



ULUSLARARASI BOYUTTA ÇİFTE VERGİLENDİRME SORUNU ve ÖNLEMeye YÖNELİK DÜZENLEMELER

*PROBLEM OF DOUBLE TAXATION
AT INTERNATIONAL LEVEL AND
REGULATIONS FOR PREVENTING IT*

Ebru CILLI^(*)

ÖZ

Sermaye ve işgücü hareketlerinin uluslararası alanda serbestleşmesi bu alanda vergisel sorunların artmasında etkili olmuştur. Bu sorunlar içerisinde en önemlisini, çifte vergilendirme sorunu oluşturmaktadır. Ülkelerin vergilendirme yetkilerini ülke sınırları dışına taşımak istemeleri, aynı vergi konusunun birden fazla ülke tarafından vergilendirilmesi sonucunu doğurmuştur. Devletlerin vergileme yetkilerini sınırlandırarak uluslararası boyutta çifte vergilemenin önlenmesi amacıyla uluslararası kuruluşlar tarafından önlemler alınmaya başlanmıştır. Bu doğrultuda ülkeler, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları imzalayarak bu sorunu çözüme kavuşturmaya çalışmaktadırlar.

Anahtar Kelimeler: Vergilendirme yetkisi, çifte vergilendirme, çifte vergilendirmenin çözümü, çifte vergilendirme anlaşmaları

ABSTRACT

Liberalisation of capital and labour movements has become effective on increasing taxation problems in this field. The most important one of these problems is double taxation. Desire of states to carry their tax competence across their borders causes the same subject being taxed in more than one country. In order to prevent double taxation at international level by limiting the taxation competence of states, several precautions have been taken by international organizations. Accordingly, countries try to resolve this problem by signing double taxation agreements.

Key Words: Taxation competence, double taxation, solution of double taxation, double taxation agreements

^(*) Araştırma Görevlisi, T.C. Uşak Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

1- GİRİŞ

Küreselleşmenin bir sonucu olarak sermaye hareketlerinin serbestleşmesi ülkeler arası ekonomik ilişkileri arttırmıştır. Bununla birlikte uluslararası alanlarda gerçekleşen faaliyetler sonucu elde edilen gelirlerin hangi ülke tarafından vergilendirileceği sorunu ortaya çıkmıştır.

Her ülke vergilendirme yetkisine dayanarak yerli ve/veya yabancı yatırımlar için kendi vergi politikalarını uygulamak istemektedir. Bu bağlamda uluslararası faaliyetler sonucu gelirlerin vergilendirilmesinde önemli iki ilke karşımıza çıkmaktadır. Bu ilkeler kaynak ilkesi ve ikamet ilkesidir. Ülkelerin vergi sistemlerinde bu iki ilkeyi birlikte uygulamak istemeleri çifte vergilemeyi kaçınılmaz kılmaktadır. Bu nedenle çifte vergilendirmeyi önlemek için ülkeler tek taraflı veya iki taraflı bir takım önlemler almaktadır. Çifte vergilendirme sorununu ortadan kaldırmak için oluşturulmuş en etkin ve işlevsel çözüm çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıdır. OECD ve Birleşmiş Milletler tarafından çifte vergilendirmeyi önlemek için anlaşma modelleri hazırlanmıştır. Bu kuruluşların anlaşma modellerini de dikkate alarak, ülkeler uluslararası sermaye hareketleri önündeki büyük bir engel teşkil eden çifte vergilendirme sorununu karşılıklı olarak yaptıkları anlaşmalarla ortadan kaldırmaya çalışmaktadır.

2- VERGİLENDİRME YETKİSİ

Devletin, ülkesi üzerinde kullandığı egemenlik gücüne dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili güç vergilendirme yetkisi olarak tanımlanmaktadır. Bu yetki devletin mali alandaki yetkilerinin içerisinde en önemlilerinden biridir. Devlet kamu hizmetlerini gerçekleştirmek için gerek duyduğu mali kaynakları vergilendirme yetkisini kullanarak karşılamaktadır.¹ Ayrıca, mevcut sosyal devlet anlayışında vergi alma, bir hak ve yetki olarak kalmamakta, aynı zamanda bir takım sosyal fonksiyonların gerçekleştirilebilmesi için bir araç olarak da kullanılmaktadır.²

Her devlet, hakimiyet alanı içinde egemenlik gücünden kaynaklanan vergilendirme yetkisini, makro ve mikro düzeydeki kısıtlar dışında, dilediği gibi kullanma hakkına sahiptir. Bu noktada devletin vergilendirme yetkisindeki temel güç egemenlik unsurudur. Egemenlik gücüne dayanarak devlet toplumlar üzerine vergi koyma, salma ve toplama konusunda sahip olduğu gücü kullanmaktadır.³

Devlet tarafından vergilendirme yetkisinin kullanılması kişisel hak ve özgürlüklere müdahale sonucunu doğurmaktadır. Toplumun devlet karşısında korunması amacıyla "hukuk devleti", "sosyal devlet" gibi temel ilkeler bağlamında vergilendirme yetkisinin kullanımı sınırlandırılmaya çalışılmakta ve egemenlik gücünün sınırsız kullanımı engellenmektedir.⁴ Vergileme yetkisinin anayasal düzeyde sınırlandırılmasının yanında, ulus aşırı ekonomik faaliyetlerle ilgili olarak ta sınırlandırılması zorunluluğu bulunmaktadır. Vergilemenin neden olduğu olumsuz ekonomik etkilerin en aza indirilmesi amacı vergileme yetkisinin uluslararası düzeyde de sınırlandırılması zorunluluğunu beraberinde getirmektedir.

¹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s. 33.

² Sabahattin Yürekli, "Bakanlar Kurulu'nun Vergilendirme Yetkisi", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 1, Sayı: 2, 1997, http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/1_2_17.pdf, (20.02.2014).

³ Gözde Erkin, "Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisi",

<http://journal.yasar.edu.tr/wp-content/uploads/2014/01/3-G%C3%B6zde-ERK%C4%B0N.pdf>, s. 1113, (19.02.2014).

⁴ Fatih Saraçoğlu, "Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri", Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 3, 2003, s. 176.

Devletlerin özellikle uluslararası alanda vergilendirme yetkisini istediği gibi kullanmasından kaynaklanan en temel sorun çifte vergilendirme sorunudur. Devletlerin ulusal boyutta kullandıkları vergilendirme yetkisini uluslararası boyuta da taşımak istemeleri çifte vergilendirmeye neden olmaktadır. Bu ve bu gibi sorunlara çözüm olması sebebiyle uluslararası vergi anlaşmaları ile devletlerin vergilendirme yetkisi sınırlandırılmaktadır.

3- ÇİFTE VERGİLENDİRME KAVRAMI

Çifte vergilendirme kavramının İngilizce karşılığı “doubletaxation”, Almanca karşılığı “Doppelbesteuerung”, Fransızca karşılığı ise “doubleimposition” şeklinde ifade edilmektedir. Bahsi geçen bu ifadelerin kökeninde “ikililik” kavramı yatmaktadır. Daha önceleri Türkçede kullanılan “mükerrer vergilendirme” şeklindeki Arapça kullanım birden fazla vergilendirmeyi ifade etmekte olup çifte vergilendirmeden farklılık göstermektedir.⁵ Günümüz vergi sistemlerinde yoğun olarak da çifte vergilendirme kavramı kullanılmaktadır.

Uluslararası yatırımlar için ekonomi politikaları hem sermaye ithal eden hem de sermaye ihraç eden ülkeler açısından büyük önem arz etmektedir. Özellikle, uluslararası yatırımlardan elde edilen gelirlerin her iki ülke tarafından vergilendirilmek istenmesi önemli politika sorunlarından biridir.⁶

Küreselleşme ile birlikte dünyada yoğun bir şekilde yaşanan ülkeler arası sermaye, mal ve kişi hareketleri ve bunlar arasındaki vergiye tabi işlemleri hangi devletin vergilendireceği konusu sorun olarak ortaya çıkmıştır. Uluslararası alanda ekonomik faaliyetlerde bulunan kişiler elde ettikleri gelir yüzünden birden fazla ülke tarafından vergilendirmeye tabi olabilmekte ve bunun sonucunda çifte vergilendirme kavramı ortaya çıkmaktadır.⁷ Buradan hareketle çifte vergilendirme en genel anlamıyla aynı dönemler içinde aynı vergi konusu üzerinden aynı mükellefler aracılığıyla en az iki ülkede benzer vergilerin alınması olarak tanımlanabilmektedir.⁸ Bu şekilde aynı konu üzerinden iki kere vergi almak vergi adaletini ve eşitliğini bozmakta ve ayrıca aşırı veri yüküne bağlı olumsuz etkilere neden olarak modern vergi ilkelerine ters düşmektedir.⁹

Çifte vergileme, hukuki ve ekonomik açıdan da ele alınmaktadır. Hukuki açıdan çifte vergileme aynı mükellefin, aynı vergi konusu üzerinden iki farklı vergi otoritesi tarafından vergilendirilmesi olarak tanımlanabilir. Hukuki açıdan çifte vergilemeden bahsedebilmek için bir mükellefin bir vergi konusu üzerinden iki defa vergi ödemesi gerekmektedir. Aynı vergi konusu üzerinden farklı mükelleflerden ikinci bir vergi alınması hukuki açıdan çifte vergilendirme olarak kabul edilmemektedir. Ancak; ekonomik açıdan bakıldığında vergilemenin sonuçları açısından bu bir çifte vergilendirmedir. Dolayısıyla, aynı vergi konusu üzerinden mükellefine bakılmaksızın iki defa vergi alınması ekonomik açıdan çifte vergilemedir. Diğer bir ifadeyle ekonomik anlamda çifte vergilendirme, birden fazla kişinin aynı vergi

⁵ Selahattin Tuncer, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye”, Vergi Dünyası, Sayı: 311, Temmuz 2007, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4727>, (21.01.2014).

⁶ Tomoyalda, “International Tax Competition and Double Taxation”, RUDS, Vol: 18, No:3, November 2006, p. 192.

⁷ Avrupa Birliği’nin Vergi Politikası, <http://www.ikv.org.tr/pdfs/961fd1e2.pdf>, s. 17, (25.12.2013).

