

Gökhan TERZİ\*

# Uluslararası Çifte Vergilendirme ve Önleyici Düzenlemeler

## Özet

Uluslararası Çifte Vergilendirme (UÇV), dünya ticaretinin küreselleşmesi ile birlikte ortaya çıkmış bir sorundur. Günümüzde, çokuluslu şirketler ürün maliyetini azaltıcı ve vergisel avantajlar nedeniyle en iyi imkanları sunan ülkelere yönelmektedir. Bu durum, şirket gelirinin iki farklı ülke tarafından vergilendirilmesi ihtimalini doğurmaktadır. Bu bağlamda, çalışmada öncelikle UÇV kavramı ve nedenleri açıklanmıştır. Daha sonra, UÇV'nin önlenmesi için kullanılan düzenlemeler belirtilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Globalleşme, Çifte Vergilendirme, Uluslararası Çifte Vergilendirme

**JEL Sınıflandırma Kodu:** H25, H26, K33, K34

## International Double Taxation and Preventive Arrangements

### Abstract

International Double Taxation (IDT) is a problem emerged with globalisation of the world trade. Nowadays, multinational companies go towards to countries that offer the best opportunities due to decreasing the cost of goods and tax advantages. This situation results in the possibility of taxation of company's income by two different countries. In this context, the term and the causes of IDT are explained firstly in this study. Then, the arrangements used for preventing from IDT are expressed.

**Keywords:** Globalisation, Double Taxation, International Double Taxation

**JEL Classification Codes:** K34 - H26 - H29 - K39.

## Giriş

I.Dünya Savaşı sonrasında yaşanan ekonomik buhran ve ülkelerin uyguladığı korumacılık politikaları nedeniyle daralan dünya ticareti gelişmiş ülkelerinin uluslararası alandaki girişimleriyle aşılmaya çalışılmıştır. Uluslararası ticaretin serbestleştirilmesi çalışmaları II.Dünya Savaşı sonrasında da devam etmiş, bu bağlamda gerek Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması kapsamında yapılan çok taraflı ticaret anlaşmaları gerekse de Serbest Ticaret Anlaşması, Serbest Ticaret Bölgesi ve Gümrük Birliği gibi iktisadi işbirliği hareketleriyle dünya ticaret hacmi arttırılmaya çalışılmıştır.

Gelişen teknolojiyle birlikte dünya ticaretinin küreselleştiği böyle bir ortamda, kârın maksimizasyonu bağlamında sermaye ve işgücü akımları da en avantajlı ülkelere gitmektedir. Ülkelerin, uluslararası ticari ilişkilerden doğan ekonomik faaliyetleri kendi lehlerine vergilendirmesi UÇV problemini ortaya çıkarmıştır.

## 1. Uluslararası Çifte Vergilendirme

### 1.1. Çifte Vergilendirme

**Çifte Vergilendirme/Double Taxation (ÇV)**, ekonomik ve hukuksal açıdan ele alınmaktadır.

**Ekonomik ÇV**, *birden fazla kişinin aynı vergi konusu üzerinden aynı vergilendirilmesi* olarak ifade edilir. Bu şekilde tanımlanan ekonomik ÇV, *ulusal veya uluslararası düzeyde ortaya çıkabilmektedir. Örneğin; bir şirketin kurum kazancı üzerinden kurumlar vergisi alındıktan sonra dağıtılan kar payı üzerinden gelir vergisi alınması durumunda ulusal düzeyde ekonomik ÇV ortaya çıkar.* Fransa'daki bir kuruluş tarafından yapılacak yatırım için Almanya'daki bir kuruluşa ödenen finansal kiralama bedelinin Fransa tarafından gider olarak gösterilmesine izin verilmemesine karşın, Almanya'daki kuruluşun Fransa'daki kuruluştan elde ettiği finan-

sal kiralama bedelinden Almanya'da vergi alınması ise uluslararası ekonomik **ÇV'ye örnektir.** Örneklerde belirtildiği üzere, ulusal düzeyde ekonomik ÇV ülkenin uyguladığı vergi sistemine ilişkin tercihten kaynaklanabilmekte iken uluslararası ekonomik ÇV ise devletlerin vergilendirme yetkilerinin çatışmasından kaynaklanabilmektedir.<sup>1</sup>

**Hukuki ÇV** ise *aynı kişiden aynı vergi konusu üzerinden aynı dönemde aynı veya benzer verginin birden fazla alınması* şeklinde açıklanır. Hukuki ÇV de ekonomik ÇV'de olduğu gibi ulusal ve uluslararası düzeyde ortaya çıkabilmektedir. Ulusal düzeydeki hukuki **ÇV**, federal devletlerde federe yönetim ile federal devlet arasındaki yetki çatışmasından kaynaklanmaktadır. Bu konu daha çok ülkede uygulanmakta olan mali federalizmden veya siyasi otoritenin alt birimlere devrinden ileri gelmektedir.<sup>2</sup> Uluslararası düzeydeki hukuki ÇV ise **çalışmanın** konusunu oluşturmakta olup bundan sonraki başlıkta açıklanmıştır.

