

ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRME VE ÖNLENMESİ YOLLARI

Zeynep ARIKAN (*)

ÖZET

Devletler egemenlik haklarına bağlı olarak gelir unsurlarının vergilendirilmesinde bazı ilkeler uygulamaktadırlar. Devletlerin vergilendirme hakkına bağlı olarak uyguladıkları bu ilkeler sonuçta çifte vergilendirmenin ortaya çıkmasına neden olur. Çifte vergilendirme olgusu ve çifte vergilendirmenin önlenmesi meselesi uluslararası mali hukukun ana konusudur. Bu çalışmanın amacı uluslararası çifte vergilendirme meselesini genel hatları ile incelemek ve çifte vergilendirmeyi önleme yollarına değinerek, Türkiye uygulamasını ortaya koymaktır.

I - GİRİŞ

Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücüdür (Çağan, 1982, s.3). Bu yetki devletin varlık şartıdır. Devletler, egemenlik güçlerine dayanarak, ülkeleri üzerinde yaşayan, gerçek ve tüzel kişilere yerine getirilmesi zorunlu emirler verebilirler. Bir devletin vergi kanunları o devletin egemenlik alanı içinde geçerli olur. Egemenliğin mali alandaki görünümü olan mali egemenlik devletin varlık şartı olmasının yanında, sürekliliğin de bir gereğidir. Ülke sınırları içinde harcama, borçlanma, bütçe yapma, vergilendirme yetkilerine sahip olunmasını ifade eden mali egemenliğin, devletlerin kendi organları ve örgütleri aracılığıyla kullanılması şarttır.

Egemenliğin mali alandaki görünümü olan mali egemenlik sınırsız değildir. Mali egemenliğin içerdiği yetkiler arasında önemli bir yeri olan vergilendirme yetkisinin kapsamını devletler kuramsal olarak diledikleri kadar geniş tutabilirler. Ancak devletler hukuku kuralları uyarınca bir devletin vergi kanunlarının başka devletlerin ülkelerinde uygulanması imkansızdır. Dolayısıyla devletler vergilendirme yetkilerinin sınırlarını gerçekçi bir şekilde belirlemek durumundadırlar.

Devletler uluslararası alanda ikili veya çok taraflı anlaşmalar yaparak ya da uluslararası ekonomik bütünleşmelere katılmak suretiyle yetkilerini sınırlandırabilirler. Çifte vergilendirme ile uluslararası vergi anlaşmaları iki farklı konu olmasına rağmen birbirlerine bağımlıdırlar. Çünkü uluslararası vergi anlaşmalarının konusu çifte vergilendirmeyi önlemek ve alınması gereken tedbirleri almaktır.

Çifte vergilendirme kavramı İngilizce'de "double taxation", Almanca'da "doppelbes teverung", Fransızca'da "double imposition" olarak ifade edilmek

(*) Dr. D.E.Ü.İ.İ.B.F. Maliye Bölümü.

tedir. Doppal ya da double ikilik anlamına gelmektedir. Türkçede zaman zaman kullanılan "mükerrer vergilendirme" terimi birden fazla olmayı (iki, üç, dört vs.) ifade etmektedir. Günümüzde ise hukuki metinlerde, daima "çifte vergilendirme" kavramı kullanılmaktadır. Çifte vergilendirme, aynı kişiye, aynı vergi konusu ile bağlantılı olarak, aynı vergilendirme döneminde, aynı "vergiyi doğuran olayla" ilişkili olarak, birden fazla defa vergi salınmasıdır (TÜSIAD, 1989, s.3).

Çifte vergilendirme kavramı iç vergi hukuku açısından geçerli olabildiği gibi uluslararası vergi hukuku açısından da geçerli olabilmektedir.

Çifte vergilendirme iç hukukta aynı vergi mükellefinin ve vergi konusunun çeşitli vergilendirme otoritelerince vergilendirilmesidir. Çifte vergilendirmenin kaynak dağılımı, gelir dağılımı ve istikrar gibi ekonomik hedefler üzerinde birtakım etkileri bulunmaktadır.

Ülke bazında çifte vergilendirme aynı siyasi sınırlar içerisinde alınan siyasi kararların uygulanması sonucu ortaya çıkan bir durumdur. Çifte vergilendirmenin ve istenmeyen sonuçlarının önlenmesi için yetki kullanımının sınırlarının iyi çizilmesi ve yetki çakışmasının olacağı durumlarda yetki sınırlandırmasına gidilmesi gerekmektedir.

Çifte vergilendirme ayrı devletlerin birbirlerinden bağımsız olarak aldıkları vergilendirme kararları sonucu da ortaya çıkmaktadır. Yani vergilendirme hakkına sahip iki veya daha fazla devlet aynı mükellef ve aynı vergi konusunda aynı tür vergilerle belirli bir dönemde vergilendirilince uluslararası çifte vergilendirme sözkonusu olur. Böyle durumlarda vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması gerekmektedir.

Gerek ülke bazında ve gerekse uluslararası düzeyde çifte vergilendirme iki ayrı şekilde ortaya çıkmaktadır. Bunlar;

- Kanun koyucu tarafından isteyerek yapılan çifte vergilendirme,
- Kanun koyucu tarafından istenmeyen çifte vergilendirme.

İsteyerek yapılan yetki çakışmasında iki ya da daha fazla vergi alınması isteyerek ve bilerek olur. Bazı durumlarda da yetki çakışması istemeyerek ortaya çıkar. Bu durum kanuni boşluklardan, kanunların hazırlanırken yeterince etraflı hazırlanamamasından ve zamanla değişikliğe uğrayan kanunların uğramayanlarla çatışma içine girmesinden kaynaklanmaktadır. Uygulama hatasından kaynaklanan böyle bir sorun karşısında kanun koyucu mahsup ya da düzeltme ile bu durumu ortadan kaldırmaktadır.

