

# Çifte Vergilendirmenin Önlenmesinde Çözüm Yolu Olarak Uluslararası Vergi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması

## International Tax Treaties as a Solution to Prevent Double Taxation and Practice in Turkey

Arş. Gör. Mustafa KARATAŞ<sup>(\*)</sup>

### Öz:

Günümüzde çifte vergilendirme, hem ulusal ve uluslararası boyuta, hem de ekonomik ve hukuki anlama sahip çok yönlü bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak uluslararası düzeyde özellikle çifte vergilendirmenin hukuki anlamı ön plana çıkmaktadır. Bu yönüyle çifte vergilendirme; iki ya da daha fazla devletin, aynı vergi yükümlüsü ya da vergi konusu üzerinden aynı vergilendirme dönemi içinde aynı niteliğe sahip vergiyi almak istemesi şeklinde tanımlanabilmektedir. Vergi mükellefleri açısından ciddi bir problem teşkil eden çifte vergilendirme, günümüzde devletin iç hukukunda getirdiği düzenlemeler ve devletler arasında imzalanan iki taraflı veya çok taraflı vergi anlaşmaları ile çözüme kavuşturulmaktadır. Söz konusu çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik yapılan uluslararası vergi anlaşmaları ise Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) veya Birleşmiş Milletler (UN) tarafından kabul edilen model vergi anlaşmaları esas alınarak düzenlenmektedir. Keza Türkiye, söz konusu model vergi anlaşmaları çerçevesinde uluslararası vergi anlaşmaları imzalamakta ve kendi hukuk sistemine dâhil etmektedir. Bu çalışma ile uluslararası vergi anlaşmalarının vergi hukukundaki yeri ve öneminin ve Türkiye uygulamasının açıklığa kavuşturulması hedeflenmektedir.

### Anahtar Kelimeler:

Çifte Vergilendirme, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, Türkiye Uygulaması, OECD Modeli, UN Modeli.

### Abstract:

Nowadays, double taxation is a multi-perspective concept with its national and international dimensions, economic and legal meanings. However, at the international level, the international dimension and the legal meaning of double taxation come into prominence. In this respect, double taxation occurs when two or more states want to receive the same quality tax from the same tax payer or the same tax subject in the same

<sup>(\*)</sup> Atatürk Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı.

E-posta: mustafa.karatas@atauni.edu.tr.

Orcid Id: <https://orcid.org/0000-0003-4037-7518>.

Hakem denetiminden geçmiştir.

Makale Gönderim Tarihi: 31.12.2020.

Makale Kabul Tarihi: 22.04.2021.

taxation period. Double taxation which is a serious problem for taxpayers is solved by the regulations enforced in the domestic law and by the bilateral or multilateral tax treaties signed between the states. Tax treaties for the avoidance of double taxation are regulated on the basis of model tax agreements adopted by the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) or United Nations (UN). Likewise, Turkey has signed international tax treaties as part of this model tax convention and has included into own legal system. In this study, the place and the importance of tax law on the prevention of double taxation and clarifying the practice of Turkey are aimed.

### **Keywords:**

Double Taxation, International Tax Treaties, Practice in Turkey, The OECD Model, The UN Model.

## **GİRİŞ**

Günümüzde küreselleşme ile birlikte uluslararası düzeyde ekonomik ilişkilerin gelişmesi, buna paralel olarak ülkeler arası ticari faaliyetlerin artması ve yabancı sermayenin yurt içine girişinin, yerli sermayenin yurt dışına çıkışının kolaylaşması, beraberinde ciddi problemleri getirmektedir. Özellikle kişi ya da kuruluşların farklı ülkelerde gelir elde etme, servet bulundurma ve harcama yapma imkânının kolaylaşması, vergilendirme noktasında büyük önem arz etmektedir. Çünkü elde edilen gelirin, bulundurulmuş servetin ve yapılan harcamanın hem mali ikametgâh devleti hem de gelirin elde edildiği devlet tarafından vergilendirme ihtimali doğmaktadır. Çünkü uluslararası vergi hukukunda devletlerin vergilendirme yetkisine, geleneksel olarak, şahsîlik ilkesi ve kaynak ilkesi çerçevesinde sahip olacağı kabul edilmektedir. Bu noktada (ikametgâh ve uyruklu ilkelere ihtiva eden) şahsîlik ilkesi ile kaynak ilkesinin çatışması, diğer bir ifadeyle belirli bir kişinin ikamet ettiği yahut uyrukluğunda bulunduğu ülke dışında gerçekleştirdiği iktisadi faaliyetleri, hem ikamet ve/veya uyruk devleti tarafından, hem de faaliyetin mali sınırları içinde gerçekleştiği kaynak ülkesi tarafından vergilendirilmek istenmesi, çifte vergilendirme sorununun temelini oluşturmaktadır.

İki ya da daha fazla devletin, aynı vergi yükümlüsü ya da konusu üzerinden aynı vergilendirme dönemi içinde aynı niteliğe sahip vergiyi almak istemesi; (hukuki) çifte vergilendirme olarak ifade edilmektedir. Günümüzde çifte vergilendirmenin önlenmesinde genellikle iki temel yola başvurulmaktadır. Bunlardan ilki devletlerin kendi iç hukuklarında çeşitli düzenlemeler getirmesidir. İkincisi ise devletlerin kendi aralarında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları imzalamasıdır. Söz konusu çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik yapılan vergi anlaşmaları ise gelişmiş ülkeleri önceleyen Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) veya gelişmekte olan ülkeleri önceleyen Birleşmiş Milletler (UN) tarafından kabul edilen model vergi anlaşmaları esas alınarak düzenlenmektedir. Bu noktada Türkiye, 85 ülke ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalamış

olup, yapmış olduğu bu anlaşmalarda gelişmiş ülkeler karşısında UN modeline, gelişmekte olan ülkeler karşısında OECD modeline ağırlık vermektedir.

Bu çalışma ile uluslararası vergi anlaşmalarının vergi hukukundaki yeri ve öneminin ve Türkiye uygulamasının açıklığa kavuşturulması ve bu doğrultuda mevcut durumun değerlendirilmesi hedeflenmektedir. Bu çalışma beş ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde çifte vergilendirme kavramsal açıdan ortaya konulmaktadır. Devamında; ikinci bölümde çifte vergilendirmenin varlık nedenlerine ve üçüncü bölümde çifte vergilendirmenin nasıl önlenebileceğine değinilmektedir. Dördüncü bölümde uluslararası vergi anlaşmalarının çifte vergilendirmenin önlenmesindeki yeri ve önemi, Türkiye uygulamasına da yer vermek suretiyle ele alınacaktır. Son olarak beşinci bölümde ise teorik ve uygulama itibarıyla ortaya konulan mevcut durumun değerlendirilmesine yer verilecektir.

## I. ÇİFTE VERGİLENDİRME KAVRAMI

Ulusal ve uluslararası boyuta, hukuki ve ekonomik anlama sahip olan çifte vergilendirme her bir boyutu ve anlamı itibarıyla ayrı ayrı tanımlanabilmektedir. Öncelikle *ulusal boyutuyla çifte vergilendirme*; aynı devletin içinde, çeşitli nedenlerle, farklı idari ya da siyasi kademelere dağıtılmış vergilendirme yetkisinin aynı vergi yükümlüsü veya aynı vergi konusu üzerinde çakışması şeklinde tanımlanabilir. *Uluslararası boyutuyla çifte vergilendirme* ise iki ya da daha fazla devletin birbirlerinden bağımsız olarak kullandıkları vergilendirme yetkilerinin çakışması sonucunda aynı vergi yükümlüsünün aynı vergi konusu üzerinden iki defa aynı vergiye tabi tutulması şeklinde tanımlanabilir.<sup>1</sup> Bununla birlikte geniş anlamda çifte vergilendirme olarak kabul edilen *ekonomik anlamda çifte vergilendirme*, aynı vergi konusu üzerinden farklı vergi yükümlülerin tek bir devlet ya da birden fazla devlet tarafından vergi yükümlülüğüne tabi tutulmasıdır.<sup>2</sup> Buna yol açan temel neden, vergi konularının farklı devletlerde farklı biçimde tanımlanması veya vergi matrahının hesaplanmasında farklı yöntemlerin benimsenmesidir.<sup>3</sup> Örneğin; bir ülke içerisinde vergi yükümlüsü olarak kabul edilen bir şirketin elde ettiği gelirin tüzel kişi olarak kabul edilen şirket nezdinde ayrı, gerçek kişi olarak kabul edilen şirket ortağı nezdinde ayrı vergilendirilmesi veyahut bir ülke vatandaşı kişinin, bir başka ülke vatandaşı kişiye ödediği tazminatın gider olarak düşülmesine izin verilmeyerek tazminatın ödendiği ülkede de gelir olarak kabul edilerek vergilendirilmesi bu tip bir çifte vergilendirme olarak kabul edi-

<sup>1</sup> Billur Yaltı Soydan, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 1995, s. 2-3; Ateş Oktar, *Vergi Hukuku*, 10. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2018, s. 56-57.

