kalkma maddesinde öngörülen şekilde sona erdirilmesi halinde, anlaşma bu madde çerçevesinde genişletil-

diği, taraflardan herhangi birinin egemenliğinde bulunan, herhangi bir devlet ya da hükümranlık alanı içinde yürürlükten kalkacaktır(64).

G- SON HÜKÜMLER

1- Yürürlüğe Giriş

OECD modelinin bu maddesine göre, anlaşmalar onaylanacak ve onay belgeleri en kısa zamanda teati edilecektir. Anlaşmalar onay belgesinin teatisinden sonra yürürlüğe girecek ve taraf devletlerde belirlenen zamanlarda uygulamaya konacağını belirlemektedir (65).

2- Yürürlükten Kalkma

Anlaşmanın yürürlükten kalkması esasları bu madde de düzenlenmiştir. Maddeye göre sözleşmeye taraf olan devletler anla mayı tek taraflı olarak fesh edebilirler. Taraflar anlaşmanın kaldırılmasını istedikleri zaman, yıl sona ermeden 6 ay önce, diplomatik yollarla bunu karşı tarafa bildireceklerdir. Bu durumda anlaşma taraf devletlerde belirlenen zamanlarda etkinliğini kaybedecektir (66).

III- B RLE M   M LLETLER MODEL  VE OECD MODEL NDEN FARKLILIKLAR

A- YEN  B R MODEL  GEREKT REN NEDENLER VE MODEL N OLUŞUMU

Çifte vergilendirmenin önlenmesi için, OECD tarafından hazırlanan anlaşma modeline göre yapılmış anlaşmalara bakıldığında; anlaşmaların genelde geli mi  ülkeler arasında yapıldığı görülmektedir.

Bunun nedeni OECD anlaşma modelinin benimsediği "ikamet ilkesi"nin gelişmekte olan ülkelerin çıkarlarına ters d  mesi idi. Gelişmiş  lkeler arasındaki anlaşmalar "mukim ülke"den çok "kaynak ülke"nin gelir

(64) Tuncer, a.g.e., s.119.

(65) Tuncer, a.g.e., s.120.

(66) Tuncer, a.g.e., s.121.

fedakarlığında bulunması gerektirecek biçimdeydi. Bu durumda gelişmiş ülkelerle, gelişmekte olan ülkeler arasında yapılacak anlaşmalarda gelir akımı daha çok sanayileşmiş ülkelere doğru olduğu için, gelir fedakarlığı, kaynak ülke durumundaki gelişmekte olan ülkelere yüklenecektir.

Durumu değerlendiren, BM Ekonomik ve Sosyal Konseyi, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında vergi anlaşmalarının düzenlenmesini teşvik amacıyla 4 Ağustos 1967 günü 1273 sayılı kararıyla, Genel Sekreterden konu ile ilgili bir çalışma grubu kurmasını istemiştir. Çalışma grubunun, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeleri, değişik bölgeleri ve vergi sistemlerini temsil edebilecek şekilde ilgili hükümetlerin bildirdiği, şahsi sorumluluk esasına göre çalışacak, uzman ve vergi idarecilerinden oluşmasını benimsemişti (67).

Grubun görevi, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında vergi anlaşmalarının düzenlenmesini kolaylaştıracak şartların ve yöntemlerin araştırılması, gelir fedakarlığı açısından anlaşmalara taraf olacak ülkelere kabul edilebilir uygun ilke ve tekniklerin bulunmasıydı.

Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal Konseyi Uzmanlar Grubu tarafından yapılan çalışmayı bundan sonra yapılacak anlaşmaların sonuçlandırılmasında teknik yardım sağlayacak önemli bir döküman olarak nitelendirilmiştir. Daha sonra 1979 yılındaki toplantıda Uzmanlar Grubunda gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında ikili vergi anlaşma modeli hazırlanmasını istemiştir.

Uzmanlar Grubu Birleşmiş Milletler Anlaşma Model tasarısını, 10-21 Aralık 1979'da, Cenevre'de yapmış olduğu sekizinci toplantısında ince-

(67) Karsan, a.g.e., s.15.

leyerek nihai anlaşma metnini ve ona ilişkin yorumları hazırlamıştır. Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal Konseyi de modeli görüşerek kabul etmiştir.

Bütün anlaşma modellerinde olduğu gibi, BM Anlaşma Modeli de bağlayıcı ve tatbiki zorunlu nitelikte değildir. Model taraf devletlerin sorunların çözümüne ilişkin olarak uygun buldukları yaklaşımları göstermeye yöneliktir. Model sadece gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında değil, gelişmiş ülkeler arasında da giderek artan ikili vergi anlaşmaları düzenlenmesine yardımcı olabileceği ve sözkonusu anlaşma hükümlerinde standardizasyon sağlayacağı düşünülmektedir.

BM Anlaşma Modeli 1979'da son keşkli verilerek yayınlanmış 29 maddeden oluşan bir metin olup; çifte vergilemeyi önleme konusunda halen uluslararası alanda mevcut iki modelden biridir.

Bunlardan ilki olan OECD Anlaşma Modeli öncelikle, gelişmiş zengin sanayi ülkeleri arasında uygulama konusudur. BM Anlaşma Modeli ise çifte vergilemenin önlenmesi olayını, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin hepsini birden ilgilendiren ve kapsayıcı bir açıdan ele almaktadır.

Çifte vergilemenin önlenmesi konusunda mevcut kaynak ve ikamet ilkelerinden OECD modeline kıyasla kaynak prensibine daha çok ağırlık vermektedir (68).

B- BM VE OECD MODELLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

1- Kişilere İlişkin Kapsam

Kişilere ilişkin kapsam Birleşmiş Milletler Modelinde de OECD Modelinde öngörüldüğü gibi, anlaşmaya taraf olan devletlerden birinde

(68) Karsan, a.g.e., s.68.

veya herikisinde ikametgahı olan kişileri kapsamına alır. Kişilere ilişkin kapsamda BM Modeli ile OECD modeli arasında bir farklılık bulunmamaktadır.

2- Kavranan Vergiler

Her iki modelde değişiklik göstermeyen bir diğer madde kavranan vergilere ilişkin maddedir. Gerek Birleşmiş Milletler Modelinde gerekse OECD modelinde anlaşmaya taraf olan devletlerin veya onların politik alt bölümlerinin veya mahalli idarelerinin, gelirden ve servetten ne şekilde olursa olsun aldıkları vergilere uygulanacağı belirlenmiştir.

3- Tanımlar

Birleşmiş Milletler modelinin bu başlık altından düzenlenen maddesinde "kişi", "şirket", "teşebbüs aidiyeti", "Uluslararası Trafik", "yetkili makam" tanımları yer almaktadır. Bu tanımlarda Birleşmiş Milletler Modeli de OECD Modelinde yapılan tanımları benimsemiş ve hiçbir değişiklik yapmadan aynen kabul etmiştir. Birleşmiş Milletler modelinin farklı tanımladığı kavramlar aşağıda sıralanmıştır.

a- Mukim :

Her iki modelde de, ikametgah, ev, yönetim merkezi veya benzer yapıda bir kriter nedeniyle, vergi mükellefi olarak kabul edilen kişi anlamına gelir. Ancak OECD modelinde bu ortak tanıma ek olarak vergi mükellefiyeti altına, sözkonusu devlette gelir elde ettiği veya orada sermayesi bulunduğu için giren kişileri kapsamına almaz. Bu son ilave edilen hükümle OECD modelinin ikamet ilkesine bağlılığı açıkça görülmektedir. Dolayısıyla bu şartlara sahip bir bağlılığı açıkça görülmektedir. Dolayısıyla bu şartlara sahip bir kişiyi vergileme hakkı bir anlamda kişinin mukimi bulunduğu devlete bırakılmaktadır.

BM modelinde, böyle bir hüküm yer almamakta ve dolayısıyla kaynak ve ikamet ilkesini birleştirip her ikisine birden yer vermektedir (69).

Bir kişinin iki ülkenin mukimi olması durumunda ortaya çıkacak sorunu çözmek için ise, BM modeli de OECD modelindeki şartları benimsemiştir.

b- İşyeri :

İşyeri kavramının düzenlendiği ve tanımının yapıldığı bu maddede, gerek OECD, gerekse BM modelinde işyerinin tanımı ve işyeri sayılan yerler aynıdır. Ancak her iki model arasında işyerinin kapsamına giren yerlerde farklılık vardır (70).

OECD modelinin işyerine ilişkin maddesinin 3. fıkrası hatırlanacağı gibi "Bir inşaat şantiyesi ile yapım veya kurma projesi yalnızca oniki ayı aşan bir süre devam ettiğinde bir işyeri oluşturur" hükmünü koymuştur. BM modeli, işyeri tanımını gerek iki bent içinde ele alarak, gerekse OECD modelinde kapsanmayan unsurları kapsamına olarak genişletilmiştir.

BM modeline göre "altı ayı aşan bir süre devam eden inşaat montaj veya kurma projesi, ya da bunlarla bağıntılı kontrol faaliyetleri, bir teşebbüs tarafından, bu amaçla işe alınan hizmetli veya diğer personel kullanılarak ifa edilen ve herhangi bir 12 aylık dönemde ülke içinde (aynı veya bağlı proje için) 6 aylık süre veya süreleri geçen, danışma hizmetleri de dahil hizmetler, olarak kapsamına almış ve tüm faaliyetlerin işyeri oluşturabilmesi için gerekli süreyi 12 aydan, 6 aya indirmiştir.

(69) Semercigil, a.g.e., s.62.

(70) Semercigil, a.g.e., s.63-68.

BM ve OECD modelleri arasında yukarıda işyeri olarak tanımlanan yerlerin istisnaları arasında da farklılıklar vardır.

- 1) Teşebbüs olanaklarının yalnızca malların ve ticari eşyanın depolanması veya teşhiri amacıyla kullanılması,
- 2) Teşebbüse ait mal ve ticari eşya stoklarının yalnızca bir başka teşebbüse işlettilmesi amacıyla elde tutulması,
- 3) Teşebbüse ait mal ve ticari eşya stoklarının yalnızca depolama veya teşhir amacıyla elde tutulması,
- 4) İşe ilişkin sabit bir yerin yalnızca, teşebbüse mal veya ticari eşya satınalma veya bilgi toplama amacıyla elde tutulması,
- 5) İşe ilişkin sabit bir yerin yalnızca teşebbüs için hazırlayıcı veya yardımcı karakter taşıyan bir faaliyetin yürütülmesini teminen elde tutulması,

BM modelinde, OECD modelinde istisnaya dahil olan sevketme işlemi bulunmamaktadır.

BM modelinde temsilcinin yetkisi olmasa dahi, tacir adına sürekli mal sevk etmek, emtia stokunun bulundurulması, işyerinin varlığına karine teşkil etmektedir.

OECD modelinde ise bu türden sevk etmeye dayalı stok bulundurma eylemini tümüyle işyeri kapsamı dışında düşündüğünden böyle bir hüküm yer almamıştır.

BM modeli "işyeri"ni düzenlediği madde de OECD modelinde yer almayan sigorta işlemlerine değinmiştir. Buna göre;

"Bu maddenin daha önceki hükümleriyle bağlı kalınmaksızın anlaşmaya taraf olan bir devletin, sigorta teşebbüsü, reasürans faaliyetleri dışında, anlaşmaya taraf olan diğer devlet sınırları içinde prim toplarsa

veya yedinci fıkra hükümlerinin uygulanacağı bağımsız statüdeki acentanın dışında kalan bir başka kişi vasıtasıyla orada bulunan riskleri sigorta ederse Anlaşmaya taraf olan idğer devlette de işyerine sahip olmuş sayılacaktır".

BM modelinin işyerine ilişkin düzenlenmesinde, yukarıda sayılanlar dışında OECD modelinden farklılık göstermemekte ve OECD modeliyle paralellik arz etmektedir.

4- Gelirin Vergilendirilmesi

a- Gayrimenkul Varlıklardan Elde Edilen Gelir :

BM modeli gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirin vergilendirilmesinde OECD modelinde yer alan metni hiçbir değişiklik yapmadan aynen kabul etmiştir (71).

b- Ticari Kazançlar

Ticari kazançlara ilişkin hükümlerde BM modeli ile OECD modeli arasındaki en büyük farklılık birinci fıkra hükümlerinde kendini göstermektedir.

OECD modelinin öngördüğü birinci fıkra hükmüne göre taraf devletlerden birinin tacirinin diğer devlette elde ettiği ticari kazanç, ilk bahsedilen devlette vergilendirilecektir. Ancak sözkonusu kişinin diğer devlette bir işyerinin bulunması halinde, vergileme yetkisi diğer devlete geçecektir. Bununla beraber, bu devlet yalnızca tacirin doğrudan doğruya sözkonusu işyerinden elde ettiği ticari kazancı vergilendirecek, bağımsız bir acentayı kullanarak veya diğer şekillerde işyerine hiç uğramaksızın elde ettiği ticari kazançları vergileme kapsamına almayacaktır(72).

(71) Semercigil, a.g.e., s.69.

(72) Tuncer, a.g.e., s.76.

BM modeline göre de, işyerine sahip olunmadıkça diğer devlette elde edilen ticari kazanç kaynakta vergilendirilmeyecektir. Ancak bir işyerine sahip olduğunda kaynak devlet sözkonusu işyerine, bu işyerinde gerçekleştirilen emtia satışlarıyla aynı nitelikte olan veya benzer olan, fakat işyeri dışında gerçekleştirilen satışlara sözkonusu işyerinde yürütülen ticari faaliyetlerle aynı nitelikte olan veya benzeyen fakat işyeri dışında yürütülen ticari faaliyetlere ilişkin kazancı vergilendirebilecektir (73).

BM modelinde öngörülen hükümlerle, diğer devlete ait müteşebbislerin kaynak devlette başvurabileceği muvazaa yolları kapanmaktadır. Böylece model, bir ülkede ticari faaliyette bulunmak üzere işyeri açan, dolayısıyla o ülkenin ticari hayatına katılan bir kişinin artık bağımsız acenta vb. örgütlerden yararlanarak elde ettiği kazancın yurt içi gelirlerinden soyutlanamayacağı çözümüne varmaktadır(74).

Ticari kazançlara ilişkin düzenlemede her iki model arasında açıklanan birinci fıkra hükmü dışında önemli bir farklılık yoktur.

c- Gemicilik ve İç Su Yolları Taşımacılığı, Hava Taşımacılığı

BM modeli, uluslararası taşımacılıkta çifte vergilendirme sorununa iki ayrı alternatif madde de çözüm getirmiştir. OECD modeliyle aynı hükümleri kabul eden 8 A maddesinde mukimlik prensibine ağırlık verilmiştir.

BM modelinin aynı konuda alternatif olarak getirdiği ikinci düzenleme, 8 B maddesi olarak modelde yer almış ve kaynak ilkesine yer vermiştir. BM modelinin alternatif olarak getirdiği 8 B maddesine göre;

(73) Semercigil, a.g.e., s.39.

(74) Semercigil, a.g.e., s.70

Uçakların uluslararası trafikte işletilmesinden doğan kârlar, yalnızca bu teşebbüsün etkin yönetim merkezinin bulunduğu devlette vergilendirileceğini öngörmektedir.

