

## VERGİLEMENİN ULUSLARARASI BOYUTLARINDAN ÇİFTE VERGİLENDİRME SORUNSALININ TÜRK VERGİ SİSTEMİNE ETKİSİ

Öğr. Gör. Ferhan BERKAY\*  
Doç.Dr. Ramazan ARMAĞAN\*\*

### ÖZET

Çifte vergilendirme, geniş anlamda, aynı matrah üzerinden aynı dönem içinde ve aynı nitelikli mükerrer vergi alınmasıdır. Bu şekilde iki defa vergi almak vergi adaletini ve eşitliğini bozmakta ve modern vergilendirme ilkelerine de ters düşmektedir. 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 vergilendirmesi engellenmektedir. Bu çalışmada çifte vergilendirme kavramı açıklanmakta ve çifte vergilendirmenin giderek artmasının başlıca nedenleri özetlenmektedir. Çalışmada ayrıca çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ve çeşitli ülke uygulamaları değerlendirilmiştir.

**Anahtar Kelimeler :** Globalleşme, Çifte Vergilendirme, Önleme Anlaşmaları

### ABSTRACT

In broad meaning, the double taxation is to charge or realise double taxation repeatedly with in the same period of time and on the same tax base which have the same essences. Such double taxation rather destroys the taxation equity and equality and so produces contrary outcomes regarding to modern taxation principles. By the preventive agreements for the double taxation the income tax would either be realised in dwelling or in the source country only or dividing the rights of taxation in between the two countries was aimed to be put in order. By such arrangements made the double taxation of income by both countries all at once will be prevented. In this study, double taxation concept was explained and the main reasons of the gradual increase are summarised. This study also the preventive methods of double taxation and various concerning applications of different countries were evaluated.

**Keywords:** Globalization, Double Taxation, Prevention Agreements

### 1. GİRİŞ

---

\* Öğr. Gör. Ferhan BERKAY, Pamukkale Üniversitesi, Çivril Atasay Kamer Meslek Yüksekokulu, ferhanberkay@pau.edu.tr

\*\*Doç.Dr. Ramazan ARMAĞAN, Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, ramazanarmagan@sdu.edu.tr

Globalleşme ve bölgesel entegrasyon hareketlerine bağlı olarak uluslararası ekonomik ilişkilerin yoğunlaşması ile birlikte çifte vergilendirme sorununun önemi artmaktadır. Vergilendirme işleminin sağlıklı bir biçimde yürütülebilmesi için öncelikle mali sınırların kesin bir biçimde belirlenmesi gerekmektedir. Çifte vergilendirmeyi sadece ülkelerin bağımsız bir mali sorunu olarak görmek eksik bir değerlendirme olacaktır zira çifte vergilendirme durumunda ulusal vergilendirme politikaları kısıtlanma durumunda kalacak ve küreselleşme süreci olumsuz etkilenecektir.

Sorunun çözümü için uluslararası alanda düzenlemeler yapılmakta, ülkeler aralarında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları hazırlamakta ve uygulamaya koymaktadırlar. OECD ve UN çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarındaki karışıklıkların giderilmesi amacıyla model anlaşmalar hazırlamışlardır fakat sorunun tam olarak çözümü sağlanamamıştır.

Çifte vergilendirme sorunu tüm ülkelerde olduğu üzere Türkiye için de önemli bir vergilendirme sorunudur. Sorun, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile çözümlenmektedir. Bu amaçla Türkiye, 70'in üzerinde ülke ile önleme anlaşması yapmıştır.

Çalışmada sırasıyla çifte vergilendirme kavramı açıklanacak, çifte vergilendirmenin etkileri incelenecek ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ve Türkiye uygulamaları ele alınacaktır.

## 2 . ÇİFTE VERGİLENDİRME KAVRAMI

Çifte vergilendirme; aynı vergi konusu üzerinden, aynı vergilendirme döneminde birden fazla vergi alınması durumudur. Bu şekilde iki defa vergi almak vergi adaletini ve eşitliğini bozmakta ve modern vergileme ilkelerine de ters düşmektedir. (Kalaycıoğlu, 2003, s.1)

Çifte vergilendirmenin hukuki ve ekonomik anlamda iki boyutu bulunmaktadır. Hukuki anlamda çifte vergilendirme, aynı kişi ve aynı vergi konusu üzerinden, aynı dönemde birden fazla devlet tarafından vergi alınmasını ifade etmektedir. Örneğin, A ülkesinde ikamet eden ve B ülkesindeki bir şirketin ortağı olan bir kişinin elde ettiği kar paylarının, her iki ülkede de vergilendirilmesi durumu hukuki anlamda çifte vergilendirmedir. Ekonomik anlamda çifte vergilendirme ise, birden fazla kişinin aynı vergi konusu üzerinden, ayrı ayrı vergilendirilmesini ifade eder. Örneğin, bir üye ülke vatandaşı kişinin, bir başka üye ülkedeki kişiye ödediği tazminatın gider olarak düşülmesine izin verilmemesi ve tazminatın ödendiği ülkede de gelir olarak vergilendirilmesi durumunda bu tip bir çifte vergilendirme ortaya çıkmaktadır. (Bilici, 2007, s.166).

Globalleşme sürecinde yatırımların, ticaretin ve finans piyasalarının uluslararası boyutunun yoğunluk kazanması uluslararası vergilendirmeyi ve dolayısı ile uluslararası çifte vergilendirme sorununu ön plana çıkartmıştır. Globalleşmenin lokomotif konumundaki çok uluslu şirketler ulusal sınır engellerini aşarak sadece malların değil aynı zamanda faktör piyasalarının da mobilitesini arttırmış durumdadırlar. Mal ve faktör piyasalarındaki söz konusu sınır ötesi hareketler vergilendirme için en kritik unsurlardan biri olan mali sınırların belirlenmesi gerekliliğini zorlaştırmaktadır.