<sup>2</sup> Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014, s. 138; Mualla Öncel / Ahmet Kumrulu / Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, 24. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2018, s. 61; Ersan Öz / Fatih Çavdar, “Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine Yönelik OECD ve Türkiye Uygulamaları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 371, Yıl: 2012, s. 52.

<sup>3</sup> Karakoç, s. 139.

lebilir.<sup>4</sup> Geniş anlamda çifte vergilendirme olarak kabul edilen *hukuki anlamda çifte vergilendirme* ise iki ya da daha fazla devletin, aynı vergi yükümlüsünü aynı vergi konusu kapsamında ve aynı vergilendirme dönemi içerisinde aynı nitelikteki vergilerle vergilendirmesidir.<sup>5</sup> Bu kapsamda çifte vergilendirmenin hukuki anlamı ile uluslararası boyutunun örtüşüğünü söylemek mümkündür.

Ekonomik anlamda çifte vergilendirme ile (uluslararası) hukuki anlamda çifte vergilendirme arasındaki temel fark vergi yükümlüsü noktasında ortaya çıkmakla birlikte, çifte vergilendirmenin önlenmesinde uluslararası vergi anlaşmaları temelinde hukuki anlamı ve uluslararası boyutu temelinde şekillenmektedir.<sup>6</sup>

Uluslararası boyutu ve hukuki anlamı dikkate alındığında çifte vergilendirmenin temel unsurlarını şu şekilde sıralamak mümkündür:<sup>7</sup>

- Vergi yükümlüsünün aynı kişi olması,
- Vergi konusunun aynı olması,
- Verginin aynı nitelikte olması,
- Vergilendirme döneminin aynı olması,
- İki ya da daha fazla devletin aynı yükümlü ve konu üzerinde vergilendirme yetkisine sahip olması.

## II. ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN ORTAYA ÇIKIŞ NEDENLERİ

Devletin egemenlik göstergelerinden biri olan mali egemenlik, devletin ülkesi ve vatandaşları üzerinde sahip olduğu gelir toplama ve topladığı gelirleri harcama yetkisidir. Mali egemenlik devletin hem yasama hem de yürütme yetkisini ifade eder.<sup>8</sup> Bu kapsamda mali egemenlik en temelde devletin elinde bulunduğu vergilendirme yetkisini ve harcama yetkisini kapsar. Devletin mali alanda sahip olduğu en önemli yetki olan vergilendirme yetkisi, devletin münha-

<sup>4</sup> Ferhan Berkay/ Ramazan Armağan, “Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi”, Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi, Sayı: 5/3, Yıl: 2011, s. 89.

<sup>5</sup> Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), *Model Tax Convention on Income and Capital*, OECD Publishing, 2017, [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version\\_g2g972ee-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1) (erişim tarihi 11.02.2020), s. 1-1; UNITED NATIONS, *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, New York, 2017, [https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT\\_2017.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf) (erişim tarihi 11.02.2020), s. IV.

<sup>6</sup> Yaltı Soydan, s. 87; Steven Van Weeghel, *The Improper Use of Tax Treaties, with Particular Reference to the Netherland and the United States*, Series on International Taxation 19, Kluwer Law International, Dordrecht, 1998, s. 34.

<sup>7</sup> Osman Pehlivan/ Ersan Öz, *Uluslararası Vergilendirme*, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2011, s. 62-63.

<sup>8</sup> Roy Rohatgi, *Basic International Taxation Second Edition Volume I: Principles*, Richmond Law&Tax Ltd, Richmond, 2005, s. 15.

sır yetkisi ve uluslararası hukukça belirlenen alan dâhilinde o devletin egemenlik sınırları içerisinde kullanılır.<sup>9</sup> Ancak bu yetkinin kullanılması, uluslararası ilişkilerden doğan vergilendirme sorunlarına neden olur.<sup>10</sup> Bu kapsamda uluslararası bir vergilendirme sorunu olan çifte vergilendirme de iki farklı devletin ülkesi sınırlarında kullandığı vergilendirme yetkisinin birbiriyle çakışması sonucu ortaya çıkar. Ancak burada önemli olan nokta, her bir devletin vergilendirmeye ilişkin farklı sistemler ve bu sistemler dâhilinde farklı ilkeler benimsemeleri neticesinde vergilendirme yetkilerinin birbiriyle çakışmasıdır.<sup>11</sup>

Çifte vergilendirmenin ortaya çıkmasına neden olan vergilendirmeye ilişkin ilkeler; kaynak ilkesi, ikametgâh ilkesi ve uyrukluk ilkesidir.

1. *Kaynak ilkesi*: Bu ilke; vergi kanunlarının devletin egemenlik alanında geçerli olması, ülke sınırları içerisinde vatandaş ya da yabancı fark etmeksizin gerçekleştirilen bütün işlem, ekonomik faaliyet ve varlıkların o ülke kanunlarınca vergilendirilmesidir. Bu ilkeye göre bir devletin ülkesinde bulunan vergi konuları ve vergi doğuran olaylar, o devletin vergilendirme yetkisine tabidir.<sup>12</sup> Kaynak ilkesine göre hukuki ilişki ikametgâh ve uyrukluğa bakılmaksızın, ekonomik bağ çerçevesinde şekillenmektedir.<sup>13</sup> Kaynak ilkesi, vergilendirme yetkisinin devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanması ve bu yetkinin mali alandaki görünümünü oluşturması olgusuna dayanır.<sup>14</sup>

Bu ilkenin Türkiye uygulamasına Gelir Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesi örnek olarak gösterilebilir. Söz konusu hükme göre Türkiye'de yerleşik olmayan gerçek kişilerin, sadece Türkiye içinde elde ettiği kazançları kaynak ilkesi gereği vergilendirilir.

2. *İkametgâh ilkesi*: Bu ilkeye göre kişinin ikamet ettiği ve hizmetlerinden faydalandığı ülkenin, bu kişinin kendi ülkesi sınırları dâhilinde ve dışında gerçekleştirdiği bütün işlem, faaliyet ve varlıkları üzerinde vergilendirme yetkisine sahip olmasıdır.<sup>15</sup> İkametgâh ilkesinin temelinde kamu harcamalarının kamu hizmetlerinden faydalananlar tarafından finanse edilmesi gerektiği düşüncesi yatar.<sup>16</sup>

Bu ilkenin Türkiye uygulamasına Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 1'inci fıkrası örnek olarak gösterilebilir. Söz konusu hükme göre

<sup>9</sup> Hüseyin Pazarıcı, *Uluslararası Hukuk*, 10. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s. 153-154.

<sup>10</sup> Karakoç, s. 132.

<sup>11</sup> Yaltı Soydan, s. 23.

<sup>12</sup> Doğan Şenyüz/ Mehmet Yüce/ Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku Genel Hükümler*, 9. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2015, s. 45; Öncel/ Kumrulu/ Çağan, s. 60.

<sup>13</sup> Berkay/ Armağan, s. 91.

<sup>14</sup> Karakoç, s. 131.

<sup>15</sup> Yaltı Soydan, s. 19.

<sup>16</sup> Öz/ Çavdar, s. 53; Berkay/ Armağan, s. 90.

vergi yükümlüsü olan kurumlardan kanuni merkezi ya da iş merkezi Türkiye’de olanların, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettiği tüm kazançları ikametgâh ilkesi gereği vergilendirilir.

3. *Uyrukluk ilkesi*: Bu ilke; bir devletin, kendisine vatandaşlık bağı ile bağlı bulunanların hem ülkesi içinde hem de ülkesi dışında gerçekleştirdiği her tür işlem, faaliyet ve varlıkları üzerinde vergilendirme yetkisine sahip olmasını ifade eder.<sup>17</sup>

Bu ilkenin Türkiye uygulamasına GVK’nin 3’üncü maddesinin 2’nci fıkrası örnek olarak gösterilebilir. Bu hükme göre resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşekküllere bağlı olup, işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları, ister Türkiye’de ister Türkiye dışında elde etmiş oldukları gelirler üzerinden uyrukluk ilkesi gereği vergilendirilir.

