

**T. C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRME SORUNU VE
TÜRKİYE’DE ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME
ANLAŞMALARININ HUKUKİ ETKİNLİĞİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Uğur KIZILGÜL

Enstitü Anabilim Dalı: ULUSLARARASI İLİŞKİLER

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Furkan BEŞEL

EYLÜL - 2019

T. C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRME SORUNU VE
TÜRKİYE’DE ÇİFTE VERGİLENDİRMİYİ ÖNLEME
ANLAŞMALARININ HUKUKİ ETKİNLİĞİ**

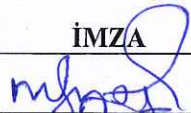
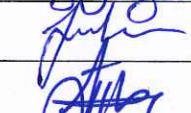
YÜKSEK LİSANS TEZİ

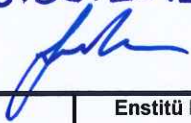
Uğur KIZILGÜL

Enstitü Anabilim Dalı: ULUSLARARASI İLİŞKİLER

Enstitü Bilim Dalı : ULUSLARARASI İLİŞKİLER

“Bu tez 19/09/2019 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından Oybirliği / Oyçokluğu ile kabul edilmiştir.”

JÜRİ ÜYESİ	KANAATI	İMZA
Doç. Dr. Fatih YARDIMCIOĞLU	Basarılı	
Doç. Dr. Furkan BEŞEL	Basarılı	
Doç. Dr. Ferhat PEHLİVANOĞLU	Basarılı	

 SAKARYA ÜNİVERSİTESİ	T.C. SAKARYA ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ TEZ SAVUNULABİLİRLİK VE ORJİNALLİK BEYAN FORMU	Sayfa : 1/1
Öğrencinin		
Adı Soyadı	:	UĞUR KIZILGÜL
Öğrenci Numarası	:	Y126007001
Enstitü Anabilim Dalı	:	ULUSLARARASI İLİŞKİLER
Enstitü Bilim Dalı	:	ULUSLARARASI İLİŞKİLER
Programı	:	☒ YÜKSEK LİSANS ☐ DOKTORA
Tezin Başlığı	:	ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRME SORUNU VE TÜRKİYE'DE ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARININ HUKUKİ ETKİNLİĞİ
Benzerlik Oranı	:	%20
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE,		
☒ Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Enstitüsü Lisansüstü Tez Çalışması Benzerlik Raporu Uygulama Esaslarını inceledim. Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen tez çalışmasının benzerlik oranının herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi beyan ederim.		
19.09/2019 Öğrenci İmza Kızılgül		
☐ Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Tez Çalışması Benzerlik Raporu Uygulama Esaslarını inceledim. Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen öğrenciye ait tez çalışması ile ilgili gerekli düzenleme tarafımda yapılmış olup, yeniden değerlendirilmek üzere@sakarya.edu.tr adresine yüklenmiştir.		
Bilgilerinize arz ederim.		
...../...../20..... Öğrenci İmza		
Uygundur		
Danışman Unvanı / Adı-Soyadı: Doç. Dr. Furkan BEŞEL		
Tarih: 19.09.2019		
İmza: 		
☐ KABUL EDİLMİŞTİR ☐ REDDEDİLMİŞTİR EYK Tarih ve No:	Enstitü Birim Sorumlusu Onayı	

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın hazırlanması aşamasında bilgisi, tecrübesi ve yol göstericiliği ile yardımlarını esirgemeyen danışman hocam Doç. Dr. Furkan BEŞEL'e teşekkürlerimi sunarım. Çalışmanın her aşamasında yardımcı ve destek olan, fikir ve katkıları ile bana yol gösterip bu çalışmanın şekillenmesine yön veren değerli hocalarım Doç. Dr. Fatih YARDIMCIOĞLU ve Doç. Dr. Ferhat PEHLİVANOĞLU'na çok teşekkür ediyorum. Bu güne kadar çalışmalarımnda bana hep destek olan, ilgi alâka ve sevgilerini benden hiçbir zaman esirgemeyen kıymetli annem ve babam Suna ve Cazim KIZILGÜL'e, yine çalışmalarım nedeniyle yeterince vakit ayıramadığım kıymetli eşim Elif KIZILGÜL'e teşekkür ediyorum.

Uğur KIZILGÜL

19/09/2019

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	i
KISALTMALAR LİSTESİ.....	v
TABLO LİSTESİ	vi
ÖZET.....	vii
SUMMARY	viii
GİRİŞ.....	1
BÖLÜM 1: ÇİFTE VERGİLENDİRME SORUNU	9
1.1. Çifte Vergilendirme Kavramı	9
1.2. Unsurlar.....	13
1.2.1. Birden Fazla Devletin Veya Birden Fazla Devletin Siyasi Alt Bölümlerine Ait Vergilendirme Yetkilerinin Çakışması.....	13
1.2.2. Vergi Yükümlüsünün Aynılığı	14
1.2.3. Vergi Konusunun Aynılığı	15
1.2.4. Vergilendirme Döneminin Aynılığı.....	16
1.2.5. Verginin Aynılığı ve Benzerliği	16
1.3. Çifte Vergilendirmenin Ortaya Çıkma Şekilleri	18
1.4. Çifte Vergilendirme Çeşitleri.....	20
1.4.1. Yatay- Dikey- Çapraz Çifte Vergilendirme.....	20
1.4.2. Gerçek – Görünüşte Çifte Vergilendirme.....	21
1.4.3. Kişisel- Kişisel Olmayan -Karışık Çifte Vergilendirme.....	22
1.4.4. İradi -Gayri İradi Çifte Vergilendirme	22
1.5. Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorununu Doğuran Nedenler	23
1.5.1. Genel Hukuki ve Ekonomik Nedenler.....	24
1.5.1.1. Ekonomik Nedenler (Uluslararası Sermaye ve İşgücü Akımları)....	24
1.5.1.2. Devletlerin Vergilendirme Yetkilerinin Çakışması.....	25
1.5.2. Vergilendirme Tekniği İle İlgili Nedenler	26
1.5.2.1. Kaynak İlkesi.....	27
1.5.2.2. . İkamet (Yerleşim) İlkesi.....	29
1.5.2.3. Vatandaşlık (Uyrukluk) İlkesi	31
1.5.2.4. Varış – Çıkış Ülkesi İlkesi.....	32
1.5.2.5. Vergilendirme İlkelerinin Çakışması	34
1.6. Çifte Vergilendirmenin Etkileri	37
1.6.1. Mikro (Ulusal) Düzeydeki Etkileri	37

1.6.2. Makro (Küresel) Düzeydeki Etkileri	38
BÖLÜM 2: ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME VE ORTADAN KALDIRMAYI HEDEFLEYEN ARAÇ VE TEDBİRLER	40
2.1. Çifte Vergilendirmeyi Önleyici Yöntem ve Araçlar	40
2.1.1. Ulusal (Tek Taraflı)Yöntem ve Araçlar	41
2.1.1.1. Vergi Mevzuatının Islahı.....	42
2.1.1.2. Düzeltme Yöntemi	43
2.1.1.3. Vergiyi Temel Alan Yöntemler.....	43
2.1.1.4. Matrahı Temel Alan Yöntemler	46
2.1.2. Çifte Vergilendirmeyi Önlemede Vergi Tekniği Bakımından Türkiye Uygulamaları	50
2.1.2.1. Gelir Vergisi Yönünden	51
2.1.2.2. Kurumlar Vergisi Yönünden	52
2.1.2.3. Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden	56
2.1.2.4. Diğer Vergiler Yönünden.....	58
2.1.3. Uluslararası İki veya Çok Taraflı Yöntem ve Araçlar.....	59
2.1.3.1. Mahsup (Kredi) Yöntemi	60
2.1.3.2. Korumalı Mahsup Yöntemi.....	62
2.1.3.3. İstisna Yöntemi.....	62
2.1.3.4. Uluslararası Ekonomik Bütünleşmelere Katılma ve Vergi Uyumlaştırması	65
2.1.3.5. İki veya Çok Taraflı Vergi Anlaşmaları.....	69
2.1.4. Tek Taraflı Yöntem ve Araçlar İle İki veya Çok Taraflı Yöntem ve Araçlara İlişkin Değerlendirme	71
2.2. Uluslararası Çifte Vergilemeyi Ortadan Kaldırmaya Yönelik Usuller	73
2.2.1. İki Taraflı Anlaşmalar Yoluyla.....	74
2.2.2. Çok Taraflı Anlaşmalar Yoluyla	75
BÖLÜM 3: ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI VE TÜRKİYE UYGULAMALARI.....	78
3.1. Genel Olarak Uluslararası Anlaşmalar.....	78
3.2. Uluslararası Vergi Anlaşmaları.....	79
3.2.1. Uluslararası Vergi Anlaşmaları ve Amaçları.....	79
3.2.2. Uluslararası Vergi Anlaşmaları Tarihçesi ve Yapılma Nedenleri	82
3.2.3. Uluslararası Vergi Anlaşmalarının İşlevleri	85
3.2.4. Uluslararası Vergi Anlaşmaları Türleri	87
3.2.4.1. Sınırlı (Dar Anlamda) Uluslararası Vergi Anlaşmaları.....	87
3.2.4.2. Kapsayıcı (Geniş Anlamda) Uluslararası Vergi Anlaşmaları	87
3.2.5. Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Uluslararası Hukuktaki Yeri.....	88

3.2.6. Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Yapılması ve Uygulanmasıyla Ortaya Çıkan Sorunlar.....	90
3.2.6.1. Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Hazırlanması ve Yürürlüğe Girmesi Sorunu	91
3.2.6.2. Uluslararası Çifte Vergilendirmede Yasaların Çakışması Sorunu...	93
3.2.6.3. Vergi Anlaşmaları İle İç Hukuk Kuralları Çatışması Sorunu	94
3.2.6.4. Vergi Anlaşmalarında Uygulama Yöntemine İlişkin Öncelik Sorunu	96
3.2.6.5. Vergi Anlaşmalarının Yorumlanması Sorunu	98
3.3. Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Modelleri ve Türkiye'nin Model Yaklaşımı.....	100
3.3.1. Model Vergi Anlaşmalarının Tanımı Amaçları ve Tarihsel Süreci.....	100
3.3.2. OECD Anlaşma Modeli.....	103
3.3.2.1. OECD Anlaşma Modelinin Gelişim Süreci	106
3.3.2.2. OECD Anlaşma Modeli Hükümleri	108
3.3.2.3. OECD Modelinde Yöntem Seçenekleri	115
3.3.2.4. OECD Anlaşma Modeli Yorumlanması ve Çekinceler	115
3.3.3. BM (Birleşmiş Milletler) Anlaşma Modeli	117
3.3.3.1. BM Anlaşma Modelinin Gelişim Süreci	119
3.3.3.2. BM Anlaşma Modeli Hükümleri.....	120
3.3.3.3. BM Modelinde Yöntem Seçenekleri.....	122
3.3.4. Model Anlaşmaların Karşılaştırılması	123
3.3.5. Türkiye'nin Model Yaklaşımı	128
3.4. Türkiye'de Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Hukuki Etkinliği	130
3.4.1. Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ile Türk Hukuk Sistemi Arasındaki İlişki	130
3.4.2. Türkiye'de Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Yapılma ve Yürürlüğe Girme Prosedürü.....	134
3.4.3. Türkiye'nin Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Yapma Konusundaki Tutumu ve Teoride Konuya İlişkin Farklı Görüşler .	138
3.4.3.1. Türkiye'nin Uluslararası Vergi Anlaşması İmzalaması Gerektiği Yönündeki Görüşler	140
3.4.3.2. Türkiye'nin Uluslararası Vergi Anlaşması İmzalamasının Zorunlu Olmadığı Yönündeki Görüşler	140
3.4.4. Türkiye'nin Taraf Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Uygulamaları	141
BÖLÜM 4: TÜRKİYE'DE ÇVÖA'NIN HUKUKİ ETKİNLİĞİNİN NİTEL VERİ ANALİZİ İLE DEĞERLENDİRMESİ	149
4.1. Yöntem.....	149
4.1.1. Araştırma Modeli.....	149

4.1.2. Veri Toplama Yöntemi ve Araçları	150
4.1.3. Araştırmanın Örneklemi	151
4.1.4. Katılımcıların Profilleri	152
4.2. Verilerin Analizi.....	152
4.2.1. Genel Olarak Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Türkiye’de Etkinliği	153
4.2.2. Mevzuat Açısından Etkinlik	163
4.2.3. İdare ve Mükellefler Açısından Etkinlik	171
4.2.3.1. Vergi İdaresi Açısından Etkinlik	171
4.2.3.2. Mükellefler Açısından Etkinlik	174
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	178
KAYNAKÇA	184
ÖZGEÇMİŞ.....	194

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	:	Avrupa Birliği
ABD	:	Amerika Birleşik Devletleri
AİHM	:	Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
BEPS	:	Matrah Aşındırması ve Karın Aktarılmasına İlişkin Eylem Planı (Base Erosion And Profit Shifting)
BM	:	Birleşmiş Milletler
ÇVÖA	:	Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları
EFTA	:	Avrupa Serbest Ticaret Bölgesi (European Free Trade Association)
GİB	:	Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	:	Gelir Vergisi Kanunu
IMF	:	Uluslararası Para Fonu (International Monetary Fund)
KDVK	:	Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	:	Kurumlar Vergisi Kanunu
OECD	:	Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (Organisation For Economic Cooperation And Development)
OEEC	:	Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü
OPEC	:	Petrol İhraç Eden Ülkeler Örgütü (Organization of Petroleum Exporting Countries)
ÖTV	:	Özel Tüketim Vergisi
SMMM	:	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
TBMM	:	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TMK	:	Türk Medeni Kanunu
UN	:	Birleşmiş Milletler (United Nations)
VAHS	:	Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi
VUK	:	Vergi Usul Kanunu
VİVK	:	Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
YMM	:	Yeminli Mali Müşavir

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Yurt Dışı İştiraklerden Elde Edilen Kar Payları Üzerinden Ödenen Gelir ve Kurumlar Vergisi Benzeri Vergilerin Mahsubu	55
Tablo 2: Dış Ülkelerde Ödenen Verginin Mahsubu Usulü Uygulama Örneği	61
Tablo 3: İstisna Yöntemi Uygulama Örneği	64
Tablo 4: Çifte Vergilendirmenin Tek Taraflı Yöntemlerle Sınırlandırılması Kıyaslaması	72
Tablo 5: Çifte Vergilemeyi Önleme Yöntemleri.....	72
Tablo 6: Çok Taraflı Vergi Anlaşmaları	77
Tablo 7: Vergi Anlaşması Görüşmelerine İlişkin Genel Prosedür.....	92
Tablo 8: Model Vergi Anlaşmalarının Tarihsel Gelişim Süreci	102
Tablo 9: Türkiye’de Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Yürürlüğe Girmesine İlişkin Anayasal Prosedür	138
Tablo 10: 31.12.2018 Tarihi İtibariyle Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına İlişkin Bilgiler.....	142
Tablo 11: Türkiye’de Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları İle İlgili Yayınlanmış Genel Tebliğler	147
Tablo 12: Türkiye’de Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları İle İlgili Yayınlanmış Sirkülerler	148
Tablo 13: Türkiye’de Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları İle İlgili Verilmiş Özelge Sayıları	148
Tablo 14: Pilot Görüşme Bilgileri.....	151
Tablo 15: Katılımcı Bilgileri	152
Tablo 16: Katılımcıların Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Türkiye’de Etkinliğine İlişkin Görüşleri	153

ÖZET

SAÜ, Sosyal Bilimler Enstitüsü

Yüksek Lisans Tezi Özeti

Tezin Başlığı:	Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu ve Türkiye’de Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Hukuki Etkinliği		
Tezin Yazarı :	Uğur KIZILGÜL	Danışman :	Dr. Furkan BEŞEL
Kabul Tarihi :	19.09.2019	Sayfa Sayısı:	viii (ön kısım) + (tez) 183
Anabilim Dalı:	Uluslararası İlişkiler	Bilim Dalı :	Uluslararası İlişkiler
Küreselleşme süreciyle birlikte uluslararası ekonomik ve ticari ilişkiler artmış, sermaye, iş gücü ve teknolojinin ülkeler arasında dolaşımı her geçen gün daha da hız kazanmıştır. Dünya da ekonomi ve ticaret alanında yaşanan bu gelişmeler ile ülkelerin ulusal sınırları ekonomi alanında ortadan kalkmış, kurumlar özellikle çok uluslu şirketler yabancı ülkelerde de faaliyette bulunmaya başlamışlardır. Bu durum, vergiyi doğuran olayın farklı ülke sınırları içerisinde gerçekleşmesine ve uluslararası emek, sermaye ve benzeri ekonomik faaliyetlerin vergilendirilmesi ile ilgili sorunların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Vergiye tabi kazançlar üzerinde hem mukim devletin hem de kaynak devletin vergilendirme eğiliminde olması, uluslararası çifte vergilendirme sorununu ortaya çıkarmıştır. Çifte vergilendirme, günümüzdeki en önemli uluslararası sorunlardan birisi olup, güncelliğini korumaktadır. Vergi adaletine ters düşmesi, ödeme gücüne göre vergileme ilkesine aykırılık teşkil etmesi, rekabet ve uluslararası ekonomik faaliyetleri olumsuz etkilemesi sebebiyle önlenmesi gereken bir olgu halini almıştır. Sorunun çözümü için ve uluslararası kuruluşlar tarafından ulusal ve uluslararası nitelikte bir takım önlemler alınmıştır. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının alınan bu önlemler içerisinde en etkilisi olduğunu söylemek mümkündür. Nitekim devletlerarasında imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının sayısı her geçen gün daha da artmaktadır. 1980’li yıllardan itibaren, serbest piyasa ekonomisinin gereklerini benimseyen ve uygulayan ekonomi politikalarıyla uluslararası ekonomik ilişkilerini artıran Türkiye’de, sorunun çözümü için diğer ülkelerle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması yapma yoluna gitmiş, birçok ülkeyle anlaşma imzalamış, bazı ülkelerle ise imzalamak için görüşmelerini sürdürmektedir. Bu çalışmanın amacı, uluslararası çifte vergilendirme sorunu ve bu sorunun çözümü için imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının Türkiye’de hukuki etkinliğinin değerlendirilerek analiz edilmesidir. Bu bağlamda hukuki etkinliğin değerlendirilmesi amacıyla alanında uzman 17 kişi ile yarı yapılandırılmış mülakat uygulanmış ve elde edilen sonuçlar nitel veri analizi yöntemi kullanılarak analiz edilmiştir. Katılımcı uzman kişi görüşleri çerçevesinde, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının Türkiye’de hukuki etkinliğine ilişkin sorunlar ve çözüm önerileri ele alınmıştır.			
Anahtar Kelimeler: Çifte Vergilendirme Sorunu, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları, Hukuki Etkinlik, Nitel Veri Analizi.			

SUMMARY

Sakarya University Institute of Social Sciences		Abstract of Master's Thesis
Title of the Thesis:	International Double Taxation and Legal Issues Effectiveness of Double Taxation Agreement in Turkey	
Author : Uğur KIZILGÜL	Supervisor : Doç. Dr. Furkan BEŞEL	
Date : 19.09.2019	Nu. of pages: viii (pretext)+(main body) 183	
Department: International Relations	Subfield : International Relations	
With the globalization process, international economic and commercial relations have increased and the circulation of capital, labor and technology between countries has accelerated. With these developments in the economy and trade in the world, the national borders of the countries have disappeared in the field of economy, institutions and especially multinational companies have started to operate in foreign countries. This led to the fact that the tax-generating event took place within the boundaries of different countries and caused problems related to the taxation of labor, capital and similar economic activities internationally. The fact that both the resident state and the source state have a tendency to tax on taxable earnings has raised the problem of international double taxation. Double taxation is one of the most important international problems today and it is still up to date. It has become a fact that should be prevented because it contradicts tax justice, contradicts the principle of taxation according to solvency, and adversely affects competition and international economic activities. A number of national and international measures have been taken to solve the problem and by international organizations. It is possible to say that double taxation agreements are the most effective of these measures. As a matter of fact, the number of double taxation agreements signed between states is increasing day by day. Since the 1980s, adopting the requirements of the free market economy and enhancing its international economic relations with implementing economic policy in Turkey for the solution of the problem sought to make an agreement on avoidance of double taxation with other countries, has signed agreements with many countries, continues its negotiations to sign if some countries. The purpose of this study, the problem of international double taxation and the prevention of double taxation agreements signed for the solution of this problem is to analyze the legal evaluation of events in Turkey. In this context, semi-structured interviews were conducted with 17 experts in the field to evaluate the legal effectiveness and the results were analyzed using qualitative data analysis method. Participants in the framework of experts' opinions, the agreements on avoiding double taxation problems and solutions related to legal activities in Turkey were discussed.		
Keywords: Double Taxation Problem, Double Taxation Avoidance Aggrements, Legal Activity, Qualitative Data Analysis.		

GİRİŞ

Araştırma Konusu ve Problemi

Devletler, bir toprak parçası üzerinde egemenlik hakkına sahip olan ve belirli bir insan topluluğunun oluşturduğu varlıklar olarak tanımlanmaktadır (Gözler, 2007:4). Devletler bakımından mali sınırların kesin bir şekilde belirlenmesi, vergilendirme işleminin doğru ve sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi için önemlidir. Tarih boyunca, devletler egemenlik haklarına dayanmak suretiyle, kendi coğrafi sınırları içerisindeki ekonomik faaliyetlerin vergiye tabi tutulması eğiliminde olmuşlardır. Fakat uluslararası ilişkilerin yoğunlaşması ve emek, sermaye ve teknoloji gibi ekonomik unsurların tek bir devlete bağlı olmayıp hem kapsam hem de nitelik bakımından uluslararası bir hal almasıyla, devletlerin coğrafi sınırları ile bağlılığı giderek ortadan kalkmıştır. Küreselleşme süreciyle birlikte ülkeler arasında ticari sınırlarının önündeki engeller ortadan kalkmış, sermaye, emek ve teknolojinin ülkeler arasındaki dolaşımı hızla artarak uluslararası bir boyut kazanmış, çok uluslu şirketler dünya çapında faaliyette bulunmaya başlamış, ekonomi alanında önemli gelişmeler yaşanmıştır. Yaşanan bu gelişmeler, vergiyi doğuran olayın farklı ülke sınırları içerisinde gerçekleşmesine ve uluslararası emek, sermaye ve benzeri ekonomik faaliyetlerin vergilendirilmesi ile ilgili sorunların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Kişi ve kurumların uluslararası ekonomik faaliyetlerde bulunmaları, devletlerin egemenlik gücünün göstergelerinden birisi olan vergilendirme yetkilerinin ve bu yetkilerin dayanağı olan ilkelerin uluslararası hukuk çerçevesinde şekillenmesine yol açmıştır.

Birden çok devletin egemenlik gücüne dayanarak vergilendirme yetkilerini kullanmaları, çeşitli ilkeler kapsamında vergiyi doğuran olayı, verginin konusunu, kapsamını ve mükellefini tanımlayarak vergiye tabi tutmaları halinde, aynı mükellefin birden çok ülke tarafından vergilendirilmesi söz konusu olabilmektedir. Bu durum uluslararası çifte vergilendirme sorununu olarak nitelendirilmektedir. Aynı vergi konusu üzerinden, aynı vergilendirme dönemi içerisinde birden fazla defa vergi alınması çifte vergilendirmeyi ifade etmektedir (Kalaycıoğlu, 2003:1). Uluslararası çifte vergilendirme, devletlerin birbirinden ayrı ve bağımsız olarak koydukları vergi kurallarının uygulanması sonucunda, aynı vergi yükümlüsünün aynı vergi konusu üzerinden birden fazla kez vergi yükümlüsü kılınması olarak tanımlanır (Yaltı Soydan, 1995:2). Bölgesel

entegrasyon hareketleri ve küreselleşme sürecine bağlı olarak uluslararası ekonomik ilişkilerin yoğun bir hal alması, çifte vergilendirme sorununun da önemi her geçen gün daha da artırmıştır. Çifte vergilendirme, günümüzde sadece ülkelerin bağımsız bir mali sorunu olmaktan çıkmış, ulusal vergi politikalarını sınırlandıran ve küreselleşme sürecini önemli ölçüde etkileyen uluslararası bir sorun olmuştur. Uluslararası çifte vergilendirme, vergi adaletine ters düşmesi, ödeme gücüne göre vergileme ilkesine aykırılık teşkil etmesi, rekabeti ve uluslararası ekonomik faaliyetleri olumsuz yönde etkileme gibi niteliklere sahip olması nedenleriyle devletler açısından önlenmesi gerekli olan bir olgu halini almıştır (Tekin, 2009:75).

Uluslararası vergi hukukunun kapsamını, ilk zamanlar sadece çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarından oluşurken, daha sonraları bu kapsam genişleyerek vergi adaletinin sağlanması ve vergi kaçakçılığının önlenmesi gibi konuları da içine almıştır. Uluslararası çifte vergilendirme sorunu, günümüzde uluslararası vergi hukukunda en çok tartışılan ve güncelliğini koruyan konulardan birisi halini almıştır.

Ülkeler çifte vergilendirmeden kaçınmak için, tek taraflı olarak ya da iki veya çok taraflı anlaşmalarla çifte vergilendirmeye karşı önlemler alabilirler (Bayraklı, 2007:268). Tek taraflı olarak vergi mevzuatlarında bazı düzenlemeler yapmak suretiyle, özellikle istisna ve mahsup yöntemleri uygulamaları ile uluslararası çifte vergilendirmeyi önlemeyi amaçlamışlardır. Sorunun tek taraflı (ulusal) araç ve tedbirlerle çözülemeyeceğinin anlaşılması üzerine, çok taraflı (uluslararası) yöntem ve araçlara başvurmuşlar, bu doğrultuda özellikle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yapmayı tercih etmişlerdir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile gelirin, ikamet veya kaynak ülkelerden yalnızca birinde vergiye tabi tutulması veya vergilendirme hakkının ülkeler arasında paylaşılması hususunda düzenlemeler yer almakta, bu yöntemle gelir unsurlarının her iki ülkede birden vergilendirmesinin önüne geçilmesi amaçlanmaktadır (Aydın, 2010:63). Yapılan uluslararası vergi anlaşmalarında, her devletin kendi ulusal çıkarlarını en üst seviyede sağlamak istemesi durumu ise, bu anlaşmalarda sorunların yaşanmasına ve bazı hallerde akit devletlerin sorunların çözümünde farklı uygulamalara yönelmesine sebebiyet vermiştir.

Uluslararası kuruluşlarında çifte vergilendirme sorunu konusunda önemli çalışmaları olmuştur. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında taraf devletlerarasında yaşanan çatışmaların çözüme kavuşturulması ve anlaşma metinlerinde belli bir standardın sağlanması için OECD ve BM tarafından Model Anlaşmalar geliştirilmiştir. OECD tarafından geliştirilen Anlaşma Modeli birçok ülke tarafından benimsenmiş olsa da, sermaye ithal eden, gelişmekte olan ülkeler aleyhine olduğu için bazı ülkelere eleştirilmiştir. Buna alternatif olarak, BM tarafından gelişmekte olan ülkeleri de korumaya yönelik BM Anlaşma Modeli geliştirilmiştir. Günümüze kadar birçok kez revize edilen Model Anlaşmaların çifte vergilendirmeyi önlemek için, devletlerin vergilendirme yetkilerini sınırlandırmak veya belli bağlama noktaları esas alınmak suretiyle bu yetkileri paylaşmak suretiyle çözüm bulunmaya çalışıldığı görülmektedir. Model Anlaşmalarda devletlere taraf oldukları vergi anlaşmalarının maddelerine uluslararası hukuktan doğan çekince koyma veya anlaşma maddeleri yorum beyanlarında bulunma gibi haklar tanınmıştır. Taraf devletler kendi lehine olmayan bazı model anlaşma hükümlerine çekince koymuşlar veya yorum beyanlarında bulunmuşlardır. Çifte vergilendirmeyi önleme konusunda uluslararası kuruluşlar tarafından geliştirilen Model Anlaşmaların bazı ülkeler aleyhine sonuçlar doğurması ve soruna kesin bir çözüm sağlanamaması nedenleriyle bir takım ülkeler kendi model anlaşmalarını geliştirmişlerdir.

Çifte vergilendirme sorunu, uluslararası alanda olduğu gibi, Türkiye’de de önemli bir vergilendirme sorunu olarak görülmüştür. Türkiye sorunun çözümüyle ilgili uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları imzalama konusunda ilk zamanlar çekimser kalsa da, 1980’li yıllardan sonra bu konudaki tavrı değişmiş ve tüm çalışmalara katılarak uluslararası vergi anlaşmalarını imzalama yoluna gitmiştir. Türkiye özellikle OECD’nin yapmış olduğu çalışmalara katılmış ve yapmış olduğu vergi anlaşmalarında genel olarak OECD Model Anlaşmasını benimsemiş olsa da, OECD Model Anlaşmasının bazı hükümlerinin aleyhine olması sebebiyle BM Model Anlaşmasının da bazı hükümlerini esas almak suretiyle kendi modelini geliştirmiştir. Türkiye’nin geliştirmiş olduğu Model, OECD Modelinde ikametgâh devletinin vergilendirme yetkisine dayanan çeşitli gelirlerin kaynak devleti tarafından vergilendirilmesini temel alan bir modeldir. Türkiye’nin koşullarına uygun olarak oluşturulan model, gelirin mümkün olduğu ölçüde doğduğu ülkede vergilendirilmesini öngörmektedir.

Türkiye çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla günümüze kadar 100'e yakın uluslararası çifte vergi anlaşması imzalamış, bunlardan 85 tanesi yürürlükte. Birçok ülke ile de çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları konusunda müzakereler devam etmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile ilgili genel tebliğler, sirküler yayımlanmış ve farklı konularda çok sayıda özelge verilmiştir (www.gib.gov.tr).

Bu çalışmanın ana problemi, uluslararası vergi hukuku kuralları çerçevesinde yapılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının dünya ülkeleri ve Türkiye açısından öneminin belirtilmesi, bu anlaşmaların Türkiye'de hukuki etkinliğinin artırılması ve uygulanmasında kolaylık sağlanması amacıyla yapılması gereken düzenlemelerin tespit edilmesidir.

Uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları imzalanması, yürürlüğe girmesi ve sonuçları itibariyle hukuki bir işlem olup, bu bağlamda bu anlaşmaların Türkiye'de hukuki etkinliğinin tespiti ve değerlendirmesi yapılacaktır.

Araştırmanın Amacı

Çifte vergilendirme, günümüzde en önemli uluslararası vergi sorunlardan birisini oluşturmakta ve güncelliğini korumaktadır. Sorunun çözümü için kullanılan araçlardan birisi olan uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının sayısı her geçen gün daha da artmaktadır. Bu anlaşmalar sonucunda devletin gelir kaybına uğramaması ve mükelleflerin birden fazla kez vergilendirilmek suretiyle gelir kaybı yaşamaması önem arz etmektedir.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları imzalama konusunda Türkiye Cumhuriyeti nezdinde yetkili kurum Hazine ve Maliye Bakanlığı'dır. Bakanlık bu yetkisini Gelir İdaresi Başkanlığı'na devretmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı merkez teşkilatı bünyesinde bu anlaşmalarla ilgili birim bulunmaktadır. Ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın diğer bazı kurum ve kuruluşlarında görevleri gereği bu anlaşma metinlerinin hükümlerini dikkate almak durumunda olan kamu personeli bulunmaktadır. Özel sektörde ise, bu anlaşmaların hükümlerinden yararlanabilecek durumda olan özellikle çok uluslu şirketler, yabancı uyruklu Türkiye'de faaliyette bulunan kişiler ve yabancı ülkelerde faaliyette bulunan sermaye unsurlarına sahip Türk vatandaşları ile bu

mükelleflere anlaşmalar konusunda hukuki ve mali danışmanlık hizmeti verebilecek yeminli mali müşavirler, serbest muhasebeci mali müşavirler bulunmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 yılı faaliyet raporu verilerine göre, Türkiye'nin diğer ülkelerle imzalamış olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması sayısı 100'e yaklaşmış bunlardan 85 tanesi yürürlüktedir. Afganistan, Gana, Kamerun, Küba, Libya, Mali, Mozambik, Nijerya ve Tanzanya gibi ülkelerle de çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalanmasına ilişkin görüşmeler devam etmektedir. Diğer taraftan, ihtiyaç duyulması halinde yürürlükte olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarını tadil eden protokoller akdedilmesine yönelik çalışmalar da yürütülmektedir.

Bu çalışmada günümüzün en önemli uluslararası problemlerinden birisi olan çifte vergilendirme sorunu ve bu sorunun çözümünde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının rolü ele alınıp, Türkiye'nin imzalamış olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ve bu anlaşmaların uygulanmasında yaşanan sorunlar hakkında çözüm önerileri sunulmuş, yine bu anlaşmaların etkinliğinin ölçülerek değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

Araştırmanın Önemi

Hem devletler hem de mükellefler bakımından, günümüzün en önemli sorunlarından birisi olan çifte vergilendirmenin önlenmesi için yapılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması sayısı her geçen gün daha da artmaktadır. Bu anlaşmalar sonucunda, devletler açısından gelir kaybına uğramamak ve mükellefler bakımından ise birden fazla kez vergiye tabi tutulmamak en önemli hedeftir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının çifte vergilendirmeyi önleme amacının yanı sıra, mali sistemde adil vergilendirmenin sağlanması, vergi kaçakçılığının azaltılması, kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması ve ekonomik büyümeye katkı sağlaması gibi hedefleri de vardır. Ülkeler açısından bu hedeflere ulaşılmasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının sayısının artırılması ve daha etkin bir hale getirilmesinin önemi açıktır.

Ülkeler açısından çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının etkinliğinin artırılmasının hukuki ve ekonomik sonuçları olabilir. Uluslararası çifte vergilendirmeyi

önleme anlaşmaları ve bunlarla ilgili yapılan düzenlemeler hakkındaki hukuki sorunlar ve çözüm önerileri de etkinliğin sağlanması açısından önemlidir.

Türkiye’de çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının hukuki etkinliğinin ölçülmesi amacıyla yapılan yarı yapılandırılmış mülakat uygulaması ve sonuçların analizi bu konuda ilk çalışma olması sebebiyle önemlidir.

Çalışma Türkiye’de çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının hukuki etkinliğinin tespiti, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına ilişkin uygulamada karşılaşılan sorunların ve çözüm önerilerinin belirlenerek bu anlaşmaların etkinliğinin sağlanması için ne gibi politikalar üretilmesi gerektiğinin tespitine ilişkin ileride yapılacak çalışmalara da öncülük etmesi bakımından önemlidir. Çalışmanın bu bakımdan literatüre de katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Araştırmanın Sınırlılıkları

Araştırmanın ülke kapsamı, zaman periyodu ve mülakat örneklemine ilişkin sınırlılıkları şunlardır;

- ✓ **Ülke Sınırlılığı;** Bu çalışmada, Türkiye’de çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının hukuki etkinliğinin araştırıldığı kısım Türkiye ile sınırlandırılmıştır.
- ✓ **Zaman Periyodu Sınırlılığı;** Türkiye ilk zamanlar çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları konusunda çekimser kaldığından bu çalışmada ilk çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması yaptığı tarihten günümüze kadar olan dönemdeki vergi anlaşmaları verilerinin olduğu 1973-2018 dönemi analiz edilmiştir.
- ✓ **Mülakat Örneklemine İlişkin Sınırlılıklar;** Yarı yapılandırılmış mülakat uygulaması için soru sayısının fazla olması, mülakat sürelerinin uzunluğu dikkate alınarak anlaşmalarla ilgili uygulama ve sorunların tespit edilebileceği düşünülen 5 farklı ilde, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile ilgili olan ve alanında uzman 17 kişi ile (Hazine ve Maliye Bakanlığı Bürokratı, Vergi Müfettişi, Vergi Müfettiş Yardımcısı, GİB Vergi Dairesi Başkanlığı’nda

Yönetici, Gelir Uzmanı, Yeminli Mali Müşavir, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Akademisyen) yüz yüze görüşmeler yapılmıştır.

Araştırmanın Yöntemi

Bu çalışmada öncelikle sorunun belirlenmesi ve ortaya konulması amacıyla konuyla ilgili kuramsal analiz yapılmakta daha sonra çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının hukuki etkinliğin belirlenmesi için yarı yapılandırılmış mülakat uygulanmaktadır.

- ✓ **Kuramsal Analiz;** Çalışmaya konuya ilişkin kapsamlı kuramsal bir literatür taraması yapılarak başlanmıştır. İlk olarak çifte vergilendirme sorunu ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına ilişkin kuramsal açıklamalar yapılmakta, daha sonra Türkiye'nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, bu anlaşmalarla ilgili yayımlanmış metinler ve bunlara ilişkin uygulamalar ayrıntılı bir şekilde ele alınarak konuyla ilgili sorunlar teorik olarak ortaya konulmaya çalışılmıştır. Ayrıca kuramsal analizde konu ile ilgili daha önce yapılmış olan uluslararası literatür ve Türkçe literatür incelenerek yapılan çalışmaların içerikleri ve sonuçları değerlendirilmektedir.
- ✓ **Yarı Yapılandırılmış Mülakat Uygulaması;** Türkiye'de çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının hukuki etkinliğin ölçülmesi için somut bir veri olmadığından bu çalışmada çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları konusunda uzman ve bu anlaşmalarla ilgili olan kişilerle yarı yapılandırılmış mülakat yapılması tercih edilmektedir. Mülakatlar sonucunda elde edilen bulgular nitel veri analizi ile sunularak değerlendirilmekte ve yorumlanmaktadır.

Araştırmanın Kapsamı

Dört bölümden oluşan çalışmanın birinci bölümünde, küreselleşme süreci ve bu süreçte yaşanan gelişmelerle birlikte ortaya çıkan ve her geçen gün önemi artan çifte vergilendirme sorunundan bahsedilerek, öncelikle çifte vergilendirme kavramı ele alınmakta, çifte vergilendirmenin nedenleri, çeşitleri ve etkileri incelenmektedir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, çifte vergilendirmeyi önleme ve ortadan kaldırmayı hedefleyen ulusal (tek taraflı) ve uluslararası (iki ya da çok taraflı) araç ve tedbirlerden

bahsedilmektedir. Bu araç ve tedbirlerden özellikle uluslararası vergi anlaşmaları üzerinde durulmaktadır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları detaylı olarak ele alınarak OECD ve BM gibi uluslararası kuruluşlar ile Türkiye tarafından geliştirilen çifte vergilendirmeyi önleme model anlaşmalarının karşılaştırmalı olarak analizi yapılmaktadır. Bu modellerin ülkeler açısından gelişmişlik düzeylerine göre olumlu ve olumsuz yönlerine değinilmektedir. Ayrıca Türkiye'nin imzalamış olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları uygulamalarına ilişkin bilgilere, bu anlaşmalar ile Türk Hukuk Sistemi arasındaki ilişkiye yer verilecektir.

Çalışmanın dördüncü bölümünde, Türkiye'de çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının hukuki etkinliği konusunda alanında uzman kişilerle yapılan yarı yapılandırılmış mülakat uygulamasına ilişkin araştırma modeli, veri toplama yöntemi ve araçları, araştırmanın örnekleme ve katılımcılar hakkında bilgiler sunulmaktadır. Çalışmanın devamında mülakat uygulaması ile elde edilen bulgular sunulmak suretiyle ulusal ve uluslararası mevzuat, vergi idaresi, vergi yargısı ve mükellefler açısından değerlendirmeler yapılmaktadır.

Sonuç kısmında ise, konu hakkında genel bir değerlendirme yapıldıktan sonra elde edilen sonuçlar yorumlanarak, Türkiye'de çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının hukuki etkinliğin sağlanması için politika yapıcılara önerilerde bulunmaktadır.

BÖLÜM 1: ÇİFTE VERGİLENDİRME SORUNU

1.1. Çifte Vergilendirme Kavramı

“Çifte Vergilendirme” kavramı ile ilgili iç mevzuatımız ve uluslararası hukuk literatüründe üzerinde uzlaşmış olan kesin bir tanım bulunmamakla birlikte, çeşitli tanımlamalar yapılmıştır. Literatürde “Çifte Vergilendirme” terimi ile “Mükerrer Vergilendirme” teriminin aynı anlamlarda kullanıldığı görülmektedir. Terminolojik olarak incelendiğinde, “Çifte Vergilendirme” terimi birden çok ancak ikiden fazla olmayan vergilendirmeyi, yani iki devletin vergilendirme yetkilerinin çakışması sonucu iki kez vergi ödenmesini kapsarken, “Mükerrer Vergilendirme” ise ikiden fazla devletin dolayısıyla ikiden fazla vergilendirmenin karşılığını ifade etmekte ve terminolojik olarak birbirlerinden ayrılmaktadır (Yaltı Soydan, 1995: 7). Bu kavramlar terminolojik olarak birbirinden ayrılırlar da yerine göre aynı anlamlı olarak kullanılabilirler. Hem Türkçe hem de batı dillerindeki kullanımlarında “Çifte Vergilendirme” terimi daha çok tercih edilmektedir (Tuncer, 1974: 4).

Aynı mükellefler aynı vergi mevzuu üzerinden aynı dönem içerisinde birden fazla kez vergiye maruz kalabilmekte veya aynı vergilendirme dönemi için aynı vergiye tabi unsurlar üzerinden mükelleflerden iki veya daha fazla devletin vergi alması söz konusu olabilmektedir (Tezel, 1989: 3). Genel olarak, çifte vergilendirme, aynı matrah unsurları üzerinden belirli ve aynı dönem içerisinde yine aynı özellikte birden çok vergi alınmasıdır. Birden fazla vergi alınması vergi adaleti ve eşitliğinin bozulmasına sebep olmakta ve modern vergilendirme ilkelerine de uymamaktadır (Berkay ve Armağan, 2011: 91). Aynı olay veya durum birden fazla devletin vergi yasalarının hâkimiyeti altında bulunabilir. Bu durumda birden fazla devletin yasalarına göre ayrı ayrı vergilendirme söz konusu olabilir ve çifte vergilendirme durumundan söz edilebilir.

Kişilerin vergiye tabi tutulması gereken gelirlerinin, birden çok ülke tarafından vergilendirme kapsamına alınması, mezkûr gelir unsurlarının hem elde edildiği devlette, hem de geliri elde eden kişinin yerleşik olduğu devlette vergilendirilmesi olarak tanımlanır (www.gib.gov.tr). Çifte Vergilendirme, devletlerin sahip olduğu vergilendirme yetkilerinin çakışması ya da aynı yetkinin birden fazla kez kullanılması

sebebiyle, aynı vergi yükümlüsünün veya aynı vergi konusunun aynı vergilendirme dönemi içerisinde aynı mahiyette birden fazla kez vergiye konu olması veya üzerinden vergi alınmasıdır (Tuncer, 1974: 51)

OECD ve U.N. gibi uluslararası örgütler tarafından uluslararası çifte vergilendirme konusunda çalışmalar yapılmıştır. OECD tarafından yapılan tanımlamaya göre; iki ya da daha fazla ülkenin aynı vergi mükelleflerini, mezkûr vergi konusu ile ilgili olarak, aynı dönemler itibariyle, benzer nitelikli vergilerle vergilendirmesi uluslararası çifte vergilendirmedir. OECD tarafından yapılan uluslararası çifte vergilendirme tanımı U.N. tarafından da genel kabul görmüştür (Yaltı Soydan, 1995:4).

Çifte vergilendirme, üst bir kavram olup, ulusal veya uluslararası çifte vergilendirme şekillerinde ortaya çıkabilmektedir.(Başak, 2005e: 69) Ulusal çifte vergilendirme, aynı devletin içinde, mali federalizm veya siyasi otoritenin alt birimlere devri gibi nedenlerle, çeşitli siyasi bölümlere dağıtılan vergilendirme yetkilerinin çakışmasıdır (Bayar, 2006:3). Federal örgütlenme biçimine sahip ülkelerde ulusal çifte vergilendirme gerçekleşebilmekte ve bu durum vergilendirme hatası olarak kabul edilmektedir (Yaltı Soydan, 1995:2). Vergi Usul Kanunumuzun 117. Maddesi 3. Fıkrasında; verginin mükerrer olması bir hesap hatası olarak düzenlenmiş, aynı kanunun uygulanmasında verginin mükerrer olması, belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlanmıştır (VUK, Md. 117). Uluslararası çifte vergilendirme ise, birden fazla devlete ait vergilendirme yetkisinin çakışması sebebiyle aynı vergi yükümlüsü ve/veya aynı vergi konusundan aynı dönem içinde, aynı nitelikte birden fazla vergi alınması olarak tanımlanır (Bayar, 2006:3). Vergilendirme yetkilerinin örtüşmesi bakımından Çifte vergilendirmenin, "aşırı vergilendirme" anlamını da içerdiği ifade edilmektedir (Rohatghi, 2005:15) Uluslararası çifte vergilendirme, birden fazla devlete ait vergilendirme yetkisinin kullanılasından kaynaklanan çatışma varken, ulusal çifte vergilendirmede aynı bir devlet içinde çeşitli siyasi alt birimlere dağıtılmış vergilendirme yetkisinin kullanılmasının söz konusu olduğu söylenebilir.

Yine, çifte vergilendirme kavramı hukuki anlamda çifte vergilendirme ve ekonomik anlamda çifte vergilendirme olmak üzere iki farklı boyutu ile de tanımlanabilir. Uluslararası hukuki anlamda çifte vergilendirme; iki veya daha fazla devletin, aynı vergi

yükümlüsünü, aynı vergi konusu ile bağlantılı olarak ve aynı vergilendirme dönemi için benzer vergilerle vergilendirmesi olarak tanımlanmaktadır (OECD, 2014:7). Hukuki anlamda çifte vergilendirme, aynı kişi ve aynı vergi konusu üzerinden, aynı dönemde birden fazla devlet tarafından vergi alınmasını ifade etmektedir (Beyanname Düzenleme Rehberi, 2016:449). Uluslararası çifte vergilendirmenin hukuki niteliğinin, bir yasalar çakışması, ya da birden fazla hukuk düzeni arasında oluşan yetki çatışmasının oluşturduğu "kanunlar ihtilafı" niteliğine dayandığı söylenebilir. İç hukuk sistemlerinde yerleşim yeri kavramı tanımı birbirlerinden farklı olan birden fazla devletin, bir mükellefin aynı sermaye veya gelirin konusunu oluşturan matrah unsurlarını vergilendirme eğiliminde olmaları durumunda, ikametgâh yerleri çatışması, aynı mükellefin devletlerin hiç birinde yerleşim yeri bulunmasa dahi, gelirin kaynağı olarak birden çok devletin kendi mali sınırlarını göstermesi halinde, kaynakların çatışması, devletlerden birinde yerleşim yeri bulunan bir mükellefin, bir diğer devlette gelir elde etmesi halinde, her iki devlet tarafından da bu gelir unsurlarının vergiye tabi tutulmak istenmesiyle, yerleşim yeri ile kaynak çatışması şekillerinde ortaya çıkabilir. İkametgâhının bulunduğu ülkenin dışında, yabancı ülkelerden gelir elde eden bir vergi yükümlüsünün elde ettiği bu gelirin hem ikametgâhının bulunduğu, hem de geliri elde ettiği ülke tarafından vergilendirilmesi uluslararası hukuksal çifte vergilendirmedir (Ferhatoğlu, 2010:20) Farklı ülkelerde bulunan ortaklık ve ortaklar ile şirket ve hissedarların kar dağıtımı açısından durumları uluslararası hukuksal çifte vergilendirmenin tipik örneğini oluşturur. Buna göre bir ülkede bulunan ortaklık ya da şirketin elde ettiği kurum kazancı bu ülkede kurumlar vergisine tabi tutulmakta, vergiden sonra kurum kazancı farklı ülkede bulunan ortaklara ya da hissedarlara dağıtıldığında da ayrıca bu kişiler nezdinde gelir vergisine konu olmaktadır.

Uluslararası ekonomik anlamda çifte vergilendirme ise; aynı vergi konusu üzerinden birden fazla kişinin birden fazla devlet tarafından vergi yükümlüsü tutulmasıdır (Uluatam, 1990:75). Ekonomik çifte vergilendirmede aynı vergi konusunun farklı vergi yükümlüleri elinde vergilendirilmesi söz konusu olmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında vergi yükümlüsü olarak sayılan bir kurumun elde ettiği gelir üzerinden, hem tüzel kişi olarak kurumun kurumlar vergisi ödemesi, hem de gerçek kişi şirket ortaklarının gelir vergisi ödemesi durumu ile örtülü kazanç dağıtımında, yurt dışındaki ana merkeze kar dağıtan dar mükellef kurumun, kurumlar vergisi matrahının dağıtılan

kazanç kadar arttırılması halinde, dağıtıldığı kabul edilen kazancın yurtdışında ana merkezde tekrar vergilendirilmesi durumu genel olarak ekonomik çifte vergilendirmeye örnek gösterilebilir (Yaltı Soydan, 1995:12). Farklı ülkelerde yer alan bağlı teşebbüsler ile ilişkiler sonucunda, genel olarak ekonomik çifte vergilendirme durumunun ortaya çıktığı söylenebilir. Uluslararası transfer fiyatlandırması girişimlerinin tespit edilmesi sonucu, vergi idareleri tarafından gerçekleştirilen matrah düzeltmeleri nedeniyle de uluslararası ekonomik çifte vergilendirme durumu ortaya çıkabilir. Çeşitli ülkelerde şubeleri bulunan çok uluslu şirketin bu ülkelerdeki şube işyerleri ile olan mal alım ve satımları dikkate alınacak olursa, şube işyerinin bulunduğu devlet, şirket merkezinden alınan malların karşılığında ödenen bedelleri emsal bedellerden yüksek kabul etmek suretiyle, ortaya çıkan fiyat farkını örtülü kazanç dağıtımı olarak vergiye tabi tutmak isteyebilir. Malı gönderen şirket merkezinin bulunduğu ülke de ise, şube işyerinin bulunduğu ülkenin şirket merkezinin bulunduğu ülkeden aldığı malın fiyatını emsal bedelin üzerinde kabul ederek, oluşan farkı örtülü kazanç dağıtımı olarak nitelendirdiği bu fiyatları, olağan kabul etmek suretiyle meydana gelen kurum kazancını vergilendirecektir. Bu durumda kurum kazancı, iki devlet tarafından da vergiye tabi tutulmuş olacak ve ekonomik çifte vergilendirme ortaya çıkacaktır (Pehlivan ve Öz, 2011: 64-65).

Uluslararası hukuki anlamdaki çifte vergilendirmeyi, aynı geliri daha kapsamlı bir içeriğe sahip olarak ele alan ekonomik anlamdaki çifte vergilemeden ayırmak gerekmektedir. Hukuki anlamda çifte vergilendirme, aynı vergi mükellefinin ve aynı vergi konusu üzerinden, aynı dönemde birden fazla devlet tarafından vergi alınmasını ifade ederken, aynı vergi konusu üzerinden birden çok kişinin birden fazla devlet tarafından vergi yükümlüsü tutulması ise ekonomik anlamda çifte vergilendirmedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2010:58). Ekonomik çifte vergilendirme ile hukuki anlamda çifte vergilendirme arasındaki en önemli fark, vergi yükümlüsü (kişi) unsurunda ortaya çıkmaktadır. Hukuksal çifte vergilendirmede, vergi yükümlüsünün aynı olması özellikle aranırken, ekonomik çifte vergilendirmede, aynı vergi konusunun farklı vergi yükümlülerinin elinde vergilendirilmesi önem taşımaktadır.

Bir kişinin elde etmiş olduğu gelirinin, birden fazla devletçe vergiye tabi tutulması halinde hukuki anlamda çifte vergilendirmeden, aynı gelir unsurlarının ayrı ayrı kişiler

için vergiye tabi tutulması halinde ise, ekonomik anlamda çifte vergilendirme durumundan bahsedilmektedir (Hesap Uzmanları Derneği, 2015:463).

1.2. Unsurlar

OECD model anlaşmalarda yer verilen, U.N. Uluslararası Örgütü tarafından benimsenen ve dünyada genel kabul görmüş uluslararası çifte vergilendirme tanımı “ iki veya daha fazla devletin, aynı vergi yükümlüsünü, aynı vergi konusu ile bağlantılı olarak ve aynı vergilendirme dönemi için, benzer vergilerle vergilendirilmesi” şeklindedir (Bayar, 2006:4).

Tanımlardan hareketle çifte vergilendirmenin başlıca unsurları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Pehlivan ve Öz, 2011:62):

- Birden fazla devletin veya birden fazla devletin siyasi alt bölümlerine ait vergilendirme yetkilerinin çakışması,
- Vergi yükümlüsünün aynılığı,
- Vergi konusunun aynılığı,
- Vergilendirme döneminin aynılığı,
- Verginin aynılığı ve benzerliği

1.2.1. Birden Fazla Devletin Veya Birden Fazla Devletin Siyasi Alt Bölümlerine Ait Vergilendirme Yetkilerinin Çakışması

Devletlerin ülke sınırları üzerinde sahip oldukları egemenliğe dayanarak kullandıkları hukuki ve fiili güç vergilendirme yetkisini ifade etmektedir. Egemenlik gücünün yansıması olan vergilendirme yetkisi bizzat devlet tüzel kişiliğince kullanılabilir. Bununla beraber yerel idarelere veya federal devletlerde federe devletlere, belli sınırlar içerisinde devredilebilmektedir (Öncel Kumrulu ve Çağan, 1997:34)

Devletlerin egemenlik göstergelerinden birisi olan ve mali alanda sahip oldukları en önemli yetki olan vergilendirme yetkileri, kural olarak o devletin egemenlik alanının sınırları içerisinde kullanılır. Bu alan ise devletin münhasır yetkisini kullandığı ve sınırları uluslararası hukukça belirlenen yerdir (Pazarcı, 2009:174). Vergi mevzuatının yer bakımından işletilip uygulamaya konması, ülkelerin egemenlik yetkisini sadece

kendi mali sınırları içerisinde kullanabileceğini, yani sınırlandırmaya tabi olduğunu göstermektedir. Devletler tarafından egemenlik yetkisi dayanağıyla çıkarılmış olan vergi yasalarını, sınırları içinde yer alan herkese uygulamaktadırlar. Bunlar o ülkenin vatandaşı olsun veya olmasın, o ülkenin vergileme yetkisine dayanarak koyduğu yükümlülükleri yerine getirmek mecburiyetindedirler (Aksoy, 2010:23). Devletlerin kendi siyasal sınırları içerisinde kullanacakları vergilendirme yetkilerinin sınırsız ve mutlak olması, devletlerin kendi sınırları içerisindeki vatandaşlarını ve yabancıları bir sınırlamaya tabi olmaksızın vergilendirebileceğinin göstergesidir (Bayar, 2006:10). Ulusal devletler vergilendirme yetkilerini ve bu yetkilerin sınırlarını gerçekçi olarak belirlemek durumundadırlar (Çağan, 1982:65).

Devletlerin vergilendirme yetkilerinin çakışması durumu, iki ayrı otorite, iki ayrı devlet arasında olabileceği gibi, aynı ülke içinde yer alan merkezi idare ile yerel yönetim ve / veya eyaletler arasında da gerçekleşebilir. Vergi yükümlüsünün elde ettiği aynı gelir unsuru, çeşitli devletlerin vergilendirme yetkisine konu olabilir. Bu durumda devletlerin egemenlik gücüne dayanan vergilendirme yetkileri çakışmaktadır. Ayrıca bir vergilendirme yetkisinin birkaç kez kullanılmasından dolayı da, federal devletlerde, federe devletlerin vergilendirme yetkileri çakışabilmektedir (Başak, 2005c:69).

İkinci dünya savaşı sonrasında sanayi ve teknoloji alanında yaşanan hızlı gelişmeler ile devletlerin daha yoğun hale gelen bir takım siyasal, ekonomik ve ticari ilişkiler neticesinde uluslararası alanda sık olarak karşı karşıya gelmelerinin vergilendirme yetkilerinin çakışmasına sebebiyet verdiği söylenebilir.

1.2.2. Vergi Yükümlüsünün Aynılığı

Uluslararası çifte vergilendirmenin bir diğer zorunlu unsuru da vergi yükümlüsünün aynı olmasıdır. Türk Vergi Hukuku açısından vergi yükümlüsünün ne anlama geldiği, Vergi Usul Kanunu'nun 8. Maddesi 1. Fıkrasında hüküm altına alınmıştır. Bu maddeye göre; vergi yükümlüsü, “vergi yasalarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir.” şeklinde tanımlanmıştır (VUK, Md. 8). Vergi yükümlülüğü, kanunlarla belirlenmiş kişi ve vergiyi doğuran olay arasında ilişki kurulması şeklinde gerçekleşmektedir. Vergi yükümlüsü statüsünde olanların, kendi vergi borcunu ödemek suretiyle, kendi mal varlığında bir eksilme olan gerçek veya tüzel kişiler olduğu söylenebilir.

Uluslararası çifte vergilendirmenin, tanımı ve kapsamının iç içe olması bakımından Vergi yükümlüsü kavramı ile vergi sorumlusu kavramının birbirinden ayırt edilmesi önem arz etmektedir. Vergi sorumlusu ise, Vergi Usul Kanunu 8. Maddesi 2. Fıkrasında “verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı sorumlu olan kişi” olarak tanımlanmıştır (VUK, Md. 8). Vergi yükümlülüğü kavramı kişisel niteliktedir ve kanuni anlamdaki mükellef ile ekonomik anlamdaki mükellef sıfatı her zaman aynı kişide birleşmez (Nadaroğlu, 1992:240). Bu durum, vergi borcunun, belirli durumlarda doğrudan yükümlü tutulmak istenen kişiden değil de, onun adına bir aracı veya üçüncü kişiden, talep ve tahsil olunabileceğini göstermektedir. Vergi sorumlusu statüsünde bulunanların, başkalarının vergiye tabi gelir getirici faaliyetlerinden dolayı, gerçek hak sahibine ödenecek paranın vergisini, bu miktardan ilgili yasalarda belirtilen oranlarda kesinti yapmak ve bunu vergi idaresine ödemek zorunda olan, kendi mal varlığında herhangi bir azalma olmayan gerçek ve tüzel kişilerdir. Bir verginin ödenmesinde, kural olarak vergi sorumlusunun gelirinde bir azalma meydana gelmemektedir (Özbalcı, 2002:113) Bu nedenle, uluslararası çifte vergilendirmenin ortaya çıkması için ana unsurlardan olan vergi yükümlüsünün aynılığı durumunun, vergi sorumlusunu kapsamadığı aşikârdır (Bayar, 2006:6).

Vergi mükellefiyeti için, bir devletin vergi otoritesine bağlı bulunmak gerekmektedir. Bu bağıllık ikametgâh, siyasi tabiiyet veya ekonomik tabiiyet ilişkisi şeklinde ortaya çıkabilmektedir. Fakat günümüz modern vergi sistemlerinde, mükellefiyeti sadece vatandaşlık ilişkisi ile açıklamak mümkün değildir. Günümüzde devletler, egemenlik hakkına dayanarak geliri vergilendirirken, hem mükellefin hem de gelir kaynağının devletle olan bağlarını ve ilişkisini dikkate almaktadırlar (Aksoy, 2010: 34).

1.2.3. Vergi Konusunun Aynılığı

Verginin konusu, vergi borcunun doğumuna neden olan gelir, servet, harcama vb. ekonomik unsurlardır. Verginin konusu, vergilendirmenin temel unsurunu oluşturmaktadır. Konusu belli olmayan bir verginin konulması, her şeyden önce verginin kanuniliği ilkesine aykırıdır. Verginin konusunu oluşturan unsurlar ülkeden ülkeye veya konuldukları dönemler itibariyle farklılıklar gösterebilir (Kırbaş, 2004:97)

Vergiye doğuran olayın devletlerin vergi yasalarında tanımlanması, soyut bir nitelemedir. Çifte vergilendirmenin ortaya çıkması için vergi konusunun

somutlaştırılması gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 19. Maddesi 1. Fıkrasına göre; vergi alacağının, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın ve hukuki durumun tekemmülü ile doğacağı hüküm altına alınmıştır (VUK, Md. 19). Bu düzenlemeden hareketle, soyut bir nitelime olan vergiyi doğuran olayın (kanun ile ön görülen fiil veya durum), somut olarak gerçekleşen olaya uygulanması neticesinde vergi alacağı ilişkisinin hukuksal açıdan doğacağı söylenebilir. Somut olayın kanuni şekle uygunluğu, yani tipikliği vergilendirmenin sebep unsurunu oluştur (Öncel, Kumrulu ve Çağan 1997:33)

Uluslararası çifte vergilendirmenin ortaya çıkması için aranan verginin konusunun aynılığı unsuru, Türkiye uygulaması açısından, vergiyi doğuran olayın aynılığı şeklinde dikkate alınabilir (Altaş, 2010:36). Dolayısıyla vergi konusunun aynılığı kavramı ile vergiyi doğuran olay kavramının aynı anlamda kullanılabileceği söylenebilir.

1.2.4. Vergilendirme Döneminin Aynılığı

Uluslararası çifte vergilendirmenin ortaya çıkabilmesi için talep edilen birden fazla verginin aynı dönemlere ilişkin olması gerekmektedir. Vergilendirme döneminin aynılığından, vergiyi doğuran olay ile aynı zamanda gerçekleşmesini anlamak gerekir. Vergilendirme döneminin aynılığı, ülkeler arasında çeşitli vergi sistemlerindeki farklı düzenlemelere konu olan tarh zamanı, ödeme zamanı, bütçe yılı gibi kavramlarla karıştırılmamalıdır (Yaltı Soydan, 1995:6). Burada kullanılan dönem sözcüğü ile asıl anlatılmak istenen vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği dönem olup, verginin tarh, tebliğ, tahakkuk veya tahsil dönemlerinin aynı zaman diliminde oluşunun çifte vergilendirmenin ortaya çıkması açısından bir öneminin bulunmadığı ifade edilebilir.

1.2.5. Verginin Aynılığı ve Benzerliği

Uluslararası çifte vergilendirmenin ortaya çıkabilmesi için, gerekli olan unsurlardan bir diğeri de istenilen vergilerin aynı ya da benzer vergiler olmasıdır. Benzer vergilerin çifte vergilendirmeye yol açıyor olması hususu, aynı vergilerin çifte vergilendirmeye öncelikle yol açacağının göstergesidir. (Altaş, 2010:37).

Devletlerin uyguladıkları vergilerin, aynı veya benzer olup olmadıklarını söylemek oldukça zordur. Vergilerin sınıflandırılması çok çeşitli yönlerden yapılabilmektedir. Yapılan sınıflandırmalarda esas alınan ölçütler de, birbirlerinden oldukça farklı

olabilmektedir. Yine uluslararası vergi sistemlerinin çeşitliliği de, belirli vergileri aynı kategorilere dâhil etmeyi zorlaştırmaktadır (Yaltı Soydan, 1995:6).

Uluslararası çifte vergilendirmeyi önlemek için devletlerarası akdedilen, uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme ve ortadan kaldırma anlaşmalarında, anlaşmanın uygulanacağı vergilerin bir listesi verilir. Çifte vergileme sorununun uluslararası bir karaktere bürünmesi durumunda devletlerin tek başına hareket etmesi mümkün değildir (Başak, 2005c:58-59).

Vergi benzerliği, daha çok teorik boyutu ön plana çıkan bir kavram olup yoruma açık ve üzerinde tartışılmaya müsaittir. OECD hazırladığı model anlaşma metinleri ve yorumlarında vergilerin kapsamı ile benzer vergi konusunu netleştirmeye çalışmıştır. Konu OECD model anlaşma metninin 2. Maddesi ile hüküm altına alınmıştır. Model anlaşma metinleri 2. Maddesi 1. Fıkrası “Kavranan Vergiler” başlığı ile genel olarak anlaşma kapsamında hangi vergilerin yer aldığını belirtmektedir. Bu düzenlemeye göre, anlaşma gelir ve servet üzerinden alınan vergileri esas almaktadır. Model anlaşma metinleri 2. Maddesi 2. Fıkrası ise, benzer vergileri kavramına açıklık getirmektedir. Bu fıkra göre, menkul veya gayrimenkul varlıkların devrinden doğan kazançlara uygulanan vergiler ile teşebbüsler tarafından ödenen ücret veya maaşların toplam tutarı üzerinden alınan vergiler ve sermaye değer artışlarına uygulanan vergiler de dâhil olmak üzere, toplam gelir, toplam servet veya gelirin ya da servetin unsurları üzerinden alınan tüm vergiler, gelir ve servet üzerinden alınan vergiler olarak kabul edilmektedir (GİB, 2015: 22) Bu hükümle, model anlaşmayı esas alan devletlerin, metinde sayılan vergileri farklı isimlendirmek suretiyle kapsam dışı bırakmalarının önüne geçildiği söylenebilir (Semercigil, 1994:8) Model anlaşmanın 2. Maddesinin 3. Fıkrası ile, benzer vergi kavramının uyumsuzluklara yol açmasını engellemek için, taraf ülkeler açısından kavranacak vergilerin, imzalanacak ikili anlaşma metinlerinde, bir listeye bağlaması ayrıca öngörülmüştür. Yine Anlaşma, benzer vergi kavramının uyumsuzluklara yol açmasını ve devletlerin bazı vergileri kapsam dışında bırakmalarını önlemek amacıyla, 2. Maddenin son fıkrası ile, devletler tarafından anlaşmanın imza tarihinden sonra mevcut vergilere ilave olarak veya onların yerine alınan ve mevcut vergilerle aynı nitelikte olan veya onlara önemli ölçüde benzeyen vergileri de, benzer vergi kapsamına

almıştır. Ayrıca akit devletlerin yetkili makamlarına ilgili vergi mevzuatlarında yapılan önemli değişiklikleri birbirlerine bildirme yükümlülüğü getirmiştir (GİB, 2015: 22).

Anlaşmanın kavranacak vergiler kısmına bakıldığında, yer verilen vergilerin genel olarak dolaylı vergileri ve Türkiye'deki anlamıyla servet vergilerini kapsamadığı görülmektedir. Söz konusu vergilerin mülkiliği gereği, benzer vergi kavramı çerçevesinde çifte vergilendirmeye yol açması ihtimali düşüktür (Bayar, 2006:8).

1.3. Çifte Vergilendirmenin Ortaya Çıkma Şekilleri

Çifte vergilendirme ulusal ve uluslararası sistemlerde değişik şekillerde ortaya çıkabilmektedir. Bunlardan birincisi; çifte vergilemenin, bir ülkenin kendi egemenlik sınırları içerisinde dogması veya uluslararası vergi hukuku alanında doğmaması şeklindeki ayrımdır. Bir devletin ulusal sınırları içerisinde, kendi vergi kanunlarının uygulanmasından doğan çifte veya mükerrer vergilemeye, iç vergi mükerrerliği denir. Burada bir devletin vergi kanunlarının, ülke içindeki ödevlilere uygulanmasından, vergi mükerrerliği doğmakta ve bu durum düzeltme konusu yapılabilmektedir. Çifte vergilemenin başka bir şeklide, uluslararası alanda ortaya çıkan uluslararası çifte vergilemedir. Uluslararası çifte vergileme, iki veya daha fazla devletin, vergilendirme yetkilerinin çatışmasından kaynaklanmaktadır (Çubukçu, 2006: 17).

Bir diğer şekli, çifte vergilendirmenin ortaya çıkma nedenine göre; tek taraflı ve iki taraflı çifte vergilendirmedir. Devletlerin kendi vergi mevzuatlarında yer alan düzenlemeler nedeniyle ortaya çıkan vergilendirmeye, tek taraflı çifte vergilendirme, iki veya daha fazla devletin vergi mevzuatlarının çatışması dolayısıyla ortaya çıkan çifte vergilendirmeye, iki taraflı çifte vergilendirme denilmektedir (Başak, 2005c: 55).

Çifte vergilemenin karşılaşılan bir diğer şekli de; yasa koyucu tarafından arzu edilerek yapılan mükerrerlik ve yasa koyucu tarafından istenmeyen mükerrerliktir. Bazı durumlarda kanun koyucu, aynı konu ile ilgili aynı dönemde, iki veya daha fazla vergi alınmasını isteyebilir. Devletlerin vergileme politikaları veya ilkeleri bunu gerektirebilir. Bazı durumlarda ise, yasa koyucu tarafından vergi mükerrerliği istenmese bile, uygulamada aynı dönemde aynı mükelleften, aynı matrah üzerinden iki veya daha fazla vergi istenebilmesi söz konusu olabilmektedir. Türk Vergi Hukuku'nda, Vergi Usul Kanunumuzun 116 ila 126'ncı maddeleri arasında düzeltme yolu ve bu sürecin

konusu olan vergi hataları hükme bağlanmıştır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 1997:173). Vergi hatası; vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirme de yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK, Md. 116). Hesap hataları; matrah hataları, vergi miktarındaki hatalar ve verginin mükerrer olmasıdır (VUK, Md. 117). Vergilendirme hataları ise; mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, konuda hata ve vergilendirme ya da muafiyet döneminde hatadır (VUK, Md. 118).

Çifte vergileme birden fazla ülkenin vergileme yetkisinin bazen aynı mükellef ya da aynı vergi konusu üzerinde çakışması sonucu ortaya çıkarabilmektedir. Bu durumda karşılaşılan çifte vergilendirme şekli ise, hukuki veya ekonomik çifte vergilendirmedir. Hukuki çifte vergileme, birden çok ülkenin, vergilendirmede birbirinden farklı kriterler benimsemeleri ya da bu kriterleri farklı şekillerde uygulamaya koymaları nedeniyle, aynı kişilerin, aynı vergi konusundan dolayı birden fazla kez vergilendirilmesi olarak tanımlanır. Ekonomik çifte vergilendirme ise, aynı vergi konusunun, birden fazla kişinin, birden çok ülke vergi idaresince vergi mükellefiyetine tabi tutulması şeklinde ifade edilmektedir. Bu duruma sebebiyet veren, genellikle vergi konularının farklı devletlerde değişik biçimde tanımlanması veya vergi matrahının değişik yöntemlerle hesap edilmesidir (Uluatam ve Methibay, 2001: 63).