Ülkeler vergilendirme ilkelerinden “kaynak ilkesi” ve “uyrukluk ilkesi” uygulamaları ile vergileme sınırlarını genişletme çabası içerisindeyler. Her iki ilkenin de uygulamaya konulması durumunda vergiyi doğuran ekonomik işlemlerin gerçekleştirildiği ulusal sınırlar genişlemektedir şöyle ki diğer ülkelerin vergileme sınırları içerisinde yer almasına rağmen uyrukluk ilkesi gereğince vergileme mümkün hale gelmektedir. Bu durumda aynı gelirin birden fazla ülkede vergilendirilmesi ortaya çıkmaktadır. (Saraç, 2006, s.87)

### 2.1. Çifte Vergilendirme Bağlamında Vergilendirme Yetkisi Sorunu

Maliye politikası uygulamaları, ulus devletlerin egemenlik gücünün göstergelerinden biridir. Küreselleşme süreciyle birlikte ulus devletlerin vergilendirme yetkisi değişime uğramış, özellikle uluslararası kuruluşların etkisiyle farklı bir boyuta girmiştir. Devletlerin vergilendirme yetkileri mutlak bir hak olmakla birlikte, Uluslar arası Vergi Hukuku ve Devletler Hukuku’na dayanarak uluslararası yapılan anlaşmalar ve kullanılan yöntemlerle sınırlandırılmıştır. (Özpençe Ö. ve Özpençe A., 2007, s.5)

Devletler kendi vergilendirme yetkilerini çıkardıkları yasalarla iradi olarak veya uluslararası anlaşmalarla sınırlandırabilmektedirler, bu durum mali egemenliklerinin doğal bir sonucudur. Devletler kurumsal olarak vergilendirme yetkilerinin kapsamını istedikleri kadar geniş tutabilmekle birlikte başka devletlerin ülkelerinde uygulamaları imkansızdır. Dolayısıyla devletler, vergilendirme yetkilerinin sınırlarını gerçekçi bir şekilde belirlemek durumundadırlar. Vergilendirme yetkisini kullanan devlet, vergi yükümlüsü veya vergi konusu arasında asgari bir ilişkinin varlığını sağlamalıdır. (www.atamalar.net)

Vergilendirmede hukuki bağlamda çeşitli ilkeler bulunmaktadır. “Kanunların mülkiliği” prensibi herhangi bir devletin siyasi sınırları içinde bulunan tüm kişilere vatandaş olup olmadığına bakmaksızın kendi kanunlarını uygulayabilmesini ifade etmektedir. Bu prensibe göre, mükelleflerin tabi olacakları kanunlar, devletin alacak haklarının doğduğu yer olmaktadır. Yani, vergiyi doğuran olay hangi ülke sınırları içerisinde meydana gelmişse o ülke kanunlarına tabi olması gerekmektedir. “Kanunların şahsiliği prensibi”ne göre ise herhangi bir devlet kendi vatandaşları üzerindeki egemenlik hakkını sınırları içinde ve dışında kullanabilmektedir. Etki ilkesi, bir devletin başka bir devlet ülkesinde meydana gelen ve kendi ülkesinde önemli ölçüde etki doğuran veya doğurması istenen olaylar hakkında kural koyabilmesidir. (Özpençe Ö. ve Özpençe A., 2007, s.6)

Uygulamada sınır ötesi işlemlerin vergilendirilmesinde üç temel ilke benimsenmiştir. *İkamet ilkesi*, kişilerin dünya çapında elde ettiği gelirlerinin, ikamet ettiği ülkede toplanarak vergilendirilmesi esasına dayanmaktadır. Bu ilkeye göre yükümlülüğün kapsamı hem yurt içi hem de yurt dışı gelirleridir. İlkenin temelinde, kamu harcamalarının kamu hizmetlerinden faydalananlar tarafından finanse edilmesi gereği düşüncesi yatmaktadır. *Kaynak ilkesi*, gelirin doğduğu ya da kazanıldığı yerde

vergileştirilmesi temelinde dayanmaktadır. Bu ilkeye göre hukuksal ilişki ekonomik bağ temelinde şekillenmekte, ikametgah ya da uyrukluluğun önemi bulunmamaktadır. *Uyrukluluk ilkesi*, vergileştirme yetkisini kullanan devletin kendisine uyrukluluk bağı ile bağı olanların dünya çapındaki gelir ve servetlerini vergileştirmesine dayanmaktadır. Bu ilke günümüzde çok az ülke tarafından kullanılmaktadır. (www.portal1.sgb.gov.tr)

Vergi yasalarının mülkiliği, vergileştirmede kaynak ilkesinin uygulanması anlamına gelmekte, ancak ülke kaynak ilkesi yerine uyrukluluk veya ikamet ilkesini uygulamakta ise vergi yasalarında mülkilik değil, şahsılık ilkesi benimsenmektedir. Çoğu ülke vergi sistemlerinde kaynak ve ikametgah ilkelerini birlikte kullanmaktadırlar fakat ağırlıkları değişebilmektedir. Farklı ülkelerin şahsılık ve mülkilik ilkelerini aynı vergiler açısından aynı şekilde kabul etmemeleri farklı devletlerin vergileştirme yetkisinin aynı yükümlüler ve aynı vergi konuları üzerinde çakışmaları sonucunu doğurmaktadır. Hukuki bağlamda çifte vergileştirme, birden fazla devletin vergileştirmede değişik ilkeleri kabul etmesinden kaynaklanmaktadır. (www.atamalar.net)

## 2.2. Çifte Vergileştirmenin Etkileri

Çifte vergileştirmenin etkileri vergi yükümlülüğü taşıyan mükellefler ve ulusal ekonomiler bağlamında mikro ve makro açıdan değerlendirilebilir.

Çifte vergileştirmenin etkileri mikro açıdan ele alındığında, mükelleflerin ilave vergi yükleri ile karşılaşmaları yani gelir kayıpları söz konusu olacaktır. İktisadi yönüyle düşünüldüğünde vergiler önemli bir üretim maliyetidir ve maliyet artışları karşısında mükellefler vergileştirilme riskinin bulunduğu alanlardan faaliyetlerini çekme ya da yasal olmayan yollara yönelme davranışlarından birini tercih edebilirler. (Saraç, 2006, s.88)

Global ekonomi bir bütün olarak değerlendirildiğinde ise çifte vergileştirmenin makro boyuttaki etkileri ön plana çıkmaktadır. Çifte vergileştirmenin en önemli global etkisi uluslararası kaynak dağılımı etkinliğini ve ülkeler arasındaki vergileştirmede eşitlik durumunu bozmasıdır. “Ayrıca, yabancı yatırım gelirlerinden dolayı çifte vergi ödeme zorunluluğu, sermayenin uluslararası dolaşımını engellemekte ve yabancı yatırımların çifte vergileştirme riskinin bulunmadığı ülkelere yönelmesi, uluslararası sermaye dolaşımını saptırıcı yönde etkilemektedir. Diğer yandan, çifte vergileştirme rekabet koşullarını olumsuz yönde etkilediğinden, üretim faktörlerinin serbest dolaşımını engelleyerek uluslararası işbölümü ve bunun sağlayacağı yararları da engellemektedir”. (Saraç, 2006, s.88)

Sonuç olarak, çifte vergileştirme kısa dönemde devletlere vergi geliri artışı sağlamasına karşın uzun dönemde global ekonomik sistemi olumsuz etkilemekte ve vergi gelirlerinde azalışa yol açmaktadır.