Bazı durumlarda da kanun koyucu sırf denetim mekanizmasının iyi işlemesini sağlamak amacıyla çifte vergilendirmeye izin vermektedir. Yani bir

vergi kaynağından elde edilecek geliri garantilemek üzere bu yola başvurmuştur. Fakat daha sonra mahsup sistemini işletmektedir.

Bütün bu durumlar gözönünde bulundurulduğunda isteyerek meydana gelen durumlar da dahil sonuçta çifte vergilendirmenin önlenmesi ve böyle durumlarda yetki çalışmasına engel olucu düzenlemelerin etkili bir biçimde uygulanması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

III - ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARININ ULUSLARARASI VERGİ HUKUKUNDAKİ YERİ

Vergi anlaşmalarının temel yapısı, vergilendirme yetkisini elinde bulunduran makamlar tarafından çakışma kuralları sistemi (=kanunlar ihtilafı) oluşturulmasına dayanır. Bu yönüyle, vergi anlaşmalarında yer alan kurallar, vergi sistemlerinin çakıştığı bir durumda, belirli bir vergi konusunun ya da bunun bir kısmının vergilendirilmesinde yetkiyi hangi devletin kullanacağını gösteren kurallardır. Yani, gelir veya servet, vergi anlaşması hükümleri ile Akit Devletlerden birinin (ya da kısmi olarak her ikisinin de) vergilendirme yetkisine bağlanmaktadır. Uluslararası çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması sadece bağlama kurallarının kendisi ile ya da devletlerden birinin ek olarak önlem alması ile mümkün olmaktadır. Bu açıdan vergi anlaşmalarında üç tür düzenleme vardır (Soydan, 1994, s.70,71).

- Bağlama kuralları, vergilendirme yetkisini kullanma hakkını münhasıran devletlerden birine tanıyabilir. Bu durumda, diğer devletin gelir unsurunu vergiden tamamen istisna etmesi gerekmektedir. Kendisine vergilendirme yetkisini münhasıran kullanma hakkı tanınan devlet ise herhangi bir ek önlem almamaktadır.

- Bağlama kurallarında devletlerden birine tanınan vergilendirme yetkisini kullanma hakkı münhasır bir nitelik taşıyabilir. Bu durum da, bir gelir unsuru üzerinde diğer devletin vergilendirme yetkisini kullanma hakkı kural olarak ortadan kaldırılmış değildir. Dolayısıyla, bu devletin vergi kanunlarını aynı anda uygulaması da ilke olarak mümkündür.

- Bağlama kuralları vergilendirme yetkisini iki devlet arasında paylaşmış olabilir. Bu durumda, ikametgah ülkesi vergilendirme yetkisini sınırsız, kaynak devleti ise belirli oranlar dahilinde olmak üzere sınırlı olarak kullanmaktadır. Böylece, her iki devletin de aynı anda vergilendirme yetkisini kullanma hakkının varlığı, uluslararası çifte vergilendirme'nin ortadan kaldırılması bakımından bağlama kurallarının tek başına yeterli olmamasına, bu kuralların ek yöntemlerle tamamlanmasına neden olmaktadır.

Devletler genel hukukunun konusu devletlerarası anlaşmalardır. Bu anlaşmalar arasında vergi hukukunu ilgilendiren anlaşmalar önemli bir yer tutmaktadır. Çifte vergilendirme, yabancı işçilerin vergilendirilmesi, gümrük

vergileri, yabancı ülke temsilcilerinin vergilendirilmesi gibi çeşitli konularda karşılıklı veya çok taraflı müzakereler yapılmakta, anlaşmaya çalışılmaktadır (Çağlayan, 1982, s.28).

IV - ULUSLARARASI VERGİLENDİRMENİN KANUNİ DAYANAKLARI

Uluslararası alanda yetki çakışmasına yol açan esas ve ciddi nedenleri devletlerin kendi siyasi sınırları içinde geçerli olan egemenliklerinden doğan vergilendirme haklarında aramak gerekir. Zira devletler egemenlik haklarını kendi siyasi sınırları içinde tam olarak kullanabilirler ve devletin egemenlik gücüne dayanarak çıkardığı yasama ilkeleri başka devletlerin siyasi sınırları içinde geçersiz sayılır. Bu nedenle her devlet kendi siyasi sınırları içinde egemenlik hakkına dayanarak mutlak bir vergilendirme hakkına sahiptir. Böylece her devlet, ekonomik, politik, mali ve sosyal durumu ölçüsünde vergi sistemini kurar ve sınırları içindeki vatandaş ve yabancıları vergilendirir.

Egemenlik hakkına dayanan vergilendirme mutlak bir hak olup dış etki ve güçlerle sınırlandırılması mümkün değildir. Herhangi bir devlet siyasi sınırları içinde bulunan bütün kişilere, vatandaşı olsun ya da olmasın, kendi kanunlarını uygulayabilir. Buna "kanunların mülkiliği prensibi" denilir. Mülklik prensibinde, vergilendirme yetkisi ülke sınırları içindedir. Milli hakimiyet sahası dışındaki konuları vergilendirmek mümkün değildir. Gene bir devlet, vatandaşları üzerindeki egemenlik hakkını, kendi siyasi sınırları dışında da kullanılabılır. Buna da "kanunların şahsiliği prensibi" denilmektedir. Kanunların mülkiliği prensibi, kaynak ilkesinin uygulanması anlamına gelir. Kanunların şahsiliği prensibi de ikamet ve uyruklu ilkelerinin uygulanması anlamına gelmektedir.