Gemilerin uluslararası trafikte işletilmesinden doğan kârlar anlaşmaya taraf olan diğer devlette yürütülen gemicilik faaliyetlerinin arızilik niteliği değişmedikçe, yalnız bu teşebbüsün etkin yönetim merkezinin bulunduğu anlaşma tarafı devlette vergilendirilecektir. Eğer bu tür faaliyetler arızilik niteliğini aşarsa bu karlar anlaşmaya taraf olan diğer devlette vergilendirilir. Diğer devlette vergilendirilen karlar, bu teşebbüsün gemicilik faaliyetlerinden elde ettiği toplam net karların tam ve doğru dağıtımına esasına göre saptanacaktır. Bu tür dağıtıma göre hesaplanan kar, karşılıklı görüşmelerle belirlenecek, yüzde oranında azaltılacaktır (75).

8 B maddesinin yukarıda anlatılan iki fıkra dışındaki fıkraları BM modelinin 8 A maddesiyle, OECD modelinin getirdiği hükümlerin benzeri hükümler getirmiştir.

d- Ortak Teşebbüsler :

Ortak teşebbüslerin düzenlendiği 9. madde de, BM modelindeki OECD modelinde benimsenen koşulları hiç bir değişiklik yapmadan kabul etmiştir.

e- Temettüleri :

BM modeli temettüleri konusunda, OECD modelinin ikinci fıkrası hariç aynı metni öngörmektedir. Temettüleri ilişkin maddenin ikinci fıkrası mukim devletin yanısıra kaynak devlete de bir miktar vergi alma hakkını tanıyan fıkradır.

Her iki modelde de kaynak devletinde temettüyü vergileyebileceğini

(75) Semercigil, a.g.e, s.74.

kabul etmiş, ancak temettü ödenmesinde bulunan kişi temettü lehdarı olması durumunda vergileme hakkı iki ayrı bentte düzenlenmiştir.

1) Temettü lehdarı, temettüyü ödeyen şirketin doğrudan doğruya sermayesinin en az, OECD modelinde % 25'ini, BM modelinde % 10'unu, elinde tutan bir şirket ise gayri safi temettü tutarının OECD modelinde % 5'i, BM modelinde ise taraflarla kararlaştırılacak oranda, kaynak devlette vergilendirilebilecektir.

2) OECD modelinde tüm diğer durumlarda gayri safi temettü tutarının % 15'i, kaynak devlette vergilendirilebilecek ve anlaşmaya taraf devletlerin yetkili makamları, bu limitlerin uygulama şeklini karşılıklı anlaşmayla çözüme kavuşturacaklardır.

BM modeli farklı olarak yine temettü tutarının vergilendirilecek tutarının yüzdesinin belirlenmesini taraflara bırakmıştır. Her iki model arasında temettüler konusundaki farklılık vergilendirilecek temettünün yüzde oranlarından kaynaklanmakta bunun dışındaki hükümler her iki modelde de paralellik arz etmektedir.

f- Faiz :

BM modeli ve OECD modelleri arasında faize ilişkin düzenlemede 2. ve 4. fıkralarda farklılık vardır. Bunun dışında her iki modelin düzenlenmesinde bir farklılık yoktur.

OECD modelinin faize ilişkin maddesinin 2. fıkrasında kaynak devlette faizden vergi alabilecek, ancak kendine faiz ödenen kişi, alacak hakkının sahibi ise alınan vergi % 10 oranını geçmeyecektir.

BM modeli bu hükme farklılık olarak getirdiği tek şey vergi oranının belirlenmesini tarafların anlaşmasına bırakmış olasıdır.

Dördüncü fıkra hükmünde ise BM modeli, OECD modelinden farklı olarak bir hüküm daha ekleyip fıkra kapsamını genişletmektedir. Hatırlanacağı gibi, OECD modelinin öngördüğü dördüncü fıkra, bir kişinin diğer devlette ticari faaliyette veya serbest meslek faaliyetlerinde bulunması halinde, bu diğer devlette elde ettiği faiz gelirinin olayına göre, ticari kazanç veya serbest meslek kazancı sayılacağını hükme bağlamıştı. Bu durumda faize ilişkin madde değil; fakat ticari kazanç veya serbest meslek kazancına ilişkin hükümler harekete geçirilecektir. Yalnız sözkonusu uygulamanın yapılabilmesi için iki şartın yerine getirilmiş olması gerekmektedir. Şartlardan biri, bu kişinin diğer devletteki ticari faaliyetlerini bir iş yerinden, serbest meslek faaliyetlerini ise sabit bir yerden yürütmesidir. Diğer şart da sözkonusu işyeri veya sabit yer ile elde edilen faiz arasında doğrudan bir ilişki olmasıdır. Bir başka deyişle faize konu olan borç, işyerinden veya sabit yerden verilmelidir.

BM modeli, OECD modelinin yukarıdaki açıklamalarını aynen kabul ettikten sonra, kendi modelinin 7. madde 1.fıkra c bendinde bahsedilen faaliyetlerle ilişki kurulması halinde de elde edilen faizin, ticari kazanç sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Hatırlanacağı üzere, OECD modelinde 7. madde de yalnızca işyerinden elde edilen kârların ticari kazanç sayılabileceğini ve kaynak ülkede vergilendirilebileceğini hükme bağlamış, buna karşın BM modeli hem işyerinden elde edilen karları, hem de işyerinin satışına benzer satışlarla, ticari faaliyetine benzer faaliyetlerden elde edilen karları ticari kazanç kapsamına almıştır.

BM modeli 7. madde 1. fıkra c bendinde bahsedilen faaliyet işyerinin ticari faaliyetine benzer nitelikte faaliyetlerdir.

BM modelinde öngörülen hükmün sonucunda, bir tacir diğer devlet-
te bulunan işyerinden fonlarını değerlendirerek faiz elde etmeye yönelir-
se bundan böyle işyeri dışında da gerçekleşse her türlü nakit fon değer-
lendirme ve faiz elde etme olayı ticari kazanç bünyesine girecektir (76).

g- Gayrimaddi Hak Bedelleri :

Gayrimaddi hak bedellerinin vergilendirilmesine ilişkin düzenle-
melerde, BM modeli ve OECD modeli uyumsuzluk halindedir. BM modeli gay-
rimaddi hak bedelinde vergilendirme hakkını iki taraf arasında paylaştır-
dığı halde OECD modeli yalnız mukim Devlete vergileme hakkı tanımaktadır.

BM modeli ikinci fıkra hükmünde kaynak devlete de vergilendirme
hakkı vermektedir. Ancak bu vergileme hakkı, adına ödemede bulunulan kişi
gayrimaddi hakkın maliki ise, sınırlıdır. Fıkraya göre, taraflar kaynak
ülkenin bu kişiden en çok ne kadar vergi alabileceğini aralarında saptaya-
cakları vergi oranı belirleyecektir.

OECD modeline göre, bir kişinin diğer devlette, ticari faaliyet-
te veya serbest meslek faaliyetinde bulunması halinde, bu diğer devlette
elde ettiği gayrimaddi hak bedelinin olayına göre, ticari kazanç veya
serbest meslek kazancı sayılacağı kabul edilmiştir. Bu durumda gayrimaddi
hak bedellerine ilişkin madde değil, ticari kazançlara ve serbest meslek
faaliyetlerine ilişkin madde geçerli olacaktır. Yalnız bu uygulama için iki
şartın gerçekleşmesi gerekmektedir. Şartlardan biri ticari faaliyetin bir
işyerinden, serbest meslek faaliyetinin ise bir sabit yerden yürütülmesi-
sidir. Diğer şart da sözkonusu işyeri veya sabit yer ile elde edilen gayri-
maddi hak bedeli arasında doğrudan bir ilişkinin kendini göstermesidir.
Yani gelir getiren gayrimaddi hak işyerinden veya sabit yerden pazarlan-
malıdır.

(76) Semercigil, a.g.e., s.79.

BM modeli buraya kadar OECD modelinin açıklamalarını kabul etmiş, daha sonra yine BM modelinin 7. madde 1.fıkra c bendinde bahsedilen ticari faaliyetlerle ilişki kurulması halinde de, elde edilen gayrimaddi hak bedelinin ticari kazanç kapsamına gireceğini hükme bağlamıştır. BM modelinde OECD modelinden farklı olarak eklenen bu madde sonucunda; bir tacir diğer devlette bulunan işyerinde mutaden gayrimaddi hak pazarlaması yapıyorsa, işyeri dışında da gerçekleşse yapacağı ve yaptıracığı her türlü gayrimaddi hak pazarlaması ticari kazancın bünyesine girecektir (77).

BM modelinde gayrimaddi hak bedellerine ilişkin OECD modelinde yer almayan bir fıkra mevcuttur. Bu fıkra kimler tarafından ödenen gayrimaddi hak bedellerinin o devlette elde edilmiş sayılacağını hükme bağlamıştır. Buna göre;

Anlaşmaya taraf olan bir devletin kendisi, politik alt bölümü mahalli idaresi veya mukimi tarafından ödenen gayrimaddi hak bedelinin, o devlette elde edildiği kabul olunacaktır. Bununla beraber gayrimaddi hak bedelini ödeyen kişi mukum olsun yada olmasın, anlaşmaya taraf olan bir devlette, gayrimaddi hak bedeli ödeme yükümlülüğü ile bağlantılı bir işyerine veya sabit yere sahip olduğunda ve bedel bu işyerinden veya sabit yerden kaynaklandığında, sözkonusu gayrimaddi hak bedelinin işyerinin veya sabit yerin bulunduğu devlette elde edildiği kabul olunacaktır.

Böylece kaynak devletin, BM modelinin 12. maddesinin 2. fıkrası hükmünden doğan kısmi vergileme hakkının, hangi tür gayrimaddi hak bedeli ödemelerinde gözetileceği belirlenmiş olmaktadır.

h- Sermaye Değer Artış Kazançları :

Her iki modelde farklılık gösteren bir diğer madde sermaye değer

(77) Semercigil, a.g.e., s.82-83.

artış kazançlarının vergilendirilmesidir. OECD modeli konuyu daha sınırlı tutmuş, BM modeli ise konunun kapsamını genişletmiştir. Ancak her iki modelde gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan kazancın, gayrimenkulün bulunduğu devlet tarafından vergilendirilmesinde birleşmişler ve her ikisi de kaynak ilkesini benimsemişlerdir.

BM modeli sermaye değer artış kazançlarının kapsamını, OECD modeline ek iki fıkra koyarak genişletmiştir. Buna göre;

Bir şirketin varlıkları doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak esas itibariyle, anlaşmaya taraf olan bir devlette bulunan gayrimenkul varlıklardan oluştuğunda, sermayeyi temsil eden hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar, anlaşmaya taraf olan bu devlette vergilendirilebilir.

Yukarıdaki fıkroda belirtilenlerin dışında kalan ve anlaşmaya bir devlet mukimi şirkete, anlaşmaya taraf olan ülkelerce belirlenecek oranda katılmayı temsil eden hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar, anlaşmaya taraf olan bu devlette vergilendirilebilir.

Her iki modelin son madde hükmüne göre, yukarıda sayılanlar dışında kalan her türlü varlığın elden çıkarılmasından doğan kazanç elden çıkaranın mukim olduğu devlette vergilendirilecektir, hükmü yer almaktadır.

Ancak "yukarıda bahsedilen" deyiimi her iki modelde de farklı şeyleri kapsadığından, vergilendirilecek unsurlarda farklılık gösterecektir.

1- Serbest Meslek Faaliyetleri :

İki model arasındaki bir diğer uyumsuzluk serbest meslek faaliyetlerinin vergilendirilmesindedir.

OECD modeline göre, serbest meslek kazancı kural olarak mukim devlette vergilendirilecektir. Bunun bir tek istisnası vardır, buna göre kişinin diğer devlette icra ettiği, serbest meslek faaliyetleri, sürekli olarak kullanıma açık bir sabit yerden yürütülüyorsa ancak bu durumda ve yalnızca bu yerden elde edilen kazançlar kaynak devlette vergilendirilebilecektir (78).

BM modeli de, serbest meslek kazançlarının kural olarak mukim devlette vergilendirileceğini kabul etmekle beraber, hükme koyduğu istisnalarla, kaynak devletin vergileme hakkını genişletmiştir.

BM modelinin getirdiği ek istisnalar şunlardır;

1) Eğer bir kişinin bir mali yılda, anlaşmaya taraf olan diğer devlette kalışı, bir seferde veya birkaç seferde toplam 183 gün ise veya bunu aşarsa, bu durumda yalnızca anlaşmaya taraf olan diğer devlette icra edilen faaliyetlere isabet eden gelir bu diğer devlette vergilendirilebilecektir.

2) Eğer anlaşmaya taraf olan diğer devletteki faaliyetlerin bedeli bu devletin mukimi tarafından ödenirse veya anlaşmaya taraf olan diğer devlette yer alan bir işyeri veya sabit yer tarafından karşılanırsa ve bir mali yılda anlaşmaya taraf olan ülkelerce belirlenecek miktarı aşarsa vergilendirme yetkisi kaynak devlete geçecektir.

j- Bağımlı Faaliyetler :

Bağımlı faaliyetlere ilişkin düzenlemede BM modeli, OECD modelinde hiçbir değişiklik yapmadan aynı metni kabul etmiştir.

Bağımlı faaliyetlerin vergilendirilmesinden kasıt ücretlerin vergilendirilmesidir.

k- Müdürlere ve st Yöneticilere Yapılan demeler :

BM modeli ve OECD modeli müdürlere ve üst yöneticilere yapılan ödemelerin vergilendirilmesinde farklı düzenlemeler getirmişlerdir.

OECD modeli yalnızca yönetim kuruluna ye olan müdürleri ele almakta, üst yöneticilerin durumunu ise yukarıda incelediğimiz (OECD modelinde) bağımlı faaliyetlerin kapsamı içinde bırakmaktadır. BM modeli bu vergilendirmeyi daha kapsamlı olarak ele almıştır.

BM modeli OECD modelinin benimsediğımetni birinci fıkra olarak almış ayrıca buna bir fıkra daha ekleyerek kapsamı genişletmiştir.

BM modelinin ek olarak getirdiğı hükme göre; anlaşmaya taraf olan bir devlet mukimi şirketin Yönetim Kurulu yesi olması dolayısıyla eline geçen prim, ikramiye huzur hakkı ve diğ er benzeri demeler, bu diğ er devlette vergilendirilir.

BM modelindeki düzenlemede bu fıkranın yanında ek olarak düzenlenen fıkrada şöyledir.

Anlaşmaya taraf olan bir devlet mukiminin, anlaşmaya taraf olan diğ er devlet mukimi olan bir şirketin üst yöneticisi olması dolayısıyla eline geçen ücretler ve diğ er benzeri demeler bu diğ er devlette vergilendirilebilir.

BM modelinde eklenen bu fıkrayla Yönetim Kurulu bünyesi içinde yer alan mdrl er ve şirket üst yönetimini oluşturan kişiler de vergilendirme kapsamına alınmış olmaktadır (79).

