

ÇİFTE VERGİLENDİRME NEDİR VE ÖNLEME YÖNTEMLERİ NELERDİR?

~~~~~  
  
**Leyla Şahin**  
Vergi Denetmen Yrd.

## **I- TANIM :**

**B**ir vergilendirme döneminde, belli bir kaynaktan aynı yapıda tek bir vergi alınması kuralı haktır. Bu kuralın ihlali halinde çifte vergi meydana gelir. Yani çifte vergilendirme, bir vergilendirme döneminde belli bir kaynaktan aynı yapıda birden fazla vergi alınmasıdır.

Bir memurun kaynakta vergilendirilmiş ücreti ile bir mal alımı veya hizmet ifası karşılığında ödeme yaparken KDV ödemesi çifte vergiye sebebiyet vermez. Çünkü aynı kaynaktan (ücret), aynı yapıda (gelir vergisi - gider vergisi) iki vergi alınmıştır.

Çifte vergi genelde yetki çatışmasından meydana gelir. Bu ya devlet ve mahalli idarelerin yetkilerinin çatışmasından ya da devletlerin egemenlik yetkilerinin çatışmasından doğar. Bunların ilkinde iç ya da ulusal çifte vergilendirme, diğerine uluslararası çifte vergilendirme adı verilmektedir.

İç çifte vergilendirme, aynı kaynaktan aynı vergilendirme döneminde hem devlet hem de belediyeler yada diğer mahalli idareler tarafından aynı yapıda vergi alınmasıdır. Bu, ülkemizde sık rastlanan bir durum değildir. Zira ülkemizde, emlak vergisi gibi birtakım vergiler belediye gelirleri arasına sokulmuş, bunun dışında kalan gelir kaynakları tek elden yani devlet tarafından vergiye tabi tutulmaktadır.

**II- ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRME :**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunumuzun 3 üncü ve müteakip maddelerinde mükellefiyet müessesesi düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre, Türkiye'de yerleşmiş olanlar yani ikametgahı Türkiye'de bulunanlar ile bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar ve resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunana teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları gelir vergisi yönünden Türkiye'de tam mükellef sayılmakta ve tüm dünya kazanç ve iratları Türkiye'de vergiye tabi tutulmaktadır.

Örneğin, Fransa'daki gayrimenkulünden gayrimenkul sermaye iradı, İsviçre'deki bir bankaya yatırdığı mevduatından dolayı menkul sermaye iradı, ve bir Kazakistan şirketindeki müşavirlik hizmetinden dolayı serbest meslek kazancı elde eden Türkiye'de mukim bay A, dışarda elde ettiği bu GMSİ, MSİ ve SMK'nı Türkiye'deki kazancı ile birlikte beyannamesinde göstererek vergilerini ödeyecektir. Ancak, Türkiye'de mukim bay A'nın Fransa'dan elde ettiği gayrimenkul sermaye iradını, sözkonusu gayrimenkul Fransa'da bulunduğu için yani gelir oradan elde edildiğinden Fransa; yine aynı şekilde menkul sermaye iradını İsviçre ve serbest meslek kazancını da Kazakistan vergiye tabi tutmak isteyecek ve bay A, sözkonusu üç gelirinden dolayı iki defa vergiye tabi tutulacaktır.

Türkiye'de yerleşik olmayan gerçek kişiler yalnızca Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden vergiye tabi tutulacaklardır yani dar mükellef statüsündedirler.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'muzun 9 ve müteakip maddelerinde mükellefiyet konusu düzenlenmektedir. Buna göre sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklıklarından kanuni veya iş merkezleri Türkiye'de bulunanlar tam mükellef statüsündedirler yani hem Türkiye'de hem de dışarda elde ettikleri kurum kazançları Türkiye'de vergilendirilecektir. Bunların dışında kalanlar yani kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar (dar mükellef kurumlar) yalnızca Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergiye tabi tutulacaklardır. Ancak, Türkiye'de yalnızca elde ettiği gelir üzerinden vergisini ödeyen yani dar mükellef olan kişi veya kurum, mukim olduğu devlette tam mükellef olduğundan yani tüm dünya kazançları üzerinden vergiye tabi tutulacağından Türkiye'de vergilendirilmiş kazancını da sözkonusu devlette vereceği beyannamesinde göstererek ikinci defa vergisini ödemek zorunda ka-



lacaktır. Bu nedenle çifte vergilendirme, devletler arasında işgücü, sermaye ve teknoloji transferini ve dolayısıyla uluslararası ticaretin gelişmesini engellemektedir.

### **III-ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME YÖNTEMLERİ :**

#### **A- İç Mevzuat Hükümleri**

Devletler, uluslararası çifte vergilendirme problemini tek taraflı olarak kendi vergi mevzuatı kapsamına aldıkları istisna ve muafiyetlerle ortadan kaldırmaya çalışmaktadırlar. Örneğin, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'muzun 15 inci maddesinde mütakabiliyet esasına dayanmak üzere yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar, fahri konsoloslar dışındaki konsoloslarına ve o devletin vatandaşı olup bu elçilik ve konsolosluklarda çalışan memurlarına vergi muafiyeti tanınmıştır.

