

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİ HUKUK ANABİLİM DALI
(İKTİSAT FAKÜLTESİ)

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRME
SORUNU**

HAZIRLAYAN

MURAT ÇUBUKÇU
2501960227

TEZ DANIŞMANI
PROF.DR. İZZETTİN ÖNDER

DÜZELTİLMİŞ TEZ

İSTANBUL / 2006

TEZ DÜZELTME METNİ

İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalında (İktisat Fakültesi) , “Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu” isimli tez ile, 11.07.2006 tarihinde yapılan tez savunma sınavında, juri üyelerinin gerekli gördüğü düzeltmeler yapılmıştır.

Düzeltilmenin yapılmış olduğu bölümlerin alt bilgi kısımlarına ‘Düzeltilme’ ibaresini konulmuştur. Tez de düzeltme ile ilgili tüm bilgilerin yer aldığı açıklama metni aşağıda belirtilmiştir.

- **Düzeltilme Konusu :** Tez’de bölümlendirme çok orantısız yapılmış. Birinci bölüm sayfa sayısı 3–76 arası, İkinci bölüm sayfa sayısı 80–102 arası ve Üçüncü bölümde 104-111 arasında olmak üzere, dengesiz bir bölümlendirme yapılmıştır. Tez’de bölümler arası denge ve bütünlük sağlanmalı.

Açıklama : Düzeltilmiş Tez’de, Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu Dört bölüm halinde incelenmiştir. Birinci bölümde, genel olarak çifte vergilendirme sorunu ve önemi üzerinde durulmuş, çifte vergilendirme kavramının yakın kavramlardan ayırt edilip, çifte vergilendirmeye benzer diğer durumlar, çifte vergilendirme türleri ve çifte vergilendirme sorununu doğuran nedenler incelenmiştir. İkinci bölümde, uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi ve ortadan kaldırılması yolları incelenmiştir. Uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesinin faydaları ve sonuçları, çifte vergilendirmeyi önleyici ve/veya ortadan kaldırıcı yöntem ve araçlar incelenmiştir. Üçüncü bölümde, uluslararası hukuksal ve ekonomik çifte vergilendirme sorununu çözüm yöntemleri araştırılmıştır. Uluslararası hukuksal çifte vergilendirmeyi çözüm yöntemi olarak uluslararası vergi anlaşmaları ve uluslararası ekonomik

çifte vergilendirmeyi çözüm yöntemi olarak ta vergi ahenkleştirilmesi incelenmiştir. Dördüncü ve son bölümde, uluslararası çifte vergilendirmeyi önlemeye ilişkin anlaşma modelleri olarak OECD ve UN çifte vergilendirmeyi önleyici anlaşma modeli hükümleri incelenmiş ve karşılaştırılması yapılmıştır. Türkiye'nin uluslararası çifte vergilendirme sorununa yaklaşımı ve Türk çifte vergilendirmeyi önleyici anlaşma modeli de incelenmiştir. Son kısımda da, A.B. ile Türkiye arasında ki vergi uyumlaştırılması çalışmalarına, genel hatları ile değinilmiştir.

ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRME SORUNU	
GİRİŞ Sayfa Sayısı	1 - 3
Bölüm Adı	
I. Bölüm Sayfa Sayısı	Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorununa Genel Bakış 4- 45
II. Bölüm Sayfa Sayısı	Uluslararası Çifte Vergilendirme'nin Önlenmesi ve Ortadan Kaldırılması Yolları 46- 69
III. Bölüm Sayfa Sayısı	Uluslararası Hukuksal ve Ekonomik Çifte Vergilendirme Sorununu Çözüm Yolları 70 - 124
IV. Bölüm Sayfa Sayısı	Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önlemeye İlişkin Anlaşma Modelleri ve Türkiye'nin Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorununa Yaklaşımı 125 - 180
SONUÇ Sayfa Sayısı	181 - 185

- **Düzeltilme Konusu :** Özet kısım İngilizce başlığı ‘Essence’ değil, ‘Abstract’ olmalı.

Açıklama : Düzeltilmiş Tez’de öz kısmı İngilizce çevirisi ‘Abstract’ olarak değiştirildi.

- **Düzeltilme Konusu :** Tez’in öz kısmında, birinci paragrafta yer alan, “Bir ülkenin coğrafi sınırları, aynı zamanda o ülkenin mali sınırlarıdır.” ibaresi eksik ve hatta yanlış bir ifadedir.

Açıklama : Düzeltilmiş Tez’de, öz kısmında birinci paragrafta yer alan bu cümle çıkarılmıştır. Öz kısmına ikinci ve üçüncü paragraf açıklayıcı metin olarak eklenmiştir. Düzeltilmiş Tez’in ikinci paragrafının son kısmına, “Bir devletin vergi yasaları kural olarak o devletin egemenlik alanı içinde geçerlidir. Ancak ülkeler, yabancı sermaye girişini hızlandırmak, yeni teknolojilerin kullanılmasını sağlamak gibi amaçlarla, kendi siyasi sınırları içerisinde olmasına rağmen, gümrük sınırları dışında bölgeler kurulabilmektedir. Örnek olarak ta serbest bölgeleri gösterebiliriz.” eklenmiştir.

- **Düzeltilme Konusu :** Çifte vergilendirmeyi önleyici anlaşma modeli hükümlerinin son revizyonları ve güncel olmalı. Örneğin OECD anlaşma modelinde 14.madde çıkarılmıştır.

Açıklama : Düzeltilmiş Tez’de, sayfa 131 – 142 arasında güncel kaynak, yayın ve son yaklaşımlar yer almış ve güncellenmiştir. OECD ve UN modellerinde en son yayınlar ile değişiklikler yansıtılmıştır. OECD 2000 – 2003 ve UN 2001 modellerinde yapılan değişiklikler sınırlı sayıda, ancak önemlidir. OECD 2000 modelinde 14. madde ki serbest meslek kazançları iptal edilmiştir. Ancak UN modelinde yerini korumuştur.

- **Düzeltilme Konusu :** Tez içinde yer alan tabloların alt bilgi kısmında kaynakları da gösterilmelidir.
Açıklama : Düzeltilmiş Tez’de, metin ve ekler içerisinde ki tüm tablo ve şekillerin kaynağı sayfa alt bilgi kısmında yer alan dipnotta belirtilmiştir.

- **Düzeltilme Konusu :** Vergi anlaşmalarının Türkiye’de uygulanması ile ilgili daha fazla bilgi verilmeli. Anayasamızda ki yeri araştırılmalıdır.
Açıklama : Düzeltilmiş Tez’de üçüncü bölümde, sayfa 88 – 90’de, “Türk hukuku’na göre uluslararası vergi anlaşmaları’nın durumu” başlığı adı altında, yararlanılan kaynaklar ışığı altında incelenmiştir. Ayrıca dördüncü bölümde, “Türkiye’de uluslararası çifte vergilendirmeyi önleyici anlaşmaların uygulanmasında ortaya çıkan sorunlar”, “Türk hukukuna göre vergi anlaşmalarının yapılması ve yürürlüğe girmesi” ve “Türk vergi anlaşmalarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar” başlığı altında, sayfa 150-153 arasında, vergi anlaşmalarının Türkiye’de uygulanmasına ve karşılaşılan sorunlara ilişkin tespitler, yararlanılan kaynaklar ışığı altında incelenmiştir.

- **Düzeltilme Konusu :** Tez’in bazı kısım ve sayfalarında ki mevcut yazım ve imla hatalarının düzeltilmesi gerekmektedir. Sayfa 65-82-86-99-113’de yazım ve imla hataları vardır.
Açıklama : Düzeltilmiş Tez’de yazım ve imla hataları düzeltilmiştir. Sayfa 69-87-92-106 ve 123’te düzeltmeler yapılmıştır.

- **Düzeltilme Konusu :** Sonuç bölümü daha geniş olmalı. Öneri yer almalı ve sonuca ulaşılmalı.

Açıklama : Düzeltilmiş Tez'de sonuç bölümü 5 sayfa olmuştur. (Daha önce 1,5 sayfa idi.) Sonuç bölümünde, uluslararası çifte vergilendirme sorununun, günümüzün en önemli kavramlarından olan insan hakları açısından, çözümlenmesi, önlenmesi ve ortadan kaldırılması gereken bir kavram olarak görülmüştür. İki önemli uluslararası kuruluşun bu konuda yaptığı çalışmalar ve ülkemizde dahil bu konuya hassasiyetle yaklaşımları, bu tez'de, kanıt olarak değinilmiştir. İnsan haklarına saygılı devletler, sosyal devlet anlayışına önem verirler. Çifte vergilendirmede, aynı matrah üzerinden, aynı dönem içinde, aynı nitelikte iki veya daha fazla vergi alınmak suretiyle, vergi adaletine ve vergileme de adalet ilkesine aykırı bir ortaya koymaktadır. Dolayısıyla çözümlenmesi gereken bir sorundur. Özellikle günümüzün küreselleşen dünyasında, devletler, serbest rekabet ortamını zedelememek, sermaye akımına engel olmamak için bu sorunu çözüm yolları aramışlar ve bu konuya hassasiyetle yaklaşmışlardır. Ülkemizin de geliştirmekte olan bir ülke olarak, yabancı sermaye girişini hızlandırmak, çifte vergilendirmeyi önlemek veya ortadan kaldırmak v.b. sebeplerle, ülke yararına da olanak sağlamak amacıyla kendi vergi anlaşma modelini de geliştirmiştir. Ülkemizde, yatırımları geliştiren ve teşvik eden vergi anlaşmaları yapmayı tercih etmiştir.

TEZ ONAY SAYFASI

**T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİ HUKUK ANABİLİM DALI
(İKTİSAT FAKÜLTESİ)**

İSTANBUL / 2006

TEZİ ONAYLAYAN JÜRİ ÜYELERİNİN ÜNVANI VE ADLARI

Prof.Dr. İZZETTİN ÖNDER (DANIŞMAN)

Prof.Dr. ŞERAFETTİN AKSOY

Prof.Dr. ESFENDER KORKMAZ

Prof.Dr. BİLLUR YALTI

Yrd.Doç.Dr. UFUK BAKKAL

ÖZ

Dünya genelinde mallar, hizmetler, işgücü ve sermaye gibi üretim faktörleri, eskiye oranla daha hareketli hale gelmiştir. Sonuçta, bir ülkede uygulanan vergi politikası, vergi sağlayan faktörlerin düşük vergi uygulayan ülkelere kaymasına neden olabilmektedir. Günümüzde, dünyada çok yoğun bir şekilde yaşanan ülkelerarası sermaye, mal ve emek hareketleri ve bunlar arasındaki vergiye tabi işlemleri hangi devletin vergilendireceği konuları sorun olmaktadır. Uluslararası ekonomik faaliyette bulunan kişiler, farklı vergi düzenlemeleri nedeniyle elde ettikleri gelirleri üzerinden birden çok vergiye tabi olabilmektedirler. Bunun sonucunda uluslararası çifte vergilendirme olarak adlandırılan, birden çok ülkede aynı vergi konusu ve vergi yükümlüsünün, aynı vergilendirme dönemi içerisinde vergilendirilmesini ifade eden bir durum ortaya çıkmaktadır.

Devletlerin en önemli egemenlik haklarından biri vergilendirme yetkisidir. Bu yüzden devletler, vergilendirme yetkilerini, uluslararası ilişkilerinde ki çıkarları doğrultusunda, bağımsız ve özgür bir biçimde kullanmak eğilimindedirler. Ancak devletlerin, vergilendirme yetkilerini, kendi iradeleri sonucunda sınırlandırmaları, egemenliklerinin sınırlandırıldığı anlamına gelmez. Devlet egemenliği gibi onun içerdiği yetkilerden biri olan vergilendirme yetkisi, kural olarak devletin sınırları içerisinde geçerlidir. Devletlerin kendi vergilendirme yetkilerini iradi olarak yasalarla yâda uluslararası anlaşmalarla sınırlandırmaları, mali egemenliklerinin doğal bir sonucudur. Bir devletin vergi yasaları kural olarak o devletin egemenlik alanı içinde geçerlidir. Bir ülkenin mali sınırları, gümrük sınırlarına eşittir. Ancak ülkeler, yabancı sermaye girişini hızlandırmak, yeni teknolojilerin kullanılmasını sağlamak gibi amaçlarla, kendi siyasi sınırları içerisinde olmasına rağmen, gümrük sınırları dışında bölgeler kurulabilmektedir. Örnek olarak serbest bölgeleri gösterebiliriz.

Egemen devletlerin mali sınırları üzerinde, serbestçe vergilendirme yetkilerini kullanmaları sorun yaratabilmektedir. Çünkü devletler kendi mali sınırları içerisinde vergilendirme yetkilerini kullanırken, ister istemez kendi coğrafi sınırları içerisinde bulunan yabancılara karşıda bu yetkilerini kullanmak isteyeceklerdir. Söz konusu yabancılardan, vatandaşlık bağıyla bağlı bulunduğu devlette, bu kişiler üzerinde vergilendirme yetkisini kullanmak istediği takdirde (vatandaşlık bağından dolayı), vergilendirme yetkisinin kullanılması, devletler arasında çeşitli anlaşmazlıkların

doğmasına yol açabilir. Bu anlaşmazlıklar 'Uluslararası Çifte Vergilendirme' sorununa yol açar.

Uluslararası çifte vergilendirme hukuki ve ekonomik olarak gerçekleşir. Hukuki anlamda uluslararası çifte vergilendirme; birden fazla devletin, vergilendirmede değişik ilkeleri kabul etmelerinden kaynaklanır. Ekonomik anlamda uluslararası çifte vergilendirme ise; aynı vergi konusu üzerinden, birden fazla kişinin, birden fazla devlet tarafından vergi yükümlüsü olarak tutulmasından kaynaklanır. Devletlerin hukuki anlamda çifte vergilendirmeyi önleyebilmesi için vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaları, ekonomik anlamda çifte vergilendirmeyi önleyebilmek için de vergi sistemlerini belli ölçülerde uyumlaştırmaları gerekmektedir.

Devletlerin, vergilendirme yetkilerini tek başlarına sınırlandırmaları, uluslararası çifte vergilendirmenin tamamen ortadan kaldırılmasına yetmemektedir. Bu nedenle devletler, uluslararası anlaşmalarla karşılıklı olarak vergilendirme yetkilerinin sınırlandırılması yoluna gitmektedirler. Sadece uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla değil, vergi idareleri arasında işbirliği ve uluslar arasında vergi kaçakçılığının önlenmesi v.b. amaçlarla da bu yola başvurulmaktadır. Vergilendirme yetkisi sadece uluslararası anlaşmalarla değil, aynı zamanda, uluslararası veya uluslararası bütünleşmelere üye olarak ta sınırlandırılma yoluna gidilebilmektedir. Bu sınırlandırma, vergilendirme yetkisinin karşılıklı olarak kullanılmasından vazgeçilmesi yâda bütünleşme ile oluşturulan kurumlara devredilmesi şeklinde gerçekleşmektedir.

Uluslararası Çifte Vergilendirmenin önlenmesi tek taraflı, iki taraflı veya çok taraflı yollarla çözümlenebilmektedir. Tek taraflı çözüm şeklinde, ülkeler iç mevzuatlarına koydukları bazı hükümlerle çifte vergilendirmeyi önlemeye çalışırlar. Alınan bu önlemler; vergi oranlarının indirilmesi, yabancı ülkede ödenen vergilerin matrahtan indirilmesi, yurt dışında ödenen verginin yurt içinde ödenen vergiden mahsup edilmesi ve yurt dışında elde edilen gelirin vergiden istisna edilmesi şekillerinde gerçekleştirilir. Ancak uygulamada, ülkelerin sistemlerinde yer alan farklı düzenlemeler ve yorum farklılıkları nedeniyle tek taraflı yöntemlerle uluslararası çifte vergilendirme tam olarak önlenememektedir. Uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesinin bir başka yolu da, iki veya daha çok sayıda devletin aralarında akdettikleri iki veya çok taraflı anlaşmalardır. Uygulamada, çok taraflı anlaşmalar çok sınırlı olarak ve ancak birkaç devlet arasında akdedilmiş, farklı çıkarların bir araya getirilmesinde ki güçlükler dolayısıyla başarılı olamamıştır. Çok taraflı anlaşmaların yarattığı sorunlar nedeniyle ülkeler genellikle iki taraflı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarını tercih etmektedirler.

Günümüzde, devletlerin iç vergilendirme yetkileri, ortak bir uluslar üstü vergileme yetkisince daraltılabilmektedir. Avrupa Birliği günümüzde, bu yönde en başarılı olmuş örgütlerden biridir. Birlik üyesi ülkeler arasında vergi sistemlerinin, Birliğin ortak amacı doğrultusunda uyumlaştırılması amaçlanmıştır. Türkiye’de bu gelişmelerin dışında kalmamış, kendi vergi mevzuatını uyumlaştırma yönünde ciddi adımlar atmıştır. Türkiye’de gelir vergisi ile ilgili olarak ikametgâh esasına dayanan mükellefiyette mahsup prensibi, tabiiyet esasına dayalı vergilendirme de ise istisna prensibi, kurumlar vergisi açısından ise mahsup prensibi uygulanmaktadır. Ayrıca Türkiye, yatırımlarının geliştirilmesi, teşvik edilmesi ve çifte vergilendirmenin önlenmesi ve ortadan kaldırılması amacıyla vergi anlaşması yapmayı tercih etmiştir. Sonuç olarak, Türkiye’nin çifte vergilendirme sorununun çözümlenmesi yolunda önemli mesafeler kaydettiği söylenebilir.

Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu dört bölüm halinde incelenmiştir. Birinci bölümde genel olarak çifte vergilendirme sorunu ve önemi üzerinde durulmuş, çifte vergilendirme kavramı ve yakın kavramlardan ayırt edilmesi, çifte vergilemeye benzer diğer durumlar, çifte vergilendirme türleri ve çifte vergilendirme sorununu doğuran nedenler incelenmiştir. İkinci bölümde, uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi ve ortadan kaldırılması yolları incelenmiştir. Uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesinin faydaları ve sonuçları, çifte vergilendirmeyi önleyici yöntem ve araçlar ve çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırma yöntemleri incelenmiştir. Üçüncü bölümünde uluslararası çifte vergilendirme sorununu çözüm yöntemleri araştırılmıştır. Çözüm yöntemleri olarak, uluslararası vergi anlaşmaları ve vergi ahenkleştirilmesi incelenmiştir. Dördüncü ve son bölümde de, uluslararası çifte vergilendirmeyi önlemeye ilişkin anlaşma modelleri olarak OECD ve UN Çifte Vergilendirmeyi Önleyici Anlaşma Modeli hükümleri incelenmiş ve karşılaştırılması yapılmıştır. Ayrıca, Türkiye’nin uluslararası çifte vergilendirme sorununa yaklaşımı ve Türk çifte vergilendirmeyi önleyici anlaşma modeli incelenmiştir. Uluslararası çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılmasına yönelik Avrupa Birliği ile Türkiye arasında vergi uyumlaştırılması çalışmalarına da değinilmiştir.

ABSTRACT

Production factors like goods, services, labour force, and capital have become more important when compared to the past worldwide. Consequently, tax policy practised in a country may cause the factors that provide tax to move to low-tax countries. Today, the matters such as international capital, goods and labour movements which are experienced very intensively in the world and that which countries shall tax the transactions between them which are subject to tax constitute a problem. Persons who have engaged in international activities may be subject to more than one taxation over the incomes they earned due to different tax regulations. As a result, a situation that is called international double taxation expressing the taxation of the same tax object and the same taxpayer in more than one country in the same taxation period has arisen.

One of the most important sovereignty rights of governments is the right of taxation. Therefore, governments have the tendency to use their taxation powers independently and freely in line with their benefits in international relations. But the governments' limitation of their taxation powers relying on their discretion does not mean that they limit their sovereignty. Taxation power that is one of the powers like state sovereignty which the state holds is valid within the borders of the state as a rule. State's limitation of their own taxation power with laws or international agreements relying on their discretion is a natural result of their financial sovereignty. Taxation laws of a state are as a rule valid within that borders of that state. Financial borders of a country are equal to its customs borders. But countries, in order to speed up the entrance of foreign capital, and provide the use of new technologies, even if within their own political borders, can establish regions out of their customs borders. Free zones may be an example.

The sovereign countries' use of their free taxation power within their financial borders may cause problems. Because states will unavoidably want to use their power also on the foreign people living within their borders while they use their taxation power within their financial borders. In case the foreigners' country, to which they have citizenship relation (because of citizenship relation), want to use its taxation power on these people; there may be various conflicts between states. These conflicts cause "International Double Taxation" problem.

International double taxation occurs legally and economically. Legal international taxation results from the acceptance of more than one state's different principles of taxation. Economical international taxation, on the other hand, results from more than one person being taxed by more than one state. In order to prevent legal double taxation states should limit their taxation limits and in order to prevent economical double taxation they should adapt their tax systems within certain measures.

Limitation of taxation power alone by states is not sufficient to eliminate international taxation wholly. Because of this reason, states prefer limiting taxation powers mutually with international agreements. This method is preferred for not only the purpose of international double taxation, but also for cooperation between tax offices and for preventing international tax smuggling etc. Taxation power may be limited by not only international agreements, but also by being a member of international or above national unions. This limitation occurs as giving up the use of taxation power mutually or transferring it to the institutions formed as a result of the union.

Preventing International Double Taxation can be solved with unilateral, bilateral, or multilateral methods. In the unilateral solving method, states try to prevent double taxation via some rules they include in their internal body of current laws. These precautions taken are reducing tax rates, considering the tax paid outside the country as domestic tax, considering the income earned out of the country free of tax. But in practise, double taxation cannot be completely prevented by unilateral methods because of different regulations in the states' systems and differences of interpretation. Another way of preventing double taxation is that two or more countries contracts of two or more-sided agreements. In practise, multilateral agreements have been contracted within only a few states very limited; but failed to be successful because of the difficulties in uniting different advantages. States usually prefer bilateral double taxation prevention agreements because of the problems that multilateral agreements cause.

Today, internal taxation power of states can be narrowed down by a common above national taxation power. European Union is one of the most successful organizations of today. Tax systems between union member states have been aimed to be adapted for the common purpose of the Union. Turkey has not been out of these developments, and has taken considerable steps for adapting its own taxation body of current laws. In Turkey, taxpayer entered in the account based on residence for income tax, exception principal

based on dependency taxation, and for institutions taxation entered in the account are practised. Furthermore Turkey has preferred making taxation agreement in order to improve investments, courage them, to avoid double taxation and eliminating them. As a result, it can be stated that Turkey has advanced considerably in the process of solving double taxation problem.

International Double Taxation Problem has been analysed in four parts. The problem of double taxation and its importance in general has been focussed in the first part; distinguishing double taxation concept and similar concepts, other cases resembling double taxation, types of double taxation, and reasons that cause double taxation problems have been examined. In the second part, methods to prevent and eliminate double taxation have been examined. Uses and results of preventing international double taxation, methods, and tools to prevent double taxation and methods to eliminate double taxation have been examined. In the third part, methods to solve international double taxation problem have been searched. As solution methods, international tax agreements and tax harmony have been investigated. In the fourth and last part, OECD and UN Agreement Model of Preventing Double Taxation provisions have been inspected as agreement models about preventing international double taxation and they have been compared. Otherwise, Turkey's approach to international double taxation problem and Turkish model of preventing double taxation has been examined. At the end of the part, studies of tax harmonizing between European Union and Turkey for the purpose of eliminating international double taxation have been examined.

ÖNSÖZ

TEZ BAŞLIĞI: ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRME SORUNU

TEZİN AMACI: Çifte Vergilendirme kavramının yakın kavramlardan ayırt edilip, ulusal ve uluslararası sahada ortaya çıkardığı sorunların irdelenmesi ve bu sorunu ortadan kaldıracabilecek veya önleyebilecek yöntem ve araçların açıklanmasıdır. Tez’de, Türkiye’nin Çifte Vergileme Konusuna yaklaşımı ve bu konu üzerindeki çalışmaları da ortaya konulacaktır. Çifte Vergilendirme konusunda, ulusal ve uluslararası alanda yapılan çalışmalar, tablo ve istatistiklerle yansıtılmaya çalışılmıştır.

Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu isimli tez’de; çifte vergilendirme kavramının yakın kavramlardan ayırt edilip, ulusal ve uluslar arası alanda ortaya çıkardığı sorunları araştırıp, bu sorunu ortadan kaldıracabilecek veya önleyebilecek yöntem ve araçları incelemek amaçlanmıştır. Tez’de Türkiye’nin çifte vergileme sorununa yaklaşımı ve bu konu üzerinde ki çalışmaları da ortaya konmaya çalışılmıştır. Çifte vergilendirme konusunda, ulusal ve uluslararası alanda yapılan çalışmalar, tablo ve istatistiklerle yansıtılmaya çalışılmıştır.

Günümüzün en önemli kavramlarından biri insan haklarıdır. İnsan haklarına saygılı devletler sosyal devlet anlayışına önem verirler. Sosyal Adalet, bir toplumda, ekonomik bakımdan zayıf durumda ki sınıfları, daha güçlü sınıflar ve işverenler karşısında korumak, sınıflar arasında ki gelir dengesizliklerini giderici yönde önlemler almak şeklinde ki faaliyetler verilen genel isimdir. Çifte vergilendirme de, aynı matrah üzerinden, aynı dönem içinde, aynı nitelikte iki veya daha çok vergi alınmak suretiyle, vergi adaletine ve vergilemede eşitlik ilkelerine aykırı bir durum ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla bu konu, modern vergileme ilkeleri çerçevesinde araştırılması ve çözüm yolları aranmasını gerekli kılmıştır.

Günümüzde, milletler arası ekonomik ilişkiler artmış ve mükellefler tek bir siyasi otorite tarafından değil, birden fazla siyasi otorite tarafından vergilendirme durumuyla karşı karşıya kalmışlardır. Devletler, serbest rekabet ortamını zedelememek ve uluslararası sermaye akımına engel olmamak için, bu soruna çözüm yolları aramışlardır. Uluslararası örgütlerin, bu konuda çalışma yapmış olmaları da, ülkelerin bu konuya ne kadar hassasiyetle yaklaşmış olduklarını gösterir. U.N. ve O.E.C.D. gibi uluslararası örgütlerin,

uluslararası çifte vergilendirme konusunda geliştirmiş oldukları modelleri, bu görüşe destek olarak gösterebiliriz.

ARAŞTIRMA GEREKÇESİ: Çifte Vergilendirme, aynı matrah üzerinden, aynı dönem içinde, aynı nitelikte iki veya daha çok vergi alınmak suretiyle, vergi adaletine ve vergilemede eşitlik ilkelerine aykırı bir durum ortaya koyması nedeniyle, bu konunun modern vergileme ilkeleri çerçevesinde araştırılmasını gerekli kılmaktadır.

Günümüzde ülkeler arası ekonomik ilişkiler artmış ve mükellefler tek bir siyasi otorite tarafından değil, birden fazla siyasi otorite tarafından vergilendirme durumuyla karşı karşıya kalmışlardır. Devletler, serbest rekabet ortamını zedelememek ve uluslararası sermaye akımına engel olmamak için, bu soruna çözüm yolları aramışlardır. Uluslararası örgütlerin, bu konuda çalışmalar yapmış olmaları, ülkelerin bu konuya ne kadar hassasiyetle yaklaşmış olduklarını gösterir. U.N. ve O.E.C.D. gibi uluslararası örgütlerin, uluslararası çifte vergilendirme konusunda geliştirmiş oldukları modelleri, bu görüşe destek olarak gösterebiliriz. Uluslararası ticaret hacminin arttığı dünyamızda, özellikle ülkemiz gibi gelişmekte olan ülkeler için, yabancı sermayenin ülke sınırları içine çekilmesi

önem arz etmektedir. Bu ortamda Çifte vergilendirme sorunun çözülmesi daha da önem kazanmıştır. Avrupa Birliği tam üyesi olmayı hedefleyen ülkemiz için de çifte vergilendirmenin önlenmesi ve vergilerin ahenkleştirilmesi gerekmektedir.

Araştırmamda, uluslararası sermaye ve işgücü akımının önünde bir engel oluşturan Çifte Vergilendirme sorununun incelenmesi ve bu konuda uluslar arasında bulunan çözüm yollarının ve uyumlaştırma çalışmalarının ortaya konması amaçlanmıştır.

Uluslararası çifte vergilendirme sorunu isimli Tez'imın yazımında, görüş ve fikirleriyle, desteğini hissettiğim Tez Danışmanım Sayın Prof. Dr. İzzettin Önder'e en içten teşekkürlerimi sunarım. Hazırlamış olduğum Tez'le, bilimsel araştırmalara, bir nebze de olsa katkı olmuşsa, kendimi mutlu hissedeceğim.

Murat ÇUBUKÇU

ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRME SORUNU

İÇİNDEKİLER

Sayfa No

GİRİŞ 1

Birinci Bölüm

ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRME SORUNUNA GENEL BAKIŞ

A. GENEL OLARAK ÇİFTE VERGİLENDİRME SORUNU VE ÖNEMİ	4
B. ÇİFTE VERGİLENDİRME KAVRAMI VE YAKIN KAVRAMLARDAN AYIRT EDİLMESİ	9
1. Çifte Vergilendirme Kavramı	9
a) Terim	9
b) Tanımlamalar	10
c) Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Unsurları	12
(1) Birden Fazla Devletin veya Birden Fazla Devletin Siyasi Alt Bölümlerine Ait Vergilendirme Yetkilerinin Çakışması	13
(2) Vergi Yükümlüsünün Aynılığı	14
(3) Vergi Konusunun Aynılığı	15
(4) Verginin Aynılığı	15
(5) Vergilendirme Döneminin Aynılığı	16
d) Şekilleri	16
2. Çifte Vergilemeye Benzer Diğer Durumlar	19
3. Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirme Türleri	21
a) Yatay-Dikey-Çapraz Çifte Vergilendirme	22
b) Gerçek ve Görünüşte Çifte Vergilendirme	22
c) Kişisel-Kişisel Olmayan-Karışık Çifte Vergilendirme	23
4. Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Yakın Kavramlardan Ayırt Edilmesi	24
a) Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Uluslararası Ekonomik Çifte Vergilendirmeden Ayırt Edilmesi	24
b) U.H.Ç.V.'nin Ulusal Çifte Vergilendirmeden Ayırt Edilmesi	25
c) U.H.Ç.V.'nin Çifte Vergi Yükünden Ayırt Edilmesi	26
d) U.H.Ç.V.'nin Vergi Hatasından Ayırt Edilmesi	26

C. ÇİFTE VERGİLENDİRME SORUNUNU DOĞURAN NEDENLER	28
1. Genel Nedenler	28
a) Uluslararası Sermaye ve İşgücü Akımları ile Ulusal Vergi Politikasına Aykırılık	29
b) Devletlerin Vergilendirme Yetkilerinin Çakışması	30
2. Vergileme Tekniği ile İlgili Nedenler	32
a) Kaynak İlkesi	33
b) İkametgah İlkesi	36
c) Uyrukluk İlkesi	38
d) Vergilendirme İlkelerinin Çakışması	39
(1) Tam Yükümlüler Arası Çakışma	40
(2) Tam Yükümlülük ile Dar Yükümlülük Arası Çakışma	40
(3) Dar Yükümlüler Arası Çakışma	40
e) Türkiye Uygulaması	41
(1) Gelir Vergisi Kanunu	42
(2) Kurumlar Vergisi Kanunu	44
(3) Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu	44

İkinci Bölüm

ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRME'NİN ÖNLENMESİ VE ORTADAN KALDIRILMASI YOLLARI

A. ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN ÖNLENMESİ YOLLARI VE ARAÇLARI	46
1. Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Önlenmesinin Faydaları ve Sonuçları	46
a) Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Önlenmesinin Faydaları	46
(1) Sermayenin Serbest Dolaşımı	47
(2) Serbest Rekabet Düzeninin Sağlanması	48
(3) Uluslararası Vergi Kaçakçılığın Önlenmesi	49
b) Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Sonuçları	49
2. Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleyici Yöntem ve Araçlar	51
a) Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleyici Ulusal (Tek Taraflı) Yöntem ve Araçlar	51
(1) Vergi Mevzuatının Islahı	52

(2) Düzeltme Yöntemi	52
(3) Vergiyi Temel Alan Önlemler	53
(i) Mahsup Yöntemi	53
(ii) Vergi Oranı İndirimi	55
(4) Matrahı Esas Alan Yöntemler	56
(i) İstisna Yöntemi	56
(ii) Matrahtan İndirim Yöntemi	57
(5) Türkiye Uygulaması	57
b) Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleyici Çift Taraflı Yöntem ve Araçlar	60
(1) Mahsup Yöntemi	60
(2) İstisna Yöntemi	62
(3) İki Taraflı Vergi Anlaşmaları	64
c) Değerlendirme	64
B. ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ORTADAN KALDIRMA YÖNTEMLERİ ..	66
1. İki Taraflı Anlaşmalar	67
2. Çok Taraflı Anlaşmalar	68

Üçüncü Bölüm

ULUSLARARASI HUKUKSAL VE EKONOMİK ÇİFTE VERGİLENDİRME SORUNUNU ÇÖZÜM YOLLARI

A. ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARI	71
1. Uluslararası Vergi Anlaşmaları Tanımı ve Terim	71
2. Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Türleri	73
a) Kapsayıcı Anlaşmalar	73
b) Sınırlı Anlaşmalar	73
3. Uluslararası Vergi Anlaşmalarının İşlevleri	73
a) Hukuk Yaratma İşlevi	73
b) Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Ortadan Kaldırma	74
c) Uluslararası Vergi Kaçakçılığını ve Vergiden Kaçınmayı Önleme	74
d) Vergi Gelirlerinin Devletler Arasında Paylaştırılması	76
e) Vergi Adaletinin Sağlanması ve Ayrımcılığın Önlenmesi	77
f) Ekonomik Kalkınmayı Geliştirme	77
4. Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önlemeye ve Ortadan Kaldırmaya İlişkin Yapılan Anlaşmaların Tarihi Gelişimi	78

5. Uluslararası Vergi Anlaşması Yapmayı Gerektiren Sebepler	81
a) Vergi Ödeme Gücüne Ulaşmak	82
b) Sermaye Hareketliliğini Artırmak	82
6. Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Yapısından ve Uygulanmasından	
Doğan Sorunlar	83
a) Vergi Anlaşmalarının Hazırlanması ve Yürürlüğe	
Girmesi	83
b) Uluslararası Çifte Vergilendirmede Yasa Çakışması	
Sorunu	85
c) Vergi Anlaşmalarının İç Hukuk Kuralları Karşısındaki	
Durumu	86
d) Vergi Anlaşmalarında Uygulama Yöntemine İlişkin	
Öncelik Sorunu	87
e) Vergi Anlaşmalarının Yorumlanması Meselesi	88
7. Türk Hukuku'na Göre Uluslararası Vergi Anlaşmalarının	
Durumu	88
B. VERGİ AHENKLEŞTİRİLMESİ	91
1. Vergi Ahenkleştirilmesi Tanımı ve Terimi	92
2. Vergi Ahenkleştirilmesi Yoluna Neden Başvurulur ?	93
3. Ekonomik Bütünleşmeler (Entegrasyonlar)	94
4. Vergi Ahenkleştirilmesinde Karşılaşılan Genel Problemler	97
5. Avrupa Birliğinde Vergi Mevzuatlarının Uyumlaştırılması	
Çalışmaları	98
a) Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırılmasının Hukuksal	
Dayanakları	100
b) Avrupa Birliğinde Vergiler	102
(1) Avrupa Birliğinde Dolaylı Vergilerin Uyum	
Çalışmaları	103
(2) Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergilerin Uyum	
Çalışmaları	106
c) Avrupa Birliğinde Vergi Ahenkleştirmesinin	
Önündeki Engeller	107
6. Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemleriyle	
Uyumlaştırılması Çalışmaları	109
a) Türkiye'nin Avrupa Birliği ile Vergi Uyumlaştırması	
Çalışmalarının Hukuki Alt Yapısı	111
b) Dolaysız Vergiler Alanındaki Uyumlaştırma Çalışmaları	115
(1) Gelir Vergisi	115
(2) Kurumlar Vergisi	117
c) Dolaylı Vergiler Alanındaki Uyumlaştırma Çalışmaları	118

Dördüncü Bölüm

ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEMeye İLİŞKİN ANLAŞMA MODELLERİ VE TÜRKİYE'NİN ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRME SORUNUNA YAKLAŞIMI

A.	ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEYİCİ ANLAŞMA MODELİ ...	125
	1. O.E.C.D. Çifte Vergilendirmeyi Önleyici Anlaşma Modeli	129
	a) O.E.C.D. Anlaşma Modeli'nin Tarihsel Gelişimi	129
	b) O.E.C.D. Anlaşma Modeli'nin Hükümleri	132
	c) O.E.C.D. Anlaşma Modeli'nin Değerlendirilmesi	135
	2. U.N. Çifte Vergilendirmeyi Önleyici Anlaşma Modeli	138
	a) U.N. Örgütü Tarafından Yapılan Çalışmaların Tarihsel Gelişimi	138
	b) U.N. Anlaşma Modeli'nin Hükümleri	139
	c) U.N. Modelinin Değerlendirilmesi	141
B.	O.E.C.D. ve U.N. ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEYİCİ ANLAŞMA MODELLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI	141
C.	TÜRKİYE'NİN ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRME SORUNUNA YAKLAŞIMI	145
	1. Türkiye'nin Uluslararası Vergi Anlaşmaları Karşısındaki Tutumu ve Tercih Edilen Model	146
	a) Türkiye'nin U.V.A. İmzalaması Gerektiği Yönündeki Olumlu Görüşler	147
	b) Türkiye'nin U.V.A. İmzalamasının Zorunlu Olmadığı Yönündeki Olumsuz Görüşler	147
	c) Türkiye'nin Genel Tutumu ve Tercih Edilen Model	148
	2. Türkiye'de U.Ç.V. 'yi Önleyici Anlaşmaların Uygulanmasında Ortaya Çıkan Sorunlar	150
	a) Türk Hukukuna Göre Vergi Anlaşmalarının Yapılması ve Yürürlüğe Girmesi	151
	b) Türk Vergi Anlaşmalarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar	152

D.	TÜRK ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEYİCİ ANLAŞMA MODELİ ve YÜRÜTÜLEN ÇALIŞMALAR	154
1.	Türk Ç.V.Ö. Anlaşma Modeli	154
a)	Türk Ç.V.Ö.A. Modelinin Hükümleri	157
b)	Türk Anlaşma Modelinin O.E.C.D. Anlaşma Modeli'nden Farklılığı	159
2.	Türkiye'nin Taraf Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleyici Anlaşmaları ve Uygulanması	160
E.	TÜRKİYE'NİN ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRME SORUNUNA YAKLAŞIMI	165
1.	Avrupa Birliği'nde Vergilerin Uyumlaştırılması	168
a)	Avrupa Birliği'nde Vergi Politikası	170
b)	Avrupa Birliği'nde Tek Mali Pazar Yönündeki Gelişmeler	172
c)	Avrupa Birliği'nde Dolaylı Vergiler Alanında Uyumlaştırma Çalışmaları	173
d)	Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergiler Alanında Uyumlaştırma Çalışmaları	174
2.	Avrupa Birliği İle Türk Vergi Sisteminin Birlik Modeline Uyumu	176
a)	Türkiye - Avrupa Birliği İlişkileri ve Tarihsel Gelişimi	176
b)	Türkiye'nin Avrupa Birliği ile Vergi Sistemini Uyumlaştırılması Çalışmaları	178
	SONUÇ	181

YARARLANILAN KAYNAKLAR

EKLER I

EKLER II

EKLER III

TABLO VE ŞEKİLLER LİSTESİ

İkinci Bölüm

	Sayfa
Tablo 1 – OECD Ülkelerindeki Vergi Yapısı	56
Tablo 2 – Dış Ülkelerde Ödenen Verginin Mahsubu Usulü Uygulama Örneği	60
Tablo 3 – İstisna Yöntemi Uygulama Örneği	62
Tablo 4 – Çifte Vergilemenin Tek Yönlü Olarak Sınırlandırılması Yöntemleri Kıyaslaması	65
Tablo 5 - Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri	65

Üçüncü Bölüm

Tablo 6 – Uluslararası Ekonomik Birleşmelerin Aşamaları	96
Tablo 7 – A.E.T. Ülkeleri Arasında ki Vergi Yüğü Dağılımı	102
Tablo 8 – AB Ülkelerinde ve Türkiye’de Vergi Yüğü	110
Tablo 9 - Avrupa Birliğı’ne Üye Ülkelerde ve Türkiye’de Gelir Vergisi Oranları (Üst Oran)	116
Tablo 10 – Avrupa Birliğı Ülkelerinde ve Türkiye’de Kurumlar Vergisi Oranları	118
Tablo 11 – Avrupa Birliğı Ülkelerinde KDV Yürürlük Tarihi ve Standart Oranları	119
Tablo 12 – Üye Devletlerin Uyguladıkları Genel KDV Oranları	121

Dördüncü Bölüm

Tablo 13 – Model Vergi Anlaşmalarının Tarihsel Gelişimi	127
Tablo 14 – Bir Vergi Anlaşması Görüşmelerine İlişkin Genel Prosedür	128
Tablo 15 – Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Bilançosu	155
Tablo 16 – Yabancı Sermaye İzinlerinin Ülkelere Göre Dağılımı	156
Tablo 17 – Anlaşmalarda, Türkiye Yönünden Çifte Vergilendirmenin Hangi Metodla Önleneceğı	163

Tablo 18 – İthalat ve İhracatımızın Ülke Gruplarına Göre Dağılımı	167
---	-----

Ekler – I

Tablo I – Türkiye’de Yürürlükte Olan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları (01.12.2005 itibarıyla)	I
Tablo II – Türkiye’nin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Bilançosu	III
Tablo III – Türkiye’nin Taraf Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında İşyeri Olarak Kavranan Faaliyet ve Sürelere İlişkin Tablo ...	IV
Tablo IV – ÇVÖ Anlaşmalarına Göre Temettüleri	VIII
Tablo V – ÇVÖ Anlaşmalarına Göre Faiz ve Gayri Maddi Hak Bedelleri Üzerinden Kaynak Devlette Alınacak Vergi Oranları	XI
Tablo VI – Türkiye’nin Sermaye İthalı ve İhracı	XIV
Tablo VII – Yıllara Göre Türkiye’de Yabancı Sermaye Yatırımları	XV
Tablo VIII – Toplam Vergi Gelirlerinin Gayri Safi Yurt İçi Hasıla İçindeki Payı (Piyasa Fiyatları İle 2003)	XVI

Ekler – II

Karşılaştırmalı OECD, UN ve Türk Modelleri	XVII
Tablo IX – Türk Modeli	XVII
Tablo X – Birleşmiş Milletler Modeli	XIX
Tablo XI – OECD Modeli	XXI

Ekler – III

Tablo XII – Türkiye İle Japonya Arasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması	XXIII
Tablo XIII – Türkiye İle Yunanistan Arasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması	XXXVI

KISALTMALAR LİSTESİ

U.Ç.V.	Uluslararası Çifte Vergilendirme
Ç.V.Ö.	Çifte Vergilemeyi Önleme
U.H.Ç.V.	Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirme
U.E.Ç.V.	Uluslararası Ekonomik Çifte Vergilendirme
O.E.C.D.	Organisation For Economic Co-operation And Development (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı)
OECD	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
U.N.	United Nations (Birleşmiş Milletler)
BM	Birleşmiş Milletler
V.U.K.	Vergi Usul Kanunu
K.V.K.	Kurumlar Vergisi Kanunu
G.V.K.	Gelir Vergisi
v.b.	ve benzeri
T.B.M.M.	Türkiye Büyük Millet Meclisi
V.İ.V.K.	Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
Prof. Dr.	Profesör Doktor
yy	yüzyıl
md.	madde
s.	sayfa
U.V.A.	Uluslararası Vergi Anlaşması
AB	Avrupa Birliği
A.B.D.	Amerika Birleşik Devletleri
A.E.T.	Avrupa Ekonomik Topluluğu
KDV	Katma Değer Vergisi
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi

ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRME SORUNU

GİRİŞ

Günümüzün en çok kullanılan terimlerinden biri Globalleşme(Küreselleşme)'dir. Küreselleşme; ekonomik, toplumsal ve kültürel alanlarda kimi değerlerin sınırları aşarak dünya genelinde yayılımını ifade eder. Son 50 yıldır, dünya ekonomilerinde, artan oranlı serbestlik ve entegrasyon devam etmektedir. Küreselleşme, ekonomik ölçeği büyütmekte, benzer tüketiciler oluşturmakta, ürün çeşitliliğini artırmakta, teknoloji transferlerini artırmaktadır. Sermaye hareketlerinin serbestleşmesi, serbest ticaretin önündeki engellerin kaldırılması sonucunda küreselleşme ve özellikle son yıllarda teknoloji alanında ilerlemeler toplumların bütün kesimlerinde bilinen, alışlagelen kavramları ve davranış kalıplarını değiştirmekte, e-ticaret, e-banka ve e-devlet gibi kavramlar bireylerin, işletmelerin ve toplumların günlük yaşamlarında değişmelere neden olmaktadır(1). Ülkelerarası ilişkilerin giderek artması, devletleri, uluslararası ticari faaliyetlerin vergilendirilmesine yönelik bir takım önlemler almaya yöneltmiştir. Bu önlemlerin başında da çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları gelmektedir.

Uluslararası Çifte Vergilendirme sorunu, günümüzde en çok tartışılan ve güncelliğini koruyan sorunlardan biridir. Ülkelerarası ekonomik ilişkilerin giderek artması ve bireylerin birden çok siyasi otorite ile karşı karşıya kalmış olmaları, bazı sorunları da beraberinde getirmiştir. Bu sorunların başında uluslararası çifte vergilendirme sorunu gelir. Ülkeler çifte vergilendirmeyi önlemek için çeşitli çözüm yolları aramışlardır.

Ülkelerarası ekonomik ilişkilerin giderek artması sonucu, işgücü ve sermayenin uluslararası bir nitelik kazanmasının getirdiği bir takım sorunlardan biride, uluslararası nitelikteki emek ve sermayenin, çifte vergilendirme durumuyla karşı karşıya kalabilmeleridir. Uluslararası çifte vergilendirme sorunu, uluslararası vergi hukukunda en çok tartışılan ve güncelliğini koruyan konulardan biridir. Önceleri uluslararası vergi hukukunun kapsamı sadece çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları iken, sonraları kapsamı genişleyerek; vergi adaletinin sağlanması, vergi kaçakçılığın önlenmesi gibi konular bu hukukun kapsamına girmiştir(2).

Düzeltilme

(1) Semih Öz, **Uluslararası Vergi Rekabeti Ve Vergi Cennetleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Mart 2005, s..1

(2) Selahattin Tuncer, "Milletlerarası Vergi Hukuku " , **İktisat ve Maliye**, Eylül 1973, s.220

Günümüzde çifte vergilendirme, çok değişik açılardan değerlendirilebilmektedir. Kişiler arasında adaletsiz bir durumu ortaya koyduğu gibi, sermaye ve işgücü akışkanlığının önünde de bir engel olarak durmaktadır. Ülkelerarası sermaye, teknoloji ve emek hareketleri ne denli yoğun ise çifte vergilendirme sorunu da o denli önem kazanmakta, çözümlenemediği, ortadan kaldırılamadığı durumlarda, bu hareketlerin önündeki en önemli engeli teşkil etmektedir. Çifte vergilendirme dolayısıyla, ağır ve gayri adil vergilendirme, ekonomik büyümenin kaynağını oluşturan bu faktörlerin, gerek ülkeye çekilmesinde gerekse ihracında ciddi caydırıcı etkilere neden olmaktadır(3). Tarihi süreç içerisinde, merkezi büyük devletlerin kurulmasıyla, devletler, siyasi otoritelerini egemenlik sınırları içerisinde artırmışlardır. Devletler her zaman vergilendirme alanlarını artırma eğiliminde olmuşlardır. Devletlerin vergilenecek kişilerin sayısını ve vergileme konularını artırma eğiliminde olmaları, çifte vergilendirme sorununu ortaya çıkarmıştı. Böylece mükellefler, aynı vergi konusu ile ilgili birden fazla devlete, vergi ödeme durumuyla karşı karşıya kalmışlardı. Adeta bir kuzudan, iki veya daha fazla post çıkarılmaya çalışılmıştı(4).

Günümüzde uluslararası vergilendirme düzenlemeleriyle ilgili geleceğe yönelik üç temel eğilim bulunmaktadır. Bunlardan birincisi küreselleşmenin yaptığı etkidir. Diğer bir yeni eğilim ise, bölgeselleşme olarak tanımlanan gelişmelerdir. Üçüncü eğilim ise internetin getirdiği değişimlerdir(5). Bugünkü globalleşme çağı, sermayenin emekten çok daha fazla mobil olmasıyla önceki globalleşme çağından (1870–1914) ayrılabilir. Sermaye mobilitesinin artma nedenleri; taşıma maliyetlerinin teknolojik gelişmeler nedeniyle azalması, herhangi bir mal üretmek için gerekli olan sermaye büyüklüğünün azalması, iletişimin iyileştirilmesi ve daha ucuz hale getirilmesi ve de bilginin artan bir şekilde sermayenin önemli bir kısmını oluşturmuştur(6). Bununla birlikte, piyasalar globalleşmiş ancak vergi yapıları geniş ölçüde ulusal kalmıştır. Ülkelerin dışa açık sınırları, şirketler ve yüksek gelirlilerin vergilemesinde dibe doğru bir yarışa yol açan vergi rekabetine neden olmaktadır. Uluslararası vergi rekabeti ve zararlı vergi uygulamaları, vergi yükümlülüklerinden kaçmak için zenginlere artan fırsatlar sağlamaktadır. Vergilemenin

Düzeltilme

(3) A. Feridun Güngör , “Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi ve Türkiye Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, Yıl XVI. sayı 190. Haziran 1997. s.30

(4) Adnan Tezel, **Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması**, İstanbul: TÜSİAD, 1989, s.2

(5) Semih Öz, **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2005, s.51-52

(6) İhsan Günaydın, Levent Yahya Eser, “Uluslararası Vergi Rekabetinin... Vergi Yükünün Dağılımı Üzerine Etkisi”, **Vergi Sorunları**, sayı: 202, Temmuz 2005, s.123

yükü yön değiştirmektedir(7). Gerçekte verginin yol açtığı uluslararası sorunların temelinde, ekonomik faaliyetlerin giderek artan uluslararası niteliğine karşın; vergilendirmenin ulusal nitelikte kalması yatar. Ülkeden ülkeye farklı vergisel yükler doğmakta, uluslararası rekabet bir şekilde bu uygulamalardan etkilenmektedir(8).

Bir ülkede elde edilen gelirlerin gerek mukim devlet, gerekse gelirin doğumunun gerçekleştiği kaynak devlet tarafından vergilendirilmek istenmesi halinde çifte vergilendirme problemi ortaya çıkacaktır. Ülkeler bu problemi genellikle Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ile çözümlenmektedir. Çifte vergilemenin önlenmesine yönelik olarak ülkeler akdettikleri vergi anlaşmalarında OECD ve UN tarafından geliştirilen iki model anlaşmayı temel almaktadır. Bu anlaşmalara ülkelerin pazarlık gücü nispetinde çeşitli şerhler konulmakta, bu şerhler uyarınca bazı gelirler sadece mukim devlette bazı gelirler kaynak devlette vergilendirilmekte bazı gelirlerde ise kaynak devlet ve mukim devlet vergilendirme yetkilerini paylaşmaktadır(9).

21. yüzyıla damgasını vuran olgulardan biri olan küreselleşme (globalleşme); işgücünün, sermayenin, teknolojinin ve piyasaların uluslararası nitelik kazanmasını ifade etmektedir. Türkiye'nin de dünya ile entegrasyon süreci ve hedefi doğrultusunda, bu amacını büyük ölçüde geliştirdiği söylenebilir. Özellikle 1980'li yıllardan sonra dışa açık büyüme politikaları ile ülkemizde önemli değişiklikler olmuştur. Bu gelişen uluslararası ilişkiler neticesinde ortaya çıkan mali sorunların, uluslararası ilişkileri ve sermayenin seyyaliyetini olumsuz etkilememesi için, ülkemizde de zaman zaman diğer ülkelerle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları imzalanmıştır. Anayasamızın 90 ıncı maddesi uyarınca, Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve milletlerarası kuruluşlarla yapılacak anlaşmaların onaylanması, T.B.M.M.'nin onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlıdır. Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası anlaşmalar kanun hükmündedir.

(7) İhsan Günaydın , “Vergi Cennetleri Global Yoksulluk Probleminin Bir Nedeni midir?”, **Vergi Sorunları**, sayı: 206, Kasım 2005, s.118

(8) A.Bayazit Balcı, “Uluslar arası Çifte Vergilendirme Sorunları – I”, **Vergi Dünyası**, sayı: 263, Temmuz 2003, s.5

(9) Levent Başak , “Çifte veya Mükerrer Vergileme Problemini Ortadan Kaldıran Ulusal ve Uluslararası Araç ve Tedbirler”, **Vergi Sorunları**, sayı: 202, Temmuz 2005, s.54

Birinci Bölüm

ULUSLARARASI ÇIFTE VERGİLENDİRME SORUNUNA GENEL BAKIŞ

A. GENEL OLARAK ÇIFTE VERGİLENDİRME SORUNU VE ÖNEMİ

Çifte vergileme, aynı matrah üzerinden aynı dönem içinde ve aynı nitelikli mükerrer vergi alınmasıdır. Bu şekilde iki defa vergi almak, vergi adaletini ve eşitsizliğini bozmakta ve modern vergileme ilkelerine de ters düşmektedir. Günümüzde devletler gelir üzerinden alınan vergilerde genel olarak iki prensibi benimsemektedirler. Birinci prensip, ülke içinde ikametgâhı olan herkesin ister yurt içi ister yurt dışı gelirleri olsun bu gelirlerinin hepsinin toplanması ve beyan edilmesidir. İkinci prensip ise gelirin yalnızca elde edildiği veya doğduğu devlette vergilendirilmesidir. Dünyada genel olarak bütün devletler birinci kuralı esas alarak vergi sistemlerini oluşturduklarından, yurt dışından elde edilen gelirin hem elde edildiği hem de ikametgâhının bulunduğu devlette vergilendirilmesi kendini göstermekte ve çifte vergilendirme kaçınılmaz olmaktadır. Bu sorunun çözülmesi amacıyla devletler kendi aralarında ikili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yapmaktadırlar(10). Verginin uluslararası ekonomik faaliyetler üzerinde çeşitli etkileri vardır. Ülkeler arasında, vergi oranları, istisna ve teşvikler, matrahın hesaplanması gibi konularda vergi uygulamalarında ki farklılıklar sonucu doğan bu etkiler yanında, çifte vergilendirme nedeniyle de uluslar arası ekonomik faaliyetlere yönelik olumsuz etkiler söz konusudur(11). Yaşadığımız yüzyılın en önemli özelliklerinden biri, küreselleşen bir dünyada yaşıyor olmamızdır. Küreselleşen dünyamızda ülkeler arasında sınırlar adeta kalkmakta, telekomünikasyon teknolojisi, inanılmaz derecede hayatımıza girmekte ve dolayısıyla ülkeler ve insanlar arası ilişkiler artmaktadır. Böylelikle, ülkeler arasındaki teknoloji, mallar ve emeğin seyyalyeti artmıştı. Böyle durumlarda, insanlar, birden fazla siyasi otorite ile karşı karşıya kalmışlardı. Birden fazla devlette gelir elde eden insanlar, birden fazla devlet tarafından vergilendirmeye tabi tutuluyorlardı. Ekonomik ilişkilerden

Düzeltilme

- (10) Çetin Kara, **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Türkiye Uygulaması**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ekim 2000, s.3
- (11) A.Bayazıt Balcı, “Uluslar arası Çifte Vergilendirme Sorunları – II”, **Vergi Dünyası**, sayı: 264, Ağustos 2003, s. 13

doğan gelirlerin, hangi devlette vergilendirileceği önemli bir sorundur. Her devletin, ülkesi üzerindeki egemenliğinden kaynaklanan vergilendirme yetkisinin kapsamını özgürce belirleyebilmesi en temel hakkıdır. Ancak, bireylerin elde ettiği gelirler, ülkenin birinde, gelir, o ülkenin sınırları içerisinde elde edildiği için vergilendirilirken, diğer bir ülkede, bireylerin ikametgâhının o ülkede bulunması veya o ülke tâbiyetinde olunması nedeniyle çifte vergilendirmeye tabi tutulabilmektedir. Zamanımızda uluslar arası ilişkilerin artması neticesinde çifte vergi konusu önem kazanmıştır. Bir vergi mükellefinin, aynı mevzu ve matrah üzerinde birden fazla devlete karşı vergi mükellefi olması ve bu devletlere vergi ödenmesi vergi adaleti prensibini rencide etmektedir(12).

Çifte vergileme kavramı, bir vergi konusunun iki defa vergilendirilmesini ifade eder. Maliye literatüründe, vergilemede, teorik olarak göz önünde tutulan, fakat uygulamada pek uyulmayan bir kural vardır. Bu da, bir kaynaktan, aynı mahiyette tek bir vergi alınmasıdır. Uygulamada aynı kaynak iki ayrı vergi ile vergilendirilebilmektedir. Burada çifte vergileme, ya bilerek ya da ayrı vergi otoriteleri tarafından gerçekleştirilmektedir(13).

Küreselleşme ile birlikte, Dünya ve Türkiye ekonomisinde ortaya çıkan bazı gelişmeler, zaman zaman mali egemenlikten ödün verilmesine neden olan, mali krizlere yol açmıştır. Vergilendirme yetkisi, ulusal devletin ülkesi üzerinde ki mali egemenliğine dayanarak, kamu harcamalarının kaynağı ve gelir dağılım politikalarının bir unsuru olarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili güçtür. Bu gücün kullanılmasının engellenmesi, sınırlandırılması ve en önemlisi de bu gücü kullanma yetkisinin, uluslararası kuruluşlara çeşitli anlaşmalara bağlı olarak devredilmesi, ulusal devletin mali sistem ve makro ekonomik politikalar üzerinde ki etkinliğinin yitilmesiyle sonuçlanmaktadır(14).

Çifte vergileme sorunu, maliye literatüründe, bir başka açıdan da, gelir vergisi ile ilgili olarak, tartışma konusu olmuştur. Başta John Stuart Mill olmak üzere iktisatçıların birçoğu gelir vergisinin tasarrufu iki defa, yani çift vergilendirildiğini ve bu halin tasarrufları adeta cezalandırdığını iddia etmişlerdir. Bu iktisatçılara göre, tasarruf edilen kısımdan sağlanan verim, yeniden gelir vergisine tabi kılındığı için, gelir vergisi sisteminde tasarruflar iki defa vergilendirilmiş olmaktadır. J.Stuart Mill'e göre (Pigou'da bu görüşe

Düzeltilme

(12) Şerafettin Aksoy, **Türk Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul. 4.Baskı., Filiz Kitabevi , 1996, s.13

(13) Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, İstanbul. 8.Baskı, Beta Yayınevi, 1992, s.293

(14) İsmail Şiriner, Murat Aydın, **“Mali Egemenliğin Sınırlandırılması; Vergilendirme Yetkisi ve IMF”**, Vergi Sorunları, sayı:196, Ocak 2005, s.188-189

iştirak etmiştir.) gelir vergisi, tasarrufları, hem yapıldıkları anda hem de semerelerini ürettikleri anda vergilemekle, tasarruflar aleyhine ayırım yapmaktadır(15). Bu görüşün diğer savunucularından biri olan N. Kaldor, gelir vergisinin bu mahzurlarını giderecek bir harcama vergisi önermiştir. Ancak bu konudaki bazı tecrübeler başarılı olamadığı için, gelir vergisi bütün vergi sistemlerinde yerini korumuştur(16).

Asli veya müktesep yolla bir devletin vatandaşı olan bir kişi, o devletin topraklarından çıkıp başka bir devletin yargı yetkisine girmekle, ülkesine girdiği devlet açısından ‘ülke dışında ki vatandaş’ konumunda olmaktadır. Diğer bir ülkenin topraklarına girmekle, kişi o ülkenin hâkimiyeti altına girmekte ancak aynı zamanda kendi ülkesinde o kişi üzerinde ki egemenliği devam etmektedir(17).

Devletlerin mali egemenliklerine dayanarak kurdukları vergi sistemlerinin birbirlerinden farklı yapılarda olması, çifte vergilendirme sorununa yol açabilmektedir. Ülkelerin bu hukuki ve ekonomik sorunu ortadan kaldırmak için, vergilendirme yetkilerinden kısmen veya tamamen vazgeçerek, birbirleriyle vergi anlaşmaları yaptıkları görülmektedir. Bugüne dek çifte vergilendirmenin önlenmesi için ulusal ve uluslararası düzeyde önleyici çalışmalar yapılmıştır. Çifte vergilendirme meselesinin uluslararası anlaşmalar yoluyla çözülmesi gayretlerine ilk defa 19.yy’da rastlanmaktadır. Bu yüzyıldaki anlaşmalar daha çok, vergi adaletinin sağlanması amacıyla yapılmıştır. Birinci Dünya Savaşı kadar bu alanda, büyük bir gelişme tespit edilmemektedir. Bu devredeki anlaşmalar daha çok, veraset ve intikal vergileri konularındadır. I. Dünya Savaşı izleyen dönemde Avrupa ülkeleri arasında veraset ve intikal vergileri ve dolaylı vergiler alanında birçok vergi anlaşmasına rastlanmaktadır. Bu teamül II. Dünya savaşı sonrası daha da artmış ve belirli uluslararası ve uluslar üstü kuruluşlar, çifte vergilendirme anlaşmaları ile ilgili belirli standartlar ve modeller geliştirme ihtiyacını hissetmişlerdir(18). Devletlerin mevzuatlarında yer alan, uluslararası çifte vergilemenin önlenmesine ilişkin düzenlemeler, ilgili ülkelerde faaliyet gösteren şirketlerin yatırım kararlarını ve bu şirketlerin kazandıkları paraları ne şekilde yönlendireceklerini, doğrudan etkilemektedir. Bu bakımdan ülkeler, söz konusu düzenlemeleri, bir taraftan vergi kaybını minimize edecek şekilde oluştururken, diğer taraftan, şirketler için uluslar arası piyasada rekabet eşitsizliği yaratacak düzenlemelere

(15) Kenan Bulutoğlu , “Gelir Vergisinde Tasarrufların Çift Vergilendirilmesi Meselesi”, **Vergi Politikası**,

İstanbul Üniv. İktisat Fak. Maliye Enstitüsü Yayınları No:11, İstanbul: Sermet Matbaası, 1962, s.86

(16) Halil Nadaroğlu, **op.cit.**, s.293

(17) Semih Öz, **op.cit.**, s.16

(18) Adnan Tezel, **op.cit.**, s.9

girmekten kaçınmalıdırlar(19).

Devletlerin uluslararası çifte vergilendirme sorunu üzerinde önemle durmalarının pek çok sebebi vardır. Gelir esas itibariyle üç temel faktöre dayalı olarak elde edilmektedir; emek, sermaye ve teknoloji. Bu üç faktör tek başına veya bir arada çeşitli kazanç ve iratların oluşumuna kaynaklık eder. Gelirin kaynağını oluşturan bu faktörlerin uluslararası hareketinin olmadığı bir dünyada, vergilendirme yetkisi nasıl tanımlanırsa tanımlansın, çifte vergilendirme sorunu olmayacaktı. Ancak bugün böyle bir dünyada yaşamıyoruz. Çağımızda, büyük ölçüde ekonomik entegrasyon çabalarının bir sonucu olarak ekonomik sınırlar, siyasi sınırları aşmış, birden fazla ülkenin siyasi sınırlarını da içine alan sınırlara ulaşılmıştır. Sonuç olarak, sermaye, emek ve teknoloji de uluslar arasılaşmış, ülkeler arası hareketler yoğunlaşmıştır. Çifte vergilendirme sorunu da, o denli önem kazanmış ve çözümlenemediği, ortadan kaldırılamadığı durumda, bu hareketlerin önündeki, en önemli engel olmuştur. Gelir ve servetler üzerindeki çifte vergilendirmenin, ülkeler arası sermaye, teknoloji ve emek hareketleri üzerindeki olumsuz ve caydırıcı etkisini gören devletler, bu sorunun çözümü için 19.yy'ın başından beri yoğun çaba sarf etmişlerdir. Devletler vergi sistemlerindeki derin farklılıklar nedeniyle, daha çok ikili uzlaşmayı kolaylaştırmak ve bu süreci kısaltmak için, bazı uluslararası kuruluşlar tarafından model antlaşma taslakları geliştirilmiştir. Bu model antlaşmaların en yaygın kullanılanları ve kabul görülenleri O.E.C.D. ve U.N. modelleridir(20). Uluslararası vergi anlaşmaları ile yapılmak istenen şey, birden fazla devletin vergilendirme yetkisini kullanmasıyla ortaya çıkan, Çifte Vergilendirmeyi önlemektir(21). Anlaşma modelleri de, devletlere, uluslararası çifte vergilendirme sorunların çözümünde yol gösteren ve örnek aldıkları, iki önemli uluslararası kuruluş tarafından yayınlanmış model anlaşmalardır.

Uluslararası ekonomik ilişkilerin ve değişimlerin yoğunlaşması ile birlikte, vergi hukuku alanında uluslararası boyutta ortaya çıkan en önemli sorun çifte vergilendirme sorunudur(22). Gerçekten, milletlerarası mal, sermaye ve işgücü akımının gün geçtikçe gelişip ilerleme kaydettiği günümüzde , vergi mükerrerliği meselesi çok önemli bir mali

(19) Ahmet Ersin Erdem, “Uluslararası Çifte Vergilemenin Tanımı ve Türk Vergi Mevzuatında Bunun Önlenmesine Yönelik Düzenlemeler” , **Vergi Dünyası**, sayı 210, Şubat 1999, s.166

(20) A. Feridun Güngör, **op.cit.**, s.32

(21) Doğan Şenyüz, **Vergi Hukuku**, Ekin Kitapevi Yayınları , Bursa 2005, s.13

(22) Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, İstanbul, 2.Basım, Filiz Kitabevi, 1989, s.26

sorun olarak karşımıza çıkmaktadır(23). Gelirin kaynağını oluşturan faktörlerin ülkelerarası hareketinin olmadığı bir dünyada, vergilendirme yetkisi nasıl tanımlanırsa tanımlansın çifte vergilendirme sorunu olmayacaktı. Ülkelerarası sermaye, teknoloji ve emek hareketleri ne denli yoğun ise çifte vergilendirme sorunu o denli önem kazanmakta, çözümlenemediği durumlarda bu hareketlerin önündeki en temel engeli teşkil etmektedir(24).

(23) Necmi Karakullukçu, **Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı

No:149, Damga Matbaası, 1971, s.1

(24) A.Feridun Güngör, **loc.cit.**, s.32

B. ÇİFTE VERGİLENDİRME KAVRAMI VE YAKIN KAVRAMLARDAN AYIRT EDİLMESİ

1. Çifte Vergilendirme Kavramı

Çifte vergilendirme, vergi hukuku alanında, en çok tartışılan ve güncelliğini koruyan konulardan biridir. Her ülkenin mali mevzuatlarının, birbirlerinden farklı olması ve ülkeler arasında farklı uygulamalara rastlanması, uluslararası vergileme sorunlarını ortaya çıkarmıştır. Ülkeler arası mal, sermaye, işgücü ve teknoloji akımının gittikçe arttığı günümüzde, çifte vergileme sorununun çözülmesi daha da önem kazanmıştır. Aynı olgu birden fazla devletin vergi yasalarının egemenliğinin altında olabilir. Dolayısıyla, her iki devletin yasalarına göre ayrı ayrı vergilendirme konusu sayılabilir. Böyle bir durumda çifte vergilendirmeden söz etmek gerekir(25).

Bu kısımda, çifte vergilendirme kavramı ve bu kavramın, benzer diğer durumlardan ayırt edilmesi konusu üzerinde durulacaktır. Bu konuda ki çeşitli tanımlamalar verilecek ve çifte vergilendirme türlerinden bahsedilecektir.

a) Terim

Aynı matrahın belirli bir süre içinde birden fazla vergilenmesi olayına eski dilde 'muzaaf vergi', son zamanlarda ise 'çifte vergi' deyimleri kullanılmıştır. Aynı şekilde 'muzaaf vergileme' veya 'çifte vergileme' deyimleri de eşit anlama gelmektedir. Gerek Türkçede ki muzaaf veya çifte, gerekse batı dillerinde ki 'double' sözcükleri birden fazla olmakla beraber sadece iki kez vergilemeyi kapsamakta, fakat ikiden fazla vergi ve vergileme bunun dışında kalmaktadır(26).

İlk olarak Terminolojik açıdan bir ayırım yapılabilir. 'Çifte Vergilendirme' teriminin karşılıkları, İngilizce'de "Double Taxation", Fransızca'da "Double Imposition", Almanca'da "Doppel Besteuerung", İtalyanca'da "Doppia Imposizione" , olarak bu sözcükler kullanılmaktadır. Eski Türkçe de "muzaaf vergi", günümüzde ise "çifte vergi" sözcükleri Türkiye'de kullanılan sözcüklerdir. Literatürde çifte vergilendirme ve mükerrer vergilendirme terimleri aynı anlamda kullanılabilir. Çifte vergilendirme terimi,

(25) Kaneti, **loc.cit.**, s.26

(26) Selahattin Tuncer, **Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, Eskişehir Ticari İlimler Akademisi, Yayın No.113-66, Ankara, Sevinç Matbaası, 1974, s.1-2

birden fazla ve fakat sadece iki vergilendirmeyi, iki devletin vergilendirme yetkisinin çakışması ile ödenen iki vergiyi kapsamaktadır. Mükerrer vergilendirme ise, ikiden fazla devletin ve dolayısıyla ikiden fazla vergiyi nitelendirmektedir(27). Dolayısıyla, çifte vergileme “double” karşılığı olarak birden fazla, fakat ikiden çok olmayan vergi veya vergilemeyi, mükerrer vergileme ise “multiple” karşılığı olarak, ikiden fazla vergi veya vergileme karşılığıdır. Çifte vergilendirme kavramı, hem ulusal alanda hem de uluslar arasında görülebilen bir üst kavram niteliğindedir. Bu incelememizde de, terminoloji açısından bir ayırım yapılmış olmakla beraber, mükerrer vergi veya vergileme, vergi mükerrerliği, çifte vergi veya vergileme, yerine göre eşit anlamda kullanılacaktır. Ancak terimlerin gerek Türkçe gerekse batı dillerinde ki kullanımlarında, genellikle çifte vergileme kullanılmaktadır(28)

b) Tanımlamalar

Çifte vergilendirme terimi için, “aynı kişiye, aynı vergi konusu ile ilgili olarak, aynı vergilendirme döneminde, aynı vergiyi doğuran olay ile ilgili olarak, birden fazla kez vergi alınmasıdır.” şeklinde genel bir tanım verebiliriz. Ancak çifte vergilendirme kavramı sanıldığı kadar açık bir kavram değildir(29).

Çifte vergi veya vergileme konusunda pek çok tanımlamalar yapılmıştır. Prof. Dr. Akif Erginay bu kavramı şu şekilde tanımlamıştır; “aynı bir vergi mevzuu üzerinden, birden fazla vergilendirme yetkisinin çakışmasından veya bir yetkinin birkaç kez kullanılmasından dolayı, bu mevzudan birden fazla vergi alınmasına çifte vergi denir.” . Prof. Dr. Adnan Tezel ise; “esas olarak çifte vergilendirme, aynı kişiye, aynı vergi konusu ile ilgili olarak, aynı vergilendirme döneminde, aynı vergiyi doğuran olayla ilişkili olarak, birden fazla kere vergi salınmasıdır.” diye tanımlarken, Prof. Dr. Selahattin Tuncer , “bir matrah üzerinden aynı dönem içinde ve aynı nitelikte iki veya daha fazla çok vergi almak” şeklinde tanımlamaktadır. A.Knetchle’in verdiği tarifte çifte vergilendirme, “çeşitli asli vergilendirme yetkilerinin çakışması nedeniyle, tek ve aynı vergi sujesinin ve/veya vergi objesinin, herhangi bir şekilde vergilendirmeye tabi tutulmasıdır.” demiştir. Yapılan tanımlamalardan biri olan, Prof. Erginay’ın tanımlamasında, çifte vergilendirmenin söz konusu olabilmesi için, aynı kazançtan aynı yapıda iki veya daha fazla verginin alınması

(27) Billur Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, İstanbul: Beta Yayınevi, 1995, s.7

(28) Selahattin Tuncer, **op.cit.**, s.4

(29) Selahattin Tuncer, **op.cit.**, s.2

gerektiğine, bir gelirden ayrı yapıda vergiler alınması halinde, çifte verginin oluşmadığına dikkat çekmiştir. Tezel ise çifte vergilendirme olayının, ulusal ve uluslararası vergi olayı olarak ele alınabileceğini belirtmiştir(30).

Bazı yazarlar, bir ülkenin vergilemesi ile mükerrer vergilemeye, prensip olarak, imkân olmadığını, daha çok iki veya daha çok ülke tarafından yapılan vergilendirmelerde söz konusu olacağını iddia etmişlerdir. Ancak federal örgütlenme biçimine sahip ülkelerde, ulusal çifte vergilendirme gerçekleşebilmektedir. Bu nedenle, ulusal çifte vergilendirme, arzu edilmeyen bir durum ve hatta vergilendirme hatası olarak kabul edilmektedir(31). Vergi Usul Kanunumuzun 117. maddesinin 3. fıkrasında “verginin mükerrer olması”, bir hesap hatası olarak görülmüştür. Bu madde de, “verginin mükerrer olması, aynı vergi kanununun uygulanmasında, belli bir vergilendirme dönemi için, aynı matrah üzerinden, bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.”denilmektedir. Yani, çifte vergilendirme; gerçek veya tüzel bir kişi mükellefin vergiye tabi matrahı üzerinden iki veya daha fazla devletin çeşitli kriterlere bağlı olarak vergilendirme yetkisini kullanarak vergi almasıdır. Bu problem ülke içinde ortaya çıkabileceği gibi uluslararası alanda da ortaya çıkabilecektir. Birinci durum iç çifte veya mükerrer vergileme ikinci durum ise uluslararası vergi mükerrerliği şeklinde ifade edilmektedir(32). Bir mükellefin aynı vergiyi doğuran olay nedeniyle hem kendi hem de faaliyette bulunduğu ülke tarafından vergilendirilmesi “çifte vergilendirmeyi” ortaya çıkartmaktadır(33).

Uluslararası çifte vergilendirmede birden fazla devlete ait vergilendirme yetkisinin kullanılmasından doğan çatışma varken, ulusal çifte vergilendirmede ise aynı bir devlet içinde, çeşitli siyasi alt bölümlere dağıtılmış vergilendirme yetkisi kullanılmaktadır. Hukuksal Çifte Vergilendirmede, vergi yükümlüsünün aynılığı aranırken, Ekonomik Çifte Vergilendirmede, aynı vergi konusunun, farklı vergi yükümlülerinin elinde vergilendirilmesi söz konusudur. O.E.C.D. ve U.N. gibi uluslararası örgütler tarafından, uluslararası çifte vergilendirme konusunda çok geniş çalışmalar yapılmıştır. O.E.C.D.’nin

(30) Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, Ankara: 14.Basım, 1992, s.127–128

Adnan Tezel, **op.cit.**, s.1

Selahattin Tuncer, **op.cit.**, s.1

Necmi Karakullukçu, **Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, Ankara: Damga Matbaası, 1971, s.1

(31) Billur Yaltı Soydan, **op.cit.**, s.2

(32) Levent Başak, “Çifte veya Mükerrer Vergileme Problemini Ortadan Kaldıran Ulusal ve Uluslararası Tedbir ve Araçlar”, **Vergi Sorunları**, sayı: 202, Temmuz 2005, s.69

(33) Doğan Şenyüz, **op.cit.**, s.6

uluslararası çifte vergilendirme tanımı, U.N. tarafından da genel kabul görmüş bir tanımdır. Buna göre, uluslararası çifte vergilendirme, iki veya daha fazla devletin, aynı vergi yükümlüsünü, aynı vergi konusu ile bağlantılı olarak ve aynı vergilendirme dönemi için, benzer vergilerle vergilendirilmesidir(34).

Uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi, ya ülkelerin kendi kanunlarında çifte vergilemeyi önleyici hükümler koymalarıyla ya da ülkeler arasında yapılacak vergi anlaşmalarıyla sağlanabilir. Literatürde Hukuki Çifte Vergileme , “birden fazla devletin vergilendirmede değişik ilkeler kabul etmesi, aynı kişinin, aynı vergi konusu nedeniyle, birden fazla kere vergiye tutulması “, olarak tanımlanırken, Ekonomik Çifte Vergileme , “aynı vergileme konusu üzerinden, birden fazla kişinin, birden fazla devlet tarafından vergi yükümlüsü tutulmasıdır”(35) diye tanımlanır. Çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmak ya da çifte vergilendirmeye sebep olmamak açısından devletlerin vergilendirme yetkilerini hangi beşeri ve coğrafi sınırlar çerçevesinde kullanılacağına belirlenmesi gerekir(36)

c) Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Unsurları

Vergicilik literatüründe çifte vergilendirme ikili bir ayırım içerisinde incelendiği görülmektedir. Bunlar; vergilendirme yetkilerinin çatışmasından doğan çifte vergilendirme ile ekonomik çifte vergilendirmedir. Vergilendirme yetkilerinin çatışmasından doğan çifte vergilendirme; “vergiyi koymaya yetkili iki ayrı otoritenin, aynı mükellefe ait gelir veya serveti, aynı veya benzer vergilere tabi tutmasıdır” şeklinde tanımlanabilir. Burada sözü edilen iki ayrı otorite, iki ayrı devlet olabileceği gibi; aynı ülke içinde yer alan merkezi idare ile yerel yönetimler ve eyaletlerde olabilir. Dolayısıyla bu tür bir çifte vergilendirme, hem uluslar arası düzeyde, hem de ulusal düzeyde söz konusu olabilir(37). Bütün dünyaca kabul görmüş, U.N. teşkilatınca da benimsenen, O.E.C.D.’nin uluslararası çifte vergilendirme tanımına dayalı beş unsur vardır. Burada uluslararası çifte vergilendirme , “iki veya daha fazla devletin, aynı vergi yükümlüsünü , aynı vergi konusu ile bağıntılı

(34) Billur Yaltı Soydan, **op.cit.**, s.4

- “O.E.C.D. Model Tax Convention on Income and Capital”, **O.E.C.D. Committee on Fiscal Affairs** , Paris , 1992 , I-1

(35) Özhan Uluatam, **Türk Vergi Hukuku**, Ankara : Adım Yayıncılık, Ekim 1990 , s.75

(36) Doğan Şenyüz, **loc.cit.**

(37) A.Bayazıt Balcı, “Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları – II”, **Vergi Dünyası**, sayı: 264, Ağustos 2003, s.13

olarak ve aynı vergilendirme dönemi için, benzer vergilerle vergilendirilmesidir.”şeklinde tanımlanmıştır. Bu unsurlar (38) ;

(1) Birden Fazla Devletin veya Birden Fazla Devletin Siyasi Alt Bölümlerine Ait Vergilendirme Yetkilerinin Çakışması

Vergi yükümlüsünün elde ettiği aynı gelir unsuru, çeşitli devletlerin vergilendirme yetkisine konu olabilmektedir. Böylece devletlerin vergilendirme yetkileri çakışmaktadır. Çifte vergileme, bir vergilendirme yetkisinin birkaç kez kullanılmasından dolayı da meydana gelebilmekte, ayrıca federal devletlerde, federe devletlerin vergilendirme yetkileri de çakışabilmektedir. Burada iki ayrı otorite, iki ayrı devlet olabileceği gibi, aynı ülke içinde yer alan merkezi idare ile yerel yönetim ve / veya eyaletler arasında da olabilir. Ülkeler arasında ortaya çıkan çifte vergilendirme, iki durumda ortaya çıkmaktadır; devletlerin kendi mevzuatlarında yer alan hükümler dolayısıyla ve iki veya daha fazla devletin vergi mevzuatlarının çatışması dolayısıyla ortaya çıkan çifte vergilendirmedir(39).

Çifte Vergilendirmenin en önemli unsurlarından biri, vergilendirme yetkilerinin çakışmasıdır. Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak, vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanabilir. Vergilendirme yetkisi devlet egemenliğine dayandırılmaktadır. Vergilendirme yetkisi, bizzat devlet tüzel kişiliği tarafından kullanılabilir gibi, yerel idarelere ve federal devletlerde federe devletlere, belli ölçüler içerisinde devredilebilir(40). Devlet egemenliği gibi, onun bir yansıması olan vergilendirme yetkisi de, kural olarak devlet ülkesinin sınırları içerisinde geçerlidir. Devletlerin çeşitli ekonomik, siyasi ve ticari ilişkileri sonucu uluslar arası alanda sık sık karşı karşıya gelmeleri, vergilendirme yetkilerinin çakışmasına neden olur(41).

Devletler uluslar arası çifte vergilendirme sorunları aşabilmek için tek veya çok taraflı yöntemler geliştirmişlerdir. Ayrıca birbirlerine coğrafi, ekonomik, siyasi yada kültürel yönden yakın olan ülkeler arasında çeşitli entegrasyon çabaları görülmüştür. Devletler , ortak hedeflerine ulaşabilmek için , çeşitli örgütler kurmuşlardır. Bazı

(38) B. Yaltı Soydan, **loc.cit.**

(39) Levent Başak, “Çifte veya Mükerrer Vergileme Problemini Ortadan Kaldıran Ulusal ve Uluslararası Araç ve Tedbirler”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 202, Temmuz 2005, s.69

(40) Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 4.Baskı, Ankara: Ankara Üniv. Hukuk Fakültesi Yayınları No:513 , 1997, s.33-34

(41) Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, s.9

uluslararası kuruluşlar, dar anlamda, vergilendirme yetkisiyle donatılmışlardır. Buna en bariz örnek olarak Avrupa Birliğini gösterebiliriz.

(2) Vergi Yükümlüsünün Aynılığı

Uluslararası çifte vergilendirmenin diğer bir zorunlu unsuru da vergi yükümlüsünün aynılığıdır. Vergi yükümlüsü, Vergi Usul Kanunumuz da ,”vergi yasalarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir.” denilmektedir(V.U.K. md. 8). Vergi yükümlülüğü, yasalarla belirlenmiş kişi ve vergiyi doğuran olay arasında ilişki kurulması halinde gerçekleşir. Vergi sorumluluğu kurumunun yaratılmasında ki temel amaçlar, vergi alacağını güvence altına almak, idarenin alacağını kolaylıkla ve az masrafla toplamasını sağlamak ve vergi kayıplarını azaltmaktır(42).

Prof.Dr. M. Orhan Dikmen ve Prof.Dr. Halil Nadaroğlu, Vergi Usul Kanunumuzda ki ‘vergi yükümlüsü’ tanımında ki ‘gerçek ve tüzel kişiler’ deyiminin, vergi yükümlüsü kavramını, tam olarak kavramadığı görüşündedirler. Neden olarak, tüzel kişiliği olmayan bazı teşebbüs ve işletmelerinde, vergi yükümlüsü olabildiklerini belirtmişler ve kanuni mükellef, hukuken kendisine vergi borcu düşen fert ve kurumlardır.” şeklinde ki tanımlamanın daha gerçekçi olduğu görüşündedirler. Vergi yükümlüsü ile vergi sorumlusu terimleri karıştırılabilmektedir. Vergi Usul Kanunumuzun 11. maddesinde vergi sorumlusu , ”verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı sorumlu olan kişi” olarak tanımlanmıştır. Yükümlülük esasen kişiseldir ve kanuni mükellef ile gerçek anlamdaki iktisadi mükellef, her zaman aynı kimse olmaz(43). Görüldüğü gibi, vergi borcu, doğrudan yükümlü tutulmak istenen kişiden değil de, onun adına bir aracından, üçüncü kişiden, talep ve tahsil olunabilmektedir.

Vergi mükellefi olmak için, muayyen bir devletin vergi otoritesine tabi bulunmak icab eder. Böyle bir bağıllık ya siyasi tabiiyet ya ikametgâh veya iktisadi tabiiyet ilişkisi şeklinde olabilmektedir(44). Ancak bugün mükellefiyeti, sırf vatandaşlık ilişkisi ile izah etmek mümkün değildir(45). Modern vergicilikte, devletler, hâkimiyet hakkına dayanarak geliri vergilendirirken, hem mükellefin hem de gelir kaynağının devletle olan bağlarını ve ilişkisini nazarı itibare almak mecburiyetindedirler(46).

(42) Özhan Uluatam , Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, 5.Baskı, Ankara, İmaj Yayınevi, Ekim 2001, s.98

(43) Halil Nadaroğlu, **op.cit.**, s.240-241

(44) Bedi N. Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları**, İstanbul 1975, s.1

(45) Orhan Dikmen, **Maliye Dersleri Birinci Kitap**, İlaveli İkinci Baskı, Sermet Matbaası 1964, s.88

(46) Şerafettin Aksoy, **op.cit.** , s.34

(3) Vergi Konusunun Aynılığı

Vergi tekniği açısından, vergi borcunun doğumuna neden olan ekonomik unsurlar, verginin konusunu oluşturur. Yasa koyucu tarafından vergi konusunun saptanması , ‘ne’ üzerinden vergi alınacağıının belirlenmesidir. Verginin konusu, verginin temel unsurlarındandır. Konusu belli olmayan bir verginin konulması, en başta verginin kanuniliği ilkesine aykırıdır. Vergi borcunun doğumuna neden olan ekonomik unsurlar vergi konusunu oluşturmaktadır. Verginin konusunu oluşturan unsurlar, ülkeden ülkeye ya da zamandan zamana farklılıklar gösterebilir(47).

Yükümlü açısından vergi borcunun, idare açısından vergi alacağının doğması için, vergi konularının, vergi yasalarında belirtilmiş olması tek başına yetmez. Vergi borcunun doğması için, verginin konusu ile yükümlüsü arasında kanunun öngördüğü bazı ilişkilerin (yani şartların) mevcut olması gerekir. Bu ilişkiler vergiyi doğuran olayın meydana gelmesidir. Vergiyi doğuran olaya mükellefiyet doğurucu olayda denir.

Vergiyi doğuran olayın vergi yasalarında tanımlanması, soyut bir nitelemedir. Bu, soyut bir tip olan vergiyi doğuran olayın (yani yasada öngörülmüş olan fiil ya da durum) , somut olarak gerçekleşen olaya uygulanmasıyla, vergi alacağı ilişkisi, hukuksal açıdan kurulmuş olur. Vergi hukukunda bu olaya tipleştirme denir. Tipleştirme, yasa koyucunun vergiye ilişkin, genel soyut kurallar koymasıdır. Somut olayın yasal tipe uygunluğu, yani tipiklik, vergilendirmenin sebep unsurunu oluşturur(48). Vergi konusunun aynılığı kavramı, vergiyi doğuran olay kavramı ile aynı anlamda kullanılabilir.