Çifte vergilendirmenin karşılaşılan bir başka şekli de; gerçek çifte vergilendirme ve görünüşte çifte vergilendirmedir. Belirli bir dönem için, bir mükellefin aynı matrah üzerinden, iki veya daha fazla vergi ödemesi gerçek çifte vergilendirmedir. Vergilendirme yetkileri çakışan iki devletten sadece birinin vergilendirme yetkisini kullanması, diğer devletin ise bu yetkiyi kullanmaması durumunda ise görünüşte çifte vergilendirmeden bahsedilebilir (Işık, 2014:25). Türk Vergi Hukuk Sisteminde, Emlak Vergisi Kanunu kapsamında binalar emlak vergisine tabi tutulmakta, daha sonra Gelir Vergisi Kanunu'na göre Gayri Menkul Sermaye İratları arasında sayılan binalardan elde edilen kira gelirleri ise Gelir Vergisine tabi tutulmaktadırlar. Ancak gayrimenkuller için ödenen bina ve arazi gibi vergileri bazı koşullar altında, ödenecek gelir vergisinden mahsup edildiğinde çifte vergileme görünüşte yani şekilden ibaret olmakta ve yapılan mahsupla ortadan kaldırılmaktadır. Eğer ödenen bu vergiler mahsup edilemiyorsa çifte vergilendirme gerçek vergilendirmeye dönüşecektir (Tuncer, 1974:10).

1.4. Çifte Vergilendirme Çeşitleri

Uluslararası çifte vergilendirme, aynı vergi konusunun, birden fazla devletin, vergi yasalarının egemenliği altında olması dolayısıyla, her iki devletin yasalarına göre ayrı ayrı vergilendirme konusu sayılmasıdır. Uluslararası hukuksal çifte vergilendirme; OECD Model Anlaşmasında da yer verildiği gibi, aynı vergi mükellefinin iki ya da daha fazla ülkede, aynı dönemde, aynı vergi konusu ile alakalı olarak, aynı ya da benzer özellikte bir vergiye tabi tutulmasını ifade etmektedir (Güngör, 1987:30). Ekonomik çifte vergilendirme ise; iki ayrı kişinin elinde bulunan aynı kazancın, her iki şahısta da vergiye tabi tutulması durumu söz konusu olmaktadır. Bu yönüyle ekonomik çifte vergilendirme, uluslararası hukuksal çifte vergilendirmeden ayırmaktadır. Uluslararası hukuksal çifte vergilendirme de bir takım sınıflandırmalara tabi tutulabilir. Çifte vergilendirme bu kapsamda kendi içinde yatay dikey ve çapraz çifte vergilendirme, gerçek ve görünüşte çifte vergilendirme ile kişisel ve kişisel olmayan karışık çifte vergilendirme şeklinde ayrılmaktadır (Ferhatoğlu, 2010: 20).

Uluslararası hukuksal çifte vergilendirme türlerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

1.4.1. Yatay- Dikey- Çapraz Çifte Vergilendirme

Aynı düzeydeki vergilendirme makamlarının, koydukları vergi yasalarının çakışması sonucu “yatay uluslararası çifte vergilendirme” ortaya çıkmaktadır. İki devletin vergilendirme yasalarının çakışması ile iki merkezi veya iki federal devletin vergilendirme yetkilerinin çakışması yatay uluslararası çifte vergilendirmeye örnek gösterilebilir. Aralarında hiyerarşi veya bir bağımlılık ilişkisi bulunan, farklı düzeylerdeki vergilendirme makamlarının koydukları vergi yasalarının çakışması sonucunda “dikey uluslararası çifte vergilendirme” durumu söz konusu olmaktadır. Uluslar üstü bir yapıya sahip olan Avrupa Birliği’nin, asli vergilendirme yetkisine sahip olması ve bu yetkisinin, birliğe üye devletlerin vergilendirme yetkisiyle çakışması dikey uluslararası çifte vergilendirmeye örnek verilebilir. Aralarında her hangi bir bağımlılık ilişkisi bulunmayan, farklı düzeylerdeki vergilendirme makamlarının vergi yasalarının çakışması durumunda ise “çapraz uluslararası çifte vergilendirme” oluşacaktır. Federal bir devletle, başka bir federal devletin federe devletlerin vergilendirme yetkilerinin çakışması söz konusu olabilir. Yine federal yapıya sahip olan devletlerde, merkezi devlet ile federe devletlerin, merkezi devletle yerel idarelerin aynı döneme ait bir geliri

ayrı ayrı vergilendirmeleri halinde çifte vergilendirme durumu oluşacaktır (Erginay, 2003:128).

Devletler, anayasal düzenlemeler yoluyla merkezi devlet ile yerel yönetimleri arasında fiili ve hukuki güçlerine dayanarak yetki devri yapabilmektedirler (Uluatam ve Methibay, 2001:59). Bu yetki devri sayesinde yalnızca merkezi devlet örgütünün değil, yerel idarelerin ve federal örgütlenmelerde federe devletlerinde kişileri mükellefiyet altına alabilme imkânının oluşabileceği söylenebilir.

1.4.2. Gerçek – Görünüşte Çifte Vergilendirme

Gerçek ve görünüşte uluslararası çifte vergilendirme ayrımı, devletlerin vergilendirme yetkilerini fiilen kullanıp kullanmadıkları durumlara göre yapılmaktadır. Devletlerin vergilendirme yetkilerini kullanarak, vergi kanunlarını fiilen uyguladıkları hallerde gerçek uluslararası çifte vergilendirme söz konusu olacaktır. Uluslararası görünüşte çifte vergilendirme ise, vergilendirme yetkileri ilke olarak çakışan iki devletten, sadece birinin vergilendirme yetkisini kullanması durumunda söz konusu olacaktır. Vergilendirme yetkileri çakışan iki devletten sadece birinin vergilendirme yetkisini kullanması, diğer devletin ise bu yetkiyi kullanmaması “Görünüşte Çifte Vergilendirme” olarak tanımlanır (Işık, 2014:25).

Görünüşte uluslararası çifte vergilendirmenin, gerçekten uluslararası çifte vergilendirme sayılması hususu üzerinde uzlaşılan bir konu değildir. Uluslararası çifte vergilendirmenin, yalnızca fiili (gerçek) uluslararası çifte vergilendirmeyi kapsadığı yönündeki görüşler yaygın olmakla birlikte, vergilendirme yetkilerinin ilke olarak çakıştığı durumları da bu çerçevede değerlendiren görüşler mevcuttur. Uluslararası çifte vergilendirmeyi önlemek ve ortadan kaldırmak için yapılan anlaşmalarda; devletlerden birine vergilendirme yetkisinin verildiği ve istisna yönteminin uygulandığı durumlarda hem gerçek hem de görünüşte çifte vergilendirme önlenmiş olurken, mahsup yönteminin uygulandığı durumlarda sadece gerçek çifte vergilendirme önlenmiş olacaktır (Yaltı Soydan, 1995:9).

Hem ülke içinde hem de uluslararası alanda, aynı matrah üzerinden, belirli bir dönem için iki veya daha fazla vergi ödeyen mükellef için gerçek çifte vergilendirme söz konusu olmaktadır. Ancak bazı durumlarda çifte vergilendirme, görünüşte (şekli)

olabilmektedir. Türk vergi sisteminde, bina kiralari, emlak vergisi içinde bina vergisine tabi tutulmakta, daha sonrada gelir vergisine tabi olmaktadır. Gayrimenkuller için ödenen bu bina ve arazi vergileri bazı koşullar altında ödenecek gelir vergisinden mahsup edilebildiği için, bu durumda oluşan çifte vergilendirme görünüşte çifte vergilendirme şeklinde olmakta ve uygulanan mahsup ile ortadan kalkmaktadır. Fakat bu durumda verginin mahsubuna imkân verilmeyip, aynı irattan hem gelir vergisi hem de bina veya arazi vergisi alınacak olması halinde gerçek çifte vergilendirme durumundan söz edilecektir (Tuncer, 1974:10).

1.4.3. Kişisel- Kişisel Olmayan -Karışık Çifte Vergilendirme

Uygulanan vergilerin özelliklerine göre de uluslararası çifte vergilendirmeyi sınıflandırmak mümkündür. Devletler tarafından uygulanmakta olan vergilerin her ikisinin de kişisel nitelikteki vergiler olması durumunda, kişisel uluslararası çifte vergilendirme söz konusu olmaktadır. Uygulanan vergilerin kişisel olmadığı durumunda, kişisel olmayan uluslararası çifte vergilendirmeden söz edilecektir. Devletlerden birinin kişisel vergileri, diğerinin kişisel olmayan vergileri uygulaması halinde ise, karışık uluslararası çifte vergilendirmeden bahsedilir (Yaltı Soydan, 1995:8)

Bir kişinin farklı ülkelerde aynı zamanda kişisel mükellefiyete tabi tutulması durumları, kişisel ve kişisel olmayan vergi mükellefiyetinden doğan çifte vergilendirmeye sebep olmaktadır. Ülkelerin kişisel vergi mükellefiyeti için farklı kriterler uygulaması veya aynı kriterlerin farklı ülkelerde, değişik şekillerde tanımlanması suretiyle de çifte vergilendirme meydana gelebilir. Yine çeşitli ülkelerde kişisel olmayan vergi mükellefiyeti için farklı kriterler uygulandığı durumlarda çifte vergilendirme doğabilecektir (Tuncer, 1974: 8).

1.4.4. İradi -Gayri İradi Çifte Vergilendirme

Çifte vergilendirmeyi kanun koyucu tarafından istenerek yapılan çifte vergilendirme ve kanun koyucu tarafından istenmeyen çifte vergilendirme şeklinde de tasnif etmek mümkündür. Bazı durumlarda yasa koyucular, devlet idaresinin uyguladıkları vergi politikaları ve vergileme ilkeleri gereği, aynı konu ile ilgili aynı dönemde, iki veya daha fazla vergi alınmasını isteyebilirler. Bazı durumlarda ise, yasa koyucu tarafından çifte vergilendirme durumu arzu edilmese bile, uygulamada aynı dönemde aynı mükelleften,

aynı matrah üzerinden iki veya daha fazla vergi istenebilmesi söz konusu olabilmektedir. Kanun koyucu tarafından istenerek yapılan iradi çifte vergilendirme, istenmeyen ise gayri iradi çifte vergilendirme (Tuncer, 1974:8)

1.5. Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorununu Doğuran Nedenler

Günümüzde uluslararası alanda yabancı sermaye yatırımlarının artması ile birlikte, bu yatırımlardan elde edilen kazançlarının vergilendirilmesi konusu da önem kazanmıştır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde sermaye ve teknoloji ithaline gerek duyması, bu kazançlardan elde edilen gelirin doğduğu ülkede mi yoksa yabancı sermayenin bağlı olduğu ülkesinde mi vergilendirilmesi gerektiği sorununun da ortaya çıkarmıştır. Yatırımın gelir unsurlarına dönüşmesi sürecinde, ikametgâh ülkesinin teknoloji ve bilgi birikimi alanında büyük payı bulunurken, kaynak ülkesi açısından bakıldığında ise ülkenin iş gücü ve doğal kaynaklarının kullanıldığı görülmektedir. Bu noktadan hareketle, devletlerin, vergilendirme yetkisinin kendilerinde olması gerektiği düşüncesiyle hazırladıkları vergi kanunları, çifte vergilendirme sorununa neden olmuştur. Bazı durumlarda, aynı vergi kaynağının, aynı dönem içinde, birkaç kez vergiye tabi tutulduğu görülmektedir. Vergi mükelleflerine ait aynı kaynaklardan, belirli bir dönemde, aynı nitelikte birkaç kez vergi alınması mükelleflerin büyük mali yükler altında kalmalarına sebep olmakta ve bu durum vergi adaletine uygun düşmemektedir (Erginay, 2003:127).

Uluslararası çifte vergilendirme, bir ülkede mukim olan kişinin başka bir ülkede elde ettiği gelir unsurlarını her iki ülkenin birden vergiye tabi tutması, iki ülkenin de aynı kişiyi dünya genelinde elde ettiği bütün gelirler unsurları sebebiyle vergilendirmeleri, her iki ülke de de mukim bulunmayan kişinin ülkelere birinde sahip olduğu sabit bir işyeri kanalıyla diğer bir devlette gelir sağlaması halinde her iki ülkede de birden bu geliri vergilendirmesi gibi durumlarda ortaya çıkmaktadır (Öz, 2005:31). Uygulamada en çok karşılaşılan uluslararası çifte vergilendirme türlerinin nedenlerini, genel nedenler ve teknik nedenler olmak üzere iki temel başlık altında inceleyebiliriz (Yaltı Soydan, 1995:9).

1.5.1. Genel Hukuki ve Ekonomik Nedenler

Uluslararası çifte vergilendirmenin en önemli unsuru, aynı zamanda temel sebebi, birden fazla devletin vergilendirme yetkisinin söz konusu olması ve sermaye ve iş gücü akımına bağlı genel nedenlerdir (Bahar, 2008:21). Devletlerin, egemenlik gücünün bir yansıması olan vergilendirme yetkisi ile ilgili benimsedikleri ilkeler nedeniyle, aynı vergi yükümlülükleri ve aynı vergi konuları üzerinden hak iddia etmeleri sonucunda oluşan çakışmalar uluslararası çifte vergilendirmeye sebebiyet verir (Erdem, 1999:166). Devletlerin vergilendirme yetkilerini kullanırken ikamet, uyruklu ve kaynak ilkesi gibi farklı kriterleri benimsemiş olmaları, birden fazla devlete ait vergilendirme yetkisinin her iki devlet tarafından kullanılmak istenmesi nedeniyle yetki çatışmasına veya aynı bir yetkinin birden fazla kullanılması sebebiyle, aynı vergi ödevlisi ya da aynı vergi konusu için aynı vergilendirme dönemi içinde aynı özellikte birden fazla vergi alınması çifte vergilendirmenin genel nedenlerindendir. Diğer nedenler ise, küreselleşme süreciyle yaşanan ekonomik ilişkilerin ve değişimlerin yoğunlaşması, kıt kaynakların kullanımının artmasına bağlı ticaret olanakları ve yabancı yatırımcılara sağlanan vergisel avantajlar gibi ekonomik nedenlerdir (Başak, 2005a:113).

1.5.1.1. Ekonomik Nedenler (Uluslararası Sermaye ve İşgücü Akımları)

Milletlerarası mal, sermaye ve işgücü akımının her geçen gün gelişip ilerleme kaydettiği günümüzde, uluslararası çifte vergilendirme meselesi çok önemli bir mali sorun olarak karşımıza çıkmaktadır (Karakullukçu, 1971:1). 18. Yüzyıldan itibaren dünyada sanayileşme ve teknoloji alanında yaşanan hızlı gelişmeler, ülkeler arasında bilgi alış verişinin hız kazanmasına, ulaşım ve iletişim faktörlerinin önündeki zaman ve mekân sorunlarının çözülmesine ve bununla birlikte maliyetlerin de azalmasına neden olmuştur. Seri üretime geçilmesi ile birlikte arzda hızlı bir artış yaşanmıştır. Bununla beraber üreticiler yeni pazarlar aramaya ve maliyetlerini en minimum düzeye düşürmeye yönelik yeni yöntemler bulmaya yönelmişlerdir. Yerli üreticiler bir yandan uluslararası pazarlara açılırken diğer yandan maliyetlerini minimum düzeye indirebilmek için dünyanın farklı ülkelerinde üretim tesisleri kurmuşlar, yani mal tedariki ile mal satışlarını uluslararası bazda gerçekleştiren şirketler de uluslararası bir yapı kazanmaya başlamışlardır. Mal piyasasında yaşanan bu gelişmeler aynı zamanda sermaye ve kısmen de olsa emek piyasasında da görülmüştür (Yaltı Soydan,1995:9). Bu süreçte

gelişmiş ülkelerden sermaye ve teknoloji ihracı olurken, gelişmekte ve az gelişmiş ülkelerden de iş gücü ihracı yaşanmıştır. Bu durum hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ve az gelişmiş ülkelerin çıkarlarına uygun düşmesi ve refah artırıcı etkisinin bulunması sebebiyle de uluslararası kuruluşlar tarafından da desteklenmiştir. Gelişmekte olan ülkelerin sermaye ve teknoloji ithaline olan ihtiyaçları, bu kazançların gelirin yaratıldığı (kaynak) ülkede mi yoksa yabancı sermayenin bağlı olduğu (ikametgâh) ülkede mi vergilendireceği sorununu beraberinde getirmiştir. Ülkeler arasında ekonomik ve ticari ilişkilerin yoğunlaşması, vergi hukuku alanında uluslararası çifte vergilendirme sorununun ortaya çıkmasına neden olmuştur (Bayar, 2006:8). Ülkelerarası sermaye, teknoloji ve emek hareketlerinin yoğun olması, çifte vergilendirme sorununun önem kazanmasına sebep olmakta, çözülmediği durumlarda ise bu hareketlerin önündeki en temel engeli teşkil etmektedir (Güngör, 1997:32). Sermaye ve ileri teknolojinin, sermaye verimliliğinin düşük olduğu, işgücünün bol ve tabii kaynakların zengin olduğu az gelişmiş ülkelere kayması, buna karşılık işgücünün az gelişmiş ülkelerden emeğin pahalı olduğu gelişmiş ülkelere geçmesi çifte vergilendirmeyi doğuran ekonomik nedenlerdendir (Bahar, 2008:21).

1.5.1.2. Devletlerin Vergilendirme Yetkilerinin Çakışması

Devletlerin egemenlik yetkisinin görünümlerinden birisi olan mali egemenlik, devletin ülkesi ve vatandaşları üzerinde gelir toplama ve harcama yapma yetkilerini ifade etmektedir. Bu kavram yasama hakkı ile birlikte icra yetkisini de içermektedir (Rohatgı, 2005:14). Buradan hareketle, devletlerin ülkesi ve vatandaşları üzerinde sahip olduğu vergilendirme yetkisi ile harcama yetkisinin mali egemenliklerinin kapsamını oluşturduğu söylenebilir. Vergilendirme yetkisi ise, bir devletin uluslararası kurallara uygun olarak vergi koyabilmek, değiştirmek ve kaldırmak konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü şeklinde tanımlanabilir. Devletin mali alanda sahip bulunduğu en önemli yetki olan vergilendirme yetkisi, devletin münhasır yetkisini kullandığı ve uluslararası hukukça belirlenen alanda, yani o devletin egemenlik alanının sınırları içinde kullanılır (Pazarcı, 2009:173). Yetki devrine ilişkin anayasal düzenlemelerle, vergilendirme yetkisi, devlet tüzel kişiliği tarafından kullanılabilir veya mahalli idarelere ya da federal yapıya sahip ülkelerde federe devletlere de belirli sınırlar dahilinde bırakılabilir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 1997:33). Vergilendirme yetkisi

egemenlik kavramı ile iç içe geçmiş hatta aynı anlamda kullanılacak düzeyde değerlendirilebilir. Vergilendirme yetkisinin kullanımı, devletlerin vergi mükellefi üzerinde ki kişisel egemenliğine veya vergi konusu üzerindeki ülkesel egemenliğe sahip olması ile sağlanabilir. Uluslararası hukuk, devletlerin vergilendirme yetkisine ilişkin, yer ve kişi bakımından yetkisinin çerçevesi ve niteliği konusunda bazı düzenlemeler ele almıştır. Buna göre; ülkesel egemenlik, bir devletin egemenliğinin ancak ülkesi üzerinde kullanabilmesini ve yer itibarıyla sınırını gösterirken, kişisel egemenlik, bir ulusal hukuk düzeninde yer alan kuralların egemenlik altında bulunan kişilere uygulanabileceğini göstermektedir. Vergilendirme yetkisi, mutlak ve sınırsız bir yetki olmamasına rağmen, devletlerin çeşitli vergilendirme ilkelerini kabul ederek bu yetkilerini olabildiğince uç sınırlara kadar kullanmayı amaçladıkları görülmektedir (Yaltı,1996:225). Devletlerin vergilendirme yetkisi hususunda bu tarz eğilimlerinin varlığı, vergilendirme yetkilerinin çakışmasına ve uluslararası çifte vergilendirme sorununa neden olabilecektir. Çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmak ya da çifte vergilendirmeye sebep olmamak için ise, devletlerin vergilendirme yetkilerini hangi beşeri ve coğrafi sınırlar içerisinde kullanılacağını belirlemesi önem arz etmektedir (Şenyüz, 2005:6). Çifte vergilendirmeyi, aynı kişinin, aynı vergiyi doğuran olaya ilişkin olarak birden çok ülke kanunlarına çerçevesinde vergiye tabi tutulmak istenmesine izin veren yetki olarak değerlendirmek mümkündür. Çifte vergilendirme konusunda devletlerin egemenlik yetkileri göz önüne alındığında, hukuki açıdan meşruiyeti olan, ancak sonuçları bakımından istenmeyen bir olgu olduğu söylenebilir.

1.5.2. Vergilendirme Tekniği İle İlgili Nedenler

Uluslararası çifte vergilendirmeye yol açan asıl sebepler, devletlerin ulusal egemenliğinden doğan vergileme yetkilerinden kaynaklanmaktadır. Ülkelerin egemenlik yetkilerinin çakışmasına neden olan hukuki durum ise, vergilendirme yetkilerinin tespitinde farklı ilkeleri benimsemiş olmalarıdır. Devletlerin egemenliğinin mali alandaki yansımaları ifade eden vergilendirme yetkisi bazı temel ilkelere bağlı olarak meşruiyetini sağlamaktadır. Uluslararası hukukta mülklik ve şahsılık ilkeleri esas olmakla birlikte uluslararası vergi hukukunda vergilendirme olayının niteliğine göre vergi hukukunun kendine has ilkelere yer verilmiştir (Egeli ve Özcan, 2014:77). Genel olarak devletler vergilendirme bakımından dört ayrı önemli ilke uygulamaktadırlar. Bunlar; kaynak ilkesi, ikametgâh ilkesi, uyrukluk ilkesi ve varış-

çıkış ilkeleridir (Bahar, 2008:21). Kaynak ilkesi; bir ülkenin egemenliği kapsamında bulunan veya bu alanda ortaya çıkan vergi konularının vergiye tabi tutulmasını ifade etmektedir. İkametgâh ilkesi; ülkenin ülkesel egemenliği kapsamında ikamet etmekte olan kişilerin hangi ülkenin vatandaşı olduğuna bakılmadan elde ettikleri her türlü gelir unsuru üzerinden vergiye tabi tutulmasını ifade etmektedir. Uyrukluk ilkesi ise; devletin tabiiyetinde bulunan, yani egemenliği altında olan kişilerin, yine hangi ülke vatandaşı olduğuna bakılmaksızın elde etmiş oldukları her türlü gelirlerin vergiye tabi tutulmasını ifade eden ilkedir (Güngör, 1997:31).

Ülkeler vergilendirme bakımından birbirlerinden oldukça farklı bu ilkelerin tamamını da uygulamaya bilmektedirler. Bu ilkelerden birinin kabul edilmesi veya her ilkenin değişik biçimlerde uygulanması ve yorumlanması, uluslararası çifte vergilemeye yol açabilmektedir. Devletlerin, ülke içinde ikametgâhı olan herkesin bütün dünyada elde ettiği gelirin toplaması ve beyan edilmesi şeklindeki ilkeye ilişkin uygulamayı esas almaları durumunda, hem kaynak devlette, hem de mukim devlette vergilendirme kendini gösterecek ve çifte vergilendirme kaçınılmaz olacaktır (Kara, 1995:54).

1.5.2.1. Kaynak İlkesi

Kaynak ilkesi, devletin egemenlik yetkisi dâhilinde ülke siyasi sınırları içerisinde elde edilen gelir unsurlarından, yapılan harcamalardan veya bazı işlerden vergi alma yetkisine sahip olmayı ifade eder. Vergi kanunları ancak devletlerin kendi hâkimiyet bölgesi içerisinde geçerli olduğu için mali sınırlar gümrük sınırlarına eşit denk olarak kabul görmektedir. Gümrük sınırlarının coğrafya sınırlardan farkı, ise coğrafi sınırlar içerisinde kalan bazı alanların (serbest bölge, antrepo vb.) mali yükümlülükler açısından ülke dışı sayılmalarıdır (Kırbaş, 2004:61). Kaynak ilkesi, gelirin ortaya çıktığı ya da elde edildiği yere göre vergiye tabi tutulması esasına dayanmaktadır. Ön planda olan şahıs değil, gelir unsurudur. Devlet, hâkimiyeti altında olan vergi konusunu ve vergiyi ortaya çıkaran olayları vergiye tabi tutmaktadır. Ortaya çıkan hukuki durum ekonomik ilişki kurulması esasına dayanmakta ve vergi ödevlisinin ikametgâh ve tabiiyetinin bir etkisi kalmamaktadır (Yaltı Soydan, 1995:18). Kaynak ilkesini benimseyen ülkeler, gelirin sahibi kim olursa olsun bir ayırım yapmadan, yalnızca kendi devletlerinde doğan geliri vergilendirirler (Tuncer, 1974: 14). Kaynak ilkesi evrensel bir uygulama olarak değerlendirilebilir. Bu bakımdan, uygulamada bütün devletler tarafından

vergilendirmeye esas alınabilecek olan bir ilkedir. Bu ilkeye göre, ülkelerin kendi mevzuatları açısından genel olarak, ticari kazançta yol açan faaliyetlerin gerçekleştiği yer söz konusu kazançların kaynağı olarak kabul edilmektedir (Akçaoğlu, 2012:41). Uluslararası hukukta, kaynak ilkesi ve bununla ilgili olarak, devletlerin iç yetki alanlarında meydana gelen gelir unsurlarını vergiye tabi tutma haklarının bulunduğu ilişkin bir görüş birliği bulunmaktadır (Avi-Yonah, 2007: 27). Kaynak ilkesinde, vergilendirmeye esas konu, gelirin doğduğu veya malların bulunduğu yer olarak kabul edilmekte ve bu ilke ülkesellik veya sınırlı vergilendirme şeklinde de adlandırılmaktadır (Panayı, 2007:2). Ayrıca bu ilke, vergi kanunlarının yerelliği, mülklik, ilkesinin bir başka görünümü şeklinde de ifade edilmektedir (Uluatam, 1990:75). Kaynak ilkesi, ekonomik bağ temelli bir ülkesel egemenliği esas alan, daha çok sermaye ithal eden, gelişmekte olan ülkeler tarafından tercih edilen ve vergi yükümlüsüne ilişkin bir fark getirmeyen ilkedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2015:57). Devletler, geliri farklı tanımlayabilmekte buna bağlı olarak gelir unsurları farklılık taşıyabilmekte ve gelirin elde edilme şartları devletten devlete değişebilmektedir. Bu noktadan hareketle, kaynak ilkesinin uygulanmasında ki en önemli sorunun, gelirin hangi ülkede doğduğunun tespit edilmesi olduğu söylenebilir.

Kaynak ilkesi uygulamalarda, daha çok vergiden kaçınmak veya vergi kaçırmak amacı güden yükümlülerin yalnızca kendi ülkelerinde gerçekleşen işlemlerini vergilendiren, vergi cenneti niteliğindeki ülkelerde karşılaşılmakta olup, vergi sistemini tamamen kaynak ilkesine dayandıran ülke sınırlı sayıdadır (Nazalı, 2015:60). Kaynak ilkesinin saf bir şekilde uygulanması, yani vergi sisteminin tamamen kaynak ilkesi üzerine kurulmuş olması, çok sık karşılaşılan bir durum değildir. Vergiden kaçınmak veya vergi kaçırmak amacıyla hareket eden mükelleflere kucak açan ve bu nedenle vergi cenneti olarak nitelendirilen ülkeler, kaynak ilkesi çerçevesinde yalnızca kendi sınırları içerisinde gerçekleşen işlemleri vergilendiriyormuş gibi görünmeyi tercih ettikleri için, söz konusu ülkelerin bu kategorisinde yer aldıkları belirtilmektedir (Balcı, 2003a: 4). Vergi cennetlerinin cazibesi ülkelerde kurulu şirketler aracılığıyla yurtdışından elde edilen gelirlerin vergilendirilmemesi ile sınırlı olmayıp, bu gelirlerin faiz, temettü, royalti vs. adı altında vergi cenneti dışına çıkarılmasında da kaynak ülke sıfatıyla vergi cenneti ülke tarafından herhangi bir vergileme yapılmamasını da kapsadığından, vergi

cenneti sayılan ülkelerde vergi sisteminin tümüyle kaynak ilkesine dayandığını söylemek mümkün değildir.

Genel olarak kaynak devletler, ülkelerine yatırım yapan yabancı yatırımcılar üzerinde ki vergi yükünü azaltan vergi politikaları geliştirmektedirler. Bunun sebebi, yabancı yatırımcı ülke içi üretim faktörlerini kullandığından dolayı, ekonomik anlamda yabancı yatırımcıların getirisinin vazgeçilen vergi gelirinden daha fazla olabilmesidir (Öz, 2005:31). Kaynak ilkesine göre vergilendirme gelişmekte olan ülkeler açısından kendi ülkelerinde yaratılan katma değerden pay alma yetki ve imkânı sağlarken, gelirin hangi ülkede doğduğunun tespiti ve devletlerarasında vergilerin hangi ölçülere göre paylaşılacağı konularında güçlükler yaşanması sebebiyle, uygulanmasında birçok soruna yol açmaktadır (Budak ve Yakar, 2007:138). Kaynak ilkesinin bir diğer olumsuz yönü de, bir ülkede mukim kurumların yurt dışında yaptıkları yatırımları vergilendirme yetkisinin bu ilke gereği yatırımın yapıldığı ülkeye verilmesi nedeniyle, mukim devletin o ölçüde vergi kaybına uğramasına neden olmasıdır (Egeli ve Özcan, 2014:78).

Türkiye’de gelir vergisi uygulaması açısından, dar mükellefiyet esasında Türkiye dışında yerleşmiş olanların sadece Türkiye’de elde etmiş oldukları kazançlar vergilendirilmekte, yine aynı şekilde kurumlar vergisi uygulamasında, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan dar mükellef kurumlar sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilmektedir. Kaynak ilkesi, bu kişi ve kurumların Türkiye dışından kaynaklanan gelirlerinin Türkiye tarafından vergilendirilmesine izin vermemektedir (Kızılot, Şenyüz ve Diğerleri, 2008:294).

1.5.2.2. . İkamet (Yerleşim) İlkesi

İkamet ilkesi, bir şahsın dünya genelinde sağladığı gelirlerinin tamamının, mukim olduğu ülkede toplanmak suretiyle vergiye tabi tutulması temeline bağlıdır. Bu ilke, yükümlülük açısından ülke içerisinde ve dışında sağlanan gelir unsurlarını kapsamaktadır. Vergi hukukunda yer alan tam mükellefiyet esasına göre vergilendirme, ikamet ilkesi ile örtüşmektedir. İkametgâh ilkesinde, bir devletin vergilendirme yetkisine konu olan gelir veya servetin sahibi kişinin ikametgâhının o devlette bulunmasının, vergilendirme işlemine meşruiyet kazandırdığı söylenebilir. Devletin ülkesel egemenliği altındaki kişilerin dünya düzeyindeki gelirlerini vergiye tabi tutarak, mükelleflerin mali gücüne tamamen ulaşması durumunda, ülkesel sınırlarını aşması ve

sınırları dışındaki vergi ile ilgili konulara uzanması söz konusu olacaktır. Bu durumda, vergilendirme yetkisini kullanan devletin ülkesel bağı, vergi konusu ile değil vergi yükümlüsü ile ön plana çıkacaktır (Yaltı Soydan, 1995:19)

İkametgâh ilkesi esasında vergilendirme, ülkenin egemenliği altında bulunan ve bu sınırlar içerisinde ikamet eden kişilerin dünya genelinde elde ettiği gelirlerini vergilendirmesi olup, vergilendirmenin esasını ikametgâh oluşturmaktadır. İkametgâh ilkesinde, ikametgâhtan kastedilen mali ikametgâhtır. (Erginay, 1988:49). Vergileme amacına yönelik olması sebebiyle, özel ikametgâhtan farklı olan mali ikametgâh kavramı, uluslararası sorunların çözümünde bir ölçüt olarak, 1963 yılında Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Teşkilatı (OECD) tarafından yayınlanan Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte vergilendirme Anlaşma Taslağı'nda 4. Maddede yer almıştır. Taslak modelden sonra 4. madde başlığı değiştirilerek mali ikametgâh kavramı yerine “mukim” kavramı kullanılmıştır. Mukim; ülkenin mevzuatı çerçevesinde ikametgâhı, meskeni, idare merkezi veya diğer bazı esaslara bağlı olarak vergi yükümlüsü yapılan şeklinde tanımlanmaktadır. Şahıs bir devlette ikametgâh sahibi ise, o devlette mali yerleşim yeri var demektir ve hem yurt içinde hem de yurt dışında elde edilen gelir unsurlarının hepsi üzerinden vergiye tabi tutulması gerekmektedir. Şahsın o devlette mali yerleşim yeri mevcut değilse, gayri mukim olmayan sıfatıyla sadece o ülkede elde ettiği gelirleri vergileye tabi tutulacaktır (Arıkan, 2007:6-7). Mali İkametgâh (mukimlik), vergi mükelleflerinin bulunduğu, oturduğu ya da işlerini yürüttüğü yer şeklinde; gerçek kişiler için ev veya işyeri olabilirken, tüzel kişiler için kanuni merkez, iş merkezi veya benzer nitelikteki yerler olabilmektedir. Bu yönüyle özel ikametgâhtan daha geniş bir kavramsal çerçeveye sahip olduğu söylenebilir.

Türk vergi hukukunda hüküm altına alınan tam mükellef ve dar mükellef kavramları, bu düzenlemelerin uygulanmasına yardımcı olan araçlardır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 3. Maddesine göre; Türkiye'de yerleşmiş olan veya yerleşmiş sayılanlar hem Türkiye'de hem de dışında sağladıkları kazançlarının tamamı için vergiye tabi tutulacaklardır (GVK, Md. 3). Yine GVK'nın 4. Maddesine göre; yerleşim yeri Türkiye'de olanların Türkiye'de yerleşmiş olarak kabul edileceği düzenlenmiştir (GVK, Md. 4). 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu madde 19'a göre yerleşim yeri, kişinin sürekli olarak kalma amacıyla oturduğu yer şeklinde tanımlanmıştır (TMK, Md.19). Kurumlar Vergisi

Kanunu'nun 3. Maddesine göre ise, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan kurumlar tam mükellef olarak değerlendirmekte ve bu kurumların hem yurt içinde hem de yurt dışında elde ettikleri kazançlarının tamamı Türkiye'de vergilendirilmektedir (KVK, Md.3).

İkametgâh ilkesi ile hedeflenen, sermayenin yurt dışına kaçmasının önüne geçmek ve toplam vergi hasılatında artış sağlamanın yanında yurt içi ve dışı gelirlerinin vergilendirilmesinde eşitliği sağlamak iken, bu ilkeye göre yapılacak vergilendirmedeki zorluk kişinin bütün faaliyetlerinin izlenmesi ve gelirlerin eksiksiz olarak tespit edilmesi işidir (Bahar, 2008:24).

Bu bilgiler doğrultusunda, çeşitli ülkelerin kaynak ve ikamet ilkelerini aynı vergiler için aynı biçimde ve özellikle benimsemiş olmalarının, birden çok ülkenin vergilendirme yetkisinin aynı mükellefler ve aynı vergi konuları üzerinde çakışmasını meydana getireceği ve mükerrer vergilendirme soruna neden olacağı söylenebilir.

1.5.2.3. Vatandaşlık (Uyrukluk) İlkesi

Uyrukluk (vatandaşlık), devlet ile kişiler arasında siyasi bağ kurulması ile oluşmaktadır. Uyrukluk ilkesine göre vergilendirme yetkisinin uygulanması, devletin egemenliği altındaki vatandaşlarının hem ülke içinde, hem de ülke dışında elde ettikleri gelir ve servet unsurlarının vergilendirilmesini kapsamaktadır. ABD'nin yurt dışındaki vatandaşlarını dahi vergilendirmesi, bu ilkenin uygulamasına örnek gösterilebilir (Tezel, 1989:16). Uyrukluk ilkesinde, vergi ödevi vatandaşlığa bağlı olup vergilendirme yetkisini kullanan ülke, kendisine vatandaşlık bağı ile bağlı olanların dünya genelindeki gelir ve servetlerini vergilendirmektedir. Yani, bir kimse hangi ülkenin uyruğunda ise o ülke bu kişinin gerek yurt içinde gerekse yurt dışında elde ettikleri gelirleri vergilendirme hakkına sahip olacaktır. Bu ilkenin bir sonucu olarak ülkede gelir elde eden yabancı kişiler hangi ülkenin vatandaşı ise o ülke bu kişileri tam mükellefiyet esasında vergilendirebilecektir.

Uyrukluk prensibinin, benimsediği vergilendirmeye ilişkin şartları itibariyle yerleşim yeri prensibine benzediği ileri sürülebilir. Bundan dolayı, yerleşim yeri prensibini tamamlayan ve o ilkeye yardımcı bir ilke olarak uygulamada yer almıştır. Tabiiyet ilkesi, daha çok yerleşim yeri ilkesinin uygulanması sırasında meydana gelen boşlukları

doldurmak için getirilmiş yardımcı bir ilkedir. Bu ilke, yerleşim yeri ilkesine göre daha nadir uygulanan ve daha çok onun tamamlayıcısı konumunda olan bir özelliğe sahiptir (Uluatam ve Mehtibay, 2001:63). Gelirler unsurlarının vergiye tabi tutulmasında sadece uyruklu ilkesi uygulanmamakta, çoğunlukla ikametgâh ilkesinin belirlediği yurt dışı gelirlerinin vergilendirilmesi esasını da yumuşatıcı bir unsur ve uygulamada esnekliğe yardımcı bir ilke olarak uyarlanmaktadır (Bahar, 2008:24). Buna göre; ikamet ilkesinin uygulanmasında yaşanan bazı teknik zorlukların, bu iki ilkenin birlikte uygulanmasını zorunlu kıldığı söylenebilir. Fakat bu iki ilkenin birlikte uygulanması halinde ise çifte vergilendirme sorunu ile karşılaşılacaktır.

Uyruklu ilkesi, ikamet ilkesini tamamlayıcı nitelikte olması sebebiyle bu ilkeye bağlı olan vergilendirme yetkisinin kullanılması, daha çok yabancı ülkelerde sermaye yatırımları çok fazla olan ancak henüz iktisadi gelişmelerini tamamlamamış ülkeler tarafından kullanılmaktadır. Uyruklu ilkesi ile ilgili olarak uygulamada bazı sorunlar ile karşılaşıldığı görülmektedir. Karşılaşılan sorunların başında tüzel kişilerin tabiiyetlerinin belirlenmesi hususu gelmektedir (Başak, 2005a: 108).

Kurumların yasal yönetim yerlerinin (merkezinin) olduğu devletin tabiiyetinde oldukları kabul edilmektedir. Türk vergi mevzuatında vatandaşlık ilkesinin uygulaması, GVK 3. Maddesi ile düzenlenmiştir. Bu maddeye göre; resmi daire ve müesseseler veya merkezi Türkiye’de yer alan teşekkül ve teşebbüslere tabi olup, bunların işleri sebebiyle yabancı ülkelerde ikamet eden Türk vatandaşları tam mükellef olarak dikkate alınırlar (Egeli ve Özcan 2014:78). Ayrıca bu ilke için, Türkiye’de Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 1. maddesi, örnek verilebilir. Söz konusu maddede; Türkiye Cumhuriyeti uyrukluğunda bulunan kişilere ait olan malların veraset yoluyla veya herhangi bir şekilde başkasına intikalinin veraset ve intikal vergisinin konusuna girdiği belirtilmektedir (Öz, 2005:24).

1.5.2.4. Varış – Çıkış Ülkesi İlkesi

Uluslararası ticaretin gelişmesiyle birlikte malların her zaman üretildiği ülkede tüketilmesi imkânı ortadan kalkmış, bu durumda vergilendirme yetkisinin hangi ülkede kalacağı sorusu gündeme gelmiştir (Egeli ve Özcan 2014:78). Malların üretildiği ülke dışında tüketildiği durumlarda vergilendirme yetkisinin çıkış (üretim), varış (tüketim) ülkesinden hangisine ait olacağının belirlenmesi önem kazanmıştır. Bu ihtiyacı gidermek için, varış ülkesi ve çıkış ilkesi olmak üzere iki ilke geliştirilmiştir (Bahar,

2008:25). Bu ilkeler, daha çok dolaylı nitelikteki vergilerde, vergi alma hakkının sınırlarını çizen ilkeler olarak görülmektedir. Ülke sınırları dışına çıkan ürünlerde genel ya da özel tüketim vergileri ürünlerin gönderildiği ülkede alınıyorsa “varış yeri ilkesi” ne göre vergileme durumu söz konusu olacakken, ürünler gönderen ülkede vergiye tabi tutuluyorsa “çıkış yeri ilkesi” ne göre vergileme durumu söz konusu olacaktır (Pehlivan ve Öz, 2011: 20).

Bir malın her zaman üretildiği ülkede tüketilmesi söz konusu değildir. Bu nedenle, bir malın üretildiği ülke dışında tüketilmesi durumunda vergilendirme yetkisi, özellikle dolaylı vergiler olarak nitelendirilen KDV ve ÖTV gibi vergiler bakımından varış ülkesi ilkesi ile dikkate alınır. Bu durumda, mülkilik ilkesi üretim yerine tüketime dayandırılarak, malın tüketildiği ülkeye vergilendirme yetkisi verilmektedir (Altaş, 2010:44).

Roma Anlaşması’na göre, KDV’de “Destinasyon Prensibi (varış ülkesinde vergilendirme)” benimsenmiş ve uygulama yoluna gidilmiştir. Varış ülkesinde vergilendirme, ithalat işlemlerinin vergiye tabi tutulduğu, ihracat işlemlerinde ise vergi iadesi sisteminin mevcut olduğu, başka bir deyişle ihracatın vergiden istisna tutulduğu sistemdir. Ülke sınırları içerisinde üretilmiş olan bir mal için yüklenilen KDV’ler, mezkûr mal başka bir ülkeye ihraç edildiğinde ihracat işlemini gerçekleştiren mükellefe iadesi sağlanarak, verginin üretildiği ülke ile irtibatı kopartılır. Bundan sonra da, bu mal varış ülkesine girerken ithalat yapan devlet tarafından KDV’ye tabi tutulur (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2016:333). Bu şekilde ihracata tabi tutulan emtialar tamamen KDV yükünden arındırılmaktadır (Saraçoğlu ve Ejder, 2002: 1). Varış ülkesi ilkesi için mülkilik ilkesinin tüketim yerine bağlanmış hali olduğunu söylemek mümkün olup, bu ilke uygulamasında vergi alma hakkı malın üretildiği ülkeye değil, bu ülkeden çıkıp vardığı ülkeye ait olacaktır (Kızılot, Şenyüz ve Diğerleri, 2008:294).

Varış yeri ilkesine göre vergilendirme esasında, yurtdışından alınan mallar (ithalat) vergi matrahına dâhil edilirken, yurtdışına satılan mallar yani ihracat bu vergi matrahı dışında kalmaktadır. Ülke içinde tüketime tabi tutulan mallar, hangi ülkede üretilmiş olursa olsun vergi matrahına dâhil edilmesi gerekmektedir. (Dağlıoğlu ve Güçlü Çiçek, 2014: 38).

Bir mal üretildiği ülkede tüketildiğinde vergilendirme yetkisi malın üretildiği ülkeye aittir. Varış ülkesinin tam tersi niteliğe sahip çıkış ülkesi ilkesinde sınır ötesine çıkan bir mala ilişkin vergilendirme yetkisi malın üretildiği (çıktığı) ülkeye verilmektedir. Vergilendirme yetkisi çıkış ülkesinde olduğundan vergilendirilen mal daha sonra hangi ülkeye ihraç edilirse edilsin bir daha vergilendirme yapılması söz konusu olmayacaktır (Egeli ve Özcan 2014:79).

1.5.2.5. Vergilendirme İlkelerinin Çakışması

Devletler vergi sistemlerini, ulusal ve uluslararası çıkarlarına göre, birbirlerinden farklı ilkelere dayandırabilmektedirler. Her devlet, içinde bulunduğu ekonomik durum ve izlediği vergi politikalarına göre, vergilendirme ilkelerini tercih etmektedirler. Yaygın olarak gelişmekte olan ülkelerin kaynak ilkesini, buna karşın gelişmiş ülkelerin ise daha çok ikamet ilkesini benimsedikleri görülmektedir. Devletlerin farklı ilkeleri tercih etmesi hali, kişilerin tek bir devletle ekonomik ve hukuki ilişki içinde olmaları durumunda sorun yaratmazken, birden fazla devletle ilişki içinde olmaları durumunda, birden fazla vergilendirme yetkisinin kapsamına girmiş olacaklarından dolayı çeşitli sorunlara sebebiyet verecektir. Hatta, aynı vergilendirme ilkesine dayalı sistemlere sahip devletlerde bile, kavramların farklı yorumlanması, aynı yükümlünün veya konunun, çeşitli vergilendirme yetkileri ile çakışmasına neden olabilmektedir (Yaltı Soydan, 1995:23). Kişiyi tam yükümlülüğe tabi tutan ikametgâh ilkesini benimseyen devletin vergilendirme yetkisi ile kişiyi dar yükümlülüğe tabi tutan ve kaynak ilkesini benimseyen devletin vergilendirme yetkisinin çakışması ile çift kaynak çatışması olarak da ifade edilen, iki devletin aynı vergi matrahına kaynak devlete ilişkin iddialara dayanarak başvurması durumları vergilendirme ilkelerinin çakışmasına örnek gösterilebilir. Bu durum ise, özellikle küreselleşmenin artması ve e-ticaretin yaygınlaşması ile daha da artmaktadır (Panayı, 2007: 15)

Çeşitli ülkelerin çalışmamızın önceki kısımlarında yer verilen ilkeleri, aynı vergi türleri için aynı şekilde benimsemiş olmaları, devletlerin vergi yetkilerini kullanarak şahıs veya kurumları ve aynı vergi konuları unsurlarını vergilendirmeye tabi tutmaları ihtilafların ortaya çıkmasına sebep olmaktadır. Bu ihtilaflar; kaynak-kaynak ihtilafı, ikamet- ikamet ihtilafı ve ikamet-kaynak ihtilafı olmak üzere üç şekilde ortaya çıkabilmektedir (Erdem, 1999: 157).

Vergilendirme yetkilerinin çakışmasından doğan uluslararası ifte vergilendirme aşığıda belirtilen üç durumda ortaya çıkabilmektedir (Yaltı Soydan, 1995:24). Bu durumlar ayrıca O.E.C.D. tarafından hazırlanan raporda, hukuki ifte vergilendirmenin doğuş nedenleri olarak sayılmaktadır.

1.5.2.5.1. Tam Ykmller Arası akışma

İki devletin aynı kişiyyi, farklı vergilendirme ilkelerine veya aynı vergilendirme ilkesinin farklı yorumuna bağlı olarak dünya genelinde elde etmiş olduğu gelir unsurları üzerinden tam mükellefiyete tabi tutması şeklinde tanımlanabilir. Tam yükümlüler arası çakışma, uyrukluğ ilkesini benimseyen bir ülke ile ikametgâh ilkesini uygulayan başka bir ülkenin vergilendirme yetkilerinin çakışması, iki ikametgâh ilkesinin çakışması veya iki uyrukluğ ilkesinin çakışması şekillerinde görülebilmektedir (Yaltı Soydan, 1995: 4).

Uyrukluğ ilkesini uygulayan bir devlet ile ikamet ilkesini uygulayan bir devletin vergilendirme yetkilerinin çakışması durumunda; devletlerden biri, vatandaşını dünya çapında ki gelirleri üzerinden vergilendirmekte iken, diğer devlet aynı kişiyyi, mukimi olduğu gerekçesiyle, hem iç hem dış gelirleri üzerinden vergilendirmektedir. İki ikametgâh ilkesinin çakışması durumunda; iki ya da daha fazla ülkenin kişinin kendi ülke sınırları içerisinde yerleşmiş bulunduğunu ileri sürmek suretiyle, kişinin aynı gelirler unsurlarına ilişkin olarak vergileme hakkı olduğunu iddia etmeleri durumu söz konusudur. Devletlerden biri, ikametghın kendi ülkesinde olmasını gerekçe olarak sunarken, diğer devlet ise ödevlinin ülkesinde altı aydan fazla kalmasını ileri sürmekte ve aynı kişiyyi tam yükümlülüğe tabi tutmaktadır (ubuku, 2006:40). Devletlerin yerleşim ilkesi çerçevesinde kendi sınırları içerisinde yerleşik olan gerçek ve tüzel kişileri tam mükellefiyet esasında hem yurtiçi hem yurtdışından elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirdiği bir dünyada ulusal mevzuatlarında yerleşik sayılma kriterlerinin farklılık göstermesi nedeniyle bir gerçek veya tüzel kişinin birden fazla ülkede mukim sayılması durumu söz konusu olabilmektedir. İşte böyle bir durumda kişinin aynı vergilendirme döneminde birden fazla ülkede yerleşik sayılması uluslararası ifte vergilendirmeye yol açmaktadır. Bu türden bir ifte vergilendirme sorununun çözümü, ikili anlaşmalar ile yerleşik sayılma şartlarının hiçbir durumda iki ülkede birden mukim kabul edilme, yani ifte mukimlik sonucunu doğurmayacak şekilde belirlenerek bu kıstasların normlar hiyerarşisinde ulusal mevzuat hükümlerinin

üstünde bir bağlayıcılık gücüne sahip uluslararası bir anlaşmaya bağlanmasında yatmaktadır (Sarı, 2012:46). İki uyruklu ilkesinin çakışması durumunda ise; iki devlette, aynı kişinin kendi vatandaşı olmasını ileri sürerek, dünya çapındaki gelirlerini vergilendirmektedirler. Bu üç durumda, aynı zamanda, uluslararası hukuksal çifte vergilendirmenin nedenleri arasında yer almaktadır (Çubukçu, 2006:40).

1.5.2.5.2. Tam Yükümlülük ile Dar Yükümlülük Arası Çakışma

Uluslararası çifte vergilendirmenin en çok karşılaşılan şekli olup, bir kimsenin ikametgâhı, bir devlette iken diğer devletten gelir elde ediyor veya orada servet sahibi olması durumunda, her iki devletinde bu gelir veya serveti vergilendirmesi ile ortaya çıkmaktadır. İkametgâh devleti, kişinin ikametgâhı kendi ülkesinde olduğu için, kişinin yurt içi ve yurt dışı gelirleri üzerinden tam yükümlülüğe tabi tutmakta iken, diğer devlet ise kaynak ilkesini uygulaması sebebiyle, ülkesinde doğan geliri dar yükümlülük esasına göre vergilendirilmekte ve çakışma söz konusu olmaktadır (Karaldı, 2015:17).

1.5.2.5.3. Dar Yükümlüler Arası Çakışma

Gelirlerin kendi ülkelerinde elde edildiği gerekçesiyle, her iki devletinde, kendi mukimi olmayan kişiyi dar mükellefiyete tabi tutarak vergilendirmesi ile meydana gelmektedir. Mukim olmayan bir kişinin, devletlerden birinde bulunan iş yerinin diğer devletten gelir sağlaması veya o kişinin diğer devlette servet sahibi olması durumunda, her iki devletinde bu kişiyi kaynak ilkesine dayanarak vergilendirmesi bu çifte vergilendirme şekline örnek olarak gösterilebilir. Her iki ülkenin de kaynak ilkesini uygulaması halinde dahi çifte vergilendirme durumu ortaya çıkabilecektir. Ülkelerin gelirin kendi ülkelerinden doğması hususunda, birbirinden farklı kurallar uygulamaları bu tür çifte vergilendirmenin nedeni olarak gösterilebilir. Devletlerin, vergilendirme bakımından benimsedikleri ilkeler nedeniyle aynı vergi yükümlülükleri ve aynı vergi konuları üzerinde hak iddia etmeleriyle oluşan uluslararası çifte vergilemenin önlenmesi açısından en çok zorlukla karşılaşılan, ikametgâh ve kaynak ihtilafı sebebiyle ortaya çıkan çifte vergilendirme durumudur. Mükelleflerin bu şekilde ortaya çıkan çifte vergilemeden vergi planlaması yaparak kaçmaları ise çoğu zaman mümkün bulunmamaktadır (Erdem, 1999:157). İkametgâh ilkesi ile kaynak ilkesinin çatışmasından doğan çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla devletler ulusal mevzuatlarında tek taraflı düzenlemeler yapma yoluna gitmişlerdir (Balcı, 2003c:16).

Görüldüğü gibi, hem devletler tarafından benimsenecek olan vergileme ilkelerinin seçimi, hem de seçilen vergileme ilkelerinin uygulama ve yorumlamada aldığı farklı şekiller, çifte vergilendirmenin nedeni olmaktadır. Devletler çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla, benimsenen ilkeler doğrultusunda kendi vergileme haklarından kısmen veya tamamen feragat etmek suretiyle, soruna çözüm bulma yoluna gitmektedirler (Tuncer, 1974:19). Uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi ve ortadan kaldırılabilmesinin, diğer ve etkin bir yolu da, uluslararası vergi anlaşmaları yapılmasıdır (Çubukçu, 2006:41).

1.6. Çifte Vergilendirmenin Etkileri

Uluslararası çifte vergilendirme durumu, mali alanda, vergi yükümlülüğü taşıyan mükellefler ile ulusal ekonomiler bağlamında mikro düzeyde etkilere sebebiyet verirken, küresel ekonomi bir bütün olarak dikkate alındığında ise makro düzeyde etkileri ortaya çıkabilecektir.

1.6.1. Mikro (Ulusal) Düzeydeki Etkileri

Çifte vergilendirmenin mikro düzeydeki etkileri, vergi yükümlülüğü taşıyan mükellefler üzerinde ulusal ekonomiler bağlamında ortaya çıkmaktadır. Çifte vergilendirme vergi mükelleflerin kullanılabilir gelirleri üzerinde doğrudan bir etki yarattığından mükellef üzerinde çeşitli etkilere bulunmaktadır. Diğer yandan devletlerin en önemli gelir kaynaklarından birisi vergi gelirleri olduğundan vergilendirme yetkisinin paylaşımı ülkelerin vergi hâsılatlarında da etkiler yaratacaktır (Egeli ve Özcan, 2014: 79).

Çifte vergileme ile birlikte, mükellefler ilave vergi yükleri ile karşılaşabilmekte, yani gelir kayıpları yaşamaları söz konusu olabilmektedir. Verginin iktisadi işlemler bakımından dikkate değer bir maliyet unsuru olduğu göz önünde bulundurulduğunda, çifte vergilendirme ile maliyetler daha da artacağından mükellefler, çifte vergilendirme riskinin bulunduğu alanlardaki faaliyetlerini sonlandırabilir ya da buralarda yasal olmayan yollara da yönelebilirler (Saraç, 2006:88). Bu bilgiler doğrultusunda, çifte vergilendirmenin iktisadi yönüyle maliyetleri arttırarak mükelleflerin özellikle yurtdışındaki faaliyetleri üzerinde saptırıcı ve kısıtlayıcı etkiler oluşturacağı ve vergi yükünün mükellefler arasında adil dağılımına engel olacağı söylenebilir.

1.6.2. Makro (Küresel) Düzeydeki Etkileri

Uluslararası çifte vergilendirme durumunun makro boyuttaki etkileri ise, farklı değişkenlerle ilgili olarak meydana getirdiği etkiler bağlamında ele alınabilir. Global ekonominin bir bütün olarak düşünülmesi halinde, çifte vergilendirmenin uluslararası boyuttaki etkileri ortaya çıkmaktadır. Çifte vergilendirmenin küresel nitelikli en önemli etkisi, her ülkenin dolaylı ve doğrudan vergileri farklı oranlarda uygulaması ile uluslararası kaynak dağılımı etkinliğinin ve ülkeler arasındaki vergilendirmede eşitlik durumunun kaybedilmesini ifade eder (Saraç, 2006:88) . Bu durumda vergi adaleti zedelenmektedir (Başak, 2005c:55).

Çifte vergilendirme, ülkeler arasında rekabet koşullarını olumsuz yönde etkilediğinden, üretim faktörlerinin serbest dolaşımını engelleyerek uluslararası iş bölümünü ve bundan beklenen faydalarında azalmasına neden olmaktadır. Yine, mükelleflerin yabancı yatırım gelirlerinden dolayı çifte vergi ödemek zorunda kalmaları, sermayenin uluslararası alanda dolaşımının önüne geçmekte ve yabancı kaynaklı yatırımların çifte vergilendirme riskinin olmadığı ülkelere yönelmesine neden olmaktadır (Saraç, 2006:88). Bu noktada, çifte vergilemenin uluslararası sermaye dolaşımını saptırıcı yönde etkilerinin bulunduğunu söylemek mümkündür. Dolayısıyla küreselleşme açısından olumsuz bir etki söz konusu olmaktadır (İnce, 2013:6).

Çifte vergilendirme, devletlere mali açıdan kısa dönemde gelir artışı sağlar gibi görünse de, uzun dönemde ekonomik faaliyetleri maliyet artışı nedeniyle yavaşlatacağından vergilendirilebilir alanların daralmasına ve vergi gelirlerinin azalmasına sebep olacaktır. Bu gibi durumlarda devletler belirlemiş oldukları ekonomik ve politik amaçlarını ulaşmak üzere, yasal veya yasal olmayan yöntemlerle vergi sistemlerini kullanarak başka devlet veya bölgelerin uygulamalarına karşı tedbirler alma yoluna gitmektedirler. Çifte vergilendirmenin mikro ekonomik ve makroekonomik işlemler bakımından doğurduğu olumsuz etkiler, günümüzde küreselleşme sürecinin en önemli unsuru olan serbestlik anlayışına zarar vermekte ve uluslararası ekonomik nitelikli faaliyetlerin gelişimi konusunda belirsizlikler ortaya çıkarmaktadır (Saraç, 2006:89).

Bu bilgiler doğrultusunda; çifte vergilendirmenin devletlerin mali yapısı üzerinde sadece kısa dönemde vergi gelirleri artışı sağlamak suretiyle güçlendirici, uzun

dönemde ise küresel ekonomik sistemi olumsuz etkilemek suretiyle vergi gelirlerinde azalmaya yol açarak zayıflatıcı etkilerinin bulunduğunu söylemek mümkündür.



BÖLÜM 2: ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME VE ORTADAN KALDIRMAYI HEDEFLEYEN ARAÇ VE TEDBİRLER

2.1. Çifte Vergilendirmeyi Önleyici Yöntem ve Araçlar

Ülkelerin çıkarları doğrultusunda farklı mali, ekonomik ve siyasi politikalar izlemeleri tüm dünya çapında tek bir vergileme ilkesinin benimsenmesini olanaksız kılmıştır. Ülkelerin ekonomik gelişmişlik düzeyleri, kültürel ve siyasi yapıları farklı olduğu gibi tercih etmiş oldukları vergileme ilkelerinde de farklılıklar söz konusudur. Devletlerin vergilendirme yetkilerini farklı ilkelere göre belirlemesi, uluslararası çifte vergilendirme sorununa neden olmaktadır. Çifte vergilendirme, vergi adaletine ve ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesine aykırılık yaratmakta, uluslararası ekonomik hayatı olumsuz yönde etkilemekte bu nedenle ortadan kaldırılması gereken bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır (İnce, 2013:6). Çifte vergilendirme sorunu, yarattığı olumsuz etkiler nedeniyle önlenmesi gereken bir durum olarak önem arz etmekte ve çözümü için gerek ulusal gerekse uluslararası düzeyde çeşitli çözüm yollarına başvurulmaktadır (Egeli ve Özcan, 2014: 79). Devletlerin uluslararası çifte vergilendirme sorununu çözmek için başvurdukları yöntem ve araçları, tek taraflı ve çift taraflı yöntem ve araçlar olarak ayırabiliriz. Bu yöntem ve araçlara ilişkin uygulamalar hem ulusal hem de uluslararası düzeyde olabilmektedir (Yaltı, 1994: 69).

Ulusal düzeyde devletler tarafından alınan tek taraflı önlemler, devletlerin vergilendirme politikalarındaki farklılıklar ve ekonomik şartların çeşitliliği sebebiyle uluslararası çifte vergilendirme sorununun çözümünde yetersiz kalmasına neden olmuştur. Yine devletlerin ekonomik olarak daha fazla vergi toplama gayreti içinde olmaları ve bu doğrultuda oluşturdukları sistemler, yalnızca iç hukuk düzenlemeleri gibi tek taraflı yöntemlerle çifte vergilemenin önüne geçilemeyeceğini göstermiştir (Akbay, 1991: 4).

Çifte vergilendirmeyi önleme konusunda tek taraflı ulusal yöntemlerin yetersiz kalması, devletleri uluslararası önlemler almaya yöneltmiştir. Uygulamada ülkeler tek taraflı tedbirlere ağırlık vermeyi tercih etseler de, ancak küreselleşme hareketlerinin artmasına paralel olarak günümüzde genellikle ikili veya çok taraflı anlaşmalarla bu sorunları çözmeye çalışmaktadırlar (Balcı, 2003b:17). Devletlerin iki taraflı uluslararası

anlaşmalar yoluyla vergilendirme yetkilerini karşılıklı sınırlandırması, çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılmasında ulusal önlemlere göre daha etkili bir yol olarak kabul edilmiştir. Bu doğrultuda, akdedilmiş olan uluslararası vergi anlaşmaları, uluslararası nitelikteki örgütler OECD ve BM tarafından yapılan çalışmalara konu olmuş ve bu çalışmalar sonucunda anlaşmalara ilişkin iki model metin ortaya çıkarılmıştır. Uluslararası alanda her geçen gün yaygınlaşan vergi anlaşmaları ağında Türkiye’ de yerini almış, özellikle 1980 sonrasında, gelir ve servet vergilerinde birçok vergi anlaşmasına taraf olmuştur (Özer, 2006:75)

2.1.1. Ulusal (Tek Taraflı)Yöntem ve Araçlar

Devletler ortaya çıkan çifte vergileme sorununun çözümünde tek taraflı tedbir ve araçları, iç mevzuat düzenlemeleri içerisinde bu tedbir ve araçlara ilişkin hükümlere yer vermek suretiyle kullanmaktadır (Başak, 2005c:59). Ülkelerin çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik olarak ulusal mevzuatlarında yaptıkları tek taraflı düzenlemeler, yerleşim ilkesiyle kaynak ilkesi arasındaki çatışmadan doğan sorunlara ilişkindir. Bunun sebebi, ülkelerin genellikle kendilerinde yerleşik olan tam mükellefleri, yurt dışı ve yurt içinden elde ettiği gelirleri toplamı üzerinden vergilendirirken; yerleşik olmayan dar mükellefleri yalnızca yurt içinden elde ettiği gelirleri üzerinden vergilendirmesidir (Balcı, 2003b:17). Çifte vergileme probleminin çözümünde, sadece dış ülkelere kapalı bir iktisadi sistemin bulunduğu ülkelerde, sadece tek taraflı tedbirlere başvurulması etkili olabilecektir. Devletlerin egemenlik haklarına dayalı olarak hiçbir ülkenin zorlaması veya müdahalesi olmadan yürürlükteki mevzuatlarına yapılacak eklemeler, düzeltmeler ve yeni bir takım hükümler ve müesseselerin konulmasıyla, çifte vergileme probleminin tek taraflı tedbir ve araçlarla çözüme kavuşturulması mümkün olabilecektir (Başak, 2005c:59).

Devletlerin çifte vergilendirmeyi önleme konusunda tek taraflı olarak izleyebilecekleri ilk yol, yabancı kaynaklı gelirler üzerindeki vergilendirme yetkilerinin sınırlandırılmasıdır. Vergi oranlarının indirimi, yurt dışındaki ödenen vergilerin yurt içindeki matrahtan bir maliyet unsuru gibi kabul edilerek indirimi, mahsup ve istisna gibi yöntemler kullanılarak uluslararası çifte vergilendirmenin önüne geçilmek istenmektedir (Bayar, 2006:20). İstisna yönteminde yurt dışında elde edilen gelirin, ikametgâh veya kaynak devletinin vergilendirmesinden istisna edilmesi söz konusu

olmakta, mahsup yönteminde ise, ikametgâh devletinin, yurt dışında ödenen vergiyi yurt içinde ödenecek olan vergiden mahsup edilmesi söz konusu olabilmektedir (Kalaycıoğlu, 2003:1).

Çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması için, alınan ulusal düzeydeki tek taraflı önlemler, devletlerin yabancı kaynaklar üzerindeki vergilendirme yetkilerini yasal düzenlemelerle sınırlandırmalarına dayanmakta olup; vergi mevzuatının ıslahı, düzeltme yöntemi, vergiyi esas alan yöntemler ve matrahı esas alan yöntemler olarak dört gruba ayrılmaktadır. Bunlardan Vergiyi temel alan yöntemler; yurtdışında ödenen vergi mukim olunan ülkedeki vergiye mahsubu ve vergi oranı indirimi iken, Matrahı esas alan yöntemler; istisna ve matrahtan indirim usulünün uygulanmasıdır (Çubukçu, 2006:51).

2.1.1.1. Vergi Mevzuatının Islahı

Ulusal alanda ortaya çıkabilecek çifte vergilemeyi önlemek, bu hususla ilgili devletlerin kendi vergi kanunlarına hüküm koymaları ile veya var olan hükümlerin çifte vergilendirmenin önlemesi yönünde ıslahı suretiyle mümkündür. Devletlerin, yurt içinde ortaya çıkan çifte vergilendirmeyi önleyebilmesi veya çifte vergilendirme durumu ortaya çıkmışsa, bunu ortadan kaldıracak önlemleri almaları yine devletlerin elindedir. Bazen kanun koyucu bilerek çifte vergi alınmasını isteyebilir. Kanun koyucu tarafından bilinçli olarak konulan çifte vergilendirme, genellikle ödeme gücüne ulaşmada bir araç olarak kullanılabilmektedir. Kanun koyucunun bile isteye çifte vergi almasını önleyici bir tedbir veya araç bulunmamaktadır. Ancak irade dışında konulan çifte vergilendirmeyi önlemek, vergi kanunlarına konulacak hükümlerle mümkün olabilecektir (Tuncer, 1974:21). Çifte vergilendirmeyi önleme görevi, ulusal mevzuatta yer alan hükümlere göre daha çok yerleşim yeri ülkesine verilmiş olsa da, kaynak ülke bakımından da sınırlı da olsa bazı düzenlemeler yapılması mümkün olabilmektedir. Yabancı yatırımlar bakımından, ülkenin kazançlı ve cazibesi olan bir yer olma niteliğini kaybedeceği endişesi, kaynak ülkeleri de çifte vergilendirmeyi önleme yönünde tedbir almaya yöneltebilecektir (Balcı, 2003b:16).

Vergi kanunlarının çifte vergilendirmeye bilerek göz yumduğu durumlarda veya yapılan düzenlemelerle vergi kanunlarının uygulanması sırasında çifte vergilendirme ile ilgili ortaya çıkacak sorunlar bakımından, vergi kanunlarını hüküm konularak veya var olan

hükümlerin sorunu giderecek şekilde ıslah edilmesi suretiyle çözülmesi mümkündür (Başak, 2005c:59).

2.1.1.2. Düzeltme Yöntemi

Ulusal alanda vergilendirme hatası şeklinde ortaya çıkan çifte vergileme de, mükellefin talebi üzerine veya idarece kendiliğinden düzeltme yoluna gidilebilmektedir (Tuncer, 1974:21). Türk Vergi Hukukunda da, düzeltme yöntemine yer verilmiş, vergilendirme işlemlerinde ki bir kısım aksaklıkların giderilmesi amacıyla Vergi Usul Kanununda bir idari süreç olarak hüküm altına alınmıştır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 1997:173). Bu düzenlemeye göre, düzeltme işlemi ya vergi idaresince kendiliğinden yapılır yâda ödevlinin başvurusu üzerine gerçekleştirilir. Düzeltme yöntemi vergilendirme konusunda mükellef ile vergi idaresi arasında çıkabilecek uyuşmazlıkların başında gelen vergi hatalarına ilişkin konularda uygulanacaktır (Uluatam ve Methibay, 2001:227). Vergi Usul Kanunu'na göre, çifte veya mükerrer vergileme, vergilendirme hatası, verginin mükerrer olması hali de hesap hatası olarak nitelendirilmiştir. Yine aynı kanuna göre, söz konusu hataların düzeltme fişine dayanılarak düzeltilmesi gerekmektedir (VUK, Md. 116-120).

2.1.1.3. Vergiyi Temel Alan Yöntemler

2.1.1.3.1. Mahsup Yöntemi

Mükellefler, aynı tür faaliyetleri nedeniyle elde etmiş oldukları gelirler veya sahip oldukları servet unsurları dolayısıyla birden fazla kez benzer vergi ödemek zorunda kalabilirler. Bu durumlarda yurt içinde veya yurt dışında çifte vergileme durumu ortaya çıkacaktır. Kanun koyucu genellikle bu hallerde ödenmiş olan verginin mükellefin vergi borcundan mahsubunu kabul etmektedir (Uluatam ve Methibay, 2001:153).

