



**Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Modelleri ve
Türkiye'nin Model Yaklaşımı
International Double Taxation Prevention Agreement Models and
Turkey Model Approach**

Uğur KIZILGÜL

Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Uluslararası İlişkiler Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Öğrencisi, ugur.kizilgul@ogr.sakarya.edu.tr

Furkan BEŞEL

Doç. Dr., Sakarya Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi, Maliye Bölümü, fbesel@sakarya.edu.tr

MAKALE BİLGİSİ

Makale Geçmişi:
Geliş: 23 Ekim 2019
Düzeltilme Geliş: 28 Ekim 2019
Kabul: 6 Kasım 2019

Anahtar Kelimeler:
Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları, OECD Modeli, BM Modeli, Türkiye Modeli.

© 2019 PESA Tüm hakları saklıdır

ÖZET

Küreselleşme süreciyle beraber dünya da ekonomi ve ticaret alanında önemli gelişmeler yaşanmıştır. Yaşanan bu gelişmelerle birlikte ülkeler arasında çifte vergilendirme sorunu ortaya çıkmış, bu sorunun çözümü için çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları imzalanmıştır. Her geçen gün sayısı ve önemi daha da artmakta olan vergi anlaşmaları uluslararası kuruluşlar tarafından da gündeme alınmış ve anlaşmalarla ilgili OECD ve BM Modelleri geliştirilmiştir. Türkiye bu model anlaşmalarının her zaman menfaatine olmaması gerekçesiyle, kendi model vergi anlaşmasını geliştirmiştir. Bu çalışmayla, öncelikle günümüzde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının önemine değinilecek, daha sonra uluslararası kuruluşlar OECD ve BM tarafından geliştirilen Model Anlaşmalar ele alınacak, son olarak Türkiye'nin Model Anlaşmalar konusundaki tutumu ve kendi çıkarları doğrultusunda geliştirmiş olduğu Türkiye Modeline ilişkin değerlendirmeler yapılacaktır.

ARTICLE INFO

Article History:
Received: 23 October 2019
Received in revised form: 28 October 2019
Accepted: 6 November 2019

Keywords:
Double Taxation Agreements, OECD Model, Model UN, Turkey Model.

© 2019 PESA All rights reserved

ABSTRACT

Along with the globalization process, important developments have been experienced in the economy and trade in the world. As a result of these developments, the problem of double taxation has emerged among the countries and agreements to prevent double taxation have been signed for the solution of this problem. Tax agreements, which are increasing in number and importance day by day, have been brought to the agenda by international organizations and OECD and UN Models have been developed. Turkey on the grounds that the benefit of this model is always agreement, has developed its own model tax treaty. In this study, first of today it will be referred to the importance of avoiding double taxation agreement, then the international organizations OECD and developed by the UN Model Treaty will be discussed, and finally stance on Turkey's Model Agreement and which was developed in line with their own interests assessments regarding Turkey Model will be made.

GİRİŞ

Küreselleşme süreciyle birlikte ülkeler arasında ticari sınırlarının önündeki engeller ortadan kalkmış, sermaye, emek ve teknolojinin ülkeler arasındaki dolaşımı hızla artarak uluslararası bir boyut kazanmış, çok uluslu şirketler dünya çapında faaliyette bulunmaya başlamış, ekonomi alanında önemli gelişmeler yaşanmıştır. Yaşanan bu gelişmeler, vergiyi doğuran olayın farklı ülke sınırları içerisinde gerçekleşmesine ve uluslararası emek, sermaye ve benzeri ekonomik faaliyetlerin vergilendirilmesi ile ilgili sorunların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Kişi ve kurumların uluslararası ekonomik faaliyetlerde bulunmaları, devletlerin egemenlik gücünün göstergelerinden birisi olan vergilendirme yetkilerinin ve bu yetkilerin dayanağı olan ilkelerin uluslararası hukuk çerçevesinde şekillenmesine yol açmıştır.

Birden çok devletin egemenlik gücüne dayanarak vergilendirme yetkilerini kullanmaları, çeşitli ilkeler kapsamında vergiyi doğuran olayı, verginin konusunu, kapsamını ve mükellefini tanımlayarak vergiye tabi tutmaları halinde, aynı mükellefin birden çok ülke tarafından vergilendirilmesi söz konusu olabilmektedir. Birden fazla devlete ait vergilendirme yetkisinin çakışması veya aynı yetkinin birden fazla kullanılması sebebiyle, aynı vergi yükümlüsü veya aynı vergi konusu üzerinden aynı vergilendirme dönemi içinde birden fazla vergi alınması uluslararası çifte vergilendirme sorununu ifade eder. Çifte vergilendirme, günümüzde sadece ülkelerin bağımsız bir mali sorunu olmaktan çıkmış, ulusal vergi politikalarını sınırlandıran ve küreselleşme sürecini önemli ölçüde etkileyen uluslararası bir sorun haline almıştır. Uluslararası çifte vergilendirme, vergi adaletine ters düşme, ödeme gücüne göre vergileme ilkesine aykırılık teşkil etme, rekabeti ve uluslararası ekonomik faaliyetleri olumsuz yönde etkileme gibi niteliklere sahip olması nedenleriyle devletler açısından önlenmesi gerekli olan bir olgu haline gelmiştir (Tekin, 2009:75). Günümüze kadar çifte vergilendirmeyi önleme veya ortadan kaldırmada kullanılan en etkili yöntemin uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının yapılması olduğunu söylemek mümkündür.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile gelirin, ikamet veya kaynak ülkelerden yalnızca birinde vergiye tabi tutulması veya vergilendirme hakkının ülkeler arasında paylaşılması hususunda düzenlemeler yer almakta, bu yöntemle gelir unsurlarının her iki ülkede birden vergilendirmesinin önüne geçilmesi amaçlanmaktadır (Aydın, 2010:63). Yapılan uluslararası vergi anlaşmalarında, her devletin kendi ulusal çıkarlarını en üst seviyede sağlamak amacıyla pazarlık güçlerini ve uluslararası alandaki etkilerini kullanarak metinlere kendi lehlerine olan hükümler koymak eğiliminde olmaları ise, bu anlaşmalarla ilgili devletler arasında sorunların yaşanmasına ve bazı hallerde akit devletlerin sorunların çözümü noktasında farklı uygulamalara yönelmesine sebebiyet vermiştir.

Uluslararası kuruluşlar, bu anlaşmalarla ilgili ülkeler arasında yaşanan sorunların çözümü noktasında, bütün devletlerin kabul edip benimseyebileceği anlaşma metinlerinin hazırlanması ve bu anlaşmalarda belirli standartların sağlanması için bir takım çalışmalar yapmışlardır. Bu çalışmalar neticesinde, OECD ve BM tarafından çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma modelleri geliştirilmiştir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları konusunda geliştirilen modeller sayesinde, uluslararası kuruluşlar tarafından hazırlanan standart metinler üzerinden değerlendirmeler yapılarak, vergi anlaşmalarının daha kolay bir şekilde imzalanması sağlanmaktadır. Böylece ülkelerle teker teker tüm anlaşma maddelerini tespit etmek ve düzenlemek gibi işlerle uğraşılmasının önüne geçilmiş olacaktır (Karabulut, 2014:90).

Model anlaşmalar, devletlerin belirli konularda bir araya gelmelerini sağlayan, ilke, tanım, yöntem ve yorum bakımından tek çeşit kurallar koyan ve bağlayıcılığı bulunmayan, uluslararası metinler olarak tanımlanmaktadır (Yaltı Soydan, 1995:43). Model Anlaşmalar konusunda tarihsel süreç içerisinde ilk olarak OECD tarafından çalışmalar yapılmış ve OECD Model Anlaşması geliştirilmiştir. Ancak OECD modeldeki bir takım düzenlemelerin gelişmekte olan ülkeler aleyhine olması, buna alternatif olarak BM Model Anlaşması'nın geliştirilmesine neden olmuştur (Karabulut, 2014:90). Uluslararası kuruluşlar tarafından geliştirilen bu model anlaşmalar, üye devletlerin kendi aralarında imzalayacakları anlaşmalarda yol gösterici bir rehber mahiyetinde olup, bu açıdan herhangi bir bağlayıcılıkları bulunmamaktadır. Bu anlaşma modelleri genel olarak gelir ve servet unsurları üzerinden alınan vergilerde ülkelerin

vergilendirme yetkilerinin çatışması halinde vergilendirme hakkının hangi ülkeye ait olacağını veya ülkeler arasında ne ölçüde paylaşılacağını göstermektedir. OECD Modeli, vergilendirme yetkisinin genel olarak mükellefin ikametgâhının bulunduğu yer ülkesine ait olacağını benimseyen yerleşim yeri ilkesini kabul etmiş, kaynak ilkesine göre vergilendirme ise bu modelin istisnasını oluşturmuştur. BM Modeli ise, genel olarak OECD Modelinin esasları kabul edilmiş olmakla birlikte, daha çok gelirin doğduğu ülkenin vergilendirme yetkisine ağırlık veren kaynak ilkesini benimsemiştir (Bahar, 2008:34-37). Bu bağlamda, dünyada küreselleşme süreciyle birlikte ekonomi ve ticari alanda yaşanan gelişmelerde dikkate alındığında OECD Model Anlaşmalarının sermaye ihraç eden, gelişmiş ülkeler lehine, BM Model Anlaşmalarının ise sermaye ithal eden, gelişmekte olan ülkeler lehine sonuçlar doğuracağı söylenebilir.

Günümüze kadar birçok kez revize edilen Model Anlaşmaların çifte vergilendirmeyi önlemek için, devletlerin vergilendirme yetkilerini sınırlandırmak veya belli bağlama noktaları esas alınmak suretiyle bu yetkileri paylaşmak suretiyle çözüm bulunmaya çalışıldığı görülmektedir. Model Anlaşmalarda devletlere taraf oldukları vergi anlaşmalarının maddelerine uluslararası hukuktan doğan çekince koyma veya anlaşma maddeleri yorum beyanlarında bulunma gibi haklar tanınmıştır. Taraf devletler kendi lehine olmayan bazı model anlaşma hükümlerine çekince koymuşlar veya yorum beyanlarında bulunmuşlardır. Çifte vergilendirmeyi önleme konusunda uluslararası kuruluşlar tarafından geliştirilen Model Anlaşmaların bazı ülkeler aleyhine sonuçlar doğurması ve soruna kesin bir çözüm sağlanamaması nedenleriyle bir takım ülkeler kendi model anlaşmalarını geliştirmişlerdir.

Çifte vergilendirme sorunu, uluslararası alanda olduğu gibi, Türkiye'de de önemli bir vergilendirme sorunu olarak görülmüştür. Türkiye sorunun çözümüyle ilgili uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları imzalama konusunda ilk zamanlar çekimser kalsa da, 1980'li yıllardan sonra bu konudaki tavrı değişmiş ve bu konudaki tüm çalışmalara katılarak uluslararası vergi anlaşmalarını imzalama yoluna gitmiştir. Türkiye özellikle OECD'nin yapmış olduğu çalışmalara katılmış ve yapmış olduğu vergi anlaşmalarında genel olarak OECD Model Anlaşmasını benimsemiş olsa da, OECD Model Anlaşmasının bazı hükümlerinin aleyhine olması sebebiyle BM Model Anlaşmasının da bazı hükümlerini esas almak suretiyle kendi modelini geliştirmiştir (Uluatam ve Methibay, 2001:68). Türkiye'nin geliştirmiş olduğu model, OECD Modelinde ikametgâh devletinin vergilendirme yetkisine dayanan çeşitli gelirlerin kaynak devleti tarafından vergilendirilmesini temel alan bir modeldir. Türkiye'nin koşullarına uygun olarak oluşturulan model, gelirin mümkün olduğu ölçüde doğduğu ülkede vergilendirilmesini öngörmektedir.

Bu çalışmada yerli ve yabancı literatür taraması yapılarak, uluslararası çifte vergilendirme sorununun çözümü noktasında uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının önemine vurgu yapılmış, uluslararası örgütler tarafından geliştirilen OECD ve BM Model Vergi Anlaşmaları ele alınıp incelenerek karşılaştırılması yapılmıştır. Son olarak Türkiye'nin model anlaşmalar konusundaki yaklaşımından bahsedilmiş ve geliştirilen Türkiye Modeli hakkında değerlendirmeler yapılmıştır.

1. Model Vergi Anlaşmaları ve Tarihsel Gelişim Süreci

Model anlaşmalar, devletlerin belirli konularda bir araya gelmelerini sağlayan, ilke, tanım, yöntem ve yorum bakımından tek çeşit kurallar koyan ve bağlayıcılığı bulunmayan, uluslararası metinler olarak tanımlanabilir (Yaltı Soydan, 1995:43). Model anlaşmalar, uygulama esnekliğine sahip olup, devletlerarasındaki görüşme sürelerini kısaltmakta, anlaşmanın imzalanmasını kolaylaştırmakta, ülkeler arasında mevzuat ve uygulama bakımından bütünlük sağlamaktadırlar. Bu anlaşmaların bağlayıcılığı bulunmamakta, tavsiye niteliği ile yol gösterici ve aydınlatıcı bir araç olma özellikleri ağır basmaktadır (Demirağ, 1991: 126). Model anlaşmalar birer özel şekle tabi anlaşmalar niteliğinde olup, bu anlaşmalar için önce taslak hazırlanıp bu taslaklar üzerinden müzakereler yönetilmektedir. Taraf devletler, modele ekler koyabilmekte veya anlaşmaya şerhler düşebilmektedirler (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2016:339). Model Anlaşmaların bağlayıcılığı taraf devletlerce imza altına alınmalarına dayanmakla beraber, bazı durumlarda taraf devletlerin özel durumlarına göre, genelde model anlaşmaları esas alarak belli hükümler üzerinde değişiklikler yaptığı görülmektedir. Model

anlaşmalarıyla, uluslararası kabul görmüş vergi normları ile devletlerin örtüşen vergilendirme yetkilerinden dolayı ortaya çıkan bir takım sorunların çözümünü hedeflenmektedir (Rohatgı, 2005:68). Özellikle uluslararası kuruluşların çalışmalarıyla, iki veya çok taraflı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında yaşanan bu gibi sorunların giderilmesi maksadıyla, ortak bir yöntemin izlenmesi ihtiyacı sonucunda model anlaşmalar geliştirilmiştir (Egeli ve Özcan, 2014:82). Model Vergi Anlaşmaları, devletlerden birinin vergilendirme yetkisini sınırlandırırken diğerinin vergilendirme yetkisini kabul etmekte ya da vergilendirme yetkisini bağlanma noktaları esasında devletlerarasında paylaşmaktada olduğundan, bunların felsefesini de, vergilendirme yetkisinin hangi devlete bağlandığına ilişkin kurallar oluşturmaktadır (Yaltı Soydan, 1995:44).