Çifte vergileme kısaca, bir vergi konusunun iki defa vergilendirilmesini ifade eder. Vergileme de teorik olarak göz önünde tutulmasına gayret edilen fakat uygulamada pek riayet edilmeyen bir kural vardır. Buna nazaran, bir kaynaktan, aynı mahiyette tek bir vergi alınmalıdır; aynı kaynak, aynı mahiyette iki ayrı vergi ile vergilendirilmemelidir(49).

(4) Verginin Aynılığı

Devletlerin uyguladıkları vergilerin, aynı veya benzer olup olmadıklarını söylemek oldukça güçtür. Vergilerin tasnifi çok çeşitli yönlerden yapılabilmektedir. Yapılan tasniflerde esas alınan kriterlerde, birbirlerinden oldukça farklı olabilmektedir. Günümüzde en kabul gören “dolaylı ve dolaysız vergiler “ ve “kişisel ve kişisel olmayan vergiler” tasnifleri üzerinde bile bir görüş birliği yoktur. Uluslar arasında vergi

(47) Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, Ankara, Ekim 2004, s.97

(48) Mualla Öncel , Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan , **op.cit.**, s.31-32

(49) Halil Nadaroğlu, **op.cit.**, s.338

sistemlerinin çeşitliliği de, belirli vergileri belirli kategorilere dahil etmeyi zorlaştırmaktadır(50). Uluslararası çifte vergilendirmeyi önlemek için devletler arası akdedilen, uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme ve ortadan kaldırma anlaşmalarında, anlaşmanın uygulanacağı vergilerin bir listesi verilir. Çifte vergileme sorununun uluslar arası bir karaktere bürünmesi durumunda devletlerin tek başına hareket etmesi mümkün değildir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarını gündeme getiren erk de budur. Milletlerarası çifte vergileme probleminin teknik yönlerinin fazla olması, gelir ve kazanç elde eden kişi ve kurumların bu konuda ki hassasiyetleri ve sorunun çözümlenmesinde ki diğer teknik ve siyasal güçlükler, bu sorunun çözümünü uluslararası boyuta taşımaktadır(51).

(5) Vergilendirme Döneminin Aynılığı

Vergilendirme döneminin aynılığını, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi zamanının aynılığı, olarak anlamak gerekir. Vergilendirme döneminin aynılığını , ülkeler arasında çeşitli vergi sistemlerindeki farklı düzenlemelere konu olan tarh zamanı, ödeme zamanı, bütçe yılı gibi kavramlarla karıştırmamak gerekir(52).

Bir vergi yükümlüsünün aynı bir ekonomik işlem veya geliri nedeniyle, birden fazla devlete karşı vergi borçlusu olması birden fazla vergi vermek durumunda kalması, şüphesiz vergi adaletine ters düşmektedir(53). Çifte vergileme, vergilendirme de eşitlik ve adalet ilkelerini zedelediği ölçüde ülkeler bu probleme karşı duyarsız kalmamaktadır(54). Bunun için, önceleri bir kısım devletler, tek taraflı olarak, kendi vergilendirme yetkilerini daraltmak yoluyla, çifte vergiyi önlemeye çalışmışlardır. Fakat uluslar arası çifte vergi genellikle uluslar arası anlaşmalar yoluyla önlenmektedir(55).

d) Şekilleri

Uygulamada çifte vergileme değişik şekiller almaktadır. Çifte vergileme şekilleri konusunda yapılan bir ayırım; çifte vergilemenin, bir ülkenin kendi sınırları içerisinde doğması ile bunun uluslararası vergileme alanında doğup doğmaması şeklindedir. Bir ülkenin ulusal sınırları içerisinde , kendi vergi konularının uygulanmasından doğan çifte

(50) B. Yaltı Soydan, **op.cit.**, s.6

(51) Levent Başak, **op.cit.**, s.58-59

(52) B. Yatlı Soydan, **loc.cit.**

(53) Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınları, 16.Baskı, Ankara, 1998, s.22

(54) Levent Başak, **op.cit.**, s.56

(55) Akif Erginay, **loc.cit.**

veya mükerrer vergilemeye “iç (veya bir ülkeye ait) vergi mükerrerliği” * denir. Burada bir ülkenin vergi kanunlarının, ülke içindeki mükelleflere uygulanmasından, vergi mükerrerliği doğmakta ve bu düzeltme konusu yapılabilmektedir. Çifte vergilemenin başka bir şeklide, uluslararası alanda görülen “uluslararası çifte vergileme” ** 'dir. Uluslararası çifte vergileme, iki veya daha fazla devletin, vergilendirme yetkilerinin çatışmasından kaynaklanır. Bir başka ayırım da, çifte vergilendirmenin ortaya çıkma nedenine göre; tek taraflı ve iki taraflı çifte vergilendirilmedir. Devletlerin kendi vergi mevzuatlarında yer alan hükümler nedeniyle ortaya çıkan vergilendirmeye, tek taraflı çifte vergilendirme denilmektedir. İki veya daha fazla devletin vergi mevzuatlarının çatışması dolayısıyla ortaya çıkan çifte vergilendirmeye, iki taraflı çifte vergilendirme denilmektedir. (56). Tek taraflı çifte vergileme problemini önlemek amacıyla ülkelerin başvurabileceği üç yol mevcuttur: Mevzuatın ıslahı, düzeltme ve mahsup yöntemi. İki taraflı çifte vergileme sorununun çözümünde tek taraflı tedbir ve araçlara başvurulabileceği gibi iki taraflı veya çok taraflı tedbir ve araçlara da başvurulabilecektir. Tek taraflı araç ve tedbirler dış ülkede ödenen verginin matrahtan tenzili usulü, dış ülkede ödenen verginin mahsubu usulü ve dış ülkelere elde edilen kazançların vergiden istisna edilmesi usulüdür. İki veya çok taraflı tedbir ve araçlar ise, millerler arası vergi anlaşmalarıdır(57).

Vergi mükerrerliğinin görülen bir başka şeklide; kanun koyucu tarafından istenerek yapılan mükerrerlik ve kanun koyucu tarafından istenmeyen mükerrerliktir. Bazı hallerde kanun koyucu, aynı konuda aynı zamanda, iki veya daha fazla vergi alınmasını isteyebilir. Bu vergileme politikası açısından veya vergileme ilkeleri açısından istenebilir. Örneğin ayırma ilkesi uygulanıyorsa, sermaye gelirleri daha fazla vergilemeye tabi tutulabilir. Bazı hallerde de vergi mükerrerliği kanun koyucu tarafından istenmese bile, uygulamada aynı dönemde aynı mükelleften, aynı matrah üzerinden iki veya daha fazla vergi istenebilir. Vergi Usul Kanunumuz vergi hatalarını iki grupta toplamaktadır. Hesap hataları (V.U.K. md. 117); Matrah hataları, vergi miktarındaki hatalar, Verginin mükerrer olmasıdır. Vergilendirme hataları ise; vergilendirme hataları, mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata , konuda hata ve vergilendirme yada muafiyet döneminde hatadır(58).

* Internal double taxation

** International double taxation

(56) Levet Başak, **op.cit.**, s.55

(57) **ibid.**, s.70

(58) Sadık Kırbaş, **op.cit.**, s.197-198

Görüldüğü gibi, Vergi Usul Kanunumuzun 116 ila 126 nci maddeleri arasında düzeltme yolunu bu sürecin konusu olan vergi hatalarını hükme bağlamış bulunmaktadır. 116. maddeye göre, “Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirme de yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır”. 117. maddede hesap hataları ve 118. maddede vergilendirme hataları başlıkları ile düzenlenmiştir(59).

O.E.C.D. çifte vergilendirme şekillerini iki ana grup altında incelemiştir. Bunlar ‘hukuki çifte vergilendirme’* ve ‘iktisadi çifte vergilendirme’ ** ‘dir. Eğer aynı kişinin gelir ve servetinden birden fazla devlet vergi alıyorsa, buna Hukuki veya Kanundan Doğan Çifte Vergilendirme denir. İktisadi çifte vergilendirme de ise iki ayrı kişinin elinde bulunan aynı gelir veya servetin ikisinin de vergiye tabi tutulmasıdır. Hukuki Anlamda Çifte Vergilendirme, belli yükümlülerin üzerine aşırı vergi yükü yüklemesi nedeniyle vergi adaletine ters düşmektedir. Aynı vergi konusu üzerinden birden çok kişinin yükümlü tutulması olan ‘ekonomik anlamda çifte vergilendirme’ , vergi konularının birden fazla devlet tarafından değişik olarak nitelendirilmesinden veya vergi matrahının değişik usullerle hesaplanmasından doğabilmektedir. Devletlerin hukuki anlamda çifte vergilendirmeyi önlemeleri için vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaları, ekonomik anlamda çifte vergilendirmeyi önlemek için ise, buna ek olarak vergi sistemlerini belli ölçülerde uyumlaştırmaları gerekir(60).

Birden fazla ülkenin vergileme yetkisinin bazen aynı mükellef ya da aynı vergi konusu üzerinde çakışması sonucu çifte vergileme ortaya çıkarabilmektedir. Bu durumda, hukuki yada iktisadi bir çifte vergilemenin varlığından söz edilebilir. Hukuki çifte vergileme “birden fazla devletin, vergilendirmede değişik ilkeler kabul etmeleri ya da ilkeleri farklı uygulamaları nedeniyle, aynı kişinin, aynı vergi konusu için birden fazla kere vergiye tabi tutulması” olarak tanımlanabilir. İktisadi çifte vergileme ise aynı vergi konusu üzerinden, birden fazla kişinin, birden fazla devlet tarafından vergi mükellefiyetine tabi tutulmasıdır. Buna yol açan neden, genellikle vergi konularının farklı devletlerde değişik biçimde tanımlanması ya da vergi matrahının değişik yöntemlerle hesaplanmasıdır(61). Aynı gelir veya servetin iki ayrı kişi elinde mükerrer olarak

(59) Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **op.cit.**, s.173

* Juridical Double Taxation

** Economical Double Taxation

(60) Nami Çağan , **Vergilendirme Yetkisi** , Kazancı Yayınları , İstanbul 1982 , s.214

(61) Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **op.cit.**, s.63

vergilendirilmesi şeklinde tanımlanan ekonomik çifte vergilendirme kavramının; ülkelerin vergilendirme yetkilerinin çatışmasından doğan çifte vergilendirmeye göre daha belirsiz olduğu görülür(62).

Çifte vergilendirmenin görülen bir başka şekli de gerçek vergi mükerrerliği ve görünüşte (şekli) vergi mükerrerliği şeklindedir. Gerçek mükerrerlik, belirli bir dönem için, bir mükellefin aynı matrah üzerinden, iki veya daha fazla vergi öderse oluşur. Çifte vergileme, şekli ve görünüşte olabilmektedir. Örneğin; Türk Vergi sisteminde Gayri Menkul Sermaye İratlarından bina kiralari, Emlak vergisi içinde Bina vergisine; sonra da Gelir Vergisi 'ne tabi tutulurlar. Ancak gayrimenkuller için ödenen bina ve arazi vergileri bazı koşullar altında, ödenecek gelir vergisinden mahsup edildiğinde bu mükerrerlik görünüşte yani şekli olmakta, mahsupla ortadan kaldırılmaktadır. Eğer mahsup edilemiyorsa mükerrerlik gerçeğe dönüşür (63).

2. Çifte Vergilemeye Benzer Diğer Durumlar

Çifte vergilendirme meselesinde karşılaşılan bazı durumlar, çifte vergilendirmeye benzemekle birlikte bunları çifte vergilendirme olarak sayamayız. Çifte vergilendirmeye benzer bu haller şunlardır (64);

- Bir kimsenin gelirinin vergilendirilmesinden sonra, bu gelirin, bir hizmet karşılığında verildiği ikinci kimse de, tekrar vergilendirilmesi halinde çifte vergilendirme yoktur. Çünkü burada vergilendirilen gelirden, mükellefte aynı değildir. Ortada iki ayrı gelir ve mükellef vardır. Aynı şekilde, bir kiranın gıda maddelerine sarf edilmesi ve bundan bir kazanç doğması ile ortaya çıkacak üçüncü bir vergide mükerrer değildir. Dolayısıyla bu gibi hallerde çifte vergilendirmeden söz edilemez.
- Bir gelirden ayrı yapılarda, iki ayrı vergi alınması halinde de çifte vergilendirme yoktur. Burada verginin mükellefi aynı olmakla beraber verginin konusu değişiktir. Aynı gelirden, iki ayrı vergi konusu üzerinden ayrı ayrı vergiler alınması olayı çifte vergilendirme kavramının dışındadır. Burada da, vergi konusu ve verginin yapısı farklı olduğundan çifte vergilendirme sayılmaz. Örneğin, bir gelir vergilendirildikten sonra, bunun tüketim eşyası satın alınmasında kullanılmasından doğan tüketim vergisi aynı şey değildir.

(62) Bayazıt Balcı, **op.cit.**, s.14

(63) Selahattin Tuncer , **op.cit.**, s.6-10

(64) Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, Ankara : Savaş Yayınları, 17.Basım, Ekim 2003 , s.128-129

- Zaman aralarına göre alınan vergilerde de, çifte vergilendirme söz konusu değildir. İradı olsun olmasın, sadece mülkiyeti vergilendiren servet vergilerinde durum böyledir. Aynı şekilde, bir kimse, vergisini ödediği kazancıyla bir gayrimenkul satın alırsa, bu aldığı gayrimenkul için ödeyeceği ayrı vergide, çifte vergilendirme değildir.
- Bir vergi üzerinden alınan diğer bir vergiyi de, çifte vergilendirme saymamak gerekir. Örneğin, gümrük vergileri üzerinden belediye hissesi (payı) alınabilir. İki vergileme makamının aldığı bu paylarda çifte vergilendirme sayılmaz. Burada ikinci verginin matrahını, ödenilen ilk vergi oluşturur.
- Bir kimsenin ayrı ayrı gelir kaynaklarından vergi alındıktan sonra, bunların gelir toplamı üzerinden şahsi bir vergi alınması halinde, çifte vergilendirme yoktur. Mesela, sedüler nitelikteki gelir vergilerinde bir kimsenin kazanç ve iratları üzerinden ayrı ayrı vergi alındıktan sonra bunların toplamı üzerinden kişisel ve artan oranlı ikinci bir vergi olması (surtax) halinde çifte vergilendirme durumu söz konusu olamaz. Aynı şekilde, bir kimsenin ölümü halinde, terekenin tamamından bir vergi (terake vergisi) ve mirasçılardan miras hisselerine göre ayrı ayrı vergiler alınmasını da çifte vergi saymamak gerekir. Bu türden alınan vergileri tamamlayıcı vergi olarak kabul etmek gerekir.
- Bir vergi konusunun değişik açı ve ölçülere göre birden fazla vergilendirilmesi de mükerrerlik sayılmaktadır. (65)

Çifte vergi konusunun sınırlarını kesin olarak belirtmek mümkün değildir. Verginin kamu hizmetlerinin karşılığı olduğu Anayasalarda bile gösterildiğine göre, bu hizmetleri ayrı ayrı yapan devlet, il ve belediyelerin, aynı bir gelirden aynı bir dönem için vergi alabilmeleri haklı görünmektedir. Ancak çifte verginin, vergi adaleti ile bağdaşmadığı da açıktır(66). Her ne kadar vergileme adaletine ilişkin görüşler arasında tam bir yeknesaklık yok ise de, tüm vergi sisteminin yüksek gelirli yükümlülerin düşük gelirliyle kıyasla nispi olarak daha fazla vergi ödeyecekleri şekilde düzenlenmesi kabul edilebilir(dikey adalet). Diğer yandan adil vergileme veya sübjektif ödeme gücüne göre vergileme, aynı durumda olanların vergileme açısından aynı işleme tabi tutulmalarını zorunlu kılar(yatay adalet)(67). Anayasamızın Vergi Ödevi başlıklı 73. maddesinin birinci fıkrasında “Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle

(65) Selahattin Tuncer , **op.cit.**, s.10-11

(66) Akif Erginay, **op.cit.**, s.129

(67) Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 6.Baskı, 1998, s.34

yükümlüdür” denilerek verginin genel olma, mali gücüne göre ve kamu giderlerini karşılamak üzere alınması öngörülmüştür(68).

Zamanımızın devletleri gerek kendi içinde gerekse aralarında çifte vergiyi önleyebilecek tedbirler almaktadır(69). Uluslar arası ekonomik ilişkilerin ve değişimlerin yoğunlaşması ile birlikte, Vergi Hukuku alanında uluslar arası boyutta ortaya çıkan en önemli sorun çifte vergilendirme sorunudur. Aynı olgu birden fazla devletin vergi yasalarının egemenliğinin altında olabilir. Dolayısıyla, her iki devletin yasalarına göre ayrı ayrı vergilendirme konusu sayılabilir. Böyle bir durumda çifte vergilendirmeden söz etmek gerekir(70).

3. Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirme Türleri

Çifte vergilendirmenin bir türü olan 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 ise aynı yükümlülerin ve aynı vergi konularının birden fazla devlette vergilendirilmesidir(71). İktisadi çifte vergilendirme de ise, iki ayrı şahsın elinde bulunan aynı kazancın, her iki şahısta da vergiye tabi tutulması durumu söz konusudur. Dolayısıyla bu tür çifte vergilendirmeyi hukuksal çifte vergilendirmeden ayırmak gerekir. Ekonomik Çifte vergilendirmenin aynı gelir veya servetin iki ayrı kişi elinde mükerrer olarak vergilendirilmesi olarak tanımlanması nedeniyle, aynı kişi nezdinde (aynı vergi otoritesi yetki alanı içinde) ortaya çıkan mükerrer vergilendirmelerin ekonomik çifte vergilendirme olarak değil, vergi hatası olarak nitelendirilebilir. Ekonomik çifte vergilendirme, aynı gelir veya servetin iki ayrı mükellef elinde vergilendirilmesi durumlarını kapsamaktadır(72). Uluslararası hukuksal çifte vergilendirme, O.E.C.D. Model Anlaşmasının sunuş bölümünde de tanımlandığı üzere, aynı vergi yükümlüsünün iki veya daha çok devlette, aynı vergilendirme döneminde, aynı vergi konusu üzerinden,

(68) Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **op.cit.**, s.15

(69) Akif Erginay, **op.cit.**, s.129

(70) Selim Kaneti, **op.cit.**, s.26

(71) **ibid.**, s.39

(72) A.Bayazıt Balcı, “Uluslar arası Çifte Vergilendirme Sorunları –II”, **Vergi Dünyası**, sayı:264, Ağustos 2003, s.14

aynı veya benzer nitelikte bir vergiye tabi tutulmasını ifade etmektedir(73). Uluslararası hukuksal çifte vergilendirmenin çeşitli türleri görülür. Bunları şöyle sıralayabiliriz(74).

a) Yatay-Dikey-Çapraz Çifte Vergilendirme *

Yatay uluslararası çifte vergilendirme, aynı seviyedeki vergilendirme makamlarının vergi yasalarının çakışmasından doğmaktadır. Örnek olarak, iki devletin vergilendirme yasalarının çakışması veya iki merkezi veya iki federal devletin vergilendirme yetkilerinin çakışması gösterilebilir. Dikey uluslararası çifte vergilendirmede ise, farklı seviyedeki vergilendirme makamlarının vergi yasalarının çakışması söz konusudur. Bu iki makam arasında, bir hiyerarşi ve bağımlılık ilişkisi mevcuttur. Örneğin, Avrupa Birliği gibi bir uluslar üstü devletler grubu, asli vergilendirme yetkisine sahip olursa ve bu yetkisi, üye devletlerin vergilendirme yetkileriyle çakışırsa dikey uluslararası çifte vergilendirme söz konusu olabilir. Çapraz uluslararası çifte vergilendirmede de, vergilendirme makamlarının seviyeleri aynı olmakla beraber, aralarında bir bağımlılık ilişkisi yoktur. Örneğin, bir federal devletle, bir başka federal devletin federe devletlerin vergilendirme yetkilerinin çakışması durumu söz konusu olabilir. Federal devletlerde, merkezi devletle, federe devletlerin, merkezi bir devlette, merkezi devletle mahalli idarelerin aynı bir döneme ait belirli bir geliri ayrı ayrı vergilendirmeleri halinde, yine çifte vergi meydana gelir(75). Devletin sahip olduğu fiili ve hukuki güce dayanarak kişileri mükellefiyet altında bırakabilme imkânı yalnızca merkezi devlet örgütü tarafından değil fakat yerel idareler ve federal örgütlenmede, federe devletler tarafından da kullanılabilir. Merkezi devletle yerel idareler arasında bu tür bir yetki devrine ilişkin esaslar genellikle ülkelerin anayasalarında yer alır(76).

b) Gerçek ve Görünüşte Çifte Vergilendirme

Bir mükellef aynı matrah üzerinden, belirli bir dönem için iki veya daha fazla vergi öderse burada gerçek bir mükerrerlik söz konusudur. Gerek ülke içi ve gerekse milletlerarası vergi mükerrerliğinde durum çoğu kez böyledir. Fakat bazen çifte veya

(73) A.Feridun Güngör, “Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi ve Türkiye Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, sayı:190, Haziran 1997, s.30

(74) B. Yaltı Soydan, **op.cit.**, s.8-9

* İngilizce’de “Horizontal-Vertical-Diagonal Double Taxation” olarak ifade edilir.

(75) Akif Erginay, **op.cit.**, s.128

(76) Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **op.cit.**, s.59

mükerrer vergi, şekli ve görünüşte olmaktadır. Örneğin Türk vergi sisteminde gayrimenkul sermaye iratları özellikle bina kiralari Emlak Vergisi içinde Bina Vergisine; sonra da Gelir Vergisine tabi tutulmaktadır. Ancak gayrimenkuller için ödenen Bina ve Arazi Vergileri bazı koşullar altında ödenecek Gelir Vergisinden mahsup edilebildiği için buradaki mükerrerlik görünüşte yani şekli olmakta ve yapılan bir mahsupla ortadan kaldırılabilir. Eğer bu durumda mahsup kabul edilmeyip aynı irattan hem gelir hem de bine veya arazi vergisi alınacak olursa mükerrerlik gerçeğe dönüşmektedir(77).

Uluslararası çifte vergilendirme, vergilendirme yetkisinin, fiilen kullanılıp kullanılmadığına göre, gerçek ve görünüşte uluslararası çifte vergilendirme olarak adlandırılabilir. Gerçek uluslararası çifte vergilendirme, devletlerin yasalarını fiilen uygulamaları halinde söz konusudur. Vergilendirme yetkileri ilke olarak çakışan iki devletten, sadece birinin vergilendirme yetkisini kullanması halinde ise U.Ç.V. görünüştedir. Görünüşte U.Ç.V. 'nin, gerçekten U.Ç.V. sayılıp sayılmayacağı, literatürde tartışmalı bir konudur. Genelde U.Ç.V. 'nin, sadece fiili U.Ç.V.'yi kapsadığı görüşü yaygındır. Ancak vergilendirme yetkilerinin ilke olarak çakıştığı durumları da, U.Ç.V. çerçevesinde değerlendirenler vardır. Bu görüşü savunan A. Knetche 'e göre bu sorun, somut bir yaklaşımla çözümlenebilir. Mesela, U.Ç.V. 'yi önleme ve ortadan kaldırma anlaşmalarında, devletlerin birine münhasır vergilendirme yetkisinin verildiği ve istisna yönteminin uygulandığı durumlarda, hem gerçek hem de görünüşte U.Ç.V. önlenmiş olur. Mahsup yöntemi uygulandığında ise sadece gerçek vergilendirme ortadan kaldırılabilir(78).

c) Kişisel-Kişisel Olmayan-Karışık Çifte Vergilendirme

Uluslararası Çifte Vergilendirme, vergilerin niteliğine göre de tasnif edilebilmektedir. Uygulanan vergilerin her ikisinin de kişisel vergiler olması halinde, Kişisel Uluslararası Çifte Vergilendirmeden, kişisel olmayan durumlarda ise, Kişisel Olmayan U.Ç.V.'den; bir devletin kişisel, diğerinin kişisel olmayan vergi uygulaması halinde ise Karışık U.Ç.V. 'den bahsedilebilir.

Kişisel ve Kişisel olmayan vergi mükellefiyetinin bulunmasından doğan mükerrerlik; bir kişinin çeşitli ülkelerde aynı zamanda kişisel mükellefiyete tabi tutulması hallerini kapsar. Çeşitli ülkelerin kişisel vergi mükellefiyeti için değişik kriterler uygulaması veyahut aynı kriterlerin değişik ülkelerde farklı şekilde tarif edilmesi suretiyle

(77) Selahattin Tuncer, **op.cit.**, s.10

(78) Billur Yatlı Soydan, **op.cit.**, s.9

yine mükerrerlik meydana gelebilir. Çeşitli ülkelerde kişisel olmayan vergi mükellefiyeti için değişik kriterler uygulandığı halde mükerrer vergileme doğar. Vergi mükerrerliği konusunda yapılabilecek diğer önemli bir ayırımda; Kanun koyucu tarafından isteyerek yapılan mükerrerlik; iradi mükerrerlik ile kanun koyucu tarafından istenmeyen mükerrerlik; gayri iradi mükerrerliktir(79).

4. Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Yakın Kavramlardan Ayırt Edilmesi (80)

a) Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Uluslararası Ekonomik Çifte Vergilendirmeden Ayırt Edilmesi

Uluslararası hukuksal çifte vergilendirme * , birden fazla devletin, aynı vergi konusu ile ilişkili olarak, aynı vergi yükümlüsünü vergilendirmesi iken; uluslararası ekonomik çifte vergilendirme ** , aynı vergi konusunun farklı vergi yükümlülerinin elinde vergilendirilmesidir(81). İlkinde, uluslararası söz konusu olan vergi konusunun ve yükümlüsünün aynılığı aranırken diğerinde aynı vergi konusunun farklı vergi yükümlülerinin elinde vergilendirilmesi söz konusu olmaktadır. Ülkeler, Uluslar arası çifte vergileme problemini, ilgili devletlerin kendi aralarında yaptıkları uluslar arası vergi anlaşmaları ve ikili görüşmelerle çözüme bağlanmaya çalışmaktadırlar.

Uluslararası ekonomik çifte vergilendirmede, iki devlet aynı vergi konusunu, hukuksal anlamda farklı, fakat ekonomik bakımdan aynı veya ilişkili olan vergilerle, iki kişinin elinde vergilendirilmektedir. Uluslararası hukuksal çifte vergilendirme, gerek iç hukuk düzenlemeleri ile gerekse uluslararası anlaşmalar yolu ile ortadan kaldırılabilir veya önüne bilinirken, ekonomik çifte vergilendirme ise ülkelerin vergi sistemlerini uyumlaştırmalarıyla önlenmektedir(82). O.E.C.D. uluslararası ekonomik çifte vergilendirmeyi belirsiz bir kavram olarak değerlendirdiğinden , bu tür çifte

(79) Selahattin Tuncer, **op.cit.**, s.8

(80) B. Yaltı Soydan, **op.cit.**, s.12-13

* “International Juridical Double Taxation”

** “International Economical Double Taxation”

(81) Mualla Öncel , Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **op.cit.**, s.58

(82) Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, 1982, s.214

vergilendirmenin ortadan kaldırılması amacından çok, uluslararası sermaye hareketi üzerinde yarattığı etkilerle ilgilenmiştir. Uluslar arası hukuksal çifte vergilendirme, O.E.C.D. Model Anlaşmasının sunuş bölümünde de tanımlandığı üzere, aynı vergi yükümlüsünün iki veya daha çok devlette, aynı vergilendirme döneminde, aynı vergi konusu üzerinden, aynı veya benzer nitelikte bir vergiyi tabi tutulmasını ifade etmektedir(83). Eğer aynı kişinin gelir ve servetinden birden fazla devlet vergi alıyorsa buna hukuki veya kanundan doğan çifte vergileme (Juridical double taxation) denir. Bu tür bir çifte vergilemeyi iktisadi çifte vergilendirmeden (Economic double taxation) ayırmak gerekir. İki devlet ekonomik türden çifte vergilendirmeyi önlemek istiyorlarsa, karşılıklı anlaşma yapmak zorundadırlar(84). Hukuki anlamda çifte vergilemenin önlenmesi için, devletlerin vergileme yetkisini sınırlamaları, Ekonomik anlamda çifte vergilemenin önlenmesi içinde buna ek olarak devletlerin vergi sistemlerini belirli ölçülerde uyumlaştırmaları gerekir.

b) Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Ulusal Çifte Vergilendirmeden Ayırt Edilmesi

Mükerrer vergileme (Çifte Vergilendirme), iç mükerrer vergileme ve milletlerarası vergi mükerrerliği olmak üzere iki şekilde tasnif edilebilmektedir. Uluslararası hukuksal çifte vergilendirme de, iki ayrı egemen devletin vergilendirme yetkileri çakışıyor iken, ulusal çifte vergilendirmede ise, bir devletin vergilendirme yetkilerini paylaşan birimlerine ait yetkilerinin çakışması durumu mevcuttur. Ulusal çifte vergilendirme, devletin siyasal yapısından kaynaklanabilir. Uluslar arası hukuksal çifte vergilemeyi ortaya çıkaran neden, ülkelerin vergilendirme yetkilerinin saptanmasında ikamet, kaynak ve uyruklu ilkelere birini esas almalarıdır. Dolayısıyla, uluslar arası hukuksal çifte vergileme probleminin çözümü için bu yetkilerin ülkeler arasında paylaşımını düzenlemek gerekmektedir(85).

(83) A.Feridun Güngör, **op.cit.**, s.30

(84) Selahattin Tuncer, **op.cit.**, s.9

(85) Levent Başak, “Çifte veya Mükerrer Vergileme Problemini Doğuran Nedenler”, **Vergi Dünyası**, sayı: 200, Mayıs 2005, s.101-104-105

c) Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Çifte Vergi Yükünden Ayırt Edilmesi

Çifte vergi yükü * , geniş anlamda, bir vergi yükümlüsüne veya vergi konusuna, birden fazla kere yükümlülük yüklenmesidir. Dar anlamda ise, tek ve aynı vergi yükümlüsüne ve/veya aynı vergi konusuna, tek ve aynı vergilendirme yetkisi çerçevesinde herhangi bir şekilde yükümlülük yüklenilmesidir. Çifte vergi yükü, tek ve aynı vergilendirme yetkisinin birden fazla iktidar tarafından kullanılması ile de ortaya çıkabilir. Örneğin, bu çifte vergi yükü belediyeler tarafından yaratıla bilinir. Çifte vergi yükü, bir devlette, anayasal dayanaklara oturtulmuş olduğundan, uluslararası ve ulusal çifte vergilendirmeden ayrılır. Ayrıca bu çifte vergi yükü, mali politikaların gereği olarak da yaratılmış olabilir. Verginin kamu hizmetleri karşılığı olduğu Anayasalarda bile gösterildiğine göre, bu hizmetleri ayrı ayrı yapan devlet, il ve belediyelerin, aynı bir gelirden aynı bir dönem için vergi alabilmeleri haklı görünmektedir. Ancak çifte verginin, vergi adaleti ile bağdaşmadığı da açıktır. Vergi adaleti, başlıca vergide genellik ve vergide eşitlik prensiplerinde belirmektedir. Bunlardan birincisi, bir ülkede bütün vatandaş ve yabancıların vergi vermeleri, ikincisi ise, mükelleflerin genel olarak, toplam vergi yüküne, kendi ödeme güçleri içinde katılmalarıdır(86).

d) Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Vergi Hatasından Ayırt Edilmesi

Vergilendirme hatası** , ulusal çifte vergilendirmenin arzu edilmeyen bir türüdür. Vergilendirme hatası durumunda, aynı vergi yükümlüsü ve vergi konusundan, aynı dönem içinde, yürürlükteki yasalara aykırı olarak vergi alınmaktadır. Bu durum, Vergi Usul Kanunumuzun 116.maddesinde , “vergiye müteallik hesaplarda yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.”, şeklinde belirtilmiştir. V.U.K. ’muzun 117.maddesinin 3.bendinde çifte vergileme , “verginin mükerrer olması, aynı vergi kanununun uygulanmasında, belli bir vergilendirme dönemi için, aynı matrah üzerinden, bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.” şeklinde tanımlanmıştır. Dolayısıyla, vergilendirme hatası, bir iç hukuk sorunudur ve yasal düzenlemeler yoluyla düzeltmeye konu olabilir(87).

* “Double Tax Imposition”

(86) Akif Erginay, **op.cit.**, s.44-129

** “Double Prohibition”

(87) Selahattin Tuncer, **op.cit.**, s.6

Çifte vergileme problemi ülkelerin kendi vergilendirme yetkisi alanı içerisinde ve kendi mevzuatlarından kaynaklandığında, bu sorunun çözümü yine ülkelerin mevzuatlarında yapılacak çeşitli düzenlemelerle mümkün olabilmektedir. Ülkelerin iç çifte vergilemeyi önlemek amacıyla başvurabileceği üç yol mevcuttur: mevzuatın ıslahı, düzeltme ve mahsup yöntemi. Türk vergi sisteminde, düzeltme ve mahsup ilkesine 213 sayılı V.U.K. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda yer verilmiştir(88).

(88) Levent Başak, “Çifte veya Mükerrer Vergileme Problemini Ortadan Kaldıran Ulusal ve Uluslar arası Araç ve Tedbirler”, **Vergi Dünyası**, sayı 202, Temmuz 2005, s.56

C. ÇİFTE VERGİLENDİRME SORUNUNU DOĞURAN NEDENLER

Uluslararası alanda çifte vergilendirme;* iki devletin aynı kişiyi dünya çapında elde ettiği bütün gelirleri dolayısıyla vergilendirmesi, bir devlette yerleşik kişinin diğer bir devlette elde ettiği geliri her iki devletin birden vergilendirmesi, her iki devlette de yerleşik olmayan kişinin bir devlette sahip olduğu sabit işyeri aracılığı ile diğer bir devlette gelir elde etmesi durumunda her iki devletin birden bu geliri vergilendirmesi durumlarında meydana gelmektedir(89). Günümüzde yabancı sermaye yatırımlarının artmasına bağlı olarak bu yatırımların kazançlarının vergilendirilmesi konusu da o derece önem kazanmıştır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerin sermaye ve teknoloji ithaline olan ihtiyaçları beraberinde, bu kazançların gelirin yaratıldığı (kaynak) ülkede mi yoksa yabancı sermayenin bağlı olduğu (ikametgâh) ülkede mi vergilendirilmeli sorusunu beraberinde getirmiştir. Yatırımın kazanca dönüşmesinde, ikametgâh ülkesinin teknoloji ve bilgi birikiminin büyük payı olmasına karşın, diğer taraftan da bakıldığında kaynak ülkenin işgücü ve doğal kaynakları kullanılmaktadır. Dolayısıyla, devletlerin vergilendirme yetkisinin kendisinde olması gerektiği düşüncesiyle hazırladıkları vergi yasaları, çifte vergilendirme sorununu ortaya çıkarmıştır. Maliyede belirli bir kaynaktan aynı yapıda tek bir vergi alınması temel kuraldır. Mükelleflerin aynı kaynaklarından, aynı yapıda birkaç vergi alınması halinde, bu kaynakların büyük mali yükler altında kalacağı ve hatta ortadan kalkabileceği düşünülmek gerekir. Bu bakımdan, aynı kaynak ve örneğin bir gelirden, belirli bir zaman içinde, bir kez vergi alınması vergi adaletine uygun düşmektedir. Ancak bazı hallerde, aynı vergi kaynağının, aynı dönem içinde birkaç kez vergilendirildiği görülür(90). Çifte vergilendirmeye yol açan pek çok neden vardır. Bunları birkaç grup altında toplayarak ve uygulamada en çok karşılaşılan uluslararası çifte vergileme türlerinin nedenlerinin üzerinde durarak inceleyeceğiz.

1. Genel Nedenler

Vergilendirme yetkisi, devlet egemenliğinin içerdiği yetkilerden biridir. Devletler vergilendirme yetkilerinin sınırlarını gerçekçi bir şekilde belirlemek durumundadırlar. Devletlerin , vergileme açısından benimsedikleri ilkeler nedeniyle aynı vergi yükümlülere

* OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital , Paris 2003

(89) Semih Öz, **op.cit.**, s.31

(90) Akif Erginay, **op.cit.**, s.127

ve aynı konuları üzerinden hak iddia etmeleriyle oluşan çakışmalar “uluslar arası çifte vergilendirmeye” neden olur(91). Birden fazla devlete ait vergilendirme yetkisinin her iki devlet tarafından kullanılmak istenmesi nedeniyle yetki çatışmasından veya aynı bir yetkinin birkaç kez kullanılmasından dolayı, aynı vergi yükümlüsü ve/veya aynı vergi konusundan aynı vergilendirme dönemi içinde aynı nitelikte birden fazla vergi alınması şeklinde tanımlayabileceğimiz çifte vergilemeye neden olan en önemli faktör; ülkelerin vergilendirme yetkilerini kullanmalarında ikamet, uyrukluk ve kaynak ilkesi gibi farklı kriterler benimsemeleridir. Diğer nedenler ise, küreselleşme eğilimleri, ülkelerin vergi anlaşmalarına bakış açısı, ülkelerin siyasal yönetim biçimleri, kıt kaynakların kullanımının artmasına bağlı ticaret olanakları ve yabancı firmalara sağlanan vergisel avantajlardır(92). Çifte vergilendirme sorununu doğuran genel nedenleri iki ana başlık altında toplayabiliriz.

a) Uluslararası Sermaye ve İşgücü Akımları ile Ulusal Vergi Politikasına Aykırılık

Uluslararası çifte vergilendirmeye yol açan ortamı, I. Dünya Savaşı sonraki dönemde ülkeler arası iktisadi ve ticari ilişkilerin hızla artmasında aramak gerekir. Bu dönemde, gelişmiş ülkelerden sermaye ihracı olurken, gelişmekte olan ülkelere de işgücü ihracı olmuş, ayrıca turizm ve teknoloji transferi arttığından, ekonomik faaliyetlerin vergilendirilmesi, bir sorun olarak ortaya çıkmıştır. Uluslararası sermaye ve işgücü akımının artması ve kolaylaşması, dünya refahını artırıcı bir rol oynamıştır. Bu yüzden, sermayesi bol ve ileri teknolojiye sahip ülkelere sermaye ve teknoloji transferinin artması, buna karşın az gelişmiş ülkelere de, onlarda bol olan işgücünün gelişmiş ülkelere gönderilmeleri her iki grup ülkelerin de çıkarına uygun düşmüştür. Bu olguyu, dünya refahını artırıcı etkisinden dolayı, uluslar arası kuruluşlar ve liberal ağırlıklı hükümetler desteklerken diğer yandan da bu olgunun ortaya çıkardığı vergilendirme sorunlarına çözüm yolları aramaya başlamışlardır. Eğer, bu ekonomik ticari ve turistik ilişkiler olmasa, sermaye ve işgücü ulusların sınırları içinde kalsa idi, uluslararası çifte vergilemede olmazdı(93).

(91) Ahmet Ersin Erdem, **op.cit.**, s.157

(92) Levent Başak, “Çifte veya Mükerrer Vergileme Problemini Doğuran Nedenler”, **Vergi Sorunları**, sayı: 200, Mayıs 2005, s.113

(93) Selahattin Tuncer, **op.cit.**, s.13

Uluslararası çifte vergileme probleminin çözümünde ülkelerin sadece tek taraflı tedbirlere başvurması, ancak ve ancak, dış ülkelere kapalı iktisadi sistemin benimsenmesi halinde mümkündür. Günümüzde ülkeler genellikle uluslararası ortaya çıkan mükerrer vergileme sorununun çözümünde tek taraflı tedbir ve araçları iç mevzuat hükümlerinin bir parçası olarak görmekte ve vergi mevzuatlarının genel sistematiği içerisinde bu müesseselere yer vermektedir. Günümüzde uluslararası çifte vergilendirme problemlerinin çözümünde genellikle çok taraflı tedbir ve araçlar kullanılmaktadır(94). Çifte vergileme, benzer durumda ki kişilerin farklı vergi yükü altında kalmalarına yol açacağı, rekabet eşitliğini bozabileceği, milletlerarası ilişkilerin gelişmesini köstekleyebileceği v.s. gibi gerekçelerle arzulanmayan, mümkün olduğunca önlenmesi gereken bir nitelik olur(95).

Mükerrer vergilendirmenin ülkede mükellefler üzerinde çeşitli etkilerde bulunması kaçınılmaz olmaktadır. Çifte vergilendirme; ülkeler arasında vergi yükünün optimum düzeyde olmasını önlemekte, vergi yükünün mükellefler arasında adil dağılımını önlemekte, vergi kanunlarının mükellefler üzerinde eşit uygulanması ilkesi bozulmakta, optimum vergi oranlarının uygulanmamasına neden olmakta, uluslar arası alanda ülkeler arasında mükellefler bazında çeşitli problemlerin oluşmasına neden olmakta ve en önemlisi vergi adaletinin zedelemektir(96).

b) Devletlerin Vergilendirme Yetkilerinin Çakışması

Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanabilir. Vergilendirme yetkisi, devlet tüzel kişiliği tarafından bizzat kullanıla bilineceği gibi, yerel idarelere ve federal devletlerde federe devletlere, belli ölçüler içinde devredilebilir. Bu çeşit yetki devrine ilişkin kurallar genellikle anayasalarda yer alır(97). İki devletin vergilendirme yetkisinin çakışması, bu devletlerin iki ayrı egemen devlet olmasından kaynaklanır. Devlet egemenliği, vergilendirme yetkisinin kaynağı, verginin var oluş nedeni olmaktadır(98). Görüldüğü gibi, vergilendirme yetkisi , devletlerin ülkesi üzerindeki egemenliğinin mali

(94) Levent Başak, “Çifte veya Mükerrer Vergileme Problemini Ortadan Kaldıran Ulusal ve Uluslararası Araç ve Tedbirler”, **Vergi Sorunları**, sayı202, Temmuz 2005, s.59

(95) Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **op.cit.**, s.64

(96) Levent Başak, **op.cit.**, s.55

(97) Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **op.cit.**, s.33-34

(98) Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, 14.Basım, Ankara: 1992, s.36-37

alandaki görünümü olmaktadır. Ancak, her devletin vergilendirme yetkisini ülke topraklarında kullanması, ülkeler arasında vergileme sorunları yaratabilmektedir. Milletler arası ilişkilerin gelişmiş olduğu çağımızda, devletler bu açıdan, vergilendirme yetkilerinin sınırlarını çizmek zorunda kalmışlardır(99).

Devlet egemenliğinin içerdiği en önemli yetkilerden biri olan vergilendirme yetkisi, ülkenin egemenlik alanı içerisinde geçerlidir. Devletler vergilendirme yetkilerini diledikleri kadar geniş tutabilirler. Teorik olarak böyle bir serbesti olmakla beraber, bir ülkenin vergileme yetkisini başka bir ülkede kullanması mümkün değildir. Bu nedenle devletler vergilendirme yetkilerinin sınırlarını gerçekçi bir şekilde belirlemek durumundadırlar(100).

Devletler vergilendirme yetkisini üç boyutta; yasama, yürütme ve yargı yetkisi kanalıyla uygularlar. Vergilendirme yetkisi, devletin egemenliğinin bir uzantısı olarak sayarsak, yalnızca bu egemenliğin dahilindeki olaylara uygulanabilir. Burada egemenliğin sınırlarının belirlenmesi önem kazanmaktadır. Geleneksel anlayış, egemenliği mutlak, sınırsız ve her çeşit denetimin dışında kalan bir iktidar olarak değerlendirilmekte ve dolayısıyla, devletin gerek ulusal alanda, gerekse uluslar arası ilişkilerinde dilediği gibi hareket etme serbestisi olduğunu kabul etmektedirler. Çağdaş anlayışta ise, egemenlik hukuksal açıdan, başka bir dış yada üstün iktidara bağlı olmadan ve yalnızca uluslararası hukuk kuralları yada kendi kabul ettiği bağlantılarla sınırlanan, serbestçe karar verme yetkisidir(101). Vergilendirme yetkisinin sınırsızlığını savunan yazarlarda mevcuttur. Knetchle, vergilendirme yetkisinin içerde ve dışarda sınırsız olduğunu savunarak, devletin mali konulardaki egemenliğini sınırlayan herhangi bir uluslar arası hukuk kuralı yoktur. Bu görüş S. Tuncer tarafından da savunulmaktadır. Bu bilim adamlarına göre “Egemenliğe dayanan vergilendirme yetkisi mutlak bir hak olup, hiçbir dış etki ve güçle sınırlandırılmaz” görüşündedirler(102).

İki devletin vergilendirme yetkisinin çakışması ikisinin de kendini egemen görmesinden kaynaklanır. Vergilendirme yetkisinin kullanımı, devletin vergi mükellefi üzerinde ki kişisel egemenliğe veya vergi konusu üzerinde ülkesel egemenliğe sahip olmasına bağlıdır. Vergilendirme yetkisini bir devletin uluslar arası kurallara uygun olarak

(99) Özhan Uluatam, **Türk Vergi Hukuku**, Ankara : Adım yayıncılık , 1990 , s.74

(100) Ahmet Ersin Erdem, **op.cit.**, s.156

(101) Hüseyin Pazarcı, **Uluslararası Hukuk Dersleri**, 2.Basım, Ankara: 1990, s.20-21

(102) B. Yaltı Soydan, **op.cit.**, s.15

vergi koyabilmek, değiştirmek ve kaldırmak konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili g¼c¼ şeklinde tanımlamak m¼mk¼nd¼r. Vergilendirme yetkisi egemenlik ile i içe geçmiş hatta aynı anlamda kullanılacak d¼zeyde ele alınmaktadır(103).

Bir vergilendirme yetkisinin kaynağını oluşturan uluslar arası hukuk, devletin yer ve kişi bakımından (ratione loci ve ratione personae) yetkisinin erevesi ve niteliği konusunda bir d¼zen getirmektedir; ¼lkesel egemenlik ilkesi, bir devletin egemenliğini ancak ¼lkesi ¼zerinde kullanabileceğini ve yer itibariyle sınırını g¼steren bir ilkedir. Kişisel egemenlik ise, bir ulusal hukuk d¼zenine dahil kuralların egemenlik altında bulunan kişilere uygulanabilmesidir. Bir devletin vergi yasaları o devletin egemenlik alanı içinde geçerlidir ve yabancı devletlerin ¼zerinde uygulanamaz. Vergi yasalarının meşruluğu, vergi konuları ve vergi y¼k¼ml¼lerinin ¼lk¼sel veya kişisel egemenlik içinde bulunmasına bağlıdır. Bu bağ bulunmadığı zaman, vergilendirmenin hukuksallığından s¼z edilemez(104). G¼r¼ld¼ę¼ gibi, ¼lkelerin vergilendirme yetkilerinin çakışması uluslararası ifte vergilendirmenin ¼nemli bir nedeni olmaktadır.

2. Vergileme Tekniği ile İlgili Nedenler

Her devlet, kendi ulusal sınırları içerisinde egemenlik hakkına dayanarak vergi alma hakkına sahiptir. Devletler bu egemenlik haklarına dayanarak, kendi milli sınırları içerisinde koydukları vergi yasaları ile m¼kelleflerini vergilendirmektedirler. Uluslararası ifte vergilendirmeye yol açan asıl sebepleri, devletlerin ulusal egemenliğinden doğan vergileme haklarında aramak gerekir. Devlet ile y¼k¼ml¼ arasındaki ilişkinin meşruluk kaynağı olan vergilendirme yetkisi, yasalarda, bir takım vergilendirme ilkelerine d¼n¼řm¼řt¼r. Bu ilkeler Kaynak , İkametg¼h ve Uyruluk ilkeleridir.* ¼lkeler

(103) Doğan řeny¼z, **op.cit.**, s.32

(104) Nami ağan, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, s.212

şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve T¼rk Vergi Sistemi**, İstanbul: Filiz Kitapevi, 1991, s.26

* Mali literat¼rde İkametg¼h ve Uyruluk ilkelerini ifade etmek ¼zere “Kanunların Kişiselliği (şahsiliği)” ve Kaynak ilkesinin yerinde “Kanunların ¼lkesellięi (m¼lkiyet) İlkesi” tasnifi de kullanılmaktadır.

Bakınız :

Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, Ankara: Siyasal Kitapevi, 1996, s.52

¼ncel-Kumrulu-ağan, **op.cit.**, s.57

şerafettin Aksoy, **op.cit.**, s.26

Adnan Tezel, **op.cit.**, s.15

vergileendirme bakımından birbirlerinden oldukça farklı bu üç ilkeyi de uygulayabilmektedirler. Bu ilkelerden birinin kabulü veya her ilkenin değişik şekillerde uygulanması ve yorumlanması, uluslar arası çifte vergilemeye yol açmaktadır.(105).

Devletler, gelir üzerinden aldıkları vergilerde iki temel yaklaşımdan birini benimsemektedir. Birinci yaklaşım, ülke içinde ikametgâhı olan herkesin bütün dünyada elde ettiği geliri toplaması ve beyan etmesidir. İkinci yaklaşım ise, yalnızca ülke içinde elde edilen gelirin beyan edilmesi üzerine kuruludur. Dünyada hemen hemen bütün Devletler birinci yaklaşımı esas alarak vergi sistemlerini oluşturduğundan, yurt dışında elde edilen gelirin hem kaynak Devlette hem de mukim Devlette vergileendirilmesi kendini göstermekte ve çifte vergileendirme kaçınılmaz olmaktadır(106). Hukuki anlamda çifte vergileendirme birden fazla devletin vergileendirme de değişik ilkeleri kabul etmesinden kaynaklanır. Buna karşılık aynı vergi konusu üzerinden birden fazla kişinin birden fazla devlet tarafından vergi yükümlüsü tutulması ise ekonomik anlamda uluslar arası çifte vergileendirmeyi oluşturmaktadır. Ekonomik anlamda çifte vergileendirme vergi konularının birden çok devlet tarafından değişik nitelendirilmesinden yada vergi matrahının değişik usullerle hesaplanmasından doğabilir(107).

Devletlerin mali alanda ki egemenliğinin yansıması olan vergileendirme yetkisi üç temel ilkeye dayalı olarak meşruluk kazanmaktadır; Kaynak ilkesi, İkametgâh ilkesi ve uyrukluk ilkesi. Kaynak ilkesi bir devletin ülkesel egemenliği altında bulunan veya doğan vergi konularının vergileendirilmesini, İkametgâh ilkesi devletin ülkesel egemenliği altında ikamet eden kişilerin nerde doğduğuna bakılmaksızın elde ettikleri her türlü gelirlerin vergileendirilmesini, Uyrukluk ilkesi ise devletin kişisel egemenliği altında ki kişilerin; başka bir deyişle devletin uyrukluğunu taşıyan kişilerin yine nerede doğduğuna bakılmaksızın elde ettikleri her türlü gelirlerin vergileendirilmesini ifade etmektedir(108).

a) Kaynak İlkesi (Source Principle)

Kaynak ilkesi, devletlerarasında vergileendirme yetkisinin uygulama alanı itibariyle sınırlandırılmasıdır. Devletlerin çoğunda, esas olarak uygulanan kural 'kaynak ilkesi'dir. Kaynak ilkesinin katı biçimde ve yalnız başına uygulanması halinde , vergi mükellefi

(105) Selahattin Tuncer, **op.cit.**, s.14

(106) Çetin Kara, "Uluslararası Çifte Vergileendirme ve Türkiye'nin Akdettiği Anlaşmalar", **Maliye Dergisi**, sayı:120, Eylül-Aralık 1995, s.54

(107) Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **op.cit.**, s.58

(108) A.Feridun Güngör, **op.cit.**, s.31

olacak kişilerin uyrukluğu ve ikametgâhı önem taşımaz. Önemli olan husus, vergi kaynağının hangi ülkede bulunduğudur. Kaynak ilkesi, vergi kanunlarının yerelliği (mülkîlik) ilkesinin bir başka görüntüsü ve ifadesidir(109). Kaynak ilkesine göre vergilendirmede, temel olan husus, bir devletin egemenliği altında bulunan vergi konuları ve vergi doğurucu olayların vergilendirilmesidir. Bu ilkede vergilendirilen şey, gelirin doğduğu yer veya geliri doğuran olaydır. Kaynak ilkesini uygulayan devletler, sadece kendi ülkelerinde doğan geliri vergilendirirler; gelirin sahibi kim olursa olsun bir ayırım yapmazlar(110). Kaynak ilkesini savunanlara göre vergilendirme de şahıstan ziyade, gelirin kazanıldığı ortam önemlidir. Çünkü gelir elde edildiği ortamın ürünüdür. Dolayısıyla, o ortamın giderlerine katılmalı, vergilendirilmelidir. Bu yüzden kaynak ülkenin, vergilendirme konusunda, bir takım öncelikleri olmalıdır.

Kaynak ilkesinin uygulanmasında sayısız güçlükler ortaya çıkmaktadır. Çünkü gelirin hangi ülkede doğduğunun saptanması kolay değildir. Gelir vergisi uygulayan hiçbir ülke, kim tarafından elde edildiğine bakmaksızın iç kaynaklardan elde edilen gelirin vergilendirilmesinden vazgeçmemektedirler. Ayrıca, vergi koymak kavramını tanımlayan iç hukuk kuralları, ülkelerin birbirlerinden çok farklı olan çeşitli ölçütlere dayanabilmektedir. Başka bir sorunda, bir malın üretildiği ülke mi, yoksa satıldığı ülkemi gelirin doğduğu yer sayılacaktır. Üstelik her iki devletin vergilendirme bakımından yetkili olduğu kabul edilse bile, vergilerin hangi ölçülerle paylaşılacağı sorunu ortaya çıkmaktadır. Kaynak ilkesinin uygulamasında, sayısız güçlüklerle karşılaşılmasına rağmen, kaynak ilkesinin uygulamasında, bazı bakımlardan devlete yararlar sağlamaktadır. Uygulamada sade ve kolaydır. Kaynak ilkesi, devletin, kendi ülkesinde doğan geliri vergilendirilmesi bakımından kolaylıklar sağlamaktadır(111).

Devletler kuramsal olarak vergilendirme yetkilerinin kapsamını diledikleri kadar geniş tutabilirler. Ancak devletler hukuku kuralları uyarınca bir devletin vergi yasalarının başka devletlerin ülkelerinde uygulanması olanaksızdır. Dolayısıyla devletler vergilendirme yetkilerinin sınırlarını gerçekçi bir şekilde belirlemek durumundadırlar. Vergilendirme yetkisinin kullanan devlet ile vergi yükümlüsü yada vergi konusu arasında asgari ve yeterli bir ilişkinin bulunması gerekir. Vergi yasalarının mülkiliği, vergilendirme de kaynak ilkesinin uygulanması anlamını taşır. Bu ilkeye göre, bir devletin ülkesinde

(109) Özhan Uluatam, **op.cit.**, s.62

(110) Selahattin Tuncer, **op.cit.**, s.14

(111) *ibid.*, s.15

bulunan vergi konuları ve vergi doğurucu olaylar o devletin vergilendirme yetkisine tabidir(112).

Kaynak ilkesi, kendi vatandaşlarının dış ülkelerde yatırımı ve işi bulunmayan devletler bakımından, kaynak ilkesi yeterli bir vergileme ilkesi sayılabilir. Kaynak ilkesi, iktisadi entegrasyon açısından da üzerinde dikkatle durulması gereken bir ilkedir. Zira kaynak ilkesi, karşılıklı vergilendirme haklarını eşit ve adil şekilde düzenlemektedir. Avrupa Birliğinde Katma Değer Vergisi'nin önem kazanmasını bu ilke ile açıklamak mümkündür. Her üye devlet mal ve hizmetlerin, kendi ülkesinde doğan katma değer üzerinden vergilendirme hakkına sahip olacağı için, uygulamada anlaşmazlık yaratmaz(113).

Kaynak ilkesi daha çok gelişmekte olan ülkelerin ekonomik yapılarına daha uygundur. Gelişmekte olan ülkeler, daha çok sermaye ithal eden ülkelerdir. Bu ülkelerde, uluslar arası şirketlerin sayısı azdır ve uluslar arası ticarete fazla etkinlikleri yoktur. Ayrıca dış yatırımları ve dış gelirleri çok düşük seviyededir. Buna karşın, yabancı sermaye yatırımları vardır ve yabancı sermaye gelirlerinin vergilendirilmesi önemli bir gelir kaynağıdır. Gelişmekte olan ülkelerin, gerekli olan sermaye birikimini, gönüllü tasarruflarla sağlama bilmeleri çok zor olduğundan, bu ülkelerde sermaye birikimlerini artırmanın en akıllı yolu, kamusal tasarruflardır. Kamusal tasarrufların en büyük kaynağı da vergi olduğundan, bu ülkelerin, kaynağında yaratılan gelirlerin vergilendirilmesine önem vermeleri gerekir. Bu nedenlerle , “kaynak ilkesi, gelişmekte olan ülkelerin bünyelerine uygun bir vergilendirme ilkesidir.” demek yerinde olur(114). Genel olarak kaynak devletler, ülkelere yatırım yapan yabancı yatırımcılar üzerinde ki vergi yükünü azaltan vergi politikaları izlemektedirler. Çünkü, yabancı yatırımcı ülke içi üretim faktörlerini kullandığından dolayı, ekonomik olarak yabancı yatırımcıların getirisi vazgeçilen vergi gelirinden daha fazla olabilmektedir(115).

Görüldüğü gibi, kaynak ilkesine göre vergilendirmede gelir, elde edildiği ülkede vergilendirilmektedir. Kaynak ilkesinin uygulanmasında ki en önemli sorun, gelirin hangi ülkede doğduğunun tespit edilmesidir.

(112) Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **op.cit.**, s.57

(113) Selahattin Tuncer, **loc.cit.**

(114) Nazif Kocayusufpaşaoğlu, Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, Ankara: Ankara Üniv. S.B.F. Yayın No: 228, s.100

(115) Semih Öz, **op.cit.**, s.31

b) İkametgâh İlkesi (Situs Principle)

İkametgâh kavramı vergi borçlusunun belirtilmesi bakımından gerçek kişilerin devletle olan bağılılığını gösteren hukuki bir ilkedir. Bu ilkenin temeli mülklik kuralıdır. İkametgâh ilkesine göre vergilendirme, bir devletin “ülkesel egemenliği” altında, ikamet eden kişilerin, dünya çapında ki gelirlerinin vergilendirilmesidir(116). Vergilendirmeye esas olarak ikametgâh alınmaktadır. İkametgâh ilkesi, kaynak ilkesine göre daha yeni bir kavram olup, yirminci yüzyılda, iktisat ve maliye teorisinde gelişen yeni fikir ve görüşlerin bir sonucu olarak doğmuştur. İkametgâh ilkesinde, ikametgâhtan kastedilen mali ikametgâhtır (fiscal domicile). Mali İkametgâh, yükümlünün, belirli bir ülkede oturduğu, bulunduğu veya işlerini yürüttüğü yerdir(117). Bu ilkeye göre, bir şahsın mali ikametgâhı hangi devlette ise, her türlü gelirini ve servetini, nasıl ve nerede elde etmiş olursa olsun, mali ikametgâhının bulunduğu devlette vergilendirmeye tabi tutulacaktır. Bu ilkede, vergilendirme yetkisine konu olan gelir veya servetin sahibinin ikametgâhının o devlette bulunması vergilendirmeyi meşrulaştırır. İkametgâh ilkesi, kaynak ilkesinin tersine, kişisel gelir vergilerinin gelişmesine ve özellikle üniter gelir vergisi sistemine uygun düşmektedir. Bu ilkeye göre, kişi gerek bulunduğu (ikamet ettiği) ülkede, gerekse bu ülke dışında elde ettiği gelirlerin toplamı üzerinden vergilendirilir(118).

İkametgâh ilkesinde vergileme hakkı, gelir ve servet sahibinin yerleşmiş bulunduğu ülkeye aittir. Bu ilkeye göre, gerçek ve tüzel kişinin gerek bulunduğu ülkede gerekse bu ülke dışında elde ettiği gelirlerin tümü vergiye tabi tutulmaktadır. Bu yönüyle ikamet ilkesi, kişisel vergilerin gelişmesi ile ilgili olup kişilerin toplam ödeme güçlerini de dikkate almaktadır(119). Kişisellik ilkesi, vergilemenin ilgili oldukları işlemlerin cereyan ettiği yere göre değil mükelleflerin vergileyen ülkeyle hukuki bağına göre vergilendirilmesini ifade eder. Bu bakımdan, kişisellik ilkesi kendi içinde ‘uyruklu’ ve ‘ikametgâh’ ilkeleri olarak ikiye ayrılabilen açıktır. Dolaysız vergiler alanında, daha çok ikametgâhı esas alan türü uygulanmaktadır. Uyrukluğa, ikametgâha göre, daha seyrek olarak ve genellikle onu tamamlayıcı nitelikte rastlanmaktadır(120).

(116) Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, 16.Baskı, Ankara: Savaş Yayınları, 1998, s.49-60

(117) B. Yaltı Soydan, **op.cit.**, s.19

(118) Selahattin Tuncer, **op.cit.**, s.16

(119) Çetin Kara, **op.cit.**, s.55

(120) Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **op.cit.**, s.62-63

İkametgâh ilkesi, her devlette, değişik şekil ve esaslara göre uygulanmaktadır. Hangi devletin ikametgâh devleti olduğunun belirlenmesi, devletlerin farklı ölçüler kullanmaları nedeniyle zordur. Devletler ikametgâhı yasalarında, mali açıdan “yerleşme kastıyla oturlan yer”, “bir işyeri aracılığı ile faaliyette bulunulan yer”, “altı ay ile bir yıl arasında değişen süreyle bir yerde bulunma” gibi değişik ölçütlere bağlayabilmektedirler. Kurumlar açısından da “yasal merkez”, “iş merkezi”, “etkin yönetim merkezi”, “yönetim kurulu toplantılarının yapıldığı yer”, “pay sahiplerinin mukim olduğu yer” gibi ölçütler kullanılmaktadır(121).

Ülkeler arasında, kanuni merkezin tespitinde, büyük güçlükler ortaya çıkmamakta, ancak iş merkezinin tayin ve tespitinde, büyük güçlükler ortaya çıkabilmektedir. Ülkeler arasında iş merkezinin tanımında farklılıklar olabilmektedir. Örneğin, Türk Vergi Sisteminde, Kurumlar Vergisi Kanunu madde 10’da “İş Merkezi, iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkezdir.” denilmiştir. İngiltere’de, yönetim kurulu toplantılarının yapıldığı yer, Avustralya’da, hissedarların çoğunlukta bulunduğu yer, Pakistan’da ise kurum kazançlarının yarısından fazlasının ülkesinde elde edilmesini, bu kurumun merkezinin o ülkede sayılmasına yeterli sayılmıştır. Ülkelerin kurumları vergilendirme hakkı, kanuni merkez veya iş merkezi kıstaslarından birine veya ikisine göre tayin edilir. Mesela İngiltere’de sadece iş merkezi esası, Türkiye, Avustralya gibi ülkelerde de her iki kıstas birlikte uygulanır. Dünyada birçok ülke kaynak ilkesini de içerecek şekilde, ikametgâh ilkesini uygulayarak, ülkesinde mukim kişilerin, hem ülke içi hem de ülke dışı kaynaklardan elde ettikleri gelirleri vergilendirmeyi tercih etmektedirler. Bu açıdan ikametgâh ilkesi, bütün kazanç ve iratların toplanmasına dayanan, ünüter vergi sistemine uygun düşer(122).

İkamet ilkesine göre, birden fazla ülkede kazanç ve irat elde eden gerçek kişileri vergilendirme hakkı bu kişilerin ikametgâhının bulunduğu ülkeye ait olacaktır. Yani, bir kimse hangi ülkede ikamet ediyorsa o ülke vergilendirme yetkisini kullanacaktır(123). Birçok ülkenin vergi sisteminde kaynak ve ikametgâh ilkeleri değişen ağırlıklarda birlikte uygulanır. Sermaye ihraç eden gelişmiş ülkeler sermaye gelirlerinin vergilendirilmesinde ikamet ilkesini, sermaye ithal eden gelişmekte olan ülkeler ise kaynak ilkesini tercih

(121) Selahattin Tuncer, **op.cit.**, s.16-17

(122) **ibid.**

(123) Levent Başak, “Çifte veya Mükerrer Vergileme Problemini Doğuran Nedenler”, Sayı: 200, **Vergi Sorunları**, Mayıs 2005, s.105

ederler. Ancak gelişmekte olan ülkeler yabancı sermayeyi özendirmeye yöneldikleri ölçüde kaynak ilkesinden vazgeçip ikamet ilkesini kabul edebilirler(124).

İkametgâh ilkesinin de uygulanmasının kendisine özgü birtakım güçlükleri vardır. Bu ilkeye göre, bir kişinin gerek yurt içi gerekse yurt dışı toplam gelirleri üzerinden vergilendirme yapılacağı için, bütün faaliyetlerin izlenmesi, gelirlerin eksiksiz tespit edilmesi gerekmektedir. Bunun için güçlü bir vergi idaresine ihtiyaç vardır. Bu ilke uygulanabildiği ölçüde, i ve dış gelirlerin birlikte vergilendirilmesini sağlayacağı için, bir yandan sermayenin yurt dışına kaçmasını önleyecek, diğer yandan toplam vergi hsılatında, kaynak ilkesine göre de bir artış sağlayacaktır. Böylece, yurt içi gelirlerle yurt dışı gelirlerin vergilendirilmesi açısından bir eşitlik sağlana bilinecektir(125).

Sermaye ihraç eden gelişmiş ülkeler sermaye gelirlerinin vergilendirilmesinde ikamet ilkesini, sermaye ithal eden gelişmekte olan ülkeler ise kaynak ilkesini tercih ederler. Ancak gelişmekte olan ülkeler yabancı sermayeyi özendirmeye yöneldikleri ölçüde kaynak ilkesinde vazgeçip ikametgâh ilkesini kabul ederler. İkametgâh ilkesi, gelişmiş ülkelerin ekonomik yapılarına daha uygun düşmektedir. Gelişmiş lkeler, genellikle, sermaye ihracatçısı ülkelerdir. Uluslararası ticarete aktif şekilde yer alan yatırımcılara sahiptirler. Gelişmiş lkeler, bu faaliyetlerden doğan gelirlerin vergilendirme haklarını ellerinde tutmak isterler. Gelişmiş lkeler, ikamet ilkesini kabullendikleri taktirde, ülkelerinde ki şahıs ve kurumların ihraç ettikleri ve yatırımlardan kazandıkları dış gelirleri vergilendirme hakkına sahip olacaklardır(126).

c) Uyruluk İlkesi (Nationality Principle)

Uyruluk, bir devlet ile birey arasındaki siyasi bağı ifade eder. Uyruluk ilkesi bağımsız değil, çoğu kez, ikametgâh ilkesi ile birlikte uygulanan yardımcı bir ilke niteliğindedir. Uyruluk ilkesine göre vergilendirme yetkisinin uygulanması, devletin egemenliği altında ki vatandaşlarının hem ülke içi, hem de ülke dışında elde ettikleri gelir ve servetlerin vergilendirilmesidir. Bugün uygulamada uyruluk ilkesi, ikametgâh ilkesinin tamamlayıcısı olarak aks etmiştir. Örneğin, A.B.D. yurt dışında mukim vatandaşlarını dahi vergilendirmektedir(127). Bu ilke daha çok ikametgâh ilkesinin uygulanmasından doğan boşlukları gidermek üzere, getirilmiş yardımcı bir ilkedir.

(124) Mualla ncel, Ahmet Kumrulu, Nami ağan, **op.cit.**, s.57

(125) Selahattin Tuncer, **op.cit.**, s.17-18

(126) Nazif Kocayusufpaşaoğlu, **op.cit.**, s.101

(127) Adnan Tezel, **op.cit.**, s.16

Uyrukluk ilkesine göre bir ülkenin vatandaşlığında bulunan kimse o ülke tarafından vergilendirilir. Yani, bir kimse hangi ülkenin uyruğunda ise o ülke bu kişinin gerek yurt içinde gerekse yurt dışında elde ettikleri gelirleri vergilendirme hakkına sahiptir. Bu ilkenin bir sonucu olarak ülkede gelir elde eden yabancılar hangi ülkenin vatandaşı ise o ülke bu kişileri tam mükellefiyet esasında vergilendirecektir. Uyrukluk ilkesi ikamet ilkesini tamamlayıcı bir ilke olduğundan bu ilkeye dayalı vergilendirme yetkisinin kullanılması daha çok dış ülkelerde sermaye yatırımları bir hayli fazla olan henüz iktisadi gelişmelerini tamamlamamış ülkeler tarafından kullanılmaktadır(128). Uyrukluğa, ikametgâha göre, daha seyrek olarak ve genellikle onu tamamlayıcı nitelikte rastlanmaktadır(129).

d) Vergilendirme İlkelerinin Çakışması

Çeşitli ülkelerin yukarıda belirtilen ilkeleri aynı vergiler bakımından aynı şekilde kabul etmemeleri, birden fazla devletin vergi yetkilerini kullanarak aynı vergi yükümlülükleri ve aynı vergi konularını vergileme kapsamına almaları ihtilaf doğurmaktadır. Bu ihtilaf üç şekilde ortaya çıkar; Kaynak-kaynak ihtilafı, İkamet-ikamet ihtilafı, İkamet-Kaynak ihtilafı(130).

Her devlet, içinde bulunduğu durum ve koşullara göre, vergilendirme ilkelerinden birini seçmektedir. Genellikle gelişmiş ülkeler daha çok ikamet ilkesini, buna karşın gelişmekte olan ülkeler ise kaynak ilkesini seçerler. Vergilendirme ilkelerinden hangisinin seçileceği ekonomik tercih meselesidir. Devletler vergi sistemlerini, ulusal ve uluslararası çıkarlarına göre, birbirlerinden farklı ilkelere dayandırabilmektedirler. Bu farklılık, kişilerin tek bir devletle, ekonomik ve hukuki ilişki içinde olmaları halinde sorun yaratmamaktadır. Sorun, bireylerin birden fazla devletle ilişki içinde olmaları nedeniyle, birden fazla vergilendirme yetkisinin kapsamına girmeleri halinde doğmaktadır. Hatta aynı vergilendirme ilkesine dayalı sistemlere sahip devletlerde bile, kavramların farklı yorumlanması, aynı yükümlünün veya konunun, çeşitli vergilendirme yetkileri ile çakışmasına neden olabilmektedir. Vergilendirme yetkilerinin çakışmasından doğan uluslararası çifte vergilendirme üç halde ortaya çıkar(131). *

(128) Levent Başak, **op.cit.**, s.108

(129) Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **op.cit.**, s.63

(130) Ahmet Ersin Erdem, **op.cit.**, s.157

(131) B. Yaltı Soydan, **op.cit.**, s.23-24

* Bunlar aynı zamanda, O.E.C.D. tarafından hazırlanan raporda, Hukuki Çifte Vergilendirmenin doğuş nedenleri arasında sayılmıştır.

(1) Tam Yükümlüler Arası Çakışma – İki devletin aynı kişiyi, farklı vergilendirme ilkelerine veya aynı vergilendirme ilkesinin farklı yorumuna dayalı olarak dünya çapındaki gelirleri üzerinden tam yükümlülüğe tabi tutmasıdır. Tam yükümlüler arası çakışma şu şekillerde görülebilir;

(i) Uyrukluk ilkesini uygulayan bir devlet ile ikamet ilkesini uygulayan bir devletin vergilendirme yetkilerinin çakışması durumu- Bu durumda, devletlerden biri, vatandaşını dünya çapında ki gelirleri üzerinden vergilendirmekte, diğeri ise aynı kişiyi, mukimi olduğu gerekçesiyle, hem iç hem dış gelirleri üzerinden vergilendirmektedir.

(ii) İki ikametgâh ilkesinin çakışması - İki veya daha fazla ülkenin bir mükellefin kendi ülkelerinde yerleşmiş olduğunu öne sürerek mükellefin aynı gelirleri üzerinde vergileme hakkı iddia etmeleriyle ortaya çıkar. Devletlerden biri, ikametgâhın kendi ülkesinde olması nedeniyle, diğeri ise yükümlünün ülkesinde altı aydan fazla kalması sebebiyle, aynı kişiyi tam yükümlülüğe tabi tutmaktadır. Burada, iki veya daha fazla ülkenin, bir mükellefi, kendi ülkelerinde yerleşmiş olduğunu öne sürerek, bu mükellefin aynı gelirleri üzerinde vergileme hakkı iddia etmeleri durumu söz konusu olmaktadır.

(iii) İki uyrukluk ilkesinin çakışması - İki devlette, aynı kişinin kendi vatandaşı olması sebebiyle, dünya çapındaki gelirlerini vergilendirmektedir. Bu yukarıda ki üç durumda, aynı zamanda, uluslararası hukuksal çifte vergilendirmenin nedeni olmaktadır.

(2) Tam Yükümlülük ile Dar Yükümlülük Arası Çakışma – Bir kimsenin ikametgâhı, bir devlette iken diğeri devletten gelir sağlar veya orada servete sahip olursa ve her iki devlette bu gelir veya serveti vergiliyorsa, çifte vergileme durumu ortaya çıkmaktadır. İkametgâh devleti, kişinin ikametgâhı kendi ülkesinde olduğu için, kişinin yurt içi ve yurt dışı gelirleri üzerinden tam yükümlülüğe tabi tutmakta iken, diğeri devlet ise kaynak ilkesini uygulaması sebebiyle, ülkesinde doğan geliri dar yükümlülük esasına göre vergilendirilmektedir. U.Ç.V. 'nin en sık rastlanan şekli budur.

(3) Dar Yükümlüler Arası Çakışma - Her iki devletinde, kendi mukimi olmayan kişiyi, gelirlerin ülkelerinde elde edilmesi dolayısıyla, dar yükümlülüğe tabi tutarak vergilendirmesidir. Mukim olmayan bir kişinin devletlerden birindeki iş yerinin, diğeri devletten gelir elde etmesi veya servet sahibi olması halinde, her iki devletinde, kaynak ilkesi uyarınca, vergilendirmeye tabi tutması buna örnektir.

Her iki ülkenin de kaynak ilkesini uygulamasına karşın, çifte vergilendirme durumuyla karşılaşılabılır. Bu tür çifte vergilendirmenin nedeni; ülkelerin gelirin kendi ülkelerinden kaynaklanması konusunda birbirinden farklı kurallar uygulamalarıdır. Ülkelerin ulusal mevzuatlarında çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik olarak yaptıkları tek taraflı düzenlemeler, yerleşim(İkametgâh) ilkesiyle kaynak ilkesi arasında ki çatışmadan doğanlara yöneliktir(132).

Ülkelerin, vergileme açısından benimsedikleri ilkeler nedeniyle aynı vergi yükümlülükleri ve aynı vergi konuları üzerinde hak iddia etmeleriyle oluşan uluslararası çifte vergilemenin önlenmesi bakımından en çok zorlukla karşılaşılan, ikametgâh ve kaynak ihtilafı sebebiyle ortaya çıkan çifte vergilemedir. Mükelleflerin bu kategoride ki çifte vergilemeden vergi planlaması yaparak kaçmaları çoğu zaman mümkün olmamaktadır(133). Görüldüğü üzere, hem vergileme ilkelerinin seçimi, hem de seçilen bu ilkelerin uygulama ve yorumlamada aldığı şekiller, uluslararası vergi mükerrerliğinin başlıca nedeni olmaktadır. Bu yüzden, devletler çifte vergilendirmeyi önlemek için, bu ilkelerin ışığı altında, kendi vergileme haklarından kısmen veya bütünüyle vazgeçmek suretiyle, soruna bir çözüm yolu bulmaktadırlar(134). Ancak U.Ç.V.'nin önlenmesi ve ortadan kaldırılabilmesinin, diğer ve etkin bir yolu da, uluslararası yapılan vergi anlaşmalarıdır. O.E.C.D. ve U.N. gibi, dünyanın önemli iki uluslararası kuruluşu bu konularda, iki anlaşma taslak modeli geliştirmişlerdir.

e) Türkiye Uygulaması

Devletlerin vergilendirme yetkilerini yasalarla tek yanlı olarak sınırlandırmaları, hukuki anlamda çifte vergilendirmeyi önlemek için başvurulacak ilk yoldur. Vergilendirmede ikamet ilkesini kabul eden devletler, gelir veya servetin kaynağı olan devletlerin vergilendirme yetkisini tanıyarak çifte vergilendirmeyi önleyecek tedbirler alabilirler(135). İç mevzuatla, tek yönlü olarak Çifte Vergilendirmenin sınırlandırılması uygulamasının esasını, kişiselik yada kaynak ilkelerinden birinin esas alınmasına rağmen diğer ilkenin de göz önünde tutulmasını sağlayacak biçimde bazı tavizler verilmesi teşkil eder. Bu amaçla kullanılabilinecek yöntemler; İndirim yöntemi , Mahsup yöntemi ve

(132) A. Bayazıt Balcı, **op.cit.**, s.16

(133) Ahmet Ersin Erdem, **op.cit.**, s.157

(134) Selahattin Tuncer, **op.cit.**, s.19

(135) Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **op.cit.**, s.58

İstisna yöntemidir. İndirim Yöntemi: Bu uygulamada, genellikle gelir ve servet vergilerinde ikameti kabul eden bir ülkede vergi hesabı yapılırken, yabancı ülkelerde ödenen vergi, mükelleflerin tüm kaynaklar dikkate alınarak hesaplanan vergi matrahından düşülür. Mahsup Yöntemi: İkameti vergilemeye esas kabul eden bir ülke, vergi borcunu, mükelleflerin gerek yurt içinde gerekse yurt dışında elde ettiği tüm kaynaklar üzerinden hesaplamakla birlikte yabancı ülkelerde ödenen benzeri vergilerin, hesaplanan toplam vergiden düşülmesi imkânı tanır. Bu bakımdan, indirim yöntemine kıyasla daha fazla bir vergi indirimi sağlar. İstisna Yöntemi: vergi yalnızca sahip olunan kaynaklar üzerinden hesaplanır; yabancı ülkelerdeki gelir ve servet unsurları dikkate alınmaz(136).

Türk vergi yasalarında çifte vergilendirmenin önlenmesi için vergilendirme yetkisini sınırlandırıcı hükümlere yer verilmiştir.

(1) Gelir Vergisi Kanunu: Türk Vergi Sisteminde, gelir vergi uygulaması bakımından, ülkemizde kabul edilen sistem, üç vergilendirme ilkesinin sentezine dayalıdır. Ancak uyrukluk ilkesi, ikincil bir önem taşımaktadır(137).

Türk Gelir Vergisi Kanunu, tam yükümlülükte İkametgâh ve Uyrukluk ilkelerini benimserken, dar yükümlülükte Kaynak ilkesini kabul etmiştir. Türkiye’de dar yükümlüler, elde ettikleri gelirler üzerinden, tam yükümlüler ise, hem Türkiye’de hem de Türkiye dışında elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilmektedirler. Gelir vergisi kanunu, gerçek kişilerin bu verginin tam yükümlüsü olmalarını, yani gerek Türkiye içinde, gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilmelerini Türkiye’de yerleşmiş olmalarına ve belli koşullar altında uyrukluk ilkesine bağlamıştır(138). Gelir vergisi kanunumuzun 3.maddesinin 1.bendinde, Türkiye’de yerleşmiş gerçek kişiler tam yükümlü olarak tanımlanmış ve 4.maddesinde ise, söz konusu yerleşme ölçütü “ikametgâh” ve “oturma süresi” olmak üzere iki esasa bağlanmıştır. Buna göre, ikametgâhı Türkiye’de bulunanlar ve ikametgâhın Türkiye’de bulunmasa dahi, bir takvim yılı içerisinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar, Türkiye’de yerleşmiş (mukim) sayılmakta ve ister vatandaş, ister yabancı olsun, yurt içi ve yurt dışı gelirleri üzerinden Türkiye’de vergilendirilmektedir(139)

(136) Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **op.cit.**, s.64

(137) Adnan Tezel, **Türk Vergi Hukukunda Dış Vergileme**, Yayınlanmamış Doçentlik Tezi, İstanbul İktisadi İdari İlimler Akademesi, İstanbul : 1978, s.40

(138) Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **op.cit.**, s.256

(139) B. Yaltı Soydan, **op.cit.**, s. 21

Tam yükümlülükte ikametgâhın belirlenmesi bakımından, Medeni Kanuna göndermede bulunulmuştur. İkametgâh, Medeni Kanunumuzun 19.uncu ve devam eden maddelerinde yazılı olan yerlerdir. Medeni Kanunda ikametgâh, yerleşmek niyeti ile (öznel unsur) , oturulan (nesnel unsur) yerdir. Dolayısıyla ikametgâh kişinin oturduğu yerden, yani meskeninden, işyerinden, nüfusa kayıtlı olduğu yerden ayrılmaktadır. Kişinin ikametgâhının Türkiye’de bulunmadığı hallerde, tam yükümlülük ,“bir takvim yılı içerisinde altı aydan fazla süreyle Türkiye’de oturma ölçütüyle”, belirlenmektedir(140). Burada oturma olayı, mutlaka bir konut edinmeye bağlanmamaktadır.

Türkiye’de oturma süresine bağlı tam yükümlülüğe bazı istisnalar getirilmiştir. Gelir vergisi kanununun 5.maddesinde, belli ve geçici görev veya iş için Türkiye’ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen kişiler, tedavi yada dinlenmek veya seyahat amacıyla gelenler, tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan nedenlerle Türkiye’de alıkonulmuş veya kalmış olanlar, Türkiye’de altı aydan fazla kalmış olsalar dahi, Türkiye’de yerleşmiş sayılmamaktadırlar. G.V. K. ’nun 6. maddesinde ise dar yükümlüleri tanımlamaktadır. Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler, sadece Türkiye’de elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilmektedirler. Dar yükümlülükte esas, kaynak ilkesidir. Türkiye’nin, kaynak ülke olarak, yapılan yabancı yatırımların vergilendirilmesini istediğinde, çifte vergileme problemi ile karşılaşılabilir. Cari mevzuatımızda ki dar mükellefiyet rejimi bu sorunu çözmede etkisiz kalması nedeniyle Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları gündeme gelmiştir(141).

Tam yükümlülükte uyrukluk ilkesi, çok sınırlı bir alanda kabul edilmiştir. G.V. K. ’nun 3.maddesinin 2.bendinde, 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 Yükümlü olarak tanımlanmıştır. Bu kişiler, buldukları ülkede elde ettikleri gelirler üzerinden, gelir vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuşlar ise, Türkiye’de bu gelirler üzerinden ayrıca vergilendirilmemektedirler. Vergi yasalarının uygulanması bakımından Türkiye’nin mali sınırları, Türkiye’nin gümrük sınırlarına eşittir. Türkiye’nin gümrük sınırları 1615 sayılı Gümrük Yasasının 14.maddesi uyarınca Türkiye’nin siyasi sınırlarıdır.

(140) Adnan Tezel, **op.cit.**, s.41-43

(141) Levent Başak, **op.cit.**, s.103

Ülkenin coğrafi sınırları içinde bulunan, serbest bölge, liman ve antrepolar ülke dışı sayılırlar(142).

(2) **Kurumlar Vergisi Kanunu:** Türk Vergi Sisteminde, Kurumlar Vergisi sisteminde ve Gelir Vergisi sisteminde olduğu gibi, tam ve dar yükümlülük esasına yer verilmiştir. Kurum kazançlarının vergilendirilmesinde Kaynak ve İkametgâh ilkeleri temel alınmıştır. Kurumun, tam yükümlülük çerçevesinde, hem yurt içi hem de yurt dışı kazançlarının Türkiye’de vergilendirilmesinde, gelir vergisindeki yerleşme kavramı yerine, kurum merkezi kavramına yer verilmiştir. Kurum merkezinin çeşitleri “yasal merkez” ile “iş merkezi” olarak düzenlenmiştir. Yasal merkez ve İş merkezi K.V.K. ’nun 10.maddesinde tanımlanmıştır. Yasal merkez, vergiye tabi kurumların ana tüzüklerinde, sözleşmelerinde yada teşkilat kanunlarında gösterilen merkezdir. İş merkezi ise, iş ile ilgili işlemlerin fiilen toplandığı, yoğunlaştığı ve yöneltildiği merkezdir(143).

Kurumlar Vergisi Kanununun 9.maddesine göre, yasal merkezi yâda iş merkezinden biri Türkiye’de bulunan kurumlar, gerek Türkiye’de gerekse yabancı ülkelerde elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirirler. Kurumlar Vergisi Kanunu, yasal merkez veya iş merkezinden sadece birinin Türkiye’de bulunmasını tam yükümlülük için yeterli görmüştür. Bunlardan her ikisinin de Türkiye’de bulunmaması, kurumun sadece Türkiye’de ki kazançları üzerinden vergilendirilmesine, yani dar yükümlülüğe neden olmaktadır. K.V.K.’nun 11. maddesi, yasal merkez ve iş merkezinden her ikisi de Türkiye’de bulunmayan kurumların, dar yükümlü kurumlar olarak tanımlanmıştır. Bu kurumlar, sadece Türkiye’de elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirilmektedirler.

Kurumlar Vergisi Kanunu da çifte vergilemeyi önlemek için ‘mahsup yöntemi’ kabul etmiştir. Yabancı ülkelerde elde edilerek, Türkiye’de genel sonuç hesaplarına geçirilen kazançlardan yabancı ülkelerde ödenen benzer vergiler, Türkiye’de tarh edilen kurumlar vergisinden indirilebilir. Ancak indirilecek tutarın K.V.K. ’nun 25 inci maddesinde ki oranların uygulanması ile bulunacak tutardan fazla olamayacağı hükme bağlanmıştır(144).