Mahsup yöntemi, çifte vergilendirmeyi önlemede en yaygın kullanılan yöntemlerden biridir. Vergi tekniği olarak mahsup kavramı; daha önce herhangi bir gelir veya kurum kazancı üzerinden tevkif sureti ile alınan veya tahakkuk işlemi yapılarak tahsili sağlanan verginin, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden belirli şartlar ve usuller çerçevesinde düşülmesini ifade eder. Mahsup işlemi, nitelik olarak matematiksel bir işleme dayanmaktadır. Bu yöntem ilk defa 1918 yılında Amerika Birleşik Devletlerinde uygulamaya konulmuştur (Başak, 2005c:57-62). Ülkeler vergi kanunlarına koydukları

çeşitli hükümlerle dış ülkelerde ödenen vergilerin yurt içinde ödenecek vergilerden mahsubunu kabul etmişlerdir. Bu yöntem, bir mükelleften peşin olarak tahsil edilen vergi veya vergilerin, yılsonunda hesaplanan genel vergi borcundan, belirli şartlara ve yöntemlere göre düşülmesine imkân vermektedir. Mahsup yönteminde, vergilendirmede ikamet ilkesini kabul etmiş olan devlet vergiyi, mükelleflerin gerek ülke içinde gerek ülke dışında sahip olduğu gelir kaynakları üzerinden hesaplar, fakat yabancı ülkede mahallinde ödenmiş olan vergiler, hesaplanan toplam vergiden mahsup edilir. Bu durumda ikamet ülkesi, yabancı ülkede ödenmiş olan vergiyi, kendi ülkesinde ödenmiş bir vergi gibi kabul ederek işlem yapmaktadır. Bu yöntemde yabancı ülkede ödenen ve yurt içinde hesaplanan vergiden düşülecek vergi tutarı, yurt içinde ödenen vergi tutarını geçemeyecektir (Erdem, 1999: 160). Yabancı ülkede uygulanan vergi oranı, iç vergi oranından daha düşük olduğu durumda, ikametgâh ülkesinde iç verginin yabancı ülkede uygulanan vergiyi asan kısmı ödenmekte, tersi durumunda ise, ikametgâh ülkesi, herhangi bir vergi tahsil edememekte, ancak yabancı ülkede fazladan ödenen kısımda iade edilmemektedir. Bu usulden gerçek anlamda faydalanabilmek için, yurtiçi vergi oranlarının yurtdışındaki orandan yüksek olması gerekmektedir (İnce, 2013:8). Bu yöntemde vergilerin mahsup edilmesine dayandığı için, vergiden indirim yöntemi de denir. Tam mahsup yönteminde dış ülkede ödenen vergilerin tamamı hesaplanan vergiden düşülürken, kısmi mahsup yönteminde ise dışarıda ödenen vergilerin sadece dış kaynaklı vergi matrahına isabet eden kısmı indirilmektedir (Kızılot, Şenyüz ve Diğerleri, 2008:297). Bu bakımdan, mahsup yönteminin indirim yöntemine kıyasla daha fazla bir vergi indirimi avantajı sağlandığını söylemek mümkündür (Uluatam ve Methibay, 2001:64).

Mahsup yöntemi uluslararası sermaye hareketleri ve ekonomik ilişkiler bağlamında dikkate alındığında; ithalatçı ülkelerin, dar mükelleflerden yaptığı kesintilerin muhatabının, yabancı yatırımcılar değil sermaye ihracatçısı ülke olduğu anlaşılmakta ve böylece sermaye ithalatçısı ülkelerin, vergilerini ihraç etmiş oldukları görülmektedir. Yani sermaye ithal eden ülkeler, uyguladığı gelir veya kurumlar vergisini, sermaye ihraç eden ülkeye ihraç etmiş olmaktadır. Buradan hareketle, mahsup yönteminin olumsuz vergisel dışsallıklara da neden olduğu söylenebilir. Bu hususlar dikkate alındığında, büyük sermaye piyasalarına sahip, sermaye ihracatçısı ülkeler için, ülkeden sermaye kaçıışı olması durumunda, mahsup yöntemini uygulamalarının daha elverişli

olacağı, küçük sermaye ihracatçısı ülkeler için ise çok uluslu şirketlerin, yurt dışından elde ettikleri kazançları için istisna uygulamaları daha avantajlı olabilecektir (Batirel, 1990:47).

Mahsup yöntemi çifte vergilemenin önlenmesinde, iyi bir yöntem olarak kabul edilmiş olmakla beraber, uygulamada mükellefler ve devletler bakımından çeşitli zorluklar doğurabilmektedir. Bu zorluklar, hangi yabancı vergilerin mahsuba konu olacağı, bu yönteme ilişkin sınırlamaların nasıl hesaplanacağı, gelir kaynağı tespitinde hangi yöntemlerin kabul edileceği ve yabancı bağlı şirketlerin gelirleri üzerinden vergi hesaplanıp daha sonra dağıtımına tabi tutulması halinde bu vergilerin mahsuba tabi olup olmayacağı gibi hususlardır. Mahsup sisteminin işlerlik kazanabilmesi, hukuki ve teknik düzenlemeler yapılması ile mümkündür. Özellikle düşük vergi oranlarının uygulandığı ülkelerde elde edilen gelirler için bu yönteme ilişkin düzenlemeler yapılması etkili olacaktır. Aksi halde mükellefler, yurt içi gelirlerini, bu tür ülkelere aktarmak suretiyle, yurt içinde ödenen vergiden kaçma yoluna gideceklerdir (Erdem, 1999: 161). Bu yöntem vergi yükümlülerinin kişisel durumlarını göz önünde tutarak ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesine uyum göstermesi nedeniyle genel kabul gören bir yöntem olmakla birlikte kaynak devletteki vergi istisnası gibi vergi teşviklerinin etkisini ortadan kaldırması nedeniyle eleştirilmektedir (Yaltı Soydan, 1995; 261) .

Türk vergi sisteminde, elde edilen gelir ve kazanç unsurlarının iki ülkede birden çifte vergilendirilmesini önlemek amacıyla, Türkiye Büyük Millet Meclisi mahsup işlemini Gelir Vergisi Kanunu 123. Maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanunu 33. Maddesi ile “Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu” başlığı ile hüküm altına almıştır. Beyan edilen gelir unsurlarının bir kısmının yabancı ülkelerde de vergilendirilmiş olması durumunda, yabancı memleketlerde ödenen bu vergilerin bazı koşullar çerçevesinde yurt içinde verilen gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanmış olan vergiden mahsup edilmesi olanağı bulunmaktadır. Tam mükelleflerin yabancı ülkelerde elde ettikleri gelirler üzerinden o yerlerde ödedikleri benzeri vergileri, Türkiye’de hesaplanan vergiden indirmeleri mümkündür. Ancak, yurt dışında elde edilen gelirin Türkiye’de beyan edilen yurt içi ve yurt dışından elde edilen gelirler toplamına katkısı ne oranda ise, hesaplanan vergiden indirilmesine izin verilecek tutar da o kadar olacaktır (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2016:335).

2.1.1.3.2. Vergi Oranı İndirimi Yöntemi

Bu önlem devletler tarafından tek taraflı olarak uygulanabileceği gibi, karşılıklı olarak da uygulanması mümkündür (Egeli ve Özcan, 2014:80). Devletler tarafından mükellefin gelirinin tamamına ya da bir kısmına uygulanan vergi oranlarını indirilebilmektedir. Çifte vergilendirmeyi genellikle tamamen değil kısmen önleyen bir yöntemdir. Ancak devletler tarafından alınan vergilerin ve uygulanan vergi oranlarının çok çeşitli olması sebepleriyle, bu yöntemin uluslararası çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırması ancak şansa bağlı olarak mümkündür (Yaltı, 1994:76).

2.1.1.4. Matrahı Temel Alan Yöntemler

2.1.1.4.1. İstisna Yöntemi

İstisna yöntemi, ana ülkede bulunan mükellefin sadece yurt içi faaliyetlerinden elde edilen kazançlarının vergiye tabi tutulduğu, yurt dışı faaliyetlerden elde edilen kazançlarının ise vergiden istisna edildiği yöntemdir. Bu yöntemde, yabancı ülkede elde edilen gelirler, ikametgâh veya kaynak ülkesinin vergilendirilmesinden istisna edilmektedir. Yani bu yöntemde, ikametgâh devlet ile kaynak devletin vergilendirme yetkisinden vazgeçmesi durumu söz konusu olabilecektir (Öz, 2005:32). İstisna yöntemi, özellikle yabancı yatırımcılar açısından vergi eşitliğini sağlamaya yöneliktir. Yöntemde dış ülkelere yatırım yapan girişimciler, ikamet ettikleri ülkede vergiden istisna tutulmaktadır. Eğer ikametgâh devlet vergilendirme yetkisinden vazgeçerse yatırımın yapıldığı ülkede vergilendirilme olacaktır (Berkay ve Armağan, 2011:92). İstisna yönteminde, vergi sadece ülkede sahip olunan kaynaklar üzerinden hesaplanmakta, yabancı ülkelerde ki gelir ve servet unsurları dikkate alınmamaktadır (Uluatam, 1990:64). İstisna yöntemini uygulayan devletlerde, vergi mükelleflerinin yabancı kaynaklı gelirlerinin tamamı, ikamet devletinde vergi dışı bırakılmakta, mükellefler sadece ülke içinde elde ettikleri gelirler üzerinden vergi ödemekte ve yurt dışında elde ettikleri gelirler bakımından istisna uygulamasından faydalandırılmaktadırlar (Erdem, 1999:159).

İstisna yöntemini uygulamak isteyen devlet başka ülkelerle anlaşmaya gerek kalmadan tek taraflı olarak yapacağı düzenlemelerle kaynak ülkesinde vergilendirilen unsurları vergiden istisna edebilir. Bu yöntemde, mükellefin yurt dışındaki gelir ve servet

unsurları vergilendirme açısından yok kabul edilerek, ikamet ilkesini benimseyen ülkelerde tam mükellef sıfatıyla vergilendirilen kişilerin yabancı ülkedeki gelir ve servet unsurlarını vergiden istisna edilecektir. Bu şekilde uygulanan istisna, gelir unsurlarının tamamını değil, yalnızca yabancı iş yerinin ticari kazançlarını, yabancı ülkelere elde edilen taşınmaz gelir unsurlarını, yerli şirketlerin yabancı devletlerden sağladığı temettüleri ve ücretleri kapsamaktadır (Egeli ve Özcan, 2014:80). İstisna yönteminde, bir ülke vergilendirme yetkisini tam anlamıyla kullandığından, ikamet kaynaklı uluslararası çifte vergileme tamamıyla önlenmektedir. Yöntem, uygulanması bakımından vergi idareleri için kolaylık sağlamak ve çifte vergilendirmeye engel olmaktadır. Fakat artan oranlı vergi dilimleri için uygulandığında, yabancı kaynaklı gelirlerin araştırılması gerekliliği ortaya çıkacağı için karmaşık bir hal almaktadır. Bu yöntem ikametgâh ülkesi için yurtdışında elde ettiği gelir vergiden istisna olan mükellefin, aynı tutarda ülke içi kazancı bulunan diğer bir tam mükellefe göre daha avantajlı durumda olmasına neden olduğundan ülke içinde vergi adaletsizliğine neden olabilmektedir. Yabancı kaynaklı gelirlerin araştırılması hususu ise, yöntemin adil olmayan yönünü ortadan kaldıracaktır (Erdem, 1999:160).

İstisna yöntemi uygulamasına bir örnek verecek olursak; Fransa ile Almanya'nın çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik istisna yöntemini kullandıklarını varsayarsak, Fransa'da yerleşmiş olan ve gelir vergisi mükellefiyeti bulunan şahıs, Almanya'da yapmış olduğu girişimlerden 200.000 €, Fransa'da ise serbest meslek faaliyeti nedeniyle 100.000 € gelir sağlamıştır. Fransa'da gelir vergisi oranının % 50, Almanya'da ise % 30 olduğu kabul edelim. İstisna yöntemine göre, ikamet ülkesinin, kaynak ülkede vergilendirilmiş olan gelir unsurlarını vergilendirmekten vaz geçmesi gerekecektir. Buna göre, Fransa'da ikamet eden kişinin yapmış olduğu yatırımlar neticesinde sağlamış olduğu 200.000 € geliri, yatırımın gerçekleştirildiği devletin vergilendirme şartları çerçevesinde vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu durumda kişinin Almanya'da elde edeceği gelirler üzerinden $200.000 \text{ €} \times \% 30 = 60.000 \text{ €}$ vergi ödemesi gerekecektir. İstisna yöntemi gereği, kişinin Almanya'da ödediği 60.000 € vergiyi, ikamet ülkesi olan Fransa'da vergiden istisna etmesi gerekecek ve Fransa'da sadece serbest meslek faaliyeti sonucunda elde ettiği 100.000 € geliri üzerinden $100.000 \text{ €} \times \% 50 = 50.000 \text{ €}$ vergi ödemesi gerekecektir.

Türk Vergi Mevzuatında da doğrudan çifte vergilendirmeyi önlemek amacına yönelik veya bu amaçla ilişkilendirilebilecek istisna uygulamaları mevcut olup aşağıdaki gibidir. (Kaplan, 2013:42).

- GVK, mad. 23/13; yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları vergiden istisnadır.
- GVK, mad. 23/14. Fıkrasına göre: Kanunî ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan dar mükellefiyete tâbi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler vergiden istisnadır.
- KVK, mad. 5/1-b: Kanunî ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri iştirak kazançları (belirli şartlarda) vergiden istisnadır.
- KVK, mad. 5/1-c: Gelirin elde edilmiş olduğu tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının % 75 veya daha fazlası, kanunî veya iş merkezi Türkiye’de olmayan anonim veya limited şirket mahiyetindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az % 10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellefiyete tâbi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları vergiden istisnadır.
- KVK, mad. 5/1-g: Kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kurum kazançları (belirli şartlarda) vergiden istisnadır.
- KVK, mad. 5/1-h: Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar vergiden istisnadır.
- 4490 Sayılı Kanun, mad.12: Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesi ve devrine ilişkin kazanç istisnası.

2.1.1.4.2. Matrahtan İndirim Yöntemi

Çifte vergilendirme durumunun önlenmesi hususunda uygulanmakta olan mahsup ve istisna yöntemleri kadar yaygın olmasa da nadiren de olsa uygulamada kullanılan bir diğer metot matrahtan indirim yöntemidir. Yurt dışında ödenen vergilerin, yurt içinde ödenen vergiden değil, toplam matrahtan indirilmesi yöntemidir. Bu yöntemde gelir ve servet üzerinden alınan vergilerde, mükellef yurt içi ve yurt dışı gelir unsurları toplamı üzerinden ülke içinde, yani yerleşim yeri devletinde vergilendirmeye tabi olacaksa kaynak ülkede ödenen vergilerin bütün kazançları toplamından indirilmesi gerektiği belirtilmektedir (Öz ve Çavdar, 2012:58). İndirime tabi tutulan vergi bir masraf unsuruymuş gibi işleme tabi tutulur. Bu yönetime yabancı ülkede ödenen vergilerin matrahtan indirilmesine izin verdiği için “matrahtan indirim yöntemi” adı verilmektedir (Kızılot, Şenyüz ve Diğerleri, 2008:296).

Bu yöntem uygulamasında, yurt dışındaki ülkelerde ödenen verginin matrahtan indirimi usulünde, yabancı ülkelerde ödenmiş olan vergiler, yıllık beyanname ile beyan edilen vergi matrahından, gider olarak indirilmesi suretiyle çifte vergileme problemi önlenmeye çalışılmaktadır. Ancak indirim metodunda kaynak devletinde ödenmiş olan vergilerin, yerleşim yeri devletinde matrahtan indirildiği için diğer yöntemlere kıyasla çifte vergilendirmeyi daha az (kısmi olarak) önlediği söylenebilir. Bazı ülkelerde, matrahtan indirim müessesesi beyanname üzerinden tarh edilen vergiden, daha önce çeşitli şekillerde aynı kazanç üzerinden ödenmiş olan vergilerin düşülmesi şeklinde de uygulanmaktadır (Başak, 2005c:59)

Bu bilgiler doğrultusunda, mahsup yönteminde aynı gelir ve servet unsurları üzerinden kaynak ülkede ödenmiş olan vergilerin, ikamet ülkesinde matrahtan indirildiği söylemek mümkündür. İndirim yöntemini bir örnekle açıklayacak olursak; Hollanda ile İtalya arasında çifte vergilendirmenin önlenmesine konusunda matrahtan indirim yönteminin uygulandığı varsayımı altında, Hollanda’da ikamet eden gelir vergisi mükellefi, İtalya’da gerçekleştirdiği ticari faaliyetleri dolayısıyla 100.000 €, Hollanda’da ise 150.000 € faiz geliri sağlamıştır. Hollanda ‘da uygulanan gelir vergisi oranını %45, İtalya’da %40 olarak kabul edelim. Bu varsayımlar altında yurt içi ve yurt dışı gelirler toplamı $150.000 \text{ €} + 100.000 \text{ €} = 250.000 \text{ €}$ olacaktır. Elde edilen matrah toplamından kaynak ülkede ödenmiş olan vergilerin indirilmesi gerekecektir.

Mükellef, belirlenmiş orana göre kaynak ülke olan Hollanda’da, $100.000 \text{ €} \times \% 40 = 40.000 \text{ €}$ gelir vergisi ödemiştir. İndirim yönteminde, kaynak ülkede ödenen vergiler, yurt içi ve yurt dışı gelirler toplanarak elde edilen matrahtan düşülerek ve kalan kısım ikamet ülkesinde vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda, $250.000 \text{ €} - 40.000 \text{ €} = 210.000 \text{ €}$ Hollanda’da ödeyeceği vergi miktarı $210.000 \text{ €} \times \% 45 = 94.500 \text{ €}$ olması gerekmektedir.

2.1.2. Çifte Vergilendirmeyi Önlemede Vergi Tekniği Bakımından Türkiye Uygulamaları

Türk Vergi Kanunlarımızla yapılan düzenlemelerde, vergi sistemimizde çifte vergilendirmenin önlenmesi için bir takım tedbir ve araçlara yer verilmiştir. Türk vergi yasalarında çifte vergilendirmenin önlenmesi için yer verilen tedbir ve araçlara ilişkin hükümlerin daha çok vergilendirme yetkisini sınırlandırıcı nitelikte olduğu söylenebilir. Türkiye’de gelir vergisi ile ilgili olarak yerleşim yeri esasına göre mükellefiyette mahsup yöntemi, tabiiyet esasına göre vergilendirme de istisna yöntemi, kurumlar vergisi açısından ise mahsup yöntemi uygulanmaktadır. Türkiye’de uluslararası çifte vergileme sorunu, genellikle yabancı ülkelerde ödenen vergilerin ilgileri ve bazı koşullar içinde Türkiye’de ödenecek vergilerden indirilmesi şeklinde çözümlenmiştir. Ayrıca bazı koşullar altında birçok vergide muaflıklara da yer verilmiştir (Erginay, 2003:23). Vergi kanunları gereği, tam mükellef gerçek kişi ve kurumların, yurt içi ve yurt dışı kazançlarının tamamı Gelir ve Kurumlar Vergisine tabi tutulmaktadır. Beyan edilen gelirlerin bir kısmının yurt dışında da vergiye tabi tutulmuş olması halinde, yurt dışında ödenen bu vergilerin bazı şartlar altında yurt içinde verilen gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilmesi imkânı mevcuttur. Elde edilen gelir ve kazanç unsurlarının iki ülkede birden çifte vergilendirilmesini önlemek amacıyla, kanun koyucu mahsup işlemini Gelir Vergisi Kanunu 123. Maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanunu 33. Maddesi ile “Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu” başlığı ile hüküm altına almıştır.

Türk Vergi Sistemimizde de, çifte vergilendirmeyi önleyebilmek için, vergi kanunlarımızda yer alan tedbir ve araç niteliğindeki düzenlemelere vergi türleri itibarıyla aşağıda yer verilmiştir.

2.1.2.1. Gelir Vergisi Yönünden

Gelir vergisi uygulaması bakımından, Türk Vergi Sisteminde ikametgâh, kaynak ve uyrukluk ilkelerinin sentezine dayalı bir yöntem benimsenmiştir. Türk Gelir Vergisi Kanunu, tam mükellefiyet esasında ikametgâh ve uyrukluk ilkelerini benimserken, dar mükellefiyette kaynak ilkesini kabul etmiştir. Türkiye’de tam mükellefler, hem Türkiye’de elde ettiği gelirler hem de Türkiye dışından elde ettiği gelirler üzerinden vergilendirilirken, dar mükellefler, sadece Türkiye’de elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilmektedirler. Gelir Vergisi Kanunu, gerçek kişilerin bu kanuna göre tam mükellef olmalarını yani hem Türkiye içinde hem de Türkiye dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilmelerini Türkiye’de yerleşmiş olmaları ve belli koşullarda uyrukluk ilkesine bağlamıştır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 1997: 256).

Gelir vergisi kanunumuzun 3. maddesinin 1.bendinde, Türkiye’de yerleşmiş gerçek kişiler tam mükellef olarak tanımlanmış ve 4. maddesinde ise, söz konusu yerleşme ölçütü “ikametgâh” ve “oturma süresi” olmak üzere iki esasa bağlanmıştır. Buna göre, yerleşim yeri Türkiye’de bulunanlar ve yerleşim yeri Türkiye’de bulunmasa dahi, bir takvim yılı içerisinde Türkiye’de devamlı olmak suretiyle altı aylık süreden fazla ikamet edenler, Türkiye’de yerleşmiş kabul edilmekte ve vatandaş veya yabancı olmasına bakılmaksızın yurt içi ve yurt dışı gelirlerinin tamamı üzerinden Türkiye’de vergilendirilmektedir. Gelir Vergisi Kanunu’nun 6. maddesinde ise dar mükellefler tanımlanmaktadır. Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler, sadece Türkiye’de elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilmektedirler. Dar yükümlülükte esas alınan, kaynak ilkesidir. Türkiye kaynak ülke olarak, yapılan yabancı yatırımların vergilendirilmesini istediğinde, çifte vergileme problemi ortaya çıkabilmektedir (Başak, 2005a:103).

Tam mükellefiyette uyrukluk ilkesinin, çok sınırlı bir alanda kabul edildiği görülmektedir. Gelir Vergisi Kanunu’nun 3.Maddesinin 2.Bendine göre; resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı ülkelerde oturan Türk vatandaşları tam mükellef olarak kabul edilecektir. Ancak yine mezkûr maddeye göre, bu kişiler, bulundukları ülkede elde ettikleri gelirler üzerinden, gelir

vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuşlar ise, Türkiye’de bu gelirler üzerinden ayrıca vergilendirilmeyeceklerdir. Vergi kanunlarının uygulanması bakımından Türkiye’nin mali sınırları, Türkiye’nin gümrük sınırları ile aynıdır. Ülkenin coğrafi sınırları içinde bulunan, serbest bölge, liman ve antrepolar ülke dışı sayılmaktadırlar (Yaltı Soydan,1995:22).

Gelir Vergisi Kanunu 123. Maddesine göre; tam mükellefiyete tabi olanların yurt dışında sağladıkları kazanç ve iratlar üzerinden ödedikleri gelir vergisi veya benzer vergiler, Türkiye’de tarh edilen gelir vergisinin yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirilebilecektir. İndirilecek tutar, gelir vergisinin yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından fazla olduğu takdirde aradaki fark dikkate alınmayacaktır. Bu mahsubun mümkün olabilmesi için, dış ülkelerde ödenmiş olan vergilerin gelir üzerinden alınan kişisel vergiler olması ve dış ülkede verginin ödendiğinin o ülkedeki yetkili kurumlardan alınmış ve oradaki Türk temsilcilikleri, mevcut değilse orada Türk çıkarlarını koruyan ülkenin aynı nitelikteki görevlileri tarafından onaylanan evraklarla ibraz edilmesi mecburidir. Farklı ülkelerde ödenmiş olan vergilerin ilgili bulundukları gelir unsurları, mükelleflerce ithal edildikleri senenin gelirine, vergilerde o yıla ait gelirin vergisine mahsup edilebilecektir. (GVK, Md. 123).

Bu bilgiler ışığında, Gelir Vergisi Kanununun çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik tedbir ve araçları olarak, tam mükelleflerin yurt dışında elde ettikleri kazançları için ortaya çıkabilecek uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla mahsup yöntemini, uyrukluk (tabiiyet) ilkesi esasına bağlı vergilendirmede ise, istisna yöntemini kabul etmiş olduğu söylenebilir. İkametgâh esasına dayalı mahsup yönteminde, normal mahsup yöntemi kabul edilmiş, uyrukluk esasına dayalı vergilendirme uygulanan istisna yönteminde ise, tam istisna yöntemi kabul edilmiştir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 1997: 261).

2.1.2.2. Kurumlar Vergisi Yönünden

Türk Vergi Sisteminde, kurum kazançlarının vergilendirilmesinde kaynak ilkesi ve ikametgâh ilkeleri esas alınmıştır. Yine gelir vergisi sisteminde mevcut olan tam ve dar mükellefiyet esasları Kurumlar Vergisi Kanunu uygulamasında da yer almıştır. Kurumların, tam mükellefiyet kapsamında, hem yurt içinde hem de yurt dışında elde

etmiş olduğu kazançlarının Türkiye’de vergilendirilmesinde, gelir vergisi uygulamasında bulunan yerleşme kavramı yerine, kurumun kanuni merkezi veya iş merkezinin Türkiye’de bulunması şartı aranmıştır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 1997: 337).

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 3. maddesine göre; kanuni merkez veya iş merkezinden birisi Türkiye’de bulunan kurumlar, tam mükellefiyet esasında hem Türkiye’de hem de yabancı ülkelerde elde ettikleri kurum kazançlarının tamamı üzerinden vergilendirilecektir. Kanuni merkez veya iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayan kurumlar ise, dar mükellefiyet esasında sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergiye tabi tutulacaklardır (KVK, Md. 3). Bu hükümlerden hareketle, kurumların kanuni merkez veya iş merkezinden sadece birisinin Türkiye’de bulunması tam mükellefiyet ve hem yurt içi hem yurt dışı gelirlerinin vergilendirilmesi için yeterli olup, bunlardan her ikisinin de Türkiye’de olmaması durumunda kurumun dar mükellefiyet esasında yani sadece Türkiye’de elde ettiği kazanç unsurları üzerinden vergilendirileceğini söylemek mümkündür.

Türkiye’de çifte vergilendirmeyi önlemek için kurumlar vergisi uygulamalarında da, gelir vergisi uygulamalarında olduğu gibi yabancı ülkelerde ödenen vergilerin mahsubu ilkesi kabul edilmiştir. Kurumlar vergisi uygulanması bakımından tercih edilen mahsup yöntemi de, gelir vergisinde olduğu gibi normal mahsup yöntemidir (Yaltı Soydan, 1995:27). Kurumlar Vergisi Kanununa göre; yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar üzerinden, bu ülkelerde ödenen kurumlar vergisi ve benzer nitelikteki vergiler, Türkiye’de bu kazançlarla ilgili tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilmektedir. Ancak bu mahsup işleminin yapılabilmesi belirli şartlar altında ve sınırlar dâhilinde mümkün kılınmıştır. Bu mahsup işleminin yapılabilmesi için; mahsuba tabi verginin Türkiye’deki sonuç hesaplarına aktarılan gelir üzerinden hesaplanan vergi olması gerekmekte, yurt dışı kazançlar üzerinden Türkiye’de tarh olunacak vergilere mahsup edilebilecek tutarın, hiçbir surette yurt dışında elde edilen kazançlara Kurumlar Vergisi Kanunun 32’nci maddesinde belirtilen kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olmaması gerekmekte ve yine yabancı ülkelerde vergi ödendiğinin, yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatlerini

koruyan ülkenin aynı özellikteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgelerle tevsik edilmesi gerekmektedir (KVK, Md. 33).

Bir kurumun, yabancı bir devletteki işyerinde 200.000 TL karşılığı kurum kazancı elde ettiğini ve bu kazanç üzerinden yabancı devletteki vergi kanunlarına göre %25 oranında kurumlar vergisi ve benzeri vergi ödemiş olduğunu varsayalım. Bu durumda, kurum 200.000 TL'yi Türkiye'de elde ettiği kurum kazancına ekleyecek, fakat bu kazançla ilgili olarak yabancı devlette ödenen verginin, Türkiye'de bu kazançla ilişkin olarak hesaplanan vergiyi aşan kısmını yani $[50.000 - (200.000 \times \%20)=]$ 10.000 TL'yi Türkiye'de hesaplanmış olan vergiden mahsup edebilmesi mümkün değildir. Söz konusu verginin, içinde bulunulan yılda olduğu gibi sonraki yıllarda da mahsup edilmesi imkânı yoktur. Diğer taraftan, yabancı devlette sağlanan kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmiş bulunması durumunda, bu kazançlar üzerinden yabancı devlette ödenen vergilerin ülke içerisinde hesaplanmış olan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi söz konusu değildir (1 Seri No'lu KVK Genel Tebliği).

Tam mükellefiyete tabi olan kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermaye veya oy hakkının en az %25'ini elinde bulundurduğu yurt dışı iştiraklerinden elde ettiği kâr payları üzerinden Türkiye'de ödenecek kurumlar vergisinden, iştiraklerinin bulunduğu ülkelerdeki kâr payı dağıtımına kaynak oluşturan kazançlar üzerinden ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin kâr payı tutarına isabet eden kısmı mahsup edilebilecektir. Türkiye'de kazançla eklenen kâr payı, bu kazançlar üzerinden yabancı ülkede ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler dâhil edilmek suretiyle dikkate alınacaktır (1 Seri No'lu KVK Genel Tebliği).

Yurt dışı iştiraklerden elde edilen kâr payları üzerinden ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin Türkiye'de mahsup edilmesi örneğine ilişkin bilgilere aşağıda Tablo 1'de yer verilmiştir.

Örnek: Yabancı ülkeden elde edilen kâr payları ve ödenmiş olan vergilerin TL para birimi üzerinden hesaplandığı varsayımıyla, mükellef (B) kurumu sermayesine %30 oranında iştirak ettiği yabancı devletteki (D) kurumundan iştirak sonucu elde ettiği kazançlara ilişkin bilgilerin aşağıdaki tablodaki gibi olduğu varsayılmıştır. Veriler yabancı devletten elde edilen yabancı para karşılığı üzerinden dikkate alınmıştır.

Tablo 1: Yurt Dışı İştiraklerden Elde Edilen Kar Payları Üzerinden Ödenen Gelir ve Kurumlar Vergisi Benzeri Vergilerin Mahsubu

(B) Kurumunun yabancı devletteki (D) Kurumuna İştirak oranı	%30
Yabancı devletteki kurumlar vergisi oranı	%10
Yabancı ülkede dağıtılan kâr payları üzerinden yapılan vergi kesintisi oranı	%20
Mükellef (B) kurumunun toplam kurum kazancı	1.000.000 TL
(D) Kurumunun yabancı devlette ödemiş olduğu kurumlar vergisi tutarı	100.000 TL
Mükellef (B) Kurumunun sağladığı brüt iştirak kazancı tutarı	300.000 TL
Yabancı devlette ödenmiş olan kurumlar vergisinden mükellef (B) Kurumunun sağladığı iştirak kazancına isabet eden tutar (300.000 x %10)	30.000 TL
Yabancı devlette bulunan (D) Kurumunun dağıtılabılır kazancı	900.000 TL
Mükellef (B) Kurumunun elde ettiği vergi sonrası kâr payı	270.000 TL
Mükellef (B) Kurumunun sağladığı kâr payından dağıtım sırasında yabancı ülkede kesilen vergi tutarı (270.000 x %20)	54.000 TL
Mükellef (B) Kurumunun sağlamış olduğu net kâr payı tutarı	216.000 TL
Mükellef (B) Kurumunun elde ettiği brüt kâr payı tutarı	300.000 TL
Mükellef (B) Kurumunun toplam kurum kazancından yabancı ülkede ödenen vergi tutarı [(100.000 x %30) + 54.000=]	84.000 TL
Türkiye’de hesaplanmış olan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecek tutar (300.000 x %20=)	60.000 TL

Kaynak: (1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği)

Yukarıda Tablo 1’de yer verildiği üzere; Türkiye’de mükellef (B) kurumu, Türkiye’de kurumlar vergisi istisnası uygulamasından faydalanmayan ve yabancı devlette bulunan (D) Kurumundan sağlamış olduğu net 216.000 TL’yi, brüt olan tutarını 300.000 TL’yi esas almak suretiyle kurum kazancına dâhil edecek, yine bu kazanç üzerinden yabancı devlette ödenen [(100.000 x %30) + 54.000=] 84.000 TL verginin (300.000 x %20=) 60.000 TL’lik kısmını, aynı kazanç üzerinden Türkiye’de hesaplanmış bulunan kurumlar vergisinden mahsup edebilecektir. 60.000. TL’yi aşan 24.000 TL’lik yabancı devlette ödenen vergi tutarının ise mahsup edilme olanağı olmayacaktır (1 Seri No’lu KVK Genel Tebliği).

Yabancı ülkelere elde edilen iştirak kazançları için, kurumlar vergisi yasamızda, bazı şartların yerine getirilmesi halinde istisna ve mahsup sistemine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Kurumlar vergisi kanunun 33. Maddesi 3. Fıkrasında; yabancı ülkelere bulunan iştiraklerden elde edilen temettülere isabet eden ve yabancı ülkede ödenmiş olan vergilerin kurumlar vergisinden mahsup edilebilmesi için en az % 25 oranında iştirak şartı arandığı hüküm altına alınmıştır. Yine mezkûr kanunun 5/1-b Maddesi uyarınca; yurt dışı iştiraklerden elde edilen kazançlara, belli şartların sağlanması halinde, istisna tanınmıştır. Bunlardan biri de en az %10'luk iştirak oranının sağlanabilmesidir.

Bu düzenlemeler birlikte dikkate alındığında, yabancı devletlerde bulunan iştiraklerden sağlanan temettülerde çifte vergilemeyi önlemek için istisna ve mahsup yöntemlerinin her ikisinin de ayrı ayrı kullanıldığı görülmektedir. Fakat bu düzenlemelerin her ikisinde de yer verilen iştirak oranı koşullarının mükerrer vergilemeye sebep olabilecek nitelikte olduğu söylenebilir. Örneğin, yurt dışında bulunan bir kuruma % 5 oranında iştirak sağlandığı varsayımı altında, istisna ve mahsup yöntemlerinden her ikisinin de koşulları yerine getirilmiş olacağından söz konusu kazanç Türkiye'de Kurumlar Vergisine tabi tutulacak ve mükerrer vergiye tabi tutulmuş olacaktır. Yine, iştirak kısmının % 20 olduğu ancak iştirak kazancı istisnasının diğer koşullarının bulunmadığı varsayımında da çifte vergilendirmenin önüne geçilemeyecektir (Göker, 2017:2).

Birçok ülke, mükelleflerin yurt dışında ödedikleri vergilerin, yurt içindeki vergi tutarını aşmasından dolayı mahsup edilemeyen yurt dışı vergilerini, ileriye yıllardaki vergilerden indirmelerine olanak sağlamaktadır. Bazı ülkelerde, yurt dışında önceki senelerde ödenmiş olan vergilerin de indirim imkânı sağlanmıştır. Amerika Birleşik Devletleri'nde geriye dönük 2 yıl, ileriye dönük 5 yıl mahsuben uygulanmasına imkân tanınırken, Kanada'da, geriye dönük olarak 3 yıl, ileriye dönük 7 yıl için mahsuba müsaade edilmektedir. Ancak dar mükellefiyete tabi olanlar bakımından ileriye dönük mahsup olanağı uygulaması bulunmamaktadır. Uluslararası ticaret kapasitesinin hayli arttığı ve ekonomilerin her geçen gün daha da küreselleştiği bir konumda faaliyet gösteren kurumlara rekabet avantajı ve olanağı sağlanması açısından bu uygulama önem arz etmektedir (Erdem, 1999:164-165). Türk Vergi Sisteminde ise, uygulama Kurumlar Vergisi Kanunu 33. Maddesine göre; alakalı bulunan elde edilmiş kazancın Türkiye'de, genel sonuç hesaplarına aktarıldığı hesap dönemi sonunda tamamen veya kısmen indirimine imkân bulunamayan vergilerin, takip eden 3. hesap dönemi sonuna kadar indirilebileceği yönündedir (KVK, Md. 33).

2.1.2.3. Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden

Türkiye Cumhuriyeti uyrukluğuna sahip olan şahıslara ait olan mallar ile konum olarak Türkiye'de bulunan malların veraset suretiyle veya başka herhangi bir yolla, karşılıksız bir şekilde, bir şahıstan diğer bir şahsa geçmesi veraset ve intikal vergisine tabidir. Bu vergi, Türk tabiiyetinde bulunan şahısların yabancı ülkelerde aynı yollardan iktisap edecekleri malları da kapsamaktadır. Buna karşın Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde ki

bir şahsın, Türkiye sınırları dışında bulunan malını veraset yoluyla veya başka yollardan ivazsız bir tarzda iktisap eden ve Türkiye’de ikametgâhı mevcut olmayan yabancı şahıs, bu vergi ile yükümlü tutulamaz (VİV, Md. 1). Bu düzenlemeler dikkate alındığında, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu bakımından Türk tabiiyetinde bulunan şahısları kapsamına alarak uyruklu (tabiiyet) ilkesini, vergi kanunlarının yabancı ülkelerde uygulanmayacağı ve Türkiye sınırları içerisinde bulunan mallar bakımından bulunduğu yerde vergilendirilmesi esasını benimseyerek de, mülklik ilkesinin kabul edildiği görülmektedir. Hem Türk vatandaşına ait olan mallar, nerede olursa olsun yabancıya veya Türk’ e intikali sonucunda vergilendirilecek, hem de Türkiye’de bulunan malların bir Türk vatandaşına ya da yabancıya intikali sonucunda vergilendirme yapılacaktır (Öner, 2015:305).

Gelişmiş olan bir Veraset ve İntikal Vergisi sistemi, beraberinde bu husustaki çifte vergilendirmeyi önleyici araçlarında da oluşturulmuş olmasını mecburi kılmaktadır. VİV’in 12. Maddesinde; indirilebilecek masraflar ile borçlara yer verilmiştir. Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarının yabancı ülkelerde sahip oldukları mallarla ilgili yabancı devletteki borçlar ile yine söz konusu mallara ilişkin yabancı ülkede ödenmiş olan veraset vergilerinin tevsik edilmek şartıyla beyan edilecek matrahtan indirim imkânı da bunlar arasında bulunmaktadır (VİV, Md. 12). Bu düzenlemeyle, yabancı devletlerde ödenmiş olan vergilerin matrahtan indirilmesi yöntemi kabul edilmiştir. Ancak bu yöntem sadece çifte vergilendirmenin yükünü bir ölçüde hafifletmektedir (Çağan, 1982:219). Yabancı ülkelerde ödenmiş olan VİV’in matrahtan indirilmesine olanak tanıyan bu hükümlerle ulaşılmak istenen amaç, çifte vergilemeyi önlemek olsa da, düzenlemenin tam olarak bu amaca hizmet ettiği söylenemez. Çifte vergilemeyi tam olarak önleyebilecek hüküm, ülke içinde hesaplanmış olan vergiden yabancı devlette ödenmiş olan verginin indirilmesine olanak sağlayan vergi mahsubu yöntemine ilişkin düzenlemeleri kapsamalıdır (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2016:684).

Türk tabiiyetinde olan şahıslar, başta Avrupa ülkeleri olmak üzere birçok ülkede tarihi veya ekonomik ilişkileri nedeniyle servet sahibi bulunmaktadırlar. Yine birçok Türk vatandaşı, yurt dışında gayrimenkul alma veya bankalarda mevduat bulundurma yoluna gitmektedir. Bu sebeple Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu 12. Maddesinde yer alan düzenleme çifte vergilendirmenin önlenmesi bakımından yeterli değildir. Mükerrer

vergileme durumu tek taraflı yöntemler olan mahsup yöntemi veya istisna yöntemiyle veya iki veya çok taraflı olarak imzalanan çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları ile önlenebilecektir (Bahar, 2008:125).

Türkiye'nin hali hazırda yapmış olduğu uluslararası vergi anlaşmalarının çoğunda, servete ilişkin hükümlere yer verilmemiş, servet unsuruna ilişkin düzenlemelerin bulunduğu anlaşmalarda ise, veraset ve intikal vergisi bakımından özel bir şekilde belirleme yapılmamıştır (Demirci, 2018:47). Buradan hareketle, tanzim edilmiş olan anlaşmalarda veraset ve intikal vergisi konusunda Türkiye açısından çok fazla hüküm bulunmadığını söylemek mümkündür.

2.1.2.4. Diğer Vergiler Yönünden

Türk Vergi Sisteminde, Türkiye'nin Gümrük ve Ticaret Genel Anlaşmasının tarafı olması ve Avrupa Topluluğu ile yapılan ortaklık anlaşmaları sebebiyle, dolaylı vergiler alanında genellikle varış ülkesinde vergilendirme ilkesine uygun yasal düzenlemeler bulunmaktadır. Bu düzenlemeler, Türkiye'nin ticaret yaptığı ülkelerle olan ilişkilerinde ortaya çıkabilecek ekonomik anlamda çifte verilendirmeyi önlemeye yöneliktir (Çağan, 1982:212). KDV uygulamasında varış ülkesinde vergilendirme ilkesine uygulanabilirliği sağlayabilmek için mal veya hizmetlerin yalnızca tüketildiği ülkede vergilendirilmesi gerekmekte olup bu nedenle ihracat istisnası sistemi benimsenmiştir. Vergi sistemimizde varış ülkesinde vergilendirmenin uzantısı olan ihracat istisnası, uygulamasının çifte vergilendirmeyi önleme fonksiyonu bulunmaktadır (Saraçoğlu ve Ejder, 2002a:77).

Türkiye'de uluslararası çifte vergilendirme sorununun çözümüne yönelik olarak, genel olarak yabancı ülkelerde ödenen vergilerin Türkiye'de bu kazançlarla ilgili tarh olunan vergilerden indirilmesi yöntemi uygulanmış, ayrıca bu yöntemden farklı olarak belirli koşullar altında birçok vergide muafiyet uygulanması yoluna gidilmiştir (Erginay, 2003:23)

Türk vergi sisteminde yer alan bazı vergilerdeki uygulamalar aşağıdaki gibidir (Şenyüz, 2005:24-25):

- Gelir Vergisi uygulanması bakımından; tam yükümlüler için ikamet ve vatandaşlık unsurlarına bağlı şahsılık ilkesi benimsenmiş, dar yükümlüler için ise kaynak ilkesi benimsenmiştir.
- Kurumlar Vergisi uygulaması bakımından; tam yükümlüler bakımından kanuni merkez veya iş merkezi unsurlarına bağlı şahsılık ilkesi, dar yükümlüler bakımından ise kaynak ilkesi benimsenmiştir.
- Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi uygulamaları bakımından; ülke sınırları içinde ki işlemlerin vergiye tabi olması nedeniyle kaynak ilkesi esas alınmıştır. KDV uygulamasında, Gümrük ve Ticaret Genel Anlaşmasının tarafı olması ve Avrupa Topluluğu ile yapılan ortaklık anlaşmaları sebebiyle ayrıca varış ülkesinde vergilendirme ilkesi benimsenmiştir (Çağan, 1982:212).
- Emlak Vergisi uygulaması bakımından; Türkiye sınırları içerisindeki bina ve arazileri vergilemeye tabi tuttuğu için kaynak ilkesi benimsenmiştir.
- Veraset ve İntikal Vergisi bakımından; Türkiye’de bulunan malların karşılıksız intikali nedeniyle vergilendirmede kaynak ilkesi, Türkiye sınırları dışındaki malların Türkiye’de ikamet eden bir yabancıya karşılıksız intikali nedeniyle vergilendirmede ikametgâha bağlı şahsılık ilkesi ve Türkiye sınırları dışında ki bir malın Türk vatandaşına karşılıksız intikalini vergilendirmede vatandaşlığa bağlı şahsılık ilkesi kabul edilmiştir.
- Motorlu Taşıtlar Vergisi uygulaması bakımından; Aracın trafikte kayıtlı bulunduğu ülke siciline bağlı olarak kaynak ilkesi benimsenmiştir.
- Damga Vergisi uygulaması bakımından; Türkiye’de düzenlenen veya Türkiye dışında düzenlenmiş olup, Türkiye’de kurum ve kuruluşlara ibraz edilen, hükmünden yararlanan kâğıtları vergilendirmesi nedeniyle kaynak ilkesi benimsenmiştir.

2.1.3. Uluslararası İki veya Çok Taraflı Yöntem ve Araçlar

Devletlerin vergilendirme politikalarındaki farklılıklar ve ekonomik şartların çeşitliliği, devletlerin çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla, geliştirdikleri tek taraflı ulusal

yöntemlerin yetersiz kalmasına neden olmuştur. Dolayısıyla bu sorunun çözümü için uluslararası yöntemlerin kullanılması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Çifte vergilendirmeyi önlemede kullanılan uluslararası yöntem ve araçlar iki veya daha fazla devlet tarafından yapılan anlaşmalara dayanmaktadır (Egeli ve Özcan, 2014:80). Bu yöntem ve araçlar: mahsup yöntemi, istisna yöntemi ve uluslararası vergi anlaşmaları imzalanmasıdır.

2.1.3.1. Mahsup (Kredi) Yöntemi

Ülkeler arasında yapılan vergi anlaşmaları kullanılmak suretiyle, anlaşmaya taraf olan ülkelerden yerleşim yeri ilkesini kabul etmiş olan ülkelerin, kaynak ilkesini uygulayan ülkelerde ödenen verginin, asıl ülkelerde ödenecek vergiden indirimini kabul ettiği yöntemdir. Bu yöntemde kaynak devleti ve ikametgâh devletinde de vergilendirme yapılacak daha sonra kaynak devletinde ödenen vergi, ikametgâh devletinde hesaplanan vergiden düşülecektir. Hangi vergilerin bu yönteme tabi tutulacağına, devletlerarasında yapılacak vergi anlaşmalarında yer verilmektedir (Başak, 2005c:59).

Mahsup yöntemin uygulamasında vergilendirmede ikamet ilkesini benimsemiş olan ülke vergiyi, mükelleflerin hem ülke sınırları içinde hem de ülke sınırları dışında sahip olduğu kaynaklar üzerinden hesaplayarak, yabancı ülkede ödenmiş olan vergi, hesaplanan toplam vergiden mahsup etmektedir. Bu yöntemde yurt dışında yapılan yatırımlar üzerindeki vergi yükü, kaynak ülkedeki yani yerli ülke vergi oranını aşmadığı sürece, yerleşim yeri ülkesindeki vergi yükü ile aynı olacaktır (Şenyüz, 2005:14). Ülkeler bu yöntemi uygulamak suretiyle, malların düşük vergi oranı bulunan devletlere çıkmasını kontrol edebilmekte ve vergilendirme yetkilerini genişletme olanağı bulabilmektedirler. Bu yöntemde, girişimcinin oturduğu ülke, bir takım yasal sınırlamalar çerçevesinde, vergiyi kendisi almış gibi yurt dışında ödenmiş olan verginin mahsubuna olanak sağlamaktadır (Ertürk, 2006:3).

Yatırımcının kendi ülkesinin, yabancı devletlerde ödenen vergiyi kendi ülkesinde ödenmiş gibi bazı yasal sınırlar içinde düşmesi, bu yöntemin en önemli özelliğidir. Yurt dışındaki ülkede vergi oranının, yerli ülkedeki vergi oranından daha az olması durumunda, yerli ülkede uygulanan verginin yurt dışında uygulanan vergiyi aşan kısmı yatırımcının kendi ülkesinde ödenecek, tersi durumda ise, yatırımcının kendi ülkesinde vergi ödemesine gerek bulunmamaktadır. Fiili vergi yükü, bu iki ülkeden, uygulanan vergilerden yüksek orana sahip olan tarafından tayin edilecektir (Çubukçu, 2006:33).

Yabancı ülkelerde ödenen verginin mahsubu usulü uygulamasına ilişkin örneğe aşağıda Tablo 2’de verilmiştir.

Örnek: Türkiye’de yerleşmiş olan, gelir vergisi mükellefi K girişimi, ABD’deki ticari nitelikli faaliyetleri nedeniyle 100 TL, Türkiye’de ki ticari faaliyetleri nedeniyle ise 50 TL olmak üzere toplam da 150 TL gelir elde etmiş olduğunda, ABD’de elde etmiş olduğu 100 TL gelir üzerinden ödemiş bulunduğu 36 TL’lik verginin Türkiye’de gelir vergisinden mahsubunun aşağıdaki tablodaki gibi olması gerekmektedir.

Tablo 2: Dış Ülkelerde Ödenen Verginin Mahsubu Usulü Uygulama Örneği

ABD’ de elde edilmiş olan gelir tutarı	100 TL
ABD’ den elde edilmiş olan gelirin toplam gelir tutarı içindeki oranı	%67
ABD’ de ödenmiş olan vergi tutarı (%36)	36 TL
Türkiye’de elde edilmiş olan gelir tutarı	50 TL
Türkiye’de elde edilmiş olan gelirin toplam gelir içindeki oranı	%33
Türkiye’de beyan edilmesi gereken toplam gelir tutarı	150 TL
Türkiye’de ödenmesi gereken vergi (150X%20 kabul edilen vergi oranı)	30 TL
Türkiye’de ki gelir vergisinin ABD’ de elde edilmiş olan kazançla isabet eden kısmı (30x%67)	20.1 TL
Türkiye’de mahsup sonrası ödenecek vergi (30-20.1)	9.9 TL

Kaynak: (Şerafettin Kalaycıoğlu, 2003).

Tablo 2’de yer verilmiş olan hesaplamalardan da anlaşılacağı üzere, ABD’ de ödenmiş olan 36 TL verginin tamamının mahsup edilebilmesi mümkün olmamaktadır. ABD’ de elde edilmiş olan gelir sebebiyle bu ülkede ödenmiş olan vergi tutarı 36 TL olmasına rağmen söz konusu verginin yalnız 20.1 TL’lik kısmı Türkiye’de toplam kazançlar matrahı üzerinden hesaplanan ödenecek vergiden mahsup edilebilecektir (Kalaycıoğlu, 2003:4).

Yatırımları teşvik etmek amacıyla, özellikle gelişmekte olan ülkelerin getirdikleri teşvikler nedeniyle fiilen ödenmeyen vergilerinde, mahsup işleminde göz önüne alındığı uluslararası vergi uygulamalarına vergisiz mahsup denilmektedir. Vergisiz mahsup uygulamasıyla, yükümlü yurt dışında sağlanan teşvikler nedeniyle ödemediği vergiyi de mahsup etme olanağı elde etmek suretiyle vergi teşvik sisteminin etkin bir şekilde işlemlerini sağlamış olacaktır. Ayrıca mükellef olunan ülkenin vergi gelirlerinin artmasını sağlaması bu yöntemin amaçlarındandır (Balcı, 2003c:21).

2.1.3.2. Korumalı Mahsup Yöntemi

Kaynak ülkenin bağlı işletme kazancını vergiye tabi tutmadığı ancak ikametgâh ülkesinin sanki kaynak ülkede vergilendirilmiş gibi işletmeye vergi alacağı sağladığı durum, korumalı mahsup olarak tanımlanmaktadır. Bu yöntem, kaynak devletinde ödenmesi öngörülen, fakat istisna veya oran indirimi yoluyla ödenmeyen verginin ödendiği varsayılarak, hesaben mahsup edilmesine dayanmaktadır (Yaltı Soydan, 1995:262). Korumalı mahsup yöntemi vergi yükünü önemli ölçüde azalmaktadır. Daha çok gelişmekte olan ülkeler, gelişmiş ülkelerle yaptıkları çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında korumalı mahsupla ilgili düzenlemelere yer vermektedirler. Devletler, uluslararası doğrudan yatırımları çekebilmek için bu yöntemi kullanmayı tercih etmektedirler (Öz, 2005:35).

Mahsup yönteminin uygulanması yabancı ülkede elde edilen gelirler için kaynak devletinde vergi ödenmesine bağlı olduğundan, gelirin elde edildiği devlette sağlanan teşvikler nedeniyle vergi ödenmemesi durumu mahsup yöntemini işlemez kılmaktadır. Korumalı mahsup yöntemi ise, teşviklerin ortadan kaldırılmasını önlemek için mahsup yönteminin istisnai bir türü olarak ortaya çıkmıştır. Korumalı mahsubun kötüye kullanılmasının önüne geçmek üzere bazı sınırlamaların getirilmesi söz konusu olabilir. Bu sınırlamalar genellikle, gelişmekte olan ülkenin korumalı mahsuba konu olacak vergilere dayanak teşkil eden teşvik mevzuatının anlaşmada belirlenmesi şeklinde olmaktadır. Korumalı mahsup yöntemi ayrıcalıklı bir yöntem olup, ülkelerin yatırım kararlarında önemli bir etkiye sahiptir (İnce, 2013:9).

Uluslararası alanda korumalı mahsup, kaynak devletindeki vergi teşviklerinin devre dışı bırakılması sorununun çözümü için bir araç olarak kabul edilmektedir. Türkiye de vergi teşvik sisteminin yükümlüden ziyade diğer taraf hazinesi lehine çalışmasını önlemek üzere, anlaşmalarında korumalı mahsup düzenlemesini kullanmaktadır (Yaltı, 1994:76).

2.1.3.3. İstisna Yöntemi

Çifte vergilemenin önlenmesinde kullanılan tedbirler içerisinde en başarılı olanı ve vergi tekniğine en uygun olanı istisna yöntemidir (Başak, 2005c:67). İki taraflı vergi anlaşmalarında, anlaşmaya taraf devletlerden birinin, bazı gelir ve servet unsurlarını vergilendirme yetkisinden vazgeçmesi şeklinde uygulanan yöntemdir. Anlaşma

taraflarından birisi olan devlette elde edilmiş olan gelir veya servet tutarları, ilgili anlaşma maddelerine göre, anlaşmanın tarafı bulunan diğer devlette de vergiye tabi tutulabilir. Bu usulde, devletlerden biri, yabancı ülkelerden elde edilen gelirleri ya kendi mevzuat hükümlerine göre veya iki taraflı anlaşmalara göre kendi vergisinden istisna edebilmektedir. İstisna yöntemi uygulamasında mükellef, kaynak devlette servet unsurlarından sağlamış olduğu gelire karşılık olarak ödemiş olduğu vergi tutarını ikamet devletinde ödeyeceği vergi tutarından indirme imkânına sahiptir. Başka bir ifadeyle, istisna metodunda ikamet devleti, kaynak devletindeki vergiye tabi unsurları vergilendirme işlemi dışarısında bırakmaktadır. Bunun yanı sıra, iki halde de, kaynak devletinde ödenmiş olan vergi, ikamet devletinde mevcut olan vergi kanunlarına göre belirlenmiş olan vergi tutarını aşamayacaktır (OECD, 1963:13'den Aktaran: Öz ve Çavdar, 2012).

İstisna yöntemi, bazı hallerde kapsamlı olarak uygulamaya konmakta ve kaynak ülkede vergilendirilebilen gelirler ikametgâh ülkesinde hiç hesaba katılmamaktadır. Bazı hallerde de, söz konusu gelir unsurları ikamet ülkesinde vergiden istisna tutulmuş olmasına rağmen, o gelir unsurları matrahın hesap edilmesinde dikkate alınmakta ve artan oranların uygulanması halinde, istisna haddini geçen gelir kısmı daha yüksek oranda vergiye tabi tutulmuş bulunmaktadır (Egeli ve Özcan, 2014:80).

İstisna yöntemi uygulaması, kaynak ülke vergi oranının ikamet ülkesi vergi oranından düşük olduğu hallerde toplam vergi yükü en düşük olacağı için mükellef açısından avantajlı, buna karşılık yerleşim ülkesi vergi idaresi bakımından ise daha çok vergi gelirinden vazgeçildiği için daha maliyetli olacaktır. Yerleşim ülkesinde düz değil de artan oranlı bir vergileme rejiminin geçerli olduğu ve yurt dışı gelir hesaba katıldığında toplam gelirin üst gelir dilimine girdiği durumda yerleşim ülkesinin istisna sistemi nedeniyle uğradığı vergi kaybı daha da artacaktır. Bu olumsuz durumun önüne geçmek için, yurt dışı gelirin matrahın tespitinde değil fakat verginin oranını belirleyen gelir diliminin tespitinde dikkate alınması OECD'nin getirdiği öneridir. İstisna yönteminin özel bir halini ifade eden bu yöntem ise, müterakkiye (artan oranlı vergilendirme sistemi) duyarlı istisna sistemi olarak adlandırılmaktadır (OECD, 2010:309).

İstisna yöntemiyle, yerleşim ilkesi temelinde vergilemeden vazgeçilerek kaynak ilkesine dönüş yapılmakta ve ülkede yerleşik yatırımcıların yabancı ülkelerdeki faaliyetlerinden

elde edecekleri gelirler vergileme kapsamından çıkarılarak bunların faaliyette bulundukları ülkede kaynak ülkenin yapacağı vergilemeye ilave bir vergi yükü taşımamaları amaçlanmaktadır. Bu şekilde, ülkede yerleşik olan yatırımcılar yurt dışı pazarlarda rakipleri, yani o ülkedeki yerel yatırımcılar ile vergisel açıdan eşit koşullarda rekabet etme imkânına kavuşmaktadırlar. Diğer yandan özellikle vergi oranlarının düşük olduğu ülkelerde yatırım yapan girişimciler ile yurt içinde yatırım yapan yatırımcılar arasında vergi yükü bakımından girişimciler lehine bir farklılaşma ortaya çıkarılmakta, yani ülkede yerleşik olan yatırımcılar vergileme düzeyinin görece düşük olduğu ülkelere yatırım yapmaya teşvik edilmektedirler. Sermaye ihracını teşvik etmesi ön plana çıkan bu yöntem, özellikle çok-uluslu şirketlerin bölgesel üs niteliğindeki holding şirketlerini ülkeye çekme amacıyla başvurulduğu gözlemlenmektedir (Sarı, 2012:49-50).

Aşağıdaki Tablo 3’de istisna yöntemi usulü uygulaması örneğine yer verilmiştir.

Örnek: İtalya’da belirli bölgelerin ekonomik kalkınmasını teşvik etmek amacıyla ticari faaliyette bulunan mükelleflere normal vergi oranı olan %36 yerine %0 oranında vergi oranı uygulandığını varsayalım. Türkiye ile İtalya arasında istisna yöntemine ilişkin anlaşma bulunduğunu kabul edelim. Türkiye’de yerleşik bir kurumun İtalya’da bir işyeri vasıtasıyla bu bölgelerde ticari faaliyette bulunması durumunda, iki devlet arasında yapılan anlaşmanın ilgili maddesi çerçevesinde İtalya’da bir işyeri oluşmakta ve bu şekilde elde edilen kazançların vergilendirilmesinin de anlaşma maddesi çerçevesinde yine İtalya’da yapılacağı varsayıldığında:

Tablo 3: İstisna Yöntemi Uygulama Örneği

İtalya’da elde edilmiş olan gelir	100 TL
İtalya’da normal koşullarda ödenmesi gereken vergi tutarı	36 TL
İtalya’da teşvikler dolayısıyla ödenen vergi tutarı	0 TL
İtalya’da elde edilen gelirin toplam gelir içindeki payı	%67
Türkiye’de elde edilmiş olan gelir tutarı	50 TL
Türkiye’de elde edilmiş olan gelirin tutarının toplam gelir içindeki oranı	%33
Türkiye’de beyan elde edilen kazanç tutarı	150 TL
Türkiye’de toplam kazançlar üzerinden ödenecek vergi tutarı (%30 kurumlar vergisi)	45 TL
Türkiye’de ödenecek kurumlar vergisi tutarının İtalya’da elde edilmiş olan kazançta isabet eden kısmı ($45 \times \%67$)	30,15 TL
Türkiye’de mahsup sonrası ödenecek vergi tutarı ($45 - 30,15$)	14.85 TL

Kaynak: (Şerafettin Kalaycıoğlu, 2003).

Yukarıdaki örnekte de görüleceği üzere, İtalya Vergi İdaresi tarafından belirli bölgelerdeki yatırımların yaygınlaştırılması maksadıyla düşük oranda alınan vergi tutarı, Türk kamu gelirleri için değil bu bölgelerde yatırım yapan Türk firmaları için faydalı olacaktır.

İstisna yönteminin belirli yararları ve sakıncaları bulunmaktadır. Yöntem, vergi idaresi ve ödevlisine uygulama kolaylığı getirmektedir. Yöntemin ilk yararı; vergi ödevlisinin bu yöntemle ödenecek vergi nedeniyle sadece bir devletle muhatap olması, vergi idaresinin ise, istisna tutarının tespiti dışında herhangi bir araştırma yükümlülüğünün bulunmamasıdır. Yöntemin diğer ve en önemli yararı ise; kaynak devlette sağlanan vergi teşviklerinin sağlamış olduğu avantajların ortadan kaldırılmaması ve yabancı kaynaklı yatırımcı için kaynak ülkede vergi eşitliği ve rekabet olanağı yaratmasıdır. İstisna yönteminin sakıncalarından birincisi; ikametgâh ülkesinde mali gücüne göre vergi alma prensibinden, yabancı ülkelerde gelir elde edenler lehine uzaklaşmış olmasıdır. Bu durum yurt dışı kazançların matraha dâhil edilmemesi halinde kendini göstermektedir. Yönteme ilişkin sakıncalı olan ikinci husus ise; yatırımları daha düşük vergi oranlarının uygulandığı devletlere doğru yönlendirmesidir. Yani, sermaye, kişi ve hizmetlerin serbest dolaşımına engel olmaktadır (Kalaycıoğlu, 2003: 2).

2.1.3.4. Uluslararası Ekonomik Bütünleşmelere Katılma ve Vergi Uyumlaştırması

Çifte vergilendirme sorunu, ilgili devletlerce ikili anlaşmalarla genel olarak çözüme kavuşturulsa da, her ülkenin dolaylı ve dolaysız vergileri farklı oranlarda uygulamalarının sonucu olarak, uluslararası alanda kaynakların etkin dağılımı ve vergilemede eşitlik durumu bozulabilmektedir. Bu sebeple, daha çok uluslararası ortamda oluşturulan işbirliğini sağlayıcı çalışmalar ve örgütlenmelerden yararlanılmak suretiyle ortaya çıkan bu tür ekonomik sorunlar çözülmeye çalışılmaktadır (Şener, 1987:51).

Devletler uluslararası veya uluslar üstü ekonomik bütünleşmelere katılmak suretiyle vergilendirme yetkilerini sınırlandırabilirler. Vergilendirme yetkisinin ekonomik birleşmeler içinde sınırlandırılması, bu yetkinin üye devletlerarasında belirli kapsamda mütakabiliyet esasında kullanım hakkından feragat edilmesi veya bütünleşme ile ortaya çıkan oluşumlara intikali ile olabilmektedir (Çölgezen, 2010b:127). Ekonomik bütünleşmeler, ülkelerin bir araya gelerek uluslararası ekonomik ilişkilerinin gelişimini sağlamak ve yurt dışı ticaretin önündeki engelleri kaldırmak maksadıyla kurdukları,

ekonomik işbirliği sınırlarını aşan devletlerarası birliklerdir. Ekonomik bütünleşmelere üye olan ülkelerin vergi sistemlerinin farklı olması, gümrük tarifeleri gibi malların maliyet ve satış fiyatlarını etkileyen ayrımcı vergi uygulamalar ekonomik bütünleşme içerisinde yer alan devletlerin rekabet eşitliğini bozabilmektedir. Ekonomik bütünleşmelerin sağlanabilmesi için, ülkeler arasındaki vergi yükleri ile vergi sistemlerinin birbirine yaklaştırılması gerekmektedir. Vergi yüklerinin birbirine yaklaştırılması, üye devletlerarasında, ayrımcı vergilendirmenin kaldırılması ile mümkün olsa da, bu ekonomik bütünleşme için tek başına yeterli değildir. Ulusal vergi sistemleri, ayrımcı vergilendirmeyi içeren hükümler taşımaları bile, ülkelerin vergi sistemlerindeki farklılıklar, rekabeti ve serbest dolaşımı engelleyen bir durumdur. Serbest piyasada rekabet eşitliğinin sağlanması için de vergilerin ülkeler arasında uyumlaştırılması gerekmektedir (Demirel, 1985:75). Vergi uyumlaştırılmasında amaç, vergi oranları ile bazı uygulamalardan doğan rekabet konusundaki eşitsizliği gidermek suretiyle kişilerin, malların ve sermayenin uluslararası alanda serbestçe dolaşımını sağlamaktır (Aksoy ve Çiftçi, 2005:7).

Vergi uyumlaştırması, çeşitli ülke vergilerinin birbirleri içinde kaybolup tek bir vergi sistemi oluşturması değil, serbest rekabet koşullarının korunduğu çifte vergilemenin olmayacağı bir sistemin meydana getirilmesidir (Aydın, 2000:26). Vergi uyumlaştırması esnasında ekonomik, vergisel, hukuki ve politik engellerle karşılaşılabilir (Süral, 1983:13). Ülkelerin ekonomik yapıları arasındaki farklılıklar ile vergi yapılarındaki mahiyet ve miktar farklılıklarından kaynaklanan ekonomik engeller, idari ve anayasal yapı farklılıklarından kaynaklanan hukuki engeller, vergi koymadaki egemenlik yetkilerini kaybetme endişesinden kaynaklanan politik engeller ve vergi sistemlerinin farklı olmasından kaynaklanan vergisel engellerin vergi uyumlaştırmasının uygulanmasını zorlaştıracığı söylenebilir.

Günümüze kadar gerçekleşen ekonomik bütünleşmeler içerisinde en başarılı olanın AB olduğu söylenebilir. AB ayrıca siyasal bütünleşme amacını güden bir ekonomik birliktir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2015:63-64). Özellikle Avrupa Birliği gibi, ulaşmak istediği hedefi siyasi birlik olan, bütünleşme hareketinin, bu noktadaki en önemli sorunu, vergi sistemlerinin uyumlu hale getirilmesidir. AB'nin vergi uyumlaştırması stratejisi, Roma Anlaşması esasında belirlenmiş olan hedeflere ulaşılmasında başvurulan bir yöntemdir.

İlk olarak ortak Pazar oluşturulması olarak belirlenen amaç daha sonraları ekonomik ve parasal birliğin sağlanması olmuştur. Daha sonraki süreçte ise, bu amaçlara ileri bir ekonomik bütünleşmenin de eklenmesiyle kapsamı oldukça genişletilmiş ve bu yolda önemli adımlar atılmıştır. Bu doğrultuda AB'nin vergi uyumlaştırması stratejisinin önemi daha da artmıştır (Altaş, 2010:93). Avrupa bütünleşme süreci ilerledikçe, vergilendirme yetkisine getirilen sınırlandırmaların kapsamının da daha da genişlediği söylenebilir.

Avrupa Birliği'ne üye devletlerarasında vergi uyumlaştırılması, yoğun bir ekonomik işbirliğinin oluşturulması, devamlı ve dengeli ilerlemenin sağlanması ve ticaret saptırıcı ve rekabeti engelleyici vergi adaletsizliklerinin yok edilmesi maksadıyla üye ülkelerin vergi yasalarının birbirine yakınlaştırılması olarak tanımlanabilir (Saraçoğlu ve Ejder, 2002c). Devletlerin vergi sistemlerinin farklılığı nedeniyle ortaya çıkacak uluslararası çifte vergilendirmenin, topluluğun temel amacı olan serbest pazar ekonomisinin gelişmesi açısından engelleyici bir durum oluşturduğu görülmüştür. Bu amacın gerçekleşebilmesi için, üye ülkeler bakımından vergi uyumlaştırılmasının sağlanması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Üye ülkeler, vergi rekabeti ile vergi gelirlerini düşürmesine neden olan ve bu ülkeler için sakınca yaratan çifte vergileme durumunu önlemek için birlik içerisinde vergi uyumlaştırmasına gitmek istemişlerdir (TOBB, 2001:116).

Avrupa Birliği'nin vergilendirme yetkilerinin sınırları Roma Anlaşması'nın 23. Maddesi ile belirlenmiştir. Anlaşmanın 90. Maddesi; ayrımcı vergilemenin engellenmesi hususunda düzenlemeler içermektedir. Mezkûr anlaşmanın 93. Maddesi ise; dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasını düzenlerken, 94. Madde dolaysız vergilerin uyumlaştırılmasına yönelik hükümler içermektedir. 293. madde ise, çifte vergilemenin önlenmesine yönelik hükümler içermektedir (Yıldız, 2006:552).

Dolaysız vergiler için, Avrupa Topluluğunu kuran anlaşmada açık bir uyumlaştırma kuralı bulunmamakta, fakat çeşitli direktif önerileri yer almaktadır. Bu öneriler, farklı üye devletlerarasında iş birliği halinde olan şirketlerin vergilendirilmesi ile ilgili temel nitelikteki direktiflerdir. Bu direktiflerde öncelikli hedef çifte vergilendirmenin önlenmesidir (Güngör, 2008:382). Her ne kadar direktiflere yer verilmiş olsa da, yine de dolaylı vergiler ile ilgili yapılan çalışmalar, dolaysız vergiler bakımından yapılmamıştır. Çalışmaların üye devletlerin ulusal çıkarları doğrultusunda kullanabileceği vergileme

yetkisini ilgilendirmesi sebebiyle, kamuoyunun aşırı bir duyarlılık göstermesi ve dolaysız vergiler alanında yapılacak uyumlaştırma çabalarını yavaşlatması bunun nedenidir (Yıldız, 2006:560). Diğer bir sebebi ise, ekonomik bütünleşmede esas kriter olarak benimsenen mal ve hizmetlerin serbestçe dolaşımıyla ilgilidir. Dolaylı vergiler grubunda mal ve hizmetlerin giriş çıkışında ve dolaşımında karşılaşılan vergi engelleri daha fazla olduğu için uyum konusunda yapılan çalışmalarda da dolaylı nitelikli vergilere öncelik ve ağırlık verilmiştir (Tavşancı, 2005: 112). Dolaylı vergilerin rekabeti etkileyici özelliğinin çok daha fazla olması nedeni ile uyumlaştırma çalışmaları bu kapsamda yoğunlaşmıştır. Ayrıca KDV topluluk vergisi haline gelmiş ve uyumlaşmanın önemli kısmı bu vergi türünde gerçekleşmiştir. Bu gerekçelerle, dolaysız vergiler arka planda kalmış ve bu vergiler daha çok ikili görüşmeler, karşılıklılık ilkesi ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile dikkate alınması gereken bir konu olarak görülmüştür (Tuncer, 2007). Bu anlamda toplulukta çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla alınacak tedbirlerin, vergi uyumlaştırmasının sağlanamadığı boşlukları doldurma gibi bir fonksiyonu olduğundan bahsedilebilir (Bilici, 2004:118).

AB üyesi ülkelerinden bazıları küreselleşme sürecinde zararlı vergi rekabeti yaratarak özellikle sermaye girişi sağlamak için özel vergi politikaları oluşturmuşlardır (Özer, 2006:70). Bu durumun devletlerarasında rekabet eşitliğini bozmak suretiyle birliğin vergi uyumlaştırması çalışmalarına engel teşkil ettiği söylenebilir.