## 3.ÇİFTE VERGİLEŞTİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI

Çifte vergilendirme sorununun çözümüne yönelik gerek ulusal gerek uluslararası düzeyde çalışmalar mevcuttur. Ulusal düzeyde ülkeler vergi mevzuatlarını güncelleme yöntemini uyguladılar da bu yöntem tek başına başarılı olamamaktadır. Uluslararası vergi anlaşmaları ile farklı devletler arasında ortaya çıkabilecek olan çifte vergilendirme sorunları giderilmeye çalışılmaktadır. (Ertürk, 2006, s.1)

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. (Kalaycıoğlu, 2003, s.1)

### **3.1. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Uygulanan Yöntemler**

Vergi anlaşmalarında, çifte vergilendirmeyi önlemek üzere devletler başlıca iki yöntemi uygulamaktadırlar. Bunlar istisna yöntemi ve kredi yöntemidir.

a) İstisna yöntemi, özellikle yabancı yatırımcılar için vergi eşitliğini sağlamaya yönelik bir düzenlemedir. Yöntemde dış ülkelere yatırım yapan girişimciler, ikamet ettikleri ülkede vergiden istisna tutulmaktadır. Böylece gelirleri sadece yatırımın yapıldığı ülkede vergilendirilmiş olacaktır. Uygulama tüm gelirleri kapsamamakta, yabancı işletmelerin sınai ve ticari kazançlarına, dış ülkelere elde edilen gayrimenkul gelirlerine ve yerli şirketlerin dış ülkelere elde ettikleri temettülere uygulanmaktadır.

b) Kredi yöntemi, istisna yöntemine göre daha fazla rağbet gören bir yöntemdir. Devletler bu yöntem sayesinde, varlıkların vergi oranı düşük ülkelere gidişini denetleyebilmekte ve vergilendirme yetkisini olabildiğince genişletebilmektedirler. Kredi yönteminde, yatırımcının ikamet ettiği ülke, bazı kanuni limitler içinde, sanki vergiyi kendisi almış gibi yabancı ülkede ödenen verginin mahsubuna imkan vermektedir. İstisna yönteminde, konu vergi matrahı iken, mahsup yönteminde verginin kendisidir. (Ertürk, 2006, s.3)

### **3.2. Çifte Vergilendirmeyi Önlemede Model Anlaşmalar**

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları konusu itibarıyla çeşitli zorlukları bünyesinde barındırmaktadır. Ülkelerin vergi sistemlerindeki farklılıklar ve ekonomik çıkar çatışmaları, taraf iki devletin anlaşma üzerinde uzlaşmaya varmasını zorlaştırmaktadır. Söz konusu sorunlar göz önüne alındığında, konu ile ilgili uluslararası anlaşmalara örnek teşkil etmesi amacıyla OECD tarafından model anlaşmalar oluşturulmuştur. Benzeri çalışmaları Birleşmiş Milletler (UN) de gerçekleştirmiştir. ([www.coskun.av.tr](http://www.coskun.av.tr))

Çifte vergilendirmenin önlenmesi konusunda çeşitli çalışmalar yapan OECD “*Gelir ve Servet Üzerinde Çifte Vergileme Anlaşma Taslağı*” konulu Raporunda çifte vergilendirmeyi şu şekilde tanımlamıştır; “*Milletlerarası çifte vergileme olayı, genellikle, iki (veya daha fazla) devletin aynı mükellefi aynı konuda ve belirli dönemler içinde benzer vergilerle teklif etmesi şeklinde tarif edilebilir*”. 1963 yılında yapılan bu tanım çerçevesinde çifte vergilendirmeden söz edebilmek için şu şartların varlığı gerekmektedir; (Başak, 2005, s.1)

- Vergilendirilen mükellefin aynı kişiler olması,
- Üzerinden vergi alınan şeyin, yani verginin konusunun aynı olması,
- Verginin tarh ve tahakkuk edildiği dönemin aynı vergilendirme dönemine denk gelmesi
- Aynı vergi konusunda birden fazla devletin egemenlik yetkisini kullanarak vergi tarh etmek istemesi .

OECD modeli, gelir ya da servetin vergilendirilme yetkisinin devletler arasında paylaşılmasında ikametgah devleti esas almakta, kaynak devleti ikincil plana almaktadır. OECD modelinin gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında akdedilen anlaşmalarda yetersiz kalması nedeniyle gelişmekte olan ülkelerin çıkarlarını koruyacak şekilde alternatif olarak UN modeli düzenlenmiştir ve modelle kaynak ülkenin vergilendirmesine ağırlık verilmiştir. UN modeli anlaşmalarda, taraf devletlerin hukuki ve ekonomik koşullarını göz önüne alarak anlaşmadan elde edilecek fayda ile hazineye yüklenilen fedakarlıkları dengelemek amaçlanmaktadır. Bundan dolayı gelişmekte olan ülkeler vergilendirme politikalarını kaynak ilkesine dayandırmaktadırlar. OECD modeli ile aynı sistematik yapıya sahip olan UN modelinin temel farkı, işyeri kavramı tanımının OECD modeline kıyasla kaynak ülkenin vergilendirme yetkisini kullanma hakkını atıracak tarzda olmasıdır. ([www.coskun.av.tr](http://www.coskun.av.tr))

OECD model anlaşması, hukuki anlamda çifte vergilendirmenin önlenmesi ile ilgili çeşitli metotlar göstermektedir; (Başak, 2005, s.2)

- Yarışan tam mükellefiyet durumunda yani bir kişinin her iki devlet tarafından ülke içi ve dışı gelir ve servetinin vergilendirilmek istenmesi halinde ortaya çıkan çifte vergilendirme durumunda sorunun çözümü OECD model anlaşmasının 4. maddesinde yer alan ikametgah kurumu ile sağlanmaktadır. Söz konusu madde, bir kişinin her iki akit devlette mukim olması durumunda, bu kişilerin hangi akit devlette mukim sayılacağına yönelik düzenlemeler içermektedir.
- Bir kişinin ikametgahının bulunduğu ülke dışında bir ülkede gelir elde etmesi veya servetinin bulunması durumunda, her iki devlet de bu gelir ve serveti vergilendirmekte ise çifte vergilendirme durumu ortaya çıkmaktadır. Bu şekilde ortaya çıkan çifte vergilendirme sorunu, ikamet veya kaynak ilkesini uygulayan devletlerden birisinin vergilendirme hakkından vazgeçmesi ile çözümlenebilmektedir. Egemenlik yetkisinden hangi devletin taviz vereceği karşılıklı anlaşmayla belirlenmektedir. Sorun, gelir veya kazanç üzerinden alınacak verginin ikamet edilen devlet ile kaynak devlet arasında bölüşülmesi ile çözülebilmektedir. OECD model anlaşmasının 23/A

ve 23/B maddelerinde düzenlenen istisna veya mahsup yöntemi sorunu önlemek için kullanılmaktadır nitekim OECD modelini baz alarak yapılan çoğu anlaşmada ikamet edilen devletin çifte vergilendirmeden kaçınma için her iki metodu da uyguladığı görülmektedir.