(3) **Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu:** Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Türkiye Cumhuriyeti tâbiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye’de bulunan

(142) B. Yaltı Soydan, **op.cit.**, s.22

(143) Mualla Öncel , Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **op.cit.**, s.337

(144) Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **op.cit.**, s.59-60

malların veraset tarihiyle veya herhangi bir suretle olursa olsun, ivazsız bir tarzda, bir şahıstan diğer bir şahsa intikali veraset ve intikal vergisine tabidir. Bu vergi, Türk tâbiyetinde bulunan şahısların, yabancı memleketlerde aynı yollardan iktisap edecekleri mallara da şamildir(V.İ.V.K. md.1,f.1-2). Veraset ve İntikal vergisi kanunu bakımından, bir yanda tabiiyet, diğer yandan da, Türkiye’de bulunan mallar bakımından, malların bulunduğu yerde (situs) vergilendirilmesi ilkeleri benimsenmiştir. Buna karşılık “Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde ki bir şahsın, Türkiye hudutları dışında bulunan malını veraset tarihiyle veya sair surette ivazsız bir tarzda iktisap eden ve Türkiye’de ikametgâhı olmayan ecnebi şahıs, bu vergi ile mükellef tutulamaz.”(V.İ.V.K.md.1,f.8), hükmü konularak, vergi kanunlarının yabancı ülkelerde uygulanamayacağı gerçeğine uyulmuştur. Kanunda çifte vergilendirmeyi hafifletmeye yönelik bir hükümde yer almıştır. Bu hükme göre “Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde olan şahıslara ait mallardan yabancı memleketlerde bulunanlara taalluk eden borçlar ve yabancı memleketlerde bu mallar dolayısıyla alınan veraset ve intikal vergileri (Tevsik edilmek şartıyla) , indirilebilir.” Burada yurt dışında ödenen verginin “matrahtan indirilmesi yöntemi” kabul edilmiştir. Ancak bu yöntem çifte vergilendirmenin yükünü, yalnız bir ölçüde hafifletmektedir(145).

Türk vergi sisteminde uygulamada, çeşitli vergi kanunlarımızda özel hükümlere yer verildiği görülmektedir. G.V.K.’nun tam mükellefi belirleyen 3. maddesinde İstisna yöntemine, G.V.K.’nun 43.maddesinde Mahsup yöntemine, Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 1.maddesinde İstisna yöntemine yer verilmiştir. Yine V.İ.V.K.’nun 12 maddesinde İndirim yöntemine yer verilmiştir. Çeşitli vergi kanunlarında Diplomat muaflığına yer veren ve uyrukluğa bağlı muaflık-istisna yöntemi uygulaması vardır. 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunumuz ile de, istisna yöntemi ile kaynak-yerellik ilkesinden taviz verilmiştir(146).

(145) Nami Çağan, **op.cit.**, s.219

(146) Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **op.cit.**, s.65-66

İkinci Bölüm

ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRME’NİN ÖNLENMESİ VE ORTADAN KALDIRILMASI YOLLARI

A. ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN ÖNLENMESİ YOLLARI VE ARAÇLARI

Uluslararası çifte vergilelendirmeyi önleyici yöntem ve araçları; Ulusal (Tek Taraflı) Yöntem ve Araçlar ve Çift Taraflı Yöntem ve araçlar olarak ayırarak inceleyeceğiz. Tek taraflı yöntemler; Vergi mevzuatının ıslahı, Düzeltme yöntemi, Vergiyi temel alan önlemler (Mahsup yöntemi, Vergi oranı indirimi), Matrahı esas alan yöntemler (İstisna yöntemi, Matrahtan İndirim Yöntemi) olarak ayrılacaktır. Çift taraflı yöntem ve araçlar ise; Mahsup yöntemi, İstisna yöntemi ve İki Taraflı Vergi Anlaşmalarıdır. Ayrıca uluslararası çifte vergilelendirmeyi ortadan kaldırma yöntemleri olarak; İki Taraflı Anlaşmaları ve Çok Taraflı Anlaşmaları inceleyeceğiz. Uluslararası Çifte Vergilelendirme sorununu çözüm yolları olarak ta; Uluslararası Vergi Anlaşmaları ve Vergi Ahenkleştirilmesi gösterilecektir.

1. Uluslararası Çifte Vergilelendirmenin Önlenmesinin Faydaları ve Sonuçları

a) Uluslararası Çifte Vergilelendirmenin Önlenmesinin Faydaları

Küreselleşme sonucu artan ekonomik entegrasyon, birey ve işletmelere, yabancı ekonomik fırsatların avantajlarından yararlanma konusunda daha fazla serbestlik kazandırmaktadır. Hızlı gelişmelerin yaşandığı iletişim, enformasyon ve teknoloji ile paralel seyir izleyen küreselleşme sürecinin temel özelliği liberalizasyon ve üretim faktörlerinin artan hareketliliği ile vergi politikalarında değişimler yaratılmasıdır. Çifte vergi veya vergi mükerreri bir matrah üzerinden aynı dönem içinde ve aynı nitelikte iki veya daha çok vergi almak suretiyle vergi adaletini ve eşitliğini bozduğu için, konunun modern vergi ilkeleri açısından ele alınıp dikkatle incelenmesinde, özelliklerinin

belirtildiğinde büyük yarar vardır(1). Uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi yoluna başvurulmasının, başlıca faydaları şunlardır; sermayenin serbest dolaşımı, serbest rekabet düzeninin sağlanması ve uluslararası vergi kaçakçılığının önlenmesi.

(1) Sermayenin Serbest Dolaşımı – Uluslararası ticaretin artması, sermaye ve işgücü hareketini artırmıştır. Uluslararası ekonomik faaliyetlerin arttığı ve işgücünün ülke sınırlarını daha kolay aşabildiği günümüzde, devletlerin vergilendirme yetkilerinin sınırının belirlenmesi çalışmaları, birçok zorluğu beraberinde getirmektedir(2). Uluslararası çifte vergilendirme, ülkeler arasındaki sermaye ve işgücü akımının önünde bir engel olarak durmaktadır. Sermayenin ve işgücünün serbest dolaşımı açısından, çifte vergilendirme, önlenmesi ve ortadan kaldırılması gereken bir unsurdur. Devletler bu sorunu çözmek için, vergilendirme yetkilerinden kısmen veya tamamen vazgeçerek anlaşma yapma yoluna gitmektedirler.

Ülkelerarası sermaye, teknoloji ve emek hareketleri ne denli yoğun ise çifte vergilendirme sorunu da o denli önem kazanmakta, çözümlenmediği, ortadan kaldırılmadığı durumda bu hareketlerin önündeki en temel engeli teşkil etmektedir. Gelirin çifte vergilendirilmesi, dolayısıyla ağır ve gayri adil vergilendirilmesi, ekonomik büyümenin kaynağını oluşturan bu faktörlerin gerek ülkeye çekilmesinde gerekse ihracında ciddi caydırıcı etkilere neden olmaktadır(3).

Günümüz globalleşme çağının en önemli özelliği, sermayenin büyük ölçüde mobilize kazanmış olmasıdır. Globalleşme sonucunda ülkeler arasındaki ekonomik engeller ortadan kalkmıştır. Bu engellerin kalkmasıyla birlikte yabancı sermayenin yer seçimindeki engeller de ortadan kalkmıştır. Ulusal vergi politikalarının şeklini değiştirmesi, devletlerin mobil üretim faktörlerini kolayca vergilendirmelerine engel olmuştur. Artık sermaye daha mobildir ve vergi oranlarındaki değişikliklere çok daha fazla duyarlıdır. Sermayenin uluslararası mobilitelerinin artması, müteşebbislerin gelirlerini ülkeler arasında kolayca değiştirmelerini ve böylece vergiden kaçınabilmelerini sağlamıştır. Çünkü globalleşme, üretim dağıtım zincirinin birçok vergi bölgesine

Düzeltilme

- (1) Selahattin Tuncer, **Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, Eskişehir Ticari İlimler Akademisi, Yayın No.113–66, Ankara, Sevinç Matbaası, 1974, s.1
- (2) Semih Öz, “Devletlerin Vergilendirme Yetkilerinin Sınırının E-Ticaret Açısından Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, sayı: 147, Ocak-Şubat 2005, s.90
- (3) Feridun Güngör, “Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi ve Türkiye Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, sayı:190, Haziran 1997, s.32

dağılmasına neden olmuştur(4). Günümüzde sermaye ulusal sınırlar arasında giderek daha kolay bir şekilde hareket ederken, vergileme ulusal sınırlar içinde oluşan kazançlara dayanmaktadır. Ülkeler arasında yabancı sermayeyi çekmek için giderek azalan vergi oranları ile rekabet edilmektedir. Vergi cennetlerinin varlığı, büyük çokuluslu şirketlerden yana yerel şirketleri zayıflatmaktadır. Vergi cennetleri, çifte vergileme ve düzenlemeden kaçınmak için temel ülkelerle anlaşmalara sahiptir. Vergi anlaşmaları ve çifte vergileme anlaşmalarının varlığı, bir vergi cennetini cazip yapan diğer bir yöndür(5).

(2) Serbest Rekabet Düzeninin Sağlanması – Uluslararası çifte vergilendirme, işgücü ve sermaye akımını olumsuz yönde etkilemesinin yanı sıra, serbest rekabet düzenini de olumsuz etkiler. Ayrıca sermaye hareketleri ve dış yatırımlarda olumsuz etkilenir. Uluslararası ticarete rekabet ortamının çifte vergilendirme nedeniyle aksamaması, ülkelerin üretim ve verimliliklerini olumsuz yönde etkiler. Yerel ülke mevzuatlarında yer alan uluslar arası çifte vergilemenin önlenmesine ilişkin düzenlemeler, ilgili ülkelerde faaliyet gösteren şirketlerin yatırım kararlarını ve bu şirketlerin kazandıkları paraları ne şekilde yönlendireceklerini doğrudan etkilemektedir. Bu bakımdan ülkeler, söz konusu düzenlemeleri bir taraftan vergi kaybını minimize edecek şekilde oluştururken diğer taraftan şirketler için uluslar arası piyasada rekabet eşitsizliği yaratacak düzenlemelere gitmekten kaçınmalıdır(6).

Giderek küreselleşen günümüz dünyasında, ülkelerin vergisel uygulamalarının ciddi uluslar arası sonuçları bulunmaktadır. Farklı vergi yükleri, işletmelerin karlılıklarını etkilemekte; belli vergi rejimleri, isteyerek veya istemeyerek kişileri ekonomik faaliyetlerinde belli tavırlar takınmaya zorlamakta, uluslar arası: sermaye, mal, hizmet ve insan hareketlerini şu veya bu şekilde etkilemektedir. Verginin yol açtığı uluslar arası sorunların temelinde, ekonomik faaliyetlerin giderek artan uluslar arası niteliğine karşın; vergilendirmenin ulusal nitelikte kalması yatar. Her ülke kendi egemenlik sınırları içinde, ayrımcılık yapmama, yabancı diplomatları vergiden muaf tutma gibi birkaç temel sınırlama dışında hiçbir engel olmaksızın , istediği şekilde bir vergi düzeni

(4) İhsan Günaydın, Levent Yahya Eser, “Uluslararası Vergi Rekabetinin Vergi Oranları, Vergi Gelirleri ve Vergi Yükünün Dağılımı Üzerine Etkisi”, **Vergi Sorunları**, sayı: 202, Temmuz 2005, s.132-133

(5) İhsan Günaydın, “Vergi Cennetleri Global Yoksulluk Probleminin Bir Nedeni midir?”, **Vergi Sorunları**, sayı: 206, Kasım 2005, s.123-131

(6) Ahmet Ersin Erdem, “Uluslararası Çifte Vergilemenin Tanımı ve Türk Vergi Mevzuatında Bunun Önlenmesine Yönelik Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası**, sayı 210, Şubat 1999, s.166

kurabilmektedir. Bunun sonucunda da ülkeden ülkeye farklı vergisel yükler doğmakta; uluslar arası rekabet bir şekilde bu uygulamalardan etkilenmektedir(7).

(3) Uluslararası Vergi Kaçakçılığın Önlenmesi – Ülkeler arasında yapılan, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları sayesinde, ülkelerin mali idareleri arasında işbirliği artar. Bu anlaşmalarda, karşılıklı bilgi alışverişine ilişkin hükümler olabilmektedir. Böylece, uluslararası vergi kaçakçılığı da önlenmeye çalışılmaktadır. Globalleşme çağında sermaye giderek daha mobil hale geldiği için, ülkeler vergilemede daha az seçenekle karşılaşmaktadır. Çokuluslu şirketler ve zengin bireyler paralarını her nereye seçerlerse oraya aktarma serbestisine sahiptir ve sürpriz olmayan bir şekilde bunların çoğu, vergi cennetleri gibi vergiden kaçınabileceği veya vergiyi minimize edebileceği yerleri seçmektedirler(8).

Uluslararası vergi rekabetinin yaratmış olduğu en önemli olumsuzluk, vergi yükünün sermayeye oranla daha az mobil olan işgücü, gayrimenkul ve tüketim üzerine kaymış olmasıdır. Ülkeler, sermayeyi kolayca vergilendirememelerinden dolayı doğan gelir kaybını daha kolay vergilendirebildikleri mobil olmayan üretim faktörlerinden karşılamaya çalışmaktadırlar. Ayrıca vergi politikaları ile sermayenin uluslararası yerleşimine etkide bulunmak, dünya üzerinde kıt olan kaynakların etkin kullanımını da engellemektedir(9).

b) Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Sonuçları

Bir vergi yükümlüsünün birden fazla ülkede faaliyette bulunması nedeniyle elde ettiği gelirler bakımından, birden fazla devlette vergi ödemek durumunda bırakılması, bir yönüyle global sonuçlar, diğer yönüyle kişisel sonuçlar yaratan bir durumdur(10).

Vergi koyma yetkisi bir iç hukuk meselesi olmakla beraber, vergisel adalet ve hakkaniyetin, uluslararası alanda da gözetilmesi gerekmektedir(11). Vergi adaletinin iki boyutu vardır. Bunlardan ilki , verginin genelliği ilkesidir. Bu ilkeye göre , bir ülkede

(7) A.Bayazıt Balcı, “Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları – II”, **Vergi Dünyası**, sayı: 264, Ağustos 2003, s.5

(8) İhsan Günaydın, “Vergi Cennetleri Global Yoksulluk Probleminin Bir Nedeni midir?-II”, **Vergi Sorunları**, sayı: 207, Aralık 2005, s.141

(9) İhsan Günaydın, Levent Yahya Eser, **op.cit.**, s.152

(10) B. Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, İstanbul: Beta Yayınevi, 1995, s.24

(11) Adnan Tezel, **Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması**, İstanbul: TÜSİAD, 1989, s.7

herkes, vatandaş veya yabancı, vergi ödemekle yükümlüdür. İkinci ilke ise, vergide eşitlik ilkesidir. Bu kavramda, vergisel açıdan eşit koşullarda olan vergi mükelleflerinin eşit işleme tabi tutulmalarını (vergilemede yatay adalet) ve koşulları farklı olan kimselerinde, farklı vergi ödemeleri (vergilemede dikey adalet) anlamına gelir. Mali gücü göre vergi ödemede, vergilemede eşitlik ilkesinin doğal sonucudur. Bu ilke, verginin adaletli ve dengeli dağılımının sağlanması için, gözetilmesi gereken ilkelerden biridir(12).

Bütün vergi yükümlülerinin, mali güçlerine göre eşit vergilendirilmesi ilkesi ile çatışan U.Ç.V. , vergilemede adalet ilkesine ters düşmektedir(13). Çünkü sadece ulusal geliri olan vergi yükümlüsü ile ulusal gelirinin yanı sıra dış gelirleri olan bir başka vergi yükümlüsü, eşit olarak vergilendirilmemektedir. Burada, dışarıda da gelir elde edenler aleyhine ayrımcılık yaratılmaktadır. Bu ayrımcılık, hem ekonomik nedenlerden dolayı, hem de adalet ilkesi gereği ortadan kaldırılması gereken bir durumdur. U.Ç.V. , uluslar arası ekonomik faaliyetler üzerinde bir engel olarak durmaktadır. Çünkü uluslar arası piyasalarda faaliyet gösteren vergi yükümlülerinin rekabet güçlerini azaltan bir durum ortaya koyar. Dolayısıyla U.Ç.V. önlenmesi ve ortadan kaldırılması gereken bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Bir vergi konusunu birden fazla vergilemek, vergileme ilkeleri ve vergi adaleti ile bağdaşmadığı için, çifte vergiyi önleyici anlaşmalar, bu arzulanmayan durumu ortadan kaldırmakta ve soruna bir çözüm yolu getirmektedir(14). Devletlerin vergilendirme konusunda ki yetkilerinin nasıl paylaşılacağını, yani hangi devletin vergi alacağı, “çifte vergilendirme anlaşmalarıyla” çözülür. Günümüzde sermayenin akışkanlığı, vergi konuları ve vergiyi doğuran olayların hareketliliği bu unsurların vergisiz veya düşük vergili alan diyebileceğimiz vergi cennetlerinin ortaya çıkmasına sebep olmuştur(15).

Vergi cennetleri, vergiden kaçınmayı ve sermaye kaçışını teşvik ederek ekonomik az gelişmişliği artırır. Ülkeler arasında ki vergi rekabetinden dolayı vergi yükümlülüklerini minimize etmek için yabancı şirketlerin artan imkânı ve vergi cennetlerinin kullanımı ülkelerin vergi matrahı için önemli sonuçlara sahiptir. Bilindiği gibi vergi gelirleri, sosyal ve ekonomik altyapının gelişimine katkı yapan kamu hizmetlerinin finansmanı için gereklidir. Birçok ülke hem sermaye hem de emeği

(12) Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, İstanbul. 8.Baskı, Beta Yayınevi, 1992, s.319

(13) Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, Ankara: 14.Basım, 1992, s.127

(14) Selahattin Tuncer, **op.cit.**, s.37

(15) Doğan Şenyüz, **Vergi Hukuku**, Ekin Kitapevi Yayınları , Bursa 2005, s.13

vergileme ile gelirini artırmaktadır. Ülkeler arasında ki vergi rekabeti ve vergi cennetlerinin kullanımında ki artış, ülkelerin sermayeden elde edilen geliri vergilemesinin giderek zor olduğu anlamına gelmektedir. Bu ise ya vergi gelirlerinin azalacağını yâda vergi yükünün daha ağır bir şekilde emek üzerine kayacağını ifade etmektedir(16).

2. Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleyici Yöntem ve Araçlar

Uluslararası çifte vergilendirmeyi önleyici yöntem ve araçları tek taraflı ve çift taraflı yöntem ve araçlar olarak sınıflandırabiliriz. Tek taraflı yöntem ve araçlar; vergi mevzuatının ıslahı, düzeltme yöntemi, vergiyi ve matrahı temel alan yöntemler olarak ayrılmıştır. Vergiyi temel alan yöntemler; mahsup ve vergi oranı indirimi'dir. Matrahı esas alan yöntemler ise, istisna ve matrahtan indirim usulü sayılmıştır. Çift taraflı yöntem ve araçlar olarak ta; mahsup yöntemi, istisna ve iki taraflı anlaşmalar incelenmiştir.

a) Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleyici Ulusal (Tek Taraflı) Yöntem ve Araçlar

Uluslararası çifte vergileme probleminin çözümünde ülkelerin sadece tek taraflı tedbirlere başvurması, ancak ve ancak, dış ülkelere kapalı bir iktisadi sistemin benimsenmesi halinde mümkündür. Günümüzde ülkeler genellikle uluslararası alanda ortaya çıkan mükerrer vergileme sorununun çözümünde tek taraflı tedbir ve araçları iç mevzuat hükümlerinin genel sistematığı içerisinde bu müesseselere yer vermektedir(17). Ülkelerin ulusal mevzuatlarında çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik olarak yaptıkları tek taraflı düzenlemeler, yerleşim ilkesiyle kaynak ilkesi arasında ki çatışmadan doğanlara yöneliktir(18). Milletlerarası çifte vergileme probleminin tek taraflı tedbir ve araçlarla çözüme kavuşturulması, ülkelerin hükümlerine haklarına dayalı olarak hiçbir devletin zorlaması veya müdahalesi olmadan cari mevzuatlarında yapılacak eklemeler, düzeltmeler ve yeni bir takım hükümler ve müesseseler ihdası ile mümkün olabilecektir. Günümüz

(16) İhsan Günaydın, **op.cit.**, s.147-148

(17) Levent Başak, “Çifte veya Mükerrer Vergileme Problemini Ortadan Kaldıran Ulusal ve Uluslararası Araç ve Tedbirler”, **Vergi Sorunları**, sayı: 202, Temmuz 2005, s.59

(18) A.Bayazıd Balcı, **op.cit.**, s.17

uygulamasında ülkeler genellikle tek taraflı tedbirlere ağırlık vermekte, ancak globalleşme hareketlerinin artmasına paralel olarak ikili veya çok taraflı anlaşmalarla da bu sorunun çözümüne çalışmaktadırlar(19).

(1) Vergi Mevzuatının Islahı – Bir devletin, yurt içi çifte vergilendirmeyi önleyebilmesi ve eğer meydana gelirse, bunu ortadan kaldıracak tedbirleri alması onun elindedir. Fakat kanun koyucu, bilerek veya isteyerek, çifte veya mükerrer vergi almak isterse, bunu önleyici tedbir ve araç yoktur. Genellikle, bilinçli konulan çifte vergilendirme, vergi ödeme gücüne ulaşmada bir araç olarak kullanılabilmektedir. Ayrıca, irade dışı olarak konulan bir çifte vergilendirmeyi önlemekte Vergi Usul Kanununa konulacak hükümlerle mümkün olabilmektedir(20). Ulusal mevzuatta çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik olarak yer alan hükümler, çifte vergilendirmeyi önleme görevini daha çok yerleşim ülkesine vermekten ziyade sınırlı da olsa kaynak ülke açısından da bu yönde bazı düzenlemeler olanaklıdır. Kaynak ülkeleri çifte vergilendirmeyi önleme yönünde tedbir almaya yönelen husus, çifte vergilendirme nedeniyle ülkenin yabancı yatırımlar açısından cazip bir yer olma niteliğini kaybedeceği endişesidir(21).

Ulusal alanda ortaya çıkabilecek çifte veya mükerrer vergilemeyi önlemenin en etkili yolu, ülkelerin kendi vergi kanunlarına konulacak hükümlerle olabileceği gibi, var olan hükümlerin mükerrer vergilendirmenin önlemesi yönünde ıslahı şeklinde de olabilecektir. Bazı durumlarda vergi kanunları çifte vergilemeye bilerek göz yummakta yâda yapılacak düzenlemeler ile vergi kanunlarının uygulanması sırasında ortaya çıkan sorunlar çerçevesinde ya vergi kanunlarına hüküm konularak yâda var olan hükümler sorunu giderecek şekilde ıslah edilerek çözülebilir(22).

(2) Düzeltme Yöntemi – Vergileme Hatası niteliğinde olan çifte vergileme de, bazen mükellefin talebi üzerine, bazen de idarece re'sen düzeltme yoluna gidilebilmektedir(23). Türk Vergi Hukukunda da, düzeltme yoluna yer verilmiştir. Buna göre, düzeltme işlemi ya vergi idaresince re'sen yapılır yâda yükümlünün başvurusu üzerine gerçekleştirilir. Vergileme konusunda mükellefle vergi dairesi arasında ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkların ilki, hayli kolaylıkla görülebilen ve her iki tarafça da üzerinde fazla güçlük çıkmadan,

(19) Levent Başak, **loc.cit.**

(20) Selahattin Tuncer, **op.cit.**, s.21

(21) A.Bayazıt Balcı, **op.cit.**, s.18

(22) Levent Başak, **op.cit.**, s.56

(23) Selahattin Tuncer, **op.cit.**, s.21

anlaşabilecek olan bazı vergi hatalarına ilişkin olabilir(24). Düzeltme vergilendirme işlemlerindeki bir kısım sakatlıkların giderilmesi amacıyla Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş bulunan bir idari süreçtir. V.U.K. 116 ila 126 ncı maddeleri arasında düzeltme yolunu ve bu sürecin konusu olan vergi hatalarını hükme bağlamış bulunmaktadır(25). Çifte veya mükerrer vergileme V.U.K. ‘nun 116’ncı maddesi kapsamında vergilendirme hatası niteliğindedir. V.U.K.’nun 117 maddesinde verginin mükerrer olması hali hesap hatası olarak nitelendirilmiştir. V.U.K.’nun 119 uncu, 120 inci ve 121 inci maddelerine göre, vergilendirme hataları ya mükelleflerin talebi üzerine yâda idarece re’sen düzeltilmektedir. Türk vergi mevzuatına göre, bu çeşit hatalar düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir(V.U.K. md.120).

(3) Vergiyi Temel Alan Önlemler –

(i) **Mahsup Yöntemi:** En yaygın kullanılan yöntemlerden biridir. Bir mükelleften peşin olarak tahsil edilen vergi veya vergilerin, yılsonunda hesaplanan genel vergi borcundan, belirli şartlara ve yöntemlere göre düşülmesine mahsup yöntemi denir. Bu yöntemde, yurt dışı kurum kazançları üzerinden ödenen vergiler, ana yurt ülke yönetimince, tam mükellef kurumun vergi borcundan mahsup edilmektedir. Bu yöntemde, olumsuz vergisel dışsallıklar çok fazladır. Çünkü bu durumda, ithalatçı ülkenin, dar mükellef kurumlardan yaptığı kesintinin muhatabı, yabancı yatırımcılar değil sermaye ihracatçısı ülke olacaktır. Böylece sermaye ithalatçısı ülke, vergisini ihraç etmiş* olmaktadır. Yani, uyguladığı kurumlar vergisini, sermaye ihraç eden ülkeye ihraç etmiş olmaktadır. Görüldüğü gibi, büyük sermaye piyasalarına sahip, sermaye ihracatçısı ülkeler için, sermaye kaçıışı karşısında, mahsup yöntemi daha elverişlidir. Küçük sermaye ihracatçısı ülkeler için çok uluslu şirketlerin, yurt dışından elde ettikleri kazançları istisna etmeleri daha rasyoneldir(26). Mahsup yönteminin, iç yatırımcılarla, yabancı ülkelerde yatırım yapanlar arasında, vergilendirme de eşitlik, dolayısıyla “sermaye ihracı” yönünden eşitlik sağladığı söylenebilir(27).

(24) Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, 5.Baskı, Ankara, İmaj Yayınevi, Ekim 2001, s.227

(25) Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 4.Baskı, Ankara: Ankara Üniv. Hukuk Fakültesi Yayınları No:513 , 1997, s.173

* “Tax Exportation”

(26) Ömer Faruk Batırel , “Çifte Vergilemeyi Önleme Konusunda O.E.C.D. Model Antlaşması ve Kurumlar Vergisi Uyumunu” , **Vergi Dünyası** , sayı 111 , Kasım 1990, s.47-48

(27) B. Yaltı Soydan , **op.cit.**, s.27

Ödenmiş bir verginin ödenmesi gereken bir vergi borcundan indirilmesine verginin mahsubu denir. Mükellef, aynı tür faaliyeti dolayısıyla elde ettiği gelirden yâda sahip olduğu servet unsurları nedeniyle birden fazla kez benzer vergi ödeme zorunda kalabilir. Bu durumda yurt içi yâda yurt dışı bir çifte vergileme bahis konusu olmaktadır. Kanun koyucu bu hallerde ödenmiş verginin vergi borcundan mahsubunu kabul etmektedir(28). Mahsup yönteminde, vergilendirmede ikamet ilkesini kabul etmiş olan ülke vergiyi, yükümlülerin gerek ülke içinde gerek ülke dışında sahip olduğu kaynaklar üzerinden hesaplar, fakat yabancı ülkede ödenmiş olan vergiler, hesaplanan toplam vergiden mahsup edilir. Mahsup yönteminde, genelde, yurt dışında ödenen ve yurt içinde düşülecek vergi tutarı, yurt içinde ödenen vergi tutarını aşamayacaktır(29). Mahsup kavram itibariyle daha önce herhangi bir gelir veya kurum kazancı üzerinden tevkif sureti ile alınan veya tahakkuk ettirilerek tahsil edilen verginin, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden belirli şartlar ve usuller çerçevesinde düşülmesidir. Mahsup işlemi, niteliği itibariyle matematiksel bir işleme dayanmaktadır(30). Bu yöntemin ayırt edici yönü, ikamet ülkesinin, dış ülkede ödenen vergiyi, yurt içinde ödenecek vergiden mahsup etmesidir. Bu durumda ikamet ülkesi, yabancı ülkede ödenmiş vergiye, kendi ülkesinde ödenmiş bir vergi gibi muamele yapmaktadır. Dış vergi oranı iç vergi oranından düşük olduğu zaman, ikametgâh ülkesinde iç verginin dış vergiyi aşan kısmı ödenmektedir. Dış verginin iç vergiden yüksek olması halinde ise ikametgâh ülkesi, herhangi bir vergi tahsil edememekte, fakat fazla kısımda iade edilmemektedir. İkameti vergilemeye esas kabul eden bir ülke, vergi borcunu, mükelleflerin gerek yurt içinde gerekse yurt dışında elde ettiği tüm kaynaklar üzerinden hesaplamakla birlikte yabancı ülkelerde ödenen benzeri vergilerin, hesaplanan toplam vergiden düşülmesi imkânı tanır. Bu bakımdan, indirim yöntemine kıyasla daha fazla bir vergi indirimi sağlar(31).

Vergi politikası açısından mahsup yöntemi, çifte vergilemenin önlenmesinde en iyi yöntem olarak kabul edilmesine rağmen, karmaşık bir yapı arz etmesi nedeniyle, uygulamada mükellefler ve hükümetler için zorluklar doğurabilir. Bu konuda ortaya çıkan sorunları şöyle sıralayabiliriz;

- Hangi yabancı vergiler mahsuba konu olacaktır?

(28) Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **op.cit.**, s.153

(29) Ahmet Ersin Erdem, **op.cit.**, s.160

(30) Levent Başak, **op.cit.**, s.57

(31) Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **op.cit.**, s.64

- Bu yönteme ilişkin sınırlamalar nasıl hesaplanacaktır?
- Gelirlerin kaynağının tespitinde hangi yöntemler kabul edilecektir?
- Yabancı bir bağlı şirketin gelirlerinin üzerinden vergi hesaplanıp dağıtımına tabi tutulması halinde, ödenen bu vergiler mahsuba tabi olacak mıdır?

Mahsup yönteminin etkin bir şekilde işleyebilmesi için, teknik ve hukuki düzenlemeler yapılmalıdır. Özellikle düşük vergi oranlarının uygulandığı ülkelerde elde edilen gelirler için bu şekil düzenlemelere ihtiyaç vardır. Yoksa mükellefler, yurt içi gelirlerini, bu tür ülkelere aktararak, yurt içinde ödenen vergiden kaçacaklardır(32).

(ii) Vergi Oranı İndirimi: Bu yöntem, genellikle, çifte vergilendirmeyi tamamen değil, kısmen önleyen bir yöntemdir. Bir ülke tarafından, mükellefin gelirinin tamamına yâda bir kısmına uygulanan vergi oranları indirilebilmektedir. Bu önlem, bir ülke tarafından tek taraflı olarak uygulanabileceği gibi, devletler tarafından karşılıklı olarak da uygulanabilir Ancak vergilerin ve vergi oranlarının çok çeşitli olması nedeniyle, bu yöntemin U.Ç.V. 'yi ortadan kaldırması biraz şansa kalmıştır(33).

Günümüzde global yatırım akımlarını etkileyen bir faktör olarak vergi politikasının önemi artmıştır. Aşağıdaki tabloda (Tablo 1), kişisel gelir vergisinin vergi gelirleri içerisindeki payının değişmediği, kurumlar vergisi gelirlerinin payının da neredeyse sabit kaldığı göze çarpmaktadır. Fakat ülkeler arasında ki vergi rekabetinin yarattığı olumsuzluklar tablo 1 de de görülmektedir. Mobilitesi az olan ve bu nedenle kolayca yer değiştiremeyen işgücü üzerindeki sosyal güvenlik aidatının vergi gelirleri içerisindeki payı belirtilen dönemde %7 oranında artmıştır. Yine bu dönemde genel tüketim vergilerinin payı da %5 oranında artmıştır. Ülkeler artan kamu harcamalarını karşılamak amacıyla vergi gelirlerini de artırmak zorunda kalmışlardır. Vergi gelirlerini artırırken ise, sermayeyi en az etkileyecek şekilde bir vergi politikası izlemişlerdir. Tablo 1 den de görüldüğü gibi bunu sağlamak için işgücü ve tüketim üzerinde ki vergi yükünü artırmışlardır(34).

(32) A. Ersin Erdem, **op.cit.**, s.160-161

(33) B. Yaltı Soydan, **op.cit.**, s.76

(34) İhsan Günaydın, Levent Yahya Eser, **op.cit.**, s.146

Tablo 1 - OECD Ülkelerindeki Vergi Yapısı (1965-2002 / %) *

Vergi Türleri	1965	1975	1985	1995	2002	Değişim
Kişisel Gelir Vergisi	26	30	30	27	26	0
Kurumlar Vergisi	9	8	8	8	9	0
Sosyal Güvenlik Aidatı	18	22	22	25	25	7
- İşçi Payı	6	7	7	8	8	2
- İşveren Payı	10	14	13	14	15	5
Ücret Vergisi	1	1	1	1	1	0
Servet Vergisi	8	6	5	6	6	-2
Genel Tüketim Vergisi	14	14	16	18	19	5
Özel Tüketim Vergisi	24	18	16	13	11	-13
Diğer Vergiler	1	1	2	3	3	2
Toplam	100	100	100	100	100	

Kaynak: OECD Revenue Statistics, 2004

(4) Matrahı Esas Alan Yöntemler -

(i) İstisna Yöntemi: Bu yöntemde, yurt dışında elde edilen gelirler, ikametgâh veya kaynak ülkesinin vergilendirilmesinden istisna edilir. Eğer bir devlet ikametgâh ilkesini esas alıyorsa, yurt dışı gelirlerin vergilendirilmesinde kaynak ülkenin vergilendirme yetkisini kabul etmiş ve ikametgâh ilkesinin, dünya çapındaki gelirlerin vergilendirilmesi hakkında feragat etmiş demektir. Eğer kaynak ilkesini esas alıyorsa, yabancı ülkelerde elde edilen gelir tamamen hesap dışı bırakılmaktadır. İstisna yönteminde, vergi yalnızca sahip olunan kaynaklar üzerinden hesaplanır; yabancı ülkelerde ki gelir ve servet unsurları dikkate alınmaz(35). İstisna yöntemini uygulayan ülkelerde, vergi mükelleflerinin yabancı kaynaklı gelirlerinin tamamı, ikamet ülkesinde vergi dışı tutulmaktadır. Mükellefler, sadece ülke içinde elde ettiği gelirler üzerinden vergi ödemekte ve yabancı ülkelerde elde ettiği gelirler açısından istisnadan yararlanmaktadırlar(36).

Bir ülke istisna yöntemini seçmişse, tam mükellef kurumların yurt dışından elde ettiği kazançları, sermaye ihracatçısı ülke, vergi dışı bırakacaktır. İstisna yönteminde, sermaye ihracatçısı ülkelerin, kurumlar vergisi matrah ve hâsılatı azalır. Bu yöntemde,

* **ibid.**

(35) Özhan Uluatam, **Türk Vergi Hukuku**, Ankara : Adım yayıncılık , 1990 , s.64

(36) Ahmet Ersin Erdem, **op.cit.**, s.159

yurt dışı kazançların sermaye ihracatçısı ülke tarafından istisna edilmesinin olumlu yönü, sermaye ithalatçısı ülkenin vergi konusu ve hâsılatı azaltılmamaktadır(37). İstisna yöntemi, yatırımın yapıldığı ülkedeki dahili yatırımcılarla, yabancı yatırımcılar arasında eşitlik, yani “sermaye ithalinde adalet” sağlamaktadır. İstisna yönteminde, ikamet kaynaklı uluslararası çifte vergileme tamamıyla önlenmektedir. Çünkü sadece bir ülke vergilendirme yetkisini tam anlamıyla kullanmaktadır. İstisna yöntemi, uygulanması bakımından vergi otoriteleri için kolaylık sağlamak ve çifte vergilendirmenin önlenmesinde etkili olmaktadır. Ancak artan oranlı vergi dilimleri için uygulandığında, yöntem biraz karmaşıklaşmaktadır. Çünkü bu durumda, yabancı kaynaklı gelirlerin araştırılması gerekmektedir. Ancak bu durum, yöntemin adil olmayan yönünü bir nebze bertaraf etmektedir(38).

(ii) Matrahtan İndirim Yöntemi: Yabancı ülkelerde ödenen vergilerin, dahili vergiden değil, toplam matrahtan indirimi yoludur. Ancak bu yöntem, uluslararası çifte vergilendirmeyi kısmen önleyen bir yöntemdir. Genellikle gelir ve servet vergilerinde ikameti kabul eden bir ülkede vergi hesabı yapılırken, yabancı ülkelerde ödenen vergi, mükelleflerin tüm kaynaklar dikkate alınarak hesaplanan vergi matrahından düşülür(39). Dış ülkelerde ödenen verginin matrahtan indirimi usulünde, dış ülkelerde ödenen vergiler, yıllık beyanname ile beyan edilen kazancından (matrahından) gider olarak indirilmesi suretiyle çifte vergileme problemi önlenmeye çalışılmaktadır. Bazı ülke uygulamalarında indirim müessesesi beyanname üzerinden tarh edilen vergiden, daha önce çeşitli şekillerde aynı kazanç üzerinden ödenmiş olan vergilerin düşülmesi şeklinde de uygulanmaktadır(40).

(5) Türkiye Uygulaması - Türk Vergi Sistemimizde de, çifte vergilendirmeyi önleyebilmek için, vergi kanunlarımızda bazı tedbir ve araçlara yer verilmiştir. Gelir Vergisi Kanunumuzda, tam yükümlülerin yurt dışında elde ettikleri kazançları bakımından ortaya çıkabilecek U.Ç.V. 'nin ortadan kaldırılması amacıyla, mahsup yöntemi kabul edilmiştir. İkametgâh esasına dayalı mahsup yönteminde, kabul edilen mahsup yöntemi normal mahsup yöntemidir. Uyruluk esasına dayalı vergilendirme de ise, istisna yöntemi

(37) Ömer Faruk Batrel, **loc.cit.**

(38) A. Ersin Erdem, **loc.cit.**

(39) Selahattin Tuncer, **op.cit.**, s.23-24

Özhan Uluatam, **loc.cit.**

(40) Levent Başak, **op.cit.**, s.59

uygulanmaktadır. Seçilen istisna yöntemi tam istisna yöntemidir(41). Gelir Vergisi Kanunumuzun 123.maddesine göre, tam yükümlülerin, yabancı ülkelerde elde ettikleri, kazanç ve iratlar üzerinden ödedikleri benzer vergiler, Türkiye’de tarh edilen gelir vergisinin, yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratlara karşılık olan kısmından indirilmektedir. İndirilecek tutar, Gelir Vergisinin, yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratlara karşılık olan kısmından fazla olduğu takdirde, aradaki fark, göz önüne alınmamaktadır. Gelir Vergisi Kanunumuzun 3.maddesinin 2.bendinde, uyrukluk temeline dayanan tam yükümlülükte vergilendirilen Türk vatandaşları* , buldukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla, Gelir Vergisi veya benzeri bir vergiye tabi tutulanlar, söz konusu kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler(42).

Kurumlar Vergisi sistemimizde de, Gelir Vergisinde olduğu gibi, yabancı ülkelerde ödenen vergilerin mahsubu ilkesi benimsenmiştir. Mahsuba tabi verginin, Türkiye’de ki sonuç hesaplarına aktarılan gelir üzerinden hesaplanan vergi olması gerekir. Kurumlar Vergisi Kanununun 43.maddesine göre, yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar üzerinden, bu ülkelerde ödenen benzeri vergiler, Türkiye’de tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilmektedir. Ancak indirilebilecek miktar, yabancı ülkelerde elde edilen kazançlara, K.V.K. ’nun 25.maddesinde yazılı oranların uygulanması ile bulunacak miktardan fazla olmamaktadır. Görüldüğü üzere, Kurumlar Vergisi uygulanması bakımından seçilen mahsup yöntemi, gelir vergisinde olduğu gibi normal mahsuptur(43).

Kurumlar Vergisi Kanununda Türkiye’de indirim tabi tutulacak vergi miktarına sınırlama getirilmiştir. Buna göre, yabancı ülkelerde elde edilip Türkiye’de ki hesaplara intikal ettirilen gelirler üzerinden, mahallinde ödenen vergiler, bu gelirlere K.V.K. md. 25’te belirtilen oranın uygulanmasıyla bulunacak miktarı aşamayacaktır. Birçok ülke yurt dışında ödenen verginin, yurt içindeki vergi tutarını aşmasından dolayı mahsup edilemeyen yurt dışı vergilerinin , ileriki yıllardaki vergilerden indirilmesine imkân

(41) Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **op.cit.**, s.261-262

* Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturanlar

(42) Yaklaşım Yayınları, **Topluca Türk Vergi Kanunları**, 4369 sayılı kanuna göre en son şekliyle , 1998 , s.2

(43) B. Yaltı Soydan, **op.cit.**, s.27-28

tanımaktadır. Bazı ülkelerde, önceki yıllarda yabancı ülkelerde geçmiş yıllarda ödenen vergilere de indirim imkânı tanımaktadır. Uluslararası ticaret hacminin arttığı ve ekonomilerin her geçen gün globalleştiği bir ortamda faaliyet gösteren şirketlere rekabet avantajı sağlanması açısından, bu tür uygulamalar önem taşımaktadır. Örneğin, A.B.D.(USA)'de mahsuben geriye yönelik iki yıl, ileriye yönelik beş yıl uygulanmasına imkân tanımaktadır. Kanada da, geriye yönelik üç yıl, ileriye yönelik 7 yıl için izin verilmektedir. Ancak dar mükellefler için ileriye yönelik mahsup uygulanmamaktadır(44).

Yurdumuzda uluslar arası yönünden çifte vergileme sorunu, genellikle yabancı ülkelerde ödenen vergilerin, ilgileri ve bazı koşullar içinde Türkiye'de ödenecek vergilerden indirilmesi şeklinde çözümlenmiştir(45). Ayrıca bazı koşullar altında, birçok vergide muafliklara da yer verilmiştir. Türk vergi sisteminde yer alan bazı vergilerde ki uygulamalar şöyledir(46);

Gelir Vergisi: Tam mükellefler için ikamet ve vatandaşlığa bağlı şahsılık; dar mükellefler için kaynak(mülkilik) ilkesi.

Kurumlar Vergisi: Tam mükellefler için kanuni merkez veya iş merkezi esasına bağlı şahsılık; dar mükellefler için kaynak(mülkilik) ilkesi.

Katma Değer Vergisi: Ülke içinde ki işlemlerin vergiye tabi olması nedeniyle kaynak(mülkilik) ilkesi.

Emlak Vergisi: Türkiye sınırları içinde ki bina ve arazileri vergi konusuna aldığı için kaynak(mülkilik) ilkesi.

Veraset ve İntikal Vergisi: Türkiye'de bulunan malların ivazsız intikali nedeniyle kaynak(mülkilik) ; Türkiye dışında ki bir malın Türkiye içinde ikamet eden bir yabancıya ivazsız intikali nedeniyle ikametgâha bağlı şahsılık; Türkiye dışında ki bir malın Türk vatandaşına ivazsız intikalini vergilendirmesi dolayısıyla vatandaşlığa bağlı şahsılık ilkesi

Motorlu Taşıtlar Vergisi: Aracın kayıtlı olduğu ülke siciline bağlı olarak kaynak(mülkilik)

Özel Tüketim Vergisi: Ülke içinde ki işlemleri vergiye tabi tutması nedeniyle kaynak(mülkilik).

Damga Vergisi: Türkiye'de düzenlenen yada dışarıda düzenlenip Türkiye'de ibraz edilen kağıtları vergilendirmesi nedeniyle kaynak(mülkilik) ilkesi.

(44) Ahmet Ersin Erdem, **op.cit.**, s.164-165

(45) Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, 16.Baskı, Ankara: Savaş Yayınları, 1998, s.23

(46) Doğan Şenyüz, **op.cit.**, s.24-25

b) Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleyici Çift Taraflı Yöntem ve Araçlar

(1) **Mahsup Yöntemi(credit method):** Bu yöntemde, iki ülke arasında akdedilen anlaşmalar kullanılmaktadır. Sözleşmeye taraf olan ülkelerden, ikametgâh ilkesini benimsemiş olan ülkeler, kaynak sistemini uygulayan ülkelerde ödenen verginin, asıl ülkelerde ödenecek vergiden indirim yapılmasını kabul ederler. Ülkeler arasında yapılacak vergi anlaşmalarında, hangi vergilerin bu yönteme bağlı olduklarını belirtmektedirler. Mahsup yönteminde kaynak devleti ve ikametgâh devletinde de vergilendirme yapılır. Ancak kaynak devletinde ödenen vergi, ikametgâh devletinde hesaplanan vergiden düşülür(47). Mahsup yönteminde, dışarıda ki yatırım üzerinde ki vergi yükü, kaynak ülke vergi oranı, yerli ülke vergi oranını geçmediği sürece, ikamet ülkesinde ki vergi yükü ile aynı olmaktadır. Bu yöntemde vergilendirmede ikamet ilkesini kabul eden devlet vergiyi, yükümlülerin gerek ülke içinde gerek ülke dışında sahip olduğu kaynaklar üzerinden hesaplar, fakat yabancı ülkede ödenmiş olan vergi, hesaplanan toplam vergiden mahsup edilir(48).

Mahsup usulünün temel özelliği yatırımcının kendi ülkesinin, yabancı vergiyi bazı kanuni limitler içerisinde, kendisine ödenmiş gibi düşmesidir. Dış ülkede vergi oranının, içerdeki orandan daha düşük olması halinde, iç verginin dış vergiyi aşan kısmı yatırımcının kendi ülkesine ödenecektir. Dış vergi iç vergiden daha yüksekse, yatırımcı kendi ülkesine vergi ödemez. Fiili vergi yükü iç veya dış vergilerden en yüksek olanı tarafından tayin edilir. Aşağıdaki tablo 2’de, dış ülkelerde ödenen verginin mahsubu usulü’nün uygulanmasına ilişkin bir örnek verilmiştir(49).

Tablo 2 - Dış Ülkelerde Ödenen Verginin Mahsubu Usulü Uygulama Örneği *

Örnek: Türkiye’de yerleşik ve gelir vergisine tabi A teşebbüsünün A.B.D.’deki ticari faaliyetleri dolayısıyla 100 birim, Türkiye’de ise ticari faaliyetleri dolayısıyla 50 birim olmak üzere toplam 150 birim kazanç elde ettiğinde, A.B.D.’de 100 birimlik kazanç üzerinden ödemiş olduğu 36 birimlik verginin Türkiye’de mahsubunun aşağıdaki şekilde yapılması gerekmektedir.

Düzeltilmiş

(47) Doğan Şenyüz, **op.cit.**, s.14

(48) Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **op.cit.**, s.58

(49) Şerafettin Kalaycıoğlu, <http://www.muhasabe.tr.com/makaleler/asp>, s.3

* **ibid.**

A.B.D.'de elde edilen gelir tutarı	:	100
A.B.D.'den elde edilen gelirin		
toplam gelir içindeki payı	:	%67
A.B.D.'de ödenen vergi (%36)	:	36
Türkiye'de elde edilen gelir tutarı	:	50
Türkiye'de elde edilen gelirin		
toplam gelir içindeki payı	:	%33
Türkiye'de beyan edilecek toplam gelir	:	150
Türkiye'de ödenecek vergi	:	30
(150X%20 varsayılan vergi oranı)		
Türkiye'de ki gelir vergisinin A.B.D.'de		
elde edilen kazanca isabet eden kısmı	:	20.1
(30x%67)		
Türkiye'de mahsup sonrası ödenecek vergi	:	9.9
(30-20.1)		

Yukarıdaki hesaplardan da görüleceği üzere, A.B.D.'de elde edilen gelir dolayısıyla bu devlette ödenen vergi tutarı 36 birim olduğu halde bu verginin ancak 20.1 birim kadarı Türkiye'de toplam kazançlar üzerinden ödenecek vergilerden mahsup edilmekte; A.B.D.'de ödenmiş olan 36 birimlik verginin tamamı mahsup işlemine konu olmamaktadır.

Uluslararası vergi uygulamalarında, özellikle gelişmekte olan ülkelerin yatırımları teşvik etmek amacıyla getirdikleri teşvikler nedeniyle fiilen ödenmeyen vergilerin de mahsup işleminde göz önüne alınmasına; vergisiz mahsup denilmektedir. Bu uygulamanın mantığı; bir ülkenin teşvik rejimi çerçevesinde almaktan vazgeçtiği verginin, diğer ülkede tam mükellefiyet çerçevesinde vergilendirilmesi ve normal mahsup uygulaması yapılması durumunda; yurt dışında ödenmiş bir vergi bulunmadığı veya çok az bir vergi ödenmiş olduğu için mükellefin yatırım yaptığı ülkedeki vergisel avantajının ortadan kalkması; mükellefe sağlanmaya çalışılan avantajın bu kişinin tam mükellef olduğu ülkenin vergi gelirlerinin artmasıyla sonuçlanabilmesidir. Vergisiz mahsup uygulamasıyla mükellef, yurt dışında teşvik nedeniyle ödemediği vergiyi de mahsup etme olanağı elde etmek suretiyle, vergi teşvik rejimlerinin sağlıklı işlemini sağlamış olmaktadır(50).

Düzeltilmiş

(50) A.Bayazıd Balcı, "Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları II", **Vergi Dünyası**, sayı:264, Ağustos 2003, s.21

(2) **İstisna Yöntemi(exemption method):** İstisna yöntemi, iki taraflı vergi anlaşmalarında kullanılarak ve anlaşmaya taraf devletlerden birinin, bazı gelir unsurlarının vergilendirilmesi yetkisinden vazgeçmesiyle uygulanır. Yani bu usulde, devletlerden biri, dış ülkelerden elde edilen gelirleri ya kendi kanun hükümlerine göre veya iki taraflı anlaşmalara göre kendi vergisinden istisna edebilir. Türk vergi sisteminde, vergi kanunları içine konulmuş tek taraflı hükümlerle, çifte verginin önlenmesine ait hususlar vardır. Gelir Vergisi Kanununun tam mükellefiyeti belirleyen 3.maddesinde, dışarıda bir Türk kuruluşu adına çalışan Türk vatandaşlarının tam mükellefiyete tabi olacakları belirtilirken bunların buldukları ülkede elde ettikleri kazanç ve iratlar dolayısıyla orada gelir vergisi yâda benzeri vergiler ödemeleri halinde mezkûr kazançları nedeniyle Türkiye’de ayrıca vergiye tabi tutulmayacakları işaret edilmiştir(51).

İstisna yöntemi iki taraflı vergi anlaşmalarında kullanıldığında, anlaşmaya taraf olan ülkelerden birisi bazı gelir unsurlarının vergilenmesine istisna gerektirmek suretiyle, o gelir unsuru açısından vergileme hakkından vazgeçmektedir. Aşağıdaki Tablo 3’te istisna yöntemi uygulamasına ilişkin örnek verilmiştir(52).

Tablo 3 – İstisna Yöntemi Uygulama Örneği *

Örnek: İtalya’da güney kısımlarının ekonomik kalkınmasını teşvik etmek amacıyla ticari faaliyette bulunan mükelleflere normal vergi oranı (%36) yerine %0 oranında vergi oranı uygulandığını varsayalım. Türkiye’de yerleşik bir kurumun İtalya’da bir işyeri vasıtasıyla bu bölgede ticari faaliyette bulunması durumunda, Anlaşmanın 5 inci maddesi çerçevesinde İtalya’da bir işyeri oluşmakta ve bu şekilde elde edilen kazançların vergilendirilmesi de Anlaşma’nın 7 inci maddesinin 1 inci fıkrası çerçevesinde yine İtalya’da yapılacaktır. Bu durumda:

İtalya’da elde edilen gelir	:	100
İtalya’da normalde ödenmesi gereken vergi	:	36
İtalya’da teşvikler dolayısıyla ödenen vergi	:	0
İtalya’da elde edilen gelir toplam gelir içindeki payı	:	%67
Türkiye’de elde edilen gelir	:	50

(51) Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **op.cit.**, s.65

(52) Şerafettin Kalaycıoğlu, **op.cit.**, s.1-2

* **ibid.**, s.1

Türkiye’de elde edilen gelirin toplam		
<u>gelir içindeki payı</u>	:	%33
<u>Türkiye’de beyan elde edilen kazanç</u>	:	150
Türkiye’de toplam kazançlar üzerinden		
<u>Ödenecek vergi (%30 kurumlar vergisi)</u>	:	45
Türkiye’de kurumlar vergisinin İtalya’da		
<u>elde edilen kazançta isabet eden kısmı</u>	:	30.5
(45x%67)		
<u>Türkiye’de mahsup sonrası ödenecek vergi</u>	:	14.85
45-30.15		

İtalyan vergi idaresince güney bölgesinde ki yatırımları teşvik etmek amacıyla düşük oranda alınan vergi tutarından Türk hazinesi değil bu bölgede yatırım yapan Türk firması yararlanmış olmaktadır.

Çifte vergilemenin önlenmesinde kullanılan tedbirler içerisinde en başarılı olanı ve vergi tekniğine en uygun olanı istisna yöntemidir. Bu yöntem ile çifte vergilemenin önlenmesi için herhangi bir hesap yapılmasına gerek bulunmamakta, direkt olarak yurt dışında elde edilen kazanç vergiden istisna tutularak bu kazanç kaynağında vergilendirilmekte, bu kazanç üzerinden mukim ülke tarafından ayrıca vergi alınmasının önüne geçilmektedir(53).

İstisna yöntemi uygulamasının başlıca iki yararı bulunmaktadır. Bunlardan ilki, vergi dairesi ve vergi yükümlüsüne getirdiği uygulama kolaylığıdır. Vergi yükümlüsü bu yöntemle ödenecek vergi nedeniyle sadece bir devletle muhatap olmaktadır. Vergi dairesi ise, istisna tutarının tespiti dışında herhangi bir araştırma yükü taşımamaktadır. Bu yöntemin ikinci ve en önemli yararı ise, kaynak devlette sağlanan vergi teşviklerinin etkilerinin ortadan kaldırılmaması ve yabancı kaynaklı yatırımcı için kaynak ülkede vergi eşitliği ve rekabet olanağı sağlamasıdır. İstisna yöntemi bu belirtilen yararları yanında, bazı sakıncaları da bünyesinde taşımaktadır. Bunlardan ilki, yurt dışı kazançların matraha dahil edilmemesi halinde kendini göstermekte, ikametgah ülkesinde mali gücüne göre vergi alma prensibinden, yabancı ülkelerde gelir elde edenler lehine uzaklaşmış olmaktadır. İkinci sakıncası, yatırımları daha düşük vergi oranlarının uygulandığı devlete doğru yönlendirmesidir. Bu durum, bir anlamda sermaye, kişi ve hizmetlerin serbest dolaşımına da sekte vurmaktadır(54).

Düzeltilmiş

(53) Levent Başak, **op.cit.**, s.67

(54) Şerafettin Kalaycıoğlu, **op.cit.**, s.2

(3) **İki Taraflı Vergi Anlaşmaları:** Vergilendirme yetkisine sahip bir devlet, kendi vergi kanunlarına, çifte vergilendirmeyi önleyici tedbir ve araçlar koyabilir. Bu tedbirlerin yanı sıra, iki veya nadiren de ikiden çok devletlerin yaptıkları anlaşmalarla, bu soruna çözüm bulmaya çalışırlar. Uygulamada devletler, mutlak olan vergi koyma haklarını, imzaladıkları iki taraflı (veya çok taraflı) anlaşmalarla, çifte vergilendirmeyi önleyici tedbirler alma yoluna gitmektedirler. Milletler arasında vergi anlaşmalarının yapılmasının asıl nedeni, çifte vergilemenin önlenmesidir. Çifte vergileme, bir ülkede oturup diğerinde iş yapan veya bazı servet unsurlarına sahip olanların gelirleri veya servetleri üzerinden, hem oturlan hem de iş yapılan veya servetin bulunduğu ülkenin hükümlerine dayanarak ayrı ayrı vergi almasıdır(55).

Anlaşmalar, devletlerin vergilendirme konusundaki yetkilerinin nasıl paylaşılacağını, yani hangi vergi kanunu üzerinden hangi devletin vergi alacağını çifte vergilendirme anlaşmaları ile çözer. Günümüzde sermayenin akışkanlığı, vergi konuları ve vergiyi doğuran olayların hareketliliği bu unsurların vergisiz veya düşük vergili alan diyebileceğimiz vergi cennetlerinin ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Uluslararası anlaşmaların Uluslararası vergi kaçakçılığı ile vergiden kaçınmanın önlenmesi konularında önemi gün geçtikçe artmaktadır. Uluslar arası vergi anlaşmalarıyla yapılmak istenen şey birden fazla devletin vergilendirme yetkisini kullanmasıyla ortaya çıkan çifte vergilendirmeyi önlemektir(56).

c) Değerlendirme

Uluslararası çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılmasında alına bilinecek ulusal önlemler, devletlerin iki taraflı önleme anlaşması yapamadığı durumlarda ortaya çıkmaktadır. U.Ç.V. 'yi önleme anlaşmaları, genellikle gelişmiş ülkeler arasında yaygınken, gelişmekte olan ülkeler arasında da ulusal önlemler daha önemli bir yere sahiptir. Fakat yorum farklılıkları, vergi matrahının hesaplanmasında ülkelerin çok farklı metotları uygulamaları gibi nedenlerle, ulusal önlemler çifte vergilendirmeyi önlemede son derece yetersiz olmaktadır. Ayrıca ulusal önlemler, iki devleti ilgilendiren gelirlerin vergilendirilmesinde, vergilendirme yetkisinin adil bir şekilde paylaşılmasına olanak vermemektedir. Bu önlemler yeterli olmamaktadır. Dolayısıyla uluslararası çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılabilmesi için, uluslararası hukuksal çifte vergilendirmeyi

Düzeltilmiş

(55) Mehmet Akbay, "Milletlerarası Vergi Anlaşmaları", **Vergi Dünyası**, sayı:113, Ocak 1991, s.3

(56) Doğan Şenyüz, **op.cit.**, s.13

önleme ve ortadan kaldırma anlaşmaları yapma yoluna başvurmalarını zorunlu kılmıştır(57).

Tablo 4 - Çifte Vergilemenin Tek Yönlü Olarak Sınırlandırılması Yöntemleri Kıyaslaması *

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

Yukarıdaki tabloda, B ülkesinde ikamet etmekte olan bir kişinin, gelir vergisi yükünün, bu üç yöntemde nasıl değişeceği gösterilmiştir. Tabloda, A ve B ülkelerinde farklı fakat tek oranlı Gelir Vergisi tarifelerinin uygulandığı farz edilmiştir. (58).

Uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi için, devletler tek taraflı olarak yabancı ülkelerde elde edilen gelirler üzerinde ki vergilendirme yetkilerini, yasal düzenlemelerle sınırlandırmaktadırlar. Bu yöntemler; 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'dir(59).

Tablo 5 - Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri **

	A Ülkesi	B Ülkesi	Toplam Vergi Yükü	Net Kazanç
Kazanç		1.000.000		
Vergi Oranı	45%	30%		
1.İstisna Yöntemi	0	300.000	300.000	700.000
2.İstisna Uygulanmaması	450.000	300.000	750.000	250.000
3.Mahsup Yöntemi	150.000	300.000	450.000	550.000
4.Matrahtan İndirim	315.000	300.000	615.000	385.000
5.Vergi Cenneti	450.000	0	450.000	550.000
6.Korumalı Mahsup	150.000	0	150.000	850.000

(57) B. Yaltı Soydan , **op.cit.**, s.28

* Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **op.cit.**, s.65

(58) **ibid.**

(59) Semih Öz, **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2005, s.32-35

** **ibid.**, s.36

B. ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ORTADAN KALDIRMA YÖNTEMLERİ

Günümüzde uluslararası ilişkilerin artması neticesinde çifte vergi konusu önem kazanmıştır. Bir vergi mükellefinin, aynı mevzu ve matrah üzerinde birden fazla devlete karşı vergi mükellefi olması ve bu devletlere vergi ödenmesi vergi adaleti prensibini rencide etmektedir. Nitekim birçok ülke, kendi vergileme yetkisini sınırlandırmak suretiyle çifte vergi sorunlarını halletmeye çalışmıştır. Ancak bazı devletlerin bu şekilde tek taraflı olarak vergileme yetkilerini daraltmaları ise çifte vergi sorununu önleyememiştir. Bu sorun daha ziyade uluslararası vergi anlaşmaları yoluyla halledilmektedir(60). Devletler, çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması yâda hafifletilmesi, uluslar arası vergi kaçakçılığının ve vergiden kaçınmanın önlenmesi, vergi idarelerinin verginin tahakkuku ve tahsilinde etkinliğinin artırılması, bilgi alışverişinin genişletilmesi, vergi yasalarının uyumlaştırılması ve uyuşmazlıkların çözümünü kolaylaştırma gibi nedenlerle aralarında anlaşmalar yapmaktadırlar(61).

İç hukuktaki düzenlemelerin bazı durumlarda yetersiz kalması, uluslararası iktisadi ilişkiler yaygınlaşıp yoğunlaştıkça, ülkeleri aralarında anlaşmalar yaparak çifte vergileme sorununa daha köklü çözümler aramaya yöneltmiştir(62). Devletlerin vergilendirme yetkilerini tek yanlı olarak yasalarla sınırlandırmaları çifte vergilendirmeyi tamamen önlemek bakımından yeterli olmamaktadır. Devletler uluslararası anlaşmalarla vergilendirme yetkilerini karşılıklı olarak sınırlandırır. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları genellikle gelir, servet ve veraset ve intikal vergileri alanlarında yapılır. Bu anlaşmalar iki taraflı yâda çok taraflı olarak imzalanabilir. Ancak iki taraflı anlaşmalar çok daha yaygın olarak kullanılmaktadır(63).

Uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi ve ortadan kaldırılabilmesi için alınan, ulusal ve tek taraflı önlemlerin yetersizliği, devletleri uluslar arası önlemler alma yoluna itmiştir. Devletler uluslar arası anlaşmalar yoluyla, vergilendirme yetkilerini karşılıklı olarak sınırlandırarak, U.Ç.V.'yi önlemeye ve ortadan kaldırmaya çalışmaktadırlar. Uygulamada vergi anlaşmaları hem iki taraflı hem de çok taraflı olarak

Düzeltilme

(60) Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul: Filiz Kitapevi, 1991, s.13

(61) Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, Ankara, Ekim 2004, s.44

(62) Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **op.cit.**, s.66

(63) Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **op.cit.**, s.61

da yapılmaktadır. Fakat uygulamada daha çok, iki taraflı anlaşmalar tercih edilmektedir(64).

1. İki Taraflı Anlaşmalar

Uluslararası çifte vergilendirme sorununun çözülmesi amacıyla ülkeler kendi aralarında ikili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yapmaktadırlar. Bu anlaşmalar ile ülkeler arasında sermaye, teknoloji ve hizmet hareketleri teşvik edilmekte vergileme prensipleri büyük ölçüde uluslararası standartlara bağlanmaktadır. Ayrıca bu anlaşmalar ile ülkelerin vergi yasaları farklılığının yaratmış olduğu sorunlarda azaltılmakta, gelecekte olabilecek vergi yasaları değişikliklerine karşı yatırımcıların veya hizmet ifa edenlerin hakları güvence altına alınmakta ve diğer devlette ayrımcı bir muameleye tabi tutulmaları önlenmektedir. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının yalnızca mükerrer vergilemeyi önlemek için değil, aynı zamanda diğer amaçlara da yönelik yapıldığı da dikkate alındığında bu anlaşmaların yarattığı sonuçların önemli olduğu görülecektir(65).

İki taraflı vergi anlaşmaları, çifte vergilendirmeyi önleyici tedbirler arasında çok önemli bir yer tutar. İki taraflı ve devletler hukuku kurallarına göre imzalanmış “Milletlerarası Vergi Anlaşmaları”, birçok devletlerin hukuk sistemine göre, kanun kuvvetine haiz bir belge olduğu için, kanun yerine geçmekte ve buna göre devletler mutlak olan vergileme haklarından vazgeçerek çifte veya mükerrer vergiyi önlemektedirler. Ancak iki taraflı vergi anlaşmaları da, çifte vergilemeyi tek başına, mutlak olarak kaldırılabilecek bir tedbir değildir. Mükerrerlik kısmen veya tamamen giderilmiş olabilir(66). Taraflar arasındaki siyasi ve iktisadi ilişkiler de, vergi anlaşmaları ile ulaşılabilecek sonuçları etkileyebilmektedir. Taraf devletlerin anlaşmalarının uygulanmasında ki ihtilafları, yorum farklılıkları veya anlaşmalarda ki bazı boşluklar dolayısıyla, çifte vergilendirme sürecebilir(67).

(64) B. Yaltı Soydan, **op.cit.**, s.29-34

(65) Çetin Kara, **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Türkiye Uygulaması**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ekim 2000, s.3

(66) Selahattin Tuncer, **op.cit.**, s.27

(67) Adnan Tezel, **op.cit.**, s.17

2. Çok Taraflı Anlaşmalar

Uluslararası çifte vergilendirmeyi önleyebilmek için devletler, genel olmasa da, çok taraflı anlaşmalarda imzalamaktadırlar. Uluslar arası kuruluşların U.Ç.V. anlaşmaları konusunda, ikiden fazla devletin taraf olduğu bir anlaşmadan söz edilip edilmeyeceği konusunda çalışmaları olmuştur. O.E.C.D. bugün için U.Ç.V.'nin ortadan kaldırılması için en uygun araç olarak, iki taraflı anlaşmaları görmektedir. U.N.'de, devletlerin vergi sistemlerinde ki farklılıkları neden göstererek, bu fikre pek sıcak bakmamışlardır. Çok taraflı anlaşmalar, teknik anlamda mümkündür. Ancak uygulamada pek çok sorunlarla karşılaşmaktadır. Çok taraflı anlaşmalar, iki taraflı anlaşmalarla karşılaştırıldığında, daha karmaşık ve uygulaması ve anlaşılması zor olan anlaşmalardır. İki taraflı vergi anlaşmalarında bile, tarafların çıkarlarını uzlaştırabilmek, son derece güç iken, bu amacı çok taraflı anlaşmalarla gerçekleştirmek daha zor olmaktadır. Ayrıca, çok taraflı anlaşmalar, değiştirme, güncelleştirme ve sona erdirme bakımından, iki taraflı anlaşmalar kadar esneklik taşımamaktadır. Çok taraflı anlaşmalar uygulamada daha çok ekonomik ve hukuksal açıdan yakınlığı olan az sayıda ülkeler arasında imzalanmaktadır. Çok taraflı U.Ç.V. Anlaşmalarına örnek olarak, İsveç, Norveç, Finlandiya, Danimarka ve İzlanda'dan oluşan İskandinav ülkeleri arasında 1983'te imzalanan vergi anlaşması (NORDIC Convention) gösterilebilir. Diğer bir örnekte 1971 yılında Bolivya, Şili, Kolombiya, Ekvator ve Venezüella arasında imzalanan anlaşmalardır. Bu anlaşmalar, görüldüğü gibi, dil ve ekonomik bakımdan yakınlığı bulunan ülkeler arasında yapılmıştır(68).

Çok taraflı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının gerçekleştirilebilmesi için, bazı koşulların hazırlanması gerekmektedir. Vergilendirmeye ilişkin kavramların (İkametgâh, İşletme Merkezi, Temettü v.b.) içeriklerin belirlenmesinde bir birlik sağlanması ve sorunların taraflara uygun olabilecek biçimde formüle edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle de vergi sistemleri arasında, ileri bir düzeyde, uyumlaştırmaya gidilmesi zorunlu olmaktadır. Vergi anlaşmasına taraf olan devletler, karşılıklı olarak vergilendirme yetkilerini sınırlandırır. Bu anlaşmaların temel amacı uluslar arası çifte vergilendirmeyi önlemektir. Bununla beraber bu anlaşmalara çoğu kez, uluslar arası vergi kaçakçılığına karşı, vergi idareleri arasında işbirliği yapılmasına ilişkin hükümlerde konulabilir. Devletler vergilendirme yetkilerini çok taraflı anlaşmalarla sınırlandırmaları konusunda daha duyarlı davranmaktadırlar. Bugüne kadar devletler arasında birçok ikili

(68) B. Yaltı Soydan, **op.cit.**, s.35

vergi anlaşması imzalanmış olmasına rağmen, ana konusu vergilendirme olan az sayıda çok taraflı vergi anlaşması imzalanabilmiştir(69). Uluslararası örgütlerde, çok taraflı vergi anlaşması imzalanması imkânları üzerinde çalışmalar yapmışlardır. O.E.C.D. teşkilatı, mali komiteye hazırlatarak sunduğu vergi anlaşması modelinde, çok taraflı vergi anlaşmasının da mümkün olacağını belirtmiştir. Ancak ülkeler, örnek anlaşma üzerinde, tam olarak ittifak sağlayamamışlardır. Ülkeler arasında çok sayıda ihtiyati kayıtlar ve istisnalar yer alması, çok taraflı vergi anlaşmalarının uygulanmasını zorlaştırmaktadır(70).

(69) Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982, s.10

(70) Necmi Karakullukçu, **Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı No 149 , Damga Matbaası , 1971, s.14

Üçüncü Bölüm

ULUSLARARASI HUKUKSAL VE EKONOMİK ÇİFTE VERGİLENDİRME SORUNUNU ÇÖZÜM YOLLARI

Vergilendirme yetkisinin kullanılabilmesi için devlet ile vergi yükümlüsü arasında hukuksal bir ilişkinin kurulması gerekmektedir. Bu asgari ve yeterli ilişki ve bağlılık, vergiyi doğuran olayın devletin ülkesi sınırları içerisinde gerçekleşmesi olabileceği gibi, vergi yükümlüsü ile vergilendiren devlet arasında uyruklu veya ikametgâh gibi kişisel ilişkinin varlığı şeklinde de oluşabilmektedir(1). Vergilendirme yetkisi devletin ülkesel egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili güç olarak tanımlanmaktadır. Ancak bu klasik egemenlik anlayışı, devletin egemenlik alanı ile fiilen sınırlandırıldığı gibi, hukuk devleti, insan hakları v.b. sınırların yanında uluslararası anlaşmalarla da sınırlandırılabilir. Devletler birbirlerinden yalıtılmış halde var olmazlar, çeşitli nedenlerle ilişkiler geliştirirler, ittifaklar yaparlar, anlaşmalar imzalarlar. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile gelirin, ikamet veya kaynak ülkelerden yalnızca birinde vergilendirilmesi veya vergilendirme hakkının her iki ülke arasında bölüşülmesi konularında düzenlemeler yapılmakta ve bu yolla gelirin her iki ülkede birden vergilendirilmesi engellenmektedir. Böylelikle kaynak veya ikamet ülkesinin vergilendirme yetkisi sınırlandırılmış olmaktadır(2).

Uluslararası Çifte Vergilendirme, iki ana grup altında incelenebilir. Bunlar, hukuki çifte vergilendirme (juridical double taxation) ve ekonomik çifte vergilendirme (economical double taxation)'dir. Bunlar OECD tarafından da, bu iki ana grup altında incelenmiştir. Uluslararası hukuksal çifte vergilendirme; birden fazla devletin aynı vergi konusu ile ilgili olarak, aynı vergi yükümlüsünün vergilendirilmesidir. Hukuki anlamda çifte vergilendirmenin önlenmesi için, devletlerin vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaları gerekmektedir. Uluslararası ekonomik çifte vergilendirme ise aynı vergi konusunun farklı vergi yükümlüleri elinde vergilendirilmesi durumu söz konusudur. Uluslararası ekonomik çifte vergilendirme de, iki devletin aynı vergi konusunu, hukuksal

Düzeltilmiş

(1) Esra Ekmekçi, **Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, No: 167, 2003, s.39

(2) Mehmet Toprak, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, sayı: 426, 15 Ekim 2004, s.73

anlamda farklı, fakat ekonomik bakımdan aynı veya ilişkili olan vergilerle, iki kişinin elinde vergilendirilmektedir. Ekonomik anlamda çifte vergilendirme, ülkelerin vergi sistemlerini belli ölçülerde sınırlandırmaları ile önlenmektedir(3). Bu bölümde, uluslararası hukuksal çifte vergilendirme sorununu çözüm yolu olarak uluslararası vergi anlaşmaları ve uluslararası ekonomik çifte vergilendirme sorununu çözüm yolu olarak ta vergi ahenkleştirilmesi incelenmiştir.

A. ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARI

Uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi için, devletlerin tek taraflı olarak vergilendirme yetkilerinden vazgeçmeleri bazen yeterli olmamaktadır. Bu nedenle, devletler uluslararası çifte vergilendirmeyi önlemek için bir araya gelerek, uluslararası anlaşmalar yoluyla karşılıklı olarak vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaktadırlar. Bu sınırlama, iki taraflı anlaşmalarla olabileceği gibi çok taraflı anlaşmalarla da olabilmektedir(4).

1. Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Tanımı ve Terim

Uluslararası iktisadi ilişkiler artıp, yoğunlaştıkça, ülkeler aralarında anlaşmalar yaparak çifte vergileme sorununa daha köklü bir çözüm yolu bulma yoluna gitmişlerdir. Vergi Anlaşmaları, iki veya daha fazla devletin kendi aralarında aynı gelir servet yâda diğer vergi konuları üzerinde, önce çifte vergilemeyi önlemek, sonrada ortadan kaldırmak amacıyla, karşılıklı rıza ve muvafakate dayanarak yaptıkları anlaşmalardır(5).

Uluslararası hukukta anlaşmalara çeşitli adlar verilmektedir. Andlaşma (Treaty) terimi, genel olarak irade uyuşmasını ve özel olarak da, onay gerektiren anlaşma türünü belirtmektedir. Anlaşma (Agreement) terimi ise, devletlerin yaptıkları anlaşmalar açısından, ikincil önemde olanlar ve en az resmi işlem gerektirenler için kullanılmaktadır. Sözleşme(Convention) genelde çok taraflı andlaşmaları, Protokol (Protocol) ise sınırlı anlaşmaları veya bir ana anlaşmayı tamamlayıcı ve ayrıntılarını düzenleyici nitelikteki

(3) Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Yayınları, İstanbul, 1982, s.214

(4) Semih Öz, **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2005, s.38

(5) Levent Demirağ, “Uluslararası Vergi Anlaşmaları”, Ankara: Hesap **Uzmanları Konferansları II 1990-1991**, 1991, s.113

andlaşmaları belirtmektedir. Uluslar arası hukukta “Andlaşma” teriminde görüş birliğine varılmıştır(6).

Vergi Andlaşması teriminde de, aynı terim sorunu yaşanmaktadır. Vergi Andlaşması teriminin karşılığı olarak İngilizce’de “Tax Treaty” (Vergi Anlaşması) , “Tax Convention” (Vergi Sözleşmesi) , “Tax Agreement” (Vergi Anlaşması) terimleri kullanılmaktadır. Fransızca’da “Conventions Fiscales” , Almanca’da “Internationale Stever Verträge” terimleri ile ifade olunmaktadır(7). Türk Vergi Hukuku öğretisinde ve taraf olduğumuz anlaşmaların başlığında “Anlaşma” terimi kullanılmaktadır. Devletler hukuku ile yakından ilgili olan vergi anlaşmaları, diğer uluslararası anlaşmalar gibi, taraflarca imza edilmekte ve devletin parlamentosundan geçerek kanunlaşmaktadır. Bu anlaşmalar kanun kuvvetini kazandıklarında, hukuki hiyerarşi içinde vergi kanunlarına üstün gelmekte ve uygulamada akit devletler lehine istisna ve muafıklar tanıyarak, asıl devletin vergileme haklarını sınırlamaktadır(8).

Vergi anlaşmaları, devletler arasında akt edilen bir “Anlaşma” olmaları nedeniyle doğrudan doğruya uluslararası hukukun konusuna girerler ve bu hukuk dalı tarafından yönetilirler(9). Uluslararası hukukun asli kaynağını oluşturan Andlaşmalar, bu hukuk dalında , “Uluslararası Hukukun bu yetkiyi tanıdığı kişiler arasında, bir hukuk ilişkisi kurmak, kurulmuş bir hukuksal ilişkiyi değiştirmek yada ortadan kaldırmak amacıyla yapılan hukuksal işlemlerdir.” şeklinde tanımlanırken; Vergi Anlaşması da ,”Uluslar arası hukukun kişisi olan iki devletin, aynı gelir üzerinde kullandıkları vergilendirme yetkilerinin çakışmasından doğan çifte vergilendirmeyi önlemek ve ortadan kaldırmak amacıyla aralarında yaptıkları hukuksal bir işlemdir.” şeklinde tanımlanmıştır(10).

Bir vergi mükellefi üzerinde birden fazla devletin, vergileme yetkisini kullanmak istemesi halinde ortaya çıkan çifte vergileme problemini, uluslararası yapılan, vergi anlaşmalarıyla çözümlenmeye çalışılmaktadır(11). Vergi anlaşmaları, iki veya daha fazla devletin kendi aralarında aynı gelir , servet yâda diğer vergi konuları üzerinde önce çifte

(6) Hüseyin Pazarcı, **Uluslararası Hukuk Dersleri**, 3.Basım , Ankara: Ankara Üniv. S.B.F. yayınları, 1992, s.111-112

(7) Selahattin Tuncer, **Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, Eskişehir Ticari İlimler Akademisi, Yayın No.113–66, Ankara, Sevinç Matbaası, 1974, s.35-36

(8) İbrahim Hüvez, Adnan Uyar, “Özel Tüketim Vergisi ...”, **Vergi Dünyası**, sayı 182, Ekim 1996, s.80

(9) B. Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, İstanbul: Beta Yayınevi, 1995, s.29

(10) Selahattin Tuncer, **op.cit.**, s.27

(11) Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul: Filiz Kitapevi, 1991, s.13

vergilemeyi önlemek, sonrada ortadan kaldırmak amacıyla, karşılıklı rıza ve muvafakate dayanarak yaptıkları anlaşmalardır. Ülke sınırlarının sermaye ve işgücü akışına tam anlamıyla açılmaya başlaması, gelir ve servetten alınan vergiler itibarıyla devletler arasında bir örnekliliği sağlamaya ve uluslar arası bir vergileme sisteminin oluşturulmasına yönelik çalışmaları artırmıştır. Bu durum, çifte vergilemeyi önleme amacı taşıyan vergi anlaşmalarının, geniş bir kapsama sahip olmasına yol açmıştır(12).

2. Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Türleri

Uluslar arası çifte vergi genellikle uluslar arası andlaşmalar yoluyla önlenmektedir. Uluslar arası vergi anlaşmaları ile (Conventions fiscales) çifte vergileri önlemek üzere iki veya daha çok devlet, vergileme yetkilerinin sınırlandırılmasını kabul etmiş olurlar(13). Çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının büyük çoğunluğu ikili anlaşmalardır. Çok taraflı anlaşmalara daha seyrek olarak rastlanmaktadır(14).

a) Kapsayıcı Anlaşmalar: Bu tür anlaşmalar, bir veya daha fazla vergiye ilişkin bütün durumları kapsayan, her türlü gelir ve servetten doğan çifte vergilendirmenin önlenmesini konu alan anlaşmalardır. Kapsayıcı anlaşmalarda bilgi değişimi, idari yardımlaşma ve uluslararası vergi kaçakçılığın önlenmesi gibi hükümlerde yer almaktadır. Bu anlaşmalar, gelir vergisi niteliğinde mevcut tüm vergileri kapsayabileceği gibi, bunlardan sadece birini ve fakat tamamını kapsayabilir(15).

b) Sınırlı Anlaşmalar: Bu tür anlaşmalar gelirin belirli unsurları üzerine yapılan anlaşmalardır. Bu tür anlaşmalarda, gelirin tamamını değil, belirli bir kısmı üzerindeki çifte vergilendirmenin önlenmesi amaçlanmaktadır. Sınırlı anlaşmalara örnek olarak diplomatik ve konsolosluk hizmetlerine ilişkin anlaşmaları gösterebiliriz(16).

3. Uluslararası Vergi Anlaşmalarının İşlevleri

a) Hukuk Yaratma İşlevi: Vergi anlaşmalarının ilk ve en önemli işlevi, uluslararası vergi hukukunun kaynağını oluşturmasıdır. Vergi anlaşmalarının devletlerin vergi

(12) Murat Tokmakkaya, “Uluslararası Vergi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulamaları”, **Vergi Dünyası**, sayı: 182, Ekim 1996, s.80

(13) Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, 16.Baskı, Ankara: Savaş Yayınları, 1998, s.22

(14) Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, 5.Baskı, Ankara, İmaj Yayınevi, Ekim 2001, s.69

(15) Selahattin Tuncer, **op.cit.**, s.49

(16) **ibid.**

sistemlerini yakınlaştırdığı söylenebilir. Devletler, vergi çeşitleri, vergi konuları, vergi matrahı bakımından, anlaşmalar yoluyla ortak vergilendirme ilkeleriyle uzlaşabilirler(17).

b) Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Ortadan Kaldırma:

Vergi anlaşmalarının temel işlevlerinden biri, çifte vergilendirmenin önlenmesi ve ortadan kaldırılmasıdır. Vergi anlaşmaları, iki devletin vergi yasalarının çakışmasını önleyecek şekilde, akit devletlerin vergi yasalarını uygulayabilecekleri sınırları belirler. Vergi anlaşmaları ülkelerin vergilendirme yetkilerini sınırlandırarak, bu hakkı kullanma yetkisini devletlerden birine yâda her ikisine de sınırlı olarak verilebilir. Uluslararası anlaşmalar yoluyla U.Ç.V. 'nin ortadan kaldırılması, tıpkı ulusal önlemlerde olduğu gibi, istisna veya mahsup yönteminin uygulanmasına bağlanmıştır. Vergi anlaşmaları çerçevesinde istisna yöntemi, gelir unsurları bakımından devletlerden birinin münhasır vergilendirme yetkisinin kabulü anlamına gelir. Mahsup yöntemi ise, vergilendirme yetkisinin paylaşılarak kullanıldığı gelir unsurları üzerindeki U.Ç.V. 'nin ortadan kaldırılması için, ikamet ülkesinin kaynak ülkesinde ödenen vergiyi, kendi vergisinden mahsup etmesidir(18). Vergi anlaşmalarının uygulanmasına rağmen, taraf devletler arasında ortaya çıkan anlaşmazlıklar, yorum farklılıkları veya anlaşmalardaki boşluklar v.b. sebeplerle U.Ç.V. 'nin varlığının sürmesine neden olabilmektedir.

Devletler arasında, uluslararası çifte vergilendirmenin, sadece vergi anlaşmaları yolu ile önlenememesinin başlıca sebeplerini şöyle sıralayabiliriz(19).

- i. Anlaşmada yer alan hükümlerin uygulanmasında, açık ve pratik (uygulamaya yönelik) kurallar mevcut olmaması,
- ii. Vergi anlaşması yapmış olan iki ülkenin vergi idareleri, çoğu zaman anlaşmanın manasını anlayamamaları,
- iii. Anlaşmanın yorumundan doğan fikir ayrılıkları,
- iv. Anlaşmanın boşluklarından doğan ihtilaflar,

c) Uluslararası Vergi Kaçakçılığını ve Vergiden Kaçınmayı Önleme:

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yalnızca mükerrer vergilendirmeyi önlemek için değil, aynı zamanda hukuk yaratma, çifte vergilendirmeyi önleme ve ortadan kaldırma, uluslararası vergi kaçakçılığını ve vergiden kaçınmayı önleme gibi işlevleri de vardır.

(17) B. Yaltı Soydan, **op.cit.**, s.31

(18) **ibid.**, s.32

(19) Necmi Karakullukçu, **Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı No 149, Damga Matbaası, 1971, s.3-4

Vergi anlaşmalarında ki hükümlerin tam olarak uygulanabilmesi için, mali idareler arasında işbirliği ve yükümlülerin durumuna ilişkin bilgiler gibi hükümlerle, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma olgusu bertaraf edilebilir. Böylelikle vergi idareleri verginin tahakkuku ve tahsilinde de etkinliği artırıp, vergi yasalarında ki uyumu daha kolaylıkla sağlayabilirler(20).

Birleşmiş Milletler (U.N.) örgütü tarafından kurulmuş olan “Vergi Anlaşmaları Uzmanlar Grubu” , vergi kaçırma ve vergiden kaçınma ile mücadelede uluslararası işbirliği fikrini savunmuştur. Çalışmaların da, ulusların, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma ile mücadele de etkisiz kalması halinde, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma olayları, çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının yarar ve etkinliğini azaltacak, taraf ülkelere bazı bütçe sorunları yükleyecek ve vergi adaletini bozabileceği belirtilmiştir.(21).

Vergi Kaçırma, vergi yükümlülüğünü azaltmaya yönelik, gayri kanuni yollara başvurulması iken, Vergiden Kaçınma ise vergi yükümlülüğünün kanun lafzına uygun, fakat amacına aykırı olarak azaltılması olarak tanımlanmaktadır(22).

Dar ve Tam Mükelleflerce başvuru en yaygın vergiden kaçınma ve vergi kaçırma yöntemleri, U.N. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma modellerinin oluşturulmasına ilişkin yapılan çalışmada belirtilmiştir. Buna göre, en yaygın Vergi Kaçırma halleri şunlardır;(23)

- Tam mükelleflerce başvuru yollar; Vergilemeye ilişkin bilgilerin gizlenmesi, gelir kalemlerinin yalnız bildirilmesi, maddi sözleşme (ithal-ihraç konusu malların saklanması), hesap ve kayıt yoluyla gizleme, vergi borcu ödemediği ülkenin terk edilmesi,

- En yaygın vergiden kaçınma girişimleri; mal ve hizmet karşılığı ödemelerin faizsiz veya vadesiz borç verme şeklinde gösterilmesi, başka ülkedeki şube 'ye o ülkede sağlanan vergi avantajlarından yararlanmaya kalkışması (kazanç yâda gider dağıtımı gibi yollarla) , örtülü sermaye mekanizmasına muhtelif şekillerde başvurulması vb.

- Dar mükelleflerce başvuru yollar; şişirilmiş merkez veya ana kurum giderlerinin şubeye dağıtılması (veya tam tersi) , vergi anlaşmalarına taraf ülkelerin birbirlerinde faaliyette bulunan mükelleflerine anlaşmalarla sağladıkları avantajlardan, bu anlaşmalara taraf olmayan ülkelere ait mükelleflerle yararlanılması vb.