Tarihsel süreç içerisinde, model anlaşmalar konusunda ilk çalışmalar, Milletler Cemiyeti çatısı altında I. Dünya Savaşı sonrasında 1921 yılında başlamış, bu çalışmayı 1928 tarihli ilk Örnek Vergi Anlaşmasının hazırlanması izlemiştir, bunun ardından da 1943 tarihli Meksika ve 1946 tarihli Londra Örnek Vergi Anlaşmalarının yapıldığı görülmüştür. İkinci Dünya Savaşı sonrasında ise, OECD Mali Komitesi çifte vergilendirmenin önlenmesi ve Avrupa Ülkeleri arasında imzalanacak vergi anlaşmalarının belli bir standart çerçevesinde olabildiğini sağlamak amacıyla 1956 yılında çalışmalara başlamıştır. Bu çalışmalar neticesinde, 1963 tarihli “Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine İlişkin Anlaşma Taslağı” oluşturulmuştur (Balci, 2003). OECD tarafından çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları modeli geliştirilmiştir. Çifte vergilendirme sorununun hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerin problemi olması sebebiyle OECD Modeli dışında çeşitli anlaşma modelleri de geliştirilmiştir. OECD Modelindeki bazı maddelerin gelişmekte olan ülkeler aleyhine olması, 1980 yılında BM Modelinin ortaya çıkmasına neden olmuştur (Karabulut, 2014:90). BM tarafından yayımlanan model 1992, 1995 ve 1997 yıllarında güncellenerek, 1999 yılında “BM Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında Çifte Vergilendirme Anlaşma Modeli” olarak son halini almış, 2001 yılına kadar varlığını devam ettirmiş, 2001 yılında ise yeni bir model hazırlanarak yürürlüğe girmiştir (Altaş, 2010:63). BM Modelinde son olarak 2011 yılında revizyon yapılmıştır (Karabulut, 2014:92). OECD Model Anlaşmasında da ekonomi ve ticaret alanında yaşanan gelişmeler dikkate alınarak günümüze kadar birçok kez revizyon yapılmıştır. (Ferhatoğlu, 2010:26). OECD Modelinde 1977, 1992, 2010 ve son olarak 2014 ve 2017 yıllarında revizyona gidilmiştir. Değişen koşullara bağlı olarak, revize edilen OECD Vergi Anlaşması Modelinin en son hali 21 Kasım 2017 tarihinde OECD Konseyinde onaylanmıştır. Böylece, 1992 senesinde ilk hali yayınlanan OECD Modelinin en son şekli de Uluslararası Vergi Hukukuna kazandırılmıştır. 2017 yılında Model üzerinde gerçekleştirilen değişikliğin büyük bir bölümünü, OECD G20 “Matrah Aşındırma ve Kar Aktarma Projesi” ve bu projenin bazı eylem planlarına ilişkin 2015 senesinde kabul edilen nihai raporlarının uygulamaya konulması oluşturmaktadır (Semercigil, 2017).

2. OECD Modeli

OECD Model Anlaşması esasında yalnızca, OECD üyesi ülkelerin kendi aralarında yapacakları vergi anlaşmalarına ortam sağlama amacını taşısa da, anlaşmanın uygulamada başarılı olması nedeniyle bu metinler, OECD üyesi devletlerin diğer devletlerle yapmış oldukları vergi anlaşmalarına ve OECD üyesi bulunmayan devletlerin yaptıkları vergi anlaşmalarında esas alınmıştır (Nazal, 2008:84). Bu durum, OECD üyesi olmayan ülkelerinde OECD bünyesinde bu konuda yapılan çalışmalara gözlemci olarak katılmaları ve katkıda bulunmalarına olanak sağlamıştır (Balci, 2003:15). Günümüzde dünya üzerinde imzalanan vergi anlaşmalarında %70-80 gibi büyük bir oranda OECD Modelinin esas alındığı bilinmektedir (Başok, 2016:49).

Asıl amacı çifte vergilendirmeyi önlemek olan OECD Model Anlaşması gelir ve servet üzerinden alınan vergileri yani “dolaysız vergileri” kapsamaktadır. Vergi Anlaşmalarında asıl amaç olan uluslararası hukuksal çifte vergilendirmeyi önlemek, mükellefin akit ülkelerden yalnızca birinde vergilendirilmesi ile mümkündür. Bu bakımdan mükellefin yurt dışı gelir unsurları ile ilgili olarak ya geliri elde ettiği kaynak ülkede, ya da tam mükellef olarak yerleşmiş olduğu ikamet ülkesinde vergilendirilmesi gerekmektedir. OECD Modeli, kural olarak mükellefin yabancı ülkede elde ettiği kazanç unsurlarının da ikamet devletinde vergilendirilmesi yaklaşımını kabul etmiştir (Balci, 2003:18). Yani OECD Modelinin esasını

yerleşim yeri ilkesi oluşturmaktadır. Bu ilkenin kabul edilmiş olması, az gelişmiş devletlerin aleyhine sonuçlara yol açabilmektedir. Nitekim yerleşim yeri ilkesi benimsendiği zaman, vergilemede anapara sahibinin yerleşim yerinin olduğu devlete öncelik verilmekte, anaparanın yatırıldığı ve kazancın elde edildiği kaynak devlet ise bundan sınırlı bir şekilde faydalanabilmektedir. Bu durum, gelişmiş ülkelerle gelişmekte olan ülkeler arasında yapılacak olan vergi anlaşmalarında özellikle taraf devletlerin ekonomik çıkarlarını olması gerektiği gibi koruyamadığını ve OECD model anlaşmasının gelişmiş ülkeler açısından daha yararlı olduğunu göstermektedir (Tuncer, 1974:137). Bu bağlamda, OECD Modeli tek yönlü olduğu gerekçesi ile eleştiri konusu yapılmaktadır (Yaltı Soydan, 1995:44). Vergi anlaşmaları hukuku gelişim sürecine öncülük eden OECD Modelinin, Türkiye'nin imzaladığı vergi anlaşmalarının büyük çoğunluğunda da esas alındığı görülmektedir.

OECD Modeli, genel olarak Model kapsamındaki gelir unsurlarının vergilendirilmesinde, ilgili gelir unsurunu elde eden kişinin mukimi olduğu devlete sınırsız vergilendirme hakkı tanımaktadır. Örneğin Modelin faiz gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin 11'inci maddesine göre, faizi elde edenin mukimi olduğu devletin vergilendirme hakkı sınırsızdır. Buna karşın faizi ödeyenin mukimi olduğu devletin vergilendirme hakkı en çok yüzde 10 ile sınırlandırılmıştır. OECD Modelinde ikametgâh ilkesinin kullanılmasının istisnasını, gelir unsurlarından gayrimenkul sermaye iratları oluşturmaktadır. Gayrimenkullerden elde edilecek gelirlerin malın bulunduğu ülkede vergilendirilmesi gelirin kaynağı ile kaynağın bulunduğu devlet arasındaki ekonomik ve fiziksel ilişki kapsamında açıklanmakta, durum da gelişmekte olan ülkeler lehinedir. Yine bu durum gelişmekte olan ülke sınıflandırmasında olan Türkiye açısından da önemli bir ayrıcalık olarak kabul edilebilir (Başak, 2011:39).

OECD Modelinde, anlaşma maddelerinin uygulamasına yönelik, anlaşma metninde yer alan her bir madde için açıklamalar getiren veya onları yorumlayan “Şerhler” yayımlanmaktadır. Şerhler, üye devletler tarafından imzalanan ve tek başlarına hukuken bağlayıcı uluslararası metinler olan vergi anlaşmalarına ek yapılmak üzere konulmamış, fakat vergi anlaşmalarının uygulamasında, yorumlanmasında ve özellikle uyuşmazlıkların çözümünde çok önemli bir araç olarak değerlendirilmektedir. Yine şerhler üye devletlerin hükümetleri tarafından OECD Mali İşler Komitesine görevlendirilen uzmanların ortak yorumu olduğundan, uluslararası vergi hukukunun gelişiminde çok önemli bir araç olarak görülmektedirler. Model şerhlerinin içeriğini çeşitli ülkeler tarafından verilen “yorum beyanları” ve “çekinceler” oluşturmaktadır. Çekince uluslararası hukukta, bir uluslararası hukuk kişinin çok taraflı bir uluslararası anlaşmanın bazı hükümleri ile bağlı olmayacağını açıklayan tek taraflı bildirimlerdir. Anlaşmaya taraf olmak isteyen devletler, anlaşmanın bazı hükümlerinin etkilerini engellemeye veya değiştirmeye yönelik çekince koymak suretiyle, anlaşmanın diğer maddelerini kabul edebilmektedirler. Yorum beyanlarında ise, sadece anlaşmanın belli bir hükmünden ne anlaşıldığı beyan edilmekte, anlaşma ile kurulan düzenden ayrılma hedeflenmemektedir (Yaltı Soydan, 1995:45).

Devletler tarafından, uluslararası vergi anlaşma modelleri arasında en çok tercih edilen OECD Modeli olsa da, ülkelerarasındaki ikili ilişkilerin karmaşık ve birbirinden farklı olması, birçok ikili anlaşmada bu model metinlerinin değiştirilerek imzalanmasına neden olmaktadır. Örneğin, OECD Modeli şerhlerinde, gayri maddi hakların sahiplik haklarının devredilmesi karşılığı alınan bedellerin gayri maddi hak bedeli olarak değil, sermaye değer artış kazancı olarak vergilendirileceği belirtilmiştir. Buna rağmen Türkiye'nin imzaladığı bazı vergi anlaşmalarında gayri maddi hakların kiralanması yanında satışı da gayri maddi haklar kapsamına dâhil edilerek gayri maddi hakların kiralanması yanında satılması karşılığı alınan bedeller üzerinden de Türkiye'nin kesinti yapma hakkı saklı tutulmuştur (Yıldırım, 2013:36).

2.1.OECD Modeli Hükümleri

OECD Model Anlaşması yedi bölüm ve otuz iki maddeden oluşmaktadır. Birinci bölümde, anlaşmanın kapsamına aldığı kişiler ve vergi türlerine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. İkinci bölümde, işyeri ve ikamet gibi kavramlara ilişkin bazı tanımlar yer almıştır. Üçüncü bölüm, gelir unsurlarının vergiye tabi tutulmasına yönelik hükümlerden ibarettir. Dördüncü bölüm, servet unsurlarının vergiye tabi tutulmasına ilişkin maddeden oluşmaktadır. Beşinci bölümde, çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin yöntemler hüküm altına alınmıştır.

Altıncı bölümde, çifte vergilendirme ile ilgili özel düzenlemeleri kapsayan maddelere yer verilmiştir. Son bölümünde ise, vergi anlaşmalarının yürürlüğü ve yürürlüğün son bulmasına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

Modelin birinci bölümünde; anlaşma kapsamında yer alan kişi ve vergilere yer verilmiştir. Bu bölümde şahısların elde ettiği gelirin, ikametgâh yerine göre vergiye tabi tutulması gerektiğine değinilmektedir. Anlaşmanın 2. Maddesi açıklanan gelir ve servet üzerinden alınan vergileri ele almıştır (GİB, 2015:10). Modelde 2017 yılında yapılan revizyon ile, önceki hallerinde tek fıkradan ibaret olan 1. Maddeye iki fıkra daha ilave edilmiştir. 1. Fıkra, anlaşmanın, taraf ülkelerden birinde ya da her iki ülkede de yerleşmiş tam mükellef konumunda olan kişilere uygulanacağına, yer vermiştir. 2. Fıkra ise, bu anlaşmanın hedefleri bakımından, herhangi bir taraf ülkenin vergi kanunlarına göre kısmen veya tamamen açık ve net belirtilen bir şahıs veya kurum tarafından ya da onun aracılığıyla sağlanan gelir unsuru, o taraf ülkenin bir yerleşince elde edilmiş gelir olarak dikkate alınacaktır. Eklenen bu fıkrayla, anlaşma ticareti olarak anılan uygulamanın önüne geçilmesi hedeflenmiştir. Açık olmayan bir şekilde meydana getirilen ortaklık, fon, vakıf ve bunun gibi oluşumların yapısına yabancı mükelleflerin katılması suretiyle, mevcut vergi anlaşmalarından, yararlanamayacak kişilerin de yararlanabileceği duruma gelebilmektedir. Yeni fıkrayla yapılan bu değişik uygulama sayesinde, anlaşmaya taraf ülkelerin yerleşik kişileri açık bir şekilde izlenebildiği durumda, söz konusu ortaklık, fon, vakıf ve benzeri girişimlerin diğer ülkede oturan tam mükellef ortakları da mevcut anlaşma hükümlerinden faydalanabileceklerdir. Ancak, bir ortaklık girişimi veya benzeri oluşumların farklı bir ülkede yerleşik ortaklarının, mezkûr vergi anlaşması hükümlerinden yararlanma olanağı yoktur. OECD Modeline 2017 yılında yapılan revizyon ile eklenen 3. fıkra ise; vergi anlaşmasının tarafı olan devletleri, kendinde oturmakta olan tam mükelleflerin nasıl vergiye tabi tutacakları bakımından etkilemeyeceğini düzenlemiştir. Bunun yanı sıra, bu kişilerin anlaşmada yer alan ve bazı faydalar sağladıklarına neden olan maddeler tasnif edilerek, bu maddelerdeki yararlarının ortadan kaldırılamayacağı da hüküm altına alınmıştır. Model Anlaşmanın 2. Maddesi; kapsanan vergilere yer vermiş olup, 2017 yılında yapılan revizyonda, bu maddede bir değişiklik yapılmamıştır (Semercigil, 2017).