### 1.2. Uluslararası Çifte Vergilendirme

UÇV kavramına ilişkin olarak doktriner tanımlamalardan ziyade uluslararası anlaşmaların tanımları göz önünde bulundurulmalıdır. **Çünkü kavramın tanımı ancak birçok ülkenin kabulü ile uluslararası vergi ilişkilerini düzenleyebilme niteliğine** haiz olacaktır. Bu şekilde anlaşmayı imzalayan ülkeler yapılan tanımlamayı iç hukukları açısından da geçerli kılmaktadır. Uluslararası anlaşmalara dayanak olan tanımlama Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı/Organisation For Economic Co-operation and Development (OECD) tarafından, akdedilecek iki taraflı **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına (ÇVÖA)** esas olmak üzere hazırlanan model vergi anlaşmaları ile yapılmıştır.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> İbrahim Nihat Bayar, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi, 1. bsk., Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s. 2.

<sup>2</sup> Bayar, a.g.e., s. 2-3.

<sup>3</sup> Bayar, a.g.e., s. 4.

Doktrinde de **üzerinde uzlaşılan** tanıma göre UÇV; *iki veya daha fazla devletin, aynı vergi yükümlüsünü, aynı vergi konusu ile bağlantılı olarak, aynı vergilendirme dönemi için benzer vergilerle vergilendirmesi* şeklinde ifade edilmiştir. Buna göre UÇV için aşağıda belirtilen beş unsurun somut olayda gözlemlenebilir olması gerekmektedir.<sup>4</sup>

- a) İki veya daha fazla devletin vergilendirme yetkisi
- b) Vergi yükümlüsünün aynılığı
- c) Vergi konusunun aynılığı
- d) Vergilendirme döneminin aynılığı
- e) Vergilerin benzerliği

Bu tanımlama ile yapılan UÇV kavramıyla uluslararası düzeydeki hukuksal ÇV'ye işaret edilmektedir. Dolayısıyla, uluslararası boyutta ortaya çıkan ekonomik ÇV tanım kapsamına girmemektedir. Model vergi anlaşmasında yapılan tanımlamada, UÇV karşılığının İngilizcesi "*International Juridical Double Taxation*" olarak geçmektedir. Burada kullanılan "juridical" ifadesi ekonomik çifte vergilendirmenin kapsam dışı olduğuna delalet etmektedir. Tanımın ulusal düzeyde ortaya çıkan ÇV'yi de kapsamadığı açıktır. Dolayısıyla, **UÇV kavramının uluslararası hukuksal ÇV olarak anlaşılması gerekmektedir.**<sup>5</sup>

### 1.3. Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Etkileri

UÇV'nin çeşitli etkilerde bulunması kaçınılmazdır. UÇV; vergi yükünün ülkeler arasında optimum düzeyde olmasını önlerken mükellefler arasında da adil vergi yükü dağılımını engellemekte, dolayısıyla vergi kanunlarının eşit uygulanması ilkesi bozularak vergi adaleti zedelenmektedir.<sup>6</sup>

Bu bakımdan UÇV; benzer durumdaki kişilerin farklı vergi yükü altında kalmalarına yol açacağı, rekabet eşitliğini bozacağı, milletlerarası ilişkilerin gelişmesini köstekleyeceği gerekçeleriyle istenmeyen, mümkün olduğunca önlenmesi gereken bir nitelik taşımaktadır.<sup>7</sup>

### 1.4. Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Nedenleri

#### 1.4.1. Ekonomik Nedenler

UÇV'nin ekonomik nedenleri; küreselleşme eğilimleri, kıt kaynakların kullanımının artmasına bağlı ticaret olanakları ve yabancı firmalara sağlanan vergisel avantajlar, vergi sistemlerinin ve temel vergilendirme ilkelerinin farklılığı, ülkelerin daha fazla vergi toplama gayreti ve ülkelerin vergi anlaşmalarına bakış açıları şeklinde sıralanabilir.<sup>8</sup>

UÇV'ye yol açan ortamı I.Dünya Savaşı sonrası dönemde, ülkeler arası iktisadi ve ticari ilişkilerin hızla artmasında aramak gerekir. Bu dönemde, gelişmiş ülkelere 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 bol olan işgücünün gelişmiş ülkelere gönderilmeleri her iki grup ülkelerin de çıkarına uygun düşmüştür. Uluslararası kuruluşlar ve liberal hükümetler dünya refahını artırıcı etkisinden dolayı bu olguyu desteklerken bir taraftan da bu durumun ortaya çıkardığı

<sup>4</sup> Bayar, a.g.e., s. 4.

<sup>5</sup> Bayar, a.g.e., s. 4-5.

<sup>6</sup> Levent Başak, Çifte veya Mükerrer Vergileme Problemini Ortadan Kaldıran Ulusal ve Uluslararası Araç ve Tedbirler, Vergi Sorunları, Sayı: 202, Temmuz-2005, s. 55; Murat Çubukçu, Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu,

Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006, s. 30.

<sup>7</sup> Özhan Uluatam ve Yasar Methibay, Vergi Hukuku, 5. bsk., Ankara: İmaj Yayınevi, 2001, s. 64; Çubukçu, a.g.t., s. 30.