(20) Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, Ankara, Ekim 2004, s.44

(21) M. Erol Karsan, “Çifte Vergileme Anlaşma Modeli”, **Vergi Dünyası**, sayı 35, Temmuz 1984, s.20

(22) Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, İstanbul: Beta Yayınevi, 8.Baskı, 1992, s.287-291

Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, İstanbul: Filiz Kitapevi, 5.Baskı, 1993, s.21-22

(23) M. Erol Karsan, **op.cit.**, s.21-22

İnsanlar, kendi aralarındaki borçlarını ödemekle genellikle titiz ve uysal oldukları halde, vergi borçlarının ödenmesinde çoğu kez kayıtsız olurlar. Halkın devlet idaresine karşı gösterdiği güvensizlik ve kamu hizmetlerinin iyi şekilde görülmemesi, devlet erkinin kötüye kullanılması, vergi yükünün ağır olması, vergi uygulama organlarının ve vergi kontrolünün yetersiz kalması, vergi ihtilaflarının uzaması ve özellikle vergi ahlakının zayıf olması v.b. nedenlere dayanır. Vergi kanunlarının, vergi borcunun doğumunu bağladıkları olaylarla bağlılık kurulmaması veya bu olayların fertlerin kendileri için meydana gelmesi halinde, vergiden kaçınma vardır. Vergi borcu doğmuş olduğu halde, vergi kanunlarına aykırı düşen hareketlerle, verginin hiç ödenmemesi veya kısmen ödenmesi halinde, vergi kaçakçılığı vardır(24). Birçok ülkenin vergi sisteminde kaçınma yolları olarak, vergi cennetleri zararlı bir rol oynamaktadır. Vergi kaçakçılığı ile birleşen sermaye kaçıışı, yatırımları finanse edecek ve sosyal hizmetleri sunacak sermayeyi geliştirmekte olan ülkelerden çalmaktadır. Modern vergi cenneti uygulamalarının çoğu, çifte vergileme anlaşmalarının ayrıntılı bir ağını oluşturmaksızın mümkün olmayacaktır(25).

d) Vergi Gelirlerinin Devletler Arasında Paylaştırılması; Devletler, ulusal çıkarlarına bağlı olarak, çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırma amacıyla görüşme masasına otururken, hangi devletin vergi gelirlerinden fedakârlık edeceği yâda ne oranda fedakârlık edileceğini belirlerler. Vergi anlaşmaları, vergi yükümlülerine birçok avantajlar getirirken, devlet maliyesinde de birçok kayıplara neden olmaktadır. Ülkeler, gelişmişlik düzeylerine göre gelirlerinin devletler arasında en uygun dağılıcağını savunmuşlardır. Örneğin, sermaye ihraç eden ülkeler ikametgâh ilkesini, , sermaye ithal eden ülkelerde, kaynak ilkesini savunmaktadırlar. Dolayısıyla vergi anlaşmaları, taraf olan devletlerin ekonomik ve mali çıkarlarının üzerindeki bir pazarlıklarının sonucudur. Bu açıdan vergi anlaşmalarının, ülkelerin çatışan çıkarlarını uzlaştırma ve dengeleme işlevi de olduğu söylenebilir(26).

Globalleşme, sermayenin mobilitesini artırmış; sermayenin düşük vergili ülkelere gitmesinde karşılaştığı engellerin ortadan kalkması ise ülkeleri, sürekli olarak hareket eden sermayeyi çekmek için çabaladıkları bir rekabet içerisine sokmuştur. Ülkeler sermaye akımlarının önünde ki engelleyici vergileri kaldırmaya ve vergi sistemlerini globalleşmeyi dikkate alarak şekillendirmeye başlamışlardır. Sermaye hareketlerinde artan özgürlüğü

(24) Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, Ankara: 14.Basım, 1992, s.123-124

(25) İhsan Günaydın, “Vergi Cennetleri Global Yoksulluk Probleminin Bir Nedeni midir?”, **Vergi Sorunları**, sayı: 206, Kasım 2005, s.124

(26) B. Yaltı Soydan, **op.cit.**, s.33

içeren globalleşme, Dünya ölçeğinde daha yüksek miktarda sermayenin hareket etmesine imkân sağlamıştır(27). Çifte Vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında esas itibarıyla kaynak devlette elde edilen kazançları vergilendirme yetkisi kurumun mukimi olduğu ülkeye verilse bile belirli şartlarda ve belirlenmiş oranlar dahilinde kaynak ülkeye de vergilendirme yetkisi tanınmaktadır(28).

e) Vergi Adaletinin Sağlanması ve Ayrımcılığın Önlenmesi: Çifte vergilendirme, hükümlülerin vergi yüklerini ağırlaştırması bakımından vergi adaletine ters düşmekte ve ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesine aykırılık teşkil etmektedir(29). Vergi anlaşmaları aynı zamanda, yurtiçi ve yurtdışı yatırımları olan mükellefler arasında, yüklenilen vergi bakımından oluşan eşitsizliğin giderilmesi, adaletin sağlanması işlevini üstlenirler. Dolayısıyla vergi anlaşmalarına ayrımcılığı önleyici hükümler konularak, ayrımcı vergileme önlenir.

Vergi anlaşmaları mükelleflerin yükümlülüklerini standartlaştıran ve yatırımcı açısından hukuksal kesinlik, güvence ve istikrar sağlamaktadır. Böylece vergi yükümlüsü, kapsamlı vergi anlaşmaları ile U.Ç.V.'nin olumsuz etkilerine karşı korunabilmektedir. Çifte vergilendirmenin önlenmesi açısından Uluslar arası hukukta benimsenen bağlama noktasına ilişkin kurallar ve bu kurallara göre oluşturulan Uluslar arası anlaşmalar hayati olarak iç hukuk kurallarına koydukları hükümlerle çifte vergilendirmenin önüne geçmeye çalışırlar(30). Çifte veya mükerrer vergileme bir matrahtan iki veya daha fazla vergi alınmasına yol açtığı için vergi karşısında eşitlik ve adaleti bozmakta ve vergi yüklerinin mükellefler arasında ödeme gücüne göre dağılmasını önlemektedir. Bu nedenlerle, nerede ve ne şekilde olursa olsun çifte vergiden kaçınmak (avoidance) ve bunu ortadan kaldırmak (relief) gerekmektedir(31).

f) Ekonomik Kalkınmayı Geliştirme: Vergi anlaşmalarının, gelişmekte olan ülkeler açısından kalkınmaya katkısı vardır. Ayrıca vergi anlaşmaları yoluyla, gelişmiş ülkelere gelişmekte olan ülkelere sermaye akışı artırılabilir. Vergi anlaşmaları

(27) İhsan Günaydın, Levent Yahya Eser, “Uluslararası Vergi Rekabetinin Vergi Oranları, Vergi Gelirleri ve Vergi Yükünün Dağılımı Üzerine Etkisi”, **Vergi Sorunları**, sayı: 202, Temmuz 2005, s.128

(28) Levent Başak, “Çifte veya Mükerrer Vergileme Problemini Doğuran Nedenler”, **Vergi Sorunları**, sayı: 200, Mayıs 2005, s.110

(29) Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982, s.222

(30) Doğan Şenyüz, **Vergi Hukuku**, Ekin Kitapevi Yayınları, Bursa 2005, s.25

(31) Selahattin Tuncer, **op.cit.**, s.20

yatırımcılar açısından bir güven unsuru olurken, aynı zamanda yatırımcıların yöneleceği ülkelerin belirlemede önemli rol oynar(32).

Sermaye hareketlerinde artan özgürlüğü içeren globalleşme, Dünya ölçeğinde daha yüksek miktarda sermayenin hareket etmesine imkân sağlamıştır. Hem yabancı doğrudan yatırım hem de portföy yatırımında önemli artışlar olmuştur. Günümüzde global yatırım kararlarını etkileyen bir faktör olarak vergi politikası, önemini artırmıştır(33). Ülkelerin vergi alma yetkileri arasında ki ilişki açısından önem taşıyan bir konu da , “kontrol altında tutulan yabancı şirketler” mevzuatı olarak adlandırılan, vergi cennetleri ile mücadele mevzuatı çerçevesinde yapılan vergilendirmedir. Ülkeler arasındaki vergi uygulamalarındaki farklılıkları veya vergi anlaşmalarında yer alan hükümleri istismar etmek amacıyla, genellikle vergi cennetlerinde veya özel vergi teşvik rejimlerine sahip ülkelerde üs şirket (base company) olarak adlandırılan şirketler kurmak veya kurulu şirketleri bu amaçla kullanmak suretiyle; yurt içi veya yurt dışı kazançlarını bu şirketler bünyesinde toplayıp tam mükellef olarak ödemeleri gereken vergiyi asgariye indirme yönündeki girişimlerin giderek artmasına karşı, ülkeler önlem almak istemiştir(34). Globalleşme süreci devam etmektedir. Bu süreç girişimcileri, kendi ülke sınırlarının dışında yatırım yapmaya teşvik etmektedir. Ülkelerin çoğuna da adeta, yabancı sermayeyi çekme yarışına girmişlerdir. Bu yönü ile de uluslararası vergi anlaşmaları, ülke içerisinde sağlanan vergi avantajları ve çifte verginin önlenmesine yönelik yapılan anlaşmalar ile, ekonomik kalkınmayı geliştirme işlevi görmektedir.

4. Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önlemeye ve Ortadan Kaldırmaya İlişkin Yapılan Anlaşmaların Tarihi Gelişimi

Uluslararası çifte vergilendirme probleminin uluslararası anlaşmalarla çözülmesi gayretlerine, ilk kez 19.yy’da rastlanmaktadır(35). Bir görüşe göre de; uluslar arası çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları, ülkeler arasında iktisadi ilişkilerin büyük yoğunluk kazanmaya başladığı 19 uncu yüzyıl sonlarında görülmeye başlanmıştır. Bu konudaki en eski örneklerden birisi Avusturya-Macaristan İmparatorluğu ile Prusya arasında imzalanan bir anlaşmadır. Bunu izleyen yıllarda Avusturya-Macaristan başka Alman devletleriyle de

(32) Nami Çağan, **op.cit.**, s.221

(33) İhsan Günaydın, Levent Yahya Eser, **op.cit.**, s.129

(34) A. Bayazıt Balcı, “Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları – I”, **Vergi Dünyası**, sayı: 263, Temmuz 2003, s.13-14

(35) Adnan Tezel, **Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması**, İstanbul: TÜSİAD, 1989, s.9

benzer anlaşmalar imzalamıştır. Birinci Dünya Savaşı başlamadan önce Avrupa ülkeleri arasında bir miktar çifte vergileme anlaşması örneği ortaya çıkmıştı(36).

Devletler arasında ilk vergi anlaşmasının ne zaman imzalandığı konusunda bir görüş birliği yoktur. Bir görüşe göre, ilk vergi anlaşması 1843 yılında Fransa ile Belçika arasında yapılmıştır. Bu anlaşma ile her iki devlet, vergilerin kolay toplanması için mükelleflerle ilgili belge ve bilgileri vermeyi karşılıklı olarak taahhüt etmişlerdi(37). Aynı amaçla 1845 yılında da, Belçika-Hollanda ve Belçika-Lüksemburg aralarında anlaşmalar imzalamışlardı. Diğer bir görüşe göre ise, ilk çifte vergilemeyi önleme anlaşması (gelir üzerinden alınan vergiler konusunda değil de) , veraset vergisi ile ilgili olarak İngiltere ve bir İsviçre Kantonu olan Vaud Kantonu arasında 1872 yılında yapılmıştır(38). Bir başka görüşe göre de, ilk vergi anlaşması 1899 yılında imzalanan Avusturya-Prusya anlaşmalarıdır. Bu anlaşmada, gelir vergisi bakımından U.Ç.V. 'nin önlenmesi amaçlanmaktaydı. 1843-45 yılları arasında imzalanan anlaşmalar, mali nitelikte olmakla beraber, U.Ç.V. 'nin önlenmesi ve ortadan kaldırılmasından çok, idari yardımlaşma ve vergi kaçakçılığının önlenmesini konu edindiklerinden , ilk kapsamlı vergi anlaşması olarak 1872 yılında akdedilen İngiltere ile Vaud Kantonu arasındaki anlaşmayı kabul edenlerde vardır(39).

Geçmişten bugüne dek yapılan uluslararası vergi anlaşmalarını, yoğunlukları açısından üç döneme ayırarak inceleyebiliriz(40);

Birinci Dönem: *I.* Dünya savaşına kadar olan dönem; Bu dönemde ülkeler arasında imzalanan vergi anlaşmaları açısından oldukça hareketsiz bir dönemdir. 1894'ten 1913'e kadar akt edilen 11 anlaşma, genellikle Avrupa ülkeleri arasında, veraset ve intikal vergileri konusundadır.

(36) Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **op.cit.**, s.67

(37) Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 3.Baskı, İstanbul: Filiz Kitapevi, 1991, s.15

Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, 14.Baskı, Ankara: Turhan Kitapevi, 1990, s.19

Selahattin Tuncer, **op.cit.**, s.28

(38) Mehmet Akbay, "Milletlerarası Vergi Anlaşmaları", **Vergi Dünyası**, sayı 113, Ocak 1991, s.4
Murat Semercigil, **Türk Vergi Anlaşması Yorum ve Açıklamaları**, Ankara: Oluş Yayıncılık, 1992, s.4

(39) B. Yaltı Soydan, **op.cit.**, s.36

(40) **ibid.**

Adnan Tezel, **loc.cit.**

Selahattin Tuncer, **op.cit.**, s.41

İkinci Dönem: I. ve II. Dünya savaşları arasında ki dönem; Bu dönemde vergi anlaşmaları, Avrupa merkezli olmak üzere, ülkeler arasında yayılmıştı. I. Dünya savaşı sonrası, artan hükümet harcamalarına paralel olarak, vergi oranları artırılmış ve gelir vergisi daha yaygın olarak uygulanmaya başlanmıştı. Genişleyen milletlerarası ticaret, birden fazla otoriteye bağlı işlemlerin artması sonucunu doğurmuştu. Uluslar arası vergi anlaşmaları konusunda ilk çalışmalar, Milletler Cemiyeti (League of Nations) tarafından 1921 yılında yapılmıştır(41). Bu çalışmalar meyvesini 1928 yılında gerçekleştiren, çifte vergilendirmeyi önlemeye ilişkin, ilk iki taraflı anlaşma örnek tasarısı ile vermiştir(42). 1943 Meksika ve 1946 Londra anlaşma modelleri bunu takip etmiştir.

Üçüncü Dönem: II. Dünya savaşı sonrası dönem; Bu dönemde, A.B.D. ve İngiltere'nin de katılımı ile vergi anlaşmalarının alanı daha da genişlemiştir(43). II. Dünya savaşı sonrası Birleşmiş Milletler teşkilatı kurulmuştu (Cemiyet-i Akvam yerine). Bir başka çalışma da, Marshall yardım fonunun işletilmesi sonucunda kurulan "Avrupa Ekonomik İşbirliği Organizasyonu"(Organisation for European Economic Co-operation) tarafından 1951 yılında kurulan, Mali İşler Komitesi, bu konuda çalışmalar başlatmıştı. 1961 yılında O.E.E.C. adını, O.E.C.D. (Organisation for Economic Co-operation and Development) olarak değiştirmiştir.

Ülkeler arasında, vergi anlaşmalarına rağbetin artması, uluslararası organizasyonların bu konuda pek çok çalışma yapmalarına ve vergi anlaşmaları ile ilgili belirli standartlar ve modeller geliştirmelerine neden olmuştur(44). Milletler Cemiyeti vergi anlaşmalarında bir eşgüdüm gereği hissettiğinden 1921 yılında çifte vergilemenin önlenmesi konusunda çalışmalara başlamıştır. 1929–1939 arasında hayli gelişen vergileme anlaşmaları İkinci Dünya Savaşının araya girmesi sonucu bir darbe yemiştir de daha savaş devam ederken girişilen bazı teşebbüslerle, çeşitli ülkeler tarafından kullanılabilinecek tip-anlaşmaların hazırlanmasına çalışılmıştır(1943 Meksika ve 1946 Londra Anlaşmaları). Ancak, bu hazırlanan anlaşma tipleri modelleri çeşitli ülkelere hayli eleştiri aldığından yeni bir modelin geliştirilmesi gereği ortaya çıkmış ve bu görevi de O.E.C.D.

(41) Mehmet Akbay, **op.cit.**, s.5

(42) Necmi Karakullukçu, **op.cit.**, s.5

(43) Adnan Tezel, **loc.cit.**

Selahattin Tuncer, **loc.cit.**

(44) Adnan Tezel, **loc.cit.**

Selahattin Tuncer, **loc.cit.**

üstlenmiştir(45). Özellikle Birinci ve İkinci Dünya savaşlarını izleyen dönemde , belirli uluslar üstü kuruluşlar, çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları ile ilgili belirli standartlar ve modeller geliştirme ihtiyaçları hissetmişlerdir. Bu doğrultuda, Birleşmiş Milletler(U.N.) ve İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (O.E.C.D.) bünyesinde meseleye büyük önem verilmiş ve bugün için ülkeler arasında yapılan vergi anlaşmalarında bu iki kuruluşun oluşturduğu modeller temel alınmıştır(46)

5. Uluslararası Vergi Anlaşması Yapmayı Gerektiren Sebepler

Günümüzde uluslararası ilişkilerin artması neticesinde çifte vergi konusu önem kazanmıştır. Milletler arası ilişkiler yaygınlaşıp yoğunlaştıkça, iç hukuktaki düzenlemelerin yetersiz kalması sonucunda, ülkeler aralarında anlaşmalar yaparak çifte vergileme sorununa daha köklü çözüm yolları aramaya çalışmışlardır. Genellikle, ülkeler aralarında gelir, servet ve veraset-intikal vergileri konularında vergi anlaşmaları yapmışlardır. Her devletin, egemenliğe dayalı vergilendirme yetkileri gereği, sosyal, politik, ekonomik ve mali koşullarına göre vergi sistemlerini kurmaları; egemenlik hakkına dayanarak ve kaynak ve uyrukluk ilkelerini dikkate alarak, gelir unsurlarının vergilenmesi sonucu, aynı gelir unsuru üzerinden, birden fazla devletin vergi alması durumu, yani çifte vergileme olgusu meydana gelmiştir. Ülkelerin kendi aralarında aldıkları önlemler, ülkelerin vergi tarihi, maliye politikaları, gelir gereksinimleri ve vergileme hakkına ilişkin birbirlerine göre farklı düşünceleri nedeniyle çifte vergilemeyi önlemede yetersiz kalmıştır. Birden fazla ülkeyi ilgilendiren vergilendirmenin yarattığı sorunların giderilebilmesi ve uluslararası alanda ıslahı için ikili veya çok taraflı uluslar arası anlaşmaların yapılmasına gerek duyulmuştur. Vergi anlaşmaları, çok sayıdaki gelir kavramları arasındaki farklılıkları gidermek ve vergileme hakkını tek bir ülkeye vermek veya geliri iki devlet arasında bölüştürmek suretiyle çifte vergilemeyle ilgili sorunların çoğunu çözmeye bir araç olarak görülmüştür(47).

Devletleri çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalamaya çok değişik nedenler yöneltir. Bunlar arasında ekonomik nitelikte olanlar en baskın olanlardır. Çifte

(45) Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **op.cit.**, s.67

(46) Murat Tokmakkaya, “Uluslararası Vergi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, sayı 182, Ekim 1996, s.81

(47) Murat Tokmakkaya, **ibid.**, s.80-81

vergilendirmenin önlenmesi hem sermaye, emek ve teknoloji ihraç eden, hem de bunları ithal eden ülkelerin yararınadır. Bu açıdan çifte vergilendirme, devletlerin yürüttüğü uluslar arası ekonomi politikasını doğrudan doğruya etkileyecek bir niteliğe sahiptir(48).

Uluslararası vergi anlaşması yapılmasını gerektiren belli başlı sebepler şunlardır;

a) Vergi Ödeme Gücüne Ulaşmak: Devletin Vergilendirme yetkilerinin karşılıklı çatışması, mükellefleri çifte vergileme durumu ile karşı karşıya kalmalarına sebep olmaktadır. Bir vergi mükellefinin aynı mevzu ve matrah üzerinden birden fazla devlete karşı vergi mükellefi olması ve bu devletlere vergi ödemesi vergi adaleti prensibini rencide eder. Bu yüzden ülkeler, vergilendirme yetkilerini sınırlandırmak suretiyle çifte vergilendirme sorunlarını çözmeye çalışmışlardır. Ancak, bazı devletlerin tek taraflı olarak vergileme yetkilerini sınırlandırmaları, çifte vergileme sorununu tek yanlı olarak önleyememiştir. Bu sorun daha ziyade uluslararası anlaşmalar yoluyla halledilmeye çalışılmaktadır(49).

Uluslararası çifte vergilemenin önlenmesi için, sadece ülkelerin iç hukuklarında yapılan düzenlemeler ve bunların uyumlaştırılması ile yetinilmeyip, vergi anlaşması yapılmasına ihtiyaç duyulur. Ülkelerin vergi sistemleri arasında ki farklılıklar, birden fazla ülkede iş yapan ve oturan kişi ve kuruluşların tabi tutulacakları vergi rejiminin belirlenmesi ve anlaşma yapan ülkelerin en fazla vergi avantajı sağlamak istemeleri ile de, vergi anlaşmalarına neden ihtiyaç duyulduğu açıklanabilir(50). Uluslararası vergi anlaşmalarında, mükelleflerin vergi ödeme gücüne ulaşmaktan çok, mükelleflerin gelirlerinin devletler arasında adil bölüşümü amaçlanır. Dolayısıyla, vergi ödeme gücüne ulaşmak, vergi anlaşmalarının görünürdeki sebebidir, denilebilir.

b) Sermaye Hareketliliğini Artırmak: Yirminci yüzyılın başından itibaren hızla artan uluslar arası ekonomik ve ticari ilişkiler, devletler arasında değişik ekonomik, sosyal, hukuki ve mali problemlere neden olmuştur. Emek ve sermaye ülke sınırlarının dışına taşmış, turizmde ve teknoloji değişiminde büyük bir hareketlilik yaşanmıştır. Süregelen bu akım, ülkeler arasında, pek çok alanda olduğu gibi, vergisel alanlarda da bir takım sorunların ortaya çıkmasına neden olmuştur(51). Bunun sonucunda çifte vergilendirme

(48) Nami Çağan, **op.cit.**, s.221

(49) Şerafettin Aksoy, **op.cit.**, s.13

(50) Mehmet Akbay, “Uluslararası Vergi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, sayı 113, Ocak 1991, s.6

(51) Murat Tokmakkaya, **loc.cit.**

sorunları ortaya çıkmıştır. Uluslar arası vergi anlaşmaları, sermaye hareketliliğinin artmasına neden olur. Gelişmekte olan ülkeler, vergi anlaşmaları yoluyla çifte vergilendirmeyi önleyip, yabancı sermayeyi ülkelerine çekmek isterler. Dolayısıyla, gerek gelişmiş gerekse gelişmekte olan ülkeler, sermaye hareketliliğini önleyici, çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırarak, vergi anlaşmaları yapmaya ihtiyaç duyarlar.

Çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları, taraf ülkelerin gelir unsurları itibariyle vergileme haklarını belirlemek, bilgi değişimi ve karşılıklı görüşme zemini sağlamak suretiyle, verginin uluslar arası mal ve hizmet ticareti, yatırımlar ile sermaye, işgücü ve teknolojinin serbest dolaşımı üzerindeki muhtemel olumsuz etkilerini gidermeyi amaçlamaktadır(52).

6. Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Yapılmasından ve Uygulanmasından Doğan Sorunlar

Gerek dünyada ve gerekse memleketimizde vergi anlaşmaları ağı giderek genişlemektedir. Usulüne uygun olarak tamamlanmış ve yürürlüğe konulmuş vergi anlaşmaları, ülkelerin iç hukuku yönünden aynen vergi kanunları gibi ve genellikle vergi kanunlarından önce hüküm ifade etmektedir(53). Çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları yurt dışında faaliyette bulunan veya gelir elde eden mükellefler açısından önemli bir avantaj sağlamaktadır. Anlaşmalarda yer alan ayrımcılığın önlenmesine ilişkin hükümler ile vergileme yoluyla rekabet ortamının bozulması engellenmektedir(54). Uluslar arası vergi anlaşmalarının yapılmasından ve uygulanmasından kaynaklanan belli başlı sorunlar aşağıda irdelenmiştir.

a) Vergi Anlaşmalarının Hazırlanması ve Yürürlüğe Girmesi: Ülkeler aralarında, artan ticaret ve ekonomik ilişkiler nedeniyle veya bu ilişkileri artırmak amacıyla, ikili vergi anlaşması yapmaya karar veren ülkeler ilk önce birer ‘taslak anlaşma metni’ hazırlamaktadırlar. Anlaşma yapmaya yetkili kişiler, anlaşma metnini hazırlamak amacıyla toplantılar yapmaktadırlar. İki ülkeyi ilgilendiren çifte vergilendirme sorunlarının ve çözümlerinin belirlenmeye çalışıldığı bu toplantılar yanında, mükelleflerin konuyla ilgili problemlerini ve bunların çözümü hakkındaki görüşlerini bildirmeye davet

(52) Niyazi Cangir, “Türkiye’nin Taraf Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları”, **Vergi**

Dünyası, sayı:203, Temmuz 1998, s.29

(53) Mehmet Akbay, **op.cit.**, s.9

(54) Niyazi Cangir, **op.cit.**, s.34

edildikleri durumlara da rastlanır. Taslak anlaşma metni model anlaşmalardan, ülkelerin bu alanda ki tecrübelerinden ve bu ülkeler arasındaki çalışmaların sonuçlarından yararlanılarak hazırlanırlar(55). Genelde anlaşma metninin kesinleşmesi, taraf temsilcilerinin imzası ve parafı ile gerçekleşir. Ancak bu aşamadaki imzaları, anlaşmanın, bağlayıcılık kazanmasına yol açan imzadan ayırt etmek gerekir. Burada sadece anlaşma metninin kesinlik kazanması söz konusudur(56). Ülkelerin vergi sistemleri, genellikle, birbirlerinden yapısal farklılıklar gösterdiklerinden, çifte vergileme anlaşmalarının yürürlüğe konabilmesi için gerekli süreç, ülkelerin Anayasa ve Kanunlarına bağlı olarak farklılıklar gösterebilir. Bu safhaya kadar yürütme organlarınca yapılan işlemler, sonra anlaşmalar, yasama organlarının kabulüne sunulmaktadır. Yani metni kesinleşen anlaşmaların bağlayıcılık kazanması, taraf devletlerin yetkili organlarınca, anayasalarına uygun olarak, anlaşmayı resmen uygun bulmaları ile olur. Bu onay işlemlerini takiben veya anlaşmalarda öngörülmiş ise yürürlük tarihinden itibaren anlaşmalar uygulamaya konulmaktadır. Böylece iki egemen devlet bu anlaşmanın tarafı olarak, anlaşma her iki tarafı da bağlayıcı nitelik kazanmaktadır.

Vergi anlaşmalarının uygulaması sırasında yaygın olarak karşılaşılan sorunlardan biride, vergi anlaşmalarının iç hukuk kuralları karşısındaki yerinin tespiti konusudur. Devletlerin akdettikleri anlaşmaları iç hukuka mal edilmesi konusunda iki sistem mevcuttur. Bunlardan biri; Uluslar arası anlaşmalar, iç hukuk düzeninde, herhangi bir ek işleme gerek kalmaksızın kendiliğinden hüküm ifade etmesi; diğeri de Uluslar arası anlaşmaların iç hukukta hüküm ifade etmesinin, ulusal bir işlem aracılığı ile aktarımının yapılması ifade ediliyordur(57).

1. Vergi anlaşmalarının iç hukukta kendiliğinden hüküm ifade etmesine dayalı sistem (self executing treaties) : Bu sistemde, devletler tarafından onaylanan anlaşma, uluslararası hukukta yürürlüğe girer girmez, otomatik olarak iç hukukun parçası haline gelmektedir. Bu sistemi uygulayan devletlere örnek olarak A.B.D.'yi gösterebiliriz. Bir başka örnek olarak da İsviçre'yi gösterebiliriz. Bu ülkede de, anlaşmaların onay belgelerinin değişimi ile birlikte, anlaşma kendiliğinden, hem devlet organları hem de kişileri bağlayıcı nitelik kazanmaktadır.

(55) Mehmet Akbay, **op.cit.**, s.6

(56) Hüseyin Pazarcı, **Uluslararası Hukuk Dersleri** , c1 , 3.Basım , Ankara : Ankara Üniv. S.B.F. Yayınları, 1992, s.124

(57) Hüseyin Pazarcı, **ibid.**, s.23-24

2. Vergi anlaşmalarının iç hukukta aktarma yoluyla hüküm ifade etmesine dayalı sistem : (Transformation) Bu sistemde de, anlaşma tek başına iç hukukta herhangi bir etki doğurmamakta, bu etkinin oluşması için, bir yasa ile aktarma işleminin yapılmasına ihtiyaç duymaktadır. Aktarma işlemine dayalı bu sistemin en belirgin örneği Almanya'dır. Almanya da 'uygun bulma yasası' ile anlaşma hükmü iç hukuktaki yürürlüğünü sağlayan bir aktarma işlevi görmektedir(58).

Görüldüğü gibi vergi anlaşmaları, her iki devleti bağlayıcı, uluslar arası bir niteliğe sahip ve akit devletlerin, vatandaşlarını ve bütün organlarını (yasama, yürütme, yargı) bağlayıcı iç hukuk kuralı niteliğine sahiptir. Devletler arasında akt edilen bir vergi anlaşması haline gelerek, yasa niteliğini korumaktadır(59).

b) Uluslararası Çifte Vergilendirmede 'Yasa Çakışması' Sorunu:

Devletlerin, uluslararası çifte vergilendirmeyi önlemek için yaptıkları vergi anlaşmalarında uygulanmasında, uyuşmazlıklara düşmeleri normaldir. Kapsamlı ve özenli oluşturulan vergi anlaşmaları hükümlerine rağmen, anlaşmaların uygulanmasında doğabilecek sorunların tümünü öngörüp karşılayamamaktadır(60).

U.Ç.V. 'nin hukuksal niteliğinin belirlenmesinde, iki farklı görüş vardır. Bir görüş, U.Ç.V.'nin bir yasalar çakışması (=kanunlar ihtilafı =conflict of laws) olduğunu, diğer bir görüş ise U.Ç.V.'nin bir yasalar toplanması (=kanunların içtması=concurrence of laws) olduğunu belirtmektedirler(61). Çakışma görüşüne göre, farklı vergilendirme ilkelerine dayalı kurallar, aynı vergi yükümlüsü üzerinde o şekilde çakışmaktadır ki, sonuçta vergi konusu üzerinden iki devlete vergi ödenmektedir. İki vergilendirme makamının aynı vergi konusu üzerinden vergi ödenmesini talep etmesi, pozitif bir çakışmanın sonucudur. Toplanma görüşünde ise, U.Ç.V.'nin yasaların toplanması veya vergilendirme yetkilerinin toplanması olduğu savunulur.

Devletlerin, egemenliklerine dayanarak farklı vergilendirme ilkelerine göre oluşturdukları ulusal vergi sistemlerinin çakışmasının önlenmesi, devletlerin, bu çakışmayı sona erdirecek şekilde, vergilendirme yetkilerinden vazgeçmelerine bağlıdır. Vergi anlaşmalarında yer alan çakışma kurallarıyla bir gelir unsuru, devletlerden birinin vergilendirme yetkisine bağlanması, bağlama noktaları aracılığıyla olur. Yani, bu sistem,

(58) Billur Yaltı Soydan, **op.cit.**, s.73

(59) Hüseyin Pazarcı, **op.cit.**, s.73

(60) Billur Yaltı Soydan, "Vergi Anlaşmalarındaki Karşılıklı Anlaşma Usulünde Anayasaya Aykırılık Sorunu", **Vergi Dünyası**, sayı 160, Aralık 1994, s.94

(61) B. Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, İstanbul: Beta Yayınevi, 1995, s.60-64

belirli gelir unsurlarının devletlerden birinin vergilendirme yetkisine bağlanması ve diğer devletin vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ile işler. Vergi anlaşmalarında, gelir unsurlarına ilişkin, üç tür bağlama kuralı vardır(62);

1. Bazı gelir ve servet unsurları kaynak devletin vergilendirme yetkisine bağlayan kurallar,
2. Bazı gelir ve servet unsurlarını ikametgâh devletin vergilendirme yetkisine bağlayan kurallar,
3. Bazı gelir unsurlarının, kısmen ikametgâh, kısmen kaynak devletin vergilendirme yetkisine bağlayan kurallar,

Vergi anlaşmaları yoluyla, devletlerin çakışan vergilendirme yetkileri, çakışma kuralları aracılığıyla giderilmeye çalışılır. Vergi anlaşmaları taraf devletlerin vergilendirme yetkilerini ya değiştirmeksizin bırakır yâda sınırlandırır, ancak hiçbir şekilde genişletmezler. Vergi anlaşmaları, taraf devletlerin vergilendirme yetkilerini kullanmaktan vazgeçip vazgeçmediklerini veya ne oranda vazgeçtiklerini göstermektedir.

c) Vergi Anlaşmalarının İç Hukuk Kuralları Karşısındaki Durumu:

İç hukuk haline dönüşen bir anlaşmanın hükümlerinin, iç hukuk kuralı ile çatışması halinde uygulamada önceliğin hangisine verileceği bir sorundur. Burada uluslararası anlaşmaların, hukuk kaynakları hiyerarşisindeki yerine bakmak gerekir. Örneğin; uluslararası hukukta yürürlüğe konularak iç hukuk kuralı haline dönüşen vergi anlaşmaları uygulamada ulusal vergi yasalarının üstünde midir? ve hukuk hiyerarşisinde yeri nedir? Olayın iki yönünü de ele alırsak (63);

1. Vergi anlaşmalarının iç hukuka üstünlüğü durumu: Anayasada anlaşmaların, kaynaklar hiyerarşisinde, iç hukuk kurallarının üstünde yer aldığı ve her hangi bir çatışma halinde anlaşma hükümlerinin iç hukuku bertaraf edeceği yolunda bir hüküm bulunabilir.
2. Vergi anlaşmalarının iç hukukla aynı seviyede olması durumu: Anayasada uluslararası anlaşmaların, iç hukuk kurallarının üstünlüğünün kabul edilmediği durumda iki olasılık mevcuttur. Anlaşmalar iç hukuka bir yasa ile aktarılması ile bütün yasalarla aynı seviyede, yâda anayasada diğer bütün yasalarla aynı seviyede olduklarına dair bir hüküm vardır. Her iki durumda da, anlaşmalar; kendilerinden sonra çıkarılan yasalara üstün sayılmamaktadır.

Uluslararası çifte vergilendirme sorunu, devletlerin vergileme yetkilerinin, üretim faktörlerinin globalleşme sonucu seyyaliyet kazanması sonucunda çatışmasından

(62) Soydan, **ibid.**, s.156-157

(63) B. Yaltı Soydan, **ibid.**, s.77

kaynaklanmaktadır. Devletler arasında meydana gelebilecek çifte vergilemenin önlenmesi için, yapılacak vergi anlaşmaları ile mutlak olan vergilendirme yetkileri sınırlandırılmaktadır. Vergi anlaşmalarının imzası ile hukuki bir takım amaçlar güdülmektedir. Çifte verginin mükellefin vergi yükünü ağırlaştırmak suretiyle vergi adaletini bozduğu ve mükellefin ödeme gücüne göre vergileme ilkesini zedelediği şüphesizdir. Bu durumu hukuki bir sorun olarak ortadan kaldırılmasında, sayısız yararlar olduğunu gören devletler, karşılıklı olarak vergileme haklarından vazgeçmişlerdir. Her vergi anlaşması, bir bakıma bir vergi gelirinden yoksun kalma anlamına geldiğinden, devletler bunu göze alırken devletin bundan sağlayacağı diğer yararları göz önünde bulundurmaktadırlar. Devletler çatışan gelir, kazanç ve servetlerini iki ülke arasında çifte vergilendirilmesini önlerlerken, mali bir takım amaçlara ulaşmak isterler(64).

Uluslararası vergi antlaşmalarını imzalayan devletler bunlara uymak mecburiyetindedirler. Çünkü bu tür antlaşmalar, kanun hükmündedirler ve antlaşmaya taraf olan devletleri bağlar. Bu açıdan uluslar arası vergi antlaşmaları, vergi hukukunun esas kaynakları arasındadır(65). Vergi anlaşmaları genellikle, belirli bir prosedür çerçevesinde, iç hukuk karşısında üstün durumdadırlar.

d) Vergi Anlaşmalarında Uygulanma Yöntemine İlişkin Öncelik

Sorunu: Bir vergilendirme ilişkisinde, ilgili devletlerin, uluslararası ve ulusal kurallar ışığında vergilendirme yapıp yapmayacağını ve eğer yapacaksa ne oranda yapacağı konusunda iki görüş mevcuttur(66). Bir görüşe göre, vergi anlaşmalarının iç hukuka üstün olduğu belirtilerek, vergi anlaşmasının hükümlerine göre, vergilendirme yetkisini kullanma hakkının bulunup bulunmadığının belirlenmesinin ardından, ulusal yasalarında durumla ilgili düzenlemenin var olup olmadığı araştırılır. Diğer bir görüşe göre ise ilk aşama, söz konusu devletin iç hukukunda o gelir unsurunun vergilendirile bileceğine dair bir yasa bulunup bulunmadığının belirlenmesidir. Sonra, mevcut bir vergi anlaşmasının vergilendirme yetkisinin, sınırlandırıp sınırlanmadığı tespit edilir. Sonra da, istisna olarak anlaşmada bazı gelir unsurları için öngörülmuş vergilendirme ilkelerinin bulunup bulunmadığına bakılır.

Vergi anlaşmalarıyla, bir devletin kimi vergilendirip vergilendirmeyeceği veya ne oranda vergilendireceği belirlenmektedir. Akit devletlerin vergilendirme yetkileri

(64) Selahattin Tuncer, **op.cit.**, s.39

(65) Şerafettin Aksoy, **op.cit.**, s.14

(66) Soydan, **op.cit.**, s.68-69

sınırlandırılmakta ve belirli vergi konusunun vergilendirilmesinde yetkiyi hangi devletin kullanacağını gösteren kurallar sistemi oluşturulmaktadır. Vergilendirme yetkisinin yasama organı eliyle kullanılmasını ifade eden yasallık ilkesi, anlaşmaların yapılmasında yasama organının devreye girişini zorunlu kılmaktadır(67).

Genelde, vergi anlaşmalarının ulusal hukuka üstünlüğünden yola çıkılarak, önce anlaşma kurallarına bakılır, sonrada iç hukukta maddi kurallar olup olmadığına bakılır. Çünkü anlaşmaların iç hukuka üstün olduğu kabul edilmiştir.

e) Vergi Anlaşmalarının Yorumlanması Meselesi: Vergi anlaşmaları gerek son derece teknik yapıları, gerekse taraf devletlerin bazı kavramları hiç tanımıyor yâda farklı anlamlarda kullanıyor olmaları nedeniyle, yorumlanmaya muhtaç metinlerdir. Vergi anlaşmalarının yorumu, ya devletin yürütme organı ya da uyuşmazlık halinde vergi mahkemeleri tarafından yapılır. Vergi anlaşmaların da en önemli yorum sorunu olarak, teknik yapılarından kaynaklanan terimlerin yorumlanması sorunu gösterilebilir(68).

Vergi anlaşması yapmış olan iki ülkenin vergi idareleri çoğu zaman anlaşmanın manasını anlayamamaktadır. Vergi anlaşması yapan vergi otoritelerinin çeşitli nedenlerle vergi idarelerinin başında fiilen bulunmayışı ve memurların gereğince eğitilmemiş bulunması mükerrer vergilemenin sebeplerinden biridir. Diğer taraftan, anlaşmada yer alan hükümlerin tatbikatında pratik kaidelerin mevcut bulunmayışı da bir başka mükerrerlik sebebidir(69). Uluslararası vergi anlaşmaları , yalnız çifte vergilendirme ile ilgili sorunlara ilişkin olarak yapılmaz. Örneğin, devletler, ekonomik ve siyasal amaçlarla başka devletlerin tâbiyetinde olan gerçek ve tüzel kişilere vergi kolaylıkları tanıyabilirler; uluslararası ticarete ilişkin anlaşmalara, vergilendirme ile ilgili hükümler koyabilirler. Bu çeşit anlaşmaları da, uluslararası vergi anlaşması olarak kabul etmek gerekir(70). Bu anlaşmalarla da devletler vergilendirme yetkilerini sınırlandırır.*

7. Türk Hukuku'na Göre Uluslararası Vergi Anlaşmaları'nın Durumu

Uluslararası vergi anlaşmaları Türk Vergi Hukukunun temel ve zorunlu kaynaklarından biridir. Kanun gücünde olup yargı ve yürütme organlarını bağlayıcı

(67) B.Yaltı Soydan, **op.cit.**, (Vergi Dünyası, sayı:60), s. 103

(68) B. Yaltı Soydan, **op.cit.**, (Uluslararası Vergi Anlaşmaları), s.87-88

(69) Necmi Karakullukçu, **op.cit.**, s.2

(70) Nami Çağan, **op.cit.**, s.221

* Karşı görüş için Bakınız: Selahattin Tuncer, **op.cit.**, s.192

niteliktedir(71). Uluslar arası vergi antlaşmaları genellikle anayasaların verdiği yetki ile yürütme organlarınca yapılır ve yasama organlarının onayına sunulur(72). Anayasamızın 90.maddesinde, Milletlerarası Anlaşmalardan söz edilmektedir. Bu maddeye göre, devlet maliyesi bakımından bir yükümlülük getiren ve Türk yasalarında değişiklik yapan antlaşmaların onaylanması, bir yasa ile uygun bulunmalarına bağlı olmaktadır. Anayasamızın 104.madesine göre, onaylamaya yetkili makam Cumhurbaşkanı'dır. Fakat Cumhurbaşkanı'nın bu yetkisini kullanabilmesi için, önceden T.B.M.M. 'nin anlaşmayı bir yasa ile uygun bulması gerekmektedir. Bazı durumlarda, örneğin 90.maddenin 2. ve 3.fikrasında yürütme organına, önceden bir yasayla uygun bulunma zorunluluğu olmadan anlaşmaları yürürlüğe koyma yetkisi verilmektedir. 1982 Anayasasının 90.maddesi, Türkiye'nin uluslararası vergi anlaşmalarıyla mali egemenliğinin sınırlandırılmasının anayasal dayanağını oluşturmaktadır. Bu konudaki kanuni dayanakta, 31 Mayıs 1963 tarihinde kabul edilen 244 sayılı "Milletlerarası Andlaşmaların Yapılması, Yürürlüğe Konulması ile Bazı Andlaşmaların Yapılması için Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesi Hakkında Kanun"dur(73).

Türk vergi yasalarında, Vergi Usul Kanununda, çifte vergilendirmeyi önleyici nitelikte temel bir hüküm bulunmamaktadır. Usulüne uygun şekilde imzalanan ve T.B.M.M.'nce onaylanan ve uygun bulunan bir vergi anlaşmasının yasa gücünde olduğu ve devletin vergilendirme yetkisini sınırlandırdığı ve bu yüzden vergi anlaşmalarını, bir tür vergi yasası saymak ve Vergi Usul Kanununa bu konuya ilişkin hükümlerin konulmasının yararı büyük olacaktır(74).

Türkiye'nin çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları, 244 sayılı kanun hükümlerine göre ilgili ülkeyle yapılan görüşmeler sonrasında önce parafe edilmekte, daha sonra imzalanmakta, Meclisce anlaşmanın onaylanmasının uygun bulunmasından sonra anlaşmalar Bakanlar Kurulunca onaylanmakta ve Resmi Gazetede yayınlanmaktadır. Ancak, anlaşmalarda yürürlüğe giriş tarihi, genel olarak, taraf olan devletlerin anayasal işlemlerin tamamlandığını birbirlerine bildirmesine yada onay belgelerinin teatisine bağlanmaktadır(75). Normal olarak kanunlar Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe

Düzeltilme

(71) Sadık Kırbaş, **op.cit.**, s.44

(72) Akif Erginay, **op.cit.**, (Vergi Hukuku), s.22

(73) Nami Çağan, **op.cit.**, s.277

- Nami Çağan, **1982 Anayasasında Vergilendirme**, Ankara: Ankara S.B.F. Yayınları, 1983, s.70-81

(74) Selahattin Tuncer, **op.cit.**, s.171

(75) Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **op.cit.**, s.69

girer. Ve kanunların Resmi Gazete tarihleri genellikle yürürlük tarihi olmaktadır. Türkiye'yi bağlayan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının belli hükümlerinin veya bütün hükümlerinin Türkiye Cumhuriyeti bakımından yürürlüğe girdiği tarihin bir Bakanlar Kurulu Kararı ile tespit edilerek Resmi Gazete'de yayınlanması gereklidir. Ancak, çifte vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında genellikle 27'nci maddede andlaşmanın yürürlüğe gireceği tarih özel olarak belirlenmiştir. Andlaşmanın yürürlüğe girebilmesi için andlaşmayı akdeden Akit Devletlerin, andlaşmanın onaylanması ile ilgili olarak anayasal işlemlerinin tamamlanması ve gerekli hukuki prosedürün nihayete ermesine müteakiben anayasal işlemlerin bittiğinin Akit devletler tarafından birbirine haber verilmesi ve onay belgelerinin karşılıklı teyidinin yapılması gerekmekte ve son bildirim yapılması ile birlikte andlaşma yürürlüğe girmektedir(76).

Anayasamızın andlaşmanın onaylanması konusunda kabul ettiği genel kural, Türkiye Büyük Millet Meclisinin bir kanunla önceden verdiği mezuniyete dayanılarak onay işleminin Cumhurbaşkanınca yapılması olmakla beraber, Anayasamızın 90 ıncı maddesinin ikinci ve üçüncü fıkraları, bu kurala iki tür istisna getirmektedir. İkinci fıkraya göre, ekonomik, ticari veya teknik ilişkileri düzenleyen ve süresi bir yılı aşmayan anlaşmalar, Devlet Maliyesi bakımından bir yüklenme gerektirmemek, kişi hallerine ve Türklerin yabancı memleketlerdeki mülkiyet haklarına dokunmamak şartıyla, yayınlanma ile yürürlüğe konulabilir. Bu takdirde bu anlaşmalar, yayımlarından başlayarak iki ay içinde Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin bilgisine sunulur. Anayasamızın 90 ıncı maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan istisna ise, yürütme organını T.B.M.M.'ne bilgi verme yükümlülüğünden de kurtarmakta, hatta bazı durumlarda bir andlaşmayı yayınlanmadan da yürürlüğe koyma imkânı vermektedir. Bu fıkraya göre, milletler arası bir anlaşmaya dayanan uygulama andlaşmaları ile kanunun verdiği yetkiye dayanılarak ekonomik, ticari, teknik veya idari anlaşmaların T.B.M.M.'nce uygun bulunması zorunluluğu yoktur; ancak, bu fıkraya göre yapılan ekonomik, ticari veya özel kişilerin haklarını ilgilendiren andlaşmalar yayınlanmadan yürürlüğe konulamaz(77).

(76) Levent Başak, "Türkiye'nin İmzalamış Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Yürürlüğe Girme Prosedürü", **Vergi Sorunları**, sayı:201, Haziran 2005, s.88

(77) Ergun Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, 7.Baskı, Yetkin Basımevi, Ankara 2002, s.208

B. VERGİ AHENKLEŞTİRİLMESİ

Uluslararası ekonomik ilişkilerin çok fazla olduğu çağımızda, ülkeler çeşitli örgütler kurarak, uluslararası ticaretin serbestleştirilmesi, ekonomik işbirliği ve bütünleşmeleri sağlama yoluna gitmektedirler. Uluslar arasındaki mali, ekonomik, parasal, uluslararası ilişkilerin ortaya çıkardığı sorunlar ve bu sorunlara çözüm yolları aranması, çağımızın güncelliğini koruyan bir meselesidir (78). Rasyonel bir vergi politikasının amacı; kamu hizmetlerinin finansmanı için parasal araçları sağlamak, mali olmayan amaçları da izlemesi, özellikle iktisat politikasının bir aracı olması, vergi politikasının bu amaçları, vergileme de adalet ve rekabet tarafsızlığı ilkeleri ile uyum halinde izlemesi gerekir(79). İyi bir vergileme, tarafsızlık, adalet ve verimlilik ilkelerine cevap verebilmelidir. Fakat bu üç ilkenin birbirleriyle uyumlaştırılması çok zordur(80).

Günümüzde Maliye ilminin en önemli sorunlarından biri, ülkeler arasında vergilemeye ilişkin koordinasyonun yâda işbirliğinin sağlanmasıdır. Her ülke bir yandan ülkesinde gelir elde eden yerli ve yabancı kişileri vergilendirme yetkisine sahip olurken, ayrıca yabancı ülkelerde gelir elde eden vatandaşlarını da vergilendirebilmektedir. Böylece, aynı gelirin birden çok ülke tarafından vergilendirilmesi gibi bir sorun ortaya çıkmaktadır. Çifte vergilendirme denilen bu olay, çoğu zaman, ilgili devletlerce ikili anlaşmalarla çözüme bağlanmaktadır. Buna karşın, her ülkenin dolaysız ve dolaylı vergileri farklı oranlarda uygulamalarının sonucu olarak, kaynakların uluslararası etkin dağılımının yanı sıra, ülkeler arasında vergilemede eşitlik durumu da bozulabilmektedir. Bu yüzden, uluslararası ortaya çıkan bu tür ekonomik sorunların çözümünde daha çok uluslararası oluşturulan işbirliğini sağlayıcı çalışmalardan ve örgütlenmelerden yararlanılmaktadır(81).

Vergileme alanında 1960'lerden sonra giderek önem kazanan konulardan biride, vergilerin uyumlu hale getirilmesi(ahenkleştirmesi) olayıdır. Uluslararası mali alanda vergilerin ahenkleştirilmesi meselesinin önem kazanması, 1950'lerden sonra büyük bir

(78) Arıcan Süral, Uluslararası Ekonomik Andlaşmaların Vergi Sistemi Üzerine Etkileri - Avrupa Ekonomik Topluluğu ve Türkiye'nin Durumu, **Maliye Tetkik Kurulu Yayınları** No:263, 1983, s.13

(79) Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitapevi, 6.Baskı, İstanbul 1998, s.24

(80) Arıcan Süral, **op.cit.**, s.17

(81) Orhan Şener, "Uluslararası Vergilemenin Temel ilkeleri", **Maliye Yayınları**, Aralık 1987 – Mayıs 1987, s.51

gelişme gösteren iktisadi entegrasyon hareketleridir. Bu hareketler arasında Avrupa Birliğinin önemli bir yeri vardır(82).

1. Vergi Ahenkleştirilmesi Tanımı ve Terimi

Vergi yakınlaştırılması, vergi uyumlaştırılması, vergi ahenkleştirilmesi yâda vergi harmonizasyonu olarak ta ifade edilebilen bu terimin çeşitli tanımları da vardır(83). Yapılan bir tanıma göre uyumlaştırma, hukuki sistemlerden kaynaklanan, serbest rekabeti bozucu nedenleri kaldırmak veya işgücünün, sermayenin ve malların üye devletler arasında serbestçe dolaşımını kolaylaştırmak için milli hukuk sistemlerinde yapılan değişiklikler olarak tanımlanmıştır(84).

Vergi ahenkleştirilmesini, “ekonomik, mali, siyasi vb. nedenlerle bütünleşme sürecine girmiş ülkelerin amaçlarına ulaşmak için vergi konusunda işbirliği yapmalarıdır”, diye tanımlayabiliriz. Literatürde mali uyum (harmonisation) ile vergilemenin uyumu (harmonisation des fiscalites) deyimleri, genelde, birbirinin anlamdaşı olarak kullanılmaktadır. Oysa mali uyum daha geniş ve üst bir kavramdır. Vergilerin uyumu, mali uyumun sadece bir yönüdür. Vergilerin uyumu üye ülkelerin vergi sistemlerini birleştirip, tek bir vergi sisteminin tüm üye ülkeler için ortak bir sistem haline getirilmesi demek değildir. Zira ekonomik sosyal ve teknik nedenlerle buna imkân yoktur(85).

Vergilerin Ahenkleştirilmesi kavramı, esas olarak, iki şekilde yorumlanabilir. Bir yoruma göre ahenkleştirme, vergi sistem ve oranlarının tam olarak birbirine benzer hale getirilmesini amaçlar. İkinci yorum tarzına göre ahenkleştirme, vergilemedeki farklılıkları, ortak Pazar dahilinde rekabet eşitliğini önemli ölçüde bozdukları oranda, gidermeyi hedef alır(86). Ülkelerin, vergilerin ahenkleştirilebilmesi için yapabilecekleri üç şey mevcuttur(87);

1. Mili gelir içindeki global vergi yükünde eşitlik sağlamak,
2. Maliyet fiyatı içindeki vergi ve benzeri yüklerin eşit seviyeye getirilmesi,
3. Vergi sistemlerinin uyumlu hale getirilmesi,

(82) Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, İstanbul: Beta Yayınevi, 5.Baskı, 1992, s.344-345

(83) Kamil Güngör, “Avrupa Birliği’nde Vergi Uyumlaştırması ve Vergi Uyumlaştırma Politikası”, **Maliye Dergisi**, sayı: 136, Ocak-Nisan 2001, s.49

(84) Enver Çakan, “Avrupa Topluluğu’nda Vergilerin Uyumlaştırılması”, **Maliye Dergisi**, sayı: 107, Mart-Nisan 1992, s.16

(85) Halil Nadaroğlu, **loc.cit.**

(86) Salih Turhan, **op.cit.**, s.406

(87) Halil Nadaroğlu, **op.cit.**, s.347

Ekonomik entegrasyonu hedeflemiş ülkeleri, bu hedeflerine ulaştıracak en önemli araçlardan biri ahenkleştirmedir.

2. Vergi Ahenkleştirilmesi Yoluna Neden Başvurulur?

Vergi ahenkleştirilmesi, ülkelerarası vergi farklılıklarını ortadan kaldırarak, coğrafi açıdan nispi fiyat yapısının vergi nedeni ile bozulmasını önlemek ve böylece mal ve faktör piyasaları açısından, birlik üyesi ülkeler arası optimum dağılımı gerçekleştirerek, toplum refahını yükseltmek amacını gütmektedir. Coğrafi olarak nispi fiyat yapısının hem mal ve hizmetler, hem üretim faktörleri açısından korunabilmesi, vergi ahenkleştirmesinin hem dolaylı hem dolaysız vergiler alanında gerçekleştirilmesi koşuluna bağlıdır. Dolaylı vergiler, mal ve hizmet piyasasında bir maliyet elemanı olarak fiyatları etkilerken, dolaysız vergilerde faktör piyasalarında, birer maliyet elemanı olarak fiyatları etkiler(88).

Vergi ahenkleştirilmesinde amaç, vergi oran ve uygulamalarından kaynaklanan rekabet eşitsizliğini ortadan kaldırarak kişilerin, malların ve sermayenin serbest dolaşımını sağlamaktır(89). Uluslararası ortaya çıkan ekonomik sorunların çözümü ikili anlaşmalarla değil, daha çok, uluslararası toplulukları oluşturan devletler arasında yapılacak olan işbirliğini sağlayıcı çalışmalar ve anlaşmalarla sağlanabilmektedir. Vergi harmanizasyonunun önemi, uluslararası eşitlik ve kaynak kullanımında etkinlik yönlerinden ele alınabilir(90).

Kişiler arası eşitlik: Eğer bir kimse çeşitli ülkelerde gelir elde ederse, birden çok sayıda ülkenin vergi otoriteleri tarafından vergilendirilmektedir. Yurt içinde gelir elde eden bir mükellefle, aynı toplam geliri yurtiçi ve yurtdışında elde eden bir başka mükellef, aynı toplam vergiyi öderse, uluslar arası eşitlik söz konusu olur. Buna karşılık yurtdışında ödenen vergiler indirilip, sadece yurtiçindeki vergiler bakımından vergi yükleri eşitlenirse, ulusal eşitlik söz konusudur.

Uluslararası Eşitlik: Burada sorun, çeşitli ülkelerin, uluslar arası gelir pastasından nasıl bir pay alacaklarıyla ilgili bir durumdur. Bu sorun, hem mal ve hizmetlerin, hem de gelirlerin vergilendirilmesi nedeniyle ortaya çıkabilmektedir.

(88) İzzettin Önder, “Vergi Ahenkleştirilmesi Sorunu Üzerine Düşünceler”, **Maliye Yazıları** , sayı 7, Temmuz 1987, s.65

(89) A.Serdar Aksoy, Mehmet Çiftçi, “Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Uyumu”, **Vergi Sorunları**, sayı: 202, Temmuz 2005, s.7

(90) Orhan Şener, **op.cit.**, s.51-52

Örneğin, kaynak ilkesini uygulayan ülkelerin uygulayacakları vergi oranlarının farklılığı, vergi yükünün, ülkelerarası paylaşımını etkiler.

Etkinlik: Ülkeler arasında gelir vergilerinin farklı oranlarda uygulanması, uluslararası etkinliğin bozulması biçiminde başka bir sorun daha yaratmaktadır. Bu sorun, sermaye gönderen ülkeye göre, kaynak ülkede uygulanan vergi oranının farklılığından kaynaklanabilmektedir. Gelir ve kazanç vergilerinin uluslar arası farklılığı, iktisadi faaliyetlerin dünya çapındaki dağılımını etkileyerek kaynakların en etkin kullanım alanlarında kullanılmasını engelleyebilir(91).

Uyumlaştırma, hukuki sistemlerden kaynaklanan, serbest rekabeti bozucu nedenleri ortadan kaldırmak veya işgücünün, sermayenin ve malların üye devletlerarasında serbestçe dolaşımını kolaylaştırmak için ulusal hukuk sistemlerinde yapılan değişikliktir. Böylece birbirinden farklı ulusal hukuk sistemleri altında faaliyette bulunan teşebbüsler arasında rekabet yönünden makul ölçüde eşit olanaklar yaratılmış olur(92). Uyumlaştırma eşitleme demek değildir. Eşitleme veya tekdüzeleştirme vergi sistemlerinin ve vergi oranlarının gittikçe artan biçimde aynı düzeye getirilmesini ifade eder. Zaten ekonomik ve sosyal yaşamın hiçbir bölümünde bulunmayan eşitliği vergilendirme alanında gerçekleştirmek gereksizdir. Serbest rekabete dayalı ekonomik sistemlerin işleyişlerini bozmadıkları, yani rekabet açısından tarafsız oldukları sürece, vergi sistemlerinin eşitlenmesine gerek yoktur(93).

3. Ekonomik Bütünleşmeler (Entegrasyonlar)

Devletler vergilendirme yetkilerini, uluslararası yâda uluslararası ekonomik bütünleşmelere üye olarak da sınırlandırabilirler. Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması, bu yetkinin üye devletler arasında belli alanlarda karşılıklı olarak kullanılmaktan 'vazgeçilmesi' yâda bütünleşme ile oluşturulan kurumlara 'devredilmesi' şeklinde olabilir. Sınırlandırmanın yoğunluğu, bütünleşmenin niteliği ve amaçlarına göre farklılık gösterir. Ancak üye devletlerin bütünleşmesinin genel yönünü ve politikasını etkilemeleri olanağı vardır(94).

(91) Salih Turhan, **op.cit.**, s.390

(92) Ramazan Uludağ, **Avrupa Topluluğu ve Türk Vergi Sisteminin Topluluk Modeline Uyumu**, Ankara, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Daire Başkanlığı, Ekim, 1988, s.94

(93) **op.cit.**, s.95

(94) Nami Çağan, **op.cit.**, s.233

Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 4.Baskı, Ankara: Ankara Üniv. Hukuk Fakültesi Yayınları No:513, 1997, s.64

Vergilendirme yetkisi, ekonomik bütünleşmeye katılan devletlerin egemenliklerinin içerdiği yetkiler arasında sınırlandırılması en zor olanlardandır. Çünkü ulusal parlamentoların vergilendirme yetkisini kazanması, demokratik hakların kazanılmasına paralel gelişmiştir. Bu yüzden, vergilendirme yetkilerinin sınırlandırılması önem arz eder. Ekonomik bütünleşme, ileride bir siyasal bütünleşmeyi de amaçlıyorsa, vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması daha da önem arz eder (95).

Bugün büyük ölçüde uygulama alanına giren ekonomik bütünleşmeler çağımıza damgasını vurmaktadır. Dünya ticaretinin serbestleştirilmesini amacını güden bu olgu ikinci dünya savaşından sonra başlamıştır(96). Devletler vergilendirme yetkilerini uluslar arası yâda uluslar üstü ekonomik bütünleşmelere üye olarak sınırlandırılabilir. Ekonomik bütünleşmeler devletlerin uluslararası ekonomik ilişkilerini geliştirmek ve dış ticareti serbestleştirmek amacı ile kurdukları, ekonomik işbirliği boyutlarını aşan uluslar arası birliklerdir(97).

Üye devletler serbest ticaret bölgesinde vergilendirme yetkilerini sadece birbirlerine karşı koyacakları gümrük vergileri açısından sınırlandırdıkları halde gümrük birliğinde buna ek olarak, birliğe üye olmayan devletlere karşı ortak bir gümrük tarifesi uygularlar ve dış ticarete konu olan ürünlerin serbest dolaşımını etkileyen engeller kaldırılır. Ortak Pazarda ise; üretim faktörlerinin üye ülkeler arasında serbest dolaşımını etkileyen engeller kaldırılır. Gümrük birliği ve Ortak Pazar, ekonomik birliğin ön koşuludur. Ekonomik birlikte belli alanlarda ortak ekonomi politikası izlenir ve bu amaçla üye devletlerin vergilendirme yetkileri sınırlandırılır. Ekonomik ve parasal birlik, ekonomik bütünleşmenin en ileri aşaması olarak üye devletlerin vergilendirme yetkilerini daha çok sınırlandırır. Bu bütünleşme şeklinde oluşturulan topluluğa, uluslar üstü yetkiler verilir. Ekonomik bütünleşmelerde, sonuçta siyasal bütünleşmede amaçlanıyorsa vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması daha da önem kazanır. Şimdiye kadar gerçekleştirilmiş ekonomik bütünleşmeler içinde en başarılı olanı Avrupa Birliği 'dir. A.B. için , “siyasal bütünleşme hedefine yönelmiş, bir ekonomik birliktir.” , denilebilir(98).

(95) Nami Çağan, **Avrupa Topluluğunda Vergi Uyumlaştırması**, Ankara: Avrupa Topluluğu Araştırma ve Uygulama Merkezi, 1988, s.5-6

Nami Çağan, **op.cit.**, s. 233-234

(96) Sami Kazıcı, “Ekonomik Bütünleşmeler; Tarihsel Gelişim ve Etkileri”, **Vergi Dünyası**, sayı: 105, Mayıs 1990, s.13

(97) Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **op.cit.**, s.63

(98) Mualla Öncel , Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **op.cit.**, s.63-64

Tablo 6 : ULUSLARARASI EKONOMİK BİRLEŞMELERİN AŞAMALARI *

Birleşme Aşaması	Üyeler Arasında Kota ve Tarifelerin Kaldırılması	Ortak Tarife ve Kota Sistemi	Üretim Faktörlerine Ait Sınırların Kaldırılması	Ekonomik Politika ve Kurumlarda Ahenkleşme Birliği
Serbest Ticaret Bölgesi	Evet	Hayır	Hayır	Hayır
Gümrük Birliği	Evet	Evet	Hayır	Hayır
Ortak Pazar	Evet	Evet	Evet	Hayır
Ekonomik Birlik	Evet	Evet	Evet	Evet

Ekonomik bütünleşmeler içinde rekabet eşitliğini, gerek üye ülkelerin vergi sistemlerinin farklılıkları, gerekse ayrımcı vergi uygulamaları bozabilir. Ayrımcı bir vergilemede, gümrük tarifeleri gibi, malların maliyet ve satış fiyatlarını etkileyerek, rekabet eşitliğini bozar. Dolayısıyla, serbest piyasada rekabet eşitliğinin sağlanması içinde vergilerin ülkeler arasında ahenkleştirilmesi gerekir(99). Uluslararası vergilendirme yetkisinin başka bir sınırlandırma yolu da, devletlerin uluslar arası veya uluslar üstü ekonomik bütünleşmelere katılmalarıdır. Ekonomik bütünleşmelerin vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaları değişik yoğunluk ve özellik gösterir. Uluslar arası ekonomik bütünleşmelerde bu sınırlandırmalar, uluslar üstü kurumlara yetki devri biçiminde ortaya çıkar(100).

* Arıcan Süral, **op.cit.**, s.23

(99) Vedat Demirel, **Ekonomik Entegrasyon ve Politika Harmonizasyonu** , Ankara: Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama Koordinasyon Kurulu Yayınları, 1985 / 265 , s.75

(100) Nami Çağan, **op.cit.**, s.10

4. Vergi Ahenkleştirilmesinde Karşılaşılan Genel Problemler

Vergi Ahenkleştirilmesinde çok çeşitli problemler ile karşılaşmaktadır. Ülkelerin aralarındaki ekonomik bağları güçlendirmek amacıyla gerçekleştirdikleri iktisadi birleşmeler, çok çeşitli biçimler alır. Bu alanda çok gevşek yapılı bir iktisadi birleşmeden devletlerin bireysel egemenlik yetkilerinin geniş ölçüde ortadan kalktığı sıkı ekonomik birliklere kadar giden geniş bir yelpaze bulunur(101). Literatürde uyumlaştırmanın eşitleme anlamına gelmediği savunulur. Eşitleme vergi sisteminin ve vergi oranlarının gittikçe artan biçimde aynı düzeye getirilmesini ifade eder. Ekonomik hayatın hiçbir bölümünde bulunmayan eşitliğin vergilendirme alanında oluşturulması gereksizdir. Çünkü vergi sistemleri, tarihi ve kültürel sürecin bir ürünüdür. Koordinasyon ise, gerçek ve temel farklılıklara dayanmaktadır. Uyumlaştırmanın eşitleme ile koordinasyon arasında yer alan bir kavram olduğunu ifade edebiliriz. Uyumlaştırma, hukuki ve sosyal sistemlerin uyumlaştırılmasını ifade eder(102).

Uyumlaştırmaya hazırlanacak bir vergi politikasında vergi yükünün oranı da önemli bir sorun olmaktadır. Bir vergi sistemi, uygulandığı ülkede sosyal denge ve ekonomik gelişmeyi aktif bir şekilde desteklerken, ekonomik bütünleşme içinde yetersiz kalabilir. O yüzden vergi politikalarının yaklaştırılmasında benzer vergi yüküne veya geneldeki ortalamaya ulaşılması mal ve sermaye dolaşımında tek taraflı olumsuzlukları önleyebilir(103). Vergi nispetleri ve istisna ile muafıklar bir ülkeden diğerine çok büyük farklılıklar gösterir. Ahenkleştirme esnasında karşılaşılan engeller ekonomik, vergisel, hukuki ve politiktir(104). Ekonomik Engeller; ülkelerin ekonomik yapıları arasındaki farklılıklar, vergi yapılarında ki mahiyet ve miktar farklılıklarından kaynaklanmakta ve önemli önemsiz birçok farklılıkların doğmasına neden olmuştur. Vergi Yapılarındaki Engeller; üye devletlerin vergi sistemleri arasında bulunan farklılıklar, vergilendirme alanında yapılacak gerçek bir ahenkleşmeye engel olabilir. Hukuki Engeller; hukuki alanda ve özellikle idari alanda, ülkeler arasında birçok idari ve anayasal farklılıklar bulunur. Politik Mahiyetteki Engeller; politik engeller, devletlerin vergi koymadaki egemenliklerini kaybetme endişesinden kaynaklanmaktadır.

(101) Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **op.cit.**, s.70

(102) Kamil Güngör, **op.cit.**, s.50

(103) Ayşe Günay, “Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi İle Uyumlaştırılmasının Türk Anayasa Hukuku ve Türk Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, sayı: 140, Mayıs 2000, s.145

(104) Arıcan Süral, **op.cit.**, s.73-74

Harmonizasyona taraf olan ülkelerin ekonomik ve sosyal farklılıkları, vergilemeye karşı dirençleri, kişi ve kurumların katlandıkları vergi yükleri çok değişiktir. Keza, ülkelerin vergi olayına bakış açıları da, her ülke insanına göre değişmektedir. Tarihsel geleneklerin ve sosyal örgütlenmenin buradaki önemini de belirtmek gerekir(105).

Günümüzde globalleşmenin ulusal ekonomiler için yeni fırsatlar sunduğu, ancak zararlı vergi rekabeti risklerini de artırdığı konusu üzerinde durulmaktadır. Teknolojik yenilik, çok uluslu şirketlerin büyümesi, gelişen ticaret ve yatırımlar nedeniyle ülkelerin iktisat politikası tercihlerinin giderek sınırlandırıldığı görülmektedir(106). Bir ülke harmonizasyon nedeniyle bazı vergisel egemenlik haklarından vazgeçmekle, konjonktürel vergi politikası bozulacaksa, o takdirde fleksibil karakterli vergiler de oynamak suretiyle vergilemedeki hâsılat kompozisyonunu sabit tutabilir(107).

5. Avrupa Birliğinde Vergi Mevzuatlarının Uyumlaştırılması Çalışmaları

Tam anlamıyla bir ekonomik bütünleşmeden bahsedebilmek için, ülkeler arasında vergilerin ahenkleştirilmesi kaçınılmazdır. Özellikle Avrupa Birliği gibi, ulaşmak istediği hedefi siyasi birlik olan, bütünleşme hareketinin, bu yoldaki en önemli sorunu, vergi sistemlerinin uyumlu hale getirilmesidir(108). Vergi uyumlaştırması, iktisadi işbirliği kurmak isteyen devletlerin bu münasebetlerini daha başarılı kılmak için vergilendirme konusunda paralellik sağlamak üzere yapılan çalışmaları ifade eder. Ekonomik birlik modelinde, işbirliğinin başarısı için vergi politikasının bir araç olarak kullanılması söz konusudur(109). Bir ekonomik bütünleşme şekli olan Avrupa Birliği, bu hedefine ulaşabilmek için çeşitli uyumsuzlukları ortadan kaldırmak zorunda kalmıştır. Vergi uyumlaştırılması da bunlardan sadece bir tanesidir. Vergi uyumlaştırılması başlı başına bir hedef değil, sadece ekonomik bütünleşmeye ulaşmak için kullanılan bir araçtır. Ahenkleştirmenin gayesi, vergilerde tam bir birleşmeye gitmekten ziyade, üye ülkelerdeki vergi farklılıklarının Ortak Pazar dahilindeki arz ve talep için önemli faktör olmamalarını

(105) Ramazan Uludağ, **op.cit.**, s.141

(106) Salih Turhan, **op.cit.**, s.434

(107) Ramazan Uludağ, **op.cit.**, s.153

(108) Muhammet Akdiş, "A.E.T. Ülkelerinde Maliye Politikalarının Uyumlaştırılması Çalışmaları",

Vergi Dünyası, sayı 52, Aralık 1985, s.21

(109) Ayşe Günay, **op.cit.**, s.133

sağlamak ve dolayısıyla uluslararası rekabet üzerinde bozucu etkiler yaratmalarına engel olmaktadır(110).

Avrupa Birliği'nin kurulmasına yol açan Roma Antlaşmasınının 2.maddesi, topluluğun ana ilkesini, bir ortak Pazar kurarak ve üye devletlerin ekonomik politikalarını giderek birbirlerine yakınlaştırarak, topluluk içerisinde ekonomik hayatın, uyumlu bir şekilde gelişmesinin, sürekli ve dengeli bir ekonomik gelişmenin, daha ileri bir istikrarın ve yaşam düzeyinin hızla yükseltilmesinin ve topluluğa dahil devletler arasında daha sıkı ilişkiler kurulmasının sağlanması olarak tanımlamıştır. Topluluğun ortak bir vergi politikası oluşturması istenmiştir. Bunun nedenini, vergilerin ekonomik ve sosyal yaşamın başlıca belirleyicilerinden biri oluşu ve her ülkede gayri safi yurt içi hâsılının büyük bir kısmını oluşturmasında aramak gerek. Ekonomik bütünleşmeler için, ülkeler arasındaki vergi yüklerindeki farklılıkların birbirine yakınlaştırılması gerekir. Vergi yüklerinin birbirine yaklaştırılması, her şeyden önce, üye devletler arasında, ayrımcı vergilendirmenin kaldırılmasını gerektirir, ancak bu yeterli değildir. Ulusal vergi sistemleri, ayrımcı vergilendirmeyi içeren hükümler taşımaları bile, ülkelerin vergi sistemlerindeki farklılıklar, rekabeti ve serbest dolaşımı engelleyen bir durumdur. Avrupa bütünleşme süreci ilerledikçe, vergilendirme yetkisine getirilen sınırlandırmaların kapsamı daha da genişlemiştir (111).

Her devletin bir vergi politikası olduğu gibi ekonomik bütünleşme veya birliklerin de vergi politikası mevcuttur. Avrupa Birliği de kendi ekonomik alanı içinde bir vergi politikasına sahiptir, ancak bu politikada daha esnek ve ikincil niteliktedir. Birlik içerisinde mal, hizmet, emek ve sermayenin serbest dolaşımı ile ilgili olduğu kadarıyla vergi düzenlemelerine başka bir ifadeyle vergi uyumlaştırmasına gerek vardır. Avrupa Birliği'nde daha çok dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasına öncelik verildiği bilinen bir gerçektir. Avrupa Birliği'nde vergi anlayışı her üye ülkenin siyasi, sosyal ve ekonomik şartlarına uygun olarak şekillenmekte, Birlik içinde ortak karaktere sahip tek bir vergi anlayışı bulunmamaktadır. Avrupa Birliği'nde vergi uyumlaştırılmasının amacı, bireylerin, malların, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımı için engel teşkil eden uyumsuzlukların ortadan kaldırılmasıdır(112). Avrupa Birliği , üye ülkeler arasında,

(110) Salih Turhan, **op.cit.**, s.407

(111) Mualla Öncel, **A.E.T.'da Vergi Uyumlaştırması**, Ankara: Ankara Üniv. Basımevi, 1990, s.3-4

(112) Metin Sağlam, "Avrupa Birliği'nde Kurumlar Vergisinin Uyumlaştırılmasına İlişkin Düzenlemeler ve Son Öneriler", **Vergi Dünyası**, sayı:291, Kasım 2005, s.142

vergilerin ahenkleştirilmesi konusunda çok aceleci davranmamıştır. Vergi Ahenkleştirilmesinin kapsamının üç kademe de gerçekleşeceği belirtilmiştir;(113)

1. Üye ülkelerde bulunan, gelişmeyi ve birleşmeyi engelleyici vergi farklılıklarının tespit edilmesi,
 2. Vergi alanında ki aykırılık ve sapmaların ortadan kaldırılması,
 3. Değişik vergi sistemlerinin ahenkleştirilmesi imkânlarının araştırılması,
- Önceliğin, ortak pazarın teşekkülü ve işleyişini engelleyen vergi farklılıklarının tespit edilmesi gerekliliğine işaret edilmiştir.

a) Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırmasının Hukuksal Dayanakları :

Avrupa Birliği'nde , vergi uyumlaştırmasının hukuksal dayanağı , Roma Antlaşması'dır. A.E.T.'nu kuran Roma Antlaşması bir siyasal bütünleşme modelini kabul etmekle birlikte, ekonomik bütünleşme modeli olarak, gümrük birliği temeline dayanan, ekonomik birliği benimsemiştir. Birliğin izleyeceği vergi politikasının sınırını, Roma Antlaşması ile amaçlanan ekonomik bütünleşme oluşturur(114). Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun kurulmasına yol açan Roma Antlaşmasının ikinci maddesi Topluluğun ana ilkesini bir ortak Pazar kurarak ve üye devletlerin ekonomik politikalarını giderek birbirlerine yaklaştırarak Topluluk içerisinde ekonomik hayatın uyumlu bir şekilde gelişmesinin, sürekli ve dengeli bir ekonomik gelişmenin, daha ileri bir istikrarın ve yaşam düzeyinin hızla yükseltilmesinin ve topluluğa dahil devletler arasında daha sıkı bir ilişkiler kurulmasının sağlanması olarak tanımlamaktadır(115).

Avrupa Birliği'nin kurucu antlaşması olan Roma Antlaşması; Avrupa Tek Senedi ve Maastricht Antlaşması tarafından değiştirilen şekli ile farklı vergi sistemlerinin doğurduğu haksız rekabet ortamını, çifte vergilendirmeyi, vergi kaçakçılığını ve iç vergi uyumlaştırılmasında milliyete bağlı ayrımcılığa yönelik hükümler içermektedir. Maastricht Antlaşması, Roma Antlaşması'nın 99. ve 100. maddelerini değiştirmiştir. Bu maddeler dolaylı tüketim maddelerinde, milliyete dayalı ayrımcı uygulamalarla çifte vergilendirmeyi engellemeye yöneliktir. Değiştirilmeyen maddeler ise: 95.madde, üye devletlerden ithal edilen mallara uygulanandan daha yüksek herhangi bir vergi uygulanamayacağını, ayrıca hiçbir üye ülkenin diğer üye ülke mallarını diğer bazı ürünleri dolaylı olarak korumak için iç vergilerle vergilendiremeyeceğini, bu hususlara aykırı

(113) Arıcan Süral, **op.cit.**, s.49

(114) Ramazan Uludağ, **op.cit.**, s.96-97

(115) Mualla Öncel, **Avrupa Ekonomik Topluluğunda Vergi Uyumlaştırılması**, Ankara, Ankara

Üniversitesi Basımevi 1990, Mayıs 1989, s.316

düŖen ulusal hükümlerin en geç ikinci aşamanın başında kaldırılacağını veya düzeltileceğini belirtmektedir. 96.madde ise üye devletlere ihraç edilen mallara yapılan vergi iadelerinin bu malların taşıdığı gerçek vergi miktarını aşamayacağı hüküm altına alınmıştır. 97.madde, yayılı gider vergisi uygulayan üye devletlerin ithalattan aldıkları vergiler ve ihracatta uyguladıkları vergi iadeleri bakımından 95 ve 96. maddelerdeki ilkeleri göz önünde tutarak ortalama oranlar saptayabileceğini belirtmektedir(116).

Avrupa Birliğinin kuruluş sözleşmesinde (Roma Antlaşması) , belirlenen hedeflere ulaşabilmek için, başlangıçta muamele vergilerinin, özel tüketim vergilerinin ve kurumlar vergisi engellerinin kaldırılması gerektiği belirtilmiştir. Kuruluş sözleşmesinde, 99.madde de, dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasından, 100.madde de mevzuatların yaklaştırılması üzerinde durulmuştur. Madde 54, 56, 57, 70 gibi maddelerde “Koordinasyon” ifadesine yer verilmiştir. Yapılan tanımlamalarda, Uyumlaştırma kavramı hukuki sistemlerden kaynaklanan serbest rekabeti bozucu nedenleri kaldırmak veya iş gücünün, sermayenin ve malların, üye devletler arasında serbestçe dolaşımını kolaylaştırmak için, ulusal hukuk sistemlerinde yapılan değişiklikler olarak kullanılmaktadır. Koordinasyon ise gerçek ve temel farklılıklara dayanırken, uyumlaştırmanın eşitleme ile koordinasyon arasında bir kavram olduğu belirtilmiştir. Ancak, uyumlaştırma, mevzuatların birbirlerine yakınlaştırılmasına oranla daha geniş bir kavramdır(117). Uyumlaştırma, eşitleme ile eşgüdüm arasında bir yerde bulunur. Uyumlaştırma mevzuatın birbirine yaklaştırılmasına oranla daha geniş kapsamlıdır. Uyumlaştırma bir sistem oluşturan hukuki kuralların düzenlenmesini ifade ettiği halde, mevzuatın birbirine yaklaştırılması tek tek hukuki kuralların düzenlenmesi anlamını taşır(118).

Topluluk hukukunun üye devletlerle bireyler arasındaki hukuki ilişkilerde geçerli olması “dikey doğrudan etki” (Vertikal direkt effect) , bireylerin kendi aralarındaki hukuki ilişkilerde etkili olması da “yatay doğrudan etki” (Herizantal direct effect)’dir. Vergilendirmeye ilişkin topluluk hukuku düzenlemelerinin dikey doğrudan etkisi söz konusu olmaktadır. Topluluk ile konulan vergilendirmeye ilişkin kurallar, bu kurallara aykırı ulusal mevzuatlara göre öncelikle uygulanır(119).

Düzeltilme

(116) Kamil Güngör, **op.cit.**, s.58-59

(117) Enver Çakan, **op.cit.**, s.16

(118) Mualla Öncel, **op.cit.**, s.13

(119) Nami Çağan, **op.cit.**, s.257

b) Avrupa Birliğinde Vergiler: Avrupa Birliği üyesi ülkeler, kendi ülkelerinde uyguladıkları vergilerin oransal ve vergi yükü açısından ortaya çıkardıkları problemleri bertaraf etmek için vergi ahenkleştirmesi konusuna eğilmişlerdir. Birbirlerinden çok farklı vergi yüküne sahip bu ülkelerin, mal ve hizmetlerin serbest dolaşımında birbirlerine üstünlük sağlamaları kaçınılmazdır. Oysa birliğin amacı ekonomik birleşme hedefine ulaşabilmek için, mal ve hizmet dolaşımında, rekabet eşitliği yaratacak tüm ayrıcalıkların ortadan kaldırılması idi. Aşağıdaki tabloda, 1960'lı yıllarda ki durum, görüldüğü gibi, ülkeler arasındaki vergi yükü farklılıkları karşısında, bir vergi birliği politikasının tesis edilmesi ana hedef olarak benimsenmiştir(120).

Tablo 7 : AET Ülkeleri Arasında ki Vergi Yükü Dağılımı *

AET Ülkeleri	Dolaysız vergiler yükü (%)	Dolaylı vergiler yükü (%)
Almanya.....	55.....	45
Fransa.....	42.....	58
İtalya.....	35.....	65
Hollanda.....	61.....	39
Belçika.....	47.....	53
Lüksembourg.....	59.....	31

Vergi yüklerinin birbirine yaklaştırılması her şeyden önce üye devletler arasında ayırıcı vergilendirmenin kaldırılmasını gerektirir; ancak bu yeterli değildir. Ulusal vergi sistemleri ayırıcı vergilendirmeyi amaçlayan hükümler taşınmalar bile sistemlerdeki farklılıklar rekabeti zedeleyen, serbest dolaşımı önleyen engeller doğurabilirler(121). Topluluk hukukunda Vergi Yakınlaştırılması ile ilgili hükümlere Roma Antlaşmasında yer verilmiştir. Buna göre, hiçbir üye devlet diğer üye devletlerin ürünlerine, kendi benzer ürünlerine doğrudan veya dolaylı olarak, uygulandığından daha yüksek herhangi bir vergiyi doğrudan veya dolaylı olarak koyamaz. Diğer üye devletlere yapılan ihracat ile ilgili indirim veya vergi iadesi sağlanamaz ve üye devletlerden yapılacak ithalata ilişkin

(120) M. Pietro Nasimi, “Avrupa Ekonomik Topluluğunda Vergi Ahenkleştirilmesi”, Çeviren: Türkan Öncel, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, 22.seri 1972, Fakülteler Matbaası 1974, s.229

* **ibid.**

(121) Mualla Öncel, **op.cit.**, s.4

telafi edici vergiler konamaz. Kural olarak vergilendirme yetkisi üye devletlere aittir, ancak bu yetki Topluluğun çıkardığı Direktiflerle sınırlı olarak kullanılabilir. Vergi ile ilgili düzenlemeler Direktiflerle yapılmaktadır(122).

(1) Avrupa Birliğinde Dolaylı Vergilerin Uyumu Çalışmaları

Dolaylı vergilerdeki uyumlaştırma çabaları, Roma Antlaşması'nın imzalanmasından kısa bir süre sonra başlamıştır. Bunu nedeni satış vergilerinin nispi fiyatların oluşmasında ve böylece serbest rekabet üzerindeki etkisidir. Gerçekten de üye devletlerin satış vergileri ile oynamak suretiyle, malların ve hizmetlerin serbest dolaşımını, dolayısıyla ticaretin yönünü değiştirmeleri ve ortak pazarda geçerli olması gereken serbest rekabeti olumsuz yönde etkilemeleri mümkündür(123). Uyumlaştırmaya duyulan ivedi gereksinim dolayısıyla dolaylı vergiler içinde ilk ele alınan gider vergileri olmuştur. Gider vergilerinin uyumlaştırılmasında, amaca aşama aşama ulaşmayı öngören, diğer vergilere de uygulanabilecek bir yöntem geliştirilmiştir. Önce vergi yapılarının, sonra matrahların ve en sonunda, gerek görülürse, oranların uyumlaştırılması öngörülmüştür(124).

Avrupa Birliğinde, dolaylı vergilerde uyumlaştırmanın yapılması çalışmalarının temel nedenleri şunlardır;(125)

1. Ekonomik Nedenler: Avrupa Birliğinin kurulmasına yol açan ana amaç, topluluk refahının en üst düzeye çıkarılmasıdır. Bu amaca ulaşabilmek için vergi politikasının, özellikle dolaylı vergilerin uyumu alanında öngörülen gelişmelerin, bir araç olarak kullanılması zorunludur.

- Üye devletler arasında kişilerin, malların, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımına dayanan ve serbest rekabet şartlarının korunduğu bir ortak pazarın kurulması,

- Ekonomik ve parasal birliğe ulaşma yolunda üye devletlerin, ekonomi politikalarının gittikçe artan ölçüde birbirlerine yaklaştırılması,

Bu temel ekonomik amaçlar çerçevesinde kurulan topluluğun, kuruluşunu izleyen ilk yıllarda, dolaylı vergilerde uyumlaştırma konusu ön plana çıkmıştır. Bunun nedeni, satış vergilerinin, nispi fiyatların oluşmasında ve dolayısıyla serbest rekabet koşulları üstündeki etkisidir.

(122) A.Serdar Aksoy, Mehmet Çiftçi, **op.cit.**, s.8

(123) Kamil Güngör, **op.cit.**, s.55

(124) Mualla Öncel, **op.cit.**, s.18

(125) Devlet Planlama Teşkilatı, **A.T.'da Dolaylı Vergilerin Uyumu**, Eylül 1988, s.1-4

2. Hukuki Çerçeve: Topluluğun kurulmasında rol oynayan, ekonomik nedenler, Roma Antlaşması ile hukuki hüviyetlerine, dolayısıyla yaptırım gücüne kavuşmuşlardır. Antlaşmanın özellikle 95, 96, 97 ve 99'uncu maddeleri, dolaylı vergilere ilişkindir. 99'uncu madde hükmüyle, üye devletlerin, yürütme görevi komisyona verilmiştir. Diğer madde hükümleri, genellikle, üye devletler arasında ayrımcı vergilendirmeyi önlemeye yöneliktir. 1 Temmuz 1987 tarihinde yürürlüğe giren Tek Avrupa Senedi ile Roma anlaşmasının 99'uncu maddesi değiştirilmiştir.

Dolaylı vergilerde uyumlaştırmanın hukuki araçları, Direktifler ve Adalet Divanı kararlarıdır.