⁸ Fabian Barthel, Mathias Busse, Eric Neumayer, “The Impact of Double Taxation Treaties on Foreign Direct Investment: Evidence From Large Dyadic Panel Data”, Contemporary Economic Policy, 2009, p. 2.

⁹ Şerafettin Kalaycıoğlu, “Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması”, <http://www.muhassebetr.com/makaleler/003/>, (26.12.2013).

konusu üzerinden, ayrı ayrı vergilendirilmesini ifade eder.¹⁰ Örneğin, uluslararası ticaret üzerinden alınan harcama vergileri açısından ekonomik anlamda bir çifte vergilendirme sorunu ortaya çıkmaktadır. Uluslararası ticaret bağlantılı çifte vergileme sorunun çözümüne yönelik olarak, uluslararası alanda “varış yeri ilkesi” benimsenmiş olup, ihracata konu mallar üzerinden harcama vergisi alınması; buna karşılık bu malların ithalat aşamasında vergilendirilmesi benimsenmiştir. Özellikle DTÖ Anlaşmaları ve AB vergi uyumlaştırmaları çerçevesinde varış yeri ilkesi aktif olarak kullanılmaktadır.¹¹ Çalışmada, çifte vergilendirme kavramı uluslararası faktör gelirlerinin vergilendirilmesi bağlamında ele alındığı için harcama vergilerine ilişkin çifte vergilendirme sorunu üzerinde durulmamıştır.

Vergilendirme otoritesi kriter olarak alındığında ise “ulusal” ve “uluslararası” olmak üzere iki tür çifte vergilemeden bahsetmek mümkündür. Çifte vergilendirme aynı vergi otoritesi tarafından gerçekleştirilebileceği gibi farklı vergi otoriteleri tarafından da gerçekleştirilebilir. Aynı vergi konusunun, bir ülkenin sınırları içindeki merkezi ve yerel yönetimlerin vergi otoriteleri tarafından farklı vergiler ile tahsil edilmesi ulusal çifte vergilendirme olarak tanımlanmaktadır. Bunun karşılığında, aynı vergi konusu üzerinden birden fazla ülkenin vergilendirme yetkisini kullanmak istemesi uluslararası çifte vergilendirme olarak ifade edilmektedir.¹² Günümüz itibarıyla değerlendirdiğimizde ise uluslararası ekonomik ve ticari faaliyetlerdeki gelişmelerin artması ile birlikte uluslararası boyuttaki çifte vergilendirme önem arz etmekle birlikte küreselleşme sonucu ortaya çıkan en önemli vergisel sorunlardan bir olmaktadır.¹³

Çifte vergilendirme genellikle bir ülkede mükellefin vatandaşlığına veya ikamet temeline dayalı olarak vergi otoritesi tarafından talep edilebilirken bir başka ülkede gelirin kaynağının bulunduğu yere göre vergileme esas alınabilir.¹⁴ Bazı ülkelerde vergiler, o ülkenin vatandaşı veya o ülkede ikamet eden kişilerin ülke içinde ve dünya çapında elde ettikleri gelirlere uygulanmaktadır.¹⁵ Bu açıdan ikamet ülkesi ve kaynak ülkesi tarafından vergilendirme yetkisinin eş zamanlı olarak kullanılması çifte vergilendirmeye neden olmaktadır.¹⁶ Uluslararası vergilendirme ile ilgili sorunlar özellikle hukuki çifte vergilendirmeye sebep olan iki temel ilke etrafında ortaya çıkmıştır. Çalışmanın devamında değinilecek olan bu iki ilke, kaynak ilkesi ve ikamet ilkesidir. Bu iki ilke ikamet eden ve ikamet etmeyen mükellef türleri arasındaki ayrım nedeniyle yerel vergi kanunları sonucu ortaya çıkmaktadır.¹⁷

¹⁰ Ferhan Berkay, Ramazan Armağan, “Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi”, Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi, Cilt: 3, Sayı:5, 2011, s. 89.

¹¹ Ayrıntılı bilgi için bkz. Emrah Ferhatoglu, “Avrupa Birliği Ortak Katma Değer Sisteminde Elektronik Ticaret”, Eskişehir Osman Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:7, Sayı:2, 2006, http://iibf.ogu.edu.tr/ferhatoglu/etic_AB_Ortak_KDV_Sistemi.pdf, (10.01.2014).

¹² Yücel Güçlü, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye”, Uluslararası Ekonomik Sorunlar Dergisi, Sayı: 11, Kasım 2003, <http://www.mfa.gov.tr/cifte-vergilendirmeyi-onleme-anlasmalari-ve-turkiye.tr.mfa>, (21.01.2014).

¹³ Selahattin Tuncer, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye”, Vergi Dünyası, Sayı: 311, Temmuz 2007, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4727>, (21.01.2014).

¹⁴ Barthel, Busse, Neumayer, p. 2.

¹⁵ Kevin Holmes, International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction To Principles and Application, IBFD, Amsterdam, 2007, p. 19.

¹⁶ Taxation, United Nations Conference on Trade and Development, New York and Geneva, 2000, http://unctad.org/en/docs/iteit16_en.pdf, p. 10, (28.12.2013).

¹⁷ Introduction to International Double Taxation and Tax Evasion and Avoidance, http://www.un.org/esa/ffd/tax/seventhsession/CRP11_Introduction_2011.pdf, (28.12.2013).

Uluslararası çifte vergilendirmenin belli başlı unsurları şöyle sıralanabilir¹⁸:

- Yükümlü kişinin aynı olması,
- Vergilendirme döneminin aynı olması,
- Vergi konusunun aynı olması,
- Vergi türünün aynı olması,
- Vergilendirme yetkisine sahip olan ülkelerin çokluğudur.

Uluslararası çifte vergileme sorunu, karşılıklı antlaşmalarla ya tamamen ortadan kaldırılmakta ya da sınırlı vergilendirme ile çözümlenmeye çalışılmaktadır. Ayrıca bir takım vergi ilişkilerinde de bu sorunu ortadan kaldırmak amacıyla karşılıklı olarak muafiyetler getirilmiştir.¹⁹ Bu bağlamda küresel vergi rejimlerinin temel amacı, ticaret ve yatırımların serbestleşmesiyle birlikte, oluşması muhtemel olan çifte vergilendirmeyi önlemektedir.²⁰

3.1- Çifte Vergilendirmeye Neden Olan Vergi İlkeleri

Ülkeler vergilendirme ilkelerinden kaynak ilkesi ve ikamet ilkesi uygulamaları ile mali sınırlarını genişletmeye çalışmaktadırlar. İki ilkenin birlikte uygulanması aynı gelir unsurunun birden fazla ülkelerde uygulanması sorununu ortaya çıkarmaktadır. Bu durum vergilendirmenin mantığına ters düşmekte ve aynı zamanda vergilendirme konusunda yetki kargaşasına neden olmaktadır.²¹

3.1.1- Kaynak İlkesi

Ekonomik bağıllık ilkesi olarak da adlandırılan kaynak ilkesine gereği uluslararası faktör gelirleri elde edildiği ülkede vergilendirilmektedir. Aşağıdaki Şekil 1 aracılığıyla da açıklanan kaynak ilkesinde geliri elde edenin ikamet ettiği ülke dikkate alınmamakla birlikte önemli olan gelirin elde edildiği ülkedir.²² Kaynak ilkesinde devlet tarafından iddia edilen vergi geliri, gelirin devlet ile olan ilişkisine dayandırılmaktadır.²³ Diğer bir ifadeyle, kaynak ilkesine göre, bir ülke egemenlik hakkına kullanarak ülkenin siyasi sınırları içindeki gelirlerden, harcamalardan ya da işlemlerden vergi alma yetkisine sahiptir. Bu ilke, vergiyi doğuran olayı yaratan kişinin o ülke vatandaşı olup olmamasının bir önemi yoktur. Bu ilkenin dayandığı temel, ekonomik eylemde bulunan kişiler ile ekonomik eylemde bulundukları veya mallarının bulunduğu ülkeler arasındaki ekonomik bağıllıktır. Gelir ekonomik yapı olarak elde edildiği o ülkeye bağlıdır.²⁴

¹⁸ Osman Pehlivan, Ersan Öz, Uluslararası Vergilendirme, Derya Kitabevi, Trabzon, 2011, s. 62-63.

¹⁹ Aylin İdikut Özpençe, Özyay Özpençe, "Küreselleşme ve Uluslararası Kuruluşların Ulus-Devletin Vergilendirme Yetkisine Etkileri", Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi, Cilt 4, Sayı 1, 2007, s. 8.

²⁰ Thomas Rixen, "From DoubleTaxAvoidance to Tax Competition: Explaining The Institutional Trajectory of International Tax Governance", Review of International Political Economy, Vol: 18, No: 2, 2011, p. 205.

²¹ Özgür Saraç, Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, İzmir, 2006, s. 87.

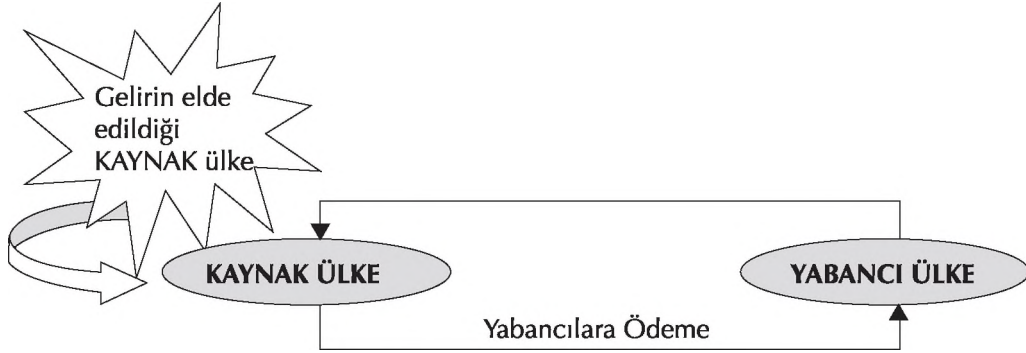
²² Pehlivan, Öz, s. 61.

²³ Introduction to International Double Taxation and Tax Evasion and Avoidance, http://www.un.org/esa/ffd/tax/seventhsession/CRP11_Introduction_2011.pdf, (28.12.2013).