<sup>8</sup> Başak, a.g.m., s. 113; Bayar, a.g.e., s. 9.

vergileendirme sorunlarına çözüm aramaya başlamışlardır. Eğer söz konusu ekonomik, ticari ve turistik ilişkiler olmasaydı, sermaye ve işgücü ulusal sınırlar içinde kalsaydı, UÇV de olmazdı.<sup>9</sup>

#### 1.4.2.Vergi Tekniği İle İlgili Nedenler/Vergileendirme Yetkisi

UÇV'nin nedenleri arasında her ne kadar yukarıda belirtilen ekonomik nedenler yer alsa da en önemli neden ülkelerin vergileendirme konusundaki yetki çatışmasıdır. Dolayısıyla tüm bu unsurlar "vergileendirme yetkisi" olarak da ele alınabilir.<sup>10</sup>

Vergileendirme yetkisini uluslararası düzeyde sınırlandıran bir hukuk kaynağı (vergi anlaşmaları hariç) bulunmamaktadır. 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 mükellefi vergileendirmektedir. Ancak devletler sınırsız görünen bu yetkilerini rasyonel ve uygulanabilir bir şekilde kullanmak zorundadır.<sup>11</sup> Aksi durumda, uygulanması fiilen olanaksız vergi kanunları ortaya çıkabilir. Hiçbir devlet de vergileendirme yetkisinin teorik düzeyde kalmasını istemez. Kaldı ki; sermayenin bu denli hareketli olduğu günümüzde serbest pazar güçlerinin, ülkeleri vergileendirme yetkilerini sınırsız kullanmama konusunda zorladığı da bilinen bir gerçektir.<sup>12</sup>

Vergileendirme yetkisini sınırlandıran temel ilkeler kanunlarla saptanmaktadır. Bu ilkeler bir anlamda ülkelerin vergisel sınırlarına ilişkin ölçüt normlar getirmektedir. Bu ilkeler, mülkîlik ve şahsîlik ilkesi ola-

rak iki gruba ayrılmakta, şahsîlik ilkesi de tabiiyet ve ikamet ilkeleri olarak iki alt başlıkta ele alınmaktadır. Bu ilkelerin devletlerin vergi sistemleri içerisindeki ağırlığı ve uygulanış tarzı, vergileendirme yetkisinin sınırını çizmeleri bakımından UÇV'nin de temel sebebini oluşturmaktadır.<sup>13</sup>

##### 1.4.2.1.Mülkîlik/Kaynak İlkesi (Territoriality/Source Principle)

Kaynak ilkesi olarak da ifade edilen mülkîlik ilkesine göre vergileendirmede temel olan, devletin egemenliği altında bulunan vergi konuları ve vergi doğurucu olayların vergileendirilmesidir. Bu ilkede vergileendirilen şey gelirin doğduğu yer veya geliri doğuran olaydır. Mülkîlik ilkesini uygulayan devletler sadece kendi ülkelerinde doğan geliri vergileendirirler; gelirin sahibi kim olursa olsun bir ayırım yapmazlar.<sup>14</sup>

Mülkîlik ilkesine göre; bir devlet içinde bulunan kişiler vatandaş yada yabancı olsun, o devletin kendi vergileendirme yetkisine dayanarak koyduğu bütün mükellefiyetlere uymak zorunda olup, kendilerine başka devletlerin vergi kanunlarının uygulanacağını ileri süremez. Dolayısıyla bu ilke uyarınca üzerinde vergileendirme yetkisi kullanılacak kişinin uyrukluğu veya ikametgâhı dikkate alınmayacaktır. Eğer vergi konusu olay ülke içinde cereyan etmişse, başka bir deyişle vergiyi doğuran olay ülke içinde gerçekleşmişse ilgili kişi vergileendirilecektir.<sup>15</sup>

Mülkîlik ilkesini savunanlara göre vergileendirmede şahıstan ziyade gelirin kazanıldığı ortam önemlidir. Çünkü gelir elde edildiği ortamın ürünüdür. Dolayısıyla, o ortamın giderlerine katılarak vergileendirilmelidir. Bu yüzden kaynak ülkenin vergileendirme konusunda bir takım öncelikleri olmalıdır. Mülkîlik

<sup>9</sup> Selahattin Tuncer, **Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, Ankara: Sevinç Matbaası, 1974, s. 13; Çubukçu, a.g.t., s. 29.

<sup>10</sup> Bayar, a.g.e., s. 9.

<sup>11</sup> Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 6. bsk., Ankara: Turhan Kitabevi, 1998, s. 57; Tuncer, a.g.e., s. 14; Çubukçu, a.g.t., s. 32.

<sup>12</sup> Bayar, a.g.e., s. 11.

<sup>13</sup> Bayar, a.g.e., s. 11-12.

<sup>14</sup> Tuncer, a.g.e., s. 14; Çubukçu, a.g.t., s. 34.