Devletler, milli kanunları ile vergi alma yetkilerini düzenlerlerken söz konusu ilkelere dayanarak yararlanmakta, bazen de bu ilkelerin birkaçını birlikte uygulayabilmektedirler. Yani başka bir deyişle, devletler egemenlik haklarının bir gereği olarak gelir unsurlarının vergilendirilmesinde birtakım ilkeler uygulamaktadırlar. Bu ilkeler, kaynak ve ikamet ilkeleridir. Bir de bu ilkelere ek olarak, bunları tamamlayıcı nitelikte uyruklu ilkesi bulunmaktadır. Bu ilkelerin değişik şekillerde uygulanması, uluslararası çifte vergilendirmeye (yetki çakışmasına) yol açar.

A - Kaynak İlkesi (Source veya Situs Principle)

Bu ilkede vergilendirmeye temel olan husus gelirin doğduğu yer veya geliri doğuran olaydır. Bu ilkeyi uygulayan devletler, sadece kendi ülkelerinde doğan geliri vergilendirirler; gelirin sahibinin kendi vatandaşı olup olmasının bir önemi yoktur. Diğer bir ifade ile, vergi alma yetkisi, gelirin doğduğu ülke devletine ait olmaktadır. Sermaye ithal eden ülkelere kabul edilen bu ilkede, ülke dışındaki vergi kaynaklarından vazgeçilmekte ve vergilen-

dirme yetkisi bakımından ülke dışına taşılmamaktadır. Tüm ülkeler kaynak ilkesine göre vergilendirme yoluna giderler, ancak Arjantin, Dominik Cumhuriyeti, Haiti, Panama ve Venezüela gibi bazı ülkeler sadece bu ilkeyi dayanak alırlar (Çağlayan, 1982, s.30).

Kaynak ilkesinin uygulanmasında birtakım faktörler etkili olmaktadır. Bunlar (Çağlayan, 1982, s.30);

- Bu ilkenin uygulanmasında rol oynayan en önemli neden ülkenin ekonomik gelişmişlik düzeyidir. Ekonomik açıdan geri kalmış bir ülkenin sınırları dışına açılma şansı çok düşük olduğu için bu ilkeyi uygulamasında yarar vardır. Yukarıda saydığımız ülkelerden bazıları yabancı kaynaklı geliri vergilendiremez. Yabancı gerçek ya da tüzel kişilerin ülkelerinde yerleşmesi bu devletler için yeterli kazanç sayılır. Bu şekilde yerli yatırımlar için gerekli dış sermaye girişi sağlanmış olur.

- Bu ilkenin uygulanmasında etkili diğer unsur, vergi idarelerinin yabancı kaynaklı geliri saptamalarında karşılaştıkları güçlüklerdir. Devletler arasındaki vergiye ilişkin bilgi akışının zayıf olmasından da kaynaklanan bu husus karşısında ülkeler sadece kaynak ilkesini kullanırlar.

Kaynak ilkesi, iktisadi entegrasyon açısından üzerinde önemle durulması gereken birçok özellikler taşımaktadır. Zira, kaynak ilkesi, karşılıklı vergilendirme yetkilerini eşit ve adil şekilde düzenlemeyi amaçlamaktadır. Avrupa Topluluğu içinde KDV'nin önem kazanmasını bu ilke ile açıklamak mümkündür (Yüce, 1991, s.60).

B - İkamet ilkesi (Residence veya Fiscal Domicile Principle)

Gelişmekte olan ülkelerde bu ilke pek uygulanmamaktadır. İkamet ilkesi, iktidar ilkesinin gelişimine paralel olarak kullanılmaya başlanmıştır. Gelirin elde edildiği yer veya faaliyet önemli değildir. Önemli olan, bir kişinin çeşitli kaynak ve iratlardan elde ettiği kazanç ve iratların toplamı, yani kişisel gelirdir. Böylece ülke sınırları içinde veya dışında elde edilen gelirler arasında bir ayırım yapılmaz. Ödeme gücünü kavramak bakımından her iki gelir beraber vergilendirilir. Sadece iç gelirin vergilendirilmesi ile sermayenin yurtdışına kaçması teşvik edilmiş olur (Tuncer, 1974, s.16,17). Bu ilke kaynak ilkesinin tersidir. Vergilendirme yetkisi bu ilkede, kişinin ikamet ettiği ülke devletine ait olmaktadır.

Görüldüğü gibi ikamet ilkesinde, ikamet esas alınmaktadır. Kişi hangi ülkede bulunuyorsa bütün gelir ve serveti ikametgahının bulunduğu ülke tarafından vergilendirilir. Kişinin gelirini nereden ve nasıl elde ettiğinin herhangi bir önemi yoktur. Kişinin ikametgahının bulunduğu ülke vergilendirme yetkisini kullanabilir. Gelirin elde edildiği diğer ülkelerin vergilendirme hakları yoktur.

C - Uyruklu İlkesi (Nationality Principle)

Bu ilke bir devletin tabiyetinde bulunanların vergilendirilmesini ifade etmektedir*. Kaynak ilkesindeki boşluğu gidermek amacıyla geliştirilmiştir. Örneğin ABD'de bu sistem uygulanır. Amerikan vatandaşları nerede ikamet ederlerse etsinler elde edilen gelirlerinin tamamı vergiye tabidir.

Gelişmekte olan ülkeler, vergilendirmede kaynak ülke ilkesinin kabulü ile uluslararası standartlara uygun vergi anlaşmalarının dışına çıkarak, kendi ülkelerine yapılan yatırımların en yüksek oranlarda vergilendirme yoluna giderler. Diğer taraftan, gelişmiş ülkeler, ikamet edilen ülke esasını savunup, uygulama yoluna gitmektedirler.

Söz konusu ilkelerin kullanımı ile uluslararası çifte vergilendirme sorunu ortaya çıkmaktadır.

V - ULUSLARARASI ÇIFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEYİCİ ANLAŞMALAR

A - Vergi Anlaşmalarının Tanımı ve Amaçları

Vergi anlaşmaları, iki ya da daha fazla devletin kendi aralarında aynı gelir veya servet veya anlaşmanın ilgili bulunduğu diğer vergi konuları üzerinde önce mükerrer vergiyi önlemek, sonra da ortadan kaldırmak amacıyla, karşılıklı rıza ve muvafakata dayanılarak yapılmış anlaşmalardır (Tuncer, 1974, s. 35; 1973, s.256).