ı- Sanatçı ve Sporcular Tarafından Elde Edilen Gelirler :

BM modeli ve OECD modeli aynı metni kabul etmiş bu kişilerin elde ettikleri gelirlerin, bu bahsedilen vergilendirileceğini hükme bağla-

(79) Semercigil, a.g.e., s.86.

mışlardır. Sadece OECD modelinin madde başlığı değişiktir. OECD modelinde bu madde "artist ve sporcular" adı altında düzenlenmiştir.

m- Emekli Maaşları ve Sosyal Güvenliğe İlişkin Ödemeler :

İki model arasında farklılığın olduğu bir diğer madde de emekli maaşları ve sosyal güvenliğe ilişkin ödemelerin vergilendirilmesini düzenleyen maddedir.

BM modeli sorunu iki alternatif madde de çözmeyi tercih etmiştir. Buna karşın OECD modeli hatırlanacağı gibi yalnızca ikamet ilkesine ağırlık veren tek fıkralık bir maddeyle yetinmiştir. BM modelinin sorunu çözmek için koyduğu iki alternatif madde şöyledir;

BM modelinin 18 A maddesindeki düzenlemede, bir devlet, politik alt bölüm veya bir mahalli idare tarafından yapılan ödemeler saklı kalmak üzere, anlaşmaya taraf olan bir devlet mukimine geçmiş çalışmalarının karşılığında ödenen emekli maaşları ve sağlanan diğer menfaatler, yalnızca bu devlette vergilendirilecektir.

BM modelinin bu fıkra hükmü aynı zamanda OECD modelinin 18. madde metnini oluşturmaktadır.

18 A maddesindeki ikinci fıkra hükmüne göre, birinci fıkra hükümleriyle bağlı kalınmaksızın, anlaşmaya taraf olan devletin veya bir politik alt bölümün veya bir mahalli idarenin sosyal güvenlik sistemine dahil genel bir plan çerçevesinde ödenen emekli maaşları ve yapılan diğer ödemeler yalnızca bu devlette vergilendirilecektir.

BM modelinin öngördüğü bu sistem, tüm emeklilik gelirleri, sosyal güvenliğe ilişkin kurumlarca bağlandığından, vergilendirme hakkı doğan olarak, kaynak devlet tarafından kullanılacaktır.

BM modelinin ikinci alternatifi olan 18 B maddesi, üç fıkradan oluşmaktadır. Birinci fıkra hükmü, OECD modelinin 18. maddesindeki metinle

ve BM modelinin 18 A alternatifinin 1. fıkrasıyla aynıdır.

İkinci fıkraya göre ise geçmiş çalışmalar karşılığı yapılan ödeme, anlaşmaya taraf olan diğer devletin bir mukimi veya orada yer alan bir işyeri tarafından yapıldığında bu tür emekli maaşları veya sağlanan diğer menfaatler bu diğer devlette de vergilendirilebilir (80).

Üçüncü fıkra hükmü 18 A maddesinin ikinci fıkra hükmüyle paralellik göstermektedir. Sosyal güvenlik sistemi devreye girdiğinde, vergileme yetkisi kaynak devlete ait olacaktır (81).

n- Kamu Görevleri Karşılığında Ödenen Emekli Maaşları ve Sağlanan Diğer Menfaatler :

BM ve OECD modelleri, madde başlığı dışında aynı metni kabul etmişlerdir. OECD modelinde bu maddenin başlığı "kamu görevlileri" olarak yer almaktadır.

Hatırlanacağı gibi madde OECD modelinde, emekli maaşları ve bunların dışında kalan çıkarlar olmak üzere ikiye ayırarak incelemişti. Emekli maaşları dışında kalan çıkarların, geliri sağlayan devletin vergilendirme yetkisinde olduğu hükme bağlanmış; ancak hizmetlinin diğer devletin mukimi olması ve hizmetin bu diğer devlet sınırları içinde sunulması halinde, vergileme yetkisi kaynak devletten bu diğer devlete kayacağı, bunun içinde hizmetlinin diğer devletin uyruğunda olması ve yalnızca bu hizmeti sunmak için diğer devletin mukimi durumuna geçmiş olması gerekmektedir (82).

o- Öğrenci ve Stajyerlere Yapılan Ödemeler :

Gerek madde başlığında, gerekse maddenin içeriğinde OECD modeli ve

(80) Semercigil, a.g.e., s.87.

(81) Semercigil, a.g.e., s.89.

(82) Karakullukçu, a.g.m., s.33.

BM modeli arasında farklılıklar vardır.

OECD modeli bu maddeyi yalnızca "öğrenciler" başlığı altında ele almıştır. Öğrenciler başlığı altında düzenlenen 20. madde metni aynı zamanda BM modelinin birinci fıkrasını oluşturmaktadır. BM modeli bu maddeye bir fıkra daha eklemiştir. Eklenen fıkraya göre;

Birinci fıkroda tanımlanan öğrenci ve stajyerlerin eğitim veya mesleki öğrenimleri sırasında ellerine geçen yardımlar, burslar ve birinci fıkra kapsamına girmeyen ücret gelirleri için, ayrıca söz konusu devletin mukimlerine uygulanan vergi muafiyetleri, istisnaları ve indirimleri de aynen uygulanacaktır (83).

f- Diğer Gelirler :

Anlaşmanın daha önceki maddelerinde, vergilendirme şekli belirtilmeyen gelir unsurlarının, nasıl vergilendirileceğini düzenleyen bu madde BM ve OECD modelinde ayrılık göstermektedir.

BM modeli, OECD modelinde 21. maddede düzenlenen iki fıkralık metni aynen kabul etmiş ancak bunlara ek bir üçüncü fıkra hükmü getirmiştir. BM modeline eklenen 3. fıkraya göre; birinci ve ikinci fıkra hükümleriyle bağlı kalınmaksızın anlaşmaya taraf olan bir devlet mukiminin anlaşmaya taraf diğer devlette doğan ve bu anlaşmanın daha önceki maddelerinde belirtilmeyen gelir unsurları, bu diğer devlette de vergilendirilebilecektir.

BM modeli, eklediği bu fıkrayla ikamet devletin yanısıra, kaynak devlete de vergilendirme hakkı tanımaktadır.

5- Çifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılması Yöntemleri

Her iki modelde çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması için; muafiyet ve mahsup yöntemi olmak üzere iki alternatif öngörmektedir. Öngö-

(83) TUSİAD, a.g.e., s.81.

rülen yöntemler her iki modelde de aynı içeriğe sahiptir.

a- Muafiyet Yöntemi :

Muafiyet yönteminde BM modeli OECD modelinin benimsediği madde metnini aynen almıştır. Bunun tek istisnası ikinci fıkrada kendini göstermektedir.

OECD modelinde, hatırlanacağı üzere, ikinci fıkra, anlaşmanın bazı maddeli gereğince, diğer devlette vergilendirilebilen bazı gelir unsurları için, ikametgahın bulunduğu devletin ödenen vergiye eşit miktarda mahsup olanağı tanınacağını öngörmekteydi.

OECD modelinde, sözkonusu mahsubun uygulanacağı gelir unsurları 10'uncu ve 11'inci maddelerde belirtilenlerle sınırlanırken, yani temettü-ler ve faizlerle sınırlanırken; BM modeli kapsamı genişleterek, gayrimad-di hak bedellerinin düzenlendiği 12. maddeyi de kapsamına almıştır. Muafiyet yönteminde BM modelinin getirdiği tek yenilik budur, bunun dışında OECD modelinde muafiyet yöntemine ilişkin düzenleme aynen kabul edilmiştir (84).

b- Mahsup Yöntemi :

BM ve OECD modelleri mahsup yöntemi içinde aynı metni öngörmüşlerdir. Metne göre, ikametgâhın yer aldığı devlet, kaynak devlette anlaşma hükümleri gereğince vergilendirilebilen gelir ve servet için, ödenen vergiye eşit miktarda mahsup olanağı tanıyacaktır.

Ancak ikametgâhın bulunduğu devlette vergiden mahsup edilecek miktar, kaynak devlette elde edilen gelir ve edinilen servet için, mahsup işlemi yapılmadan önceki vergi miktarını aşamayacaktır(85).

(84) Semercigil, a.g.e., s.94.

(85) Semercigil, s.95.

6- Özel Hükümler

a- Ayrım Yapılmaması :

Her iki modelde de 24. maddeyi oluşturan "ayrım yapılmaması" başlığında getirilen hükümler; vatandaşlara her iki tarafta da ayrım yapılmıyacağını, taraflardan birinin vatandaşına diğer devlet vatandaşlarının karşı karşıya kaldığı vergilemeden daha sınırlayıcı bir vergileme yapılmayacağını öngören hükümlerdir. Ayrıca uyruk deyiminin ne anlama geldiği bu madde de tanımlanmıştır. Bu konuda her iki modelde yedi fıkra halinde aynı metni kabul etmiştir. BM modeli bu konuda OECD modelinden farklı bir düzenleme getirmemiştir.

b- Karşılıklı Anlaşma Prosedürü :

Anlaşmanın kişilere uygulanmasından doğan sorunların nasıl çözüme ulaştırılacağı, "karşılıklı anlaşma prosedürü" başlığı altında 25. madde de düzenlenmiştir. BM modeli dördüncü fıkra hükmü hariç, OECD modelindeki madde metnini benimsemiştir.

Dördüncü fıkra hükmü özünde BM ve OECD modelleri birleştiği halde, BM modeli olayı ayrıntılı olarak ele almış ancak içerik bakımından da herhangi bir yenilik getirmemiştir.

OECD modeline göre anlaşmaya taraf devletler daha önceki fıkralarda öngörülen hükümlerin işlerlik kazanabilmesi için, daha doğrusu karşılıklı anlaşma prosedürünü yürütmek için birbirleriyle doğrudan doğruya haberleşeceklerdir. Bunun için sözlü görüş alışverişinin daha yararlı olabileceği kanaatine varıldığında, yetkili makamların temsilcilerinden oluşan bir komisyon kurulacak ve görüşmeler bu komisyonda yürütülecektir. Devletlerden birinde kişi ya da kuruma yöneltilen vergileme anlaşmaya aykırı olduğunda, anlaşmanın yorumundan ya da uygulanmasından kaynaklanan bir güçlük ya da şüpheli bir durum kendini gösterdiğinde veya anlaşmada kavran-

mayan bir olaydan dolayı, çifte vergilendirme doğduğunda, anlaşmacı devletler ya doğrudan haberleşecek veya bir komisyon kurarak görüşecektir (86).

BM modeli 4. fıkroda, OECD modelinin "Anlaşmaya taraf devletlerin daha önceki fıkralarda öngörülen hükümlerin işlerlik kazanabilmesi için, birbirleriyle doğrudan doğruya haberleşecekleri yönündeki ifadesini aynen kabul ettikten sonra karşılıklı anlaşma prosedürünün görüşmelerde belirleneceğine ilişkin ayrıntılara yer vermektedir. Buna göre yetkili makamlar bu maddede ele alınan karşılıklı anlaşma prosedürünün uygulanabilmesi için gereken ikili prosedürleri, koşulları yöntemleri ve teknikleri birbirlerine danışarak belirleyeceklerdir. Bunun yanısıra taraf devletlerin yetkili makamları tek başlarına, biraz önce bahsedilen ikili eylemleri ve karşılıklı anlaşma prosedürünün uygulanmasını kolaylaştıracak yönde tek taraflı prosedürler, koşullar, yöntemler ve teknikler geliştirebileceklerdir.

Böylece BM modeli OECD modelinin yazılı ve sözlü görüşmelerde kendilğinden sağlanacağını varsaydığı hususları madde metnine almakta anlaşmacı tarafları görüşmelerde karşılıklı anlaşma prosedürünün tüm ayrıntılarını saptama yükümlülüğü altına sıkmaktadır.

c- Bilgi Alışverişi :

BM ve OECD modelleri bilgi alışverişini düzenlerken özde aynı metni öngörmüşlerdir. Ancak BM modeli birinci fıkroda, OECD modelinde yorumla çıkarılabilecek ifadeler de metinde yer vermiştir. İkinci fıkroda ise BM modeli OECD modelinde yer alan metni aynen almıştır.

BM modeli birinci fıkroda bilgi alışverişinin amaçlarını belirlerken OECD modelinin öngördüğü amaçlara bir üçüncüsünü daha eklemiştir.

Buna göre anlaşmaya taraf ülkeler, anlaşma kapsamına giren vergilerden, kaçmayı ve kaçınmayı önlemek amacıyla da bilgi alışverişinde bulunacaklardır. OECD modelinde öngörülen; "Anlaşma hükümlerinin yürütülmesini temin etmek amacıyla bilgi alışverişinde bulunacağı" hükmü yorumlandığında ken- diliğinden BM modelinde öngörülen ilave hükmü kapsamına alacaktır (87).

BM modelinin birinci fıkrada OECD modeline göre yaptığı bir baş- ka değişiklik de, alışveriş konusu yapılan bilgilerin tabi tutulacağı muamele ile ilgilidir. Hatırlanacağı gibi OECD modelinde sözkonusu bil- gilere, yurtiçinde elde edilen bilgiler gibi gizli muamelesi yapılacağı ve bu bilgilerin yalnızca sınırlı şahıs ve makamlara iletilebileceği hükme bağlanmıştı. BM modeline göre de alışveriş konusu olan bilgiler mutlak surette gizli tutulmakla birlikte, yalnızca tahakkuk, tahsil, cebri icra, ceza, şikayet ve itirazlara bakmakla görevli, kişi ve ma- kamlara verilebilmesi için, bilginin verildiği ülkeden başlangıçta gizli kaydıyla gönderilmesi gerekecektir. Böylece BM modeli değişen bilgiler için birinci derecede ve ikinci derecede gizlilik getirmiş olmaktadır (88).

d- Diplomasi ve Konsolosluk Memurları :

BM modeli burada da OECD modelindeki madde metnini hiçbir değişik- lik yapmadan aynen kabul etmiştir.

e- Hükümrancılık Genişlemesi :

Anlaşmaya taraf devletlerin hükümrancılığında bulunan diğer bölge ve devlete de, anlaşma hükümlerinin uygulanabileceğine ilişkin hükümrancılık genişlemesi maddesi yalnızca OECD modelinde yer almaktadır. Sömürgecilik

(87) Semercigil, a.g.e, s.102.

(88) Semercigil, a.g.e., s.103.

BM'in prensiplerine ters düştüğünden bu hükümler BM modelinde yer almamıştır.