- Her iki devlette yarışan dar mükellefiyet durumunda yani bir ülkede sabit işyeri bulunan kişinin, diğer bir ülkede gelir elde etmesi veya servetinin bulunması durumunda her iki devletin de aynı gelir ve serveti vergilemesi çifte vergilendirmeyi doğurmaktadır. OECD model anlaşmasında bu durum çözüme kavuşturulmamıştır.

### 3.3. Türkiye’de Uygulanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları’nın bulunmadığı dönemlerde Türkiye’de çifte vergilendirme sorunu iç mevzuatta yapılan anlaşmalarla önlenmeye çalışılmıştır. Bu konuda mevzuatta yer alan en önemli düzenleme, Türkiye’de yerleşik olmayan gerçek kişiler ile kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan kurumların vergilendirilmesine yönelik olarak getirilen dar mükellefiyet esasıdır. (Başak, 2005, s.1)

Türkiye, günümüzde çifte vergilendirme sorununun çözümü için Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları’nı benimsemiştir ve uygulamaktadır. Türkiye’de Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu yurt dışında ödenen vergilerin mahsubuna imkan vermekte, böylelikle Türkiye’de ikamet edenler açısından çifte vergilendirme söz konusu olmamaktadır. Ancak Türkiye’de faaliyette bulunan ve ikametgahı başka ülkelerde bulunanlar için aynı gelir unsuru hem Türkiye’de hem karşı ülkede vergilendirilebilmektedir.. (www.cihaterturk.com) Bu bağlamda çok sayıda ülke ile çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla ikili anlaşmalar imzalanmıştır.

**Tablo 1** : Türkiye’nin Taraf Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları

TARAF DEVLET	YÜRÜRLÜK TARİHİ
Avusturya	24/09/1973
Norveç	30/01/1976
Güney Kore	25/03/1986
Ürdün	03/12/1986
S.Arabistan	09/08/1990
Tunus	28/12/1987

Romanya	15/09/1988
Hollanda	30/09/1988
Pakistan	08/08/1988
İngiltere	26/10/1988
Finlandiya	30/12/1988
K.K.T.C	30/12/1988
Fransa	01/07/1989
Almanya	31/12/1989
İsveç	18/11/1990
Belçika	08/10/1991
Danimarka	20/06/1993
İtalya	01/12/1993
Japonya	28/12/1994
B.A.E	26/12/1994
Macaristan	09/11/1995
Kazakistan	18/11/1996
Makedonya	28/11/1996
Arnavutluk	26/12/1996
Cezayir	30/12/1996
Moğolistan	30/12/1996
Hindistan	30/12/1996
Malezya	31/12/1996
Mısır	31/12/1996
Ç.H.C	20/01/1997
Polonya	01/04/1997
Türkmenistan	24/06/1997
Azerbeycan	01/09/1997
Bulgaristan	17/09/1997
Özbekistan	30/09/1997
A.B.D	19/12/1997
Beyaz Rusya	29/04/1998
Ukrayna	29/04/1998
İsrail	27/05/1998
Slovakya	02/12/1999
Kuveyt	13/12/1999
Rusya	31/12/1999
Endonezya	06/03/2000
Litvanya	17/05/2000
Hırvatistan	18/05/2000
Moldova	28/07/2000
Singapur	27/08/2001
Kırgızistan	20/12/2001
Tacikistan	26/12/2001
Sudan	31/01/2005
Çek Cumhuriyeti	16/12/2003
İspanya	18/12/2003



Bangladeş	23/12/2003
Letonya	23/12/2003
Slovenya	23/12/2003
Yunanistan	05/03/2004
Suriye	21/08/2004
Tayland	13/01/2005
Lüksemburg	18/01/2005
Estonya	21/02/2005
İran	27/02/2005
Fas	18/07/2006
Lübnan	21/08/2006
Güney Afrika Cumhuriyeti	06/12/2006
Portekiz	18/12/2006
Sırbistan-Karadağ	10/08/2007
Etiyopya	14/08/2007
Bahreyn	02/09/2007
Katar	11/02/2008
Bosna-Hersek	18/09/2008

**Kaynak:** [www.yased.org.tr/webportal/Turkish/anlasmalar/cvoa/Pages/ciftevergilendirme](http://www.yased.org.tr/webportal/Turkish/anlasmalar/cvoa/Pages/ciftevergilendirme)  
(16.12.2010)

Türkiye, çifte vergilendirmeyi önleme modelleri çerçevesinde OECD ve UN tarafından gerçekleştirilen çalışmaların tümüne katılmıştır. Türkiye modeli, OECD modelinde ikametgah devletinin vergilendirme yetkisine dayanan çeşitli gelirlerin kaynak devleti tarafından vergilendirilmesini esas almıştır. Türkiye'nin koşullarına uygun olarak oluşturulan 1969 tarihli Türk modeli, gelirin mümkün olduğu derecede doğduğu ülkede vergilendirilmesini öngörmektedir, bu bağlamda OECD modelinin temel çizgisinden ayrılmaktadır. (www.coskun.av.tr)

Uygulamada uluslararası vergi anlaşmaları Anayasa'nın vermiş olduğu yetki ile yürütme organı tarafından yapılmakta ve yasama organının onayına sunulmaktadır. Anlaşmanın yürürlüğe girebilmesi için bakanlar kurulu kararı ile onaylanarak Cumhurbaşkanı onayına sunulması gerekmektedir. Bu şekilde yürürlüğe giren anlaşmalar hukuken kanun hükmünde sayılmaktadır ve anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesi'ne başvurulamaz niteliktedir. (Bilici, 2007, s.40)