Yine Gelir Vergisi Kanunu'nun 123 ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 43 üncü maddelerinde tek taraflı olarak çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik yabancı devletlerde ödenen vergilerin Türkiye'de mahsubunu öngören hükümler yer almaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 123 üncü maddesi,

• "Tam mükellefiyete tabi mükelleflerin, yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan mahallinde ödedikleri benzer vergiler, Türkiye'de tarh edilen gelir vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirilir.

Birinci fıkra hükmünce indirilecek miktar, gelir vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından fazla olduğu takdirde aradaki fark nazara alınmaz.

Gelir vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmı, bunların gelire olan nisbeti üzerinden hesaplanır.

Birinci fıkrada yazılı vergi indiriminin yapılması için,

1- Yabancı bir devlette ödenen vergilerin gelir üzerinden alınan şahsi bir vergi olması,

2- Yabancı memlekette vergi ödendiğinin yetkili makamlardan alınan ve mahallindeki Türk elçilik veya konsolosluklarına, yoksa orada Türk men-

faatlerini koruyan memleketin aynı mahiyetteki temsilcileri tarafından tasdik olunan vesikalarla tevsik edilmesi şarttır.

hükümünü amirdir.

Buna göre Türkiye mukimi ve Türkiye'de tam mükellef olan bay A, yabancı memlekette Türkiye'de de gelir vergisi konusuna giren 100.000.- TL.lık bir kazanç elde ederek o ülke kanunlarına göre 100.000.- TL. matrah üzerinden örneğin % 30 oranında 30.000.- TL. gelir vergisi ödemiş olsun. Bay A. Türkiye'de tam mükellef olduğundan, tüm dünya kazançları üzerinden Türkiye'de vergiye tabi tutulacaktır. Yani bu 100.000.- TL. için aynı zamanda Türkiye'de de vergi ödeyecektir. Bay A, yabancı memlekette vergi ödediğini o ülkedeki Maliye Bakanlığı'ndan alacağı ve aynı ülkedeki Türk temsilciliğine tasdik ettireceği belge ile tevsik ettiği takdirde, yabancı memlekette ödediği vergi, o kazanç üzerinden Türkiye'de hesaplanan vergiden mahsup edilecektir. Türkiye'de bu kazanç üzerinden %25 oranında yani 25.000.- TL. vergi alınsın. Bu durumda dışarda ödenen 30.000.- TL. tutarındaki verginin tümünü indirmek mümkün olmayacak, yalnızca 25.000.- TL. lık kısmı indirime konu olacaktır. 5.000.- TL.lık kısmı dikkate alınmayacaktır. Ancak Türkiye'de vergi oranı %40 olsaydı ve sözkonusu 100.000.- TL. üzerinden 40.000.- TL vergi hesaplanmış olsaydı, bu durumda 30.000.- TL.nın tümünü indirmek mümkün olacak ve bu kazanç üzerinden Türkiye'de 10.000.- TL. vergi alınacaktı.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 43 üncü maddesinde yukarda bahsettiğimiz madde hükümlerine benzer hükümler kurum kazancı için düzenlenmiştir. Hükümler aynı olduğu için üzerinde durulmayacaktır.

### **B- Uluslararası Vergi Anlaşmaları**

Ekonomik ve ticari ilişkileri yoğun olan devletler, bu tür sınırlı vergi mevzuatı hükümleriyle yetinmek yerine kendi aralarında bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması akdetmeyi yeğlemektedirler.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında, taşımacılık; temettü; faiz; gayrimaddi hak bedelleri; sermaye değer artış kazançları; serbest meslek kazancı; ücret; kamu görevlilerinin elde ettiği gelirler gibi gelir unsurlarının her biri ayrı ayrı maddelerde ele alınarak mahsup yada muafiyet yöntemiyle çifte vergilendirmenin önlenmesine gidilmektedir.

Mahsup yönteminde, gelirin ya kaynak devlette (gelirin elde edildiği devlet) yada mukim devlette (geliri elde edenin ikametgahının bulunduğu devlet) vergilendirilmesi kabul edilmekte ancak diğer devlete de belli oranda ver-

gilendirme hakkı tanınmaktadır. Bu diğer devlette tahsil edilen veya gelirin asıl vergilendirildiği devlette hesaplanan vergiden mahsup edilmektedir.

Muafiyet yönteminde ise, ya kaynak devlete yada mukim devlete vergilendirme hakkı tanınmakta, bu durumda diğer devlet vergilendirme hakkından feragat etmektedir.

### **III- SONUÇ :**

Devletlerin kalkınmasının ancak aralarındaki işbirliği ile mümkün olduğunun kabul edildiği günümüzde uluslararası çifte vergilendirme, devletler arasındaki ekonomik ve ticari ilişkilerin gelişmesinde bir engel olarak ortaya çıkmaktadır.

Halen Türkiye'nin akdettiği 20 civarında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması yürürlüktedir. Temennimiz bu sayının ekonomik ve ticari ilişkilerin geliştirilmesinde fayda görülen devletlerle akdedilecek anlaşmalarla daha da artmasıdır.

### **KAYNAKÇA**

**SEMERÇİGİL, Murat.**, Türk Vergi Anlaşmaları Yorum ve Açıklamaları, 1992.

**SEMERÇİGİL, Murat.**, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Modelleri, 1982.

**YÜCELİK, Zühtü., YAYIN, Teoman.**, Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Bunların Ortaya Çıkardığı Sorunları, 1969.