6- Son Hükümler

a- Yürürlüğe Giriş :

BM ve OECD modelleri yürürlüğe giriş ile ilgili olarak aynı madde metnini benimsemişlerdir. Buna göre, birinci fıkra, anlaşmanın onaylanacağını ve mümkün olduğunca kısa bir süre içerisinde onay belgelerinin verileceğini hükme bağlarken, ikinci fıkra, onay belgelerinin verilmesinden sonra anlaşmanın yürürlüğe gireceğini ve taraf devletlerde belirlenen zamanlarda uygulamaya konulacağını belirlemektedir.

b- Yürürlükten Kalkma :

Yürürlüğe giriş maddesinde olduğu gibi, yürürlükten kalkma maddesi de her iki modelde aynı şekilde düzenlenmiştir. Anlaşma taraf devletlerden birinin, anlaşması yürürlükten kaldırmasına kadar geçerli olacaktır. Taraflar anlaşmanın sona ermesini istedikleri zaman, yıl sona ermeden altı ay önce diplomatik yollardan bunu karşı tarafa yürürlükten kalkma bildiriminde bulunarak anlaşmayı ortadan kaldırabileceklerdir. Bu durumda anlaşma taraf devletlerde belirlenen zamanda sona erecektir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BM VE OECD ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMA MODELLERİNİN ELEŞTİRİSİ VE TÜRKİYE'NİN DURUMU

I- GENEL OLARAK

Başlangıçta uluslararası çifte vergilendirmeyi önlemek üzere ülkele-
rin vergi anlaşmaları yapmaları, vergi adaleti yönünden kişinin korunması
fikrine dayanıyordu.

II.Dünya Savaşını izleyen yıllarda, dünya ticareti ve uluslararası
iş ve sermaye ilişkilerinde görülen hareketliliğin sürekli artışı, bu iliş-
kilerin daha da geliştirilmesi konusunda bir eğilime yol açmıştır.

Uluslararası ticaretteki bu gelişme ve ülkelerce bu gelişmenin be-
nimsenip teşvik edilmesi, bu gelişmeye engel olan uluslararası çifte ver-
gilendirmenin önlenmesi konusuna da önem kazandırmıştır. Bunun sonucu ola-
rak uluslararası mali kuruluşlarda yapılan çalışmalar sonucu; vergi anlaş-
malarının hatırlık çalışmalarını kısaltacak ve anlaşmalarda taraflara yol
gösterici olacak anlaşma modeli çalışmaları yapılmıştır. Bu çalışmalar so-
nucu, ortaya BM ve OECD modelleri olmak üzere iki ayrı çifte vergilendir-
meyi önleme anlaşma modeli çıkmıştır.

OECD anlaşma modeli hatırlanırken, yapılacak olan çifte vergilendir-
meyi önleme anlaşmalarının, gelişmiş ülkeler arasında yapılacağı noktasın-
dan hareket edilmiş ve gelişmekte olan ülkeler bir anlamda ihmal edilmiştir.

OECD anlaşma modelinin benimsemiş olduğu ikamet ilkesi birçok açıdan gelişmekte olan ülkelerin çıkarlarına ters düşmektedir. Gelişmekte olan ülkelerin sermaye ithalatçısı olmaları ve uluslararası ticarete önemli rol oynamamaları, ikamet ilkesini benimsemelerini engellemektedir. Oysa, yine bu ülkelerin dahilde dış yatırımların yarattığı gelirleri vergilendirmeleri gerekir. Bir yerde buna zorunludurlar. Gelişmekte olan ülkelerin, kalkınmaları için gerekli fonları özel tasarruflarla sağlamaları mümkün olmaktadır. En azından bu ülkelerin milli gelirleri fonlar için gerekli tasarrufları fertlerin gönüllü olarak yapabilecekleri düzeye gelene kadar, bu ülkelerde tasarrufların önemli kısmını kamusal tasarruflar oluşturacaktır. Kamusal tasarruflarında en büyük kaynağı vergilerdir. Gelişmekte olan ülkelerin bu yüzden yurt içindeki yabancı sermaye yatırımlarını vergilendirmeleri gerekir. Ancak OECD modeli ikamet ilkesini benimsemiş olduğundan bu modele göre yabancı sermaye yatırımlarını vergilemek istisnalar dışında mümkün olmamaktadır(89).

Vergi anlaşmalarının kısa tarihi gözden geçirilecek olursa, bunların sözleşmeye taraf devletlerin maliye, para ve diğer önemli politikalarının ışığı altında formüle edildiği görülecektir.

Gelişmiş bir ülke ile gelişmekte olan bir ülke arasındaki anlaşmaların, iki gelişmiş ülke arasındaki anlaşmaların dayandığından çok daha farklı ekonomik düşünce ve diğer görüşlerden etkilenebileceği açıktır. Anlaşmayı yapan ülkeler arasındaki iktisadi ve sınai gelişme aşaması bakımından büyük farklılıklar varsa o zaman gelişmiş ülkeler arasındaki anlaşmaların temelini teşkil eden karşılıklılık kavramının geniş ölçüde değişikliğe uğrayacağı kuşkusuzdur. Gelişmiş ülke açısından göreceli olarak daha az önem

(89) Kocayusufpaşaoğlu, a.g.e., S.101.

taşıyan bir gelir kaybı, gelişmekte olan ülke için büyük bir fedakarlık olabilir. Bir çok ülkede dış ödeme araçlarının azlığı, gelir kaybı fedakarlığından daha büyük önem taşımaktadır. Sonuç olarak gelişmekte olan ülkenin vergi anlaşmasının etkisiyle, yurtiçi gelirinden doğacak vergi hasılatı azalıp ve bu kayıp anlaşmalardan doğan diğer ekonomik çıkarlarla karşılanmayıp yabancı döviz kaynakları bundan zarar göreceksen, anlaşmaya girmeye kolay kolay yanaşmayacaktır.

Gelişmekte olan ülkelerin uzmanları, vergi anlaşmalarının gelişmekte olan ülkelere yapılan ekonomik yardım politikasının bir parçası olarak gözönünde bulundurulmasını istemişlerdir. Bir çok gelişmiş sanayi ülkesi, bunun yanı sıra Birleşmiş Milletler Dünya Bankası, Kalkınma Yardım Konseyi (DAC) ve OECD gibi uluslararası kuruluşlar gelişmekte olan ülkelere resmi yardımlara ek olarak, özel sermaye akımının önemini belirtmişler ve bu ülkelere yabancı sermaye yatırımının atamileştirilmesi için gelişmiş ülkelerle gelişmekte olan ülkeler arasında yapılacak olan vergi anlaşmalarının bunu amaç edinmesi gerektiği üzerinde durmuşlardır.

Gelişmekte olan ülkelerde kaynak ilkesinin vergilemeye esas alınmasını savunmuşlardır. Böylece hem gelişmekte olan ülkelere gelecek yabancı sermayenin vergilendirilmesi kamusal tasarruflarda bir artış sağlayacak, hem de gelen yabancı sermaye yatırımlarıyla gelişmekte olan ülkenin kalkınması hızlanacaktır. Gelişmiş ülkeler ise sermayenin marjinal verimliliğinin yüksek, emek fiyatının ucuz olduğu bu ülkelerde yatırım yaparak, kendi ülkelerinde elde edebileceklerinden daha yüksek kârlar elde edebilecekler hem de vergi oranlarının göreceli olarak gelişmekte olan ülkelere düşük olmasının avantajlarından yararlanacaklardır.

Bu görüşler üzerine BM tarafından yapılan çalışmalarda gelişmiş ülkelerle, gelişmekte olan ülkeler arasında yapılabilecek vergi anlaşma modeli üzerinde durulmuştur.

BM tarafından hazırlanan anlaşma modeli, OECD modelinin etkisi altında kalmış, ancak kaynak ilkesine de yer vererek gelişmekte olan ülkelerin çıkarlarını bir ölçüde de olsa korumuştur. Bunu da OECD modelinde yer alan istisnaları genişletip kaynak ülkeye vergileme hakkı tanıyarak yapmıştır. Ancak BM modelinin de eksiklikleri mevcuttur.

OECD modeli genel olarak vergilemede sermaye ve iş sahiplerinin bulunduğu anlaşmaya taraf olan devlete vergileme hakkı tanımış, diğer bir deyişle ikamet ilkesini benimsemiştir. Dolayısıyla gelişmiş sanayi ülkeleri, ülke dışında yaptıkları yatırımların vergilendirilmesinde bir önceliğe sahip olmuşlardır. BM modeli bu durumu gelişmekte olan ülkelerin lehine çevirecek çalışmalar yapmıştır. Ancak yapılan çalışmalarda, OECD modelinin etkisi altında kalmış kaynak ilkesi benimsenmemi, fakat ikamet ilkesine getirilen istisnaların sayıları artırılarak ve kaynak ülkeye tanınan vergileme haklarının kapsamı genişletilerek iki ilkeyi uzlaştırmaya çalışmıştır.

Halbuki modern akıma göre sermaye yatırımlarının, gelişmekte olan ülkelere yöneltilmesi arzulanmaktadır. Bunun içinse kaynak ilkesiyle ikamet ilkesini uzlaştırmak yerine, yeni geliştirilen modelde kaynak ilkesinin benimsenmesi, bu ilkeye konulacak istisnalarla ikamet ilkesine yer verilmesi çok daha olumlu sonuçlar verebilirdi.

Böyle bir yol izlendiğinde yatırımın yapıldığı gelişmekte olan ülkeye bir öncelik tanınarak, sermayenin geldiği ülke ikinci sırada vergileme hakkına sahip olacaktır. Vergilendirmede yatırımların yapıldığı ve gelirin doğduğu ülkeye öncelik tanımak diğer bir deyimle, kaynak ilkesinin uygulanması

birçok açıdan anlamlıdır. Kaynak ilkesinde, ikamet ilkesi kadar kuvetle savunulabilecek dayanakları vardır.

Herşeyden önce yabancı sermayenin çalışmak için gelmiş olduğu ülkede, çalışma ortamının doğması için temel yatırımlar ve diğer kamu harcamaları, yatırım yapılan devletçe karşılanmış olduğundan, vergileme hakkının da bu devlete ait olması gerekir.

Gelişmekte olan ülkelere yapılan yabancı sermaye yatırımları bu sermayenin geldiği ülkedekinin çok üstünde bir kâr sağlamaktadır. Ülkesinde yatırım yapılan devletçe bu kârın tamamının vergilendirilmesi, sermaye sahibinin kâr payını normalin altına düşürmeyecektir. Kaldı ki gelişmekte olan ülkelere vergi oranları özellikle, sanayi kesimi üzerindeki vergi yükü gelişmiş ülkelere oranla çok daha düşüktür.

Gelişmekte olan ülkelerin malî kaynakları genellikle zayıf ve yetersiz olduğundan, yabancı sermaye kazançlarının daha hafif şekilde vergilendirilmesi, gerekli fedekârlığın bu ülkeler tarafından yüklenilmesi anlamına gelecektir. Bu yükün bir kısmının sermaye ihraç eden gelişmiş ülkeler tarafından da karşılanması adilane bir çözüm yolu olacaktır(90).

Gelişmiş sanayi ülkelerinde sermaye birikimin çok artması ve yatırımların doyum noktasına yaklaşması, sermayenin değer yitirmesine yol açmakta ve ortalama kâr hadlerinde bir düşme gözlenmektedir. Bu nedenle, gelişmiş ülkeler için sermaye ihracı, bir zorunluluk halini almaktadır, aksi takdirde ekonomide deflasyonist etkiler görülebilecektir. Bu istenmeyen durumu sermaye ihracını artırmak suretiyle önlemek mümkündür. Sermaye ihracını artırmak için de bu ülkelerin bir takım fedakârlıklarda bulunmaları adilane bir çözüm

(90) Tuncer, a.g.e., S.143.

olacaktır. Çünkü her iki grup ülkede yabancı sermaye yatırımını vergilemek istediğinde çifte vergilendirmeden dolayı kâr oranı yine düşecek ve bu durumda sermaye hareketliliğini engelleyecektir. Bunu engellemek içinde yalnız geliştirmekte olan ülkelerin değil, gelişmiş ülkelerin de, hatta geliştirmekte olan ülkelere daha çok fedakârlığa katlanmaları gerekecektir.

Sermayenin uluslararasılaşması, gerek geliştirmekte olan, gerekse gelişmiş ülkelere bir çok avantaj sağlamakta ve bunu engelleyici faktörlerin ortadan kaldırılması gerekmektedir. Sermaye hareketliliğini engelleyen faktörlerden biri olan çifte vergilendirmeyi önlemek için yapılan anlaşmalarda da, her iki tarafın da çıkarı olduğundan vergi fedakârlığının da eşit olması gerekir. Ancak bu fedakârlık OECD modelinde geliştirmekte olan ülkelerin üzerinde kalmakta; BM modelinde ise yük bir ölçüde paylaşılmakla beraber, fedakârlığa yine geliştirmekte olan ülkeler görecel olarak fazla katlanmaktadırlar.

II- BM VE OECD MODELLERİNDE VERGİLENDİRME HAKKININ PAYLAŞIMINDA ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR

Uluslararası vergi anlaşmalarında, genellikle anlaşmazlığa yol açan, önemli dış gelir kalemlerinin vergilendirme hakkının paylaşılmasıdır.

Uluslararası iş ve sermaye hareketleri sonucu ortaya çıkan dış gelirlerin önemlilerini şu şekilde sıralayabiliriz:

- i- Uluslararası borç ilişkileri sonucu elde edilen faizler,
- ii- Uluslararası iştiraklerden elde edilen temettüleri,
- iii- Uluslararası patent, lisans hakları v.b. kiralanması veya satılmasından elde olunan gayrimaddi hak bedelleri,
- iv- Uluslararası faaliyetlerde bulunan teşebbüslerin elde ettikleri teşebbüs gelirleri,

v- Uluslararası faaliyetlerde bulunan serbest meslek erbabının elde ettiği serbest meslek kazançları,

vi- Uluslararası nakliye şirketlerinin elde ettikleri kazançlar.

OECD anlaşma modeli, bu gelir kalemlerinin paylaşılmasında ikamet ilkesini benimsediğinden; gayrimenkul gelirleri, sabit işyeri aracılığıyla elde edilen gelirler, kamu hizmetleri karşılığı elde olunan gelirler, temettü-ler ve faizlerdeki istisnalar dışında vergilendirme hakkını bu gelirlerinin lehdarının mukim olduğu anlaşmaya taraf olan devlete bırakmıştır(91).

BM modelinde ise ikamet ilkesinin yanısıra, kaynak devlete de vergilendirme hakkı verecek şekilde kapsam genişletilmeleri yapılmış, istisnalar- da kaynak devlete daha çok vergileme hakkı tanınmış, ikamet ilkesi ile kay- nak ilkesi uzlaştırılmaya çalışılmıştır.

A- FAİZLERİN VERGİLENDİRİLMESİYLE İLGİLİ SORUNLAR

Faiz gelirinin yatırımı yapan kimsenin mukim bulunduğu ülkede mi, yok- sa faizin doğduğu kaynak ülkede mi vergilendirilmesi gerekeceği veya bu geli- rin her iki ülke arasında ortaklaşa mı vergilendirileceği sorunu, teori ve uygulama açısından çözümlenmesi zor bir sorundur. Çünkü bu bakımdan vergilen- dirmeye hakkı olan tarafların, aynı derecede haklı oldukları aynı güçte sa- vunulabilir. Bir başka deyişle faizin vergilendirilmesinde, gerek sermayenin doğduğu ülke ve gerekse bunun çalıştırıldığı ülke aynı derecede haklı görün- mektedirler(92).

Uluslararası hukuk kurallarına göre, bir borcun ifa yerini, borçlunun ikamet ettiği ülke veya mahal olarak kabul etmek gerekir. Sermaye ihraç eden

(91) Kocayusufpaşaoğlu, a.g.e., S.105.