Devletlerin vergi kanunlarının uygulanması noktasında yukarıda belirtilen kaynak, ikamet ve uyrukluk ilkelerinden birinin vergi sistemlerinde temel yapılması ve söz konusu ilkelerin uygulanması noktasında ülkeler arasında farklılıkların ortaya çıkması, birden fazla devletin aynı yükümlü veya vergi konusu üzerinde vergilendirme yetkisini kullanmasına, diğer bir ifadeyle çifte vergilendirmeye sebep olmaktadır.<sup>18</sup> Örneğin; gelir vergisinde ikametgâh ilkesini kabul eden bir ülkeye yerleşen kimsenin, kaynak ilkesini benimseyen bir diğer ülkedeki faaliyetleri neticesinde gelir elde etmesi halinde her bir ülke açısından gelir vergisi kapsamında vergilendirmeye tabi tutulacaktır.<sup>19</sup>

### III. ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME YÖNTEMLERİ

Uluslararası hukukta yer alan kaynak ilkesi, yabancı kaynaklı gelirin ülke içinde vergilendirilmesine ilişkin bir yasak getirmemekte ve birden fazla devletin vergilendirme yetkilerinin çakışmasıyla ortaya çıkan çifte vergilendirme, her bir devletin iç hukuklarının uluslararası hukuku uygun olarak düzenlendiği sürece uluslararası teamüller çerçevesinde yasaklanmamaktadır.<sup>20</sup> Ancak çifte vergilendirme, benzer durumdaki kişilerin farklı vergi yükü altında kalmalarına, yani vergi adaletsizliğine neden olması; rekabet eşitsizliğini doğurması, uluslararası düzeydeki mal ve sermaye hareketlerini engellemesi, devletler arasındaki uluslararası ilişkilerin gelişmesini etkilenmesi gibi gerekçelerle önlenmesi gerektiği kabul edilen bir olgu niteliğindedir.<sup>21</sup> Bu yönde çifte vergilendirmenin önlenmesi

<sup>17</sup> Yaltı Soydan, s. 20.

<sup>18</sup> Karakoç, s. 138; Öncel/ Kumrulu/ Çağan, s. 61.

<sup>19</sup> Öncel/ Kumrulu/ Çağan, s. 61.

<sup>20</sup> Klaus Vogel, “*Double Tax Treaties and Their Interpretation*”, Berkeley Journal of International Law, Sayı: 4/2, Yıl: 1986, s. 7-8.

<sup>21</sup> Karakoç, s. 139; Oktar, s. 57.

için temelde iki farklı yol mevcuttur. Bunlardan ilki, devletin tek yanlı olarak, iç hukukunda, vergilendirme yetkisini sınırlandırması; ikincisi ise çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik uluslararası anlaşmalardır.<sup>22</sup>

Çifte vergilendirmenin kural olarak vergi yükümlüsünün vatandaşı olduğu ve/veya ikamet ettiği ülke tarafından giderilmesi ve önlenmesi gerektiği kabul edilir. Bu kapsamda çifte vergilendirmeyi önleme konusunda izlenebilecek ilk yol, devletin yabancı kaynaklı gelirler üzerindeki vergilendirme yetkisini tek taraflı olarak sınırlandırmasıdır.

Devletler, çifte vergilendirmenin önlenmesi noktasında tek taraflı olarak vergilendirme yetkisini sınırlandırırken belirli yöntemlere başvurur. Bunlar; indirim, mahsup ve istisna yöntemleridir. Mahsup ve istisna yöntemleri, OECD'nin örnek modelinde yer alan yöntemlerdir.<sup>23</sup>

1. *İndirim yöntemi*: bu yöntem genellikle gelir ve servet üzerinden alınan vergilerde uygulama alanı bulmaktadır. İndirim yöntemine göre ikametgâh esasını kabul eden bir ülkede vergi hesaplanırken, yükümlünün tüm kaynakları dikkate alınarak hesaplanan vergi matrahından yabancı ülkede ödediği vergiler düşülmektedir.<sup>24</sup> Bu noktada indirim yönteminin çifte vergilendirmeyi tamamen ortadan kaldırmayıp, etkisini azalttığı söylenebilir.<sup>25</sup>
2. *Mahsup yöntemi*: OECD örnek modelinin benimsediği yöntemlerden biri olan ve kredi yöntemi olarak da adlandırılabilen<sup>26</sup> mahsup yöntemine göre vergilendirmede ikametgâh esasını benimseyen bir ülke, yükümlünün vergi borcunu tüm kaynaklarını dikkate alarak hesaplarken, yabancı ülkede ödediği aynı nitelikteki vergileri hesaplanan toplam vergiden düşmektedir.<sup>27</sup> Bu noktada mahsup yönteminin çifte vergilendirmeyi tam anlamıyla önlemekle birlikte indirim yöntemine kıyasla çifte vergilendirmenin etkisini daha fazla azalttığı söylenebilir.<sup>28</sup>
3. *İstisna yöntemi*: OECD örnek modelinin benimsediği yöntemlerden bir diğeri olan istisna yöntemine göre yükümlünün vergi borcu, yabancı bir ülkede sahip olduğu gelir ve servet unsurları dikkate alınmaksızın, sadece ülkesi içerisinde sahip olduğu kaynakları üzerinden hesaplanır.<sup>29</sup> İndirim ve mahsup yöntemlerinde ikametgâh ilkesi esas alınırken, istisna yönteminde kaynak

<sup>22</sup> Öncel/ Kumrulu/ Çağan, s. 61-64.

<sup>23</sup> Karakoç, s. 140.

<sup>24</sup> Oktar, s. 57.

<sup>25</sup> Karakoç, s. 140.

<sup>26</sup> Berkay/ Armağan, s. 92.

<sup>27</sup> Öncel/ Kumrulu/ Çağan, s. 62; Oktar, s. 57.

<sup>28</sup> Karakoç, s. 140.

<sup>29</sup> Karakoç, s. 141; Oktar, s. 57.



ilkesi esas alınır. İstisna yönteminde, diğer iki yönetime kıyasla, çifte vergilendirmenin etkisinin azaltılmasından ziyade önlenmesi amaçlanır.<sup>30</sup>

Sonuç olarak devletler, çifte vergilendirmenin önlenmesinde istisna, mahsup veya indirim yöntemlerini benimseyerek tek taraflı olarak vergilendirme yetkisini sınırlandırabilir. Ancak çifte vergilendirme iç hukukta sınırlandırabileceği gibi iki ya da daha fazla devletin imzalayacağı uluslararası vergi anlaşmalarıyla da sınırlandırabilir.

#### IV. ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN ÖNLENMESİNDE ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARI

Devletlerin vergi sistemlerindeki farklılıklar ve devletlerin içinde bulunduğu ekonomik şartların çeşitliliği gibi sebeplerle çifte vergilendirmenin önlenmesinde iç hukuktaki düzenlemeler kimi zaman yetersiz kalabilmekte; ülkeler çifte vergilendirme hususunda uluslararası anlaşmalar yaparak daha kapsamlı ve kalıcı çözümler aramaktadır.<sup>31</sup> Bu kapsamda yükümlüler üzerindeki çifte vergilendirmeye dayalı vergi yükünü asgariye indirebilmek amacıyla devletler, yükümlülerin ödeyecekleri vergiden tamamen veya kısmen vazgeçerek vergi anlaşmaları imzalamaktadır.<sup>32</sup>

Uluslararası vergi hukukunun kaynağını oluşturan vergi anlaşmaları, devletlerin çifte vergilendirmeyi önleme noktasında başvurdukları en önemli ve etkili araçlardır. Uluslararası vergi anlaşmaları, iki ya da daha fazla devletin, vergilendirme yetkilerinin çakışması sonucu ortaya çıkan çifte vergilendirmenin önlenmesini hedefleyen çakışma kuraları bütünü olarak tanımlanabilir.<sup>33</sup>

Uluslararası vergi anlaşmalarının en önemli işlevi, çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması amacıyla birden fazla devletin vergilendirme yetkisinin çakışmasının önlenmesi ve söz konusu devletlerin yetkilerinin sınırlarını belirlemektir.<sup>34</sup> Bu kapsamda vergi anlaşmalarında gözetilen temel amacın, çifte vergilendirmenin önlenmesi ve/veya azaltılması olduğu söylenebilir. Bununla birlikte, sınırlar arası mali erozyonun önlenmesi, ekonomik ilişkilerin ve ticaretin geliştirilmesi, bilgi değişiminin sağlanması yoluyla idari birimler arasında yardımlaşmanın sağlanması ve vergi kaçakçılığının önlenmesi de uluslararası vergi anlaşmalarının imzalanmasında güdülen amaçlar arasında gösterilebilir.<sup>35</sup>

<sup>30</sup> Öncel/ Kumrulu/ Çağan, s. 62.

<sup>31</sup> Mehmet Akbay, “*Milletlerarası Vergi Anlaşmaları*”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 113, Yıl: 1991, s. 4; Karakoç, s. 143.