Modelin ikinci bölümünde; anlaşmanın birden fazla maddesinde kullanılan genel tanımlar ile ikamet ve işyeri kavramlarının tanımlarına yer verilmiştir (GİB, 2015:10). Model de kişi terimi, gerçek bir kişi ve şirket kavramlarını ifade etmekte, şirket terimi ise, herhangi bir kurum veya kurum olarak muamele gören kuruluşları karşılamaktadır. Ticari kuruluş terimi, herhangi bir ticari faaliyeti sürdürmek anlamına gelmektedir. Anlaşmanın 5. Maddesinde işyeri; “bir işletmenin faaliyetlerinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü sabit bir yer” şeklinde tanımlanmıştır. İşyerinin özellikleri ise, yönetim yeri, şube, iş yeri(ofis), imalathane (fabrika), satış yeri (mağaza, dükkân vb.), maden ocağı, petrol veya doğalgaz, taş ocağı veya doğal kaynakların çıkarıldığı diğer yerleri kapsamı olarak ifade edilmiştir (Karaldı:2015:61). OECD Modelinde 2017 yılında yapılan değişiklik sonrası iş yerini düzenleyen hüküm BEPS Projesi ile daha karmaşık bir hal almış, mükellefin işlerini tamamen veya kısmen yürüttüğü sabit bir yer olarak ifade edilmiştir. Uluslararası trafik kavramının tanımına ilişkin bazı değişiklikler yapılmış, tescilli emeklilik fonu kavramı getirilmiş, devletlerarası karşılıklı anlaşma neticelerinin iç hukukta vergi kanunları düzenlemelerinden öncelikli olduğu ifade edilmiştir. Uluslararası trafik kavramı hakkında sadece iş merkezine bağlı bir girişim kavramı yerine, bir mukim tarafından yürütülen teşebbüs kavramı kullanılmış, daha önceki modellerin hiç birinde yer verilmeyen emeklilik fonu kavramı da tanımlanmıştır. Modele 2017 yılında eklenen bazı diğer hükümlerle ise; modeli uygulayan devletin iç vergi kanunlarına bazı kısıtlamalar getirilmiştir. İki ülke arasında imzalanmış ve yürürlükte olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının hükümleri ayrıntılı olarak değerlendirilerek, bu hükümlerde, taraf ülkenin iç hukukunda vergi kanunlarına aykırı düzenlemelerin mevcut olması halinde, iç hukuk yasa hükmünün değil, uluslararası vergi anlaşması hükümlerinin dikkate alınması ilk kısıtlamadır. Diğer bir kısıtlama ise; yetkili olan makamların anlaşmanın 25. Maddesi kapsamında yapacakları karşılıklı anlaşma usulünde, taraf ülkenin iç hukuk ve vergi mevzuatında hangi düzenlemeler bulunursa bulunsun, karşılıklı anlaşma neticesinde uzlaşılan sonucun dikkate alınacağına ilişkindir (Semercigil, 2017).

Modelin üçüncü bölümünde; gelirin vergilendirilmesi konusu hüküm altına alınmıştır (GİB, 2015:10). 6. Madde de, taşınmaz mal varlıklarından sağlanmış olan gelirlere yer verilmiş olup, bu varlıkların vergiye tabi tutulma usulü düzenlenmiştir. 7. Madde ile, ticari kazançların vergilendirilmesi, 8. Madde ile nakliye, deniz ve hava taşımacılığında kaynaklanan gelirlerin vergilendirilmesi, 9. Madde ile ortak girişimlerin vergilendirilmesi, 10. Madde de kâr paylarının vergilendirilmesi, 11. Madde ile elde edilen faiz getirilerinin vergilendirilmesi, 12. Madde ile gayri maddi hak bedellerinin vergiye tabi tutulması, 13. Madde ile sermaye getirilerinin vergilendirilmesi, 14-21. Maddeleri ile ise, serbest meslek kazancı, yönetim masrafları ve bunlar gibi bazı mesleki unsurların vergiye tabi tutulmasına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir (GİB, 2015).

2017 yılında model anlaşmada yapılan revizyonda gelirin vergilendirilmesine ilişkin bazı anlaşma maddeleri hiçbir değişiklik yapılmadan aynen yer almışken, bazı maddelerde değişiklikler yapılmıştır. Model Anlaşmanın 8. Maddesi ile düzenlenmiş olan nakliyat, deniz ve hava taşımacılığında doğan kazançların vergilendirilmesinde, eski modelin 2. ve 3. fıkraları iptal edilmiş, 1. fıkrası ile ise, bir taraf devlet girişiminin uluslararası trafikte gemi ve uçak işletmeciliğinden sağladığı gelirin, sadece bu devlette vergiye tabi tutulacağı hükümlerine yer verilmiştir. Yine model anlaşmanın 10. maddesi ile düzenlenmiş olan kâr paylarında, 2017 yılında değişiklik yapılmış, kar payının dağıtıldığı gün de dâhil, kar payının alacaklısı bulunan kurumun son 365 gün kâr payını dağıtan kurum sermayesinin en az %25'ini elinde bulundurmuş olma şartı getirilmiştir. Ayrıca, %5 tavizli vergi avantajından faydalanacak olan kurumun, daha önceki OECD Modellerinde şart olarak belirlenmiş olan bir ortaklık olmaması gerektiği hususuna yer verilmemiştir. 13. Maddesi ile düzenlenmiş olan sermaye değer artış kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin 3. ve 4. fıkralarda değişiklikler yapılmış iştirak kazancı tanımının kapsamı genişletilmiştir. İştirak hisseleri ile birlikte, bunlara eşdeğer varlıklarda değerın yüzde ellisinden fazlasının gayrimenkul varlıklardan oluşabileceğine yönelik hüküm getirilmiştir. Anlaşmanın 15.Maddesinde yer alan ücret gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin, 3. fıkra önceki model metinlerinden oldukça farklı düzenlenmiştir. Buna göre uluslararası trafikte işletilen gemi ve uçaklarda düzenli bir şekilde çalışmakta olan ve taraf ülkelerden birinin yerleşği sayılan ücretlinin elde etmiş olduğu ücret gelirleri, sadece bu kişinin yerleşik olduğu yani tam mükellefi bulunduğu ülkece vergiye tabi tutulacaktır. Öteki taraf ülkelerde bulunan yerler arasında çalıştırılan gemi ve uçaklarda verilen hizmetlerden sağlanan ücret gelirleri ise, madde uygulama alanına sokulmamıştır (Semercigil, 2017)

Dördüncü bölümde; 22. Madde de servetin vergilendirilmesi ile ilgili hükümlere yer verilmiştir (GİB, 2015:10). 1. Fıkraya göre, bir taraf ülke mukiminin diğer taraf ülkesinde olan ve gayrimenkul varlık şeklinde temsil edilen serveti, bu diğer ülkede vergiye tabi tutulabilir. Yani gayrimenkul mal varlığı unsurlarından sağlanan servetin, gayrimenkulün yer aldığı devletçe vergilendirilebileceği belirtilmiştir. 2. Fıkroda, bir işyerine ait olan malların buldukları devlette vergiye tabi tutulabileceğine yer verilmiştir (GİB, 2015:33). Servetin vergilendirmesine ilişkin hükümlerin olduğu 22. Maddenin 3. Fıkrasında daha önceki OECD Modelleri hükümlerinden farklı olarak 2017 revizyonu ile "iç suyolları taşımacılığı" konusunda düzenlemelere yer verilmiş, taraf ülkelerin mali sınırları içinde yürütülen gemi ve uçak taşımacılığı faaliyeti ikili vergi anlaşması kapsamı dışında bırakmıştır. 4. Fıkroda ise, akit ülkeden birinde mukim olarak kabul edilen bir kişinin, servet unsurlarının sadece mukim olarak görüldüğü devlette vergiye tabi tutulacağına ilişkin düzenlemeler yer almıştır (Semercigil, 2017). Bu bağlamda OECD Model Anlaşmasında 2017 yılında yapılan revizyon ile servetlerin vergilendirilmesine yönelik önemli değişikliklerin olduğunu söylemek mümkündür.

Beşinci bölüm; çifte vergilendirme sorununun önlenmesi için gerekli usul ve araçların neler olduğuna yer vermektedir. Bu araçlar, istisna ve mahsup sistemi olmak üzere iki tanedir (GİB: 2015:33-34). Model Anlaşmanın 23/A Maddesi ile "İstisna Yöntemi" düzenlenmiş olup, 2017 OECD Modeli revizyonu ile bu maddenin 1. ve 2. Fıkralarında bazı değişiklikler yapılmıştır. 1. Fıkranın, eski model ile aynı olan hükmüne göre, bir taraf ülke yerleşğinin bu anlaşma maddelerine göre diğer taraf ülkelerde vergiye tabi tutulabilen gelir ve servetleri, 2. ve 3. Fıkra düzenlemeleri dikkate alınıp saklı kalmak kaydıyla, ilk değinilen taraf devlette vergiden istisna tutulacaktır. Ancak, 1. Fıkraya ilave edilen yeni parantez içi hükme göre, bu anlaşma

düzenlemeleri, aynı zamanda diğer taraf ülkede de yerleşik sayılan kişi tarafından sağlanan gelir unsurunun, bir tam mükellef geliri olarak vergiye tabi tutulacağını ön görüyorsa, bu istisna dikkate alınmayacaktır. OECD Modeline 2017 yılında yapılan revizyon ile getirilen bu parantez içi hükmün, madde ile düzenlenen istisnanın istisnası niteliğinde olduğunu söylemek mümkündür.

Modelin 23/A Madde 2. Fıkrasına göre, bir taraf ülke mukimi, diğer taraf ülkede 10. ve 11. Madde kapsamında vergiye tabi bir gelir sağladığında, ilk bahsedilen ülke bu diğer ülkede elde edilen gelir üzerinden ödenen verginin, kendi ülkesinde ödenecek olan vergiden mahsubuna olanak sağlayacaktır. Mahsubuna imkân verilen vergi tutarı, mahsuptan önce bu gelir unsuru için hesaplanan vergiden daha fazla olmayacaktır. OECD Modelinde yapılan revizyon ile, söz konusu gelirin, anlaşma hükümlerine göre, diğer taraf ülkede yerleşik olan kişi tarafından elde edildiği kabul edilerek vergiye tabi tutulması halinde, mahsubuna izin verilemeyeceği düzenlenmektedir. Yenilenen Model Anlaşmanın 3. Fıkrası, bu anlaşma maddeleri, bir taraf ülke yerleşik kişinin gelirini veya servetini bu ülkede vergiden istisna etse bile, söz konusu ülke bu yerleşik kişinin arda kalan gelir ya da servet unsurlarının vergisini hesaplarken, vergiden müstesna gelir veya serveti de dikkate alabileceğini hüküm altına almıştır. 4. Fıkrası ise, bir taraf ülke mukiminin diğer taraftan sağladığı gelir ya da servet unsurları için 1. Fıkradan kaynaklanan istisnanın uygulanmayacağına ilişkin durumlara yer vermektedir. Bunlar; diğer taraf devletin bu anlaşmayı, kendisine hiç vergi almayacak şekilde uygulaması durumu veya aynı şekilde 10/2. maddeyi ve 11. Maddeyi, bu gelirlere hiç vergi almayacak şekilde uygulaması durumlarıdır (Semercigil, 2017).

Model Anlaşma 23/B Maddesi ile hüküm altına alınan mahsup yöntemine ilişkin 1. Fıkra parantez içi hükmünde 2017 yılında değişiklikler olmuştur. Bu kapsamda, bir taraf ülke mukimi, bu anlaşma maddelerine göre diğer taraf devletçe de vergiye tabi tutulabilecek gelir unsuru sağladığında veya servete sahip olduğunda, adı geçen ilk ülke, bu diğer ülkede ödenen gelir vergisine eşit miktarda verginin bu kişinin sağladığı gelir üzerinden ödeyeceği vergiden mahsubuna müsaade edecektir. Yine bu diğer ülke de, servet vergisine eşit miktarda verginin bu kişinin servet üzerinden ödeyeceği vergiden mahsubuna izin verecektir. Bununla birlikte, 1. Fıkra parantez içi hükmü gereğince, bu anlaşma hükümleri gereğince diğer taraf ülkede bu kişinin gelirini, bir yerleşik mükellefin geliri olarak veya bu kişinin sahip olduğu serveti, bir mukimin serveti olarak vergiye tabi tutabiliyorsa, o takdirde söz konusu mahsup işlemlerinin uygulanmaması gerekmektedir. Yeni modelde, gerçek kişi dışındaki kişilerin, iş merkezi, kanuni merkez kriterleri veya diğer başka faktörler dikkate alınarak, her iki ülkede de yerleşik olarak dikkate alınmaları ve vergiye tabi olmaları durumu mevcuttur (Semercigil,2017). 2017 yenilikleri ile bu karışıklığın iş merkezinin bulunduğu yeri dikkate alarak çözüme yerine, taraf ülkelerin yetkili makamlarının bulacağı çözüme bırakmış olduğu söylenebilir.

Modelin altıncı bölümünde; çifte vergilendirme konusuna ilişkin bazı özel hükümlere yer verilmiştir. Model Anlaşmanın 24. Maddesiyle, anlaşma ülkelerinin vatandaşları arasında ayrımcılık yapılmayacağı, 25. Maddesiyle, ülkelerin karşılıklı anlaşma usulü ve uyuşmazlıklarda tahkim yolunu düzenlenmiştir (GİB, 2015:34).