Türkiye'nin uyguladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında, anlaşmaya taraf devletlerden birinde veya her ikisinde mukim olanlar girmektedirler. Mukimlik konusu anlaşmalarda ayrı bir maddede (madde 4) ele alınmıştır. Anlaşmaların pek çok maddesinde vergileme yetkisi mukim olunan devlete bırakıldığı için mukim olunan devletin belirlenmesi önem kazanmaktadır. Anlaşmalara göre, gerçek ve tüzel kişiler ikametgah, ev, kanuni merkez, iş merkezi veya benzeri ya da herhangi bir benzeri nedenle bir devlette vergi mükellefiyeti altına giriyorlar ise o devletin mukimi sayılmaktadırlar. Ancak, gerçek ya da tüzel kişiler söz konusu kriterler nedeniyle her iki devlette birden mukim kabul edilirlse çifte mukimlik sorunu ortaya çıkmaktadır. Gerçek kişiler için böyle bir durum ortaya çıktığında kişisel ve ekonomik ilişkilerinin daha yakın olduğu devlet mukim

devlet kabul edilmektedir. Aynı sorun tüzel kişilikler için oluştuğunda ise, iş merkezi, kanuni merkez, kurumlaşılacak yer kriterlerinden biri esas alınarak sorun çözülmeye çalışılmakta veya yetkili makamlara konu ile ilgili yetki verilerek çözümlenmektedir. (www.gib.gov.tr)

Türkiye’de çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamına gelir üzerinden alınan vergiler girmektedir, dolayısıyla anlaşmalarda gelir vergisi ve kurumlar vergisi anlaşma konusu olmaktadır. Anlaşmaların bazılarında servet üzerinden alınan vergiler de kapsama alınmıştır. Anlaşmalarda düzenlenen gelir unsurları şunlardır; (www.gib.gov.tr)

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

Söz konusu gelir unsurları anlaşmalarda tek tek ele alınmıştır. Gelirler, vergileme yetkisinin durumu göz önüne alınarak mukim olunan ülkeye ya da gelirin elde edildiği ülkeye bırakılmış, bazı durumlarda ise her iki ülke arasında paylaştırılmıştır. (www.gib.gov.tr)

Türkiye’de mukim olanlar açısından, anlaşmaya taraf olan diğer devlette ödenen vergiler, elde edilen gelir unsuruna göre bazı anlaşmalarda duruma göre mahsup veya istisna edilmekte, bazı anlaşmalarda bütün gelir unsurları için mahsup sistemi uygulanmaktadır. Anlaşmalarda mahsup yönteminin uygulandığı durumlarda, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yer alan “yabancı ülkelerde ödenen vergilerin mahsubu”na ilişkin madde hükümleri uygulanmaktadır. Anlaşmalarda istisna yönteminin uygulanması durumunda ise, diğer devlette anlaşma hükümleri çerçevesinde ödenen vergiler Türkiye’de vergiden istisna edilmekte, bir diğer ifadeyle vergi matrahına dahil edilmemektedir. Ancak artan oranlı gelir vergisi tarifesinin uygulanması durumunda, bazı anlaşmalarda matraha dahil edilebilmektedir. (www.gib.gov.tr)

### **3.4. Uluslararası Yatırımlar Bağlamında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye**

Küreselleşme süreci ile birlikte günümüzde dünya genelinde mal ve hizmetler yanı sıra işgücü ve sermaye uluslararası düzeyde hareketli hale

gelmiştir. Bu durumdan dolayı, bir ülkede uygulanan vergi politikası önem kazanmıştır nitekim vergi sağlayan faktörler düşük vergi uygulayan ülkelere kaymaktadır. Doğrudan yatırımlar ve portföy yatırımları şeklinde gerçekleşen yabancı sermaye yatırımları, yatırım kararlarını pazara erişim kolaylığı, yatırım ve işletim masrafları yanı sıra vergi maliyetlerini de göz önünde tutarak vermektedir. Devletler vergilemeyi ekonomi politikalarının bir aracı olarak kullanmaktadırlar. Yabancı sermaye çekmek isteyen ülkelerin düşük vergi oranları uygulayarak ülkelerinin yabancı sermaye için daha cazip hale getirilmesi vergi rekabeti kavramını doğurmuştur. Vergi oranlarının diğer ülkelerden daha düşük oranda tutulması, vergi erteleme, vergi muafiyeti ve istisnaları, indirim gibi teşvik edici sistemler vergi rekabetinde kullanılmaktadır. (www.ikv.org.tr)

Yabancı sermaye, önemli bir döviz kaynağı olmasının yanı sıra ileri teknoloji, modern üretim yöntemleri ve uygulamalarını da beraberinde getiren etkili bir ekonomi aracıdır. Türkiye ekonomisinde son çeyrek yüzyılda yabancı sermaye yatırımları artan bir seyir izlemiştir. 1980'li yıllardan itibaren izlenmekte olan dışa açık politikaların bir parçası olarak yabancı sermayenin Türkiye'ye girişini özendirmek amacıyla çeşitli yasal düzenlemeler uygulanmaktadır. Mevcut yasal düzenlemelerden bir tanesi Türkiye'nin ülkelerle imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıdır. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile yabancı sermayenin Türkiye'ye girişiyle ilgili kolaylıkların genişletilmesi ve faaliyet alanlarının yaygınlaştırılması amaçlanmaktadır. (Güçlü, 2003)

**Tablo 2.** Türkiye ve Dünya'da Yabancı Yatırımların Gelişimi,  
2000-2008 (Milyon \$)

	2000	2005	2008
Türkiye	982	10.031	18.269
OECD 20	617.256	485.736	695.768
Dünya	1.518.300	1.151.304	1.919.385

**Kaynak:** [http://stats.oecd.org/Index.aspx?DatasetCode=FDI\\_FLOW\\_PARTNER](http://stats.oecd.org/Index.aspx?DatasetCode=FDI_FLOW_PARTNER)  
(04.02.2011)

Tablo 2, 2000-2008 yılları arasında Türkiye ve dünyada doğrudan yabancı sermaye yatırımı girişlerini göstermektedir. Tüm dünyada yabancı sermaye yatırımları artış göstermekle birlikte Türkiye'deki artışın dünya ortalamasının oldukça üzerinde olduğu görülmektedir. Bu bağlamda, Türkiye'de yabancı sermayeye karşı izlenmesi gereken vergi politikalarının önemi artmaktadır.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının temel hedefi, uluslararası yatırımcılar açısından vergilendirmeyi belli prensiplere bağlamak yoluyla iç mevzuattaki değişkenliğin uzun vadeli planlama açısından yaratacağı sakıncaları ortadan kaldırmak ve yerli ve yabancı mükellefler arasında oluşabilecek ayrımı engellemektir. (T.C Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü, 2007, s.69)