<sup>32</sup> Hüseyin Işık, *Uluslararası Vergilendirme*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2014, s. 25.

<sup>33</sup> Yaltı Soydan, s. 55, 156.

<sup>34</sup> Yaltı Soydan, s. 31.

<sup>35</sup> Rohatgi, s. 25.



Çifte vergilendirmeye yönelik yapılan uluslararası vergi anlaşmaları genellikle gelir ve servet üzerinden alınan vergilere ilişkin olarak yapılmaktadır. Ancak, yukarıdan da anlaşılacağı üzere, bu anlaşma hükümleri içerisinde ülkelerin mali idareleri arasında işbirliği ve bilgi alışverişinin sağlanmasına ve ülkeler arası ekonomik ilişkilerin ve ticaretin geliştirilmesine yönelik maddeler de eklenebilmektedir.<sup>36</sup> Çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik yapılacak uluslararası vergi anlaşmaları, iki taraflı olabileceği gibi çok taraflı da olabilmektedir.

### A. İki Taraflı Uluslararası Vergi Anlaşmaları

Uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik anlaşmalar genellikle iki taraflı yapılmaktadır. İki taraflı vergi anlaşmaları, çifte vergilendirmenin önlenmesi noktasında bir tedbir mahiyetinde değil, yalnızca çifte vergilendirmeyi önleyici araçları içeren metinler olarak kabul edilmektedir. Zira vergi anlaşmalarıyla çifte vergilendirmenin önlenmesi, uluslararası hukukun sınırlama kuralları mahiyetindeki çakışma kuralları aracılığıyla sağlanmaktadır. Bu kapsamda vergi anlaşmaları, devlet vergi makamlarının yabancı nitelik taşıyan mali olaylara iç hukuku uygulayıp uygulamayacağını ve uygulanacaksa sınırının ne olacağını göstermektedir.<sup>37</sup>

İki taraflı vergi anlaşmalarında yer alan çakışma kuralları, gelirin tamamı için değil, verginin belirli unsurları açısından düzenlenmektedir. Söz konusu düzenlemeler, gelir unsurları üzerindeki vergilendirme yetkisini kaynak veya ikametgâh devletine tamamen bırakabilir ya da her iki devlet arasında bu yetkiyi paylaşılabilir.<sup>38</sup> Vergilendirme yetkisinin paylaşılması durumunda; kaynak devleti gelir unsurları üzerinde sınırlı bir vergilendirme yapabilirken, ikametgâh devleti kendi ülkesinde ödenecek vergiden kaynak devletinde ödenen vergiyi düşebilir.<sup>39</sup>

### B. Çok Taraflı Uluslararası Vergi Anlaşmaları

Çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik anlaşmalar genellikle iki taraflı yapılmakla olup, çok taraflı vergi anlaşmalarına da rastlanılmaktadır. Çok taraflı vergi anlaşmaları, teorik yönden daha cazip olmakla birlikte; çok taraflı vergi anlaşmalarının, iki taraflı anlaşmalara göre daha karmaşık, uygulanması ve anlaşılması yönünden daha zor olması ve sona erdirmeye, revize etmeye veya değiştirme açısından esneklik sağlayamaması nedeniyle uygulamada çok tercih edilmemektedir.<sup>40</sup>

<sup>36</sup> Karakoç, s. 143-144.

<sup>37</sup> Yaltı Soydan, s. 65-67.

<sup>38</sup> Berkay/ Armağan, s. 92.

<sup>39</sup> Yaltı Soydan, s. 66-67.

<sup>40</sup> Yaltı Soydan, s. 34-35.

Çok taraflı vergi anlaşmalarına; Danimarka, Finlandiya, İsveç, İzlanda ve Norveç arasında imzalanmış bilgi değişimi anlaşması, beş Güney Amerika ülkesi tarafından “Ant Paktı” adıyla 1971 yılında imzalanan Model Vergi Anlaşması ve Karayip ülkeleri tarafından 1973 yılında imzalanan CARICOM Vergi Anlaşması örnek olarak gösterilebilir.<sup>41</sup> Ayrıca 4585 sayılı kanunla onaylanması uygun bulunan 2000/1127 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kabul edilerek yürürlüğe giren “Türkiye Cumhuriyeti, Azerbaycan Cumhuriyeti ve Gürcistan Arasında Petrolün Azerbaycan Cumhuriyeti, Gürcistan ve Türkiye Cumhuriyeti Üzerinden, Bakü-Tiflis-Ceyhan Ana İhraç Boru Hattı Yoluyla Taşınmasına İlişkin Anlaşma” da içerdiği vergisel hükümler sebebiyle çok taraflı vergi anlaşmasına örnek olarak gösterilebilir.<sup>42</sup>

Bu örneklerin yanı sıra, Avrupa Birliği’nde uluslararası vergi uyumlaştırmaları ve çifte vergilendirmeye yönelik yapılan çalışmalar ve verilen çeşitli direktifler, amaçsal yönden çok taraflı vergi anlaşmaları ile paralellik göstermektedir. Ancak uluslar üstü bir yapı olan Avrupa Birliği’nde çıkarılan direktiflerin uluslararası bir anlaşma niteliği taşınamaması dolayısıyla vergilendirme hususunda çıkan direktiflerin, uluslararası çok taraflı vergi anlaşması niteliğinde olmadığı gözden kaçırılmamalıdır.<sup>43</sup>

### C. Uluslararası Vergi Anlaşması Modelleri

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, konusu dikkate alındığında çeşitli sorunları bünyesinde barındırmaktadır. Özellikle ülkelerin ekonomik çıkar çatışmaları ve vergi sistemlerindeki farklılıklar, taraf devletlerin vergi anlaşmaları üzerinde mutabakata varmasını zorlaştırmaktadır. Söz konusu sorunlar dikkate alındığında, çifte vergilendirme ile ilgili uluslararası anlaşmalara örnek teşkil edebilmesi açısından OECD ve Birleşmiş Milletler tarafından model anlaşmalar oluşturulmuştur.<sup>44</sup>

OECD tarafından 1963 yılında “Gelir ve Sermaye Üzerine Taslak Çifte Vergilendirme Anlaşması” başlığıyla kabul edilen ve 1977, 1992, 2010 ve 2014 yıllarında güncellenen<sup>45</sup> OECD modeli, temelde OECD üyesi ülkelerin kendi aralarında yapacakları vergi anlaşmalarına zemin hazırlamak amacıyla hazırlanmasına rağmen; önce OECD ülkelerinin diğer ülkelerle yaptıkları vergi anlaşmalarına, sonrasında OECD üyesi olmayan ülkelerin kendi aralarında yaptıkları vergi anlaşmalarına temel oluşturmuştur.<sup>46</sup> Keza Avrupa Komisyonu’nun bu konuda çı-

<sup>41</sup> Rohatgi, s. 75-76.

<sup>42</sup> Işık, s. 40.

<sup>43</sup> Başok, s. 38-39.

<sup>44</sup> Berkay/ Armağan, s. 92.

<sup>45</sup> Başok, s. 48.

<sup>46</sup> Ersin Nazalı, “OECD Model Anlaşmasına Göre Temettü ve Faiz Gelirlerinin Vergilendirilmesi”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 182, Yıl: 2008, s. 84.

kardığı direktiflerde Avrupa Birliği'nde çifte vergilendirmenin önlenmesi noktasında OECD modelinin temel alınacağı belirtilmektedir.<sup>47</sup>

Türkiye'nin imzaladığı vergi anlaşmalarının büyük çoğunluğunda da esas alınan<sup>48</sup> OECD modeli (*Model Tax Convention on Income and Capital*), gelir ve servetin vergilendirilmesinde vergilendirme yetkisini devletler arasında paylaştırırken ikametgâh devleti esas alarak, kaynak devleti ikinci planda değerlendirilmektedir.<sup>49</sup> Bu kapsamda söz konusu model, özellikle gelir unsurları noktasında kişinin ikamet ettiği devlete sınırsız vergileme hakkı tanımaktadır.<sup>50</sup> Örneğin; modelin 11'inci maddesine göre, faiz gelirlerinde elde eden kişinin ikamet ettiği devletin vergilendirme hakkı sınırsız iken faizi ödeyen kişinin ikamet ettiği devletin vergilendirme hakkı en fazla yüzde 10 olarak sınırlandırılmıştır.<sup>51</sup>

OECD model anlaşması, çifte vergilendirmenin önlenmesinde aşağıda sıralanan çeşitli metotları göstermektedir.<sup>52</sup>

- Bir kişinin ülke içindeki ve dışındaki gelir ve servetleri her iki devlet tarafından vergilendirilmek istendiğinde ortaya çıkabilecek çifte vergilendirme sorunu ikametgâh kurumu ile çözüme kavuşturulur. Buna göre bir kişinin taraf devletlerin her ikisinde birden ikamet etmesi durumunda, öncelikle hangi taraf devlette ikamet ettiğinin tespit edilmesi gerekmektedir.<sup>53</sup>
- Bir kişinin ikamet ettiği ülke dışında elde ettiği gelir ve servet, her iki devlet tarafından vergilendirilmek isteniyorsa; ortaya çıkacak çifte vergilendirme sorunu, ikametgâh ve kaynak ilkelerini uygulayan devletlerden birisinin vergilendirme hakkından vazgeçmesi ile çözüme kavuşturulur. Vergilendirme hakkından kimin taviz vereceği ise yapılacak vergi anlaşması ile belirlenir. OECD modelinde düzenlenen istisna veya mahsup yöntemi bu yönde çıkacak bir sorunun önlenmesi amacıyla kullanılmaktadır.<sup>54</sup> Keza OECD modeli baz alınarak yapılan birçok vergi anlaşmasında ikamet edilen devletin çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla her iki yöntemi de uyguladığı göze çarpmaktadır.