<sup>15</sup> Bayar, a.g.e., s. 12.

ilkesinin uygulamasındaki en önemli sorun gelirin hangi ülkede doğduğunun tespit edilmesidir.<sup>16</sup>

Kaynak ilkesi daha çok gelişmekte olan ülkelerin ekonomik yapılarına uygundur. Gelişmekte olan ülkeler, daha çok sermaye ithal eden ülkelerdir. Bu ülkelerde, uluslararası şirketlerin sayısı azdır ve uluslararası 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 ülkelere, gerekli olan sermaye birikimini, gönüllü tasarruflarla sağlayabilmeleri 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 vermesi gerekir. Bu nedenle, “Kaynak ilkesi, gelişmekte olan ülkelerin bünyelerine uygun bir vergilendirme ilkesidir.” demek yerinde olur.<sup>17</sup>

Genel olarak kaynak devletler, ülkelerine yatırım yapan yabancı yatırımcılar üzerindeki 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.<sup>18</sup>

#### 1.4.2.2. Şahsilik İlkesi (Personality Principle)

Şahsilik ilkesi; devletlerin kendileriyle uyrukluk/tabiiyet ve ikametgâh ilişkisine giren kişileri, dünyanın her yerinden elde ettiği gelirler için vergilendirmesini ifade etmektedir. Şahsilik ilkesinin bu tanımında bu-

lunan uyrukluk/tabiiyet ve ikametgâh bağı ilkenin iki alt başlık halinde ele alınmasını gerektirmektedir.<sup>19</sup>

#### 1.4.2.2.1. Uyrukluk/Tabiiyet İlkesi (Nationality Principle)

Uyrukluk/tabiiyet ilkesinde, vatandaş hem uyruğunda olduğu ülke dahilinde elde ettiği gelirler için hem de yabancı ülkelere elde edilen gelirler için vergi ödemektedir. Bir devletin uyruğunda bulunan kişinin hem dahili hem de harici gelirlerini şahsilik ilkesi uyarınca vergilendirmesi UÇV'ye yol açacağından pek tercih edilmemektedir. Bu sistemin uygulanmasına ABD vergi sistemi örnek gösterilmektedir. ABD şahsilik ilkesini katı bir şekilde uyguladığından OECD'nin hazırladığı model vergi anlaşmalarının yükümlülüğe ilişkin maddelerine ihtirazi kayıt koymaktadır.<sup>20</sup>

#### 1.4.2.2.2. İkametgâh İlkesi (Residence Principle)

İkametgâh ilkesi, bir devletin ülkesel egemenliği altında ikamet eden kişilerin dünya çapındaki gelirlerini vergilendirmesidir. Bu ilke uyarınca kişinin ikametgâhının bulunduğu ülke devleti, o kişi üzerinde vergilendirme yetkisini kullanabilmektedir. Dolayısıyla, kilit kavram olan ikametgâhın ne olduğunun doğru saptanması gerekmektedir. Burada kastedilen kişinin mali ikametgâhıdır. Mali ikametgâh ile belirtilen kişinin oturma iradesinin yoğunlaştığı yerden ziyade vergilendirmeye esas ekonomik ilişkilerin yoğunlaştığı yerdir.<sup>21</sup>

#### 1.5. Türkiye'de Vergilendirme Yetkisini Sınırlanan Ülkeler

Türk vergi sisteminde uygulanmakta olan tüm vergiler için genel geçer kurallar koyan Vergi Usul Ka-

<sup>16</sup> Çubukçu, a.g.t., s. 34.

<sup>17</sup> Nazif Kocayusufpaşaoğlu, **Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları**, Maliye Enstitüsü Konferansları, Ankara: Ankara Üniversitesi SBF Yayınları, No:228, s.100.

<sup>18</sup> Semih Öz, **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart- 2005, s. 31; Çubukçu, a.g.t., s. 35.

<sup>19</sup> Bayar, a.g.e., s. 13.

<sup>20</sup> Bayar, a.g.e., s. 13-14.

<sup>21</sup> Bayar, a.g.e., s. 14.

nunu (VUK)<sup>22</sup>, vergilerin mülkiliği ve şahsiliği lehine bir tercih yapmamıştır. Dolayısıyla, konu her bir verginin kendi kanununda düzenlenmektedir.<sup>23</sup>

Türkiye’de mülkilik ilkesinin uygulandığı vergilere en net örnek emlak vergisidir. Emlak Vergisi Kanununun<sup>24</sup> 1’inci maddesi uyarınca Türkiye sınırları içinde bulunan binalar bina vergisine tabidir. Binanın Türkiye’de bulunuyor olması maliki açısından tek başına vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmektedir. Bina sahibinin vatandaş yada yabancı olmasının bir önemi bulunmamaktadır. Katma Değer Vergisi (KDV)<sup>25</sup>, mülkilik ilkesinin uygulandığı bir başka örnektir. KDV Kanununun (KDVK) 1’inci maddesi uyarınca Türkiye’de yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları vergiye tabi bulunmaktadır.<sup>26</sup> Bu bakımdan ihracatın KDV’den istisna tutulması yine mülkilik ilkesinin bir sonucudur.

Türkiye’de şahsilik ilkesi bağlamında Gelir Vergisi Kanununun<sup>27</sup> (GVK) tam mükellefiyeti düzenleyen maddeleri ikametgâh ve uyrukluk ilkeleri üzerine kuruludur. GVK’nın 3’üncü maddesi uyarınca Türkiye’de yerleşmiş olan kişilerin, Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden gelir vergisi alınır. GVK bu şekilde şahsilik ilkesinin alt ilkesi olan ikametgâh ilkesine işlerlik kazandırmakta ve bunu da tam mükellefiyet olarak tabir etmektedir.