(92) Tuncer, a.g.e., S.157.

birçok gelişmiş ülkedeki vergi uygulamasında, bu ülkelerin yabancılara ödedikleri faizlere, çoğu kez yüksek oranda gelir vergisi stopajı uygulanarak, bu gelirleri doğduğu ülkede vergileme yoluna gitmektedirler. Diğer taraftan bunun tam tersi bir uygulama yaparak, uluslararası vergi anlaşmalarında, faizlerin alacaklının ikametgâhının bulunduğu ülkede vergilendirilmesini teklif etmektedirler. OECD anlaşma modelinin 11.maddesi gereğince "Bir akit devletin mukimine ödenen faizler bu diğer akit devlette vergilendirilir" hükmü yer almaktadır.

Bilindiği gibi ekonomik yardım gelişmiş ülkelere, gelişmekte olan ülkelere doğru olmaktadır. Bunun anlamı, sermaye ve teknik bilgi akımı gelişmiş ülkelere, gelişmekte olan ülkelere doğru olmaktadır. Bu yüzden gelişmekte olan ülkeler ağır dış borç ve bunun sonucu olarak, ağır dış borç faiz yükü altında ezilmektedir. Buna ek olarak gelişmekte olan ülkelerin, kendi ülkelerinde doğan faiz gelirini vergi anlaşmaları dolayısıyla, gereği şekilde vergileyememesi, gelişmekte olan ülkeler için ağır bir kayıp olmuştur. OECD mali komitesince hazırlanan raporda, gelişmiş ülkelerle gelişmekte olan ülkeler arasında yapılacak vergi anlaşmalarında, gelişmekte olan ülkelere doğacak her türlü faizlerin vergileme hakkı, ilke olarak faizi elde eden kimse nin ikamet ettiği devlete tanınmış; ancak faizin doğduğu kaynak devlete faiz tutarının % 10'nu geçmemek üzere vergilendirme hakkı tanınmıştır. Böylece OECD anlaşma modelinde, faizlerden doğan vergileme hakkını gelirin doğduğu devlet ile geliri elde edenin oturduğu devlet arasında, ağırlığın ikincinin yararına olmak üzere paylaşılması ilkesi kabul edilmiştir.

BM anlaşma modelinde ise kural olarak yine OECD modelindeki gibi "Bir akit devlette doğan ve diğer akit devlet mukimine ödenen faiz, bu diğer devlette vergilendirilir" hükmü yer almış, bunun yanısıra kaynak devlete de

karşılıklı anlaşmayla belirlenecek oranda vergileme hakkı tanımıştır. OECD modelinin % 10 olarak belirlediği kaynak devletin vergileme hakkı, BM modelinde tarafların anlaşmasına bırakılmıştır. Ancak, gelişmiş ülkelerin bu konuda geliştirmekte olan ülkelere taviz vermesi kanımızca uzak bir ihtimaldir. Çünkü eğer istense gelişmiş ülkeler kaynak ilkesini benimseyip sınırlı oranda kendileri vergi almayı kabul edebilirlerdi. Ayrıca gelişmiş ülkelerin, gelişmişliğin avantajlarını kullanarak yapacakları baskılarda, anlaşmalarda gözardı edilmeyecek bir ağırlık taşıyacaktı. Bu durumda, bir anlamda OECD modelinin sakıncalarını giderip, geliştirmekte olan ülkelerin vergilendirme hakkını genişletmeyi amaç edinen BM modelinin faizler konusunda bu amacına yeterince yerine getiremediğini söylemek peş yanlışı olmayacaktır.

B- TEMETTÜLERİN VERGİLENDİRİLMESİYLE İLGİLİ SORUNLAR

OECD anlaşma modelinin 10.maddesinde temettülerin nasıl vergilendirileceğini ve çifte vergilendirmeyi önlemek için nasıl bir yol izlenmesi gerektiğini göstermiştir. Bu bakımdan faizler ile temettüler arasında bir paralellik mevcuttur.

Gelişmiş ülkeler arasında yapılmış olan anlaşmalarda temettüler ile ilgili sorunlar aşağı yukarı bir çözüme bağlanmıştır. Buna göre "Bir akit devlet mukimi şirket tarafından diğer akit devlet mukimi bir kimseye ödenen temettüler, bu ikinci devlette vergilendirilecektir" Böylece anlaşma modeli, temettülerin vergilendirilmesinde, temettüyü alan kişinin mukim olduğu devlete öncelik tanımıştır.

Ancak bu temettüler, temettüyü ödeyen şirketin mukimi bulunduğu devlette, bu devletin mevzuatına göre % 5 ile 15 arasında değişen bir oranda

vergilendirilebilmektedir. Gelişmiş ülkelerde sermaye hareketi tek taraflı olmadığından, her iki ülkenin mukimleri, diğer ülkelerin mukim şirketlerinden temettü aldıklarından anlaşmaya taraf ülkelerin gelişmiş ülke olması durumunda, her iki taraf içinde herhangi bir gelir kaybı sözkonusu olmayacaktır. Olabilecek dönemsel gelir kayıpları ise süreç içinde çok rahat şekilde giderilebilecektir(93).

Ancak, gelişmiş sanayi ülkeleri ile gelişmekte olan ülkeler arasında yapılan vergi anlaşmalarında, temettülerin yukarıdaki ilkelere göre vergilendirilmesi karmaşık sorunlar ortaya çıkarmaktadır.

Bazı gelişmiş ülkeler, kendi ülkelerindeki şirketlerin birbirine katılmalarını, kâr dağıtımlarını bazı koşullar altında, iştirak kazançları" olarak vergiden istisna etmektedirler. Buna benzer şekilde, bazı devletlerde bu uygulamayı, bizzat imzaladıkları vergi anlaşmaları ile kendi şirketlerine yabancı şirketlerin yapmış oldukları kâr dağıtımlarına da uygular. Fakat hiçbir devlet, kendi vatandaşlarına veya ülkesinde oturanlara, yurt dışından yapılmış olan temettü transferlerini vergiden istisna etmez. Bu bakımdan bir devlet kendi ülkesinde mukim olanların, yurt dışından sağladığı temettüleri, bunlar yurt dışında vergi ödemiş olsa bile yeniden vergilendirmekte ve temettülerde çifte vergilendirme bu açıdan kaçınılmaz ve zorunlu bir sonuç olmaktadır.

Gelişmekte olan ülkelerin yatırımları genellikle, bu ülkelerin mevzuatına göre kurulmuş olan yerli şirketlerce yapılmaktadır. Bu tür şirketlerde sermayenin yabancı ortaklara ait olması veya şirketin idare ve denetiminin yabancı ortaklar tarafından yapılması vergilendirmeyi etkilemektedir. Bu duruma göre, gelişmekte olan ülke bu tür şirketleri istediği biçimde

(93) Tuncer, a.g.e., S.159-162.

vergilemekte özgür kalmaktadır. Bu bakımdan yabancı ortağın vergilendirilmesi, şirketin kârını dağıtması ve bunun transferi ile başlamaktadır. OECD anlaşma modeli, ilke olarak temettünün vergilendirme hakkını, bunu elde eden kişinin ikamet ettiği anlaşmacı devlete tanımıştır. Kaynak devlete tanınan vergi stopaj hakkı ise, şirket statüsüne göre, ortakların ilgili şirketin en az % 25'ine sahip olmaları halinde % 5 ve diğer bütün hallerde (yani temettüyü alacakların gerçek kişi olması ve katılma payının % 25'den az olması durumu) ise % 15'tir. Bu vergileme hakkının kaynak ülke aleyhine düzenlendiği ve bundan gelişmekte olan ülkelerin zarar göreceği açıktır.

BM anlaşma modeli ise, yine OECD modelinde olduğu gibi ilke olarak, temettüyü elde eden kişinin ikamet ettiği devlete vergilendirme hakkını vermektedir. Kaynak devlete tanınacak vergi stopaj hakkı ise anlaşmaya taraf olan devletlere bırakılmıştır. Bu durumda yine, pazarlık gücü yüksek olan gelişmiş ülkeler bu maddeyi rahatlıkla kendi lehlerine çevirebileceklerdir. Bu durumda da vergilendirme hakkının kaynak ülke aleyhine düzenlenmesi mümkün görünmektedir.

C- GAYRİMADDİ HAK BEDELLERİYLE İLGİLİ SORUNLAR

OECD anlaşma modelinin, gayrimaddi hak bedellerinin vergilendirilmesini düzenleyen 12.maddesi; vergilendirme hakkını sadece ikamet edilen devlete vermiştir. Kaynak devletin vergilendirme hakkı için herhangi bir hüküm mevcut değildir.

BM anlaşma modelinde ise ikamet devletin yanısıra, kaynak devlete de vergilendirme hakkı verilmiştir. Modelin gayrimaddi hak bedellerinin vergilendirilmesini düzenleyen 12.maddesinin 2.fıkra hükmüne göre, gayrimaddi hak bedelleri elde edildiği anlaşma tarafı devlette ve o devletin kanunlarına göre

de vergilendirilmeleri; ancak kendisine gayrimaddi hak bedeli ödemesinde bulunulan kişi bunun lehdarı ise gayrimaddi hak bedellerinin gayrisafi miktarına uygulanacak vergi taraf devletlerce belirlenecek oranı aşmayacaktır. Bunun yanısıra bu modelinde eğer bir teşebbüs, diğer devlette bir işyeri vasıtasıyla faaliyette bulunuyorsa ve sözkonusu işyeri vasıtasıyla diğer devlette ticari faaliyetlere benzer nitelikte olan veya aynı mahiyette olan ticari faaliyetlere benzer nitelikte olan veya aynı mahiyette olan ticari faaliyetlere atfedilen kârlar bu diğer devlette vergilendirilebilir. 7.maddenin c fıkrasında bahsedilen ticari faaliyetlerle ilişki kurulması halinde de elde edilen gayrimaddi hak bedelinin ticari kazanç hükmüne gireceği benimsenmiştir(94).

Gelişmiş ülkelerde büyük ortaklıklar yeni mamüller üretmek veya mevcut mamüllerinin üretim usullerini geliştirmek için etüd ve araştırmaya büyük paralar harcarlar. Teknolojik gelişme ancak bu tür pahalı etüd ve araştırma giderleri ile mümkün olabilmektedir. Gelişmekte olan ülkelerin gerek bilimsel ve gerekse mali durumları, bu tür etüd ve araştırmaları yapmaya elverişli olmadığı için, bilimsel ve teknolojik araştırma sonuçlarını patent, lisans ve know-how olarak aynen ithal etmek zorundadırlar. Aksi halde iktisadi gelişme ve kalkınma mümkün olmamaktadır. Teknoloji ithalinin de bir bedeli vardır. Yalnız bu bedeli tam ödemeye durumları elverişli olmadığı için, gelişmiş ülkelerdeki büyük şirketler çoğu kez maliyetinden aşağı bedellerle bunu geliştirmekte olan ülkelere satarlar. Bu teknoloji için geliştirmekte olan ülkelerin yaptığı ödemeler, bu ülkelerin ödemeler bilançosunda olumsuz bazı sonuçlar doğurmaktadır. Bunları önlemek için akla gelen ilk ve en kolay çözüm, gayrimaddi hak bedelleri için yapılan ödemelerin brüt tutarları üzerinden oldukça yüksek şekilde vergilendirmektedir. Bu yüksek stopajlar yapılan giderleri

(94) Tuncer, a.g.e., S.163.

dikkate almadığı için, bu hakları satan gelişmiş ülkeler ortaklarının aleyhine sonuçlar vermektedir. Çünkü bu bedeller, ayrıca ikametgah ülkesinde temettü olarak ikinci kez vergi ödemektedir. Böylece gayrimaddi hak bedellerinin önce kaynak ve sonrada bu hakkı satan veya kiralayan ülkede vergilendirilmesi çifte vergilendirmeye yol açmakta ve ortaya çıkan teknik sorunlar kolay kolay çözümlenememektedir.

Burada ilk çözümlenecek sorun, gayrimaddi hak bedellerinden yararlanmakta olan gelişmekte olan ülkelerde, gayrisafi tutar üzerinden vergilenen bedeli, bazı yöntemlerle safi hale dönüştürmek yani hasılatтан bazı giderlerin indirilmesini sağlamaktır. Burada da indirilebilecek giderlerin oranının tesbitinde güçlük çıkmaktadır. Eğer bu oran, ana ülkenin vergi oranından yüksekse (çoğu kez ana ülkedeki vergi oranını da aşmaktadır) Kaynak ülkede, vergilendirme bazen net esasa göre değiştirilse bile, gider düşülmesi sınırlanmaktadır. Bu takdirde ayrıca ana ülkeye vergileme hakkı tanınmaktadır. Bazı vergi anlaşmalarında bu çözüm yolu uygulanmıştır(95).

Diğer bir çözüm yoluna göre, anlaşma hükümleri gereğince, gelişmekte olan ülkenin net esasa göre ve fakat ölçülü ve makul hadler dahilinde gayrimaddi hak bedellerinin vergilenesi sağlanmaktadır. Diğer bazı anlaşmalarda ise, önce kaynak ülkede makul bir vergi stopajı uygulanmakta ve ana ülkede vergi tasarruf ettiren bir mahsup ile çifte vergilendirme önlenmeye çalışılmaktadır. Bu da gelişmiş ülkelerin vergilendirme alanındaki cömertliğine bağlıdır.

Gerek BM modelinde, gerekse OECD modelinde gayrimaddi hak bedellerinin vergilendirilmesine ilişkin düzenlemeler yeterince açık değil ve çifte vergilendirmeyi önlemek için yeterli değildir. Bu netenle bu maddenin her iki

(95) Tuncer, a.g.e., S.164.

modelde de gözden geçirilip çifte vergilendirmeyi önleyecek bir düzenleme getirilmesi gerektiği kanısındayız.

D- TEŞEBBÜS KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

Ticari kazançların vergilendirilmesinde her iki modelde anlaşmaya taraf olan bir devlet teşebbüsüne ait kârlar anlaşmaya taraf olan diğer devlet- te bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunduğu, anlaşmaya taraf olan her iki devletin de bu işyerine aynı koşullarda aynı faaliyetleri yürüten ve tamamen bağımsız teşebbüsten beklenen kârı atfedecekleri hükmü kabul edilerek, anlaşmaya taraf olan her iki devlete de vergilendirme hakkı tanınmıştır.

İşyerinin kârı belirlenirken de, işyerinin bulunduğu devlette veya başka herhangi bir yerde oluşan ve yönetimle genel idare masraflarını da bünyesine alan, ticari faaliyetle ilgili masrafların indirilebileceği hükmü getirilmiştir. Ancak bu masraf payının nasıl hesaplanacağı hakkında hiçbir açıklama yapılmamıştır. Bu açıklamanın yapılmaması ülkelerdeki farklı uygulamalardan dolayı çifte vergilendirme konusunda sorun yaratmaktadır(96).