OECD Modelinde 2017 yılında yapılan değişikliğe göre, bir kişi taraf ülkelerden birinin ya da her ikisinin eylemlerinin, kendisi için bu anlaşma hükümlerine aykırı bir vergileme ile sonuçlandığı veya sonuçlanacağını düşündüğü durumda, ülkelerin iç hukuk mevzuatlarında öngörülen tedbirleri dikkate almaksızın, durumu herhangi bir taraf devletin yetkili makamına sunma olanağına sahiptir. Başvuru bu anlaşma hükümlerine uygun olmayan ilk tebligatın yapılmasından itibaren üç yıl içinde yapılmalıdır (Semercigil, 2017). Daha önceki modellerde, menfaati zarar gören veya görme ihtimali bulunan kişinin, tam mükellef olduğu taraf devlete başvuru yapabileceğine yer verildiği halde, 2017 değişikliği ile başvurunun her iki ülkeye de yapılabilme imkânının getirildiği görülmektedir.

Model Anlaşmanın 26. Maddesiyle, ülkelerin karşılıklı bilgi değişimi, 27. Maddesiyle, ülkelerin vergi tahsilatlarında yardımlaşması hususları düzenlenmiştir (GİB, 2015:37-38).

Model Anlaşmanın 28. Maddesiyle, anlaşma koşullarının uluslararası hukukun genel kuralları veya özel anlaşma hükümleri uyarınca diplomat ve konsolosluk memurlarının faydalandıkları mali ayrıcalıkları etkilemeyeceği düzenlenmiştir (GİB, 2015:39).

Model Anlaşmanın 29. Maddesi, “Menfaatlerden Yararlanmak” başlığını taşımaktadır. Bu madde, OECD/G20 (BEPS) Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma Projesi tartışmaları sonrasında OECD Modelinde 2017 yılında yapılan değişiklikler ile uluslararası vergi hukuku alanına girmiştir. Madde hükümleri, taraf ülkeden birinde vergiden istisna tutulan bir geliri, doğrudan doğruya kaynaklandığı ülkeden değil, ancak ihtimal dâhilinde başka bazı anlaşmaların sağlayacağı menfaatlerden yararlanmak maksadıyla, hiç ilgisi bulunmayan ayrı bir ülkede kurulmuş olan bir kurumdan geçirilerek, tam mükellef olunan devlete getirme olanağını sunmaktadır. Bu madde hükümlerine yapılan anlaşmalarında çifte vergilendirmeyi önlemek isteyen ve aynı zamanda anlaşma ticareti esnasında, hiç vergilendirilmeme veya düşük oranda vergilendirilme durumlarının önüne geçmek isteyen devletler başvurabileceklerdir (Semercigil, 2017).

Anlaşmanın 30. Maddesi, “Egemenlik Alanının Genişlemesi” başlığıyla, Anlaşmanın, daha önce bilinçli bir şekilde anlaşma kapsamı dışında bırakılmış bir devletin egemenliği altında bulunan alanları veya bu devletin uluslararası ilişkilerinden sorumlu olduğu herhangi bir devleti veya bu devletin egemenlik alanını da bünyesine alacak şekilde genişletilebileceğini hüküm altına almıştır.

Modelin son bölümünde ise; 31. Maddeyle, anlaşmanın yürürlüğe girmesine ilişkin hükümlere, 32. Maddesi ile de, yürürlükten kalkmasına ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

2.2. Yöntem Seçenekleri

OECD Modelinde uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi ve ortadan kaldırılması için, artan oranlı istisna yöntemi ve normal mahsup yöntemi olmak üzere iki yöntem seçeneği düzenlenmiştir. Akit Devletlere bu yöntemlerden birini tercih etme konusunda özgürlük tanınmıştır. Akit devletlerden her ikisi de, modelde iki ayrı madde halinde hüküm altına alınan yöntemlerden sadece birini uygulama konusunda anlaşabilecekleri gibi, ikisi de farklı yöntemler uygulamayı da tercih edebilir veya bazı gelir unsurları için istisna, bazıları içinse mahsup yönteminin kullanılmasını isteyebilirler. Yöntemler genel olarak anlaşma model metninde düzenlenmişken, özellikle istisna veya mahsup miktarının hesaplanması gibi ayrıntılı konular iç hukuka bırakılmıştır. Ancak, taraf devletler, bu konulara ilişkin hükümlerin de anlaşma metninde yer almasını kararlaştırabilme olanağına sahiptir (Yaltı, 1994:75).

2.3. Çekince ve Yorumlar

OECD Model Anlaşmasında, her durum için mümkün merteye tek bir kural belirlemeye çalışmış olmakla birlikte, bazı durumlarda anlaşmanın etkin bir şekilde uygulanması ve uyumlu olması amacıyla belirli bir esneklik derecesi bırakma ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Üye ülkelerin temettülere ve faize kaynaktan yapılacak kesinti oranının belirlenmesinde ve çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik yöntemin seçiminde belirli bir serbestliğe sahip olmaları buna örnek verilebilir. Bu amaçlarla, bazı durumlarda anlaşma maddelerine ilişkin yorumlarda alternatif veya ilave hükümlere yer verildiği görülmektedir. Anlaşmanın maddelerinde yer alan hükümleri açıklığa kavuşturmak veya değerlendirmek için ayrıntılı bir yorum yöntemi eklenmiştir. Yorumların uluslararası vergi hukukunun gelişiminde özel bir yere sahip olduğunu söylemek mümkündür, çünkü üye ülkelerinin hükümetlerince Mali İşler Komitesine atanan uzmanlar tarafından hazırlanıp kararlaştırılmaktadırlar. Yorumlar, üye ülkeler tarafından imzalanan ve bağlayıcı uluslararası belgeler olan anlaşmalara herhangi bir şekilde eklenmek üzere tasarlınsalar da, anlaşmaların uygulanması, yorumlanması ve yine özellikle de her türlü uyuşmazlığın çözülmesinde faydalı olmaktadır. İkili vergi anlaşmalarının yorumu yapılırken, üye ülkelerin vergi idareleri tarafından bu yönetime düzenli bir şekilde başvurulmaktadır (GİB, 2015:13).

Model vergi anlaşmasına konulan şerhlerdeki yorum beyanları, taraf devletlerden birinin, anlaşmanın bir hükmünden ne anladığını beyan etmesi olarak tanımlanabilir. Bu çerçevede yorum beyanları ile anlaşmanın belirli bir hükmünden ne anlaşılması gerektiği beyan

edilmektedir. Yine bu yorum beyanlarında anlaşma çerçevesi dışına çıkılamamaktadır (Yaltı Soydan, 1995:45).

Yorumlar hükümler ve asıl ulaşılmak istenen amaçlarla ilgili büyük sorunların çözülmesine yardımcı oldukları ve ayrıntılara ilişkin günlük soruları cevapladıkları için, vergi görevlileri bakımından önemli bir kılavuz niteliğindedirler. Benzer şekilde, mükellefler de ticari işlem ve yatırımlarını planlarken, işlerini yürütürken yorumlardan yoğun olarak faydalanmaktadırlar. Özellikle, vergi idaresinden vergi konularında özelleşme alma imkânına sahip olmayan ülkelerde, ilgili konuda bulunabilecek tek kaynak yorumlar olabileceğinden, özel bir öneme sahip oldukları söylenebilir.

İkili vergi anlaşmaları günümüzde ülkelerin yargı mercileri tarafından giderek daha fazla ilgi görmeye başlamıştır. Mahkemeler, kararlarında her geçen gün artan bir biçimde yorumlardan faydalanmaktadırlar. OECD Mali İşler Komitesi tarafından toplanan bilgilere göre, üye ülkelerin büyük çoğunluğunda mahkemelere ait yayınlanmış kararların pek çoğunda anlaşma yorumlarından alıntı yapıldığı analiz edilmiş, yine yargıçların mülhazalarında yorumların önemli bir yere sahip olduğu görülmüştür (GİB, 2015:13). Dünyada uluslararası vergi anlaşmaları sayısının sürekli olarak artması ve bu anlaşma yorumlarının da hukuken başvuru kaynağı olarak kabul edilmesi hususlarının bu eğilimin gelecekte de devam edeceğini göstermektedir.

Anlaşma maddelerine ilişkin bir yorumda yer verilen görüşlere katılmayan üye ülkelerin talebi üzerine, yorumlara görüşler de eklenmiştir. Taraf devletlerin anlaşmanın onaylanması aşamasında yayımlanan görüşleri de dikkate alınabilecektir (Başok, 2016:141). Görüşler anlaşma metni ile ilgili herhangi bir uyuşmazlığı ifade etmeyip, bu ülkelerin söz konusu madde hükümlerini ne şekilde uygulayacaklarını belirtmektedirler. Görüşler, yorumlarda belirtilen maddelerin yorumlanmasıyla ilgili olduğu için, yorumların bir ülkenin kendi ikili anlaşmalarına dâhil edilmesine izin verdiği alternatif veya ilave bir hükmün lafzını değiştirmesi için herhangi bir görüş bildirmesine gerek yoktur (GİB, 2015:14). Örneğin, İsviçre'de, ilgili vergi anlaşmasına dair kısa açıklamalar içeren ve OECD Model Anlaşması ile farklılık gösteren hükümlere vurgu yapan metinler, Federal Hükümet tarafından "Bildiriler" adıyla yayımlanmaktadır (Oberson ve Diğerleri, 2011:98' den Aktaran; Başok, 2016:141). Fakat yorum beyanlarının, açıklayıcı veya teknik raporlar ile parlamentodaki görüşmeler, gibi diğer taraf devlete yönelmeyen tek taraflı yorum araçları kapsamında dikkate alınmadığı görülmektedir (Başok, 2016:141).

OECD Konseyi tarafından yapılan önerilerde yer verildiği üzere, üye devletler vergi anlaşmalarını görüşürken, sonrasında değiştirirken ve nihayetinde bu anlaşmaları uygularken, OECD Vergi Anlaşması Modelinin tüm unsurlarına ve koşullarına uygun bir şekilde hareket etmelidirler. Model Anlaşma metinleri ve yorumları kimi zaman değişebilmekte, üye devletler de bu doğrultuda rezervlerini ve gözlem notlarını gözden geçirmek suretiyle, yenilemektedirler. Mali İşler Komitesi, mükelleflerin de eski anlaşmaları yorumlarken yorumların yeni şekillerine başvurmalarının faydalı olacağı görüşündedir (GİB, 2015:15).

3. BM (Birleşmiş Milletler) Modeli

Çifte vergilendirmenin olumsuz etkilerini bertaraf etmek amacıyla Birleşmiş Milletler de model anlaşmalar konusunda çalışmalarda bulunmuştur. OECD Model Anlaşması gelirin elde edildiği kaynak ülkesinde hazine kaybına sebep olması sebebiyle, gelişmekte olan ülkeler tarafından kabul görmemiştir. Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında her iki tarafın mali çıkarlarını koruyacak tekniklerin bulunması ve ülkeler arasında vergi anlaşması imzalanmasının kolaylaştırılmasını sağlamak amacıyla BM tarafından model anlaşmalar konusundaki çalışmalar başlatılmıştır.

OECD Modelinin gelişmiş ve gelişmekte olan iki ülke arasındaki sorunlara yeterince çözüm üretememesi sebebiyle BM Modeli geliştirilmiştir. Gelişmekte olan ülkelerin yararına olacak şekilde OECD modeline bir alternatif olarak geliştirilen BM modelinde, kaynak devletin vergilendirme yetkisine sahip olmasına önem verilmekte, ancak modelde kaynak ülkesinin münhasır bir vergilendirme yetkisi olduğuna dair bir yönelim de bulunmamaktadır (Yaltı Soydan, 1995:46-47). Bu noktada önem arz eden husus, kaynak ilkesi ile yerleşim yeri ilkesinin

uzlaştırılmasıdır. BM Modeli, OECD Modelinin katı bir şekilde uyguladığı ikametgâh ilkesini yumuşatmayı hedeflemiş, böylece yerleşim yeri ilkesinin etkisini zayıflatmıştır (Pehlivan ve Öz, 2011:96). Model Anlaşma bu yönüyle zorlayıcı değil, yol gösterici özelliğe sahiptir (Yaltı Soydan:1995:46). Model, bu yapısıyla aynı zamanda eski Doğu Bloku ülkeleri ve bağımsızlığını yeni kazanan ülkeler tarafından da tercih edilmektedir (Altaş, 2010:63).

BM Modelinde, vergileme yetkisinin paylaşımı konusunda kaynak ülkesi ilkesinin benimsenmesi, bu modelin daha çok sermaye ithal eden az gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkeler tarafından tercih edilmesine sebebiyet vermiştir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2016:340). Sermaye ithal eden ve yabancı ülkelerde yatırımı bulunmayan gelişmekte olan ülkelerin, vergi sistemleri genellikle kaynak ilkesi esasına dayanmaktadır. Bu ülkeler arasındaki sermaye akışı gelişmiş ülkelere doğru yani tek yönlü olduğundan, OECD Modeline dayalı bir vergi anlaşmasına taraf olmaları halinde anlaşmadan fayda sağlamaları pek mümkün olmayacaktır. Uluslararası ticaretin hızla artan hacmi ve kolonicilik anlayışının sona ermesiyle, gelişmekte olan ülkeler ile gelişmiş ülkeler arasındaki anlaşmaların farklı esasları gerekli kılması hususu BM Modeline olan ilgiyi artırmıştır (Altaş, 2010:63). Gelişmiş ülkelerde yatırımların verimlilik açısından en üst noktaya ulaşması, sanayi birikiminin artması ve elde edilen kazançların azalması gibi sebepler bu ülkeleri zorunlu olarak sermaye ihracına yöneltmiştir. Bu da uluslararası işbirliğinin gerektirdiği fedakârlıkların bu devletlerce de üstlenilmesinin kabulü anlamına gelmektedir (Tuncer, 1974:144). BM Modeli ile benimsenen görüşe göre, anlaşmalar, taraf devletlerin hukuki ve ekonomik koşullarını göz önünde bulundurarak, elde edilecek fayda ile hazineye yüklenen fedakârlıkları dengelemelidir (Çölgezen, 2010:125).