²⁴ Tamer Budak, Soner Yakar, "Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması", Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 16, Sayı 1, 2007, s. 138.

Şekil 1: Kaynak İlkesi

Mal, hizmet, sermaye ve diğer kaynakların ithali



= kaynak ülkesinden elde edilen yabancıların geliri

Kaynak: Holmes, p. 20.

3.1.2- İkamet İlkesi

Uluslararası çifte vergilendirme sorununa neden olan ilkelere bir diğeri de ikamet ilkesidir. Literatürde genel itibariyle ikamet ilkesi kullanılmakla birlikte bu ilkenin çıkış noktası “şahsilik ilkesi”dir. Şahsilik ilkesi devlet ile birey arasında kurulan ilişki biçimine dayanmaktadır. Devletle ilişki iki biçimde kurulur: 1- ikametgah, 2- vatandaşlık. Özellikle vatandaşlık bağından hareketle ülkeler vergileme yetkilerini uluslararası alana taşıma eğilimindedir. Uluslararası kazançların vergilendirilmesi vatandaşlık ilişkisi üzerinden meşrulaştırılmaya çalışılmaktadır. Örneğin: Türkiye, AB’de yaşayan T.C. vatandaşı Ali’nin AB’den elde ettiği gelirin beyanını isteyebilmektedir. Burada vergilemenin gerekçesi ikamet değil, T.C. ile Ali arasındaki vatandaşlık ilişkisidir. Bununla birlikte dar mükellefiyetlikte de kaynak ilkesi vergilemenin temel mantığını oluşturmaktadır. Ancak çalışmada genel itibariyle şahsilik ilkesi yerine ikamet ilkesi kullanılmıştır.

Vergilendirme yetkisinin ilk sınırlandırılma şekli, değişik ülkelerdeki eylemleri nedeniyle vergi mükellefi olacak kişilerin ya ikamet ettikleri yere ya da nerede ikamet ederlerse etsinler vatandaşı oldukları ülkeye göre vergilendirilmesidir. Bunun ilkenin gerekçesi, bir kişinin vergiye tabi tutulması yetkisinin, yalnız oturduğu ülke devletine tanınması olarak açıklanmaktadır.²⁵

Bu ilkeye göre kişinin ikametgahının bulunduğu ülke, geliri hangi ülkede elde ederse etsin o kişi üzerinde vergilendirme yetkisini kullanmaktadır.²⁶ İkamet ilkesinde, devletin vergi yetkisi gelirin kişiyle olan ilişkisine dayanmaktadır. Bu anlamda bu ilkeye göre vergi mükelleflerinin dünya çapında elde ettikleri tüm gelirler ikamet ülkesinde vergiye tabi tutulmalıdır.²⁷ Böylece bir vergi yükümlüsü yalnız bir devletin vergi kanunlarına göre bir kez vergi ödemiş olacaktır. İkamet ilkesi diğer ülkelerdeki mal,

²⁵ Tamer Budak, Soner Yakar, s. 137.

²⁶ İbrahim Nihat Bayar, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi Türkiye-İngiltere Andlaşması, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s. 14.

²⁷ Introduction to International Double Taxation and Tax Evasion and Avoidance http://www.un.org/esa/ffd/tax/seventhsession/CRP11_Introduction_2011.pdf, (28.12.2013).

hizmet, sermaye ve diğer kaynakların satışından veya kullanımından ikamet eden tarafından elde edilen gelirleri kapsamaktadır. İkamet ilkesi Şekil 2 yardımıyla somut bir şekilde ortaya konulabilmektedir.

Şekil 2: İkamet İlkesi

Mal, hizmet, sermaye ve diğer kaynakların ihracatı



İkamet edenlerin yabancı ülkeden elde ettiği gelirler

Kaynak: Holmes, p. 21.

Ülkelerin uluslararası alanda elde edilen gelirleri vergilendirilmesinde yukarıda bahsi geçen iki ilkeyi aynı anda kullanmak istemeleri ülkelerin vergilendirme yetkilerinin çakışmasına bunun sonucunda çifte vergilendirme sorununun ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

3.2- Çifte Vergilendirmenin Etkileri

Çifte vergilendirmenin etkileri vergi yükümlülüğünü taşıyan mükellefler ve ulusal ekonomiler bağlamında makro ve mikro açıdan ele alınabilmektedir. Çifte vergilendirmenin etkileri mikro açıdan ele alındığında, çifte vergilendirme öncelikle mükelleflerin vergi yükünü artırarak ilave gelir kaybına neden olmaktadır. Bununla birlikte mükellef faaliyetleri üzerinde saptırıcı ve kısıtlayıcı etkiler yaratmaktadır. Mükellefler çifte vergilendirme riskinin bulunduğu alanlarda ya yatırım yapmaktan vazgeçmekte ya da yasal olmayan faaliyetlere yönelebilmektedir. Çifte vergilendirme etkileri makro açıdan ele alındığında ise en önemli etki uluslararası kaynak dağılımı etkinliğini ve ülkeler arasındaki vergilendirmede eşitlik durumunu bozmasıdır.²⁸

Yatırımcıların hem yatırım yaptıkları ülkede hem de ikamet ettikleri ülkede vergi ödemek zorunda kalmaları, diğer bir ifadeyle aynı gelir dolayısıyla iki defa vergiye tabi tutulmaları, sermayenin uluslararası dolaşımını engeller, bu da çifte vergilendirmenin bir diğer olumsuz etkisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Çifte vergilendirme aynı zamanda rekabet koşullarını da olumsuz etkilemekte ve üretim faktörlerinin serbest dolaşımını engellemektedir. Bunun yanı sıra uluslararası iş bölümü ve bunun sağlayacağı yararları da engellemiş olmaktadır. Özetle çifte vergilendirme kısa dönemde, devlete mali açıdan bir gelir sağlamış olsa da, uzun dönemde ekonomik faaliyetlerin yavaşlatarak vergilendirilebilir kaynakların azalmasına neden olabilmektedir.²⁹

3.3- Çifte Vergilendirmenin Önlenmesinde Çözüm Yolları

Devletler, uluslararası alanda çifte vergilendirmeyi önlemek için ya tek taraflı olarak ya da iki taraflı olarak vergilendirme yetkilerini vergi mevzuatlarında yaptıkları değişiklikler veya ekledikleri hükümler ile sınırlandırmakta ve anlaşma imzalanmaktadır.³⁰

²⁸ Özgür Saraç, s. 88.

²⁹ Osman Pehlivan, Ersan Öz,, s. 65.

³⁰ Aylin Özpençe İdikut, Özay Özpençe, s. 8.

3.3.1- Tek Taraflı Çözüm Yolları

Ülkeler, tek taraflı çözüm yolu olarak, kendi iç mevzuatlarında yaptıkları bazı düzenlemelerle, çifte vergilendirmeyi önlenmeye çalışmaktadır. Alınan bu önlemler, vergi oranlarının indirilmesi, yabancı ülkede ödenen vergilerin ilgili ülkede matrahtan indirilmesi, yurt dışında ödenen verginin yurt içinde ödenen vergiden tamamen ya da kısmen mahsup edilmesi ve yurt dışında elde edilen gelirlerin vergiden istisna edilmesi biçiminde ortaya çıkabilir. Ancak, uygulamada ülkelerin vergi sistemlerinde yer alan farklı düzenlemeler ve yorum problemleri nedeniyle tek taraflı çözüm yolları çifte vergilendirmenin önlenmesinde çok fazla amaca hizmet edememektedir.³¹

3.3.2- İki Taraflı Çözüm Yolları

Uluslararası boyutta çifte vergilendirme genellikle iki devletin vergilendirme yetkilerinin çatışması sonucunda ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle sorun, iki devletin vergilendirme yetkilerini karşılıklı olarak sınırlandırarak çözümlenmektedir. İki devletin karşılıklı çıkarlarını dengelemek koşuluyla vergilendirme yetkileri uluslararası anlaşmalar ile sınırlandırılabilir. Uluslararası hukuk kuralları çerçevesinde yapılan iki taraflı anlaşmalar ile çifte vergilendirme sorunu ortadan kaldırmak ya da etkisini azaltmak amaçlanmaktadır.³²

3.3.3- Çok Taraflı Çözüm Yolları

Çifte vergilendirmeyi önlemek için, ikiden fazla ülke arasında uluslararası hukuk kurallarına uygun bir anlaşma yapılabilir. ³³ Ancak çok taraflı anlaşmalarda ortaya çıkan sorunlar ülkeleri genellikle iki taraflı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yapmaya itmiştir. ³⁴ Çifte vergilendirme anlaşmaları ile ülkelerin vergilendirme yetkileri sınırlandırılmakla birlikte ülkelerin çıkarları da dengelenmeye çalışılmaktadır. Bu yüzden ikiden fazla ülkenin çıkarlarını ortak bir noktada buluşturmanın zorluğu, çok taraflı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının uygulanabilirliğini güçleştirmektedir.

4- ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI

Vergilendirme yetkisi ulusal egemenliğe dayalı olan ve her bir ülke tarafından ileri sürülebilen bir haktır. Bu yüzden her ülke yerleşik olmayan veya yabancı şirketlerin yerel bazlı gelir kaynakları üzerinde vergilendirme yetkisine sahiptir. Ancak bu durum ülkelerin yerli şirketleri ve ikameti bulunan kişilerin dünya çapındaki gelirlerinin vergilendirilmesinde söz konusu değildir. Ülkeler her iki alanda da vergilendirme yetkisini kullandığında ortaya çifte vergilendirme sorunu çıkmaktadır. ³⁵ Bu anlamda dünyada çifte vergilendirme sorununu ortadan kaldırmak için en etkin çözüm yolu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıdır. Vergi anlaşmaları vergi yükümlülerinin mali durumlarını garanti altına alarak, yabancı yatırım gerçekleştiren mükellefler içinde hukuksal kesinlik ve istikrar temin etmektedir.

³¹ Avrupa Birliği'nin Vergi Politikası, <http://www.ikv.org.tr/pdfs/961fd1e2.pdf>, s. 18, (25.12.2013).

³² İbrahim Nihat Bayar, s. 22.

³³ Osman Pehlivan, Ersan Öz, s. 67.