Çifte vergilendirmenin söz konusu bu tanımını dar kapsamlı olarak ele aldığımızda vergi anlaşmalarının temel özelliğinin çifte vergilendirmeyi önlemek olduğunu söyleyebiliriz. Dar kapsamlı tanım yanında vergi anlaşmaları artık geniş kapsamlı olarak düşünülmektedir. Çifte vergilemenin önlenmesinden başka, özellikle ekonomik birleşmeler sınırların sermaye ve işgücü akışına tam anlamıyla açılabilmesi için kurumlar ve gelir vergilerinin bir örnek haline getirilebilmesi yolunda çalışmalar yapmaktadırlar. Bu tür çalışmaların sonucunda ortaya çıkacak anlaşmalar da vergi anlaşması mahiyetinde olmaktadır. Uluslararası vergi anlaşmalarının varlığı kadar, anlaşmalarda kabul edilen vergilendirme esaslarının benzerliği de önemlidir. Bu tür anlaşmaların asıl amacı, uluslararası bir vergilendirme sisteminin oluşturulmasıdır (Karakullukçu, 1969, s.336; 1971, s.5).

Vergi anlaşmaları diğer uluslararası anlaşmalar gibi her devletin parlamentosundan geçerek kanunlaşmaktadır. Bunlar kanun gücünde olup yürütme ve yargı organlarını bağlayıcı niteliktedirler. Bu anlaşmalar uygulamada vergi ka

(*) Yurtdışı gelirleri mutlak olarak vergilendirme amacına yönelik olan bu ilke ikametgah ilkesini tamamlayıcı mahiyettedir.

nunlarına üstün gelmekte ve akit ülkeler lehine istisna ve muafliklar tanıyarak asıl ülkenin vergilendirme haklarını sınırlamaktadır. Ayrıca, vergi anlaşmaları ile vergi adaletinin sağlanması sözkonusu olabilmekte ve uluslararası alanda müşterek bir vergi hukukuna gidilebilmektedir.

B - Vergi Anlaşmalarına Duyulan İhtiyaç

Uluslararası çifte vergilendirme emek ve sermayenin serbest dolaşımını olumsuz etkiler. Çifte vergilendirmenin önlenmesi hem sermaye, emek ve teknoloji ihraç eden, hem de bunları ithal eden ülkelerin yararınaadır. Bu yüzden çifte vergilendirme, devletlerin yürüttüğü uluslararası ekonomi politikasını doğrudan doğruya etkileyecek bir niteliğe sahiptir. Bu anlaşmaların yapılmış olması, bir güvenin sağlanması bakımından yatırımların yöneleceği ülkeleri belirleyen bir unsurdur. Bu anlaşmalarda aynı zamanda devletlerin mali idareleri arasında işbirliği ve karşılıklı bilgi alış verişine ilişkin hükümler olduğundan, bu hükümlerle uluslararası vergi kaçakçılığı bu şekilde önlenmeye çalışılır (Çağan, 1982, s.221).

Uluslararası vergi anlaşmaları ile devletler, ekonomik ve siyasal nedenlerle başka devletlerin tabiiyetinde olan gerçek ve tüzel kişilere vergi kolaylıkları tanıyabilirler; uluslararası ticarete ilişkin anlaşmalara vergilendirme ile ilgili hükümler koyabilirler. Bu çeşit anlaşmaları, uluslararası vergi anlaşması olarak kabul etmek gerekmektedir. Bu anlaşmalarla da devletler vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaktadırlar (Çağan 1982, s.222).

Görüldüğü gibi vergi anlaşmalarına sadece çifte vergilendirmenin önlenmesi ve kaldırılması nedeniyle ihtiyaç duyulmaz, aynı zamanda, yabancı yatırımları teşvik etmek amacıyla da ihtiyaç duyulur.

Ülkeler tek başlarına aldıkları önlemler ile yetki çalışmasını önleyemezler. Yetki çakışması sonucu ortaya çıkan çifte vergilendirme olayının tek ya da çok taraflı anlaşmalarla önlenmesi gerekmektedir. Vergi anlaşmaları ile vergilendirme yetkisi tek bir ülkeye verilmekte ve diğer ülkenin bu yetkisine sınırlandırmalar getirilmektedir.

C- Vergi Anlaşmalarının Konusu

Vergi anlaşmalarının konusu; yetki çakışması sonucu ortaya çıkan çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmaktır. Gelir vergisi, emlak vergisi, veraset vergisi anlaşma konularına esas teşkil etmektedir.

Vergi anlaşmalarında devletler, karşılıklı olarak vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaktadırlar. Vergi anlaşmalarının konusu çifte vergilendirmeyi önlemek olabileceği gibi, vergi kaçakçılığının önlenmesi veya vergilendirme konusunda karşılıklı işbirliği ve bilgi alışverişi ile ilgili de olabilir. Çifte vergilendirmenin, uluslararası anlaşmalar yoluyla tamamen önlendiği ya da

önlenebileceği ileri sürülemez. Tarafların anlaşmanın uygulanmasındaki ihtilafları, yorum farklılıkları veya anlaşmalardaki bazı boşluklar dolayısıyla çifte vergilendirme yine de süregelebilir (TÜSIAD, 1989, s.16).

D - Çifte Vergilendirmeyi Önleyici Anlaşmalar

Devletler arasındaki ekonomik ve politik ilişkilerin yoğunlaşması, çifte vergilendirme sorunlarını da arttırmıştır. Uluslararası vergi anlaşmaları, çifte vergilendirme olayını önleyici araçlardan biridir. Uluslararası vergi anlaşmaları, çifte vergilendirmeyi önlemek üzere iki ya da daha çok ülkenin vergilendirme yetkisini sınırlandırılması sonucunu doğurur. Uluslararası vergi anlaşmaları bir ülkenin yurttaşları ile yabancılar arasında vergi uygulaması bakımından bir ayırım yapmamaktadır (Sönmez, 1986, s.17,18).