Sistematik olarak OECD modeliyle aynı olan BM modeli, madde metinlerinde getirdiği bazı değişiklikler ve buna bağlı olarak ortaya çıkan yorum farklılıkları ile daha önce belirtildiği gibi kaynak ilkesinin lehine durumlar ortaya çıkarmıştır. Temettülerin, faizlerin ve gayri maddi hak bedellerinin vergilendirilmesinde OECD modelinden farklı olarak yer verilen stopaj oranları ve bu oranlarının tespitinin taraf devletlerin ikili görüşmelerine bırakılması buna örnek gösterilebilir. Bu durumda kaynak devlet, model anlaşmaya bağlı kalmaksızın kendi lehine oranlar talep etme hakkına sahip olabilecektir (Öz, 2005:40). BM modeli, yatırımlardan elde edilecek kazançları tabi tutulacak tevkifat oranlarındaki en üst limitleri daha esnek tutmuş, serbest meslek kazançlarında kaynak devlete vergilendirme yetkisi vermiş ve uluslararası taşımacılıktan sağlanan kazançlarının vergiye tabi tutulmasında tercihe dayalı bazı alternatif seçenekler sunmuştur (Yaltı Soydan, 2000:47). BM Modelinin, birçok vergi anlaşması görüşmelerinde kendisinde olmasına rağmen OECD Modelinde olmayan hükümler ile ilgili olarak gündeme gelmesi sebebiyle bir bakımdan amacına ulaştığı ifade edilebilir (Başok, 2016:52). Ayrıca, BM Modeli ile yabancı sermayenin kaynak ülkede tam olarak vergilendirilebilmesinin kamu idarelerinin yabancı sermaye aleyhindeki tutum ve davranışlarını olumlu bir yöne çevireceği yönündeki görüşlere destek olacağı da söylenebilir (Tuncer, 1974:143).

BM modeli, OECD modeliyle uyumlu olup, gelişen ve gelişmekte olan ülkeler arasındaki çifte vergilendirme anlaşması müzakerelerinin neticeye ulaşmasını kolaylaştıran hükümler barındırır da, son yıllarda OECD modelinin daha önemli olması ve tercih edilmesiyle birlikte, BM modelinin öneminin azalmaya başladığı söylenebilir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2011:74).

3.1.BM Modeli Hükümleri

OECD Model anlaşması ile benzer sistematik bir yapıya sahip olan Birleşmiş Milletler Anlaşma Modeli toplamda yirmi dokuz madde ve yedi bölümden oluşmaktadır. Model Anlaşmanın birinci bölümünde; anlaşma kapsamında olan kişi ve vergilere yer verilmiştir. Birinci maddede, anlaşmanın kimlere uygulanabileceğini düzenlerken, ikinci maddede, anlaşma kapsamına giren vergiler sayılmıştır. Model Anlaşmanın ikinci bölümünde; üç madde ile tanımlamalara ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Üçüncü maddede genel tanımlamalar, dördüncü maddede mukim başlığı adı altında mali ikametgâh, beşinci maddede ise işyeri kavramı tanımlanmıştır. Model Anlaşmanın üçüncü bölümünde; gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Altıncı maddede gayrimenkul gelirlerinin, yedinci maddede, teşebbüs kazançların, sekizinci maddede, gemicilik, iç suyuolları ve hava taşımacılığının,

dokuzuncu madde, ortak teşebbüslerin, onuncu maddede, temettülerin, on üçüncü maddede, sermaye değer artış kazançlarının vergilendirilmesi hüküm altına alınmıştır. On dört ile yirmi birinci maddeleri arasında ise, çeşitli meslek gruplarının ülke dışında faaliyet gösterip, gelir elde etmeleri durumunda ne şekilde vergilendirileceği hükme bağlanmıştır. Dördüncü bölümünde, servetin vergilendirilmesiyle alakalı konular ele alınmıştır. 22. Madde de, taşınmaz unsurlardan oluşan servetin, bu taşınmazların bulunduğu ülke tarafından vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca, bu maddeye göre bir işletmenin aktifine kayıtlı taşınır mallar ile bir serbest meslek faaliyetinde kullanılan malların buldukları ülke tarafından vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır. Yine uluslararası trafikte faaliyet gösteren gemiler, hava taşıtları ve iç sularda faaliyette bulunan vapurlar ile bunların işletilmesine ayrılmış olan taşınır malların, teşebbüsün fiili yönetim merkezinin bulunduğu ülkede vergilendirilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. Beşinci bölümünde; çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması yöntemlerine yer verilmiştir. 23. Madde de, İstisna ve mahsup yöntemleri düzenlenmiştir. İstisna yöntemine göre, çifte vergilendirmeyi yüklenen devlet, vergiye tabi tuttuğu gelir ve servet unsurları toplamına, vergisi yabancı ülkede ödenmiş olan servet ve gelir unsurlarını eklemeyecektir. Mahsup yöntemine göre ise, yabancı ülkede ödenmiş olan vergilerin ülke içinde hesaplanan vergiden indirimi uygulaması esas olarak kabul edilmektedir. Ancak indirilecek tutar, diğer taraf ülkeye indirilmesinden önce hesaplanan vergiye tabi gelir veya servete karşılık olan vergi miktarından fazla olamayacaktır. Anlaşmanın altıncı bölümü; “Özel Hükümler” başlığı altında dört madde düzenlenmiştir. 24. Madde, anlaşmalara taraf olan ülke vatandaşları arasında her iki ülkede de ayırım yapılamayacağını, 25. Madde, ülkeler arasında karşılıklı anlaşma uygulamasını, 26. Madde, bilgi değişimini, 27. Madde de, anlaşma hükümlerinin diploması ve konsolosluk görevlilerine tanınan vergi istisna ve muafiyetleri gibi ayrıcalıkların etkileyemeyeceğini düzenlenmektedir (Semercigil, 1982:31). Anlaşmanın “Son Bölüm” başlıklı yedinci bölümünde ise; 28. Madde de, anlaşmanın yürürlüğe girmesine ilişkin düzenlemeler, 29. Madde de ise, anlaşmanın yürürlükten kalkmasına ilişkin hususlar hüküm altına alınmıştır (Karaldı, 2015: 69-70).

BM Modeli, OECD modellerini temel almakla birlikte, OECD modellerinden farklı olarak bazı gelir unsurlarını hüküm altına almıştır. Bunlar, Model Anlaşmanın ilgili maddelerinde yer verilen sabit işyeri, ticari kazançlar, bağımlı teşebbüsler, temettüler, faizler, gayri maddi hak bedelleri, sermaye değer artışları ve diğer gelirlerdir. Ayrıca 2003 OECD Modelinde anlaşma metninden çıkarılan serbest meslek kazançları, BM Modelinde varlığını devam ettirmektedir (Altaş, 2010:63).

3.2. Yöntem Seçenekleri

BM Modelinde de, OECD Modelinde olduğu gibi artan oranlı istisna yöntemi ve normal mahsup yöntemi tavsiye edilmektedir. BM Modelinin 23/A ve 23/B Maddeleri, her iki yönteme ilişkin OECD Modelinde yer alan hükümleri aynen tekrar etmektedir. Modelde servetlerle ilgili olarak özel parantez içi hükümlere yer verilmiştir. Bu düzenlemeyle servetlerin vergilendirilmesi tarafların iradelerine bırakılmıştır. Modelde farklı olarak kaynak devletin sınırlı vergilendirme yetkisine konu olan gelir unsurlarına yönelik mahsup düzenlemesi yer almıştır. Model gelir unsurlarına OECD Modelinden farklı olarak gayri maddi hak bedellerini de dâhil ettiğinden bu farklılık modelde yer alan mahsup düzenlemesine de yansımıştır. Yani bu modelde önerilen yöntemle, ikametgâh devleti, kaynak devletinde temettü, faiz ve gayri maddi hak bedelleri için ödenen vergiyi de kendi vergisine mahsup edebilecektir. BM Modelinde yöntemle ilişkin olarak önem arz eden bir diğer konu ise, gelişmekte olan ülkeler tarafından uygulanmakta olan vergi teşviklerinin ikametgâh devletindeki mahsup yöntemiyle ortadan kaldırılması sorununun anlaşma metni içerisinde çözüme kavuşturulmamış olmasıdır. Uzmanlar tarafından birçok toplantıda tartışılmış ve özellikle korumalı mahsup olmak üzere çeşitli çözümler üzerinde durulmuş ancak bir anlaşma metni ile bir netice elde edilememiştir. Bu yöntemin anlaşma metni içerisinde hükme bağlanmamış olması ve akit devletlerin görüşmeler sırasında çözüme kavuşturacakları bir sorun olarak görülmesi dikkat çekici bir durumdur (Yaltı, 1994:79-80).

4.Model Anlaşmaların Karşılaştırılması

OECD ve BM tarafından geliştirilen model anlaşmalar üye devletlerin kendi aralarında imzalayacakları anlaşmalara yol gösterici bir rehber mahiyetinde olup, bu açıdan bağlayıcılıkları bulunmamaktadır (Özkan, 2009). BM Modeli daha çok gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında yapılacak anlaşmalarda tercih edilirken, OECD Modeli, gelişmiş ülkeler arasında yapılacak anlaşmalarda tercih edilmektedir (Kara, 1995:54). OECD Modeli, vergilendirme yetkisinin genel olarak mükellefin ikametgâhının olduğu yer devletinde olduğunu kabul ederek yerleşim yerini esas almış, istisna olarak ise kaynak ülkesini benimsenmiştir. Gerçek kişi dışındaki kişilerin gelirlerinin fiili iş merkezinin bulunduğu ülkede, gayrimenkul varlıklarından elde edilen gelirlerin varlığın bulunduğu ülkede ve servetlerin bulunduğu ülkede vergilendirilmesi gibi bazı istisnalar da getirilmiştir. BM Modelinde de, OECD Modelinin genel esasları geçerli olmakla birlikte, gelirin doğduğu kaynak devletin vergilendirme yetkisine daha fazla ağırlık verilmektedir (Bahar, 2008:34-37). Bu durum BM Modeli'nin gelişmekte olan ülkelere, OECD Modeli'nin ise gelişmiş ülkelere fayda sağlayacağını göstermektedir. Çünkü gelişmiş ülkelerdeki kişilerin farklı ülkelerde faaliyet göstermekte olması ve bu durumda bu kişilerin mukimi olduğu devletlerin vergilendirme yetkisine tabi bulunması gelişmiş ülkelerin lehine sonuçlar doğururken, bu kişilerin faaliyet gösterdikleri gelişmekte olan devletlerin vergilendirme yetkisine tabi bulunmaları durumu ise gelişmekte olan ülkelerin yararına olacaktır.

Örneğin "işyeri" kavramı ile ilgili olarak, OECD Modeline göre teslim amacıyla kullanılan yerler iş yeri oluşturamamakta iken, BM Modeline göre teslim amacıyla kullanılan yerler diğer şartları da karşılaması durumunda iş yeri oluşturacaktır. Bu durum, gelişmekte olan ülkelere daha çok mal ticareti ile uğraşıldığı gerçeğiyle birlikte değerlendirildiğinde, söz konusu ülkelerdeki kişilerin farklı ülkelerde mal ticareti yapması sonucunda elde edecekleri gelirlerden gelişmekte olan ülkelere vergi alma imkânı sağlayabileceği sonucu ortaya çıkarılabilecektir. Gayrimenkul varlıklarla ilgili olarak, BM Modeli OECD Modeliyle aynı hükümlere yer vermiş olsa da, buna ilave olarak bir serbest mesleğin icrasında yararlanılan gayrimenkullerden sağlanan gelirlere de gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirlerin uygulanacağını düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye Türkiye'nin taraf olduğu anlaşmaların çoğunda da yer verilmiştir. Gelir unsurlarından serbest meslek kazancında da, gayrimenkullerin bulunduğu ülkelerdeki devletlerin vergilendirme yetkisine tabi olması, gelişmekte olan ülkelerin lehine olacaktır. Çünkü gelişmiş ülkelerdeki yatırımcılar genellikle gelişmekte olan ülkelerdeki gayrimenkullere sahip olmaktadır. Başka bir örnek ticari kazançlarla ilgili olarak verilebilir. BM Modeliyle, OECD Modeline ek olarak ana merkeze yapılan ödemelerin gider kaydedilmesi uygulamasının önüne geçilmiştir. BM modelinde ana merkezlere ödemeler yapıp gider kaydedilmek suretiyle, ana merkezin bulunduğu gelişmiş devletlerin, gelişmekte olan ülkelerdeki işyerlerinin gelirlerini vergilendirmesi bu şekilde engellenmektedir. BM Modeli, OECD Modelinde olduğu gibi serbest meslek kazançlarının kural olarak yerleşmiş olan ülkede vergiye tabi tutulması gerektiğini benimsemekle birlikte, kabul edilen istisna uygulamaları ile tüm ağırlığı kaynak ülkeye vermiştir. Bu örneklerden de yola çıkılarak BM Modelinin genel olarak OECD Modeline benzediğini ancak farklı olarak gelişmekte olan ülkeler yararına olan hükümlere de yer vermiş olduğu söylenebilir (Karabulut, 2014:92).