³⁴ Avrupa Birliği'nin Vergi Politikası, <http://www.ikv.org.tr/pdfs/961fd1e2.pdf>, s. 19, (25.12.2013).

³⁵ Taro Ohno, "Empirical Analysis of International Tax Treaties and Foreign Direct Investment", Public Policy Review, Vol: 6, No: 2, March 2010, p. 288.

Bunun yanı sıra vergi anlaşmaları kişi, mal ve sermayenin uluslararası hareketliliği önündeki engelleri azaltmakta veya kaldırmaktadır.³⁶

Uluslararası yatırım hareketlerindeki artış ile birlikte uluslararası vergi anlaşmalarının önemi gün geçtikçe artmaktadır. Uluslararası vergi anlaşmaları ilk olarak uluslararası çifte vergilendirmeyi azaltmak ve ikinci olarak da vergiden kaçınmayı önlemek için geliştirilen uluslararası koordinasyon şeklinde tanımlanmaktadır. Uluslararası bir vergi anlaşması genellikle iki ülke arasında yürütülmektedir.³⁷ Günümüzde ise çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının daha çok ilk amacı üzerinde durulmaktadır. Bu bağlamda çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile gelirin, ikamet veya kaynak ülkelerden yalnızca birinde vergilendirilmesi veya vergilendirme hakkının her iki ülke arasında bölüşülerek kullanılmasına ilişkin düzenlemeler yapılmaktadır. Bu şekilde gelirin her iki ülke tarafından vergilendirilmesi engellenmektedir.³⁸ Özetle çifte vergilendirme anlaşmaları çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmak, böylelikle doğrudan yabancı yatırımları teşvik etmek ve vergi kaçakçılığını önlemek amacıyla tasarlanmıştır.³⁹

Çifte vergilendirme anlaşmaları uluslararası vergi alanlarında yeni olmayıp uzun bir geçmişe sahiptir. İlk ikili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması 1899 yılında, Prusya ve Avusturya-Macaristan arasında yapılmıştır. Bununla birlikte 1920 yılında Brüksel’de gerçekleştirilen Uluslararası Finans Konferansı genellikle uluslararası çifte vergilendirme alanında çok uluslu ilk oluşum olarak kabul edilmektedir. 1963 yılında OECD tarafından yayınlanan Gelir ve Servet Vergilerine İlişkin Taslak Sözleşme (bu taslak OECD modeli olarak anılmaktadır), halen yürürlükteki vergi anlaşmalarının temsilcisi niteliğindedir.⁴⁰

Gelişmiş ülkeler arasındaki vergi anlaşmalarında ikamet ilke üzerinde vurgu yapılmaktadır. Gelişmiş ülkelerde ikamet ilkesinin vurgulanmasının birkaç nedeni vardır. Muhtemelen ikamet ilkesinin vurgulanmasında ki temel neden güçlü pazarlık konumu ile ülkeler için daha olumlu bir alternatif oluşturmastır. Ülkeler sıklıkla, diğer ülkelerin mükellefleri vasıtasıyla; sermaye kazancından elde edilen faiz, teknoloji ve hizmetlere sahip olabilmektedirler. Böyle durumlarda “ilgili” ülkeler, kaynak ülke ve ikamet ülkesidir. İki ülke arasında güçlü bir ekonomik konuma sahip olan ülke ikamet ülkesidir. Diğer bir neden ise gelişmiş ülkelerin vergi sistemleri genellikle ikamet ilkesi üzerine oluşturulmasıdır. Çifte vergilendirme anlaşmalarının tarihçesi anlaşmaların sözleşme ülkeleri açısından önem arz eden ekonomik ve sosyal politikalar ışığında geliştirildiğini göstermektedir.⁴¹

Son olarak ikamet ilkesinin vurgulanma nedeni ise yerleşik olmayan yabancıların yerel gelir kaynaklarından ziyade yerleşik olanların dünya çapında elde ettikleri gelir kaynaklarının vergilendirilmesi

³⁶ Elif Cenkeri, “Hukuk Doktrininde Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Konumu”, SDÜ Fen Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 24, Aralık 2011, s. 169.

³⁷ Ohno, p. 287.

³⁸ Şerafettin Kalaycıoğlu, “Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması”, <http://www.muhassebetr.com/makaleler/003/>, (26.12.2013).

³⁹ Paul L. Baker, “An Analysis of Double Taxation Treaties and Their Effect on Foreign Direct Investment”, 2012, http://www2.warwick.ac.uk/fac/soc/economics/news_events/conferences/peuk12/paul_l_baker_dtts_on_fdi_23_may_2012.pdf, p. 1, (26.12.2013).

⁴⁰ Charles R. Irish, “International Double Taxation Agreements and Income Taxation at Source”, The International and Comparative Law Quarterly, Vol: 23, No:2, April, 1974, p. 293-294.

⁴¹ Irish, p. 294.

gelir vergisinin daha üretken daha kolay yönetilmesini sağladığı anlayışı ülkeler arasında yaygın bir görüş olarak benimsenmesidir.⁴²

Her ne kadar vergi anlaşmalarının içeriği birbirinden farklı olsa da, yaygın olarak çoğu vergi anlaşmasında OECD Model Vergi Anlaşması esas alınmaktadır.⁴³

4.1- Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Uygulanan Yöntemler

Ekonomik çifte vergilemenin olumsuz etkilerini ortadan kaldırmanın veya azaltmanın yolları, istisna yöntemi ve mahsup yöntemi gibi uluslararası yardım mekanizmalarının oluşturduğu uygulamalar da ve yöntemlerde aranmaktadır.⁴⁴ Bu bağlamda, vergi anlaşmalarında çifte vergilendirmeyi önlemek üzere taraf devletlerin alabileceği tedbir mahiyetindeki düzenlemelerde başlıca iki yöntem kullanılmaktadır. Bunlar istisna yöntemi ile kredi yöntemidir. Kredi yönteminde vergi anlaşmalarında uygulanan şekil, diğer ülkelerde ödenen verginin mahsubunu öngördüğü için, bu yöntem genellikle mahsup yöntemi olarak ele alınmaktadır.⁴⁵ Bu çalışmada mahsup yöntemi ifadesi kullanılmıştır. Bu iki yöntemin yanı sıra indirim yöntemi de çifte vergilendirmeyi önlemek için kullanılan yöntemlerden biridir. Genel itibariyle çifte vergilendirmeyi önlemek için kullanılan yöntemler aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- İstisna yöntemi (exemptionmethod),
- Mahsup (kredi) yöntemi (creditmethod),
- İndirim yöntemi (deductionmethod).

Birinci ve ikinci yöntem çifte vergilendirmeyi tamamen ortadan kaldırmaktadır. Ancak üçüncü yöntem çifte vergilendirmeyi tamamen ortadan kaldırmamakta daha çok etkisini azaltmaktadır.⁴⁶ Bu nedenle üçüncü yöntem en az uygulanan yöntemdir. İndirim yöntemi altında gelir yabancı ülkede vergilendirilir, böylece yabancı ülkede ödenen vergi, ikamet ülkesinde gider olarak kabul edilir ve vergi matrahından indirilir. Genellikle bu yöntem mükellef lehine olan bir yöntem değildir. Bir vergi anlaşmasında bu yöntem genellikle tek taraflı bir araç olarak uygulanabilmektedir. İkili veya çok taraflı uluslararası vergi anlaşmalarında, çifte vergilendirmeyi önlemek için genellikle istisna yöntemi veya mahsup yöntemi kullanılır.⁴⁷

4.1.1- İstisna Yöntemi

İstisna yöntemi özellikle yabancı yatırımcılar için vergi eşitliğini sağlamaya yönelik bir düzenlemedir. Bu yöntemle yabancı ülkelerde yatırım yapan kişiler, ikamet ettikleri ülkede vergiden istisna tutulmaktadırlar. Bu durumda elde ettiği gelir sadece yatırım yaptığı ülkede vergiye tabi tutulmaktadır.⁴⁸

⁴² Irish, p. 296.

⁴³ Ohno, p. 290-292.

⁴⁴ ConceiçãoGamito, FredericoAntas, "RelieffromDoubleTaxation of Distributed ProfitsandThe"EffectiveTaxation" Requirement, EuropeanTaxation", IBFD Products, Vol: 52, No: 2/3, 2012, p. 122-123.

⁴⁵ Şerafettin Kalaycıoğlu, "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması", <http://www.muhassebetr.com/makaleler/003/>, (26.12.2013).

⁴⁶ Holmes, s. 25.

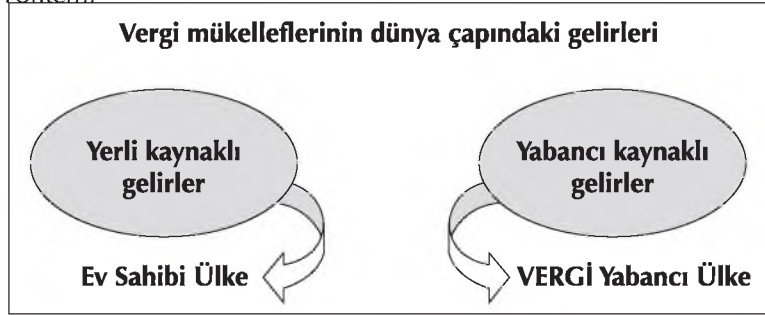
⁴⁷ Taxation, United Nations Conference On Trade And Development, New York and Geneva, 2000, http://unctad.org/en/docs/iteiit16_en.pdf, p. 17, (28.12.2013).

⁴⁸ Ferhan Berkay, Ramazan Armağan, s. 92.

İstisna yöntemi tek taraflı olarak uygulanabileceği gibi çift taraflı olarak da uygulanabilir. Tek taraflı uygulanan istisna yöntemi ile ikamet edilen devlet mukimleri diğer devletlerde elde edikleri gelir unsurunu, o gelirin elde edildiği devlet lehine vergilendirme yetkisinden vazgeçmektedir. Yani yabancı ülkelerde yatırım yapan müteşebbislerin elde ettikleri gelir, ikamet edilen ülke tarafından istisnaya tabi tutulmaktadır. Bu tür istisna, bütün gelir unsurları için değil, sadece yabancı işyerlerinin sınai ve ticari kazançlarına, dış ülkelerde bulunan gayrimenkul gelirlerine, yerli şirketlerin dış ülkelere elde ettikleri temettülere uygulanır. İki taraflı uygulanan istisna yönteminde ise, anlaşmaya taraf olan ülkelere birisi bazı gelir unsurlarının vergilemesine istisna getirmek suretiyle, o gelir unsuru açısından vergilendirmekten vazgeçmektedir.⁴⁹

Şekil 3'de de ifade edildiği gibi istisna yönteminde mükelleflerin vergilemeye temel oluşturan yabancı kaynaklı gelirleri ile yerli kaynaklı gelirleri arasında bütünüyle bir farklılık söz konusudur.⁵⁰

Şekil 3: İstisna Yöntemi



Kaynak: Holmes, p. 26.