Çifte vergileme uluslararası alanda ikili veya çok taraflı anlaşmalar ile önlenmeye çalışılmaktadır. Uygulamada çok taraflı anlaşmalar değil, daha çok iki taraflı anlaşmalar rağbet görmüştür*.

İkili anlaşmaların yapılması, çifte vergilendirme sorununu yok ederek uluslararası sıkıcı muamelelerin kaypaklığını ve belirsizliğini azalttığından, tüm ülkelerdeki vergi mükellefleri bundan yararlanmaktadır. Gelişme halindeki ülkelerde vergi anlaşmalarına girişilmesi hakkında mükelleflerde belirlenen şidetli arzu, ileri ülke hükümetlerince de farklı nedenle de olsa- genellikle paylaşılmaktadır. Çünkü bu anlaşmalar sadece vergi kaçaklarına karşı mücadelede çok etkin olmakla kalmamakta, aynı zamanda selektif bir şekilde bu ülkelerde özel yatırımları ve ticareti de teşvik etmektedir (Short, 1966, s.11).

Uygulamada çok taraflı anlaşmalardan çok iki taraflı anlaşmalar imzalanmaktadır. Çünkü çok taraflı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının gerçekleştirilebilmesi için ülkelerin vergi kanunlarında yer alan, ikametgah, daimi temsilci, işletme merkezi, temettü, telif hakkı vb. kavramların içeriklerinin belirlenmesinde bir birlik sağlanması gerekmektedir. Bu nedenle vergilendirmeye ilişkin çok taraflı anlaşmalar ancak sınırlı konularda gerçekleştirilebilir (Öncel, Çağan ve Kumrulu, 1992, s.84). Bu nedenle çok taraflı anlaşmalara ender rastlanılmaktadır. Avrupa Topluluğu'nda bile çok taraflı pek fazla anlaşma yapılmamıştır. Vergilendirme yetkisinin çok taraflı anlaşmalarla sınırlandırılması çok taraflı bir ticaret anlaşması olan GATT örnek verilebilir.

(*) Uluslararası vergi anlaşmaları kanun gücünde olup yargı ve yürütme organlarını bağlayıcı niteliktedir. Ancak uluslararası vergi anlaşmalarını diğer vergi kanunlarından ayıran husus, vergi anlaşmalarında Anayasaya aykırılık iddiasıyla Anayasa mahkemesine müracaat imkanının bulunmamasıdır.

Ticaretin serbestleştirilmesi amacını güden GATT 1947'de kurulmuştur. GATT'ın üç önemli temel ilkesi mevcuttur (Kazıcı, 1990, s.13,14). Birincisi, ticaret kısıtlamalarında ülkeler arasında herhangi bir ayırım yapılmayacağı ilkesidir. Eğer bir ülke diğer bir ülkeye herhangi bir avantaj, ayrıcalık veya muafiyet tanıması halinde diğer GATT üyesi ülkelere aynı hakları tanımış sayılır.

İkincisi, yurtiçi sanayilerin miktar kısıtlamalarından ziyade tarifelerle korunacağı ilkesidir.

Üçüncüsü, uluslararası ticarete ortaya çıkabilecek anlaşmazlıkları gidermek amacıyla uluslararası bir formun oluşturulmasıdır.

Söz konusu temel ilkelere sahip olan Gümrük ve Ticaret Anlaşması (GATT) uluslararası ticaret ilişkilerinin akışında yeni bir düzenleme oluşturmuştur. Bu dönem süresince, gümrük indirimleri birçok uluslararası müzakerelerin ana teması olmuştur (Ballance, Ansari, Singer, 1985, s.53).

Birleşmiş milletlerde oluşturulan özel uzmanlar grubunda yer alan gelişmekte olan üye ülkelerin uzmanları, vergi anlaşmalarının akit ülkelerin vergi sistemi ile tamlştırılması gerektiği ve az gelişmiş ülkelere yapılan ekonomik yardım politikasının bir parçası olarak gözönünde bulundurulması zorunluluğunu belirtmişlerdir. Bu uzmanlar, kaynak ilkesinin vergilemeye esas alınmasını savunarak; kaynak ülkenin geliri vergilendirme hakkına veya en azından vergilendirmede öncelik hakkına sahip olduğunu belirtmişlerdir (Çağlayan, 1982, s.46,47).

Birleşmiş Milletler anlaşma Modeli genelde OECD modelinin aynısıdır. Örneğin kâr paylarının vergilendirilmesiyle ilgili 10. maddenin 1. fıkrası OECD anlaşma tasarısı hükmü ile aynıdır. Başka bir deyişle kâr paylarının vergilendirilmesi hakkı bunu elde eden kişinin ikametgahının bulunduğu devlete tanınmaktadır. Ancak OECD modelinde kaynak ülkeye, bir payını ödeyen şirketin bu ülkede olması kaydıyla % 15'e kadar bir vergilendirme hakkı tanımışken, Birleşmiş Milletler modelinde bu oranın karşılıklı müzakereler sonunda saptanacağı belirtilmiştir. Ayrıca gayrimaddi hak bedelleri ile faizlerin vergilendirilmesinde de OECD Anlaşma tasarısı metni benimsenmiştir (Çağlayan, 1982, s.48).

OECD model metninde, yöntemler genel olarak düzenlenmiş, ayrıntıya ilişkin konular -özellikle istisna veya mahsup miktarının hesaplanması- iç hukuka bırakılmıştır. Ancak, taraf devletler, bu konulara ilişkin düzenlemelerin anlaşmaya konulmasına kadar verilebileceklerdir (Bkz. Soydan, 1994, ss.75-80).