Direktifler: Roma antlaşmasının “mevzuatın yaklaştırılması” başlığını taşıyan bölümde yer alan 100'üncü madde hükmüne göre, Konsey, üye devletlerin, ortak pazarın kurulmasını ve işlemlerini doğrudan doğruya etkileyen kanun, tüzük ve idari hükümlerini birbirine yaklaştırmak için, komisyon önerisi üzerine direktifler çıkarır. Uygulanması bir veya birden fazla üye devlette, mevzuat değişikliğini gerektirecek nitelikte olan direktifler için Avrupa Parlamentosu ile Ekonomik ve Sosyal Komitenin görüşü alınır. Roma anlaşmasının 100'üncü maddesi gereği, dolaylı vergilerde uyumlaştırma çalışmaları direktifler aracılığı ile yürütülür. Direktifler doğrudan uygulanabilir değildir, öngörülen süre içinde, ilgili direktif hükümlerinin iç hukuka dönüştürülmesi gerekmektedir.

Adalet Divanı Kararları: Adalet Divanı, direktiflerin uygulanmasında çıkan anlaşmazlıklar nedeniyle aldığı kararlar yoluyla, uygulamayı dolaylı olarak yönlendirmektedir.

Roma Antlaşmasının 95 inci maddesinde, daha önce belirtildiği gibi , “hiçbir üye devletin, diğer üye devletlerin ürünlerine doğrudan veya dolaylı olarak, benzeri kendi ürünlerine doğrudan yada dolaylı olarak uyguladıklarından daha yüksek, iç vergilerin konulamayacağı, ayrıca hiçbir üye devletin başka üye devletlerin ürünlerine, başka ürünleri dolaylı olarak koruyacak nitelikte iç vergiler koyamayacağı” belirtilmiştir. Avrupa Birliğine üye devletlerde, mevcut dolaylı vergilerin ve dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payları; Dolaysız Vergiler %48,4, Dolaylı Vergiler %51,6 oranındadır(1988 yılı verileriyle). Uyumlaştırılma çalışmaları sırasında, dolaylı vergilerin, toplam vergi gelirleri içerisindeki payına da dikkat etmek gerekir. Yapılacak bir uyumlaştırmanın etkileri ülkeden ülkeye farklılık arz edecektir(126).

Dolaylı vergiler, katma değer vergisi gibi bütün mal ve hizmetlerden alınan genel tüketim vergisi şeklinde olabileceği gibi, belirli hizmetlerden alınan özel tüketim vergisi

şeklinde de olabilmektedir(127). Avrupa Birliği'nin dolaylı vergiler konusunda uyumlaştırmaya ilk öncelik verdiği ve onun da ötesinde bir topluluk vergisi haline getirdiği vergi, Katma Değer Vergisi olmuştur(128). Topluluk yönergesi ile üye devletler, yürürlükteki muamele vergilerini 1 Ocak 1970 tarihinde Katma Değer Vergisine dönüştürmüşlerdir. 1992 yılında da, Özel Tüketim Vergisi uygulamaya girmiştir. Daha sonra Topluluk bünyesinde malların serbest dolaşımını sağlamak açısından KDV ile Özel Tüketim Vergilerinin uyumlaştırılmasına ihtiyaç duyulmuştur. Dolaylı vergiler ekonomide doğrudan etkili oldukları için uyumlaştırmaya ihtiyaç gösterirler. Oysa dolaysız vergiler, topluluk ekonomisinin işleyişi üzerinde işlemlerden ziyade gelir üzerinden alındığı için, daha az doğrudan bir etki gösterdiklerinden yakınlaştırma gerekli görülmüştür(129). Avrupa Birliği'nde son yıllarda özellikle dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasında belli aşama kaydedilmesi nedeniyle vergi uyumlaştırması (harmonizasyon) kavramı yerine vergi koordinasyonu (tax coordination) kavramı kullanılmaktadır(130).

KDV'nin ortak vergi olarak AB içinde uygulamaya konulmasından sonra matrahların ahenkleştirilmesine yönelik çalışmalar hız kazanmıştır. Nitekim AB Maliye Bakanları Konseyinin 1977 tarihinde çıkardığı 6. ve 1979 sonunda onanmış olduğu 8. KDV direktifleri matrahların harmonizasyonunu büyük ölçüde mümkün kılmıştır. Avrupa Birliği'nin temel organlarından biri olan Ekonomik ve Sosyal Komite, nihai olarak, kaynak ülke prensibine göre uygulanacak KDV'nin, her bir ülke içinde yapılan muamelelere mümkün olduğunca aynı vergisel işlemin yapılmasını sağlayacak bir uygulama olacağı düşüncesiyle, üye ülkelerde uygulanan KDV oranlarının (ve diğer dolaylı vergi oranlarının) birbirine yakınlaştırılmasını önermektedir(131). Avrupa Birliği üyesi ülkeler arasındaki KDV oranları birbirlerinden farklılık arz etmektedir. Bazı ürünlerdeki yüksek KDV oranlarına rağmen Türkiye, genel KDV düzeyi ile Avrupa Birliği üyesi ülkeler arasında, orta sıralarda yer alır. AB ülkeleri arasında genel KDV oranlarında ilk sırayı yüzde 25'le Danimarka, İsveç ve Macaristan alır. Genel KDV oranı Finlandiya ve Polonya'da yüzde 22, Belçika ve İrlanda'da yüzde 21, İtalya, Avusturya ve Slovenya'da yüzde 20, Fransa'da yüzde 19,6, Hollanda, Portekiz, Çek Cumhuriyeti ve Slovakya'da yüzde 19 düzeyinde bulunuyordur. Türkiye, Yunanistan, Letonya ve

(127) A.Serdar Aksoy, Mehmet Çiftçi, **op.cit.**, s.8

(128) Mircan Yıldız, "Avrupa Birliği'nde Dolaylı Vergilerin Uyumlaştırılması", **Maliye Yazıları**, Temmuz-Eylül 1999, s.18

(129) A.Serdar Aksoy, Mehmet Çiftçi, **op.cit.**, s.8

(130) Metin Sağlam, **op.cit.**, s.143

(131) Salih Turhan, **op.cit.**, s.428

Litvanya'da ise genel KDV oranı yüzde 18 düzeyinde seyrediyor. Genel KDV oranı İngiltere'de yüzde 17,5, Almanya ve İspanya yüzde 16, Malta, Güney Kıbrıs ve Lüksemburg'da yüzde 15 olarak gerçekleşmektedir(132).

(2) Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergilerin Uyumlu Çalışmaları

Dolaylı vergilere kıyasla doğrudan (dolaysız) vergilerin harmonizasyonu daha fazla ve daha karmaşık problemler yaratmaktadır. Bu nedenle ulusal vergi sistemlerinin birbirine yakınlaştırılmasına yönelik harmonizasyon çalışmalarının sonucunu belirlemek harcama vergilerinde olduğundan daha güçtür(133). Sermayenin serbestçe hareket edebildiği bir ortak Pazar koşullarının yaratılması dolaylı vergilerin yanında ve bu vergilere koşut olarak dolaysız vergilerin ve özellikle şirketlerin karı üzerinden alınan kurumlar vergisinin de uyumlaştırılmasını gerektirir. Çünkü faiz ve temettülden kesinti yoluyla alınan vergiler ve kurumlar vergisi Topluluk içinde sermaye hareketlerini doğrudan etkileyebilecek nitelikte vergilerdir(134).

Avrupa Birliğinde, vergi konusunda alınacak her karar, üye ülkelerin bütçelerini, daha da önemlisi, egemenlik haklarını doğrudan doğruya ilgilendirecektir. Ayrıca vergi konusunda alınacak kararların üye ülkelerin tümünde uygulanabilmesi için oybirliği gerekmektedir. A.B.'nin vergilerin uyumlaştırılması konusunda, özellikle de KDV'de önemli ölçüde yol aldığını ancak dolaysız vergiler alanında pek de başarılı politikalar üretilmediği görülmektedir. Avrupa Birliği'nin vergi politikalarının ana amacı, üye ülkelerin vergi sistemlerinin uyumlaştırılması olmuştur. A.B. çapında standart tek bir vergi sistemi hedeflenmemiştir. Dolaysız vergiler alanındaki uyumlaştırma çalışmalarının hukuki alt yapısını da A.B. yi kuran Roma Antlaşmasının 100.maddesi oluşturur. Burada hedeflenen, işgücünün ve sermayenin serbest dolaşımında vergisel tüm engellerin kaldırılmasıdır(135). A.B.'de dolaysız vergilerin en önemlilerinden olan gelir vergisinde, pek farklılıklar mevcut değildi. Kurumlar vergisi alanında da, ülkeler arasında halen kurumlar vergisi matrahları ve oranları arasında önemli farklılıklar vardır. Avrupa Birliği, dolaysız vergiler üzerindeki çifte vergilendirme konusundaki çalışmalarını O.E.C.D.'nin (Avrupa Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı) yaptığı çalışma metodu üzerine dayanmaktadır(136).

(132) http://www.abhaber.com/haber_sayfasi, 26.03.2006, ANKA, ABHaber 07.11.2004

(133) Salih Turhan, **op.cit.**, s.429

(134) Mualla Öncel, **op.cit.**, s.26

(135) Serdar Koyutürk, "A.B. 'nin Dolaysız Vergiler Alanındaki Politikaları", **Yaklaşım**, Yıl 5, sayı 59 , Kasım 1997 , s.32-33

(136) Arıcan Süral, **op.cit.**, s.69

Dolaysız vergiler alanında uyumlaştırma yapmanın gerekçesi, üye devletler arasında kurulacak bir ortak pazarda yalnız malların değil, sermayenin de serbestçe dolaşabilmesinin sağlanması amacına yöneliktir. Bu amaca ulaşabilmek için, faiz ve kar paylarında yapılan vergi kesintileri ile kurum karları üzerinden alınan vergilerin uyumlaştırılması gerekmektedir(137). Avrupa Birliği'nde, dolaysız vergilerin uyumlaştırılması çabalarının, dolaylı vergilere göre, daha gecikmeli olduğu görülmektedir. Dolaysız vergiler alanındaki uyumlaştırma çalışmaları daha yavaş ilerlemektedir(138). Avrupa Birliği üyesi ülkeler arasında 1960'larda, başlayan doğrudan vergilendirmeyi uyumlaştırma çabaları dolaysız vergilerde elde edilen başarıyı yakalayamamıştır. Bu konuda üye ülkelerin kendi çıkarları ve egemenlik güçlerini koruma anlayışı ön planda olmuştur. Şirketlerin karlarının çifte vergilendirilmesini önleme ve doğrudan vergilendirme alanında vergi makamlarının karşılıklı yardımlaşmalarını sağlamak amacıyla da düzenlemeler yapılmıştır. Üye devletler şirketler ve bireyler için gelir vergisi alanında Topluluk prensipleri dahilinde, ulusal vergileme politikalarını belirleme yetkisine sahiptir. Kurumlar vergisinde ise üye devletler, topluluk ekonomisinde zararlı uygulamaları ortadan kaldırmak amacıyla mali politikalarda belli bir koordinasyonu sağlamayı taahhüt etmişlerdir. Çokuluslu ana ve bağlı şirketler arasındaki mali ilişkiler, birleşme, bölünme ve malvarlığı transferlerinin vergilenmesinde uyum sağlanmıştır(139).

c) Avrupa Birliğinde Vergi Ahenkleştirmesinin Önündeki Engeller :

Avrupa Birliği'nde vergilerle ilgili ulaşılması gereken en önemli hedefleri; sermaye hareketlerini engelleyen vergi hükümlerinin öncelikle düzenlenmesi, teşebbüslerin merkezileşmesinde vergi engellerinin kaldırılması, teşvik tedbirlerinin koordinasyonu ve AB'de çifte vergilendirmeden kaçınmak ve çok taraflı konvansiyonun hazırlanması ile amaçlanan matrahların ve vergi oranlarının yakınlaştırılmasıdır(140). Ülkeler arasında vergilerin ahenkleştirilmesi esnasında rastlanılan engeller; ekonomik, vergisel, hukuki ve politiktir(141).

1. Ekonomik Engeller: Ülkelerin ekonomik yapıları arasındaki farklılıklar, vergi yapılarındaki maliyet ve miktar farklılıklarından kaynaklanmakta ve önemli önemsiz

(137) Kamil Güngör, **op.cit.**, s.54

(138) Metin Sağlam, **op.cit.**, s.143

(139) A.Serdar Aksoy, Mehmet Çiftçi, **op.cit.**, s.9

(140) Ramazan Uludağ, **op.cit.**, s.109-111

(141) Arıcan Süral, **op.cit.**, s.73-75

birçok farklılıkların doğmasına sebep olmaktadır. Ekonomik yapılarıdaki farklılıklar, dolayısıyla yapılacak ahenkleştirme, eğer ülke içinde sosyal açıdan ağır sonuçlar doğursa, bu ahenkleşmeyi uygulamaktan vazgeçilir.

2. Vergi Yapılarındaki Engeller: Üye devletlerin vergi sistemleri arasında bulunan farklılıklar, vergilendirme alanında yapılacak gerçek bir ahenkleşmeye engel olabilir.

3. Hukuki Engeller: Hukuki alanda ve özellikle idari alanda, üye ülkeler arasındaki idari ve anayasal farklılıklardır.

4. Politik Mahiyetteki Engeller: Politik engeller, devletlerin, vergi koymadaki egemenliklerini kaybetmeleri endişesinden kaynaklanmaktadır. Devletlerin vergi koymadaki egemenlikleri ile topluluk ihtiyaçlarından doğan, bu kararlarının uygulanma zorlukları çatışmaktadır.

Avrupa Birliği vergilemeye ilişkin kararlarda geniş bir uzlaşma arayışı içindedir. Ancak bu konudaki kararlar, ulusal devletlerin egemenliğini kısıtlayıcı nitelikte olduğundan, alınması en güç kararların başında gelmektedir. Çünkü oybirliği ilkesi hala geçerliliğini korumaktadır(142). Avrupa Birliği hukukunun ikame edici etkide bulunduğu, değiştirici etkide bulunduğu ve Avrupa Birliği hukuku ve ulusal hukukun çatışması durumunda uygulanacak normun tayin edilmesi gibi problem konusu olabilmektedir(143).

Avrupa Birliği mal, hizmet, emek ve sermayenin serbest dolaşımını hedeflemesi nedeniyle söz konusu unsurların serbest dolaşımını hedeflemesi nedeniyle söz konusu unsurların serbest dolaşımına engel teşkil eden düzenlemelerden kurtulmak zorundadır. Bunun için birlik içerisinde mali kuralların ve düzenlemelerin birbiriyle uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir. Üye devletlerin vergi olgusunu egemenlik ile özdeş görmeleri, gümrük birliği için dolaylı vergilerin uyumlaştırılması nedeniyle vergi kaybına uğramaları ve bu sonucu dolaysız vergilerde de yaşamak istememeleri ile vergileri uyumlaştırmaya ilişkin kararların alınmasında üyelerin oybirliği ile karar vermesi gibi zorluklarla karşılaşılır. Ayrıca 1 Mayıs 2004'ten itibaren yeni üyelerle 25'e çıkmış olan Avrupa Birliği'nde, karar almak için daha fazla üyenin onayına ihtiyaç duyulmakta ve belli bir zamana ihtiyaç göstermektedir(144). Avrupa'nın ekonomik ve parasal birlik hedefine ulaşabilmesi için parasal alanda olduğu kadar, mali alanda özellikle vergileme alanında üye ülkeler arasında minimum bir uyumlaştırma gerekli olmaktadır. Çünkü üye ülkeler

(142) Mircan Yıldız, **op.cit.**, s.17

(143) Ayşe Fusun Arsava, **Avrupa Toplulukları Hukuku ve Bu Hukukun Ulusal Alanda**

Uygulanmasından Doğan Sorunlar, Ankara Üniv. S.B.F. Yayınları: 545, Ankara 1990, s.7

(144) Metin Sağlam, **op.cit.**, s.155

arasında mal ve hizmetler ile üretim faktörlerinin serbestçe dolaşımını engelleyen en önemli faktörlerden biri, vergi sistemlerinde ki farklılıklardır. Özellikle mal ve hizmetlerin fiyatı içinde yer alan dolaylı vergiler itibariyle farklılıklar bütünleşmiş iç pazarın oluşturulmasına en büyük engel teşkil etmektedir(145).

6. Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemleriyle Uyumlaştırılması Çalışmaları

Avrupa Birliği bir ekonomik birlik olup, kendi içinde Birliğe üye ülkelerin refahının en üst düzeye çıkartılması amacına yönelik, bir uluslar arası örgüttür. Birliğin refahının en üst düzeye çıkartılması ise, kişilerin, malların, hizmetlerin ve sermayelerin serbest dolaşımını engelleyen diğer hukuki ve siyasal engellerin öncelikle kaldırılması koşuluna bağlıdır(146). Avrupa Birliği düzeyinde üye ülkelerin vergi sistemlerinin giderek birbirine daha yakın bir hale getirilmesi ve özellikle emek üzerindeki vergi yükünün düşürülmesi Avrupa Birliği'nin gündemindeki önemli bir meseleyi oluşturmaktadır(147).

Çağımızda, ülkelerin çoğunda, gayri safi yurtiçi hâsıla içinde önemli bir paya sahip vergiler, ekonomik açıdan büyümenin, sosyal faaliyet olarak gelişmenin itici gücünü oluşturmuştur. Vergilerin, devletlerin egemenlik haklarının bir ürünü olmaları, dış müdahalelere karşı tepki göstermelerine neden olmuştur. Ancak, serbest piyasa ekonomisini benimseyen gelişmiş ülkeler, serbest rekabet ortamının zedelenmemesi vb. nedenlerle, vergi sistemlerinin uyumlaştırılması ve ikili vergi anlaşmaları yollarına başvurarak, uluslararası çifte vergilendirmenin yaratacağı sakıncalardan da sakınmaya çalışmışlardır. Dünya ticaretinin serbestleştirilmesi amacını güden Ekonomik Bütünleşmeler, II. Dünya savaşı sonrası hızla yayılmaya başlamıştı. Uluslar arasında ticaretin serbestleştirilmesi amacını güden G.A.T.T. (General Agreement to Tariffs and Trade) * , 1947 yılında kurulmuştu. Bölgesel yaklaşımla kurulan, ekonomik bütünleşme hareketlerin en bariz örneği, 1951 tarihinde Paris Antlaşması ile E.C.S.C. ** kurulmasıdır. Bu topluluğa üye ülkeler Batı Almanya, İtalya, Belçika, Hollanda Lüksemburg ve Fransa idi. Bu altı ülkenin, bütünleşme yolunda, bundan sonra attıkları adım, 29 Mart 1957 tarihinde Roma'da Avrupa Ekonomik Topluluğunun kurulması olmuştur. 1973 tarihinde

(145) Mircan Yıldız, **op.cit.**, s.24

(146) Ayşe Günay, **op.cit.**, s.133

(147) Salih Turhan, **op.cit.**, s.435

* “Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması”

** “Avrupa Kömür Çelik Topluluğu”

İngiltere, İrlanda ve Danimarka, 1981 tarihinde Yunanistan, 1986 tarihinde İspanya ve Portekiz, 1995 tarihinde de Finlandiya, İsveç ve Avusturya ülkeleri Avrupa Birliğinin yeni üyeleri olmuştur. Böylece A.B. 15 üye ülkenin bulunduğu, güçlü bir birlik haline gelmişti. Bu ekonomik bütünleşme hareketlerine Türkiye’de kayıtsız kalmamış ve 12 Eylül 1963’te imzalanan Ankara Antlaşması ile A.E.T.’nin ortak üyesi olmuştur(148).

Türkiye ile AB arasında bir ortaklık kuran ve 1 Aralık 1964 tarihinde yürürlüğe giren Ankara Antlaşması’na göre, 1965 yılında başlayan ve 5 yıllık bir süreyi kapsayan hazırlık dönemi, Türkiye’yi AB ile bütünleşmeye hazırlamak amacı ile düşünülmüştür. Hazırlık Dönemi 1 Ocak 1973 tarihinde sona ermiş ve bu tarihten itibaren yürürlüğe giren Katma Protokol ile Türkiye için geçiş dönemi başlamıştır. Geçiş Döneminin başlamasıyla Türkiye’nin AB ile olan ilişkiler çerçevesinde Türk vergi mevzuatının AB vergi mevzuatına uyumlaştırılması gereği üzerinde durulmuştur. Türkiye-Avrupa Birliği ilişkileri açısından, Ankara Antlaşmasında yer alan amaçların gerçekleştirilmesi, ancak ekonomik ve parasal birliğin oluşturulması ile mümkündür. Bunun için de, gümrük vergilerinin karşılıklı olarak kaldırılması ve dolaylı vergiler ile dolaysız vergiler alanında uyumlaştırılmaya gidilmesi en önemli hususlardır(149). Ülkelerin taşıdıkları vergi yüklerinin uyumlaştırılması gerekmektedir. Vergi yükü olayı vergisel bütünleşme açısından denklik mertebesinde varılması gereken bir hedef olmalıdır(150).

Uyumlaştırmaya hazırlanacak bir vergi politikasında vergi yükünün oranı da önemli bir sorundur. Bir vergi sistemi, uygulandığı ülkede sosyal denge ve ekonomik gelişmeyi aktif bir şekilde desteklerken, ekonomik bütünleşme içinde yetersiz kalabilir. Aşağıda ki tabloda AB Ülkelerinde ve Türkiye’de Vergi Yükü oranı dağılımı görülmektedir(151).

Tablo 8 : AB Ülkelerinde ve Türkiye’de Vergi Yükü *

Ülke	1990	1994	1995	1996	1997
Almanya	22,9	23,4	23,3	22,3	21,7
Belçika	29,2	30,6	30,4	31,0	31,4
Danimarka	45,7	48,3	47,9	18,1	47,9

(148) Sami Kazıcı, “Ekonomik Bütünleşmeler – Tarihsel Gelişim ve Etkileri”, **Vergi Dünyası**, Yıl VIII , sayı 105, Mayıs 1990, s.15

(149) Ayşe Günay, **op.cit.**, s.134

(150) Ramazan Uludağ, **op.cit.**, s.158

(151) Ayşe Günay, **op.cit.**, s.145

* **ibid.**

Fransa	24,0	24,9	25,2	26,2	26,8
Hollanda	27,9	26,3	24,5	25,1	24,7
İngiltere	30,1	28,2	29,0	29,0	29,3
İrlanda	28,6	30,5	28,3	28,7	28,6
İspanya	22,2	21,9	20,9	20,9	21,9
İtalya	26,1	28,4	28,2	28,3	29,6
Lüksembourg	32,1	32,9	32,6	34,7	34,7
Portekiz	22,0	24,0	24,3	24,7	25,3
Yunanistan	20,8	21,9	22,1	22,2	23,1
Avusturya	27,5	28,1	27,0	28,8	29,1
Finlandiya	35,1	34,3	32,7	35,0	34,8
İsveç	40,5	35,7	34,0	35,2	36,7
AB					
Ortalaması	29,0	29,3	28,7	29,3	29,7
Türkiye	16,3	19,3	18,1	19,1	21,1

(**)

Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı, 1999 Yıllık Ekonomik Rapor, s.93

Not: Gayri Safi Yurtiçi Hasılaya göre, parafiskal gelirler hariç

() Geçici**

Vergi uyumlaştırılmasındaki amaç, uluslar arası vergi farklılıklarına son verilmesi, nispi fiyat yapısının vergi nedeni ile bozulmasının önlenmesi, mal ve faktör piyasaları açısından ülkeler arasında optimum dağılımı gerçekleştirilerek toplum refahının yükseltilmesidir(152). Türkiye Avrupa Birliğine resmen başvurmakla, tercihini ortaya koymuştur. Türkiye, sadece ekonomik yapısını değil hukuki yapısını da A.B. koşullarına uyumlu hale getirilmelidir. Türkiye'nin hukuki yapısının Topluluk koşullarına uydurulması, Topluluğa üyeliğin tabi bir sonucu olarak kabul edilmektedir(153).

a) Türkiye'nin Avrupa Birliği ile Uyumlaştırma Çalışmalarının

Hukuki Altyapısı: Türkiye'nin Avrupa Birliği ile ilişkilerin hukuki başlangıcı 12 Eylül 1963 tarihli Ankara Anlaşmasına kadar gider. Daha sonra yürürlüğe giren 1 Ocak 1973 tarihli Katma Protokol çerçevesinde alınan 6 Mart 1995 tarihli Ortaklık Konseyi kararı ile 1 Ocak 1996 tarihinde Avrupa Birliği ile Türkiye arasında bir gümrük birliği kuran yasal düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. O tarihten sonra iktisadi ilişkiler bu çerçevede yürütülmüştür. Ancak AB'ne üye ülkeler olarak belirlendiğinden bu tarihten sonra Türkiye-AB ilişkileri yeni bir perspektif kazanmıştır(154). Helsinki'de 9-10 Aralık

(152) A.Serdar Aksoy, Mehmet Çiftçi, **op.cit.**, s.10

(153) Ayşe Füsün Arsava, **op.cit.**, s.437

(154) Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **op.cit.**, s.71

1999 tarihinde yapılan AB toplantısında, Türkiye'nin kesin adaylığının kabul edilmesiyle, bugün hukuki açıdan bağlayıcı niteliği bulunmayan vergi uyumlaştırılmasının ileriki tarihlerde zorunluluk kazanacağı ve AB tam üyesi olmak isteyen ülkemiz açısından öneminin artacağı kesindir.

1982 Tarihli Anayasamızda, Devletler Hukukunun Türk hukuk düzeninin bir parçası olduğu yolunda bir hükme rastlanmamaktadır. Anayasamızın 15. , 16. , 42. ve 92. maddeleri belirli konularda, devletler hukuku kurallarının, Türk hukuk düzeninde, doğrudan hüküm doğurmasına olanak verir gözükmektedir(155). Anayasamızın, anlaşmalarının yapılması ve etkileri konusunu düzenleyen 90.maddenin son fıkrasında "usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası anlaşmalar kanun hükmündedir." Hükmü yer almaktadır. Anayasamıza göre, sadece usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan anlaşma hükümleri iç hukuk düzenimizde uygulanabilir. Türk hukuk düzeninde, anlaşmalarla kanunlar eş değerli olarak kabul edilip, birinin diğerine üstünlüğü bulunmamaktadır(156).

Uluslar üstü yetkilere haiz Avrupa Birliğine katılma, Birlik alanında öngörülen entegrasyon ve koordinasyon yükümlülüğünün sonucu olarak Anayasamızda bazı değişiklikler yapılmasını gerektirecektir. Bu değişikliklerin yapılmaması, Türkiye'nin Avrupa Birliği ile antlaşmasından doğan yükümlülüklerin yerine getirilmesini engellediği ölçüde, Türkiye'nin sorumlu olmasına da neden olabilir. Anayasa değişikliği olmaksızın, anayasadan sapma olanağı da, Anayasamızda kabul edilmemiştir. Ayrıca, uluslararası antlaşmalara karşı anayasa mahkemesine başvurma olanağının kapalı olması, Katılma Antlaşmasının anayasaya uygunluğu hakkında doğan tereddütleri bertaraf edemeyecektir. Bu sebeple, T.B.M.M.'nin, Katılma Antlaşmasına ilişkin onaylamayı uygun bulma kanununu, anayasa değişikliğinin gerçekleşmesinden sonra ihbar etmesi en doğru yol olarak görülmektedir(157).

14 Nisan 1987 'de Topluluğa tam üyelik başvurusunda bulunan Türkiye'nin, tam üyeliğinin söz konusu olması halinde, yapılması gereken anayasal düzenlemeleri vardır.1982 Anayasasında, uluslar arası örgütlerin egemenlik devrine izin veren bir madde yoktur. Anayasamızın 6.md.'de "Egemenlik kayıtsız şartsız milletindir. Türk milleti, anayasanın koyduğu esaslara göre, yetkili organları eliyle, kullanılır." denilmektedir. Aynı maddenin 3.fıkrasında, egemenliğin kullanılmasının hiçbir zümreye veya sınıfa

(155) Hüseyin Pazarcı, **op.cit.**, s.22

(156) Ayşe Füsün Arsava, **op.cit.**, s.443

(157) **ibid.**, s.445

birakılmayacağını belirttiikten sonra, hiç kimse veya organın, kaynağını anayasadan almayan bir devlet yetkisini kullanamayacağını ifade etmiştir. Egemenliği kullanan organların başında 7.md.’de düzenlenen T.B.M.M. gelir. 8.md’de yürütme işlevi ve görevi Cumhurbaşkanı ve Hükümet tarafından yerine getirilir, denilmektedir. 9.md.’de ‘yargı yetkisi, Türk milleti adına, bağımsız mahkemelerce kullanılır’ denilir. Topluluğa devredilen alanlarda, yargı yetkisini kullanacak birlik mahkemeleri, bu yetkiyi Türk milleti adına değil, birlik amaçları adına kullanmış olacaktır(158).

Türkiye açısından, A.B. ile vergi politikası alanında, uyum sağlanması konusunda zorluk çıkmayacağı söylenebilir. Harmanizasyona hazırlanacak bir vergi politikasında, vergi yükünün oranı da, önemli bir sorundur. Çünkü vergi yükünün Türkiye’de diğer Avrupa Birliği ülkelerine kıyasla, daha düşük olması, yatırımcılar açısından çekici bir hale gelmektedir. Ancak gerçekte vergi yükü, yabancı yatırımcılar için bu kadar düşük değildir. Türk vergi sisteminin verimsizliğine sebep olan faktörlerden biriside , ‘vergiden kaçınma’ dır. Vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı değil, istisna ve muafiyetler sınırının artırılması ve vergi nispetlerinin aşağıya çekilmesi şeklinde de cereyan edebilen bir durumdur. Vergi yükü, vergisel bütünleşme açısından denklik mertebesine varılması gereken bir hedef olmaktadır(159).

12 Eylül 1963 Ankara Antlaşması ile başlayan ve 14.04.1987 tarihinde tam üyelik başvurusuyla devam eden Türkiye A.B. ilişkileri sırasında, gümrük vergilerinde başlayan uyum çalışmaları 01.01.1985 tarihinden itibaren Katma Değer Vergisi’nin uygulanmaya başlamasıyla önemli bir aşama kaydetmiştir(160). Türkiye’nin 1987’de yaptığı tam üyelik başvurusu kabul görmemekle birlikte, 6 Mart 1995 tarihli Ortaklık Konseyi Kararı ile 1995 yılı sonunda Türkiye ile Avrupa Birliği arasında Gümrük Birliğinin kurulması ve bunun koşulları öngörülmüştür. Ayrıca bu konsey kararlarında; gümrük birliğinin dolaysız vergiler alanında etkili olmayacağı örtülü bir şekilde belirlenmekte, buna karşılık Türkiye, gümrük birliği düzeni içinde dolaylı vergiler alanındaki uyumlaştırmayı gerçekleştirmek durumundadır. KDV ve özel tüketim vergileri konusunda AB düzenlemelerine uyum amaçlanmaktadır(161).

(158) Işıl Karakaş, **Ulusalüstü Anayasal Düzen Olarak Avrupa Topluluğu Hukuk Düzeni ve Ulus-Devlet Egemenliği**, İstanbul: Der Yayınları, 1993, s.222–223

(159) Ramazan Uludağ, **op.cit.**, s.158

(160) İsmail Hakkı Yılmaz, “Türk Vergi Sistemlerinin Avrupa Topluluğu Ülkeleriyle Mukayesesi ve Ahenkleştirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Yıl 13, sayı 70, 1994, s.6

(161) Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **op.cit.**, s.67

AB ile vergi uyumu sürecinde anayasamızdan kaynaklanan bazı sınırlamalar vardır. Türkiye'nin vergiler konusunda yapması gereken anayasal değişiklikler şunlardır(162):

— Egemenliğin hiçbir organa devredilmeyeceği konusundaki 6.madde de yer alan hüküm. AB üyeliğinde vergi ile ilgili düzenlemelerden bazılarının AB kurumlarına bırakılacağı düşünüldüğünden egemenliğin sınırlı devrinde sorun teşkil edecek bu maddenin yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

— Yasama Yetkisinin Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde olduğu hususundaki 7.madde hükmü.

— Avrupa Birliği'nin yetkileri dahilinde kabul edilecek olan yürütme yetkisi ve görevinin kullanılması konusunda 8.maddedeki hükümle ilgili değişiklikler gerekmektedir.

— Yargı yetkisinin kullanılması konusundaki 9.madde hükmü. Burada da üye ülkeler ile oluşabilecek anlaşmazlıklarda Avrupa Topluluğu Adalet Divanı 'nın kararlarına uyulması gerekmektedir.

— Vergiler açısından özellikle Anayasa'mızın 73.maddesinde düzenlenen vergilerin ancak kanunla koyulup, değiştirilip, kaldırılabilmesi hükmü problemlere sebebiyet verecektir.

1997 yılında, AB'ye üye ülkelerde bir vergileme stratejisi oluşturulması ve yeni eğilimlerin belirlenmesi amacıyla bir toplantı yapılmıştır. Bu toplantıda öncelikli olarak vergileme konusu ele alınmış ve vergi sistemlerinin istihdam üzerinde ki etkisinin önemi vurgulanmıştır. Zararlı vergi rekabetinin zararlı etkileri üzerinde de durulmuştur. Ulusal vergi sistemleri arasında ki farkın öneminin daha da belirginleştiği ve böylece vergilerin kaynakların dağılımı üzerinde ki etkisinin daha önemli hale geleceği belirtilmiştir(163). Türkiye'nin ileride Avrupa Birliğine tam üye olarak katılması halinde, egemenliğin içerdiği yetkilerde daha büyük ölçüde sınırlama yapması gerekli olacaktır. 1982 Anayasamızın 6 ıncı, 7 inci ve 73 üncü maddesi başta olmak üzere, Avrupa Birliği Hukukunun uluslar üstü niteliği ile bağdaşmamaktadır(164). 1982 Anayasamızın 6 ıncı maddesinde yer alan “egemenlik kayıtsız şartsız milletindir” hükmü ve 7 inci maddesinde yer alan “yasama yetkisinin devredilmeyeceği” hükmü ile yine Anayasamızın 73 üncü maddesinde yer alan “vergilerin yasallığı ilkesi” açısından, AB'ne tam olarak katılmamız, AB hukukunun uluslar üstü niteliği ile bağdaşmamaktadır. Yukarıdaki , ilgili anayasa

(162) A.Serdar Aksoy, Mehmet Çiftçi, **op.cit.**, s.10-11

(163) Salih Turhan, **op.cit.**, s.433

(164) Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **op.cit.**, s.68

maddelerimizde belirtildiği gibi, düzenleme veya değişiklik yapılması ve AB hukukunun uluslar üstü niteliğine uyum sağlanması olacaktır.

b) Dolaysız Vergiler Alanındaki Uyumlaştırma Çalışmaları: Avrupa Birliği, bugün için dolaysız vergilerde varmak istedikleri hedeflere tam ulaşamadığı söylenebilir. Vergilerde ortak bir uygulama alanı, ortak bir vergi sistemi, benzer oranları, ortak bir matrahın kabulü, yabancı ülkelerde mukim şirketlerde elde edilen kazançların vergilendirilmesi, mükellefiyet tayini, kurumlar vergisine tabi olmanın sınırı ve şirket türleri itibariyle sınıflandırılmasının sağlanması, bugün için, A.B. üyesi ülkeler arasında çözümü kolay bir sorun olmamaktadır. Burada önemle üzerinde durulan konu, milli sınırlar dışındaki ülkelerde elde edilen karların vergilendirilmesidir(165). Avrupa Birliği içinde de dolaysız vergilerin harmonizasyonunda menşe ülke prensibinin uygulanması esas olarak kabul edilmiştir. Dolaysız vergilerin harmonizasyonuna kesin bir karakter vermenin güçlüğü, bir yandan da dolaylı vergilerin ahenkleştirilmesine oranla daha az önem atfedilmesi nedeniyle konu ile ilgili olarak detaylı çalışmalar yapılmamıştır(166).

(1) Gelir vergisi: Türk Gelir vergisi Kanunu mevzuu itibariyle, gerçek kişi gelirlerini vergilendirmeyi hedeflemiştir. Gelir vergisi yükümlüsü vergiyi doğuran olay, üzerinde gerçekleşen kişidir; dolayısıyla gelir elde eden kişi, yükümlü statüsüne girer(167). Gelirin unsurları, ticari zirai ve mesleki kazançlar, menkul, gayrimenkul ve sair kazanç ve iratlar ile ücretlerdir. Hâlbuki A.B. vergi modeline, gelir “Bütün kaynaklardan elde edilen, müteakip madde sayılan unsurları da kapsayan, ancak bu unsurlarla sınırlı bulunmayan bütün gelir çeşitleri olarak” tanımlanmıştır. Bu tanımda genelden özel durumlara bir geçiş bulunmaktadır. Türk vergi sisteminde, gelirin kaynağına bağlı olarak yapılan ayırımda, emek gelinine ücret, emek ve sermayenin müşterek gelinine kazanç ve sadece sermayesinin gelinine ise irat adı verilmiştir. Dolayısıyla, gelirin yaratılmasında, bir ekonomik faktör arzı bulunmaktadır. Ekonomik bir faktör arzının olmadığı durumlarda elde edilen değerler, gelir vergisi esaslarına göre vergilendirilmezler. Gelirin vergilendirilmesinde safi tutar öngörülmüştür. Bu nedenle, giderlerin gayri safi hâsıllattan indirilmesine cevaz verilmiştir. Böylece gelirin kaynak değeri azaltılmamış olmaktadır. Vergi mükellefi bakımından gelir vergisinde, şahsiliik prensibi bulunmaktadır. Ortakların, gelir vergisindeki prensiplere göre vergilendirilmesinde, A.B. modeline çelişki teşkil eder. Vergilendirme dönemi açısından

(165) Ramazan Uludağ, **op.cit.**, s.163-165

(166) Salih Turhan, **op.cit.**, s.431

(167) Mualla Öncel , Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **op.cit.**, s.240

ise, üye ülkelere nazaran, bir sorun bulunmamaktadır. Türk vergi sisteminde, A.B. modeline uyumlu müesseselerde getirilmiştir. Örneğin, peşin vergi uygulaması gibi(168).

Ülke	Oran	Ülke	Oran
Almanya	45	İtalya	45
Avusturya	50	Kıbrıs Rum	30
Belçika	50	Lithuania	33
Çek Cumhuriyeti	30	Litvanya	25
Danimarka	47	Lüksemburg	38
Estonya	26	Macaristan	40
Finlandiya	53	Malta	35
Fransa	49	Polonya	40
Hollanda	52	Portekiz	40
İngiltere	40	Slovakya	38
İrlanda	42	Slovenia	50
İspanya	45	Yunanistan	40
İsveç	56	Türkiye	45

Yukarıda ki Tablo 9’da görüldüğü gibi (AB’ne üye Ülkelerde ve Türkiye’de Gelir Vergisi Oranları) Türkiye’de gelir vergisi oranı topluluk ülkelerinde uygulanan oranlarla uyumludur(169). Gelir Vergisi Kanunumuzun 123 üncü maddesi, uluslar arası çifte vergilendirmeyi önlemek için ‘sınırlı mahsup yöntemi’ni kabul etmiştir. Buna göre, tam yükümlülerin yabancı ülkelerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan ödedikleri benzer vergiler Türkiye’de tarh edilen gelir vergisinin, yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratlara karşılık olan kısmından indirilir. İndirilecek tutar, gelir vergisinin yabancı ülkelerde elde edilen elde edilen kazanç ve iratlara karşılık olan kısmından fazla olduğu takdirde aradaki fark göz önüne alınmaz. Gelir vergisi kanunumuz, tam yükümlülükte kişisellik ilkesini (ikamet,uyruklu) kabul etmiş olmasına karşılık, dar yükümlülükte mülkiyet ilkesini kabul etmiştir. Dar yükümlülükte hedef kişiyi değil, kaynağı Türk ekonomisi olan geliri vergilendirmektir. Dolayısıyla dar yükümlü statüsünde ki kişiler sadece Türkiye’de elde ettikleri gelirler üzerinden Türkiye’de vergilendirilirler(170).

(168) Ramazan Uludağ, **op.cit.**, s.170-172

* A.Serdar Aksoy, Mehmet Çiftçi, **op.cit.**, s.14

(169) **ibid.**

(170) Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **op.cit.**, s.258-259

Gelir vergisi, mali politika aracı olarak vergi adaletini en iyi gerçekleştiren, konjonktürel olarak da durgunluk ve genişleme hallerinde azalan veya artan gelirlere uygun bir seyir izleyen, gelir dağılımının düzenlenmesinde etkin bir mali ve sosyal politika aracıdır(171). Dolaysız vergiler alanında yer alan gelir ve kurumlar vergilerinde AB içinde tam bir uyum sağlanamamıştır. Bunun temel nedeni dolaysız vergilerle egemenlik yetkisi arasında sıkı bir ilişki kurulmasıdır(172).

(2) Kurumlar Vergisi: Türkiye Kurumlar Vergisi uygulamasına, 1950 yılında geçilmiş ve ülkemizde kurumsallaşmayı hızlandırmak için, zaman zaman değişiklikler yapılmıştır. Kurumlar vergisi, esas itibariyle, sermaye şirketlerinin vergilendirilmesini amaçlayan bir randıman vergisidir. Türkiye’de olduğu gibi A.B. ülkelerinde de, gelir vergisinden ayrı Kurumlar Vergisi sistemi vardır. Türkiye’de uygulanan Kurumlar Vergisi, genel çerçevede A.B. sistemine yakın değildir. Vergi matrahlarının yeknesaklaştırılması gerekecektir. Bunun yanında, Türkiye’nin, uyguladığı teşvik tedbirlerini de gözden geçirmesi gerekecektir. Türkiye’de olduğu gibi, hemen hemen her ülke, vergi kanunlarında, yatırım ve üretimleri teşvik etmek için, bölgeler arası kalkınmışlık düzeylerini ortadan kaldırmak için, hatta dış ticaret dengelerini sağlamlaştırmak için, değişik ve çeşitli teşvik tedbirlerine başvurmaktadır. Bu teşvikler, muafiyet ve istisnalar olarak gruplandırılabilir. Kurumlar Vergisi kanunumuzda, istisnaların sınırı geniş tutulmuştur. Bu istisnalar, iştirak kazançları istisnası, risturn istisnası, yatırım indirimi gibi istisnalardır. Dolayısıyla A.B.’ne katılımı, yüzeysel olarak, vergi oranlarını belli seviyeye yükseltmek yeterli olmayacaktır. Türk vergi sisteminde, vergi yüküne tesir eden muafiyet ve istisnaların, AB vergi sistemine uyumun sağlanması için kaldırılması veya en azından Birliğe üye ülkelerde benzer istisnaların varlığına dikkat edilmelidir(173).

Avrupa Birliği üyesi ülkeler, kurumlar vergisi konusunda tam bir uyum içerisinde olmamakla birlikte, birlik içerisinde çoğu konuda yakınlaşma sağlanmıştır. Ülkelerin, kurum kazancının vergilendirilmesinde uygulanan ikametgâh ve kaynak kriterlerinden birinin seçimi, farklı devletlerin bu kazanç üzerinden vergi almasına sebep olacaktır(174). Avrupa Birliği’ne üye ülkelerde uygulanmakta olan Kurumlar Vergisi oranları aşağıdaki tabloda (Tablo 10) belirtildiği gibidir. Türkiye’de 01.01.1999’dan itibaren uygulanmaya başlanan vergi oranı ile topluluk üyesi ülkelerde uygulanan vergi oranlarına yakınlaştırma

(171) Ayşe Günay, **op.cit.**, s.147

(172) A.Serdar Aksoy, Mehmet Çiftçi, **op.cit.**, s.13

(173) Ramazan Uludağ, **op.cit.**, s.177-178

(174) A.Serdar Aksoy, Mehmet Çiftçi, **op.cit.**, s.14

söz konusu olmuştur. Vergi oranı ne kadar yüksek olur ise olsun , üzerinden vergi hesaplanacak olan matrahın belirlenmesinde bir takım muafiyet ve istisnalar uygulanmak suretiyle matrah azaltılırsa o takdirde, vergi oranı gerçek kurum kazançlarına göre düşük olacaktır. Bu nedenle, Türk vergi sisteminin rekabette sorun yaratmayacak şekilde AB vergi sistemine uyumu görüşülürken mutlaka söz konusu vergi yüküne tesir eden muafiyet ve istisnaların kaldırılması gerekecektir(175).

Tablo 10 : Avrupa Birliği Ülkelerinde ve Türkiye'de Kurumlar Vergisi Oranları *			
Ülke	Oran	Ülke	Oran
Almanya	38,3	İtalya	37,3
Avusturya	34	Kıbrıs Rum	15
Belçika	34	Lithuania	15
Çek Cumhuriyeti	28	Litvanya	15
Danimarka	30	Lüksemburg	30,4
Estonya	26	Macaristan	17,7
Finlandiya	29	Malta	35
Fransa	35,4	Polonya	19
Hollanda	34,5	Portekiz	27,5
İngiltere	30	Slovakya	19
İrlanda	12,5	Slovenia	25
İspanya	35	Yunanistan	35
İsveç	28	Türkiye	30

Yukarıda ki Tablo 10 da da görüldüğü gibi, üye ülkeler arasında Kurumlar Vergisi oranlarında büyük farklılıklar yoktur. Ancak Türkiye’de, AB’de olmayan çok sayıda istisna ve muafiyet vardır(176).

c) Dolaylı Vergiler Alanında ki Uyumlaştırma Çalışmaları: Vergiler içinde, dolaylı vergilerin uyumlaştırılması, mal ve sermaye hareketlerini doğrudan etkilediği için öncelik taşır. Dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasının hukuki temelleri, Roma Antlaşmasının 99.maddesinde yer almıştır(177). Türkiye’de, 1985 yılında KDV sistemi kabul edilmiş ve uygulamaya geçilmiştir. KDV sistemiyle , bir üretimin, nihai tüketime

(175) Ayşe Günay, **op.cit.**, s.153

* A.Serdar Aksoy, Mehmet Çiftçi, **op.cit.**, s.15

(176) **ibid.**

(177) Nurettin Bilici , “Avrupa Birliği ve Türkiye KDV’nin Temel Esasları”, **Mali Hukuk**, sayı 51, Eylül-Ekim , 1994, s.22

kadar geçirdiği ekonomik kademelerden, belgeye bağlanarak geçmesi amaçlanmıştır. KDV yayılı muamele vergilerinin dikey entegrasyonu teşvik eden ve ihracatta malların taşıdığı verginin hesabını, güçleştiren, olumsuz etkilerini ortadan kaldırmaktadır. Avrupa Birliğinde, vergiler içinde, dolaylı vergilerin uyumlaştırılması, mal ve sermaye hareketlerini, doğrudan etkilediği için, öncelikli olarak KDV'nin birlik ülkelerinde uyumlaştırılması çalışmalarına başlanmıştır ve bu doğrultuda çıkarılan direktiflerle KDV'de uyumlaştırma büyük ölçüde tamamlanmıştır(178). Avrupa Birliği Komisyonu, KDV konusunda, üye ülkelerin vergi sistemlerinin tedrici olarak yakınlaştırılması prensibini kabul ederek bir dizi direktifler yayınlamıştır. Muamele vergileri alanındaki uyumlaştırma, 1967 yılında çıkarılan, 1.Direktifle gerçekleştirilmiştir. Bu direktifle, KDV topluluğun ortak bir gider vergisi olarak kabul edilmiş ve en geç 1 Ocak 1970 tarihine kadar uygulanan değişiklik gider vergilerinin terk edilerek KDV sistemine geçilmesi kararlaştırılmıştır. A.B. üyesi bazı ülkelerin, KDV uygulamasına geçiş tarihleri ve KDV oranları aşağıdaki tablodaki (Tablo 11) gibidir(179).

Türkiye'de üç oranlı Katma Değer Vergisi sistemi uygulanmaktadır. Genel KDV oranı %18 dir. Ekli bir sayılı listede yer alan mal ve hizmet teslimleri yüzde 1, iki sayılı listede yer alanlar için yüzde 8 oranı uygulanmaktadır. Topluluk ülkelerinde de standart oranın yanında indirimli ve artırılmış oranlar mevcuttur(180).

Tablo 11 : Avrupa Birliği Ülkelerinde KDV Yürürlük Tarihi ve Standart Oranları *

<u>ÜLKELER</u>	<u>KDV YÜRÜRLÜK TARİHİ</u>	<u>STANDART ORANLAR (%)</u>
Almanya.....	1968.....	14
Fransa.....	1968.....	19
Hollanda.....	1969.....	20
Lüksemburg.....	1970.....	12
Belçika.....	1971.....	19
İtalya.....	1973.....	18
İrlanda.....	1972.....	.25

(178) Hasan Aydın , “Türk KDV Mevzuatının A.B. KDV Mevzuatından Farklılıkları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, sayı 100, Ocak 1997, s.85

(179) Nurettin Bilici, **op.cit.**, s.23

(180) A.Serdar Aksoy, Mehmet Çiftçi, **op.cit.**, s.12

* Nurettin Bilici, **op.cit.**, s.23

İngiltere.....1973.....	25
Danimarka..1967.....	22
Yunanistan1987.....	18
İspanya..1986.....	.12
Portekiz.....1986.....	.16
Türkiye.....1985.....	.10

Avrupa Birliğinde, KDV'nin temel özellikleri 1967 yılında kabul edilen 2. Direktif ve 1977 yılında kabul edilen 6. Direktif de belirlenmiştir. 2. Direktif, ortak bir KDV sisteminin yapısını ve uygulama şeklini ortaya koymuştur. 6.Direktifte'de KDV matrahının uyumlaştırılarak, A.B. içinde, yeni bir öz kaynak tesisine imkân hazırlamıştır. Bu direktifle vergi sınırlarının kaldırılabilmesi için KDV'nin daha ileri düzeyde uyumlaştırılması amaçlanmıştır(181).

Avrupa Ekonomik Andlaşmasının vergilere ilişkin hükümleri, özellikle Andlaşmanın 95-99. maddelerinde yer almıştır. Vergilerin ahenkleştirilmesi ile ilgili asıl hükümler 99. ve 101. maddelerde yer almaktadır. Bunlardan muamele vergilerinin ahenkleştirilmesine ilişkin 99.madde hükmünde: “Komisyon, üye devletler arasında yapılacak mübadelelere uygulanacak telafi edici önlemler de dahil olmak üzere, çeşitli üye devletlerin muamele vergilerine, tüketim vergilerine ve diğer dolaylı vergilere ilişkin mevzuatların Ortak Pazar'ın çıkarı yönünden ne şekilde ahenkli hale getirilebileceklerini inceler. Komisyon, bu konularda, Konsey'e önerilerde bulunur. Konsey, 100 ve 101.maddeler hükümleri saklı kalmak kaydıyla, bu konularda ittifakla karar alır.” Görülüyor ki, Roma Andlaşmasının 99.maddesi topluluk içinde muamele vergilerinin ahenkleştirilmesini açıkça belirtmektedir(182). Avrupa Birliğinde, ortak pazarın düzgün işlemesi, KDV'ye tabi mal ve hizmetlerin serbest ve bozulmamış dolaşımının sağlandığı sağlıklı rekabet koşullarını gerektirmektedir. KDV oranlarında uyumlaştırma çabaları da bu gereksinimin bir parçasıdır ve serbestçe sınır ötesi ticaret yapılan bir alanda ticaret sapmalarından ve haksız rekabetten kaçınma amacından doğmaktadır. Avrupa Birliği ortak KDV sisteminde, oran yapısına ilişkin olarak üye ülkelerin Direktifler çerçevesinde belirlenen kıstaslara uyum sağladıkları ve oran uyumlaştırması konusunda belli ölçüde mesafe kaydettikleri görülmektedir. Ancak üye ülkeler de vergilendirme yetkilerinden vazgeçmek istememektedirler. 29 Ekim 2004 tarihinde imzalanan Avrupa Birliği

(181) **ibid.** s.24

(182) Salih Turhan, **op.cit.**, s.408

Anayasasında vergilendirme, geçmişte olduğu gibi üye ülkelerin ulusal veto haklarını koruduğu alanlardan biri olarak sayılmıştır. Üye ülkeler arasında Direktiflere uyum sağlansa da, vergi sistemleri ve KDV oran düzeyleri üye ülkeler arasında halen farklılıklar göstermektedir(183).

Tablo 12’de görüldüğü gibi Türkiye’de uygulanan KDV oranı Topluluk üyeleri ile uyumludur. Üye ülkelerde en düşük standart KDV oranı Malta, Lüksemburg ve Kıbrıs Rum tarafında yüzde 15 olarak uygulanırken, en yüksek oran yüzde 25 ile İsveç, Danimarka ve Macaristan’da uygulanmaktadır(184).

Tablo 12 : Üye Devletlerin Uyguladıkları Genel KDV Oranları *

ÜLKE	STANDART ORAN	ÜLKE	STANDART ORAN
Almanya	16	İtalya	20
Avusturya	20	Kıbrıs	15
Belçika	21	Lithuania	18
Çek Cumhuriyeti	22	Litvanya	18
Danimarka	25	Lüksemburg	15
Estonya	18	Macaristan	25
Finlandiya	22	Malta	15
Fransa	19,6	Polonya	22
Hollanda	19	Portekiz	19
İngiltere	17,5	Slovakya	19
İrlanda	21	Slovenia	20
İspanya	16	Yunanistan	18
İsveç	25	Türkiye	18

A.B. KDV rejimi ile Türk KDV rejiminin temel ilkeleri açısından, belli başlı farklılıkları şunlardır(185) :

1. A.B.’ de “Tüketim Tipi KDV” ** uygulamasına karşın, Türkiye’de KDV, Tüketim Tipi ve “Gelir Tipi KDV” *** arasında bir KDV özelliği göstermektedir.

(183) Hakan Karabacak, “Avrupa Birliği’nde Katma Değer Vergisinin Oran Yapısı”, **Maliye Dergisi**, sayı: 147, Ocak-Şubat 2005, s.54

(184) A.Serdar Aksoy, Mehmet Çiftçi, **op.cit.**, s.13

* **ibid.**

(185) Hasan Aydın, “Türk KDV Mevzuatının Avrupa Birliği KDV Mevzuatından Farklılıkları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, sayı 100, Ocak 1997, s.85-89

** *Tüketim Tipi KDV* ; Satış bedelleri toplamından mal alışları ile yatırım malları alımlarında indirilmektedir. Bu durumda vergi matrahının tespitinde yalnızca tüketim harcamaları esas alınır.

*** *Gelir Tipi KDV* : Tüketim ve yatırım harcamaları vergiye tabi olmakta ; ancak amortisman payları da , mal alışlarıyla birlikte satış bedelinden düşülmektedir.

2. Ülkemizde, taşıt alım vergisi ve banka ve sigorta muameleleri vergisi KDV dışında kalmıştır. A.B.’ de ise, bu konularda KDV çerçevesinde vergilendirilir.

3. KDV kanunumuza göre, bir vergilendirme döneminde indirilecek KDV toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından fazla ise aradaki fark belli istisnalar dışında mükellefe iade edilmez, sonraki dönemlere aktarılır. A.B. uygulamasında ise hesaplanan KDV’nin indirilecek KDV’sinden az olması durumunda mükellefin isteğine göre indirilmeyen KDV ya mükellefe hemen iade edilmekte, ya da bir sonraki döneme devredilmektedir.

4. A.B. uygulamasında, yatırım malları için ödenen KDV’nin tamamının, aynı dönemde indirilmesine müsaade edilerek “tüketim tipi” KDV modeli uygulamasına karşın, Türkiye’de kural olarak “gelir tipi” KDV modeli benimsenmiştir. Dış ticaret müsteşarlığından, teşvik belgesi alınan, yatırım malları açısından ise, A.B. modeli “tüketim tipi” esas alınmıştır.*

5. A.B. ülkelerinde ve ülkemizde “varış ülkesinde değerlendirme ilkesi “ yürürlüktedir. Ancak 16 Aralık 1991 tarihli konsey direktifi ile 1 Ocak 1997 tarihinden itibaren “varış ülkesinde vergilendirme” prensibinden vazgeçilerek , “çıkış ülkesinde vergilendirme”** yani malların üretildiği ülkede vergilendirilmesi uygulamasına geçilmesi planlanmıştır. Yeni rejimin kesinleşerek, yürürlüğe girmesi, A.B.’ den yaptığı ithalatı ihracatına nazaran daha fazla olan Türkiye’nin aleyhine olacaktır(186).

6. Bir mal üzerinde, düşük oran uygulayan üye ülke, aynı mala yüksek oran uygulayan diğer üyeler karşısında, rekabet üstünlüğü elde eder. Üretim maliyetlerinin eşit olduğunun varsayılması durumunda, belli bir ürünün fiyatı, KDV oranı düşük olan ülkede yüksek olan ülkeye nazaran daha düşük olur. Bu durumda KDV oranlarının düşük olduğu ülkelere, yüksek olan ülkelere, alış verişi için hareket başlar. Dolayısıyla, ülkeler arasında KDV’lerinin uyumlaştırılması ayrı bir önem taşır.

Türk KDV oranları A.B. direktifi ile kabul edilen KDV oranlarına nazaran daha yüksektir. Ayrıca A.B.’ de yükseltilmiş oran uygulaması kaldırılmış olmasına karşın, Türkiye’de, binek otomobilleri ve beyaz eşya da dahil olmak üzere, geniş bir ürün yelpazesi için uygulanmaktadır. Dolayısıyla, KDV oranlarının, uyumlaştırma açısından, birliğin kabul ettiği iki oranlı sisteme yaklaştırılmasında fayda vardır(187).

* “Ülkeye giren mallar vergilendirilirken, ihraç edilen mallar üzerindeki KDV iade edilmekte, böylelikle bu mallar vergiden arındırılmaktadır.”

** “ Malların üretildiği ülkede vergilendirilmesidir.”

(186) Nurettin Bilici, **op.cit.**, s.31

(187) Hasan Aydın, **op.cit.**, s.89

Tüketim vergileri alanındaki uyumlaştırma çalışmaları; Tüketim üzerinden alınan vergilerin, malların serbest dolaşımı üzerindeki doğrudan etkileri konusu, A.B. kurucu antlaşmasının (Roma antlaşması) 99. Maddesinde, bu alanda vergi uyumlaştırması yapılmasına, imkân tanıyacak şekilde düzenlenmiştir. A.B. Komisyonu bu alanda, çok sayıda uyumlaştırma önerisi geliştirmiş ancak, sadece tütün üstünden alınan vergilerin uyumu, A.B. Konseyi tarafından kabul edilmiştir. Ulusal farklılıklar, vergi oranlarında uyum sağlamayı imkânsız hale getirdiğinden, Komisyon özel tüketim vergilerinde, tam bir uyum sağlama amacını değiştirmiştir(188). Ulusal vergi sistemleri, toplumsal koşulların ve geleneklerin etkisi altında gelişir. Dolayısıyla özel tüketim vergilerinde uyumlaştırmayı gerçekleştirmek zorlaşır. Örneğin ülkelerin içki ve lüks tüketim mallarının vergilendirilmesi konusundaki düşünceleri farklılık arz edebilmektedir(189). Türkiye’de Avrupa Birliği Vergi Sistemi ile uyum sağlamak amacıyla Özel Tüketim Vergisi Kanunu 01.08.2002 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Söz konusu kanun ile çeşitli vergi, fon, pay adı altında ki 16 çeşit yük kaldırılarak, ÖTV kapsamına dahil edilmiştir. Ülkemizde Vergi miktarları değer esasına göre belirlenmişken, AB’de miktar esası geçerlidir. Türkiye’de özel tüketim vergilerinin kapsamı daha geniş tutulmuştur(190).

Avrupa Birliğine uyum çerçevesinde 1615 sayılı Gümrük Kanunu’nu yürürlükten kaldıran 27.10.1999 tarih ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu getirilmiştir. Avrupa Birliği yasal uyum çalışmalarının sonucu olarak çıkarılan 4458 sayılı Gümrük Kanunu, KDV kanununda da değişiklik yapılması ihtiyacı doğurmuştur. 4503 sayılı kanun ile KDV kanununda ithalat istisnasını düzenleyen 16.madde değiştirilmiş, teminat işlemlerini düzenleyen 49.maddeye fıkra eklenmiş, bu maddelerdeki ibareler yeni Gümrük Kanununa uyumlaştırılmıştır. 6.maddede ki hizmetin vergilendirilmesinde ki ‘değerlendirme’ ölçütü kaldırılmış ve deprem veya sel felaketi nedeniyle zayı olan mallara ait KDV’nin indirimine de imkân tanınmıştır. 4503 sayılı kanun ile KDV Kanununun 6.maddesinde ki hizmetin vergilenmesi için öngörülen ‘hizmetin Türkiye’de değerlendirilmesi’ ölçütünden vazgeçilmek suretiyle uluslararası çifte vergilendirmeye yol açan bu uygulamalardan vazgeçilmiştir. 4503 sayılı kanunun 3.maddesi ile KDV kanunu 6.maddesinin (b) bendi ‘hizmetin Türkiye’de yapılması veya hizmetten Türkiye’de faydanılması’ olarak

Düzeltilme

(188) İbrahim Hüvez , Adnan Uyar, “Özel Tüketim Vergisi ve Gümrük Birliği Sürecinde Özel

Tüketim Vergisi Uyumlaştırma Çalışmaları”, **Vergi Dünyası**, sayı 183, Kasım 1996, s.85

(189) Mircan Yıldız, **op.cit.**, s.23-24

(190) A.Serdar Aksoy, Mehmet Çiftçi, **op.cit.**, s.13

değiştirilmiştir. Hizmetin Türkiye’de değerlendirilmesi halinde Türkiye’de vergilendirilmesini öngören mükerrer vergilemeye neden olan yaklaşımı, 4503 sayılı kanun ile kaldırılması, AB yasal uyum sürecinde ki olumlu düzenlemeler arasında yer almaktadır(191).

Dördüncü Bölüm

ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEMeye İLİŞKİN ANLAŞMA MODELLERİ VE TÜRKİYE’NİN ULUSLAR ARASI ÇİFTE VERGİLENDİRME SORUNUNA YAKLAŞIMI

A. ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEYİCİ ANLAŞMA MODELLERİ

Model, gerçek bir olayın nedenlerini ortaya çıkarabilmek için, bazı basitleştirici varsayımlar yapılarak oluşturulan örnektir. Gerçek olaylar çoğu kez karmaşık bir yapıdadır. Modeller gerçeğe ulaşmamamıza ve öngöründe bulunmamıza yardımcı olduğu sürece, yararlı birer analiz teknikleridir(1). Model anlaşmalarda, devletlerin görüşmelerine temel oluşturan ve ilke, tanım, yöntem ve yorum bakımından yeknesak kurallar getiren, bağlayıcı sayılmayan, uluslar arası metinlerdir(2). Uluslar arası kuruluşları, model anlaşma yapmaya iten çeşitli nedenler vardır. İki devletin temsilcilerinin bir araya gelerek, çifte vergilendirmeyi önleyen ve ortadan kaldıran bir anlaşma taslağı üzerinde görüş birliğine varmaları oldukça güç, uzun ve yorucu bir çalışmayı gerektirmektedir. Üstelik ülkelerin vergi sistemlerindeki farklılıklar, tarafların çatışan çıkarları, karmaşık vergileendirme sorunları, ortak bir metin üzerinde kısa zamanda anlaşmayı olanaksız kılar(3).

Model anlaşmaların en önemli yararlarından biride, görüşme sürelerini kısaltması ve anlaşmanın akdini kolaylaştırmasıdır. Model anlaşmalar ülkeler arasında mevzuat ve uygulama bütünlüğü sağlamaktadır. Model anlaşmalar uygulanma esnekliğine sahiptirler. Model anlaşmalar bağlayıcı nitelikte değildirler, sorunların çözüm yollarını gösteren bir araç niteliğindedir(4). Dolayısıyla, tavsiye niteliği ağır basan model anlaşmalar, esas olarak yol gösterici ve aydınlatıcı özelliklere sahiptirler(5).

-
- (1) Halil Seyidoğlu, **Ekonomik Terimler – Ansiklopedik Sözlük**, Ankara: Güzem Yayınları, 1992, s.592
 - (2) B. Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, İstanbul: Beta Yayınevi, 1995, s.43
 - (3) Selahattin Tuncer, **Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, Ankara: Sevinç Matbaası , Eskişehir İktisadi İdari İlimler Akademisi Yayın No: 112-66, 1974 , s.51
 - (4) B. Yaltı Soydan, **loc.cit.**
 - (5) Levent Demirağ, “Uluslar arası Vergi Anlaşmaları”, **1990-91 Hesap Uzmanları Konferansları II**, Ankara : 1991 , s.126

Dünya ekonomisinde bölgeselleşme ve küreselleşme hareketleri sayesinde sermayenin ve emeğin serbest dolaşımı birçok uluslar arası kuruluş tarafından temel doktrin olarak benimsenmiştir. Bunun sonucunda uluslar arası mal ve hizmet piyasalarının birbirine entegre olması hızlanmış; bu ise dünya ekonomisine büyük bir ivme kazandırmış; ekonomik canlanma her alanda etkisini hissettirmiştir. Her iki ülkenin de vergilendirme yetkilerini kullanmalarında farklı kriterleri benimsemelerinden uluslar arası hukuksal çifte vergilendirme problemi ortaya çıkmıştır(6). Özellikle bir vergi anlaşmasının bulunmaması veya konuya ilişkin yeterli düzenlemeleri içermemesi durumunda, ulusal mevzuatta bulunan hükümlere karşı çifte vergilendirme durumlarıyla karşılaşılması olasıdır. Ulusal mevzuatta yer alan hükümlerin kullanımı hemen hemen sadece kaynak ilkesi ile yerleşim ilkesinin çatışması durumunda; yerleşim ülkesinde geliştirilen çözümlerle sınırlıdır. Oysa çifte vergilendirme her iki ülkenin de kaynak ilkesini veya yerleşim ilkesini uygulaması durumunda da söz konusu olmaktadır. Bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının bulunmaması durumunda sorunun çözülmesi olanağı kalmamaktadır(7). Çifte Vergilendirmeyi Önleme anlaşmaları, anlaşmaya taraf olan Akit Devletlerin her ikisinde de kazanç elde eden gerçek ve tüzel kişilerin elde ettikleri kazançların vergilendirilmesinde mükerrer vergilendirmeyi önlemek amacıyla imzalanmaktadır. Vergi anlaşmalarının temel amacı, mükerrer vergilendirmeyi önlemek olmakla birlikte gelişmekte olan ülkeler bu amacın yanında yabancı sermayenin ülkelerinde elde ettikleri kazançlar üzerinden fazla vergi almak için de vergi anlaşması imzalayabilmektedirler(8).

Artan globalleşme ve bunun sonucu olarak sermaye hareketlerinin artması, dünya üzerinde refahını artırmaya çalışan ve bu amaçla yabancı sermaye çekmeye çalışan ülkeleri bir rekabet ortamına sokmuştur. Söz konusu sermayeyi çekmek isteyen ülkeler, vergi sistemlerinde bir takım düzenlemelere gitmiş ve diğer ülkelerle bir rekabet içerisine girmişlerdir. Bu rekabetin en yaygın yaşandığı alanlardan biri olan vergi, ülkelerin mobil sermayeyi kendi ülkelerine çekmek için sıklıkla başvurduğu hatta bazen diğer ülkelerin vergi tabanlarında aşınmaya neden olacak şekilde kullanarak zararlı vergi rekabetine yol

(6) Levent Başak, “Çifte veya Mükerrer Vergileme Problemini Doğuran Nedenler”, **Vergi Sorunları**, sayı: 200, Mayıs 2005, s.102

(7) A.Bayazıt Balcı, “Uluslar arası Çifte Vergilendirme Sorunları-II”, **Vergi Dünyası**, sayı: 264, Ağustos 2003, s.22

(8) Levent Başak, **op.cit.**, s.83

açtıkları bir alan olmuştur. Vergi rekabeti, bütün modern devletlerde gelirin asıl kaynağını oluşturan bireysel ve kurumsal gelir vergilerini tehdit etmektedir. Bu tehditlerin başında, vergi yükünün sermaye üzerinden işgücüne kayması gelmektedir(9). Ülkeler, mevcut uluslar arası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma modellerinden faydalanarak, vergi kayıplarını minimize etmeye ve ekonomilerin en az olumsuz etkilenmesini amaçlarlar.

Aşağıdaki tabloda (Tablo 13) tarihsel gelişim süreci içerisinde, Model Vergi Anlaşmalarının kronolojik gelişimi yer almaktadır.

Tablo 13 : MODEL VERGİ ANLAŞMALARININ TARİHSEL GELİŞİMİ *

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 Cemiyetince 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

Vergi Anlaşmaları, devletlerden birinin vergilendirme yetkisini sınırlandırarak, diğerinin vergilendirme yetkisini kabul etmekte yâda vergilendirme yetkisini devletler arasında paylaştırmaktadır. Bu yüzden , model anlaşmaların , vergilendirme yetkisinin

(9) İhsan Günaydın, Levent Yahya Eser, “Uluslar arası Vergi Rekabetinin Vergi Oranları, Vergi Gelirleri ve Vergi Yükünün Dağılımı Üzerine Etkisi”, **Vergi Sorunları**, sayı: 202, Temmuz 2005, s.148-151

* Çetin Kara , “Uluslararası Çifte Vergilendirme ve Türkiye'nin Akdettiği Anlaşmalar”, **Maliye Dergisi** , Eylül-Aralık 1995 , s.85

hangi devlete bağlandığına ilişkin kuralları, modelin temel felsefesini oluşturur(10). Aşağıdaki tabloda, (Tablo 14) ülkelerin aralarında akt edecekleri vergi anlaşmalarına ilişkin genel prosedür verilmiştir.

Tablo 14 : BİR VERGİ ANLAŞMASI GÖRÜŞMELERİNE İLİŞKİN 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 Yapılır.
 - 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 Sonuçlandırılı bilirse Parafe Edilir.
- Anlaşma Ülke Dillerine Tercüme Edilir; Anlaşmanın İmzalanacağı Yer ve Tarih Belirlenir.
- Anlaşma Tarafların Anlaşma Kağıtlarına Yazılır ve İmzalanır.
- Anlaşma Tarafların Parlâmentosunda Onaylanır; Onay Belgelerinin Teati Edileceği Yer ve Tarih Belirlenir.
- Onay Belgeleri Teati Edilir
- Anlaşma Yürürlüğe Girer

İki devletin temsilcilerinin bir araya gelerek çifte vergilendirmeyi önleyen ve/veya ortadan kaldıran bir anlaşma taslağı üzerinde görüş birliğine varmaları oldukça güç, uzun ve yorucu bir çalışmayı gerektirmektedir. Devletlerin ya aynen veya çoğunluğunu örnek alarak uyguladıkları model anlaşmalar, devletlerin görüşmelerde karşılaştıkları teknik sorunları çözümlenmeye yardımcı olmaktadır. Model anlaşmalar bağlayıcı olmamakla birlikte, uygulanmaları halinde, görüşme sürelerini kısaltarak anlaşmaların sonuçlanmasını kolaylaştırmaktadır.

(10) B. Yaltı Soydan, **op.cit.** , s.44

* Çetin Kara, **op.cit.** , s.88

1. O.E.C.D. Çifte Vergilendirmeyi Önleyici Anlaşma Modeli

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma taslakları hazırlamış, bu örgüte üye devletler kendi aralarında imzaladıkları ikili anlaşmalarda bu taslakları örnek olarak kullanmışlardır. Bu taslaklarda çifte vergilendirme sorununa sermaye ve teknoloji ihraç eden gelişmiş ülkelerin çıkarları açısından bakılmış, dolayısıyla vergilendirme de ikamet ilkesi üzerine ağırlık verilmiştir(11). O.E.C.D. , Avrupa İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı tarafından, gerek gelir ve servet, gerekse tereke ve veraset vergileri üzerinde mükerrer vergilemeyi önlemeyi amaç edinen, model anlaşma metinlerinin hazırlanmasının, oldukça uzun bir geçmişi vardır(12). Uluslararası mükerrer vergilemeyi önleme hususunda ülkelerin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına bakış açısı da bu sorunun giderilmesinde önemli bir yere sahiptir. Çeşitli nedenlerle gelişmekte olan ülkeler OECD Model Anlaşmasına soğuk bakmışlardır. Bu nedenle, OECD Model Anlaşmasına dayanarak herhangi bir vergi anlaşmasına taraf olunmamıştır(13).

a) O.E.C.D. Anlaşma Modeli'nin Tarihsel Gelişimi

II. Dünya savaşı sonrası yıllarda, Marshall yardım fonunun işletilmesi için oluşturulan “Avrupa Ekonomik İşbirliği Organizasyonu” (Organisation for European Economic Co-operation-O.E.E.C.) , 1961 yılında kapsamı genişletilerek “Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı” O.E.C.D.” haline dönüştürülmüştür. O.E.E.C.- Avrupa İktisadi İşbirliği Teşkilatı Konseyi, 1956 yılında kurulan “Mali İşler Komitesi- The Fiscal Committee” ni, gelir ve servet vergilerinde çifte vergilendirmeden kaçınma yolunda somut teklifleri gösteren bir anlaşma modeli hazırlama ile görevlendirmişti. Vergileme hakkını, oturan ülkeye tanıyan bir model ile maddelerin yorumlanmasına ilişkin, bir dizi rapor hazırlayan Komite, O.E.E.C.’nin 1961 yılında O.E.C.D. adı altında yeniden düzenlenmesinden sonra da varlığını korumuş ve çalışmalarını sürdürmüştür(14).

(11) Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi, 13.Baskı, 2005, s.61

(12) Selahattin Tuncer, **op.cit.**, s.55

(13) Levent Başak, **op.cit.**, s.111

(14) Mehmet Akbay, “Milletlerarası Vergi Anlaşmaları”, **Vergi Dünyası**, sayı 113, ocak 1991, s.5

Mali Komite, 1958–1961 yılları arasında “Çifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılması- The Elimination of Double Taxation” konusunda, dört ayrı rapor hazırlamış ve bunlar O.E.E.C.-Avrupa İktisadi İşbirliği Teşkilatınca yayınlanmıştır. Ayrıca Komite, 25 maddelik anlaşma taslağına 6 madde daha eklenerek tamamlanmış ve O.E.C.D. Konseyinin uygun gördüğü, gelir ve servet vergilerinde çifte vergileme anlaşma taslağı, raporla birlikte yayınlanmış ve gerek uygulamada gerekse bilimsel çevrede büyük ilgi görmüştür. Bu tarihten sonra imzalanan gelir ve servet vergilerinde çifte vergilemeyi önleyen pek çok anlaşma bu modele göre hazırlanmıştır(15).

O.E.C.D. teşkilatı, 9 yıllık bir aradan sonra, gelir ve servet vergilerinde çifte vergilendirmeyi önleyen 1963 modeli üzerinde değişiklikleri ve tavsiyeleri gösteren ön çalışma raporu 1972 yılı nisan ayında yayınlamıştır(16). O.E.C.D.’nin 1963 “Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşma Projesi“ ’nin temel ilkelerini şöyle özetleyebiliriz(17);

- Gelirin vergilendirilmesi, esas olarak, kişiselik-ikametgâh ilkesine bağlanmıştır.
- Müteşebbis gelirlerinin vergilendirilmesinde işyeri ölçüsü esas alınmıştır.
- Sermaye değerinin artışlarından doğan kazançlarla menkul veya gayrimenkul malların satışından elde edilen kazançların, malların bulunduğu ülkede vergilendirilmesi öngörülmektedir.
- Ücretler ve serbest meslek kazançları faaliyetinin yapıldığı devlette vergilendirilmektedir.
- Gayrimenkul gelirleri bunların bulunduğu ülkede vergiye tabiidir.
- Menkul malların, bir servet unsuru olarak vergilendirilmesinde, malların bulunduğu ülke yetkilidir.

Dünya ekonomisinde bölgeselleşme ve küreselleşme hareketleri sayesinde sermayenin ve emeğin serbest dolaşımı birçok uluslararası kuruluş tarafından temel doktrin olarak benimsenmiştir. Bunun sonucunda uluslararası mal ve hizmet piyasalarının birbirine entegre olması hızlanmış; bu ise dünya ekonomisine büyük bir ivme kazandırmış; ekonomik canlanma her alanda etkisini hissettirmiştir(18). Vergilendirme yetkisinin geliri elde eden kişinin i kamet ettiği devletle gelirin kaynağı olan devlet

Düzeltilme

(15) Selahattin Tuncer, **op.cit.** , s.55-56

(16) **ibid.**, s.56

(17) Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, Ankara: İmaj Yayıncılık, 5.baskı, Ekim 2001, s. 67-68

(18) Levent Başak, **op.cit.**, s.102

arasında paylaşıldığı durumlarda OECD anlaşma projesi çifte vergilemeyi önleyici hükümler öngörmekte ve bu hususta imzacı ülkelere istisna veya mahsup yöntemlerinin kullanılmasını tavsiye etmektedir(19).

Vergilendirme yetkisinin geliri elde eden kişinin ikamet ettiği devletle, gelirin kaynağı olan devlet arasında paylaşıldığı durumlarda, O.E.C.D. anlaşma projesi, çifte vergilemeyi önleyici hükümler öngörmekte ve bu hususta imzacı ülkelere istisna veya mahsup yöntemlerinin kullanılmasını tavsiye etmekteydi. Daha sonraki yıllarda, 1963 model anlaşmasında açık bırakılan özel konular ve gerekse değişen ekonomik ilişkiler ve vergi sistemlerinin ortaya çıkardığı ihtiyaçlarla ilgili çalışmalar sonunda, bu modelin madde ve yorumları gözden geçirilerek, 1977 yılında revize edilmiş modeli hazırlanmış ve yayınlanmıştır. Gelir ve servet vergileri dışında, O.E.C.D. tarafından veraset ve intikal vergilerinde çifte vergilendirmenin önlenmesi konusunda bir anlaşma modeli , “Model Double Taxation Convention on Estates and Inheritance and on Gifts”, hazırlanarak 1983 yılında yayınlanmıştır(20). O.E.C.D. Konseyi 23 Temmuz 1992 tarihli kararı ile “Gelir ve Servet Üzerinde Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Modeli”nin bazı hükümlerinde değişiklik yapmış ve bundan sonraki metin ve yorum değişikliklerini daha kolay gerçekleştirmek için, tavsiye niteliğindeki modeli değişken sayfalar halinde hazırlamıştır(21).

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), uluslararası faaliyetlerden doğan çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılabilmesi için temel teşkil eden üç anlaşma modeli sunmuştur. Bunlardan ilki 1963 yılında, ikincisi 1977 yılında yayınlanmış (ABD’de yayınlanması nedeniyle U.S. Modeli olarak anılmaktadır.) ve üçüncü olarak ta 1992 yılında sunulan modeldir. Son dönemlerde OECD üyesi ülkelerde, vergi yasalarını sadeleştirmeye yönelik reformlar yapılması yönünde çalışmalar bulunmaktadır. Bu kapsamda, vergi oranları indirilirken, istisnalar kaldırılarak vergi matrahları genişletilmektedir(22).

(19) Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **loc.cit.**

(20) Mehmet Akbay, **loc.cit.**

(21) Murat Semercigil , “23 Temmuz 1992 Tarihli OECD Konsey Kararı ile Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Modelinde Yapılan Değişiklikler”, **Maliye Dergisi**, sayı.111, Ocak-Şubat 1993, s.3

(22) Semih Öz, “Karşılaştırmalı Vergi İstatistikleri ve Uluslararası Vergilendirmede Geleceğe Yönelik Eğilimler”, **Vergi Sorunları**, sayı:196, Ocak 2005, s.22

OECD Vergi Anlaşma Modeli (2003)*, ikametgâh ilkesini temel alan, vergilendirme yetkisinin kullanım hakkını ağırlıklı olarak yükümlünün mukim olduğu devlete bırakan bir anlaşma modeli olarak tanımlanır. Modelde ki temel yaklaşım ikametgâh devletinin vergilendirilmesinin asli, kaynak devleti vergilendirilmesinin ise tali olmasıdır(23). Bu nedenle, OECD modeline dayanan vergi anlaşmalarının, sermaye ithal ve ihraç eden ülkeler bakımından sermayenin akış yönüne göre, gelişmiş ülkeler arasında hazine dengesini bozmaksızın uygulanabildiği, buna karşılık gelişmekte olan ülkeler hazinesi aleyhine sonuçlar verdiği eleştirisi olagelmıştır(24).

OECD Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Modeli'nin revizyonunda, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma yöntemlerinin daha gelişmiş hale gelmesi ve OECD üyesi ülkelerde küreselleşme ve liberalleşme hareketlerinin hızlı gelişimi de etkin olmuştur. 1992 yılında ise revize için periyodik tarihlerde güncellemeye olanak sağlayacak "Gelir ve Servet Vergilerinde Vergi Anlaşması Modeli" yayınlanmıştır. Bu tarihten sonra da 1992, 1994, 1995 ve 1997 yıllarında Anlaşma Modelinde revizyon yapılmıştır. Bunlar arasında, 1997 yılında Anlaşma Modelinin OECD üyesi olmayan ülkelere etkisi ve bu ülkeler arasında kullanılması da dikkate alınarak yapılan revizyon ve eklenen 'II. Bölüm' dikkate değer olanıdır. OECD Model Anlaşmasında yapılan son değişiklikler 2000 ve 2004 yıllarında, bilgi değişimi ile ilgili 25 ve özellikle 26 ıncı maddelerde yapılan değişikliklerdir. OECD Model Anlaşması, 2004 yılı itibariyle, yaklaşık 2000'den fazla iki taraflı Ç.V.Ö. Anlaşmasına esas teşkil etmiştir(25).

b) O.E.C.D. Anlaşma Modeli'nin Hükümleri

O.E.C.D. Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Modeli, yedi bölüm ve otuz maddeden oluşmaktadır (26). Anlaşmanın I. Bölümünde anlaşma kapsamına ilişkin hükümler vardır. Birinci maddede, anlaşmanın kimlere uygulanacağından , ikinci maddesinde ise , anlaşma kapsamına giren vergilerden söz

Düzeltilme

- * OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Paris, 2003
- (23) Billur Yatlı, **Elektronik Ticarete Vergilendirme**, Der Yayınları, İstanbul 2003, s.112
- Manuel Pires, **International Juridical Double Taxation of Income**, Kluwer, Deventer, 1989, s.145-146
- (24) Billur Yatlı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Beta, İstanbul, 1995, s.43-44
- (25) Semih Öz, **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2005, s.40
- (26) Adnan Tezel, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması**, İstanbul: TÜSİAD Yayın No; T / 89.3.126. , 1989, s.67-88

edilmektedir. OECD Örnek Vergi Anlaşmasının kişiler açısından uygulama kapsamı, kişinin gelirinin kaynaklandığı yere göre değil de kişinin yerleşik sayıldığı yere göre belirlenmektedir. Yerleşik kişi tanımı, tümüyle ilgili ülkelerin ulusal mevzuatlarında ki düzenlemelere bağlı kılınmış olup, Anlaşma metninde genel bir tanıma gidilmemiştir. Bunun en önemli nedeni, ülkeler için son derece kritik nitelikte ki bu konunun, ülkeden ülkeye çok farklı düzenlemelere tabi tutulmuş olması ve genel kabul görececek bir tanımın yapılmasında ki güçlüktür. Örnek vergi anlaşması, mükellefin akit ülkelerden birinde tam mükellef statüsünde; diğerinde de dar mükellef statüsünde olmasını sağladıktan sonra; konuya ilişkin çözümlerin mükellefe uygulanmasını amaçlar. Vergi Anlaşması hükümlerinden yararlanabilmesi için mükellefin iki ülkeden en az birinde tam mükellef konumunda olması gerekir(27).

Anlaşma modelinin II. Bölümünde, tanımlamalarla ilgili, anlaşma bakımından mukim ve işyeri gibi kavramlar tanımlanmıştır. Üçüncü maddede kişi, şirket ve taraf olan devlet teşebbüsü, yetkili otorite gibi, sık sık kullanılan kavramların tanımı yapılmaktadır. Dördüncü maddede, mali ikametgâh kavramı hükme bağlanmıştır. Anlaşma bakımından anlaşmaya taraf olan devlet mukimi, anılan mevzuatı gereğince ikametgâhı, meskeni, iş merkezi veya benzer nitelikte herhangi bir kıstasa dayanılarak vergiye tabi tutulan bütün kişileri açıklamaktadır. Beşinci madde de ise, işyeri tanımı verilmektedir. İşyeri, işin veya faaliyetin tamamen veya kısmen yürütüldüğü sabit bir yeri ifade etmektedir. İşyeri kapsamına idare merkezi, şube, ofis v.b. kavramlar girer. OECD Örnek Vergi Anlaşmasının 5.maddesinde, daimi işyerinin genel bir tanımı verilmektedir. Bu tanıma göre bir daimi işyerinin varlığından söz edebilmek için; belli bir yer olarak bir işyerinin bulunması, bu işyerinin sabit nitelikte olması, işletmenin ticari faaliyetinin kısmen veya tamamen, genellikle işletmeye bağlı personel veya diğer kişiler eliyle bu işyerinden yürütülmesi gerekir. Daimi işyerinin oluşmaması, yapılan işin ticari faaliyet niteliğinde olmadığı anlamına gelmez; yalnızca kaynak ülkenin doğacak kazancı vergilendirme hakkına sahip olmadığını belirler. Bir kazancın ticari kazanç sayılıp sayılmaması tümüyle söz konusu ülkeleri ilgilendirir ve ulusal mevzuatlara göre ülkeden ülkeye farklılık gösterir(28).

(27) A.Bayazıt Balcı, “Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları”, **Vergi Dünyası**, sayı: 271, Mart 2004, s.10-11

(28) A.Bayazıt Balcı, “Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları”, **Vergi Dünyası**, sayı 278, Ekim 2004, s.39

Modelin III. Bölümü, gelirlerin vergilendirilmesi ilgili 16 maddeden oluşmaktadır. Bu bölümde, çeşitli gelir unsurlarının tanımlanması ve hangi devletin vergilendirme yetkisine tabi oldukları ele alınmaktadır. 6. maddede taşınmaz gelirlerinin vergilendirilmesini, 7.madde ticari kazançları, 8.madde deniz, hava ve kara ulaştırmasından doğacak kazançların vergilendirme yetkisini, 9. madde ortak teşebbüsleri, 10. madde temettüleri vergilendirilmesini, 11.madde faizlerde vergilendirme yetkisini, 12.madde gayri maddi hak bedellerini, 13.madde sermaye değer artış kazançlarını ve anlaşma modelini, 14-21. Maddeleri arasında da çeşitli meslek gruplarının vergilendirilmesi ile ilgili hükümleri düzenlemektedir.