İstisna yönteminde, ikamet ülkesi yabancı kaynaklı gelirleri dikkate almaz. Bu yüzden yabancı vergi sadece yabancı gelir tarafından oluşan vergi yüküdür. Kaynak ülkesindeki vergi ikamet ülkesindeki vergiden daha düşükse, mükellefe en uygun yöntem istisna yöntemidir. İstisna yöntemi ikamet ülke tarafından uygulanır. Ancak belirli gelir türleri ve vergi anlaşmaları istisna yöntemi kaynak ülke tarafından da uygulanmasını gerektirebilir. Bu durum genellikle pasif gelirler ve sermaye kazançları için geçerlidir⁵¹.

Çifte vergilendirmenin önlenmesinde istisna yönteminin uygulanmasının başlıca iki yararı bulunmaktadır. Bunlardan ilki vergi idaresi ve vergi yükümlüsüne getirdiği uygulama kolaylığıdır. Vergi yükümlüsü bu yöntem sayesinde ödenecek vergi nedeniyle sadece bir devlet ile muhatap olmaktadır. Vergi idaresi ise, istisna tutarının tespiti dışında herhangi bir araştırma yükü taşımamaktadır. Bu yöntemin ikinci ve en önemli yararı ise kaynak ülkede sağlanan vergi teşviklerinin etkilerini ortadan kaldırmamasıdır. Aynı zamanda bu yöntem ile yabancı yatırımcılar için kaynak ülkelerde vergi eşitliği ve rekabet olanağı sağlanmaktadır⁵².

⁴⁹ Şerafettin Kalaycıoğlu, "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması", <http://www.muhasabetr.com/makaleler/003/>, (26.12.2013).

⁵⁰ Holmes, s. 25.

⁵¹ Taxation, United Nations Conference on Trade and Development, New York and Geneva, 2000, http://unctad.org/en/docs/iteit16_en.pdf, p. 18, (28.12.2013).

⁵² Şerafettin Kalaycıoğlu, "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması", <http://www.muhasabetr.com/makaleler/003/>, (26.12.2013).

İstisna yöntemin yararlarının yanında bir takım sakıncaları söz konusudur. Bunlardan en önemlisi, dahili ülkedeki yatırımcılar bu yöntem ile yatırımlarını yabancı ülkelere kaydırmakta ve yabancı ülkede ödedikleri vergi için dahili ülkede vergi ödememektedirler. Dolayısıyla bu durum düşük oranlı vergilerin uygulandığı ülkelere yatırım yapmayı teşvik etmekte ve zararlı vergi rekabetine neden olmaktadır⁵³.

4.1.2- Mahsup Yöntemi (Kredi Yöntemi)

Mahsup diğer bir ifadeyle kredi yöntemi, istisna yöntemine göre daha fazla ilgi gören bir yöntemdir. Devletler bu yöntem sayesinde, varlıkların vergi oranı düşük ülkelere gidişini denetleyebilmekte ve vergilendirme yetkisini olabildiğince genişletebilmektedirler. Mahsup yönteminde, yatırımcının ikamet ettiği ülke, bazı kanuni sınırlamalar koşuluyla, sanki vergiyi kendisi almış gibi yabancı ülkede ödenen verginin mahsubuna imkan vermektedir. İstisna yönteminde konu verginin matrahı iken mahsup yönteminde verginin bizzat kendisidir⁵⁴. Devletler, kendi vergi sistemlerinde mahsup yöntemini başlıca iki şekilde uygulamaktadır⁵⁵.

a) Yabancı ülkede ödenen edilen verginin matrahtan indirilmesi; yabancı ülkede ödenen vergi, bildirilen matrahtan gider olarak düşülmektedir. Böyle bir çözüm çifte vergilendirmeyi önlemek için yeterli olmayıp kısmen çifte vergilendirme sorununu ortadan kaldırılabılır.

b) Yabancı ülkelerde ödenen verginin mahsubu usulü; yabancı ülkelerde ödenen verginin matrahtan indirilmesi usulü yeterli olmayınca vergi sistemlerinde değişikliklere gidilerek, yabancı ülkelerde ödenen vergilerin ülke içinde hesaplanacak vergiden mahsubu usulü getirilmiştir. Bu usulün temel özelliği yatırımcının kendi ülkesinin, yabancı ülkede ödediği vergiyi bazı kanuni sınırlar içinde, kendisine ödenmiş gibi kabul etmesidir. Yabancı ülkede vergi oranının, içindeki orandan daha düşük olduğu durumlarda, iç verginin dış vergiyi aşan kısmını yatırımcının kendi ülkesine ödemesi gerekmektedir. Yabancı ülkelere ödenen vergi kendi ülkesindeki vergiden daha yüksek olduğu durumda ise, yatırımcı kendi ülkesine vergi ödememektedir. Bu bağlamda fiili vergi yükü iç veya dış vergilerden en yüksek olanı tarafından belirlenmektedir.

Mahsup yöntemi yatay eşitliğe ulaşmada istisna ve indirim yönteminden ziyade daha etkili bir yöntemdir⁵⁶.

4.1.3- İndirim Yöntemi

İndirim yönteminde yabancı ülkelerde ödenen vergi, ikamet ülkesinde belirlenen vergi matrahından indirilmektedir. Bu yöntemde yabancı ülkelerde ödenen vergi bir maliyet unsuru gibi değerlendirilmektedir. Çifte vergilendirmeyi önleme hususunda indirim yöntem iki açıdan eleştirilmektedir. İlk olarak bu yöntem ülkedeki iç yatırımcıların lehine bir durum oluşturarak vergi tarafsızlığına engel olmaktadır. İkinci olarak ise bu yöntem çifte vergilendirmeyi tamamen ortadan kaldıramamakta sadece etkisini azaltmaktadır⁵⁷.

⁵³ İbrahim Nihat Bayar, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi Türkiye-İngiltere Andlaşması, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

⁵⁴ Ferhan Berkay, Ramazan Armağan, s. 92.

⁵⁵ A.g.e.

⁵⁶ Taxation, United Nations Conference on Trade and Development, New York and Geneva, 2000, <http://www.muhasetr.com/makaleler/003/>, p. 18, (28.12.2013).

⁵⁷ İbrahim Nihat Bayar, s. 20.

4.2- Çifte Vergilendirmeyi Önlemede Model Anlaşmalar

Her ülke tek taraflı aldığı önlemler ile kendi vergilendirme yetkisini sınırlandırmakta böylece çifte vergilendirmeyi engelleyebilmektedir. Uluslararası alanda sermaye hareketinin ve rekabetinin artmasıyla birlikte ülkelerin tek taraflı aldıkları önlemler çifte vergilendirme sorununu çözmekte yetersiz kalmış ve bu sorunların giderilmesi için ülkelerin ortak hareket etmesi şart olmuştur⁵⁸. Bu gibi nedenlerle çifte vergilendirme uluslararası boyutta düzenlenen vergi anlaşmaları ile önlenmektedir.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları konusu itibarıyla çeşitli zorlukları beraberinde getirmektedir. Ülkelerin mevcut vergi sistemlerindeki farklılıklar ve ekonomik çıkar çatışmaları, taraf iki devletin anlaşma üzerinde bir uzlaşmaya varılmasını güçleştirmektedir⁵⁹. Söz konusu sorunlar göz önüne alındığında, uluslararası alanda birden fazla ülkenin yetki çatışması sonucu ortaya çıkan çifte vergilendirme sorunu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ile çözülmeye çalışılmaktadır. Uluslararası ölçekte çifte vergilendirmeyi önlemek için iki temel anlaşma modeli vardır: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) Çifte Vergilendirmeyi Önleme Modeli, bu model daha çok gelişmiş ülkelerin lehinedir; Birleşmiş Milletler Modeli, bu model ise OECD modelinin aksine kaynak ilkesine ağırlık vermektedir⁶⁰.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile vergisel konulara yer veren anlaşmalar arasındaki temel fark, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının ana konusunun vergi olmasıdır. Vergi anlaşmalarının imzalanmasında genellikle OECD'nin hazırladığı vergi anlaşması modeli esas alınmaktadır. Her ne kadar Birleşmiş Milletler tarafından gelişmekte olan ülkeleri düşünerek ayrı bir model hazırlanmış olsa da bu anlaşma modelinde de OECD'nin modelinden esinlenmiştir⁶¹.

4.2.1- Birleşmiş Milletler Cemiyetince Yapılan Çalışmalar

Milletler Cemiyeti 1921 yılında yayımladığı bir raporda, çifte vergilendirmenin, uluslararası sermaye hareketinin ve ekonomik entegrasyonun önündeki en büyük engeli olduğu belirtilmiştir. Bu anlamda Milletler Cemiyetinin çifte vergilendirmeye yönelik 1921 yılında başlattığı çalışmalar, 1928 yılında hazırladığı anlaşma modeli ile somutlaşmıştır. Bu anlaşma modelinde sermaye ithal eden ülkelerin kaynak ilkesine göre, sermaye ihraç eden ülkelerin ise ikamet ilkesine göre vergilendirme yetkilerini kullanmaları gerekmektedir. Bundan sonraki süreçte 1943 yılında Milletler Cemiyeti bir anlaşma modeli daha benimsemiştir. Bu model çerçevesinde uluslararası faktör gelirlerinin vergilendirilmesinde esas itibarıyla kaynak ilkesine göre vergilendirme yöntemini kabul edilmiştir. 1946 yılında hazırlanan bu anlaşma modeli ile bu tarihe kadar yapılan anlaşma modellerinde ortaya çıkan sorunlara çözüm önerileri getirilmiştir⁶².