AB’de gerçekleşen vergi uyumlaştırmasının istenen düzeyden çok düşük olması, uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının önemini artırmıştır. Çifte vergilendirme ile ilgili sorunlar Avrupa Topluluğunu Kuran Antlaşma’nın 220. madde hüküm altına alınmıştır. Bu madde üye devletlerin çifte vergilendirmeyi önlemek, iş birliğini bozan vergi engellerini ortadan kaldırmak amacı ile aralarında görüşmeler yapabileceklerini belirtmiştir. AB ülkeleri hakkında ortak bir düzenlemenin olmadığı alanlarda ise bu tip sorunları ikili anlaşmalar yapmak suretiyle çözmektedirler. Devletlerin aralarında anlaşmaları Roma Anlaşması’nın 293. Maddesi ile düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre, üye ülkeler kendi aralarında gerek görülmesi halinde belirli ölçüde ve kendi vatandaşları faydasına olacak şekilde topluluk içinde çifte vergilendirmenin önlenmesi maksadıyla, görüşmeler yapabilir ve anlaşmalar imzalayabilirler. Bu madde doğrultusunda yapılmış olan girişimlere, sınırlar arası

yeniden oluşumu öngören 90/434 No'lu Şirket Birleşmeleri Direktifi, devletlerarası kâr paylarının mükerrer vergiye tabi tutulmasını engelleyen 90/435 No'lu Direktif ve transfer fiyatları hususunda meydana gelen anlaşmazlıklar da çözüm yolu gösteren 90/436 No'lu Tahkim Sözleşmesi örnek gösterilebilir (Güngör, 2008:263).

AB'de üye ülkeler arasında, dolaylı vergilere ilişkin uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla çok taraflı bir vergi anlaşması arayışı devam etse de, yakın gelecekte sonuç vermesinin mümkün olmadığı görülmektedir (Bayar, 2006:28). Dolayısıyla, bu sorunun çözümünde Avrupa Topluluğunu Kuran Anlaşmanın 293. Maddesinde de ön görülen iki taraflı vergi anlaşmalarının imzalanması daha etkin olabilecektir.

AB'ye aday ülke olan Türkiye, AB müktesebatına uyum için üstlendikleri sorumlulukları yerine getirme konusunda taahhütte bulunmuştur. Türkiye'ye bu doğrultuda gümrük birliğinin gerektirdiği vergi düzenlemelerini büyük ölçüde yerine getirmiştir. Tam üyeliğin gerektirdiği vergi düzenlemelerinin şartları yerine getirilmiş olmamasına rağmen KDV alanında belli bir uyumlaştırma sağlanmıştır. Türk vergi sistemi ve Maastricht bütçe kriterleri bakımından AB'nin kendi içinde mali uyumunun henüz tamamlamadığı ve özellikle dolaysız vergiler bakımından önemli bir gelişme sağlanamadığı ifade edilmektedir. Türkiye'nin AB'ye yönelik taahhütlerini yerine getirebilmesi için, AB Mevzuatını uygulaması önerilmektedir (Çubukçu, 2006:180).

2.1.3.5. İki veya Çok Taraflı Vergi Anlaşmaları

Vergi anlaşmaları, iki ya da daha çok ülkenin kendi aralarında aynı gelir, servet ya da diğer vergi konuları ile ilgili olarak ilk olarak çifte vergilemeyi önlemek, daha sonra da ortadan kaldırmak maksadıyla, karşılıklı rıza ve uzlaşmaya dayanmak suretiyle yaptıkları anlaşmalardır (Tokmakkaya, 1996:79). Devletlerin çifte vergilendirmeyi önlemek için uyguladığı tedbirlerden bir diğeri de; iki veya çok taraflı vergi anlaşmaları imzalamalarıdır. Bu anlaşmaları imzalayan devletler genellikle mutlak olan vergi koyma haklarının sınırlandırılmasını kabul etmektedirler. Milletler arasında iki veya çok taraflı vergi anlaşmaları yapılmasının asıl amacı, çifte vergilendirmenin önlenmesidir. Bu amaca ulaşmak üzere, vergilendirme hakkı, gelir unsurları itibariyle ikamet edilen veya kaynak devletlerden birine bırakılmakta veya eğer bu durum mümkün değilse genellikle iki devlet arasında paylaştırılmaktadır. Bu yöntemle, anlaşmaya taraf ülkelerden birinde

yatırım gerçekleştiren, teknoloji veya hizmet sağlayan diğer devlet yerleşiklerinin, o ülkenin mükelleflerine nazaran daha fazla vergi yüküne maruz kalmalarına engel olunmakta ve girişimcilerin vergi mükellefiyetleri bakımından risk almadan önce ileride karşılırlarına çıkacak her türlü yükümlölükleri hesaplayabilmeleri sağlanmaktadır (Egeli ve Özcan 2014:81). Bu anlaşmaların çifte vergilendirmeyi önlemenin yanı sıra; devletlerin mali idareleri arasında iş birliğı ve bilgi alışverişine ilişkin esasların belirlenmesi ile devletlerin vergi sistemlerinin yakınlaşmasını sağlama amaçlarının da bulunduğı söylenebilir (Çölgezen, 2010b:128).

Uluslararası vergi anlaşmalarıyla, devletlerin vergilendirme konusundaki yetkilerinin nasıl paylaştırılacağı, yani hangi vergi kanunu üzerinden hangi devletin vergi alacağı belirlenmektedir. Yani birden fazla devletin vergilendirme yetkisini kullanmasıyla ortaya çıkan çifte vergilendirmeyi önlemektir. Ayrıca uluslararası vergi anlaşmalarının uluslararası vergi kaçakçılığı ile mücadele ve vergiden kaçınmanın önlenmesi konularında her geçen gün önemi artmaktadır (Şenyüz, 2005:13). Devletlerin uluslararası vergi anlaşmaları ile karşılıklı olarak anlaşmaya vardığı hususlar hakkında, kendi kanunları ve ilgili mevzuatları ile ilgili düzenlemeler yapması, bu anlaşmaların uygulanabilirliğı bakımından önem arz etmektedir. Dolayısıyla da uygulamalarda her iki ülke sözleşmelerin yürürlüğe girmesi için gereken yükümlölükleri yerine getirip işlemleri tamamladığını karşılıklı olarak deklare ettikten sonra sözleşmeler ülke parlamentolarında onaylanan yasalarla yürürlüğe girmektedir (Bahar, 2008:27).

Çifte vergilendirmenin önlenmesi çabaları büyük ölçekte ikili anlaşmalar yoluyla ele alınmakla birlikte, bu sorunun çözümüne yönelik yaygın olmamakla beraber çok taraflı anlaşmalar da yapılmaktadır. Çeşitli unsurlar itibariyle benzer özelliklere sahip devletler, daha çok bölgesel olarak çok taraflı anlaşmalar yapmak suretiyle çifte vergilendirme sorununu çözmeye çalışmışlardır. Bu anlaşmalara örnek olarak Nordik Vergi Anlaşması, OCAM Vergi Anlaşması, Andean Vergi Anlaşması ve Arap Vergi Anlaşması verilebilir (Güngör, 1987). Ülkelerin kendi vergi mevzuatları, aralarındaki gelişmişlik düzeyi farklılıkları, dünya ekonomisi ve siyaseti içindeki farklı konumları, siyasi, iktisadi ve mali politikalarındaki farklılıklar, vergi anlaşmalarının ikiden fazla ülke arasında çok taraflı olarak yapılmasını zorlaştıran faktörler olarak sayılabilir. Çok taraflı vergilendirme anlaşmalarındaki zorlukların giderilmesi amacıyla ortak bir formun

izlenmesi gerekliliği neticesinde model anlaşmalar geliştirilmiştir. Bu konudaki ilk çalışmalar 1. Dünya Savaşı sonrasında kurulan Milletler Cemiyeti ile başlamıştır. Bu çalışma 1928 tarihli ilk Örnek Vergi Anlaşmasının hazırlanmasına; bu da 1943 tarihli Meksika ve 1946 tarihli Londra Örnek Vergi Anlaşmalarına yol açmıştır. 2.Dünya Savaşı sonrasında kurulan önce OEEC (Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü) sonrasında ise OECD adını alan, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü'nün Mali Komitesi'nin de konuya ilişkin çalışmaları olmuştur. Örgüt Avrupa ekonomilerinin bütünleşmesini engelleyebilecek faktörlerden birisi olan çifte vergilendirmeyi önlemek ve bu devletlerarasında yapılacak vergi anlaşmalarının belli bir standarda bağlı kalmasını sağlamak amacıyla 1956 yılında girişimler yapmıştır. Bu girişimler neticesinde 1963 tarihli “Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine İlişkin Anlaşma Taslağı” sunulmuştur (Balcı, 2003b).

Çifte vergilendirme sorunun hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerin problemi olması nedeniyle OECD Modelinin dışında çeşitli anlaşma modelleri de geliştirilmiştir. Bu çalışmamızda, OECD Modeli, Birleşmiş Milletler Modeli ve Türkiye Modeli' ne ilişkin değerlendirmelere yer verilecektir.

2.1.4. Tek Taraflı Yöntem ve Araçlar İle İki veya Çok Taraflı Yöntem ve Araçlara İlişkin Değerlendirme

Ülkelerarasında iki taraflı anlaşmaların yapılamadığı durumlarda, uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesinde ulusal yöntem ve araçlar ortaya çıkmaktadır. Uygulamada genellikle gelişmiş ülkeler arasında uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yöntemi kullanılırken, gelişmekte olan ülkelerde ise ulusal, tek taraflı yöntem ve araçların önemli olduğu görülmektedir. Ancak, vergi matrahının hesaplanmasında ülkeler tarafından uygulanan farklı yöntemlerin olması, yorum farklılıklarının bulunması, yine iki devleti ilgilendiren gelirlerin vergilendirilmesinde vergilendirme yetkisinin adaletli bir şekilde dağıtılmasına olanak bulunmaması gibi nedenlerden dolayı ulusal nitelikli önlemlerin çifte vergilendirmeyi önlemede yetersiz olduğu görülmüştür. Bu gerekçelerle, devletlerin uluslararası çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırabilmek için, uluslararası hukuksal çifte vergilendirmeyi önleme ve ortadan kaldırma anlaşmaları yapma zorunlulukları ortaya çıkmıştır (Yaltı Soydan, 1995:28).

Tablo 4: Çifte Vergilendirmenin Tek Taraflı Yöntemlerle Sınırlandırılması
Kıyaslaması

Ülkeler	Gelir	Vergi Oranı	Ödenen Vergi (İndirim Yöntemi)	Ödenen Vergi (Mahsup Yöntemi)	Ödenen Vergi (İstisna Yöntemi)
A Ülkesi	1000	0,20	200	200	200
B Ülkesi	2000	0,30	840	700	600
Toplam Vergi			1040	900	800

Kaynak: (Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, 2001).

Tablo 4’de, A ve B ülkelerinde farklı fakat tek oranlı Gelir Vergisi tarifelerinin uygulandığı kabul edilerek, B ülkesinde yerleşmiş olan bir kişinin gelir vergisi yükünün tek taraflı indirim, mahsup ve istisna yöntemlerini uyguladığında nasıl bir değişim sergileyeceğine yer verilmiştir (Uluatam ve Methibay, 2001: 65).

Uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi için, devletler yabancı ülkelerde elde edilen gelirler üzerinde ki vergilendirme yetkilerini, bazı yöntemlerle sınırlandırmaktadırlar. Yabancı ülkelerde ödenen verginin vergi matrahından indirilmesi, vergi cenneti veya vergi ayrıcalığı, korumalı mahsup, istisna uygulaması, yurt dışında ödenen vergilerin hiç dikkate alınmaması ve yurt dışında ödenen verginin indirimi bu yöntemler arasında yer alır. Aşağıdaki tablo yurtdışında elde edilen gelir 1.000.000 TL, vergi oranı ikamet ülkesi A’da % 45 ve bağlı işletmenin olduğu B ülkesinde % 30 olarak kabul edilerek çifte vergilendirmeyi engellemek için ortaya konulan yöntemlere göre hazırlanmıştır (Öz, 2005: 32-36).

Tablo 5: Çifte Vergilemeyi Önleme Yöntemleri

	(A) Ülkesi (İkametgâh Ülkesi)	(B) Ülkesi (Kaynak Ülkesi)	Toplam Vergi Yükü	Net Kazanç
Kazanç Tutarı	1.000.000	1.000.000		
Vergi Oranı	%45	%30		
1.İstisna Yöntemi	0	300	300	700
2.İstisna Uygulanmaması	450	300	750	250
3.Mahsup Yöntemi	150	300	450	550
4.Matrahtan İndirim	315	300	615	385
5.Vergi Cenneti	450	0	450	550
6.Korumalı Mahsup Yöntemi	150	0	150	850

Kaynak: (Semih Öz, 2005)

Tablo 5’te çifte vergilendirmeyi önlemede kullanılan bazı araç ve yöntemlerin uygulanması durumunda; mükelleflerin toplam vergi yükü ve net kazançların nasıl bir

değişim göstereceğine yer verilmiştir. Görüleceği üzere çifte vergilendirmeyi önlemede uygulanan yöntemler arasında korumalı mahsup yöntemi ayrıcalıklı olduğu karşımıza çıkmaktadır. İkametgâh ülke vergi düzenlemeleri dış yatırımlarda belirleyici nitelikte olup yatırım kararlarında önemli bir etkiye sahiptir (İnce, 2013:9).

2.2. Uluslararası Çifte Vergilemeyi Ortadan Kaldırmaya Yönelik Usuller

Küreselleşme süreci ve devletlerarasındaki ilişkilerin artması ile birlikte çifte vergilendirme konusu her geçen gün önem kazanmıştır. Bir vergi yükümlüsünün, aynı mevzu ve matrah üzerinden birden fazla ülkeye vergi vermek zorunda olması, uluslararası ekonomik faaliyetleri olumsuz şekilde etkilemekte ve vergi adaleti ilkesine ters düşmektedir. Her ülke tek taraflı olarak kendi vergilendirme yetkisini sınırlandırmak suretiyle, çifte vergilendirme sorununu ortadan kaldırmaya çalışabilir. Ancak bu yöntemin uygulanması bazı durumlarda bu sorunun ortadan kaldırılması için yetersiz kalabilmektedir. Bu noktada başvurulacak yöntemlerden biri, vergilendirme yetkilerinin çatışmasına sebebiyet vermeyecek biçimde, devletlerarasında yetkilerin bölüşümünü esas alan uluslararası vergi anlaşmaları tanzim edilmesidir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2016:337). Çifte vergilendirme sorunu, daha ziyade uluslararası vergi anlaşmaları yoluyla çözüme kavuşturulmaktadır (Aksoy, 2010:13).

Uluslararası iktisadi ilişkilerin yaygınlaşıp yoğunlaşması, ülkeleri aralarında anlaşmalar yaparak çifte vergileme sorununa daha köklü çözümler aramaya yöneltmiştir (Uluatam ve Methibay, 2001:66). Devletler, çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması ya da hafifletilmesi, vergi yasalarının uyumlaştırılması ve uyuşmazlıkların çözümünü kolaylaştırma, bilgi alışverişinin genişletilmesi, uluslararası vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmanın engellenmesi, vergi idarelerinin verginin tahakkuku ve tahsilinde etkinliğinin artırılması, gibi nedenlerle aralarında anlaşmalar yapmaktadırlar (Kırbaş, 2004:44). Anlaşma hazırlanıp imzalanarak, usulünce yürürlüğe girdiği durumda, karşı ülke veya ülkelerde bir tür ortak vergi hukuku doğmuş olacaktır (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2016:338).

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları daha çok gelir, servet ve veraset ve intikal vergileri ile ilgili konularda yapılmaktadır. Bu anlaşmalar iki taraflı veya çok taraflı olarak imzalanabilmektedir. Fakat iki taraflı anlaşmaların uygulamada daha çok tercih edildiği görülmektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2010:61).

Yabancılar hukukunun, özellikle uluslararası vergi hukukunun önemli bir unsuru olan vergi anlaşmaları iki ülke arasında imzalanabileceği gibi, birden çok ülke tarafından hatta uluslararası kuruluşların üyesi bulunduğu bütün ülkeleri kapsayacak şekilde de imzalanabilir. Bu özelliği nedeniyle vergi anlaşmaları, uluslararası mali alanda ikili vergi anlaşmaları ve çok taraflı vergi anlaşmaları olmak üzere iki başlıkta değerlendirilebilir.

2.2.1. İki Taraflı Anlaşmalar Yoluyla

İki ülke arasında çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmak ya da etkilerini azaltmak maksadıyla iki taraflı vergi anlaşmaları imzalanabilir. Uluslararası hukuk içerisinde imzalanan bu anlaşmalarla çifte vergilendirmenin engellenmesi, anlaşmanın tarafı olan devletlerin müteakıl olarak vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaları ile sağlanabilecektir. Bu tür anlaşmaların amacı, anlaşmaya taraf olan ülkelerin çıkarlarını karşılıklı olarak dengelemektir (Pehlivan ve Öz, 2011:66). İki taraflı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları; iki ülke arasında imzalanan ve akit devletlerin vergilendirme yetkilerini ve iki ülke arasında mali alanda bilgi alışverişini düzenleyen ve esas itibarıyla uluslararası çifte vergilemenin ve vergi kaçakçılığının ortadan kaldırılması amacıyla akdedilen anlaşmalardır (Başak, 2005a).

İki taraflı vergi anlaşmalarının sadece çifte vergilemeyi ortadan kaldırmak için değil, bunun yanında diğer amaçlara da yönelik yapıldığı dikkate alındığında bu anlaşmaların yarattığı sonuçların önemli olduğu görülecektir. Ülkelerin çifte vergilendirme sorununu ortadan kaldırmak amacıyla kendi aralarında yaptıkları ikili anlaşmalar ile vergileme ilkeleri önemli ölçüde uluslararası standartlara bağlanmakta ve sermaye, teknoloji ve hizmet hareketleri teşvik edilmektedir. Yine bu anlaşmalar ile ülkelerin vergi kanunlarının farklılığının meydana getirdiği sorunlar azaltılmakta, yatırımcıların veya hizmet sunucularının ilerleyen dönemlerde gerçekleştirebilecek vergi kanunları değişikliklerine karşı hakları güvence altına alınmakta ve diğer devlette ayrımcı bir işleme tabi tutulmalarının önüne geçilmektedir (Kara, 2000:3). Diğer taraftan, güven sağlayıcı özellikleri dolayısıyla vergi anlaşmaları yatırımların yöneleceği ülkeleri belirlemede de önemli bir role sahip olmaktadır (Cenkeri, 2011:168). Bu bilgilerden hareketle, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının uluslararası ticaret ve hukuk bakımından öngörülebilirliği artırıcı etkisinin bulunduğunu söylemek mümkündür.

Çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmada önemli bir yere sahip olan iki taraflı vergi anlaşmaları ve uluslararası hukuk kuralları çerçevesinde imzalanmış olan milletlerarası vergi anlaşmaları, birçok devletin hukuk sisteminde kanun gücüne haiz olmakta ve bu doğrultuda devletler egemenlik gücünün göstergelerinden olan vergileme haklarından vazgeçmek suretiyle bu sorunu ortadan kaldırmaya çalışmaktadırlar. Fakat iki taraflı vergi anlaşmaları ile de çifte vergilendirme durumunu kesin olarak ortadan kaldırmak için yeterli olmayabilir. Bu anlaşmalar ile çifte vergileme durumu kısmen veya tamamen ortadan kaldırılmış olabilir (Tuncer, 1974:27). Akit devletlerin anlaşmanın uygulanmasındaki yorum farklılıkları, ihtilafları veya anlaşmadaki bazı boşluklar gibi sebepler dolayısıyla, uluslararası anlaşmalar yoluyla çifte vergilendirmenin tamamen ve kesin olarak ortadan kaldırılabilceği iddia edilemez (Tezel, 1989:17).

2.2.2. Çok Taraflı Anlaşmalar Yoluyla

Çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılabilmesi çabaları büyük oranda ikili anlaşmalar yoluyla çözülmeye çalışılmakla birlikte, yaygın olmasa da çok taraflı anlaşmalar da yapılmaktadır. Vergi sistemleri ve bunun gibi çeşitli açılardan benzer özelliklere sahip olan devletler, daha çok bölgesel ölçekte çok taraflı anlaşmalar yapmak suretiyle da çifte vergilendirme sorununun ortadan kaldırmaya çalışmışlardır (Egeli ve Özcan, 2014:81). İki den fazla devlet arasında çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmak için uluslararası hukuk kurallarına göre bir anlaşma yapılması da mümkündür. Fakat ikiden fazla ülkenin bir araya gelerek bu konuda ortak bir çıkar dengesi sağlamalarının güç olması sebebiyle, ikiden fazla devletin tarafı bulunacağı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının gerçekleştirilmesi pek mümkün olmamaktadır (Öz ve Çavdar, 2012).

Çok taraflı vergi anlaşması, “birden fazla ülke tarafından imzalanan ve konusu özellikle anlaşmaya imza koyan devletlerin vergi alma yetkisini ve vergileme ile ilgili diğer hükümleri düzenleyen anlaşmalar” şeklinde tanımlanabilir (Başak, 2005a). Çok taraflı anlaşmaların, yapılması teknik anlamda mümkün olup, gerçekleştirilebilmesi için, bazı şartların yerine getirilmesi gerekmektedir. Anlaşma için, ikametgâh, iş merkezi vb. gibi vergilendirmeye ilgili kavramların içeriklerinin tespit edilmesinde ülkeler arasında birlik sağlanmalı ve sorunların taraf devletlere uygun olabilecek şekilde tanımlanması gerekmektedir. Bu sebeple de devletlerin vergi sistemlerinin ileri düzeyde uyumlaştırılması zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Anlaşmaya taraf olan çok sayıdaki

devlet bu doğrultuda karşılıklı olarak vergilendirme yetkilerini sınırlandırmayı kabul etmektedirler. Devletler vergilendirme yetkilerini çok taraflı anlaşmalarla sınırlandırmaları konusunda daha duyarlı davranmaktadırlar (Çağan, 1982:10).

Teorik olarak vergi anlaşmalarının çok taraflı yapılması, çifte vergilendirme sorunun ortadan kaldırılmasında daha cazip olsa da, iki taraflı anlaşmalara göre daha karmaşık, uygulanması ve anlaşılması zor olması, güncelleştirme, değiştirme ve sona erdirmeye yönünden, iki taraflı anlaşmalar kadar esnek olmaması ve çatışan vergilendirme yetkileri konusundaki uzlaşma güçlükleri gibi sebeplerle çok fazla tercih edilmemektedir (Başok, 2016:37). Devletlerarasında çok sayıda istisna uygulaması ve ihtiyati kayıtlar bulunması, çok taraflı vergi anlaşmalarının uygulanmasını güçleştirmektedir (Karakullukçu, 1971:14).

İki taraflı vergi anlaşmalarında bile, akit devletlerin çıkarlarını uzlaştırabilmek, son derece güç iken, bu amacı çok taraflı anlaşmalarla sağlamak daha da zor olmaktadır. Uygulamada, daha çok ekonomik ve hukuksal açıdan yakınlığı olan az sayıdaki ülkeler arasında çok taraflı anlaşmalar imzalanmaktadır. İki den fazla devletin taraf olduğu çok taraflı vergi anlaşması imzalanmasının mümkün olup olmadığı hususunda uluslararası kuruluşların da çalışmaları olmuştur. OECD sunduğu vergi anlaşması modelinde, çok taraflı vergi anlaşmasının da mümkün olacağını belirtmiştir. Ancak ülkeler, örnek anlaşma üzerinde, tam olarak ittifak sağlayamamışlardır. OECD uluslararası çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması için en uygun araç olarak, iki taraflı anlaşmalarını görmektedir. UN'de, çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılmasında çok taraflı vergi anlaşmalarının yapılması fikrine, devletlerin vergi sistemlerindeki farklılıkları gerekçesi ile sıcak bakmamıştır (Yaltı Soydan, 1995:35).

Dünyada ilk çok taraflı vergi anlaşması sınırlı bir konuda imzalanmıştır. Türkiye "Motorlu Taşıtların Vergilendirilmesi İle İlgili Anlaşma ve Protokol" isimli ilk çok taraflı vergi anlaşmasını 30 Mart 1931 tarihinde Cenevre'de imzalamıştır. Bu anlaşma 25 Eylül 1936'da tasdik edilmiş ve 25 Mart 1937 tarihinde yürürlüğe girmiştir (Tuncer, 1974:192). Türkiye'nin taraf olduğu çok taraflı vergi anlaşmasına petrolün Azerbaycan, Gürcistan ve Türkiye üzerinden Bakü-Tiflis-Ceyhan Ana İhraç Boru Hattı Yoluyla Taşınmasına İlişkin, Türkiye, Azerbaycan ve Gürcistan arasında İmzalanan Anlaşma bir başka örnek olarak gösterilebilir (Işık, 2014:40). Bu anlaşma ile, proje ile ilgili

çeşitli faaliyetlere ilişkin olarak mal teslimi ve hizmet ifalarında bulunanlar ile iştirakçi, alt yüklenici ve proje kapsamında faaliyet gösterenlere % 0 oranlı KDV muafiyetinden yararlanma imkânı getirilmiştir. Bu kapsamda muafiyetten faydalanacak mükelleflere KDV istisna belgesi verilecektir. Bu belgenin ilgililere ibraz edilmesi durumunda, KDV'siz mal, iş, teknoloji ve hizmet alınması mümkün olacaktır (Öz ve Çavdar, 2012).

Aşağıda Tablo 6'da çok taraflı uluslararası vergi anlaşmaları örneklerine yer verilmiştir.

Tablo 6: Çok Taraflı Vergi Anlaşmaları

Çok Taraflı Vergi Anlaşmaları	Yürürlük Tarihi	Üye Ülkeler
Nordik Vergi Anlaşması	07 Aralık 1989	Danimarka, Faroe Adaları, İzlanda Grönland, Finlandiya, Norveç ve İsveç
Andean Vergi Anlaşması	30 Haziran 1972	Peru, Kolombiya, Venezuala, Ekvador ve Bolivya
OCAM Vergi Anlaşması	29 Ocak 1971	Benin, Burkino Faso, Orta Afrika, Togo Cumhuriyeti, Fildişi Sahili, Gabon, Morityus, Nijerya, Ruanda ve Senegal
Arab Vergi Anlaşması	03 Aralık 1973	Mısır, Irak, Ürdün, Kuveyt, Sudan, Suriye ve Yemen

Kaynak: (Ersan Öz ve Fatih Çavdar, 2012).

Bu anlaşmalar, daha çok dil ve ekonomik bakımdan yakınlığı bulunan ülkeler arasında yapılmıştır (Yaltı Soydan, 1995:35). Bunlara ilaveten, OECD tarafından hazırlanan, bilgi değişimine yönelik vergi anlaşmaları ile bu kapsamda imzalanan bir kısım anlaşmalar da çok taraflı vergi anlaşmalarına örnek olarak gösterilebilir (Başok, 2016:38). Ayrıca, AB'de amaçlanan devletlerarası vergi uyumlaştırması ve çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırma çalışmalarının da çok taraflı vergi yakın bir amaca hizmet ettiği ileri sürülmektedir (Bahar, 2008:128). Çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılmasına yönelik çıkarılan direktifler bu çalışmalara örnek gösterilebilir. Ancak AB tarafından bu amaca yönelik olarak çıkarılan direktiflerin hukuken uluslararası anlaşma niteliğinin bulunmaması sebebiyle, bu direktifler ile getirilen sistemin de çok taraflı vergi anlaşması olarak nitelendirilemeyeceği ileri sürülebilir.

BÖLÜM 3: ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI VE TÜRKİYE UYGULAMALARI

Uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının daha detaylı incelenmesi için, genel olarak uluslararası anlaşmalar içerisindeki konumunun belirtilmesi önem arz etmektedir. Bu amaçla çalışmamızın bu kısmında, öncelikle genel olarak uluslararası anlaşmalara değinilecek, daha sonra çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ve Türkiye bakımından etkinliği konusu nitel veri analizi yöntemi kullanılarak detaylı olarak ele alınacaktır.

3.1. Genel Olarak Uluslararası Anlaşmalar

Genel anlamda uluslararası anlaşma terimi, uluslararası hukuk kurallarına uygun bir biçimde, uluslararası hukuk tarafından bu alanda yetki tanınmış olan kişiler arasında hak doğuran ve borçlar yükleyen, bunları değiştiren veya sonlandıran yazılı irade uyuşmasını anlatmaktadır (Işık, 2014:35). Anlaşma; uluslararası hukukun anlaşma yetkisi verdiği kişiler arasında, yeni bir hukuksal ilişki kurmak, var olan hukuksal ilişkiyi değiştirmek veya ortadan kaldırmak maksadıyla yapılan yazılı hukuksal işlemlerdir. Anlaşmanın mevcut olması bakımından; uluslararası hukuk uyarınca bir irade uyuşmasının, yani birlikte gerçekleştirilen ortak bir irade işleminin, hukuksal sonuçlar yaratmak maksadıyla yapılması, taraflar bakımından hak ve yükümlülükler ortaya çıkarması, değiştirmesi veya sona erdirmesi gerekmektedir (Pazarcı, 2009:43). 1969 tarihli Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi'nin 2. Maddesine göre; "Anlaşma", "İster tek bir belgede, isterse iki veya daha fazla ilgili belgede yer alsın ve (kendine) mahsus ismi ne olursa olsun, devletler arasında yazılı şekilde akdedilmiş ve milletlerarası hukuka tabi olan milletlerarası anlaşma (mutabakat)" anlamına gelmektedir (Başok,2016:33). Anlaşmaları imzalayan devletlerin anayasal sistemlerine göre yetkili yasama organları tarafından onaylandıktan sonra yürürlüğe giren uluslararası anlaşmalar hukuki anlamda kaynak oluştururlar. Söz konusu anlaşmalar doğrudan uygulanacak hukuku gösterirler ve hüküm altına aldıkları konular bakımından milli hukuktan önceliklidirler (Çelikel 2004:36'dan Aktaran; Nomer ve Şanlı, 2009:70).

Anlaşmalar, uluslararası hukukta çeşitli terimlerle ifade edilmiştir. Andlaşma (Treaty) terimi, genel anlamda iradelerin uyuşmasını ifade ederken, özel olarak da, onay gerektiren anlaşma çeşidini ifade etmektedir. Anlaşma (Agreement) terimi ise, devletlerin yaptıkları anlaşmalar bakımından ikincil öneme sahip olanalar ve en az resmi işlem gerektirenler için kullanılmıştır. Sözleşme (Convention) terimi, genellikle çok taraflı andlaşmaları, Protokol (Protocol) terimi ise, sınırlı nitelikteki anlaşmaları veya bir ana anlaşmayı tamamlayıcı ve ayrıntılarını düzenleyici nitelikteki anlaşmaları ifade etmektedir. Uluslararası hukuk alanında “Andlaşma” teriminde görüş birliği sağlanmıştır (Pazarcı, 1992:111-112).

Uluslararası anlaşmalar çok çeşitli olarak sınıflandırılabilir ve devletlerin ihtiyaçları ve kendi istekleri çerçevesinde bu sınıflandırmayı daha da artırmak mümkündür. İktisadi, ticari, teknik, mali, sosyal, kültürel, ulaştırma, hibe, karşılıklı yardım, sınır tecavüzlerinin önlenmesi, kıta sahanlığı, sınır ticaretine müsaade edilmesi, uzay hukuku, savaş sonlarında imzalanan barış anlaşmaları, çeşitli uluslararası örgütlere katılımı öngören anlaşmalar ve benzeri alanlarda milletlerarası anlaşma imzalanması mümkündür. Günümüzde uluslararası anlaşmaların en önemlileri genellikle mali alanda etkiler doğuracak hükümler içeren anlaşmalar olmaktadır (Başak, 2005a). Devletlerarasında yapılan uluslararası vergi anlaşmaları bu bakımdan önem arz etmektedir.

3.2. Uluslararası Vergi Anlaşmaları

3.2.1. Uluslararası Vergi Anlaşmaları ve Amaçları

Vergi Anlaşmaları, iki ya da daha çok ülkenin kendi aralarında aynı gelir servet ya da diğer vergi konuları hakkında, ilk önce çifte vergilemenin engellenmesi, daha sonrada ortadan kaldırılması için, karşılıklı rızalarına bağlı olarak yaptıkları anlaşmalar olarak tanımlanabilir (Demirağ, 1991:113). Uluslararası hukukun asli kaynağı olan Uluslararası Anlaşmalar, uluslararası Hukukun bu yetkiyi tanıdığı kişiler arasında, bir hukuk ilişkisi kurmak, kurulmuş bir hukuksal ilişkiyi değiştirmek ya da ortadan kaldırmak amacıyla yapılan hukuksal işlemler iken, vergi anlaşmaları, uluslararası hukuk sujesi olan iki ülkenin, aynı gelir unsurları için kullandıkları vergilendirme yetkilerinin birbiri ile çakışmasından doğan çifte vergilendirmeyi önlemek ve ortadan kaldırmak amacıyla aralarında yaptıkları hukuksal bir işlem şeklinde tanımlanmaktadır

(Tuncer, 1974:27). Vergi anlaşmaları, iki devletin vergi yasalarının çakışmasından doğan çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmayı amaçlayan sistem olarak da tanımlanabilir. *“İki veya daha fazla devlet arasında temel amaç olarak gelir, servet veya anlaşmalarla belirlenen diğer verginin konusuna giren gelir unsurları üzerinde çifte vergilemenin önlenmesi ve ortadan kaldırılmasını temin için devletlerin egemenlik yetkilerini bu amaçların gerçekleşmesi amacıyla kısıtlamayı kabul ettikleri her iki tarafa da borçlar ve mükellefiyetler yükleyen uluslararası hukuk metinleri”* şeklinde tanımlanan uluslararası vergi anlaşmaları ikili vergi anlaşmaları ve çok taraflı vergi anlaşmaları şeklinde yapılabilir. Vergi anlaşmaları daha çok uluslararası alanda iki devlet arasında imzalanmakla birlikte, aynı ülke toprakları içerisinde farklı hukuki birimler arasında da imzalanabilmektedir. Aynı ülke toprakları içerisinde farklı politik alt bölümler ile federe devletlerarasında imzalanan anlaşmalar ulusal vergi anlaşmalarıdır. Günümüzde bu şekilde örgütlenen bir devlet yapısına rastlamak pek mümkün olmadığı için ulusal vergi anlaşmaları uygulaması da yaygın değildir (Başak, 2005b).

Vergi Anlaşmaları ile ilgili terim sorunu mevcut olup, karşılığı olarak farklı terimler kullanılmaktadır. İngilizce’ de “Tax Treaty” (Vergi Anlaşması), “Tax Convention” (Vergi Sözleşmesi), “Tax Agreement” (Vergi Anlaşması) terimleri kullanılmakta, Fransızca’ da “Conventions Fiscales”, Almanca’da “Internationale Stever Verträge” terimleri ile ifade olunmaktadır (Tuncer 1974:35). Türk Vergi Hukuku alanında ve taraf olduğumuz anlaşmaların başlığında ise “Anlaşma” terimi kullanılmaktadır.

Vergi anlaşmaları, devletlerarasında imzalanan bir “Anlaşma” olmaları nedeniyle doğrudan doğruya uluslararası hukukun konusuna girerler ve bu hukuk dalı tarafından yönetilirler. Vergi anlaşmalarının yürürlüğe giriş ve geçerlilikleri ile yorumlanması da uluslararası hukukun kurallarına tabi olmaktadır. Uluslararası hukuk ile yakından ilgili olan vergi anlaşmaları, diğer uluslararası anlaşmalar gibi, taraflarca imza edilmekte ve devletlerin meclislerinden geçerek kanun niteliğini haiz olmaktadır. Bu anlaşmalar kanun kuvvetini kazandıklarında, hukuk sisteminde hiyerarşi içinde vergi kanunlarına üstün gelmekte ve uygulamada taraf devletler lehine istisna ve muafiyet olanakları sağlayarak, asıl devletin vergileme haklarını sınırlamaktadırlar. Anlaşmalarda yer alan kuralların merkezinde kaynak ilkesi, ikametgâh ilkesi veya uyruklu ilkesi ya da bu

ilkelerin harmanizasyonu yer almakta ve bu yöntemle gelir veya servetin hangi ülkenin vergilendirme yetkisine bağlanacağı belirlenmektedir. Bazı gelir ve servet unsurlarında ise, her iki devletinde vergilendirme hakkının bulunduğu kabul edilmektedir. Bu şekilde, ya taraflardan birinin vergilendirme yetkisi sınırlandırılmakta ya da vergilendirme yetkisi paylaşarak kullanılmaktadır (Yaltı Soydan, 1995:29-30). Bu bilgiler doğrultusunda, uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme ve ortadan kaldırma noktasında vergi anlaşmaların vergilendirme yetkisini kullanma hakkını devletlerden birine ya da her ikisine de sınırlı olarak tanımak suretiyle ulusal vergi sistemlerini çakıştıkları noktalarda bir birinden ayırdığı söylenebilir.

Vergi anlaşmalarının en önemli amacı, çifte vergilendirmeyi önlemek ve uzun vadede ortadan kaldırmaktır. Ancak, anlaşmaların ortaya çıkışının asıl sebebi ekonomik, ticari ve siyasi çıkar ilişkilerinin mevcut olması nedeniyle uluslararası hukukun ortaya çıkış tarihi kadar eskidir. Devletleri bir araya getiren veya birbirinden ayıran ilişkilerin başında her zaman ekonomik ve ticari çekişmeler olmuştur (Başak, 2005a). Vergi anlaşmalarında öncelikli amaç çifte vergilendirmeden arındırılarak, iki farklı devletin vergi yasalarının çakışmasını önleyecek şekilde, taraf devletlerin uygulayabilecekleri sınırları belirlemektir (Yaltı Soydan, 1995:31). Taraf ülkelerce imzalanan vergi anlaşmalarıyla, devletler, kaynak ülkede yaratılan katma değer dolayısıyla aynı kazanç, irat, sermaye veya servet unsurlarından birden fazla vergi alınmasına engel olurlar. Vergi anlaşmalarının uzun vadeli ve bir diğer öncelikli amacı da, ülkeler arasında vergilemede ortak ilkeler, kurallar ve somut ölçütler oluşumuna yönelik bir sistem ortaya çıkarmaktır. Bu doğrultuda, uluslararası kuruluşlar tarafından hazırlanan anlaşma taslaklarında, özellikle vergi çeşitleri, konu, matrah, kavramlar bakımından vergilemede ortak ilkeler uygulanması yolunda önemli adımlar atılmıştır. Bu çalışmalar neticesinde, günümüzde bu kuruluşlar tarafından geliştirilen ortak anlaşma modelleri birçok devlet tarafından benimsenmiştir (Tuncer, 1974:37).

Vergi anlaşmaların bir kısmında, çifte vergilendirmenin önlenmesinin yanında vergi kaçakçılığının engellenmesi, bu itibarla bilgi değişiminin sağlanması gibi ibareler de yer almakta, bu da anlaşmaların başka amaç ve işlevlerinin de olduğunu göstermektedir. Vergi anlaşmalarıyla, güven sağlayıcı özellikleri itibarıyla yatırımların yöneleceği ülkelerin belirlenmesinin sağlanması, vergi mükelleflerinin mali durumlarının garanti

altına alınarak belirginleşmesi, yabancı yatırımcı vergi mükellefleri açısından hukuksal kesinlik ve istikrar temin edilmesi, sermaye kişi mal ve hizmetlerin uluslararası dolaşımının önündeki vergi engellerini ortadan kaldırılarak gelişmiş ülkelere gelişmekte olan ülkelere sermaye akışının sağlanması amaçlanmaktadır (Cenkeri, 2011:168). Uluslararası vergi anlaşmaları yapılmasıyla gelir ve servet unsurları üzerinde devletlerin vergilendirme yetkilerinin çakışmasının önüne geçilerek, gelir türlerine ilişkin vergilendirme yetkisi ayrı ayrı anlaşmaya taraf ülkeler arasında paylaştırılmak suretiyle mal, hizmet, sermaye ve kişilerin uluslararası alanda vergiden kaynaklanan sapmaları engellenerek serbest dolaşım sağlanmaktadır (Gencer, 2009:61). Vergi anlaşmalarının, ayrımcılığın önlenmesi işlevi de bulunmaktadır. OECD ve UN Model Anlaşmalarının 24'üncü maddelerinde yer alan ayırım yapmama ilkesi, işyeri ve uyrukluk kriterine ilişkin, dolaylı olarak veya gelir unsurları itibariyle yapılan ödemeler bakımından ayırım yapmamayı kapsamaktadır (Işık, 2014:418). Bunlara ek olarak, ekonomik gelişmeye yardımcı olmak, yeni pazarlara açılmak, geçici vergi istisnaları ile kültür ve eğitimle ilgili değişim programlarını ve bununla birlikte öğrenci ve öğretmenlere destek olmayı uluslararası vergi anlaşmalarının ikincil amaçları arasında sayılabilir (Özer, 2006:80). Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, küreselleşme sürecinde uluslararası rekabette yabancı sermayenin çekilebilmesi için önemli bir araç olarak görülmekte, ancak bununla birlikte yurt dışında yapılan yatırımın getirisi üzerinden ödenen vergi yabancı ülkenin hazinesine girdiği için ülkeler bakımından vergi kaçığına da yol açarak ulusal bir kayba neden olmaktadır (Bakkal, 2002:95).

3.2.2. Uluslararası Vergi Anlaşmaları Tarihçesi ve Yapılma Nedenleri

Uluslararası vergi anlaşmalarının ilk imzalandığı tarih konusunda farklı görüşler ortaya atılmış olup, verilen tarihler arasında tam bir görüş birliği bulunmamaktadır. Tarihsel boyutuyla, çifte vergilendirme ile uluslararası vergi anlaşmaları arasında yakın ilişki bulunması sebebiyle, uluslararası vergi hukukunun doğuş tarihini ilk ticari anlaşmaların yapılma tarihine kadar götürmek mümkündür. Vergi anlaşmalarının ilk ortaya çıkış tarihi, devletlerarasındaki ticari ilişkilerin ve bu ilişkiler sonucunda devletlerin gelir getirici faaliyetler sonucunda elde edilen kazançları vergilendirmek istemesi sebebiyle ortaya çıkan sorunların çözümü amacıyla, ilk ticari içerikli siyasi anlaşmaların imzalandığı tarih olarak kabul edilebilir (Başak, 2005c).

Uluslararası çifte vergilendirme sorunun uluslararası anlaşmalar yoluyla çözülmesi çabaları, ilk kez 19.yy'da gündeme gelmiştir (Tezel, 1989:9). Bir görüşe göre; ilk vergi anlaşması, 1843 yılında Fransa ile Belçika arasında her iki devletin de, çifte vergilemenin önlenmesi dışında vergilerin kolay toplanması için mükelleflerle ilgili belge ve bilgileri vermeyi karşılıklı olarak taahhüt ettikleri anlaşmadır. Bu anlaşma ile benzer amaçlı olarak 1845 yılında Belçika-Hollanda ve Belçika-Lüksemburg arasında da anlaşmalar imzalanmıştır. Bir başka görüşe göre ise, çifte vergilendirmeyi önleme konusunda yapılan ilk anlaşma veraset ve intikal vergisi ile ilgili olarak 1872 yılında İngiltere ve bir İsveç Kantonu Vaadt Kantonu arasında yapılmıştır (Akbay, 1991:4). 1843-1845 yılları arasında yapılan anlaşmaların mali özelliklerinin bulunmasına rağmen, uluslararası çifte vergilendirmeyi önlemek veya ortadan kaldırmaktan ziyade, vergi kaçakçılığının önlenmesi ve idari yardımlaşmayı konu edinmeleri nedeniyle ilk kapsamlı vergi anlaşması olarak 1872 yılında İngiltere ile Vaadt Kantonu arasındaki anlaşmayı kabul eden görüşler vardır. Konuya ilişkin diğer bir görüşe göre ise; gelir vergisi bakımından uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesini amaçlayan ilk vergi anlaşması 1899 senesinde Avusturya ile Prusya arasında imzalanan anlaşmadır (Yaltı Soydan, 1995:36). Birinci Dünya Savaşı'na kadar olan dönem, devletlerarasında akdedilen vergi anlaşmalarının çok fazla olmadığı bir zaman dilimidir. Bu dönemde önemli miktarda mali anlaşma imzalanmamıştır. 1894 ile 1913 yılları arasında genellikle Avrupa ülkeleri arasında veraset ve intikal vergisi konularında 11 uluslararası vergi anlaşması yapılmıştır (Tuncer, 1974:41).

Birinci Dünya Savaşı sonrasında imzalanan vergi anlaşmalarının sayısında hızlı bir artış yaşanmış, iki dünya savaşı arasındaki dönemde özellikle Avrupa merkezli ülkeler arasında hızla yayılmıştır. Savaş dönemi sonrasında, hükümet harcamaları artışına paralel olarak vergi oranlarında artış yaşanmış ve gelir vergisi uygulama alanı yaygınlaştırılmıştır. Uluslararası ticaret hacmi genişlemiş ve birden fazla devletin egemenlik alanında yer alan işlemlerin artması sorununa neden olmuştur. Bu doğrultuda uluslararası vergi anlaşmaları konusunda ilk çalışmalar 1921 senesinde Milletler Cemiyeti tarafından yapılmıştır (Akbay, 1991:5). Çalışmalar sonucunda 1928 yılında çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik ilk iki taraflı anlaşma tasarısı örneği hazırlanmıştır (Karakullukçu, 1971:5). Sonrasında 1943 Meksika Modeli ve 1946 Londra Anlaşma Modelleri yapılmıştır (Çubukçu, 2006:80). Ancak, hazırlanan bu

anlaşma modelleri bir takım ülkelerden hayli eleştiriler almıştır ve nihayetinde yeni bir modelin geliştirilmesi ihtiyacı doğmuştur (Uluatam ve Methibay, 2001:67).

İkinci Dünya Savaşı sonrası dönemde Amerika Birleşik Devletleri ve İngiltere'nin de dâhil olmasıyla, Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmalarının alanı daha genişlemiştir. İkinci Dünya Savaşı öncesi dönemde 40 anlaşma yapılmışken, savaş sonrası dönemde gelir ve servetin vergilendirilmesi konusunda yaklaşık olarak 250 anlaşma imzalanmış ve yürürlüğe konulmuştur (Tuncer, 1974:41). Devletlerarasında, vergi anlaşmalarına olan ilginin artması, uluslararası kuruluşlarında bu konuda pek çok çalışma yapmalarına ve vergi anlaşmaları ile ilgili belirli standartlar ve modeller ortaya koymalarına neden olmuştur (Tezel, 1989:9). Birleşmiş Milletler (U.N.) ile İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (O.E.C.D.) bünyesinde konuya büyük önem verilmiş ve bugün için devletlerarasında imzalanan vergi anlaşmalarında bu örgütlerin geliştirmiş olduğu modeller anlaşmalar esas alınmıştır (Tokmakkaya, 1996:81). Özellikle bu iki uluslararası kuruluş tarafından tek tip anlaşma modeli hazırlama çalışmaları birçok ülke tarafından benimsenip kabul edilmiş ve günümüzde vergi anlaşmaları genellikle bu iki kuruluş tarafından hazırlanan Model Anlaşmalar esas alınarak imzalanmaktadır (Başak, 2005:10). Günümüzde iki veya çok taraflı anlaşmalar daha çok Avrupa ülkelerinin kendi aralarında veya Amerika Birleşik Devletleri ile bu devletlerarasında yapılmaktadır.

Çok farklı nedenlerle devletler çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması yapabilirler. Bunların en başında ekonomik nedenlerle yapılan anlaşmalar gelmektedir. Sermaye, emek ve teknoloji ihraç eden ülkeler ile bunları ithal eden ülkeler bakımından çifte vergilendirmenin önlenmesi faydalı olacaktır. Buradan hareketle, çifte vergilendirmenin uluslararası alanda devletlerin yürüttüğü ekonomi politikalarını doğrudan etkileyebilecek özelliklere sahip olduğunu söylemek mümkündür (Çağan,1982:221). Çifte vergilendirmeyi önlemek veya ortadan kaldırmak amacıyla ülkelerin kendi başlarına başvurdıkları bazı tedbir ve araçlar, ülkelerin vergi ve maliye politikaları, gelir ihtiyaçları ve vergileme hakkına ilişkin birbirlerine göre farklı fikirleri nedeniyle yetersiz kalmıştır. Birden fazla devleti ilgilendiren vergilendirmenin ortaya çıkardığı sorunların giderilebilmesi ve uluslararası alanda çözümü için ikili veya çok taraflı uluslararası anlaşmaların imzalanmasına ihtiyaç duyulmuştur. Çok sayıda gelir kavramları arasındaki farklılıkları gidermek ve vergileme hakkını tek bir ülkeye vermek

veya geliri iki devlet arasında paylaşmak suretiyle çifte vergilemeyle ilgili sorunların çoğunu çözmeye vergi anlaşmaları önemli bir araç olarak görülmüştür (Tokmakkaya, 1996:81). Uluslararası hukuk kuralları esas alınmak suretiyle imzalanan bu anlaşmalarla çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşma tarafı olan devletlerin mütakabil olarak vergilendirme yetkilerini kısıtlamaları ile olanaklı olup, bu tür anlaşmaların amacı, anlaşmaya taraf olan ülkelerin çıkarlarını karşılıklı olarak dengelemektir (Pehlivan ve Öz, 2011). Devletlerin vergi sistemlerinin birbirinden farklı olması, birden çok devlette faaliyette bulunan veya oturan kişi ve kuruluşların tabi olacakları vergilendirme rejiminin belirlenmesi ve anlaşma yoluna giden ülkelerin en çok vergi avantajı sağlamak istemeleri hususu da vergi anlaşmalarının yapılma nedenleri arasında sayılabilir (Akbaý,1991:6). Mükelleflerin vergi ödeme güçlerine ulaşmak, uluslararası vergi anlaşmalarının görünürdeki amacı iken, gelirin devletlerarasında adilane bölüşümü asıl amacı oluşturmaktadır. Hem gelişmiş ülkeler, hem de gelişmekte olan ülkeler sermaye hareketliliğini engelleyen çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmak için vergi anlaşması yapmaya ihtiyaç duymaktadırlar. Bu anlaşmalar akit ülkelerin gelir unsurları itibariyle vergilendirme yetkilerini belirlemek, verginin uluslararası mal ve hizmet ticareti, sermaye, iş gücü, yatırımlar ve teknolojinin serbest dolaşımını üzerinde gerçekleşme ihtimali bulunan olumsuz etkileri gidermeyi hedeflemektedir (Cangir, 1998:29).

3.2.3. Uluslararası Vergi Anlaşmalarının İşlevleri

Öncelikle vergi anlaşmaları uluslararası vergi hukukunun kaynağını oluşturmakta ve devletlerin vergi sistemlerini yakınlaştırma fonksiyonlarına sahiptirler (Yaltı Soydan, 1995:31). Bu bakımdan vergi anlaşmalarının hukuk yaratma işlevlerinin olduğu ileri sürülebilir.

Vergi anlaşmaları iki devletin vergi yasalarının çakışmasını önleyecek şekilde, taraf devletlerin vergi yasalarını uygulayabilecekleri sınırları belirlemek suretiyle, çifte vergilendirmenin önlenmesi ve ortadan kaldırılması işlevine sahiptir (Çubukçu, 2006:74).

Vergi anlaşmalarının anlaşmalarda hüküm altına alınan, mali idareler arasında işbirliği ve yükümlülerin durumuna ilişkin bilgilere ilişkin uygulamalarla, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma olgusunu ortadan kaldırma işlevi vardır. Böylece vergi idareleri

verginin tahakkuku ve tahsilinde etkinliği artırıp, vergi kanunlarındaki uyumu kolaylıkla sağlayabilmektedirler (Kırbaş, 2004:44).

Ülkeler, ulusal çıkarları doğrultusunda, çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırma amacıyla anlaşma yapma yoluna giderken, hangi devletin vergilendirme yetkisinden veya vergi gelirlerinden fedakârlık edeceği yâda ne oranda fedakârlık edileceğini tespit ederler. Vergi anlaşmalarının bu işlevi ile vergi gelirleri devletlerarasında paylaştırılmaktadır. Vergi anlaşmaları vergi mükelleflerine birçok avantajlar sağlarken, devlet hazinesinde de birçok kayıplara neden olabilmektedir. Yani vergi anlaşmaları, akit devletlerin ekonomik ve mali çıkarlarına ilişkin bir pazarlığın sonucudur. Dolayısıyla, vergi anlaşmalarının, ülkelerin çatışan çıkarlarını uzlaştırma ve dengeleme işlevinin de olduğunu söylemek mümkündür (Yaltı Soydan, 1995:33).

Çifte vergilendirme, mükelleflerin üzerindeki vergi yüklerini ağırlaştırdığı için vergi adaletine uygun düşmemekte ve ödeme gücüne göre vergilendirme prensibine aykırılık teşkil etmektedir (Çağın, 1982:222). Yurtiçi ve yurtdışı yatırımları olan mükellefler arasında, yüklenilen vergi bakımından ortaya çıkan eşitsizliğinin giderilmesi ve adaletin sağlanması işlevini vergi anlaşmaları üstlenirler. Anlaşmalara hükümler konularak ayrımcılık önlenabilir. Vergi anlaşmalarının, mükelleflerin ödevlerini standartlaştırma ve yatırımcı açısından hukuksal kesinlik, güvence ve istikrar sağlama ve böylece de vergi ödevlisini uluslararası çifte vergilendirmenin olumsuz etkilerinden koruma işlevine sahip olduğu söylenebilir.

Küreselleşme süreci, yatırımcıları kendi ülke sınırlarının dışındaki alanlarda faaliyette bulunmaya teşvik etmektedir. Ülkeler arasında vergi uygulamalarındaki farklılıklar ile vergi anlaşmalarında yer alan hükümleri kullanarak, vergi cennetlerinde veya özel vergi teşvik rejimlerine sahip ülkelerde kurulan üs şirketler aracılığı ile, yurt içi veya yurt dışı kazançları üzerinden ödenmesi gereken vergileri düşürme veya yabancı sermayeyi kendi ülkelerine çekme yarışı girişimlerine karşı, devletler önlem almak istemişlerdir (Balıcı, 2003c:13-14). Uluslararası vergi anlaşmalarının, bu yönüyle de, ülke içerisinde sağlanan vergi avantajları ve çifte verginin önlenmesine yönelik yapılan anlaşmalar ile ekonomik kalkınmayı geliştirme işlevinin olduğu söylenebilir. Gelişmekte olan ülkeler bakımından vergi anlaşmalarının kalkınma yönünde olumlu etkileme işlevi bulunmaktadır. Yine gelişmiş ülkelerden gelişmekte olan ülkelere vergi anlaşmaları

yoluyla, sermaye akışı sağlayabilme işlevi bulunmaktadır. Vergi anlaşmaları Yatırımcılar bakımından bir güven unsuru işlevi olan vergi anlaşmalarının, aynı zamanda yatırımcıların yöneleceği ülkelerin belirlemede önemli rol alma işlevi de bulunmaktadır (Çağan, 1982:221).

3.2.4. Uluslararası Vergi Anlaşmaları Türleri

Uluslararası vergi anlaşmaları, içerik bakımından gelirin belli unsurlarını ve bu unsurların vergilendirilmesine ilişkin hükümleri barındıran sınırlı vergi anlaşmaları ve gelir ve servete ilişkin vergilendirme yetkilerinin paylaşımı, çifte vergilendirme ve vergi kaçakçılığının önlenmesine yönelik kapsayıcı vergi anlaşmaları olarak tasnife tabi tutulmuştur (Işık, 2014:40-41). Vergi anlaşmalarını dar ve geniş anlamlarda kullanılarak iki şekilde sınıflandırmak mümkündür. Dar anlamda vergi anlaşmaları, sadece iki ülke arasında ortaya çıkan vergi uyumsuzluklarını ve bundan doğan çifte vergileme sorununu önleme ve ortadan kaldırmayı amaçlayan anlaşmalardır. Geniş anlamda vergi anlaşmaları ise, taraf devletler arasında çifte vergilendirmeyi önleyici ve ortadan kaldırmayı hedefleyen hükümler içeren gerçek vergi anlaşmalarının yanı sıra, çalışma, nakliyat, kurumlar ve idari kolaylıklar sağlayan anlaşmaları da kapsamaktadır (Tuncer, 1974:36).

3.2.4.1. Sınırlı (Dar Anlamda) Uluslararası Vergi Anlaşmaları

Bu anlaşmalar, gelirin sadece belirli unsurlarına ilişkin yapılan anlaşmalardır. Bu tür anlaşmalar da, amaç gelirin tamamını değil, belirli bir kısmı üzerindeki çifte vergilendirmenin önlenmesidir. Diplomatik ve konsolosluk hizmetlerine ilişkin anlaşmalar sınırlı anlaşmalara örnek olarak gösterilebilir (Tuncer, 1974:49).

3.2.4.2. Kapsayıcı (Geniş Anlamda) Uluslararası Vergi Anlaşmaları

Bir veya birden fazla vergiye ilişkin bütün durumları kapsayan, her türlü gelir ve servetten kaynaklanan çifte vergilendirmenin önlenmesini konu edinen anlaşmalardır. Gelir vergisi niteliğine haiz olan mevcut tüm vergilerin tamamını kapsayabileceği gibi, bunlardan sadece birini ve fakat tamamını kapsayabilir. Bu anlaşmalarda, ayrıca uluslararası vergi kaçakçılığının önlenmesi, bilgi değişimi ve idari yardımlaşmaya ilişkin düzenlemeler de yer almaktadır (Tuncer, 1974:49).

3.2.5. Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Uluslararası Hukuktaki Yeri

Uluslararası verginin ve uluslararası hukukla arasındaki ilişki incelendiğinde, uluslararası vergileme kavramının uluslararası hukuk kavramının bir alt kümesi olduğunun benimsendiği görülmektedir. Uluslararası hukukun özellikle çifte vergileme anlaşmalarıyla ilişkilendirilmesi neticesinde bu görüş ortaya çıkmıştır (Holmes, 2007:2).

Yurt dışında yapılan işlemlerin vergilendirilmesi ise, uluslararası vergileme şeklinde geniş anlamda tanımlanabilmektedir (Kobetsky, 2011: 12). Günümüzde uluslararası vergilemeyi, bir takım ulusal vergi politikaları, iki veya çok taraflı vergi anlaşmaları, uluslararası örgütler tarafından geliştirilen model vergi anlaşmaları ve rehberler toplamından oluşmaktadır. Uluslararası vergileme rejimi, vergi idareleri ve çok uluslu şirketler ile kaynak ve ikamet devletlerarasındaki vergi problemlerine çözüm üreten, uluslararası sermaye ve ticaret akımlarıyla ilgili işlem maliyetlerini azaltmakta yararlanılan, standartlaştırılmış kurallar ve anlaşmazlık usulleri yöntemiyle çok uluslu şirketler ve ulus devletler bakımından rekabetçi davranışları azaltan bir yapıdadır.

Devletlerin vergi hukuku, vergilendirilebilir kişi ve vergilendirilebilir konularla ilgili ülkeler arasındaki ilişkilerle sınırlanmıştır (Holmes, 2007:3). Bu sebeple, ortaya çıkan gelirin vergilendirilmesinde devletlerin vergilendirme yetkisinin kapsamının ve sınırın belirlenmesi önem arz etmektedir. Çifte vergilendirme durumu, ülkelerin kendi egemenlik yetkisi içerisinde bulunmayan alanlarda birtakım verilendirme ilkelerini benimsemiş olmaları nedeniyle kendi mukimlerinde elde edilen gelirler üzerinden vergi alma arzusu sonucunda ortaya çıkmıştır. Çifte vergilendirmeyi önlemek için uluslararası yapılan vergi anlaşmalarının öncelikli ve en önemli işlevlerinden birisi, uluslararası vergi hukukunun kaynağını oluşturmaktır. Bu açıdan, uluslararası vergi hukuku kavramının, aslında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları hukuku kavramını karşıladığı söylenebilir. Çünkü uluslararası Vergi Hukukunun incelleme alanlarını büyük oranda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma metinleri oluşturmaktadır. Uluslararası vergi hukuku, vergi anlaşmaları hukukunu ifade ettiğinden uluslararası hukukla da doğrudan ilişkilidir. Buradan hareketle, çifte vergileme, uluslararası vergi anlaşmaları, uluslararası vergi hukuku ve uluslararası hukuk kavramlarının birbirleriyle yakın ilişkili ve birbirini tamamlayıcı nitelikte olduklarını söylemek mümkündür. Yabancılar hukukunun, özellikle uluslararası vergi hukukunun ayrılmaz bir parçası olan ve en

önemli metinleri olarak değerlendirilen çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları iki ülke arasında imzalanabileceği gibi, birden fazla ülke tarafından ve hatta uluslararası bir kuruluşun üyesi bulunduğu bütün ülkeleri kapsayacak şekilde de imzalanabilmektedirler. Bu niteliği sebebiyle vergi anlaşmaları uluslararası mali alanda "ikili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları" ve "çok taraflı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları" olmak üzere iki ayrı sınıfta incelenmektedir. Vergi anlaşmaları doğrudan devletlerin vergi gelirleri üzerinde etkili olmakla birlikte, anlaşma hükümlerinde vergi uygulamaları dışında ülkelerin ortak hareket etmelerini düzenleyen ticari ve teknik hususlarda yer alabilmektedir. Bu da, vergi anlaşmalarının, uluslararası ekonomik, ticari, sosyal ve teknik anlaşmalar olarak da değerlendirilebileceğini göstermektedir (Başak, 2005b:4-5).

Vergi anlaşmalarının yürürlüğe girişi ve geçerlilikleri ile yorumlanması da uluslararası hukuk kurallarına tabi olmaktadır. Uluslararası hukuk ile yakından ilgili olan vergi anlaşmaları, diğer uluslararası anlaşmalar gibi, taraflarca imza edilmekte ve taraf devletlerin meclislerinden geçerek kanun niteliğini haiz olmaktadır. Bu anlaşmalar kanun kuvvetini kazandıklarında, genellikle hukuk sisteminde hiyerarşi içinde vergi kanunlarına üstün gelmekte ve uygulamada taraf devletler lehine istisna ve muafiyet olanakları sağlayarak, asıl devletin vergileme haklarını sınırlamaktadırlar. Vergi anlaşmaları ile çifte vergilendirmenin önlenmesi, uluslararası vergi hukukunun sınırlama kuralları özelliğine sahip çakışma kuralları yoluyla olanaklıdır. Bu doğrultuda, uluslararası özel hukukta, sadece uygulanacak olan hukuku gösteren uygulama kurallarından farklı olan vergi anlaşmaları; iç hukukun uygulanmaması halinde onun yerini yabancı bir hukukun alıp almayacağını değil, vergi idarelerinin yabancı unsurlu vergiyi ilgilendiren olaylara kendi iç hukukunu uygulayıp uygulamayacağını göstermektedir. Bu yönüyle, vergi anlaşmaları hem bir uluslararası anlaşma, hem de iç hukuk kuralı niteliği taşımaktadırlar. Ancak, vergilendirmenin söz konusu olabilmesi için çakışma kurallarının arkasında mutlaka maddi bir iç hukuk kuralının da bulunması gerektiği belirtilmelidir. (Yaltı Soydan, 1995:65). Yani, vergi anlaşmalarında bir taraf devletin kendi iç hukukunda var olmayan bir yetkinin bulunması durumunda, ilgili devletin bu yetkiyi iç hukukunda uygulayabilmesi mümkün değildir (Işık, 2014:61).

Uluslararası vergi anlaşmalarında, bir anlaşmanın hazırlanması ve görüşülmesinde bütün teknik terimlerin ortak anlamının kullanılması ve ulusal bir vergi yasası gibi bütün sorunların detayları ile ele alınması mümkün değildir. Bu sebeple, hazırlanan metinler yol gösterici rehberlerdir ve vergi anlaşmalarının yorumlanmasında geçerli olan ilkelerin belirlenmesi, bunların doğru şekilde uygulanmaları açısından önemlidir. Bu anlaşmalar uygulama noktasında iç hukukun bir parçası halini almaktadır. Bu noktada, yasa hükmüne dönüşen anlaşmalar için normal yorum kurallarının mı yoksa uluslararası hukukta geçerli olan yorum kurallarının mı uygulanacağı problemi ortaya çıkmaktadır. Uluslararası hukukta ülkeler arasında imzalanan anlaşmalara uygulanan yorum kuralları Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesinde hüküm altına alınmıştır. Devletlerarasında imzalanan ve uluslararası hukuka tabi olan tüm yazılı anlaşmalar, yürürlük şekline bağlı olmaksızın Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi (VAHS) kapsamındadır. Bu sözleşmeyle, bütün özel anlaşma türleri sözleşmenin uygulama alanına alınmıştır. Vergi anlaşmaları da söz konusu sözleşme ve burada yer alan yorum kurallarına tabidir. Bu sözleşme, uluslararası örf ve adet kurallarının düzenlendiği metin olarak taraf olan devletler dışındaki ülkelere de uygulanmak durumundadır. Anlaşmaya taraf devletlerden birinin yorumu diğer taraf devletçe kabul edilmediği ve yorum konusunda taraflar arasında anlaşmazlık olduğu takdirde, devletlerin meseleyi Uluslararası Adalet Divanına götürme olanakları mevcuttur (Karaldı, 2015:49).

Bu bilgiler doğrultusunda, devletlerarasında imzalanan vergi anlaşmalarının doğrudan uluslararası hukukun konusuna girdiği ve bu hukuk dalına tabii olduğunu söylemek mümkündür.

3.2.6. Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Yapılması ve Uygulanmasıyla Ortaya Çıkan Sorunlar

Uluslararası alanda ve ülkemizde, ekonomik ve siyasi entegrasyon çalışmalarının artmasına bağlı olarak uluslararası vergi anlaşmalarının önemi her geçen gün daha da artmakta ve anlaşmalar ağı genişlemektedir. Uluslararası kuruluşlar tarafından model vergi anlaşmalarının sunulmasıyla anlaşmaların yoğunluğu giderek daha da artmıştır (Kobetsky, 2011: 11). Usulüne uygun olarak yapılmış ve yürürlüğe konulmuş vergi anlaşmaları, ülkelerin iç hukukundaki vergi kanunları gibi ve genellikle vergi kanunlarından öncelikli olarak hüküm ifade etmektedirler (Akbay, 1991:9).

Çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla yapılan, her geçen gün sayısı ve önemi daha da artmakta olan uluslararası vergi anlaşmalarının yapılması ve uygulanmasıyla beraber, bazı sorunlar da ortaya çıkmaktadır. Uluslararası vergi anlaşmalarının yapılmasından ve uygulanmasından doğan bu sorunlar aşağıda belli başlıklar altında incelenecektir.

3.2.6.1. Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Hazırlanması ve Yürürlüğe Girmesi Sorunu

Uluslararası hızla artan ticari ve ekonomik ilişkiler ve çifte vergilendirme sorunu sebebiyle, ikili vergi anlaşması yapma yoluna giden devletler, öncelikle anlaşmaya ilişkin taslak metin hazırlarlar. Anlaşma metnini hazırlamak maksadıyla yetkili kişiler toplantılar düzenlerler. Taslak anlaşma metinleri model anlaşmalardan, ülkeler arasındaki çalışmaların neticelerinden ve ülkelerin bu alanda ki tecrübelerinden faydalanılmak suretiyle hazırlanır. Bu toplantılarda, özellikle iki ülkeyi alakadar eden çifte vergilendirme sorunları ve çözümleri belirlenmeye çalışılmakta, bunun yanında mükelleflerin konuyla ilgili sorunlarını ve bunların çözümüne yönelik görüşlerini bildirmeye çağrıldıkları durumlar da olabilmektedir (Akbay, 1991:6). Hem devletlerin hem de uluslararası örgütlerin imza aracılığıyla bir anlaşmanın kendilerini bağladığını kabul etme yetkileri bulunmaktadır. Ancak, bir anlaşmaya imza konulması durumunda, bu imzanın yalnızca anlaşma metnini kesinleştiren bir işleve mi sahip olduğu, yoksa bağlayıcı nitelikte bir işlem mi olduğunun saptanması sorunu ortaya çıkmaktadır. Ülkeler arasında hazırlanan anlaşma metinleri, taraf devletlerin temsilcilerinin imzası ve parafı ile kesinleşmektedir. Bu aşamadaki imzalar anlaşmaların kesinlik bağlayıcılık kazanması için yeterli değildir, sadece metinlerin kesinleşmesi için gerçekleştirilen işlemlerdir (Pazarcı, 2014:133). Çifte vergileme anlaşmalarının yürürlüğe konabilmesi işleyen süreç, devletlerin Anayasa ve Kanunlarına bağlı olarak farklılıklar gösterebilir. Devletlerin yapısal olarak genellikle değişik vergi sistemlerine sahip olmaları bu sürecin farklı olmasına neden olabilmektedir. Anlaşmalarla ilgili işlemler, devletlerin yürütme organlarınca bu safhaya kadar getirildikten sonra yasama organlarının onayına sunulmaktadır. Yani taraf devletlerin yetkili makamlarınca, anayasalarına uygun olarak, resmen uygun bulmalarıyla, metni kesinleşen anlaşmalar bağlayıcılık kazanmış olur. Anlaşma metinlerinin paraf veya imzayla kesinleşmesi sonrasında bağlayıcılık kazanması için gerekli ikinci grup işlemler: i) onaylama, ii) kabul, uygun bulma ya da resmen teyit etme şeklindedir. Anlaşmalarda öngörölmüş ise yürürlük tarihinden

itibaren ön görülmemişse bu onay işlemini takiben anlaşmalar uygulamaya konulmaktadır. Bu şekilde, anlaşmanın tarafı iki egemen devlet için de, anlaşma bağlayıcı nitelik kazanacaktır (Pazarcı, 2014:135).

Aşağıda Tablo 7’de devletlerin aralarında yapacakları vergi anlaşmalarına ilişkin genel prosedüre yer verilmiştir (Kara, 1995:88).