<sup>47</sup> Berkay/ Armağan, s. 100.

<sup>48</sup> Başok, s. 48.

<sup>49</sup> Berkay/ Armağan, s. 93.

<sup>50</sup> Başok, s. 49.

<sup>51</sup> OECD, s. M-31.

<sup>52</sup> Levent Başak, "Çifte ve Mükerrer Vergileme Kavramının Analizi ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Uygulanacağı Kişiler", E-Yaklaşım, Sayı: 21, Yıl: 2005, s. 2.

<sup>53</sup> OECD, s. M-13.

<sup>54</sup> OECD, s. M-53; M-55.

- Bir ülkede daimi işyeri bulunan kişinin, bir diğer ülkede elde ettiği gelir veya servetin her iki devlet tarafından vergilendirilmek istenmesi durumunda ortaya çıkacak çifte vergilendirme sorununa dair OECD modelinde herhangi bir çözüm yolu gösterilmemiştir.

OECD modeli gelişmiş ülkeler arasındaki ekonomik ilişkiler dikkate alınarak düzenlenmiştir. Dolayısıyla OECD modelinin özellikle gelişmekte olan bir ülke ile gelişmiş bir ülke arasında imzalanacak bir anlaşmaya esas alınması halinde, modelde yer alan ağır hükümler sebebiyle gelişmekte olan ülkeler önemli tavizler verebilmektedir. Bu nedenle, Türkiye gibi gelişmekte olan ülkeler OECD modelinde yer alan çeşitli maddelere çekinceler koymuştur.<sup>55</sup>

OECD modelinin gelişmekte olan ve gelişmiş ülkeler arasında yapılan anlaşmalar açısından yetersiz kaldığı düşüncesiyle Birleşmiş Milletler tarafından alternatif bir model (*Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*) geliştirilmiştir. Bu modelde OECD modelinin ikametgâh ilkesine yönelik sert tutumunu yumuşatmak adına kaynak devletin vergilendirilmesi hususuna ağırlık verilmiştir.<sup>56</sup> OECD modeli ile aynı sistematik yapıya sahip olan Birleşmiş Milletler (UN) modeli, aşağıda yer alan hususlar noktasında OECD modelinden ayrılmaktadır:<sup>57</sup>

- İkametgâh ve kaynak devletleri arasında paylaşılacak vergilendirme yetkisinin kaynak devlet lehine kabul edilmesi,
- Daimi işyeri kavramının tanımının, kaynak ülkenin vergilendirme yetkisini artıracak şekilde esnetilmesi,
- Ticari kazançla ilişkin vergilendirme yetkisinin paylaşılması,
- Deniz ticareti ve hava taşımacılığına ilişkin kaynak devletin vergilendirme yetkisinin tanınması,
- Menkul sermaye iradı kapsamına giren gelir unsurlarından kaynak devletin kesinti yaparak alacağı vergi üst sınırının esnek olması,
- Gayrimaddi hak bedellerinin vergilendirilmesi noktasında vergilendirme yetkisinin sadece ikametgâh devletine bırakılmayıp kaynak devletin de yer verilmesi.

#### D. Uluslararası Vergi Anlaşmalarında Türkiye Uygulaması

OECD modelinin gelişmiş ülkeler arasındaki ilişkilere yönelik düzenlenmiş olması, Türkiye'nin 1970 yılına değin çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik herhangi bir vergi anlaşması imzalamamasına yol açmıştır. Ancak özellikle vergi anlaşmalarının getireceği ekonomik ve hukuki güvenceye duyulan ihti-

<sup>55</sup> Başok, s. 55.

<sup>56</sup> Yaltı Soydan, s. 44-47.

<sup>57</sup> Michael Lennard, "The UN Model Tax Convention as a Compared with OECD Model Tax Convention: Current Points of Difference and Recent Developments", *Asia-Pacific Tax Bulletin*, Yıl: 2009, s. 4-9; Berkay/ Armağan, s. 93; Yaltı Soydan, s. 47; Işık, s. 51.

yaç sebebiyle Türkiye bu diğer devletlerle vergi anlaşmaları imzalama yoluna gitmiştir.<sup>58</sup> Ayrıca Avrupa Birliği üyeliğine adaylık sürecinde Avrupa Birliği ile uyumlu vergilendirme süreçlerinin oluşturulması (vergi uyumlaştırması) ve hukuki ve özellikle ekonomik çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik Avrupa Komisyonu'nun çıkardığı direktifler doğrultusunda Türkiye, Avrupa Birliği üyesi devletler ile ikili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yapmaya yönelmiştir.<sup>59</sup>

Türkiye, çifte vergilendirmeyi önleme noktasında uluslararası anlaşma yoluna başvurmadan önce iç mevzuatta çeşitli hükümler yoluyla bu sorunu çözmeye çalışmıştır.<sup>60</sup> Türkiye'de iç mevzuatla çifte vergilendirmeyi önleme noktasında Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ve Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) ülke dışında ödenen vergilerin mahsup edilmesine imkân vermektedir. Bu kapsamda Türkiye'de ikamet eden mükellefler açısından gelir ve kurumlar vergisi açısından çifte vergilendirmenin önüne geçilmiş olmaktadır. Ancak GVK ve KVK kapsamında düzenlenen bu durum başka bir ülkede ikamet etmekte olup da Türkiye'de faaliyette bulunan yükümlüler açısından söz konusu değildir. Dolayısıyla aynı gelir unsuru hem Türkiye'de hem de ikamet edilen ülkede vergilendirilebilmektedir. Bununla birlikte Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda çifte vergilendirmeye ilişkin indirim yöntemi benimsenerek, Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarının yabancı ülkelerdeki malları ile ilgili borçları ve bu mallar üzerinden alınan veraset ve intikal vergileri indirilebilmektedir.<sup>61</sup>

Günümüzde ise Türkiye, çifte vergilendirme sorununun çözümü noktasında ağırlıklı olarak çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarını yöntem olarak kullanmaktadır.<sup>62</sup> Türkiye yapmış olduğu bu anlaşmalarda gelişmiş ülkeler karşısında UN modeline, gelişmekte olan ülkeler karşısında OECD modeline ağırlık vermektedir.<sup>63</sup>

Türkiye Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıyla ilgili çeşitli genel tebliğ ve sirkülerler yayınlamaktadır:

*1 Seri No.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği:* Bu tebliğde; Türkiye ile Hollanda Krallığı arasında imzalanan ve kapsadığı vergiler bakımından 30.9.1988 tarihinde yürürlüğe giren ve hükümleri 1.1.1989 tarihinden itibaren uygulanmaya başlayan “*Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması*”nın; kapsamı, mukimlik, genel tanımlar ve temettü konularındaki hükümleri açıklanmaktadır.<sup>64</sup>

<sup>58</sup> Yaltı Soydan, s. 48-49.

<sup>59</sup> Berkay/ Armağan, s. 100.

<sup>60</sup> Berkay/ Armağan, s. 94.

<sup>61</sup> Öz/ Çavdar, s. 60.

<sup>62</sup> Öz/ Çavdar, s. 59.

<sup>63</sup> Cevdet Okan Bahar, *Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmaları ve Yabancıların Türkiye'de Vergilendirilmeleri*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2008, s. 21.

<sup>64</sup> 1 Seri No.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği (1996), T.C. Resmî Gazete, 22637, 15.05.1996.