⁵⁸ Ali Çelikkaya, Aytül Bişgin, "Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye'nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi", Maliye Dergisi, Sayı:163, Temmuz-Aralık 2012, s. 77.

⁵⁹ Armağan, Berkay, s. 92.

⁶⁰ Georgiana Covrig, "Double Taxation Avoidance: A Factor of Economical Stability", Economics, Management, and Financial Markets, Vol: 6, No: 2, 2011, p. 8.

⁶¹ Ramazan Kılıç, "Gelir İdarelerinin Modernizasyonunda Uluslararası Alan: Ulusal Vergi Yöntemleri Arasındaki İdari İşbirliği", 21. Türkiye Maliye Sempozyumu, <http://www.maliyesempozyumu.sakarya.edu.tr/sites/maliyesempozyumu/file/1372373496-21-turkiye-maliye-sempozyumu-pdf.pdf>, 2006, s. 75, (01.02.2014).

⁶² Osman Pehlivan, Ersan Öz, s. 78.

4.2.2- OECD Tarafından Yapılan Çalışmalar

OECD Model vergi anlaşmalarında, ülkeler arası ekonomik ilişkilerin gelişiminde gelir ve diğer faktör akımlarının çifte vergilendirilmesinin zararlı etkileri olacağı vurgulanmaktadır. Bu nedenle OECD ülkeler arasındaki çifte vergilendirmenin etkilerini azaltmak için çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına yönelik bir model geliştirmiştir. Bunun yanı sıra çifte vergilendirme anlaşmalarının ikinci amacı ise vergi kaçakçılığını engellemektir⁶³.

OECD çifte vergilendirmeyi önlemek için hazırlıklara 1958 yılında başlamış ve Mali Komite bazı çalışmalar yaparak bir rapor yayımlamıştır. “Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Modeli” 1961 yılında tamamlanarak 1963’de yayımlanmıştır. İlerleyen süreçte OECD’nin çalışmaları devam etmiş ve veraset ve intikal vergilerine yönelik 1966 yılında “Veraset ve İntikal Vergisinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Modeli” hazırlanmıştır⁶⁴. OECD 1977 yılında tekrar “Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Modeli” hazırlamıştır. OECD bu anlaşma modelini ekonomik ilişkilerin gelişmesini engelleyici mali engellerin kaldırılması, çeşitli ülkelerde faaliyet gösteren mükelleflerin durumlarının sağlama alınması ve benzer faaliyetlerin aynı işleme tabi tutulmasını sağlamak amacıyla 1992 ve 1995 yıllarında tekrar gözden geçirmiştir⁶⁵.

OECD tarafından hazırlanan anlaşma modeli, genel itibariyle üye devletlerin kendi aralarında yapacakları anlaşmalara örnek teşkil etmiştir. OECD üye ülkelerin büyük bir çoğunluğu gelişmiş ülkelere meydana geldiğinden söz konusu anlaşma modeli daha çok gelişmiş ülkelerin durumlarına yönelik hazırlanmıştır⁶⁶. OECD hazırlamış olduğu anlaşma modelinde gelir ve servetin vergilendirilmesinde ikamet ülkesi dikkate alınmakta olup, kaynak ülke ikinci plana atılmaktadır⁶⁷. OECD’nin hazırladığı model anlaşmalarda kaynak ülkesinin aleyhine hükümler bulunması, gelişmekte olan ülkelerin bu anlaşma modelinden uzak durmasına neden olmaktadır⁶⁸.

OECD, ülkeleri çifte vergilendirmeyi önlemek için vergi anlaşma ağlarını genişletmeleri konusunda teşvik etmiş ve etmektedir. Kapsamlı bir anlaşma ağı çifte vergilemenin ortadan kaldırılmasına yardımcı olmakta ve vergi idareleri arasında işbirliğini teşvik etmektedir. Geniş kapsamlı bir anlaşma ağı çoğu zaman ülkelerin lehinedir⁶⁹.

4.2.3- Birleşmiş Milletler Tarafından Yapılan Çalışmalar

OECD’nin model anlaşmasının daha çok gelişmiş ülkelere yönelik olması ve uluslararası ticaretin hızlı bir şekilde artışı sonucunda gelişmekte olan ülkelerin gelişmiş ülkeler yönelik hazırlanan anlaşmalardan farklı kriterleri gerekli kılması Birleşmiş Milletler’in anlaşma modelinin yoğun olarak ilgi görmesini sağlamıştır. Birleşmiş Milletler tarafından ilk model 1980 yılında hazırlanmış olup, 1992, 1994, 1995 ve 1997 yıllarında revize edilerek uygulanmaya devam edilmiştir. Daha sonra 2001 yılında yeni bir model hazırlanarak yürürlüğe konulmuştur. Birleşmiş Milletler modelinde ülkeler arası

⁶³ Baker, p. 2-4.

⁶⁴ Selahattin Tuncer, Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları, Sevinç Matbaası, Ankara, 1974, s. 44.

⁶⁵ Osman Pehlivan, Ersan Öz, s. 79.

⁶⁶ Osman Pehlivan, Ersan Öz, s. 79-80.

⁶⁷ Ferhan Berkay, Ramazan Armağan, s. 93.

⁶⁸ İbrahim Nihat Bayar, s. 23.

⁶⁹ Murat Çak, Uluslararası Vergi Rekabeti Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No.2008/385, Ankara, 2008, s. 13.

vergilendirme yetkisinin paylaşımında ağırlık kaynak ilkesine verilmiştir. Bunun sebebi ise modelin genellikle sermaye ithal eden ülkeler tarafından tercih edilmesidir⁷⁰.

Birleşmiş Milletlerin vergi anlaşmaları konusunda en önemli katkısı ise, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla bir model anlaşma hazırlamasıdır⁷¹.

Tablo 1’de OECD üyesi ülkeler ve AB üyesi ülkelerin 2012 yılı itibariyle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma sayılarına yer verilmiştir. Hem OECD hem de AB’ye üye ülkeler arasında en fazla anlaşmaya sahip ülke Fransa’dır. Fransa’nın toplamda 135 tane çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunmaktadır. Sadece OECD üyesi olan ülkeler içinde en fazla anlaşması bulunan ülke 155 çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına sahip olan ABD’dir.

Tablo 1: 2012 Yılı İtibariyle OECD ve AB Üyesi Ülkelerin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Sayıları

AB Ülkeleri					
Ülkeler	Anlaşma Sayıları	Ülkeler	Anlaşma Sayıları	Ülkeler	Anlaşma Sayıları
Almanya	105	Hollanda	129	Lüksemburg	70
Avusturya	93	İngiltere	130	Macaristan	68
Bulgaristan	67	İrlanda	70	Malta	60
Belçika	106	İspanya	96	Polonya	90
Çek Cumhuriyeti	77	İsveç	108	Portekiz	65
Danimarka	105	İtalya	96	Romanya	74
Estonya	50	Kıbrıs	42	Slovakya	63
Finlandiya	95	Letonya	51	Slovenya	42
Fransa	135	Litvanya	48	Yunanistan	52
Hırvatistan	55				
AB Dışı OECD Üye Ülkeleri					
Ülkeler	Anlaşma Sayıları	Ülkeler	Anlaşma Sayıları	Ülkeler	Anlaşma Sayıları
ABD	155	Japonya	75	Norveç	110
Avustralya	66	Kanada	108	Şili	26
İsrail	52	Kore	83	Türkiye	80
İsviçre	113	Meksika	49	Yeni Zelanda	-
İzlanda	35				

Kaynak: United Nations Conference on Trade and Development,

[http://unctad.org/en/Pages/DIAE/International%20Investment%20Agreements%20\(IIA\)/Country-specific-Lists-of-DTTs.aspx?Do=1,50,\(04.02.2014\)](http://unctad.org/en/Pages/DIAE/International%20Investment%20Agreements%20(IIA)/Country-specific-Lists-of-DTTs.aspx?Do=1,50,(04.02.2014)).

⁷⁰ İbrahim Nihat Bayar, s. 54-55.

⁷¹ Selahattin Tuncer, (1974), s. 43.

5- TÜRKİYE'DE ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının bulunmadığı dönemlerde Türkiye'de çifte vergilendirme sorunu iç mevzuatta yapılan düzenlemeler ile engellenmeye çalışılmıştır. Bu konuda mevzuatta yer alan en önemli düzenleme Türkiye'de yerleşik olmayan gerçek kişiler ile kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan kurumların vergilendirilmesine ilişkin dar mükellefiyetlik uygulamasıdır⁷².

Türkiye, günümüzde ise çifte vergilendirme sorununu ortadan kaldırmak için Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarını benimsemiştir ve uygulamaktadır. Türkiye'de uygulanan Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları yabancı ülkelerde ödenen vergilerin mahsubuna imkan verdiğinden, Türkiye'de ikamet eden mükellefler açısından herhangi bir çifte vergileme problemi söz konusu olmamaktadır. Diğer taraftan Türkiye'de faaliyette bulunan ve ikametgahı bir başka ülkede bulunan mükelleflerin ise, aynı gelir unsuru için, hem Türkiye'de hem de kendi ülkesinde iki defa vergi ödemesi kaçınılmazdır⁷³.

Türkiye diğer ülkelerle imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile bu devletlere transfer edilen sermaye, teknoloji ve hizmetlerden elde edilen gelirlerde çifte vergilendirmenin önlenmesini böylelikle ekonomik ve ticari ilişkilerden ve işgücü hareketlerinden doğabilecek faydanın artmasını hedeflemektedir⁷⁴.

Türkiye, genel olarak OECD model antlaşmasını benimsemediği için OECD üyesi diğer devletlerle uzun bir süre az sayıda çifte vergilendirmeyi önleme antlaşması imzalamıştır. Ayrıca Türkiye OECD'nin hazırladığı model antlaşmayı ikili antlaşmaların hazırlanmasında esas almamıştır. Çünkü bu OECD'nin model antlaşmasında yukarıda bahsi geçtiği gibi gelişmiş ülkelerin çıkarları ön planda tutulmuş, dolaşısıyla vergilendirmede temel olarak ikamet ilkesi benimsenmiştir. Bunun yanı sıra Türkiye'de Maliye Bakanlığı çifte vergilendirmeyi önleme antlaşmalarına örnek teşkil etmek üzere bir antlaşma modeli hazırlamıştır⁷⁵. Sonuçta Türkiye'nin şartlarına uygun olarak 1969 yılında geliştirilen Türk modeli, gelirin mümkün olduğu mertebede doğduğu ülkede vergilendirilmesini benimsemekte, bu bağlamda OECD modelinin temel çizgisinden ayrılmaktadır⁷⁶.