Tablo 7: Vergi Anlaşması Görüşmelerine İlişkin Genel Prosedür

➤ Ön Hazırlık Temasları Yapılır,
➤ İlk Tur Görüşmelerine İlişkin Tarihler Belirlenir Anlaşma Teklifleri Karşılıklı Olarak Gönderilir,
➤ Her Bir Ülke; • Diğer Ülke ile Olan Ekonomik İlişkileri ve Gelir Akışı Konusunda İncelemeler Yapar, • Diğer Ülkenin Vergi Sistemini ve Vergi Anlaşmalarını İnceler, • Kamu ve Özel Sektör Kuruluşları ile Ön Görüşmelerde Bulunur,
➤ İlk Tur Görüşmeler Yapılır,
➤ İkinci Tur Görüşmeler Yapılır ve Anlaşma Bu Turda Sonuçlandırılabilirse Parafe Edilir,
➤ Anlaşma Ülke Dillerine Tercüme Edilir; Anlaşmanın İmzalanacağı Yer ve Tarih Belirlenir,
➤ Anlaşma Tarafların Anlaşma Kâğıtlarına Yazılır ve İmzalanır,
➤ Anlaşma Tarafların Parlâmentosunda Onaylanır; Onay Belgelerinin Teati Edileceği Yer ve Tarih Belirlenir,
➤ Onay Belgeleri Teati Edilir,
➤ Anlaşma Yürürlüğe Girer.

Kaynak: (Çetin Kara, 1995)

Vergi anlaşmalarının iç hukuk kuralları karşısındaki yerinin tespiti hususu da, vergi anlaşmalarının uygulaması sırasında sıklıkla karşılaşılan sorunlardan bir diğeridir. Devletlerin imzaladıkları anlaşmaların iç hukuka mal edilmesi hususunda, vergi anlaşmalarının iç hukukta kendiliğinden hüküm ifade etmesine yönelik ve iç hukukta aktarma yoluyla hüküm ifade etmesine yönelik olmak üzere iki yöntem bulunmaktadır. Vergi anlaşmalarının iç hukukta kendiliğinden hüküm ifade etmesine dayalı sistemde; devletler tarafından onaylanan anlaşma, uluslararası hukukta yürürlüğe girdiği anda, otomatik olarak iç hukukun parçası haline gelmektedir. Bu sistemi uygulayan devletlere örnek olarak ABD’yi ve İsviçre’yi verebiliriz. Söz konusu devletlerde de, anlaşmaların onay belgelerinin karşılıklı değişimi ile birlikte, anlaşma re’sen, hem devlet organları hem de kişileri bağlayıcı niteliği haiz olmaktadır. Vergi anlaşmalarının iç hukukta aktarma yoluyla hüküm ifade etmesine dayalı sistemde ise; anlaşmalar tek başına iç hukukta herhangi bir etki yaratmamakta, bu etkinin doğması için, bir yasa ile aktarma işleminin yapılmasına ihtiyaç duymaktadır. Aktarma işlemine dayalı bu yönteme ise Almanya’yı örnek olarak verebiliriz. Almanya da, uygun bulma yasasıyla, anlaşma hükmünün iç hukukta yürürlüğü sağlanmaktadır. Görüldüğü üzere vergi anlaşmaları,

her iki devleti bağlayıcı uluslararası bir niteliğe ve akit devletlerin, vatandaşlarını ve bütün organlarını bağlayıcı iç hukuk kuralı niteliğine sahiptir. Ülkeler arasında imzalanan bir vergi anlaşması haline gelerek, yasa özelliğini muhafaza etmektedirler (Yaltı Soydan 1995:73).

3.2.6.2. Uluslararası Çifte Vergilendirmede Yasaların Çakışması Sorunu

Uluslararası vergi anlaşmaları her ne kadar kapsamlı ve özenli bir şekilde yapılsa da, bu anlaşmaların uygulanmasıyla ortaya çıkabilecek problemlerin tamamının ön görülüp karşılanması mümkün değildir. Bu nedenle, ülkelerin uluslararası çifte vergilendirmeyi önlemek için yaptıkları vergi anlaşmalarının uygulanmasında, uyuşmazlıklar yaşamaları olağandır (Yaltı, 1994:94).

Uluslararası çifte vergilendirmenin hukuksal niteliğinin tespitine, yasalar çakışması (kanunlar ihtilafı) olduğunu savunan görüş ile yasalar toplanması (kanunlar içtimayı) olduğunu savunan iki görüş bulunmaktadır. Çifte vergilendirmenin yasalar çakışması olduğu yönündeki görüşe göre; farklı vergilendirme ilkelerine dayanan kuralların, aynı vergi yükümlüsü üzerinde çakışması neticesinde, aynı vergi konusu üzerinden iki devlete de vergi ödenmektedir. İki vergi idaresinin aynı vergi konusu üzerinden vergi alınmasını talep etmesi, pozitif çakışmanın neticesidir. Çifte vergilendirmenin yasalar toplanması olduğu yönündeki görüşe göre ise; uluslararası çifte vergilendirmenin yasaların toplanması veya vergilendirme yetkilerinin toplanması olduğu savunulmaktadır (Yaltı Soydan, 1995:60).

Bir gelir unsurunun uluslararası vergi anlaşmalarında yer alan çakışma kurallarıyla, devletlerden birinin vergilendirme yetkisine bağlanması bağlama noktaları aracılığı ile olmaktadır. Söz konusu sistem belirli gelir unsurlarının bir devletin vergilendirme yetkisine bağlanması ve diğer bir devletin ise vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması şeklinde işlemektedir. Uluslararası vergi anlaşmalarında, gelir unsurlarına yönelik, üç çeşit bağlama kuralı bulunmaktadır. Gelir ve servet unsurlarını, kaynak devletin vergilendirme yetkisine bağlayan, ikametgâh devletin vergilendirme yetkisine bağlayan ve kısmen ikametgâh, kısmen kaynak devletin vergilendirme yetkisine bağlayan kurallardır (Yaltı Soydan, 1995:156-157).

Anlaşmalarda, çakışma kuralları gelirin tamamı için değil, belirli gelir unsurlarını kapsayacak şekilde düzenlenmektedir. Bu düzenlemeler, söz konusu gelir unsuru bakımından genellikle vergilendirme yetkisine kaynak veya ikametgâh devletinin tamamen sahip kabul edilmesi veya gelir unsurlarının vergilendirilmesinin iki devlet arasında paylaştırılması şeklinde olmaktadır. Bu durumda, kaynak devleti gelir unsuru üzerinde belirli bir oran dâhilinde sınırlı vergilendirme yapabilmekte, ikametgâh devleti ise kaynak devlete ödenen verginin ülkesinde ödenecek vergiye mahsubunu kabul etmektedir (Yaltı Soydan, 1995:66-67). Aynı gelir unsurlarının vergilendirilmesinde taraf devletlerin anlaşmanın farklı maddelerine göre hareket etmeleri durumunda ise; çifte vergilendirmenin önlenmesi bakımından sorunlar ortaya çıkabilecektir (Işık, 2014:506). Bu aşamada gelirin hangi ülkede olduğunun saptanması, bir malın üretildiği ülkenin mi, yoksa satıldığı ülkenin mi gelirin doğduğu yer sayılacağı, iki devletin de yetkili kılınması ihtimalinde dahi vergilerin hangi ölçülerle paylaşılacağı gibi sorunlar meydana gelecektir (Tuncer, 1974:15).

Ülkelerin egemenlik yetkilerine dayanarak farklı vergilendirme ilkeleri doğrultusunda oluşturdukları ulusal vergi sistemlerinin çakışması durumunun önüne geçilmesi, yine ülkelerin bu çakışmayı ortadan kaldıracak şekilde vergilendirme yetkilerini kısmen veya tamamen sınırlandırmalarıyla mümkün olabilecektir.

3.2.6.3. Vergi Anlaşmaları İle İç Hukuk Kuralları Çatışması Sorunu

Uluslararası vergi anlaşmalarının uygulanmasında, uluslararası hukuk ile birlikte iç hukukun da bir parçası olan kuralların yorumlanması durumu söz konusu olduğu için anlaşma hükümleri ile yasama faaliyeti sonucunda ortaya çıkan iç hukuk kuralları arasında çatışma çıkabilmektedir. Devletlerin iç hukuk düzeninde koyduğu yasalar ya da idari işlemlerin egemenlik sınırları içerisindeki tüm kişiler bakımından bağlayıcılığı söz konusudur (Işık, 2014:60).

İki taraf devlet arasında imzalanan vergi anlaşmaları, taraf devletlerde yerleşmiş olan kişileri ilgilendirmekte ve yerleşiklerin malvarlığı ile haklarına ilişkin bir takım hukuki sonuçlar doğurmaktadır. Taraf devletler, iki taraflı olarak akdettikleri vergi anlaşmalarını genellikle iç hukukun bir unsuru gibi dikkate alarak uygulamaktadırlar. Bu doğrultuda, anlaşma hükümleri ile iç hukuk kuralları arasındaki ilişkisi, yani taraf devletin ortaya koyduğu vergi kuralları anlaşma hükümlerinin çatışması durumunda

izlenecek yol önem arz etmektedir. Genelde uluslararası anlaşmalar, iç hukukun kendi hükümleri ile uyumsuzluk gösteren bütün hükümlerine üstün gelme niteliğine sahip bulunsalar da, konuya ilişkin uygulama ilgili devletin anayasal hukuk sistemine göre farklılık göstermektedir (Uckmar, 2012:167'den Aktaran; Başok, 2016:60)

Uluslararası anlaşmaların normlar hiyerarşisi içindeki yeri hukuk doktrininde tartışmalı bir konudur. Uluslararası anlaşmaların hukuk sistemi içerisindeki yeri ve etkisi konusunda bütün devletler bakımından kabul görmüş genel bir kural mevcut değildir. Söz konusu anlaşmalar devletlerin kendi anayasal sistemleri içerisinde değerlendirmeye tabi tutulmalıdır (Cenkeri, 2011:169).

Uluslararası vergi anlaşmalarının iç hukuk haline dönüşmesi durumunda, anlaşmayla hüküm altına alınan düzenlemeler ile iç hukuk kurallarının çatışması halinde uygulamada öncelik tanınması gerekenin hangisi olduğu hususu sorun teşkil etmektedir. Bu durumda, hukuk kaynakları hiyerarşisi içerisinde uluslararası anlaşmaların konumuna bakılması gerekmektedir (Yaltı Soydan, 1995:77).

Uluslararası anlaşmaların normlar hiyerarşisi içindeki konumuna ilişkin, farklı görüşler vardır.

3.2.6.3.1. Anlaşmaların Ulusal Yasalardan Üstün Olduğu

Normlar hiyerarşisinde uluslararası anlaşmalar iç hukuk kurallarının üzerinde yer almaktadır. İç hukuk düzenlemeleri ile uluslararası anlaşmalar arasında uyumsuzluk olması halinde, ilgili anlaşma hükümlerinin iç hukuk kurallarını ortadan kaldıracığına yönelik düzenlemelerin bulunması halinde iç hukuk kurallarının anlaşma hükümlerini aşabilmesi söz konusu olmayacaktır (Yaltı Soydan, 1995:80).

3.2.6.3.2. Anlaşmaların Ulusal Yasalara Eş Değer Olduğu

Uluslararası anlaşmalar ile yasalar arasında oluşabilecek çatışma durumunda genel hukukta var olan önceki sonraki hukuk kuralı esası veya özel genel hüküm ayırımı kuralı dikkate alınacaktır. Önceki- sonraki hukuk kuralına göre, uluslararası anlaşmalar, kendilerinden önce çıkarılmış yasa hükümlerinin önüne geçecek, diğer yandan anlaşmalardan sonra çıkarılan yasalar ise ilgili anlaşmaları bertaraf edecektir. Özel hüküm-genel hüküm ayırımı esasında ise, kanuni uygulama bakımından özel hüküm

genel hükme öncelikli kılınmakta, bu doğrultuda, ulusal sınırları aşan boyuttaki işlemleri özel bir biçimde düzenleyen vergi anlaşmaları özel hükümler olarak nazara alınarak bu anlaşmalardan önce ve sonraki tarihlerdeki kanunları ortadan kaldıracaktır (Cenkeri, 2011:170-171). Uluslararası anlaşmaların normlar hiyerarşisinde ulusal yasalara eş değer olarak görülmesi, devletler tarafından kötüye kullanılabilir. Bu doğrultuda, bir devlet öncelikle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzaladıktan sonra anlaşmayı zımni olarak devre dışı bırakmak maksadıyla söz konusu anlaşmadan farklı hükümler içeren yeni tarihli bir yasa çıkarabilmektedir. “Anlaşmaların aşılması” olarak tanımlanan bu durum ise vergi anlaşması hükümlerinin yok sayılmasına ve anlaşmalardan doğan sorunlulukların yerine getirilmemesine neden olabilmektedir (Yaltı Soydan, 1995: 79).

Uluslararası vergi anlaşmalarını imzalayan devletler bunlara ilişkin yükümlülükleri yerine getirmekle mükelleftirler. Çünkü bu tür anlaşmalar, kanun hükmündedir ve anlaşmaya taraf olan devletleri bağlar. Bu bakımdan uluslararası vergi anlaşmaları, vergi hukukunun esas kaynakları sayılmaktadır (Aksoy, 2010:14).

3.2.6.3.2. Ulusal Yasaların Anlaşmalardan Üstün Olduğu

Ulusal yasaların anlaşmalardan üstün olduğu görüşe göre; iç hukukta yer alan yasaların, uluslararası anlaşmaların üzerinde olduğunun benimsendiği devletlerde; uluslararası vergi anlaşmalarının iç hukukta bulunan kanunlar üzerinde etki doğurması mümkün değildir. Bu yaklaşımın benimsenmiş olması durumunda, uluslararası anlaşmalar mevcut ulusal kanunları sınırlandırmaya yönelik hükümler barındırsa bile, anlaşmalarda yer alan hükümlerin dikkate alınmaması gerekmektedir. Bu durum da, ulusal mevzuata öncelik verilerek uluslararası anlaşmaların dikkate alınmayıp uygulanmaması uluslararası anlaşmaların aşılması şeklinde nitelendirilebilir (Lang ve Diğeleri, 2004:264’dan Aktaran; Cenkeri, 2011:172).

3.2.6.4. Vergi Anlaşmalarında Uygulama Yöntemine İlişkin Öncelik Sorunu

Ülkelerin, ulusal veya uluslararası düzenlemeler doğrultusunda vergilendirme yapıp yapmayacakları ya da ne oranda yapılacağına ilişkin farklı görüşler bulunmaktadır (Yaltı Soydan, 1995:68).

Vergi anlaşmalarının iç hukuktan üstün olduğunu savunan görüşe göre; vergi anlaşmalarının hükümleri doğrultusunda vergilendirme hakkının olup olmadığı hususunun tespit edilmesinden sonra, ulusal yasalarda konu ile ilgili hükümlerin bulunup bulunmadığının araştırılması gerekmektedir. Yöntemsel olarak, vergilendirme yetkisine dair bir hükmün vergi anlaşmalarında var olup olmadığı araştırılmalı, böyle bir yetki var ise ardından iç hukuktaki vergilendirmeye olanak sağlayan düzenlemeye başvurulmalıdır (Işık, 2014:62).

Diğer bir görüşe göre ise; ilk olarak devletin iç hukuk kurallarına göre o gelir unsurunun vergilendirileceğine dair bir yasa bulunup bulunmadığı tespit edilmeli, sonrasında yapılan vergi anlaşmasının devletin vergilendirme yetkisini sınırlandırıp sınırlandırmadığı belirlenmelidir. Daha sonra da anlaşmada istisna olarak bazı gelir unsurları için ön görülen vergilendirme ilkelerinin olup olmadığına bakılmalıdır (Yaltı Soydan, 1994:103). Yöntemsel olarak önce uygulanabilir iç hukukta bir vergilendirme yetkisinin olup olmadığının, ardından ise bu konuda vergi anlaşmasının hangi noktaya kadar ve ne gibi bir etkisinin olduğunun saptanması şeklinde bir sıra ile hareket edilmesi gerektiği belirtilmektedir (Finnerty ve Diğerleri, 2007:13'den Aktaran; Başok, 2016:66). İlgili gelir veya servet unsurlarının vergilendirilip vergilendirilmeyeceği veya vergilendirilecekse kimde iken ne şekilde ve ne zaman vergilendirileceği taraf devletlerin iç hukukunun konusunu oluşturmaktadır.

Uluslararası anlaşmaları iç hukuk kurallarından üstün tutan bir anayasal hükmün bulunmadığı ve bu iki düzenleme arasında çatışmanın bulunduğu durumlarda, aynı seviyedeki hükümler arasında çatışmanın varlığı kabul edileceğinden, lex posterior veya lex specialis ilkelerine göre uygulanacak kuralın tespit edileceği yönünde görüşler de mevcuttur (Pazarcı, 2009:26). Lex posterior ilkesine göre uygulanacak kuralın tespitinde sonra çıkan yasanın önce çıkan uluslararası anlaşmayı bertaraf etmesi için, vergi anlaşmalarının uluslararası boyutuna istinaden sonradan çıkan yasada buna açıkça yer verilmesi gerektiği belirtilmektedir (Işık,2014:64). Vergi anlaşmalarının yapılma gerekçeleri, metinleri ve doğurdıkları sonuçlar bakımından lex specialis ilkesine göre özel yasa niteliği taşıdıkları, bunun yanında lex posterior ilkesinin de vergi anlaşmaları için uygulanabileceği belirtilmektedir (Lang, 2010:33).

Anlaşmalarla taraf devletlerin vergilendirme yetkilerinin sınırları belirlenmekte ve belirli vergi konusunun vergilendirilmesinde yetkiyi hangi devletin kullanacağını gösteren kurallar sistemi oluşturulmaktadır. Genel olarak, anlaşmaların iç hukuktan üstün olduğu hususu kabul edildiğinden, önce uluslararası anlaşma kurallarına bakılıp, daha sonra iç hukukta maddi kurallar bulunup bulunmadığının kontrolü gerekmektedir (Yaltı, 1994:103).

3.2.6.5. Vergi Anlaşmalarının Yorumlanması Sorunu

Devletler açısından iç hukuk kurallarının yorumlanmasının gerekli olduğu gibi, vergi anlaşmalarının da taraf devletlerin iradelerinin neler olduğunun ortaya konulması bakımından uygulama evresinde yorumlanması gerekmektedir (Işık, 2014:70). Vergi anlaşmaları, taraf devletlerin anlaşmalarda kullanılan bazı kavramlara çok yabancı olması, kavramların farklı anlamlarda kullanılıyor olması ve anlaşmaların fazlasıyla teknik bir yapıya sahip olmalarından dolayı yorumlanmaya ihtiyacı olan yazılı metinlerdir. Vergi anlaşmalarının, anlaşmaların teknik yapıları, iç hukuka yapılan atıflarının uygulanması ve taraf devletlerin vergi sistemlerinin farklı olması gibi nedenlerden dolayı doğru, ortak ve uygulanabilir biçimde yorumlanmasının, doğru uygulanması bakımından önemli olacağı söylenebilir.

Yasa hükmüne dönüşen vergi anlaşmalarının yorumlanmasının, iç hukuktaki yorum araçlarına mı yoksa uluslararası hukukta geçerli yorum kurallarına mı tabi olacağı hususu önemli bir sorun teşkil etmektedir. Ayrıca, siyasi ve ekonomik anlaşmalara göre ciddi biçimde farklılık göstermeleri sebebiyle, vergi anlaşmalarının yorumunun uluslararası hukukun genel ilkelerinden ziyade uluslararası vergi hukukuna göre yapılması gerektiği belirtilmektedir (Baker, 2001:2'den Aktaran; Başok, 2016:94).

Vergi anlaşmalarının uluslararası anlaşma niteliğine sahip olmaları sebebiyle bu anlaşmalara uygulanacak yorum kuralları ve araçları da uluslararası hukuka tabi olacaktır. Vergi anlaşmaları, taraf devletlerin karşılıklı anlayışlarına bağlı olup, daha soyut ve geniş amaca yönelik, özün önceliğini ön plana çıkaran yaklaşıma uygun bir yorum gerektirmektedir (Rohatgi, 2005:39). Ülkelerin yürütme organı veya uyuşmazlık halinde vergi mahkemeleri tarafından vergi anlaşmalarının yorumu, yapılmaktadır. Vergi anlaşmalarının, teknik yapılarından kaynaklanan terimlerin yorumlanması sorunu, en önemli yorum sorunu olarak karşımıza çıkmaktadır (Yaltı Soydan, 1995:87). Vergi

anlaşması yapmış olan ülkelerin, anlaşmanın manasını tam olarak anlayamamış olması, vergi idarelerinin başında otoritelerin fiilen bulunmaması, memurların bu konuda yeterince eğitilmemiş olması ve diğer yandan anlaşmada yer verilen hükümlerin uygulamasında pratik yöntemlerin bulunmaması da çifte vergilendirme sebeplerindendir (Karakullukçu, 1971:2).

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları uluslararası yapılan anlaşmalar olduğu için bu anlaşmaların yorumlanması ulusal mevzuatın yorumlanmasından farklı ve özellikli bir husustur. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının yorumlanması Viyana Anlaşmalar Hukuku Konvansiyonu hükümlerine göre yapılacaktır. İlgili akit devletin Viyana Konvansiyonu’nu imzalamamış olması veya ilgili anlaşma Viyana Konvansiyonu’nun yürürlüğünden önce imzalanmış ve yürürlüğe girmiş olması durumunda bile bu husus geçerli olacaktır. Yorum konusuna ilişkin olarak OECD ve BM Model Anlaşmalarında da özel hükümler bulunmakta olup, bu hükümlerin anlaşma hükümlerinin manasının ortaya konulmasında dikkate alınması gerekmektedir. Bu husus model anlaşmalarda yer almayan ancak anlaşma metinlerine veya protokollere taraf devletlerce eklenen yorumla alakalı hükümler içinde geçerli olacaktır. OECD ve BM Model Anlaşmalarında yer alan yorum notlarının çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma hükümlerinin yorumunda kullanılması ve hukuki dayanağı konusunda farklı görüşler mevcut olsa da dikkate alınmaları gerektiği hususunda görüş birliğinin olduğundan bahsedilebilir. Birçok ülkenin yüksek yargı mercilerince bu yorum notlarına başvurulmuş olması hususu bu noktada önem arz etmektedir (Batun, 2014:41).

Vergi anlaşmalarının farklı yorumlanması ve buna bağlı olarak farklı uygulanması ya da mükellefin belirlenmesi konusunda değişik yorum ve uygulamalar vergi sorunlarına neden olabilmektedirler. Gelir elde etmekte olan bir ortaklığı taraf ülkelerden birinin vergi yükümlüsü olarak; diğer ülkenin ise ortaklığı değil de ortakları vergiye tabi tutulacak kişi olarak görmesi buna örnek olarak gösterilebilir (Ferhatoğlu, 2013:55).

Uluslararası vergi hukuku açısından yorum konusunda rehber olan ilkeler olarak, uluslararası hukuk alanında insan hakları, vergi hukukunda ise vergi yükümlüsünün hakları yer almaktadır. Bu ilkeler doğrultusunda, yaşanan uyuşmazlıkların, uluslararası hukuk açısından, vergi hukuku ve demokrasinin gelişimine katkı sağlayacak evrensel bildirgeler uyarınca “bireylerin hukuk düzeni içerisinde onurlu bir yaşam sürmesi”

hedefinde genişletici bir yorumla sonuca kavuşturulması gerektiği belirtilmektedir (Birsenoğlu, 2001:106-107).

3.3. Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Modelleri ve Türkiye'nin Model Yaklaşımı

3.3.1. Model Vergi Anlaşmalarının Tanımı Amaçları ve Tarihsel Süreci

Model anlaşmalar: devletlerin belirli konularda bir araya gelmelerine sağlayan, ilke, tanım, yöntem ve yorum bakımından tek çeşit kurallar koyan ve bağlayıcılığı bulunmayan, uluslararası metinler olarak tanımlanabilir (Yaltı Soydan, 1995:43). Model anlaşmalar, uygulama esnekliğine sahip olup, devletlerarasındaki görüşme sürelerini kısaltmakta, anlaşmanın imzalanmasını kolaylaştırmakta, ülkeler arasında mevzuat ve uygulama bakımından bütünlük sağlamaktadırlar. Bu anlaşmaların bağlayıcılığı bulunmamakta, tavsiye niteliği ile yol gösterici ve aydınlatıcı bir araç olma özellikleri ağır basmaktadır (Demirağ, 1991: 126). Model anlaşmalar birer tip anlaşma niteliğinde olup, bu anlaşmalar için önce taslak hazırlanıp bu taslaklar üzerinden müzakereler yönetilmektedir. Taraf devletler, modele ekler koyabilmekte veya anlaşmaya şerhler düşebilmektedirler (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2016:339). Model Anlaşmaların bağlayıcılığı taraf devletlerce imza altına alınmalarına dayalı olmakla beraber, taraf devletlerin özel durumlarına göre genelde Model Anlaşmaları esas alarak belli hükümler üzerinde değişiklikler yaptığı görülmektedir. Model anlaşmalar ile uluslararası kabul görmüş vergi normları ile devletlerin örtüşen vergilendirme yetkilerinden dolayı ortaya çıkan bir takım sorunların çözümünü hedeflenmektedir (Rohatgı, 2005:68).

Uluslararası ticaretin yaygınlaşması, ülkeler arasındaki sınırların kalkması, uluslararası mal ve hizmet piyasalarının birbirine bağlı hale gelmesi, sermayenin ve emeğin serbest dolaşımı gibi ekonomi alanında yaşanan gelişmeler her alanda etkisini göstermiştir. Bu gelişmeler mükelleflerin birden fazla devlette girişimde bulunmalarına, dolayısıyla söz konusu mükelleflerin mükerrer vergilendirilmesi problemine sebep olmuştur (Karabulut, 2014:90). Her iki ülkenin de vergilendirme yetkilerini kullanmalarında farklı ilkeleri kabul etmiş olması uluslararası hukuksal çifte vergilendirme sorununu meydana getirmiştir (Başak, 2005a:102). Çifte vergilendirme sorununu çözmek için de, taraf devletler uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yapma yoluna gitmişlerdir. Bu anlaşmalar da temel amaç çifte vergilendirmenin önlenmesi olmakla

beraber, gelişmekte olan ülkeler yabancı sermayenin kendi ülkelerinden elde ettikleri kazançlardan daha fazla vergi alabilmek için de bu anlaşmaları imzalayabilmektedirler (Başak, 2005b:83). Küreselleşme ile birlikte sermaye hareketlerinin artması, dünya üzerinde refahını artırmaya çalışan ve bu amaçla yabancı sermaye çekmeye çalışan ülkeleri bir rekabet yarışına sürüklemiştir. Devletler anlaşmalar imzalanırken kendi çıkarlarını en st düzeyde tutma gayreti içerisinde olmuşlar, pazarlık güçlerini devreye sokarak kendi lehlerine düzenlemeler koymak istemişlerdir. Bu durum, ekonomik çıkarlarının atışması sebebiyle taraf devletlerin anlaşmalar üzerinde uzlaşamaması sorununa neden olmuştur (Berkay ve Armağan, 2011:92). Çifte vergilendirmeyi önlemek ve ortadan kaldırmak amacıyla devlet yetkililerinin bir araya gelerek, bir anlaşma taslağı üzerinde görüş birliği sağlamaları oldukça zordur. Ayrıca ülkelerin çakışan çıkarları, vergi sistemlerinin birbirinden farklı olması ve karmaşık yapıdaki vergilendirme sorunları nedeniyle devletlerin kısa sürede ortak bir metin üzerinde anlaşmaları mümkün değildir (Tuncer, 1974:51).

İki veya çok taraflı vergilendirmeyi nleme anlaşmalarında yaşanan bu gibi sorunların giderilmesi maksadıyla, ortak bir yöntemin izlenmesi ihtiyaı sonucunda model anlaşmalar geliştirilmiştir (Egeli ve zcan, 2014:82). Özellikle uluslararası kuruluşların çalışmaları ile birlikte, bu sorunların çözüme kavuşturulması amacıyla tüm devletlerin benimseyeceği anlaşma maddelerinin oluşturulması ve belirli standartlara kavuşulması için anlaşmaları modelleri geliştirilmiştir. Bu sayede genellikle devletler ayrı ayrı bütün anlaşma maddelerini belirlemek yerine, uluslararası örgütlerce geliştirilen bu model anlaşma metinleri üzerinde çalışmalar yaparak, ifte vergilendirmeyi nleme anlaşmalarını daha hızlı bir biçimde imza etmektedirler (Karabulut, 2014:90). Vergi Anlaşmaları, devletlerden birinin vergilendirme yetkisini sınırlandırıp diğerinin vergilendirme yetkisini kabul etmekte ya da vergilendirme yetkisini devletlerarasında paylaştırdığından; model anlaşmaların felsefesini, vergilendirme yetkisinin hangi devlete bağlandığına ilişkin kuralları oluşurmaktadır (Yaltı Soydan, 1995:44).

Model anlaşmalar konusundaki ilk alışmalar, Milletler Cemiyeti çatısı altında I. Dünya Savaşı sonrasında 1921 yılında başlamış, bu çalışma 1928 tarihli ilk rnek Vergi Anlaşmasının hazırlanmasına; bu da 1943 tarihli Meksika ve 1946 tarihli Londra rnek Vergi Anlaşmalarının yapılmasına yol açmıştır. İkici Dünya Savaşı sonrasında ise,

OECD'nin Mali Komitesi Avrupa ülkeleri ekonomilerinin bütünleşmesini engelleyecek unsurlardan biri olarak çifte vergilendirmenin önlenmesi ve bu devletlerarasında imzalanacak vergi anlaşmalarının belli bir standart çerçevesinde olabilmesini sağlamak amacıyla 1956 yılında çalışmalara başlanmıştır. Neticede, 1963 tarihli “Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine İlişkin Anlaşma Taslağı” oluşturulmuştur (Balcı, 2003c). Konuya ilişkin OECD tarafından çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları modeli ortaya konmuştur. Çifte vergilendirme sorunun hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerin problemi olması neticesinde OECD Modelinin dışında çeşitli anlaşma modelleri de geliştirilmiştir. OECD Modelindeki bazı hükümlerin gelişmekte olan ülkeler aleyhine olması durumu (Birleşmiş Milletler) BM Modelini ortaya çıkarmıştır (Karabulut, 2014:90). Devletlerin, vergi kayıplarını en aza indirmek ve ekonomilerin olumsuz etkilenmesini önlemek için, mevcut uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma modellerinden faydalanmalarının etkili olacağı söylenebilir.

Aşağıda Tablo 8’de; Model Vergi Anlaşmalarının tarihsel gelişim sürecine kronolojik olarak yer verilmiştir (Kara, 1995:85).

Tablo 8: Model Vergi Anlaşmalarının Tarihsel Gelişim Süreci

1921	➤ Çifte Vergilendirmenin Ekonomik Perspektifi Konusunda Milletler Cemiyeti’nce Yapılan Çalışma
1928	➤ Milletler Cemiyeti’nce Kabul Edilen Anlaşmalar Serisi
1933	➤ Milletler Cemiyeti’nce Kabul Edilen Gelir Paylaşımına İlişkin Çok Taraflı Anlaşma
1935	➤ Milletler Cemiyeti’nce Kabul Edilen Gelir Paylaşımına İlişkin İki Taraflı Anlaşma
1943	➤ Meksika Model Anlaşması
1946	➤ Londra Model Anlaşması
1958	➤ Vergi Anlaşmaları Konusunda Çalışma Yapmak Üzere Kurulan O.E.C.D. Mali İşler Komitesi
1963	➤ Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Taslak O.E.C.D. Model Anlaşması
1977	➤ Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önlemeye İlişkin O.E.C.D. Model Anlaşması
1980	➤ Birleşmiş Milletler Model Anlaşması
1992	➤ Revize Edilen O.E.C.D. Modeli

Kaynak: (Çetin Kara, 1995).

OECD Model Anlaşmasında değişen koşullar dikkate alınarak günümüze kadar birçok kez güncelleme yapılmıştır. (Ferhatoğlu, 2010:26). Söz konusu anlaşma son olarak 2010, 2014 ve 2017 yıllarında güncellenmiştir.

Model anlaşma örnekleri olarak, OECD ve BM tarafından geliştirilen Anlaşma Modelleri ile Türkiye'nin model yaklaşımı ve projesi detaylı olarak sonraki kısımlarda incelenecektir.

3.3.2. OECD Anlaşma Modeli

OECD Model Anlaşması esasında yalnızca, OECD üyesi ülkelerin kendi aralarında yapacakları vergi anlaşmalarına ortam sağlama amacını taşısa da, anlaşmanın uygulamasında sağlanan başarı nedeniyle bu metinler, önce OECD ülkelerinin diğer ülkelerle yaptıkları vergi anlaşmalarına; sonra da OECD üyesi olmayan ülkelerin kendi aralarında yaptıkları vergi anlaşmalarında esas alınmıştır (Nazalı, 2008:84). Bu durum, OECD üyesi olmayan ülkelerinde OECD bünyesinde bu konuda yapılan çalışmalara gözlemci olarak katılmaları ve katkıda bulunmalarına olanak sağlamıştır. Yine OECD örnek anlaşma metni, BM çerçevesinde, gelişmiş devletlerle gelişmekte olan devletlerarasında yapılacak ve gelişmekte olan ülkeleri koruma altına almayı amaçlayan örnek vergi anlaşmasına da temel oluşturup, BM örnek vergi anlaşması az sayıda bazı farklılıklar dışında OECD metniyle hemen hemen aynı içeriğe sahiptir. Bu husus da esasen OECD örnek vergi anlaşmasının teknik bakımdan sağlıklı bir anlaşma metni olduğunu göstermektedir (Balcı, 2003c:15-18). Dünya üzerinde imzalanan vergi anlaşmalarında %70-80 gibi büyük bir oranda OECD Modelinin esas alındığı bilinmektedir (Başok, 2016:49).

Asıl amacı çifte vergilendirmeyi önlemek olan OECD Model Anlaşması gelir ve servet üzerinden alınan vergileri yani “dolaysız vergileri” kapsamaktadır. Ana amaç olan uluslararası hukuksal çifte vergilendirmeyi önlemek, mükellefin akit ülkelerden yalnızca birinde vergilendirilmesi ile mümkündür. Bu bakımdan mükellefin yurt dışı gelir unsurları ile ilgili olarak ya geliri elde ettiği kaynak ülkede, ya da tam mükellef olarak yerleşmiş olduğu ikamet ülkesinde vergilendirilmesi gerekmektedir. OECD Örnek Vergi Anlaşması, kural olarak mükellefin yurt dışı kazançlarının da ikamet ülkesinde vergilendirilmesi yaklaşımını kabul etmiştir (Balcı, 2003c:18). Yani OECD Modeli esasen yerleşim yeri ilkesinden kaynaklanmaktadır. Bu ilkenin kabul edilmiş

olması, az gelişmiş devletlerin aleyhine sonuçlara yol açabilmektedir. Nitekim yerleşim yeri ilkesi benimsendiği zaman, vergilemede anapara sahibinin yerleşim yerinin olduğu devlete öncelik verilmekte, anaparanın yatırıldığı ve kazancın elde edildiği kaynak devlet ise bundan sınırlı bir şekilde faydalanabilmektedir. Bu durum, gelişmiş ülkelerle gelişmekte olan ülkeler arasında yapılacak olan vergi anlaşmalarında yerleşim yeri ilkesinin, özellikle taraf devletlerin ekonomik çıkarlarını olması gerektiği gibi koruyamadığı ve OECD model anlaşmasının gelişmiş ülkeler açısından daha yararlı olduğunu göstermiştir (Tuncer, 1974:137). OECD anlaşma modelinde, ikamet ilkesi gereği vergilendirme yetkisi yatırımcının veya iş sahiplerinin yerleşik olduğu ülkeye tanınmaktadır. Ancak, bir mükellefin sermayesini yatırmış olduğu ve gelir elde ettiği ülke ile de ekonomik bakımdan bağımlılığı bulunmaktadır. Vergilendirmede ikametgâh esasından hareket edilmesi halinde, gelirin elde edildiği ve kâr elde etme potansiyelinin yüksek olduğu yer tamamıyla ihmal edilmiş olacak ve böylece vergileme, gelişmekte olan ülkelerin aleyhine sonuçlanmış olacaktır. Vergileme açısından, ekonomik bağ, vatandaşlık bağlarından daha sıkı olsa da, kârın elde edildiği yer esasa alınmadığı müddetçe, ikametgâh esasına göre vergileme ekonomik açıdan geri olan ülkelerin sömürülmesi sonucuna sebebiyet verebilir (Karakullukçu, 1971:17).

OECD modeli vergileme yetkisini genellikle ikamet ülkesine vermektedir. Bu durum taraf devletlerarasındaki sermaye hareketinin aynı koşullarda olması halinde sorunlara sebep olmazken orantısız olması durumunda, yani devletlerden birinden diğerine sermaye çıkışı durumu varken, vergileme yetkisini sermaye ihracatı gerçekleştiren ülkeye vermektedir. Sermaye ihracı yapan devletler daha çok gelişmiş devletler, sermaye ithali yapan devletler ise daha çok gelişmekte olan devletler olması nedeniyle OECD modeli gelişmiş devletlerin yararına olacaktır. (Batun, 2013). OECD Modeline dayalı vergi anlaşmaları, ekonomik bakımdan gelişmiş ülkeler arasındaki dengeyi olumsuz etkilemekte, her iki devletinde de mali çıkarlarına hizmet edebilmekte iken, taraflardan birinin gelişmekte olan ülke olması halinde ise, dengeyi koruyamamakta ve hazine çıkarlarının dengesi gelişmekte olan ülke aleyhine bozulmaktadır. OECD Model Anlaşmaları bu bakımdan tek yönlü olduğu için eleştiri konusu olmaktadır (Yaltı Soydan, 1995:44).

OECD Modeli, genel olarak Model kapsamındaki gelir unsurlarının vergilendirilmesinde, ilgili gelir unsurunu elde eden kişinin mukimi olduğu devlete sınırsız vergilendirme hakkı vermektedir. Örneğin Modelin faiz gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin 11'inci maddesine göre, faizi elde edenin mukimi olduğu devletin vergilendirme hakkı sınırsızdır. Buna karşın faizi ödeyenin mukimi olduğu devletin vergilendirme hakkı en çok yüzde 10 ile sınırlandırılmıştır. OECD Modelinde ikametgâh ilkesinin kullanılmasının istisnasını, gelir unsurlarından gayrimenkul sermaye iratları oluşturmaktadır. Gayrimenkullerden elde edilecek gelirlerin malın bulunduğu ülkede vergilendirilmesi gelirin kaynağı ile kaynağın bulunduğu devlet arasında ekonomik ve fiziksel ilişkiden kaynaklanmakta olup, bu da gelişmekte olan ülkeler lehinedir. Gelişmekte olan ülke sınıflandırmasındaki Türkiye açısından da önemli bir ayrıcalık olarak kabul edilebilir (Başak, 2011:39).

OECD Modelinde, anlaşma maddelerinin uygulamasına yönelik olarak, yer alan her bir madde için açıklamalar getiren veya yorumlayan “Şerhler” yayımlanmaktadır. Şerhler, üye devletler tarafından imzalanan ve tek başlarına hukuken bağlayıcı uluslararası metinler olan vergi anlaşmalarına ek yapılmak üzere konulmamış, fakat vergi anlaşmalarının uygulamasında, yorumlanmasında ve özellikle uyuşmazlıkların çözümünde çok önemli bir araç olarak değerlendirilmektedir. Yine şerhler üye devletlerin hükümetleri tarafından OECD Mali İşler Komitesine görevlendirilen uzmanların ortak yorumu olduğundan, uluslararası vergi hukukunun gelişiminde çok önemli bir araç olarak görülmektedirler. Model şerhlerinin içeriğini; çeşitli ülkeler tarafından verilen “yorum beyanları” ve “çekinceler” oluşturmaktadır. Çekince uluslararası hukukta, bir uluslararası hukuk kişinin çok taraflı bir uluslararası anlaşmanın kimi hükümleri ile bağlı olmayacağını açıklayan tek taraflı bir bildirimdir. Anlaşmaya taraf olmak isteyen bir devletler, anlaşmanın bazı hükümlerinin etkilerini engellemeye veya değiştirmeye yönelik çekince koymak kaydıyla, anlaşmayı kabul edebilmektedirler. Yorum beyanlarında ise, anlaşmanın belli bir hükmünden ne anladığını beyan etmekte, anlaşma ile kurulan düzenden ayrılmayı hedeflememektedir (Yaltı Soydan, 1995:45).

Devletler tarafından, uluslararası vergi anlaşma modelleri arasından en çok tercih edilen, OECD Model ve Şerhleri olsa da; devletlerarasında ki ikili ilişkilerin karmaşık

ve farklı olması, birçok ikili anlaşmada Model Anlaşma metnlerinin değiştirilerek imzalanmasına neden olmaktadır. Örneğin, OECD Modelinin Şerhlerinde, gayri maddi hakların sahiplik haklarının devredilmesi karşılığı alınan bedellerin gayri maddi hak bedeli olarak değil, sermaye değer artış kazancı olarak vergilendirileceği belirtilmiştir. Buna rağmen Türkiye'nin imzaladığı bazı vergi anlaşmalarında gayri maddi hakların kiralanması yanında satışı da gayri maddi haklar kapsamına dâhil edilerek gayri maddi hakların kiralanması yanında satılması karşılığı alınan bedeller üzerinden de Türkiye'nin kesinti yapma hakkı saklı tutulmuştur (Yıldırım, 2013:36).

OECD, vergi anlaşması modeli çalışmalarının yanı sıra, BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) “Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı” konusunda da çalışmalar yapmaktadır. Çok uluslu şirketler farklı ülkelerde bulunan şubeleri aracılığı ile faaliyet göstermektedirler. Çok uluslu şirketlerin faaliyet gösterdikleri ülkelerde sebep oldukları vergi kayıpları ve bu kayıpların önlenmesi için alınacak tedbirler, uluslararası alanda BEPS ile mücadelede yeni yol haritaları ve kurumsal çerçevelerin oluşturulmasına sebep olmaktadır. Bu doğrultuda, 2013 yılında açıklanan eylem planında; dolaylı olarak anlaşmalar ile ortaya çıkabilen çifte vergilendirilmeme ile mücadele edilmesi için temel değişiklikler getirilmesi ve ekonomik faaliyetlerden dolaylı olarak ayrılan vergiye tabi gelirin düşük seviyede vergilendirilmesinin engellenmesi gibi konular ön görülmektedir (Turunç, 2013:3). Söz konusu eylem planı 2015 yılında kabul edilmiştir. Eylem planları içeriklerinde, vergi anlaşmalarında yer alan işyeri tanımının yenilenmesine yer verilmiştir (Taşdöken, 2015:48). Yine çok taraflı bir vergi anlaşmasının geliştirilmesi konusu da bu eylem planı içeriğinde yer almaktadır (Biçer ve Erginay, 2015:63).

3.3.2.1. OECD Anlaşma Modelinin Gelişim Süreci

Uluslararası alanda, devletlerin ekonomik ilişkilerin gelişmesini engelleyici mali sınırlandırmaların kaldırılması, çeşitli devletlerdeki ödevlilerin mali durumlarının netleştirilmesi, sadeleştirilmesi ve teminat altına alınması, bazı ülkelerde devam ettirilen ve benzeri kapsamdaki ticari ve sınai kapsamdaki mali nitelikli faaliyetlerin aynı uygulamalara tabi tutulmasının OECD Anlaşma Modeli'nin ilerlemesine esas olmuştur (Mutlu, 1998:47).

Milletler Cemiyeti ve sonrası süreçte 1928 yılında çift taraflı anlaşmaların ilk modeli ve 1943 Meksika Model Anlaşması ile 1946 Londra Model Anlaşması hazırlanmıştır. Yine,

izleyen on senede yapılan çift taraflı vergi anlaşmalarının çoğu sınırlı kapsamda revize edilmişti. OECD, uluslararası vergi anlaşmaları konusunda Milletler Cemiyetinin 1921 yılında başlamış olduğu çalışmaları devam ettirmiştir.

OECD'nin 25 Şubat 1955 tarihinde mükerrer vergilendirme sorunu hakkında yaptığı ilk önerisi, çift vergilendirmenin önlenmesi için tek taraflı önlemlere başvurulması ya da devletlerarasında çift taraflı vergi anlaşmalarının akdedilmesi yönünde olmuştur. Çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik, şu an OECD üyesi olan ülkeler arasında o dönemlerde çift taraflı 70 genel anlaşma imzalanmıştır. 1956 senesinde OECD'ye üye bulunan devletlerarasında yaşanan çift vergilendirme sorunları için getirilen çözümlerin bulunduğu ve tüm üye devletlerin benimseyeceği "sözleşme taslağı" OECD Mali İşler Komitesi tarafından hazırlamıştır. Yine Mali İşler Komitesi tarafından 1958 ile 1961 seneleri arasında dört tane geçici rapor yayınlamıştır. Üye devletlerin hükümetlerine, komite tarafından, üye devletlerarasındaki çift taraflı vergi anlaşmalarında düzenleme yapılması maksadıyla 1963 yılında ziyaret gerçekleştirilmiştir. 1963 yılında "Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Tasarısı" hazırlanmıştır (OECD, 2010:7-8). Böylece vergi anlaşmalarının sayısında önemli bir artış meydana gelmiştir. OECD Mali İşler Komitesi, ileriki aşamalarda söz konusu raporun revize edilebileceğini 1963 yılı raporunu yayınladığında belirtmiştir. Bunun ardı sıra Mali İşler Komitesi, 1963 yılında yayınladığı sözleşme taslağını yenilemeye 1971 senesinde başlamış ve 1977 yılında yeni model anlaşma ve açıklamaları olarak yeniden yayınlanmıştır (Öz ve Çavdar, 2012). 1963'te "Gelir ve Sermaye Üzerine Taslak Çifte Vergilendirme Anlaşması" başlığıyla OECD Konseyi'nin üye devletlere bir önerisi olarak kabul edilen "Model Anlaşma", 1977 ve 1992 yıllarında değişime uğramıştır. Özellikle 1992 sonrası dönemde de çok fazla sayıda değişime uğrayarak 2010 ve 2014 yıllarında güncellenmiştir. Görüldüğü gibi, OECD Modeli zaman içinde çokça değişikliğe uğramış bir belgedir. 1963'te Taslak olarak ilk hazırlandığında, OECD'yi oluşturan büyük endüstriyel ülkelerin uluslararası vergi politikaları anlamında çok farklı kutuplarda bulunmaları nedeniyle asgari müşterekler ön plana çıkmıştır. 2014'te revize edilen Modelde, önceki modellere göre bilgi değişimi maddesinin kapsamının genişletildiği, gerçek lehtar kavramının tanımlanmasının yapıldığı ve sporculara ilişkin 17'nci madde hükmünün uygulamasının netleştirildiği görülmektedir (Başok, 2016:48).

Devamlı bir şekilde revize edilen OECD Vergi Anlaşması Modeli'nin en son halindeki metni 21 Kasım 2017 tarihinde OECD Konseyinde onaylanmıştır. Bu gelişmeyle beraber, 1992 senesinde ilk hali yayınlanan OECD Vergi Anlaşması Modelinin en son şekli de uluslararası vergi hukuku kapsamına alınmıştır. Revize 2017 OECD Modeli'nin büyük bölümü, OECD G20 BEPS Matrah Aşındırma ve Kar Aktarma Projesi ve bu projenin bazı eylem planlarına ilişkin 2015 senesinde kabul edilen nihai raporlarının uygulamaya konulması ile ilgilidir.

Vergi anlaşmaları hukuku gelişim sürecinde öncülük eden bu modelin, Türkiye'nin imzaladığı vergi anlaşmalarının büyük çoğunluğunda da temel alındığı görülmektedir.

3.3.2.2. OECD Anlaşma Modeli Hükümleri

OECD Model Anlaşması'nda yedi bölüm ve otuz iki madde bulunmaktadır. Birinci bölümünde, anlaşmanın kapsamına aldığı kişiler ve vergi türlerine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. İkinci bölümde, işyeri ve ikamet gibi kavramlara ilişkin bazı tanımlar yer almıştır. Üçüncü bölüm, gelir unsurlarının vergiye tabi tutulmasına yönelik hükümlerden ibarettir. Dördüncü bölüm, servet unsurlarının vergiye tabi tutulmasına ilişkin maddeden oluşmaktadır. Beşinci bölümünde, çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin yöntemler hüküm altına alınmıştır. Altıncı bölümde, çifte vergilendirme ile ilgili özel düzenlemeleri kapsayan maddelere yer verilmiştir. Son bölümünde ise, vergi anlaşmalarının yürürlüğü ve yürürlüğün son bulmasına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir (Semercigil, 2017).

Modelin birinci bölümünde; anlaşma kapsamında yer alan kişi ve vergilere yer verilmiştir. Bu bölümde şahısların elde ettiği gelirin, ikametgâh yerine göre vergiye tabi tutulması gerektiğine değinilmektedir. Anlaşmanın 2. Maddesi açıklanan gelir ve servet üzerinden alınan vergileri ele alır (GİB, 2015:10).

2017 Revize Anlaşma Modelinde; önceki hallerinde tek fıkradan ibaret olan 1. Maddeye iki fıkra daha ilave edilmiştir. 1. Fıkra, Anlaşmanın, taraf ülkelerden birinde ya da her iki ülkede de yerleşmiş tam mükellef konumunda olan kişilere uygulanacağına yer verilmiştir (Semercigil, 2017).

Modele 2017 revizyonu ile eklenen 2. Fıkra, bu anlaşmanın hedefleri bakımından, herhangi bir taraf ülkenin vergi kanunlarına göre kısmen veya tamamen açık ve net

belirtilen bir şahıs veya kurum tarafından ya da onun aracılığıyla sağlanan gelir unsuru, o taraf ülkenin bir yerleşigince elde edilmiş gelir olarak dikkate alınacaktır. Söz konusu Fıkrayla, anlaşma ticareti olarak anılan uygulamanın önüne geçilmesi hedeflenmiştir. Açık olmayan bir şekilde meydana getirilen ortaklık, fon, vakıf ve bunun gibi oluşumların yapısına yabancı mükelleflerin katılması suretiyle, mevcut vergi anlaşmalarından, yararlanamayacak kişilerin de yararlanabileceği duruma gelmektedir. Eklenen Fıkra ile yapılan bu değişik uygulamayla, anlaşmaya taraf ülkelerin yerleşik kişileri açık bir şekilde izlenebildiğinde, söz konusu ortaklık, fon, vakıf ve benzeri girişimlerin diğer ülkede oturan tam mükellef ortakları da mevcut anlaşma hükümlerinden faydalanabileceklerdir. Fakat bir ortaklık girişimi ya da benzeri oluşumların harici bir ülkede oturan ortaklarının, mezkûr vergi anlaşması hükümlerinden yararlanma imkânı bulunmamaktadır (Semercigil, 2017).

Modele 2017 revizyonu ile eklenen 3. Fıkra ise; vergi anlaşmasının, taraf devletlerin, kendinde oturmakta olan tam mükellefleri nasıl vergiye tabi tutacakları bakımından etkilemeyeceğine yer verilmiştir. Fakat bu kişilerin anlaşmada yer alan ve bazı faydalar sağladıklarına neden olan maddeler tasnif edilerek, bu maddelerdeki yararlarının ortadan kaldırılamayacağı da hüküm altına alınmıştır. Anlaşmanın 2. Maddesi; kapsanan vergilere ver vermiş olup, revize modelde, 2014 Modeline nazaran bir farklılık olmamıştır (Semercigil, 2017).

Modelin ikinci bölümünde; anlaşmanın birden fazla maddesinde kullanılan genel tanımlar ile ikamet ve işyeri kavramlarının tanımlarına yer verilmiştir (GİB, 2015:10). Model de kişi terimi, gerçek bir kişi ve şirket kavramlarını ifade etmekte, şirket terimi ise, herhangi bir kurum veya kurum olarak muamele gören kuruluşları karşılamaktadır. Ticari kuruluş terimi, herhangi bir ticari faaliyeti sürdürmek anlamına gelmektedir. Anlaşmanın 5. Maddesinde işyeri; *“bir işletmenin faaliyetlerinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü sabit bir yer”* şeklinde tanımlanmıştır. İşyerinin özellikleri ise, yönetim yeri, şube, iş yeri(ofis), imalathane (fabrika), satış yeri (mağaza, dükkân vb.), maden ocağı, petrol veya doğalgaz, taş ocağı veya doğal kaynakların çıkarıldığı diğer yerleri kapsamaktadır (Karaldı:2015:61).

2017 revize modelde iş yerini düzenleyen hüküm, BEPS Projesi ile çok karmaşık bir hale gelmiştir. İş yeri terimi, mükellefin işlerini tamamen veya kısmen yürüttüğü sabit

bir yer olarak ifade edilmektedir. 2017 revize modelde; uluslararası trafik kavramının tanımına ilişkin bazı değişiklikler yapılmış, tescilli emeklilik fonu kavramı içinde yeni bir getirilmiş, devletlerarası karşılıklı anlaşma neticelerinin iç hukukta vergi kanunları düzenlemelerinden öncelikli olduğu ifade edilmiştir. 2017 Revize OECD Modelinde uluslararası trafik kavramı hakkında sadece iş merkezine bağlı bir girişim kavramı yerine, bir mukim tarafından yürütülen teşebbüs kavramı kullanılmış, daha önceki modellerin hiç birinde yer verilmeyen emeklilik fonu kavramı da tanımlanmıştır (Semercigil, 2017).

Revize 2017 OECD Modeli, eklenen bazı hükümlerle modeli uygulayıcı devletin iç vergi kanunlarına bazı kısıtlamalar getirmektedir. Bunlardan birincisi, eskiden beri uygulana gelen uluslararası hukuk kuralından kaynaklanan, iki ülke arasında imzalanmış ve yürürlükte olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının maddeleri ayrıntılı olarak değerlendirilecek, bu madde metinlerinde, taraf ülkenin iç hukukta vergi kanunlarına aykırı olan bir düzenleme mevcut olması halinde, iç hukuk yasa hükmü değil, uluslararası vergi anlaşması hükümlerinin dikkate alınacağıdır. Diğer bir kısıtlama ise; yetkili olan makamların anlaşmanın 25. Maddesi kapsamında yapacakları karşılıklı anlaşmada, taraf ülkenin iç hukuk ve vergi mevzuatında hangi düzenlemeler bulunursa bulunsun, karşılıklı anlaşma neticesinde uzlaşılan sonucun dikkate alınacağıdır (Semercigil, 2017).

Modelin üçüncü bölümünde; gelirin vergilendirilmesi konusu düzenlenmiştir (GİB, 2015:10). 6. Madde de, taşınmaz mal varlıklarından sağlanmış olan gelirlere yer verilmiş olup, bu varlıkların vergiye tabi tutulma usulüne yer verilmiştir. 7. Madde ile, ticari kazançların vergilendirilmesi, 8. Madde ile nakliye, deniz ve hava taşımacılığında kaynaklanan gelirlerin vergilendirilmesi, 9. Madde ile ortak girişimlerin vergilendirilmesi, 10. Madde de kar paylarının vergilendirilmesi, 11. Madde ile elde edilen faiz getirilerinin vergilendirilmesi, 12. Madde ile gayri maddi hak bedellerinin vergiye tabi tutulması, 13. Madde ile sermaye getirilerinin vergilendirilmesi, 14-21. Maddeleri ile ise, serbest meslek kazancı, yönetim masrafları ve bunlar gibi bazı mesleki unsurların vergiye tabi tutulmasına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır (GİB, 2015).

2017 OECD Modelinde gelirin vergilendirilmesine ilişkin bazı anlaşma maddeleri hiçbir değişiklik yapılmadan aynen yer almışken, bazı maddelerde değişiklikler yapılmıştır. Model Anlaşmanın 8. Maddesi ile düzenlenmiş olan nakliyat, deniz ve hava taşımacılığından doğan kazançların vergilendirilmesinde, eski modelin 2. ve 3. Fıkraları iptal edilmiş, 1. Fıkrası ile ise, bir taraf devlet girişiminin uluslararası trafikte gemi ve uçak işletmeciliğinden sağladığı gelirin, sadece bu devlette vergiye tabi tutulacağı hükümlerine yer verilmiştir. Model Anlaşmanın 10. Maddesi ile düzenlenmiş olan kar paylarında da, 2017 OECD Modelinde değişikliklere yer verilmiş, kar payının dağıtıldığı gün de dâhil, kar payının alacaklısı bulunan kurumun son 365 gün kar payını dağıtan kurum sermayesinin en az %25'ini elinde bulundurmuş olma şartı getirilmiştir. Ayrıca, %5 tavizli vergi avantajından faydalanacak olan kurumun, daha önceki OECD Modellerinde şart olarak belirlenmiş olan bir ortaklık olmaması gerektiği hususuna yer verilmemiştir (Semercigil, 2017).

Model Anlaşmanın 13. Maddesi ile düzenlenmiş olan sermaye değer artış kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin 3. ve 4. Fıkralarda 2017 OECD Modelinde değişiklikler yapılmıştır. Daha önceki Modellerde *“değerinin en az yüzde ellisi gayrimenkul varlıklardan oluşan iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazanç”* şeklinde yapılan iştirak kazancı tanımının kapsamı genişletilmiştir. 2017 OECD Modelinde iştirak hisseleri ile birlikte, bunlara eşdeğer varlıklarda değerinin yüzde ellisinden fazlasının gayrimenkul varlıklardan oluşabileceğine yönelik hüküm getirilmiştir. 2017 Revize Model Anlaşmanın 15. Maddesi ile düzenlenmiş olan ücret gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin, 3. Fıkrası da, önceki OECD Modellerinden oldukça farklı olup, uluslararası trafikte işletilen gemi ve uçaklarda düzenli bir şekilde çalışmakta olan ve taraf ülkelerden birinin yerleştiği olan ücretlinin elde etmiş olduğu ücret gelirleri, sadece bu kişinin yerleşik yani tam mükellefi bulunduğu ülkece vergiye tabi tutulacaktır. Öteki taraf ülkelerde bulunan yerler arasında çalıştırılan gemi ve uçaklarda verilen hizmetlerden sağlanan ücret gelirleri, madde uygulama alanına girmemiştir (Semercigil, 2017).

Modelin dördüncü bölümünde; 22. Madde de servetin vergilendirilmesi ile ilgili hükümlere yer verilmiştir (GİB, 2015:10). 1. Fıkra, bir taraf ülke mukiminin diğer taraf ülkesinde olan ve gayrimenkul varlık şeklinde temsil edilen serveti, bu diğer ülkede

vergiye tabi tutulabilir. Yani gayrimenkul mal varlığı unsurlarından sağlanan servetin, gayrimenkulün yer aldığı devletçe vergilendirileceği belirtilmiştir. 2. Fıkroda, bir işyerinin olan malların yer aldıkları devlette vergiye tabi tutulacaklarına yer verilmiştir (GİB, 2015:33). Bu madde bakımından daha önceki OECD Modellerinden farklı olarak 3. Fıkroda, iç suyuolları taşımacılığı konusunda düzenlemelere yer vermiştir. 2017 Revize OECD Modeli, taraf ülkelerin mali sınırları içinde yürütölen gemi ve uçak taşımacılığı faaliyetini ikili vergi anlaşması kapsamı dışında bırakmış, bu maddede de aynı şekilde hareket edilmiştir. 4. Fıkroda ise, akit ölkeden birinde mukim olarak kabul edilen bir kişinin, servet unsurları sadece mukim olarak göröldüğü devlette vergiye tabi tutulacaktır (Semercigil, 2017).

Modelin beşinci kısmı; çifte vergilendirme sorununun önlenmesine için gerekli usul ve araçları belirtmektedir. Bu araçlar, istisna ve mahsup sistemi olmak üzere iki tanedir (GİB: 2015:33-34). Model Anlaşmanın 23/A Maddesi ile “İstisna Yöntemi” düzenlenmiş olup, 2017 OECD Modeli ile bu düzenlemenin 1. ve 2. Fıkrasında bazı değişiklikler yapılmıştır. 1. Fıkranın, eski model ile aynı olan hükmüne göre, bir taraf ölkö yerleşğinin bu anlaşma maddelerine göre diğör taraf ölkelerde vergiye tabi tutulabilen gelir ve servetleri, 2. ve 3. Fıkra düzenlemeleri dikkate alınıp saklı kalmak kaydıyla, ilk değinilen taraf devlette vergiden istisna tutulacaktır. Ancak, 1. Fıkraya ilave edilen hükömlle, bu anlaşma düzenlemeleri, aynı zamanda diğör taraf ölkede de yerleşik sayılan kişi tarafından sağlanan gelir unsurunun, bir tam mükellef geliri olarak vergiye tabi tutulacağını ön görüyorsa, bu istisna dikkate alınmayacaktır. 2017 OECD Modeli ile getirilen bu parantez içi hüköml, madde ile düzenlenen istisnanın istisnası niteliğindedir. 23/A Madde 2. Fıkra, bir taraf ölkö mukimi, diğör taraf ölkede 10. ve 11. Madde kapsamında vergiye tabi bir gelir sağladığında, ilk bahsedilen ölkö, bu diğör ölkede elde edilen gelir üzerinden ödenen verginin, kendi ölkesinde ödenecek olan vergiden mahsubuna olanak sağlayacaktır. Mahsubuna imkân verilen vergi tutarı, mahsuptan önce bu gelir unsuru için hesaplanan vergiden daha fazla olmayacaktır. Fakat 2017 Revize OECD Modeliyle getirilen parantez içi hükme göre, söz konusu gelirin, anlaşma hükömllerine göre, diğör taraf ölkede yerleşik olan kişi tarafından elde edildiğı kabul edilerek vergiye tabi tutulması halinde, mahsubuna izin verilemeyeceğı belirtilmektedir (Semercigil, 2017).

2017 Revize Model Anlaşmada 3. Fıkrası, bu anlaşma maddeleri, bir taraf ülke yerleşik kişinin gelirini veya servetini bu ülkede vergiden istisna etse bile, söz konusu ülke bu yerleşik kişinin arda kalan gelir ya da servet unsurlarının vergisini hesaplarken, vergiden müstesna gelir veya serveti de dikkate alabileceğine yer vermiştir. 4. Fıkrası ise, bir taraf ülke mukiminin diğer taraf ülkeden sağladığı gelir ya da servet unsurları için 1. Fıkradan kaynaklanan istisnanın uygulanmayacağına ilişkin durumlara yer vermektedir. Bunlar; diğer taraf devletin bu anlaşmayı, kendisine hiç vergi almayacak şekilde uygulaması durumu veya aynı şekilde 10/2. maddeyi ve 11. Maddeyi, bu gelirlerden hiç vergi almayacak şekilde uygulaması durumlarıdır (Semercigil, 2017).

Model Anlaşma 23/B Maddesi ile hüküm altına alınan mahsup yöntemine ilişkin 1. Fıkra parantez içi hükümde 2017 Revize OECD Modeli ile yeni düzenlemeler yapılmıştır. Bu kapsamda, bir taraf ülke mukimi, bu anlaşma maddelerine göre diğer taraf devletçe de vergiye tabi tutulabilecek gelir unsuru sağladığında veya servete sahip olduğunda, adı geçen ilk ülke, bu diğer ülkede ödenen gelir vergisine eşit miktarda verginin bu kişinin sağladığı gelir üzerinden ödeyeceği vergiden mahsubuna müsaade edecektir. Yine bu diğer ülke de, servet vergisine eşit miktarda verginin bu kişinin servet üzerinden ödeyeceği vergiden mahsubuna izin verecektir. Bununla birlikte, 1. Fıkra parantez içi hükmü gereğince, bu anlaşma hükümleri gereğince diğer taraf ülkede bu kişinin gelirini, bir yerleşik mükellefin geliri olarak veya bu kişinin sahip olduğu serveti, bir mukimin serveti olarak vergiye tabi tutabiliyorsa, o takdirde söz konusu mahsup işlemlerinin uygulanmaması gerekmektedir. Yeni OECD Modeline göre, gerçek kişi dışındaki kişilerin, iş merkezi, kanuni merkez kriterleri veya diğer başka faktörler dikkate alınarak, her iki ülkede de yerleşik olarak dikkate alınmaları ve vergiye tabi olmaları durumu mevcuttur. Önceki OECD Modelleri, bu karışıklığı iş merkezinin bulunduğu yeri dikkate alarak çözüme kavuştururken 2017 OECD Modeli'nin bu problemi, taraf ülkelerin yetkili makamlarının bulacağı çözüme bırakmış olduğu görülmektedir (Semercigil,2017).

Modelin altıncı bölümünde; çifte vergilendirmeye konusuna ilişkin bazı özel hükümlere yer verildiği görülmektedir. Model Anlaşmanın 24. Maddesiyle, anlaşma ülkelerinin vatandaşları arasında ayrımcılık yapılmayacağı düzenlenmiştir (GİB, 2015:34). Model Anlaşmanın 25. Maddesiyle, ülkelerin karşılıklı anlaşma usulü ve uyumsuzluklarda

tahkim yolunu düzenlenmiş olup, 2017 OECD Modelinde, ilgili maddenin 1. Fıkrasında revizyona gidilmiştir. Revize edilen 1. Fıkraya göre, bir kişi, taraf ülkelerden birinin ya da her ikisinin eylemlerinin, kendisi için bu anlaşma hükümlerine aykırı bir vergileme ile sonuçlandığı veya sonuçlanacağını düşündüğü durumda, ülkelerin iç hukuk mevzuatlarında öngörülen tedbirleri dikkate almaksızın, durumu herhangi bir taraf devletin yetkili makamına sunma olanağına sahiptir. Başvuru bu anlaşma hükümlerine uygun olmayan ilk tebligatın yapılmasından itibaren üç yıl içinde yapılmalıdır. Daha önceki modellerde, menfaati zarar gören veya görme ihtimali bulunan kişinin, tam mükellef olduğu taraf devlete başvuru yapabileceğine yer verildiği halde, 2017 Revize Modelinde, başvurunun her iki ülkeye de yapılabileceğine ilişkin düzenlemelerin yer aldığı görülmüştür (Semercigil, 2017).

Model Anlaşmanın 26. Maddesiyle, ülkelerin karşılıklı bilgi değişimi, 27. Maddesiyle, ülkelerin vergi tahsilatlarında yardımlaşması hususları düzenlenmiştir (GİB, 2015:37-38). Model Anlaşmanın 28. Maddesiyle, anlaşma koşullarının uluslararası hukukun genel kuralları veya özel anlaşma hükümleri uyarınca diplomat ve konsolosluk memurlarının faydalandıkları mali ayrıcalıkları etkilemeyeceği düzenlenmiştir (GİB, 2015:39).

Model Anlaşmanın 29. Maddesi “Menfaatlerden Yararlanmak” başlığını taşımaktadır. Bu madde, yaşanan OECD/G20 (BEPS) Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma Projesi tartışmaları neticesinde, 2017 Revize OECD Modeliyle uluslararası vergi hukuku alanına girmiştir. Bu maddeye, yapılan anlaşmalarında çifte vergilendirmeyi önlemek isteyen, aynı zamanda anlaşma ticareti sırasında, hiç vergilendirilmemeye veya düşük oranda vergilendirilmeye engel olmak isteyen ülkeler başvurabileceklerdir. Maddede yer alan düzenlemelere göre, taraf ülkeden birinde vergiden istisna tutulan bir gelir, doğrudan doğruya kaynaklandığı ülkeden değil, ancak ihtimal dâhilinde başka bazı anlaşmaların sağlayacağı menfaatlerden yararlanmak maksadıyla, hiç ilgisi bulunmayan ayrı bir ülkede kurulmuş olan bir kurumdan geçirilerek, tam mükellef olunan devlete getirilme imkânı bulunmaktadır (Semercigil, 2017).

Model Anlaşmanın 30. Maddesinde; “Egemenlik Alanının Genişlemesi” başlığıyla, Anlaşmanın, daha önce bilinçli bir şekilde anlaşma kapsamı dışında bırakılmış bir devletin egemenliği altında bulunan alanları veya bu devletin uluslararası ilişkilerinden

sorumlu olduğu herhangi bir devleti veya bu devletin egemenlik alanını da bünyesine alacak şekilde genişletilebileceği hüküm altına alınmıştır. Modelin son bölümünde ise; 31. Madde ile anlaşmanın yürürlüğe girmesine ilişkin hükümlere, 32. Maddesi ile de yürürlükten kalkmasına ilişkin hükümlere yer verilmiştir (Semercigil, 2017).

3.3.2.3. OECD Modelinde Yöntem Seçenekleri

Uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi ve ortadan kaldırılması için, OECD Modelinde artan oranlı istisna yöntemi ve normal mahsup yöntemi olmak üzere iki seçenek halinde yöntemler düzenlenmiştir. Akit Devletlere bu yöntemlerden birini tercih etme konusunda özgürlük tanınmıştır. Akit Devletlerden her ikisi de, Modelde iki ayrı madde halinde hüküm altına alınan yöntemlerden sadece birini uygulama konusunda anlayabilecekleri gibi, ikisi de farklı yöntemler uygulamayı tercih edebilir ve bazı gelir unsurları için istisna, bazıları içinse mahsup yönteminin kullanılmasını isteyebilirler. Yöntemler genel olarak anlaşma model metninde düzenlenmiş, özellikle istisna veya mahsup miktarının hesaplanması ayrıntılara ilişkin hususlar iç hukuka bırakılmıştır. Ancak, taraf devletler, bu konulara ilişkin hükümlerin de anlaşma da yer almasını kararlaştırabileceklerdir (Yaltı, 1994:75).

3.3.2.4. OECD Anlaşma Modeli Yorumlanması ve Çekinceler

OECD Model Anlaşması her durum için mümkün mertebe tek bir kural belirlemeye çalışmış olmakla beraber, bazı durumlarda Model Anlaşmanın etkin bir şekilde uygulanması ile uyumlu olması amacıyla Anlaşmada belirli bir esneklik derecesi bırakma ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Üye ülkelerin temettülere ve faize kaynakta yapılacak kesinti oranının belirlenmesinde ve çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik yöntemin seçiminde belirli bir serbestliğe sahip olmaları buna örnek olarak gösterilebilir. Yine bu amaçla, bazı durumlarda Model Anlaşma maddelerine ilişkin yorumlarda alternatif veya ilave hükümlere yer verildiği görölmektedir. Anlaşmanın maddelerinde yer alan hükümleri açıklığa kavuşturmak veya yorumlamak için ayrıntılı bir yorum eklenmiştir. Yorumlar uluslararası vergi hukukunun gelişiminde özel bir öneme sahiptirler çünkü üye ülkelerinin hükümetlerince Mali İşler Komitesine atanan uzmanlar tarafından hazırlanıp kararlaştırılmaktadırlar. Yorumlar, üye ülkeler tarafından imzalanan ve Modelin aksine yasal açıdan bağlayıcı uluslararası belgeler olan anlaşmalara herhangi bir şekilde eklenmek üzere tasarlansalar da, anlaşmaların

uygulanması ve yorumlanmasında ve yine özellikle de her türlü uyuşmazlığın çözülmesinde faydalı olmaktadırlar. İkili vergi anlaşmalarının yorumu yapılırken, düzenli bir şekilde üye ülkelerin vergi idareleri tarafından bu yorumlara başvurulmaktadır (GİB, 2015:13).