Bu nedenle ulusal hukukta gerçekleştirilen düzenlemeler ile ana ülkede ödenecek vergi yurt dışında ödenmiş vergi miktarı kadar azaltılmaktadır. Ana ülkedeki vergi miktarının, dış yatırım gelirininde elde edildiği ülkeye ödenen

vergiden yüksek olması durumunda aradaki fark tahsil edilmektedir. Yatırımın yapıldığı ülkede ödenmiş olan vergi miktarının, merkez ülkedekinden yüksek olması durumunda ise herhangi bir vergi ödemesi söz konusu olmamaktadır. Bu durumda, Türkiye'deki faaliyetlerinden elde ettiği gelir nedeniyle vergi ödeyen bir yabancı sermaye şirketi kurulu bulunduğu ülkede de uluslararası yaklaşım uygulanıyorsa gelirleri o ülkede de vergiye tabi olmaktadır. Çifte vergilendirme sorununun ortaya çıktığı bu durumları engellemek için Türkiye çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları imzalamıştır. (iktisatcilar.blogcu.com)

Türkiye, kurumlar vergisi kanununu bu doğrultuda düzenlemiştir. Vergi tahakkuku için söz konusu gelirlerin Türkiye'ye sokulması gerekmektedir yani Türkiye'de vergi indiriminin yanı sıra "vergi erteleme" olanağı da sunulmaktadır. Kanun'a göre vergi indiriminin üst sınırı Türkiye'de ödenecek vergiden fazla olamamaktadır. (iktisatcilar.blogcu.com)

#### **4. ULUSLAR ARASI ÇİFTE VERGİLENDİRİMENİN ÖNLENMESİ İLE İLGİLİ SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

Uluslararası çifte vergilendirme, küreselleşen dünyada giderek önemi artan ve çözüm süreci karmaşıklaşan bir vergi sorunudur. Hukuki boyuttaki çifte vergilendirme sorunu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile çözülebilmekte iken ekonomik boyuttaki çifte vergilendirme sorunu sadece çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile çözümlenememektedir. Hukuki çifte vergilendirme sürecinde ülkelerin iç mevzuatlarının önleme anlaşmaları ile uyumlaştırılması çifte vergilendirme sorununun çözümündeki başarıyı arttıracaktır. Hukuki boyutta çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında çözüme kavuşturulması gereken önemli bir sorun anlaşma hükümlerinin anlaşmaya taraf olan her iki devlette de mukim olmayan şahıslara uygulama imkanının bulunmamasıdır. Ekonomik çifte vergilendirmede ise, birden fazla kişinin birden fazla devlet tarafından vergi mükellefi kabul edilmesi söz konusu olduğu için sorun sadece çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları ile önlenememektedir. Uluslararası çifte vergilendirme, ülkelerin mevzuatlarındaki farklı düzenlemeler gereğince bir ülkede kurumlar vergisine tabi olan bir gelir veya kazanç unsurunun diğer ülkede verginin konusuna alınmamasından dolayı ortaya çıkmaktadır. Örneğin, Türkiye'de vade farkları kurumlar vergisi matrahına dahil olmasına karşın diğer ülkelerde öngörülen veya öngörülemeyen nedenlerle oluşan vade farkları yurt dışında mukim kişilere ödenirse gider olarak dikkate alınmamaktadır. Bir diğer neden, ülkelerin kurumlar vergisi matrahının hesaplanmasında kullandıkları yöntemlerin farklılığından kaynaklanmaktadır, dolayısıyla sorunun çözümü önleme anlaşmalarının yanı sıra Kurumlar Vergisi Kanunlarında uluslararası revizyonlara gidilmesi ile mümkündür. (Başak, 2005, s.3)

##### **4.1. Avrupa Birliği ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Sorunları**

Avrupa Birliği üyeliğine adaylık sürecinde olan Türkiye için Birlik ile uyumlu vergilendirme süreçlerinin oluşturulması zorunluluğu bulunmaktadır. AB içerisinde vergi uyumlaştırması çabaları devam etmekte olan bir süreçtir. AB’nde ticaret, yatırım ve yerleşmeye engel oluşturan ilave vergi ve uygunluk işlemleri yükünün ortaya çıkmasındaki ana sebep üye ülkelerin farklı vergi sistemlerinin oluşudur. Ekonomik anlamda çifte vergilendirme sorunu AB için önem arz etmektedir. Şirketler karlarını her ülkede farklı hesaplarda ve işlem bazında tutmak zorundadırlar ve üye devletler, karları kendi vergilendirme alanları dışında kalan ortak şirketlerin zararlarını muaf tutmamaktadırlar. Her üye devlet için, vergilendirme haklarının kaybını gerektiren devletler arası organizasyon değişiklikleri sermaye kazançlarındaki vergilerde ve diğer vergilerde artışa neden olmaktadır. Anlaşmazlık yaşanan vergilendirme yetkisi sorunlarında çifte vergilendirme ortaya çıkmaktadır. (www.ikv.org.tr)

Avrupa Birliği’nde hukuki anlamda çifte vergilemeyi önleme amaçlı Model Anlaşma ile vergi yükümlüsünün yaşadığı ülke önem kazanmıştır. Üye ülkeler kredi veya istisna yöntemlerinden birini kullanmaktadırlar. Bununla birlikte uygulamada kaynak ülkeye vergi hükümlerini uygulama yetkisi verilmekle birlikte ayrımcılığa karşı ulusal ya da anlaşma düzeyinde koruyucu bir uygulama yetkisi verilmemiştir. (European Comission Directorate-General Taxation And Customs Union , 2005, s.12)

#### 4.2. Türkiye ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Sorunları

Türkiye, uluslararası alanda çifte vergilendirmeyi önleme uygulamalarına diğer ülkelere kıyasla geç bir tarihte (1980’li yıllar) başlamıştır. Türkiye, çifte vergilendirmeyi önleme konusunda bir OECD üyesi olarak OECD modelini baz almış fakat model anlaşma ve yorumuna bazı çekince ve şerhler koyarak diğer OECD ülkeleri ile arasındaki gelişmişlik düzeyi farklılıklarını kendi modeline yansıtmıştır. Türkiye’nin gelişmekte olan ülkelerle gerçekleştirdiği Anlaşma Modeli’nde ise ikametgah ilkesine öncelik veren UN modeline yaklaştığı gözlemlenmektedir. Ülke grupları arasında yaratılan söz konusu farklılaşmanın temelinde Türkiye’nin öncelik ve çıkarlarının anlaşmalara yansıtılmaya çalışılması yatmaktadır. (Güngör, 1997, s.30)