Türkiye'de ikamet edenler açısından anlaşmaya taraf ülkede ödenen vergiler, elde edilen gelir unsurlarına bağlı olarak bazı anlaşmalarda mahsup, bazı anlaşmalarda istisna edilmekte ya da bazı anlaşmalarda tüm gelir unsurları için mahsup sistemimi benimsenmektedir⁷⁷.

Türkiye, ilk çifte vergilendirmeyi önleme antlaşmasını 1970 yılında Avusturya ile imzalamıştır. 1971 yılında Norveç ile imzalanan Anlaşmanın sonrasında 1983 yılına kadar herhangi bir antlaşma imzalanmamış, ancak bu dönemden sonra taraf olunan antlaşma sayısı yıllar itibarıyla kademeli olarak artış göstermiştir, yürürlükte bulunan antlaşma sayısı 80'e ulaşmıştır. Bununla birlikte, yürürlükte olan bazı antlaşmaların taraf devletlerin ekonomik yapıları ve vergi sistemlerindeki farklılıkları ile ulusla-

⁷² Ferhan Berkay, Ramazan Armağan, s. 94.

⁷³ Özpençe, Özpençe, s. 8.

⁷⁴ Güçlü, Y. "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye", Uluslararası Ekonomik Sorunlar Dergisi, Sayı: 11, Kasım 2003, <http://www.mfa.gov.tr/cifte-vergilendirmeyi-onleme-anlasmalari-ve-turkiye.tr.mfa>, (21.01.2014).

⁷⁵ Özpençe, Özpençe, s. 8.

⁷⁶ Ferhan Berkay, Ramazan Armağan, s. 96.

⁷⁷ Fazıl Aydın, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Değerlendirilmesi", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 77, Mayıs 2010, <http://www.lebiyalkin.com.tr/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=141951&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=>, (20.01.2014).

rarası ekonomik ilişkilerin gelişmesi sebebiyle yeniden görüşülmesi gündeme gelmiştir⁷⁸. Tablo 2’de Türkiye’nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına yer verilmiştir. Türkiye 1970’li yıllardan itibaren birçok ülkeyle çifte vergilendirme sorununu ortadan kaldırmak amacıyla karşılıklı olarak anlaşmalar imzalamıştır. 8 Temmuz 2014 tarihinde Vietnam ile imzalanan anlaşma dahil Türkiye 85 adet çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasını sonuçlandırmış olmakla birlikte, yürürlüğe giren anlaşma sayısı 80’dir.

Tablo 2: Türkiye’nin Yürürlükte Bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları

	Taraf Ülke	Yürürlük Tarihi		Taraf Ülke	Yürürlük Tarihi
1	Avusturya	24.09.1973	39	Slovakya	02.12.1999
	Avusturya(Revize)	01.10.2009	40	Kuveyt	13.12.1999
2	Norveç	30.01.1976	41	Rusya	31.12.1999
	Norveç (Revize)	15.06.2011	42	Endonezya	06.03.2000
3	Güney Kore	25.03.1986	43	Litvanya	17.05.2000
4	Ürdün	03.12.1986	44	Hırvatistan	18.05.2000
5	Tunus	28.12.1987	45	Moldova	28.07.2000
6	Romanya	15.09.1988	46	Singapur	27.08.2001
7	Hollanda	30.09.1988	47	Kırgızistan	20.12.2001
8	Pakistan	08.08.1988	48	Tacikistan	26.12.2001
9	İngiltere	26.10.1988	49	Çek Cumhuriyeti	16.12.2003
10	Finlandiya	30.12.1988	50	İspanya	18.12.2003
	Finlandiya (Revize)	04.05.2012	51	Bangladeş	23.12.2003
11	K.K.T.C.	30.12.1988	52	Letonya	23.12.2003
12	Fransa	01.07.1989	53	Slovenya	23.12.2003
13	Almanya (Feshedilen)	30.12.1989	54	Yunanistan	05.03.2004
	Almanya (Yeni)	01.08.2012	55	Suriye	21.08.2004
14	İsveç	18.11.1990	56	Tayland	13.01.2005
15	Belçika	08.10.1991	57	Sudan	31.01.2005
16	Danimarka	20.06.1993	58	Lüksemburg	18.01.2005
17	İtalya	01.12.1993	59	Estonya	21.02.2005
18	Japonya	28.12.1994	60	İran	27.02.2005

⁷⁸ Emrah Ferhatoğlu, “Almanya-Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması’nda Bağlama Kuralları”, Maliye Dergisi, Sayı 161, Temmuz-Aralık 2011, s. 106.

19	B.A.E.	26.12.1994	61	Fas	18.07.2006
20	Macaristan	09.11.1995	63	Güney Afrika Cum.	06.12.2006
21	Kazakistan	18.11.1996	64	Portekiz	18.12.2006
22	Makedonya	28.11.1996	65	Sırbistan-Karadağ	10.08.2007
23	Arnavutluk	26.12.1996	66	Etiyopya	14.08.2007
24	Cezayir	30.12.1996	67	Bahreyn	02.09.2007
25	Moğolistan	30.12.1996	68	Katar	11.02.2008
26	Hindistan	30.12.1996	69	Bosna-Hersek	18.09.2008
27	Malezya	31.12.1996	70	Suudi Arabistan	01.04.2009
28	Mısır	31.12.1996	71	Gürcistan	15.02.2010
29	Çin Halk Cum.	20.01.1997	72	Umman	15.03.2010
30	Polonya	01.04.1997	73	Yemen	16.03.2010
31	Türkmenistan	24.06.1997	74	İrlanda	18.08.2010
32	Azerbaycan	01.09.1997	75	Yeni Zelanda	28.07.2011
33	Bulgaristan	17.09.1997	76	Kanada	04.05.2011
34	Özbekistan	30.09.1997	77	İsviçre	08.02.2012
35	A.B.D.	19.12.1997	78	Brezilya	09.10.2012
36	Beyaz Rusya	29.04.1998	79	Avustralya	01.01.2014
37	Ukrayna	29.04.1998	80	Malta	01.01.2014
38	İsrail	27.05.1998			

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1055>, (30.12.2013).

5.1- Anlaşmaların Kapsamı

OECD ve BM Model Vergi Anlaşmalarının 1'nci maddesine göre anlaşma, anlaşmaya taraf olan ülkelerden birinde veya her ikisinde ikamet eden kişilere uygulanmaktadır. Bununla birlikte taraf ülkelerden birinde veya ikisinde ikamet eden kişiye anlaşmanın uygulanabilmesi için anlaşmada tanımlanmış kişi terimine uyması gerekmektedir. Kişi terimi OECD Model Vergi Anlaşmasının ilgili maddesinde; bir gerçek kişiyi, bir şirketi ve kişilerin oluşturduğu diğer herhangi bir kuruluşu kapsar şeklinde tanımlanmıştır⁷⁹.

Türkiye açısından değerlendirildiğinde, anlaşma hükümleri Türkiye'de veya anlaşmaya taraf olan diğer ülkede yerleşik gerçek kişi ve kurumlara uygulanmaktadır. Bu bakımdan, anlaşma hükümlerinden yararlanmak isteyen kişilerin ilgili ülkede ikamet ettiklerini kanıtlamaları gerekmektedir. Bunun için ikamet ettikleri ülkenin yetkili makamlarına yazılı başvuruda bulunarak "mukimlik belgesi" almaları gerekmektedir⁸⁰.

⁷⁹ Emrah Ferhatoglu, s. 107.

⁸⁰ Şerafettin Kalaycıoğlu, "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması", <http://www.muhassebetr.com/makaleler/003/>, (26.12.2013).

Türkiye’de mukim olan vergi mükelleflerinin anlaşmaya taraf diğer ülkelerde elde ettikleri gelirlerin ilgili anlaşma hükümleri kapsamında vergilendirilebilmesi için talep ettikleri mukimlik belgesi Gelir İdaresi Başkanlığı veya Gelir İdaresi Başkanlığı’nın yanı sıra sadece kendi mükellefleri olması koşuluy-la Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı (İstanbul) tarafından da düzenlenebilmektedir⁸¹.

5.2- Anlaşma Kapsamına Giren Vergiler

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında düzenlenen hükümler esas olarak gelir üzerinden alınan vergilere uygulanmakta olup, bazı anlaşmalarda ise servet üzerinden alınan vergilerde anlaşma kapsamına dahil edilebilmektedir⁸². Ancak halen Türkiye’de gerçek anlamda uygulanan bir servet vergisi olmadığından bunun pratik bir sonucu bulunmamaktadır. Ancak gelecekte Türkiye bu yönde bir vergi ihdas edilir ise bu tür vergileri kapsayan anlaşmalar için de uygulama imkanı söz konusu olabilecektir⁸³. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında ele alınan gelir unsurları⁸⁴;

- Gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirler,
- Ticari kazançlar,
- Uluslararası taşımacılık kazançları,
- Temettü gelirleri,
- Faiz gelirleri,
- Gayrimaddi hak bedelleri (royalty)
- Sermaye değer artış kazançları,
- Serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler,
- Ücret gelirleri,
- Şirket yönetim kurulu üyelerinin elde ettikleri gelirler,
- Sanatçı ve sporcu gelirleri,
- Özel sektör çalışanlarının emekli maaşları
- Öğretmen ve öğrencilerin elde ettikleri gelirler,
- Kamu çalışanlarının ücret gelirleri ve emekli maaşları,
- Diğer gelirlerdir.

6- SONUÇ

Küreselleşmenin bir sonucu olarak, sınır dışı ticaret ve yatırımların artmasıyla birlikte ulusal sınırlar 1980’li yıllardan itibaren ortadan kalmaya başlamıştır. Çoğu ülkede, gerek ulusal sınırlar içinde gerekse ulusal sınırlar dışında gerçekleştirilen ticaret ve yatırımlar gelir vergisine konu olmaktadır. Buna

⁸¹ Fazıl Aydın, “Çifte vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Değerlendirilmesi”, Lebib Yalın Mevzuat Dergisi, Sayı: 77, Mayıs 2010, <http://www.lebibyalkin.com.tr/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=141951&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=,> (20.01.2014).