Modelin IV. bölümü, servetin vergilendirilmesine ilişkin tek maddeden oluşturulmuştur. 22. maddenin ilk fıkrasına göre, taşınmaz mallardan oluşan servet, bu malların bulunduğu devlet tarafından vergilendirilecektir. İkinci fıkraya göre, bir işyerinin aktifine dahil taşınır malların veya serbest meslek faaliyetlerinde kullanılan mallar, buldukları devlette vergilendirilecektir. Üçüncü fıkra, uluslararası trafikte çalışan gemiler ile hava taşıtları ve iç sularda çalışan vapurlarla, bunların işletilmesine ayrılmış olan taşınır mallar, teşebbüsün fiili yönetim merkezinin bulunduğu akit devlette vergilendirilecektir. Dördüncü fıkraya göre ise, bir akit devlet mukimi, bir kişinin servetinin diğer tüm unsurları, yalnızca bu akit devlette vergilendirilecektir.

Anlaşma modelinin V. Bölümü, çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması yöntemine ilişkindir. 23. maddede, çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmak için istisna ve mahsup yöntemi olmak üzere iki yöntem öngörülmüştür. İstisna yönteminde, çifte vergilendirmeyi önlemeyi üstlenmiş olan devlet, vergiye tabi tuttuğu gelir ve servet toplamına, vergisi dışında ödenmiş olan servet veya geliri dahil etmemektedir. Mahsup yönteminde ise dışarıda ödenmiş olan verginin, ülke içinde hesaplanan vergiden indirimi kabul edilmektedir. Ancak indirilen tutar, diğer akit devletçe indirimden önce hesaplanan vergiye tabi gelir veya servete karşılık olan vergi miktarını aşmamaktadır.

Model anlaşmanın IV. Bölümü, özel hükümlerle ilgili beş maddeden oluşmaktadır. 24.madde, anlaşmaya taraf olan ülke vatandaşları arasında ayırım yapılmayacağını, 25.madde anlaşmaya taraf olan devletler arasındaki görüşme ve anlaşma usulüne ilişkin, karşılıklı anlaşma prosedürünü, 26.madde bilgi alışverişini, 27.madde anlaşma hükümlerinin, diploması ve konsoloslukların gerek devletler hukuku, gerek genel kurallara gerekse özel anlaşma hükümlerine göre yararlandıkları vergi ayrıcalıklarının etkilemeyeceğini, 28.maddede uygulama alanının genişletilmesine ilişkin hükümlerle genişlemesi adı altında maddeler yer alır.

Model anlaşmanın son bölümü olan VII. Bölümünde de, son hükümler başlığı adı altında iki madde yer alır. Anlaşmanın yürürlüğe girişi ve yürürlükten kalkması ile ilgili kurallar bu bölümde yer almıştır.

c) O.E.C.D. Anlaşma Modeli'nin Değerlendirilmesi

O.E.C.D. globalleşmeyi, satış ve üretimin uluslar arasılaşması, mal ve hizmetlerin ülkeler arasında serbestçe gönderilmesi, yeni bilgi ve iletişim teknolojilerinin geliştirilmesi ve e-ticaretin öneminin artması olarak tanımlamaktadır(29). Uluslararası sermaye akışının önemli ölçüde arttığı 1980 ve 1990'lı yıllarda sermaye geliri üzerinde ki ortalama efektif vergi oranı AB ve OECD ülkelerinde kabaca aynı kalmasına rağmen, işgücü üzerinde ki ortalama efektif vergi oranı %3-4 arasında bir artış göstermiştir. Burada ülkeler arasında zararlı vergi rekabetinin sonuçları görülebilmektedir(30). OECD Örnek Vergi Anlaşması, iki akit ülkeden birinde yerleşik gerçek veya tüzel kişilerin diğer akit ülkede elde edecekleri yurt dışı kazanç ve iratların, bu ülkelerden hangisinde vergilendirilmesi gerektiğini belirlemeye yönelik hükümler içerir. OECD Örnek Vergi Anlaşmasında öngörülen temel çözüm, yurt dışı gelirlerde vergilendirmenin mümkün olduğunca ülkelerden birinde yapılması şeklindedir. Bu konuda benimsenen yaklaşım, vergilendirmenin genellikle, yalnızca mükellefin yerleşim ülkesinde yapılmasıdır. Buna karşılık sınırlı bazı durumlarda vergilendirmenin yalnızca kaynak ülkede yapılmasına da izin verilmektedir. Ayrıca diğer bazı durumlarda da yurt dışı gelirin kaynak ülkede vergilendirilmesi olanağı tanınırken; nihai vergilendirme hakkı yerleşim ülkesine bırakılmaktadır. OECD Örnek Vergi Anlaşmasında ticari kazançla ilişkin hükümler, yurt dışı ticari kazançlarda vergilendirme hakkını genel olarak yerleşim ülkesine tanımaktadır(31).

İşyeri(Permanent Establishment), OECD Modelinde ve bir dizi vergi anlaşmasında tanımlanmış bir bağlama noktasıdır(32). Bağlama noktaları, belirli bir gelir unsurunun Akit devletlerden birinin vergilendirme yetkisine bağlanması için kullanılan hukuksal

Düzeltilme

(29) İhsan Günaydın, Levent Yahya Eser, “Uluslar arası Vergi Rekabetinin Vergi Oranları, Vergi Gelirleri ve Vergi Yükünün Dağılımı Üzerine Etkisi”, **Vergi Sorunları**, sayı: 202, Temmuz 2005, s.125

(30) **ibid.**, s.135

(31) A.Bayazıd Balcı, **op.cit.**, s.38

(32) Billur Yaltı, **Elektronik Ticarete Vergilendirme**, Der Yayınları, İstanbul, 2003, s.109

nedenlerdir. Maddesel bağlama noktaları, maddi durumlara ilişkindir ve gelirin kaynak ülkenin vergilendirme yetkisine bağlanmasına yol açmaktadır. Kişisel bağlama noktaları ise, kişisel nitelik taşımakta ve gelirin ikametgâh ülkesinin vergilendirme yetkisine bağlanması sonucunu vermektedir. Bunlar mali ikametgâh, daimi mesken, hayati çıkarların merkezi, kalmayı adet edinilen oturma yeri, uyrukluk ve etkin yönetim merkezidir(33).

O.E.C.D. tarafından hazırlanan modelin temel özelliği, anlaşmanın iki taraflı görüşmeler için geçerli olması ve tavsiye niteliğinin ağır basmasıdır. O.E.C.D. Üyesi ülkelere, aralarında yapacakları anlaşmalarda, yol gösterici ve aydınlatıcı bir fonksiyon görmektedir. O.E.C.D. Modelinin diğer bir önemli özelliği de, modele uygun olarak yapılacak ikili bir anlaşma, iktisaden zayıf olan akit ülkenin aleyhine olur. Çünkü O.E.C.D. örgütüne üye ülkelerden birkaç tanesi hariç, çoğu gelişmiş ülkeler grubunda yer almaktadır. İktisaden ilerleme yolunda bulunan bu memleketlerin O.E.C.D. teşkilatı içindeki rolleri, diğerlerine nazaran, çok daha azdır. Teşkilatın maddi yükünü de çoğunlukla üstlenen ileri ülkeler, komitelerin ve genel sekreterliğin çalışmasına da hakim bulunmaktadır. Dolayısıyla, O.E.C.D. anlaşma modelinde, gelişmiş ülkeler yararına birçok hükümler yer alır (34).

O.E.C.D. Modelinde, ikametgâh devletinin vergilendirilmesi asıl, kaynak devletinin vergilendirilmesi ise talidir. O.E.C.D. anlaşma modelinde, vergilendirme yetkisi yatırımcının veya iş sahiplerinin ikamet ettiği ülkeye tanınmaktadır. Ancak, bir ferдин ikamet ettiği yer ile olan ekonomik bağı ne derece kuvvetliyse, sermayesinin yatırmış olduğu yer ile ilgisi ve bağıda o derece kuvvetli olmaktadır. Ekonomik bakımdan bağımlılık, gelirin elde edildiği ülke ile mevcut bulunmaktadır. Oysa ikametgâh esasından hareket edildiğinde, gelirin elde edildiği ve kar ikliminin bulunduğu yer tamamıyla ihmal edilmiş olur ve böylece vergileme, iktisaden geri kalmış ülkenin aleyhine sonuçlanmış olur. İktisadi bağ, vergileme bakımından, vatandaşlık bağlarından daha sıkıdır. Ancak karın elde edildiği yer dikkate alınmadığı takdirde, ikametgâh esasına göre vergileme, iktisaden geri ülkenin sömürülmesi sonucunu verir(35).

Düzeltilme

(33) Billur Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Beta, İstanbul, 1995, s.123-155

(34) Necmi Karakullukçu, **Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, Ankara: Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı No:149, Damga Matbaası, 1971, s.16

(35) **ibid.**, s.17

Özellikle, O.E.C.D. Anlaşma Modeli'nin 10., 11., 12., 21. maddeleri, iktisaden ileri ülkeler lehine işleyen maddelerdir. Örneğin, O.E.C.D. Anlaşma Modeli'nin 15.maddesinde, yabancı işgücü ücretlerinin vergilendirme yetkisi, gelişmiş ülkelere tanınmıştır. Bu hüküm bakımından, ikamet ilkesinden, vazgeçilerek, kaynak ilkesine dönülmüştür. Bu hükümde de görüleceği üzere, gelişme yolunda olan ülkelerin, gelişmiş ülkelere işgücü ihraç ettikleri dikkate alınır, bu hükmünde gelişmekte olan ülkeler aleyhine olduğu görülebilir. Yine anlaşma modelinin 10.maddesinde; patent (alameti farıka) gibi hakların vergilendirilmesinde, yetki, kural olarak ikamet edilen ülkeye tanınmıştır. Bu durumda, teknoloji ithalatı yapan gelişmekte olan ülkeler aleyhindedir(36).

O.E.C.D. Modeli, çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılabilmesi için, muafiyet ve mahsup yöntemi gibi, iki alternatif yöntem öngörmektedir. Muafiyet yönteminde, ikametgâhın bulunduğu devletin, diğer devlette vergilendirilebilir nitelikteki gelir ve servet için muafiyet tanıyacağı hükme bağlanmaktadır. Mahsup yönteminde, ikametgâhın yer aldığı devlet, kaynak devlette, anlaşma hükümleri gereğince vergilendirilebilen gelir ve servet için ödenen vergiye eşit miktarda mahsup olanağı tanınmaktadır. Ancak ikametgâhın bulunduğu devlette, vergiden mahsup edilecek miktar, kaynak devlette elde edilen gelir ve edinilen servet için, mahsup işlemi yapılmadan önce hesaplanan vergi miktarını aşamayacaktır. Böylece kaynak devlette, ikametgâhın bulunduğu devlete göre daha yüksek oranda vergi alınması dolayısıyla ortaya çıkan fazla verginin, diğer gelir ve servet unsurları için ikametgâhın bulunduğu devlette ödenecek vergiyi azaltmaması sağlanmış olmaktadır(37). O.E.C.D. Model Anlaşmasının, çifte vergilendirmeyi önleme dışında, uluslar arası sermaye hareketlerinden doğan kurumlar vergisi uyumsuzluklarının önlenmesine katkısı yoktur. İstisna yöntemi, sermaye kaçışını, mahsup yöntemi de vergi ihracatını özendirilmektedir. O.E.C.D. Model Anlaşmasında yer alan, yurt içi ve yurt dışı yatırımlar arasında ayırım yapılmaması ilkesi, sermaye ihracatçısı ülkelerin ayrımcılığını önlememektedir(38).

OECD Modeli ikametgâh ilkesine dayanmaktadır. Bu ilke, bir devletin mukimi sayılan gerçek ve tüzel kişilerin, nerede elde etmiş olurlarsa olsunlar bütün gelir ve servet

Düzeltilme

(36) Selahattin Tuncer, **op.cit.**, s.82-98-102

(37) Murat Semercigil, **Çifte Vergilendirmeyi Önleyici Anlaşma Modelleri**, Ankara: Başbakanlık Basımevi, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını No:236, 1982, s. 94-95

(38) Ömer Faruk Batırel , “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Konusunda OECD Model Antlaşması ve Kurumlar Vergisi Uyumu” , **Vergi Dünyası**, sayı 111, Kasım 1990, s.48-49

unsurlarının vergilendirme hakkını o devlete vermektedir(39). Sonuç olarak O.E.C.D. Anlaşma Modeli, anlaşmaya taraf olanlardan her ikisinin de gelişmiş ülke olması durumunda, ekonomik açıdan dengeyi bozmamakta, her iki ülkenin de hazine çıkarlarına hizmet edebilmektedir. Aynı model, taraflardan birinin gelişmekte olan ülke olması halinde ise dengeyi koruyamamakta ve hazine çıkarları, gelişmekte olan ülke aleyhine bozulmaktadır. O.E.C.D. modeli bu nedenle tek yönlü olmakla eleştirilmektedir(40).

2. U.N. Çifte Vergilendirmeyi Önleyici Anlaşma Modeli

Milletler Cemiyetinde olduğu gibi II. Dünya savaşından sonra B.M.'de çifte vergilendirmenin olumsuz etkilerinin önlenmesi amacıyla, anlaşma modeli geliştirilmesi konusunda çalışmalarda bulunulmuştur. Birleşmiş Milletler, bu çalışmaları OECD'den farklı olarak, yürürlükte olan anlaşma modellerinin gelirin elde edildiği kaynak ülkede hazine kaybına yol açacak şekilde düzenlendiği için gelişmekte olan ülkeler tarafından kabul edilmemesi nedeni ile gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında vergi anlaşması imzalanmasının kolaylaştırılması ve her iki tarafında mali çıkarlarını koruyacak tekniklerin bulunması amacıyla başlatılmıştır(41).

a) U.N. Örgütü Tarafından Yapılan Çalışmaların Tarihsel Gelişimi

Uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi konusunda yapılan ilk çalışmalardan biri, sonradan yerini Birleşmiş Milletlerin "United Nations" aldığı Milletler Cemiyetinde "League of Nations" , 1921 yılında başlatılmıştır. Bu çalışmalarda, vergileme hakkının oturan ülkeye mi, yoksa kaynak ülkeye mi tanınması gerektiği ve diğer ülkede istisna uygulaması gibi hususlar incelenmiştir. Milletler Cemiyetinin bu alanda yaptığı çalışmalar

Düzeltilme

(39) M.Zühtü Yücelik , **Konferanslar**, Ankara, AİTA, 1971, s.6

(40) Ali Ildır, **Uluslararası Muhasebede Vergilendirme Sorunları**, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Bursa, 1999, s.73

- Radebough Lee, Greys Sidney, **İnternational Accounting and Multinational Enterprises**, USA, 1993, s.514

(41) Semih Öz, **op.cit.**, s.40-41

1946 Londra Konferansında, tamamlanan bir taslakla sonuçlanmıştır. Bu taslak 1945 tarihinde kurulan B.M.'lerin Ekonomik ve Sosyal Konseyi tarafından ele alınarak geliştirilmişti. B.M. örgütünün İktisadi Komitesi, 1947 yılında aldığı bir kararla, belge niteliğinde olan vergi anlaşmalarının yayınlanmasına karar vermiştir. U.N. Modeli esas olarak 1977 O.E.C.D. Modeli esas alınarak , “Birleşmiş Milletler Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında Çifte Vergileme Anlaşma Modeli” olarak adlandırılan nihai metin 1978 yılında onaylanarak 1980 yılında yayınlanmıştır(42).

Yapılan çalışmalar sonucunda, 1980 yılında “Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında Çifte Vergilendirme Anlaşması Modeli”* ve iki şerh karara bağlanmıştır. 1990’larda uluslararası ekonomik, finansal ve mali çevrelerde olan değişiklikler, yeni finansal enstrümanların kullanılmaya başlanması, transfer fiyatlandırma mekanizmalarında ki gelişmeler, vergi cennetlerinin büyümesi, küreselleşmenin uluslar arası ekonomik ilişkilere etkisi ve OECD anlaşma modelinde yapılan revizyonlar, mevcut anlaşmalardan elde edilen deneyim ve yorumlarda dikkate alınarak BM anlaşma modelinde değişiklik yapılması gereği duyulmuştur. Bu çalışmalar sonucunda, 1999 yılında “BM Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında Çifte Vergilendirme Anlaşma Modeli” son haline getirilmiştir. Bu revizyonun amacı, 1980’li yıllardan itibaren yatırım ve ticaretin küreselleşmesi ile gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin uluslararası vergi politikalarında görülen ilerlemelerdir(43).

1990’lı yılların ortasında, OECD, Gelir ve Servet Vergilerinde Vergi Anlaşması Modelinde 1992, 1994, 1995 ve 1997 güncellemeleri yapılmıştır. Bu revizyonlardan sonra UN örgütü uzmanları da UN modelinin revizyonu hakkında çalışmaya başlamışlardır. Bu çalışmalar sonucunda 1999 yılında son haline getirilmiş ve UN, Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında Çifte Vergileme Anlaşma Modeli 2001 yılında yayınlanmıştır(44).

b) U.N. Anlaşma Modeli’nin Hükümleri

Birleşmiş Milletler Modeli, O.E.C.D. Modeli ile benzer yapıya sahiptir. Birleşmiş Milletler Anlaşma Modeli yedi bölüm ve yirmi dokuz maddeden oluşmaktadır. Anlaşma

Düzeltilme

(42) Mehmet Akbay, **loc.cit.**

* UN, Model Double Taxation Between Developed and Developing Countries

(43) Semih Öz, **op.cit.**, s.41

(44) Bart Kusters, http://adb.org/Documents/Events/2003/Tax_Conference/Text_kusters.pdf, “The UN Model Tax Convention and its Recent Developments, International Buredu of Fiscal Documentation, s.2

Modelinin I. Bölümünde anlaşma kapsamına giren kişiler ve vergiler yer almaktadır. Birinci maddede anlaşmanın kimlere uygulanabileceği, ikinci maddede ise anlaşma kapsamına giren vergiler belirtilmiştir.

Anlaşma Modelinin II. Bölümünde tanımlamalarla ilgili üç madde yer almıştır. 3.maddede genel tanımlamalar, 4. maddede mukim başlığı adı altında mali ikametgâhı, 5. maddede işyeri kavramı tanımlanmıştır. III. Bölümde, gelirlerin vergilendirilmesi başlığı adı altında, 6. maddede taşınmaz gelirlerin, 7. maddede teşebbüs kazançların, 8. maddede gemicilik, iç su yolları ve hava taşımacılığının, 9. madde ortak teşebbüslerin, 10. maddede temettülerin, 13. maddede sermaye değer artış kazançlarının vergilendirilmesi ve 14.-21. Maddeleri arasında ise çeşitli meslek gruplarının ülke dışında faaliyet gösterip, gelir elde etmeleri durumunda ne şekilde vergilendirileceği hükme bağlanmıştır.

Anlaşma Modeli'nin IV. Bölümü servetin vergilendirilmesine ilişkindir. 22.madde de, taşınmazlardan oluşan servetin, bu malların bulunduğu devlet tarafından vergilendirilmesini kabul etmiştir. Ayrıca, bir işletmenin aktifine kayıtlı taşınır malların veya bir serbest meslek faaliyetinde kullanılan malların buldukları devlet tarafından vergilendirileceği belirtilmektedir. Uluslar arası trafikte çalışan gemiler ile hava taşıtları ve iç sularda çalışan vapurlarla, bunların işletilmesine ayrılmış olan taşınır malların, teşebbüsün fiili yönetim merkezinin bulunduğu devlette vergilendirileceğini hükme bağlanmıştır.

Anlaşma Modeli'nin V. Bölümünde, çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması yöntemlerinden bahsedilmektedir. Yöntem olarak istisna ve mahsup yöntemleri düzenlenmiştir. İstisna yönteminde, çifte vergilendirmeyi üstlenmiş olan devlet, vergiye tabi tuttuğu gelir ve servet toplamına, vergisi dışarıda ödenmiş olan servet ve geliri dahil etmeyecektir. Mahsup yöntemine göre ise de , asıl olarak dışarıda ödenmiş olan verginin ülke içinde hesaplanan vergiden indirimi kabul edilmektedir. Ancak tutar, diğer akit devlet tarafından indirilmesinden önce hesaplanan vergiye tabi gelir veya servete karşılık olan vergi miktarını aşamayacaktır. Anlaşma Modeli'nin VI. Bölümünde "Özel Hükümlerle" ilgili 4 madde vardır. 24.maddede, anlaşmalara taraf olan ülke vatandaşları arasında her iki ülkede ayırım yapılamayacağını, 25.maddede karşılıklı anlaşma prosedürü, 26.maddede bilgi alışverişinden, 27.maddede diplomasi ve konsolosluk memurlarının vergi ayrıcalıklarını etkileyemeyeceğinden bahsedilmektedir.

Anlaşma Modeli'nin VII. Bölümü "Son Bölüm" başlığı altında, 28.maddede anlaşmanın yürürlüğe girmesini, 29.maddede ise yürürlükten kalkmasını düzenlenmektedir(45).

c) U.N. Modeli'nin Değerlendirilmesi

O.E.C.D. Modeli'nin gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında akdedilmiş anlaşmalarda yetersiz kalması nedeniyle, alternatif olarak düzenlenen U.N. Modelinde, kaynak ülkenin vergilendirilmesine ağırlık verilmektedir. U.N. Modeline hakim olan görüş, anlaşmalara taraf olan devletlerin hukuki ve ekonomik koşullarını göz önüne alarak, anlaşmadan elde edilecek fayda ile hazineye yüklenen fedakarlıkları dengeleme esasına dayanmaktadır. U.N. Modeli, gelirin doğduğu ülkenin vergilendirilmesini ön plana çıkararak, bu dengesizliği ortadan kaldırmaya çalışır. U.N. Anlaşma Modeli de , zorlayıcı değil, yol gösterici niteliğe sahiptir(46). Birleşmiş Milletler Vergi Anlaşması, genelde ele aldığı gelir unsurları itibarıyla vergileme yetkisini elde edildiği veya doğduğu ülkeye bırakması nedeniyle genellikle gelişmekte olan ülkelerin kendi aralarında veya bunların gelişmiş ülkelerle akdettikleri anlaşmalarda esas alındığı görülmektedir(47).

UN Model Anlaşmasına dayanılarak yapılmış olan yaklaşık 800'den fazla anlaşma vardır. Bu 800 anlaşmanın en az 700 ünde taraf gelişmekte olan ülkeler arasında yapılmıştır. 100 tanesi de OECD üyesi ülkeler arasındadır(48).

B. O.E.C.D. ve U.N. ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEYİCİ ANLAŞMA MODELLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Birleşmiş Milletler Modeli gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında yapılacak anlaşmalara , O.E.C.D. Modeli ise , gelişmiş ülkeler arasında yapılacak anlaşmalara

Düzeltilme

(45) Murat Semercigil, **op.cit.**, s.31-56

(46) Soydan, **op.cit.**, s.46-47

Tuncer, **op.cit.**, s.50

(47) Çetin Kara, **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Türkiye Uygulaması**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ekim 2000, s.6

(48) Bart Kusters, **loc.cit**

ilişkindir(49). U.N. Modeli, kaynak ilkesine öncülük tanırken, O.E.C.D. Modelinde ikametgâh ilkesine dayalı vergilendirme yetkisi egemendir. U.N. Modelinde işyeri kavramının tanımı, O.E.C.D. Modeline nazaran, kaynak ülkenin vergilendirme yetkisini kullanma hakkını artıracak şekilde geniş tutulmuştur. U.N. Modelinde, yatırım gelirleri üzerinde kaynak ülkeye ait tevkifat oranlarının artırılabilmesi için üst sınırlar esnek tutulmuştur. Serbest Meslek Kazançlarında da, kaynak devletinin vergilendirme yetkisini kullanmasına olanak tanıyan düzenlemeler getirilmiştir. Ayrıca U.N. Modelinde, uluslararası taşımacılık kazançları için tercihli seçenekler sunulmuştur(50). O.E.C.D. Modelinde egemenlik genişlemesine ilişkin bir madde yer alırken, U.N. Modelinde, sömürgecilik Birleşmiş Milletler ilkelerine ters düştüğünden yer verilmemiştir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının temel esprisi kaynak veya ikametgâh prensiplerinden birine ağırlık verip, ilgili devletin, paylaşımından önemli bir pay almasını sağlamaktadır. OECD Modeli temelde ikametgâh prensibine ağırlık vererek sorunu çözmektedir. Birleşmiş Milletler Modeli ise, ağırlığı kaynak prensibine doğru çekmeye çalışan bir model olarak tanımlanmaktadır(51).

Sabit işyeri (permanent establishment), OECD ve BM Anlaşma Modellerinin 5'inci maddelerinde tanımlanmaktadır. İşyeri, OECD ve BM 'nin çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin anlaşma modellerinde de tanımlanmaktadır. Bu anlaşma modellerine göre, bir teşebbüsün kazançları, diğer devlette yalnızca sabit işyerine atfedilen miktarla ilgili vergilendirilmektedir. İşyeri ise bir işletmenin, işinin tamamen yâda kısmen yürütüldüğü yerdir. Bu kapsamda, yönetim yeri, şube, büro, fabrika, atölye ve doğal kaynakların elde edilmesine yarayan yerler ve benzerleri iş yeri olarak sayılmaktadır. Ancak, devletler imzaladıkları anlaşmalarda iş yerine dahil olan ya da olmayan unsurlar konusunda daha farklı düzenlemelere yer verebilmektedirler(52).

OECD Anlaşmasının 3.paragraf hükmü, inşaat taahhüt işleri ile ilgili olup; bu tür işlerde kaynak ülkede vergilendirme yapılabilmesini; işin 12 aydan uzun sürmesine yani; 'yıllara sair inşaat işi' niteliğini alması koşuluna bağlamaktadır. BM modelinde ise bu

Düzeltilme

(49) Çetin Kara “Uluslararası Çifte Vergilendirme ve Türkiye'nin Akdettiği Anlaşmalar”, **Maliye Dergisi**, Eylül-Aralık 1995, s.54

(50) Soydan, **op.cit.**, s.47

(51) Çetin Kara, **op.cit.**, s.55

(52) Semih Öz, “Devletlerin Vergilendirme Yetkileri Sınırının E-Ticaret Açısından Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, sayı: 147, Ocak- Şubat 2005, s.91-92

süre, inşaat taahhüt işinin 6 ayı aşması durumunda kaynak ülkede vergilendirme yapılabilineceği belirtilmiştir. BM tarafından hazırlanan bu metnin amacı, gelişmiş ülkelerle gelişmekte olan ülkeler karşılaştırıldığında gelişmekte olan ülkelerin yurt dışı inşaat taahhüt işlerinin daha fazla olması nedeniyle gelişmekte olan ülkelere bir avantaj sağlama gayretidir. OECD ve BM anlaşma metinleri karşılaştırıldığında, OECD anlaşmasında inşaat taahhüt işlerinde daimi işyeri sayılan yerler arasında belirtilen ‘bina inşaatı’(bulding site), fabrika vb ‘yapımı’ (construction) ve ‘kurma projesi (installation project) kavramlarına ek olarak: ‘montaj projesi’ (assembly) ve ‘gözetim işleri’ (supervisory activities) ifadelerine yer verilmiştir(53).

Birçok ülkenin vergi sisteminde kaçınma yolları olarak, vergi cennetleri zararlı bir rol oynamaktadır. Altmıştan fazla vergi cenneti dünyayı kapsamaktadır. Bu vergi cennetleri, gizlilik ve zayıf düzenleme gibi dürüst olmayan yararlar ve düşük vergi veya vergisiz çevreler sunarak mobil sermayeyi çekmek için birbirleri ile rekabet etmektedirler. Vergi cennetleri, şirket veya kişisel gelirin vergilemesinde mukim olmayanlara geniş ve gizli muafiyetler sunmaktadır. Uluslararası vergi anlaşmaları, ciddi olarak yirminci yüzyılın ikinci yarısında başlamıştır. Vergi cennetlerinden en fazla gelişmekte olan ülkeler etkilenmektedir(54). OECD, uluslararası vergiden kaçınmanın sadece zengin ülkelerin hükümetlerini değil, fakat orta gelirli ülkelerin hükümetlerini de rahatsız eden bir problem olduğunu teyit etmiştir. Hükümetlerin ise, vergi yükümlülüklerini minimize etmek için agresif stratejiler uygulayan zenginleri önlemek için aciz ve isteksiz olduğu görülmektedir. Unutulmamalıdır ki vergi cennetini kullanan insanlar, dünyada çalışan insanlar tarafından ödenen vergiler üzerinde ki bedavacılarıdır(55). Son yıllarda, resmi ve gayri resmi olarak, mali ve finansal kötüye kullanmalarla mücadele etmeye yöneltilen uluslar arası gayretlerde belirgin bir artış olmuştur. Vergiyi kötüye kullanma ile mücadele etmek için yapılan global gayretlerin en önde geleni OECD’nin zararlı vergi uygulamaları projesidir. Bu proje, ödül ve ceza yaklaşımı ile zararlı vergi uygulamalarını elimine etmeyi amaçlamaktadır. Ceza uygulamasında, OECD projesi vergiyi kötüye kullanan ülkelerin listesini düzenli olarak çıkarmaktadır. OECD , işbirliği yapmayan vergi cennetleri

Düzeltilme

(53) A.Bayazıt Balcı, **op.cit.**, s.48

(54) İhsan Günaydın, “Vergi Cennetleri Global Yoksulluk Probleminin Bir Nedeni midir?”, **Vergi Sorunları**, sayı: 206, Kasım 2005, s.124–125

(55) **ibid.**, s.136

listesinde ki ülkelerin sayısının azalmasının zararlı vergi uygulamalarını bitirme başarısının bir göstergesi olduğunu iddia etmektedir(56).

UN 2001 modeli ve OECD 2000 modeli ile yapılan değişiklikler sınırlı sayıda, ancak önemlidir. UN modeli ve OECD modelinde ki temel farklılıklar madde 5 (İşyeri), 7 (Ticari Kazanç), 9 (Ortak Teşebbüsler), 10 (Temettüleri), 11 (Faiz), 12 (Gayrimaddi hak bedelleri), 13 (Sermaye değer artış kazançları) ve 21 (Diğer Gelirler)'de dir. Ayrıca madde 14'te ki serbest meslek kazançları OECD'de iptal edilmiş ancak UN modelinde hala mevcuttur ve daha geniş kapsamlı olarak UN modelinde yer almıştır. Genel tanımlamaların yer aldığı 3.maddede de düzeltmeler yapılmıştır. UN ve OECD modellerinde ki genel tanımlamalar, birebir aynı değildir(57).

Düzeltilme

(56) İhsan Günaydın, “Vergi Cennetleri Global Yoksulluk Probleminin Bir Nedenimidir?-II”, **Vergi**

Sorunları, sayı: 207, Aralık 2005, s.153–154

(57) Bart Kusters, **op.cit.**, s.3

C. TÜRKİYE’NİN ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRME SORUNUNA YAKLAŞIMI

Türkiye üçüncü ülkelerle gelir üzerinden alınan vergilerde çifte vergilendirmeyi önleme ve vergi kaçakçılığına engel olma anlaşmalarını gelirin hem elde edildiği devlette, hemde geliri elde edenin mukim olduğu devlette ayrı ayrı vergilendirilmesini önlemenin yanı sıra, diğer devlette yatırım yapan, teknoloji götüren veya hizmet sunan kişilerin bu diğer devletin tüm yükümlülerine kıyasla daha ağır vergilendirilmesinin önüne geçmek, başka bir ifadeyle ayırım yapmamak ve yabancı yatırımcılar ve girişimciler açısından vergilemeyi belli ilkelere bağlamak suretiyle iç mevzuattaki değişkenliğin uzun vadeli planlama açısından yaratacağı sakıncaları ortadan kaldırmak amacıyla akdetmektedirler. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının metinlerinde genellikle kapsanan kişiler, kavranan vergiler, genel tanımlar, ikamet, işyeri, gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelir, ticari kazançlar, deniz ve hava taşımacılığı, bağımlı teşebbüsler, temettüleri, faiz, gayrimaddi hak bedelleri, sermaye değer artış kazançları, serbest meslek faaliyetleri, bağımlı faaliyetler, yöneticilere yapılan ödemeler, sanatçı ve sporcular, öğrenci ve profesörler karşılıklı anlaşma usulü bilgi değişimi, diplomat kimliğinde ki memurlar ve konsolosluk memurları, yürürlüğe girme ve yürürlükten kalkma konuları ile ilgili maddeler yer almaktadır(58).

Türk Vergi Sistemi, gelir ve kurumlar vergisi açısından ilke olarak Türkiye’de altı aydan fazla yerleşmiş sayılan ve gelir elde eden gerçek kişi tam mükellefler ile kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan kurumların yurt içi ve dışı faaliyetlerden elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesi esasına dayanmaktadır.* Türkiye’de altı aydan fazla yerleşmemiş sayılan gerçek kişiler ile kanuni ve iş merkezinden her ikisi de Türkiye’de olmayan kurumlar ise dar mükellef olarak tanımlanmakta ve yalnızca Türkiye’de elde ettikleri (kaynak ilkesi) gelirleri dolayısıyla vergilendirilmektedirler. Ayrıca Türkiye’de yerleşik olmayan dar yükümlülerin ihraç edilmek üzere Türkiye’den satın aldıkları malları Türkiye’de satmaksızın ihraç etmeleri halinde, bu işlerden doğan kazançları, gelir vergisinden istisnadır(G.V.K. md. 7/1). Türk vergi mevzuatında, ikamet esasına göre vergilendirilen tam mükelleflerin yurt dışı faaliyetlerinden elde ettikleri gelirlerin

Düzeltilme

(58) Yücel Güçlü, http://www..mfa.gov.tr/MFA_tr/DisisleriBakanligiYayinlari, Son Güncelleme: 24.08.04, s.1

* Gelir Vergisi Kanunu’nun 1-8 ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 9-12 inci maddesinde yer almıştır.

Türkiye’de vergilendirilmesinde, ilke olarak, yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye’de bu gelirler için ödenen vergilerden mahsubu yönünde düzenlemeler bulunmaktadır. Ayrıca yurt dışında elde edilen bazı kazançlara istisna uygulaması ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına göre vergilendirme ve korumalı mahsup yöntemi de diğer kullanılan yöntemlerdir(59).

1. Türkiye’nin Uluslararası Vergi Anlaşmaları Karşısındaki Tutumu ve Tercih Edilen Model

OECD Model Anlaşması 1960’lı yıllarda yayımlandığı halde Türkiye ilk vergi anlaşmasını Avusturya ile 1970 tarihin de imzalamıştır. Türkiye uzun bir süre herhangi bir Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması imzalamasa bile, mükerrer vergilendirmeyi önlemek, için OECD tarafından yapılan birçok çalışmaya katılmış ve bu konuda aktif bir rol oynamıştır. Çünkü OECD ülkesi olarak Türkiye gelişmekte olan ülkeler arasında önemli bir yere sahiptir(60). Türkiye, çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin iki taraflı anlaşmaları imzalamak ve görüşme masasına oturmak hususunda, 1983 yılına kadar çekimser davranmış ve bu tarihe kadar, biri Avusturya (yürürlüğe giriş tarihi 01.01.1974) , diğeri Norveç’le (yürürlüğe giriş tarihi 01.01.1977) olmak üzere, iki ülke ile görüşmeleri sonuçlandırmıştır. Ancak, 1980 sonrası dışa açılma politikalarına paralel olarak anlaşma görüşmeleri de hız kazanmış ve Türkiye’ye sermaye, üstün teknoloji ve hizmet akımlarını hızlandırmak amacıyla, gelişmiş ülkeler ve yakın gelecekte piyasalarına girebileceğimiz gelişmekte olan ülkeler ile görüşmeler başlatılmıştır(61). Türkiye’nin akdetmiş olduğu anlaşmaların çoğunluğu OECD Modeline göre akdedilmiştir. Bununla beraber bazı hükümler UN Modeline yaklaşan düzenlemeler içermiştir(62).

Türkiye’nin vergi anlaşmaları imzalamasının zorunlu olup olmadığı konusunda bazı görüşler ileri sürülmüştür;(63)

Düzeltilme

(59) Semih Öz, **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2005, s.45

(60) Levent Başak, “Çifte veya Mükerrer Vergileme Problemini Doğuran Nedenler”, **Vergi Sorunları**, sayı: 200, Mayıs 2005, s.111

(61) Çetin Kara, “Uluslararası Çifte Vergilendirme ve Türkiye’nin Akdettiği Anlaşmalar”, **Maliye Dergisi**, Eylül-Aralık 1995, s.55

(62) Billur Yaltı, **Elektronik Ticarete Vergilendirme**, İstanbul, Der Yayınları, 2003, s.143

(63) Selahattin Tuncer, **Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, Ankara: Sevinç Matbaası, Eskişehir İktisadi İdari İlimler Akademisi Yayın No: 112-66, 1974, s.172-173

a) Türkiye'nin Uluslararası Vergi Anlaşması İmzalaması Gerektiği Yönündeki Olumlu Görüşler

Türk Vergi Hukuku'nda, çifte vergilendirmeyi önlemeyi içeren bazı hükümler bulunmaktadır. Çifte vergilendirmenin önlenmesi için, yabancı devletler Türkiye ile vergi anlaşması imzalamak isteyeceklerdir. Türkiye, uluslararası ekonomik ilişkiler yönünden, çifte vergilendirme anlaşmalarıyla bazı olumsuzlukların önüne geçebilir. Örneğin, devletler arasında sermaye ve işgücü akımının olumsuz etkilenmesi bu anlaşmalarla önlenabilir. Anlaşmalar yoluyla, devletler arasında 'vergi güvenliği' de sağlanabilir. Vergi güvenliği; vergi kanunlarının, kanun koyucunun güttüğü amaçlara uygun bir şekilde uygulanmasını sağlamak amacıyla, vergi sistemine yerleştirilen vergi güvenlik önlemleridir. Türkiye, özellikle, sermaye ithal eden ülke olduğundan, yabancı sermayeyi özendirmek için, bu sermayeden doğan kazancın vergilendirme rejiminin, vergi anlaşmaları yoluyla açıklığa kavuşturması faydalı olur. Ayrıca Türkiye, vergi anlaşması imzaladığı akit devletlerin vergi idareleri ile ilişkileri geliştirebilecek ve daha etkin çalışabilecektir.

b) Türkiye'nin Uluslararası Vergi Anlaşması İmzalamasının Zorunlu Olmadığı Yönündeki Olumsuz Görüşler

Türkiye'nin vergi anlaşması imzalamasının zorunlu olmadığı yönünde görüşler vardır. Onlara göre, Türkiye, kendi sistemine uygun olarak getirdiği tek taraflı hükümlerle, çifte vergilendirmeyi önlemiş durumdadır. Onlara göre, Türkiye'de vergi yükü fazla değildir. Dolayısıyla yatırımcılar, bu vergilere kolayca katlanabilirler. Diğer bir gerekçe olarakta, Mahsup Yöntemi'nin ayrıca bir vergi anlaşması imzalanmasına ihtiyaç bırakmadığı gösterilmektedir. Çünkü Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 43. ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 123. maddeleri, yükümlülerin yabancı ülkelerde ödedikleri vergilerin mahsubu olanağını getirmiştir(64)

O.E.C.D. Modeli gelişmiş ülkeler yararına hazırlanmış bir modeldir. Bu yüzden, Türkiye'nin gelişmiş bir ülke ile ikili bir vergi anlaşması imzalaması durumunda, Türkiye'nin çıkarlarına ters düşebilecektir. Türkiye'nin vergi anlaşması yapmasının bir yararı olmayacaktır. Ayrıca , O.E.C.D. model anlaşmasına göre yapılan vergi anlaşmaları,

(64) Emir Taylan, "Vergi Anlaşmaları ve Türkiye'nin Konu Üzerindeki Çalışmaları", **Vergi Dünyası**, sayı 37, Eylül 1984, s.51

Türkiye'nin vergilendirme yetkisine sınırlandırmalar getirerek, vergi gelirlerinin azalmasına sebep olacaktır. Bu yüzden, O.E.C.D. modelinin kendi koşullarına uymadığını gören ülkemiz, Maliye Bakanlığı bünyesinde konu ile ilgili çalışmalara başlayarak 1969 mayıs ayında “Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Amacıyla Yapılacak Anlaşmalar için Türk Projesi” başlığı altında bir tasarı hazırlanmıştır(65).

c) Türkiye'nin Genel Tutumu ve Tercih Edilen Model

Birleşmiş Milletler modelinin OECD modelinden belli başlı farkı, ona kıyasla kaynak ilkesini daha fazla halde kullanması idi. Bu bakımdan, genellikle, az gelişmiş denilen ülkeler için daha uygun sayılmaktadır. Çifte vergileme konusunda belli bir ülke yararının bu modellerde öngörülen düzenlemelerle tamamen karşılanmayabileceği düşüncesi Türkiye'yi, kendi yararlarını daha iyi koruyacağına inandığı bir model geliştirmeye itmiştir(66). Türkiye, çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin iki taraflı anlaşmalar konusunda fazla aceleci olmamıştır. Bunun başlıca iki sebebi vardır. İlki O.E.C.D. Anlaşma Modeli'nin, gelişmiş ülkeler arasındaki ilişkilere göre düzenlenmiş olmasıdır. Türkiye'nin bu tip bir anlaşmada ki başlıca amacı, yabancı sermaye yatırımlarının en uygun koşullarda yurda getirilmesi ve kendimiz açısından en az vergi fedakârlığı ile anlaşmanın imza edilmesidir. İkincisi de, Türk Vergi Sistemi'nin, çifte vergilendirmeyi önleyici hükümleri bünyesinde bulundurmasıdır. G.V. K.'nun 123. ve K.V.K.'nun 43.maddeleri yabancı ülkelerde ödenen vergiler için mahsup imkânı tanınarak, tek taraflı kredi yöntemi ile kendi mükelleflerimizin çifte vergilendirilmesinin bir parça önüne geçilmektedir. Ne var ki bu tutum, dünya ile bütünleşmek zorunda olan Türkiye'nin ihtiyaçlarını karşılayamaz duruma geldiğinden, 1980'li yılların sonrasında değişmiştir(67).

Türkiye'nin diğer ülkelerle, çifte vergilendirmeyi önleyici anlaşmalar akdetmek amacıyla kullandıkları modelde temel aldığı ölçü; Türkiye'ye sermaye ihracında bulunan veya bulunması muhtemel olan ülkeler için, kaynak ülke olarak vergileme hakkını en yüksek düzeyde tutmak ve vergileme hakkından yalnızca sermaye ve teknoloji akımını hızlandıracağı ölçüde taviz vermek yönünde olmaktadır. Bu nedenle, gelişmiş ülkelerle akdedilen anlaşmalarda Birleşmiş Milletler Modeli hükümleri ağırlıklı olarak, Türkiye'nin

Düzeltilme

(65) **ibid.**, s.52

(66) Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, İmaj Yayınevi, 5.baskı, Ankara, Ekim 2001, s.68

(67) Murat Tokmakkaya, “Uluslararası Vergi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, sayı 182, Ekim 1996, s.83–84

akdettiği anlaşmalara yansıdığı görülür. Bunun yanı sıra, ülkemizin sermaye ve teknoloji ihraç ettiği veya edebileceği ülkeler içinde mukim ülke prensibiyle en yüksek vergilemeyi elinde tutabileceği ölçüsü esas alınmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerle akdedilen anlaşmalarda ise, O.E.C.D. Model Anlaşması hükümlerinin yansıdığı görülmektedir(68).

Türkiye kendi modelini geliştirirken, bir O.E.C.D. ülkesi olarak, O.E.C.D. Modelini esas almakla birlikte, O.E.C.D. Model Anlaşmasına koyduğu çekince ve şerhler çerçevesinde, kendi modeline, gelişme düzeyi farklılıklarından kaynaklanan, öncelik ve çıkar farklılıklarını da yansıtmaya çalışmıştır. Türk Anlaşma Modelinde temel amaç, çifte vergilendirmeyi önlemek suretiyle Türkiye'ye sermaye çekilmesinin ve yüksek teknoloji ithalinin sağlanmasıdır(69).

Anayasamızın 73'üncü maddesinde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde Kanunu belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir. Anayasamızın 90'ıncı maddesinin son fıkrasına göre, usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. Milletlerarası andlaşmalar imzalanmadan önce çeşitli müzakerelerden geçerek imza aşamasına gelmektedir. Milletlerarası anlaşmalar bazen uzun süren görüşmelerden sonra parafe edilmekte ve sonra imzalanmaktadır. Bazı anlaşmaların görüşme aşamasında ihtilaflar nedeniyle görüşmeler kesilmekte bu nedenle görüşmelere ara verilmekte, ancak daha sonra Akit Devletlerin ihtilaf konusu sorunları halletmelerini müteakiben anlaşmalar parafe edilmektedir. Dolayısıyla, andlaşmalar önce parafe edilmekte sonra imzalanmaktadır(70).

(68) Çetin Kara, **op.cit.**, s.55–56

(69) A. Feridun Güngör , “Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi ve Türkiye Uygulaması” , **Vergi Dünyası**, sayı 190, Haziran 1997, s.34

(70) Levent Başak, “Türkiye'nin İmzalamış Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Yürürlüğe Girme Prosedürü” , **Vergi Sorunları**, sayı: 201, Haziran 2005, s.85

2. Türkiye’de Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleyici Anlaşmaların Uygulanmasında Ortaya Çıkan Sorunlar

Devletler vergilendirme yetkilerini sadece iki taraflı anlaşmalarla değil, çok taraflı anlaşmalarla da sınırlandırabilirler. Ancak şimdiye dek çifte vergilendirmeyi önlemek amacı ile çok taraflı bir anlaşma imzalanamamıştır. OECD tarafından hazırlanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma taslağı bazı değişikliklere uğrayarak iki taraflı vergi anlaşmalarında kullanılmasına rağmen Avrupa Birliğine üye devletler arasında bile çok taraflı bir anlaşmaya konu yapılmamıştır. Vergilendirmeye ilişkin çok taraflı anlaşmalar ancak sınırlı konularda gerçekleşebilmiştir. 1931 yılında Cenevre’de Yabancı Motorlu Araçların Vergilendirilmesi ile ilgili çok taraflı anlaşma imzalanmış ve bu anlaşmaya 1936’da Türkiye’de dahil 22 devlet katılmıştır. Bu anlaşma BM de 1956’da yeniden imzaya açılmış ve 20 ülke daha anlaşmaya taraf olmuştur. Türkiye’nin katıldığı diğer birçok taraflı vergi anlaşması, BM çerçevesinde 1959’da imzalanan Milletlerarası Atom Enerjisi Ajansının İstisna ve Muafiyetleri Hakkında Anlaşmadır(71).

OECD Anlaşma modeli esas itibariyle gelişmiş ülkeler ile gelişmekte olan ülkeler arasında akdedilen vergi anlaşmalarında kullanılan bir modeldir. Ayrıca, bu modelde, vergilendirme yetkisi kişi ve kurumların mukim oldukları ülkeye verilmiştir. Yani, bu model anlaşmada vergilendirme yetkisinin belirlenmesinde kişisellik (ikamet) ilkesi benimsenmiştir. Bu modele göre imzalanan anlaşmalar gelişmekte olan ülkelere büyük vergi kayıplarına neden olacaktır. Ancak, Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelere ülke içi fonların yetersizliği nedeniyle bu ülkelerin iktisadi kalkınmalarını tamamlamaları için büyük ölçüde yabancı sermaye yatırımlarına ihtiyaçları bulunmaktadır. OECD Model Anlaşmasının bu olumsuz özellikleri nedeniyle Türkiye vergi anlaşması imzalama yönünde fazla istekli olmamıştır. Ancak, buna rağmen Türkiye'nin 1973 tarihinden sonra vergi anlaşmalarına bakış açısı değişmiş 03.11.2004 tarihine kadar imzaladığı ve yürürlükte olan vergi anlaşması sayısı 57 adet olmuştur(72). Birçok OECD üyesi ülkeden farklı olarak, Türkiye’nin OECD’nin yayınlamış olduğu vergi cennetleri listesinde yer alan ülkelere biriyle imzalamış olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması bulunmamaktadır(73).

Düzeltilme

(71) Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitapevi, 13.baskı, Ankara 2005, s.63

(72) Levent Başak, **op.cit.**, s.80

(73) Semih Öz, **op.cit.**, s.51

a) Türk Hukukuna Göre Vergi Anlaşmalarının Yapılması ve Yürürlüğe Girmesi

Türk Hukukuna göre, vergi anlaşmalarının yapılması ve yürürlüğe girmesi, 1982 Anayasasının 90.maddesinde ve 244 (Resmi Gazete 11.06.1983) ve 1175 sayılı (Resmi Gazete 17.06.1969) kanunlarla düzenlenmiştir. Bu düzenlemelere göre (74) ;

1. Antlaşma müzakerelerine katılan Türkiye Cumhuriyeti Temsilcileri ve bu temsilcilerin yetkileri bir Bakanlar Kurulu kararı ile tespit edilir. Bu kararname remi gazetede yayınlanmaz.
2. Yetkili delegasyon ile yabancı devlet delegasyonu arasındaki müzakere, yetkililer tarafından parafe edilir. Parafe edilen taslak, temsilciler tarafından Türkiye Cumhuriyeti adına imzalanır.
3. İmzalanan anlaşma, Bakanlar Kurulu'nca onaylanacaktır. Ancak, bu onaylamanın yapılabilmesi , T.B.M.M. 'nin onaylamayı bir kanunla izin vermesine , yani “uygun bulunmasına” bağlıdır. Bu şekilde imzalanmış bulunan anlaşma, bir kanun tasarısı halini alması için Dışişleri Bakanlığına sevk edilir.
4. Meclise sevk edilen kanun tasarısı T.B.M.M. Dışişleri Komisyonu ve ayrıca Plan ve Bütçe Komisyonunda müzakere edilir. Kanun tasarısı daha sonra T.B.M.M. Plan ve Bütçe Komisyonunda müzakere edilir. Kanun tasarısı daha sonra T.B.M.M. Genel Kurulunda, anlaşmanın onaylanmasını uygun bulan bir kanun olarak geçer.
5. Onaylanması kanunca uygun bulunan anlaşma, bir Bakanlar Kurulu Kararnamesiyle onaylanır. Onay kararnamesi, onaylanan anlaşmanın Türkçe metni ve anlaşmada geçerli olarak belirlenen, diğer yabancı dildeki metinlerle birlikte Resmi Gazete 'de yayınlanır.
6. Her iki devlet, bu prosedürleri tamamladıklarını karşılıklı olarak birbirlerine bildirirler.
7. Vergi anlaşmalarının yürürlük tarihi, anlaşma metninde yer almaktadır. Aksi halde yürürlük tarihi, Bakanlar Kurulu tarafından bir kararname ile belirlenerek, Resmi Gazete 'de yayınlanır.
8. Yürürlük tarihi yanı sıra, anlaşmada, anlaşmanın uygulanmaya başlanacağı tarihte yer alacaktır.

(74) Adnan Tezel, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması**, İstanbul: TÜSİAD Yayın No: T / 89.3.126, 1989, s.25
Çetin Kara, **loc.cit.**

Kısacası, Türkiye'nin çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları, 244 sayılı kanun hükümlerine göre ilgili ülkeyle yapılan görüşmeler sonrasında önce parafe edilmekte, daha sonra imzalanmakta, Meclisce anlaşmanın onaylanmasının uygun bulunmasından sonra anlaşmalar Bakanlar Kurulunca onaylanmakta ve Resmi Gazetede yayınlanmaktadır. Ancak, anlaşmalarda yürürlüğe giriş tarihi, genel olarak, taraf olan devletlerin anayasal işlemlerin tamamlandığını birbirlerine bildirmesine yada onay belgelerinin teatisine bağlanmaktadır(75). Anlaşmalar, bu esaslara göre yürürlüğe girmekte ve kanun kuvvetini kazanmaktadırlar ve uygulanmaya başlanırlar. Usulüne uygun olarak oluşan uluslararası anlaşmalar hakkında anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz.

b) Türk Vergi Anlaşmalarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar

Türk vergi anlaşmalarının 5.maddesinde yer alan “İşyeri” (permanent establishment) tanımının içeriğinde yer alan bazı fıkralar, Vergi Usul Kanunu açısından işyeri sayılmayan faaliyetleri işyeri kabul ettiğinden, anlaşmaya taraf ülke mukimi olan mükelleflerin daha ağır vergilendirilmesi sonucunu doğurmaktadır. Vergi anlaşmalarındaki işyeri tanımı Türk Vergi Hukuku'nda yer alan işyeri tanımına göre daha geniş kapsamlıdır. Dolayısıyla, vergi anlaşmalarının 5.maddesinde yer alan geniş tanım, dar mükelleflerin daha ağır vergilendirilmesine neden olmaktadır. Bir vergi anlaşmasının amacı, mevcut vergilemeyi daha ağırlaştırmak olamaz. Vergi anlaşmaları esasen, dar mükelleflerin üzerinde bulunan çifte vergilendirmeden kaynaklanan ağır vergi yükünü makul bir seviyeye indirmeyi amaçlamaktadır. Bu yüzden, 5.maddede yer alan tanımlar, daha ağır bir vergileme yönünde yorumlanmamalıdır(76).

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında, gerçek kişilerin ve kurumların mukimliğini belirlemek çok büyük önem taşımaktadır. Gerçek kişiler açısından çifte mukimlik sorununun çözümü için beş ölçüt getirilmiştir. Bunlar, daimi mesken ölçütü, hayati menfaatlerin merkezi ölçütü, kalmanın adet edinildiği oturma yeri, uyrukluk (vatandaşlık) ölçütü, karşılıklı anlaşma usulü'dür. Kurumlarda çifte mukimliğin çözümü için, Kanuni (kayıtlı) Merkezin önceliği, Fiili İş Merkezi'nin önceliği, Karşılıklı Anlaşma

(75) Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **op.cit.**, s.69

(76) Mustafa Çamlıca, “Vergi Anlaşmalarının Tatbikatında Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözümüne İlişkin Öneriler”, **Vergi Dünyası**, sayı 168, Ağustos 1995, s.95-97

Usulü yolları getirilmiştir(77).

Türk vergi sisteminde, vergilemede genellik ilkesi açısından, genel hatları ile değerlendirildiğın de, bu ilkenin tam olarak hayata geçirilmesini engelleyen iki temel nedenden kaynaklandığı görülmektedir. Bunlar; kayıtdışı ekonomi ve uygulamada vergi muafiyet ve istisnaları olarak tezahür eden vergi bağışıklıklarıdır. Vergisel bağışıklıklar vergi tabanının genişlemesine engel teşkil etmekte, haksız rekabete, kayıtdışı ekonomiye ve vergi adaletsizliklerine neden olmaktadır(78). Türkiye vergi konusunda ki sorunlarını çözmek üzere çeşitli ülkelerle ikili anlaşmalar yapmıştır. Amerika Birleşik Devletleri ile NATO çerçevesinde yapılacak giderlerle ilgili tek taraflı vergi muafılığı anlaşması imzalanmış ve bu anlaşma 30.06.1954 tarih ve 6426 sayılı Kanunla onaylanmıştır. Türkiye bu ikili anlaşmalar dışında vergi konusunda hükümler getiren bazı çok taraflı anlaşmalarda imzalamıştır. Ayrıca uluslar arası ekonomik bütünleşmeler çerçevesinde yapılan anlaşmalar da vergiye ilişkin hükümler getirebilmektedir. Buna örnek olarak Türkiye ile Avrupa Birliği arasında bir ortaklık yaratan Ankara Anlaşması ile yine birlikte yapılan Geçici Anlaşma gösterilebilir(79).

Türk vergi sistemini vergilemede adalet ilkesi açısından genel bir analizi yapıldığında, vergileme de adalet ilkesini zedeleyen faktörleri illegal ve legal faktörler olarak iki ana gruba ayırabiliriz. İllegal faktörlerin; vergi kaçakçılığı ve kayıt dışı istihdam olarak ortaya çıktığı, vergi kaçakçılığı, sıkça çıkarılan vergi afları, vergi yükünün yüksek ve adaletsiz dağılımı, toplanan vergilerin iyi kullanılmaması, vergi denetimlerinin yetersizliği, vergi bilinç ve kültürünün oluşturulamaması gibi nedenlerden kaynaklandığı, bu açıdan bu sorunların giderilmesinin önemli olduğu, kayıt dışı istihdamın ise köyden kente kontrolsüz göç, işsizlik, ekonomik istikrarsızlık ve daha da önemlisi istihdam üzerinde ki aşırı vergi yükünden kaynaklandığı söylenebilir. Vergileme de adalet ilkesini zedeleyen legal faktörler; Türk vergi sisteminde yoğun bir şekilde yer alan muafiyet ve istisna uygulamaları, dolaylı vergilerin ağırlığı ve emek gelirleri aleyhine yapılan vergilendirme uygulamaları (en az geçim indiriminin olmayışı, ayırma kuramının tersine işlenmesi ve vergi oranlarının yüksekliği) gibi dir(80).

(77) Murat Tokmakkaya, “Türk Vergi Anlaşmalarında Mukimliğin Tespitine İlişkin Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası**, sayı 192 , Ağustos 1997 , s.99-102

(78) İlhami Söyler, “Vergilemede Genellik İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, sayı: 289, Eylül 2005, s.129

(79) Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, 16.baskı, Siyasal Kitabevi, Ekim 2004, s.45

(80) İlhami Söyler, “**Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin Analizi**”, Vergi Sorunları, sayı:209, Şubat 2006, s. 40

D. TÜRK ÇIFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEYİCİ ANLAŞMA MODELİ ve YÜRÜTÜLEN ÇALIŞMALAR

Türkiye'nin gelir ve servet üzerinden alınan vergilerde çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla ilk akdettiği anlaşmanın tarihi, 3 Kasım 1970'dir. Türkiye, 1 Ocak 2005 tarihi itibarıyla ise 57 ülkeyle Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması imzalamıştır. Türkiye'nin kabul ettiği çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında, vergilendirme yetkisi, anlaşmaya taraf olan ülkeler arasında paylaştırılmıştır. Örneğin; ticari kazançlar, işyeri aracılığı ile elde edildiğinde kaynak ülkesi tarafından vergilendirilmektedir. Telif hakkı ödemelerinde ise vergilendirme yetkisi, kaynak ve ikamet devletleri arasında paylaştırılmaktadır(81).

1. Türk Çifte Vergilendirmeyi Önleyici Anlaşma Modeli

Devletlerin, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması müzakerelerinde, gerek OECD gerekse UN Modelleri, çok önemli bir baz teşkil etmekle birlikte, her ülke kendi ekonomik ve siyasi tercihleri ve çıkarları doğrultusunda, az yada çok, bu modellerden uzaklaşarak, kendi modellerini oluşturmuşlardır. Türkiye, bir OECD üyesi ülke olarak, OECD Modelini esas almakla birlikte, OECD Model Anlaşmasına ve yorumuna koyduğu çekince ve şerhler çerçevesinde, diğer OECD ülkeleri ile arasındaki gelişme düzeyi farklılıklarından kaynaklanan öncelik ve çıkar farklılıklarını kendi modeline yansıtmaya çalışmıştır. Türkiye, gelişmekte olan ülkelerle yaptığı müzakerelerde sunulan Türk Anlaşma Modelinde ise, ikametgâh ilkesine daha öncelik veren UN Modeline yaklaşmıştır. Bu farklılıklarda temel amaç olarak, Türkiye'nin çıkarlarının ve önceliklerinin, anlaşmalara en üst seviyede yansıtma isteği yattığı söylenebilir(82)

Türkiye, OECD Anlaşma Modeli'nin gelişmiş ülkeler arasındaki ilişkilere göre düzenlenmiş olması ve Türk Vergi Sistemi'nin çifte vergilendirmeyi önleyici hükümlere bünyesinde yer vermesi gibi nedenlerle, iki taraflı vergi anlaşmaları konusunda 80'li yıllara kadar pek aceleci davranmamıştı. Ne var ki, böylesi bir tercih, gelişme yolunda olan ve gelişmiş (özellikle Avrupa) dünya ülkeleri ile entegrasyon çabası içinde olan

Düzeltilme

(81) Semih Öz, **op.cit.**, s.48-49

(82) Feridun Güngör, **op.cit.**, s.34-35

Türkiye'nin ihtiyaçlarına cevap veremiyordu. Dolayısıyla Türkiye 1983 yılından itibaren ikili vergi anlaşmalarının sayısını, geliştirdiği Türk Anlaşma Modeli çerçevesinde geliştirilmişti. Türk Modelinde ki hükümler, gelişmekte olan ülkelerin yararını koruma amacına yönelmiş olup ve Türkiye gelişmekte bir ülke olarak, taviz vermeye yanaşmamıştı. Türk Modeli, gelirin mümkün olduğu kadar doğduğu ülkede vergilendirilmesini öngören OECD Modelinin temel çizgisinden farklılık gösterir(83).

OECD Model Anlaşmasının bu olumsuz özellikleri nedeniyle Türkiye vergi anlaşması imzalama yönünde fazla istekli olmamıştır. Fransa ile Belçika arasında ilk vergi anlaşmasının 1843 tarihinde imzalandığını; Türkiye'nin ise ilk vergi anlaşmasını Avusturya ile 1973 tarihinde imzaladığını göz önünde bulundurursak Türkiye'nin vergi anlaşmalarına bakış açısı kendiliğinden ortaya çıkacaktır. Ancak, buna rağmen Türkiye'nin 1973 tarihinden sonra vergi anlaşmalarına bakış açısı değişmiş 03.11.2004 tarihine kadar imzaladığı ve yürürlükte olan vergi anlaşması sayısı 57 adet olmuştur. Aşağıda vereceğimiz tablo Türkiye'nin vergi anlaşması bilançosunu göstermesi açısından ilginçtir(84). (Tablo 15)

TABLO 15: Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Bilançosu *

	AB	OECD	Diğer	Toplam
Yürürlükte Olan	13	8	36	57
İmzalanan	2		5	7
Parafe Edilen		2	5	7
Ara Toplam	13	10	45	68
Müzakereleri Devam Eden	2	1	11	14
Teklif		2	14	16
Toplam	15	13	70	98
Kaynak: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü 2003 Faaliyet Raporu, s .181				

Yukarıda ki Tablo 15'de de görüleceği üzere Türkiye'nin imzaladığı ve 03.11.2004 tarihi itibarıyla yürürlükte olan 57 vergi anlaşmasının 13'ü Avrupa Birliği ülkeleri ile 8'i OECD ülkeleri ile 36'sı ise diğer ülkelerle imzalanmıştır. Bir ülkenin imzaladığı vergi anlaşmaları ile ülkeye yatırım yapan yabancı ülkeler arasında doğrudan bir ilişki

Düzeltilme

(83) **ibid.**

(84) Levent Başak, **op.cit.**, s.80-81

* **ibid.**

bulduğundan Türkiye'deki yabancı sermaye yatırımlarının seyrine de bakmakta fayda vardır. Aşağıda ki Tablo 16'da 'yabancı sermaye izinlerinin ülkelere göre dağılımı' görülmektedir(85).

TABLO 16: Yabancı Sermaye İzinlerinin Ünelere Göre Dağılımı **

Üneler	1991 Yılı		2000 Yılı		2001 Yılı		2002 Yılı		2003 Yılı	
	İzin Adedi	İzin Verilen Yabancı Sermaye (Milyon Dolar)	İzin Adedi	İzin Verilen Yabancı Sermaye (Milyon Dolar)	İzin Adedi	İzin Verilen Yabancı Sermaye (Milyon Dolar)	İzin Adedi	İzin Verilen Yabancı Sermaye (Milyon Dolar)	İzin Adedi	İzin Verilen Yabancı Sermaye (Milyon Dolar)
OECD Üneleri	699	1.444,3	725	3.022,1	780	2.470,3	882	2.028,5	395	1.131,8
İslam Üneleri	94	26,1	97	47,7	130	31,8	177	59	98	44,4
Diğer Üneler	226	229,6	260	403,8	323	224,3	296	155,5	167	31,8
TOPLAM	1.019	1.700	1.082	3.474	1.233	2.726	1.355	2.243	660	1.208

Kaynak: T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Temel Ekonomik Göstergeler, Aralık 2004, s.76

Yabancı sermaye, bir döviz kaynağı olduğu kadar, aynı zamanda kendisini ithal eden ülkeye ileri teknoloji bilgisi ile modern üretim yöntemleri ve işletme uygulamalarını da beraberinde getiren çok yönlü ve etkili bir araçtır. Türk ekonomisine dış kaynak sağlanmasında son çeyrek yüzyılda yabancı sermaye yatırımlarına ayrı bir önem verilmektedir. Bu cümleden olarak yabancı sermayenin ülkemize girişini daha çok özendirme için bazı yasal düzenlemelere gidilmektedir. Mevcut düzelmelerden biride Türkiye'nin üçüncü ülkelerle imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıdır. Anlaşmalar yabancı sermayenin Türkiye'ye girişiyle ilgili kolaylıklar genişletmeyi ve faaliyet alanlarını yaygınlaştırmayı amaçlamaktadır(86).

(85) **ibid.** s.80

** **ibid.**,

(86) Yücel Güçlü, **op.cit.**, s.2

a) Türk Çifte Vergilendirmeyi Önleyici Anlaşma Modeli'nin Hükümleri

Birinci bölüm ,“Anlaşmanın Kapsamı” başlığı altında düzenlenmiştir. Birinci maddede, “Anlaşmanın Kapsamına Giren Kişiler”, ikinci maddede “Anlaşmanın Kapsamına Giren Vergiler” yer almaktadır. Söz konusu madde gereğince (1.madde) , anlaşmalar, milliyet farkı gözetilmeksizin, akit devletlerden birinde veya her ikisinde mukim olan kişilere uygulanmaktadır. Her iki tarafla ilişkisi olmayan kişiler, hiçbir hükme tabi olmamaktadır. İkinci maddede ise, anlaşmanın kapsamına giren vergiler birinci fıkrada, gelir ve servet üzerinden alınan vergilerle neyin kastedildiği, genel olarak ikinci fıkrada, taraf devletlerle, ikinci fıkrada açıklanan vergilerin hangileri olduğu belirtilmektedir. 4. Fıkrada da, akit devletlerden birinin vergi kanunlarında yapılacak değişikliklerin anlaşmayı etkilememesini sağlamak amacıyla akit devletlerin birinin vergi kanunlarında yapılacak değişikliklerin anlaşmayı etkilememesini sağlamak amacıyla akit devletlerin, bu tür değişiklikleri birbirlerine kolayca ve süratle çözümlenebilmektedirler.

Üçüncü madde “Tanımlar” başlığı adı altında düzenlenmiştir. Birinci fıkrada “anlaşmaya taraf olan devlet” , “bir akit devlet teşebbüsü”, “vergi, şirket, vatandaş” v.b. terimlerin tanımları yapılmaktadır. İkinci fıkrada, tanım dışı kalmış her terimin anlaşma metnine aykırı düşmediği sürece, uygulama konusu olduğu devlette taşıdığı anlama geleceği belirtilmektedir. Böylelikle, anlaşmanın yetersiz kaldığı hususlarda sorun çözümlenebilmektedir.

Dördüncü madde de, mali ikametgâhın tespitine ilişkin esaslar yer alır. Anlaşmanın pek çok maddesinde, akit devletlerin vergileme yetkisi, mukim kavramına göre çözümlendiğinden, gerçek ve tüzel kişilerin, hangi devletin mukimi akdedebileceği büyük önem arz etmektedir. Birinci fıkrada, gerçek ve tüzel kişiler arasında ayırım yapılmaksızın ikametgah, ev, kanuni iş merkezi veya benzeri yapıda diğer her hangi bir kriter nedeniyle, vergi mükellefiyeti altına giren her kişi mukim addedebilmektedir. İkinci fıkrada, gerçek kişilerin birinci fıkrada sayılan kriterler nedeniyle her iki devletinde mukimi sayılması durumunda, hangi kıstasların kullanılarak, yalnızca bir devletin mukimi addedileceği hususu çözümlenmektedir. Gerçek kişilerin, akit devletlerden birinde, devamlı bir meskeninin olması veya her iki devlette de meskene sahip olması durumunda kişisel ve ekonomik ilişkilerin daha yakın olduğu (hayati menfaatlerinin merkezi) devletin mukimi kabul olunacaktır. Mutad oturma yeri ve uyrukluk da, mukimliğin tespitinde kriter olarak kullanılmaktadır. Üçüncü fıkrada da, aynı sorunun, gerçek dışı kalan kişilerde

çıkması durumunda, hangi kriterin esas alınacağı belirlenmektedir. Yürürlükte olan anlaşmalar dikkate alındığında, bu sorunun daha çok kanuni merkez dikkate alınarak çözümlendiği görülmektedir.

5.madde “İşyeri” başlığı altında düzenlenmiş önemli maddelerden biridir. Beşinci maddede, ticari kazancın vergilendirilmesinde ki genel kriterler belirlenmektedir. Anlaşmaya taraf devletin bir mukiminin, diğer devlette ticari faaliyette bulunması dolayısıyla elde edeceği kazançların, bu diğer devlette vergilendirilebilmesi için, anılan mukimin, bu diğer devlette vergilendirilebilmesi için, anılan mukimin, bu diğer devlette bir işyerinin olması gerekmektedir. Ortada bir işyerinin olmadığı durumlarda, diğer devlette elde edilecek ticari kazançların vergilendirilmesi mutlak surette mukim olunan devlette yapılacaktır.

Türk Anlaşma Modeli'nin III. Bölümü “Gelirlerin Vergilendirilmesi” başlığını taşımakta ve 16 maddeden oluşmaktadır. Bu maddelerde çeşitli gelirlerin vergilendirilmesi esasları yer almaktadır. Mesela 10.madde de “Temettülerin Vergilendirilmesinde” ki genel ilkeler yer almaktadır. Temettü gelirleri, esas itibarıyla, temettü gelirini elde edenin mukim olduğu devlette vergilendirilmektedir. Ancak mukim devletin yanında, kaynak devlete de vergileme hakkı verilmektedir. 11.madde de, faiz gelirlerinin vergilendirilmesinde ki temel ilkelerden bahsedilmektedir. Faizi vergilendirme hakkı, bunu elde edenin (lehdarın) mukim olduğu devlete ait olmaktadır. Fakat buna da istisna getirilmiş ve mukim devletin yanında, kaynak devlete de vergileme hakkı verilmektedir.

IV. Bölümde “Servetin Vergilendirilmesi” konusu yer alır. Birinci fıkrada, gayrimenkul varlıklardan oluşan servet unsurları, bu varlıkların bulunduğu devlette vergilendirilmektedir. İkinci fıkrada ise, Ticari faaliyet veya serbest meslek faaliyetlerinin icrasında kullanılan menkul malların vergilendirilmesine ilişkin olarak, vergileme yetkisi, ticari faaliyetin yürütüldüğü işyerinin veya serbest meslek faaliyetinin yürütüldüğü sabit yerin bulunduğu devlete ait olmaktadır. Ancak bunun için, söz konusu menkul malların, işyerinin ticari varlığına dahil olması yada serbest meslek faaliyetinin icra edildiği sabit yere ait olması gerekmektedir(87).

V. Bölümde “Çifte Vergilendirmeyi Önleyici Hükümler” yer almaktadır. Çifte vergilendirmenin önlenmesinde istisna ve mahsup yönteminin uygulandığı görülmektedir. İstisna yönteminde, mukim olan devlet, kaynak devlette (gelirin elde edildiği) elde edilen geliri vergiden istisna etmektedir. Yani, ikamet edilen ülke, gelirin doğduğu ülke lehine

vergileendirme hakkından vazgeçmektedir. Mahsup yönteminde ise, mukim olunan devlet, kaynak devlette ödenen vergiyi kendi vergisinden mahsup etmektedir. Ancak, bu şekilde uygulanacak mahsupta, kaynak devlette elde edilen gelire isabet eden vergi tutarı aşılammaktadır. Türkiye'nin akdettiği anlaşmalar incelendiğinde, gelişmiş ülkelerle yapılan anlaşmalarda, yabancı sermayeyi ülkeye çekebilmek için, daha çok istisna yöntemine gelişmekte olan ülkelerle yapılan anlaşmalarda ise, bazen mahsup, bazen de hem mahsup hem de istisna yöntemine yer verildiği görülmektedir. Mahsup sisteminin uygulanmasını isteyen gelişmiş ülkelerle yapılan anlaşmalarda ise vergi alacağı sistemine yer verildiği görülmektedir. Vergi alacağı, bazı anlaşmalarda temettü, faiz ve royalty'leri, bazılarında ise yalnızca ticari kazançları kapsamaktadır(88).

VI. Bölümde "Özel Hükümler" düzenlenmiştir. 24.maddede ayırım yapılmaması, 25.maddede karşılıklı anlaşma prosedürü, 26.madde 'de idari yardımlaşma, 27.maddede sulh usulü, 28.maddede diploması ve konsolosluk memurları hakkındadır.

VII. Bölümde "Son Hükümler" başlığı yer alır. 29.maddede yürürlüğe girme, 30.maddede yürürlükten kalkma öngörülmektedir(89)

b) Türk Anlaşma Modeli'nin O.E.C.D. Anlaşma Modeli'nden Farklılığı

Dünya ekonomisinde ki hızlı değişim, uluslararası vergileme alanına da aynı düzeyde yansımış ve buna bağlı olarak, 1977 Modelini 1992 yılında revize eden OECD, 1994 yılından itibaren Model Anlaşmasını ihtiyaçlar doğrultusunda her yıl revize etme yaklaşımını benimsemiştir. Türkiye'de, bu çalışmaları yakından takip etmiştir. Bir OECD ülkesi olarak, bu model anlaşma hükümlerine ve model hükümlerinin açıklandığı yorumlara ilişkin çekince ve şerhleri modele ve yorumlarına işlenmiştir. Türkiye'nin OECD Model Anlaşmasına koyduğu çekince ve şerhler, bir anlamda, Türkiye'nin Modelden uzaklaştığı alanları göstermekte ve anlaşma politikasına dair ipuçları vermektedir(90).

Düzeltilme

(88) **ibid.**, s.82

(89) **ibid.**, s.56-85

Murat Tokmakkaya, "Uluslararası Vergi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması", **Vergi Dünyası**, sayı 182, Ekim 1996, s. 85-86

(90) Feridun Güngör, **op.cit.**, s.35

Türkiye, OECD Modelinde, 4.maddeye koyduğu çekince ile , “etkin yönetim merkezi” kriterinin yanı sıra, iç mevzuatımızda olduğu gibi “kanuni merkez” kriterini de kullanma isteğinde olduğunu belirtmiştir. Nitekim Türkiye, şimdiye kadar sonuçlandırdığı anlaşmaların birçoğunda, çifte mukimlik sorununu, kanuni merkez kriterini esas alarak çözüme yoluna gitmiştir. Türkiye, Modelin 5.maddesine de bir çekince koyarak, 12 ay yerine, 6 ayı aşan faaliyetlerin, Türkiye açısından işyeri oluşturulacağı açıklanmıştır. Ancak, son yıllarda, Türk dış müteahhitlik sektörünün gösterdiği gelişme, 6 ayı aşan sürelerinde önerilmesini, Türkiye’nin ekonomik menfaatleri açısından zorunlu kılmıştır. Türkiye, Model Anlaşmanın 8.maddesi yorumuna da koyduğu bir çekince ile, iç su yolları taşımacılık gelirlerinin, uluslararası taşımacılık geliri sayılmayacağı hususu belirlenmiştir. Fakat bu çekince, Türkiye’nin iç taşımacılığa elverişli su yolları olmadığı düşünülürse, pek fazla pratik sonuç yaratmamaktadır. Türkiye, anlaşma müzakerelerinde, Model Anlaşmada öngörülen oranlar dışında oranlarda önerebilmek için, 10.maddeye çekince koymuştur. Türkiye faizlerle ilgili 11.maddeye de çekince koymuştur. 12.maddeye koyduğu çekince ile de, anlaşma görüşmelerine, gayri maddi hak bedellerinin vergilendirilmesine yönelik olarak, ikamet ilkesinin yanı sıra, kaynak ilkesini de esas alabileceğini ifade etmektedir. Türkiye, 13.maddeye ve serbest meslek kazançlarına ilişkin olarak kaynak devlet vergilendirilmesini büyük ölçüde sınırlayan Model Anlaşmanın 14.maddesine bir çekince koymuştur. Ayrıca Türkiye’nin 25.maddede de bir çekincesi vardır(91).

2. Türkiye’nin Taraf Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleyici Anlaşmaları ve Uygulanması

Günümüzde gelişmiş ülkelerin, taraf ülkelerin gelir unsurları itibarıyla vergileme haklarını belirlemek, bilgi değişimi ve karşılıklı görüşme zemini sağlamak, verginin uluslar arası mal ve hizmet ticaretini, yatırımlar ile sermaye, işgücü ve teknolojinin serbest dolaşımı üzerindeki muhtemel olumsuz etkilerini gidermek amacıyla, diğer ülkelerle aralarında, yürürlükte bulunan bir Anlaşma Ağı (treaty network) bulunmaktadır. Türkiye’nin de, birçok ülke ile kurduğu bir anlaşma ağı bulunmaktadır. Türkiye’nin, ülke

(91) **ibid.**, s.36-45

Tezel, **op.cit.**, s.21-22

grupları itibarıyla, mevcut anlaşma ağına bakıldığında, siyasi, ekonomik ve ticari ilişkilerimizin yoğunlukta olduğu ülkelerin başta geldiği görülür(92). Türkiye'nin 03.11.2004 tarihine kadar da imzaladığı ve yürürlükte olan vergi anlaşması sayısı 57'yi bulmuştur. 01.12.2005 tarihi itibarıyla Türkiye'nin sonuçlandığı vergi anlaşmaları listesi, Ekler I – Tablo II' de gösterilmiştir. Yürürlükte olan 57 adet çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunmaktadır. Yürürlükte olan 57 adet vergi anlaşmasının 13 tanesi Avrupa Birliği ülkeleri ile 8 tanesi OECD ülkeleri ile ve diğer 36 tanesi de diğer ülkeler ile yapılmıştır(93).

1982 Anayasasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ile ilgili özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak Anayasamızın “Milletlerarası Andlaşmaları Uygun Bulma” başlığı taşıyan 90 ıncı maddesinde, Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve milletlerarası kuruluşlarla yapılacak andlaşmaların onaylanması, T.B.M.M.'nin onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlı olduğu belirtilmiştir. Madde de ayrıca, “Milletlerarası bir andlaşmaya dayanan uygulama andlaşmaları ile kanunun verdiği yetkiye dayanılarak yapılan ekonomik, ticari, teknik veya idari andlaşmaların T.B.M.M.'since uygun bulunması zorunluluğu yoktur; ancak, bu fıkraya göre yapılan ekonomik, ticari veya özel kişilerin haklarını ilgilendiren andlaşmalar yayınlanmadan yürürlüğe konulamaz.”denilmektedir. Ayrıca, ”Türk kanunlarında değişiklik getiren her türlü andlaşmaların yapılmasında birinci fıkra hükmü uygulanır. Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında, Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır.” düzenlemelerine yer verilmiştir. (Anayasa md.90/3-4-5) Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları da, Anayasanın bu uluslararası andlaşma hükümleri içerisinde değerlendirilmektedirler. Ayrıca vergi yasalarında yer alan düzenlemelerde, örneğin vergi oranlarında değişiklik getirdikleri için mutlaka T.B.M.M. tarafından uygun bulma yasası ile onaylanmalıdırlar. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları, vergi yasalarına göre daha öncelikle uyulması gereken düzenlemelerdir. Nitekim , 2004 yılında yapılan düzenleme de , temel hak ve özgürlüklere ilişkin

Düzeltilme

(92) Niyazi Cangir, “Türkiye'nin Taraf Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları; Sayısal bir Değerlendirme”, **Vergi Dünyası**, sayı 203, Temmuz 1998, s.29–40

(93) Levent Başak, **op.cit.**, s.81

milletlerarası andlaşmalarda temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarda kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınacağını belirtmektedir. Uluslararası andlaşmaların imzalanması ve onaylanması ile ilgili iki temel kanun bulunmaktadır. Bunlardan biri, 31.05.1963 tarihli ve 244 sayılı “Milletlerarası Andlaşmaların Yapılması, Yürürlüğü ve Yayınlanması ile Bazı Andlaşmaların Yapılması için Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesi Hakkında Kanun”, diğeri 05.05.1969 tarihli ve 1173 sayılı “Milletlerarası Münasebetlerin Yürütülmesi ve Koordinasyonu Hakkında Kanun”dur. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının, bu yasalarda yer alan düzenlemeler çerçevesinde yasalaştırılması gerekmektedir(94).

Türkiye'nin bugüne kadar akdetmiş olduğu anlaşmalar incelendiğinde çifte vergilendirmenin önlenmesiyle ilgili olarak kullanılacak yöntemlerin ülkeler itibarıyla değişiklik gösterdiği ve bazı anlaşmalarda da yukarıda belirtilen ‘vergi tasarruf ettiren mahsup’ sisteminin anlaşmalara da yansıdığı görülmektedir. Anlaşmalarda, Türkiye yönünden çifte vergilendirmenin hangi methodla önleneceği ve vergi tasarruf ettiren mahsup (tax sparing credit) sisteminin ne şekilde yer aldığı aşağıda ki tabloda (Tablo 17’de) ülkeler itibarıyla belirtilmiştir. Aşağıdaki tablodan da görüleceği üzere bazı anlaşmalarda diğere devlette ödenen vergi yalnızca mahsup sistemi kabul edilmiş; bazı anlaşmalarda ise mahsup sisteminin yanı sıra istisna sistemi de kabul edilmiştir. Bu durumda, hem mahsup hem de istisna sistemine yer veren anlaşmalarda hangi gelir unsurları için mahsup veya istisna yöntemi uygulanacağını belirlemek için ilgili anlaşmaların listesi aşağıda ki tabloda verilmiştir. Bu tabloda anlaşmalarda, Türkiye yönünden çifte vergilendirmenin hangi methodlarla önleneceği belirtilmiştir(95).

(94) Semih Öz, **op.cit.**, s.47-48

(95) Çetin Kara, **op.cit.**, s.89-91

Tablo 17 : Anlaşmalarda, Türkiye Yönünden Çifte Vergilendirmenin Hangi Metolla Önleneceği *

Taraf Ülke	Çifte Vergilemenin Önleneceği Yöntem	Tax Sparing'in Kapsamı	Süresi
Belçika	İstisna / Mahsup	Temettü, faiz, gayri maddi hak bedelleri	10 yıl
Avusturya	İstisna / Mahsup	Faiz ve gayrimaddi hak bedeli	-
Norveç	İstisna / Mahsup	Faiz, royalty ve serbest meslek kazançları	-
Güney Kore	Mahsup	Temettü, faiz ve gayrimaddi hak bedelleri	-
Ürdün	Mahsup	-	-
Tunus	Mahsup	-	-
Romanya	Mahsup	-	-
Hollanda	İstisna/Mahsup	Temettü, faiz ve gayrimaddi hak bedelleri	10 yıl
Pakistan	Mahsup	İki taraflı matching credit,faiz, temettü,gayri maddi hak bedeli serbest meslek kazancı	-
İngiltere	Mahsup	Yatırım indirimi Turizm istisnası	-
Finlandiya	Mahsup	Temettü, faiz ve gayrimaddi hak bedelleri	-
K.K.T.C	Mahsup/İstisna	-	-
Fransa	Mahsup	Temettü,faiz ve royalty	-
İsveç	Mahsup/İstisna	Temettü,faiz ve royalty	10 yıl
Almanya	Mahsup/İstisna	Temettü,faiz ve royalty	-
İtalya	Mahsup	İki taraflı matching credit ticari kazançlar,temettü,faiz ve royalty	-
Danimarka	Mahsup	temettü,faiz ve royalty	-
Japonya	Mahsup	Yatırım İndirimi	10 yıl
B.A.E	Mahsup	-	-

Düzeltilme

* Çetin Kara, **ibid.**

Macaristan	Mahsup	-	-
Kazakistan	Mahsup	-	-
Makedonya	Mahsup/İstisna	-	-
Arnavutluk	Mahsup	-	-
Moğolistan	Mahsup	Moğolistan yönünden temettü faiz ve royalti gelirleri	5 yıl
Çin	Mahsup	-	-
Hindistan	Mahsup/İstisna	-	-
Malezya	Mahsup	Faiz ve royalti gelirleri	-
Mısır	Mahsup	Bütün gelir unsurları	5 yıl
Polonya	Mahsup	-	-
Türkmenistan	Mahsup/İstisna	-	-
Azerbaycan	Mahsup/istisna	-	-
ABD	Mahsup	-	-
Bulgaristan	Mahsup	-	-
Özbekistan	Mahsup	-	-
Beyaz Rusya	Mahsup/İstisna	-	-
Ukrayna	Mahsup		
İsrail	Mahsup	-	-
Slovakya	Mahsup/İstisna	-	-
Kuveyt	Mahsup	Tüm gelir unsurları	-
Rusya	Mahsup	-	-
Endonezya	Mahsup/İstisna	-	-
Hırvatistan	Mahsup/İstisna	-	-
Litvanya	Mahsup/İstisna	-	-
Cezayir	Mahsup	Tüm gelir unsurları	10 yıl

E. TÜRKİYE’NİN ULUSLARARASI ÇIFTE VERGİLENDİRME SORUNUNA YAKLAŞIMI

Verginin uluslararası ekonomik faaliyetlere etkileri, kimsenin inkâr edemeyeceği kadar kesin bir olgudur. Özellikle giderek küreselleşen günümüz dünyasında, ülkelerin vergisel uygulamalarının ciddi uluslar arası sonuçları bulunmaktadır. Farklı vergi yükleri, işletmelerin karlılıklarını etkilemekte; belli vergi rejimleri, isteyerek veya istemeyerek kişileri ekonomik faaliyetlerinde belli tavırlar takınmaya zorlamakta, uluslar arası; sermaye, mal, hizmet ve insan hareketlerini şu veya bu şekilde etkilemektedir. Bunun sonucunda ülkeler, istedikleri ekonomik ve politik hedefleri gerçekleştirmek üzere, meşru veya gayri meşru yollardan, vergi sistemlerini kullanmakta; başka ülke veya bölgelerin uygulamalarına karşı da önlemler geliştirmektedirler. Gerçekte verginin yol açtığı uluslar arası sorunların temelinde, ekonomik faaliyetlerin giderek artan uluslar arası niteliğine karşın; vergilendirmenin ulusal nitelikte kalması yatar(96).