VI - ULUSLARARASI ÇIFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME YÖNTEMLERİ

Vergilendirme hakkının iki ya da daha fazla ülke tarafından birlikte kullanıldığı yetki çakışması durumunda, devletler tek taraflı ya da iki taraflı anlaşmalarla yetkinin sınırlandırılmasına yol açan ve böylece yetki çakışmasını ortadan kaldıran birtakım yöntemler uygulamaktadırlar.

Uluslararası yetki çakışmasını önlemek için istisna yöntemi ve kredi yöntemi gibi yöntemler kullanılmaktadır.

A - İstisna Yöntemi

Bu yöntem iki şekilde kendini göstermektedir.

Tek Taraflı Önlemler Yöntemi Olarak İstisna : Bu yöntemle, dış ülkelerde yatırım yapan müteşebbislerin elde ettikleri gelir, ikamet edilen ülke devletlerine istisnaya tabi tutulur. Yani, ikamet edilen ülke gelirin doğduğu ülke lehine vergilendirme hakkından vazgeçer. Böyle bir istisna, yabancı işyerlerinin sınai veya ticari kazançlarına, dış ülkelerde bulunan gayrimenkul gelirlerine, yerli şirketlerin dış ülkelere elde ettikleri temettümlere veya ücretlere uygulanır. Daha geniş istisna rejimi devletlerarasında imzalanmış iki taraflı anlaşmalarda sözkonusu olur. Bu yöntemle yatırımcıya kaynak ülkede vergi eşitliği ve rekabet imkanı sağlanır (Çağlayan, 1982, s.33).

İki Taraflı Önleme Yöntemi Olarak İstisna : İstisna yöntemi iki taraflı vergi anlaşmalarında kullanıldığında, sözleşmeye taraf olan devletlerden biri, bazı gelir unsurlarını vergilendirme hakkından vazgeçer. İkamet ülkesi istisna edilen gelire daha sonra vergi koyma hakkını muhafaza eder. Bu yöntem Avusturya, Belçika, F.Almanya, Fransa, İzlanda, Lüksemburg, Hollanda, İspanya, İsviçre tarafından varılmış anlaşmalarda kullanılmıştır (Demirağ, 1991, s.118,119).

Bu yöntemde vergi oranlarının yatırımcının kendi ülkesine nazaran daha düşük olduğu sanayileşmiş ülkelerdeki yatırımları teşvik edebilir. Ancak sermaye ihracatçısı ülkede vergi eşitliğine aykırı bir durum oluşur.

B - Kredi Yöntemi (Mahsup Yöntemi)

Mahsup yöntemi tek taraflı ve iki taraflı önleme yöntemi olarak ikiye ayrılmaktadır (Çağlayan, 1982, s.34,35; Demirağ, 1991, s.119,120).

Tek Taraflı Önleme Yolu Olarak Kredi Yöntemi: Bu yöntemde yatırımcının ikamet ettiği ülkede ödenen verginin mahsubuna imkan verir. Verginin ödendiği yerdeki vergi oranı, ikamet edilen ülkedeki orandan az olduğunda verginin tamamı mahsup edilir, ikamet ülkesindeki vergi oranı yüksekse o zaman yatırımcıya oran fazlası için vergi uygulanır.

Bu yöntemi uygulayan ülkeler kendi, normal vergi haklarını yatırımcının kaynak ülkede ödediği vergi kadar azaltırlar. Bu yöntemin uygulanması iki yolla olur.

Birinci yolda matrahtan tenzil usulü ile dış ülkelerde ödenen vergi, bildirilen matrahtan gider olarak düşülebilmektedir. Dış ülkede vergi oranı sıfır olmadıkça bu yöntem yabancı kaynaklı gelir üzerinde ek bir vergi rolü oynar.

İkinci yolda yabancı ülkede ödenen verginin matrahtan indirilmesinin çifte vergilendirmeyi önlemeye yetmeyeceğinin anlaşılması üzerine vergi sistemlerinde değişiklik yapılarak, dış ülkelerde ödenen vergilerin ülke içinde hesaplanarak vergiden mahsubu usulü getirilmiştir.

Bu yöntem ilk kez ABD'de uygulanmış, sonra diğer ülkelere yayılmıştır. Bu yöntemde vergi politikası ne yabancı yatırımları teşvik etmekte, ne de onun aleyhine bir durum doğurmaktadır.

İki Taraflı Kaldırma Yöntemi Olarak Vergi Kredisi: Kredi yöntemi karşılıklı vergi anlaşmalarında kullanıldığında, sözleşmeye taraf olan ülkelere her biri gelir vergisini uygular. Ancak ikamet ülkesi, kaynak ülkede ödenen verginin, asıl ülkede ödeyeceği vergiden indirimini kabul eder. Anlaşmalar çoğunlukla hangi vergilerin bu yöntem tabi olduğunu belirler.

Kredi yönteminde dışardaki yatırım üzerindeki vergi yükü, kaynak ülke vergisi oranı, yerli ülke vergi oranını geçmediği sürece, ikamet edilen ülkedeki vergi yükü ile aynıdır.

IV - TÜRKİYE UYGULAMASI

A - T.C. Anayasası Bakımından Vergi Anlaşmaları

1982 Anayasasının 90. maddesi 1961 Anayasasının 65. maddesinde olduğu gibi devlet maliyesi bakımından bir yükleme gerektiren ve Türk kanunlarında değişikliği zorunlu kılan anlaşmaların onaylanmasının kanunla uygun bulunmasını hükme bağlamaktadır. Böylece yapılacak uluslararası anlaşmaların yapılma tekniği, yürürlüğü ve yayımlanmaları ile ilgili ayrıntılar; kanunlarda belirtilmiştir. Ancak bu çerçevede kanunlarına göre hazırlanacak olan vergi anlaşmalarının bir kanun halinde TBMM'nce uygun bulunması gerekir. Türkiye'nin uluslararası vergi anlaşmaları yaparak mali egemenliği sınırlandırması Anayasanın söz konusu madde hükmü çerçevesinde gerçekleştirilir.