BM Modeli ve OECD Modeli anlaşma metinleri genel olarak aynı içerikte düzenlenmiş olsalar da, bu iki model arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. İkametgâh ve kaynak devletleri arasındaki yetki paylaşımı politikasında, BM Modeli kaynak ilkesine öncelik verirken, OECD Modeli ikametgâh ilkesine dayalı vergilendirme yetkisi kabul edilmiştir. "İşyeri" kavramı tanımı, BM Modelinde OECD Modeline nazaran kaynak ülkenin vergilendirme yetkisini kullanma hakkını artıracak şekilde geniş düzenlenmiştir. BM Modelinde, yatırım gelirleri üzerinde kaynak ülkeye ait tevkifat oranlarının artırılabilmesi için üst sınırları esnek tutan düzenlemeler yer almıştır. Anlaşmaların 3. Maddelerinde "Tanımlar" başlığı ile çeşitli tanımlamalara yer verilmiş, OECD Modelinde BM Modelinden farklı olarak "girişim" ve "işletme" kavramlarının tanımı yapılmıştır. OECD Modelinde serbest meslek kazançlarına ilişkin madde son değişiklik ile çıkarılarak bu nitelikteki kazançlara ilişkin olarak 5 ve 7'nci maddelerin uygulanması varken, BM Modeli bu maddeyi korumakta ve serbest meslek

kazançlarında da kaynak devletin vergilendirme yetkisini kullanmasına imkân tanımaktadır. BM Modelinde, uluslararası taşımacılık kazançları için tercihli seçenekler sunulmuş, deniz ticareti ve hava taşımacılığına ilişkin kaynak ülkesinin vergilendirme yetkisini tanıyan alternatif maddeye yer verilmiştir (Yaltı Soydan, 1995:4 7). BM Modelinde, temettüer ve faizlerden oluşan menkul sermaye iratları kapsamına giren gelir unsurlarından kaynak devletin kesinti suretiyle alacağı verginin üst sınırları esnek tutulmuştur. OECD Modelinde, gayri maddi hak bedellerine ilişkin gelirin vergilendirilmesinin tamamen ikametgâh devletine bırakılmış olmasına rağmen, BM Modelinde kaynak devletin vergilendirme yetkisine de yer verilmiştir. BM Modeli, kaynak devletin sınırlı vergilendirme yetkisine konu olan gelir unsurlarına OECD Modelinden farklı olarak gayri maddi hak bedellerini de eklediğinden, bu farklılığın mahsup düzenlemesine de yansıtacağı söylenebilir. Bu durumda ikametgâh devletin kaynak devletinde temettü, faiz ve gayri maddi hak bedelleri için ödenen vergileri kendi vergisine mahsup etmesi mümkün olacaktır (Başok, 2016:53-54).

İnşaat taahhüt işleri ile ilgili olarak; OECD Model Anlaşmasında, bu tür işlerde kaynak ülkede vergilendirme yapılabilmesi, işin 12 aydan uzun sürmesine yani yıllara sair olmasına bağlanmıştır. BM Modelinde ise, kaynak ülkede vergilendirme yapılabilmesi, inşaat taahhüt işinin 6 aylık süreyi aşması koşuluna bağlanmıştır. BM tarafından yapılan bu çalışmayla, gelişmekte olan ülkelerin yurt dışı inşaat taahhüt işlerinin daha fazla olması sebebiyle, bu ülkelere avantaj sağlanması amaçlanmaktadır. İnşaat taahhüt işlerinde daimi iş yeri sayılan yerler ile ilgili olarak, OECD Model Anlaşma metninde BM Modelinden farklı olarak, bu yerler arasında belirtilen, bina inşaatı, fabrika, vb. yapımı ve kurma projesi kavramlarına ek olarak montaj projesi ve gözetim işleri ifadeleri yer almıştır (Balci, 2004:48).

Egemenlik alanlarının genişlemesine ilişkin madde, OECD Modelinde yer alırken, sömürgecilik fikri BM ilkelerine ters düşmesi sebebiyle, BM Modelinde bu maddeye yer verilmemiştir (Kara, 1995: 55).

Bu bilgiler doğrultusunda, BM ve OECD Modellerinin genel olarak aynı içerikte düzenlenmiş oldukları, ancak bazı maddeleri arasında farklılıkların bulunduğunu söylemek mümkündür. Yine modellerde yer alan bu farklılıklar değerlendirildiğinde ise, BM Modelinin tercih edilmesinin daha çok gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler lehine, OECD Modelinin tercih edilmesinin ise, gelişmiş ülkeler lehine olacağı söylenebilir.

5. Türkiye'nin Model Anlaşmalar Konusundaki Tutumu ve Model Yaklaşımı

Çifte vergilendirmeyi önleme konusunda uluslararası kuruluşlar tarafından geliştirilen Model Anlaşmaların bazı ülkeler aleyhine sonuçlar doğurması ve soruna kesin bir çözüm sağlanamaması nedenleriyle bir takım ülkeler kendi model anlaşmalarını geliştirmişlerdir. Devletler kendi çıkarları doğrultusunda, OECD ve BM Modelleri dışında anlaşma modelleri oluşturmaya çalışmışlardır. Çalışmanın bu bölümünde, tarihsel süreç içerisinde Türkiye'nin uluslararası vergi anlaşmaları konusundaki tutumu ve Türkiye'nin kendi çıkarları doğrultusunda geliştirmiş olduğu Türkiye Modeli ele alınacaktır.

5.1. Türkiye'nin Uluslararası Vergi Anlaşmaları Konusundaki Tutumu

Çifte vergilendirme sorunu, uluslararası alanda olduğu gibi, Türkiye'de de önemli bir vergilendirme sorunu olarak görülmüştür. Türkiye sorunun çözümüyle ilgili uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları imzalama konusunda ilk zamanlar çekimser kalsa da, 1980'li yıllardan sonra bu konudaki tavrı değişmiş ve tüm çalışmalara katılarak uluslararası vergi anlaşmalarını imzalama yoluna gitmiştir.

Uluslararası vergi anlaşmalarının kapitülasyonlar konusunu hatırlatması, Türkiye'nin uzun yıllar bu alanda yapılan çalışmalara duyarsız kalmasına sebep olmuş ve vergi anlaşmalarına olan yaklaşımını olumsuz etkilemiştir. Yine bazı ülkeler arasında akdedilen modern anlamdaki anlaşmaların, gelişmiş ülkeler yararına bir takım ayrıcalıklar tanınması diğer taraf devlet için ise sömürü aracı olarak kullanıldığının görülmesi az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerin anlaşmalara olan yaklaşımlarını olumsuz yönde etkilemiştir (Taylan, 1984:49). OECD anlaşma modelinin esas itibarıyla iki tarafında gelişmiş ülke olduğu anlaşma modeli olması ve bu modelde vergilendirme yetkisinin ikamet ilkesine göre belirlenmiş olması, bu modelin

gelişmekte olan ülkelere fayda sağlamaması gibi olumsuz bir durumun ortaya çıkmasına neden olmuştur.

1980'li yıllara kadar izlediği ithal ikameci ekonomik politikalarında etkisiyle Türkiye, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına taraf olmaya gerek görmemiştir. Ancak 1980'li yıllar ve sonrasında ticaretin ve sermaye hareketlerinin serbestleştirilmesi uluslararası hukuksal çifte vergilendirmeyi Türkiye açısından da çözülmesi gereken önemli bir sorun haline getirmiştir. Türkiye gerek ulusal gerekse uluslararası çifte vergilendirme sorununu öncelikle iç mevzuat hükümlerinde yer alan düzenlemeler ile çözmeye çalışmak istemiştir (Başak, 2005:80-82). Türkiye başlıca iki sebepten dolayı, çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin iki taraflı anlaşmalar yapma konusunda fazla aceleci olmamıştır. İlki daha önce de ifade edildiği gibi OECD Modelinin, gelişmiş ülkeler arasındaki ilişkilere göre düzenlenmiş olmasıdır. Türkiye bu tip anlaşmalarda, yabancı sermaye yatırımlarının en uygun koşullarda yurda getirilmesi ve ülke açısından en az vergi fedakârlığı ile anlaşmanın imza edilmesini amaçlamaktadır. Bir diğer sebebi de, Türk Vergi Sisteminde, çifte vergilendirmeyi önleyici bazı düzenlemelerin mevcut olmasıydı. GVK'nın 123. ve KVK'nın 33. maddeleri yabancı ülkelere ödenen vergiler için mükelleflere mahsup imkânı tanımakta, tek taraflı kredi yöntemi ile kendi mükelleflerimizin çifte vergilendirilmesinin bir parça önüne geçilmesi sağlanmaktadır. Ancak bu tutum, Türkiye'nin dünya ile bütünleşmek zorunluluğu hissetmesi ve bu doğrultudaki ihtiyaçlarını karşılayamaz duruma gelmesi nedeniyle, 1980'li yılların sonrasında değişmiştir (Tokmakkaya, 1996:83). 1983 yılına kadar çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin iki taraflı anlaşmaları imzalamak ve görüşme masasına oturmak hususunda çekimser davranan ve bu tarihe kadar, biri 1974 yürürlük tarihli Avusturya ile, diğeri 1977 yürürlük tarihli Norveç'le olmak üzere sadece iki ülke ile görüşmeleri sonuçlandırmış olan Türkiye, 1980 sonrası dışa açılma politikalarına paralel olarak anlaşma görüşmelerini de hızlandırmıştır. Bu doğrultuda Türkiye'ye sermaye, üstün teknoloji ve hizmet akımlarını hızlandırmak amacıyla, gelişmiş ülkeler ve yakın gelecekte piyasalarına dâhil olabileceğimiz gelişmekte olan ülkeler ile görüşmeler başlatılmıştır (Kara, 1995:55).

Türkiye ilk vergi anlaşmasını Avusturya ile 1973 tarihinde imzalamıştır. İlk uluslararası vergi anlaşmasının Fransa ile Belçika arasında 1843 tarihinde imzalanmış olması ve OECD Model Anlaşmasının 1960'lı yıllarda yayımlanmış olması dikkate alındığında Türkiye'nin vergi anlaşmaları imzalamada konusunda geç kaldığı söylenebilir. OECD Modelinin gelişmiş ülkeler arasındaki ilişkilere yönelik düzenlenmiş olması, Türkiye'nin 1970 yılına kadar herhangi bir vergi anlaşması imzalamamasına neden olmuş, ancak anlaşmaların getireceği ekonomik ve hukuki güvenceye ihtiyaç duyulması ve diğer bazı nedenlerle Türkiye bu konudaki çekimser tutumundan zaman içerisinde vazgeçmiştir (Yaltı Soydan, 1995:48-49). OECD ülkesi olarak gelişmekte olan ülkeler arasında önemli bir yere sahip olan Türkiye, uzun bir zaman dilimi boyunca herhangi bir vergi anlaşması yapmasa da, OECD tarafından çifte vergilendirmeyi önlemek için yapılan birçok çalışmaya katılmış ve aktif bir rol almıştır (Başak, 2005:111).

Türkiye'nin uluslararası vergi anlaşmaları imzalamasının gerekli olup olmadığı konusunda farklı görüşler bulunmaktadır (Tuncer, 1974:172-173). Vergi anlaşmalarının imzalanmasının gerekli olduğunu savunan görüşlere göre; çifte vergilendirmeyi önleme konusunda, Türk Vergi Hukuku'nda bazı hükümler yer almasına rağmen, uluslararası ekonomik ilişkiler bakımından yabancı devletler Türkiye ile vergi anlaşması yapmayı talep edebileceklerdir. Özellikle sermaye ithalatçısı olan Türkiye, yabancı sermayeyi özendirmek için, bu sermayeden sağlanan kazancın vergiye tabi tutulma rejimi vergi anlaşmaları yoluyla belirlemesi önem arz edecektir. Vergi anlaşması imzalamak suretiyle, anlaşmaya taraf olan devletlerin vergi idareleri ile Türk vergi idaresinin ilişkileri gelişim yönünde ilerleyecek ve daha verimli çalışmalar yapılabilir. Vergi anlaşmaları yoluyla, ülkeler arasında, vergi kanunlarının, kanun koyucunun arzu ettiği amaçlara uygun bir şekilde uygulanmasını sağlayan, vergi güvenlik müessesesi de sağlanmış olacaktır. Yine bu anlaşmaların imzalanması yoluyla ülkeler arasındaki sermaye ve iş gücü akımının olumsuz etkilenmesinin önüne geçilecektir. Bu nedenlerle, Türkiye'nin uluslararası ekonomik ilişkiler bakımından, bazı olumsuzlukların önüne geçilmesi için çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları imzalaması gerektiği ifade edilmektedir (Çubukçu, 2006:147). Türkiye'nin vergi anlaşması imzalamasının zorunlu olmadığı yönündeki görüşlere göre ise; Türk Vergi Sistemi'ne uygun olarak düzenlenmiş olduğu tek taraflı hükümlerle, çifte

vergilelendirmeyi önlemiş vaziyettedir. Yine, mahsup yönteminin benimsenmiş olması durumunda ayrıca bir vergi anlaşması imzalanmasına gerek kalmayacaktır. Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi Kanununda yabancı ülkede ödenen vergilerin mahsubuna imkân verilmiştir. Bu sebeple, bu görüşü savunanlara göre, Türkiye’de vergi yükü fazla değildir. Dolayısıyla yatırımcılar, bu vergilere kolayca katlanabilecek durumdadırlar (Taylan, 1984:51). Türkiye’nin vergi anlaşması imzalamasının zorunlu olmadığı yönündeki görüşlere göre, OECD Model Anlaşması gelişmiş ülkeler lehine hazırlanmıştır ve bu yüzden Türkiye’nin gelişmiş bir ülke ile ikili bir vergi anlaşması imzalaması, Türkiye’nin çıkarlarına ters düşebilecek yani Türkiye için bir faydası olmayacaktır. Yine, OECD Model Anlaşmasına göre yapılan vergi anlaşmaları, Türkiye’nin vergileendirme yetkisini sınırlandırmak suretiyle, vergi gelir kaynaklarında azalmaya sebebiyet verecektir. Bu nedenlerle, OECD Model Anlaşmasının kendi koşul ve çıkarlarına uygun düşmediğini gören Türkiye, vergi idaresi bünyesinde konu ile ilgili çalışmalar yaparak 1969 yılında “Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergileendirmenin Önlenmesi Amacıyla Yapılacak Anlaşmalar İçin Türk Projesi” başlıklı tasarımı hazırlamıştır (Çubukçu, 2006:147).

İç hukukta yer alan düzenlemelerin konuyla ilgili sorunları çözme noktasında yetersiz kalması, ekonomide küreselleşme vb. gibi yaşanan gelişmeler sebebiyle Türkiye’nin vergi anlaşması imzalamasının zorunlu olmadığı yönündeki görüşlerin gelecekte geçerliliğini koruyamayacağı söylenebilir.