GVK istisnai de olsa uyrukluk/tabiiyet ilkesine de yer vermektedir. GVK’nın 3/1-2 maddesi şahsilik ilkesinin uyrukluk/tabiiyet ilkesi çerçevesinde uygu-

lanacağı durumu açıklamaktadır. Buna göre; resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup, adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları tam mükellef olarak kabul edilecektir. Madde bu şekilde uyrukluk/tabiiyet ilkesini kabul etmekte, ancak ÇV olmaması için getirdiği parantez içi hükümle bu kişilerin buldukları yabancı memleketlerde gelir vergisi ödemeleri halinde Türkiye’de tekrar vergilendirilmeyeceğini ifade etmektedir.<sup>28</sup>

## 2. Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleyici Düzenlemeler

UÇV’nin giderilmesi; vergi gelirlerinin devletler arasında paylaşılması, vergi adaletini sağlaması, ayırmacılığı önlenmesi, ekonomik kalkınmayı ve gelişmeyi sağlaması gibi menfaatler sağlamaktadır. Bu kapsamda, devletlerin vergilendirme tekniğiyle ilgili aldığı tedbirler ve uluslararası anlaşmalarla alınan tedbirlerle UÇV önlenmeye çalışılmaktadır.<sup>29</sup>

UÇV’nin çözümünde ülkelerin sadece tek taraflı tedbirlere başvurması ancak dış ülkelere kapalı iktisadi sistemin benimsenmesi halinde mümkündür. Günümüzde ülkeler genellikle uluslararası ölçekte ortaya çıkan UÇV sorununun çözümünde tek taraflı tedbir ve araçları iç mevzuat hükümlerinin bir parçası olarak görmekte, vergi mevzuatlarının genel sistemi içerisinde bu müesseselere yer vermektedir. Dolayısıyla, UÇV’nin çözümünde genellikle çok taraflı tedbir ve araçlar kullanılmaktadır.<sup>30</sup>

### 2.1. Ulusal Düzenlemeler

UÇV’nin önlenmesine yönelik ulusal düzenlemeler temelde vergi tekniğine ilişkindir. Bunların başlıca

<sup>22</sup> 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 10/01/1961 tarihli 10703-10705 sayılı Resmî Gazete.

<sup>23</sup> Bayar, a.g.e., 15.

<sup>24</sup> 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 11/08/1970 tarihli 13576 sayılı Resmî Gazete.

<sup>25</sup> 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 02/11/1984 tarihli 18563 sayılı Resmî Gazete.

<sup>26</sup> Bayar, a.g.e., s. 12.

<sup>27</sup> 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 06/01/1961 tarihli 10700 sayılı Resmî Gazete.

<sup>28</sup> Bayar, a.g.e., s. 16-17.

<sup>29</sup> Bayar, a.g.e., 19.

<sup>30</sup> Başak, a.g.m.,s.59.

şekillerini; mahsup, istisna ve matrahtan indirim yöntemi oluşturmaktadır. Devletler bu yöntemleri duruma bağlı olarak uygulayabilmektedir.<sup>31</sup>

### 2.1.1. Mahsup Yöntemi (Foreign Tax Credit Method)

Bu yöneme göre; ikamet ülkesi, kaynak ülkede ödenen vergilerin mahsubuna izin vermektedir. Yerleşik olarak kabul edilen kişinin diğer ülkede elde ettiği gelire karşılık ödediği verginin mahsubu, anlaşma hükümleri gereği, yerleşik olarak kabul edildiği ülkede ödeyeceği vergi miktarına eşit olmakta; dolayısıyla mahsup edilen miktar diğer ülkede ödenen vergi miktarından fazla olmamaktadır. Mahsup yöntemi, tam mahsup ve kısmi mahsup yöntemi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Tam mahsup yönteminde kaynak ülkede ödenen vergilerin tamamı ikamet ülkesinde hesaplanan vergiden indirilirken kısmi mahsup yönteminde ise kaynak ülkede ödenen vergilerin bir kısmı vergiden indirilmektedir.<sup>32</sup>

Sonuç olarak mahsup yönteminde, *dış ülkede ödenen vergi dahili ülkede ödenecek vergiden* indirilmektedir. Dolayısıyla bu yöntemin temel sorunu, dış ülkede ödenen verginin dahili ülkede ödenen vergiden yüksek olma ihtimalinde, dış ülkede ödenen verginin tam olarak mahsup edilememesidir. Böylece dış ülkede yapılacak yatırımlar daha maliyetli olmaktadır. Bu yöntem, ABD de dahil olmak üzere birçok ülkenin vergi sisteminin UÇV'yi önlemeye yönelik temel yöntemi olarak bilinmektedir.<sup>33</sup>

### 2.1.2. İstisna Yöntemi (Exemption Method)

Bu yöneme uyarınca; *yabancı ülkede elde edilen gelirler dahili ülkede vergi istisnası kapsamında kal-*

maktadır. Bu şekilde dahili ülke, dış ülkelerde elde edilen gelirlerden vazgeçmekte ve vergilendirme yetkisini kendi iradesi ile sınırlandırmaktadır.<sup>34</sup> Mahsup yönteminde konu verginin kendisi iken istisna yönteminde konu vergi matrahtır.<sup>35</sup>

Bu yöntem de pek çok ülke tarafından uygulanmakla beraber bazı sakıncalar içermektedir. Dahili ülkedeki yatırımcılar bu yöntem sayesinde yatırımlarını dış ülkelere çekmekte ve dış ülkede ödedikleri vergi için dahili ülkede vergi ödememektedir. Bu durum, özellikle çok düşük oranlı vergilerin uygulandığı ülkelere yatırım yapmayı özendirilmekte ve zararlı vergi rekabetine yol açmaktadır.<sup>36</sup>

