

ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN ÖNLENMESİ


Hüseyin KANDEMİR
Vergi Denetmeni ve
Kamu Yönetimi Uzmanı

1- GENEL AÇIKLAMA

Çifte vergileme, genel olarak devletlerin vergilendirme yetkilerinin hukuki ve iktisadi nedenlerle çatışması sonucunda ortaya çıkar.

Hukuki çifte vergileme "birden fazla ülkenin vergilendirmede değişik yöntemler kabul etmesi nedeniyle aynı kişi veya işletmenin, aynı vergi konusunun birden fazla vergiye tabi tutulması" şeklinde tanımlanabilir. Örneğin İtalya'da yerleşmiş bir kimsenin Türkiye'de gelir elde etmesi halinde, birinci ülkenin ikametgahı, ikinci ülkeninde gelirin kaynağını vergileme esası olması halinde uluslararası bir hukuki çifte vergileme ortaya çıkmış olur.

İktisadi çifte vergileme ise, aynı vergi konusu üzerinden birden fazla kişinin, birden fazla devlet tarafından vergi yükümlüsü kabul edilmesidir.

Bu arada vergilendirme yetkisinin tanımlanması faydalı olacaktır. Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücüdür. Bu yetki ise devletin varlığına bağlıdır¹.

Uluslararası ticaretin engellenmemesi, vergi yoluyla özgürlüklerin sınırlandırılmaması (teşebbüs özgürlüğü) tüketicilerin korunması vb. sebeplerle çifte vergilendirmenin önlenmesinde sayısız faydalar vardır.

II- ÇİFTE VERGİLEMENİN ÖNLENMESİ YÖNTEMLERİ

Çifte vergilemeyi önleme, ya devletlerin tek taraflı olarak vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaları yoluyla, ya da birden fazla devletin vergi anlaşmaları yapmaları yoluyla sağlanabilir.

A) TEK TARAFLI OLARAK ÇİFTE VERGİLEMENİN ÖNLENMESİ

Hukuki anlamda çifte vergilendirmeyi önlemek için başvurulacak birinci yol bir devletin vergilendirme yetkisini tek taraflı olarak sınırlandırmasıdır.

Bu konuda uygulanan yöntemler, indirim, istisna ve mahsup yöntemleridir.

1- İndirim Yöntemi

Bu yöntem genellikle gelir ve servet vergilerinde uygulanır. İkâmeti esas kabul eden bir ülke, yabancı ülkelerde ödenen vergilerin tüm gelir kaynakları dikkate alınarak hesaplanan vergi matrahından düşülmesi suretiyle uygulanır.

2- Mahsup Yöntemi

Mahsup yöntemi mükelleflerin, yabancı ülkelerde ödedikleri vergileri hesaplanan vergiden düşülerek uygulanır.

Bu nedenle indirim yönteminden daha fazla bir vergi avantajı sağlar. Ancak, aynı konuda yurt dışında ödenen vergi, yurt içinde ödemesi gereken vergiden az ise mükellefe tamamlattırılır.

3- İstisna Yöntemi

Bu yöntemde, vergi yalnızca yurt içinde sahip olunan kaynaklar üzerinden hesaplanır. Yurt dışındaki gelir ve servet unsurları dikkate alınmaz. Bu kuralın Türk Vergi Sistemindeki uygulaması, yurt dışındaki işçiler de kendini gösterir. Türk işçileri zorlama ile istisna kapsamına dahil edilerek ücret gelirleri nedeniyle Türkiye'de vergilendirilmemeleri sağlanmıştır. Ancak Türkiye'de sahip oldukları gayrimenkuller için emlak vergisi yükümlüsüdürler.

B) ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARI İLE ÇİFTE VERGİLEMENİN ÖNLENMESİ

Uluslararası vergi anlaşmaları; iki veya daha çok devletin kendi aralarında aynı gelir veya servet ya da anlaşmanın ilgili bulunduğu diğer vergi konuları üzerinde önce mükerrer vergiyi önlemek, sonrada ortadan kaldırmak amacıyla karşılıklı rıza ve muvafakata dayanılarak yapılan anlaşmalardır².

Uluslararası kuruluşlar (Birleşmiş Milletler, OECD) üye devletleri için örnek vergi anlaşma modelleri hazırlamıştır³.

Ülkemizde bugüne kadar birçok devletle vergi anlaşması yapmıştır. Bir kısım devletlerle de görüşmeler devam etmektedir. (Bkz. Ek: 1 liste)

Uluslararası vergi anlaşmaları, ilgili devletlerin vergilendirme yetkilerine sınırlama getiren veya devreden hükümlerle çifte vergilemeyi önlemeyi sağlayabilir.