Model vergi anlaşmasına konulan şerhlerdeki yorum beyanları, taraf devletlerden birinin, anlaşmanın bir hükmünden ne anladığını beyan etmesi olarak tanımlanabilir. Bu çerçevede yorum beyanları ile anlaşmanın belirli bir hükmünden ne anlaşılması gerektiği beyan edilmektedir. Ancak yorum beyanlarında anlaşma çerçevesi sınırları içerisinde kalınmaktadır (Yaltı Soydan, 1995:45).

Yorumlar hem politikaların ve çeşitli hükümlerin ardındaki amaçları kapsayan daha büyük sorunların çözülmesine yardımcı oldukları hem de ayrıntılara ilişkin günlük sorulara cevap buldukları için, vergi görevlileri bakımından yorumların kılavuzluğu büyük öneme sahiptir. Benzer şekilde, mükellefler de ticari işlem ve yatırımlarını planlarken, işlerini yürütürken yorumlardan yoğun olarak faydalanmaktadırlar. Özellikle, vergi idaresinden vergi konularında özelge alma usulüne sahip olmayan ülkelerde, ilgili konuda bulunabilecek tek kaynak yorumlar olabileceğinden, özel bir öneme sahip oldukları söylenebilir.

Günümüzde, ikili vergi anlaşmaları ülkelerin yargı mercilerinden giderek daha fazla ilgi görmektedir. Mahkemeler kararlarını verirken, yorumlardan her geçen gün artan bir biçimde faydalanmaktadırlar. OECD Mali İşler Komitesi tarafından toplanan bilgilere göre, üye ülkelerin büyük çoğunluğunda mahkemelere ait yayınlanmış kararların pek çoğunda anlaşma yorumlarından alıntı yapıldığı analiz edilmiş, yine yargıçların mülahazalarında yorumlar önemli bir yere sahip olmuştur (GİB, 2015:13). Dünyada uluslararası vergi anlaşmaları sayısının sürekli olarak artması ve bu anlaşma yorumlarının da hukuken başvuru kaynağı olarak kabul edilmesi hususlarının bu eğilimin gelecekte de devam edeceğini göstermektedir.

Model Anlaşma maddelerine ilişkin bir yorumda yer verilen görüşlere katılmayan üye ülkelerin talebi üzerine, yorumlara görüşler de eklenmiştir. Taraf devletlerin anlaşmanın onaylanması aşamasında yayımlanan görüşleri de dikkate alınabilecektir (Başok, 2016:141). Bu görüşler Anlaşma metni ile ilgili herhangi bir uyuşmazlık ifade etmeyip, bu ülkelerin söz konusu madde hükümlerini ne şekilde uygulayacaklarını

belirtmektedirler (GİB, 2015:14). Örneğin, İsviçre'de, ilgili vergi anlaşmasına dair kısa açıklamalar içeren ve OECD Model Anlaşması ile farklılık gösteren hükümlere vurgu yapan metinler, Federal Hükümet tarafından "Bildiriler" adıyla yayımlanmaktadır (Oberson ve Diğerleri, 2011:98' den Aktaran; Başok, 2016:141). Fakat yorum beyanlarının, açıklayıcı veya teknik raporlar ile parlamentodaki görüşmeler, gibi diğer taraf devlete yönelmeyen tek taraflı yorum araçları kapsamında dikkate alınmadığı görülmektedir (Başok, 2016:141). Görüşler, yorumlarda belirtilen maddelerin yorumlanmasıyla ilgili olduğu için, yorumların bir ülkenin kendi ikili anlaşmalarına dâhil edilmesine izin verdiği alternatif veya ilave bir hükmün lafzını değiştirmesi amacı için herhangi bir görüş bildirmesine gerek yoktur (GİB, 2015:14).

Model Anlaşmanın amaçları ve temel hükümleri konusunda bütün üye ülkeler uzlaşmış olsalar da, çoğu bazı hükümler ile ilgili çekince koymuşlardır. Bu çekinceler ilgili maddeye ilişkin yorumlara dâhil edilmiştir. Devletler, yorumların ülkeler tarafından kendi ikili anlaşmaları kapsamına alınmasına izin verdiği alternatif veya ilave hükümler kullanmak veya söz konusu hükmün yorumda yer alan bir açıklamasını teyit etmek veya kendi anlaşmaları içine almak amacıyla Modele ait bir hükmün lafzını değiştirme niyetlerini ifade eden çekinceler ortaya koyma ihtiyacı hissetmemişlerdir. Bir ülke çekince koyduğu zaman, diğer üye ülkelerin o ülke ile ikili anlaşmalar konusunda görüşürken karşılıklılık ilkesine uygun olarak kendi hareket özgürlüğü haklarını saklı tutacaklardır (GİB, 2015:14).

OECD Konseyi tarafından yapılan önerilerde yer verildiği üzere, üye devletler vergi anlaşmalarını görüşürken, sonrasında değiştirirken ve nihayetinde bu anlaşmaları uygularken, OECD Vergi Anlaşması Modelinin tüm unsurlarına ve koşullarına uygun bir şekilde hareket etmelidirler. Model Anlaşma metinleri ve yorumları kimi zaman değişebilmekte, üye devletler de bu doğrultuda rezervlerini ve gözlem notlarını gözden geçirmek suretiyle, yenilemelidirler. Mali İşler Komitesi mükelleflerin de eski anlaşmaları yorumlarken yorumların yeni şekillerine başvurmalarının faydalı olacağını düşünmektedir (GİB, 2015:15).

3.3.3. BM (Birleşmiş Milletler) Anlaşma Modeli

Birleşmiş Milletler de çifte vergilendirmenin olumsuz etkilerini bertaraf etmek amacıyla model anlaşma konusunda çalışmalarda bulunmuştur. OECD Model Anlaşması gelirin

elde edildiği kaynak ülkede hazine kaybına sebep olması gibi nedenlerle geliştirmekte olan ülkeler tarafından kabul edilmemiştir. Gelişmiş ve geliştirmekte olan ülkeler arasında her iki tarafın mali çıkarlarını koruyacak tekniklerin bulunması ve ülkeler arasında vergi anlaşması imzalanmasının kolaylaştırması amacıyla BM tarafından model anlaşma çalışmaları başlatılmıştır.

OECD Modelinin gelişmiş ve geliştirmekte olan devletlerarasında yapılan anlaşmalarda yeterince çözüm üretememesi sebebiyle, geliştirmekte olan ülkelerin yararına olacak şekilde alternatif olarak geliştirilen BM Modeli, kaynak devletin vergilendirme yetkisine sahip olmasına önem vermekte ancak, modelde kaynak ülkesinin münhasır bir vergilendirme yetkisi olduğuna dair bir yönelim de bulunmamaktadır (Yaltı Soydan, 1995:46-47). Burada önem arz eden husus kaynak ilkesi ile yerleşim yeri ilkesinin uzlaştırılmasıdır. BM Modeli, kaynak ilkesine öncelik tanımakta, fakat kaynak ülkesinin münhasır vergilendirme yetkisi bulunduğunu kabul etmemektedir. BM Modeli, OECD Modelinin katı bir şekilde uyguladığı ikametgâh ilkesini yumuşatmayı hedeflemiş, böylece yerleşim yeri ilkesinin etkisini zayıflatmıştır (Pehlivan ve Öz, 2011:96).

BM Modelinde, vergileme yetkisinin paylaşımı konusunda kaynak ülkesi ilkesinin benimsenmesi, bu modelin daha çok sermaye ithal eden ülkeler olan az gelişmiş ya da geliştirmekte olan ülkeler tarafından tercih edilmesine sebebiyet vermiştir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2016:340). Sermaye ithal eden ve yabancı ülkelere yatırım bulunmayan geliştirmekte olan ülkelerin, vergi sistemleri genellikle kaynak esasına dayanmaktadır. Bu ülkeler arasındaki sermaye akışı, gelişmiş ülkelere geliştirmekte olan ülkelere doğru yani tek yönlü olduğundan, bu ülkelerin OECD Modeline dayalı bir vergi anlaşmasına taraf olmaları halinde, anlaşmanın bütün faydaları gelişmiş ülkeler lehine olmaktadır. BM Modeli ise, gelirin doğduğu ülkenin vergilendirmesini ön plana çıkararak, bu dengesizliği ortadan kaldırmayı hedeflemektedir (Yaltı Soydan, 1995:44). Uluslararası ticaretin hızla artan hacmi ve kolonici anlayışının sona ermesiyle, geliştirmekte olan ülkeler ile gelişmiş ülkeler arasındaki anlaşmaların farklı esasları gerekli kılması hususu BM Modeline olan ilgiliyi artırmıştır (Altaş, 2010:63).

Gelişmiş ülkelere yatırımların verimlilik açısından en üst noktaya ulaşması, sanayi birikiminin artması ve elde edilen kazançların azalması gibi sebepler bu ülkeleri zorunlu olarak sermaye ihracına yöneltmiştir. Bu da uluslararası işbirliğinin gerektirdiği

fedakârlıkların bu devletlerce de üstlenilmesinin kabulünü gerektirmektedir (Tuncer, 1974:144). BM Modeli ile benimsenen görüşe göre, anlaşmalar, taraf devletlerin hukuki ve ekonomik koşullarını göz önünde bulundurarak, elde edilecek fayda ile hazineye yüklenen fedakârlıkları dengelemelidir (Çölgezen, 2010b:125).

Sistematik olarak OECD modelleriyle aynı olan BM modelleri, madde metinlerinde getirdiği bazı değişiklikler ve buna bağlı olarak ortaya çıkan yorum farklılıkları ile de daha önce belirtildiği gibi kaynak ilkesinin lehine durumlar ortaya çıkarabilmektedir. Temettülerin, faizlerin ve gayri maddi hak bedellerinin vergilendirilmesinde, OECD modelinden farklı olarak yer verilen stopaj oranları ve bu oranlarının tespitinin taraf devletlerin ikili görüşmelerine bırakılması buna örnek gösterilebilecek, bu durumda kaynak devlet, model anlaşmaya bağlı kalmaksızın kendi lehine oranlar talep edebilecektir (Öz, 2005:40). BM modeli, yatırımlardan elde edilecek kazançları tabi tutulacak kesinti oranlarındaki en üst limitleri daha esnek tutmuş, serbest meslek kazançlarında kaynak devlete vergilendirme yetkisi vermiş ve uluslararası taşımacılıktan sağlanan kazançlarının vergiye tabi tutulmasında tercihe dayalı bazı alternatif seçenekler sunmuştur (Yaltı Soydan, 2000:47).

BM Modelinin, birçok vergi anlaşması görüşmelerinde kendisinde olmasına rağmen OECD Modelinde olmayan hükümler ile ilgili gündeme gelmesi dolayısıyla bir bakımdan amacına ulaştığı belirtilmektedir (Başok, 2016:52). Ayrıca, BM Modeli ile yabancı sermayenin kaynak ülkede tam olarak vergilendirilebilmesinin kamu idarelerinin yabancı sermaye aleyhindeki tutum ve davranışlarını olumlu bir yöne çevireceği yönündeki görüşlere destek olacağı da söylenebilir (Tuncer, 1974:143).

3.3.3.1. BM Anlaşma Modelinin Gelişim Süreci

Uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi konusunda, Birleşmiş Milletlerin model anlaşma hazırlama çabaları, 1920'li yıllardaki Milletler Cemiyeti dönemine kadar uzanmaktadır. Konuya ilişkin ilk çalışmalar, sonradan yerini Birleşmiş Milletlerin aldığı Milletler Cemiyetinde 1921 yılında başlatılmıştır. Bu çalışmalarda, vergilemenin ikamet ülkesinde mi, yoksa kaynak ülkede mi yapılması gerektiği ile diğer ülkede istisna uygulaması gibi hususlar ele alınmıştır. Milletler Cemiyetinin bu alanda yaptığı çalışmalar ikinci dünya savaşı sonrasında 1946 Londra Konferansında, tamamlanan bir taslak çalışması ile neticeye kavuşturulmuştur. Bu taslak çalışma BM organı olan

Ekonomik ve Sosyal Konsey tarafından incelenerek geliştirilmiştir. Belge niteliğinde olan vergi anlaşmalarının, 1947 yılında BM İktisadi Komitesi tarafından alınan bir kararla, yayınlanmasına karar vermiştir. BM Modeli, 1977 OECD Modeli esas alınarak hazırlanmış ve çalışmalar sonucunda ortaya çıkarılan “Birleşmiş Milletler Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında Çifte Vergileme Anlaşma Modeli” olarak adlandırılan nihai metin ve eki iki şerh 1978 yılında onaylanarak 1980 yılında yayınlanmıştır (Çubukçu, 2006:138-139).

1990’larda küreselleşmenin uluslararası ekonomik ilişkilere etkisi, uluslararası ekonomik, finansal ve mali çevrelerde olan değişiklikler, yeni finansal araçların ekonomiye kazandırılması, transfer fiyatlandırması konusundaki gelişmeler, vergi cennetlerinin büyümesi ve OECD anlaşma modelinde yapılan değişiklikler, mevcut anlaşmalardan çıkarılan deneyim ve yorumlarda dikkate alınarak BM anlaşma modelinde değişiklik yapılması gereği duyulmuştur. Zaman içerisinde anlaşma modelinde güncelleştirmeler yapılmıştır. Bu güncelleştirmelerin amacı, 1980’li yıllardan itibaren yatırım ve ticaretin küreselleşmesi sonucunda gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin uluslararası vergi politikalarında görülen ilerlemelerdir (Karaldı, 2015:68).

BM tarafından yayımlanan model 1992, 1995 ve 1997 yıllarında güncellenerek, 1999 yılında “BM Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında Çifte Vergilendirme Anlaşma Modeli” son haline getirilmiş, 2001 yılına kadar varlığını devam ettirmiş, 2001 yılında ise yeni bir model hazırlanarak yürürlüğe girmiştir (Altaş, 2010:63). BM Modelinde son olarak 2011 yılında güncelleştirme yapılmıştır (Karabulut, 2014:92).

3.3.3.2. BM Anlaşma Modeli Hükümleri

OECD Model anlaşması ile benzer sistematik bir yapıya sahip olan Birleşmiş Milletler Anlaşma Modeli toplamda yirmi dokuz madde ve yedi bölüm ibarettir (Semercigil, 1982:31).

Model Anlaşmanın birinci bölümünde; anlaşma kapsamında olan kişi ve vergilere yer verilmiştir. Birinci maddede, anlaşmanın kimlere uygulanabileceğini düzenlerken, ikinci maddede, anlaşma kapsamına giren vergiler sayılmıştır.

Model Anlaşmanın ikinci bölümünde; üç madde ile tanımlamalara ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Üçüncü maddede genel tanımlamalar, dördüncü maddede mukim başlığı adı altında mali ikametgâh, beşinci maddede ise işyeri kavramı tanımlanmıştır.

Model Anlaşmanın üçüncü bölümünde; gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Altıncı maddede gayrimenkul gelirlerinin, yedinci maddede, teşebbüs kazançların, sekizinci maddede, gemicilik, iç suyolları ve hava taşımacılığının, dokuzuncu madde, ortak teşebbüslerin, onuncu maddede, temettülerin, on üçüncü maddede, sermaye değer artış kazançlarının vergilendirilmesi hüküm altına alınmıştır. On dört ile yirmi birinci maddeleri arasında ise, çeşitli meslek gruplarının ülke dışında faaliyet gösterip, gelir elde etmeleri durumunda ne şekilde vergilendirileceği hükme bağlanmıştır.

Model Anlaşmanın dördüncü bölümünde, servetin vergilendirilmesiyle alakalı konular ele alınmıştır. 22. Madde de, taşınmaz unsurlardan oluşan servetin, bu taşınmazların bulunduğu ülke tarafından vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca, bu maddeye göre bir işletmenin aktifine kayıtlı taşınır mallar ile bir serbest meslek faaliyetinde kullanılan malların bulundukları ülke tarafından vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır. Yine uluslararası trafikte faaliyet gösteren gemiler, hava taşıtları ve iç sularda faaliyette bulunan vapurlar ile bunların işletilmesine ayrılmış olan taşınır malların, teşebbüsün fiili yönetim merkezinin bulunduğu ülkede vergilendirilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Model Anlaşmanın beşinci bölümünde, çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması yöntemlerine yer verilmiştir. 23. Madde de, İstisna ve mahsup yöntemleri düzenlenmiştir. İstisna yöntemine göre, çifte vergilendirmeyi yüklenen devlet, vergiye tabi tuttuğu gelir ve servet unsurları toplamına, vergisi yabancı ülkede ödenmiş olan servet ve gelir unsurlarını eklemeyecektir. Mahsup yöntemine göre ise, yabancı ülkede ödenmiş olan vergilerin ülke içinde hesaplanan vergiden indirimi uygulaması esas olarak kabul edilmektedir. Ancak indirilecek tutar, diğer taraf ülkeye indirilmesinden önce hesaplanan vergiye tabi gelir veya servete karşılık olan vergi miktarından fazla olamayacaktır.

Model Anlaşmanın altıncı bölümünde, “Özel Hükümler” başlığı altında 4 madde düzenlenmiştir. 24. Madde de, anlaşmalara taraf olan ülke vatandaşları arasında her iki

ülkede de ayırım yapılamayacağı hususu, 25. Madde de, ülkeler arasında karşılıklı anlaşma uygulaması, 26. Madde de, bilgi değişimi, 27. Madde de, anlaşma hükümlerinin diplomasi ve konsolosluk görevlilerine tanınan vergi istisna ve muafiyetleri gibi ayrıcalıklarının etkileyemeyeceği düzenlenmektedir.

Model Anlaşmanın yedinci bölümü, “Son Bölüm” başlığıyla, 28. Madde de, anlaşmanın yürürlüğe girmesine ilişkin düzenlemeleri, 29. Madde de ise, anlaşmanın yürürlükten kalkmasına ilişkin hususları hüküm altına almaktadır (Karaldı, 2015: 69-70).

BM Modeli, OECD modellerini temel almakla birlikte, OECD modellerinden farklı olarak bazı gelir unsurlarını hüküm altına almıştır. Bunlar, Model Anlaşmanın ilgili maddelerinde yer verilen sabit işyeri, ticari kazançlar, bağımlı teşebbüsler, temettüler, faizler, gayri maddi hak bedelleri, sermaye değer artışları ve diğer gelirlerdir. Ayrıca 2003 OECD Modelinde anlaşma metninden çıkarılan serbest meslek kazançları, UN Modelinde varlığını devam ettirmektedir (Altaş, 2010:63).

3.3.3.3. BM Modelinde Yöntem Seçenekleri

Artan oranlı istisna yöntemi ve normal mahsup yöntemi, OECD Modelinde olduğu gibi, BM Modelinde de tavsiye edilmektedir. BM Modelinin 23/A ve 23/B Maddeleriyle, her iki yöneme ilişkin OECD Modelinin hükümlerini aynen tekrar etmektedir. Modelde servetlerle ilgili özel parantez içi hükümlere yer verilmiş, servetlerin vergilendirilmesi tarafların iradesine bırakılmıştır. Modelde farklı olarak kaynak devletin sınırlı vergilendirme yetkisine konu olan gelir unsurlarına yönelik mahsup düzenlemesi yer almıştır. Model gelir unsurlarına OECD Modelinden farklı olarak gayri maddi hak bedellerini de dâhil ettiğinden bu farklılık modelde yer alan mahsup düzenlemesine de yansımıştır. Dolayısıyla bu modelde önerilen yöntemde, ikametgâh devleti, kaynak devletinde temettü, faiz ve gayri maddi hak bedelleri için ödenen vergiyi de kendi vergisine mahsup edebilecektir. BM Modelinde yöneme ilişkin önem arz eden bir diğer konu da, uzmanlar tarafından birçok toplantıda tartışılmış ve özellikle korumalı mahsup olmak üzere çeşitli çözümler üzerinde durulmasına rağmen, gelişmekte olan ülkeler tarafından uygulanmakta olan vergi teşviklerinin ikametgâh devletindeki mahsup yöntemiyle ortadan kaldırılması sorununun Model metni içerisinde çözüme kavuşturulmamış olmasıdır. Bu yöntemin Model metni içerisinde hükme bağlanmamış

olması ve akit devletlerin görüşmeler sırasında çözüme kavuşturacakları bir sorun olarak değerlendirilmesi dikkat çekmektedir (Yaltı, 1994:79-80).

3.3.3.4. BM Anlaşma Modeline İlişkin Değerlendirme

BM Modeli, OECD Modeline göre gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında akdedilmiş olan anlaşmalarda, ülkelerin tamamının çıkarlarına yeterince cevap verilememesi nedeniyle, alternatif olarak düzenlenmiş ve vergilendirme yetkisinde kaynak ülkeye ağırlık vermiştir. BM Modeline esas alınan görüş, anlaşmalara taraf olan devletlerin hukuki ve ekonomik koşullarını göz önünde bulundurmak suretiyle, anlaşmadan sağlanacak fayda ile hazinece katlanılan fedakârlıkların dengelenmesidir. BM Modeli, gelirin doğduğu ülkenin vergilendirilmesini ön plana çıkararak, bu dengesizliği ortadan kaldırmayı hedefler. Yine bu Anlaşma Modeli de, zorlayıcı değil, yol gösterici özelliğe sahiptir (Yaltı Soydan:1995:46).

BM modeli, vergilendirme yetkisinin paylaşımı konusunda yoğunluğu kaynak ilkesine vermesi nedeniyle, daha çok sermaye ithal eden gelişmekte olan ülkeler tarafından tercih edilmektedir. Model, bu yapıyla aynı zamanda eski Doğu Bloku ülkeleri ve bağımsızlığını yeni kazanan ülkeler tarafından da tercih edilmektedir (Altaş, 2010:63). BM modeli, OECD modeliyle uyumlu olmakla birlikte, gelişen ve gelişmekte olan ülkeler arasındaki çifte vergilendirme anlaşması müzakerelerinin neticeye ulaşmasını kolaylaştıran hükümler barındırır da, son yıllarda OECD modelinin daha önemli olmasıyla birlikte, BM modelinin önemi azalmaya başlamıştır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2015:74).

3.3.4. Model Anlaşmaların Karşılaştırılması

Devletlerin vergilendirme hususundaki yetki alanlarını yeniden düzenleyen anlaşmalar öncelikle devletlerarasında yapılmaya başlanmış, uluslararası ticaretin artmasıyla birlikte, uluslararası kuruluşlar tarafından da konu incelenmeye başlanmış ve ilk önce OECD Modeli, daha sonra BM Model Anlaşmaları geliştirilmiştir. Bu anlaşma modelleri ülkeleri zorlayıcı bir hukuki nitelik taşımamakta uluslararası kuruluşların resmi tavsiyeleri gibi görülmektedirler. Bu şekilde de müzakereye katılacak olan devletlere uzun araştırmalar yapılmasına gerek kalmadan, çeşitli imkânlar olanaklar sunmaktadırlar (Karabulut, 2014:92).

Gerek BM gerekse OECD'nin, gelir ve servet unsurları üzerinden alınmakta olan vergilerde çifte vergilendirmeyi önlemeye ilişkin geliştirmiş oldukları model anlaşmalarda, vergilendirme yetkilerinin çatışması durumunda vergileme hakkının nasıl hangi ülke tarafından kullanılacağı veya ülkeler arasında paylaştırılacağı yer almaktadır. Geliştirilen bu model anlaşmalar üye devletlerin kendi aralarında imzalayacakları anlaşmalara yol gösterici bir rehber mahiyetinde olup, bu açıdan bağlayıcılıkları bulunmamaktadır. Ancak model anlaşma niteliklerinin bulunması sebebiyle, birçok ülkenin aralarında yapmış olduğu çifte vergilemeyi önlemeye yönelik ikili anlaşmada, bu model anlaşmalarda yer alan düzenlemelerin büyük bir bölümüne aynen yer verdikleri görülmektedir.

Birleşmiş Milletler Modeli daha çok gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında yapılacak anlaşmalarda tercih edilirken, OECD Modeli ise, gelişmiş ülkeler arasında yapılacak anlaşmalarda tercih edilen model olmaktadır (Kara, 1995:54).

OECD Modeli, vergilendirme yetkisinin genel olarak mükellefin ikametgâhının olduğu yer devletine ait olduğunu kabul etmiş ve bu modele göre kural olarak yerleşim yeri, istisna ise kaynak ülkesi olarak benimsenmiştir. Ancak buna, gerçek kişi dışındaki kişilerin gelirlerinin fiili iş merkezinin bulunduğu ülkede, gayrimenkul varlıklarından elde edilen gelirlerin varlığın bulunduğu ülkede ve servetlerin bulunduğu ülkede vergilendirilmesi gibi bazı istisnalar getirilmiştir. BM Modelinde de OECD Modelinin genel esasları geçerli olmakla birlikte, gelirin doğduğu kaynak devletin vergilendirme yetkisine ağırlık verilmektedir (Bahar, 2008:34-37). Bu durum BM Modeli'nin gelişmekte olan ülkelere, OECD Modeli'nin ise gelişmiş ülkeler fayda sağlayacağını göstermektedir. Çünkü gelişmiş ülkelerdeki kişilerin farklı ülkelerde faaliyet göstermekte olması ve bu durumda bu kişilerin mukimi olduğu devletlerin vergilendirme yetkisine tabi bulunması gelişmiş ülkelerin lehine sonuçlar doğururken, bu kişilerin faaliyet gösterdikleri gelişmekte olan devletlerin vergilendirme yetkisine tabi bulunmaları durumu ise gelişmekte olan ülkelerin yararına olacaktır. Bu durumlara ilişkin bazı örneklerle aşağıda yer verilmiştir. İşyeri ile ilgili olarak, OECD Modeli'nde teslim amacıyla kullanılan yerler iş yeri oluşturmamakta iken, BM Modeli'nde teslim amacıyla kullanılan yerler diğer şartları da karşılaması durumunda iş yeri oluşturacaktır. Bu durum gelişmekte olan ülkelerde daha çok mal ticareti ile uğraşıldığı hususuyla

beraber dikkate alındığında, bu ülkelerdeki kişilerin farklı ülkelerde mal ticareti yapmasıyla elde edecekleri gelirlerden gelişmekte olan ülkelere vergi alma konusunda olanak sağlayabileceği sonucu çıkarılabilecektir. Gayrimenkul varlıklarla ilgili olarak, BM Modeli'nde OECD Modeli'yle aynı hükümlere yer verilmiş olsa da, buna ilave olarak bir serbest mesleğin icrasında yararlanılan gayrimenkullerden sağlanan gelirlere de gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirlerin uygulanacağı düzenlenmiştir. Bu hususa Türkiye'nin taraf olduğu anlaşmaların çoğunda da yer verilmiştir. Gelir unsurlarından serbest meslek kazancında da, gayrimenkullerin bulunduğu ülkelerdeki devletlerin vergilendirme yetkisine tabi olması, gelişmekte olan ülkelerin lehine olacaktır. Çünkü gelişmiş ülkelerdeki yatırımcılar genellikle gelişmekte olan ülkelerdeki gayrimenkullere sahip olmaktadır. Bir diğer örnek ise, ticari kazançlarla ilgilidir. BM Modeli'nde, OECD Modeli'ne ek olarak ana merkeze yapılan ödemelerin gider kaydedilmesi uygulaması önlenmiştir. Bu şekilde, BM Modeli'nde ana merkezlere ödemeler yapılıp gider kaydedilmek suretiyle, ana merkezin bulunduğu gelişmiş devletlerin, gelişmekte olan ülkelerdeki işyerlerinin gelirlerini vergilendirmesinin önüne geçilmektedir. BM Modeli de eski OECD Modeli'nde olduğu gibi, serbest meslek kazançlarının kural olarak yerleşmiş olan ülkede vergiye tabi tutulması gerektiğini benimsemekle birlikte, kabul edilen istisna uygulamaları ile tüm ağırlığı kaynak ülkeye vermiştir. Bu örneklerden de yola çıkılarak BM Modeli'nin genel olarak OECD Modeli'ne benzemekle beraber, gelişmekte olan ülkeler yararına olan hükümlere yer vermiş olduğu söylenebilir (Karabulut, 2014:92).

BM Modeli'nde gelişmekte olan ülkeler lehine hükümlerin olması hususu, bu ülkelere yapılan yardımın bir parçası olarak değerlendirilebilir (Tokmakkaya, 1996:9).

Genel itibariyle her iki Model Anlaşma da aşağıdaki gelirleri kapsamaktadır (Karaldı, 2015: 73-74).

1. Ticari kazançlar,
2. Gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirler,
3. Uluslararası taşımacılık kazançları,
4. Temettü gelirleri,

5. Faiz gelirleri,
6. Gayri maddi hak bedelleri,
7. Değer artış kazançları,
8. Serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler,
9. Ücret gelirleri,
10. Şirket yönetim kurulu üyelerinin elde ettikleri gelirler,
11. Öğrencilerin elde ettikleri gelirler,
12. Emekli maaşları ve diğer gelirler.

BM Modeli ile OECD Model Anlaşmaları genel anlamda aynı içerikte düzenlenmiş olsalar da, bu iki model arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. İkametgâh ve kaynak devletleri arasındaki yetki paylaşımı politikasında, BM Modeli, kaynak ilkesine öncülük tanırken, OECD Modelinde ikametgâh ilkesine dayalı vergilendirme yetkisi kabul edilmiştir. İşyeri kavramı tanımı, BM Modelinde OECD Modeline nazaran kaynak ülkenin vergilendirme yetkisini kullanma hakkını artıracak şekilde geniş düzenlenmiştir. BM Modelinde, yatırım gelirleri üzerinde kaynak ülkeye ait stopaj oranlarının artırılabilmesi için üst sınırları esnek tutan düzenlemeler yer almıştır. Anlaşmaların 3. Maddelerinde "Tanımlar" başlığı ile çeşitli tanımlamalara yer verilmiş, OECD Modelinde BM Modelinden farklı olarak "girişim" ve "işletme" kavramlarının tanımı yapılmıştır. OECD Modelinde serbest meslek kazançlarına ilişkin madde son değişiklik ile çıkarılarak bu nitelikteki kazançlara ilişkin olarak 5 ve 7'nci maddelerin uygulanması varken, BM Modeli bu maddeyi korumakta, serbest meslek kazançlarında da, kaynak devletin vergilendirme yetkisini kullanmasına olanak tanımaktadır. BM Modelinde, uluslararası taşımacılık kazançları için tercihli seçenekler sunulmuş, deniz ticareti ve hava taşımacılığına ilişkin yer alan ve kaynak ülkesinin vergilendirme yetkisini tanıyan alternatif maddeye yer verilmiştir (Yaltı Soydan, 1995:47).

BM Modelinde, temettüler ve faizlerden oluşan menkul sermaye iratları kapsamına giren gelir unsurlarından kaynak devletin kesinti suretiyle alacağı verginin üst sınırları esnek tutulmuştur. OECD Modelinde, gayri maddi hak bedellerine ilişkin gelirin

vergilendirilmesinin tamamen ikametgâh devletine bırakılmış olmasına rağmen, BM Modelinde kaynak devletin vergilendirme yetkisine de yer verilmiştir. BM Modeli, kaynak devletin sınırlı vergilendirme yetkisine konu olan gelir unsurlarına OECD Modelinden farklı olarak gayri maddi hak bedellerini de eklediğinden, bu farklılık mahsup düzenlemesine de yansıyacaktır. Bu durumda ikametgâh devletin kaynak devletinde temettü, faiz ve gayri maddi hak bedelleri için ödenen vergileri kendi vergisine mahsup etmesi gerekmektedir (Başok, 2016:53-54).

Egemenlik alanlarının genişlemesine ilişkin madde, OECD Modelinde yer alırken, sömürgecilik fikri BM ilkelerine ters düşmesi sebebiyle, BM Modelinde bu maddeye yer verilmemiştir (Kara, 1995: 55).

OECD ve BM Anlaşma Modellerinin 5'inci maddelerinde sabit işyeri kavramı açıklanmakta, bu kapsamda, yönetim yeri, şube, büro, fabrika, atölye ve doğal kaynakların elde edilmesine yarayan yerler ve benzerleri iş yeri olarak sayılmaktadır. Ancak, devletler akdettikleri anlaşmalarda iş yerine dâhil olan ya da olmayan unsurlar konusunda daha farklı hükümlere yer verebilmektedirler (Öz, 2005:91).

İnşaat taahhüt işleri ile ilgili olarak, OECD Model Anlaşmasında, bu tür işlerde kaynak ülkede vergilendirme yapılabilmesi, işin 12 aydan uzun sürmesine yani yıllara sair olmasına bağlanmıştır. BM Modelinde ise, kaynak ülkede vergilendirme yapılabilmesi, inşaat taahhüt işinin 6 aylık süreyi aşması koşuluna bağlanmıştır. BM tarafından yapılan bu çalışmayla, gelişmekte olan ülkelerin yurt dışı inşaat taahhüt işlerinin daha fazla olması sebebiyle, bu ülkelere avantaj sağlanması amaçlanmaktadır. İnşaat taahhüt işlerinde daimi iş yeri sayılan yerler ile ilgili olarak, OECD Model Anlaşma metninde BM Modelinden farklı olarak, bu yerler arasında belirtilen, bina inşaatı, fabrika, vb. yapımı ve kurma projesi kavramlarına ek olarak montaj projesi ve gözetim işleri ifadeleri yer almıştır (Balcı, 2004:48).

Yukarıda yer verilen bilgiler doğrultusunda, BM ve OECD Model Anlaşmalarının genel olarak aynı içerikte düzenlenmiş olsalar da, bu iki modelin bazı maddeleri arasında farklılıkların bulunduğu görülmektedir. Yine bu farklılıklar değerlendirildiğinde ise, Birleşmiş Milletler Modelinin tercih edilmesinin daha çok gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler yararına, OECD Modelinin tercih edilmesinin ise, gelişmiş ülkeler yararına olacağı söylenebilir.

3.3.5. Türkiye'nin Model Yaklaşımı

Ülkelerin kendi çıkarları ve yaklaşımları doğrultusunda, OECD ve BM Modelleri dışında da anlaşma modelleri oluşturmaya çalıştıkları görülmüştür. OECD Modelinde kötüye kullanma hükümlerine yeterli derecede yer verilmemiş olması nedeniyle ABD Hazinesi'nin, ilk olarak 1976 yılında kendi model taslağını yayımlaması buna örnek olarak gösterilebilir (Panayı, 2007:27). Yine aynı gerekçe ile Hollanda'nın 1988 yılında kendi model taslağını yayımlaması bunun bir diğer örneğini teşkil etmektedir (Uckmar, 2012:163'den Aktaran; Başok, 2016:54).

Türkiye akdetmiş olduğu anlaşmalarda genellikle OECD Modelini tercih etmiş olmakla beraber, anlaşmalarda yer alan bazı düzenlemeler BM Modeline de yakın içeriktedir (Yaltı, 2003:143). BM Modeli OECD Modeline göre genellikle az gelişmiş ülkeler için daha uygun sayılmaktadır. Çifte vergileme konusunda ülke yararının bu modellerde öngörülen düzenlemelerle karşılanamayacağı fikri, Türkiye'yi kendi yararlarını daha iyi koruyacağına inandığı bir model geliştirmeye yöneltmiştir (Uluatam ve Methibay, 2001:68).

Türkiye 1969 yılında, OECD Modelinin içinde bulunduğu ekonomik koşullara daha uyumlu, ancak oldukça farklı hükümler getiren bir modeli, "Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Amacıyla Yapılacak Anlaşmalar için Türk Projesi" ni yayınlamıştır. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları konusundaki Türkiye Modeli 1969 yılında Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanmıştır. Bu modelde OECD Model Anlaşması ile BM Model Anlaşmasının bazı hükümleri birleştirilmiş ve değiştirilmiştir (Egeli ve Özcan, 2014:84). Türk Projesi Model de BM Modeli gibi, OECD Modelinde ikametgâh devletinin vergilendirme yetkisine bırakılan bazı gelirlerin vergilendirme yetkisinin kaynak devletine verilmesi esasına dayanmaktadır (Yaltı Soydan, 1995:50).

Türkiye'nin diğer ülkelerle, çifte vergilendirmeyi önleyici anlaşmalar imzalamak üzere esas aldığı modelde, Türkiye'ye sermaye ihracında bulunan veya bulunması muhtemel olan ülkeler için, vergileme hakkını kaynak ülke olarak en yüksek düzeyde tutmak ve vergileme hakkından yalnızca sermaye ve teknoloji akımını hızlandıracak ölçüde taviz vermek temel ölçüt olarak alınmaktadır. Bu nedenle, gelişmiş ülkelerle akdedilen anlaşmalara Birleşmiş Milletler Modeli hükümlerinin yansıdığı görülür. Bununla

beraber, Türkiye'nin sermaye ve teknoloji ihraç ettiği veya edebileceği ülkeler için mukim ülke prensibiyle en yüksek vergilemeyi elinde tutabileceği ölçüsü de esas alınabilmektedir. OECD Model Anlaşması hükümlerinin ise, gelişmekte olan ülkelerle akdedilen anlaşmalara yansıdığı görülmektedir (Kara, 1995:56).

OECD Modelinin gelişmekte olan ülkeler ile gelişmiş ülkeler arasında imzalanması halinde, gelişmekte olan ülkeler için önemli tavizler vermesini gerektirecek kadar ağır hükümler taşıyabilmektedir. Bu nedenle, OECD Modeli temel alınarak gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında imzalanan uluslararası vergi anlaşmalarına gelişmekte olan ülkelere önemli şerhler koyulmakta ve esasta ikametgâh ülkesinin vergileme haklarını düzenleyen hükümler yumuşatılarak kaynak devlete de vergileme hakkı tanınabilmektedir (Başak, 2005b:83). Türkiye kendi modelini geliştirirken, bir OECD ülkesi olarak, OECD Modelini esas almakla birlikte, OECD Model Anlaşmasına koyduğu çekince ve şerhler çerçevesinde, kendi modeline, gelişme düzeyi farklılıklarından kaynaklanan, öncelik ve çıkar farklılıklarını da yansıtmaya çalışmıştır. Türkiye'nin OECD Model Anlaşmasının Deniz Ulaştırması İç Sularda Ulaştırma ve Hava Ulaştırması başlıklı ikametgâh ülkesinin vergilendirme yetkisini öngören 8. Maddesine koyduğu çekince, gayri maddi hak bedellerinin vergilendirilmesine yönelik olarak, ikamet ilkesinin yanı sıra, kaynak ilkesinin de esas alabileceğini ifade eden 12. Maddesine koyduğu çekince ve serbest meslek kazançlarına ilişkin olarak kaynak devletin vergilendirilmesini büyük ölçüde sınırlayan 14. Maddesine koyduğu çekince bunlara örnek olarak gösterilebilir (Bıyan, 2005:531). Türkiye'nin 8. Maddeye koymuş olduğu çekince, uluslararası taşımacılık kazançlarının, kaynak devlette de vergilendirilmesini sağlamak amacının bulunduğunu, bunun sebebinin de devletlerin gemi taşımacılığı alanında farklı gelişmişlik seviyelerinde oldukları ve Türkiye'nin gemi taşımacılık filusunun nispeten zayıf olması sebeplerine dayandığı görülmektedir (Başok, 2016:55).

Türkiye belirli amaçlar doğrultusunda kendi Anlaşma Modelini geliştirmiş, model ile öncelikli olarak çifte vergilendirmeyi önlemek suretiyle Türkiye'ye sermaye çekilmesi ve yüksek teknoloji ithalinin sağlanması hedeflenmektedir (Güngör, 1987:34). Türkiye'nin bir diğer amacı üçüncü ülkelerle gelir üzerinden alınan vergilerde çifte vergilendirmeyi önlemek ve vergi kaçakçılığına engel olmaktır. Anlaşmalar ile gelirin

hem elde edildiği ülkede, hem de geliri elde edenin yerleşik olduğu ülkede ayrı ayrı vergiye tabi tutulmasını engellemenin yanı sıra, diğer ülkede yatırım yapan, o ülkeye teknoloji transfer eden veya hizmet sunan kişilerin bu diğer ülkenin tüm ödevlilerine nazaran daha ağır bir şekilde vergiye tabi tutulmasının önüne geçmek hedeflenmektedir. Yani ülkeler ayrımcılığı ortadan kaldırmak ve yabancı uyruklu yatırımcılar ve girişimciler bakımından vergilendirmeyi belli kriterlere tabi tutmak ve iç mevzuatta olan değişkenliğin meydana getireceği olumsuz durumları ortadan kaldırmak maksadıyla uluslararası anlaşmaları imzalamaktadırlar (Karaldı, 2015:82).

3.4. Türkiye’de Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Hukuki Etkinliği

Çalışmanın bu bölümünde, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının iç hukuk karşısındaki konumu, bu anlaşmaların yapılma ve Türkiye’de yürürlüğe girme prosedürü, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının yapılması gerekliliği konusunda Türkiye’nin tutumu ve konuya ilişkin ileri sürülen farklı görüşler ile Türkiye’nin OECD ve BM Modellerinden farklı olarak kendi çıkarları doğrultusunda geliştirmiş olduğu Türkiye Modeli Yaklaşımı ele alınacak, Türkiye’nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ve uygulamasına yönelik genel bilgiler verilecektir.

3.4.1. Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ile Türk Hukuk Sistemi Arasındaki İlişki

İç hukuk düzenlerinde devletlerin yasama organları aracılığıyla koyduğu yasaların veya idari işlemlerin egemenlik alanları içerisinde bulunan tüm hukuk kişileri bakımından doğrudan bağlayıcılığı bulunmaktadır (Işık, 2014:60). Uluslararası vergi anlaşmaları, anlaşmaya taraf olan devletlerarasında imzalanırsa da, bu devletlerin mukimi mükellefleri ilgilendirmekte ve bu mükelleflerin mal varlıkları ve haklarına ilişkin bazı hukuki sonuçlar doğurabilmektedir. Bundan dolayı, akit devletler genellikle iki taraflı olarak imzalanan vergi anlaşmalarını iç hukukun bir unsuru olarak uygulamaktadırlar. Bu noktada, anlaşma hükümleri ile iç hukuk kuralları ilişkisi yani ilgili taraf devletin koyduğu vergi kanunları ile çatışması ihtimalinde izlenecek yol önem arz etmektedir. Vergi hukuku alanında egemenlik yetkisini belirgin bir şekilde hissettiren ülkeler, bu yetkilerini kullanırken vergilemede farklı kural ve yöntemleri uygulamaktadırlar. Vergi anlaşmaları hükümlerinin iç hukuk hükümleri ile çatışması durumunda dikkate alınması gereken hüküm, bu anlaşmaların normlar hiyerarşisindeki konumuna göre

değişmektedir. Uluslararası anlaşmalar, uluslararası alanda hukuk yaratma yeteneğini haiz metinler olduğu için yapılaş şekilleri ve normlar hiyerarşisindeki konumları genellikle devletlerin anayasalarında yer almaktadır (Işık, 2014:52). Uluslararası anlaşmalarla iç hukuk hükümleri arasında uyumsuzluk görülmesi durumunda, genel olarak uluslararası anlaşmalar iç hukukun bütün hükümlerine üstün gelme iradesini yansıtır olsa da, bu konunun uygulaması ilgili devletlerin anayasa hukuklarına göre farklılık göstermektedir (Başok, 2016:60).

Uluslararası hukuk kurallarının bir anayasal düzenlemeyle, iç hukukta uygulanmasının kabulüne “anayasal bütünleşme” denilmektedir (Aslan, 2009:153). Hollanda ve Yeni Zelanda hukuk sistemlerinde, anayasa ve yürürlükteki yasaların hükümleri ile devletin imzaladığı uluslararası anlaşmaların çatışması halinde uluslararası anlaşma hükümlerinin uygulanacağına ilişkin düzenlemeler buna örnek olarak gösterilebilir. Bu düzenlemelerin bulunduğu ülkelerde, normlar hiyerarşisi bakımından anlaşmalar ile yasalar aynı seviyede olmadığından uygulama açısından kural olarak bir çatışma durumu ortaya çıkmayacaktır. Bu durum aynı zamanda, iç hukuk ile anlaşmaların aşılması ihtimalini ortadan kaldıracaktır (Cenkeri, 2011:169). Anayasal hükümlere göre, vergi anlaşmaları ile iç hukuk normlarının aynı düzeyde olması halinde ise asıl sorun ortaya çıkmaktadır (Başok, 2016:64).

Genellikle ülke anayasalarının vermiş olduğu yetki ile yürütme organları aracılığıyla yapılan ve yasa organlarının onayına sunulan uluslararası vergi anlaşmaları, kanun gücünde olup, yargı ve yürütme organları bakımından bağlayıcılığı bulunmaktadır. Uluslararası vergi anlaşmaları bu özelliği ile Türk Vergi Hukukunun temel ve zorunlu kaynaklarından birini oluşturmaktadır (Erginay, 1988:22). Bu anlaşmaların uygulanmasında sadece uluslararası hukuk kuralları değil, iç hukukun da bir parçası olan normların yorumlanması söz konusu olacağı için anlaşma hükümleri ile yasama faaliyeti sonucunda yaratılan iç hukuk normlarının çatışması gibi sorunlar yaşanabilmektedir (Işık, 2014:60).

Türk hukukunda, uluslararası çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik olarak yer alan yöntemlerden bazıları iç hukuktan kaynaklanmayan yöntemlerdir. Bu yöntemler iç hukuktan tamamen bağımsız olmayıp, işleyişi veya sonuçları itibarıyla iç hukukla

bağlantılıdır. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları bu yöntemlerin başında gelmektedir (Kaplan, 2013:44).

Türk Hukuk Sistemi'nde de uluslararası vergi anlaşmaları konusunda bazı anayasal ve kanuni düzenlemeler yer almaktadır. Anayasamızın 90. Maddesinde, uluslararası anlaşmalardan bahsedilmektedir. Yine konu ile ilgili olarak 31 Mayıs 1963 tarihinde 244 sayılı "Milletlerarası Anlaşmaların Yapılması, Yürürlüğe Konulması ile Bazı Anlaşmaların Yapılması için Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesi Hakkında Kanun" yayımlanmıştır. Bunun yanında, uluslararası temas, müzakere, akit yetkisi ve dış ekonomik ilişkilerin yürütülmesi konularına ilişkin olarak 17.05.1969 tarih ve 13201 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 1173 sayılı "Milletlerarası Münasebetlerin Yürütülmesi ve Koordinasyonu Hakkında Kanun" bulunmaktadır. T.C. Anayasası'nın 90. Maddesine göre, hazine açısından yükümlülük getiren ve Türk kanunlarında değişiklik yapan uluslararası anlaşmaların onaylanması, bir yasa ile uygun bulunmalarına bağlanmıştır. Onaylamaya yetkili makam, Anayasamızın 104. maddesine göre, Cumhurbaşkanı olup, Cumhurbaşkanı'nın bu yetkisini kullanabilmesi için, önceden TBMM'nin anlaşmayı bir yasa ile uygun bulması gerekmektedir (Çağan, 1982:277). Uluslararası vergi anlaşmaları, devletlerin egemenlik göstergelerinden biri olan vergilendirme yetkilerini sınırlandırdığı için, vergi yasalarında değişiklikler yapmakta ve çoğu kez hazineye yüklenme getirmektedir. Anayasa'nın vergilerin yasallığı ilkesini öngören 73. maddesi ile uluslararası anlaşmaları düzenleyen 90. maddesi birlikte dikkate alındığında, vergilendirmeye ilişkin hüküm taşıyan bütün anlaşmaların onaylanmalarının yasa ile uygun bulunması gerektiği kanaatine varılmaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2015:61). Anayasa'da 90. maddenin 2. ve 3. Fıkrasında belirtilen ekonomik, ticarî veya teknik ilişkileri düzenleyen ve süresi bir yılı aşmayan anlaşmaların yürürlüğü gibi bazı durumlarda ise, önceden bir yasayla uygun bulunma zorunluluğu olmadan yürütme organına anlaşmaları yürürlüğe koyma yetkisi verilmiştir (Çağan, 1982:277).

Anayasamızın 90'ıncı maddesinin son fıkrası hükmüne göre, usulüne uygun olarak yürürlüğe girmiş uluslararası antlaşmalar kanun hükmünde olacak, anlaşmalarla ilgili Anayasaya aykırı oldukları iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvuruda bulunamayacaktır. Bu durum, Anayasanın, uluslararası anlaşma hükümlerini iç hukuk

kurallarından üstün tuttuğu şeklinde yorumlandığını göstermektedir (Çamlıca, 1999:154). Uygun bulma yasasının Anayasaya açıkça aykırı olması durumunda bile, Anayasa'da yasaklanmış olduğundan Anayasa Mahkemesi'ne başvurulamamaktadır (Yaltı Soydan, 1995:81). Bu bilgilerden yola çıkılarak, vergi kanunlarımıza aykırı, uluslararası vergi antlaşmaları yapılabileceği, fakat bunlar için Anayasa Mahkemesi'ne başvurulamayacağı söylenebilir. Türk mahkemelerinde hâkimler ile vergi ihtilaflarının çözümlendiği vergi yargı organları, bu tür anlaşma hükümlerini dikkate almak durumundadırlar (Aksoy, 2010:13).

Temel hukuk kuralları bakımından kanunların zaman bakımından uygulanması şartlarından hareketle, sonra çıkan kanun aynı alandaki önce çıkan kanun hükümlerini ortadan kaldıracak, yine temel hukuk kaideleri açısından özel nitelikteki kanunlar (veya madde hükümleri) genel nitelikteki hükümlerin uygulanmasının önüne geçecektir. Özel nitelikteki hükümler genel hükümlerden önce yürürlüğe girmiş olsa bile bu husus değişmeyecektir. Bu bilgilere göre, uluslararası vergi anlaşmaları kanun hükmünde olduğu ve özel nitelikteki bir kanun ile yürürlüğe konulduğu gerekçesiyle, Türk vergi kanunlarına kıyasla öncelikle uygulanması gereken uluslararası normlardır (Başak, 2005b:79).

Anayasanın 90. Maddesi ve 244 sayılı Kanun hükümlerine göre, imzalanan ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konan anlaşma hükümleri yasa hükmünde olacaktır. Uluslararası vergi anlaşmalarında, Türk vergi kanunlarına aykırı hüküm bulunduğu anda ise uluslararası anlaşma hükmü geçerli olacaktır (Hesap Uzmanları Derneği, 2015:464).

Uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, Türk Vergi Hukuku'nun temel kaynaklarından birisi olup, kanun gücündedir. Yani yürütme ve yargı organları nezdinde bağlayıcı niteliğini haizdir (Kırbaş, 2004:44).

Türk Hukuk Sistemi açısından uluslararası anlaşma hükümlerinin iç hukuk hükümleri ile ilişkisi bir anayasa hukuku sorunu olarak değerlendirilse de, vergi anlaşmalarının onay kanunu ile uygun bulunması sebebiyle, yasama organı iradesi ile de dayanağını kazanmış olacaktır. Bundan dolayı, iç hukuk hükümlerinin vergi anlaşmalarında yer alan hükümlerden üstün kabul edilemeyeceği söylenebilir.

Türk Vergi Kanunları bakımından; Türkiye’de elde edilen kazançların maksimum düzeyde vergilendirilmesini sağlamak üzere, GVK ve KVK’ da bazı düzenlemelere yer vermiştir. Bu düzenlemeler, GVK’nın 123. Maddesindeki belirtilen koşullar çerçevesinde, gerçek kişilerce yabancı memleketlerde ödenen vergilerin mahsubuna imkân tanınması ve aynı şekilde KVK’nın 33. Maddesinde yer alan koşulların gerçekleşmesi halinde, tam mükellefiyete tabi kurumlarca yabancı ülkelerde ödenen kurumlar vergisini aşmayan verginin, Türkiye’de tarh olunan kurumlar vergisinden indirilmesi şeklindedir (Başak, 2005:84). Dünya genelinde yaşanan küreselleşme ve özellikle çok uluslu şirketlerin etkinliğinin artmasıyla birlikte, devletlerin optimal vergileme konusundaki başarısızlıkları, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarını ön plana çıkarmıştır. GVK’nın 123. ve KVK’nın 33. Maddelerinde yer alan hükümlerin devletin iç mevzuat hükümlerini tam olarak karşılamaması ve uluslararası vergi hukukundaki düzenlemelerin yine uluslararası hukuk kuralları çerçevesinde çözüme kavuşturulması gerektiği, esasından hareketle çifte vergilendirme sorununun çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile çözülmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır (Karaldı, 2015:100).

Vergi Usul Kanunu’nda ise; uluslararası vergi anlaşmalarına ve çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik her hangi bir hüküm veya atıf bulunmamaktadır. Söz konusu durum, vergi anlaşmalarını VUK' un 3. Maddesine göre, bir tür “vergi yasası” olarak kabul eden ve devletin mali egemenlik haklarını sınırlayan kanuni hükümler konulmasının yararlı olacağı görüşünde olanlarca eleştiri konusu yapılmaktadır (Tuncer, 2007:11). Usulüne uygun olarak imzalanan, TBMM tarafından onaylanan ve uygun bulunan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yasa gücünde olmakta ve devletlerin vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaktadır. Bu sebeplerle, uluslararası vergi anlaşmalarını Türk Vergi Hukuk Sistemi’nde bir tür vergi kanunu saymak ve Vergi Usul Kanunu’na bu konuya ilişkin hükümlerin konulması faydalı olacaktır (Tuncer, 1974:171).

3.4.2. Türkiye’de Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Yapılma ve Yürürlüğe Girme Prosedürü

Uluslararası anlaşma kavramı, şekli ve konusu ne olursa olsun, uluslararası hukuk kişileri arasında hak ve yükümlülükler doğuran veya bunları değiştiren veya sona erdiren irade beyanlarının uyuşmasını ifade etmektedir. Bu anlaşmalar, devletler veya

devlet teşkilatları arasında yapılan, akit niteliğinde tarafları üzerinde hukuki hak ve yükümlülükler ortaya çıkaran anlaşmalardır (Çelik, 1987:60).

Türk hukukunda uluslararası anlaşmaların tasarım aşaması, Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi ve uluslararası hukuk çerçevesinde yürütülmektedir. Buna göre, Cumhurbaşkanı Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesinde ifadesini bulan devlet başkanı sıfatıyla, uluslararası anlaşmaların müzakerelerini hiçbir yetki belgesi almadan yürütmeye yetkili kılınmıştır. Aynı şekilde Hükümet Başkanı ve Dışişleri Bakanı 1173 sayılı Kanun ve 244 sayılı Milletlerarası Anlaşmaların Yapılması, Yürürlüğü ve Yayınlanması ile Bazı Anlaşmaların Yapılması İçin Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesi Hakkında Kanun hükümlerine göre, müzakereleri yürütme konusunda yetkili kılınan kişilerdir. Bu kişiler, kendilerine Bakanlar Kurulu kararnamesiyle yetki verildikten sonra bir uluslararası anlaşmanın müzakerelerini yürütebileceklerdir (Bayar, 2006:36) .

T.C. Anayasasının 90. Maddesi'nde uluslararası anlaşmaların onaylanması sistemiği "Milletlerarası Anlaşmaları Uygun Bulma" başlığı altında düzenlenmiştir. Uluslararası anlaşmalar, devletler ve devletlerarası teşekküller arasında meydana getirilen hukuki tasarruflar olduğundan, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları da devletlerarasında imzalanması sebebiyle uluslararası anlaşma niteliğine haiz olmakta ve T.C. Anayasası'nın 90. Maddesi bu anlaşmalar bakımından da uygulanabilmektedir. Anayasamızın 90. Maddesine göre; çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının onaylanması da, Türkiye Büyük Millet Meclisinin onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlanmış olacağından, imza işlemi biten anlaşmaların, gerekçesi ile birlikte onaylanması uygun bulunmak üzere TBMM'ye sunulması gerekmektedir. 244 sayılı Kanunun 2. Maddesinde de buna benzer bir düzenleme yer almaktadır. Buna göre, milletlerarası anlaşmaları onaylama veya bu anlaşmalara katılma, onaylama veya katılmanın bir kanunla uygun bulunması şartına bağlanmıştır. Bir uluslararası anlaşmanın onaylanmasının TBMM tarafından kanunla uygun bulunmasından sonra, anlaşmalar Bakanlar Kurulu Kararı ile onaylanacaktır (Başak, 2005b:87). Uluslararası anlaşmaların yapılmasına dayak teşkil eden 244 sayılı Kanunla, uluslararası anlaşmalar için gerekli görüşmeleri yapılması, bu anlaşmalara ön imzayı atma, belgeleri imzalama, onaylama, onaylama belgelerini verip almak ya da uluslararası kuruluşlara bırakma gibi hususlar düzenlenmiştir. Bu yetkiler söz konusu kanun ile yürütme organına verilmiştir.

Devleti başka devletlere karşı temsil eden makam Cumhurbaşkanı olması nedeniyle Cumhurbaşkanı deyimi kullanılmıştır (Soysal, 1969:305'den Aktaran: Karaldı, 2015:96). Uluslararası anlaşmalara katılma, bunların yürürlük süresini uzatma, Türkiye Cumhuriyetini bağlayan bir uluslararası anlaşmanın belli hükümlerinin uygulamaya konulması için gerekli bildirimleri yapma, uygulama alanları değişen anlaşmalarla ilgili bu konudaki tespitleri yapma ve bunların hükümlerinin uygulanmasını durdurma veya sona erdirmeye işlemleri de Bakanlar Kurulu Kararı ile mümkün olabilecektir. Uluslararası anlaşma mahiyetindeki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları için, bir sonraki aşama Resmi Gazete'de yayımlanma işlemidir. Bakanlar Kurulu tarafından onaylanmış olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının Türkçe metni ile anlaşmada geçerli olduğu ifade edilen dil veya dillerden biri ile yazılmış metni, Bakanlar Kurulu Kararına ek olarak Resmi Gazete'de yayımlanır. Kanunlar normal şartlarda Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmekte ve genellikle kanunların Resmi Gazete tarihleri aynı zamanda yürürlük tarihleri ile aynı olmaktadır. Ancak, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları Bakanlar Kurulu Kararı ekinde Resmi Gazete'de yayımlanması ile değil, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının, onaylanmaları için gerekli anayasal sürecin sona ermesi ile birlikte yürürlüğe girmektedir (Başak, 2005b:87).

11.06.1963 tarih ve 11425 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 244 Sayılı Kanun'un 3. Maddesi 2. Bendine göre; Türkiye'yi bağlayan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının belli hükümlerinin veya bütün hükümlerinin de Türkiye Cumhuriyeti bakımından yürürlüğe girdiği tarihin bir Bakanlar Kurulu Kararı ile tespit edilerek Resmi Gazete'de yayımlanması gerekmektedir. Ancak imzalanmış olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında, genel olarak 27. Madde de anlaşmalarının yürürlük tarihlerinin özel olarak belirlenmiş olduğu görülmektedir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının onaylama işlemlerinin tamamlandığını, anlaşmaya taraf olan her bir devletin diğerine bildirmesi gerekmektedir. Söz konusu bildirimlerin sonuncusunun alındığı tarihte, anlaşma yürürlüğe girecektir. Yani, anlaşmaların yürürlüğe girebilmesi, anlaşmayı akdeden taraf devletlerin, anlaşmaların onaylanması ile ilgili olarak anayasal işlemlerinin tamamlanması ve gerekli hukuki işlem sürelerinin nihayete ermesinin devamında, anayasal işlemlerin bittiğinin akit devletler tarafından birbirine haber verilmesi ve onay belgelerinin karşılıklı teyidinin

yapılmasına ve son bildirimin yapılmasına bağlanmıştır. 244 Sayılı Kanun'da yapılan düzenlemelerden farklı olarak, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının "Yürürlüğe Giriş" maddesinde, anlaşma maddelerinin uygulanmaya başladığı tarihe özel olarak yer verilmiştir. Buna göre, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, anlaşmaların yürürlüğe girdiği yılı takip eden Ocak ayının birinci günü veya vergiler bakımından daha sonra başlayan her vergilendirme dönemine ilişkin hüküm ifade edecektir.

Konuya ilişkin olarak, 14.03.1998 tarih ve 23286 sıra numaralı Resmi Gazete'de yayımlanan 2 Seri No'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği'nde:

"Türkiye'nin diğer ülkelerle imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının, onaylanmaları için gerekli anayasal prosedürün tamamlanmasını müteakip yürürlüğe girmektedir.

İmza işlemi tamamlanan anlaşmalar, gerekçesi ile birlikte onaylanması uygun bulunmak üzere TBMM'ne sunulmakta, TBMM'nin ilgili Komisyonlarında görüşüldükten sonra Genel Kurul tarafından anlaşmanın onaylanması için Bakanlar Kuruluna yetki veren bir kanun kabul edilmekte ve bilahare bu kanunun verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan Karar ile Bakanlar Kurulunca anlaşma onaylanmaktadır.

Onaya ilişkin Bakanlar Kurulu Kararı ekinde anlaşma olmak üzere Resmi Gazete'de yayımlanmaktadır. Yayımlanmayı müteakip, Ülkemiz için anlaşmanın yürürlüğe girmesine ilişkin anayasal prosedür tamamlanmış olmaktadır.

Anlaşmanın yürürlüğe girmesi için anlaşmaya taraf olan diğer devletlerinde gerekli uygulamaları tamamlaması sonrasında, anlaşmanın "Yürürlüğe Giriş" maddesi uyarınca devletler birbirlerine haber vermekte ve son bildirimin yapıldığı tarihte anlaşma yürürlüğe girmektedir. Anlaşmanın "Yürürlüğe Giriş" maddesinde, anlaşma hükümlerinin ne zamandan itibaren uygulamaya konulacağına yer verilmektedir."

Hükümleri yer almaktadır (www.gib.gov.tr).

2 Seri Numaralı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliğinde yer alan hükümler de dikkate alınarak, Türkiye'de vergi anlaşmalarının yürürlüğe girmesine ilişkin anayasal süreç aşağıda Tablo 9' da ki gibi özetlenebilir (Başak, 2005b:89).

Tablo 9: Türkiye’de Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Yürürlüğe Girmesine İlişkin Anayasal Prosedür

➤ Anlaşmaların İmzalanma Aşamasının Tamamlanması
➤ Anlaşmaların Gerekçesi İle Birlikte Uygun Bulunmak Üzere TBMM’nin İlgili Komisyonlarına Görüşülmek Üzere Gönderilmesi
➤ TBMM Genel Kurulu Tarafından Anlaşmanın Onaylanması İçin Bakanlar Kuruluna Yetki Veren Bir Kanun Kabulü
➤ Kabul Edilen Kanunun Verdiği Yetkiye Dayanılarak Çıkarılan Bakanlar Kurulu Kararı ile Bakanlar Kurulunca Anlaşmanın Onaylanması
➤ Onaya İlişkin Bakanlar Kurulu Kararı Ekinde Anlaşma Olmak Üzere Resmi Gazete’de Yayımlanmak Üzere Anlaşmanın Gönderilmesi
➤ Anlaşmanın Resmi Gazete’de Yayımlanmasını müteakip, Ülkemiz Açısından Anlaşmanın Yürürlüğe Girmesine İlişkin Anayasal Prosedürün Tamamlanması

3.4.3. Türkiye’nin Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Yapma Konusundaki Tutumu ve Teoride Konuya İlişkin Farklı Görüşler

Vergi anlaşmalarının kapitülasyonlar konusunu hatırlatması, Türkiye’nin uzun yıllar vergi anlaşmalarına duyarsız kalmasına sebep olmuş ve vergi anlaşmalarına olan yaklaşımını olumsuz etkilemiştir. Yine bazı ülkeler arasında akdedilen modern anlamdaki anlaşmaların, gelişmiş ülkeler yararına bir takım ayrıcalıklar tanıma diğer taraf devlet için ise sömürü aracı olarak kullanıldığının görülmesi gibi örneklerin az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerin anlaşmalara olan yaklaşımlarını olumsuz yönde etkilediği belirtilmektedir (Taylan, 1984:49).

OECD anlaşma modelinin esas itibarıyla iki tarafında gelişmiş ülke olduğu anlaşma modeli olması ve bu modelde vergilendirme yetkisinin ikamet ilkesine göre belirlenmiş olması, bu modelin gelişmekte olan ülkelere fayda sağlamaması gibi olumsuz bir durumun ortaya çıkmasına neden olmuştur. Türkiye’nin 1980’li yıllara kadar izlediği ithal ikameci ekonomik politikalarında etkisiyle Türkiye, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına taraf olmaya gerek görmemiştir. Ancak 1980’den sonra ticaretin ve sermaye hareketlerinin serbestleştirilmesi uluslararası hukuksal çifte vergilendirmeyi Türkiye açısından da çözülmesi gereken bir sorun haline getirmiştir. İlk uluslararası vergi anlaşması, Fransa ile Belçika arasında 1843 tarihinde imzalanmış ve OECD Model Anlaşması 1960’lı yıllarda yayımlanmış olduğu halde Türkiye ilk vergi anlaşmasını Avusturya ile 1973 tarihinde imzalamıştır. Bu anlaşma imzalanmadan önce, Türkiye gerek ulusal gerekse de uluslararası çifte vergilendirmeyi iç mevzuat hükümlerinde yer alan düzenlemeler ile çözmeye çalışmaktaydı. Türk Vergi

Mevzuatındaki çifte vergilendirmeyi önleyici hükümler 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 123.Maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 33. Maddesinde hüküm altına alınmıştır. Ancak söz konusu maddelerin uluslararası çifte vergilendirme sorununun çözümünde yetersiz kaldığı görülmüştür (Başak, 2005:80-82).

OECD Modelinin gelişmiş ülkeler arasındaki ilişkilere yönelik düzenlenmiş olması, Türkiye'nin 1970 yılına kadar herhangi bir vergi anlaşması imzalamamasına neden olmuş; ancak anlaşmaların getireceği ekonomik ve hukuki güvenceye ihtiyaç duyulması ve diğer bazı nedenlerle Türkiye zamanla bu konudaki çekimser tutumundan vazgeçmiştir (Yaltı Soydan, 1995:48-49). OECD ülkesi olarak gelişmekte olan ülkeler arasında önemli bir yere sahip olan Türkiye, uzun bir zaman dilimi boyunca herhangi bir Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması yapmasa da, OECD tarafından çifte vergilendirmeyi önlemek için yapılan birçok çalışmaya katılmış ve bu konuda aktif bir rol oynamıştır (Başak, 2005:111).

Türkiye başlıca iki sebepten dolayı, çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin iki taraflı anlaşmalar yapma konusunda fazla aceleci olmamıştır. İlki daha önce de ifade edildiği gibi OECD Anlaşma Modeli'nin, gelişmiş ülkeler arasındaki ilişkilere göre düzenlenmiş olmasıdır. Türkiye bu tip anlaşmalarda, yabancı sermaye yatırımlarının en uygun koşullarda yurda getirilmesi ve ülke açısından en az vergi fedakârlığı ile anlaşmanın imza edilmesini amaçlamaktadır. Bir diğer sebebi de, Türk Vergi Sisteminde, çifte vergilendirmeyi önleyici bazı düzenlemelerin mevcut olmasıydı. GVK'nın 123. ve KVK'nın 33. maddeleri yabancı ülkelerde ödenen vergiler için mükelleflere mahsup imkânı tanımakta, tek taraflı kredi yöntemi ile kendi mükelleflerimizin çifte vergilendirilmesinin bir parça önüne geçilmesi sağlanmaktadır. Ancak bu tutum, Türkiye'nin dünya ile bütünleşmek zorunluluğu hissetmesi ve bu doğrultudaki ihtiyaçlarını karşılayamaz duruma gelmesi nedeniyle, 1980'li yılların sonrasında değişmiştir (Tokmakkaya, 1996:83).

1983 yılına kadar çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin iki taraflı anlaşmaları imzalamak ve görüşme masasına oturmak hususunda çekimser davranan ve bu tarihe kadar, biri 1974 yürürlük tarihli Avusturya ile, diğeri 1977 yürürlük tarihli Norveç'le olmak üzere sadece iki ülke ile görüşmeleri sonuçlandırmış olan Türkiye, 1980 sonrası dışı açılma politikalarına paralel olarak anlaşma görüşmelerini de hızlandırmıştır. Bu

doğrultuda Türkiye'ye sermaye, üstün teknoloji ve hizmet akımlarını hızlandırmak amacıyla, gelişmiş ülkeler ve yakın gelecekte piyasalarına dâhil olabileceğimiz gelişmekte olan ülkeler ile görüşmeler başlatılmıştır (Kara, 1995:55).

Türkiye'nin uluslararası vergi anlaşmaları imzalamasının zorunluluğu hakkında; olumlu ve olumsuz bazı farklı görüşler ortaya atılmıştır (Tuncer, 1974:172-173).

3.4.3.1. Türkiye'nin Uluslararası Vergi Anlaşması İmzalaması Gerektiği

Yönündeki Görüşler

Çifte vergilendirmeyi önleme konusunda, Türk Vergi Hukuku'nda bazı hükümler yer almasına rağmen, uluslararası ekonomik ilişkiler bakımından yabancı devletler Türkiye ile vergi anlaşması yapmayı talep edebileceklerdir. Özellikle sermaye ithalatçısı olan Türkiye, yabancı sermayeyi özendirmek için, bu sermayeden sağlanan kazancın vergiye tabi tutulma rejimi vergi anlaşmaları yoluyla belirlemesi önem arz edecektir. Vergi anlaşması imzalamak suretiyle, anlaşmaya taraf olan devletlerin vergi idareleri ile Türk vergi idaresinin ilişkileri gelişim yönünde ilerleyecek ve daha verimli çalışmalar yapılabilecektir. Vergi anlaşmaları yoluyla, ülkeler arasında, vergi kanunlarının, kanun koyucunun arzu ettiği amaçlara uygun bir şekilde uygulanmasını sağlayan, vergi güvenlik müessesesi de sağlanmış olacaktır. Yine bu anlaşmaların imzalanması yoluyla ülkeler arasındaki sermaye ve iş gücü akımının olumsuz etkilenmesinin önüne geçilecektir. Bu nedenlerle, Türkiye'nin uluslararası ekonomik ilişkiler bakımından, bazı olumsuzlukların önüne geçebilmesi için çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları imzalaması gerektiği ifade edilmektedir (Çubukçu, 2006:147).