### 2.1.3. Matrahtan İndirim Yöntemi (Deduction Method)

UÇV'nin önlenmesi konusunda mahsup ve istisna yöntemi kadar yaygın olmayan, ancak uygulamada kullanılan bir diğer yöntem de matrahtan indirimdir. Gelir ve servet vergilerinde bir kişi yurt içi ve yurt dışı gelirleri toplamı üzerinden yurt içinde yani ikamet ülkesinde vergilendirmeye tabi tutulacaksa kaynak ülkede ödenen vergilerin yurt içi ve yurt dışı kazançlar toplamından indirilmesi öngörülmektedir.<sup>37</sup> Bu yöneme göre; *yabancı ülkede ödenen vergi dahili ülkede belirlenen matrahtan* indirilmektedir. Dolayısıyla, yabancı ülkede ödenen vergi adeta bir maliyet unsuru gibi değerlendirilmektedir.<sup>38</sup>

UÇV'yi önlemede matrahtan indirim yöntemi iki açıdan eleştirilmektedir. Birinci eleştiride, ülkedeki iç yatırımların oldukça lehine bir durum yaratarak vergi tarafsızlığına engel olduğu ileri sürülmektedir.

<sup>34</sup> Bayar, a.g.e., s. 20.

<sup>35</sup> Ferhan Berkay ve Ramazan Armağan, **Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi**, Vizyoner Dergisi, Sayı: 5, 2011, s. 92.

<sup>36</sup> Bayar, a.g.e., s. 20-21.

<sup>37</sup> Öz ve Çavdar, a.g.m., s. 51-66.

<sup>38</sup> Bayar, a.g.e., s. 20.

<sup>31</sup> Bayar, a.g.e., s. 19-20.

<sup>32</sup> Ersan Öz ve Fatih Çavdar, **Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine Yönelik OECD ve Türkiye Uygulamaları**, Vergi Dünyası, Sayı: 371., Temmuz-2012, s. 51, 66.

<sup>33</sup> Bayar, a.g.e., s. 20.

İkinci eleştiride ise UÇV'yi tam olarak engelleyemediği yönündedir. Çünkü bu yöntem uyarınca dış ülkede tespit edilen matrah değil, ödenen vergi dahilii ülkedeki matrahtan indirilmektedir. Dolayısıyla, bu yöntemi kullanabilen yükümlü açısından ÇV giderilmemiş olmakta, sadece etkisi azaltılmaktadır.<sup>39</sup>

## 2.2. Uluslararası Düzenlemeler

UÇV'nin önlenmesi için geliştirilen ulusal yöntemler yetersiz kalmaktadır. Çünkü bu durum aslında UÇV'nin birden fazla ülkenin vergilendirme yetkisini ilgilendirmesinin bir sonucudur. Dolayısıyla, uluslararası yöntemlerin kullanılması kaçınılmaz olmaktadır.<sup>40</sup>

### 2.2.1. İki Taraflı Vergi Anlaşması (Bilateral Tax Agreement)

UÇV, iki devletin vergilendirme yetkilerinin çatışması neticesinde ortaya çıktığından, sorunun çözümü için bu devletlerin vergilendirme yetkilerini karşılıklı olarak sınırlandırması gerekmektedir. Bu da ancak iki taraflı uluslararası anlaşma ile mümkün olabilmektedir. İlk modern UÇV anlaşmasının 1899 yılında Avusturya-Macaristan İmparatorluğu ile Prusya arasında yapıldığı kabul edilir.<sup>41</sup>

Bugüne kadar bir çok ülke kendi model vergi anlaşmasını hazırlamış olmakla birlikte genel olarak itibar edilen model anlaşma türü OECD modelidir. 2006 yılı itibarıyla dünyada 200 ülke tarafından imzalanan 2000 civarında anlaşma yürürlükte olup, bunlar ülkelerin hukuk sistemlerinin ve uluslararası hukukun vazgeçilmez parçaları olmuştur.<sup>42</sup>

Türkiye'nin 21.01.2016 tarihi itibarıyla imzaladığı ve yürürlükte bulunan UÇV anlaşması sayısı 82'dir.

Türkiye ilk ÇVÖA'yı Avusturya ile 03.11.1970 tarihinde imzalamış, anlaşma 24.09.1973 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Türkiye en son ÇVÖA'yı ise Kosova ile 10.09.2012 tarihinde imzalamış, anlaşma 15.10.2015 tarihinde yürürlüğe girmiştir.<sup>43</sup>

### 2.2.2. Çok Taraflı Vergi Anlaşması (Multilateral Tax Agreement)

Devletlerin genel kabul gösterdiği OECD model vergi anlaşmalarının yanı sıra çok taraflı vergi anlaşmalarına da rastlanmaktadır. Çok taraflı vergi anlaşmalarına ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir.<sup>44</sup>

\*İskandinav Ülkeleri Çok Taraflı Vergi Anlaşması (1971): İsveç, Norveç, Finlandiya, Danimarka, İzlanda

\*OCAM Çok Taraflı Vergi Anlaşması (1971): Benin, Burkina Faso, Orta Afrika, Togo Cumhuriyeti, Fildişi Sahili, Gabon, Morityus, Nijerya, Ruanda, Senegal