5.2. Türkiye Modeli

Türkiye akdetmiş olduğu anlaşmalarda genellikle OECD Modelini tercih etmiş olmakla beraber, anlaşmalarda yer alan bazı düzenlemeler BM Modeline de yakın içeriktedir (Yaltı, 2003:143). BM Modeli OECD Modeline göre genellikle az gelişmiş ülkeler için daha uygun sayılmaktadır. Çifte vergileme konusunda ülke yararının bu modellerde öngörülen düzenlemelerle karşılanamayacağı fikri, Türkiye’yi, kendi yararlarını daha iyi koruyacağına inandığı bir model geliştirmeye yöneltmiştir (Uluatam ve Methibay, 2001:68).

Türkiye 1969 yılında, OECD Modelinin içinde bulunduğu ekonomik koşullara daha uyumlu, ancak oldukça farklı hükümler getiren bir modeli, "Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergileendirmenin Önlenmesi Amacıyla Yapılacak Anlaşmalar için Türk Projesi" ni yayınlamıştır. Çifte Vergilelendirmeyi Önleme Anlaşmaları konusundaki Türkiye Modeli 1969 yılında Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanmıştır. Bu modelde OECD Model Anlaşması ile BM Model Anlaşmasının bazı hükümleri birleştirilmiş ve değiştirilmiştir (Egeli ve Özcan, 2014:84). Türk Projesi Model de BM Modeli gibi, OECD Modelinde ikametgâh devletinin vergileendirme yetkisine bırakılan bazı gelirlerin vergileendirme yetkisinin kaynak devlete verilmesi esasına dayanmaktadır (Yaltı Soydan, 1995:50). Türkiye’nin esas aldığı modelde, Türkiye’ye sermaye ihracında bulunan veya bulunması muhtemel olan ülkelerle, vergileme hakkını kaynak ülke olarak en yüksek düzeyde tutmak ve vergileme hakkından yalnızca sermaye ve teknoloji akımını hızlandıracağı ölçüde taviz vermek hedeflenmektedir. Bu nedenle, gelişmiş ülkelerle akdedilen anlaşmalara BM Modeli hükümlerinin yansdığı görülür. Bununla beraber, Türkiye’nin sermaye ve teknoloji ihraç ettiği veya edebileceği ülkeler için mukim ülke prensibiyle en yüksek vergilemeyi elinde tutabileceği ölçüsü de esas alınabilmektedir. OECD Model Anlaşması hükümlerinin ise, gelişmekte olan ülkelerle akdedilen anlaşmalara yansdığı görülmektedir (Kara, 1995:56).

Türkiye kendi modelini geliştirirken, bir OECD ülkesi olarak, OECD Modelini esas almakla birlikte, OECD Model Anlaşmasına koyduğu çekince ve şerhler çerçevesinde, kendi modeline, gelişme düzeyi farklılıklarından kaynaklanan, öncelik ve çıkar farklılıklarını da yansıtmaya çalışmıştır. 1992 yılında OECD Modelinin "Deniz Ulaştırması, İç Sularda Ulaştırma ve Hava Ulaştırması" başlıklı, ikametgâh ülkesinin vergileendirme yetkisini öngören 8’inci maddesine koyduğu çekince buna örnek verilebilir (Biyani, 2005:531). Türkiye’nin bu maddeye koymuş olduğu çekince, uluslararası taşımacılık kazançlarının, kaynak devlette de vergileendirilmesini sağlamak amacının bulunduğu, bunun sebebinin de devletlerin gemi taşımacılığı alanında farklı gelişmişlik seviyelerinde oldukları ve Türkiye’nin gemi taşımacılık filusunun nispeten zayıf olması sebeplerine dayandığı görülmektedir (Başok, 2016:55).

Türkiye belirli amaçlar doğrultusunda kendi Anlaşma Modelini geliştirmiş, model ile öncelikli olarak çifte vergilendirmeyi önlemek suretiyle Türkiye'ye sermaye çekilmesinin ve yüksek teknoloji ithalinin sağlanması hedeflenmiştir (Güngör, 1997:34). Türkiye'nin bir diğer amacı ise, üçüncü ülkelerle gelir üzerinden alınan vergilerde çifte vergilendirmeyi önlemek ve vergi kaçakçılığına engel olmaktır. Anlaşmalar ile, hem gelirin elde edildiği ülkede, hem de geliri elde edenin yerleşik olduğu ülkede ayrı ayrı vergiye tabi tutulmasını engellemenin yanı sıra, diğer ülkede yatırım yapan o ülkeye teknoloji transfer eden veya hizmet sunan kişilerin de bu diğer ülkenin tüm ödevlerine nazaran daha ağır bir şekilde vergiye tabi tutulmasının önüne geçmek hedeflenmektedir. Yani ülkeler ayrımcılığı ortadan kaldırmak ve yabancı uyruklu yatırımcılar ve girişimciler bakımından vergilendirmeyi belli kriterlere tabi tutmak ve iç mevzuatta olan değişkenliğin meydana getireceği olumsuz durumları ortadan kaldırmak amacıyla uluslararası anlaşmaları imzalamaktadırlar (Karaldı, 2015:82).

Türkiye açısından ilk olarak 03/11/1970 tarihinde Avusturya ile vergi anlaşması imzalanmasıyla başlayan süreçte, 2018 yılı sonu itibarıyla toplam 93 ülke ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalanmış olup bunlardan 85 tanesi yürürlüktedir. Yürürlükte olan bu anlaşmalardan 27 tanesi Avrupa Birliği (AB) üyesi ülkelerle imzalanmıştır. 2018 yılında Filistin, Ruanda, Venezuela ve Arjantin ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalanmış, Venezuela, Botsvana ve Kongo Demokratik Cumhuriyeti ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması akdedilmesi amacıyla müzakereler yapılmıştır (GİB 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019:114). Türkiye'nin uluslararası ticari ve ekonomik ilişkilerinin her geçen gün daha da arttığı günümüzde imzalamış olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının sayısının da arttığı görülmekte ve daha da artacağı öngörülebilmektedir. Her geçen gün sayısı hızla artan bu anlaşmaların ülkemiz açısından güncel ekonomik koşullara uygunluğu ve etkinliği önem arz etmektedir.

Türkiye'nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, daha çok gelir üzerinden alınan vergileri kapsamakla birlikte, bazı anlaşmalarda gelir ve servet üzerinden alınan vergiler kapsama alınmıştır. Sadece servet üzerinden alınan vergilere yönelik bir çifte vergilendirme anlaşması ise bulunmamaktadır (Kaplan, 2013:46). Türkiye'nin yapmış olduğu anlaşmalarda, anlaşmanın uygulama alanına giren vergiler, Türkiye bakımından gelir vergisi ve kurumlar vergisi olarak dikkate alınmıştır. Bunlara ilaveten bir kısım anlaşmada ise Savunma Sanayi Destekleme Fonu, Sosyal Yardımlaşmayı ve Dayanışmayı Teşvik Fonu ile Çıraklık, Mesleki ve Teknik Eğitimi Geliştirme ve Yaygınlaştırma Fonu da yer almıştır (Yaltı Soydan, 1995:118). Türkiye'nin akdettiği çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında, genel olarak kapsamda olan kişiler ve vergiler, genel tanımlar, yerleşim yeri, işyeri, gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelir, ticari kazançlar, deniz ve hava taşımacılığı, bağımlı teşebbüsler, kar payları, faiz, gayri maddi hak bedelleri, sermaye değer artış kazançları, serbest meslek faaliyetleri, bağımlı faaliyetler, yöneticilere yapılan ödemeler, sanatçı ve sporcular, öğrenci ve öğretmenler, karşılıklı anlaşma usulü, bilgi değişimi, diplomatlar ve konsolosluk memurları, diğer gelirler, yürürlüğe girme ve yürürlükten kalkma konuları hakkında düzenlenmiş maddelere yer verilmiştir (Egeli ve Özcan, 2014: 84).

Uluslararası vergi anlaşmalarında, gelir unsurlarına tek tek yer verilmekte ve vergileme yetkisi, duruma göre yerleşik olunan devlete veya gelirin elde edilmiş olduğu kaynak devlete tanınmakta, bazı durumlarda da her iki ülke arasında paylaşılma yoluna gidilmektedir. Vergiye tabi tutma işleminin her iki ülkede de yapıldığı durumlar da aynı kazançlar üzerinden çifte vergilendirmeyi önlemek için diğer ülkede ödenmiş olan vergi yerleşik olunan ülkede Anlaşmanın Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine ilişkin madde hükümleri doğrultusunda duruma göre mahsup veya istisna edilmektedir (www.gib.gov.tr). Türkiye, yapmış olduğu anlaşmaların bazılarında mahsup yöntemini bazılarında ise, istisna yöntemini kullanmaktadır. Bununla beraber bazı ülkelerle yapılan anlaşma hükümlerine göre hem mahsup hem de istisna yöntemini kullandığı görülmektedir (Öz ve Çavdar, 2012:60). Yapılan anlaşmalarda istisna yönteminin mahsup yönteminden daha fazla tercih edildiği görülmektedir. Türkiye'nin yapmış olduğu vergi anlaşmalarında istisna yönteminin tercih edilmesinin temel sebebinin; faiz, temettü, gayri maddi hak bedeli ve menkul kıymet değer artış kazançları dışındaki diğer gelir unsurları gibi vergisi iki devlet arasında paylaşımına tabi olan gelir unsurlarının, anlaşma hükümlerine göre hangi devletle vergilendirileceğinin belirlenmesinden sonra, kaynak

devletin uygulayacağı her nevi vergi teşvik tedbirinin etkisini yatırımcılar üzerinde tam olarak gösterebilmesinin olduğu ifade edilmektedir (Tokmakkaya, 1995:120). Anlaşmalarda seçilen bir diğer yöntem artan oranlı istisna yöntemidir. İstisna yöntemi tercih edilen anlaşmaların genel olarak içeriği, Türkiye’de mukim kişilerin yurt dışında vergilendirilen gelirlerini Türkiye’de vergiden istisna etme usulüne, Türkiye’de gelir elde eden dar mükelleflerin ise ülkemizde vergilendirilen gelirlerinin mukimi oldukları akit devlette vergiden istisna edilmesi usulüne dayanmaktadır. Anlaşmalarda, sistem mahsup yöntemi ile tamamlanmaktadır. Mahsup yönteminde, normal mahsup uygulanmakta ve bazı anlaşmalarda iç hukukta yer alan mevcut mahsup hükümleri saklı tutulmaktadır (Yaltı, 1994: 81-82).

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında mukimlik (yerleşmiş olma) terimi her bir ülkenin iç hukuk düzenlemelerine göre belirlendiğinden, anlaşmaya konu kişiler; iki taraf ülkede de yerleşmiş olabilmektedir. Bu durum anlaşmalarda çifte mukimlik olarak ifade edilmiştir. Vergilendirme yetkisinin hangi ilkelere göre belirlenmesi gerektiği düzenlenmiştir (Erdoğan, 2018). İmzalanan anlaşma hükümlerinden yararlanmak isteyen mükelleflerin, mukim oldukları ülkenin yetkili makamlarından mukimlik belgesi almaları ve bunu ilgili vergi dairesine ibraz etmeleri gerekmektedir. Türkiye’de mukim olanlar yönünden mukimlik belgesi; bu aşamada Gelir İdaresi Başkanlığı ve sadece kendi mükellefleri ile sınırlı olmak üzere İstanbul Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından düzenlenmektedir (www.gib.gov.tr).

Türkiye’nin yapmış olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının uygulamasında bazı sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Vergi Usul Kanunu açısından iş yeri sayılmayan faaliyetler Anlaşmanın 5. Maddesinde yer alan iş yeri tanımı içeriğine girdiğinden, anlaşmanın tarafı olan ülkelerin mukimi olan mükellefler daha ağır vergi yükü altında kalabilmektedirler. Yani, vergi anlaşmalarının 5.maddesinde yer alan geniş tanım, dar mükelleflerin daha ağır vergilendirilmesine neden olabilmektedir. Bu durum vergi adaletinin sağlanması ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının asıl amacına hizmet etmesi bakımından anlaşmalarda yer alan tanımlarla Türk Vergi Hukuku’nda yer alan tanımların kapsam içerik vb. bakımından uyumlu olmasını zorunlu kılmaktadır. Vergi anlaşmalarının esasen, dar mükelleflerin üzerinde bulunan çifte vergilendirmeden kaynaklanan ağır vergi yükünü makul bir seviyeye indirmeyi amaçladığı düşünüldüğünde 5.maddede yer alan tanımların, daha ağır bir vergileme yönünde yorumlanmasının doğru olmadığı söylenebilir (Uluatam ve Methibay, 2001:69).

Türk hukukunda uluslararası çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik iç hukuktan kaynaklanmayan yöntemleri, vergi anlaşmaları, karşılıklı anlaşma usulü, uluslararası tahkim, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine başvuru şeklinde sıralamak mümkündür. Bunlar arasında en bilinen ve en etkili olanı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıdır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine başvuru yolu vergi konusundaki uyuşmazlıklar bakımından şimdiye kadar kullanılmış bir yol değildir. Uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümünde tahkim yolu ise, henüz Türk hukukunda bulunmamaktadır (Kaplan, 2013:51).

İmzalanmış olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında yer alan düzenlemelerle, büyük oranda çifte vergilemenin önüne geçilse de, ekonomik hayatın işleyişi sebebiyle yine de çifte vergilemenin ortaya çıktığı durumlar olabilmektedir. Kaynak devlete vergileme hakkının tanınmış olması sebebiyle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile çifte vergilendirmenin önlenemediği durumlarda bazı ek yöntemlerin uygulandığı görülmektedir. Bu ek yöntemler genel olarak yapılmış olan vergi anlaşmalarının 23. Maddesinde ele alınmıştır. Bu düzenlemelere göre, kaynak devlette indirimli oran üzerinden vergilendirilen temettüer, faizler, gayri maddi hak bedeli ve bazı anlaşmalardaki diğer gelir unsurları, söz konusu gelirleri elde edenin mukimi olduğu devlet tarafından artan oranlı vergilendirmeyi etkilemeyecek şekilde istisna edilerek vergi matrahına dâhil edilemeyecektir. Söz konusu gelirlerden indirimli uygulamadan yararlanamayanlar üzerinden kaynak ülkede ödenen vergiler, iç mevzuatta öngörülen oranda mukim olunan ülke vergilerinden mahsup edilecektir. Taraf devletlerden birinde mukim şirket, karşı devlette mukim olan sermayesi paylara bölünmüş bir şirketin hisse senetlerine sahip olursa, sahip olunan şirket tarafından ödenen ve karşı devletin vergileme hakkına sahip bulunduğu temettüer, mukim devlet tarafından tam mükelleflere tanınan

esaslar ve sınırlar dâhilinde karşılıklı olmak şartıyla vergiden istisna edilebilecektir (Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 2011: 849).