*2 Seri No.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği:* Bu tebliğde; yürürlükte bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ile yabancı ulaştırma kurumlarına karşılıklılık esasında “0” oranda vergi uygulanmasına ilişkin Bakanlar Kurulu Kararları ile ilgili olarak açıklamalara yer verilmiştir. Bu kapsamda ilk olarak Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının amacı, mahiyeti ve anayasal prosedür kapsamında nasıl yürürlüğe gireceği belirtilmiştir. Ayrıca tebliğde 3318 sayılı Kanun ile 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 25’inci maddesinde, 3319 sayılı Kanun ile de 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 103’üncü maddesinde yapılan değişikliklerle Bakanlar Kurulu’na bırakılan vergi oranlarına ilişkin değişiklik yapma yetkisi ifade edilmiştir.<sup>65</sup>

*3 Seri No.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği:* Bu tebliğde ise Almanya’da ikamet eden gerçek ve tüzel kişilerin serbest meslek faaliyetleri nedeniyle Türkiye’den elde ettikleri gelirlerin, Türkiye’de kaynakta kesinti suretiyle vergilendirilmesi ve ödenen bu verginin Türkiye-Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması uyarınca iadesinin gerekmesi durumuna ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.<sup>66</sup>

*4 Seri No.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği:* Tebliğde; Türkiye’nin imzalamış olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında, anlaşmaya taraf diğer ülkede ikamet eden gerçek veya tüzel kişilerin Türkiye’de yürüttükleri serbest meslek faaliyetleri nedeniyle elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.<sup>67</sup> Ayrıca bu tebliğle birlikte *3 Seri No.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği* de yürürlükten kaldırılmıştır.

*Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Sirküleri / 1:* Bu sirküler ile Türkiye’nin yapmış olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının 4. Maddesinde yer verilen mukimlik kavramı ve mukimlik belgesi konularında gerekli açıklamalar yapılmıştır.<sup>68</sup>

*Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Sirküleri / 2:* Bu sirkülerde; “Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması”nın 27’nci ve bu Anlaşma’nın eki Protokolün 9’uncu maddesinin uygulanmasına dair açıklamalara yer verilmiştir.<sup>69</sup>

<sup>65</sup> 2 Seri No.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği (1998), T.C. Resmi Gazete, 23286, 14.03.1998.

<sup>66</sup> 3 Seri No.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği (2015), T.C. Resmi Gazete, 29417, 15.07.2015.

<sup>67</sup> 4 Seri No.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği (2017), T.C. Resmi Gazete, 30192, 26.09.2017.

<sup>68</sup> Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Sirküleri / 1 (2007), 2007/1, 13.02.2007, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/CifteVergilendirme/cifte\\_ver\\_sirku\\_1.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/CifteVergilendirme/cifte_ver_sirku_1.htm) (erişim tarihi 11.12. 2020).

<sup>69</sup> Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Sirküleri / 2 (2012), 2012/1, 12.10.2012, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/CifteVergilendirme/cvoa\\_sirkuler\\_2.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/CifteVergilendirme/cvoa_sirkuler_2.htm) (erişim tarihi 11.02. 2020).

*Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Sirküleri / 3*: Bu sirkülerde; 2007 tarihli Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Sirküleri / 1 revize edilerek, mukimlik kavramına, mukimlik belgesi düzenlemeye yetkili makamlara ve mukimlik belgesi başvurularına ilişkin açıklamalar yapılmıştır.<sup>70</sup>

Türkiye, 85 ülke ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalamış olup, aşağıda yer alan Tablo 1’de söz konusu anlaşmaların taraf devletlerine ve yürürlük tarihlerine yer verilmiştir.

Tablo 1’e göre Türkiye’nin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzaladığı ilk ülke Avusturya iken; bu anlaşmalardan en son yürürlüğe gireni Gambiya ile yapılan çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşması olmuştur. Bununla birlikte Türkiye’nin imzaladığı anlaşmalarda taraf devletlerin, 21 tanesi ortak olmak üzere 26’sı Avrupa Birliği, 31’i OECD üyesi ve geriye kalan 49 ülke diğer ülkelerden oluşmaktadır.

Türkiye’nin taraf olduğu anlaşmalarda çoğunlukla gelir üzerinden alınan vergiler (gelir ve kurumlar vergisi) konu edinmekle birlikte, bazılarında servet üzerinden alınan vergilere de yer verilebilmektedir. Bu kapsamda Türkiye’nin taraf olduğu anlaşmalar kapsamında; gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirler, ticari kazançlar, uluslararası taşımacılık kazançları temettü gelirleri, faiz gelirleri, gayrimaddi hak bedelleri, sermaye değer artış bedelleri, serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler, ücret gelirleri gibi çeşitli gelir unsurları düzenlenmektedir.<sup>71</sup> Ayrıca Türkiye, taraf olduğu anlaşmalarda çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla farklı yöntemleri (mahsup ve/veya istisna yöntemi) esas alabilmektedir.<sup>72</sup> Örneğin; Türkiye’nin Almanya ile yaptığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının kapsamını gelir üzerinden alınan vergiler çerçevesinde gelir unsurları olarak temettü, faiz ve gayrimaddi hak bedelleri oluşturmakta olup, istisna ve mahsup yöntemleri esas alınmıştır.<sup>73</sup> Türkiye’nin Mısır ile yaptığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında tüm gelir unsurlarına yer verilerek, sadece mahsup yöntemi esas olarak benimsenmiştir.<sup>74</sup>

<sup>70</sup> Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Sirküleri / 3 (2013), 2013/1, 20.12.2013, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/CifteVergilendirme/cvoa\\_sirkuler\\_3.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/CifteVergilendirme/cvoa_sirkuler_3.htm) (erişim tarihi 11.12. 2020).

<sup>71</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı (GIB), *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları*, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/CifteVergilendirme/cifte\\_vergilendirme.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/CifteVergilendirme/cifte_vergilendirme.htm) (erişim tarihi Ocak 2019).

<sup>72</sup> Öz/ Çavdar, s. 62.

<sup>73</sup> Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması (2011), T.C. Resmi Gazete, 28183, 24.01.2012.

<sup>74</sup> Türkiye Cumhuriyeti ile Mısır Arap Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması (1993), T.C. Resmi Gazete, 22746, 03.09.1996.



**Tablo 1:** Türkiye'nin Taraf Olduğu Yürürlükte Bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları: (GİB, Türkiye'nin Sonuçlandırdığı Vergi Anlaşmalarının Listesi ([http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararası\\_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararası_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm)) Erişim Tarihi: 11.12. 2020).

Taraf Devlet	Yürürlük Tarihi	Taraf Devlet	Yürürlük Tarihi	Taraf Devlet	Yürürlük Tarihi
Avusturya	01.01.1974	Malezya	31.12.1996	Sudan	31.01.2005
Avusturya (Revize)	01.10.2009	Mısır	31.12.1996	Lüksemburg	18.01.2005
Norveç	30.01.1976	Çin (Ç.H.C.)	20.01.1997	Estonya	21.02.2005
Norveç (Revize)	15.06.2011	Polonya	01.04.1997	İran	27.02.2005
Güney Kore	25.03.1986	Türkmenistan	24.06.1997	Fas	18.07.2006
Ürdün	03.12.1986	Azerbaycan	01.09.1997	Lübnan	21.08.2006
Tunus	28.12.1987	Bulgaristan	17.09.1997	Güney Afrika Cum.	06.12.2006
Romanya	15.09.1988	Özbekistan	30.09.1997	Portekiz	18.12.2006
Hollanda	30.09.1988	A.B.D.	19.12.1997	Sırbistan-Karadağ	10.08.2007
Pakistan	08.08.1988	Beyaz Rusya	29.04.1998	Etiyopya	14.08.2007
İngiltere	26.10.1988	Ukrayna	29.04.1998	Bahreyn	02.09.2007
Finlandiya	30.12.1988	İsrail	27.05.1998	Katar	11.02.2008
Finlandiya (revize)	04.05.2012	Slovakya	02.12.1999	Bosna-Hersek	18.09.2008
K.K.T.C.	30.12.1988	Kuveyt	13.12.1999	Gürcistan	15.02.2010
Fransa	01.07.1989	Rusya	31.12.1999	Umman	15.03.2010
Almanya (Eski)	30.12.1989	Endonezya	06.03.2000	Yemen	16.03.2010
Almanya (Yeni)	01.08.2012	Litvanya	17.05.2000	İrlanda	18.08.2010
İsveç	18.11.1990	Hırvatistan	18.05.2000	Yeni Zelanda	28.07.2011
Belçika	08.10.1991	Moldova	28.07.2000	Kanada	04.05.2011
Danimarka	20.06.1993	Singapur	27.08.2001	İsviçre	08.02.2012
İtalya	01.12.1993	Kırgızistan	20.12.2001	Brezilya	09.10.2012
Japonya	28.12.1994	Tacikistan	26.12.2001	Avustralya	05.06.2013
B.A.E.	26.12.1994	Çek Cumhuriyeti	16.12.2003	Malta	13.06.2013
Macaristan	09.11.1995	İspanya	18.12.2003	Meksika	23.07.2015
Kazakistan	18.11.1996	Bangladeş	23.12.2003	Kosova	15.10.2015
Makedonya	28.11.1996	Letonya	23.12.2003	Filipinler	11.01.2016
Arnavutluk	26.12.1996	Slovenya	23.12.2003	Vietnam	09.06.2017
Cezayir	30.12.1996	Yunanistan	05.03.2004	Gambiya	26.01.2018
Moğolistan	30.12.1996	Suriye	21.08.2004		
Hindistan	30.12.1996	Tayland	13.01.2005		