Örneğin A devletinde olan bir şirketin B devletinde de bir sabit işyeri olduğunu varsayalım. Her iki devlette de şirketin cirosu ve gayrisafi kârı aşağıdaki gibi olsun

	<u>CİRO TL.</u>	<u>GAYRİSAFİ KÂR TL</u>
A Devletinde	15.000.000.-	3.000.000.-
B Devletinde	7.500.000.-	2.250.000.-

Bu şirketin dağıtılacak genel idare masraflarının 500.000.-TL olduğunu varsayalım.

(96) Karakullukçu, a.g.e., S.2.

Eğer A devleti dağıtımı, ciroya göre B devleti de gayrisafi kâra göre yapıyorsa merkeze ve sabit işyerine ilave edilecek masraf payı da şöyle olacaktır.

$$\text{A Devletinde (Merkeze)} \quad \frac{5000.000 \times 15.000}{22.500} = 333.333$$

$$\text{B Devletinde (Sabit işyerinde)} \quad \frac{500.000 \times 2.250}{5.250} = 214.285$$

Hesaplamalardan çıkan sonuca göre dağıtılacak olan masraf payı 500.000.- TL olduğu halde, merkeze ve sabit işyerine mal edilen masraf miktarı toplam 547.618.-TL'dir.

Tersine olarak masraf dağıtımında A devleti gayrisafi kârı B devleti de ciroyu esas alıyorsa

$$\text{A Devletinde (Merkeze)} \quad \frac{500.000 \times 3.000}{5.250} = 285.765$$

$$\text{B Devletinde (Sabit işyerine)} \quad \frac{500.000 \times 7.500}{22.500} = 166.666$$

Bu defa dağıtılacak masraf miktarı 500.000.-TL.'si olduğu halde mal edilen masraf miktarları toplamı 452.380.-TL'si olmaktadır.

Bu sonuncu durum bir bakıma çifte vergilendirmedir. Çünkü genel giderlerin tamamı dağıtılmadığından, dağıtılmayan miktar tekrar vergilendirilmiş olur(97).

E- SERBEST MESLEK FAALİYETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİYLE İLGİLİ SORUNLAR

OECD anlaşma modelinin 14.maddesinde serbest meslek faaliyetlerinin vergilendirilmesine ilişkindir. Bu maddeye göre anlaşmaya taraf olan bir devlet mukiminin, anlaşmaya taraf olan diğer devletteki serbest meslek

(97) Karakullukçu, a.g.e., s.34.

faaliyetleri sadece ikamet devletinde vergilendirilecektir. Eğer bu faaliyet diğer devlette bulunan sabit bir işyerinde yapılıyorsa sadece bu yere izafe edilecek gelirin vergilendirme hakkı diğer devlete bırakılacaktır.

BM modelinde bunun yanısıra bir kişinin bir mali yılda, anlaşmaya taraf olan diğer devlette kalışı, bir veya birkaç seferde 183 günü aşarsa bu durumda, yalnızca diğer akit devlette icra edilen faaliyetlere isabet eden gelir bu diğer devlette vergilendirilecektir.

Kaynak devlete vergileme hakkı veren BM modelinin öngördüğü bir diğer şart ise, anlaşmaya taraf olan diğer devletteki faaliyetlerin bedeli, diğer akit devlet mukimlerinden biri tarafından veya bir diğer devlette bulunan bir işyeri ya da sabit yer tarafından ödenmesi durumunda da vergilendirme hakkı kaynak devlete geçecektir. Bir anlamda BM modelinde 183 gün süre getirmekle sabit çalışma yeri kıstası devre dışı bırakılmaktadır. Bu süre daha çok bilim adamları, teknisyenler ve mahalli personelin yetişmesinde görev alan kişiler için geçerlidir.

Nitekim bu madde anlaşmalarda genellikle değişikliğe uğramaktadır. Anlaşmaya taraf olan devletlerden birinin serbest meslek erbabı tarafından anlaşmaya taraf olan diğer anlaşma tarafı devlet diğer devlet mukimi bir kimseye, anlaşmaya taraf ilk devlet dışında bir serbest meslek faaliyeti ifa edilir. ve bundan da bir kazanç sağlanırsa bu istihkak üzerinden, kaynak devlet belli bir oranda vergi almaktadır. BM modelinde bu şartlarda tarafların anlaşmaları sonucu belirlenecek miktardan sonrası vergiye tabi tutulmaktadır. Miktar esas alındığında içinde kalan kısımların vergi dışı tutulması kaynak ülkenin gelir kaybına neden olacaktır.

F- ULUSLARARASI NAKLİYE ŞİRKETLERİNİN ELDE ETTİĞİ KAZANÇLARIN
VERGİLENDİRİLMESİYLE İLGİLİ SORUNLAR

Uluslararası Nakliye şirketlerinin elde ettiği gelirlerin vergilendirilmesi, vergi anlaşmalarında tartışma ve pazarlık konusu olmaktadır. OECD anlaşma modelinin 8.maddesi deniz ulaştırması, iç sularda ulaştırma ve hava ulaştırmasından elde edilen kazançların vergilendirilmesini düzenlemektedir. Bu tür ulaştırma kurumlarında vergilendirme hakkı, bu teşebbüslerin fiili iş merkezlerinin bulunduğu anlaşma tarafı devlete verilmiştir. BM modelinin bu hükme getirdiği tek yernilik, gemilerin uluslararası trafikte işletilmesi halinde, bu gemiler diğer devlete arasına uğrarsa etkin yönetim merkezinin bulunduğu devlette vergilendirilecektir. Eğer diğer devlette yürütülen taşımacılık arızı niteliği aşarsa, bu durumda kazanç iki devlet arasında paylaşılacaktır(98).

Heriki modelin getirdiği çözümlerde uygulamada, çifte vergilendirmeyi önlemek için yeterli olmamaktadır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerle, gelişmiş ülkeler arasındaki özel durumlarda bu madde hükümleri sorunları çözmekten uzaktır.

Bunun önlenebilmesi için, uluslararası deniz ve hava ulaştırma şirketlerinin kârlarının karşılıklı olarak vergiden istisna edilmesi teklifi, bu şirketlerin, çeşitli ülkelerin vergi kanunları gereğince çifte hatta daha fazla vergiye tabi tutulmasından doğmaktadır. Her iki anlaşma modelinin de, ilke olarak kabul ettiği işletmenin fiili iş merkezinin vergilendirmeye esas alınması ortalama bir çözüm yoludur.

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında yapılan anlaşmaların çoğunda, uluslararası deniz ve hava ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesi

(98) Semercigil, a.g.e., s.73.

hakkı, ikametgah ülkesine tanınmıştır. Bazı hallerde vergileme hakkı, iki ülke arasında paylaşılmaktadır.

Anlaşma modellerinin getirdiği şartlarda, hemen hemen kaynak ülkenin, bu konuda hiçbir vergilendirme hakkı bulunmamaktadır. Bu nedenle anlaşmalar-
da, bu sorun genelde pazarlık suretiyle çözümlenmeye çalışılmaktadır. Gerek OECD anlaşma modelinin, gerekse BM anlaşma modelinin bu konuda getirmiş oldukları çözümler yetersiz kalmaktadır.

G- ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN ÖNLENMESİ VE UYGULANAN YÖNTEMLERİN SAKINCALARI

Uluslararası vergi anlaşmalarının temel amacı çifte vergilendirmenin önlenmesi olduğu halde, vergi anlaşmalarında çifte vergilendirmeyi önleyici sadece iki şıklı bir madde mevcuttur.

Bu da göstermektedir ki asıl sorun, uluslararası çifte vergilendirmeyi önlemek suretiyle mükellefin uluslararası hukuka göre himayesi olmayıp, muhtelif gelir ve servet unsurlarının vergilendirme hakkının anlaşmaya taraf devletler arasında paylaşılmasıdır(99).

Gerek BM modelinde, gerekse OECD modelinde 23 A ve 23 B maddeleri anlaşmanın en önemli maddelerinden ikisidir. Bu iki madde çifte vergilendirmeyi ortadan kaldıracak iki yöntemi açıklamaktadır. Bir istisna diğeri mahsup yöntemi olarak adlandırılan bu iki yöntem, birbirleriyle çok yakından ilişkili olduğu için, bu iki yöntemin eleştirisi birlikte yapılmıştır. Zaten bu yakın ilişki anlaşma modellerinde de görünmekte ve maddelere ayrı numara verilerek A ve B olarak tek maddede incelenmektedir.

(99) Kocayusufpaşaoğlu, a.g.m., S.103.

OECD üyesi ülkeler arasında imzalanan anlaşmalarda çifte vergilendirmeyi önleyici veya bundan kaçınmayı sağlayıcı iki temel ilkenin bulunduğu görülmektedir. Bu konuda BM modeli de OECD modelinden esinlenerek kapsamda değişiklik yapmadan, aynı ilkeleri kabul etmiştir.

1- İstisna Yöntemi

Bu yönteme göre, anlaşmanın belirli bir geliri vergileme hakkını tanımadığı devlet, bu devlette gelir vergisine tabi tutulacak miktarın tayininde bu geliri verginin dışında bırakır. Bu uygulamada iki yöntem mevcuttur.

a- Tam İstisna

OECD raporunda, bu sistem tam istisna olarak adlandırılmıştır. İlgili devlet, istisna edilecek geliri matrahtan tam olarak düşer ve vergi oranının tayininde dikkate almaz.

b- Artanoranlı İstisna

İlgili devlet, sözkonusu gelirin yine indirilmesine müsaade eder; ancak bakiye üzerinden vergi haddinin tesbitinde artanoranlılık vergi hakkını saklı tutar. Yani verginin matrahının tesbitinde indirilmesine müsaade edilen miktarda matraha dahil edilecektir. Bu miktar vergilendirilmemesine rağmen, matraha dahil edilmek suretiyle vergi dilimi ve dolayısıyla oranı değişmektedir.

Vergi anlaşmalarında istisna sistemine yer verildiği takdirde artanoranlı istisnanın uygulandığı görülmektedir.

2- Mahsup Yöntemi

Anlaşmada bu yöntemin benimsenmesi halinde, bunu uygulayacak devlet, bir vergi mükellefinin diğer devletten doğan geliri de dahil olmak üzere,

toplam geliri üzerine vergi koyar, kendi vergisinden diğer devlete ödenen verginin indirilmesine izin verir. Burada uygulanan iki ayrı yol mevcuttur.

a- Alelade Mahsup

Burada, ikamet edilen devlet tarafından tanınan indirim hakkı sınırlandırılmış olup, yabancı vergi kendi ülkesinde ödencek vergiyi aşamaz. Bu yöntemde mahsup işleminin gerçekleşmesi için dışarda ödenen vergi yurt içinde ödenen vergiden daha az olmak zorundadır. Aksi takdirde mahsup işlemi gerçekleşmeyecektir.

b- Tam Mahsup

Burada ise, ikamet edilen devlet, kaynak ülkede ödenen verginin tam olarak indirilmesine izin verir. Bu yöntemde dışarda ödenen verginin içerde ödenecek vergiden az olmasına da gerek yoktur ve herhalde mahsup işlemi gerçekleşecektir(100).

İstisna yöntemiyle, mahsup yöntemi arasındaki fark, istisna yönteminin gelire, mahsup yönteminin de gelir üzerindeki vergiye yönelmesidir.

Değişik ülkeler arasında yapılan anlaşmalara bakıldığında, her iki yöntemde yer aldığını görmekteyiz. Bazı devletler istisna yöntemini, bazı devletler de mahsup yöntemini kabul etmektedirler. Teorik olarak bir devlet tarafından sadece bir sistemin tercih edilmesi arzu edilen bir durumdur. Bu seçimi her devlet anlaşmalarda kendi olanaklarına göre yapmaktadır. Bir yöntem seçildiği takdirde, kendi içinde de hangi yöntemin hangi şeklinin uygulanacağı açıkça belli edilmelidir.

Her iki modelde de 23.maddenin A ve B olarak iki alternatifli

(100) Tuncer, a.g.e., S.109.

Aksi takdirde, gelişmiş ülkelerden gelişmekte olan ülkelere doğru olan sermaye akımında bu ek vergi yükünden dolayı sermayenin marjinal verimliliğinde bir düşme söz konusu olabilecek, dolayısıyla sermaye hareketleri istenilen ölçüde gerçekleşmeyecektir.

H- ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARININ KÖTÜYE KULLANILMASI

İki ülke arasında yapılmış bir vergi anlaşması mevcut değilse, bu ülkelerin birbirlerinde faaliyette bulunan gerçek veya tüzel kişilerinin her iki ülkede de, alınan vergiler dolayısıyla çifte vergilendirmeyle karşı karşıya kalmaları doğaldır. Bu çifte vergilendirme olayını ortadan kaldırmak üzere iki ülke arasında yapılacak, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında, uygulanacak vergilerde "kaynak" ve "ikamet" ilkelerine göre, bazı indirim ve kolaylıklar sağlanmaktadır. Bu anlaşmaların normalde yalnız anlaşmaya taraf olmuş ülkelerin mükellefleri için geçerli olması gerekir. Ancak bazan anlaşmaya taraf olmayan ülkelere ait dar mükellefleri, faaliyette bulundukları ülkelerde elde ettikleri kazançları, bu ülkelerle vergi anlaşması bulunan diğer ülkelerdeki fiyalyal ve ortaklıklardan geçirmek suretiyle, vergi anlaşmalarının sağladığı kolaylıklardan (kâr paylarının düşük oranda stopaja tabi tutulması gibi) yararlanma yollarına başvurumaktadırlar. Olayı bir örnekle açıklayacak olursa; A, B ve C ülkelerinden AB ve AC ülkeleri arasında çifte vergilendirmeyi önlemeye ilişkin vergi anlaşması varsa, yani B ile C arasında vergi anlaşması yoksa, B ülkesinde dar mükellef olarak faaliyette bulunan C ülkesine ait bir şirket kazancını doğrudan kendi ülkesine getirmek istediğinde, anlaşma yokluğu dolayısıyla, ağır vergi yükü altına girmek durumunda kalacaktır. Bundan kurtulmak için de, kazancını A ülkesindeki bir fiyalyal üzerinden dolaştırarak ülkesine transfer yollarını başvuracak, böylece hem BC, hem de AC arasındaki vergi kolaylıklarından

yazılmasının nedeni, anlaşmaya taraf olan devletlere bir seçim hakkının tanınabilmesidir. 23 A maddesi artanoranlı istisna yöntemi, 23 B maddesi de alelade mahsup yöntemini göstermektedir. Ancak bazı hallerde alelade mahsup yönteminin, çifte vergilendirmeyi önlemeye yeterli olmadığı gözlenmektedir.

Örneğin (A) devletinin mukimi olan bir kişinin, (B) devletinde 60, (A) devletinde de 40 birim geliri olduğunu kabul edelim. Bu kişi (B) devletinde 30 birim vergi ödemiş olsun, bu durumda (A) devleti ikamet devlet olduğundan mukimin her iki ülkede de elde ettiği geliri toplayacaktır.