1982 Anayasasının 90. maddesinin 1. fıkrası uyarınca uluslararası anlaşmalar bakımından ana kural konulmuş, diğer fıkralarla da bu ana kurala açıklık getirilmiştir.

Bu anlaşmaların onaylanması ve yayımlanması Cumhurbaşkanının görevleri arasındadır. Anlaşmalar bu şekilde kanun hükmünü kazanır (1982 Anayasa md. 104. fk. b). Görüldüğü gibi Anayasamızda uluslararası anlaşma yapma yetkisi yasama ve yürütme organları arasında paylaştırılmıştır.

B - Türkiye'nin Vergi Anlaşmaları Karşısındaki Tutumu

Türkiye vergi anlaşmaları imzalama hususunda son derece dikkatli bir tutum içerisine girme gereği duymuştur. Bunun nedenleri şöyle sıralanabilir.

- Uluslararası vergi anlaşmalarının süresi genelde bir yılı aşmaktadır. Bu anlaşmalar vergilendirme yetkisine sınırlandırmalar getirdiğinden vergi kanunlarında değişiklikler gerekli olmaktadır. Bütün bunlar devlet maliyesi üzerine bir yük yüklemektedir.

- Türkiye'nin bu tip anlaşmalara gitmesinin başlıca nedeni yabancı sermayeyi en uygun şartlar altında ülkemize getirebilme çabasında yatmaktadır. Bu arada Türkiye en düşük seviyede fedakarlığa katlanmaya çalışacaktır. Bu nedenle de anlaşmaya varırken birtakım hususlara dikkat edilmezse bizim için ağır bir fedakarlık söz konusu olacaktır.

- Türk vergi sisteminde mükelleflerin çifte vergilendirilmesini önleyecek hükümlere yer verilmiştir. Ancak bugüne kadar birçok durumda karşı taraftaki devletler böyle anlaşmalara pek lüzum görmemişlerdir. Örneğin GVK'nun 123. ve KVK'nun 43. maddelerinde, yabancı ülkelerde ödenen vergilerin mahsubuna imkan tanınmıştır.

Türkiye'nin vergi anlaşmaları imzalaması sırasında karşılaştığı zorluklar ve aksi tavırlar olabilir. Ancak uluslararası sermaye ve işgücü akımını kolaylaştırmak ve hızlandırmak, diğer ülke idareleri ile iyi ilişkiler içine girebilmek ve yetki çakışmasını önleyerek daha sağlıklı bir vergilendirmeyi gerçekleştirebilmek bakımından bu anlaşmaların imzalanması gerekli olmaktadır.

C - Türkiye'nin Vergi Anlaşmaları Konusundaki Çalışmaları

Türkiye vergi anlaşmaları yapmama hususundaki olumsuz tutumunu 1960'lı yılların sonundan itibaren terketmeye başlamış ve Federal Almanya, Norveç, Avusturya, Belçika, Finlandiya, İtalya, İsveç, Danimarka, ABD, Hollanda gibi ülkelerle müzakerelere girmiştir. Ancak bu tarihten çok önce 30 Mart 1931 yılında Cenevre'de çok taraflı "Motorlu Araçların Vergilendirilmesi ile İlgili Anlaşma ve Protokolü" imzalanmış, 23 Haziran 1954 tarihinde ise ABD ile "Türkiye ile Amerika Birleşik Devletleri Arasında Vergi Muafiyetleri Anlaşması" yapılmıştır (Tuncer, 1974, s.192). Bu tarihten sonra Türkiye vergilendirme bakımından birçok uluslararası anlaşmaya taraf olmuştur. Bu anlaşmaların bazıları özel konularda, bazıları da çifte vergilendirmeyi önleme amacına yöneliktir.

Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmalarından bir kısmı, OECD ve UN modellerinde birinci seçenek olarak 23 A maddesinde düzenlenen istisna yöntemine dayanmaktadır. Bunlar Avusturya, Norveç, Almanya, Hollanda, Belçika, Kıbrıs ve İsveç'le akdedilen anlaşmalardır. Bu anlaşmaların içeriğine göre, Türkiye'de mukim kişilerin yurt dışında vergilendirilen gelirleri Türkiye'de vergiden istisna edilmektedir. Bu anlaşmalarımızda sistem mahsup yöntemiyle tamamlanmaktadır. OECD ve UN modelinde ikinci seçenek olarak düzenlenen mahsup yöntemi ile çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılmasını öngören anlaşmalarımız da şunlardır: Kore, Ürdün, Tunus, Romanya, Pakistan, İngiltere, Finlandiya, Fransa, Kıbrıs, İsveç, Danimarka, İtalya. Bu anlaşmaların bir kısmında iç hukuk düzenlemelerindeki kurallar saklı tutulmuştur (Soydan, 1994, s.81,82).

Gerekli önlemler alınmadığında, bir vergi anlaşmasının en büyük zaafı, Akit Devletlerden birinin uyguladığı vergi teşviklerinin diğer akit devletin uyguladığı mahsup yöntemiyle bertaraf edilmesidir. Bu sorun, özellikle Türkiye gibi vergi teşviklerinin yaygın olarak kullanıldığı ülkelerde, taraf olunan vergi anlaşmalarında çeşitli önlemler alınmasını gerekli kılmaktadır. Uluslararası alanda, korumalı mahsup bu sorunun çözümü için en etkin araç olarak kabul edilmiştir. Türkiye'de vergi teşvik sisteminin yükümlüden ziyade diğer akit devlet hazinesi lehine çalışmasını önlemek üzere, anlaşmalarına korumalı mahsup düzenlemesini yerleştirebilmiştir. Korumalı mahsup yönteminin mevcut olduğu anlaşmalarımız şunlardır(Soydan, 1994, s.83,84).