Vergi sistemi, salt ekonomik süreçlerle belirlenmeyip, politik ve ekonomik güç dengelerinin bir göstergesi biçiminde oluşmaktadır. Topluma karşılıksız olarak sunulan kamu hizmetlerinin bedeli olan vergi, fiyat uygulamasında olduğu gibi, hizmetle karşılıklı ilişki içinde olmadığından dolayı, bireyler tarafından mutlak bir yük olarak algılanır. Vergi yükünden kurtulma çabası içine giren birey veya ekonomik ajanlar, çok çeşitli yöntemlere başvururlar. Bunların başında vergi yasaları yapılırken siyasal karar süreçlerini etkileyerek, yeni vergi yükümlülüklerini engellemek veya diğer gruplar üzerine yıkmak gelir. Vergi yükünü bertaraf etme mücadelesinde ekonomik ajanların gücü ekonomik pozisyon ve hâkimiyetlerinden ileri gelmektedir(97). Vergi adaletine uygun davranılması için; vergi kaçakçılığı ve çifte vergilemenin önlenmesi, vergi yükünün mükelleflere ödeme gücüne göre dağıtılması gerekmektedir. Adalet duygusunu sarsabilecek şiddetli ve taraflı muamelelerden kaçınılması ve sermaye teşekkülüne veya reel gelirin artmasına engel olunmaması gerekmektedir. Vergi adaletini, vergide genellik ve eşitlik prensipleri belirlemektedir. Vergide Genellik prensibi; bir ülkede bütün vatandaş ve yabancıların vergi vermelerini, Vergide Eşitlik prensibi ise; mükelleflerin genel olarak, toplam vergi yüküne, kendi ödeme güçleri içinde katılmalarıdır(98).

Düzeltilme

(96) A.Bayazıd Balcı, “Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları-I”, **Vergi Dünyası**, sayı: 263, Temmuz 2003, s. 5

(97) İzzettin Önder, “Vergi Düzeni ve Reformu”, **Maliye Yazıları**, sayı: 42, Ocak-Mart 1994, s.7

(98) Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, Ankara, 17.Baskı, Savaş Yayınları, Ekim 2003, s.43-44

Devletlerin vergilendirme yetkilerini tek yanlı olarak yasalarla sınırlandırmaları çifte vergilendirmeyi tamamen önlemek bakımından yeterli olmamaktadır. Devletler uluslararası anlaşmalarla vergilendirme yetkilerini karşılıklı olarak sınırlandırır. Devletler vergilendirme yetkilerini uluslar arası yâda uluslar üstü ekonomik bütünleşmelere üye olarak ta sınırlandırabilirler(99). Çağımızda bu başarılı bütünleşmelere örnek olarak Avrupa Birliğini gösterebiliriz. Avrupa ekonomik Topluluğunu kuran Roma Anlaşmasının ‘Giriş’inde Topluluğun genel amaçları olarak, Avrupa halkları arasında gittikçe bütünleşen bir birliğin kurumsal temellerinin atılması, Avrupa’yı bölen engellerin kaldırılarak ülkelerin ekonomik ve sosyal gelişmesinin sağlanması, yaşama ve çalışma koşullarının düzeltilmesi, sağlam bir büyüme, dengeli bir ticaret ve rekabetin sağlanması için mevcut engellerin kaldırılması, bölgeler arasındaki eşitsizliklerin giderilmesi ve ortak bir dış ticaret politikası izlenmesi belirtilmiştir. Roma Anlaşmasının 2 nci maddesinde de dört ekonomik ve bir siyasal amaç ve bu amaçları gerçekleştirecek iki temel araç hükme bağlanmıştır. Bu hükme göre Topluluğun ekonomik amaçları; Topluluğun tümünde ekonomik faaliyetlerin uyumlu bir biçimde geliştirilmesi, dengeli ve sürekli büyüme, ekonomik istikrarın artırılması, yaşam düzeyinin hızla yükseltilmesi’dir. Siyasal amaç olarak da üye devletler arasında daha sıkı ilişkiler kurulmasının sağlanması öngörülmüştür. Bu amaçları gerçekleştirecek iki temel araçtan birincisinin bir ortak pazar kurulması, ikincisinin de üye devletlerin ekonomik politikalarının giderek yakınlaştırılması olduğu 2 nci madde de hükme bağlanmıştır(100).

Bu ekonomik bütünleşme hareketlerine Türkiye’de kayıtsız kalmamıştır. Türkiye 12 Eylül 1963 de imzalanan Ankara Anlaşması ile Avrupa Ekonomik Topluluğunun ortak üyesi olmuştur(101). Türkiye daha ilk oluşum yıllarında Avrupa Birliği ile ilişki kurmuştur. Bir Avrupa Ülkesi olan Türkiye, 1987 yılında AB’ye tam üye olmak için başvurmuştur. Ancak bu talebi kabul edilmemiş, fakat tam olarak ta geri de çevrilmemiştir(102).

Düzeltilme

(99) Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Ankara,13.Bası, Turhan Kitapevi, 2005, s.61

(100) Nami Çağan, **Avrupa Topluluğu Vergi Politikasının Hukuki Çerçevesi**, Ankara, A.Ü. S.B.F. Basımevi, Ankara Üniv. Avrupa Topluluğu Araştırma ve Uygulama Merkezi, Araştırma Dizisi: Yayın No 1, 1988, s.1-2

(101) Sami Kazıcı, “Ekonomik Bütünleşmeler; Tarihsel Gelişim ve Etkileri”, **Vergi Dünyası**, sayı: 105, Mayıs 1990, s.15

(102) Kamil Güngör, “Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri Çerçevesinde Gümrük Vergilerinin Uyumlaştırılması”, **Vergi Sorunları**, Yıl: 18, sayı: 129, Haziran 1999, s.97

Aşağıda ki tablo 18 de, ülkemizin ülke gruplarına göre ithalat ve ihracatının dağılımı görülmektedir. Bu tablolardan da görüldüğü gibi, her geçen yıl ülkemizin ithalat ve ihracatı, uluslararası ilişkileri artmakta ve sürekli gelişmektedir. İthalat ve ihracatımızın büyük bir kısmının Avrupa Birliği üyesi ülkeleri ile yapıldığı görülmektedir. Giderek artan bu ekonomik ilişkilerde beraberinde yeni sorunları da getirmiştir(103).

Tablo 18 : İTHALAT VE İHRACATIMIZIN ÜLKE GRUPLARINA GÖRE DAĞILIMI *

İHRACATIN ÜLKE GRUPLARINA GÖRE DAĞILIMI					İTHALATIN ÜLKE GRUPLARINA GÖRE DAĞILIMI				
	1999		2000			1999		2000	
	Milyon \$	% Pay	Milyon \$	% Pay		Milyon \$	% Pay	Milyon \$	% Pay
AB Ülkeleri	14.349	54,0	14.401	52,4	AB Ülkeleri	21.417	52,8	26.456	48,9
EFTA Ülkeleri	362	1,4	323	1,2	EFTA Ülkeleri	926	2,3	1.150	2,1
Diğer OECD Ülkeleri	3.346	12,6	4.087	14,9	Diğer OECD Ülkeleri	5.983	14,7	7.795	14,4
Türk Cumhuriyetleri	822	3,1	816	3,0	Türk Cumhuriyetleri	464	1,1	643	1,2
Ortadoğu Ülkeleri	2.204	8,3	2.157	7,8	Ortadoğu Ülkeleri	1.987	4,9	3.105	5,7
K.Afrika Ülkeleri	1.344	5,1	1.072	3,9	K.Afrika Ülkeleri	1.404	3,5	2.251	4,2
BDT Ülkeleri	1.641	6,2	1.568	5,7	BDT Ülkeleri	3.734	9,2	5.682	10,5
Liste Toplamı	24.068	90,7	24.424	88,9	Liste Toplamı	35.915	88,5	47.082	87,0
TOPLAM	26.587	100,0	27.774	100	TOPLAM	40.687	100,0	54.502	100

Avrupa Birliği’ni uluslararası düzeyde kurulan diğer örgütlerden ayıran en önemli özellik, Birliğin ‘uluslar üstü yapısı’ ve bunun gereği olarak, egemenlik yetkilerinin üye devletler tarafından Birliğe kısmen devri olgusudur. Yetki devri, ulusal ‘yasama, yürütme ve yargı’ yetkilerinin bir bölümünün Birlik kurumlarına devri şeklinde ortaya çıkmaktadır. Egemen devletlerin gönüllü olarak temel egemenlik haklarından vazgeçtikleri bu süreç, şimdilik vergi salma dışında, bu haklarını sistematik bir biçimde ulus-devletlerin tekelinden, uluslar üstü yönetim olan Birliğe devredilmesi sonucunu doğurmuştur. Buna Karşın, Birlik düzeyinde yetkili organlar tarafından kullanılan hukuk kuralı yaratma yetkisi, bir üye devlet için egemenliğin tamamen devredilmesi anlamına gelmemektedir. Burada daha çok ‘egemenliğin kullanım alanının bölüşülmesi’ söz konusudur. Üye devletler, Birliğe devredilen yetkilere saygılı olmak şartıyla, milli düzenlemeler yapmakta serbesttir(104).

Düzeltilme

(103) <http://www.dtm.gov.tr/ead/ekonomi/tr2000/odemd.htm> , s.1-2

* **İbid.**

(104) Muharrem İskenderoğlu, “Avrupa Birliği Hukuku ve Milli Egemenliğin Devri”, **Türkiye ve Siyaset Dergisi**, Mart-Nisan 2002, s.6

1. Avrupa Birliği'nde Vergilerin Uyumlaştırılması

Ülkelerin aralarındaki ekonomik bağları güçlendirmek amacıyla gerçekleştirdikleri iktisadi birleşmeler çok çeşitli biçimler alır. Bu alanda, çok gevşek yapılı bir iktisadi birleşmeden devletlerin bireysel egemenlik yetkilerinin geniş ölçüde ortadan kalktığı sıkı ekonomik birliklere kadar giden geniş bir yelpaze bulunur. Ekonomik Birliklerde, birleşme unsurlarının dışında, üyelerin vergi sistemleri de ahenkleştirilir ve belli alanlarda ortak iktisat politikası izlenir. Avrupa Birliğinin 2000'li yıllardaki örgütlenme biçimi Ekonomik+Parasal Birlik şeklinde'dir. şu ana kadar, örnekleri içinde en büyük başarı göstermiş olanı, Avrupa Birliği'dir(105).(Başlangıçtaki adıyla Avrupa Ekonomik Topluluğu'dur.)

Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun (AET) kuruluşunu gerçekleştirilen Roma Antlaşması'nın 2 ve 3'üncü maddeleri Topluluğu'nun ana hedeflerini belirlemektedir. Madde hükümlerine göre;

- a) Üye devletler arasındaki gümrük vergilerinin ve bunlara eş etkili diğer önlemlerin kaldırılması,
- b) Üye devletler arasında kişilerin, sermayenin ve hizmetlerin serbest dolaşımını önleyici engellerin kaldırılması,
- c) Tarım ve taşımacılık alanında ortak bir politika oluşturulması,
- d) Üçüncü devletlere karşı ortak bir gümrük ve ticaret politikasının teşkil edilmesi,
- e) Rekabetin kötüye kullanılmasını önleyen bir sistemin kurulması,
- f) Üye devletlerin ekonomik politikaları arasında koordinasyonunun sağlanması,

şeklinde ifade edilmiştir. Topluluk, bu hedeflere göre üye ülkeler arasında öncelikle ekonomik birliği sağlayacak, nihai aşamada ise siyasi birlik gerçekleştirilecektir. Belirtilen hedeflere ulaşmak için yapılması gereken ve yapılmakta olan çalışmalar arasında, üye ülkelerin mali sistemlerinin uyumlaştırılması da bulunmaktadır(106).

Devletler ekonomik bütünleşmelere üye olduklarında vergilendirme yetkilerini, bütünleşmenin niteliği ve amaçları doğrultusunda sınırlandırılır(107). Ekonomik Bütünleşmeler devletlerin uluslararası ekonomik ilişkilerini geliştirmek ve dış ticaret

(105) Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, Ankara, 5.baskı, İmaj Yayınevi, Ekim 2001, s.71

(106) Enver akan, "Avrupa Topluluğu'nda Vergilerin Uyumlaştırılması", **Maliye Dergisi**, sayı: 107, Mart – Nisan 1992, s. 13

(107) Nami ağan, **op.cit.**, s.5

serbestleştirmek amaçları ile kurdukları, ekonomik işbirliği boyutlarını aşan uluslararası birliklerdir. Vergilendirme yetkisinin ekonomik bütünleşmeler içinde sınırlandırılması, bu yetkinin üye devletler arasında belli alanlarda karşılıklı olarak kullanılmasından ‘vazgeçilmesi’ ya da bütünleşme ile oluşturulan kurumlara ‘devredilmesi’ şeklinde olabilir. Sınırlandırmanın yoğunluğu bütünleşmenin niteliği ve amaçlarına göre farklılık gösterir. Şimdiye dek gerçekleştirilmiş ekonomik bütünleşmeler içinde en başarılı olanı Avrupa Birliği(AB)’dir. AB siyasi bütünleşme hedefine yönelmiş bir ekonomik birliktir. Birliğe üye devletler egemenliklerinin içerdiği yetkileri belli ölçülerde sınırlandırmışlar ve böylece Birlik kurumlarına uluslararası yetkiler verilebilmiştir. Üye devletlerin izledikleri bir kısım ekonomik ve sosyal politikalar kendi alanlarında kaldığından vergilendirme yetkisi, Birlik düzeyinde bu politikaların aracı olarak kullanılmamaktadır(108).

Vergilendirme yetkisi ekonomik bütünleşmeye katılan devletlerin egemenliklerinin içerdiği yetkiler arasında sınırlandırılması en zor olanlardır. Devletler vergilendirme yetkilerini sınırlandırırken çok duyarlı davranırlar; kendi ekonomik, tarihi, kültürel ve çoğu kez dini özelliklerine ve geleneklerine bağlı olarak geliştirdikleri vergi sistemlerini bir anda değiştirebilmeleri kolay değildir. Ekonomik bütünleşme, ileride bir siyasi bütünleşmeyi amaçlıyorsa vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması daha da önem kazanır(109).

Avrupa Birliği doğuşu, Avrupa ülkelerinin ekonomik çıkarlarını uluslararası bir kurum kurarak gerçekleştirmek fikrine dayanmaktadır. Fikrin sahibi Fransa Planlama Komiseri Jean Monnet’dir. Fikir, zamanın Dışişleri Bakanı Robert Schuman tarafından benimsenmiş ve 9 Mayıs 1950 tarihli bir bildiri ile Schuman Almanya ile Fransa arasındaki çatışmaların nedeni olan kömür ve demir-çelik sanayilerinin bir birlik altında yönetilmesini önermiştir. Bu öneri, Almanya, İtalya, Hollanda, Belçika ve Lüksemburg tarafından kabul edilerek, Fransa ile birlikte altı devlet, 18 Nisan 1951 tarihinde Paris’te bir antlaşma imzalayarak Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu’nu kurmuşlardır. Böylece altı ülke, o dönem en stratejik iki ürün olarak kabul edilen çelik ve kömürün ortak olarak işletilmesini ve bu iki ürünün bir üst otorite tarafından denetlenmesini kabul etmişlerdir. Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu’nun başarısı, üye ülkeleri altı yıl sonra diğer sektörlerde de işbirliği yapmaya teşvik etti. 25 Mart 1957’de aynı devletler, Roma Antlaşması ile iki topluluk kurma kararı aldılar. Bunlar Avrupa Ekonomik Topluluğu ve Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu’dur. Bu iki antlaşma bugünkü

Düzeltilme

(108) Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **op.cit.**, s.64

(109) Nami Çağan, **op.cit.**, s.5-6

Avrupa Birliğinin temelini oluşturmaktadır. Roma Antlaşması, kişilerin, malların, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımını sağlayacak bir Ortak Pazar kurulmasını amaçlamakta idi(110).

Vergi uyumlaştırılması, ortak serbest piyasanın oluşturulmasına ve işleyişine engel olan unsurları bertaraf etmek amacıyla, üye ülkelerin vergileme alanında gereken hukuksal ve idari önlemleri gönüllü olarak almaları şeklinde ele alınmaktadır. Böyle bir uyumlaştırma, vergilerin tanımı, matrahı ve oranları yönünden uyumlaştırılmasını içerir. Roma Antlaşması'nı değiştirerek Avrupa'nın ekonomik ve parasal birliğe geçişini hazırlayan Maastricht Antlaşması da, vergiye yönelik bu genel yaklaşımı değiştirmemiştir. Yani bir Avrupa vergi politikası oluşturma yönünde somut bir adım atmamıştır(111).

a) Avrupa Birliği'nde Vergi Politikası

Avrupa Topluluğunu kuran anlaşmalar, getirdikleri düzenlemelerle ve Topluluk kurumlarına verdikleri yetkilerle ekonomik bütünleşme modeli olarak ekonomik birliği benimsemiştir(112). Ulusal vergi politikaları, uzun bir süreden beri dünyada yaşanan küreselleşme ve bölgeselleşme süreçlerinden etkilenmektedir. Bu süreçler içinde, ülkelerin dünyadaki rekabet güçlerini artırmak ve uluslar arası sermayeyi çekmek için giriştikleri yarış, ulusal vergi politikalarına da yansımakta ve vergi rekabetine yol açmaktadır. Özellikle Avrupa Birliği'ne üye ülkeler, ekonomik ve parasal birliğin yol açtığı vergi rekabetinin vergi gelirlerinde azalma ve kamu hizmetlerinin yetersiz sunumu gibi önemli olumsuzluklardan kaçınmak için, vergi uyumlaştırılmasına gitmektedirler. Avrupa Birliği, bütünleşmenin başlangıcından günümüze kadar olan süreçte, vergi konusunda benimsediği ve değişen dünya koşullarına göre yeniden oluşturduğu yaklaşıma uygun şekilde, belli düzeyde bir uyum sağlamıştır(113).

Avrupa Birliği kendi ekonomik alanı içinde bir vergi politikasına sahiptir, ancak bu politika daha esnek ve ikincil niteliktedir. Birlik içerisinde mal, hizmet, emek ve sermayenin serbest dolaşımı ile ilgili olduğu kadarıyla vergi uyumlaştırılmasına gerek vardır(114).

(110) Sebahattin Benlikol, Hilal Müftüoğlu, **Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Sistemlerindeki Teşvik ve İstisnalar**, İTO Yayınları, İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 1997-7, 1997, s.3

(111) Mircan Yıldız Tokathoğlu, **Avrupa Birliği'nde Maliye Politikası ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme**, Alfa – 2004, s.89

(112) Nami Çağan, **op.cit.**, s.13

(113) Mircan Yıldız Tokathoğlu, **op.cit.**, 88

(114) Metin Sağlam, “Avrupa Birliği'nde Kurumlar Vergisinin Uyumlaştırılmasına İlişkin Düzenlemeler ve Son Öneriler”, **Vergi Dünyası**, sayı: 291, Kasım 2005, s.142

Avrupa Birliği uluslarüstü yetkilerle donatılmış bir örgüt yapısına sahiptir. Avrupa Birliği'nin başlıca organları: Avrupa Parlamentosu, Konsey, Komisyon, Adalet Divanı, Sayıştay, Ekonomik ve Sosyal Komite, Avrupa Yatırım Bankası'dır(115). Avrupa Birliğinde vergi politikası, Avrupa bütünleşmesine göre şekil alan ikincil bir politikadır. Nitekim Roma Anlaşmasının vergi ile ilgili hükümleri (m. 95–99), Topluluğun temel ilkeleri arasında değil, 'Topluluğun Politikası' başlıklı üçüncü kısımda rekabet kurallarından hemen sonra ve mevzuatların yakınlaştırılması ile ilgili hükümlerden önce yer almıştır(116). Topluluk hukukunun kaynakları şunlardır: Birincil kaynaklar olarak adlandırılan anayasal antlaşmalar, İkincil kaynaklar olarak adlandırılan Topluluk organlarının tasarrufları, Adalet Divanı tarafından tanınan hukukun genel ilkeleri, Adalet Divanı'nın kararları ve Üye olmayan devletlerle yapılan uluslar arası antlaşmalar. Avrupa Birliğini kuran antlaşmalar, üye devletler tarafından onayladıktan sonra, bu Antlaşmalar, "kendiliğinden yürürlüğe giren" antlaşmalardandır(117).

Avrupa Ekonomik Topluluğu Andlaşmasının metninde de vergi sistemlerinin mutlak bir şekilde birleştirilmesini öngören bir hüküm olmayıp , sadece ortak Pazar'ın bir şekilde fonksiyonunu yerine getirmesini engelleyecek vergi hükümlerinin ahenkleştirilmesi söz konusudur. Görülüyor ki, ahenkleştirmenin gayesi, vergilerde tam bir birleşmeye gitmekten ziyade, üye ülkelerde ki vergi farklılıklarının Ortak Pazar dahilindeki arz ve talep için önemli faktör olmamalarını sağlamak ve dolayısıyla uluslar arası rekabet üzerinde bozucu etkiler yaratmalarına engel olmak etrafında toplanmaktadır(118). Avrupa Birliği mal, emek ve sermayenin serbest dolaşımını hedeflemesi nedeniyle söz konusu unsurların serbest dolaşımına engel teşkil eden düzenlemelerden kurtulmak zorundadır. Bunun için birlik içerisinde mali kuralların ve düzenlemelerin birbiriyle uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir. Vergilemeye ilişkin uyumlaştırma çalışmalarının başarısızlığa uğramasının veya tam olarak hayata geçirilememesi nedenleri olarak; üye devletlerin vergi olgusunu egemenlik ile özdeş görmeleri, gümrük birliği için dolaylı vergilerin uyumlaştırılması nedeniyle vergi kaybına uğramaları ve bunun sonucu dolaysız vergilerde de yaşamak istememeleri ile dolaysız vergileri uyumlaştırmaya ilişkin kararların alınmasında üyelerin oybirliği ile karar vermesi kuralı

Düzeltilme

(115) Mircan Yıldız Tokathoğlu, **op.cit.**, s.4

(116) Nami Çağan, **op.cit.**, s.11

(117) Enver Bozkurt, Mehmet Özcan, Arif Köktaş, **Avrupa Birliği Hukuku**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara 2001, s. 114–113

(118) Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, 6.baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1998, s.407

sayılabilir(119). Avrupa Birliğine tam üye olmaya hazırlanan devletlerin bütün bu başarıları pek kısa bir sürede gerçekleştirme gereği içinde karşılaşacakları güçlüklerin çok büyük olacağı bir gerçektir. Bu gibi devletlerin bekleme dönemlerinde AB'nin ekonomi politikalarını yakından izlemeleri, vergi sistemlerini giderek AB vergi sistemlerine yakınlaştırarak kendiliğinden bir uyumlaştırmayı AB'ye katılmadan önce gerçekleştirmeleri, üye devletlerle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları imzalamaları gerekir(120).

b) Avrupa Birliği'nde Tek Mali Pazar Yönündeki Gelişmeler

Ulusal devletlerin diğer devletlerle gönüllü olarak bir ekonomik bütünleşme içinde ilişkilerini yoğunlaştırmaya çalışmaları ve bu bağlamda bir takım yetkilerini uluslar üstü kurumlara devretmek zorunda olmaları, ulus devletin ekonomik faaliyeti düzenleme işlevini ve bu amaçla kullandığı araçları etkilemektedir. Çünkü bütünleşme içinde yer alan bir ülkede ulusal ekonomik politikaların Topluluk düzeyinde belirlenen çerçeveye uygun olarak saptanması gerekir. Aksi takdirde bütünleşmeyi derinleştirmek mümkün olmaz. Avrupa Birliği, Maastricht Anlaşması ile sadece fiyat istikrarı amacına dönük bir parasal birlik tercihini ortaya koymuştur. Bu tercih para politikalarında merkezileşmeyi getirmektedir. Oysa maliye politikaları için aynı şey öngörülmemiştir(121). Avrupa Birliği'nde tek mali pazarın kurulması; 'Tek Pazar' hedefinin bir koşuludur ve Topluluğa pek çok ekonomik yararlar sağlayan bir olgudur. Tek mali Pazar; üç grup belgeden, yani 1957 Roma Antlaşması'nın ilgili hükümleri, sonradan çıkarılan direktiflerle diğer belgelerden oluşan bir hukuki temel üzerinde gerçekleştirilmektedir. Sermaye faktörü;"tüm engellerden arındırılmış tek bir Pazar oluşturulması" durumunda serbestliğe kavuşmuş sayılacaktır. Hedef; üye ülkelerde yerleşik kişilere ait sermaye hareketleri üzerindeki kısıtlamalarla ayırım gözetici işlemlerin giderek kaldırılmasıdır. Hedefin gerçekleştirilmesinde önce, yol gösterici ve ılımlı bir tutum, ülke ve akım itibariyle seçici bir uygulama benimsenmiştir(122).

Avrupa Birliği'nde bütünleşmenin en fazla gelişme sağladığı alan, vergi uyumlaştırılması konusudur(123). Avrupa Birliği, kuruluşundan günümüze kadar Roma

Düzeltilme

(119) Metin Sağlam, **op.cit.**, s.155

(120) Kamil Güngör, "Avrupa Birliği'nde Vergi Uyumlaştırması ve Vergi Uyumlaştırma Politikası", **Maliye Dergisi**, sayı: 136, Ocak-Nisan 2001, s.73

(121) Mircan Yıldız Tokathoğlu, **op.cit.**, s.217

(122) Cihan Dura, "Avrupa Birliği'nde Tek Mali Pazar Yönünde Gelişmeler", **Maliye Dergisi**, sayı: 128, Mayıs-Ağustos 1998, s.22

(123) Mircan Yıldız Tokathoğlu, **op.cit.**, s.219

Antlaşması'nda kayıtlı 4 temel özgürlük olan malların, işgücünün, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımı konularında çok büyük mesafeler kat etmesine rağmen henüz tam bir birliği sağlayabilmiş değildir(124). Roma Antlaşması'nda vergilerle ilgili hükümler, AB'nin ikincil nitelikteki politikalarını oluşturur. Yani Roma Antlaşması'nda vergileme ile ilgili hükümler AB'nin temel hedefleri arasında değildir. Bunda, ülkenin vergilerle ilgili egemenlik hakkının önemli bir payı vardır. AB'nin temel hedefi; kişilerin, malların, sermayenin ve işgücünün serbest dolaşımını sağlamaktır. AB'nin en temel hedeflerinde birisi olan malların serbest dolaşımının sağlanabilmesi için, en fazla etki eden ve aynı zamanda diğer vergilere göre ülkenin egemenliği ile ilgisi daha az belirgin olan, dolaylı vergilerin uyumlaştırılması AB'de öncelikli hedef olmuştur. Yani burada vergi, temel hedeflerden birisi olan malların serbest dolaşımının sağlanması için 'araç' vazifesi görmektedir(125).

c) Avrupa Birliği'nde Dolaylı Vergiler Alanında Uyumlaştırma Çalışmaları

Bir vergi harmanizasyonunda üye ülkeler arasında rekabet eşitsizliğini kaldırmak, kişilerin ve sermayenin dolaşımının serbest hale getirilmesi ile bu kişiler ile sermayenin, üye ülkelerden herhangi birisinde ekonomik faaliyette bulunması ve rant yaratmasında farklılığı yok etmek, temel hedef olduğuna göre, vergilerde uyum sağlamak, Ortak Pazarı üye ülkeleri ile birlikte siyasi ve ekonomik tek bir ülke gibi düşünmek eşdeğer sayılmaktadır. Bu yüzden verginin konusu, mükellefiyet, matrah, muafiyet ve istisnalar, indirimler, teşvikler, gelirin aile fertleri itibariyle toplanarak vergilendirilmek üzere beyanı, stopaj usulü ve özel haller, vergi oranı gibi hususlar mümkün olduğunca yakınlaştırılmalıdır(126). Dolaylı vergiler, katma değer vergisi gibi bütün mal ve hizmetlerden alınan genel tüketim vergisi şeklinde olabileceği gibi, belirli hizmetlerden alınan özel tüketim vergisi şeklinde de olabilmektedir. Dolaylı vergiler ekonomide doğrudan etkili oldukları için, uyumlaştırmaya ihtiyaç gösterirler(127). Avrupa'nın ekonomik ve parasal birlik hedefine ulaşabilmesi için parasal alanda olduğu kadar, mali alanda,

(124) T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı, **Avrupa Birliği ve Türkiye**, 4.Baskı, Ankara, Avrupa Birliği Genel Müdürlüğü, Ekim 1999, s.173

(125) Kamil Güngör, **op.cit.**, s. 72-73

(126) Ramazan Uludağ, **Avrupa Topluluğu ve Türk Vergi Sisteminin Topluluk Modeline Uyumu**, Ankara, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Daire Başkanlığı, Ekim 1988, s.170

(127) A.Serdar Aksoy, Mehmet Çiftçi, "Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Uyumu", **Vergi Sorunları**, sayı: 202, Temmuz 2005, s.8

özellikle vergileme alanında, üye ülkeler arasında minimum bir uyumlaştırma gerekli olmaktadır. Çünkü üye ülkeler arasında mal ve hizmetler ile üretim faktörlerinin serbestçe dolaşımını engelleyen en önemli faktörlerden biri, vergi sistemlerinde ki farklılıklardır. Özellikle mal ve hizmetlerin fiyatı içinde yer alan dolaylı vergiler itibariyle farklılıklar bütünleşmiş iç pazarın oluşturulmasına en büyük engel teşkil etmektedir. Bu nedenle Avrupa bütünleşmesinde, vergileme alanında ilk uyumlaştırılması düşünülen, dolaylı vergiler, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi olmuştur. Avrupa Birliği'nin dolaylı vergiler konusunda uyumlaştırmaya ilk öncelik verdiği ve onunda ötesinde bir Topluluk vergisi haline getirdiği vergi, Katma Değer Vergisi olmuştur. Katma Değer Vergisi, iktisadi anlamda tarafsız bir vergi olarak adlandırılmaktadır. Yani, üretici ve tüketicilerin, üretim ve tüketim ile ilgili kararlarında vergisel işlemlerden en alt düzeyde etkilenmektedirler(128).

Dolaylı vergilerdeki uyumlaştırma çabaları, Roma Antlaşması'nın imzalanmasından kısa bir süre sonra başlamıştır. Bunun nedeni satış vergilerinin nisbi fiyatların oluşmasında ve böylece serbest rekabet üzerindeki etkisidir. Gerçekten de üye devletlerin satış vergileri ile oynamak suretiyle, malların ve hizmetlerin serbest dolaşımını, dolayısıyla ticaretin yönünü değiştirmeleri ve ortak pazarda geçerli olması gereken serbest rekabeti olumsuz yönde etkilemeleri mümkündür(129). Roma sözleşmesi'nin 95 inci maddesinde 'hiçbir üye devletin, diğer üye devletlerin ürünlerine doğrudan veya dolaylı olarak, benzeri kendi ürünlerine doğrudan veya dolaylı olarak uyguladıkları daha yüksek iç vergilerin konulamayacağı, ayrıca hiçbir üye devletin, başka üye devletlerin ürünlerine, başka ürünleri dolaylı olarak koruyacak nitelikte iç vergiler koyamayacağı' düzenlenmiştir. 96 ıncı madde ise ihrac edilen ürünlerin, tabii oldukları vergilerden daha yüksek vergi iadesinden yararlanamayacağını düzenlemektedir. Bu maddeler ile ayrımcı vergi uygulaması vasıtası ile sağlanan avantajları yasaklamayı amaçlamaktadır(130).

d) Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergiler Alanında Uyumlaştırma Çalışmaları

Dolaylı vergilerle ilgili uyumlaştırma çalışmaları, dolaysız vergilerden daha ileri aşamada bulunmaktadır. Katma değer vergisi ve özel tüketim vergilerinde uyumlaştırmının çerçevesi aşağı yukarı çizilirken, gelir ve kurumlar vergisinde kapsamlı bir uyumlaştırma

Düzeltilme

(128) Mircan Yıldız, "Avrupa Birliği'nde Dolaylı Vergilerin Uyumlaştırılması", **Maliye Yazıları**, sayı :64, Temmuz-Eylül 1999, s. 24-25

(129) Kamil Güngör, **op.cit.**, s.55

(130) Enver Çakan, **op.cit.**, s.17

hazırlıkları yapılmamıştır. Direkt vergilerin uyumlaştırılması, Topluluk ile ilgili mevzuatın genel hükümlerinden hareket edilerek gerçekleştirilebilecektir. Dolaylı vergilerde olduğu gibi, uyumlaştırmanın sağlanabilmesi için Topluluk organlarına verilmiş direkt bir görev bulunmamaktadır(131).

Dolaysız vergiler alanında yer alan gelir ve kurumlar vergilerinde Topluluk içinde tam bir uyum sağlanamamıştır. Bunun temel nedeni dolaysız vergilerle egemenlik yetkisi arasında sıkı bir ilişki kurulmasıdır(132). Dolaysız vergilerde uyumlaştırmanın gecikmesinin belli bazı sebepleri vardır. Dolaylı vergilerde olduğu gibi, uyumlaştırmanın sağlanabilmesi için AB organlarına verilmiş doğrudan bir görev bulunmamaktadır. Dolaysız vergiler alanında üye devletlere ait işletmelerin dengeli bir rekabet içinde bulunmaları ve sermaye hareketlerinin, vergilendirmeden dolayı engellenmemesi için, işletmelerdeki vergi yüklerinin birbirine yakınlaştırılması gerekmektedir. Genel kabul gören görüşe göre, dolaysız vergilerde mali yük, vergiyi ödeyen firmanın ürün fiyatları içine girmez. Çünkü firmanın vergiden sonraki karının maksimizasyonu ancak vergiden önceki karının maksimizasyonuna bağlıdır(133). Avrupa Birliği içinde dolaysız vergilerin uyumlaştırılmasında menşe ülke prensibi uygulanması esas olarak kabul edilmiştir. Ancak, bir yandan dolaysız vergilerin harmonizasyonuna kesin bir karakter vermenin güçlüğü, bir yandan da dolaylı vergilerin ahenleştirilmesine oranla daha az önem atfedilmesi nedeniyle konu ile ilgili olarak detaylı çalışmalar yapılmamıştır. Örneğin, Komisyon AB'nin işleyişini pek de etkilemeyen şahsi gelir vergisinin uyumlaştırılmasını önemli görmemiş, bu tür dolaysız vergileri kapsayan uyumlaştırma sorunlarının üye devletlerin ekonomik entegrasyonunu tamamladıktan sonra incelenmesine karar vermiştir(134).

Topluluğun iç Pazar hedefine ulaşabilmesi için dolaylı vergiler alanında daha fazla bir uyumlaştırmayı gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Üye devletlerin dolaysız vergileri arasında da rekabeti bozucu farklılıklar vardır. Dolaysız vergiler alanında vergi uyumlaştırılması çalışmaları daha da ağır ilerlemektedir. Komisyon, dolaysız vergilerin uyumlaştırılmasında sermayenin serbest dolaşımının gerçekleştirilmesini hedef almıştır. Girişim gelirleri ve ortaklık payları üzerine konulan dolaysız vergi yükümlülüklerinin farklılığı rekabeti bozucu etki yaratmaktadır(135). Dolaysız vergilerde varılmak istenen hedefe henüz yaklaşılmamıştır. Bazı

(131) Enver Çakan, **op.cit.**, s.37

(132) A.Serdar Aksoy, Mehmet Çiftçi, **op.cit.**, s.13

(133) Kamil Güngör, **op.cit.**, s.70-71

(134) Salih Turhan, **op.cit.**, s.431

(135) Pietro Nasini, "Avrupa Ekonomik Topluluğunda Vergi Ahenleştirilmesi", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, 22.seri, 1972, İstanbul, s.323

alanlarda ülkelerin çekinceli davranmaları iç vergi yapılarından kaynaklanmaktadır. Her ülkenin vergi politikasını uyguladığı ekonomik, siyasal ve kurumsal çerçevesi yekdiğerine benzemediğinden, uluslar arası veya ortaklık platformunda tam bir benzeşmeye gidilmesi kolay olmamaktadır. Bu bakımdan vergilerde ortak bir vergileme alanı, ortak bir vergi sistemi, benzer vergi oranları, ortak bir matrahın kabulü, yabancı ülkelerde mukim şirketlerle veya fiyaller aracılığıyla elde edilen kazançların vergilendirilmesi, mükellefiyet tayini, kurumlar vergisine tabi olmanın sınırı ve şirket türleri itibariyle klasifikasyonun sağlanması bugün için AB üyesi ülkeler arasında çözümü kolay bir sorun olmamaktadır. Vasıtasız vergilerin uyumlaştırılması alanında arzulanan neticelerin alınmasına imkan verecek gelişmelerin nisbeten cılız kalmasına karşılık, vergi kayıp ve kaçakları konusunda karşılıklı yardımlaşmaya ilişkin kararlar alınmıştır(136).

2. Avrupa Birliği İle Türk Vergi Sisteminin Birlik Modeline Uyumu

Avrupa Birliği'nin kuruluşundan bu yana temel hedefi kişilerin, malların, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımını engelleyen unsurların ortadan kaldırılarak ortak bir tek pazar yaratılması olmuştur. Avrupa Birliği ülkeleri ve aday ülkeler arasında farklı vergi sistemlerinin bulunması bu hedefin gerçekleştirilmesinin önünde bir ölçüde engel oluşturmaktadır. Tüm dünyada ve Avrupa Birliği'nde olduğu gibi ülkemizde de devletin kamu hizmetlerini yerine getirmesi için vergilendirme, vazgeçilmez bir araçtır. Vergilendirme, aynı zamanda tasarrufu, ekonomik büyümeyi teşvik, gelir dağılımını düzeltme gibi diğer sosyal ve ekonomik amaçlarında aracı olarak kullanılmaktadır. Vergilendirme, toplumun tüm kesimlerini doğrudan veya dolaylı olarak etkilemekte ve ilgilendirmektedir. Ülkemizin de, A.B.'ne tam üye olabilmek için, vergi sistemimizi, A.B. vergi sistemiyle uyumlaştırması gerekmektedir.

a) Türkiye - Avrupa Birliği İlişkileri ve Tarihsel Gelişimi

Osmanlı Devleti Tazminat'tan sonra tercihini Batı'dan yana yapmıştır. Cumhuriyetle birlikte bu tercih, resmi hüviyet kazanmıştır. İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra bütünleşme yoluna giden Avrupa'nın içerisinde yer almak isteyen Türkiye, daha ilk oluşum yıllarında AB ile ilişki kurmuştur(137). Avrupa Ekonomik Topluluğu'nu kuran 'Altılılar', geleneksel olarak

(136) Ramazan Uludağ, **op.cit.**, s.163-164

(137) Kamil Güngör, "Türkiye – Avrupa Birliği İlişkileri Çerçevesinde Gümrük Vergilerinin Uyumlaştırılması", **Vergi Sorunları**, sayı: 129, Yıl: 18, Haziran 1999, s.97

Türkiye'nin sıkı ekonomik ve siyasal ilişki içinde bulunduğu ülkelerdi. Örneğin Roma Anlaşması'nın yürürlüğe girdiği 1958 yılında Türkiye, yaklaşık olarak ihracatının %40'ını ve ithalatının yüzde 30'unu bu altı Batı Avrupa ülkesiyle yapıyordu. Öte yandan dış politikasında Batı'ya yönelen Türkiye, İkinci Dünya Savaşı sonlarından itibaren kurulan hemen hemen tüm Batılı örgüt ve kuruluşlar içinde yer almıştı(138).İkinci Dünya Savaşı Sonrasında dünya sisteminde ortaya çıkan büyük değişikliklere paralel olarak Türkiye'nin iç dinamiklerinde önemli değişiklikler yaşanmıştır. Savaş sonunda Türkiye'nin siyasi ve ekonomik çıkarlarının kesinlikle Batı tarafında olduğu görülüyordu ve bu çıkarları geliştirmenin en iyi yolu Batı'ya daha fazla yaklaşmaktı(139).

Avrupa Birliği'nin, eski adı ile Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun Türkiye ile ilk resmi teması, 31 Temmuz 1959 tarihinde olmuştur. Bu tarihte Türkiye ortak üye olarak Topluluğa kabulünü istemiş ve Ortaklık Antlaşması 12 Eylül 1963 tarihinde imzalanarak 1 Aralık 1964 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Ankara Antlaşması nihai hedef olarak tam üyeliği hedefleyen bir antlaşmadır. Bunun için üç dönemin aşılması gerekmektedir: Hazırlık Dönemi, Geçiş Dönemi, Son Dönem(140). Türkiye'nin bugünkü Avrupa Birliği'nin o zamanki karşılığı olan Avrupa Ekonomik Topluluğuna katılma kararı vermesinde yalnız ekonomik değil, siyasal, kültürel ve askeri faktörler de önemli ölçüde etken olmuştur(141).

Türkiye'nin, Dünya'da değişen ekonomik gelişmelere paralel olarak kabuk değiştirmesi normaldir. Dünya üzerinde geri kalmış, gelişmekte olan ve ileri sanayi ülkeleri arasında ticaret hacminin tartışması yapılırken, Türkiye'nin içine kapanarak çok önemli fonksiyonlara sahip uluslar arası kuruluşlara bigane kalması düşünülemezdi. Türkiye ekonomik potansiyeli zengin, genç nüfus avantajı ile kalkınmasını belki de umulan süreden daha kısa zamanda tamamlayabilecek bir ülkedir. Ayrıca Türkiye'nin Batı Avrupa ülkelerinin ağırlıklı olarak bulunduğu bir Topluluğa katılmasının Batı ile Ortadoğu ülkeleri arasında bir köprü oluşturması açısından önemi çok büyük görünmektedir. Yine Türkiye'nin AB'ne katılma zarureti, ekonomik yararları bağlı olmaktadır. Topluluk piyasasına uygun mal üretebilmek için Türkiye'nin rekabet piyasasına hazırlanmasına, AB'ne girişe yardımcı olacaktır(142).

(138) Halil Seyidoğlu, **Uluslararası İktisat**, Geliştirilmiş 13.Baskı, İstanbul, 1999, s.267

(139) Enver Bozkurt, Mehmet Özcan, Arif Köktaş, **op.cit.**, s.261

(140) Sebahattin Benlikol, Hilal Müftüoğlu, **op.cit.**, s.5

(141) Halil Seyidoğlu, **op.cit.**, s.268

(142) Ramazan Uludağ, **op.cit.**, 215-216

Türkiye'nin Avrupa Birliği mevzuatına uyum çalışmaları, 1963 yılında Avrupa Ekonomik Topluluğu ile Türkiye arasındaki Ortaklık Anlaşması'nın imzalanmasından bu yana devam etmektedir. Uyum alanındaki en önemli aşama, 6 Mart 1995 tarihli Gümrük Birliği anlaşmasıdır. 10-11 Aralık 1999 tarihli Helsinki Zirvesinde Avrupa Birliği'ne tam üye adaylığının teyit edilmesi, 17 Aralık Kopenhag liderler zirvesinde tam üyelik müzakere tarihinin belirlenmesi, mevzuat alanındaki uyumlaştırma sürecini hızlandırmıştır. Uyum süreci AB'ye katılmak isteyen tüm ülkeler için ülkenin siyasi, ekonomik ve sosyal sisteminin tüm aşamalarını etkileyen uzun bir süreçtir(143).

Türkiye ile Avrupa Birliği arasındaki ilişkiler üç ayrı dönemi kapsamaktadır; Hazırlık dönemi, Geçiş Dönemi ve Nihai dönem'dir. Ankara Antlaşması, Türkiye-Topluluk ilişkilerini; 5 yıl sürecek bir 'hazırlık dönemi'(uzatmalarla 10 yıla çıkabilecek), 12 yıl sürecek bir 'geçiş dönemi' (bazı istisnalar ile 22 yıla çıkabilecek) ve tam üyeliğin koşullarının müzakere edileceği 'son dönem' olmak üzere üç ayrı döneme ayırarak düzenlemiştir(144). Ortak Üyelik, tam üyelikten farklı bir statü olduğundan, ortak üyenin topluluğun asıl organlarına katılması söz konusu değildir. O nedenle, Türkiye ile Avrupa Ekonomik Topluluğu arasındaki ortaklık rejimini yürütmek üzere bazı özel organlar oluşturulmuştur. Bunlar Ortaklık Konseyi, Ortaklık Komitesi ve Karma Parlamento Komisyonu'ndan ibarettir(145).

b) Türkiye'nin Avrupa Birliği İle Vergi Sistemini Uyumlaştırılması Çalışmaları

Türkiye'nin Avrupa Birliği ile ilişkilerinin hukuki başlangıcı 12 Eylül 1963 tarihli Ankara Anlaşmasına kadar gider. Daha sonra yürürlüğe giren 1 Ocak 1973 tarihli Katma Protokol çerçevesinde alınan 6 Mart 1995 tarihli Ortaklık Konseyi kararı ile 1 Ocak 1996 tarihinde Avrupa Birliği ile Türkiye arasında bir gümrük birliği kuran yasal düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. O tarihten sonra iktisadi ilişkiler bu çerçevede yürütülmüştür. Ancak AB'ne üye ülkelerin 10 Aralık 1999'da Helsinki zirvesinde Türkiye, Birliğe aday ülke olarak belirlendiğinden, bu tarihten sonra Türkiye – AB ilişkileri yeni bir perspektif kazanmış olmaktadır(146). Türk ekonomisi giderek kabuk değiştirmekte iktisadi büyüme, tarımdaki

(143) A.Serdar Aksoy, Mehmet Çiftçi, **op.cit.**, s.7

(144) Mircan Yıldız Tokathoğlu, **op.cit.**, s.191

(145) Halil Seyidoğlu, **op.cit.**, s.271

(146) Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **op.cit.**, s.71

gelişme, şehirleşme ve sanayileşme doğrultusunda vergi politikasını da yapısal değişikliklere uğratmaktadır. Bu çerçevede mali teşvikler kişilere sağlanan avantajlardan giderek kurumsal yapıdaki işletmelere kaydığında genelde tüketici kesimlere tahmil edilen vergi yükü ağırlık kazanmaktadır. Bu sonuç giderek artan kamu harcamalarına katılmadaki payın sosyal gruplar itibariyle farklılaşmasına ve gelir dağılımının dengesizleşmesine neden olmaktadır. Harmonizasyona hazırlanacak bir vergi politikasında vergi yükünün oranı da önemli bir sorundur. O yüzden vergi politikalarının yaklaştırılmasında benzer vergi yüküne veya geneldeki ortalamaya ulaşılması mal ve sermaye dolaşımında tek taraflı olumsuzlukları önleyebilir(147).

Türkiye üye olmadan gümrük birliğine girmiştir. Türkiye'nin 1959'da AB'ye ortak üyelik başvurusuyla başlayan ilişkileri çok karmaşık süreçlerden geçerek ve inişli çıkışlı bir seyir izleyerek 6 Mart 1995'te imzaladığı ve 13 Aralık 1995'te AB parlamentosu'ndan geçerek onaylandığı Gümrük Birliği Antlaşması'yla sonuçlanmıştır(148). Gümrük Birlikleri de ekonomik bütünleşmelerin bir şeklidir. Ekonomik bütünleşmeler, esas olarak, ortak ekonomilerle kurulan sistemin özelliğine bağlı olarak değişik şekiller alabilir(149). Türkiye'nin Gümrük Birliği'ne girmiş olması Türkiye'nin ekonomik ve mali yapısını yakından ilgilendirmektedir. A.B. hukuku, Türkiye'yi doğrudan bağlamasa bile Gümrük Birliği ile birlikte ekonomik bir bütünlüğe gidildiğinden, Türk Mevzuatları'nın AB mevzuatına uyumlaştırılması gerekmektedir. Şüphesiz bunlardan birisi de vergi mevzuatıdır(150).

Avrupa Birliği kurulurken birliğe üye ülkeler arasında gümrüklerin kaldırılması, üçüncü ülkelere karşı ortak gümrük tarifeleri oluşturulması ve eşit şartlar altında yürüyecek serbest rekabet ortamının tesis edilmesi amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda üye ülkelerdeki serbest rekabete etkisi olan vergilerin birbirine yakınlaştırılması sağlanmaya çalışılmıştır(151). Gümrük Birliği Türkiye-AB ilişkilerinde nihai hedef değildir. Nihai hedef, Türkiye'nin AB'ne tam üyeliği, yani 'siyasi entegrasyon'dur. Gümrük Birliği bu temel amaca hizmet edecek bir araçtır. Gümrük Birliğini, yalnızca gümrük vergilerini, fonları ve kotaları karşılıklı olarak kaldırmak , AB'nin ortak gümrük tarifesine uyum sağlamak gibi daha çok ticari bir oluşum

(147) Ramazan Uludağ, **op.cit.**, s.155

(148) T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı, **op.cit.**, s.103

(149) Enver Bozkurt, Mehmet Özcan, Arif Köktaş, **op.cit.**, s.273

(150) Kamil Güngör, **op.cit.**, s.97

(151) Hasan Aydın, "Türk KDV Mevzuatının AB KDV Mevzuatından Farklılıkları", **Vergi Sorunları Dergisi**, sayı: 100, Ocak 1997, s.85

şeklinde algılamak son derece hatalı bir yaklaşımdır. Bu girişim, ‘siyasi ve mali işbirliği’ni de kapsayan çok yönlü bir entegrasyon sürecidir(152). Dünyanın en büyük ekonomik gücü olan AB ile gümrük birliğine giren bir Türkiye’nin, uluslararası finans kuruluşları nezdinde kredi notunun da artacağı kesindir.

Türk vergi sistemi ve Maastricht bütçe kriterleri bakımından Avrupa Birliği’nin kendi içinde henüz mali uyumunu tamamlamadığı, özellikle dolaysız vergiler alanında belirgin bir gelişme sağlanamamıştır. Bu doğrultuda Türkiye’ye bakıldığında, gümrük birliğinin gerektirdiği vergi düzenlemeleri büyük ölçüde gerçekleştirmiş, tam üyeliğin gerektirdiği vergi düzenlemelerinin yükümlülüğü taşınmadığı halde KDV alanında belli bir uyumlaştırma sağlanmıştır(153). Türkiye Avrupa Birliği’ne aday ülke olarak AB muktesabına uyum için üstlendikleri sorumlulukları yerine getirme taahhütünde bulunmuştur. Ülkemiz, AB’ne yönelik taahhütlerine ulaşabilmek için AB Mevzuatını sadece kabul etmekle kalmayıp aynı zamanda uygulamak durumundadır.

(152) Ejder Ayanoğlu, “Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sisteminin Birlik Modeline Uyumu(II)”, **Vergi Dünyası**, sayı: 172, Aralık 1995, s.92-93

(153) Mircan Yıldız Tokathoğlu, **op.cit.**, s.220

SONUÇ

Dünyada ki ekonomik gelişmeler, devletlerin ekonomik sınırlarını ortadan kaldırmaktadır. Üretim kaynaklarının azalması ve yatırım maliyetlerinin artması nedeniyle şirketlerin tek bir ülke içinde ve belirli bir ulusal birliğe tabi olarak faaliyetlerini sürdürmeleri giderek güçleşmiştir. Bu nedenle belirli bir ekonomik ve örgütsel yapıya ulaşan her şirket hemen her ülkede yatırım ve faaliyet olanakları arar duruma gelmiştir. Gelişmekte olan süreç içerisinde pek çok ülke için bu tür ilişkiler, hem teknoloji hemde sermaye transferi açısından büyük faydalar sağlamaktadır. Ancak bu tür faaliyetlerin gelişmesi vergilendirme sorununu da beraberinde getirmiştir. Çünkü yaratılan kazanç üzerinde hem faaliyette bulunulan ülkenin hemde şirketin mukimi olduğu ülkenin hak iddia etmesi çifte vergilendirmeyi doğurmaktadır.

Uluslararası çifte vergilendirme kavramı, geniş kapsamlı ele alınmış, diğer kavramlardan ayırt edilip ve uygulamada karşılaşılan şekilleri incelenmiştir. Uluslararası çifte vergilendirme sorununun çözüm yolları, önlenmesi ve ortadan kaldırılması için yapılan çalışmalara değinilmiştir. Günümüzün en önemli kavramı insan hakları'dır. İnsan haklarına saygılı devletler, sosyal devlet anlayışına önem verirler. Çifte vergilendirme de, aynı matrah üzerinden aynı dönem içinde, aynı nitelikte iki veya daha fazla vergi alınmak suretiyle, vergi adaletine ve vergileme de adalet ilkesine aykırı bir durum ortaya çıkardığı için, çözümlenmesi gereken bir sorundur. Devletler de, serbest rekabet ortamını zedelememek, sermaye akımına engel olmamak için bu sorunu çözüm yolları aramışlar ve bu konuya hassasiyetle yaklaşmışlardır.

Dünya üzerinde ki pek çok vergi sisteminin ortak amacı, ülke sınırları içerisinde kazanılan gelirden ölçülü ve adaletli bir verginin alınmasının vergi politikası olarak benimsenmesidir. Hem iç hemde dış kaynaklı gelirin her iki ülkede de vergilendirilmesi durumunda çifte vergilendirme ortaya çıkmaktadır. Bu durum vergi adaletine ters düşmektedir. Her devlet, kendi ülkesinde ikamet eden gerçek kişilerin ve kurumların tüm dünyada elde ettiği gelirlerin toplanmasını ve toplam üzerinden vergi matrahının oluşturulmasını talep etmektedir. Bu nedenle, yurt dışı ile faaliyette bulunan vergi mükellefleri, gelirin elde edildiği ülke ile ikamet edilen ülke tarafından, aynı gelir üzerinden iki kez yani çifte vergilendirmeye maruz kalabilmektedir. Sermayenin,

girişimcilerin ve işgücünün uluslararası piyasalara açılımında önemli bir sorun teşkil eden bu durumun ortadan kaldırılabilmesi için devletler arası ikili anlaşmalar yapılabilmektedir.

Vergi toplama, tüm dünyada, her ülkenin kendi sınırları içerisinde bulunan kişi ve kuruluşlardan, egemenliklerinin temel bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Hükümetler, BM, IMF veya Avrupa Birliği gibi uluslararası kuruluşlara katılarak egemenlik haklarından taviz vermektedirler. Bu konuda çok istekli olmasalar da, çağımızda ülkeler bu tür uluslar arası ve uluslar üstü kuruluşlardan kaçmamaktadırlar. Tam tersine bu tür ekonomik bütünleşme ve uyumlaştırma hareketleri artmıştır. Hükümetler, vergi sistemlerini, boşta dolaşan sermayeyi çekecek ve ülke refahını artıracak şekilde düzenlemelere önem vermektedirler. Çifte vergilendirme sorunu, vergileme hakkının ülkeler arasında paylaşımının söz konusu olduğu hallerde gündeme gelmektedir. Çifte vergilendirme, devletlerin egemenliklerine dayalı vergilendirme yetkilerini kullanmalarının doğal, fakat olumsuz bir sonucu olarak, iki devlete ait vergilendirme yetkisinin, aynı vergi yükümlüsü ve aynı vergi konusu üzerinde çakışması şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Görüldüğü gibi, uluslararası çifte vergilendirmeden bahsedebilmek için , en az iki ülkenin vergileme hakkı iddiasında bulunması gerekir. Bu gibi durumlarda, bir ülke, ekonomik faaliyetin, kendi sınırları dahilinde meydana geldiğini gerekçe göstererek (Kaynak İlkesi) , diğer ülkede gelir getirici faaliyeti gerçekleştiren kişinin kendi vatandaşı olduğu (İkamet İlkesi) gerekçesiyle söz konusu kazancı vergilendirmek isteyebilir.

Uluslararası çifte vergilendirme sorunu, ancak, ülkeler arasında sermaye, işgücü ve teknoloji dolaşımının olduğu durumlarda ortaya çıkmaktadır. Çağımızda dünyada, özellikle finansal piyasalarda, bir globalleşme süreci yaşanmaktadır. Dünyadaki bu hızlı gelişmeler ve globalleşme eğilimini, ulusal ve uluslararası olmak üzere iki farklı piyasanın oluşmasına sebep vermiştir. Uluslar arası çifte vergileme sorununun ortaya çıkmasına neden olan küreselleşme veya diğer bir deyişle globalleşme hareketleri uluslararası bir karaktere sahiptir. Çifte vergilemeyi ortaya çıkaran uluslararası nedenler bir çok ülkelerin egemenlik yetkilerinin çakışmasıdır. Ülkeler arasında karşılaşılan bu çakışmanın ana nedeni de, ülkelerin vergilendirme de farklı kriterleri temel almalarıdır. Vergilendirme yetkisinin belirlenmesinde, bazı ülkeler ikamet ilkesini, bazıları kaynak ilkesini, bazıları da uyrukluk ilkesini esas almaktadırlar. Bu durumda ülkeler arasında hukuksal anlamda çifte vergileme problemi ile karşı karşıya kalınmaktadır. Dolayısıyla, uluslararası hukuksal

Düzeltilme

çifte vergileme probleminin çözümü için bu yetkilerin ülkeler arasında paylaşımını düzenlemek gerekmektedir.

Çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla gerek uluslararası şirketlerin gerekse şirketlerin mukimi olan ülkelerin kendi iç mevzuatlarında tek taraflı olarak yaptıkları düzenlemelerde bu sorunu çözmeye yetmemiştir. Bu nedenle çifte vergilendirmenin önlenmesi ve ortadan kaldırılmasının en etkin yollarından birinin de vergi anlaşması olduğu kabul edilmiştir. Çifte vergilendirme, vergi anlaşmaları yoluyla, bir devletin vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması yoluyla, önlenmektedir. Ülkeler, uluslararası ticaret ve yatırımlarda olumlu bir hava yaratmak ve kazançlar üzerinde ki çifte vergilendirmeden kaçınmak için bu anlaşmalarda devletler vergi yetkilerini aralarında paylaşılmasına gerekliliğine dayanmaktadır. Dünyada ülkeler arasında bir vergi anlaşmaları ağı oluşmuştur. Bu amaçla pek çok ülke ve ülkemizde vergi anlaşması imzalamış ve yürürlüğe koymuştur. Ancak bu anlaşmaların temel amacı, çifte vergilendirmenin önlenmesi olması yanında, özellikle yabancı sermayenin ülke içinde faaliyet göstermesini özendirmek ve böylece gerekli olan sermaye ve teknoloji transferini sağlamak amaçlanmıştır.

Globalleşme ve bölgesel entegrasyon hareketleri, çağdaş devletlerin vergi toplama ve optimal bir vergi tabanını oluşturma da zorluklarla karşılaşmalarına neden olmakta ve bağımsız mali politikalar uygulama yeteneklerini azaltmaktadır. Vergi cennetleri olarak adlandırılan ülke veya bölgelerin ortaya çıkması mükelleflerin vergiden kaçınmayı ve vergi kaçırmalarını kolaylaştıran ve ulus devletlerin vergi kaybına uğramalarına neden olmaktadır. Ayrıca vergi rekabeti emek üzerinden alınan vergilerin artmasına, sermaye üzerinden alınan vergilerin azalmasına yol açmaktadır. OECD zararlı vergi rekabetinin olumsuz etkilerini azaltmak, global düzeyde vergi koordinasyonunu sağlamaya çalışan 'Zararlı Vergi Rekabeti' isimli çalışmasında vergi cennetlerini incelemiştir. Avrupa Birliği'nde, meydana gelen vergi rekabetini sınırlandırmak amacıyla farklı vergilerde asgari vergi oranları tespit etmekte ve vergi tabanında koordinasyona gitmektedir. Bazı ülke ve entegrasyonlar ikili ve çok taraflı anlaşmalarla çifte vergilendirmeyi, sıfır vergilendirmeyi ve vergi kaybını önlemek için bir yandan vergi uyumlaştırılmasına giderken öte yandan ulusal vergi uygulamalarının karşılıklı tutarlı olmasını sağlamaya çalışmaktadırlar.

Günümüzde ülkeler arasında sınırlar, adeta anlamını yitirmiştir. Devletlerin iç vergileme yetkileri, ortak bir uluslar üstü vergileme yetkisine daraltılabilmektedir.

Düzeltilme

Türkiye’de, çağdaş dünyadaki bu gelişmelerin dışında kalmamıştır. Türkiye, uluslararası vergi hukukunun genel kabul görmüş normlarıyla, kendi vergi mevzuatını uyumlaştırma yönünde ciddi adımlar atmıştır. Özellikle yetmişli yılların başından itibaren, dış ekonomik ilişkilerinde değişim ortaya çıkan Türkiye, dünya ülkeleri ile ekonomik ilişkilerini büyük ölçüde artırmıştır. Türkiye’nin 1980’li yıllardan itibaren, serbest piyasa ekonomisinin gereklerini benimseyen ve uygulayan ekonomi politikalarıyla uluslararası ekonomik ilişkilerini artırmıştır. Bu ilişkilerin doğal sonucu olarak ta vergi anlaşmaları sayısı da artmıştır. Türkiye’nin bir vergi anlaşması imzalamak girişiminde bulunduğu ülkeler, genellikle, Türkiye’nin ekonomik ilişkisi olan ve yatırım potansiyeli taşıyan ülkeler olmuştur. Türkiye’nin anlaşmalardan beklentisi, yeni ekonomik ilişkilerinin artması ve ilişkilerde adaletin sağlanması olmuştur. Türkiye, yatırımları geliştiren ve teşvik eden vergi anlaşmaları yapmayı tercih etmiştir.

Türk vergi sisteminde dolaylı vergilerin payında sürekli bir artış yaşanmaktadır. Faiz dışı fazla hedefine ulaşmak ve vergi gelirlerini artırmak için ilk başvuru yoldur. Vergi, bir ülkede vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımını incelerken toplanan vergiler içerisinde ki dolaylı ve dolaysız vergilerin oranına bakılması çok kullanılır. Dolaylı vergilerin uygulandığı ürünlerin düşük gelirli bütçesindeki payı, yüksek gelirli göre daha fazladır. Türkiye’de toplam vergi gelirlerinde ki dolaylı vergilerin payının sürekli arttığı ve 2004 yılında en yüksek düzeye %69,2’ye çıktığı görülmektedir. Bu durum vergi sistemimizde dikey adaletini (az kazanan az, çok kazanan çok vergi al), dolayısıyla gelir dağılımını bozmaktadır. Gerek OECD, gerekse Avrupa Birliği üyesi ülkelerde dolaylı vergilerin, vergi gelirlerine oranı azalma eğilimindedir.

Türkiye, uygun koşullarla ülkeye yabancı sermaye girişini hızlandırmak, çifte vergilendirmeyi önlemek veya ortadan kaldırmak, sermaye ihracatçısı olduğumuz ülkelerle yapılacak vergi anlaşmalarında da ülke yararına olanaklar sağlamak amacıyla, gelişmiş ve az gelişmiş ülkelerle yapacakları anlaşmalar için değişik alternatif ve değişik ilkeler içeren, kendi vergi anlaşma modellerini oluşturma gereğini duymuştur. Dolayısıyla, Türkiye’nin taraf olduğu anlaşmalarda, vergilendirme yetkisinin paylaşımında sergilediği tavır, karşısındaki ülkenin konumuna göre değişecektir. Türkiye’nin gelişmiş ülkelerle vergi anlaşması akdetmesi durumunda, U.N. Modeline tercih etmekte ve U.N. Modeli’nin kaynak devletine ağırlık veren düzenlemelerini kabul etmekte, kendine göre daha az

Düzeltilme

gelişmiş ülkelerle anlaşması durumunda ise O.E.C.D. Modeline göre anlaşmayı tercih etmekte ve ikametgâh ilkesine ağırlık veren hükümler içermesine dikkat etmektedir.

Son yıllarda Türkiye'nin de sermaye ve teknoloji ihraç eden bir ülke konumuna gelmesi nedeniyle, çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla yapılacak her türlü çalışmaların büyük önemi vardır. Dolayısıyla ülkelerin karşılıklı çıkarlarını korumak amacıyla mevcut mevzuatta ve anlaşmalardan tespit edilmiş veya edilecek olumsuzluklar ivedilikle tüm tarafların menfaatine olacak şekilde ivedilikle çözümlenmesi faydalı olacaktır. Uluslararası çifte vergilendirme anlaşması imzalamak, iki ülkenin pazarlık güçlerini ortaya çıkarmaktadır. Görüldüğü gibi, Türkiye'nin akdettiği anlaşmalarda, mali kaynaklarını koruyucu bir yaklaşım sergilediği görülmektedir. Türkiye'nin uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi, sermaye ve işgücü akımlarının üzerinde ki olumsuz etkisinin giderilmesi, mali işbirliğinin sağlanması v.b. nedenlerle ikili vergi anlaşması imzaladığı görülmektedir. Ülkemizin hızla dışa açılan, yabancı sermaye birikimine ihtiyacı olan ve artık sermaye ihraç edebilen bir ülke olarak ta çifte vergilendirme anlaşması imzalanmasında ki tutumunu değiştirdiği görülmektedir. Sonuç olarak, Türkiye'nin, çifte vergilendirme sorununun çözümlenmesi yolunda önemli mesafeler katdettiği söylenebilir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- AKSOY , Şerafettin: Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi. 4.Baskı, İstanbul: Filiz Kitapevi, 1996
- ARSAVA , Ayşe Fusun: Avrupa Toplulukları Hukuku ve Bu Hukukun Ulusal Alanda Uygulanmasından Doğan Sorunlar. Ankara: Ankara Ünüv. S.B.F. Yayınları ;545 , 1985
- BOZKURT, Enver,
ÖZCAN, Mehmet,
KÖKTAŞ, Arif: Avrupa Birliği Hukuku, Nobel Yayın, Ankara, 2001
- ÇAĞAN , Nami: Avrupa Topluluğunda Vergi Uyumlaştırması. Ankara : Ankara Ünüv. Avrupa Topluluğu Araştırma ve Uygulama Merkezi. Yayın No: 11 , 1988
- ÇAĞAN , Nami: Avrupa Topluluğu Vergi Politikasının Hukuki Çerçevesi, Ankara : Ankara Ünüv. Avrupa Topluluğu Araştırma ve Uygulama Merkezi. Yayın No: 1 , 1988
- ÇAĞAN , Nami: Vergilendirme Yetkisi. İstanbul : Kazancı Hukuk Yayınları , 1982
- EKİN, Nusret: Küreselleşme ve Gümrük Birliği, İstanbul, İstanbul Ticaret Odası, Yayın No : 1999-47 , 1999
- EKMEKÇİ, Esra: Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, No: 167, 2003
- ERGİNAY, Akif: Kamu Maliyesi . Ankara : Savaş Yayınları, 17.Basım , 2003
- ERGİNAY , Akif: Vergi Hukuku . 16.Baskı . Ankara: Savaş Yayınları , 1998

- GÜNDÜZ , Aslan: Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Teşkilatlarla İlgili Temel Metinler . İstanbul : Beta Yayınevi , 1987
- İYİBOZKURT , Erol: Türkiye-AB Gümrük Birliği, Bursa, Ezgi Kitapevi Yayınları , 1996
- KANETİ , Selim: Vergi Hukuku . 2.Baskı . İstanbul: Filiz Kitapevi , 1989
- KARA , Çetin: Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Türkiye Uygulaması, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ekim 2000
- KARAKAŞ , Işıl: Ulusal Üstü Anayasal Düzen Olarak Avrupa Topluluğu Hukuk Düzeni ve Ulus-Devlet Egemenliği . İstanbul: Der Yayınları , 1993
- KARAKULLUKÇU , Nemci: Milletlerarası Vergi Anlaşmaları . Ankara: Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı No:149 , Damga Matbası , 1971
- KIRBAŞ , Sadık: Vergi Hukuku . 16.Baskı . Ankara: Siyasal Kitapevi , 2004
- NADAROĞLU , Halil: Kamu Maliyesi Teorisi . 8.Baskı . İstanbul: Beta Yayınevi , 1992
- ÖNCEL , Mualla: Avrupa Ekonomik Topluluğunda Vergi Uyumlaştırması . Ankara: Ankara Ünüv. Avrupa Topluluğu Araştırma ve Uygulama Merkezi , Ankara Ünüv. Basımevi , 1990
- ÖNCEL , Mualla . Ahmet KUMRULU ve Nami ÇAĞAN: Vergi Hukuku . 13.Baskı . Ankara: Turhan Kitapevi , 2005
- ÖZ , SEMİH: Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri. Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2005

- ÖZBUDUN , Ergun: Türk Anayasa Hukuku . Ankara , 7.Baskı, Yetkin Yayınları , 2002
- PAZARCI , Hüseyin: Uluslararası Hukuk Dersleri . 1. Kitap, Ankara: Turhan Kitapevi , 1998
- SOYDAN , Billur Yatlı: Uluslararası Vergi Anlaşmaları . İstanbul: Beta Yayınevi , 1995
- SÜRAL , Arıcan: Uluslararası Ekonomik Anlaşmaların Vergi Sistemi Üzerine Etkileri Avrupa Ekonomik Topluluğu ve Türkiye'nin Durumu . Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını No:236, 1984
- SEMERCİGİL , Murat: Çifte Vergilendirmeyi Önleyici Anlaşma Modelleri , Ankara: Başbakanlık Basımevi , Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayınları No: 236 , 1982
- SEMERCİGİL , Murat: Türk Vergi Anlaşmaları Yorum ve Açıklamaları. Ankara : Oluş Yayıncılık , 1992
- SEYİDOĞLU , Halil: Uluslararası İktisat , 13. Baskı, İstanbul, 1999
- ŞENYÜZ , Doğan: Vergi Hukuku , Bursa, Ekin Kitabevi, 2005
- TEZEL , Adnan: Uluslararası Vergi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması. İstanbul : TÜSİAD Yayın No: T/89.3.126 , 1989
- TOKATLIOĞLU , Mircan Yıldız: Avrupa Birliği'nde Maliye Politikası . Alfa , 2004
- TUNCER , Selahattin: Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları . Ankara: Sevinç Matbası , Eskişehir İ.İ.İ.A. Yayın No: 112/66 , 1974
- TURHAN , Salih: Vergi Teorisi ve Politikası . 6.Baskı . İstanbul: Filiz Kitapevi , 1998

- T.C. Başbakanlık Dış
Ticaret Mũřteřarlıęı: Avrupa Birliği ve Tũrkiye. Avrupa Birliği Genel
Mũdũrlũęũ, Ankara, 4.Baskı, Ekim 1999
- ULUATAM , Özhan ve
Yaşar Methibay: Vergi Hukuku . 5.Baskı, Ankara: İmaj
Yayincılık, 2001
- ULUDAğ , Ramazan: Avrupa Topluluğu ve Tũrk Vergi Sisteminin
Topluluk Modeline Uyumunu, Ankara:Maliye
Bakanlığı Gelirler Genel Mũdũrlũęũ Daire
Başkanlığı , Ekim 1988
- UYANIK , Atilla: Finansal Őrũnlerin Vergilendirme ve Yasal
Dũzenlemeler Açısından Değerlendirilmesi.
İstanbul: Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları,
Yayın No: 79 , Temmuz 1997
- YALTI , Billur: Elektronik Ticarete Vergilendirme .
İstanbul, Der Yayınları, 2003

SÜRELİ YAYINLAR

- AKBAY , Mehmet: “Milletlerarası Vergi Anlaşmaları”, Vergi Dünyası. sayı 113 . Ocak 1991 , s.3-9
- AKTAŞ , Mithat: “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Teati veya Bildirim Tarihi ve Vergiler Bakımından Uygulama Başlangıcı”, Vergi Dünyası. sayı 178 . Haziran 1996 , s.15-22
- AKSOY , A.Serdar.
ÇİFTÇİ , Mehmet: “Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Uyumu”, Vergi Sorunları, sayı: 202, Temmuz 2005
- AKDİŞ , Muhammet: “Avrupa Ekonomik Topluluğu Ülkelerinde Maliye Politikalarının Uyumlaştırılması Politikaları”, Vergi Dünyası. sayı 52 . Aralık 1995 , s.11-25
- AYANOĞLU , Ejder: “Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sisteminin Birlik Modeline Uyumu (II)”, Vergi Dünyası, sayı: 172, Aralık 1995
- AYDIN , Hasan: “Türk K.D.V. Mevzuatının Avrupa Birliği K.D.V. Mevzuatından Farklılıkları”, Vergi Sorunları Dergisi . sayı 100 . Ocak 1997 . s.85-89
- BALCI , A.Bayazıd: “Uluslar arası Çifte Vergilendirme Sorunları – I”, Vergi Dünyası, sayı : 263, Temmuz 2003
- BALCI , A.Bayazıd: “Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları II”, Vergi Dünyası, sayı : 264, Ağustos 2003
- BALCI , A.Bayazıd: “Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları”, Vergi Dünyası, sayı: 271, Mart 2004
- BALCI , A:Bayazıd: “Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları”, Vergi Dünyası, sayı : 278, Ekim 2004
- BAŞAK , Levent: “Çifte veya Mükerrer Vergileme Problemini Doğuran Nedenler”, Vergi Sorunları, sayı: 200, Mayıs 2005

- BAŞAK , Levent: “Türkiye’nin İmzalamış Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Yürürlüğe Girme Prosedürü”, Vergi Sorunları, sayı: 201, Haziran 2005
- BAŞAK , Levent: “Çifte veya Mükerrer Vergileme Problemini Ortadan Kaldıran Ulusal ve Uluslararası Araç ve Tedbirler”, Vergi Sorunları, sayı: 202, Temmuz 2005
- BAŞAK , Levent: “Türkiye’nin Avrupa Birliğine Tam Üyelik Sürecinde Yeniden Gözden Geçirilmesi Gereken ...”, Vergi Sorunları, sayı:203, Ağustos 2003
- BATIREL , Ö. Faruk: “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Konusunda O.E.C.D. Model Anlaşması ve Kurumlar Vergisi Uyumunu”, Vergi Dünyası. sayı 111. Kasım 1990 . Yıl: VII , s.45-49
- BENLİKOL , Sebahattin.
MÜFTÜOĞLU, Hilal: “Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Sistemlerinde ki Teşvik ve İstisnalar”, İstanbul Ticaret Odası, Yayın No: 1997-7
- BİLİCİ , Nurettin: “Avrupa Birliği ve Türkiye K:D:V.’nin Temel Esasları”, Mali Hukuk. sayı 51. Eylül-Ekim 1994 , s.22-32
- BİLİCİ , Nurettin: “Avrupa Birliği’nde Ülkeler Arası Mal Hareketleri ve KDV”, Vergi Dünyası, sayı: 169, Eylül 1995
- BULUTOĞLU , Kenan: “Gelir Vergisinde Tasarrufların Çifte Vergilendirilmesi Meselesi”, İstanbul Üniv. İktisat Fakültesi Yayınları No:11 , İstanbul 1962 , s.78-103
- CANGİR , Niyazi: “Türkiye’nin Taraf Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları-Sayısal Bir Değerlendirme” , Vergi Dünyası . sayı 203 . Temmuz 1998 , s.29-40
- ÇAKAN , Enver: “Avrupa Topluluğunda Vergilerin Uyumlaştırılması” , Maliye Dergisi . sayı 107 . Mart-Nisan 1992 , s.13-72

- ÇAMLICA , Mustafa: “Vergi Anlaşmalarının Tatbikatında Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözümüne İlişkin Öneriler”, Vergi Dünyası . sayı 168 . Ağustos 1995 , s.93-105
- DEMİR , Baran: “Türkiye-Japonya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması”, Vergi Dünyası. Yıl XII . sayı 161 . Ocak 1995 , s.14-18
- DEMİRAĞ , Levent: “Uluslararası Vergi Anlaşmaları”, 1990-1991 Hesap Uzmanları Konferansları II, Ankara, 1991
- Devlet Planlama Teşkilatı: “Avrupa Topluluğunda Dolaylı Vergilerin Uyum”, D.P.T. A.E.T. ile İlişkiler Başkanlığı , Eylül 1988
- DURA , Cihan: “Avrupa Birliği’nde Tek Mali Pazar Yönünde Gelişmeler”, Maliye Dergisi, sayı : 128, Mayıs-Ağustos 1998
- ERDEM , Ahmet Ersin: “Uluslar arası Çifte Vergilemenin Tanımı ve Türk Vergi Mevzuatında Bunun Önlenmesine Yönelik Düzenlemeler”, Vergi Dünyası, sayı : 210, Şubat 1999
- GÜNAY , Ayşe: “Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi ile Uyumlaştırılmasının Türk Anayasa Hukuku ve Türk Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları, sayı : 140, Yıl : 23, Mayıs 2000
- GÜNAYDIN , İhsan: “Vergi Cennetleri Global Yoksulluk Probleminin Bir Nedeni midir ? – I”, Vergi Sorunları, sayı : 206, Kasım 2005
- GÜNAYDIN , İhsan: “Vergi Cennetleri ... II”, Vergi Sorunları, sayı : 207, Aralık 2005
- Günaydın , İhsan .
ESER , Levent Yahya: “Uluslararası Vergi Rekabetinin Vergi Oranları, Vergi Gelirleri ve Vergi Yükünün Dağılımı Üzerine Etkisi”, Vergi Sorunları, sayı: 202, Temmuz 2005

- GÜNGÖR , Feridun: “Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi ve Türkiye Uygulaması”, Vergi Dünyası . sayı 190 . Haziran 1997 , Yıl:XVI , s.30-51
- GÜNGÖR , Kamil: “Gümrük Birliği Sürecinde Türk Vergi Sistemine Genel Bir Bakış” , Maliye Dergisi , sayı 129 , Eylül-Aralık 1998
- GÜNGÖR, Kamil: “Avrupa Birliği’nde Vergi Uyumlaştırılması ve Vergi Uyumlaştırma Politikası”, Maliye Dergisi, sayı:136, Ocak-Nisan 2001
- HÜVEZ , İbrahim ve Adnan UYAR: “Özel Tüketim Vergisi ve Gümrük Birliği Sürecinde Ö.T.V. Uyumlaştırma Çalışmaları”, Vergi Dünyası, sayı 183 . Kasım 1996 , s.79-90
- İSKENDEROĞLU , Muharrem: “Avrupa Birliği Hukuku ve Milli Egemenliğin Devri”, Türkiye ve Siyaset Dergisi, Mart-Nisan 2002
- KARA , Çetin: “Uluslararası Çifte Vergilendirme ve Türkiye’nin Akdettiği Anlaşmalar”, Maliye Dergisi , sayı 120 . Eylül-Aralık 1995 , s.54-93
- KARABACAK , Hakan: “Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Sistemleri”, Maliye Dergisi, sayı: 139, Ocak-Nisan 2002
- KARABACAK , Hakan: “Avrupa Birliği’nde KDV’nin Oran Yapısı”, Maliye Dergisi, sayı : 147, Ocak-Şubat 2005
- KARSAN , M. Erol: “Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma İle Mücadelede Uluslararası İşbirliği”, Vergi Dünyası . sayı 35 . Temmuz 1984 , s.13-22
- KOYUTÜRK , Serdar: “A.B.’nin Dolaysız Vergiler Alanındaki Politikaları”, Yaklaşım . Yıl:5 . sayı 59 . Kasım 1997, s.31-33
- KAZICI , Sami: “Ekonomik Bütünleşmeler-Tarihsel Gelişim ve Etkileri”, Vergi Dünyası . Yıl VIII . sayı 105 . Mayıs 1990 , s.13-22

- NASINI , M. Pirol: “Avrupa Ekonomik Topluluğunda Vergi Ahenkleştirilmesi”, Çeviren: Türkan Öncel, Maliye Enstitüsü Konferansları 22.seri. 1972 Fakülteler Matbaası, 1974, s.300-379
- ÖNDER , İzzettin: “Vergi Düzeni ve Reformu”, Maliye Yazıları , Sayı: 42 , Ocak-Mart 1994
- ÖZ , N.Semih: “Devletlerin Vergilendirme Yetkileri Sınırının E-Ticaret Açısından Değerlendirilmesi”, Maliye Dergisi, sayı : 147, Ocak-Şubat 2005
- ÖZ , N.Semih: “Vergilendirme Yetkisinin Dikey Paylaşımı ve Türkiye Uygulaması”, Vergi Sorunları, sayı: 201, Haziran 2005
- ÖZ , N.Semih: “Karşılaştırmalı Vergi İstatistikleri ve Uluslararası Vergilendirmede Geleceğe Yönelik Eğilimler”, Vergi Sorunları, sayı: 196, Ocak 2005
- SAĞLAM , Metin: “Avrupa Birliği’nde Kurumlar Vergisinin Uyumlaştırılmasına İlişkin Düzenlemeler ve Son Öneriler”, Vergi Dünyası, sayı : 291, Kasım 2005
- SCHMOLDERS , Günter: “Avrupa Vergi Sistemlerinin Ahenkleştirilmesi”, Çeviren: Şerafettin Aksoy , İstanbul Üniv. İktisat Fakültesi Maliye Enst. Konferansları Tercüme No:31 , 3.seri . 1967 , s.67-76
- SEFER , Ferah: “Mütekabiliyet Prensibi ve Vergi Kanunlarındaki yeri”, Vergi Sorunları , Yıl:2 . sayı 60 .1992, s.94-96
- SEMERCİGİL , Murat: “23 Temmuz 1992 Tarihli O.E.C.D. Konsey Kararı ile Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Modelinde Yapılan Değişiklikler”, Maliye Dergisi . sayı 111 . Ocak-Şubat 1993, s.3-5
- SOYDAN , B. Yatlı: “Vergi Anlaşmalarındaki Karşılıklı Anlaşma Usulünde Anayasaya Aykırılık Sorunu”, Vergi Dünyası . Yıl XII . sayı 160 . Aralık 1994 , s.93-104

- SÖYLER , İlhami: “Vergilemede Genellik İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi, Vergi Dünyası, sayı: 289, Eylül 2005
- SÖYLER , İlhami: “Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin Analizi”, Vergi Sorunları, sayı: 209, Şubat 2006
- ŞENER , Orhan: “Uluslararası Vergilemenin Temel İlkeleri”, Maliye Yazıları . Aralık 1987-Mayıs 1988 , s.50-60
- ŞİRİNER , İsmail .
AYDIN , Murat: “Mali Egemenliğin Sınırlandırılması: Vergilendirme Yetkisi ve IMF”, Vergi Sorunları, sayı: 196, Ocak 2005
- TAYLAN , Emir: “Vergi Anlaşmaları ve Türkiye’nin Konu Üzerindeki Çalışmaları”, Vergi Dünyası . Yıl IV . sayı 37 . Eylül 1984 , s.49-53
- TOKMAKKAYA , Murat: “Uluslararası Vergi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması”, Vergi Dünyası , sayı 182 . Yıl:XV , Ekim 1996 , s.78-89
- TOKMAKKAYA , Murat: “Türk Vergi Anlaşmalarında Mukimliğin Tespitine İlişkin Düzenlemeler”, Vergi Dünyası . Yıl.XVI . sayı 192 . Ağustos 1997 , s.97-104
- TUNCER , Selahattin: “Milletlerarası Vergi Hukuku”, İktisat ve Maliye , Eylül 1973
- TUNCER , Selahattin: “Vergi Kanunlarımızda İkametgah Kavramı (I)”, Vergi Dünyası, sayı: 105, Mayıs 1990
- TOPRAK , Mehmet: “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları”, Maliye ve Sigorta Yorumları, sayı: 426, 15 Ekim 2004
- YILMAZ , İ. Hakkı: “Türk Vergi Sisteminin Avrupa Topluluğu Ülkeleriyle Mukayesesi ve Ahenkleştirilmesi”, Vergi Sorunları . Yıl 13 . sayı 70 , s.5-9

YILDIZ , Mircan:

“Avrupa Birliği’nde Dolaylı Vergilerin
Uyumlaştırılması”, Maliye Yazıları , sayı : 64,
Temmuz-Eylül 1999

YÜCELİK , M.Zühtü:

Konferanslar, Ankara, AİTA, 1971

RADEBOUGH, Lee .
GREYS, Sidney:

İnternational Accounting and Multinational
Enterprises , USA, 1993

İNTERNET KAYNAKLARI

- ŞERAFETTİN, Kalaycıoğlu: Gelirler Genel M¼d¼rl¼đ¼,
<http://www.muhasibetr.com/makaleler/03.asp>
- Y¼CEL, G¼çl¼: Dış İşleri Bakanlığı, Dış İşleri Bakanlığı Yayınları,
Son G¼ncelleme : 28.08.04 ,
http://www.mfa.gov.tr/MFA_tr/Yayinlar
- Hayrettin, Demircan: Hazine Uzmanı, Teşvik ve Uygulama Genel
M¼d¼rl¼đ¼
http://www.hazine.gov.tr/arastirma_inceleme/ar_inc_35.pdf
- Bart, Kusters: “The UN Model Tax Convention and Its Recent
Development”, International Bureau of Fiscal
Documentation
http://www.adb.org/Documents/Events/2003/Tax_Conference/Text_kusters.pdf
- <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/ciftevergilendirme>
- http://www.fifoost.org//allgemein/divers/oecd_tax_2003/index.php.12.07.06
- <http://www.hmtokyo.jp/indexturk.htm.vergianlasması.24.12.2005>
- [http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/ciftevergyunanistan?.openpage.\(12.07.06\)](http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/ciftevergyunanistan?.openpage.(12.07.06))

TEZLER

- BAKKAL , Ufuk: Avrupa Topluluğunda Dolaylı Vergilerin
Ahenkleştirilmesi.
Danışman: Prof.Dr. Şerafettin AKSOY
T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Bölümü YÜKSEK LİSANS TEZİ .
İstanbul :1991
- FINDIKOĞLU . Çetin: Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme
Anlaşmaları ve Türk Sistemi .
Danışman: Doç. Dr. Cemal ŞANLI
T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Mali Hukuk Anabilim Dalı YÜKSEK LİSANS TEZİ .
İstanbul : 1992
- OKTAYER , Nagihan: Gümrük Birliğinin Türk Vergi Sistemi Üzerindeki
Etkileri .
Danışman: Prof.Dr. Esfender KORKMAZ
İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Bölümü YÜKSEK LİSANS TEZİ .
İstanbul : 1996
- ILDIR , Ali: Uluslararası Muhasebede Vergilendirme Sorunları,
Danışman : Prof.Dr. Hakkı Soydan
Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Doktora Tezi
Bursa, 1999

EKLER – I

TABLO - I

TÜRKİYE’DE YÜRÜRLÜKTE OLAN ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI * (01.12.2005)