Türkiye’nin çifte vergilendirmeyi önleme konusunda çalışmalarının ve anlaşmalarının yoğunlaştığı dönem 1980’li yıllara rastlamaktadır. Söz konusu gecikmenin nedeni OECD Anlaşma Modeli’nin gelişmiş ülkeler arasındaki ilişkilere göre düzenlenmiş olması ve Türk Vergi Sistemi’nin mevcut halinin çifte vergilendirmeyi önleme hükümlerini içerisinde barındırıyor olmasıdır. Böyle bir sistem ise başta AB olmak üzere dünya ile bütünleşme çabaları içerisinde olan Türkiye için yetersiz kalmış ve 1983 yılından itibaren Türk Anlaşma Modeli geliştirilerek ikili vergi anlaşmaları sayısı artırılmıştır. (Çubukçu, 2006, 154-155) Anlaşmalarda çifte vergilendirmenin önlenmesi ile ilgili olarak kullanılan yöntemlerin ülkelere göre farklılaştırıldığı görülmektedir. Tablo 3, Türkiye’nin ikili anlaşmalarda ülkelere göre uyguladığı yöntem farklılıklarını göstermektedir.

**Tablo 3.** Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Türkiye'nin Uyguladığı Metotlar

TARAF ÜLKE	YÖNTEM	KAPSAM	SÜRE
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, gayri maddi hak bedelleri	-
Ürdün	Mahsup	-	-
Tunus	Mahsup	-	-
Romanya	Mahsup	-	-
Hollanda	İstisna/Mahsup	Temettü, faiz, gayri maddi hak bedelleri	10 yıl
Pakistan	Mahsup	İki taraflı matching credit, faiz, temettü, gayri maddi hak bedeli serbest meslek kazancı	-
İngiltere	Mahsup	Yatırım İndirimi Turizm İstisnası	-
Finlandiya	Mahsup	Temettü, faiz, gayri maddi 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 indirimi	10 yıl
B.A.E	Mahsup	-	-
Macaristan	Mahsup	-	-
Kazakistan	Mahsup	-	-
Makedonya	Mahsup/İstisna	-	-
Arnavutluk	Mahsup	-	-
Moğolistan	Mahsup	Moğolistan yönünden temettü faiz ve royalty gelirleri	5 yıl
Çin	Mahsup	-	-
Hindistan	Mahsup/İstisna	-	-
Malezya	Mahsup	Faiz ve royalty gelirleri	-
Mısır	Mahsup	Bütün gelir unsurları	-
Polonya	Mahsup	-	-
Türkmenistan	Mahsup/İstisna	-	-
Azerbeycan	Mahsup/İstisna	-	-
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

**Kaynak :** Murat Çubukçu, Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu, İstanbul Üniversitesi, SBE, Mali Hukuk ABD, YL Tezi, 2006, s.163-164

Tablo 3’de görüldüğü üzere Türkiye’nin günümüze kadar imzalamış olduğu anlaşmalarda kullanılan yöntemler ülkeler itibariyle farklılıklar göstermiştir. Bazı ülkelerde diğer devlette ödenen vergi mahsup sistemine tabi tutulmuş, bazı ülkelerde ise mahsup sisteminin yanı sıra istisna sistemi de uygulanmıştır.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında, Türkiye'nin uyguladığı yöntemlerde de görüldüğü üzere, gerçek kişi ve kurumların mukimliğinin belirlenmesi sorunların engellenmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Gerçek kişiler açısından getirilen beş ölçüt ile muhtemel karışıklıklar engellenmeye çalışılmıştır. Bu ölçütler; daimi mesken ölçütü, hayati menfaatlerin merkezi ölçütü, kalmanın adet edinildiği oturma yeri, vatandaşlık ölçütü ve karşılıklı anlaşma usulüdür. Kurumlarda ise çifte mukimliğin çözümü için Kanuni (kayıtlı) merkezin önceliği, Fiili İş Merkezi'nin önceliği ve karşılıklı anlaşma usulü yöntemleri uygulamaya konulmuştur. (Tokmakkaya, 1997, s.99-102)

Türkiye'nin çifte vergilendirmeyi önleme bağlamında karşılaştığı bir sorun kurumların vergilendirilmesi ile ilişkili olarak "İşyeri" tanımlamasından kaynaklanmaktadır. Türk vergi anlaşmalarınının 5. Maddesinde yer alan işyeri tanımının içeriğinde yer alan fıkralar, VUK açısından işyeri kabul edilmeyen faaliyetleri işyeri olarak kabul ettiği için, taraf devlet mukimi mükellefler daha ağır bir vergilendirmeye maruz kalabilmektedirler. Dar mükelleflerin daha ağır vergilendirilmelerinin önlenmesi için 5. Maddede yer alan tanımların yorumlanması sürecinde daha ağır bir vergilendirmeye yol açmayacak şekilde ele alınması ile mümkün olabilecektir. (Çamlıca, 1995, s.95-97)

## SONUÇ

Küreselleşme sürecinin yaşandığı günümüzde artan uluslararası ticaret ve çok uluslu şirketlerin faaliyetleri elde edilen ticari ve ekonomik kazançların vergilendirilmesi sorununu ortaya çıkarmıştır. Kazançlar üzerinde mukim devlet ve kaynak ülkenin ikisinin vergilendirme yapmak istemesi çifte vergilendirme sorununu yaratmaktadır. Çifte vergilendirme, birden fazla devlete ait vergilendirme yetkisinin çakışmasından veya aynı yetkinin birkaç kez kullanılmasından dolayı, aynı vergi yükümlüsü veya aynı vergi konusundan aynı vergilendirme dönemi içinde birden çok kez vergi alınmasıdır. Çifte vergilendirme kısa dönemde devletlere vergi geliri artışı sağlamasına karşın uzun dönemde global ekonomik sistemi olumsuz etkilemekte ve vergi gelirlerinde azalışa yol açmaktadır.

Çifte vergilendirme uluslararası kaynak dağılımı etkinliğini ve ülkeler arasındaki vergilendirmede eşitlik durumunu bozmasından dolayı çeşitli yöntemlerle engellenmeye çalışılan bir durumdur. Günümüzde doğrudan yabancı yatırımlardaki artış ve ekonomik dengelerin söz konusu yatırımlara göre belirlenmesi çifte vergilendirmenin önlenmesinin, vergi rekabetinin ve vergi uyumlaştırmasının önemini arttırmıştır.