\*Arab Çok Taraflı Vergi Anlaşması (1973): Mısır, Irak, Ürdün, Kuveyt, Sudan, Suriye, Yemen

\*Orta Amerika Ülkeleri Çok Taraflı Vergi Anlaşması (1983): Bolivya, Şili, Kolombiya, Ekvador, Peru, Venezuela

Çok taraflı vergi anlaşmalarının sınırlı kalmasının temel nedeni çatışan vergilendirme yetkilerinin uzlaşmasındaki zorluktur. Devletlerin vergilendirme yetkilerine dayanarak oluşturdukları vergi sistemleri karmaşık farklılıkları barındırmaktadır. Her bir ülkenin kendi ekonomik, sosyal ve mali yapısını çok taraflı bir metinde uzlaştırmak çok zor gözükmektedir. Devletler, iki taraflı vergi anlaşmalarını dahi aynı sebepten dolayı çok uzun müzakereler neticesinde imzalayabilmektedir. Mevcut çok taraflı vergi anlaşmalarına bakıldığında her bir anlaşmanın akıt

<sup>39</sup> Bayar, a.g.e., s. 20.

<sup>40</sup> Bayar, a.g.e., s. 22.

<sup>41</sup> Bayar, a.g.e., s. 22.

<sup>42</sup> Bayar, a.g.e., s. 24.

<sup>43</sup> [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi\\_mevzuat/VERGIAN-LASMALIST.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat/VERGIAN-LASMALIST.htm), 10/06/2017.

<sup>44</sup> Bayar, a.g.e., s. 24; Öz ve Çavdar, a.g.m., s. 51-66.



devletlerinin benzer kalkınmışlık düzeyine, ekonomik, kültürel ve sosyal yapılara sahip oldukları görülmektedir.<sup>45</sup>

### 2.3. Karşı Düzeltmeler (Corelative Adjustments)

Karşı düzeltmeler, transfer fiyatlandırması konusunda yaşanan UÇV ile ilgili kullanılan bir terimdir. Transfer fiyatlandırması nedeniyle ilave vergi yükü ile karşılaşan mükellefler, UÇV'nin giderilmesi bakımından, diğer ülkede ödediği verginin kaldırılmasını yada ödediği vergiden UÇV oranında bir indirim yapılmasını talep edebilmektedir.<sup>46</sup>

### 2.4. Güvenli Limanlar (Safe Harbours)

Güvenli liman; belirlenmiş mükellef gurupları yada işlemler için bir transfer fiyatlandırması rejimi olup, gerekli şartları taşıyan mükellefler için bir takım transfer fiyatlandırması yükümlüklerinden muafiyet sağlamaktadır.<sup>47</sup> Güvenli liman uygulaması ile vergi idareleri sınırlı denetim kaynaklarını küçük mükelleflerde ve düşük riskli olaylardan daha karmaşık ve yüksek riskli olaylara kaydırabilmektedir. Ayrıca mükellefler belgelendirme ile ilgili mali külfetten kurtulmakta ve beyannamelerini daha emin olarak verebilmektedir.<sup>48</sup>

Güvenli liman uygulaması ile ilgili en önemli çekincelerden biri de UÇV riskidir. Eğer bir ülke vergi gelirlerini arttırmak için güvenli liman parametrelerini emsal fiyatların üstünde yada altında belirlerse, bu durum mükellefin vergi denetiminden kaçınmak için ilişkili işlemlerde uygulayacakları fiyatlarını buna göre değiştirmesine yol açabilecektir. Bu etki güvenli liman uygulaması yapan ülkenin yüksek tutarlı vergi cezaları koymasına halinde daha da büyük ola-

bilecektir. Güvenli liman uygulaması nedeniyle UÇV yada çifte "hiç vergilendirmeme" problemlerinin çıkmasının güvenli liman uygulamasının ikili yada çok taraflı uygulanması halinde büyük oranda önüne geçilebileceğinin de göz önüne alınması gerekmektedir. Bu durumda iki yada daha fazla ülke bir anlaşma ile güvenli liman uygulamasından yararlanacak mükellef yada işlemleri ve fiyatlama kriterlerini bir anlaşma ile belirleyecektir. Böylece anılan ülkelerdeki mükellefler anlaşma kapsamındaki işlemlerin sonuçlarını vergi idarelerine beyan edecektir.<sup>49</sup>

## Sonuç

UÇV; iki veya daha fazla devletin, aynı vergi yükümlüsünü, aynı vergi konusu ile bağlantılı olarak, aynı vergilendirme dönemi için benzer vergilerle vergilendirmesi şeklinde ifade edilmektedir. UÇV, küreselleşen dünya ticaretiyle birlikte ekonomik nedenlerle ortaya çıkmasına karşın, esasen ülkelerin egemenlik hakkı uyarınca vergilendirme yetkisine dayalı olarak ekonomik faaliyetleri vergilendirmek istemesinden kaynaklanmaktadır.