3.4.3.2. Türkiye'nin Uluslararası Vergi Anlaşması İmzalamasının Zorunlu

Olmadığı Yönündeki Görüşler

Türkiye'nin vergi anlaşması imzalamasının zorunlu olmadığı yönündeki görüşlere göre; Türk Vergi Sistemi'ne uygun olarak düzenlemiş olduğu tek taraflı hükümlerle, çifte vergilendirmeyi önlemiş vaziyettedir. Yine, mahsup yönteminin benimsenmiş olması durumunda ayrıca bir vergi anlaşması imzalanmasına gerek kalmayacaktır. Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi Kanununda yabancı ülkede ödenen vergilerin mahsubuna imkân verilmiştir. Bu sebeple, bu görüşü savunanlara göre, Türkiye'de vergi

yükü fazla değildir. Dolayısıyla yatırımcılar, bu vergilere kolayca katlanabilecek durumdadırlar (Taylan, 1984:51).

Türkiye'nin vergi anlaşması imzalamasının zorunlu olmadığı yönündeki görüşlere göre, OECD Model Anlaşması gelişmiş ülkeler lehine hazırlanmıştır ve bu yüzden Türkiye'nin gelişmiş bir ülke ile ikili bir vergi anlaşması imzalaması, Türkiye'nin çıkarlarına ters düşebilecek yani Türkiye için bir faydası olmayacaktır. Yine, OECD Model Anlaşmasına göre yapılan vergi anlaşmaları, Türkiye'nin vergilendirme yetkisini sınırlandırmak suretiyle, vergi gelir kaynaklarında azalmaya sebebiyet verecektir. Bu nedenlerle, OECD Model Anlaşmasının kendi koşul ve çıkarlarına uygun düşmediğini gören Türkiye, vergi idaresi bünyesinde konu ile ilgili çalışmalar yaparak 1969 yılında “Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Amacıyla Yapılacak Anlaşmalar İçin Türk Projesi” başlıklı tasarımı hazırlamıştır (Çubukçu, 2006:147).

İç hukukta yer alan düzenlemelerin konuyla ilgili sorunları çözme noktasında yetersiz kalması, ekonomide küreselleşme vb. gibi yaşanan gelişmeler sebebiyle Türkiye'nin vergi anlaşması imzalamasının zorunlu olmadığı yönündeki görüşlerin günümüzde geçerliliğini koruyamayacağı söylenebilir.

3.4.4. Türkiye'nin Taraf Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Uygulamaları

Türkiye'nin gelir ve servet unsurları üzerinden alınmakta olan vergilerde çifte vergilendirmeyi önlemek maksadıyla imza ettiği ilk anlaşma 03.11.1970 tarihli Avusturya anlaşmasıdır. İlk olarak 03/11/1970 tarihinde Avusturya ile ülkemiz arasında vergi anlaşması imzalanmasıyla başlayan süreçte, 2018 yılı sonu itibarıyla toplam 93 ülke ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalanmış olup bunlardan 85 tanesi yürürlükte dir. Yürürlükte olan bu anlaşmalardan 27 tanesi Avrupa Birliği (AB) üyesi ülkelerle imzalanmıştır. 2018 yılında Filistin, Ruanda, Venezuela ve Arjantin ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalanmış, Venezuela, Botswana ve Kongo Demokratik Cumhuriyeti ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması akdedilmesi amacıyla müzakereler yapılmıştır (GİB 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019:114).

31.12.2018 Tarihi İtibarıyla Türkiye'nin Taraf Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına İlişkin Bilgilere aşağıda Tablo 10'da yer verilmiştir.

Tablo 10: 31.12.2018 Tarihi İtibariyle Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına İlişkin Bilgiler

Anlaşma İmzalanan Ülke Sayısı	93
Yürürlükte Bulunan Anlaşma Sayısı	85
İmzalanan Ancak Henüz Yürürlüğe Girmemiş Olan Anlaşma Sayısı	8
İmzalanan Ancak Henüz Yürürlüğe Girmemiş Olan Revize Anlaşma Sayısı	1
Parafe Edilen Ancak Henüz İmzalanmamış Olan Anlaşma Sayısı	9
Parafe Edilen Ancak Henüz İmzalanmamış Olan Revize Anlaşma Sayısı	2
Anlaşma Görüşmeleri Devam Eden Ülke Sayısı	3

Kaynak: (GİB 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019).

Türkiye ile Hollanda, İsveç ve Lüksemburg arasında mevcut anlaşmaların revize edilmesine ilişkin görüşmelerle, Türkiye ile Afganistan, Gana, Kamerun, Küba, Libya, Mali, Mozambik, Nijerya ve Tanzanya arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalanmasına ilişkin görüşmeler devam etmektedir. Diğer taraftan, ihtiyaç duyulması halinde yürürlükte olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarını tadil eden protokoller akdedilmesine yönelik çalışmalar da yürütülmektedir. Ayrıca, OECD/G20 bünyesinde yürütülen “Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma Projesi” nin 15. Eylemi sonucunda hazırlanan “Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırmanın Engellenmesine Yönelik Vergi Anlaşmaları ile İlgili Önlemlerin Uygulanmasına İlişkin Çok Taraflı Sözleşme” 07/06/2017 tarihinde imzalanmıştır (GİB 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019).

Türkiye’nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, daha çok gelir üzerinden alınan vergileri kapsamakla birlikte, bazı anlaşmalarda gelir ve servet üzerinden alınan vergiler kapsama alınmıştır. Sadece servet üzerinden alınan vergilere yönelik bir çifte vergilendirme anlaşması ise bulunmamaktadır (Kaplan, 2013:46). Türkiye’nin yapmış olduğu anlaşmalarda, anlaşmanın uygulama alanına giren vergiler, Türkiye bakımından gelir vergisi ve kurumlar vergisi olarak dikkate alınmıştır. Bunlara ilaveten bir kısım anlaşmada ise Savunma Sanayi Destekleme Fonu, Sosyal Yardımlaşmayı ve Dayanışmayı Teşvik Fonu ile Çıraklık, Mesleki ve Teknik Eğitimi Geliştirme ve Yaygınlaştırma Fonu da yer almıştır (Yaltı Soydan, 1995:118).

Türkiye’nin akdettiği çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında, genel olarak kapsamda olan kişiler ve vergiler, genel tanımlar, yerleşim yeri, işyeri, gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelir, ticari kazançlar, deniz ve hava taşımacılığı, bağımlı teşebbüsler, kar payları, faiz, gayri maddi hak bedelleri, sermaye değer artış kazançları, serbest meslek faaliyetleri, bağımlı faaliyetler, yöneticilere yapılan ödemeler, sanatçı ve

sporcular, öğrenci ve öğretmenler, karşılıklı anlaşma usulü, bilgi değişimi, diplomatlar ve konsolosluk memurları, diğer gelirler, yürürlüğe girme ve yürürlükten kalkma konuları hakkında düzenlenmiş maddelere yer verilmiştir (Egeli ve Özcan, 2014: 84).

Türkiye'nin bugüne kadar akdettiği anlaşmalarda genel olarak düzenlenen gelir unsurları (www.gib.gov.tr) :

1. Gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirler,
2. Ticari kazançlar,
3. Uluslararası taşımacılık kazançları,
4. Temettü gelirleri,
5. Faiz gelirleri,
6. Gayrimaddi Hak Bedelleri (Royalty gelirleri)
7. Sermaye değer artış kazançları,
8. Serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler,
9. Ücret gelirleri,
10. Şirket yönetim kurulu üyelerinin gelirleri,
11. Sanatçı ve sporcu gelirleri,
12. Özel sektör çalışanlarının emekli maaşları,
13. Kamu çalışanlarının ücret gelirleri ve emekli maaşları,
14. Öğretmenler ve öğrencilerin elde ettikleri gelirler
15. Diğer gelirler' dir.

Yukarıda sayılan gelir unsurlarına uluslararası vergi anlaşmalarında tek tek yer verilmekte ve vergileme yetkisi, duruma göre yerleşik olunan devlete veya gelirin elde edilmiş olduğu kaynak devlete tanınmakta, bazı durumlarda da her iki ülke arasında paylaştırılma yoluna gidilmektedir. Vergiye tabi tutma işleminin her iki ülkede de yapıldığı durumlar da aynı kazançlar üzerinden çifte vergilendirmeyi önlemek için diğer

ülkede ödenmiş olan vergi yerleşik olunan ülkede Anlaşmanın Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine ilişkin madde hükümleri doğrultusunda duruma göre mahsup veya istisna edilmektedir (www.gib.gov.tr).

Türkiye, yapmış olduğu anlaşmaların bazılarında mahsup yöntemini bazılarında ise, istisna yöntemini kullanmaktadır. Bununla beraber bazı ülkelerle yapılan anlaşma hükümlerine göre hem mahsup hem de istisna yöntemini kullandığı görülmektedir (Öz ve Çavdar, 2012:60). Yapılan anlaşmalarda istisna yönteminin mahsup yönteminden daha fazla tercih edildiği görülmektedir. Türkiye'nin yapmış olduğu vergi anlaşmalarında istisna yönteminin tercih edilmesinin temel sebebinin; faiz, temettü, gayri maddi hak bedeli ve menkul kıymet değer artış kazançları dışındaki diğer gelir unsurları gibi vergisi iki devlet arasında paylaşımına tabi olan gelir unsurlarının, anlaşma hükümlerine göre hangi devletle vergilendirileceğinin belirlenmesinden sonra, kaynak devletin uygulayacağı her nevi vergi teşvik tedbirinin etkisini yatırımcılar üzerinde tam olarak gösterebilmesinin olduğu ifade edilmektedir (Tokmakkaya, 1995:120).

Anlaşmalarda seçilen bir diğer yöntem artan oranlı istisna yöntemidir. İstisna yöntemi tercih edilen anlaşmaların genel olarak içeriği, Türkiye'de mukim kişilerin yurt dışında vergilendirilen gelirlerini Türkiye'de vergiden istisna etme usulüne, Türkiye'de gelir elde eden dar mükelleflerin ise ülkemizde vergilendirilen gelirlerinin mukimi oldukları akit devlette vergiden istisna edilmesi usulüne dayanmaktadır. Anlaşmalarda, sistem mahsup yöntemi ile tamamlanmaktadır. Mahsup yönteminde, normal mahsup uygulanmakta ve bazı anlaşmalarda iç hukukta yer alan mevcut mahsup hükümleri saklı tutulmaktadır (Yaltı, 1994: 81-82).

Anlaşmalardan faydalanmak isteyen kişi ve kurumların, yerleşik oldukları devletlerin görevli makamlarından yerleşim yeri (mukimlik belgesi) temin etmeleri ve bu belgeyi görevli vergi dairesine sunmaları gerekmektedir. Türkiye'de yerleşik olanlar bakımından mukimlik belgesi; Gelir İdaresi Başkanlığı ve sadece kendi mükellefleri ile sınırlı olmak üzere İstanbul Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na verilmektedir (www.gib.gov.tr).

Türkiye'nin yapmış olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının uygulamasında bazı sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Vergi Usul Kanunu açısından iş yeri sayılmayan faaliyetler Anlaşmanın 5. Maddesinde yer alan iş yeri tanımı içeriğine girdiğinden,

anlaşmanın tarafı olan ülkelerin mukimi olan mükellefler daha ağır vergi yükü altında kalabilmektedirler. Yani, vergi anlaşmalarının 5.maddesinde yer alan geniş tanım, dar mükelleflerin daha ağır vergilendirilmesine neden olabilmektedir. Bu durum vergi adaletinin sağlanması ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının asıl amacına hizmet etmesi bakımından anlaşmalarda yer alan tanımlarla Türk Vergi Hukuku'nda yer alan tanımların kapsam içerik vb. bakımından uyumlu olmasını zorunlu kılmaktadır. Vergi anlaşmalarının esasen, dar mükelleflerin üzerinde bulunan çifte vergilendirmeden kaynaklanan ağır vergi yükünü makul bir seviyeye indirmeyi amaçladığı düşünüldüğünde 5.maddede yer alan tanımların, daha ağır bir vergileme yönünde yorumlanmasının doğru olmadığı söylenebilir (Uluatam ve Methibay, 2001:69).

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında mukimlik (yerleşmiş olma) terimi her bir ülkenin iç hukuk düzenlemelerine göre belirlendiğinden, anlaşmaya konu kişiler; iki taraf ülkede de yerleşmiş olabilmektedir. Bu durum anlaşmalarda çifte mukimlik olarak ifade edilmiştir. Vergilendirme yetkisinin hangi ilkelere göre belirlenmesi gerektiği düzenlenmiştir (Erdoğan, 2018).

Türk hukukunda uluslararası çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik iç hukuktan kaynaklanmayan yöntemleri, vergi anlaşmaları, karşılıklı anlaşma usulü, uluslararası tahkim, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine başvuru şeklinde sıralamak mümkündür. Bunlar arasında en bilinen ve en etkili olanı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıdır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine başvuru yolu vergi konusundaki uyuşmazlıklar bakımından şimdiye kadar kullanılmış bir yol değildir. Uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümünde tahkim yolu ise, henüz Türk hukukunda bulunmamaktadır (Kaplan, 2013:51).

İmzalanmış olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında yer alan düzenlemelerle, büyük oranda çifte vergilemenin önüne geçilse de, ekonomik hayatın işleyişi sebebiyle yine de çifte vergilemenin ortaya çıktığı durumlar olabilmektedir. Kaynak devlete vergileme hakkının tanınmış olması sebebiyle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile çifte vergilendirmenin önlenemediği durumlarda bazı ek yöntemlerin uygulandığı görülmektedir. Bu ek yöntemler genel olarak yapılmış olan vergi anlaşmalarının 23. Maddesinde ele alınmıştır. Bu düzenlemelere göre, kaynak devlette indirimli oran üzerinden vergilendirilen temettüleri, faizler, gayri maddi hak bedeli ve bazı

anlaşmalardaki diğer gelir unsurları, söz konusu gelirleri elde edenin mukimi olduğu devlet tarafından artan oranlı vergilendirmeyi etkilemeyecek şekilde istisna edilerek vergi matrahına dâhil edilemeyecektir. Söz konusu gelirlerden indirimli uygulamadan yararlanamayanlar üzerinden kaynak ülkede ödenen vergiler, iç mevzuatta öngörülen oranda mukim olunan ülke vergilerinden mahsup edilecektir. Taraf devletlerden birinde mukim şirket, karşı devlette mukim olan sermayesi paylara bölünmüş bir şirketin hisse senetlerine sahip olursa, sahip olunan şirket tarafından ödenen ve karşı devletin vergileme hakkına sahip bulunduğu temettüleri, mukim devlet tarafından tam mükelleflere tanınan esaslar ve sınırlar dâhilinde karşılıklı olmak şartıyla vergiden istisna edilebilecektir (Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 2011: 849).

Türkiye'nin günümüze kadar imzalamış olduğu, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının bütününde karşılıklı anlaşma usulüyle ilgili maddeler yer almıştır (Kaplan, 2013:47). Karşılıklı anlaşma usulü, iki taraf ülkenin yetkili kişilerini veya makamlarının bir araya gelmek suretiyle, uluslararası vergi anlaşmasından kaynaklanan problemleri tartışma ve bu problemlere taraf ülkelerce de benimsenecek ortak bir çözüm bulma yöntemi şeklinde tanımlanabilir. Yöntem, taraf ülkelere anlaşmanın uygulanmasından ve yorumlanmasından doğan uyuşmazlıkları karşılıklı anlaşma yoluyla çözümleyebilmeleri imkânı sağlamaktadır. Karşılıklı anlaşma usulüne, taraf ülkelerden birinin veya her ikisinin birden, anlaşma hükümlerine aykırı vergilendirmenin söz konusu olduğunun ya da olabileceğinin düşünülmesi durumunda, anlaşmanın uygulanmasına veya yorumlanmasına ilişkin güçlük ve kuşku bulunması halinde ve anlaşmada öngörülmemiş durumlardan kaynaklanan çifte vergilendirmeye ilişkin durumların mevcut olması halinde başvurulmaktadır. Karşılıklı anlaşma usulü, genellikle anlaşmaların 25. maddesinde hüküm altına alınmıştır (GİB Rehberi, 2018: 2).

Karşılıklı anlaşma usulüne ilişkin anlaşma maddeleri, kişilere ulusal tek taraflı çözüm yöntemlerine başvurma ve durumlarını olayın mahiyetine göre, yerleşim yeri olan veya vatandaşı oldukları ülkenin yetkili makamlarına iletme gibi imkânlar sağlayan bir çözüm yolu göstermektedir. Uluslararası vergi anlaşmaları kapsamında bulunan karşılıklı anlaşma yöntemi, Türkiye'de Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yürütülmektedir (Kaplan, 2013:47).

Anlaşmaya taraf devletlerin yetkili makamlarınca karşılıklı anlaşma usulü çerçevesinde yapılan görüşmeler neticesinde, vergilendirme konusu olayda anlaşmaya aykırı bir durumun varlığı söz konusu olduğu yönünde bir anlaşma sağlanırsa, bu sonuç ilgili mükellefe mukim olduğu devletin yetkili makamlarınca bildirilmekte ve varılan bu anlaşmaların neticeleri mükellefçe de kabul edilmesi halinde uygulanmaktadır. Yetkili makamların sağladıkları anlaşma mükellefler açısından bağlayıcı değildir. Mükellef arzu ederse makamların üzerinde uzlaştıkları neticeyi kabul edebilir. Ya da yerleşim yerinin olduğu taraf ülkenin iç hukuk siteminde bulunan çözüm yollarına zaman hususundaki sınırlamalarını da dikkate alarak başvurabilir. Vergi konusunda yaşanan problemleri ulusal çözüm yolları nezdinde çözmek ile ilgili anlaşma çerçevesinde karşılıklı anlaşma usulü sürecinin başlatılması yöntemi birbirine alternatif çözüm yollarıdır. Türkiye uygulamaları açısından, vergilendirme konusuyla ilgili, mahkemenin hüküm vereceği nihai karar, hem konuyla ilgili mükellef hem de kamu idaresi için bağlayıcı nitelikte ve uygulanması zorunlu bir karar niteliği taşımaktadır. Vergilendirme konusu olay bu noktaya geldikten sonra, anlaşmaya taraf bir devlette mukim olan bir mükellefin, Türkiye’de verilmiş olan nihai yargı kararından memnun kalmayarak sorunun çözümünü kendi yetkili makamlarından anlaşmanın karşılıklı anlaşma usulüne ilişkin madde hükümleri çerçevesinde talep etmelerinin bir önemi kalmayacaktır (GİB Rehberi, 2018:11-12).

Türkiye’de çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile ilgili olarak genel tebliğler ile sirkülerler yayımlanmakta ve belirli konularda özeldeler verilmektedir.

Tablo 11: Türkiye’de Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları İle İlgili Yayımlanmış Genel Tebliğler

Tebliğ Başlığı	R.G. No	R. G. Tarihi	İçerik
4 Seri Numaralı Genel Tebliğ	30192	26.09.2017	Diğer Ülkelerde Mukim kişilerin Türkiye’deki S.M Faaliyetleri
3 Seri Numaralı Genel Tebliğ	29417	15.07.2015	Almanya’da Mukim kişilerin Türkiye’deki S.M Faaliyetleri (4 Seri No’lu Genel Tebliğ ile Yürürlükten Kaldırılmıştır)
2 Seri Numaralı Genel Tebliğ	23286	14/03/1998	Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Türkiye’deki Faaliyetleri
1 Seri Numaralı Genel Tebliğ	22637	15/05/1996	Türkiye ile Hollanda arasında "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme

Kaynak: (www.gib.gov.tr)

Tablo 12: Türkiye’de Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları İle İlgili
Yayınlanmış Sirkülerler

Tarih - Sayı	Konu
20.12.2013-ÇVÖ-2013-1A	Mukimlik Belgesi Hk.
12.10.2012-ÇVÖA-2012-1	Almanya ile Anlaşma Hk.
13.02.2007-ÇVÖA-2007-1	Mukimlik Belgesi Hk.

Kaynak: (www.gib.gov.tr).

1999 - 2018 yılları arasında verilmiş ve Gelir İdaresi Başkanlığı web sitesinde yayınlanmış olan toplam 133 adet özelge bulunmaktadır.

Tablo 13: Türkiye’de Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları İle İlgili
Verilmiş Özelge Sayıları

Yıllar	Özelge Sayısı
2018	19
2017	18
2016	41
2015	19
2014	7
2013	9
2012	2
2011	6
1999	6
Toplam	133

Kaynak: (www.gib.gov.tr).

BÖLÜM 4: TÜRKİYE’DE ÇVÖA’NIN HUKUKİ ETKİNLİĞİNİN NİTEL VERİ ANALİZİ İLE DEĞERLENDİRMESİ

Çalışmanın bu bölümünde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının Türkiye’de hukuki etkinliği nitel veri analizi ile değerlendirmeye tabi tutulacaktır. Bu bağlamda öncelikle kullanılan yöntem ve modelden bahsedilecek daha sonra verilerin elde edilme aşaması, katılımcılara ilişkin bilgiler verilerek uygulama sonucunda elde edilen bulgular sunulacak değerlendirme ve yorum yapılacaktır.

4.1. Yöntem

Çalışmanın bu kısmında araştırma modeline, veri toplama yöntemi ve araçlarına, araştırmanın örnekleme ve katılımcıların profillerine yer verilecektir.

4.1.1. Araştırma Modeli

Nitel araştırmalar kişinin duygu düşünüşü ve sezgilerine dayalı olup bir olguyu katılımcılar perspektifinden anlamlandırabilmek veya yorumlayabilmek için yapılmaktadır (Creswell, 2009’dan Aktaran; Beşel, 2017: 197). Bu noktadan hareketle meslekleri gereği çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile ilgili olan kişilerden bu anlaşmaların Türkiye’de etkinliği hakkındaki görüşleri, sorunlar ve çözüm önerilerine ilişkin bilgi sağlanmasını hedefleyen bu çalışmada, nitel araştırma yöntemi dikkate alınmıştır. Nitel araştırmaların, olgu bilim, durum çalışması, etnografi, anlatı araştırması, temellendirilmiş kuram ve eylem araştırması gibi farklı modellerle yapılabileceği belirtilmektedir (Merriam, 2013’den Aktaran; Beşel, 2017:198).

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile ilgili kişilerin bu anlaşmaların Türkiye’de etkin olup olmadığı hususundaki algı ve tecrübelerinin incelendiği bu çalışma nitel araştırma yaklaşımından olgu bilim yöntemi ile yapılmıştır.

Olgu bilim, olgu ile ilgili bilgiler elde etmek için bireylerin deneyimlerinden yararlanan bir araştırma yöntemidir. Olgu bilim, verilen olgunun altında yatan ortak anlamları keşfetmek için katılımcılar tarafından tecrübe edilmiş olguları tanımlamaktır. Yaşanmış deneyimlerin yazınsal ifadeye çevrilmesine deneyimlerin iyi tanımlanmasına, deneyimlerin ne anlama geldiğinin iyi kavranmasına olanak tanır (Kocacıyık Onat, 2016:56). Bireylerin belirli kavramlara, olgulara veya deneyimlere ilişkin algılarını, bu

alguların nasıl oluştuğunu ortaya çıkarmak için kullanılan araştırma modeli olgu bilim araştırmaları şeklinde ifade edilmektedir (Creswell, 2007'den Aktaran; Beşel, 2017:198).

4.1.2. Veri Toplama Yöntemi ve Araçları

Gözlem, görüşme ve doküman analizi gibi nitel veri toplama usullerinin kullanıldığı, algı ve olayların gerçekçi ve bütünlük içerisinde, doğal bir ortamda ortaya konulduğu ve nitel bir sürecin izlendiği yöntem nitel araştırma yöntemini ifade etmektedir (Yıldırım ve Şimşek, 2005).

Bu çalışmada, veri toplama yöntemi olarak “görüşme” yaklaşımı ve bu yaklaşımda “görüşme formu yöntemi” esas alınmıştır. Uygulamada, konu hakkında daha ayrıntılı bilgiler alınabilmesi için katılımcılara ilave sorular da yöneltilmiştir. Nitel veri toplama teknikleri ile ele alınan bu çalışmada, görüşülen bireylerden toplanan verilerin birbirlerine benzerlikleri ve farklılıkları tespit edilerek, karşılaştırma yapılabilmesine imkân tanıdığı için “yarı yapılandırılmış görüşme” tekniği kullanılmıştır.

Nitel araştırmalarda, en sık kullanılan veri toplama aracının “görüşme yöntemi” olduğu bilinmektedir. Bu yöntemde, araştırma yapan kişi önceden sormayı planladığı soruları içeren görüşme protokolünü hazırlar. Bunun yanı sıra araştırmacı görüşmenin seyrine göre değişik yan ya da alt sorularla görüşmenin akışını değiştirebilir ve katılımcının cevaplarını açmasını ve detaylandırmasını sağlayabilir. Ayrıca eğer kişi görüşme sırasında belli soruların cevaplarını başka sorular içerisinde vermişse, bu sorular sorulmayabilir. Görüşmenin önceden hazırlanmış protokole dayanarak sürdürülmesi nedeniyle daha sistematik ve karşılaştırılabilir bilgiler sunması yarı yapılandırılmış mülakat yönteminin araştırmacıya sunmuş olduğu en önemli kolaylıktır (Türnüklü, 2000). Belli seviyedeki standartlılığı ve esnekliği sebebiyle, yazmaya ve doldurmaya dayalı testler ile anketlerdeki sınırlılığı ortadan kaldırması ve belirli bir konuda derinlemesine bilgi sahibi olunmasına yardımcı olması nedenleriyle yarı yapılandırılmış görüşmeler araştırmacılar tarafından genellikle tercih edilmektedir (Yıldırım ve Şimşek, 2005).

Araştırmacı tarafından, konuya ilişkin literatürde yer alan bilgiler ve araştırma amaçları çerçevesinde yarı yapılandırılmış görüşme formu hazırlanmış, bu form uzmanlarınca

incelenmiştir. Uzmanlar tarafından gelen görüşler doğrultusunda form revize edilmiştir. Görüşme formunun araştırmanın amacına ulaşması yolunda etkili bir biçimde işleyip işlemediğini görmek için pilot uygulama yapılmıştır. Pilot uygulamada 2 katılımcı belirlenerek görüşme formu çerçevesinde görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Pilot uygulama kapsamında gerçekleştirilen görüşme bilgileri aşağıdaki tablodaki gibidir.

Tablo 14: Pilot Görüşme Bilgileri

Katılımcılar	Görüşme Tarihi	Görüşme Saati	Görüşme Süresi
Pilot 1	01.08.2019	09:30	20 dakika
Pilot 2	03.08.2019	14:00	15 dakika

Uygulama sonrası görüşme verilerinin dökümü yapılmış, yapılan inceleme neticesinde görüşme formuna yeni sorular ilave edilmiş ve anlaşılmayan sorular yeniden düzenlenmiştir. Uygulama sonucunda görüşme formuna son şekli verilmesiyle, ilk görüşme için randevu alınmış ve görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Sorulacak olan sorular ile ilgili görüşme yapılan ortam, katılımcılarla rahat bir şekilde düşüncelerini aktarabilecekleri ve ses kaydı alınabilecek mekânlarda, yine katılımcıların uygun oldukları zamanlarda toplanmıştır. Hazırlan sorular katılımcılara, aynı sözcüklerle ve aynı anlamı çağrıştıracak bir biçimde yöneltilmiştir. Görüşmeler bir ses kayıt cihazıyla kaydedilmiş, ayrıca araştırmacı tarafından kısa notlar alınmıştır. Görüşmeler ses kayıt cihazına kaydedildikten sonra araştırmacı tarafından deşifre edilerek bilgisayar ortamında düz yazı haline getirilmiştir. Hata olmaması için son kontroller araştırmacı tarafından yapılmış, verilerin analiz edilmesini sağlamak amacıyla görüşme verileri incelenmiştir.

4.1.3. Araştırmanın Örneklemi

Bu araştırmada, katılımcı seçiminde Türkiye’de çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının etkinliğinin tespit edilebilmesi amacıyla, örneklem seçiminde “amaçlı örnekleme” yöntemlerinden “kolay ulaşılabilir durum örnekleme” (convenience sampling) yöntemi kullanılmıştır. Bu örnekleme yöntemi araştırmaya hız ve pratiklik kazandırmıştır.

Araştırmanın örneklemi kamu kurum ve kuruluşları ile özel sektörde meslekleri gereği, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile ilgili olan, bu anlaşmaların uygulayıcıları veya uygulanmasında yol gösterici durumunda olan kişiler; Hazine ve Maliye Bakanlığı bürokratları vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, vergi

dairesi başkanlıklarında idari kadrolarda çalışanlar, gelir uzmanları, yeminli mali müşavirler, serbest muhasebeci mali müşavirler ve akademisyenler oluşturmuşlardır.

4.1.4. Katılımcıların Profilleri

Araştırmada anlaşmalarla ilgili uygulama ve sorunların tespit edilebileceği ön görülen Ankara, İstanbul, İzmir, Bursa ve Erzurum olmak üzere 5 farklı ilden 17 katılımcıya yarı yapılandırılmış mülakat uygulanmıştır. Yüz yüze görüşme şeklinde uygulanan her mülakat ortalama 20-25 dakika sürmüştür. 17 katılımcının 1'i Hazine ve Maliye Bakanlığı genel müdür yardımcısı, 4'ü vergi müfettişi, 2'si vergi müfettiş yardımcısı, 2'si Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi Dairesi Başkanlığı'nda yönetici, 2'si gelir uzmanı, 2'si yeminli mali müşavir, 2' si serbest muhasebeci mali müşavir ve 2'si vergi hukuku alanında uzman akademisyendir. Araştırmada yarı yapılandırılmış mülakat uygulanan katılımcılara ilişkin bilgiler aşağıdaki tablodaki gibidir.

Tablo 15: Katılımcı Bilgileri

Katılımcılar	Unvan	Hizmet Süresi	Görüşme Tarihi	Görüşme Süresi
Katılımcı 1	Vergi Müfettişi	12 Yıl	02.08.2019	20 Dakika
Katılımcı 2	YMM	32 Yıl	27.07.2019	25 Dakika
Katılımcı 3	Vergi Müfettiş Yardımcısı	5 Yıl	08.08.2019	20 Dakika
Katılımcı 4	Vergi Müfettişi	8 Yıl	20.08.2019	30 Dakika
Katılımcı 5	SMMM	13 Yıl	07.08.2019	15 Dakika
Katılımcı 6	Vergi Dairesi Müdürü	21 Yıl	02.09.2019	15 Dakika
Katılımcı 7	Vergi Müfettişi	6 Yıl	15.08.2019	17 Dakika
Katılımcı 8	Gelir Uzmanı	20 Yıl	19.08.2019	16 Dakika
Katılımcı 9	YMM	17 Yıl	04.09.2019	20 Dakika
Katılımcı 10	Akademisyen	25 Yıl	28.07.2019	25 Dakika
Katılımcı 11	SMMM	8 Yıl	22.08.2019	15 Dakika
Katılımcı 12	Gelir Uzmanı	8 Yıl	24.08.2019	20 Dakika
Katılımcı 13	Vergi Müfettişi	6 Yıl	27.08.2019	25 Dakika
Katılımcı 14	Genel Müdür Yardımcısı	15 Yıl	30.08.2019	15 Dakika
Katılımcı 15	Vergi Dairesi Müdür V.	23 Yıl	26.08.2019	12 Dakika
Katılımcı 16	Vergi Müfettiş Yardımcısı	5 Yıl	03.09.2019	20 Dakika
Katılımcı 17	Akademisyen	25 Yıl	01.09.2019	25 Dakika

4.2. Verilerin Analizi

Türkiye’de çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının hukuki etkinliğinin tespit edilmesinin hedeflendiği mülakatlar sonucu elde edilen bulgular nitel veri analizi yöntemi ile değerlendirilmiştir. Görüşme formunda yer alan ve katılımcılara yöneltilen sorular ve alınan cevaplar hukuki etkinlik bağlamında mevzuat, mükellefler, vergi ve

idaresi açısından yaşanan sorunlar ve çözüm önerileri de dikkate alınarak analiz edilmiştir.

4.2.1. Genel Olarak Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Türkiye’de Etkinliği

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının Türkiye’de etkinliğini değerlendirmek amacıyla katılımcılara “Uluslararası çifte vergilendirme sorunun çözümü konusunda Türkiye’nin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları yapması gerektiği konusundaki düşünceleriniz nelerdir?” “Genel olarak Türkiye’nin imzalamış olduğu ve yürürlükte olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının etkinliği konusunda ne düşünüyorsunuz?” “ “Uluslararası ticaret, sermaye ve iş gücü hareketliliği dikkate alındığında Türkiye’nin günümüze kadar imzalamış olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları sayısını yeterli buluyor musunuz? “ Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları konusunda Türkiye’nin geliştirmiş olduğu model anlaşmayı ülkemiz açısından faydalı buluyor musunuz?” şeklinde üç soru sorulmuştur. Katılımcıların vermiş olduğu yanıtlar yukarıdaki tabloda özet olarak sunulmuştur.

Tablo 16: Katılımcıların Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Türkiye’de Etkinliğine İlişkin Görüşleri

Katılımcılar	ÇVÖA Yapılmasının Gerekliliği	ÇVÖA Etkinliği	İmzalanan ÇVÖA Sayısının Yeterliliği	Türkiye Model Anlaşmasının Uygulanması
Katılımcı 1	Gerekli	Etkin	Yetersiz	Yararlı
Katılımcı 2	Gerekli	Etkin Değil	Yetersiz	Yararlı
Katılımcı 3	Gerekli	Etkin Değil	Yetersiz	Yararlı Değil
Katılımcı 4	Gerekli	Etkin Değil	Yeterli	Kısa Vadede Yararlı, Uzun Vadede Yararlı Değil
Katılımcı 5	Gerekli	Etkin Değil	Yetersiz	Yararlı
Katılımcı 6	Gerekli	-	Yeterli	Yararlı
Katılımcı 7	Gerekli	Etkin Değil	Yetersiz	Yararlı
Katılımcı 8	Gerekli	Etkin Değil	Yetersiz	Yararlı
Katılımcı 9	Gerekli	Etkin Değil	Yetersiz	Yararlı
Katılımcı 10	Gerekli	Etkin Değil	Yetersiz	Yararlı
Katılımcı 11	Gerekli	Etkin	Yetersiz	Yararlı
Katılımcı 12	Gerekli	Etkin	Yetersiz	Yararlı
Katılımcı 13	Gerekli	Etkin	Yetersiz	Yararlı
Katılımcı 14	Gerekli	Etkin	Yetersiz	Yararlı
Katılımcı 15	Gerekli	-	Yetersiz	Yararlı
Katılımcı 16	Gerekli	Etkin Değil	Yetersiz	Kısa Vadede Yararlı, Uzun Vadede Yararlı Değil
Katılımcı 17	Gerekli	Etkin Değil	Yetersiz	Yararlı

Elde edilen bulgulara göre; 17 katılımcının tamamı uluslararası çifte vergilendirme sorununun çözümü için Türkiye'nin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yapması gerektiğini belirtmiştir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının Türkiye'de etkin olduğunu ifade eden 5 katılımcı bulunmaktayken, 10 katılımcı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının Türkiye'de etkin olmadığını belirtmiş, 2 katılımcı ise çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının etkinliği konusunda yorum yapmak istememiştir. Ayrıca katılımcılara Türkiye'nin imzalamış olduğu ve yürürlükte olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının sayıca yeterliliği ve Türkiye tarafından geliştirilen anlaşma modeli hakkındaki görüşleri sorulmuştur. Bu bağlamda katılımcıların 15'i Türkiye'nin imzalamış olduğu mevcut ve yürürlükte olan anlaşma sayısını yetersiz bulduğunu belirtirken, 2 katılımcı ise yeterli bulduklarını ifade etmişlerdir. Türkiye'nin geliştirmiş olduğu anlaşma modelinin ise 14 katılımcı yararlı olduğunu, 2 katılımcı kısa dönemde yararlı uzun dönemde yararlı olmadığını belirtmiş, 1 katılımcı ise yararlı olmadığını ifade etmiştir.

Katılımcıların Türkiye'de çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının etkinliğine ilişkin genel değerlendirmeleri dikkate alındığında katılımcıların %60'tan fazlası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarını etkin bulmamakta iken, tamamına yakını bu anlaşmaların sayıca yetersiz olduğunu ve imzalanmasının gerekli olduğunu belirtmişlerdir. Dikkat çeken bir diğer husus ise çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının Türkiye'de etkinliğine ilişkin bu olumsuz genel düşüncenin aksine katılımcıların büyük çoğunluğu Türkiye'nin geliştirmiş olduğu anlaşma modelini yararlı bulduklarını belirtmiştir.

Katılımcı 10, 1 ve 3, *çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının yapılmasının çifte vergilendirmeyi önleme sorunun çözümü, yabancı ülkelerde yatırım yapılması, yabancı yatırımcıların ülkeye çekilmesi, ticaretin canlı tutulması, uluslararası rekabet, vatandaşların korunması gibi nedenlerle gerekliliğinde ötesinde bir zorunluluk olduğunu* aşağıdaki şekilde özetlemişlerdir.

Katılımcı 10: *“Günümüzde küreselleşme süreci ile birlikte ekonomik faaliyetler uluslararası bir boyut kazanmıştır. Sermaye hareketlerinin ve doğrudan yabancı yatırımların artması ile birlikte uluslararası çifte vergilendirme sorunu da doğal*

olarak ortaya çıkmaktadır. Bu sorunun önlenmesi için Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının imzalanması hem hukuki açıdan, hem de ekonomik açıdan bir zorunluluktur. Dolayısıyla diğer ülkeler olduğu gibi Türkiye'nin de bu tür anlaşmaların imzalaması tabi ki gerekmektedir.”

Katılımcı 1: “...Son yıllarda işadamlarımızın da yurt dışında daha fazla yatırım yapma ve ülkemizin de yurtdışından daha fazla yatırım çekme çabaları doğrultusunda çifte vergilendirme sorunu daha önemli bir hale gelmiştir. Dolayısıyla hem vatandaşlarımızın hem de yabancı yatırımcıların mükerrer vergilendirmeyle karşılaşmaması için Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının oldukça önemli olduğunu düşünmekteyim. Aynı zamanda uluslararası alandaki rekabet eşitliği açısından da ülkemiz için daha detaylı olarak düzenlenmesi zaruri bir konudur. Bu anlaşmaların imzalanması gerekli bunununda ötesinde zorunluluktur.”

Katılımcı 3: “...Bu anlaşmalar Ticareti canlı tutmak veya vatandaşlarını koruma amaçları başta olmak üzere birçok amaç güdebilir. Güdülen bu amaçlar çerçevesinde tatbiki de Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları imzalanması bir elzendir.”

Katılımcı 4, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının yapılması gerekliliğinin sebeplerini aşağıdaki gibi sıralamıştır.

- *Gelir veya servet üzerinden alınan vergilerde hem gelirin sağlandığı devlette, hem de geliri sağlayanın yerleşik olduğu devlette birden fazla vergiye tabi tutulmasının önlenmesi,*
- *Başka ülkelerde yatırım yapan, bu ülkelere teknoloji transfer eden ya da hizmet sağlayanların bu ülkenin tüm ödevlilerine göre daha ağır vergilendirilmesinin önüne geçilmesi (ayrım yapılmaması),*
- *Yurt dışında bulunan yabancı uyruklu yatırımcılar veya girişimciler açısından vergilendirmeyi bazı ilkelere tabi tutmak suretiyle, ulusal mevzuattaki değişken durumun ileriye yönelik planlar bakımından ortaya çıkaracağı sorunların önüne geçebilmek,*

- *Yabancı sermayenin Türkiye'ye girişiyle ilgili kolaylıkları genişletmeyi ve faaliyet alanlarını yaygınlaştırmayı sağlamak.*

Katılımcı 16 ise, *Türkiye'nin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalamasının ülke ekonomisinin büyümesine olumlu katkı sağlayacağını* şu ifadelerle belirtmiştir:

Katılımcı 16: *"...gelişen dünya ekonomisine ayak uydurmak ve gerisinde kalmamak için çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının çok önemli olduğunu düşünüyorum. Çünkü yabancı yatırımcılar veya girişimciler bakımından vergilemeyi belli ilkelere bağlamak suretiyle ülkemizde faaliyette bulunmak isteyen firmaların şirketlerin önü açılacak yabancı yatırımcılar veya girişimciler bakımından daha fazla ticaret hacmine ulaşılacak ve böylelikle ülke ekonomisine büyümesine olumlu katkı sağlanacağı düşünüyorum."*

Katılımcı 9, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının ekonomik bir teşvik aracı boyutunun da olduğunu ve imzalanması gerektiğini *"...çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları girişimciler ve ülke dışında ticaret yapmak isteyen firma ve vatandaşlar için ekonomik olarak teşvik edici bir araçtır."* şeklinde ifade etmiştir.

Katılımcı 7 ve 13 ise, *çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının, taraf devletlere vergilendirme yetkisi ve vergi gelirleri bakımından adaletli bir dağıtım olanağı sağladığı müddetçe imzalanmasının gerekli olduğunu* şu ifadelerle belirtmişlerdir.

Katılımcı 7: *"...Çifte vergiyi önleme anlaşmaları yeni bir perspektifte ele alınabilir. Örneğin vergilendirme yetkisinin kaynak ülkede olması ancak tahsil edilen vergiden ikamet ülkesine de pay verilmesi şeklinde çalışmalar yapılabilir."*

Katılımcı 13: *"...Uluslararası kuruluşlar tarafından geliştirilmiş olan model anlaşmaların hükümleri ülkelerin durumuna göre bir nebze daha yumuşatılarak vergi gelirlerinin kaynak ülke ile ikamet ülke arasında adaletli bir dağıtımı sağlanarak imzalanması gerekmektedir."*

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının yapılmasının gerekliliğinin *"mükellef haklarının korunması"* bağlamında önemli olduğuna vurgu yapan Katılımcı 15 ise konuyu aşağıdaki şekilde ifade etmiştir.

Katılımcı 15: “ÇVÖA hem iç hukukumuz hem de uluslararası hukukun olmazsa olmazı olan hakkaniyet ölçüsünün, birey haklarının güvence altına alınması anlayışının gerekliliğidir. Bu anlaşmalarda öncelikle bireyin çifte vergilendirilmesini engellemek amaç olmalı, sonrasında ise taraf devletlerin menfaatinin eşit bir şekilde korunmasının hedeflenmesi gerektiğini düşünüyorum. O yüzden yapılmasının gerekliliğine inanıyorum. Özellikle mükellef haklarının korunması noktasında gerekliliği tartışılmaz bence.”

Katılımcı 2, Türkiye’nin imzalamış olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının yeterli düzeyde etkin olmadığını özellikle “anlaşma metinlerinin anlaşmaya taraf devletler tarafından hatalı yorumlanmasına, metinlerin dilinin açık ve anlaşılır olmadığına” dayandığını belirterek aşağıdaki şekilde ifade etmiştir.

Katılımcı 2: “Türkiye’nin akdettiği Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının etkinliği tam olarak yeterli değildir. Anlaşmaya taraf devletlerin hatalı yorumlarından (Anlaşma metinlerinin dilinin karmaşık ve anlaşılması zor olduğundan) kaynaklı anlaşma hükümlerinin dikkate alınamaması önemli bir sorundur. Bu tür durumlarda mükelleflerin idare nezdinde sorunu çözemeyip yargı yoluna başvurmaları gerekmektedir.”

Katılımcı 4 ve 16, Türkiye’nin imzalamış olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının ülkelerin vergi sistemlerinin birbirinden farklı olması buna bağlı olarak bir takım ihtilaflar yaşanması, bu anlaşmaların anlaşılmasının zor olması ve ticari ekonomik şartlara göre sürekli revize edilmediği gerekçeleriyle etkin olmadığını belirterek etkinliğini artıracak unsurlar konusunda aşağıdaki ifadelere yer vermişlerdir.

Katılımcı 4: “...Öncelikle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları anlaşılması zor konulardır. Her hangi bir ülkeyle yapılan anlaşmayı açtığımızda çok farklı gelebiliyor bizim vergi sistemimize uymayan terimler uymayacak gelir unsurları görebiliyoruz. Bu konuda öncelikle uyumlaştırma ve bilgi edinilmesi sağlanmalıdır. Her ülkenin vergi sistemi farklı olduğu için herkes anlaşmaları kolaylıkla algılayamayabiliyor. Vergi dairesi üst düzey yetkilileri ve denetim elemanlarınca bile bu anlaşmaların anlaşılmadığı görülmektedir. Bu metinler daha basit ve anlaşılır bir dil ve terimlerle ifade edilebilir. Bu sağlandığı zaman yabancı vatandaşlarında yararlanması da daha kolay olur. Bu anlaşma

hükümlerinden yararlanılabilmesi için bildiğim kadarıyla mukimlik belgesinin alınması bile zor olabiliyormuş. Bu konuda anlaşmada mesela konu ile ilgili bir çerçeve çiziyor ancak içini doldurmuyor. O konuda vergi idaresi de çok fazla bilgi sahibi olmadığı için bu belgenin verilmesi konusunda sıkıntı çıkarabiliyor. En azından anlaşma da geçen ve iç mevzuatla ihtilaflı olan “yerleşme sayılan haller, iş yeri kavramı, tam-dar mükellef ayrımı” gibi kavramlar üzerinde uyumlaştırma yapılabilirse, kavramlar daha net bir şekilde ortaya konmuş olabilir. Bu açıdan bu anlaşmaların hukuki etkinliği artırılabilir. ... Çifte vergilendirmeyi önlemeyi amaçlayan anlaşmalar, daha çok gelir ve servet vergileri itibarıyla yapılmaktadır. Söz konusu anlaşmaların etkinliğinin artırılması anlaşılır olması ve koşullara göre revize edilerek geliştirilmesine bağlıdır. Ancak ülkemizin yapmış olduğu anlaşmalar, diğer ülkelerin vergi sistemlerinin farklı olmasından dolayı bir takım ihtilaflar sonucu çoğu zaman ihtiyaca cevap vermeyebiliyor.”

Katılımcı 16: “Ülkemizin yapmış olduğu anlaşmalar, diğer ülkelerin vergi sistemlerinin farklı olmasından dolayı çoğu zaman tam anlamıyla ihtiyaca cevap vermeyebiliyor. Bu kapsamda yürürlükte olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının muhatapları açısından uygulanmasının ve etkinliğinin artırılması, başarıya ulaşması ancak gelişen ticari ve ekonomik vb. şartlara göre güncellenmesine, muhataplar bakımından kolay anlaşılır olmasına bağlıdır diye düşünüyorum.”

Katılımcı 13 ve 14, Türkiye’nin imzalamış olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının etkinliğini “geliştirilen OECD Model Anlaşmalarına koyduğu çekince, şerh veya yorum beyanları ile bu anlaşma hükümlerinden farklı olarak yaptığı uygulamaları” çerçevesinde değerlendirmiş aşağıdaki ifadelerle yer vermiştir.

Katılımcı 13: “Türkiye OECD Model Anlaşması hükümlerine koyduğu şerhler veya yorum beyanları ile bu anlaşmalar sonrası aleyhine ortaya çıkabilecek durumlara karşı bir nebze önlem alabilmektedir. Örneğin bir OECD uygulaması olan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı uygulamasında, hazine zararı şartını uygulaması, OECD uygulamasına göre farklılık göstermektedir. Türkiye hazine zararı şartıyla transfer fiyatlandırması

uygulamasına kendi lehine bir yorum getirmiştir. Bu anlamda etkin olduğunu düşünüyorum.”

Katılımcı 14: “Bilindiği üzere Anlaşmaların asıl amacı çifte vergilendirmeyi önlemek suretiyle mükellefi korumaktır. Bu yönüyle etkinliği tartışılmaz. Ayrıca devletlerin vergi gelirleri, vergilendirme yetkileri ve ülkeye sermaye girişi üzerinde de ciddi etkileri bulunmaktadır. Bu açıdan baktığımızda ise, Türkiye’nin OECD Modeline göre imzalayıp, kendi lehine olmayan hükümlere çekince ve şerh koyduğu anlaşmalar ile kendi geliştirdiği modeline uyguladığı anlaşmaların etkin olduğu kanaatindeyim.”

Katılımcı 10, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının etkin olmamasını “ekonomik faaliyetlerin özelliklerini tam olarak karşılamaması ve gelir unsurları ile kişilerin durumunu net olarak belirlememesine” bağlamış, durumu aşağıdaki şekilde ifade etmiştir.

Katılımcı 10: “Bazı ülkelerle imzalanmış olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları günümüz koşullarında yapılan ekonomik faaliyetlerin özelliklerini tam olarak kavrayacak durumda değildir. Gelir unsurları ve kişilerin durumu çok net olarak belirlenmediğinden bazı ülkelerle imzalanmış olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları çifte vergilendirme sorunlarını giderememekte, bazı ülkelerle imzalanmış olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ise çifte vergilendirmeme sonucunu yaratabilmektedir. Bu nedenle yürürlükte olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının etkin olduğu söylenemez.”

Katılımcı 5, incelemiş olduğu birkaç anlaşmadan yola çıkarak “fililiyatta bu anlaşmaların uygulamasının oldukça zor olduğunu ve uygulamaya yönelik kaynak bulunmadığını” belirterek etkin olmadığını ifade etmiştir.

Katılımcı 12, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının etkinliğini bu anlaşmalar da benimsenmiş olan “mahsup sistemi” çerçevesinde aşağıdaki gibi ifade etmiştir.

Katılımcı 12: “Türkiye’de çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının bazılarında mahsup yöntemi bazılarında istisna yöntemini belirlemiştir. Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda da yer verilen mahsup

yöntemine göre, yurtdışında ödenen vergilerin ülkemizde gerekli belgelerin ibraz edilmesi kaydıyla (mukimlik belgesi, konsolosluk onayı, verginin yurt dışında ödendiğine dair belgeler vs.) ödenecek vergilerden mahsup edilmesi mümkündür. Bu uygulamanın olması mükelleflerin mükerrer vergilendirilmesinin önlenmesini sağlamakta ve anlaşmaların mükellefler açısından etkin olduğunu göstermektedir.”

Türkiye’nin imzalamış olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının etkin olmadığını “bu anlaşmaların iç mevzuata uyarlanamamasına ve maliye açısından dar yorumlanmasına” bağlayan Katılımcı 9’un ifadeleri aşağıdaki gibidir.

Katılımcı 17: “Türkiye gerek çok taraflı gerekse iki taraflı olarak imzaladığı ÇVÖA’nın iç mevzuata uyumluluğu açısından bir takım sıkıntılar yaşamaktadır. Bu durum bölgesel veya küresel düzeyde iş yapan şirketlerle bir takım uyumsuzlukların yaşanmasına neden olmaktadır. Özellikle Maliyenin hazineci bir yaklaşım sergilemesi ve bu anlaşmaları dar yorumlaması sorunların yargı aşamasına taşınmasına neden olmaktadır.”

Katılımcıların neredeyse tamamı, Türkiye’nin imzalamış olduğu ve yürürlükte olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının sayısının dünyada gelişen ekonomik ve ticari ilişkilere bağlı olarak yetersiz olduğunu belirtmişlerdir.

Katılımcı 7 ve 10, imzalanmış olan anlaşmaların yetersiz olduğu yönünde “dünya üzerindeki ülke sayısı ve tanınırlığı olan ülke sayısı ile Türkiye’nin imzalamış olduğu ve yürürlükte olan anlaşma sayısını oranlamak suretiyle” aşağıdaki gibi değerlendirmelerde bulunmuşlardır.

Katılımcı 7: “Şu an uluslararası tanınırlığı olan 193 ülke var ve bunların neredeyse tamamıyla Türkiye’nin ticareti bulunmaktadır. Türkiye Cumhuriyeti Devleti’nin bunların sadece 86 tanesi ile oran olarak ise yaklaşık %44’i ile anlaşma yaptığı görülmektedir. Türkiye gibi gelişme yolunda hızla ilerleyen bir ülke için bu oranın tatmin edici olduğunu söylemek gerçekçi olmayacaktır. Sayı yeterli değil. Bu sayının artırılmasında yarar olduğunu düşünüyorum.

Katılımcı 10: “Türkiye’nin uluslararası ticaret alanında ve iş gücü hareketliliğinde her geçen gün yerinin ön plana çıktığı dikkate alındığında ve

Dünyada 202 ülke olduğu düşünülürken, günümüzde yürürlüğe giren ÇVÖA sayısının 85 civarında olduğuna göre daha ülkelerin yarısıyla bile ÇVÖA yapmamış durumdayız. Bu da imzalamış olduğumuz bu anlaşmaların sayısının yetersiz olduğunu ve hızla artırılması gerektiğini ortaya koymaktadır.”

Türkiye’nin imzalamış olduğu ve yürürlükte olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma sayısının yetersiz olduğunu belirten diğer katılımcılar ise, daha fazla ülkeyle vergi anlaşması imzalanmasının gerekliliğini aşağıdaki unsurlara dayandırmışlardır.

“...küreselleşme süreciyle birlikte dünyada her geçen gün ticari ve ekonomik ilişkiler ile iş gücü hareketliliğinin artması, yabancı sermayenin Türkiye’ye çekilmesi ve ülkeye döviz girdisi sağlanması, ülkemizin coğrafi konumu itibariyle uluslararası ticaretteki öneminin günden güne artması, ülkemizin refah düzeyi ve rekabet gücünün artırılması ve anlaşma olmayan farklı ülkelerde yaşayan vatandaşlarımız ile bu ülkelerin mükellefi olup ülkemizde de faaliyet gösterenlerin haklarının korunması vb.”

Katılımcı 4 ve 6 ise, mevcut imzalanmış olan vergi anlaşmalarının şuan için sayıca yeterli olduğunu belirtmekle beraber, ticari ilişkilerimizin daha fazla gelişmesi halinde ek anlaşmaların yapılması ve mevcut anlaşmaların revize edilmesine ihtiyaç olduğunu aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir.

Katılımcı 4: *“193 uluslararası tanınmış devlet bulunmaktadır. BM’nin üyesi olmayan veya uluslararası alanda tanınırlığı bulunmayanlarla beraber bu ülkelerin sayısı 206’yı ulaşmaktadır. Hâlihazırda 85 ülke ile çifte vergilemeyi önleme anlaşması yürürlüktedir. Bunlar da daha çok ticaretimizin yoğun olduğu ülkelerle yapılmıştır. Bu nedenle bugün itibariyle yapılan anlaşmalar ihtiyacı karşılıyor olabilir, ancak gelişen dünyayla birlikte anlaşmalarında bu doğrultuda revize edilmesi gerekmektedir.”*

Katılımcı 6: *“...pazarımız büyüdükçe değerlendirme yapılarak bu anlaşmaların sayısı artırılabilir. Özellikle ticaretimizin yoğun olduğu Avrupa ülkeleri ve sınır ülkelerimizle şuan anlaşmalarımız mevcut olduğu için bence yeterlidir.”*

Katılımcılardan büyük çoğunluğu (% 85), Türkiye’nin geliştirmiş olduğu anlaşma modelini ülkemiz çıkarları doğrultusunda oluşturulduğu için yararlı bulduklarını ve uygulanması gerektiğini ifade etmiştir. Bununla beraber bu modelin kısa dönemde

yararlı, ancak uzun dönemde ülkeden sermaye çıkışına sebebiyet verebileceği gerekçesiyle yararlı olmayacağı yönündeki düşüncelerini ifade edenler de olmuştur.

Katılımcı 8, “*ülkelerin gelişmişlik düzeylerini göz önüne alarak anlaşma şartlarının belirlediği için*” Türkiye Modeli’nin yararlı olduğunu ifade etmiştir.

Katılımcı 8: “*Ben Türkiye’nin geliştirdiği modelin faydalı olduğunu düşünüyorum. Gelişmiş ülkelerle yapılan ticari anlaşma içeriği ile az gelişmiş ülkelerle yapılan ticari anlaşmanın içeriği bir olmaz burada sermaye hareketi dikkate alınmalıdır. Az gelişmiş ülkelerden emek yoğun transfer edilebilirken gelişmiş ülkelerden sermaye yoğun transfer yapılabilir. Bu bakımdan yapılacak vergi anlaşmalarında da bu şartları bizim belirlememiz önemlidir. OECD veya BM modelini birebir uyguladığımızda sıkıntılar yaşanabilir.*”

Katılımcı 7 ve 12, “*Türkiye’nin gelişmekte olan bir ülke olarak anlaşma imzaladığı devlete göre kendi önceliklerini göz önünde bulundurduğunu, bu çerçevede geliştirdiği model anlaşma ile gelişmiş ülkelerle kaynak ilkesine göre vergilendirme esasına dayanan BM Modeli, gelişmekte olan ya da az gelişmiş ülkelerle ise yerleşim yeri ilkesine göre vergilendirme esasına dayanan OECD Model Anlaşmasını benimsediğini belirterek geliştirmiş olduğu model anlaşmayı yararlı bulduklarını*” ifade etmişlerdir.

Katılımcı 7, ayrıca “*imzalanan vergi anlaşmalarını daha fazla kendi dinamiklerimizi ortaya koyacak şekilde geliştirirsek daha iyi olacağını*” ifade etmiştir.

Katılımcı 10, “*ülkemin çıkarları açısından geliştirilen Türkiye Model Anlaşması faydalı olduğunu, ancak diğer ülkelerle karşılıklı olarak ÇVÖA imzalandığı için, karşı ülkenin de iyi bildiği OECD Model Anlaşması ve BM Model Anlaşması’nın imzalanmasının tercih edildiğini*” belirtmiştir.

Katılımcı 16 ise, yine “*Türkiye Modeli’nin kısa vadede ülkemiz açısından yararlı olduğunu, ancak uzun vadede sermayenin kaçmasına neden olabileceği gerekçesi ile yararlı olmayacağını*” ifade etmiştir.

Katılımcı 16: “*...Söz konusu uygulama sermayenin akışkan ve dinamik yapısı dikkate alındığında, kısa vadede ülkemize vergi sağlasa da uzun vadede sermayenin kaçmasına daha az maliyetli ülkelere kaymasına sebep olacaktır.*”

Yarı yapılandırılmış mülakatlar neticesinde; elde edilen bulgulara göre genel olarak katılımcıların çoğu Türkiye'nin imzalamış olduğu mevcut ve yürürlükte olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarını etkin bulmadığını ve sayıca yetersiz olduğunu ifade etmiştir. Ancak yine katılımcıların büyük çoğunluğu, Türkiye'nin geliştirmiş olduğu modelin lehimize ve yararlı olduğunu ve uygulanması gerektiğini belirtmiştir.

4.2.2. Mevzuat Açısından Etkinlik

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının mevzuatına ilişkin görüşlerin tespit edilmesi amacıyla katılımcılara “Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları metinleri ve bunlarla ilgili düzenlemelere nasıl erişim sağlıyorsunuz? Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile ilgili ulusal mevzuatımızda yeterli açık ve anlaşılır düzenlemelerin olduğunu düşünüyor musunuz? Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile ilgili mevzuatı uygulamada karşılaşılan sorunlar bağlamında nasıl değerlendiriyorsunuz?” şeklinde üç soru sorulmuştur.

Katılımcıların tamamı genel olarak çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma metinleri ve bunlara ilişkin diğer düzenlemelere (ikincil mevzuat) Gelir İdaresi Başkanlığı internet sayfası üzerinden erişim sağladıklarını ifade etmişlerdir.

Katılımcı 3, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma metinleri ve bunlarla ilgili diğer düzenlemelere “*Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinin yanı sıra bazı özel denetim firmalarının internet siteleri üzerinden erişim sağladığını*” ifade etmiştir.

Katılımcı 8, bu anlaşmalarla ilgili son düzenlemelere “*Resmi Gazete üzerinden yayımlanan Cumhurbaşkanlığı kararlarından, GİB'in ve Hazine ve Maliye Bakanlığı internet sitesi üzerinden*” erişim sağladığını belirtmiştir.

Katılımcı 6 ise, yine “*bu anlaşmalara GİB'in internet sayfası üzerinden erişim sağladıklarını, ayrıca GİB merkez teşkilatında bunlarla ilgili bir daire başkanlığı olduğunu ve bir sorunla karşılaşıldığı zaman genelde orayla iletişime geçerek mevzuat konusunda yardım aldıklarını*” ifade etmiştir.

Katılımcılar çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları hakkındaki mevzuat ve bununla ilgili uygulamada karşılaşılan sorunlarla ilgili farklı açılardan görüşlerini ifade etmişlerdir.

Katılımcı 1,4,13,14 ve 16 ulusal mevzuatımızda *çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile ilgili yeterli kanuni düzenlemelerin olmadığını*, Katılımcı 17 ise birincil mevzuatta (Anayasa ve kanunlar) *yeterli düzeyde düzenlemenin bulunduğunu*, ancak ikincil mevzuat (tebliğ, sirküler vb.) *yetersiz olduğunu* ifade etmiştir. Katılımcı 3, 7, 12 ve 15 ise *bu anlaşmalarla ilgili ulusal mevzuatta yeterli düzenlemelerin olduğunu* ifade etmiştir.

Katılımcı 1, “*çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları konusunda kanuni düzenlemelerin yapılmasının faydalı olabileceğini*, Katılımcı 4, *bu anlaşmalara ilişkin düzenlemelerin hiç yeterli düzeyde olmadığını sadece anayasa da uluslararası anlaşmalar başlığı altında geçiyor olduğunu*, bunun dışında onun altını dolduran kanun yönetmelik gibi düzenlemelerin fazla olmadığını, bunun öncelikle daha açık ve anlaşılır bir biçimde normlar hiyerarşisine eklenmesi gerektiğini, detaylandırılması gerektiğini aksi takdirde çok fazla bağlayıcılığının da olmayacağını ve mahkemelerde ihtilaf konusu yapılabileceğini” ifade etmiştir.

Katılımcı 7, *çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları hakkında iç mevzuatımızda VUK hariç herhangi bir kanuni düzenleme yapılmasına gerek olmadığını*, *bu anlaşmaların anayasamıza göre zaten kanun hükmünde olduğuna dayandırarak aşağıdaki gibi ifade etmiştir.*

Katılımcı 7: “...Bence ÇVÖA’ na ilişkin düzenleme yapmaya gerek de yoktur. Çünkü bilindiği üzere, usulüne göre yürürlüğe konulmuş uluslararası antlaşmalar zaten kanun hükmündedir. Ancak VUK’ ta ÇVÖA’ da Türkiye Cumhuriyetinin egemenlik yetkisini tamamen ortadan kaldıracak ve/veya zararlı vergi rekabetine yol açacak hükümlere yer verilmemesi yönünde düzenlemeler yapılabilir.”

Katılımcı 13, *çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının T.C. Anayasa’sına göre ve 9 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesine göre usulüne göre yürürlüğe konulmuş olması şartıyla zaten kanun hükmünde olduğunu belirtmekle beraber, Vergi Usul Kanunu ve Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nda konu ile ilgili bazı düzenlemelerin yapılabileceğini belirtmiştir.*

Katılımcı 13: “ÇVÖA hakkında kendi iç mevzuatımızda asli bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak ÇVÖA, nitelik itibariyle uluslararası anlaşma

hükümünde olduğundan dolayı anlaşmanın hazırlanması ve yürürlüğe konulması Anayasa'nın 90. Maddesine tabidir. Ayrıca konuyla ilgili olarak 9 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi yayımlanmıştır. Bahsi geçen iki mevzuat hükmü ışığında ÇVÖA usulüne göre yürürlüğe konulmuş olması şartıyla zaten kanun hükmündedir. Ancak vergi rekabetinin hızla arttığı dünya ekonomisinde, gelişmekte olan devletler, küresel sermayeyi ülkelerine çekebilmek için egemenlik yetkisini ortadan kaldıracak biçimde, küresel sermayeye vergi avantajları sağlamaktadır. Bu husus aynı zamanda haksız vergi rekabetine de yol açmaktadır. ÇVÖA ilişkin olarak yapılacak asli bir düzenleme, anlaşmayı imzalayacak olan iradenin genel sınırlarını çizilebilir. Diğer taraftan ülkemizde "Almancı" diye tabir edilen, yurtdışında ikamet etmekte olan ve ekonomik bağı Türkiye'den kopmamış hatırı sayılır bir kesim bulunmaktadır. Bu kesim, bütün işlemlerini yurt dışında yoğunlaştırsa bile ölüm halinde, bu kişinin murisleri veraset ve intikal vergisinin muhatabı olmaktadır. Ayrıca terekenin, murisler tarafından elden çıkarılması durumunda, murisler birçok vergisel problemle karşılaşmaktadırlar. Örneğin müteveffanın yurtdışında kendi adına yaptırmış olduğu yaşam sigortasından murislerinin elde etmiş olduğu tazminatın Türkiye'de vergiye tabi tutulması, müteveffanın ikamet ettiği ülkeyle Türkiye arasında ÇVÖA' nın bulunup bulunmadığına göre farklılık gösterecektir. Vergilendirme, ÇVÖA varsa buna göre yoksa VİV'e göre yapılacaktır. Örnek olayda, yaşam sigortası uluslararası bir konu olmasına rağmen, vergilendirmesinin milli kanunumuz VİV'e göre yapılması murisler açısından adaletsizlik ve fazla vergi yükü doğuracaktır. Zira söz konusu yaşam sigortası kaynak ülkede de VİV benzeri bir vergiye tabi tutulmuş olabilir. VİV Kanunu'nda her ne kadar Türk vatandaşına ait olan mallar dolayısıyla ödenen VİV benzeri vergilerin mahsubuna Türkiye de izin verilmişse de Türk vatandaşı olmayan kişilerden yapılacak olan intikallerde böyle bir mahsup uygulaması bulunmamaktadır. Örneğin yurt dışında mukim, Türk vatandaşı olmayan bir şahsın, Türk vatandaşı lehine yaptırmış olduğu yaşam sigortası nedeniyle, yurt dışında VİV veya benzeri ödemiş olduğu vergi Türk Vatandaşı tarafından Türkiye'de ödenecek olan VİV' den mahsup edilemeyecektir. Bu sebeple VİV' de, uluslararası hukuka uygun, daha kapsayıcı vergilemede adaleti sağlayıcı

düzenlemelere gidilebilir. Anlaşma hükümlerini kendi iç mevzuatımıza uygulanabilir. GVK ve KVK’ daki “mahsup sisteminin” vatandaş olmayanlara VİV’de de sağlanmasına yönelik hükümler konulabilir.”

Katılımcı 4, *çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile ilgili mevzuat ve uygulama açısından yaşanan “mukimlik, yerleşim yeri, vergileme ilkeleri ve anlaşmaların revize edilmesi gerektiği”* sorunlarını aşağıdaki şekilde ifade etmiştir.

Katılımcı 4: *“...Gittikçe global hale gelen, gittikçe emek ve sermayenin yoğun olarak aktığı bir ortamda çifte vergilendirme konusu, anlaşmanın uygulanma konusu gittikçe zor olmaya başlıyor ve de ihtilaflar gittikçe daha artmaya başlıyor. İhtilafların çözümü için gittiğimiz mahkemeler bu alanda çok az bilgiye sahip ve done olarak sadece ÇVO anlaşmaları var. Anlaşmaya baktığınızda, anlaşmadan saf haliyle bir sonuç çıkarmanız her zaman kolay olmamaktadır. Ülkemizdeki anlaşma politikası; karşımızdaki ülkenin gelişmiş olup olmamasına göre sermaye ihraç eden veya sermaye ithal eden pozisyonumuza göre, kaynak ülke vergilendirmesine ağırlık veren veya mukim ülke vergilendirmesine ağırlık bir pozisyonudur. Buda bizde iki türlü sıkıntı yaratıyor. Birincisi gelişmişlik statik değil dinamiktir, şu anda size göre üstün veya şu anda size göre zayıf olan bir devletle bir anlaşma yapıyorsunuz, yirminci senenin sonunda pozisyon değişiyor ve anlaşmanın revize edilme ihtiyacı doğuyor. İkincisi, anlaşmanın uygulanmasında bir sıkıntı yaratıyor. Şöyle ki, belki tek tip anlaşmanız olsa her şeyde aynı şeyi uygulayacaksınız, o bir bilgi birikimi yaratacak. Ama karşıdan gelen kişinin mukimliğine göre siz mecburen metne bakmak zorunda kalıyorsunuz ve metinle arasında ciddi farklılıklar olabiliyor. Bu noktada en önemli sorunlardan birisi yerleşme kavramıdır. Anlaşmalarda kaynak ve ikamet ilkeleri uygulanıyor. Öncelikle bu iki kavramın net olarak tanımlanması gerekiyor. Anlaşmalarda gelir unsurları ayrı ayrı ele alınmakta ve vergileme yetkisi duruma göre “mukim olunan ülkeye” veya “gelirin elde edildiği kaynak ülkeye” bırakılmakta, bazen de her iki ülke arasında paylaştırılmaktadır. Vergilemenin her iki devlette de yapıldığı durumda; aynı kazançlar üzerinden mükerrer vergilendirmeyi önlemek için, diğer devlette ödenen vergi mukim olunan devlette ÇVÖA hükümleri çerçevesinde mahsup veya istisna edilebilmektedir. Sorunlu konulardan bir tanesi de “Mukimlik” tir. Mukimlik*

hususı çok önemlidir. Çünkü gelişmiş ülkelerde vergi sistemi çoğunlukla mukimlik düzenine dayanmaktadır. Ülkeler kendi iç mevzuatlarında bir kısım objektif ve bir kısım sübjektif kıstaslarla mukimleri tespit edip, bu mukimlerden tüm gelirlerini kendi ülkelerine beyan etmesini istiyor. Tabi her ülke böyle bir tespit yaptığı zaman mukimlik çıkıyor. İç mevzuatımızda sübjektif kriter Türkiye'de ikametgâhının bulunması, objektif kriter Türkiye'de 6 aydan fazla süre kalınması. İkinci kriterin bir istisnası; belirli ve geçici, görev veya iş için Türkiye'ye gelen sayılan kişiler 6 aydan fazla kalsalar bile Türkiye'de mukim sayılmazlar. Türkiye'ye gelen yabancılar acaba burada belli ve geçici görev veya iş kavramı gelen şahsa mı vurgu yapıyor? Yoksa şahsın yaptığı işe mi vurgu yapıyor? Dolayısıyla öyle işler olabilir ki, eğer iş yapıyorsa vurguyu, eğer o iş sürekli bir işse tabiatı gereği 6 ay + 1 gün kaldığınızda o şahıs mukim olabiliyor. Bu kişiler ya belli ve geçici bir baraj işi gibi bu işte çalışan mühendis vs. idareci pozisyonunda olabiliyor veya bu aslında iş belli bir belli fakat geçici değil belli pozisyona gelip aslında sürekli bir işte belli bir süreyle çalışmak için geliyorlar. Dolayısıyla öyle işler olabilir ki, eğer iş yapıyorsa vurguyu, o iş sürekli bir işse tabiatı gereği 6 ay + 1 gün kaldığınızda o şahıs mukim olabiliyor. Belli ve geçici görevlerin ne olduğunun detaylandırılması gerekmektedir. Bunun açıklaması tebliğlerde dahi yok. Öncelikle yerleşmenin açık ve anlaşılır bir şekilde tanımlanması gereklidir.”