Uluslararası çifte vergilendirme sorunu hukuki boyutta devletlerin vergilendirme yetkilerinin belirlenmesinde farklı kriterleri benimsemiş olmalarından kaynaklanmaktadır. Uluslararası çifte vergilendirme sorunlarının yerel mevzuatlarda yapılacak düzenlemelerle çözülemeyeceğinin anlaşılması ile birlikte ülkeler bu sorunlarla ilgili olarak Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları'nı uygulamaya koymuşlardır. Hukuki boyutta çifte vergilendirme sorunu söz konusu anlaşmalar ile



çözömlenebilmekte fakat ekonomik açıdan çözüm sağlanamamaktadır. Ekonomik açıdan çifte vergilendirme sorunu temelde, ölkelerin kurumlar vergisi matrahının hesaplanmasında kullandıkları yöntemlerin farklılığından kaynaklanmaktadır. Ekonomik anlamda çifte vergilendirme sorununun çözümü için ölkelerin Kurumlar Vergisi Kanunlarında uyumlaştırmaya gitmeleri gerekmektedir.

Hukuki açıdan çifte vergilendirmeyi engelleme amaçlı uluslararası anlaşma modelleri geliştirilmiştir. Modeller içerisinde en önemli olanı OECD tarafından geliştirilen gelir, servet, tereke ve veraset vergilerinin çifte vergilendirilmesini önlemeye çalışan modeldir.

Türkiye, pek çok ölkeler ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları imzalamıştır. Türkiye modeli, OECD modelinde ikametgah devletinin vergilendirme yetkisine dayanan çeşitli gelirlerin kaynak devleti tarafından vergilendirilmesini esas alan bir modeldir. Türkiye'nin koşullarına uygun olarak oluşturulan model, gelirin mümkün olduğu derecede doğduğu ölkede vergilendirilmesini öngörmektedir.

Uygulamada gerek AB gerekse Türkiye'de çifte vergilendirme ile ilgili sorunlar genellikle kurumlar kazançlarının vergilendirilmesinde ortaya çıkmaktadır. AB içerisinde ölkeler arasında hukuki anlamda tam bir vergi uyumlaştırılmasının hala sağlanamamış olması, Türkiye'de ise VUK maddelerinde yer alan tanımlamaların yoruma açıklığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında mağduriyetlere neden olabilmektedir. Sorunun çözümü için ise hukuki uyumlaştırmaların geliştirilmesi gerekmektedir.

#### KAYNAKÇA

Avrupa Birliği'nin Vergi Politikası, [www.ikv.org.tr/pdfs/961fd1e2.pdf](http://www.ikv.org.tr/pdfs/961fd1e2.pdf)  
(26.01.2011)

BAŞAK, Levent (2005). Çifte veya Mükerrer Vergileme Kavramının Analizi ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Uygulanacağı Kişiler, E- Yaklaşım, Sayı: 21

BİLİCİ, Nurettin (2007), **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayınevi, 15. Bası, Ankara, 2007.

BİLİCİ, Nurettin (2007), **Avrupa Birliği-Türkiye İlişkileri**, Seçkin Yayınevi, Ankara 2007.

ÇAMLICA, Mustafa, "Vergi Anlaşmalarının Tatbikatında Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözümüne İlişkin Öneriler", Vergi Dünyası, Sayı: 168, Ağustos 1995

ÇUBUKÇU, Murat, Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu, İstanbul Üniversitesi, SBE, Mali Hukuk ABD, YL Tezi, 2006

EC Law and Tax Treaties, Annex A The Articles of the OECD Model Convention A Community Perspective, Workshop Of Experts, Working Document. (2005). European Commission Directorate-General Taxation And Customs Union, Brussels

ERTÜRK, Cihat (2006), “AB Sürecinde Çifte Vergilendirme Sorunu”, <[http://www.cihaterturk.com/yazilar/haber\\_oku.php?haber\\_id=3](http://www.cihaterturk.com/yazilar/haber_oku.php?haber_id=3)>,27.10.2010.

GÜÇLÜ Y.(2003). Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye, <http://www.mfa.gov.tr/cifte-vergilendirmeyi-onleme-anlasmalari-ve-turkiye.tr.mfa> (26.01.2011)

GÜNGÖR, Feridun, “Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi ve Türkiye Uygulaması”, Vergi Dünyası, Yıl XVI, Sayı 190, Haziran 1997

KALAYCIOĞLU, Şerafettin (2003), “Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşması ve Türkiye Uygulaması”, <http://www.muhasbetr.com/makaleler/003/> 27.10.2010

ÖZPENÇE Ö. ve ÖZPENÇE A. (2007). Küreselleşme ve Uluslararası Kuruluşların Ulus-Devletin Vergilendirme Yetkisine Etkileri, *Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi*, Cilt: 4, Sayı:1

SARAÇ, Özgür (2006), **Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, İzmir, 2006.

Uluslararası Doğrudan Yatırımlar 2006 Yılı Raporu, T.C Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü, Haziran 2007

TOKMAKKAYA, Murat, “Türk Vergi Anlaşmalarında Mukimliğin Tespitine İlişkin Düzenlemeler”, Vergi Dünyası, Sayı :192, Ağustos 1997

[www.coskun.av.tr/makale12.html](http://www.coskun.av.tr/makale12.html) (16.12.2010)

[www.yased.org.tr/webportal/Turkish/anlasmalar/cvoa/Pages/ciftevergilendirme](http://www.yased.org.tr/webportal/Turkish/anlasmalar/cvoa/Pages/ciftevergilendirme) (16.12.2010)

[www.portal1.sgb.gov.tr/.../maliye-dergisi/.../devletlerinvergilendirme.pdf](http://www.portal1.sgb.gov.tr/.../maliye-dergisi/.../devletlerinvergilendirme.pdf) (16.12.2010)

[www.atamalar.net/vergilendirme-yetkisinin-uluslararasi-alanda-sinirlari.html](http://www.atamalar.net/vergilendirme-yetkisinin-uluslararasi-alanda-sinirlari.html) (03.01.2011)

**Süleyman Demirel Üniversitesi**  
**Vizyoner Dergisi**  
**Y.2011, C.3, S.5. s.88-106**

**Suleyman Demirel University**  
**The Journal of Visionary**  
**Y.2011, C.3, P.5. p.88-106**

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları, [www.gib.gov.tr/index.php?id=1055](http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1055) (03.01.2011)

[http://stats.oecd.org/Index.aspx?DatasetCode=FDI\\_FLOW\\_PARTNER](http://stats.oecd.org/Index.aspx?DatasetCode=FDI_FLOW_PARTNER)  
(04.02.2011)