Vergilendirme yetkisini sınırlandıran temel ilkeler kanunlarla saptanmaktadır. Bu ilkeler bir anlamda ülkelerin vergisel sınırlarına ilişkin ölçüt normlar getirmektedir. Bu ilkeler, mülklik ve şahsilik ilkesi olarak iki gruba ayrılmakta, şahsilik ilkesi de tabiiyet ve ikamet ilkeleri olmak üzere iki alt başlıkta değerlendirilmektedir. Bu ilkelerin devletlerin vergi sistemleri içerisindeki ağırlığı ve uygulanış tarzı, vergilendirme yetkisinin sınırını çizmeleri bakımından UÇV'nin de temel sebebini oluşturmaktadır.

UÇV'nin giderilmesi; vergi gelirlerini devletler arasında paylaşması, vergi adaletini sağlaması, ayrımcılığı önlenmesi, ekonomik kalkınmayı ve gelişmeyi sağlaması gibi menfaatler sağlamaktadır. Bu

<sup>45</sup> Bayar, a.g.e., s. 24.

<sup>46</sup> <https://www.oecd.org/ctp/dispute/36249394.pdf>, 10/06/2017.

<sup>47</sup> Metin Duran, **Güvenli Limanlar**, 2014, <http://www.metinduran.com/Sayfa-Detay.aspx?USTID=86&ID=88>, 10/06/2017.

<sup>48</sup> Duran, a.g.m.

<sup>49</sup> Duran, a.g.m.

kapsamda, vergilendirme tekniğiyle ilgili alınan tedbirler ve uluslararası anlaşmalarla alınan tedbirler ile UÇV önlenmeye çalışılmaktadır. UÇV'nin önlenmesine yönelik ulusal düzenlemeler temelde vergi tekniğine ilişkindir. Bunların başlıca şekillerini; mahsup, istisna ve matrahtan indirim yöntemi oluşturmaktadır. UÇV'nin önlenmesi amacıyla geliştirilen ulusal yöntemler yetersiz kalmaktadır. Çünkü bu durum aslında UÇV'nin birden fazla ülkenin vergilendirme yetkisini ilgilendirmesinin bir sonucudur. Dolayısıyla, sorunun çözümünde uluslararası yöntemlerin kullanılması kaçınılmaz hale gelmektedir. Bu bakımdan, ülkeler imzaladıkları iki ve/veya çok taraflı vergi anlaşmaları ile UÇV'nin giderilmesine çalışmaktadır. Transfer fiyatlandırması bağlamında karşı düzeltme ve güvenli liman uygulaması da bu konudaki diğer çözüm yollarını oluşturmaktadır.

Küreselleşen dünya ticaretiyle birlikte ortaya çıkan UÇV sorunu zaman içerisinde muhtelif düzenlemeler ile önlenmeye çalışılsa da tam olarak engellenememiştir. Bu durumun en önemli sebebi dünya ticaretinde söz sahibi olan ülkeler ile çokuluslu şirketler arasındaki çıkar çatışmasıdır. Çünkü ödenen verginin asgarileştirilmesi çokuluslu şirketlerin uluslararası alandaki rekabet gücünü arttıran önemli bir etmendir. Dolayısıyla, ülkeler ile çokuluslu şirketler arasındaki vergisel menfaat çatışması devam ettikçe UÇV'nin de küreselleşme ile birlikte farklı şekillerde bir sorun olarak devam edeceği değerlendirilmektedir.

## Kaynakça

- Berkay, Ferhan ve Armağan, Ramazan (2011), Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi, *Vizyoner Dergisi*, Sayı: 5.
- Çubukçu, Murat (2006), *Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu*, İstanbul: İstanbul Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
- Duran, Metin (2014, Haziran), *Güvenli Limanlar*, <<http://www.metinduran.com/SayfaDetay.aspx?USTID=86&ID=88>>, 10/06/2017.
- Kocayusufpaşaoğlu, Nazif (1967), *Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları*, Maliye Enstitüsü Konferansları, Ankara: Ankara Üniversitesi SBF Yayınları, No: 228.
- Öncel, Mualla, Kumrulu, Ahmet ve Çağan, Nami (1998), *Vergi Hukuku*, 6. bsk., Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öz, Ersan ve Çavdar, Fatih (2012, Temmuz), *Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine Yönelik OECD ve Türkiye Uygulamaları*, *Vergi Dünyası*, Sayı: 371.
- Öz, Semih (2005, Mart), *Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Tuncer, Selahattin (1974), *Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları*, Ankara: Sevinç Matbaası.
- Uluatam, Özhan ve Methibay, Yaşar (2001), *Vergi Hukuku*, 5. bsk., Ankara: İmaj Yayınevi.
- <[http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi\\_mevzuat/vergianlasmalist.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat/vergianlasmalist.htm)> 10/06/2017.
- <<https://www.oecd.org/ctp/dispute/36249394.pdf>>, 10/06/2017.
- 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 11/08/1970 tarihli 13576 sayılı Resmi Gazete.
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 06/01/1961 tarihli 10700 sayılı Resmi Gazete.
- 3065 sayılı KDV Kanunu, 02/11/1984 tarihli 18563 sayılı Resmi Gazete.
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 10/01/1961 tarihli 10703-10705 sayılı Resmi Gazete.
- Başak, Levent (2005, Temmuz), *Çifte veya Mükerrer Vergileme Problemini Ortadan Kaldıran Ulusal ve Uluslararası Araç ve Tedbirler*, *Vergi Sorunları*, Sayı: 202.
- Bayar, İbrahim Nihat (2006), *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi*, 1. bsk. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.