## V. DEĞERLENDİRME

Günümüzde küreselleşme ile birlikte uluslararası ekonomik ilişkilerin ve uluslararası ticaretin gelişmesi ciddi problemler yaratmaktadır. Bu noktada birey ve kuruluşların farklı ülkelerde elde ettiği ticari ve ekonomik kazançların vergilendirilmesi, çifte vergilendirme problemini beraberinde getirmektedir. Mali egemenlik kapsamında devletlerin elinde bulundurduğu vergilendirme yetkileri, diğer bir ülkede elde edilen gelirin hem ikamet edilen hem de kaynak devlet tarafından vergilendirilmesine imkân sağlamaktadır. Bu durum ise çifte vergilendirme problemine neden olmaktadır.

Çifte vergilendirme, ulusal ve uluslararası boyuta, ekonomik ve hukuki anlama sahip çok yönlü bir kavramdır. Ancak uluslararası düzeyde çifte vergilendirmenin uluslararası boyutu ve hukuki anlamı ön plana çıkmaktadır. Bu çerçevede çifte vergilendirme; iki ya da daha fazla devletin, aynı vergi yükümlüsü ve/veya aynı vergi konusu üzerinden aynı vergilendirme dönemi içinde vergilendirilmesi şeklinde ifade edilmektedir.

Devletler, çifte vergilendirmeyi öncelikle iç hukuklarında getirdikleri düzenlemelerle önlemeye çalışmıştır. Ancak iç hukuktaki düzenlemelerin çifte vergilendirmenin önlenmesinde yetersiz kaldığının anlaşılması üzerine devletler, çifte vergilendirmeyi iki taraflı ya da çok taraflı uluslararası vergi anlaşmaları ile çözüme yoluna gitmiştir. Ancak ülkelerin ekonomik çıkar çatışmaları ve vergi sistemlerindeki farklılıklar, taraf devletlerin mutabakata varmasını zorlaştırmaktadır. Bu noktada ise çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik yapılacak uluslararası anlaşmalara örnek teşkil edebilmesi açısından OECD ve Birleşmiş Milletler (UN) tarafından model anlaşmalar oluşturulmuştur.

Türkiye’de ise 1970 yılına değin çifte vergilendirme iç hukukta getirilen çeşitli hükümler kanalıyla önlenmeye çalışılmıştır. Ancak özellikle vergi anlaşmalarının getireceği ekonomik ve hukuki güvenceye duyulan ihtiyaç, Türkiye’yi diğer devletlerle vergi anlaşmaları imzalama yoluna sevk etmiştir. Bu noktada özellikle OECD üyeliğinin; Avrupa Birliği üyeliğine adaylık sürecinde Avrupa Birliği ile uyumlu vergilendirme süreçlerinin oluşturulmasının (vergi uyumlaştırması) ve hukuki ve özellikle ekonomik çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik Avrupa Komisyonu’nun çıkardığı direktiflerin önemli etkisi olmuştur. 1970’den günümüze Türkiye 21 tanesi ortak olmak üzere 26’sı Avrupa Birliği, 31’i OECD üyesi olmak üzere toplamda 85 ülke ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalamıştır.

Çifte vergilendirme sorunu günümüzde devletler açısından halen mevcudiyetini koruyan bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Hiç kuşku yok ki, uluslararası vergi anlaşmaları da bu sorunun en önemli çözüm mekanizması olma özelliğini korumaktadır. Vergi anlaşmaları ile birlikte devletlerin vergilendirme yetkileri paylaşılmakta, diğer bir ifadeyle devletlerin vergilendirme yetkilerini

kullanma sınırları belirlenmektedir. Ancak Model Vergi Anlaşmaları da dikkate alındığında uluslararası vergi sisteminin iki noktada yetersiz kaldığı dikkati çekmektedir. Bunlar; uluslararası vergi anlaşmalarında uyumsuzluğun çözümü ve dijitalleşme ile birlikte vergilendirme yetkisinin paylaşılmasına ilişkin mevcut kavram ve kurumların yetersizliği şeklinde ifade edilebilir.

1. *Uluslararası vergi anlaşmalarında uyumsuzluğun çözüm sorunu:* Uluslararası vergi anlaşmaları, çifte vergilendirmenin önlenmesi itibariyle vergi mükelleflerinin üzerindeki fazladan vergi yükünü azaltmayı hedefler. Ancak vergi anlaşmaları artık sadece çifte vergilendirmenin önlenmesi noktasında değil, aynı zamanda bilgi değişimine ilişkin hükümleri de ihtiva edecek şekilde ele alınmaktadır. Bu noktada uluslararası vergi anlaşmaları devletlere karşılıklı olarak çifte vergilendirmeyi önleme ve bilgi alışverişinde işbirliği konularında belirli sorumluluklar yüklemektedir.

Peki, devletler imzalanan vergi anlaşmalarında yer alan yükümlülüklerini yerine getirmemesi durumunda, diğer bir ifadeyle bir uyumsuzluk durumunda sorun nasıl çözüme kavuşturulacaktır? Bu hususta devletler nezdinde sorunların çözülmesi öngörülmüştür:

*“Anlaşmaya taraf Devletlerde mukim olanların, ilgili Anlaşmanın uygulanmasının kendileri bakımından Anlaşma hükümlerine uymadığı kanaatine varmaları halinde, sorunun çözülmesi bakımından durumu mukim oldukları Devletin yetkili makamına iletebilmektedirler. Anlaşmalarda uyruklu dikkate alınarak bir ayrımcılık yapılmış ise bu durumda başvuru, mukim olunan Devlete değil uyrukluğunu taşıdıkları Devlete yapılacaktır. Bu şekilde kendisine başvurulmuş yetkili makam vergilemede hata yapıldığı konusunda mükellefi haklı bulur ise, konuyu diğer Devletin yetkili makamına iletmekte ve sorun yetkili makamlar nezdinde çözülmeye çalışılmaktadır. Taraf Devletlerin yetkili makamları arasında sorunun çözümüne yönelik ulaşılan sonuç mükellefi tatmin ederse sorun giderilmiş olmakta; mükellef sonuçtan memnun kalmaz veya yetkili makamlar sorunun çözümü konusunda uzlaşmaya varamazlar ise konu, vergi tarihlerinin yapıldığı Devletin vergi mahkemesine taşınmaktadır”.*<sup>75</sup>

Ancak devletler nezdinde sağlanmak istenen çözümün etkinliği, tutarlılığı veya uygulama birliği sağlama konuları ayrı bir soru işareti olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu noktada kanaatimizce uluslararası vergi anlaşmalarına ilişkin uyumsuzlukların, uluslararası işbirliğine dayalı, çok taraflı bir sözleşme nezdinde bağlayıcılığının hüküm altına alındığı bir “Uluslararası Vergi Mahkemesi” eliyle çözüme kavuşturulması olacaktır.

<sup>75</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları*, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/CifteVergilendirme/cifte\\_vergilendirme.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/CifteVergilendirme/cifte_vergilendirme.htm) (erişim tarihi Ocak 2019).