1- İki Taraflı Vergi Anlaşmaları Modeli

İki taraflı vergi anlaşmaları, OECD üyesi ülkeler arasında benimsenmiş ve örgütün modeli olarak bilinen, Gelir ve Servet vergilerinde çifte vergilemeyi önleme projesi olarak ortaya çıkmıştır. Üye ülkeler kendi aralarında örnek olarak anlaşmalarda kullanmışlardır.

OECD modelindeki ilkeler şöyle özetlenebilir.

- a) Gelirin vergilendirmesi, esas olarak ikamet ilkesine,
- b) Teşebbüs gelirinin vergilendirmesi işyeri ölçütüne göre,
- c) Değer artış kazançları ile menkul ve gayrimenkul gelirleri veya satışından elde edilen kazançlar, bu malların bulunduğu ülke esasına göre,
- d) Ücret ve serbest meslek kazançları faaliyetin yürütüldüğü ülkede, vergilendirilmesi esas alınmıştır.

Daha sonraki yıllarda Birleşmiş Milletler Örgütü de yeni bir proje geliştirmiştir. Ancak OECD modelinden pek farklı değildir.

Türkiye her iki modelide benimsememiştir. Bundan dolayı çok az sayıda devletle çifte vergilemeyi önleme anlaşması imzalamıştır.

OECD modeli gelişmiş ülkelerin çıkarlarını gözetenek hazırlamıştır. Vergilendirmede ikamet ilkesine ağırlık verilerek sermaye ve teknoloji

ithal eden ülkelerin vergilendirme yetkilerinin sınırlandırılmasına yol açmaktadır. Oysa gelişmiş ülkeler arasında bu model bir uzlaşma sağlayabilmektedir. Çünkü onlar hem sermaye ihracatçısı hem de ithalatçısı konumundadırlar⁴.

Maliye Bakanlığı, çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları görüşmelerine temel olmak üzere bir model hazırlamıştır. Ancak bunu anlaşma yapacağı ülkelere kabul ettirmesi anlamına gelmez, fakat belirleyici olur.

Ülkemiz yönünden çifte vergileme sorunu genellikle, yabancı ülkelerde ödenen vergilerin bazı koşullarda Türkiye'de ödenecek vergilerden mahsup edilmesi şeklinde çözümlenmiştir.

2- Çok Taraflı Vergi Anlaşmaları

Çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları çok taraflı anlaşmalara da konu olabilir. Vergilendirmeye ilişkin çok taraflı vergi anlaşmaları, sınırlı konularda yapılabilmektedir⁵.

Türkiye'nin de taraf olduğu aşağıdaki anlaşmalar örnek olarak verilebilir.

a) 1931 yılında yapılan yabancı motorlu araçların vergilendirilmesi ile ilgili çok taraflı anlaşma, Türkiye'nin katıldığı ilk çok taraflı vergi anlaşmasıdır.

b) 1947 tarihli (GATT) Gümrük Tarife ve Ticaret Anlaşması,

c) 1953 tarihli Gümrük İşbirliği Konseyi İhdası Hakkında Anlaşma,

d) 1955 tarihli Gümrük Tarifelerindeki Eşya Tasnif Cetveline ve Gümrük Kıymetine Dair Anlaşma,

e) 1959 tarihli Milletlerarası Atom Enerjisi Ajansının İstisna ve Muafırlıkları Hakkında Anlaşma,

3- Çifte Vergilemenin Uluslararası Ekonomik Bütünleşme Yoluyla Önlenmesi

Üye devletlerin aralarındaki ekonomik bağları güçlendirmek amacıyla oluşturdukları ekonomik birliktelikler çok çeşitlidir. Gevşek yapıda olan ekonomik bütünleşmeden, egemenlik yetkilerinin geniş ölçüde

ortadan kalktığı sıkı ekonomik birliklere doğru giden bir yapı izler. Bunlar;

- a) Serbest ticaret bölgeleri,
- b) Gümrük birlikleri,
- c) Ortak pazarlar,
- d) Ekonomik birlikler,
- e) Ekonomik ve parasal birlikler.

III) SONUÇ

Dünyamızdaki çok hızlı ekonomik gelişmeler, karşısında, coğrafi ve siyasi sınırlar etkinliğini kaybetmektedir. Özellikle coğrafi açıdan birbirine yakın ülkeler, ekonomik birlikler oluşturma yolundadırlar. (AT, EFTA, LAFA gibi)

Bu uluslararası birlikteliklerin önündeki en önemli engelde çifte vergileme engelidir. Bu açıdan çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları çok büyük önem arz etmektedir. Uluslararası ticaretin gelişmesi, yabancı sermayenin gelmesi, kalkınmanın yolu daha da önemlisi dış dünya ile uyum çifte vergilemenin önlenmesiyle sıkı bir ilişki içindedir.