$60 + 40 = 100$ birim, elde edilen bu 100 birim gelirin vergisi hesaplanır. Hesaplanan bu verginin 25 birim olduğunu kabul edelim. (A) devletinde ödenecek olan 25 birimin % 60'ı olan 15 birimden fazlasının mahsubu mümkün değildir. Bu durumda A hesaplanan 25 birim vergiden, (B) devletinde ödenen 30 birim verginin sadece 15 birimini mahsup edebilecek ve sonuçta $25 - 15 = 10$ birim vergi ödeyecektir. Bu ödenecek olan 10 birim vergi ise aynı gelir üzerinden bir kez daha vergi alınması anlamına gelmektedir. Bu bakımdan uluslararası vergi anlaşmalarında uygulanan alelade mahsup yönteminin, anlatılan durumlarda, çifte vergilendirmeyi önlemede yetersiz kaldığı gözlenmektedir(101)

Uluslararası vergi anlaşmalarında uygulanan bir diğer yöntem olan artanoranlı istisna metodu ise, mükellefin vergi oranını artırmak suretiyle yine ek bir vergi yüküne neden olmaktadır. Bu durumda da vergi anlaşmalarının temel amacı olan, uluslararası sermaye hareketlerinin önündeki engelleri kaldırma fikri zedelenmektedir. Anlaşmalarda uygulanacak olan tam istisna ve tam mahsup yöntemleri bu sakıncaları ortadan kaldırabilecek ve anlaşmaların amacına ulaşmasına yardımcı olacaktır.

(101) TUSIAD, a.g.e., S.50.

yararlanabilecektir(102).

Yukarıdaki sakıncanın yanısıra, gerek BM modelinden, gerekse OECD modelinden kaynaklanan bir diğer sakınca; bir ülkenin mukimi, diğer ülkedeki faaliyetini, bağımsız bir acenta aracılığıyla sürdürürse, kaynak ülkeye vergilendirilecek bir matrah bırakılmamaktadır. Burada benimsenen görüş, ticari faaliyetin bağımsız acenta tarafından gerçekleştirildiği, bu acentanın da alışverişten elde ettiği kazancın kaynak ülkede zaten vergilendirildiğidir. Faaliyetler kaynak ülkede ancak kendisi tarafından ya da işyerinin düzenlendiği 5.maddede belirtilen daimi temsilci tarafından yürütüldüğünde, bir işyeri oluşturmaya yeterli kabul edilecek ve vergilendirilecektir. Burada önemli olan, uygulamada, işyerinin düzenlendiği 5.maddenin 5 ve 7.fıkra hükümlerinin iyi yorumlanması ve paravan acentalar vasıtasıyla yokedilmesi mümkün olan vergilendirilebilir kazancın sürekli denetim altında tutulmasıdır. Yeterli dikkat gösterilmediğinde, kaynak ülkenin tüm vergilendirilebilir potansiyeli yitirmesi mümkündür(103).

(102) Karsan, a.g.e., S.46.

(103) Semercigil, a.g.e., S.67-68.

III_ VERGİ ANLAŞMALARINDA TÜRKİYE'NİN DURUMU

A- GENEL OLARAK

Çifte vergilendirmenin önlenmesi konusunda, zaman içinde ülkemizin tutumunda farklılıklar özlenmektedir. Başlangıçta OECD'nin hazırladığı anlaşma projesine karşı çekingen bir tutum sergilenmiştir.

Söz konusu anlaşma modelinin ekonomisi gelişmiş ülkeler arasında aynı sonucu vermeyeceğini ileri sürmüştür.

Türkiye'nin vergi anlaşmalarına karşı göstermiş olduğu bu tutum zaman içinde, en azından uygulamada değişikliğe uğramıştır. OECD üyesi bir ülke olmamız, çıkarlarımıza ters düşmesine rağmen bir çok anlaşmada OECD modelini benimsemeye zorlamıştır. Türkiye'nin yapmış olduğu vergi anlaşmalarının çoğunda OECD modelinin etkisi görülmekle birlikte, zaman zaman BM modeli OECD modelinin karışımı olarak nitelenebilecek anlaşmalara da taraf olmuştur.

Türkiye çeşitli nedenlerle uzun süre bir vergi anlaşmasına girmekle beraber, uluslararası çifte vergilendirmeyi önleyici çalışmalara katılmış ve bu konuda aktif rol oynamıştır. Daha sonra, vergi anlaşmaları konusunda almış olduğu çekimser tutum zamanla düzelmiş 3 Kasım 1970 tarihinde Avusturya ile ilk vergi anlaşmasını imzalamıştır. Avusturya ile imzalanan bu anlaşma 1973 yılında da yürürlüğe girmiştir. Bu anlaşmadan iki yıl sonra Norveç ile imzalanan anlaşmaya rastlanmaktadır.

Yine aynı yönde, sekiz yıl 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 sık sık çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına taraf olmaktadır.

Türkiye'nin 1989 yılına kadar imzalamış olduğu ve yürürlüğe girmiş 12 tane anlaşma mevcuttur. Bunun yanında görüşmeleri tamamlanmış, fakat

uygulamaya geçilmemiş 8 anlaşma mevcuttur (104).

Ülkeamızın çifte vergilendirmeyi önleme çalışmalarına katılıp aktif rol oynadığını söylemiştik. Türkiye uluslararası vergi anlaşmalarında OECD modeline çeşitli çekince kayıtları koymuş ve alternatif bir Türk Modeli geliştirmiştir. Şimdi kısaca Türkiye'nin bu konuda yapmış olduğu çalışmalara değineceğiz.

B- OECD ANLAŞMA MODELİNE TÜRKİYE'NİN GÖSTERDİĞİ TEPKİLER

1- Türkiye'nin Getirdiği Öneriler

OECD anlaşma modeli, çifte vergilendirmeyi önleme bakımından ilke olarak ikamet esasını kabul etmiştir. Bunda, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının, öncelikle gelişmiş ülkeler arasında yapılacağından hareket edilmesinin büyük önemi vardır. Ayrıca OECD teşkilatı içinde gelişmiş ülkelerin sayıca fazlalığı, teşkilatın maddi yükünü gelişmiş ülkelerin çekmesi ve teşkilatın yönetimine hakim olmaları çifte vergilendirmeyi önlemek için hazırlanan modelde gelişmekte olan ülkelerin ihmal edilmesi sonucunu doğurmuştur. Dolayısıyla anlaşma modeli, gelişmekte olan ülkelerin koşul ve çıkarlarına ters düşmektedir. Gelişmekte olan ülkelerin çıkarlarına uygun olan kaynak ilkesidir. Bu iki ülkenin birbiriyle çelişmesi de, gelişmiş ülkelerle gelişmekte olan ülkeler arasında çıkarların ters düşmesi nedeniyle sorun oluşturmuş ve genelde OECD anlaşma modeline gelişmekte olan ülkeler zorunlu kalmadıkça sıcak bakmamışlardır (105).

Nitekim Türkiye OECD 1963 modelindeki bir çok maddeye, çekince kaydı koymuştur. Bu doğrultuda, gelişmekte olan ülkelerle gelişmiş ülkeler arasında yapılacak vergi anlaşmaları için özel bir model arayışına

(104) TUSİAD, a.g.e., s.26,

(105) Karakullukçu, a.g.e., s.17.

gidilmiştir. Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal İşler Konseyince girişilen yeni model çalışmalarına Türkiye öncülük etmiştir (106).

Bu çalışmalarda şu yol tutulmuştur.

- Karma yol benimsemiş kaynak ve ikamet prensipleri belirli ölçülerde bağdaştırılmaya çalışılmış, ikametgah ilkesine ikamet ilkesine bağlılıktan kurtulmaya çalışılmıştır.

- Kaynakta vergilemek için gayrisafi esasa dayanan tevkifat esası benimsenmiştir.

- Bilgi değişiminde, geniş bir işbirliği esası alanı benimsenmiştir. İdareler arasında yardımlaşmaya da önem verilmiştir.

- Vergi yükünün taraflardan ekonomik olarak gelişmekte olanda değil, gelişmiş olanda yoğunlaşmasını sağlayıcı mekanizmalara yer verilmiştir.

- Yerli sanayiye tanınan vergi teşvik tedbirlerinin, yabancı sermayeye tanınmaması gerektiği savunulmuştur. Çünkü sözkonusu indirimler, ikamet devletinde yüksek nisbetlere vergilendirildiğinde yapılan vergi fedakarlığı, gelişmiş ülkelere yapılan bir gelir transferine dönüşmektedir.

-İşgücü, ihracatında, işgücü ile bağlantılı vergileri, işgücü ihraç eden ülke ile, işgücü ithal eden ülke arasında paylaşılması gerektiği savunulmuş, gerekçe olarak da, işgücü ihraç eden ülkenin, o insanlara yaptığı yatırım gösterilmiştir.

- OECD modelinde genel merkez giderlerine katılmanın, gelişmekte olan ülkelerin çıkarına uygun olmadığı belirtilmiştir.

Uluslararası çifte vergilendirme anlaşmaları konusunda 1969 yılında açıklanan bir Türk Modeli vardır. OECD modeline nazaran, Türk modelinde şu farklılıklar vardır.

i- Taraf devletler, karşılıklı olarak sadece anlaşma konusuna giren vergilerle ilgili değişikliklerini bildirirler.

ii- Öğretmen, öğrenci ve stajyerler uyrukluk esasına göre vergilendirirler.

- Mali ikametgah kavramı, kanuni merkez esasına bağlanmıştır.

- İnşaat ve montaj santiyeleri, süre ne olursa olsun işyeri sayılırlar.

-Gayrimenkul gelirleri, gayrimenkulün bulunduğu anlaşmacı devletçe vergilendirilir.

- Gayrimaddi hak bedelleri, gayrimenkul sermaye iratlarından ayrı bir madde de ele alınmıştır.

- Gayrimenkul sermaye kavramına, her türlü deniz avlanma mahalleri de eklenmiştir.

- İşyeri kazançlarının götürü olarak tesbitine yer verilmemiştir.

- Anlaşmaya taraf olan diğer devlet ülkesinde bulunan teşebbüs, merkezinin genel giderlerine iştirak payları işyeri için güdülen amaçlar ile doğrudan bağıllık olmadıkça gider kaydedilemezler. Aynı şekilde diğer ülkedeki ana merkeze veya şubelere yapılacak gayrimaddi hak bedelleri, 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 kavramı benimsenmiştir.

- Temettülerin vergilendirilmesinde, temettü ödeyen şirketin bulunduğu devlete, kaynak ilkesine göre tevkifat yapma hakkı tanınmıştır.

- OECD modelinde yer alan dağıtılmayan kurum kazançlarında tevkifat yapılamayacağı hükmü yer almaktadır. Türk Modelinde bu hükme yer verilmemiştir.

- Kaynak ülkenin faizlere uygulayacağı tevkifat oranı, gayrisafi miktar üzerinden % 20'dir. Faiz Türkiye Cumhuriyetine veya Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasına veya diğer ülkelerdeki muadiline ödeme yapılırsa, hasıl olduğu taraf devlette vergilendirilmez.

- Gayrimaddi hak bedelleri gayri safi olarak %20 tevkifata tabi tutulabilir. Gayrimaddi hak tabirine sinema ve televizyon filmleri ile radyo ve televizyon bantları dahil edilmiştir.

- Menkul kıymetler edinildikten sonra, 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 ülke devletindedir. Ancak faaliyet bir takvim yılı içinde 183 günü aşıyorsa, vergilendirme hakkı kaynak ülkeye, yani faaliyetin icra edildiği ülkeye ait olacaktır.

- Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası, Denizcilik Bankası T.A.O. Türk Hava Yolları, kamu görevi kapsamına dahil edilmiştir.

- Öğrenci ve stajyerlerle ilgili hükümlere öğretmenlerde dahil edilmiştir.

- Stajyerlerin ilgili kazançları, çalıştıkları ülkelerde vergilendirilmez.

- Çifte vergilendirmeye ilgili olarak, temettü, faiz, gayrimaddi hak bedelleri ise istisna sistemi kabul edilmiştir.

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

-Yabancı yatırımların teşviki için, özel hükümler sevk etmek mümkün kılınmıştır.

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

- Ayrım yapılmayacak vergiler sadece anlaşma kapsamı dahilinde bulunanlardır.

- İdari yardımlaşma kapsamı geniş tutulmuştur.

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

2- Türkiye'nin 1977 OECD Modeline Koyduğu Çekince Kayıtları

Türkiye'nin OECD bünyesinde oluşturulan, 1977 modelinin hazırlık çalışmalarına katılmış ve değişik görüşlerle modelin bazı maddelerinde çekince kayıtları koymuştur (107).

Türkiye, OECD modelindeki işyeri tanımına tamamen katılmayarak, Türkiye'de bir takvim yılında, aytı aydan fazla süreli inşaat şantiyelerini işyeri saymıştır.

Modelde gemicilik, iç su taşımacılığı ve hava yolu taşımacılığı başlıklı 8. maddeye çekince kaydı koymuştur. İlgili maddedeki hükümleri genel olarak kabul etmesine rağmen, bazı hallerde uluslararası taşımacılık kazançlarına "işyeri" kazancı kurallarını uygulama hakkını saklı tutmuştur.

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

Konteynerlerin kiralanması işleminde madde kapsamının dışında bırakılmasını teklif etmek hakkı Türkiye tarafından saklı tutulmaktadır. Ayrıca madde kapsamını genişletmek ve dahil, ulaşımı ikili anlaşmalarla madde kapsamına almamak hakkını saklı tutmuştur.

Türkiye temettülerin vergilendirilmesini düzenleyen 10. maddeye de çekince kaydı koyarak, Türkiye tarafından % 20'den düşük bir vergi oranı kabul edilmemektedir. Benzeri çekince kaydı gayrimaddi hak bedelleri için koyulmuş ve yine en az % 20 oranı benimsenmiştir.

Sermaye değer artış kazançlarının vergilendirilmesini düzenleyen 13. maddenin 2. fıkrası dışındaki menkul kıymetlerin, iktisap tarihinden itibaren iki yıl içinde elden çıkartılmaları halinde doğacak kazancı vergileme hakkını saklı tutmuştur.

Karşılıklı anlaşma konusundaki 25. maddeye de çekince kaydı koyulmuş, anlaşma hükümlerine aykırılıktan dolayı haksız alınan vergilerin ödenmesinde genel süre şartları saklı tutulmuştur.

Türkiye'nin uluslararası vergi anlaşmalarında, OECD modeline çeşitli çekince kayıtları koyduğunu ve bir Türk Modeli geliştirdiğini kısaca anlatmaya çalıştık. Türkiye'nin bugüne kadar yapılan anlaşmalarda, ikamet ilkesinin ağırlıklı olduğu OECD modelini benimsediğini görmekteyiz. Anlaşmalarda yapılan küçük değişiklikler gözardı edildiğinde, ülkemizin kendi koyduğu çekince kayıtlarına uymadığı gibi kendi geliştirdiği Türk Modeline de sadık kalmadığını görüyoruz.

C- TÜRKİYE - AVUSTURYA ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI

Türkiye'nin uluslararası alanda imzaladığı ilk anlaşma, Avusturya ile imzalanan "Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmesinin Önlenmesine ve Diğer Bazı Hususların Düzenlenmesine İlişkin Anlaşma"dır. Anlaşma 3.11.1970 tarihinde imzalanmış ve 1.1.1974 tarihinde de uygulanmaya başlanmıştır.