Türkiye'nin günümüze kadar imzalamış olduğu, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının bütününde karşılıklı anlaşma usulüyle ilgili maddeler yer almıştır (Kaplan, 2013:47). Karşılıklı anlaşma usulü, iki taraf ülkenin yetkili kişilerini veya makamlarının bir araya gelmek suretiyle, uluslararası vergi anlaşmasından kaynaklanan problemleri tartışma ve bu problemlere taraf ülkelerce de benimsenecek ortak bir çözüm bulma yöntemi şeklinde tanımlanabilir. Yöntem, taraf ülkelere anlaşmanın uygulanmasından ve yorumlanmasından doğan uyuşmazlıkları karşılıklı anlaşma yoluyla çözümleyebilmeleri imkânı sağlamaktadır. Karşılıklı anlaşma usulüne, taraf ülkelerden birinin veya her ikisinin birden, anlaşma hükümlerine aykırı vergilendirmenin söz konusu olduğunun ya da olabileceğinin düşünülmesi durumunda, anlaşmanın uygulanmasına veya yorumlanmasına ilişkin güçlük ve kuşkların bulunması halinde ve anlaşmada öngörülmeven durumlardan kaynaklanan çifte vergilendirmeye ilişkin durumların mevcut olması halinde başvurulmaktadır. Karşılıklı anlaşma usulü, genellikle anlaşmaların 25. maddesinde hüküm altına alınmıştır (GİB Rehberi, 2018: 2). Karşılıklı anlaşma usulüne ilişkin anlaşma maddeleri, kişilere ulusal tek taraflı çözüm yöntemlerine başvurma ve durumlarını olayın mahiyetine göre, yerleşim yeri olan veya vatandaşı oldukları ülkenin yetkili makamlarına iletme gibi imkânlar sağlayan bir çözüm yolu göstermektedir. Uluslararası vergi anlaşmaları kapsamında bulunan karşılıklı anlaşma yöntemi, Türkiye'de Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yürütülmektedir (Kaplan, 2013:47).Anlaşmaya taraf devletlerin yetkili makamlarınca karşılıklı anlaşma usulü çerçevesinde yapılan görüşmeler neticesinde, vergilendirme konusu olayda anlaşmaya aykırı bir durumun varlığı söz konusu olduğu yönünde bir anlaşma sağlanırsa, bu sonuç ilgili mükellefe mukim olduğu devletin yetkili makamlarınca bildirilmekte ve varılan bu mutabakatın sonuçları mükellefçe de kabul edilmesi halinde uygulanmaktadır. Yetkili makamların varmış olduğu mutabakat mükellefleri bağlayıcı nitelikte değildir. Mükellef dilerse yetkili makamların üzerinde mutabık kaldıkları sonucu kabul edebilir veya mukimi olduğu akit devletin iç mevzuatında yer alan çözüm yollarına zaman hususundaki sınırlamalarını da dikkate alarak başvurabilir. Vergi konusunda yaşanan problemleri ulusal çözüm yolları nezdinde çözmek ile ilgili anlaşma çerçevesinde karşılıklı anlaşma usulü sürecinin başlatılması yöntemi birbirine alternatif çözüm yollarıdır. Türkiye uygulamaları açısından, vergilendirme konusuyla ilgili, mahkemenin hüküm vereceği nihai karar, hem konuyla ilgili mükellef hem de kamu idaresi için bağlayıcı nitelikte ve uygulanması zorunlu bir karar niteliği taşımaktadır. Vergilendirme konusu olay bu noktaya geldikten sonra, anlaşmaya taraf bir devlette mukim olan bir mükellefin, Türkiye'de verilmiş olan nihai yargı kararından memnun kalmayarak sorunun çözümünü kendi yetkili makamlarından anlaşmanın karşılıklı anlaşma usulüne ilişkin madde hükümleri çerçevesinde talep etmelerinin bir önemi kalmayacaktır (GİB Rehberi, 2018:11-12).

Türkiye'nin yapmış olduğu anlaşmalarda genel olarak OECD anlaşma modelinin benimsenmiş olduğu görülse de, bazı ülkelerle yapılan anlaşmalarda BM anlaşma modeline ilişkin düzenlemelerin de yer aldığı görülmektedir. Yani Türkiye kendi çıkarlarını göz önünde bulundurmamak suretiyle OECD ve BM Anlaşma Modellerinden farklı, kendine has bir model geliştirmiştir. Buradan hareketle, Türkiye'nin karşıdaki ülkenin gelişmişlik düzeyine göre çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının şartlarını belirleyeceği bir yaklaşımla hareket ettiği söylenebilir.

SONUÇ

Günümüzün en önemli uluslararası sorunlarından birisi halini alan “çifte vergilendirme sorununun” çözümünde kullanılan en etkili aracın “uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları” olduğunu söylemek mümkündür. Bu anlaşmaların uygulanması ile ilgili ülkeler arasında bir takım sorunlar yaşanmaması ve anlaşmalarda belirli bir standardın sağlanarak geliştirilmesi için uluslararası kuruluşlar tarafından çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Bunlardan en önemlileri OECD ve BM tarafından geliştirilen anlaşma modelleri olmuştur. Bu model anlaşmalar ile sunulan çözümler, bütün ülkelerin lehine olacak biçimde neticelenmemiştir. Bu model anlaşmalardan OECD Modeli genellikle gelişmiş sermaye ithal eden ülkeler lehine

sonuçlar doğururken, BM Modeli ise gelişmekte olan ülkeleri de korumaya yönelik sonuçlar ortaya çıkarmıştır. Bu nedenle modeller bütün ülkeler tarafından tam anlamıyla kabul görmemiş ve bazı ülkeler tarafından bunlara alternatif modeller geliştirilmiştir.

Türkiye’de çifte vergilendirme sorununun çözümü konusunda ilk zamanlar çekimser kalsa da, özellikle 1980’li yıllardan itibaren çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları imzalama yoluna gitmiştir. Türkiye özellikle OECD’nin yapmış olduğu çalışmalara katılmış ve yapmış olduğu vergi anlaşmalarında genel olarak OECD Model Anlaşmasını benimsemiş olsa da, OECD Model Anlaşmasının bazı hükümlerinin aleyhine olması sebebiyle BM Model Anlaşmasının da bazı hükümlerini esas almak suretiyle kendi modelini geliştirmiştir. Türkiye’nin geliştirmiş olduğu model, OECD Modelinde ikametgâh devletinin vergilendirme yetkisine dayanan çeşitli gelirlerin kaynak devleti tarafından da vergilendirilmesini esas alan bir modeldir. Türkiye’nin koşullarına uygun olarak oluşturulan model, gelirin mümkün olduğu ölçüde doğduğu ülkede vergilendirilmesini öngörmektedir. Bu bağlamda, Türkiye Modelinin OECD ve BM modellerinin her ikisinin de bazı özelliklerini kapsadığı söylenebilir. Türkiye’nin uluslararası kuruluşların özellikle OECD’nin geliştirmiş olduğu, aynı zamanda tarafı olduğu anlaşmaların kendi lehine olmayan bazı maddelerine çekince ve yorum şerhleri koyması kendi çıkarları açısından önem arz etmektedir. Çünkü Türkiye gelişmekte olan ülke olup ve daha çok sermaye ithal etmektedir. Bu bakımdan Türkiye’nin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları imzalarırken, vergi gelirleri ve yatırımlar anlamında ülkeye sağlanacak ekonomik kazanımları iyi hesap ve analiz etmesi gereklidir. Karşıdaki ülkenin gelişmişlik düzeyine göre çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının şartlarının belirleneceği yaklaşımına dayanan Türkiye Modelinin anlaşmalarda Türkiye açısından önemli kazanımlar sağlayacağı söylenebilir.

KAYNAKÇA

- Altaş, S. (2010). Avrupa Birliğine Uyum Sürecinde Çifte Vergilendirme ve Türkiye Yaklaşımı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, Marmara Üniversitesi SBE.
- Aydın, F. (2010) *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Değerlendirilmesi*. Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 77, Mayıs 2010.
- Bahar, C. O. (2008). Çifte Vergilendirmeyi Önleme Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmaları ve Yabancıların Türkiye’de Vergilendirilmeleri. Yaklaşım.
- Balcı, A. B.(2003). Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları I, Vergi Dünyası Dergisi, (263).
- Balcı, B. A. (2003). Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları II, Vergi Dünyası, (264), 85-106.
- Balcı, B. A. (2004). *Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları (Uluslararası Vergi Anlaşmalarında "Daimi İşyeri" Kavramının Önemi*. Vergi Dünyası, (278), 38-49.
- Başak, L. (2005). Türkiye’nin İmzalamış Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Yürürlüğe Girme Prosedürü. Vergi Sorunları Dergisi, (201), 79-91.
- Başak, L. (2011). Vergi Anlaşmalarına Göre Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesinde Mükelleflerin Dikkat Etmeleri Gereken Hususlar. Vergi Sorunları Dergisi. (269).
- Başok, C. B. (2016). Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Yorumlanması. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara, Ankara Üniversitesi SBE.
- Bıyan, Ö. (2005). *Vergi Anlaşmaları Çerçevesinde Taşımacılık Faaliyetleri*. E-Yaklaşım. (26). 529-548.
- Çölgezen, Ö. (2010). Uluslararası Çifte Vergilendirme II. Yaklaşım Dergisi, Mart.
- Çölgezen, Ö. (2010) Uluslararası Çifte Vergilendirme III. Yaklaşım Dergisi, (208), Nisan.
- Çubukçu, M. (2006). *Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, İstanbul Üniversitesi SBE.
- Demirağ, L. (1991). *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*. Hesap Uzmanları Kurulu Konferansları II. Ankara.
- Egeli, H. & Güngör, Ö. (2014). Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Yolları ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi. Vergi Dünyası Dergisi, (396) 75-90.

- Erdoğan, H. (2018). <http://istanbulymmo.org.tr/dosyalar/platformNotlar/20181227.pdf> (10.04.2019).
- Ferhatoglu, E. (2010). Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Tahkim Yoluyla Çözülmesi. Beta Basım Yayın Dağıtım.
- GİB, (2015). Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, Kısaltılmış Basım, Rehber.
- GİB, https://www.gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat (06.04.2019).
- GİB, (2019). *2018 Yılı Faaliyet Raporu*. Ankara.
- Güngör, F. (1987). Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi ve Türkiye Uygulaması. Vergi Dünyası Dergisi, (190), 30-47.
- Kara, Ç. (1995). Uluslararası Çifte Vergilendirme ve Türkiye'nin Akdettiği Anlaşmalar. Maliye Dergisi, (120), 55-59.
- Karaldı, H. (2015). Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul, Marmara Üniversitesi SBE.
- Kaplan, E. (2013). *Türk Hukukunda Uluslararası Çifte Vergilendirme Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları*. Vergi Dünyası, S, 384, 40-52.
- Karabulut, F. M. (2014). Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine Yönelik BM ve OECD Modellerinin Karşılaştırılması. Vergi Dünyası. (398), 89-98.
- Nazalı, E. (2008). OECD Model Anlaşmasına Göre Temettü ve Faiz Gelirlerinin Vergilendirilmesi-I. Yaklaşım Dergisi. (182).
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., (2011). Vergi Hukuku, 24. Basım, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Öz, S. (2005). Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri. Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Öz, E. ve Çavdar, F. (2012). *Çifte Vergilemenin Önlenmesine Yönelik OECD ve Türkiye Uygulamaları*. Vergi Dünyası Dergisi.
- Pehlivan, O. ve Öz, E. (2011), Uluslararası Vergilendirme, Trabzon: Derya Kitabevi.
- Rohatgi, R. (2005). Basic International Taxation Second Edition Volume I: Principles, Richmond Law&Tax Ltd.
- Semercigil, (2017). <http://rehberdanismanlik.com/2017-revize-oecd-vergi-anlasmasi-modeli-yorum-ve-aciklamalari-murat-semercigil/> (07.03.2019).
- Semercigil, M. (1994). Türk Vergi Anlaşmaları Yorum Ve Açıklamaları. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Birliği Yayınları.
- Şenyüz, D., Yüce, M., Gerçek, A. (2016). Vergi Hukuku: Genel Hükümler. Ekin Basım Yayın.
- Taylan, E. (1984). *Vergi Anlaşmaları ve Türkiye'nin Konu Üzerindeki Çalışmaları*. Vergi Dünyası Dergisi, (37) 49-52.
- Tekin, S. (2009). *Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmede Vergilendirme Yetkisi*. Mali Pusula, Sayı: (51) 75-86.
- Tokmakkaya, M. (1996). Uluslararası Vergi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması. Vergi Dünyası. (182),78-89.
- Tuncer, S. (1974). Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları. Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi.
- Uluatam, Ö., ve Methibay, Y. (2001). Vergi Hukuku, Genel Esaslar, Türk Vergi Sistemi.
- Yaltı Soydan, B. (1995). Uluslararası Vergi Anlaşmaları. İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım AŞ.
- Yaltı, B. (1994). Vergi Anlaşmalarında Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılması Yöntemleri. Vergi Sorunları Dergisi. 67-87.
- Yaltı Soydan, B. (1995). *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*. İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım AŞ.
- Yaltı, B. (2003). Elektronik Ticarete Vergilendirme. Der Yayınları.
- Yıldırım, M. (2013). Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Gayrimaddi Hak Bedellerinin Vergilendirilmesi. Vergi Sorunları Dergisi, (301).