KAYNAKÇA

- 1- Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul-1982, s.3.
- 2- Selahattin Tuncer, **Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, E.İ.T.İ.A. Yayın No: 112-66, Eskişehir 1974, s.35.
- 3- Murat Semercigil, **Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşma Modelleri** Maliye Bakanlığı Yayın No: 1982-236, Ankara 1982.
- 4- Özhan Uluatam, **Türk Vergi Hukuku**, Ankara 1990, s. 79.
- 5- Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, Ankara 1990, s. 20.

TÜRKİYE'NİN TARAF OLDUĞU ÇİFTE VERGİLEME ANLAŞMALARI(*) (**)

Tara f Ül ke	Görüş me le re Baş la nış T a ri hi	An la ş ma n ın İ m za Ed il di ğ i T a ri h	An la ş ma n ın On a y la ma s ı n ın Uy gun Bu lan Ka n un		An la ş ma yı On a y la n Ba ka n lar Ku ru lu Ka ra r ı		Yür ürl ük T a ri hi	Ve Ba Uy Ba Ta
			KABUL T a ri hi No.su	R.G. T a ri h ve Sa yı sı	Ka bul T a ri hi No. su	R.G. T a ri h ve Sa yı sı		
1- Avus tu ry a	22.1.1968	3.11.1970	8.5.1973-1719	18.5.1973-14539	27.6.1973-7/6661	1. 8.1973-14612	24.9.1973	
2- Nor ve ğ	11.10.1971	16.12.1971	26.6.1975-1917	7.7.1975-15288	21.8.1975-7/10603	21.12.1975-15445	30.1.1976	
3- İ ta ly a Dn z ve Hv.	20.5.1981	29. 9.1981	10.6.1985-3228	25.6.1985-18792	26.1.1982-8/4204	17.5.1982-17697	22.12.1982	
4- Ko re	30.5.1983	24.12.1983	10.6.1985-3229	25.6.1985-18792	16.8.1985-85/9766	2.10.1985-18886	25.3.1986	
5- Ü rd ün	6.3.1984	6. 6.1985	20.2.1986-3263	26.2.1986-19031	16.4.1986-86/10602	15.7.1986-19165	3.12.1986	
6- S.Ara bis tan Hv.	8.12.1986	11.1.1989	18.4.1990-3627	1.5.1990-20505	22.5.1990-90/516	2.7.1990-20566	9.8.1990	
7- Tu nus	4.6.1985	2.10.1986	18.5.1987-3364	26.5.1987-19471	29.6.1987-87/11927	30.9.1987-19590	28.12.1987	
8- Ro ma ny a	16.9.1983	1.7.1986	27.5.1988-3456	1.6.1988-19829	4.7.1988-88/13123	21.8.1988-19906	15.5.1988	
9- Hol lan da	25.3.1985	27.3.1986	27.5.1988-3459	1.6.1988-19829	4.7.1988-88/13122	22.8.1988-19907	30.9.1988	
10- Pa kis tan	13.3.1983	14.11.1985	27.5.1988-3457	1.6.1988-19829	4.7.1988-88/13129	26.8.1988-19911	8.8.1988	
11- İn gi l te re	3.9.1984	19.2.1986	27.5.1988-3456	1.6.1988-19829	30.7.1988-88/13153	19.10.1988-19964	25.10.1988	
12- Fi n lan di ya	27.3.1984	9.5.1986	10.11.1988-3498	17.11.1988-1992	25.11.1988-88/13510	30.11.1988-20005	30.12.1988	
13- K.K.T.C.	16.2.1987	22.12.1987	10.11.1988-3500	17.11.1988-1992	11.12.1988-88/13556	26.12.1988-20031	30.12.1988	
14- Fra ns a	4.3.1986	18.2.1987	7.12.1988-3507	14.12.1988-2019	5.1.1989-89/13682	10.4.1989-20135	1.7.1989	
15- F. Al ma ny a	1981	16.4.1987	27.2.1986-3264	4.3.1986-19037	20.4.1986-86/10610	9.7.1986-19159	31.12.1989	
16- İs ve ğ	13.11.1984	21.1.1988	19.4.1990-3633	8.1.1990-20512	24.6.1990-90/588	30.9.1990-20651	18.11.1990	
17- Bel ci ka	9.2.1987	2.6.1987	10.11.1988-3499	17.11.1988-19992	8.8.1991-91/2110	15.9.1991-20992	8.10.1991	