İkili vergi anlaşmalarında daima belirli modeller kullanılmaktadır. Uluslararası alanda mevcut iki modelden biri olan OECD modeli ikamet ilkesine dayalı bir modeldir. BM modeli kaynak ilkesine OECD modeline nazaran daha fazla yer veren, ancak yine de ikamet ilkesinin etkisinden kurtulamayan diğer modeldir. Türkiye'nin Avusturya ile yapmış olduğu anlaşmayı imzaladığı dönemde, mevcut olan tek model ikamet ilkesine dayalı OECD modeli idi. Türkiye yaptığı bu anlaşmada, ilke olarak ikamet yanı mukim olma ilkesini kabul etmiş ancak bazı hallerde kaynak ülkeye de kısmı vergileme hakkı tanımıştır.

Anlaşmada uygulandığını söylediğimiz ikamet ilkesine birkaç örnek vermek gerekirse;

Temettülerin vergilendirilmesine ait 10. madde de "Bir akit devlet mukimi şirket tarafından diğer devlet mukimi bir kişiye ödenen temettüler bu diğer devlette vergilendirilir. Bununla beraber, bu temettüler, temettüleri ödeyen şirketin mukimi bulunduğu akit devlette, bu devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir. Fakat bu surette alınan vergi;

1) Eğer temettülerin lehdarı temettüleri ödeyen şirketin sermayesinin en az % 25'ini elinde bulunduran bir şirket ise (şahıs şirketleri hariç) temettülerin gayrisafi tutarının % 25'ini,

2) Diğer bütün hallerde, temettülerin gayrisafi tutarının % 35'ini aşamaz"

OECD modelinde kaynak devlete tanınan azami vergileme hadleri yukarıda 1 ve 2 numaralı bentlere göre sırasıyla % 5 ve % 15'i geçemez. Anlaşmanın bu maddesinde Türkiye'nin Avusturya'dan tavit almış olduğunu görürüz (108).

(108) Tuncer, a.g.e, s.200.

Anlaşmada istisnaide olsa kaynak ilseninin uygulanmasını görmek mümkündür. Örneğin gayrimenkul gelirleriyle ilgili 6. madde de "gayrimenkullerden doğan gelirler bu malların bulunduğu akit devlette vergilendirilir" denilmektedir. Ancak zaten uygulamada bulunan bütün çifte vergi anlaşmalarında gayrimenkullerden doğan gelirlerin vergilendirilmesinde, kaynak devlete, yani geliri doğuran gayrimenkulün bulunduğu devlete vergilendirme hakkı tanımıştır.

Anlaşmalarda en önemli maddelerden biri, çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılmasını sağlayan maddedir. Türkiye-Avusturya çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında da anlaşmanın 23. maddesi çifte vergilendirmenin önlenmesi yöntemlerini göstermektedir. Hatırlanacağı gibi gerek BM modelinde, gerekse OECD modelinde biri istisna, diğer mahsup yöntemi olmak üzere iki ayrı yöntem önerilmiştir.

Türkiye-Avusturya çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının 23. maddesinin birinci bendi esas itibarıyla istisna yöntemini kabul etmiştir. Bu hükme göre "Bir akit devlet mukimi, istisna usulüne girmeyen gelirler dışında bu anlaşmanın hükümleri uyarınca, diğer akit devlette vergilendirilen gelirler elde ettiği veya servete sahip olduğu takdirde ilk devlet sözügeçen gelirleri veya serveti vergiden müstesna tutar".

Anlaşmanın 23. maddesinin ikinci bendi ise, 10. maddedeki, 11. maddedeki faizler, 12. maddedeki gayrimaddi hak bedelleri, 13. maddedeki sermaye değer artış kazançları (kısmen) ve 14. maddedeki serbest meslek faaliyetleri (kısmen) için mahsup yöntemini kabul etmiştir.

Kısaca bu anlaşmada her iki yöntem birden kullanılmıştır. Türkiye'nin yapmış olduğu vergi anlaşmalarında, sırf istisna yöntemini benimsediğine rastlamak mümkün değildir. genelde her iki yöntemi birden anlaşmalarda kullandığı görülür. Türkiye istisna yöntemini, mahsup, yöntemine ek bir

ilke olarak benimsemektedir (109).

Türkiye-Avusturya çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması, OECD modelinin ağırlıkta olduğu, ancak OECD modelinde kaynak ülkeye tanınan hakların genişletildiği, Türk Modelinin de bir ölçüde de olsa uygulandığı bir anlaşmadır.

D- TÜRKİYE-HOLLANDA ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI

Gelişmiş bir ülke olan Hollanda Krallığı ile gelişmekte olan Türkiye arasında 27.3.1986 tarihinde, gelir üzerinden alınan vergilerde, çifte vergilendirmeyi önleyen ve vergi kaçakçılığına engelen olan bir anlaşma imzalanmış, anlaşma 1.1.1989 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Anlaşmada temel olarak alınan vergilendirme ilkesi ikamet ilkesidir. Ancak bunun yanında kaynak devlete de vergilendirme hakkı verilmiştir. Anlaşma genelde OECD modeli ile BM modelinin karışımından oluşmuştur denebilir. İkamet ilkesinin ağırlıkta olması OECD modelini çağrıştırırken istisnalara ve kaynak ülkenin vergilendirme hakkına OECD modelinden daha fazla yer verilmiş olması anlaşmayı BM modeline de yakınlaştırmaktadır.

İkamet ilkesinin uygulanmasına örnek olarak, uluslararası taşımacılıktan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesini düzenleyen 8. madde verilebilir. Bu madde de anlaşmaya taraf olan bir devlet teşebbüsünün uluslararası trafikte, uçak veya kara nakil vasıtası işletmeciliğinden elde ettiği kazançların yalnızca teşebbüsün mukim olduğu devlette vergilendirileceği ilkesini öngörmektedir. Bu madde kaynak ilkesine hiç yer vermemektedir. Türkiye'nin OECD 1977 modeline koyduğu çekince kayıtlarından biri bu konuyla ilgilidir. Ancak bu anlaşmada koyulan çekince kaydına uyulmamıştır. Ayrıca hazırlanan Türk modelinde de, milletlerarası seyrüseferde, deniz ve hava taşıtlarının işletilmesinden elde edilecek kazançlar, ancak

teşebbüslerin kanuni merkezlerinin bulunduğu akit devlette vergilendirilecektir" fikrini benimsemiştir. Ancak bu anlaşmada bu hükümde uygulanmamıştır.

Hollanda krallığı ile yapılan anlaşmada, ticari kazançların vergilendirilmesinde işyerinin kazancı belirlenirken 7. maddeye çeşitli ilaveler yapılmış ve maddenin düzenleme kapsamı, ticari işletme işyeri ilişkisi ve anamerkez veya yurtdışında bulunan diğer işyerlerinin zarar ve masraflarına katılma konuları bakımından önemli ölçüde genişlemiştir. Oysa Türk Modelinde diğer devlette bulunan teşebbüs merkezinin genel giderlerine iştirak payları, işyeri için güdülen amaçlarla doğrudan bağıllık olmadıkça genel gider kaydedilemeyeceğini öngörmektedir.

Aynı anlaşmada, gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirin vergilendirilmesinde, temettülerin, faizlerin, kısmen gayrimaddi hak bedellerinin, kısmen de serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde kaynak ülkeye vergilendirme hakkı tanımaktadır.

Anlaşmada temettüleri düzenleyen 10. madde de temettülerin lehdarının mukim olduğu ülkede vergilendirileceğini, ancak temettülerin temettüyü ödeyen şirketin mukim olduğu ülkede de vergilendirileceğini öngörmektedir. Şu anda Türkiye'de temettülerin beyan dışı olması Türkiye'nin vergilendirme hakkını kullanma imkanını engellemektedir.

Faizlere ilişkin düzenleme de, temettülere ilişkin düzenlemenin hemen hemen aynısıdır. Faiz esas olarak ikamet ilkesine göre vergilendirilmektedir. Yani Hollanda mukimi bir kişi, Türkiye'de mukim bir teşebbüs-ten faiz geliri elde ettiğinde vergilendirme Hollanda'da yapılacaktır. Ancak faiz ödemesinde bulunulan kişi faizin lehdarı ise;

- Vadesi iki yıl olan borç dolayısıyla ödenen faizde, faizin gayrisafi tutarının % 10'unu,

- Diğer tüm durumlarda faizin gayrisafi tutarının % 15'ini aşamayacaktır.

Hollanda da mukim bulunan bir kişi Türkiye'de dair mükellefiyete tabidir. Türkiye'de dar mükelleflere yapılan faiz ödemesi vergi stopajına tabidir. Ancak bazı haller için stopaj oranı yüzde sıfır olarak tespit edilmiştir. Böyle olunca vergi anlaşmalarında belirlenen vergileme oranı ne olursa olsun uygulamada şu an için sıfır olarak kalabilmektedir.

Türkiye Hollanda ile yapmış olduğu vergi anlaşmasında, verilen örneklerden de anlaşılacağı üzere, OECD modeline koyduğu çekinci kayıtlarına ve oluşturduğu Türk Modeli'ne uymamış ve kaynak devlete verilen vergilendirme hakkını temettüler ve faizlerde iç mevzuatı gereği kullanamamaktadır.

SONUÇ

II.Dünya Savası sonrasında, uluslararası ticaretteki artış, beraberinde bir takım sorunlar da getirmiştir. Sermayenin uluslararasılaşması, ülkeler arasında vergilendirme hakkının paylaşımında sorunlar ortaya çıkarmış ve vergilendirme yetkilerinin çatışması sonucu, çifte vergilendirme olayı gündeme gelmiştir. Aynı mükelleften, aynı zaman dönemi için, aynı vergiye tabi unsur üzerinden iki veya daha fazla vergi alınması şeklinde tanımlanan çifte vergilendirme, uluslararası sermaye hareketlerinde sermayenin marjinal verimliliğini düşürüp kâr oranlarını aşağı çektiği için istenmeyen bir durum olmaktadır. Uluslararası sermaye hareketliliğinin artması, ulusların refahını artırıcı fonksiyonundan dolayı istenen bir durumdur. Bu hareketliliği engelleyecek faktörlerden birisi de çifte vergilendirme olduğundan, istenmeyen bu durumu ortadan kaldırmak için çalışmalar yapılmıştır.

Çifte vergilendirmeyi önlemek için uluslararası alanda hazırlanan iki modelden biri olan OECD vadeli vergilendirme ilkesi olarak ikamet ilkesini benimsemiştir. Benimsenen bu ilkedен dolayı ekonomik gelişme düzeyleri aynı olan ülkeler arasında olumlu sonuç veren bir modeldir. Ancak biri gelişmiş, diğeri gelişmekte olan ülke için bu model uygun değildir.Çünkü benimsenen ikamet ilkesi gereği, gelişmekte olan ülkeler bu modelde daha çok gelir fedakarlığına katlanmak durumundadırlar.

Bu modelin sakıncalarını gidermek için hatırlanmış olan BM modeli ise gelişmekte olan ülkelerle gelişmiş ülkeler arasında çifte vergilendirmeyi önleyebilecek bir model olma amacını gütmüştür. OECD modeline nazaran kaynak ülkeye daha çok vergilendirme hakkı vermesine rağmen OECD

modelinin etkisi altında kalmış olması ülkelerin yapacağı gelir fedakârlılığında eşitliği sağlayamamıştır.

Her iki modelde çifte vergilendirmeyi tam olarak önleyecek araçlar bünyesinde bulundurmamaktadır. Vergi Anlaşması yapan devletlerin eşit gelir fedakârlılığı yapmasını da modeller sağlayamamıştır. Dolayısıyla asıl amaç olan çifte vergilendirmeyi önleme yoluyla sermaye hareketliliğini artırıp, ülkelerin refahını yükseltme işlevini tam olarak yerine getirememektedir. Bu nedenle bu eksikliklerin giderilebilmesi için her iki modelin de yeniden gözden geçirilmesi gerektiği kanısındayız.

Özellikle gelişmekte olan ülkelerle, gelişmiş ülkeler arasında yapılacak anlaşmalar için hazırlanan BM modelinde; temel ilke olarak kaynak ilkesinin alınması ve bu ilkeye getirilecek istisnalarla ikamet ilkesine yer verilmesi, hem gelişmekte olan ülkelerin kalkınma çabalarına katkıda bulunacak hemde ülkeler gelişmişlik düzeyleriyle orantılı bir gelir fedakarlığına katlanacaklar.

Çifte vergilendirmeyi önleme yöntemlerinde kullanılacak tam istisna ve tam mahsup yöntemlerine yer verilmesi çifte vergilendirmeyi amaca uygun şekilde önleyebilecektir.

Anlaşmaya taraf olan bir devlet mukimi teşebbüsün, anlaşmaya taraf olan diğer devlette bir işyeri vasıtasıyla elde ettiği gelirin vergilendirilmesi sırasında genel merkez giderlerinin dağıtımında, işyerine isabet edecek masraf payının tesbitine açıklık kazandırılıp, masraf payı dağıtımının ciroya göre mi yoksa gayrisafi kâra göre mi yapılacağına açıklık getirilmesi bu konuda olabilecek çifte vergilendirmeyi önleyebilecektir.

Serbest meslek faaliyetleri sonucu kaynak ülkede, elde edilen gelirin vergilendirilmesinde gün sınırlaması meslekler gözönünde bulundurularak tespit edildiği takdirde, bu konuda görülecek vergiden kaçınma olaylarının önüne geçilebilir ve kaynak devlet gerekirse gelir fedekarlığı yapmak durumunda kalmaz.



YARARLANILAN KAYNAKLAR

KİTAPLAR

- ERGİNAY, Akif : Kamu Maliyesi 10.B.Turhan Kitabevi Ankara, 1984.
- KARSAN, Erol : Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma İle Mücadelede Uluslararası İşbirliği, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Yayını No:1986/280, İstanbul,1984.
- KOCAYUSUFPAŞAOĞLU, Nazif : "Uluslararası Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları", Maliye Enstitüsü Konferansları, 1967, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:282, Sevinç Matbaası, Ankara,1969.
- SEMERÇİGİL, Murat : Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Modelleri, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını No:1982/236, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1982.
- TÜSİAD : Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması, TÜSİAD Yayın No:T/89.3.126, İstanbul,1989.
- TUNCER, Selahattin : Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No:112/66, Sevinç Matbaası, Ankara,1974.

MAKALELER

- KARAKULLUKÇU, Necmettin : "Milletlerarası Vergi Anlaşmaları" Maliye Enstitüsü Konferansları, 18.Seri Sene 1969, İstanbul Üniversitesi Yayınları No:1441.
- TAYLAN, Emir : "Vergi Anlaşmaları ve Türkiye'nin Konu Üzerindeki Çalışmaları" Vergi Dünyası S.37, Eylül, 1984.
- TUNCER, Selahattin : "Milletlerarası Vergi Anlaşmaları", İktisadi ve Maliye Cilt XX S.7, Ekim 1973.
- YÜCELİK, Mustafa Zühtü : "Vergi Anlaşmaları" Konferanslar 2.Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını No: 40, Sevinç Matbaası, Ankara,1971.