⁸² Şerafettin Kalaycıoğlu, “Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması”, <http://www.muhasetr.com/makaleler/003/>, (26.12.2013).

⁸³ Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1055,> (30.12.2013).

⁸⁴ Fazıl Aydın, “Çifte vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Değerlendirilmesi”, Lebib Yalın Mevzuat Dergisi, Sayı: 77, Mayıs 2010, <http://www.lebibyalkin.com.tr/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=141951&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=,> (20.01.2014).

bağlı olarak, uluslararası gelir akımlarının vergilendirilmesi önemli bir konu haline gelmiş ve uluslararası gelir akımlarının vergilendirilmesi amacıyla ülkeler vergi politikalarında değişiklikler yapmaya ihtiyaç duymuştur.

Uluslararası gelir akımlarında birden fazla ülkenin aynı anda vergilendirme yetkilerini kullanmak istemeleri başta çifte vergilendirme olmak üzere bir takım vergisel sorunların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu doğrultuda aynı vergi konusu üzerinden birden fazla ülkenin vergi talep etmesi çifte vergilendirme sorununu doğurmaktadır. Mükellef açısından ağır bir yük oluşturacağı göz önünde bulundurulan çifte vergilendirme sorunu çeşitli önlemlerle azaltılmaya ve/veya ortadan kaldırılmaya çalışılmaktadır.

Uluslararası kuruluşlar tarafından çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla model anlaşmalar hazırlanmıştır. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları Milletler Cemiyeti'ne kadar dayanmaktadır. Milletler Cemiyeti tarafından çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla ilk model anlaşma hazırlanmıştır. Milletler cemiyeti tarafından başlatılan çalışmalar OECD tarafından devam ettirilmiştir. OECD gelir ve servet vergilerine yönelik bir çifte vergilendirmeyi önleme model anlaşması hazırlamıştır. Model Anlaşma, vergilemede ağırlıklı olarak ikamet ilkesini benimsemiştir. OECD üyesi ülkeler en çok sermaye teşkil eden ülkeler olduğu için anlaşma modelinin OECD üyesi ülkelere yönelik olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. OECD modelinin gelişmiş ülkeler lehine olması ve ikamet ilkesini benimsemesi bu modele yönelik eleştirilere neden olmaktadır.

OECD modeli gelişmiş ülkeler lehine olduğu için, Birleşmiş Milletler tarafından gelişmekte olan ülkeler lehine bir anlaşma modeli hazırlanmıştır. Bu model genellikle gelişmekte olan ve sanayileşmiş ülkeler arasındaki çifte vergilendirme sorununu önlemeye yönelik bir anlaşma modelidir. OECD modelinin aksine Birleşmiş Milletler modelinde kaynak ilkesi benimsenmiştir.

OECD üyesi olan Türkiye, OECD modelinin gelişmiş ülkeler lehine bir model olmasından dolayı uzun süre çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları imzalamamıştır. Maliye Bakanlığı tarafından OECD modelinden esinlenerek Türkiye için çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hazırlanmıştır. Türkiye ilk çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasını 1973 yılında Avusturya ile imzalamıştır. Günümüzde ise bu anlaşmaların sayısı 80'e ulaşmıştır. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları uluslararası yatırım hareketleri için büyük önem arz etmekte ve birçok ülke tarafından uygulanmaktadır.

KAYNAKÇA

- Avrupa Birliği'nin Vergi Politikası, <http://www.ikv.org.tr/pdfs/961fd1e2.pdf>, ss. 17-19, (25.12.2013).
- AYDIN, F. "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Değerlendirilmesi", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 77, Mayıs 2010, <http://www.lebibyalkin.com.tr/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=141951&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=>, (20.01.2014).
- BAKER, Paul L., "An Analysis of DoubleTaxationTreatiesandtheirEffect on Foreign Direct Investment", 2012, http://www2.warwick.ac.uk/fac/soc/economics/news_events/conferences/peuk12/paul_l_baker_dtts_on_fdi_23_may_2012.pdf, pp. 1-35, (26.12.2013).
- BARTHEL, Fabian, BUSSE, Mathhias, NEUMAYER, Eric, TheImpact of DoubleTaxationTreaties on ForeignDirectInvestment: EvidenceFromLargeDyadic Panel Data", ContemporaryEconomic-Policy, 2009.

- BAYAR, İ. N. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi Türkiye-İngiltere Andlaşması, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.
- BERKAY, F., ARMAĞAN, R. "Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunlarının Türk Vergi Sistemine Etkisi", Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi, Cilt 3, Sayı 5, 2011, ss. 88-106.
- BUDAK, T., YAKAR, S. "Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması", Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 16, Sayı 1, 2007, ss. 133-144.
- ÇAK, M. Uluslararası Vergi Rekabeti Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No.2008/385, Ankara, 2008.
- ÇELİKKAYA, A., BİŞGİN, A. "Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye'nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi", Maliye Dergisi, Sayı: 163, Temmuz-Aralık 2012, ss. 76-94.
- CENKERİ, E. "Hukuk Doktrinde Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Konumu", SDÜ Fen Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 24, Aralık 2011, ss. 167-174.
- COVRIG, Georgiana, "DoubleTaxationAvoidance: A Factor of EconomicalStability", Economics, Management, and Financial Markets, AddletonAcademicPublishers, Vol: 6, No: 2, 2011, pp. 879-882.
- ERKİN, G. "Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisi", <http://journal.yasar.edu.tr/wp-content/uploads/2014/01/3-G%C3%B6zde-ERK%C4%B0N.pdf>, ss. 1111-1153, (19.02.2014).
- FERHATOĞLU, E. "Avrupa Birliği Ortak Katma Değer Sisteminde Elektronik Ticaret, Eskişehir Osman Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:7, Sayı:2, 2006, http://iibf.ogu.edu.tr/ferhatoglu/etic_AB_Ortak_KDV_Sistemi.pdf, (10.01.2014).
- FERHATOĞLU, E. "Almanya-Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nda Bağlama Kuralları", Maliye Dergisi, Sayı 161, Temmuz-Aralık 2011, ss. 105-117.
- GAMITO, Conceição, ANTAS, Frederico, "RelieffromDoubleTaxation of Distributed Profitsand-The "EffectiveTaxation" Requirement, EuropeanTaxation",IBFD Products, Vol: 52, No: 2/3, 2012, pp. 122-126.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1055>, (30.12.2013).
- GÜÇLÜ, Y. "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye", Uluslararası Ekonomik Sorunlar Dergisi, Sayı: 11, Kasım 2003,<http://www.mfa.gov.tr/cifte-vergilendirmeyi-onleme-anlasmalari-ve-turkiye.tr.mfa>, (21.01.2014).
- HOLMES, Kevin, International TaxPolicyandDoubleTaxTreaties, IBFD, Amsterdam, 2007.
- IDA, Tomoya, "International TaxCompetitionandDoubleTaxation", RURDS, Vol: 18, No:3, November 2006, pp. 192-198.
- IntroductiontoInternationalDoubleTaxationandTaxEvasionandAvoidancehttp://www.un.org/esa/ffd/tax/seventhsession/CRP11_Introduction_2011.pdf, (28.12.2013).
- IRISH, Charles R., "International DoubleTaxation Agreementsand IncomeTaxation at Source", The International and Comparative Law Quarterly, Vol: 23, No: 2, April 1974, pp. 292-316.
- KALAYCIOĞLU, Ş. "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması", <http://www.muhasibetr.com/makaleler/003/>, (26.12.2013).
- KILIÇ, R. "Gelir İdarelerinin Modernizasyonunda Uluslararası Alan: Ulusal Vergi Yöntemleri Arasındaki İdari İşbirliği", 21. Türkiye Maliye Sempozyumu, <http://www.maliyesempozyumu>.

- sakarya.edu.tr/sites/maliyesempozyumu/file/1372373496-21-turkiye-maliye-sempozyumu-pdf.pdf,2006, ss. 71-89, (01.02.2014).
- OHNO, Taro, "Empirical Analysis of International Tax Treaties and Foreign Direct Investment", Public Policy Review, Vol: 6, No: 2, March 2010, pp. 287-312.
 - ÖNCEL, M., KUMRULU, A., ÇAĞAN, N. Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011.
 - ÖZPENÇE İDİKUT, A., ÖZPENÇE, Ö. "Küreselleşme Ve Uluslararası Kuruluşların Ulus-Devletin Vergilendirme Yetkisine Etkileri", Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi, Cilt 4, Sayı 1, 2007, ss. 1-21.
 - PEHLİVAN, O., ÖZ, E. Uluslararası Vergilendirme, Derya Kitabevi, Trabzon, 2011.
 - RIXEN, Thomas, "From Double Tax Avoidance to Tax Competition: Explaining the Institutional Trajectory of International Tax Governance", Review of International Political Economy, Vol: 18, No: 2, 2011, pp. 197-227.
 - SARAÇ, Ö. Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, İzmir, 2006.
 - SARAÇOĞLU, F. "Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri", Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 3, 2003, ss. 175-189.
 - Taxation, United Nations Conference on Trade and Development, New York and Geneva, 2000, http://unctad.org/en/docs/iteiit16_en.pdf, (28.12.2013).
 - TUNCER, S. Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları, Sevinç Matbaası, Ankara, 1974.
 - TUNCER, S. "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye", Vergi Dünyası, Sayı: 311, Temmuz 2007, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4727>, (21.01.2014).
 - United Nations Conference on Trade and Development, [http://unctad.org/en/Pages/DIAE/International%20Investment%20Agreements%20\(IIA\)/Country-specific-Lists-of-DTTs.aspx?Do=1,50](http://unctad.org/en/Pages/DIAE/International%20Investment%20Agreements%20(IIA)/Country-specific-Lists-of-DTTs.aspx?Do=1,50), (04.02.2014).
 - YÜREKLİ, S. "Bakanlar Kurulu'nun Vergilendirme Yetkisi", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 1, Sayı: 2, 1997, http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/1_2_17.pdf, (20.02.2014).