2. *Dijitalleşme ile birlikte vergilendirme yetkisinin paylaşılmasına ilişkin mevcut kavram ve kurumların yetersizliği*: Uluslararası vergi anlaşmalarına ilişkin kavram ve kurumlar, vergilendirme yetkilerini devletlere tahsis ederken geleneksel hukuki ve ekonomik yapıyı dikkate aldığını söylemek yanlış olmayacaktır. Kaynak ilkesi, ülkelerin mali sınırlarını dikkate alır, ülkenin vergilendirme yetkisini mükelleflerin fiziki bir varlığına bağlı olarak vergilendirmesini öngörür. Vergilendirme yetkisi, bir devletin egemenlik hakkının bir yansıması olup, devletin egemenliği, geleneksel olarak, ülkesi üzerinde tekemmül eder. Ancak dijitalleşme ile birlikte ilgili kavram ve kurumların yetersizliği tartışılmaya başlanmıştır.<sup>76</sup>

Ekonominin dijitalleşmesi ile birlikte dijital ticaret olarak da nitelendirilen sınır ötesi e-ticaret genel ekonomik faaliyetler içerisinde önemli bir yere sahip olmaya başlamıştır. Dijital ticaretin yaygınlaşması ve alanın genişlemesi ile birlikte malların sınır ötesi hareketliliği, yani mobilitesi artmış, maddi olmayan varlıklara dayalı üretimin ve yapılanmanın kapısı aralanmıştır. Daha da önemlisi şirketlerin birden fazla ülkede fiziki varlığa ihtiyaç duymaksızın faaliyet göstermeleri olanaklı hale gelmiştir. İşte bu noktada ülkesinde fiziki bir varlığa ihtiyaç duymaksızın faaliyet gösterilmesi, kaynak ilkesine göre vergilendirme yetkisi tahsis edilen kaynak devletleri aleyhine sonuçlar doğurmaktadır.<sup>77</sup>

Kaynak ilkesi sadece fiziki bir varlığa işaret eden daimi işyerinin ya da daimi işyerinin varlığının kabulünü gerekli kılan daimi temsilcinin varlığı halinde vergilendirme yetkisini kaynak ülkesine tahsis eder.<sup>78</sup> Kaynak ilkesine ve daimi işyeri kavramına ilişkin bu geleneksel yaklaşıma ilişkin günümüzde özellikle OECD'nin ve Avrupa Komisyonu'nun ciddi eleştirileri ve bu ilke ve kavramının tanım ve kapsamını güncelleme çalışmaları dikkati çekmektedir.<sup>79</sup> Henüz tam anlamıyla işlevsel bir görünüm kazanmayan bu çalışmalar, esas itibarıyla daimi işyeri kavramının kapsamını genişletme (daimi işyeri kavramını sadece fiziki bir varlığa dayandırılmaması ve dijital işyeri gibi kullanıcı katılımı ve dijital faali-

<sup>76</sup> Arthur J. Cockfield, “*Tax Wars: The Battle Over Taxing Global Digital Commerce*”, Tax Notes, Sayı: 161/11, Yıl: 2018, s. 1331.

<sup>77</sup> Karina A. Ponomareva, “*The Concepts of Legal Status of the Permanent Establishment in the Era of Digital Economy*”, Journal of Siberian Federal University Humanities & Social Sciences, Sayı: 11/2, Yıl: 2019, s. 2081-2082.

<sup>78</sup> Uluslararası Vergi Sistemi itibarıyla daimi işyeri kavramının tanımı ve kapsamı, OECD'nin Model Vergi Anlaşması (Model Tax Convention) esas alınarak ortaya konulabilir. Buna göre daimi işyeri; “*bir teşebbüsün faaliyetlerinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü sabit yerdir*”. Daimi işyeri kavramının kapsamına da özellikle “*yönetim yeri, şube, ofis, fabrika, atölye, maden, petrol veya gaz kuyusu, taş ocağı veya diğer doğal kaynakların çıkarıldığı yerler; on iki aydan fazla sürmesi halinde inşaat şantiyesi, inşaat veya kurulum projesi*” girmektedir: OECD, s. M-19,20.

<sup>79</sup> Cockfield, s. 1331.

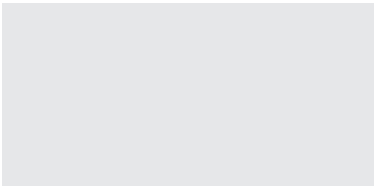
yetlere bağılı olarak varsayımsal işyerine dayalı bir kapsam oluşturma) ve kaynak ülkelerine daha fazla yetki tahsisi yönünde ilerlemektedir. Kanaatimizce daimi işyeri ve kaynak ilkesi itibariyle vergilendirme yetkisinin paylaşımına ilişkin tartışmalar ayrı bir makale konusu olmakla birlikte şunu belirtmek gerekmektedir: Türkiye, çokuluslu dijitalleşmiş/dijital şirketler karşısında, özellikle söz konusu şirketlerin kanuni merkezinin bulunduğu ülkeler dikkate alındığında, ikamet devleti olmaktan öte kaynak ülkesi konumundadır. Dolayısıyla kaynak ülkesinin vergilendirme yetkisinin pasif kalacağı bir uluslararası vergi sistemi Türkiye'nin vergi kayıplarını ciddi boyutlara taşımaktadır ve taşımaya devam edecektir. Bu noktada daimi işyerine bağılı olarak şekillenen kaynak ilkesine ilişkin uluslararası vergi anlaşmalarında ve buna bağılı olarak ilgili kanunlarda yer alan düzenlemelerin, dijitalleşmeye bağılı ortaya çıkan kavram ve kurum yetersizliklerinin dikkate alınarak güncellenmesi gerekli bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır.

## KAYNAKÇA

- AKBAY**, Mehmet, “*Milletlerarası Vergi Anlaşmaları*”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 113, Yıl: 1991, ss. 4-8.
- BAHAR**, Cevdet Okan, *Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmaları ve Yabancıların Türkiye’de Vergilendirilmeleri*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2008.
- BAŞAK**, Levent, “Çifte ve Mükerrer Vergileme Kavramının Analizi ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Uygulanacağı Kişiler”, *E-Yaklaşım*, Sayı: 21, Yıl: 2005, ss. 394-404.
- BERKAY**, Ferhan / **ARMAĞAN**, Ramazan, “Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, Sayı: 5/3, Yıl: 2011, ss. 88-106.
- COCKFIELD**, Arthur J., “Tax Wars: The Battle Over Taxing Global Digital Commerce”, *Tax Notes*, Sayı: 161/11, Yıl: 2018, ss. 1331-1339.
- GİB**, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları ([http://www.gib.gov.tr/fileadmin/CifteVergilendirme/cifte\\_vergilendirme.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/CifteVergilendirme/cifte_vergilendirme.htm) Erişim Tarihi: 29.11.2020).
- GİB**, Türkiye’nin Sonuçlandırdığı Vergi Anlaşmalarının Listesi ([http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/uluslararası\\_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/uluslararası_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm) Erişim Tarihi: 11.12.2020).
- İŞİK**, Hüseyin, *Uluslararası Vergilendirme*, 1. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2014.
- KARAKOÇ**, Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014.
- LENNARD**, Michael, “The UN Model Tax Convention as a Compared with OECD Model Tax Convention: Current Points of Difference and Recent Developments”, *Asia-Pacific Tax Bulletin*, Yıl: 2009, ss. 4-11.
- NAZALI**, Ersin, “OECD Model Anlaşmasına Göre Temettü ve Faiz Gelirlerinin Vergilendirilmesi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 182, Yıl: 2008, ss. 76-86.
- OECD**, *Model Tax Convention on Income and Capital*, OECD Publishing, 2017, ([https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version\\_g2g972ee-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1), Erişim Tarihi: 11.02.2020).
- OKTAR**, Ateş, *Vergi Hukuku*, 10. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2018.
- ÖNCEL**, Mualla / **KUMRULU**, Ahmet / **ÇAĞAN**, Nami, *Vergi Hukuku*, 24. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2018.
- ÖZ**, Ersan / **ÇAVDAR**, Fatih, “Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine Yönelik OECD ve Türkiye Uygulamaları”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 371, Yıl: 2012, ss. 51-66.
- PAZARCI**, Hüseyin, *Uluslararası Hukuk*, 10. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011.
- PEHLİVAN**, Osman / **ÖZ**, Ersan, *Uluslararası Vergilendirme*, 1. Baskı, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2011.
- PONOMAREVA**, Karina A., “The Concepts of Legal Status of the Permanent Establishment in the Era of Digital Economy”, *Journal of Siberian Federal University Humanities & Social Sciences*, Sayı: 11/2, Yıl: 2019, ss. 2079-2090.

- ROHATGI**, Roy, *Basic International Taxation Second Edition Volume I: Principles*, Richmond Law&Tax Ltd, Richmond, 2005.
- ŞENYÜZ**, Doğan / **YÜCE**, Mehmet / **GERÇEK**, Adnan, *Vergi Hukuku Genel Hükümler*, 9. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2015.
- UNITED NATIONS**, *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, New York, 2017 ([https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT\\_2017.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf) Erişim Tarihi: 11.02.2020).
- VAN WEEGHEL**, Steven, *The Improper Use of Tax Treaties, with Particular Reference to the Netherland and the United States*, Series on International Taxation 19, Kluwer Law International, Dordrecht, 1998.
- VOGEL**, Klaus, “*Double Tax Treaties and Their Interpretation*”, Berkeley Journal of International Law, Sayı: 4, Yıl: 1986, ss. 4-85.
- YALTI SOYDAN**, Billur, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, 1. Baskı, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul 1995.





**Özel Hukuk**  
Private Law