Taraf Devlet	Görüşmelere Başlangıç Tarihi	İmza Tarihi	Yayınlandığı Resmi Gazete	Yürürlük Tarihi	Uygulama Tarihi
1 - Avusturya	22.01.1968	03.11.1970	01.08.1973	24.09.1973	01.01.1974
2 - Norveç	11.05.1971	16.12.1971	21.12.1975	30.01.1976	01.01.1977
3 - Güney Kore	30.05.1983	24.12.1983	02.10.1985	25.01.1986	01.01.1987
4 - Ürdün	06.03.1984	06.06.1985	15.07.1986	03.12.1986	01.01.1987
5 - S.Arabistan	08.12.1986	11.01.1989	02.07.1990	09.08.1990	01.01.1987
6 - Tunus	04.06.1985	02.10.1986	30.09.1987	28.12.1987	01.01.1988
7 - Romanya	16.09.1983	01.07.1986	21.08.1988	15.09.1988	01.01.1989
8 - Hollanda	25.03.1985	27.03.1986	22.08.1988	30.09.1988	01.01.1989
9 - Pakistan	13.03.1983	14.11.1985	26.08.1988	08.08.1988	01.01.1989
10- İngiltere	03.09.1984	19.02.1986	19.10.1988	25.10.1988	01.01.1989
11- Finlandiya	27.03.1984	09.05.1986	30.11.1988	30.12.1988	01.01.1989
12- K.K.T.C.	16.02.1987	22.12.1987	26.12.1988	30.12.1988	01.01.1989
13- Fransa	04.03.1986	18.02.1987	10.04.1989	01.07.1989	01.01.1990
14- Almanya	05.05.1981	16.04.1985	09.07.1986	31.12.1989	01.01.1990
15- İsveç	13.11.1984	21.01.1988	30.09.1990	18.11.1990	01.01.1991
16- Belçika	09.02.1987	02.06.1987	15.09.1991	08.10.1991	01.01.1992
17- Danimarka	24.04.1989	30.05.1991	23.05.1993	20.06.1993	01.01.1991
18- İtalya	31.03.1987	27.07.1990	09.09.1993	01.12.1993	01.01.1994
19- Japonya	14.05.1993	08.03.1993	13.11.1994	28.12.1994	01.01.1995
20- B.A.E	20.03.1990	29.01.1993	27.12.1994	26.12.1994	01.01.1995
21- Macaristan	25.09.1989	10.03.1993	25.12.1994	09.11.1995	01.01.1998
22- Kazakistan	26.07.1993	15.08.1995	08.11.1996	18.11.1996	01.01.1997
23- Makedonya	11.05.1994	16.06.1995	07.10.1996	28.11.1996	01.01.1997
24- Arnavutluk	08.02.1993	04.04.1994	05.10.1996	26.12.1996	01.01.1997
25- Cezayir	12.03.1990	02.08.1994	30.12.1996	30.12.1996	01.01.1997

* [http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/Çifte Vergilendirme?OpenPage](http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/Çifte%20Vergilendirme?OpenPage) (12.07.2006)

26- Moğolistan	25.06.1993	12.09.1995	30.12.1996	30.12.1996	01.01.1997
27- Hindistan	07.03.1988	31.01.1995	30.12.1996	30.12.1996	01.01.1994
28- Malezya	27.01.1986	27.09.1994	30.12.1996	31.12.1996	01.01.1997
29- Mısır	22.11.1993	25.12.1993	30.12.1996	31.12.1996	01.01.1997
30- Çin Halk C.	21.05.1990	23.05.1995	30.12.1996	30.12.1996	01.01.1997
31- Polonya	29.05.1989	03.11.1993	30.12.1996	01.04.1997	01.01.1998
32- Türkmenistan	28.11.1994	17.08.1995	13.06.1997	24.06.1997	01.01.1998
33- Azerbaycan	08.02.1994	09.02.1994	27.06.1997	01.09.1997	01.01.1998
34- Bulgaristan	19.04.1993	07.07.1994	15.09.1997	17.09.1997	01.01.1998
35- Özbekistan	17.07.1995	08.05.1996	07.09.1997	30.09.1997	01.01.1997
36- ABD	31.03.1986	26.03.1996	31.12.1997	31.12.1997	01.01.1998
37- B.Rusya	10.06.1996	24.07.1996	22.04.1998	29.04.1998	01.01.1999
38- Ukrayna	21.06.1994	27.11.1996	22.04.1998	29.04.1998	01.01.1999
39- İsrail	25.04.1994	14.03.1996	24.05.1998	27.05.1998	01.01.1999
40- Slovakya		02.04.1997	03.10.1999	02.12.1999	01.01.2000
41- Kuveyt		06.10.1997	28.11.1999	13.12.1999	01.01.1997
42- Rusya		15.12.1997	17.12.1999	31.12.1999	01.01.2000
43- Endonezya		25.02.1997	15.02.2000	06.03.2000	01.01.2001
44- Litvanya		24.11.1998	10.05.2000	17.05.2000	01.01.2001
45- Hırvatistan		22.09.1997	10.05.2000	18.05.2000	01.01.2001
46- Moldova		25.06.1998	25.07.2000	28.07.2000	01.01.2001
47- Singapur		09.07.1999	18.07.2001	27.08.2001	01.01.2002
48- Kırgızistan		01.07.1999	12.12.2001	20.12.2001	01.01.2002
49- Tacikistan		06.05.1996	24.12.2001	26.12.2001	01.01.2002
50- Sudan		26.08.2001	17.09.2003	31.01.2005	01.01.2006
51- Çek Cumh.		12.11.1999	15.12.2003	16.12.2003	01.01.2004
52- İspanya		05.07.2002	18.12.2003	18.12.2003	01.01.2004
53- Bangladeş		31.10.1999	15.12.2003	23.12.2003	01.01.2004
54- Letonya		03.06.1999	22.12.2003	23.12.2003	01.01.2004
55- Slovenya		19.04.2001	23.12.2003	23.12.2003	01.01.2004
56- Yunanistan		02.12.2003	02.03.2004	05.03.2004	01.01.2005
57- Suriye		06.01.2004	28.06.2004	21.08.2004	01.01.2005
58- Tayland		11.04.2002	08.01.2005	13.01.2005	01.01.2006
59- Lüksemburg		09.06.2003	08.01.2005	18.01.2005	01.01.2006
60- Estonya		25.08.2003	04.07.2004	21.02.2005	01.01.2006
61- İran		17.06.2002	09.10.2003	27.02.2005	01.01.2006

TABLO - II

TÜRKİYE’NİN ÇIFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI BİLANÇOSU *

(Güncellenmiş – 2003 Tarihi itibarıyla)				
Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Bilançosu	AB	OECD	Diğer	Toplam
Yürürlükte Olan	13	8	36	57
İmzalanın	2		5	7
Parafe Edilen		2	5	7
Ara Toplam	13	10	45	68
Müzakereleri Devam Eden	2	1	11	14
Teklif		2	14	16
Toplam	15	13	70	98
Kaynak: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü 2003 Faaliyet Raporu, s .181				

* Levent Başak, “Türkiye’nin İmzalamış Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Yürürlüğe Girme Prosedürü”, **Vergi Sorunları**, sayı: 201, Haziran 2005, s.81

TABLO - III

TÜRKİYE'NİN TARAF OLDUĞU ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINDA İŞYERİ OLARAK KAVRANAN FAALİYET VE SÜRELERE İLİŞKİN TABLO *

<u>ÜLKE ADI</u>	<u>SÜRE</u>	<u>KAVRANAN FAALİYETLER</u> (Faaliyetin Kapsamı)
1. AVUSTURYA	6 ay	İnşaat veya montaj şantiyesi
2. NORVEÇ	6 ay	İnşaat veya montaj şantiyesi
3. G.KORE	6 ay	İnşaat şantiyesi , yapım , montaj veya kurma projesi ile bunlara ilişkin kontrol faaliyetleri
4. ÜRDÜN	6 ay	İnşaat şantiyesi , yapım veya kurma projesi
5. TUNUS	6 ay	İnşaat şantiyesi , yapım veya kurma projesi
6. ROMANYA	6 ay	İnşaat şantiyesi , yapım , montaj veya kurma projesi ve 12 aylık süreleri aşan danışmanlık hizmetleri
7. HOLLANDA	6 ay	İnşaat şantiyesi , yapım , montaj veya kurma projesi
8. PAKİSTAN	6 ay	İnşaat şantiyesi , yapım , montaj veya kurma projesi veya bunlara ilişkin kontrol faaliyetleri
9. İNGİLTERE	6 ay	İnşaat şantiyesi , yapım , montaj ve kurma projesi
10. FİNLANDİYA	6 ay	İnşaat şantiyesi , yapım , montaj ve kurma projesi veya bunlara ilişkin kontrol faaliyetleri
11. K.K.T.C.	6 ay	İnşaat , yapım , onarım , montaj şantiyesi veya projesi ile bu tür faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde Akit Devletteki planlama bürolarının veya şantiyelerin kurulmasındaki hazırlık faaliyetleri
12. FRANSA	6 ay	İnşaat şantiyesi , yapım , montaj ve kurma projesi
13. ALMANYA	6 ay	İnşaat şantiyesi , montaj ve kurma projesi ile bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri
14. İSVEÇ	6 ay	İnşaat şantiyesi , montaj ve kurma projesi ve bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri
15. BELÇİKA	6 ay	İnşaat şantiyesi , yapım , montaj ve kurma projesi bunlarla ilgili faaliyetleri
16. DANİMARKA	6 ay	İnşaat şantiyesi , yapım , montaj veya kurma projesi
17. İTALYA	6 ay	İnşaat şantiyesi , yapım , montaj projesi ve bunlarla ilgili gözetim ve danışmanlık faaliyetleri

* <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/17C7FD...> , (12.07.2006)

18. JAPONYA	6 ay	İnşaat şantiyesi , yapım , montaj ve kurma projesi
19. B.A.E.	12 ay	İnşaat şantiyesi , yapım veya tesis projesi
20. MACARİSTAN	12 ay	İnşaat şantiyesi , yapım , montaj ve kurma projesi
21. KAZAKİSTAN	12 ay	İnşaat şantiyesi , yapım , kurma veya montaj projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri
22. MAKEDONYA	24 ay	İnşaat şantiyesi , yapım , montaj veya kurma projesi veya bunlara ilişkin gözetim faaliyetleri
23. ARNAVUTLUK	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya montaj projesi
24. CEZAYİR	6 ay	İnşaat şantiyesi , yapım ve kurma projesi ve bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri ; 6 ayı aşan sürelerde danışmanlık hizmetleri de dahil diğer benzer türden sağlanan hizmetler
25. MOĞOLİSTAN	24 ay	İnşaat şantiyesi , yapım , kurma ve montaj projesi ve bunlara ilişkin gözetim faaliyetleri
26. HİNDİSTAN	6 ay	İnşaat şantiyesi veya yapım , kurma veya montaj projesi ve bunlara ilişkin gözetim faaliyetleri ; makina ve ekipman satışının yanısıra 6 ayı aşmayan arızı gözetim faaliyetleri
27. MALEZYA	9 ay	İnşaat şantiyesi , yapım , montaj veya kurma projesi ve bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri
28. MISIR	9 ay	İnşaat şantiyesi , yapım , montaj veya kurma projesi ve bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri
29. Ç.H.C.	12 ay	İnşaat şantiyesi , yapım , kurma projesi ve bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri , ayrıca bu projelerle bağlantılı danışmanlık hizmetleri
30. POLONYA	12 ay	İnşaat şantiyesi , yapım ve kurma projesi
31. TÜRKMENİSTAN	45 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi veya bu faaliyetlerle ilgili gözetim faaliyetleri
32. AZERBAYCAN	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım,montaj veya kurma projesi Veya bunlarla ilgili kontrol faaliyeteleri
33. BULGARİSTAN	12 ay	İnşaat şantiyesi , yapım ve kurma projesi
34. ÖZBEKİSTAN	36 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi veya bu faaliyetlerle ilgili gözetim faaliyetleri
35. A.B.D.	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi
36. BEYAZ RUSYA	12 ay	İnşaat şantiyesi , yapım ve kurma projesi
37. UKRAYNA	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi veya bu faaliyetlerle ilgili gözetim faaliyetleri

38. İSRAİL	12 ay 6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri Danışmanlık hizmetleri
39. KUVEYT	9 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
40. RUSYA	18 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri
41. SLOVAKYA	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri
42. ENDONEZYA	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri; danışmanlık hizmetleri de dahil hizmetler
43. LİTVANYA	9 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri
44. HIRVATİSTAN	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapı, montaj veya tesis projesi veya gözetim faaliyetleri; danışmanlık hizmetleri
45. MOLDOVA	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
46. SİNGAPUR	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım. Montaj veya kurma projesi, danışma ve gözetim hizmetleri de dahil hizmet tedariki
47. KIRGIZİSTAN	15 ay 12 ay	İnşaat Şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi veya bu faaliyetlerle ilgili gözetim hizmetleri Danışmanlık hizmetleri
48. TACİKİSTAN	24 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi veya bu faaliyetlerle ilgili gözetim faaliyetleri
49. ÇEK CUMHURİYETİ	12 ay 6 ay	İnşaat Şantiyesi, yapım, montaj veya Kurma projesi veya bunlarla ilgili bağlantılı gözetim faaliyetleri Danışma veya yönetim hizmetleri de dahil Hizmet tedariki
50. BANGLADEŞ	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi
51. LETONYA	9 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri
52. İSPANYA	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri
53. SUDAN	18 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
54. SLOVENYA	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
55. SURİYE	9 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi
56. YUNANİSTAN	10 ay 6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlara ilişkin kontrol faaliyetleri 12 aylık dönemde toplam 6 ayı aşan bir süre veya sürelerde devam eden danışmanlık hizmetleri de dahil mesleki hizmet tedarikleri

57. TAYLAND	12 ay 6 ay	İnşaat şantiyesi veya yapım projesi Kurma veya montaj projesi veya bunlarla bağlantılı gözetim faaliyetleri; danışmanlık hizmetleri de dahil hizmet tedarikleri
58. LÜKSEMBURG	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi
59. ESTONYA	9 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri
60. İRAN	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi

TABLO - IV**ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINA GÖRE
TEMETTÜLER ***

TARAF DEVLET	SERMAYE PAYI (%)	VERGİ ORANI (%)
1 Avusturya	25'den fazla ise	25
	25'den fazla ise	35
2 Norveç	25'den fazla ise Türkiye'de	25
	Norveç'te	20
	25'ten az ise Türkiye'de	30
	Norveç'te	25
3 Güney Kore	25'ten fazla ise	15
	25'ten az ise	20
4 Ürdün	25'ten fazla ise	10
	25'ten az ise	15
5 Tunus	25'ten fazla ise	12
	25'ten az ise	15
6 Romanya		15
7 Hollanda	25'ten fazla ise	15
	25'ten az ise	20
8 Pakistan	25'ten fazla ise	10
	25'ten az ise	15
9 İngiltere	25'den fazla ise	15
	25'ten az ise	20
10 Finlandiya	25'ten fazla ise	15
	25'ten az ise	20
11 KKTC	25 ten fazla ise	15
	25 den az ise	20
12 Fransa	10'dan fazla ise	15
	10'dan az ise	20
13 Almanya	10'dan fazla ise	15
	10'dan az ise	20
14 İsveç	25 den fazla ise	15
	25 den az ise	20
15 Belçika	10 dan fazla ise	15
	10 dan az ise	20
16 Danimarka	25 den fazla ise	15
	25 den az ise	20
17 İtalya		15
18 Japonya	25 den fazla ise	10
	25 den az ise	15

19 BAE	25 den fazla ise	10
	25 den az ise	12
20 Macaristan	25 den fazla ise	10
	25 den az ise	15
21 Kazakistan		10
22 Makedonya	25 den fazla ise	5
	25 den az ise	10
23 Cezayir		12
24 Malezya	25 den fazla ise	10
	25 den az ise	15
25 Mısır	25 den fazla ise	5
	25 den az ise	15
26 Moğolistan		10
27 Çin H.C.		10
28 Hindistan		15
29 Arnavutluk	25 den fazla ise	5
	25 den az ise	15
30 Polonya	25 den fazla ise	10
	25 den az ise	15
31 Türkmenistan		10
32 Azerbaycan		12
33 Bulgaristan	25 den fazla ise	10
	25 den az ise	15
34 Özbekistan		10
35 A.B.D.	10 dan fazla ise	15
	10 dan az ise	20
36 Beyaz Rusya	25 den fazla ise	10
	25 den az ise	15
37 Ukrayna	25 den fazla ise	10
	25 den az ise	15
38 İsrail		10
39 Kuveyt		10
40 Rusya		10
41 Slovakya	25 den fazla ise	5
	25 den az ise	10
42 Endonezya	25 den fazla ise	10
	25 den az ise	15
43 Litvanya	Tüm durumlarda	10
44 Hırvatistan	Tüm durumlarda	10
45 Moldova	25 den fazla ise	10
	25 den az ise	15
46 Singapur	25 den fazla ise	10
	25 den az ise	15
47 Kırgızistan		10

48 Tacikistan		10
49 Çek Cumhuriyeti		10
50 Bangladeş		10
51 Letonya		10
52 İspanya	Türkiye için:	
	a) %25 den fazla ise (5 fıkrada belirtilen şekilde vergiye tabi tutulmuş olan kazançlardan ödenen temettülerden	5
	b) Tüm diğer durumlarda	15
	İspanya için:	
	a)%25 den fazla ise	5
	b) Tüm diğer durumlarda	15
53 Sudan		10
54 Slovenya		10
55 Suriye		10
56 Yunanistan		15
57 Tayland	25 den fazla ise	10
	25 den az ise	15
58 Lüksemburg	Türkiye için :	
	a) %25 den fazla ise	10
	b) Tüm diğer durumlarda	20
	Lüksemburg için :	
	a) %25 den fazla ise	5
	b) Tüm diğer durumlarda	20
59 Estonya		10
60 İran	25 den fazla ise	15
	25 den az ise	20

* <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/17C7FD...> , (12.07.2006)

TABLO - V**ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINA GÖRE
FAİZ VE GAYRİMADDİ HAK BEDELLERİ ÜZERİNDEN KAYNAK
DEVLETTE ALINACAK VERGİ ORANLARI ****

TARAF DEVLET	FAİZ (%)	GAYRİMADDİ HAK BEDELİ (%)
1 Avusturya	15	10
2 Norveç	15	10
3 Güney Kore	10 (iki yılı aşan borçlarda ve alacak taleplerinde)	10
	15 (diğerlerinde)	
4 Ürdün	10	12
5 Tunus	10	10
6 Romanya	10	10
7 Hollanda	10 (iki yılı aşan kredilerde)	10
	15 (diğerlerinde)	
8 Pakistan	10	10
9 İngiltere	15	10
10 Finlandiya	15	10
11 KKTC	10	10
12 Fransa	15	10
13 Almanya	15	10
14 İsveç	15	10
15 Belçika	15	10
16 Danimarka	15	10
17 İtalya	15	10
18 Japonya	10 (kredi finans kuruluşlarından alınmış ise)	10
	15 (diğer durumlarda)	
19 BAE	10	10
20 Macaristan	10	10
21 Kazakistan	10	10
22 Makedonya	10	10
23 Cezayir	10	10
24 Malezya	15	10
25 Mısır	10	10
26 Moğolistan	10	10
27 Çin H.C.	10	10
28 Hindistan	10 (finansal kurum veya banka tarafından verilen Herhangi bir borca karşılık ödeniyorsa)	15
	15 (Diğer durumlarda)	
29 Arnavutluk	10	10
30 Polonya	10	10
31 Türkmenistan	10	10
32 Azerbaycan	10	10
33 Bulgaristan	10	10
34 Özbekistan	10	10

35	A.B.D.	10 (faiz banka, finansal veya tasarruf kuruluşları ile sigorta şirketlerince verilen kredilerden kaynaklanıyorsa)	5-10
		15 (diğer durumlarda)	
36	Beyaz Rusya	10	10
37	Ukrayna	10	10
38	İsrail	10	10
39	Kuveyt	10	10
40	Rusya	10	10
41	Slovakya	10	10
42	Endonezya	10	10
43	Litvanya	10	5 (Sınai, ticari ve bilimsel teçhizatın kullanım hakkı karşılığı ödenen gayrimaddi hak bedellerinin gayrisafi tutarının)
			10 (Diğer durumlarda)
44	Hırvatistan	10	10
45	Moldova	10	10
46	Singapur	7,5 (Herhangi bir finansal kurum tarafından alınan faizler için)	10
		10 (diğer durumlarda)	
47	Kırgızistan	10	10
48	Tacikistan	10	10
49	Çek Cumhuriyeti	10	10
50	Bangladeş	10	10
51	Letonya	10	5 (Sınai, ticari ve bilimsel teçhizatın kullanım hakkı karşılığı ödenen gayrimaddi hak bedellerinin gayrisafi tutarının)
			10 (tüm diğer durumlarda)
52	İspanya	10 (faiz bir banka tarafından verilen herhangi bir borçtan kaynaklanıyorsa veya sözkonusu faiz, ticari eşya veya ekipmanın bir Akit Devlet teşebbüsüne kredili olarak verilmesi karşılığında ödeniyor ise)	10
		15 (tüm diğer durumlarda)	
53	Sudan	10	10
54	Slovenya	10	10
55	Suriye	10	15 (patent, almeti farika desen veya model,plan, gizli formül ya da üretim yöntemi veya sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi için)

		10 (sinema filmleri ile radyo ve televizyon kayıtları dahil olmak üzere edebi, sanatsal veya bilimsel her nevi telif hakkının kullanımı veya kullanım hakkı için)	
56	Yunanistan	12	10
57	Tayland	10 (sigorta şirketi dahil herhangi bir finansal kurum tarafından alınmış ise)	15
		15 (diğer durumlarda)	
58	Lükemburg	10 (iki yılı aşan borçlanmalarda)	10
		15 (diğer durumlarda)	
59	Estonya	10	5 (sınai, ticari veya bilimsel Teçhizatın kullanım hakkı Karşılığında ödenen Gayrimaddi hak bedellerinin Gayri safi tutarının)
			10 (tüm diğer durumlarda)
60	İran	10	10

** <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/17C7FD...> , (12.07.2006)

TABLO - VI

TÜRKİYE’NİN SERMAYE İTHALİ VE İHRACI *

	<u>Sermaye İthalı</u>		<u>Sermaye İhracı</u>	
	Firma Sayısı	Sermaye (Milyar TL)	Firma Sayısı	Sermaye (S 1000)
1- OECD Ülkeleri	2.351	185.278		
Almanya	712	26.876	65	208.883
ABD	264	28.292	25	57.010
Fransa	205	27.414	9	25.160
Hollanda	216	41.053	14	85.389
İngiltere	249	19.403	39	296.237
İsviçre	165	8.354	32	45.199
Japonya	48	12.141	1	78
Lüksemburg			8	64.888
II- Diğer Ülkeler	1.576	20.944		
İran	270	1.527		
S .Arabistan	69	2.790	5	3.550
Bahreyn	11	1.791	2	18.000
KKTC	49	1.053	37	20.412
Azerbaycan			85	59.689
Kazakistan			29	32.601
Rusya			48	44.814
Romanya			39	32.149
Toplam	3.927	206.222	614	1.128.397

Not : Sermaye ithaline ilişkin veriler Eylül 1997 , S. İhracına ilişkin veriler ise 1996 yılı İtibariyle kümülatif olarak verilmiştir.

Kaynak : Sermaye İthalı ; 1988 yılı programı (Tablo III . 24)
Sermaye İhracı ; Hazine Müşteşarlığı ; Türk Mali Sisteminin Temel Göstergeleri – Aralık 1996

* Niyazi Cangir , “Türkiye’nin Taraf Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları – Sayısal Bir Değerlendirme” , Vergi Dünyası , sayı 203 , Temmuz 1998 , s.40

TABLO – VII**YILLARA GÖRE TÜRKİYE’DE YABANCI SERMAYE
YATIRIMLARI (Milyon Dolar) ***

Yıllar	Yabancı Sermaye		Firma	Fiili
	Firma Sayısı	Toplam Sermayesi	Toplam Sermayesi	Giriş
1980	78	28.390	28.390	35
1981	109	47.400	47.400	141
1982	147	100.196	100.196	103
1983	166	147.109	147.109	87
1984	235	254.775	254.775	162
1985	408	464.981	464.981	158
1986	619	707.164	707.164	170
1987	836	960.035	960.035	239
1988	1.172	1.597.103	1.597.103	488
1989	1.525	4.847.832	4.847.832	855
1990	1.856	7.943.775	7.943.775	1.005
1991	2.123	13.101.036	13.101.036	1.041
1992	2.330	23.441.214	23.441.214	1.242
1993	2.554	36.737.050	36.737.050	1.016
1994	2.830	62.449.964	62.449.964	830
1995	3.161	113.013.790	113.013.790	1.127
1996	3.582	235.971.182	235.971.182	964
1997	4.068	458.968.459	458.968.459	1.032
1998	4.533	823.560.554	823.560.554	976
1999	4.950	1.446.503	1.446.503	817
2000	5.328	3.063.464	3.063.464	1.719
2001	5.841	-	-	3.044

* Hayrettin Demircan , Teşvik ve Uygulamalar Genel Müdürlüğü, Hazine Uzmanı,
www.hazine.gov.tr/arastirma_inceleme/ar_inc_35.pdf.page_32

TABLO – VIII

TOPLAM VERGİ GELİRLERİNİN GAYRİ SAFİ YURT İÇİ HASILA İÇİNDEKİ PAYI (PİYASA FİYATLARI İLE – 2003) *

İsveç	50,6
Danimarka	48,3
Belçika	45,4
Finlandiya	44,8
Norveç	43,4
Fransa	43,4
Avusturya	43,1
İtalya	43,1
Lüksemburg	41,3
İzlanda	39,8
Hollanda	38,8
Macaristan	38,5
Çek Cumh.	37,7
Portekiz	37,1
Yunanistan	35,7
İngiltere	35,6
Almanya	35,5
Y.Zelanda	34,9
İspanya	34,9
Polonya	34,2
Kanada	33,8
Türkiye	32,8
Avustralya	31,6
Slovak Cumh.	31,1
İrlanda	29,7
İsviçre	29,5
ABD	25,6
Kore	25,3
Japonya	25,3
Meksika	19,0
OECD Toplam	36,3
OECD Amerika Kıtası	26,1
OECD Pasifik Bölgesi	29,3
OECD Avrupa	38,9
AB 19	39,4
AB 15	40,5

Kaynak : OECD, Revenue Statistics of OECD Member Countries, Paris, 2005 (Table 1-2)

* <http://www.gelirler.gov.tr/gelir/...23.12.2005>

EKLER – II

KARŞILAŞTIRMALI O.E.C.D. , U.N. ve TÜRK MODELLERİ *

Tablo IX

TÜRK MODELİ

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması **

BÖLÜM I ANLAŞMANIN KAPSAMI

- Madde 1. Anlaşmanın kapsamına giren kişiler
Madde 2. Anlaşmanın kapsamına giren vergiler

BÖLÜM II TANIMLAR

- Madde 3. Genel tanımlar
Madde 4. Mali ikametgah
Madde 5. Sabit İşyeri

BÖLÜM III GELİRLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

- Madde 6. Gayrimenkul gelirleri
Madde 7. Teşebbüs kazançları
Madde 8. Deniz ve hava nakliyatı
Madde 9. Bağlı teşebbüsler
Madde 10. Temettüler
Madde 11. Faizler
Madde 12. Gayrimaddi hak bedelleri
Madde 13. Sermaye değer artış kazançları
Madde 14. Serbest meslek faaliyetleri
Madde 15. Ücretler
Madde 16. Yönetici İstihkakları
Madde 17. Artist ve sporcular
Madde 18. Emekli maaşları
Madde 19. Kamu görevleri

* Adnan Tezel , **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması**, Tüsiad , İstanbul , 1989 , s. Ek - II

** Çetin Kara , **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ekim 2000, s.8-100

- Madde 20. Öğrenci ve öğretmenler
Madde 21. Anlaşmada açıkça belirtilmeyen gelirler

BÖLÜM IV SERVETİN VERGİLENDİRİLMESİ

- Madde 22. Servet

BÖLÜM V ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEYİCİ HÜKÜMLER

- Madde 23. Önleme Usulleri

BÖLÜM VI ÖZEL HÜKÜMLER

- Madde 24. Ayırım yapılmaması
Madde 25. Bilgi mübadelesi
Madde 26. İdari yardımlaşma
Madde 27. Sulh usulü
Madde 28. Diplomasi ve konsolosluk memurları

BÖLÜM VII SON HÜKÜMLER

- Madde 29. Yürürlüğe girme
Madde 30. Yürürlükten kalkma

Tablo X

**GELİŞMİŞ VE GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELER ARASINDA UN
ÇİFTE VERGİLENDİRME MODEL ANLAŞMASI ***

**BÖLÜM I
ANLAŞMANIN KAPSAMI**

- Madde 1. Kişilere ilişkin kapsam
Madde 2. Kavranan vergiler

**BÖLÜM II
TANIMLAR**

- Madde 3. Genel tanımlar
Madde 4. Mukim
Madde 5. İşyeri

**BÖLÜM III
GELİRLERİN VERGİLENDİRİLMESİ**

- Madde 6. Gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelir
Madde 7. Ticari kazançlar
Madde 8. Gemicilik , iç su yolları taşımacılığı , hava taşımacılığı
Madde 9. Ortak teşebbüsler
Madde 10. Temettüler
Madde 11. Faiz
Madde 12. Gayri nakdi hak bedelleri
Madde 13. Sermaye değer artış kazançları
Madde 14. Serbest meslek faaliyetleri
Madde 15. Bağımlı faaliyetler
Madde 16. Müdürlere ve üst yöneticilere yapılan ödemeler
Madde 17. Sanatçı ve sporcular tarafından elde edilen gelirler
Madde 18. Emekli maaşları ve sosyal güvenliğe ilişkin ödemeler
Madde 19. Kamu görevleri karşılığında ödenen emekli maaşları ve sağlanan diğer menfaatler
Madde 20. Öğrenci ve stajyerlere yapılan ödemeler
Madde 21. Diğer gelirler

* Bart Kusters , “The UN Model Tax Convention and Its Recent Development”
http://www.adb.org/Documents/Events/2003/Tax_Conference/text_kusters.pdf

BÖLÜM IV SERVETİN VERGİLENMESİ

Madde 22. Servet

BÖLÜM V ÇİFTE VERGİLEMENİN ORTADAN KALDIRILMASI YÖNTEMLERİ

Madde 23. Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Yöntemleri

BÖLÜM VI ÖZEL HÜKÜMLER

Madde 24. Ayrım yapılması

Madde 25. Karşılıklı anlaşma prosedürü,

Madde 26. Bilgi alışverişi

Madde 27. Diplomasi ve konsolosluk memurları

BÖLÜM VII

Madde 28. Yürürlüğe giriş

Madde 29. Yürürlükten kalkma

Tablo XI

GELİR VE SERVET VERGİLERİNDE O.E.C.D. MODEL ANLAŞMASI *

İÇİNDEKİLER ANLAŞMANIN BAŞLIĞI ANLAŞMANIN ÖNSÖZÜ

BÖLÜM I ANLAŞMANIN KAPSAMI

- Madde 1. Kişilere ilişkin kapsam
- Madde 2. Kavranan vergiler

BÖLÜM II TANIMLAR

- Madde 3. Genel tanımlar
- Madde 4. Mukim
- Madde 5. İşyeri

BÖLÜM III GELİRİN VERGİLENMESİ

- Madde 6. Gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelir
- Madde 7. Ticari Kazanç
- Madde 8. Gemicilik, iç suyolları taşımacılığı
- Madde 9. Ortak teşebbüsler
- Madde 10. Temettüler
- Madde 11. Faiz
- Madde 12. Gayri maddi hak bedelleri
- Madde 13. Sermaye değer artış kazançları
- Madde 15. Bağımlı faaliyetler
- Madde 16. Müdürlere yapılan ödemeler
- Madde 17. Artist ve sporcular
- Madde 19. Kamu görevleri
- Madde 20. Öğrenciler
- Madde 21. Diğer gelirler

* http://www.fifoost.org/allgemein/divers/oecd_tax_2003/index.php.12.07.06

BÖLÜM IV SERVETİN VERGİLENMESİ

Madde 22. Servet

BÖLÜM V ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN ORTADAN ORTADAN KALDIRILMASI YÖNTEMLERİ

Madde 23/A. Muafiyet yöntemi

Madde 23/B. Mahsup yöntemi

BÖLÜM VI ÖZEL HÜKÜMLER

Madde 24. Ayrım yapılmaması

Madde 25. Karşılıklı anlaşma prosedürü

Madde 26. Bilgi alışverişi

Madde 27. Vergi Toplamada Yardım

Madde 28. Diploması ve konsolosluk memurları

Madde 29. Hükümranlık genişlemesi

BÖLÜM VII SON HÜKÜMLER

Madde 30. Yürürlüğe giriş

Madde 31. Sonuç

Son Fıkra

EKLER - III

Türkiye'nin Yapmış Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Örnekleri

TABLO XII - Türkiye İle Japonya Arasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması *

Anlaşmanın İmza Tarihi	08/03/1993
Yürürlüğe Girdiği Tarih	01/01/1995

TÜRKİYE CUMHURİYETİ İLE JAPONYA ARASINDA GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE ÇİFTE VERGİLENDİRMİYİ ÖNLEME VE VERGİ KAÇAKÇILIĞINA ENGEL OLMA ANLAŞMASI

Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti Ve Japonya Hükümeti
Gelir üzerinden alınan vergilerde çifte vergilendirmeyi önleyen ve vergi kaçakçılığına engel olan bir Anlaşma yapmak isteğiyle.
Aşağıdaki Anlaşmaya Varmışlardır.

MADDE 1

Bu anlaşma Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olan kişilere uygulanacaktır.

MADDE 2

1. Bu anlaşmanın konusu olan vergiler:

a) Türkiye Cumhuriyeti'nde (bundan böyle 'Türkiye' olarak bahsedilecektir):

- (i) Gelir Vergisi
- (ii) Kurumlar Vergisi ve
- (iii) Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi üzerinden alınan fon payı.

b) Japonya'da

- (i) Gelir Vergisi
- (ii) Kurumlar Vergisi; ve
- (iii) Mahalli mukimlik vergileridir.

2. Bu Anlaşma aynı zamanda, Anlaşmanın imza tarihinden sonra 1 inci fıkrada bahsedilen vergilere ilave olarak veya onların yerine alınan ve bu verilerle aynı nitelikte olan veya onlara önemli ölçüde benzeyen ulusal veya mahalli vergilere de uygulanacaktır. Akit devletlerin yetkili makamları, kendi vergi mevzuatlarında yapılan önemli değişiklikleri, bu değişikliklerin yapılmasından itibaren uygun bir süre içinde birbirlerine bildireceklerdir.

MADDE 3

1. Bu anlaşmanın amaçları yönünden, metin aksini öngörmedikçe:

a) 'Bir Akit Devlet' ve 'diğer Akit Devlet' terimleri, metnin gereğine göre, Türkiye veya Japonya anlamına gelir.

b) 'Vergi' terimi, metnin gereğine göre, Türk vergisi veya Japon vergisi anlamına gelir;

* [http://www.hmtokyo.jp/vergianlasmasi.htm.\(24.12.2005\)](http://www.hmtokyo.jp/vergianlasmasi.htm.(24.12.2005))

- c) ‘Türk vergisi’ ve ‘Japon vergisi’ terimleri, sırasıyla 2 inci maddenin 1 inci ve 2 nci fıkraya hükümleri uyarınca, bu Anlaşmanın konusu olan Türkiye’de ve Japonya’da uygulanan vergileri ifade eder;
- d) ‘Kişi’ terimi, bir gerçek kişi, bir şirket ve kişilerin oluşturduğu diğer herhangi bir kuruluş anlamına gelir;
- e) ‘Şirket’ terimi, herhangi bir kurum veya vergileme yönünden kurum olarak muamele gören herhangi bir kuruluş anlamına gelir;
- f) ‘Bir Akit Devletin teşebbüsü’ ve ‘diğer Akit Devletin teşebbüsü’ terimleri sırasıyla, bir Akit Devletin mukimi tarafından işletilen teşebbüs ve diğer Akit Devlet mukimi tarafından işletilen teşebbüs anlamına gelir;
- g) ‘Vatandaşlar’ terimi,
- i) Türkiye yönünden, Türk Vatandaşlık Kanunu gereğince, Türk vatandaşlığına sahip bütün gerçek kişileri ve Türkiye’de yürürlükte olan mevzuat gereğince, statü kazanan bütün tüzel kişileri veya diğer kurumları;
- ii) Japonya yönünden, Japon vatandaşlığına sahip bütün gerçek kişileri ve Japon mevzuatı uyarınca kurulan veya teşekkül eden bütün tüzel kişilere Japon vergisinin amaçları yönünden, Japon mevzuatına göre kurulan veya teşekkül eden tüzel kişiler olarak muamele gören tüzel kişiliği olmayan bütün kuruluşları ifade eder;
- h) ‘Uluslar arası trafik’ terimi, bir Akit Devlet teşebbüsü tarafından gemi veya uçak işletilerek yapılan taşımacılığı ifade eder. Ancak, yalnızca diğer Akit Devlet sınırları içinde yapılan gemi veya uçak işletmeciliği bu kapsama dahil değildir.
- i) ‘Yetkili makam’ terimi;
- i) Türkiye’de, Maliye ve Gümrük Bakanını veya yetkili temsilcisini;
- ii) Japonya’da, Maliye Bakanını veya yetkili temsilcisini
- 2) Bir Akit Devletin bu Anlaşmayı uygulaması bakımından, metin aksini öngörmedikçe, Anlaşmada tanımlanmamış her terim, bu Anlaşmaya konu teşkil eden vergilerin yer aldığı Devletin mevzuatında öngörülen anlamı taşır.

MADDE 4

1. Bu Anlaşmanın amaçları bakımından, ‘bir Akit Devletin mukimi’ terimi, o Akit Devletin mevzuatı gereğince ev, ikametgah, kanuni merkez, esas veya ana merkez veya benzer yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle vergi mükellefi olan kişi anlamına gelir.
2. 1 inci fıkraya hükümleri dolayısıyla bir gerçek kişi her iki Akit Devlette de mukim olduğunda, bu kişinin statüsü aşağıdaki kurallara göre belirlenecektir.
- a) Kişi, kişisel ve ekonomik ilişkilerin en yakın olduğu Akit Devletin mukimi kabul edilecektir(hayati menfaatlerin merkezi);
- b) Eğer kişinin hayati menfaatlerinin merkezinin yer aldığı Akit Devlet saptanamazsa, bu kişi kalmayı adet edindiği evin bulunduğu Akit Devletin mukimi kabul edilecektir;
- c) Eğer kişinin her iki Akit Devlette de kalmayı adet edindiği bir ev varsa veya her iki Devlette de böyle bir ev söz konusu değilse, bu kişi vatandaşı bulunduğu Akit Devletin bir mukimi kabul edilecektir.
- d) Eğer kişi her iki Akit Devletin de vatandaşıysa veya aksine her iki Devletin de vatandaşı değilse, Akit Devletlerin yetkili makamları sorunu karşılıklı anlaşmayla çözeceklerdir.
3. 1 inci fıkraya hükümleri dolayısıyla gerçek kişi dışındaki bir kişi her iki Akit Devletin de mukimi olduğunda, Akit Devletlerin yetkili makamları, bu kişinin bu Anlaşmanın amaçları bakımından hangi Akit Devlette mukim olduğu hususunu, karşılıklı anlaşmayla belirleyeceklerdir.

MADDE 5

1. Bu Anlaşmanın amaçları bakımından ‘işyeri’ terimi, bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer anlamına gelir.

2. ‘İşyeri’ terimi özellikle şunları kapsamına alır:

a) Yönetim yeri;

b) Şube

c) Büro

d) Fabrika

e) Atelye, ve

f) Maden ocağı, petrol veya doğal gaz kuyusu, taş ocağı veya doğal kaynakların çıkarıldığı diğer herhangi bir yer.

3. Bir inşaat şantiyesi veya yapım, kurma veya montaj projesi yalnızca altı ayı aşan bir süre devam ettiğinde bir işyeri oluşturur.

4. Bir akit Devlet teşebbüsü, diğer Akit Devlette, gerçekleştirdiği inşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi ile ilgili olarak altı aydan daha uzun bir süre gözetim faaliyetlerinde bulunursa, bu teşebbüsün bu diğer Akit Devlette bir işyerine sahip olduğu ve bu işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunduğu kabul edilecektir.

5. Eğer bir Akit Devlet teşebbüsü hizmetli veya başka personel kullanarak, -8 inci fıkra hükümlerinin uygulanacağı bağımsız nitelikteki acenta dışında-diğer akit devlette danışmanlık hizmetleri de dahil verirse, sözkonusu faaliyetlerin, (aynı proje veya iki yada daha fazla bağlantılı projeler için) herhangi bir 12 aylık dönemde 6 aylık süre veya süreleri geçmesi halinde, bu teşebbüs, bu diğer Akit Devlette bir işyerine sahip kabul edilecektir.

6. Bu maddenin daha önceki fıkra hükümleriyle bağlı kalınmaksızın, ‘işyeri’ teriminin aşağıda ki hususları kapsamadığı kabul edilecektir.

a) Teşebbüs olanaklarının, yalnızca malların veya ticari eşyanın depolanması, teşhiri veya teslimi amacıyla kullanılması;

b) Teşebbüse ait mal ve ticari eşya stoklarının yalnızca depolama, teşhir veya teslim amacıyla elde tutulması;

c) Teşebbüse ait mal ve ticari eşya stoklarının yalnızca bir başka teşebbüse işlettirilmesi amacıyla elde tutulması;

d) İşe ilişkin sabit bir yerin yalnızca teşebbüse mal veya ticari eşya satın alma veya bilgi toplama amacıyla elde tutulması;

e) İşe ilişkin sabit bir yerin teşebbüs için yalnızca hazırlayıcı veya yardımcı karakter taşıyan diğer herhangi bir işin yapılması amacıyla elde tutulması;

f) İşe ilişkin sabit bir yerin yalnızca, (a) ila (e) bentleri arasında bahsedilen faaliyetlerin birkaçını bir arada icra etmek için elde tutulması; ancak bu faaliyetlerin bir arada icra edilmesi sonucunda kendini gösteren toplu faaliyetin hazırlayıcı veya yardımcı karakterde olması şarttır.

7. 1 inci ve 2 inci fıkra hükümleriyle bağlı kalınmaksızın -8 inci fıkra hükümlerinin uygulanacağı bağımsız nitelikteki – bir kişi, bir Akit Devlette bir teşebbüs namına hareket ederse ve bu teşebbüs adına mukavele akdetme yetkisine sahip olup bu yetkisini mutaden kullanırsa, sözkonusu kişinin faaliyetleri 6 ncı fıkroda belirtilenlerle sınırlı olmadıkça, bu teşebbüs, bu Akit Devlette bu kişinin teşebbüs için gerçekleştirdiği her türlü faaliyet dolayısıyla bir işyerine sahip kabul edilecektir. Ancak anılan fıkra hükmü çerçevesinde işe ilişkin , sabit bir yerden yürütülen faaliyetler bu yeri bir işyeri haline getirmeyecektir.

8. Bir Akit Devlet teşebbüsü, diğer Akit Devlette işlerini yalnızca, kendi işlerine olağan şekilde devam eden bir simsar, bir genel komisyon acentesi veya bağımsız statüde diğer herhangi bir acenta vasıtasıyla yürüttüğü için bu diğer Akit Devlette bir işyerine sahip kabul olunmayacaktır.

9. Bir Akit Devletin mukimi olan bir şirket, diğer Akit Devletin mukimi olan veya (bir işyeri vasıtasıyla veya diğer bir şekilde) bu diğer Akit Devlette ticari faaliyette bulunan bir şirketi kontrol eder yada onun tarafından kontrol edilirse, şirketlerden herhangi biri diğeri için bir işyeri oluşturmayacaktır.

MADDE 6

1. Bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette bulunan gayrimenkul varlıklardan elde ettiği gelir (tarım veya ormancılıktan elde edilen gelir dahil), bu diğer Devlette vergilendirilebilir.
2. ‘Gayrimenkul varlık’ terimi, bahse konu varlığın yer aldığı Akit Devletin mevzuatına göre tanımlanacaktır. Terim her halükarda varlığa müteferri varlıkları, tarım ve ormancılıkta kullanılan araçları ve hayvanları, bunun yanı sıra özel hukuk hükümlerinin uygulanacağı gayrimenkul mülkiyetine ilişkin hakları kapsayacaktır. Gayrimenkul intifa hakları ve maden ocaklarının, kaynakların ve diğer doğal kaynakların işletme hakkından veya işletilmesinden doğan sabit, yada değişken ödemeler üstündeki haklar da gayrimenkul varlık olarak dikkate alınacaktır. Gemiler, vapurlar ve uçaklar gayrimenkul varlık sayılmayacaktır.
3. 1 inci fıkra hükümleri, gayrimenkul varlığın doğrudan kullanımından, kiralanmasından veya diğer herhangi bir şekilde kullanımından elde edilen gelire uygulanacaktır.
4. 1 inci ve 3 üncü fıkra hükümleri aynı zamanda, bir teşebbüsün gayrimenkul varlıklardan elde ettiği gelir ile serbest meslek faaliyetlerinin icrasında kullanılan gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelire de uygulanacaktır.

MADDE 7

1. Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, sözkonusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu (ilk bahsedilen) Devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, kazanç diğer Devlette, sadece işyerine atfedilen miktarla sınırlı olmak üzere, vergilendirilebilir.
2. 3 üncü fıkra hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet teşebbüsü diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunduğunda, bu işyerine, her iki Akit Devlette de, eğer bu işyerine aynı veya benzer koşullar altında, aynı veya benzer faaliyetlerde bulunan tamamen ayrı ve bağımsız bir teşebbüs olsaydı ve işyerini oluşturduğu teşebbüsten tamamen bağımsız nitelik kazansaydı, ne kazanç elde edecek idiyse, böyle bir kazanç atfedilecektir.
3. İşyerinin kazancı belirlenirken, işyerinin bulunduğu Devlette veya başka herhangi bir yerde yapılan ve yönetim ve genel idare giderlerini de kapsamına alan, işyerinin amaçlarına uygun düşen giderlerin indirilmesine müsaade edilecektir.
4. İşyerine bu işyeri tarafından teşebbüs adına yalnızca mal ve ticari eşya alınması dolayısıyla hiçbir kazanç atfedilmeyecektir.
5. Kazanç, bu Anlaşmanın başka maddelerinde düzenlenen gelir unsurlarını da kapsamına aldığı anda, o maddelerin hükümleri bu madde hükümlerinden etkilenmeyecektir.

MADDE 8

1. Bir Akit Devlet teşebbüsünün uluslar arası trafikte gemi veya uçak işletmeciliğinden elde ettiği kazanç, yalnızca bu Akit Devlette vergilendirilebilecektir.
2. Bir Akit Devlet teşebbüsü tarafından uluslar arası trafikte yapılan gemi veya uçak işletmeciliği faaliyetleri, bu teşebbüs bir Türk teşebbüsü ise, Japonya’daki teşebbüs vergisine benzeyen bir verginin uygulanması halinde bu vergiden muaf olacaktır.
3. Bu maddenin bundan önceki hükümleri aynı zamanda bir ortaklığa, bir bağlı işletmeye veya uluslar arası işletilen bir acentaya iştirak dolayısıyla elde edilen kazançlara da uygulanacaktır.

MADDE 9

1. a) Bir Akit Devlet teşebbüsü doğrudan veya dolaylı olarak diğer Akit Devlet teşebbüsünün yönetim, kontrol veya sermayesine katıldığında, veya

b) Aynı kişiler doğrudan veya dolaylı olarak bir Akit Devlet teşebbüsünün ve diğer Akit Devlet teşebbüsünün yönetim, kontrol veya sermayesine katıldığında ve her iki halde de, iki teşebbüsün ticari ve mali ilişkilerinde oluşan veya empoze edilen koşullar, bağımsız teşebbüsler arasında oluşması gereken koşullardan farklılaştığında, olması gereken; fakat bu koşullar dolayısıyla kendini göstermeyen kazanç, o teşebbüsün kazancına eklenip vergilendirilebilir.

2. 1 inci fıkra hükümleri uyarınca bir Akit Devletin kendi teşebbüslerinden birinde kavradığı ve vergilediği kazanç, diğer Akit Devlette vergilendirilen bu diğer Akit Devlet teşebbüslerinden birinin de kazancını içerebilir. Akit Devletlerin yetkili makamları, bu diğer Akit Devlet sözkonusu kazanç üzerinden alınan verginin miktarında gerekli düzeltmeyi yapacaktır. Bu düzeltme yapılırken. Bu Anlaşmanın diğer hükümleri göz önünde tutulacaktır.

MADDE 10

1. Bir Akit Devletin mukimi olan bir şirket tarafından diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen temettüler, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber, sözkonusu temettüler, ödemeyi yapan şirketin mukimi olduğu Akit Devletçe de kendi mevzuatına göre vergilendirilebilir; ancak, temettü elde eden kişi temettünün gerçek lehdarı ise, bu şekilde alınacak vergi aşağıdaki oranları aşmayacaktır.

a) Temettü elde eden, kar dağıtımına ilişkin hesap döneminin bitiminden hemen önceki 6 aylık süre içinde, temettü ödeyen şirketin hisselerinin en az yüzde 25'ini elinde tutan bir şirket ise gayrisafi temettü tutarının yüzde 10'u;

b) Tüm diğer durumlarda gayri safi temettü tutarının %15'i.

Bu fıkra hükümleri, bünyesinden temettü ayrılan şirket kazancının vergilemesine etki etmeyecektir.

3. Bu maddede kullanılan 'temettü' terimi, hisse senetlerinden, kurucu hisse senetlerinden veya diğer haklardan veya alacak niteliğinde olmayıp kazanca katılmayı sağlayan diğer haklardan elde edilen gelirleri, bunun yanı sıra dağıtımı yapan şirketin mukimi olduğu Akit Devletin vergileme mevzuatına göre, vergileme yönünden hisse senetlerinden elde edilen gelirle aynı muameleyi gören diğer kurum haklarından elde edilen gelirleri kapsar.

4. a) Türkiye'de mukim olan gerçek temettü lehdarı, temettü ödeyen şirketin mukim olduğu Japonya'da bulunan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa veya Japonya'da bulunan sabit bir yeri kullanarak serbest meslek faaliyetinde bulunursa ve temettü elde edilmiş olayı ile bu işyeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa 1 inci ve 2 inci fıkra hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda, olayına göre, 7 nci veya 14 üncü madde hükümleri uygulanacaktır.

b) Japonya'da mukim olan gerçek temettü lehdarı, temettü ödeyen şirketin mukim olduğu Türkiye'de bulunan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa ve temettü elde edilmiş olayı ile bu işyeri arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa 1 inci ve 2 inci fıkra hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda, 7 inci madde hükümleri uygulanacaktır.

5. Bir Akit Devlet mukimi olan bir şirket diğer Akit Devlette kazanç veya gelir elde ettiğinde, bu diğer Akit Devlet, bu şirket tarafından ödenen temettüler üzerinden herhangi bir vergi alamaz. Bunun istisnasını, sözkonusu temettülerin bu diğer Akit Devletin bir mukimine ödenmesi veya temettü elde edilmiş olayı ile bu diğer Akit Devlette bulunan bir işyeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunması oluşturur. Aynı şekilde bu diğer Akit Devlet, bu şirketin dağıtılmayan kazançları üzerinden de bir dağıtılmayan kazanç vergisi alamaz. Dağıtılan temettülerin veya dağıtılmamış kazancın tamamen veya kısmen bu diğer Akit Devlette elde edilen kazançtan oluşması durumu değiştirmez.

MADDE 11

- 1. Bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin bir mukime ödenen faiz, bu diğer Akit Devlette vergilendirilebilir.**
- 2. Bununla beraber, bu faiz elde edildiği Akit Devlette ve o Akit Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak, faiz elde eden kişi faizin gerçek lehdarı ise, bu şekilde alınacak vergi, aşağıdaki oranları aşmayacaktır.**
 - a) Faiz herhangi bir finansal kurum tarafından alınmışsa, faizin gayrisafi tutarının yüzde 10'u**
 - b) Tüm diğer durumlarda faizin gayrisafi tutarının %15'i.**
- 3. 2 nci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devlet Hükümeti, mahalli idaresi ve diğer Akit Devletin Merkez Bankası tarafından alınan faizler ilk bahsedilen Akit Devlette vergiden muaf tutulacaktır.**
- 4. Bu maddede kullanılan 'faiz' terimi, ipotek garantisine bağlı olsun olmasın ve borçlunun kazancını paylaşma hakkını tanıyan tanımayan her nevi alacaktan doğan gelirlerle özellikle, devlete ait menkul kıymetlerden, bonolardan veya borç senetlerinden elde edilen gelirleri, bunun yanı sıra sözkonusu devlete ait menkul kıymetlere, bonolara ve borç senetlerine ilişkin prim ve ikramiyeleri ifade eder.**
 - 5. a) Türkiye'de mukim olan gerçek faiz lehdarı, faizin doğduğu Japonya'da bulunan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa veya Japonya'da bulunan sabit bir yeri kullanarak serbest meslek faaliyetinde bulunursa ve sözkonusu faizin ödendiği alacak ile bu işyeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa, 1 inci ve 2 inci fıkra hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda, olayına göre, 7 nci veya 14 üncü madde hükümleri uygulanacaktır.**
 - b) Japonya'da mukim olan gerçek faiz lehdarı, faizin doğduğu Türkiye'de bulunan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa ve söz konusu faizin ödendiği alacak ile bu işyeri arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa 1 inci ve 2 inci fıkra hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda, 7 nci madde hükümleri uygulanacaktır.**
- 6. Bir Akit Devletin kendisi, mahalli idaresi veya mukimi tarafından ödenen faizin, o Akit Devlette elde edildiği kabul olunacaktır. Bununla beraber, faiz ödeyen kişi, bir Akit Devletin mukimi olsun veya olmasın, bir Akit Devlette faiz ödemeye neden olan borç-alacak ilişkisiyle bağlantılı bir işyerine veya sabit yere sahip olduğunda ve faiz bu işyerinden veya sabit yerden kaynaklandığında, sözkonusu faizin işyerinin veya sabit yerin bulunduğu Akit Devlette elde edildiği kabul olunacaktır.**
- 7. Alacak karşılığında ödenen faizin miktarı, ödeyici ile gerçek lehdar arasında veya her ikisi ile bir başka kişi arasında varolan özel ilişki nedeniyle, böyle bir ilişkinin olmadığı durumlarda ödeyici ve lehdar arasında kararlaştırılacak miktarı aştığında, bu madde hükümleri en son bahsedilen miktara uygulanacaktır. Bu durumda ilave ödeme, bu anlaşmanın diğer hükümleri de dikkate alınarak her bir Akit Devletin mevzuatına göre vergilendirilebilecektir.**

MADDE 12

- 1. Bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen gayrimaddi hak bedelleri, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.**
- 2. Bununla beraber, sözkonusu gayrimaddi hak bedelleri elde ettikleri Akit Devlette ve o Akit Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak Devlette ve o Akit Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak gayri maddi hak bedeli elde eden kişi gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı ise bu şekilde alınacak vergi, gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının %10'unu aşmayacaktır.**
- 3. Bu maddede kullanılan 'gayrimaddi hak bedelleri' terimi, sinema filmleri, radyo veya televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik veya bilimsel her nevi telif hakkının, her nevi patentin, alameti farıkanın, desen veya modelin,**

planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın veya sanai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı karşılığında ödenen her türlü bedelleri, bunun yanı sıra gemi veya uçakların çıplak olarak karşılanmasında elde edilen kazançları da (8 inci madde de belirtilenlerin dışında) kapsar.

4. Bir Devletin kendisi, mahalli idaresi veya mukimi tarafından ödenen gayrimaddi hak bedelinin, o Akit Devlette elde edildiği kabul olunacaktır. Bununla beraber, gayrimaddi hak bedelini ödeyen kişi bir Akit Devletin mukimi olsun veya olmasın, bir Akit Devlette gayrimaddi hak bedelini ödemeye neden olan hak ile bağlantılı bir işyerine veya sabit bir yere sahip olduğunda ve bu gayrimaddi hak bedeli bu işyerinden veya sabit yerden kaynaklandığında, sözkonusu gayrimaddi hak bedelinin, işyerinin veya sabit yerin bulunduğu Akit Devlette elde edildiği kabul olunacaktır.

5. 1 inci, 2 inci ve 4 üncü fıkra hükümleri, aynı şekilde, sinema filmleri, radyo veya televizyon yayımlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere, edebi, artistik veya bilimsel her nevi telif hakkının, her nevi telif hakkının, her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin elden çıkarılması sonucu doğan hasıllata da uygulanacaktır. Şu kadar ki, bu hasıllattan elde edilecek kazançlara da uygulanabilinen 13 üncü maddenin 2 nci fıkra hükümleri bu kapsama dahil değildir.

6. a) Türkiye’de mukim olan gayri maddi hak bedelinin gerek lehdarı, sözkonusu bedelin doğduğu Japonya’da bulunan bir işyeri vasıtasıyla ticari serbest meslek faaliyetinde bulunursa ve sözkonusu hak veya varlık ile bu işyeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa, 1 inci, 2 inci ve 5 inci fıkra hükümleri uygulanmayacaktır.

b) Japonya’da mukim olan gayri maddi hak bedelinin gerçek lehdarı, sözkonusu bedelin doğduğu Türkiye’de bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa ve sözkonusu hak veya varlık ile bu işyeri arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa 1 inci, 2 inci ve 5 inci fıkra hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda, 7 inci madde hükümleri uygulanacaktır.

7. Kullanım, hak veya bilgi karşılığında ödenen gayrimaddi hak bedelinin miktarı, ödeyici ile gerçek lehdar arasında veya her ikisi ile bir başka kişi arasında var olan özel ilişki nedeniyle, böyle bir ilişkinin olmadığı durumlarda ödeyici ve gerçek lehdar arasında kararlaştırılacak miktarı aştığında, bu madde hükümleri en son bahsedilen miktara uygulanacaktır. Bu durumda ilave ödeme, bu Anlaşmanın diğer hükümleri de dikkate alınarak, her bir Akit Devletin mevzuatı uyarınca vergilendirilebilecektir.

MADDE 13

1. Bir Akit Devlet mukimince, diğer Akit Devlette yer alan ve 6 ncı maddede belirtilen gayrimenkul varlığın elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar, bu diğer Akit Devlette vergilendirilebilir.

2. Bir Akit Devlet teşebbüsünün diğer Akit Devlette sahip olduğu bir işyerinin ticari varlığına dahil gayrimenkul varlıklar haricinde bütün varlıkların veya bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette serbest meslek faaliyeti icra etmek üzere kullandığı bir sabit yere ait gayrimenkul varlıklar haricinde bütün varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar, bu işyerinin (yalnız veya tüm teşebbüsle birlikte) veya sabit yerin elden çıkarılmasından doğan kazançlarda dahil olmak üzere, bu diğer Akit Devlette vergilendirilebilir.

3. Bir Akit Devlet mukimince uluslar arası trafikte işletilen gemi veya uçakların veya sözkonusu gemi veya uçakların işletilmesiyle ilgili gayrimenkul varlıklar haricinde bütün varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar, yalnızca bu Akit Devlette vergilendirilebilecektir.

4. Bu maddenin bundan önceki fıkralarında bahsedilenlerin dışında kalan varlıkların elden çıkarılmasıyla bir Akit Devlet mukimi tarafından elde edilen ve diğer Akit Devlette doğan kazançlar bu diğer Akit Devlette vergilendirilebilir.

MADDE 14

1. Bir Akit Devlet mukiminin serbest meslek faaliyetleri veya bağımsız nitelikte diğer faaliyetler dolayısıyla elde ettiği gelir, bu kişi diğer Akit Devlette faaliyetlerini icra etmek için sürekli kullanabileceği bir sabit yere sahip değilse veya bu diğer devlette, 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde, toplam 183 günü aşacak bir süre veya süreler için kalmazsa yalnızca bu Akit Devlette vergilendirilebilecektir. Eğer sözkonusu kişi, bu diğer Akit Devlette sabit bir işyerine sahip olur veya bahsedilen süre veya sürelerde bu Akit Devlette kalırsa, yalnızca sözkonusu sabit yere atfedilen veya bahsedilen süre veya sürelerde diğer Akit Devlette elde edilen gelir, bu diğer Akit Devlette vergilendirilebilir.

2. 'Serbest meslek faaliyetleri' terimi, özellikle bağımsız olarak yürütülen bilimsel, edebi, artistik, eğitici, ve öğretici faaliyetleri, bunun yanı sıra, doktorların, avukatların mühendislerin, mimarların, dişçilerin, muhasebecilerin bağımsız faaliyetlerini kapsamına alır.

MADDE 15

1. 16,18,19 v e 20 nci madde hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet mukiminin bir hizmet akdi dolayısıyla elde ettiği ücret, maaş ve diğer benzeri mukiminin bir hizmet akdi dolayısıyla elde ettiği ücret, maaş ve diğer benzeri menfaatler, bu hizmet diğer Akit Devlette ifa edilmedikçe, yalnızca bu Akit Devlette vergilendirilebilecektir. Eğer hizmet diğer Devlette ifa edilirse, buradan elde edilen gelir, bu diğer Akit Devlette vergilendirilebilir.

2. 1 inci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette ifa ettiği hizmet dolayısıyla elde ettiği gelir, eğer:

a) Gelir elde eden kişi, bu diğer Akit Devlette ilgili takvim yılı içinde bir veya birkaç seferde toplam 183 günü aşmamak üzere kalırsa, ve

b) Ödeme, bu diğer Akit Devletin mukimi olmayan bir işveren tarafından veya böyle bir işveren adına yapılırsa, ve

c) Ödeme, işverenin bu diğer Akit Devlette sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılmazsa,

3. 1 inci ve 2 inci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Akit Devletin bir teşebbüsünce uluslar arası trafikte işletilen bir gemi veya uçakta ifa edilen bir hizmet dolayısıyla elde edilen gelir, bu akit Devlette vergilendirilebilir.

MADDE 16

Bir Akit Devlet mukiminin, diğer Akit Devlet mukimi olan bir şirketin yönetim kurulu üyesi olması dolayısıyla elde ettiği ücret ve diğer ücret ve diğer benzeri ödemeler, bu diğer Akit Devlette vergilendirilebilir.

MADDE 17

1. 14 üncü ve 15 inci madde hükümlerine bakılmaksızın, tiyatro, sinema, radyo, televizyon artisti veya müzisyen veya sporcu olan bir Akit Devlet mukimi bir gerçek kişinin diğer Akit Devlette icra ettiği bu nitelikteki şahsi faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği gelir, bu diğer Akit Devlette vergilendirilebilir. Bununla birlikte, bu faaliyetler, iki Devletin Hükümetleri arasında kabul edilen özel kültürel değişim programı çerçevesinde, ilk bahsedilen Akit Devletin mukimi olan bir gerçek kişi tarafından ifa edilirse, sözkonusu gelir, bu diğer Akit Devlette vergiden muaf tutulacaktır.

2. Bir sanatçının ya da sporcunun bir Akit Devlette icra ettiği bu nitelikteki faaliyetlerinden doğan gelir, sanatçının veya sporcunun kendisine değil de diğer Akit Devletin mukimi olan bir başkasına yönelirse, bu gelir 7, 14 ve 15 inci madde hükümleriyle bağlı kalmaksızın, ilk bahsedilen Akit Devlette vergilendirilebilir. Bununla birlikte, bu faaliyetler, iki Akit Devletin

Hükümetleri arasında kabul edilen özel kültürel değişim programı çerçevesinde ifa edilirse, sözkonusu gelir ilk bahsedilen Akit Devlette vergiden muaf tutulacaktır.

MADDE 18

19 uncu maddenin 2 nci fıkrası hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet mukimi geçmiş çalışmalar karşılığında ödenen emekli maaşları ile diğer benzeri menfaatler ve sözkonusu mukime yapılan düzenli ödemeler yalnızca bu Akit Devlette vergilendirilebilecektir.

MADDE 19

1. a) Bir Akit Devletin kendisine veya mahalli idaresine bir kamu görevi dolayısıyla bir gerçek kişi tarafından verilen hizmetler karşılığında, bu Akit Devlet veya mahalli idare tarafından sağlanan menfaatler, emekli maaşları hariç, yalnızca bu Akit Devlette vergilendirilebilecektir.

b) Bununla beraber, hizmet diğer Akit Devlette sunulduğunda ve hizmeti sunan gerçek kişi bu diğer Akit Devletin mukimi olduğunda, sağlanan bu menfaatler yalnızca bu diğer Akit Devlette vergilendirilecektir. Ancak bu kişinin:

i) Diğer Akit Devletin vatandaşı olması; veya

ii) Yalnızca hizmet sunmak için bu diğer Akit Devletin mukimi durumuna geçmemiş olması zorunludur.

2. a) Bir Akit Devletin kendisine veya mahalli idaresine bir gerçek kişi tarafından verilen hizmetler karşılığında, bu Devlet veya mahalli idare tarafından veya bunlarca oluşturulan fonlardan ödenen emekli maaşları yalnızca bu Akit Devlette vergilendirilebilecektir.

b) Bununla birlikte, sözkonusu gerçek kişinin diğer Akit Devletin mukimi ve vatandaşı olması halinde, bu emekli maaşı yalnızca bu diğer Akit Devlette vergilendirilebilecektir.

3. Bir Akit Devletin kendisi veya mahalli idaresi tarafından yürütülen ticari faaliyetlerle bağlantılı hizmetler karşılığında sağlanan menfaatlere ve emekli maaşlarına bu Anlaşmanın 15, 16, 17 ve 18 inci madde hükümleri uygulanacaktır.

MADDE 20

Bir Akit Devleti ziyareti sırasında veya ziyaretinden hemen önce diğer Akit Devletin mukimi durumunda olan ve ilk bahsedilen Akit Devlette yalnızca öğrenim veya mesleki eğitim amacıyla bulunan bir öğrenci veya stajyere geçimini, öğrenimi veya mesleki eğitimi sağlayabilmesi için bu ilk bahsedilen Akit Devletin dışında ki kaynaklardan yapılan ödemeler, bu ilk bahsedilen Akit Devlette vergiden muaf olacaktır. Bu hüküm, bu ilk bahsedilen Akit Devlette vergiden muaf olacaktır. Bu hüküm, bu ilk bahsedilen Akit Devlette, öğrenimi veya mesleki eğitimi ile ilgili uygulama alışkanlıkları kazanmak üzere, bir takvim yılı içinde 183 günü aşmayan bir süre veya süreler için hizmet ifa eden bir öğrenci veya stajyerin elde ettiği ücretlere de uygulanacaktır.

MADDE 21

1. Bir Akit Devlet mukiminin; nerede doğarsa doğsun bu Anlaşmanın daha önceki maddelerinde belirtilmeyen gelir unsurları, yalnızca bu akit devlette vergilendirilebilecektir.

2. 6 ncı maddenin 2 nci fıkrasında tanımlanan gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelir hariç olmak üzere, bir Akit Devlet mukimi olan sözkonusu gelirin lehdarı, bu diğer Akit Devlette bulunan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa veya bu diğer Akit Devlette bulunan sabit bir yeri kullanarak serbest meslek faaliyetinde bulunursa ve sözkonusu hak veya varlık ile bu işyeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa bu gelire, 1 inci fıkrası hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda, olayına göre, 7 nci veya 14 üncü madde hükümleri uygulanacaktır.

3. 1 inci ve 2 nci fıkrası hükümlerine bakılmaksızın, bir Akit Devlet mukiminin bu Anlaşmanın daha önceki maddelerinde belirtilmeyen ve diğer Akit Devlette doğan gelir unsurları bu diğer Akit Devlette vergilendirilebilir.

MADDE 22

1. Türk mukimleri için çifte vergilendirme aşağıdaki gibi önlenecektir.

Bu Anlaşma hükümleri uyarınca, bir Türk mukimi, Japonya'da vergilendirilebilen bir gelir elde ettiğinde, Türkiye, yabancı vergilerin mahsubuna ilişkin Türk vergi mevzuatı hükümleri saklı üzere, bu kişinin mahsubuna müsaade edecektir. Bununla beraber sözkonusu mahsup, Japonya'da vergilendirilebilen gelir için mahsuptan önce Türkiye'de hesaplanan vergi miktarını aşmayacaktır.

2. Japonya'dan başka bir ülkede ödenebilen bir verginin Japon vergisinden mahsubuna izin veren Japon mevzuatı saklı kalmak üzere:

a) Bu anlaşma hükümleri uyarınca, bir Japon mukimi, Türkiye'de vergilendirilebilen bir gelir elde ettiğinde, bu gelir nedeniyle ödenen Türk vergisi miktarı, bu mukimden alınacak Japon vergisinden mahsup edilecektir. Bununla birlikte, mahsup miktarı, bu gelire isabet eden Japon vergisini aşmayacaktır.

b) Türkiye'den elde edilen gelirin, Türk mukimi olan bir şirket tarafından, Japon mukimi olan ve temettü ödeyen şirketin hisselerinin en az %25'ini veya bu şirketin çıkardığı hisse senetlerinin hepsini elinde tutan bir şirkete ödenen bir temettü olması halinde, gelirden temettü ödeyen şirket tarafından ödenen Türk vergisi mahsupta dikkate alınacaktır.

3. 2 nci fıkranın (a) ve (b) bentlerinde belirtilen mahsubun amaçları bakımından, bu Anlaşmanın imzalandığı tarihte geçerli olan ve Türkiye'de ekonomik kalkınmayı teşvik etmek amacıyla getirilen veya Türk vergi mevzuatında gelecekte mevcut bu tedbirlere ilave olarak veya onların yerine alınacak özel teşvik tedbirleri dolayısıyla, mükellefçe bu Anlaşmaya veya Türk mevzuatına göre ödenen vergi miktarı;iki ülke arasında sözkonusu teşviklerle mükellefe sağlanan bu menfaatin kapsamı ile ilgili bir Anlaşma yapılması şartıyla, Türk vergisi indirimine veya düşük vergi oranına tabi olmamış olsaydı ne ödenecek ise, bu tutar mükellef tarafından ödenmiş olarak kabul edilecektir.

4. 3 üncü fıkra hükümleri, bu Anlaşmanın yürürlüğe girdiği yılı takip eden takvim yılının 1 Ocak gününden 10 yıl sonrası için hüküm ifade etmeyecektir.

MADDE 23

1. Bir Akit Devletin vatandaşları diğer Akit Devlette o Akit Devletin vatandaşlarının aynı koşullarda karşı karşıya kaldıkları veya kalabilecekleri vergilemeden ve buna bağlı mükellefiyetlerden değişik veya daha ağır vergilemeye ve buna bağlı mükellefiyetlere tabi tutulmayacaklardır. Bu hüküm, 1 inci madde hükümlerine bakılmaksızın, Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olamayan kişilere de uygulanacaktır.

2. Bir Akit Devlet teşebbüsünün diğer Akit Devlette sahip olduğu bir işyeri, bu diğer Akit Devletin aynı faaliyetleri yürüten bir teşebbüsüne göre daha az lehe bir vergilemeyle karşı karşıya kalmayacaktır. Bu hüküm, bir Akit Devletin kendi mukimlerine şahsi ve ailevi durumları dolayısıyla uyguladığı şahsi indirimleri, vergi ve matrah indirimlerini diğer Akit Devlet mukimlerine de uygulama zorunda olduğu yönünde anlaşılacaktır.

3. Bir Akit Devletin, diğer Akit Devletin bir veya birkaç mukimi tarafından, doğrudan doğruya veya dolaylı olarak, kısmen veya tamamen sermayesine sahip olunan veya kontrol edilen teşebbüsleri, ilk bahsedilen Akit Devlette, benzeri teşebbüslerin tabi oldukları veya olabilecekleri vergilemeden ve buna bağlı mükellefiyetlerden değişik veya daha ağır vergilemeye ve buna bağlı mükellefiyetlere tabi tutulmayacaklardır.

4. 9 uncu maddenin 1 inci fıkrası, 11 inci maddenin 7 nci fıkrası veya 12 nci maddenin 7 nci fıkrası hükümlerinin uygulanacağı haller hariç olmak üzere, bir Akit Devlet teşebbüsünce diğer Akit Devletin bir mukimine faiz, gayri maddi hak bedeli veya diğer ödemelerde

bulunulması halinde; bu teşebbüsün vergiye tabi karı saptanırken, sanki bu ödemeler aynı koşullardaki ilk bahsedilen Devletin bir mukimine yapılmış gibi indirilmesine izin verilecektir.

MADDE 24

1. Bir kişi, Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin işlemlerinin kendisi için bu Anlaşma hükümlerine uygun düşmeyen sonuçlar yarattığı veya yaratacağı kanaatine vardığında, bu Akit Devletlerin iç hukukunda öngörülen müracaat usulleriyle bağlı kalınmaksızın, durumu mukimi olduğu Akit Devletin yetkili makamına arzedebilir. Bu kişinin durumu 23 üncü maddenin 1 inci fıkrasında uygun düşerse, o zaman vatandaşı olduğu Akit Devletin yetkili makamına başvurabilir.

2. Söz konusu yetkili makam, itirazı haklı bulmakla beraber kendisi tatminkar bir çözüme ulaşamadığı takdirde, bu Anlaşma hükümlerine ters düşen bir vergilemeyi önlemek amacıyla, diğer Akit Devletin yetkili makamıyla karşılıklı anlaşmaya gayret sarfedecektir. Varılan anlaşma, Akit Devletlerin iç hukukundaki zaman sınırlamalarına bağlı kalmaksızın uygulanacaktır.

3. Akit Devletlerin yetkili makamları, bu Anlaşmanın yorumundan veya uygulamasından kaynaklanan her türlü güçlüğü ve tereddütü karşılıklı anlaşmayla çözmek için gayret göstereceklerdir. Yetkili makamlar aynı zamanda, bu Anlaşmada ele alınmayan durumlardan kaynaklanan çifte vergilemenin ortadan kaldırılması için de birbirlerine danışabilirler.

4. Akit Devletlerin yetkili makamları, bu maddenin bundan önceki fıkralarında belirtilen hususlarda anlaşmaya varabilmek için birbirleriyle doğrudan doğruya haberleşebilirler.

MADDE 25

1. Akit Devletlerin yetkili makamları, bu Anlaşma hükümlerinin yürütülmesi için gerekli olan bilgileri; bunun yanı sıra bu Anlaşmanın hükümleriyle uyumsuzluk göstermediği sürece, bu Anlaşma kapsamına giren vergilerle ilgili iç mevzuat hükümlerinin yürütülmesi veya sözkonusu vergilerde kaçakçılığa engel olmak amacıyla gerekli olan bilgileri değişime tabi tutacaklardır. Bu şekilde değiştirilen her türlü bilgi gizli tutulacak ve yalnızca bu Anlaşmada belirtilen vergilerin tahakkuk veya tahsilatına veya bu hususlardaki şikayet ve itirazlara bakmakla görevli kişi veya adli makamlar da dahil makamlara verilebilecektir.

2. 1 nci fıkra hükümleri, hiçbir surette bir Akit Devleti:

a) Kendinin veya diğer Akit Devletin mevzuatına veya idari uygulamalarına uymayacak idari önlemler alma;

b) Kendinin veya diğer Akit Devletin mevzuatı veya normal idari işlemleri çerçevesinde elde edilemeyen bilgileri sunma;

c) Herhangi bir ticari, sınai, mesleki sırrı veya ticari işlemi aleni hale getiren bilgileri veya aleniyeti kamu düzenine aykırı düşen bilgileri verme yükümlülüğü altına sokacak şekilde yorumlanamaz.

MADDE 26

Bu Anlaşma hükümleri, diplomatlar ve konsolosluk memurlarının uluslar arası hukukun genel kuralları ve özel anlaşma hükümleri uyarınca yararlandıkları mali ayrıcalıkları etkilemeyecektir.

MADDE 27

1. Akit Devletlerin her biri, diğer Akit Devlet tarafından uygulanan vergileri tahsil etmeye çalışmanın yanı sıra; diğer Akit Devlet tarafından bu Anlaşmaya bağlı olarak sağlanan her türlü muafiyet veya düşük oranlı vergi uygulamalarından bu tür muafiyetlere hak kazanmamış kişilerin faydalanmamasını da sağlayacaktır. Bu tür tahsilatları yapan Akit Devlet, bu şekilde tahsil edilen miktarlar nedeniyle diğer Akit Devlete karşı sorumlu olacaktır.

2. 1 inci fıkraya hükümleri, her iki Akit Devlet tarafından, bu vergileri tahsil etmeye çalışan Akit Devletin kendi mevzuat ve uygulamalarına veya kamu politikasına aykırı düşecek idari önlemleri alma zorunluluğu altında olduğu şeklinde yorumlanmayacaktır.

MADDE 28

1. Bu Anlaşma onaylanacak ve onay belgeleri mümkün olan en kısa zamanda Tokyo'da teati edilecektir.

2. Bu Anlaşma, onay belgelerinin teatisinden otuz gün sonra yürürlüğe girecek ve Anlaşma:

a) Türkiye'de,

Anlaşmanın yürürlüğe girdiği yılı takip eden takvim yılının 1 Ocak günü veya daha sonra başlayan her vergilendirme dönemine ilişkin vergilere; ve

b) Japonya'da ;

Bu Anlaşmanın yürürlüğe girdiği yılı takip eden takvim yılının 1 Ocak günü veya daha sonra başlayan her vergilendirme dönemine ilişkin gelirlere uygulanacaktır.

MADDE 29

1. Bu Anlaşma süresiz olarak yürürlükte kalacaktır. Ancak her bir Akit Devlet diğer Akit Devlete bu Anlaşmanın yürürlüğe giriş tarihinden itibaren beş yıllık sürenin bitiminden sonra başlayan herhangi bir takvim yılının Haziran ayının otuzunda veya daha önce diplomatik yollardan yazılı fesih ihbarnamesi verebilir. Bu durumda Anlaşma:

a) Türkiye'de ;

Fesih ihbarnamesinin verildiği yılı takip eden takvim yılının 1 Ocak günü veya daha sonra başlayan her vergilendirme dönemine ilişkin vergiler; ve

b) Japonya'da

Bu fesih ihbarnamesinin verildiği yılı takip eden takvim yılının 1 Ocak günü veya daha sonra başlayan her vergilendirme dönemine ilişkin gelirleri için hüküm ifade etmeyecektir.

PROTOKOL

Türkiye Cumhuriyeti ile Japonya arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasını (bundan böyle 'Anlaşma' olarak bahsedilecektir.) imzalayan taraflar, aşağıdaki hükümlerin Anlaşmanın ayrılmaz bir bölümünü oluşturduğu hususunda mutabakata varmışlardır.

1. Anlaşmanın 4 üncü maddesinin 1 inci fıkrası ile ilgili olarak, 'kanuni merkez' teriminin Türk vergi mevzuatında öngörülen bir gerçek kişi dışındaki bir kişinin kanuni merkezini ve 'ana veya esas merkez' teriminin Japon vergi mevzuatında öngörülen ana veya esas merkezi ifade ettiği anlaşılmaktadır.

2. Anlaşmanın 5 inci maddesinin 7 nci fıkrası ile ilgili olarak, -söz konusu maddenin 8 inci fıkraya hükümlerinin uygulanacağı bağımsız nitelikte ki acenta dışında- bir kişi bir Akit Devlette diğer Akit Devletin bir teşebbüsü adına düzenli olarak sevk ettiği mallardan veya ticari eşyadan mutaden mal veya ticari eşya stoku bulundurursa, bu kişi ilk bahsedilen Akit Devlette teşebbüs adına mukavele akdetme yetkisine sahip olmasa veya bu yetkisini mutaden kullanmasa bile sözkonusu kişinin teşebbüs adına gerçekleştirdiği her türlü faaliyet dolayısı ile bu teşebbüsün ilk bahsedilen Akit Devlette bir işyerine sahip olduğunun kabul edileceği anlaşılmaktadır. Bununla birlikte, bu kişinin sadece yukarıda bahsedilen mukavele akdetme yetkisini kullanması dışında, düzenli olarak sadece mal veya ticari eşya sevki ile değil ayrıca mal veya ticari eşya satışı ile ilgili bütün işleri fiilen yürüttüğünün tespit edilememesi halinde bu hüküm uygulanmayacaktır.

3. Anlaşmanın 5 inci ve 7 nci maddeleri ile ilgili olarak Anlaşmanın 5 inci maddesinin 5 inci fıkrası ve 7 nci maddesinin hükümleri uyarınca, bir Japon teşebbüsü tarafından ifa edilen hizmet karşılığı elde edilen gelirin Türkiye'de vergilendirilmesi halinde, Türk vergilendirme

amaçları yönünden, bu gelirin sözkonusu Japon teşebbüsü tarafından mesleki hizmetlerin ifa edilmesinden elde edilen gelir olarak kabul edileceği anlaşılmaktadır. Bu hüküm, Türk vergi kanunlarına göre böyle bir gelir üzerine vergi tevkifatı sözkonusu mesleki hizmetler nedeniyle yapılan ödemelerin gayrisafi tutarının %15 ini geçmeyecek ve sözkonusu gelire uygulanan nihai Türk vergisinden mahsup edilecektir.

4. Anlaşmanın 7 nci maddesinin 3 üncü fıkrası ile ilgili olarak bir teşebbüsün işyeri tarafından, teşebbüsün ana merkezine veya başka herhangi bir bürosuna:

a) Patentlerin veya diğer hakların kullanımı karşılığında gayrimaddi hak bedeli, ücretler veya diğer benzeri ödemelerin yapılması;

b) verilen özel hizmetler veya yönetim karşılığı komisyon ödenmesi; ve

c) bankacılık teşebbüsleri hariç olmak üzere, işyerine ödünç olarak verilen paralar karşılığında faiz ödenmesi hallerinde, söz konusu meblağın gider olarak indirilmesine (gerçekten yapılan giderlerin geri ödenmesi hariç) müsaade edilmeyeceği anlaşılmaktadır.

5. Anlaşmanın 8 inci maddesi ile ilgili olarak, gemi veya uçakların uluslar arası trafikte işletilmesinden elde edilen kazançların kapsamına, aynı zamanda;

a) gemi veya uçakların tam donanımlı veya çıplak olarak kiralanmasından elde edilen kazançların;

b) uluslar arası trafikte kullanılan konteynerlerin (tıreler ve konteyner taşımacılığı ile ilgili ekipmanlar dahil) kullanımından elde edilen kazançlarında dahil olacağı ancak, bunun için sözkonusu kazançların, bu maddenin 1 inci fıkrasında belirtilen kazançların yanı sıra, arazi olarak elde edilmiş olması gerektiği anlaşılmaktadır.

6. Anlaşmanın 10 uncu maddesinin 2 nci fıkrasının a) ve b) bentleri ile ilgili olarak, Türkiye’de, sözkonusu temettüleri ödeyen şirketin gelirine uygulanan Türk vergisi miktarının, bu temettülerin ödenebilir hale gelmesinden hemen önce sona eren hesap döneminde elde edilen gelirin %40’ından daha az olması halinde, Anlaşmada belirtilen vergi oranları, sırasıyla, a) bendi için 15, b) bendi için %20 olacaktır.

7. Anlaşmanın 10 uncu maddesinin 3 üncü fıkrası ile ilgili olarak, Türkiye’de, ‘temettü’ teriminin, yatırım fonu ve yatırım ortaklığından elde edilen geliri kapsadığı anlaşılmaktadır.

8. Bu anlaşmanın hiçbir hükmü bir Akit Devleti, diğer Akit Devlet mukimi olan bir şirketin bu Akit Devlette bulunan işyeri kazançları üzerinden, (uluslar arası trafikte işletilen gemi veya uçaklardan elde edilen kazançlar hariç) Anlaşmanın ilgili hükümleri uyarınca, işyerinin kazançlarına uygulanabilecek verginin indiriminden sonra bir vergi uygulamasını engelleyecek şekilde yorumlanmayacaktır. Ancak söz konusu vergi, indiriminden sonra kalan kazanç miktarının %10 unu aşmayacaktır. Bununla birlikte, Türkiye’de bu vergi, işyeri kazançları üzerinden uygulanabilecek Türk vergisi miktarının işyeri kazançlarının %40’ından daha az olması halinde, verginin indiriminden sonra kalan kazanç miktarının %15’ini aşmayacaktır.

9. Anlaşmanın 11 inci maddesinin 2 nci fıkrasının a) bendi ile ilgili olarak, ‘Finansal kurum’ teriminin bankaları ve sigorta şirketlerini ifade ettiği anlaşılmaktadır. Akit Devletlerin yetkili makamları karşılıklı anlaşmayla ‘Finansal kurum’ terimi kapsamına benzeri özellikleri olan diğer kurumları da dahil edebilirler.

10. Anlaşmanın 24 üncü maddesinin 2 nci fıkrası ile ilgili olarak, Türkiye’de mükellefin Türk vergi idaresinin karşılıklı anlaşma sonucu kendisine tebliğ etmesinden itibaren 1 yıllık süre içinde, bu karşılıklı anlaşma sonucu doğan iadeyi talep edebileceği anlaşılmaktadır.

BU HUSUSLARI TEYİDEN, iki Devletin aşağıda imzaları bulunan tam yetkili temsilcileri, kendi hükümetleri adına bu Protokolü imzaladılar.

(İngilizce dilinde, 8 Mart 1993 tarihinde, Ankara’da düzenlenmiştir.)

TABLO XIII – Türkiye İle Yunanistan Arasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması **

Anlaşmanın İmza Tarihi	02/12/2004
Resmi Gazete Tarihi	02/03/2004
Resmi Gazete No	25390
Yürürlük Tarihi	05/03/2004
Uygulama Tarihi	01/01/2005

TÜRKİYE CAUMHURİYETİ İLE YUNANİSTAN CUMHURİYETİ ARASINDA GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI

Gelir üzerinden alınan vergilerde çifte vergilendirmeyi önleyen bir Anlaşma yapmak isteğiyle
AŞAĞIDAKİ ANLAŞMAYA VARMIŞLARDIR.

**MADDE 1
KAPSANAN KİŞİLER**

**MADDE 2
KAPSANAN VERGİLER**

**MADDE 3
GENEL TANIMLAR**

**MADDE 4
MUKİM**

**MADDE 5
İŞYERİ**

**MADDE 6
GAYRİMENKUL VARLIKLARDAN ELDE EDİLEN GELİR**

**MADDE 7
TİCARİ KAZANÇLAR**

**MADDE 8
DENİZ, HAVA VE KARA TAŞIMACILIĞI**

**MADDE 9
BAĞIMLI TEŞEBBÜSLER**

**MADDE 10
TEMETTÜLER**

** [http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/cifteveryunanistan?openpage.\(11.07.2005\)](http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/cifteveryunanistan?openpage.(11.07.2005))

MADDE 11
FAİZ

MADDE 12
GAYRİMADDİ HAK BEDELLERİ

MADDE 13
SERMAYE DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARI

MADDE 14
SERBEST MESLEK FAALİYETLERİ

MADDE 15
BAĞIMLI FAALİYETLER

MADDE 16
MÜDÜRLERE YAPILAN ÖDEMELER

MADDE 17
SANATÇI VE SPORCULAR

MADDE 18
EMEKLİ MAAŞLARI

MADDE 19
KAMU HİZMETİ

MADDE 20
ÖĞRETMENLER VE ÖĞRENCİLER

MADDE 21
DİĞER GELİRLER

MADDE 22
ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN ÖNLENMESİ

MADDE 23
AYRIM YAPILMAMASI

MADDE 24
KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ

MADDE 25
BİLGİ DEĞİŞİMİ

MADDE 26
DİPLOMAT HÜVİYETİNDEKİ MEMURLAR VE KONSOLOSLUK
MEMURLARI

MADDE 27
YÜRÜRLÜĞE GİRME

MADDE 28
YÜRÜRLÜKTEN KALKMA