Katılımcı 13, imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile iç mevzuat açısından yaşanan uyum problemini aşağıdaki şekilde ifade etmiştir.

Katılımcı 13: “Anlaşmalar hakkında bilgi sahibi olduğum kadarıyla bu metinlerde yer alan bazı tanımlarla iç mevzuatımızda yer alan tanımların uyumlu hale getirilmesinin sorun yaşanmaması anlamında önemli olduğunu düşünüyorum. Örneğin anlaşmalarda yer alan “iş yeri” kavramının Vergi usul Kanunu'nda yer alan “iş yeri” tanımıyla aynı kapsamda olmadığını daha geniş bir çerçevede olduğunu biliyorum. Bu durumun iç mevzuatta da uyumlu hale getirilmesi anlaşmaların hukuki etkinliği ve uygulanma kolaylığı açısından önemlidir. Anlaşmalardaki iş yeri kavramı daha geniş kapsamlıdır. Bu anlaşmalarda yer alan kavramlarla VUK' ta ki kavramların birbirine uygun hale getirilmesi gerekmektedir. VUK' ta yer alan tanımlamaların uluslararası

metinlere uygun hale getirilmesi gerekmektedir. Gelişen ekonomilerde, küresel ekonomilerde iş yeri kavramı Vergi Usul Kanunu'ndaki kapsamda açıklanamaz.”

Katılımcı 5,6,8,10 ve 14, *Türkiye'nin imzalamış olduğu anlaşmaların ve bunlarla ilgili diğer mevzuatın açık ve anlaşılır olmadığını, Katılımcı 9 ve 2 ise, anlaşmaların yazım dilinin ağır olduğunu vurgulamışlar, bununla beraber yaşanan diğer problemleri ise aşağıdaki gibi ifade etmişlerdir.*

Katılımcı 5: *“Maalesef anlaşmalar çok açık ve anlaşılır değil. En muzdarip olduğumuz konulardan birisi budur. Vergi mevzuatı hepimizin malumu çok geniş ve girift olduğu için ÇVÖA da doğası gereği açık ve anlaşılır değil. Daha açık, anlaşılır olmasının yanında uygulanmasının kolay ve işlevsel olması gereklidir.”*

Katılımcı 10: *“Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları alanı birçok ülkenin mevzuatını ilgilendirdiğinden ve bu ülkelerin hukuk sistemleri birbirinden oldukça farklı olduğundan karmaşık ve anlaşılması zor bir alandır. Bu nedenle ülkemizin mevzuatında da yeterli derecede açık ve anlaşılır düzenlemelerin olmadığını düşünüyorum.” “...ÇVÖA da yaşanan sorunların başında mukimlik gelmektedir. Çünkü mukimlik kavramı her iki taraf devletin iç mevzuatına göre tespit edildiğinden, faaliyette bulunan kişiler; iki taraf devlet açısından da mukim olabilmektedir. Bu durum da ÇVÖA' nın bu kişilere hangi kurala göre uygulanacağını belirsiz hale getirmektedir.”*

Katılımcı 14: *“Aslında meseleye vergi mevzuatı açısından bakarsak maalesef ülkemizde vergi mevzuatı yalın ve anlaşılır değil bunun yansımalarını çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında da görmekteyiz. Dolayısıyla, tüm vergi mevzuatıyla birlikte yalın ve mükellefçe özellikle vurguluyorum mükellefçe anlaşılabilir bir ÇVÖA düzenlemelerine ihtiyaç bulunduğu kanaatindeyim.”*

Katılımcı 2, *anlaşma hükümlerinin kapsamlı ve özenle oluşturulmasına rağmen bu hükümlerin taraf devletler vergi idarelerince uygulama sırasında zaman zaman hatalı yorumlandığı, hatalı uygulandığı bazen de hükümlerinin dikkate alınmadığını, bunu önlemek için de anlaşmaların dilinin sadeleştirilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Yine anlaşmalarla ilgili en çok karşılaşılan problemin “kazanç unsurlarına” ilişkin olduğunu “En çok karşılaşılan problem Anlaşma metnlerinde yer alan Serbest Meslek Kazancının tarifinde yer almaktadır. Anlaşmaya taraf devletin bir mukimi açısından*

ticari kazanç olan bir gelir anlaşmaya taraf diğer devlette serbest meslek kazancı olabilmektedir. Örneğin yurt dışından makine montajı için gelen ekibe yapılan ödeme, geliri elde eden taraf açısından ticari kazanç iken, ödemeyi yapan taraf açısından serbest meslek kazancı olarak dikkate alınmaktadır. Dolayısıyla serbest meslek kazancı için yapılan stopaja taraf devletlerden biri itiraz edebilmekte ve bu da hatalı işlemlerin yapılmasına neden olmaktadır.” şeklinde ifade etmiştir.

Katılımcı 9, anlaşmaların dilinin ağır, anlaşma metninin muğlak olması ve konuların genel olarak ele alınmış olması nedenleriyle *“anlaşmaların uygulanma sürecinde sorunlar yaşandığını”* söylemiştir. Bu sorunun çözümü noktasında ise *“bu anlaşmalara ilişkin tebliğ ve sirküler gibi ikinci mevzuata daha ayrıntı bilgi vermek ya da her bir anlaşmaya ilişkin bir sirkü çıkartılabileceğini”* ifade etmiştir.

Anlaşmalarda *“gelir unsurlarının tanımlanmasında yaşanan sıkıntıları”* ise bir örnek ile açıklamaya çalışan Katılımcı 9’un ifadeleri aşağıdaki gibidir.

Katılımcı 9: “Gelirin unsurlarının tanımlanmasında sıkıntılar yaşanmaktadır. Bir tarafın ticari kazanç olarak yorumladığı bir faaliyet diğer tarafça serbest meslek kazancı olarak yorumlanabilmektedir. Bu da uygulamada sorun olmaktadır. Örneğin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına göre Amerika’da bulunan bir firma tarafından firmamız adına düzenlenen hizmet bedeli ifadesi yazılan faturanın serbest meslek faaliyeti mi ticari faaliyet mi olduğu ayrımını yapabilmemiz mümkün olmamıştır.”

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları konusunda, *ulusal mevzuatımızda yeterli düzeyde açık ve anlaşılır düzenlemelerin mevcut olduğunu* ifade eden Katılımcı 15’in konuyla ilgili ifadeleri aşağıdaki gibidir.

Katılımcı 15: “... Gelir İdaresi Başkanlığının sitesinde bu konuyla ilgili yayımlanmış tüm genel tebliğ sirküler ve anlaşmalar mevcut, bunlara dikkatli bir şekilde bakıldığında farklı olaylara göre uyarlanmış örneklerde mevcut. O yüzden şahsi kanaatim yeterli buluyorum.”

Türkiye’nin imzalamış olduğu ÇVÖA konusunda, *ulusal mevzuattaki düzenlemelerin yeterli olduğunu* belirten bir diğer Katılımcı 12 ise, *bu anlaşmalardan doğan mükellef hakları ile ilgili yeterli düzeyde bilgilendirme yapılmadığını* aşağıdaki gibi ifade etmiştir.

Katılımcı 12: “...bu konuyla ilgili ulusal mevzuatta yapılan düzenlemeler yeterlidir. Ancak bilgilendirilmesi eksiktir. Yani toplumun bilgilendirilmesi bilinçlendirilmesi ayrıca vergilerin tanıtımları, muafiyetler, istisnaların neler olduğu konusunda tüm kesimlerin aydınlatılması gerekir. Bu konuda görevli birim de, GİB olduğu için, bu konuda çalışma yapabilir. Ticari kazanç, Serbest Meslek Kazancı ve Ücret broşürleri gibi ÇVÖA konusunda da kitapçıkların basımı sağlanarak toplumun bilgilendirilmesi gerekir. Özellikle ÇVÖA’ nın hukuki niteliği, kimleri hangi kesimleri kapsadığı, verginin mukimlik ilkesine göre yurt dışında ödenen verginin ülkemizde nasıl mahsup edileceği gibi konularda toplumun bilgilendirilmesi gerektiğini düşünüyorum.”

Katılımcı 12, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına ilişkin mevcut düzenlemelerin yeterli olduğunu ve bir sorunla karşılaşılması halinde çözüm önerilerini aşağıdaki gibi ifade etmiştir.

Katılımcı 12: “Şöyle ki bu konuda problemlerle karşılaşıldığında özelge ve sirkülerlerden yola çıkılarak çözüme kavuşturulabilir. Sirküler ve özelgeleri mükellefin durumuna uyarlayıp çözüme kavuşturulabilir. Ayrıca bunlar konusunda daha fazla bilgi sahibi olunması gereklidir.”

Katılımcıların büyük çoğunluğu, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına ilişkin mevzuatının yeterli düzeyde açık ve anlaşılır olmadığını, anlaşma metinlerinin dilinin oldukça ağır olduğunu, anlaşmalara ilişkin mevzuat ile iç mevzuat arasında vergilendirme ve kazanç unsurlarına ilişkin bazı kavramlar bakımından uyumsuzluğun bulunduğu, bu hususların da mükellefler ve vergi idaresi açısından uygulamada bazı sorunları ortaya çıkardığını ifade etmişlerdir. Bu bağlamda anlaşmalara ilişkin mevzuatın gözden geçirilerek daha anlaşılır hale getirilerek sadeleştirilmesi gerektiğini belirtmişlerdir. Ayrıca katılımcılardan bazıları Vergi Usul Kanunu ile Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’na anlaşma hükümleri ile uyumlu bazı yeni hükümlerin eklenmesi veya bu kanunlardaki bazı kavram tanımlarının anlaşma hükümleri ile uyumlu hale getirilmesinin uygulamada sorun yaşanmaması bakımından önemli olduğunu ifade etmişlerdir.

4.2.3. İdare ve Mükellefler Açısından Etkinlik

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları konusunda vergi idaresi ve mükellefler bakımından etkinliği ölçmek, sorunları ve çözüm önerilerini tespit etmek amacıyla katılımcılara “Türk Vergi İdaresi merkez ve taşra teşkilatı bünyesinde ÇVÖA ile ilgili yeterli düzeyde birim ve eğitilmiş personelin olduğunu düşünüyor musunuz?” “ÇVÖA konusunda vergi idaresi bünyesinde çalışan personel, mükellefler ve mükelleflere hukuki ve mali konularda hizmet veren YMM, SMMM’ler açısından farkındalık oluşturabilmek için ne gibi çalışmalar yapılabilir?” gibi konunun paydaşı olabilecek birim ve kişilere yönelik sorular sorulmuştur.

4.2.3.1. Vergi İdaresi Açısından Etkinlik

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları konusunda yetkili ve görevli birim Gelir İdaresi Başkanlığı’dır. Ayrıca bu anlaşma hükümlerini göz önünde bulundurmak ve uygulamak durumunda olan bakanlığın merkez ve taşra teşkilatında diğer birimleri ve personeli de bulunmaktadır.

Mülakat sonuçları vergi idaresi merkez ve taşra teşkilatı etkinliği bağlamında analiz edilecektir.

Katılımcıların büyük çoğunluğu, *vergi idaresi taşra teşkilatında*, Katılımcı 1,2,4 ve 7 ise *hem merkez hem de taşra teşkilatında ÇVÖA ile ilgili yeterli düzeyde birim ve konuyla ilgili eğitilmiş personelin olmadığını* ifade etmişlerdir.

Katılımcı 2: “*Türk Vergi İdaresi merkez ve taşra teşkilatında ÇVÖA ile ilgili yeterli birim ve bu konuda yeterli düzeyde eğitilmiş personelinin olduğunu düşünmüyorum.*”

Katılımcı 7: “*Türk Vergi İdaresi’ nin tüm teşkilatlarında vergiyle ilgili yeterli eğitim almış personelin bulunmadığını düşünüyorum. ÇVÖA varlığından bile haberdar olmayan binlerce memur olduğunu düşünüyorum. ÇVÖA etkinliği ve modellemeleri üzerine çalışacak bir birimin GİB merkez teşkilatında olduğunu duymuştum. Bunların da etkin olduğunu düşünmüyorum. Özellikle taşra teşkilatında da kurulmasının yararlı olabileceğini düşünüyorum.*”

Katılımcı 1: “*ÇVÖA ile ilgili hem merkez hem de taşra teşkilatında yeterli birim ve yeterli düzeyde bilgiye sahip personel bulunmadığını düşünüyorum. Vergi*

idareimiz çok özellikli ve karşılaşılmaması nadir olan bu konuda merkezde az sayıda uzman personel bulundurmakta olduğunu bilmekteyim. Taşrada da bu konuda uzman personelin olması faydalı olabilecektir.”

Taşra teşkilatında yeterli düzeyde birim ve eğitimli personelin bulunmadığını ifade eden Katılımcı 14 ve 15, “*özellikle uluslararası ticari potansiyeli olan illerimizde ÇVÖA ile ilgili yeterli sayıda birim ve yetkinlikte personel olmasının faydalı olacağını*” belirtmiştir.

ÇVÖA’ nın özellikli karmaşık ve zor bir konu olduğunu ve uzmanlık gerektirdiğini vurgulayan Katılımcı 4, bu konuyla ilgili taşra teşkilatında birimin olmadığını ifade etmiştir.

Katılımcı 4: “*Yeterli kalifiye eleman olmadığını düşünüyorum. Anlaşmalarla ilgili karmaşık terimler hakkında vergi dairesi çalışanları net bilgiye sahip değil. Bu noktada çalışanlar da sorumluluk altına girmek istemiyor. Bu da yeterli düzeyde kalifiye eleman olmadığını gösteriyor. Bildiğim kadarıyla ÇVÖA ile ilgili işlem yapılabilen sadece Ankara ve İstanbul’da birim var. Buda birim bakımından da yetersiz olduğunu gösteriyor. ÇVÖA ile ilgili sorunları ortadan kaldırmak amacıyla, gerek kendi vergi sistemimizi gerekse anlaşma tarafı ülkelerin vergi sistemlerine hâkim kalifiye elemanlar yetiştirilerek oluşabilecek sorunlara ilişkin tedbirler önceden alınabilir. Ancak hali hazırda Maliye Bakanlığı’nda özellikli bir konu olan ve derin uzmanlık gerektiren ÇVÖA ile ilgili taşra teşkilatında kurulmuş herhangi bir birim mevcut değildir.*

Katılımcı 3, ÇVÖA konusunda Türkiye’deki eğitimli personel ve birim yetersizliğini “*Müşterilerine bilgi verebilmek için bunları öğrenmek zorunda olan birkaç özel kuruluş özellikle uluslararası denetim firmaları, vergi denetim kurulu bünyesinde ki kendini geliştirmiş vergi müfettişleri ve GİB’in merkez birimi haricinde ÇVÖA konusunda pratik bilgiye sahip kimse yok*” şeklinde ifade etmiştir.

“*Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarından haberdar bile olmayan binlerce memur olduğunu*” ifade eden Katılımcı 13, hem merkez teşkilatı hem de taşra teşkilatındaki personelin yeterli düzeyde eğitimli olmadığını aşağıdaki ifadelerle belirtmiştir.

Katılımcı 13: “6 yıldır Maliye Bakanlığı teşkilatında çalışıyorum. Her kadrosunu gördüm. Türk Vergi İdaresi’nde işler, merkez teşkilatının taşraya gönderdiği ve uygulamaya bu suretle yön verdiği genelge vb. yazılarla yürür. Merkezin yönlendirmediği bir husus hakkında henüz taşra teşkilatının inisiyatif aldığını görmedim. Hem merkez hem taşra teşkilatlarında vergiyle ilgili yeterli eğitim almış personelin bulunmadığını düşünüyorum. Merkez teşkilatında birkaç birim dışında ÇVÖA varlığından bile haberdar olmayan binlerce memur olduğunu düşünüyorum.”

Katılımcı 9 ise, “taşra teşkilatlarının özellikle bu konuda yeterli bilgiye ve deneyime sahip olmaması sebebiyle mükelleflerin bu konudaki taleplerine cevap veremediklerini” ifade etmiştir.

Katılımcı 5 ise, taşra teşkilatında ÇVÖA ilgili birim ve uzman personelin olmayışının zaman ve bürokrasi açısından mükelleflere mağduriyetler yaşatacağını aşağıdaki şekilde ifade etmiştir.

Katılımcı 5: “...Taşra teşkilatlarına çok yaygın bir uygulama olmadığından veya bazı birimlerde bazı istisnalar durumunda hiç işlem yapılmaması nedeniyle pratik bilgiye sahip kimse yok gibi bir şey diyebiliriz. Böyle bir sorunla karşılaşan birinin konu hakkında hızlı bilgi alma ihtimali düşüktür. Vatandaş gelecek ve ne dilekçe verin soralım diyecekler, cevap beklenecek yazışma olacak mükellef tekrar gelecek adresine posta gidecek vs. biraz uzun sürmüş olacak.”

Katılımcılar, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile ilgili problemler yaşanmaması bakımından, ilgili birimlerin oluşturulması ve personel eğitimi konusunda aşağıdaki çözüm önerilerini sunmuşlardır.

Katılımcı 13, Türkiye’nin gümrükler ülkesi olduğunun altını çizerek gümrük kapılarımızın olduğu taşrada bulunan illerde de çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma modelleri ve etkinliği üzerinde çalışacak birimlerin kurulması gerektiğini ifade etmiştir.

Katılımcı 13: “ÇVÖA etkinliği ve modellemeleri üzerine çalışacak bir birimin kurulması yararlı olabilecektir. Hatta kesinlikle kurulması gerekiyor. Türkiye gümrükler ülkesidir Sarp Kapısı, Doğubayazıt Kapısı, Suriye İran, Balkan Ülkeleri vb. ülkelerle ticaretimiz ve ÇVÖA’ımız var. Bunlara baktığımız zaman

bunlarla ilgili oralardaki yerel memurlara mükellefler tarafından soru sorulduğu zaman bunların acilen cevaplandırılması lazım. Mevcut teşkilat yapımızda bu imkânsız, taşra merkeze soracak merkez onu kendi içinde yetiştirdiği birkaç elemandan birine soracak oda görüşünü bildirip tekrar taşraya gönderecek. Ondan dolayı acilen teşkilatta yeni bir yapılanma gerekiyor. Personel eğitimi de kesinlikle gerekiyor diye düşünüyorum.”

Katılımcı 8, “*GİB taşra teşkilatında hiç işe yaramayan müdürlüklerin olmasına rağmen ÇVÖA gibi önemli bir konuya ilişkin herhangi bir birimin olmayışının doğru bir uygulama olmadığını*” aşağıdaki gibi ifade etmiştir.

Katılımcı 8: “...hiç işimize yaramayan müdürlükler olmasına rağmen taşrada bu konuyla ilgili asıl işimize yarayabilecek müdürlükler kurulmuyor. Bu konuda sorun var. Bu müdürlükler kurulursa bunlarla ilgili personele iyi eğitim verilmelidir. KDV iadelerine ilişkin kurulan İhtisas Vergi Daireleri gibi bu konuda da ihtisaslaşma alanı oluşturulabilir.”

Katılımcı 10 ise, “*çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları konusunda mükelleflerin özelliklerini dikkate alan bir yapılanmaya geçilmesi ve bu konuda ihtisas vergi dairelerinin oluşturulması gerektiğini*” ifade etmiştir.

4.2.3.2. Mükellefler Açısından Etkinlik

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları mükellefler açısından da hak ve yükümlülükler doğurması bakımından önemlidir. Türkiye’de çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları konusunda mükellefler ile onlara hukuki ve mali konularda hizmet sunanlarında (YMM ve SMMM) bakımından etkinlik, sorunlar ve çözüm önerilerini tespit etmek amacıyla katılımcılara “ÇVÖA konusunda etkinlik ve farkındalık oluşturabilmek için ne gibi çalışmalar yapılabilir?” sorulmuştur.

Katılımcıların tamamı, bu konuda öncelikle hem vergi idaresi tarafından, hem SMMM ve YMM meslek odaları tarafından uygulama örnekleri ile birlikte personele çeşitli eğitimler, seminerler düzenlenmek suretiyle bilgilendirilmesi gerektiğini belirtmiştir. Nihayetinde de mükelleflerin bu kişiler aracılığıyla veya görsel medya, basın, çeşitli yayınlar, broşürler, kamu spotu vb. araçlarla bilgilendirilmesinin sağlanabileceğini ifade etmişlerdir.

Katılımcı 14, *mükelleflerin ve vergi idaresi taşra personelinin ÇVÖA konusunda yeterli bilinç ve bilgiye sahip olmadığını, konu ile ilgili uzmanlaşma ve sertifikasyona yönelik çalışmalar yapılabilceğini, tüm bunlarında öncelikle eğitim seminer ve görsel medya aracılığı ile başlatılabileceğini* aşağıdaki ifadelerle belirtmiştir.

Katılımcı 14: *“Maalesef ülkemizde ÇVÖA konusunda mükelleflerin yeterli düzeyde bilince hatta bilgiye sahip olmadığı aşikârdır. Bu boşluğu vergi dairesi çalışanları, SMMM ve YMM’ler doldurmaktadır. Daha öncede belirttiğim üzere vergi dairesi çalışanları açısından da özellikle taşra birimlerinde yeterli bilgi ve bilincin olmadığı kanaatindeyim. Bu açıdan konuyu değerlendirdiğimizde hem vergi dairesi çalışanları hem de YMM ve SMMM’ler açısından bir uzmanlaşmaya hatta şahsi fikrim bir sertifikalaşmaya sertifikasyona ihtiyaç olduğu kanaatindeyim. Bu şekilde çifte vergilendirme konusunda bir uzmanlık alanı açılabilir diye düşünüyorum. Belki vergi daireleri bu konuda çalışmalar yaparak vergi bilincini artırmak için çeşitli seminerler düzenleyebilir, diğer vergi mevzuatı konusunda yapmış olduğumuz broşürler görsel medyada yapmış olduğumuz yayınlarla ÇVÖA konusundaki bilinç artırılabilir.”*

Katılımcı 10, çifte vergileme sorunu ve ÇVÖA alanıyla ilgili *“...mükellef odaklı ihtisas vergi dairelerinin oluşturulması ile hem vergi idaresi çalışanları, hem de YMM ve SMMM’ler açısından farkındalık yaratılabileceğini”* ifade etmiştir.

Katılımcı 7, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları hakkında mükelleflerin bilgi sahibi olabilmeleri ve farkındalık oluşturabilmek için *“...yurt dışında çalışan ve iş yapan ülkemizin mukimi tam mükellef vatandaşlar ile yurt içinde faal olup başka ülkelerin mukimi olan dar/tam mükelleflere, ilgili ülkeyle imzalanmış anlaşmaların bir örneği ulaştırılabileceğini”* vergi idaresi çalışanları için ise; *“ÇVÖA konusunda gerekli eğitimlerin verilmesinin yanı sıra maliye iç yapısında huzuru sağlayacak bir çalışma ortamının sağlanabileceğini ve asli işlerini ezbere yapmamaları hususunda gerekli önlemlerin alınmasını”,* meslek mensupları SMMM ve YMM’ler için, *“bağlı oldukları meslek odalarınca konuyla ilgili eğitim ve seminerler düzenlenebileceği”* yine hem mükellefler hem de vergi idaresi çalışanları için *“özellikle görsel medya da kullanılarak kamu spotlarının hazırlanabileceğini”* ifade etmiştir.

Katılımcı 5, ÇVÖA konusunda meslek mensuplarının çeşitli eğitimler vasıtasıyla bilgilendirilmesinin hem vergi idaresinin iş yükünü, hem de mükelleflerin bu konudaki sıkıntılarını azaltacağını aşağıdaki gibi beyan etmiştir.

Katılımcı 5: “İlgili meslek odalarında yapılacak fiili uygulama örneklerinin anlatılacağı karşılaşılan sorunların anlatıldığı, sorunların çözüm yollarının gösterildiği seminer tarzı eğitimlerin çok faydalı olacağı kanaatindeyim. Yani bizim meslektaşlarımızın bizlerinde bilgilenmesi vergi dairesinin iş yükünü de mükelleflerin bu konudaki sıkıntılarını da azaltacaktır. Bu eğitimlerinde faydalı olacağı kanaatindeyim.”

Katılımcı 16 ve 4 ise, “Türkiye’de mükelleflerin bu anlaşmalarla ilgili işlemleri için ilk danışacakları kişilerin SMMM ya da YMM’ler olduklarını, danışılan kişilerin bu konu hakkındaki bilgisi ne kadar çok ise mükelleflerin o ölçüde bu anlaşma hükümlerinden yararlanma imkânlarının olduğunu, dolayısıyla bu konuda vergi idaresi ve meslek mensupları arasında karşılıklı etkileşim sağlanarak bilgilendirme yapılması gerektiğini” belirtmişlerdir.

Yine Katılımcı 4, ÇVÖA konusunda SMMM ve YMM gibi meslek mensuplarının uygulamada mükelleflere ilk yol gösterecek ve yönlendirecek kişiler olması bakımından önemli bir yere sahip olduğunu aşağıdaki ifadeleriyle vurgulamıştır.

Katılımcı 4: “Mükelleflerin bu işlemlerle ilgili ilk bilgi aldıkları, danıştıkları kişiler mali müşavirler ya da YMM’lerdir. Onlar bu konuda ne kadar bilgiliyse sonuç olarak mükelleflerin bu anlaşmalardan yararlanabilme imkânları da o kadar oluyor. Karşılıklı iletişim halinde entegre bir şekilde bilgilendirme yapılabilir. Bu konuda yapılacak en önemli şey, konu hakkında gerek kamu idaresi gerekse kendi girişimleriyle yapılacak çalıştaylar, eğitimler, seminerlerdir. YMM ve SMMM meslek mensuplarının en az kamu idaresi kadar konuya hâkim olması gerektiği kanaatindeyim. Çünkü uygulamada ilk olarak mükelleflere yol gösterecek, onları yönlendirecek ve bilgilendirecek olan bu meslek mensuplarıdır. Onlar konuya ne kadar hâkim olur ve kamu idaresiyle ne kadar iletişim halinde olurlarsa konuyla ilgili sorunlar yaşanması o denli azalır.”

Katılımcı 4, tarafından konuyla ilgili sorunların giderilmesi için yapılan bir başka öneri ise, *“kamu ve özel sektör iş birliği çerçevesinde belli planlar ve şartlar çerçevesinde meslek mensupları konuyla ilgili uzmanlaşmak adına devlet desteğiyle yurtdışına gönderilerek, üçüncü ülkelerin vergi sistemleri hakkında bilgi edinmesi sağlanabilir.”* şeklindedir.

Katılımcı 16, *“ÇVÖA ile ilgili çok sayıda çeşitli dillerde bastırılacak broşürler, açıklayıcı rehberler, kısa tanıtıcı reklam ve videolarla hem mükellefler hem de meslek mensupları bakımından öncelikle farkındalık oluşturularak bilgilendirilmeleri sağlanabileceği ve sorunların bu yolla çözülebileceği”* önerisinde bulunmuştur.

Katılımcı 8 ve 17, *“özellikle şehirler açısından ihracat ve ithalatın yoğunlaştığı ülkeler dikkate alınarak bu ülkeler ile imzalanmış olan ticaret ve vergi anlaşmaları vergi idaresi ve meslek odalarınca iş birliği ve diyalog içerisinde detaylı olarak analiz edilebilir. Mükellef hak ve ödevleri, anlaşmaların mükelleflere sağladıkları avantajlar veya sebep oldukları dez avantajlar konusunda bilgilendirmeler yapılabilir”* diyerek, ÇVÖA’nın mükellefler bakımından daha etkin olabilmesi için önerilerini sunmuşlardır.

Katılımcılar, ÇVÖA ile ilgili hem vergi idaresi çalışanlarına hem de mükelleflere hukuki ve mali danışmanlık hizmeti veren meslek mensuplarına seminer çalıştay vb. eğitimler verilmesi, bu konu hakkında ihtisaslaşmaya gidilmesi, bu anlaşmalarla ilgili çeşitli dillerde broşür rehber vb. kitapçıkların bastırılarak anlaşmadan faydalananak kişilere yurt içinde veya yurt dışında dağıtılması görsel medya vb. araçlar kullanılarak anlaşmalarla ilgili kamu spotu oluşturulması halinde, mükellefler açısından ÇVÖA konusunda farkındalık oluşacağı, bilgilendirilmelerinin sağlanabileceği ve bu durumda anlaşmaların mükellefler bakımından daha etkin olabileceğini vurgulamışlardır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Küreselleşme sürecinin yaşanması sonrasında, uluslararası ticaret ve özellikle çok uluslu şirketlerin faaliyetleri artmış, ülkeler arasında bu faaliyetlerden elde edilen ticari ve ekonomik kazançların vergilendirilmesi sorununu ortaya çıkarmıştır. Bu süreçte sermaye, emek ve iş gücü transferi gibi ekonomi alanında yaşanan gelişmeler, ülkelerin sınırlarını ortadan kaldırmış, kurumların başka ülkelerde yatırım yapmalarına veya faaliyette bulunmalarına neden olmuştur. Ülkelerarası bu tür ilişkilerin artması ve yaşanan gelişmeler sonucunda, yaratılan kazançlar üzerinde hem mukim devletin hem de kaynak devletin vergilendirme eğiliminde olmasının, uluslararası çifte vergilendirme sorununu ortaya çıkardığı söylenebilir.

Uluslararası çifte vergilendirme kavramı, birden fazla devlete ait vergilendirme yetkisinin çakışması veya aynı yetkinin birden fazla kez kullanılması sebebiyle, aynı vergi yükümlüsü veya aynı vergi konusundan aynı vergilendirme dönemi içinde birden çok kez vergi alınması şeklinde tanımlanabilir. Uluslararası çifte vergilendirme durumunun hukuki ve ekonomik anlamda ortaya çıktığı görülmektedir. Birden fazla devletin vergilendirmede değişik ilkeleri kabul etmeleri ve vergilendirme yetkilerinin çakışması hukuki anlamda çifte vergilendirmeye neden olurken, aynı vergi konusu üzerinden birden fazla devlet tarafından vergi yükümlüsü tutulması ise ekonomik anlamda çifte vergilendirmeye neden olmaktadır. Aynı matrah üzerinden aynı dönem içinde, aynı nitelikli iki veya daha fazla vergi alınması, vergilemede adalet ilkesine aykırı olduğu için önlenmesi veya ortadan kaldırılması gerektiği söylenebilir.

Uluslararası çifte vergilendirme, günümüzün en önemli uluslararası hukuk sorunlarından birisi halini almıştır. Hem devletler hem de uluslararası kuruluşlar vergilemede adalet ilkesi bağlamında bu soruna çözüm yolları aramış ve hassasiyetle yaklaşmışlardır. Devletler ilk olarak iç mevzuatta yaptıkları yasal düzenlemelerle vergilendirme yetkilerini sınırlandırarak sorunu çözmek istemişler, fakat bu yöntemin çifte vergilendirme sorununun çözümü konusunda yeterli olmadığı görülünce, iki veya çok taraflı vergi anlaşmaları yapma yoluna gitmişlerdir. Çok taraflı anlaşmalar ile uluslararası ekonomik bütünleşmelere katılmanın, uygulamada ileri düzeyde vergi ahenkleştirmesi gerektirdiği için başarılı olduğunu söylemek pek mümkün değildir. Uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının ise, kesin bir çözüm

sağlamamakla birlikte uluslararası hukuksal çifte vergilendirmenin önlenmesi ve ortadan kaldırılması konusunda en etkili yöntem olduğunu söylenebilir. Bu anlaşmalarla bir devletin vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması veya bu yetkinin devletlerarasında belirlenen ölçütlere göre paylaşılması suretiyle yaşanan sorunlar çözülmeye çalışılmaktadır.

Uluslararası sermaye hareketi ve ülkeler arası ekonomik ilişkilerin her geçen gün daha da arttığı, vergiye tabi işlemlerin niteliklerinin değiştiği günümüzde, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının da önemi artmıştır. Bu bağlamda, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının imzalanmasının günümüzde bir ihtiyaç hatta zorunluluk haline geldiği ifade edilebilir.

Devletlerin farklı vergi sistemlerine sahip olmaları, anlaşmalarla ilgili sorunların yaşanmasına neden olmuş, sorunların çözüme kavuşturulması ve belli bir standardın sağlanması için OECD ve BM tarafından anlaşma modelleri geliştirilmiştir. OECD tarafından geliştirilen anlaşma modeli gelişmekte olan ülkelerin aleyhine sonuçlar ortaya çıkardığı için BM tarafından gelişmekte olan ülkeleri de korumaya yönelik bir anlaşma modeli kabul edilmiştir. Her iki uluslararası kuruluş tarafından geliştirilen anlaşma modelleri ile ilgili birçok kez revizyona gidilmiştir. Anlaşma maddelerine çekince -şerh koyma ve yorum beyanlarında bulunma gibi imkânlar sağlansa da, soruna kesin çözüm olmamıştır. Bu bağlamda uluslararası kuruluşlar tarafından geliştirilen anlaşma modellerinin tam olarak devletlerin ihtiyacına cevap vermediğini söylemek mümkündür.

Türkiye özellikle 1980'li yıllardan itibaren, serbest piyasa ekonomisinin gereklerini benimseyen ve uygulayan ekonomi politikalarıyla uluslararası ekonomik ilişkilerini artırmıştır. Ekonomik ilişkilerinin artırması birçok ülke ile çifte vergilendirme sorunu yaşamasına bu bağlamda vergi anlaşmaları yapma ihtiyacının da ortaya çıkmasına neden olmuştur. Türkiye çifte vergilendirme sorunun çözümü konusunda ilk zamanlar çekimser kalsa da özellikle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yapma yöntemini tercih etmiştir. Türkiye'nin yapmış olduğu anlaşmalarda genel olarak OECD anlaşma modelinin benimsenmiş olduğu görülse de, bazı ülkelerle yapılan anlaşmalarda BM anlaşma modeline ilişkin düzenlemelerin de yer aldığı görülmektedir. Yani Türkiye kendi çıkarlarını göz önünde bulundurmak suretiyle OECD ve BM Anlaşma

Modellerinden farklı, kendine has bir model geliştirmiştir. Buradan hareketle, Türkiye'nin karşıdaki ülkenin gelişmişlik düzeyine göre çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının şartlarını belirleyeceği bir yaklaşımla hareket ettiği söylenebilir.

Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 yılı faaliyet raporu verilerine göre, Türkiye günümüze kadar yaklaşık 100 civarında ÇVÖA imzalamış ve bu anlaşmaların 85 tanesi yürürlüktedir. Anlaşma imzalanmış olan bu ülkelerin birçoğunun yoğun ticari ve ekonomik ilişkilerimizin olduğu ülkeler olduğu görülmektedir. Birçok ülkeyle de ÇVÖA yapma konusunda görüşmeler devam etmektedir. Bu bilgilerden hareketle, Türkiye'nin uluslararası ticari ve ekonomik ilişkilerinin her geçen gün daha da arttığı günümüzde imzalamış olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının sayısının da arttığı görülmekte ve daha da artacağı öngörülebilmektedir. Her geçen gün sayısı hızla artan bu anlaşmaların ülkemiz açısından güncel ekonomik koşullara uygunluğu ve etkinliği önem arz etmektedir.

Türkiye'nin imzalamış olduğu ve yürürlükte olan ÇVÖA'nın hukuki etkinliğinin ölçülmesi ve tespiti kolay değildir. Bu anlaşmaların hukuki etkinliğini tam olarak ölçmek güç olsa da, ülkemiz ve mükellefler açısından bu anlaşmalar aracılığıyla belirlenen hedeflere ve arzu edilen sayıya ulaşılabilmesinin sağlanması, bunların etkinliğini hissettirebilecektir. Türkiye'de ÇVÖA'nın hukuki etkinliğinin, bu anlaşmalarla ilgili uygulamada karşılaşılabilecek sorunların belirlenmesi ve bu sorunlara ilişkin çözüm önerilerinin sunulmasıyla sağlanabileceği söylenebilir. Bu çalışmada, ÇVÖA uygulamalarına ilişkin sorunlar ve çözüm önerileri ÇVÖA'nın hukuki etkinliği başlığı altında ele alınmıştır. Hukuki etkinlik; genel olarak etkinlik, mevzuat açısından etkinlik, idare açısından etkinlik ve mükellefler açısından etkinlik alt başlıkları altında incelenmiştir.

ÇVÖA ile ilgili Türkiye'de yaşanan sorunların ve çözüm önerilerinin doğru tespit edilebilmesinin önem arz ettiği noktasından hareketle, sorunların ÇVÖA ile ilgili ve alanında uzman kişilerle yapılan mülakatlarla tespiti amaçlanmıştır. ÇVÖA ile ilgili sorunlar ve çözüm önerilerinin tespiti için, meslekleri gereği bu anlaşmalarla ilgili kişiler ve anlaşmaların uygulanmasında görevli olabilecek kişiler toplamda 17 katılımcı ile ortalama 20-25 dakika süren yüz yüze görüşmeler şeklinde yarı yapılandırılmış mülakatlar gerçekleştirilmiştir.

Çalışmada öncelikli olarak, günümüz uluslararası ticari ve ekonomik ilişkileri, sermaye, emek ve teknoloji hareketleri göz önüne alındığında ve Türkiye'nin de gelişmekte olan bir ülke olarak bu gelişim ve dönüşümlere ayak uydurmaya çalıştığı dikkate alındığında; ÇVÖA yapılmasının ülkemiz açısından gerekliliğinde ötesinde bir zorunluluk olduğu vurgulanmıştır. Bu anlaşmaların değişen gelişen ekonomik koşullara uyarlanması revize edilmesinin önemli olduğu belirtilmiştir. Daha sonra ÇVÖA ile ilgili mevzuat, idare ve mükellefler bakımından sorunlara ve çözüm önerilerine yer verilmiş etkinliği konusunda değerlendirmeler yapılmıştır.

Türkiye açısından ÇVÖA anlaşmalarının imzalanmasının gerekliliğini; öncelikle hem gelirin elde edildiği ülkede hem de geliri elde edenin mukim olduğu ülkede vergilendirilmesinin önüne geçmek, ülke ekonomisinin büyümesinde ekonomik bir teşvik aracı olarak kullanabilmek, uluslararası alanda rekabet edebilmek, yabancı ülkelere yatırım yapılması, yabancı ülkelere sermaye transferi sağlanması ve mükellef haklarının korunması bağlamında açıklamak mümkündür.

Dünya da yaşanan ticari ekonomik gelişmeler, sermaye hareketliliği vb. unsurlar göz önüne alındığında, Türkiye'nin imzalamış olduğu ve yürürlükte olan ÇVÖA sayısının dünya da tanınırlığı olan ülke sayısının yarısından bile az olduğu görülmektedir. Bu sayı gelişmekte olan, coğrafi konumu itibarıyla bütün ülkelerle ticari ilişkileri olabilecek ülkemiz açısından önemli bir sorun teşkil etmektedir. Bu bağlamda Türkiye'nin daha fazla ülkeyle ÇVÖA imzalaması ve imzalamış olduğu ancak yürürlükte olmayan anlaşmaları bir an önce yürürlüğe koymasının faydalı olabileceği söylenebilir.

Türkiye'nin ÇVÖA imzaladığı devletlerden vergi sisteminin farklı olması nedeniyle, imzalamış olduğu ÇVÖA'nın ekonomik faaliyetlerin özelliklerini tam olarak karşılamadığı, gelir unsurları ile kişilerin durumlarını net olarak ortaya koymadığı söylenebilir. Yine anlaşmalar açık ve anlaşılır olmadıkları ve iç mevzuatla uyumlu hale getirilmedikleri için hatalı yorumlanmakta bölgesel ve küresel düzeyde faaliyette bulunan şirketler açısından uygulamada bir takım sorunlara sebep olmaktadır. Bu sorunlar da, anlaşmaların fiiliyatta uygulanmasını zorlaştırmakta ve yargı aşamasına taşınmasına sebebiyet vermektedir.

ÇVÖA ilişkin mevzuattan kaynaklı sorunların başında, her ülkeyle yapılan anlaşma

mevzuatının farklı olması, anlaşma metnlerinin dilinin ağır olması ve yeterli düzeyde açık ve anlaşılır olmaması gelmektedir. Bu durum personelin ve mükelleflerin bu anlaşmalar ile ilgili mevzuata hâkim olmalarını güçleştirmektedir. Bu bağlamda ÇVÖA ilişkin mevzuatın açık ve anlaşılabilir olmasını sağlamak adına mevzuat basitleştirilebilir ve günümüz Türkçesi ile düzenlenebilir.

Türkiye’de ÇVÖA hakkında mevzuat açısından karşılaşılan bir başka sorun ise; bu anlaşmalara iç mevzuatta sadece Anayasa’da “Uluslararası Anlaşmalar” başlığı altında yer verilmiş olmasıdır. Türk Anayasası’na göre kanun hükmünde olan ve uluslararası hukukun kaynağını oluşturan ÇVÖA ile ilgili hükümlere Türk Vergi Mevzuatında özellikle VUK, GVK, KVK ve VİV’ de daha fazla yer verilebilir.

ÇVÖA metnlerinin zaman zaman devletler tarafından farklı yorumlanması ve anlaşmalarda geçen bazı kavramların iç mevzuatımızla uyumlu olmaması sebebiyle sorunlar ortaya çıkmaktadır. Anlaşma metnlerinde yer alan bazı kavramlar iç mevzuata göre mükelleflerin durumunu veya gelir unsurlarını tam olarak karşılamamakta, bir gelir unsuru geliri elde eden taraf için ticari kazanç mahiyetinde iken, ödemeyi yapan taraf için serbest meslek kazancı mahiyetinde olabilmektedir. Bu kazanç unsuru için stopaj yapılıp yapılmayacağı konusunda ihtilaf ortaya çıkmaktadır. Ayrıca anlaşmalarda geçen “iş yeri, mukimlik vb. ” gibi kavramların Türk Vergi Kanunlarında yer alan kapsamdan farklı tanımlanması uygulamada vergi idaresi ve mükellefler açısından sorunlara yol açmaktadır. Bu bağlamda anlaşmaların uygulamasında etkinliğin sağlanması için, iç mevzuatımızda yer alan bazı kavram ve tanımlarla anlaşmalarda yer alan aynı kavram ve tanımlamaların uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir. Bunun için başta Vergi Usul Kanunu ve Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu olmak üzere Türk Vergi Kanunlarında yasal düzenlemeler yapılabilir.

ÇVÖA etkinliğini bozan bir diğer unsur ise; idare ve personelden kaynaklı sorunlardır. Özellikle Gelir İdaresi Başkanlığı’nın merkez teşkilatı dışında ÇVÖA ile ilgili her hangi bir birimi ve bu konuda alanında uzman personelinin bulunmayışı bu sorunların en başında gelmektedir. ÇVÖA konusunda müşterilerine bilgi sağlamak zorunda olan sınırlı sayıda birkaç özel denetim firması ile GİB’in merkez teşkilatındaki sınırlı sayıda uzman kişi dışında, bu anlaşmalarla ilgili bilgi sahibi olan çok fazla kişinin olmaması bu anlaşmalarla ilgili uygulamada bürokrasi ve zaman maliyetine yol

açmaktadır. Bu durum mükellefler açısından da bir takım mağduriyetler yaşanmasına sebebiyet verebilir. Gümrükler ülkesi olan ve her geçen gün ticari ekonomik ilişkileri gelişen Türkiye’de özellikle yurt dışı ticari potansiyelin yüksek olduğu illerde Vergi ve Gümrük İdaresi bünyesinde ÇVÖA ile ilgili ihtisaslaşmış birimler kurulabilir ve buralarda bu konuda iyi eğitim almış, uygulamayı iyi bilen personel istihdam edilebilir. ÇVÖA konusunda, vergi yargısında görevli hâkimlere özel eğitimler verilerek konuyla ilgili yargıya taşınan olaylara vakıf olmaları sağlanabilir. Ayrıca Ülkemizde ÇVÖA ile ilgili sorunlara çözüm üretecek, bu anlaşmalarla ilgili bilimsel toplantılar düzenleyecek ve bu konudaki uluslararası gelişmeleri yakından takip edecek bir üst kurul oluşturulabilir.

Türkiye’de ÇVÖA’nın hukuki etkinliği açısından mükellef hak ve ödevlerinin de önemli bir yere sahip olduğu söylenebilir. Türkiye’de ÇVÖA konusunda bilgi ve bilince sahip çok sınırlı sayıda kişi ve kurum vardır. En önemli sorunlardan birisi de hem mükelleflerin hem de mükelleflere ilk etapta hukuki ve mali konularda hizmet veren YMM ve SMMM’lerin ÇVÖA ve uygulamalarına yönelik yeterli düzeyde bilgi sahibi olmamalarıdır. Bu bağlamda, ÇVÖA ile ilgili toplumun tüm kesimlerinde farkındalık oluşturmak ve etkinliğini artırabilmek için öncelikle vergi idaresi ve meslek odaları iş birliği içerisinde YMM, SMMM ve mükelleflere uygulamalı eğitimler, seminerler düzenlenerek bilgi sahibi olmaları sağlanabilir. Vatandaşlara veya yabancı yatırımcılara yatırım yapmayı düşündükleri anlaşmalardan doğan hak ve yükümlülükleri bildirilerek ekonomik yatırım kararları konusunda yönlendirilebilirler. Mükelleflere bu anlaşmaların birer örneği elektronik ortamda ulaştırılabilir. Bu alanda taşrada ihtiyaç olan illerde de ihtisas vergi daireleri kurulabilir. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından her ülkeyle yapılan anlaşmaya ve uygulamasına yönelik rehberler ve broşürler bastırılıp internet ortamında ve vergi dairelerinde mükelleflere ulaştırılabilir. Basın ve görsel medya kullanılarak kamu spotu oluşturulabilir. Vergi dairelerinde konu ile ilgili uzman personelin mükellefle birebir ilişki kurabilmesi sağlanarak mükellef odaklı anlayışa yönelmesi sağlanabilir.

ÇVÖA’nın hukuki etkinliğinin değerlendirildiği bu çalışmada elde edilen sonuçlar, anlaşmaların etkinliğinin özellikle mevzuat ve uygulamadan kaynaklanan sorunların giderilmesi ve anlaşmaların sürekli revize edilmesi ile sağlanabileceğini göstermektedir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- Akçaoğlu, E. (2012). *Ulusal Ve Uluslararası Perspektiften Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi*. Mali Akademi.
- Aksoy, Ş. (2010). *Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi*. Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Aslan, G. (2009). *Milletlerarası Hukuk Temel Belgeler - Örnek Kararlar*. Beta Yayınevi, İstanbul.
- Arıkan, Z. (2007). *Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgâh*. Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Avi-Yonah, R. S. (2007). *International Tax As International Law: An Analysis Of The International Tax Regime*. Cambridge University Press.
- Bahar, C. O. (2008). *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmaları ve Yabancıların Türkiye'de Vergilendirilmeleri*. Yaklaşım.
- Baker, P. (2001). *Double Taxation Conventions: A Manual On The OECD Model Tax Convention On Income And On Capital*. Sweet & Maxwell.
- Bayar, İ. N. (2006). *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi: Türkiye-İngiltere Antlaşması*. Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Bayraklı, H. H. (2007). *Genel Vergi Hukuku*. Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar.
- Feyzioglu, B. N. (1975). *Vergi Hukuku Ders Notları*, İstanbul.
- Bilici, N. (2004). *Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri (Genel Bilgiler, İktisadi-Mali Konular, Vergilendirme)*. Seçkin Yayıncılık.
- Çağan, N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi*. Kazancı Hukuk Yayınları.
- Çelik, E. F. (1987). *Milletlerarası Hukuk*, Birinci Kitap. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Demirağ, L. (1991). *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*. Hesap Uzmanları Kurulu Konferansları II. Ankara.
- Demirel, V. (1985). *Ekonomik Entegrasyon ve Politika Harmonizasyonu*. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Yayını.
- Erginay, A. (2003). *Kamu Maliyesi*, 17. Baskı, Ankara: Savaş Yayınları.
- Erginay, A. (1988). *Vergi Hukuku, İlkeler – Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi*. 13. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.

- Ferhatoğlu, E. (2010). *Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Tahkim Yoluyla Çözümlemesi*. Beta Basın Yayın Dağıtım.
- Gündüz, A. (2009). *Milletlerarası Hukuk: Temel Belgeler, Örnek Kararlar*. Beta Basım Yayın Dağıtım.
- Güngör, K. (2008), *Avrupa Birliği Ortak Vergi Politikasının Çerçevesi*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Ankara.
- Gözler, K. (2007). *Devletin Genel Teorisi*. Ekin Kitabevi.
- Holmes, K.(2007) *International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction to Principles and Application. The Netherlands: IBFD Publications BV*.
- Işık, H. (2014). *Uluslararası Vergilendirme*. On İki Levha.
- Kara, Ç. (2000). *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Türkiye Uygulaması*. Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Karakullukçu, N. (1971). *Milletlerarası Vergi Anlaşmaları*. Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayınları, Ankara.
- Kırbaş, S. (2004). *Vergi Hukuku* (16. Baskı). Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Kızılot, Ş. Şenyüz, D. Taş, M. ve Dönmez, R. (2008), *Vergi Hukuku*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Kobetsky, M. (2011) *International Taxation of Permanent Establishments: Principles and Policy*. Cambridge Law Series. New York: Cambridge University Press
- Lang, M. (2010). *Introduction To The Law Of Double Taxation Conventions*. Linde Verlag.
- Mutlu, M. D. (1998). *Tam Mükellef Kurumların Yurtdışı Faaliyetlerinin Vergilendirilmesinin Türk Vergi Hukuku Ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde İrdelenmesi*. Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu.
- Nadaroğlu, H. *Teorisi*, K. M. (1992). Beta Basın ve Dağıtım, 8. Baskı, İstanbul.
- Nadaroğlu, H. (1998). *Kamu Maliyesi Teorisi*, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 10. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları.
- Nomer, E. ve Şanlı, C. (2008). *Devletler Hususi Hukuku*, 17.Basım, İstanbul.
- Öncel, M. (2010). Kumrulu, Ahmet. Çağan, Nami, *Vergi Hukuku*,16.
- Öncel, M. Kumrulu, A. Çağan, N. (2010). *Vergi Hukuku*, 18. Basım, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Öncel, M. Kumrulu, A. Çağan, N. (2015). *Vergi Hukuku*, 24. Basım, Turhan Kitabevi, Ankara.

- Öner, E. (2015). *Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Yayıncılık, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 5. Baskı, Ankara.
- Öz, N. S. (2005). *Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri*. Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Özbalcı Y. (2002), *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara.
- Panayl, C. HJ (2007). *Double Taxation, Tax Treaties, Treaty-Shopping And The European Community*, Eucotax Series On European Taxation.
- Pazarcı, H. (1992). *Uluslararası Hukuk Dersleri*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Pazarcı, H. (2009). *Uluslararası Hukuk* (8. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Pazarcı, H. (2014). *Uluslararası Hukuk* (10. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Pehlivan, O. (2011). *Uluslararası Vergilendirme*. Yayl. Y.
- Pehlivan, O. (2002). *Uluslararası Vergi Hukuku*, Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- Pehlivan, O. ve Öz E. (2011), *Uluslararası Vergilendirme*, Trabzon: Derya Kitabevi.
- Rohatgi, R. (2005). *Basic International Taxation Second Edition Volume I: Principles*, Richmond Law&Tax Ltd.
- Saraç, Ö. (2006). *Küresel Vergi Rekabeti Ve Ulusal Vergi Politikaları: Türkiye Değerlendirmesi*. Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Semercigil, (1982). *Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşma Modelleri*. Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayınları.
- Semercigil, M. (1994). *Türk Vergi Anlaşmaları Yorum Ve Açıklamaları*. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Birliği Yayınları.
- Süral A, (1983). *Uluslararası Ekonomik Anlaşmaların Vergi Sistemi Üzerine Etkileri – Avrupa Ekonomik Topluluğu ve Türkiye'nin Durumu*, Maliye Tetkik Kurulu Yayınları.
- Şener, O. (1987). *Uluslararası Vergilemenin Temel İlkeleri*. Maliye Yayınları.
- Şenyüz, D. (2005). *Vergi Ceza Hukuku*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Şenyüz, D. Yüce, M. Gerçek, A. (2016). *Vergi Hukuku: Genel Hükümler*. Ekin Basım Yayın.
- Tezel, A. (1989) *Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması*, İstanbul.

Tosuner, M. (2011). *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı*.

Tosuner M. ve Arıkan Z. (2012). *Türk Vergi Sistemi*. Masaüstü Yayınları. İzmir.

Tuncer, S. (1974). *Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları*. Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi.

Uluatam, Ö. (1990). *Türk Vergi Hukuku*. Adım Yayıncılık, Ankara.

Uluatam, Ö. ve Methibay, Y. (2001). *Vergi Hukuku*, Genel Esaslar, Türk Vergi Sistemi.

Uckmar, V. (2006). *Double Taxation Conventions. International Tax Law* (Kluwer Law International, 2006).

Yaltı Soydan, B. (1995). *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım AŞ.

Yaltı, B. (2003). *Elektronik Ticarete Vergilendirme*. Der Yayınları.

Yıldırım, A. ve Şimşek, H. (2005). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Süreli Yayınlar

Akbay, M. (1991). *Milletlerarası Vergi Anlaşmaları*. Vergi Dünyası, (113).

Aksoy, A. S. & Çiftçi, M. (2005). *Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Uyum*. Vergi Sorunları, 202, Temmuz.

Atila, Ö. (2009). *Avrupa Birliğinde Kurumların Vergilendirilmesi Ve Türkiye*. Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

Aydın, F. (2010) *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Değerlendirilmesi*. Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 77, Mayıs 2010.

Aydın, S. (2000). *Katma Değer Vergisi Açısından Türkiye ve Avrupa Birliği Mevzuatının Karşılaştırılması*. Vergi Sorunları, (136).

Aydın, S. (2009). *Bazı Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Veraset ve İntikal Vergisi Uygulaması*, Vergi Sorunları, 246, 59-66.

Bakkal, U. (2002). *Küreselleşen Dünyadaki Temel Ekonomik ve Mali Sorunlar ve Türkiye'ye Yansımaları*. Maliye Araştırma Merkezi Konferansları; Sayı 41.

Balcı, B.A. (2003a). *Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları I*, Vergi Dünyası Dergisi, (263). 4-15.

Balcı, B.A. (2003b). *Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları II*, Vergi Dünyası, (264).

- Balcı, B.A. (2003c). *Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları III*, Vergi Dünyası, (265). 13-23.
- Balcı, B. A. (2004). *Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları (Uluslararası Vergi Anlaşmalarında "Daimi İşyeri" Kavramının Önemi*. Vergi Dünyası, (278), 38-49.
- Başak, L. (2005a). *Çifte veya Mükerrer Vergileme Problemini Doğuran Nedenler*. Vergi Sorunları, S. (200), 101-105.
- Başak, L. (2005b). *Türkiye'nin İmzalamış Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Yürürlüğe Girme Prosedürü*. Vergi Sorunları Dergisi, (201), 79-91.
- Başak, L.(2005c). *Çifte veya Mükerrer Vergileme Problemini Ortadan Kaldıran Ulusal ve Uluslararası Araç ve Tedbirler*. Vergi Sorunları, S, 202, 54-70.
- Başak, L. (2005d). *Türkiye'nin Avrupa Birliğine Uyum Sürecinde Uluslararası Vergi Anlaşmalarına Genel Bir Bakış*, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 7, Temmuz.
- Başak, L. (2005e). *Çifte veya Mükerrer Vergileme Kavramının Analizi ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Uygulanacağı Kişiler*. E Yaklaşım. (21).
- Başak, L. (2011). *Vergi Anlaşmalarına Göre Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesinde Mükelleflerin Dikkat Etmeleri Gereken Hususlar*. Vergi Sorunları Dergisi. (269).
- Batırel, Ö. F. (1990). *Çifte Vergilemeyi Önleme Konusunda OECD Model Antlaşması Ve Kurumlar Vergisi Uyum*. Vergi Dünyası, 111, 45-50.
- Batun, M. (2014). *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Yorumlanması*. Vergi Dünyası, (397).
- Berkay, F. ve Armağan, R. (2011). *Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi*. Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi, C, 3, 5-88.
- Biçer, R. ve Erginay, M. (2015). *OECD Matrahın Aşındırılması ve Karın Aktarılması Eylem Planı ve Türkiye'ye Etkileri*. Vergi Dünyası Dergisi, 326, 54-68.
- Bıyan, Ö. (2005). *Vergi Anlaşmaları Çerçevesinde Taşımacılık Faaliyetleri*. E-Yaklaşım. (26). 529-548.
- Budak, A. G. D. T. ve Yakar, A. G. S. (2007). *Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması*. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 16 (1), 133-144.
- Cangir, N. (1998). *Türkiye'nin Taraf Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları-Sayısal Bir Değerlendirme*. Vergi Dünyası, (203), 29-40.

- Cenkeri, E. (2011). *Hukuk Doktrinde Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Konumu*. Süleyman Demirel Üniversitesi Fen-Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi, (24), 167-174.
- Çağan, N. (1984). *Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi*. Anayasa Yargısı Dergisi, 1 (171).
- Çamlıca, M. (1999). *Hollanda Türkiye Vergi Anlaşması Çerçevesinde Şube Kazançlarının Vergilendirilmesi*. Yaklaşım Dergisi, (82).
- Çölgezen, Ö. (2010a). *Uluslararası Çifte Vergilendirme II*. Yaklaşım Dergisi, Mart.
- Çölgezen, Ö. (2010b) *Uluslararası Çifte Vergilendirme III*. Yaklaşım Dergisi, (208), Nisan.
- Dağlıoğlu, İ. ve Çiçek, H. G. (2014). *Uluslararası Vergileme İlkeleri Ve Uluslararası Vergilemenin Amaçları Üzerine Bir Değerlendirme*. Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi.
- Demirci, Z. (2018). *Veraset Ve İntikal Vergisinin Uluslararası Anlaşmalar Ve Yargı Kararları Çerçevesinde İrdelenmesi*. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, (58), 41-46.
- Egeli, H. ve Özcan, G. (2014). *Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Yolları ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*. Vergi Dünyası Dergisi, (396) 75-90.
- Ercan A. (2001). *Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Nedenleri*. Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog. (163).
- Erdem, A. E. (1999). *Uluslararası Çifte Vergilemenin Tanımı ve Türk Vergi Mevzuatında Bunun Önlenmesine Yönelik Düzenlemeler*. Vergi Dünyası. Yıl, 18, 156-167.
- Ertürk, C. (2006). *AB Sürecinde Çifte Vergilendirme Sorunu*. (http://www.cihaterturk.com/yazilar/haber_oku.php?haber_id=3). (Erişim Tarihi: 9.03.2019).
- Ferhatoğlu, E. (2013). *Vergi Anlaşmaları Hukukunda Uyuşmazlıkların Çözümlemesi*. Vergi Sorunları Dergisi. (301).
- Gencer A.Ç. (2009). *Uluslararası Çifte Vergilendirmede Yaşanan Sorunlar*. Maliye ve Sigorta Yorumları. (536).
- Göker, A. (2017). *Yurt Dışı İştirakten Dağıtılan Temettülerde Çifte Vergilendirme*. Lebib Yakın Mevzuat Dergisi. (160).
- Güngör, F. (1987). *Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi ve Türkiye Uygulaması*. Vergi Dünyası Dergisi, (190), 30-47.

- İnce, E. (2013). *Uluslararası Çifte Vergileme Ve Önleme Anlaşmaları*, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, (114).
- Kalaycıoğlu, Ş. (2003). *Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması*. 1-4. (<http://www.muhasebe.tr.com/makaleler/003>). (Erişim Tarihi: 01.03.2019).
- Kaplan, E. (2013). *Türk Hukukunda Uluslararası Çifte Vergilendirme Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları*. Vergi Dünyası, S, 384, 40-52.
- Kara, Ç. (1995). *Uluslararası Çifte Vergilendirme ve Türkiye'nin Akdettiği Anlaşmalar*. Maliye Dergisi, (120), 55-59.
- Karabulut, F. M. (2014). *Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine Yönelik BM ve OECD Modellerinin Karşılaştırılması*. Vergi Dünyası. (398), 89-98.
- Kocabıyık, O. O. (2016). *Olgubilim ve Gömülü Kuram: Bazı Özellikler Açısından Karşılaştırma*. Trakya Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi, 6(1), 55-66.
- Nazalı, E. (2008). *OECD Model Anlaşmasına Göre Temettü ve Faiz Gelirlerinin Vergilendirilmesi-I*. Yaklaşım Dergisi. (182).
- Nazalı, E. (2015). *Uluslararası Vergi Hukuku (Transfer Fiyatlandırması Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları)*. Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.
- Öncel M. Kumrulu A. Çağan N. (1997). *Vergi Hukuku*. 4.Baskı. Ankara. Ankara Üniv. Hukuk Fakültesi Yayınları (513).
- Öz, S. (2005). *Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri*. Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Öz, E. ve Çavdar, F. (2012). *Çifte Vergilemenin Önlenmesine Yönelik OECD ve Türkiye Uygulamaları*. Vergi Dünyası Dergisi.
- Saraç, Ö. (2006). *Küresel Vergi Rekabeti Ve Ulusal Vergi Politikaları: Türkiye Değerlendirmesi*. Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Saraçoğlu, F. (2003). *Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye – Avrupa Birliği İlişkileri*. Ankara, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. C. 5, S. 3, Kış 3/2003.
- Saraçoğlu F. ve Ejder H. (2002a). *Avrupa Birliğinde Vergi Sınırlarının Kaldırılması*. Mevzuat Dergisi. (<http://www.basarmevzuat.com/dergi/2002-03/a/02.htm>). (Erişim Tarihi: 02.02.2019).
- Saraçoğlu, F. ve Ejder, H. (2002b). *Katma Değer Vergisi'nde Varış Ülkesinde Veya Menşe Ülkesinde Vergilendirme Ve İhracat İstisnası*. Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 17(1). 61-80.

- Saraçoğlu, F. ve Ejder, H. (2002c). *Vergi Uyumlaştırması Açısından AB Ülkelerinde Gelir Vergisi Uygulamalarının Değerlendirilmesi*. Vergi Sorunları Dergisi, (164).
- Sarı, H. (2012). *Uluslararası Çifte Vergilemeyi Önleme Yöntemleri*. Vergi Dünyası. (369).
- Şiriner, İ. ve Aydın, M. (2005). *Milli Egemenliğin Sınırlandırılması: Vergilendirme Yetkisi ve IMF*. Vergi Sorunları, (196).
- Taşdöken, S. (2015). *Mobil Uygulama Satışlarının Vergilendirilmesi: BESP Eylem Planı Çerçevesinde Bir Değerlendirme*. Vergi Sorunları Dergisi. (38).
- Tavşancı, A. (2005). *Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi ile Uyumlaştırılmasının Dolaylı Vergiler Açısından Değerlendirilmesi*. Vergi Dünyası, (281), 108-120.
- Taylan, E. (1984). *Vergi Anlaşmaları ve Türkiye'nin Konu Üzerindeki Çalışmaları*. Vergi Dünyası Dergisi, (37) 49-52.
- Tekin, S. (2009). *Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmede Vergilendirme Yetkisi*. Mali Pusula, Sayı: (51) 75-86.
- TOBB. (2001). *Vergilemede Global Eğilimler, AB ve Türk Vergi Sistemleri*, Özel İhtisas Komisyon Raporu, Mayıs.
- Tokmakkaya, M. (1996). *Uluslararası Vergi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması*. Vergi Dünyası. (182),78-89.
- Tosuner, M. ve Öz, E. (2004). *Vergilendirmede Kanunilik İlkesinin Uluslararası Konumu*. Vergi Dünyası, (272), 23-30.
- Tuncer, S. (2007). *Türkiye'nin Yabancı Devletlerle İmzaladığı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları*. Yaklaşım Dergisi. (175).
- Turunç, S. (2013). *Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı BEPS*. Ankara: TC Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Yayını.
- Türnüklü, A. (2000). *Eğitimbilim Araştırmalarında Etkin Olarak Kullanılabilecek Nitel Bir Araştırma Tekniği: Görüşme*. Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi, 24(24), 543-559.
- Yaltı, B. (1994). *Vergi Anlaşmalarında Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılması Yöntemleri*. Vergi Sorunları Dergisi. 67-87.
- Yaltı, B. (1996). *Vergi Anlaşmalarının Hukuksal Yapısına İlişkin Bir Değerlendirme*. İstanbul.
- Yaltı, B. (2007). *Transfer Fiyatlandırmasında Vergi Anlaşması Uygulaması*. Vergi Sorunları Dergisi, (222).

- Yaltı, S. B. (1994). *Vergi Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Anlaşma Usulünde Anayasaya Aykırılık Sorunu*. Vergi Dünyası. (160), 93-104.
- Yıldırım, M. (2013). *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Gayrimaddi Hak Bedellerinin Vergilendirilmesi*. Vergi Sorunları Dergisi, (301).
- Yıldız, H. (2006). *Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Vergi Uyumlaştırma Çalışmaları*. Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 566.

Diğer Yayınlar

- Altaş, S. (2010). *Avrupa Birliğine Uyum Sürecinde Çifte Vergilendirme ve Türkiye Yaklaşımı*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, Marmara Üniversitesi SBE.
- Arıkan Z, (1994). *Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE.
- Başok, C. B. (2016). *Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Yorumlanması*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara, Ankara Üniversitesi SBE.
- Beşel, F. (2017). *Türkiye’de Vergi Denetiminin Ekonomik Ve Hukuki Etkinliği*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Sakarya, Sakarya Üniversitesi SBE.
- Birsenoğlu, H. (2001) *Vergi Hukukunda Yorum*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. İstanbul, Marmara Üniversitesi SBE.
- Çubukçu, M. (2006). *Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, İstanbul Üniversitesi SBE.
- Karaldı, H. (2015). *Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul, Marmara Üniversitesi SBE.
- Özer, M. L. (2006). *Vergilendirmede Global Eğilimler ve Uluslararası Vergi Anlaşmaları*. Doktora Tezi. İstanbul, İstanbul Üniversitesi SBE.
- OECD, (2010). *Model Tax Convention on Income and on Capital*, OECD Publications.
- OECD, (2014). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*.
- Kılavuzu, B. D. (2011). İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.
- Kılavuzu, B. D. (2015). İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.
- Derneği, V. M. (2016). *Beyanname Düzenleme Rehberi*.
- Yasalar, T. C. (2011). 213 sayılı Vergi Usul Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (10705 sayılı).

Yasalar, T. C. 5520 sayılı *Kurumlar Vergisi Kanunu*. Ankara: Resmi Gazete (26205 sayılı).

Yasalar, T. C. (2011). 193 sayılı *Gelir Vergisi Kanunu*. Ankara: resmi Gazete (10700 sayılı).

Yasalar, T. C. 7338 sayılı *Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu*. Ankara: Resmi Gazete (10231 sayılı).

Bakanlığı, M. (1). *Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği*. Ankara: Resmi Gazete (26482 sayılı).

GİB, (2015). *Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma*, Kısaltılmış Basım, Rehber. Ankara.

GİB, (2019). *2018 Yılı Faaliyet Raporu*. Ankara.

GİB, (2018). *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Anlaşma Usulüne İlişkin Rehber*, Yayın No: 278.

İnternet Yayınları

GİB, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/CifteVergilendirme/cifte_vergilendirme.htm (12.04.2019).

GİB, https://www.gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat (15.04.2019).

GİB, *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergileme Esasları*, www.gib.gov.tr/fileadmin/CifteVergilendirme/cifte_vergilendirme.htm (02.02.2019).

Erdoğan, H. (2018). <http://istanbulymmo.org.tr/dosyalar/platformNotlar/20181227.pdf> (10.04.2019).

Semercigil, M. (2017). <http://rehberdanismanlik.com/2017-revize-oecd-vergi-anlasmasi-modeli-yorum-ve-aciklamalari-murat-semercigil/> (07.03.2019).

ÖZGEÇMİŞ

Uğur KIZILGÜL, 30.09.1990 tarihinde Erzurum'da doğdu. İlk ve ortaokulu Erzurum'da tamamladı. 2007 yılında Erzurum Lisesi'nden okul birincisi olarak mezun oldu. Aynı yıl Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Uluslararası İlişkiler bölümünde lisans eğitimine başladı ve 2011 yılında bu bölümden derece ile mezun oldu. 2012 yılında Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Uluslararası İlişkiler Ana Bilim Dalı'nda yüksek lisans eğitimine başladı. 2012-2014 yılları arasında Gelir İdaresi Başkanlığı Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nda Gelir Uzman Yardımcısı olarak görev yaptı. 05.04.2014 tarihinden itibaren Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu bünyesinde Vergi Müfettişi olarak çalışmaktadır.