Birinci grup anlaşmada korumalı mahsup, anlaşmada hükme bağlanan bütün gelir unsurlarını ve Türk vergi mevzuatı gereğince ödenmesi gereken, ancak ülkemizin ekonomik kalkınmasını hızlandırmaya yönelik özel teşvik tedbirleri çerçevesinde indirilen veya muafiyete tabi tutulan vergileri kapsamaktadır (Kore, Pakistan, Finlandiya, Fransa, İngiltere, Danimarka).

İkinci Grup anlaşmada korumalı mahsup sadece temettü, faiz ve gayrimaddi hak bedelleri bakımından kabul edilmiştir (Almanya, Hollanda, Belçika, İsveç, İtalya).

Üçüncü grup anlaşmada ise korumalı mahsup sadece faiz ve gayrimaddi hak bedelleri için uygulanmaktadır (Avusturya, Norveç).

V - SONUÇ

Devletlerin ekonomik, mali, sosyal yapıları nedeniyle farklı vergilendirme ilkeleri uygulamaları sonucu çifte vergilendirme olayı ortaya çıkmaktadır. Çifte vergilendirme olayı ise sermaye ve işgücü akımını zayıflatmakta ve birçok sakıncanın ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Çifte vergilendirmenin önlenmesi için iki taraflı ya da çok taraflı vergi anlaşmalarının yapılması bir zorunluluk olmaktadır. Günümüzde çifte vergilen-

dirmeyi önlemek amacıyla, genellikle ikili anlaşmalar imzalanmaktadır. Söz konusu bu anlaşmalarla devletler, vergilendirme yetkilerini karşılıklı olarak sınırlandırır.

Önemli bir mali sorun olan çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla gerçekleştirilen uluslararası vergi anlaşmaları ekonomik ve ticari ilişkilerin gelişmesi yönünde önemli yararlar sağlanmasının yanında, uluslararası vergi kaçakçılığının engellenmesi ve boyutlarının azaltılması konusunda da önemli yer tutar.

Türkiye'de 1960'lı yılların sonuna kadar tercihini vergi anlaşması yapmama yönünde kullanmıştır. Ne var ki, Türkiye'nin uluslararası piyasalarda önemli bir konuma sahip olabilmesi için bu anlaşmaları yapması bir zorunluluk olmuştur. Kaldı ki Avrupa Birliği'ne girme çabası içinde olan ve bu yüzden de spontane bir vergi politikası izleyen Türkiye'nin bu tür anlaşmaları yapması gerekli ve önemlidir.

SUMMARY

Countries related to their sovereignty rights apply some in the taxation of revenue components. These rules apply related to their taxation rights cause and the double taxation in the end. The fact of double taxation and the prevention of double taxation is the main topic of the international financial law the aim of this issue is to analyze the problem of international double taxation in general and to address Turkey applications mentioning the methods of preventing.

KAYNAKÇA

BALANCE, R.H., ANSARI, J.A., SINGER, H.W; *Uluslararası Ekonomi ve Sınai Kalkınma - Üçüncü Dünya'da Dış Ticaret ve Yatırım* (Çev: Canan BALKIR-Arif ERSOY), 1. Baskı, Çağlayan Basımevi, İstanbul 1985.

ÇAĞAN, Nami; *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982.

ÇAĞLAYAN, Toper; "Uluslararası Çifte Vergilendirme Olgusu, Bu Olguyu Ortadan Kaldırma Amacıyla Uluslararası ve Ulusal Tabanda yapılan Çalışmalar", *Maliye Dergisi*, S : 57, Mayıs-Haziran 1982.

DEMİRAG, Levent; "Uluslararası Vergi Anlaşmaları", *1990-91 Hesap Uzmanlar Kurulu Konferansları II*, MGB, APKK Yayın No: 1991/318, Ankara 1991.

KARAKULLUKÇU, Necmi; "Milletlerarası Vergi Anlaşmaları", *Maliye Enstitüsü Konferansları*, Seri : 18, 1969.

KARAKULLUKÇU, Neçmi; **Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, Maliye Bakanlığı, Tetkik Kurulu Neşriyatı, No : 149, Damga Matbaası, Ankara 1971.

KAZICI, Sami; "Ekonomik Bütünleşmeler; Tarihsel Gelişim ve Etkileri", **Vergi Dünyası Dergisi**, S : 105, Mayıs 1990.

ÖNCEL, Mualla-ÇAĞAN, Nami-KUMRULU, Ahmet; **Vergi Hukuku**, A.Ü.H.F. Yayın No: 494, Ankara 1992.

SHORT, Alan; "Gelişen Memleketlerde Vergi Anlaşmaları", (Çev: N. OKER), **Maliye Bülteni**, S: 627, Kasım 1966.

SOYDAN, Billur Yaltı; "Vergi Anlaşmalarında Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılması Yöntemleri", **Vergi Sorunları Dergisi**, S : 71, Mart - Nisan, 1994.

SÖNMEZ, Nezihe; **Vergi Hukuku-Teorik Yapı-İlkeler ve Gelir Vergisi**, Bayraklı Matbaası, İzmir 1986.

TUNCER, Selahattin; **Çifte Vergilendirme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, EITIA Yayın No : 112-66, Sevinç Matbaası, Ankara 1974.

TUNCER, Selahattin; "Milletlerarası Vergi Anlaşmaları", **İktisat ve Maliye Dergisi**, C:XX, S : 7, Ekim 1973.

TÜSİAD; **Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması** (Yayın No : TÜSİAD - T/89.3 - 126), 5 Haziran 1989.

YÜCE, M. Yıldırım; "Çifte Vergilendirme Sorunu ve Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Yolları", **Vergi Sorunları Dergisi**, S : 6, Yıl : 10, 1991.

258
307