

ULUSLARARASI VERGİLEME İLKELERİ ve ULUSLARARASI VERGİLEMENİN AMAÇLARI ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME

AN ASSESSMENT on the PRINCIPLES of INTERNATIONAL TAXATION and the OBJECTIVES of INTERNATIONAL TAXATION

İclal DAĞLIOĞLU

Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, ISPARTA
(iclaldaglioglu@sdu.edu.tr)

Hüseyin Güçlü ÇİÇEK

Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, ISPARTA
(huseyincicek@sdu.edu.tr)

ÖZ

Küreselleşme süreciyle ülkeler arasında artan ticaret ve üretim faktörlerinin hareketliliği, ulusal vergi sistemlerinde değişikliklere neden olmuştur. Bu süreçle birlikte ulusal vergi sistemlerinde uluslararası nitelik taşıyan ilkeler öne çıkmıştır. Ülkelerin ulusal vergi sistemleriyle ulaşmaya çalıştıkları amaçlar da uluslararası bir nitelik kazanmıştır. Uluslararası vergilemenin ilkeleri ve amaçlarının özellikle küreselleşme süreciyle birlikte değerlendirildiği çalışmada, artan ticaret ve üretim faktörlerinin hareketliliği ile önem kazanan bu ilke ve amaçlar arasındaki ilişkilere değinilmiştir. Çalışmada; gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin özellikle gelir vergisi kayıplarını en aza indirmek için farklı vergileme ilkelerine ağırlık vermek istedikleri, ülkelerin tek vergileme ilkesi yerine birden fazla ilkeye yöneldikleri ve vergi sistemlerini buna uygun olarak tasarlamaya çalıştıkları görülmektedir. Vergileme ilkelerinin ulusal ve uluslararası refaha katkısı açısından farklı görüş ve öneriler tartışma konusu yapılmaktadır. Ülkeler arasında kaynak ilkesi başta olmak üzere bazı vergileme ilkeleri üzerinde henüz tam anlamıyla bir uzlaşma sağlanamadığı da gözlemlenmektedir.

Anahtar Sözcükler: Uluslararası vergileme, Uluslararası vergilemenin amaçları, Uluslararası vergileme ilkeleri

ABSTRACT

Incremental trade and increased mobility of the factors of production along with globalisation have caused to some changes in national tax systems. Following this process, those principles of national tax systems having international qualifications have become prominent. Those objectives tried to be reached by individual countries with their national tax systems have also gained international qualification. In the study in which the principles and the objectives of international taxation are examined especially with the globalisation process, the relationships between these principles and objectives that have gained importance with incremental trade and increased mobility of the factors of production are examined. It is observed that developed and developing countries give different weights to different taxation principles especially in order to minimise income tax losses; instead of a single taxation principles countries tend

to apply more than one principle; and they try to design their tax systems accordingly. In terms of the contribution of taxation principles to national and international wealth, different opinion and suggestions are of matters of debate. It is observed that no consensus on some taxation principles, particularly on the principle of source, has been reached yet among countries.

Keywords: *International taxation, Principles of international taxation, Objectives of international taxation*

1. Giriş

Küreselleşme süreciyle artan üretim faktörlerinin hareketliliği, devletlerin birbirleri arasındaki ticari ilişkilerin düzeyini arttırmış ve vergi hukukundan kaynaklanan ilişkilerin de düzeyi artış göstermiştir. Buna bağlı olarak uluslararası düzeyde vergi hukukundan kaynaklanan sorunlar daha çok gündeme gelmeye başlamıştır.

Devletlerin vergilendirme konusundaki egemenlik yetkisi ve kendi vergi sistemini istediği gibi oluşturma hakkı nedeniyle ülkeler farklı ilkelere dayalı vergilendirme rejimi uygulamaktadırlar. Bu farklılık kişilerin birden fazla devletle ekonomik ve hukuki ilişki yaşaması durumunda vergilendirme yetkisinin çakışması sonucunu doğurabilmektedir. Hatta aynı vergilendirme ilkesine dayalı bir vergilendirme yapan ülkeler arasında, kavramların farklı yorumlanması aynı yükümlünün veya konunun farklı vergilendirme yetkileri ile karşı karşıya kalmasıyla sonuçlanabilmektedir.

Ülkeler vergilendirme yetkilerinin kapsamını, evrensellik ilkesi ve mülklik ilkesine dayalı olarak oluşturmaktadırlar. Ülkelerin, gelir ve servet unsurlarının vergilendirilmesinde kullandıkları temel ilkeler ise kaynak ve yerleşiklik ilkesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Mal ve hizmetlerin vergilendirilmesinde uygulanan ilkeler ise kaynak ülkesi ve varış ülkesi ilkelere aittir.

Ülkelerin farklı vergilendirme ilkelerine dayalı olarak, hatta aynı ilkeyi uygulamalarına rağmen bu ilkeleri ya da gelir tanımlarını farklı yorumlamalarından dolayı çifte vergilendirme sorunu ortaya çıkabilmektedir. Çifte vergilemenin önlenmesi amacıyla özellikle çokuluslu şirketlerin vergilendirilmesinde mahsup ve muafiyet yöntemleri uygulanmaktadır.

Uluslararası vergilemenin amaçları ise ulusal refahın maksimizasyonu, vergi adaleti ve vergi yükünün hakkaniyetli paylaşımı, tarafsızlık ve etkinliğin sağlanması olarak sayılabilir. Tarafsızlık kavramı ise, sermaye ihraç tarafsızlığı ve sermaye ithal tarafsızlığı şeklinde ikiye ayrılmaktadır.

Bu çalışmada, özellikle uluslararası vergilemenin ilkeleri ve amaçlarının nasıl örtüştüğüne ve /veya çatıştığına açıklık getirilmeye çalışılmıştır. Araştırmada yöntem olarak önemli ölçüde literatür taramasına ağırlık verilmiştir.

2. Küreselleşme ve Vergileme

Küreselleşme, mal ve hizmet piyasalarının, üretim araçlarının, finansal sistemlerin, rekabetin, şirketlerin, teknolojinin ve endüstrilerin artan uluslararasılaşması olarak tanımlanmaktadır (OECD, 2013). Küreselleşme sürecinde mali fonlar serbestçe hareket etmekte, açık piyasa işlemlerine vurgu yapılmaktadır. Bu süreçte özellikle sermaye ve teknoloji başta olmak üzere üretim faktörlerinin uluslararası alandaki hareketliliği göze çarpmaktadır (Barker, 2007:351-352).

Küreselleşmeyle birlikte üretim faktörlerinin hareketliliğinin artması, bu faktörlerinin vergi oranlarına duyarlılığını arttırmaktadır (Edwards ve Rugby, 2002:7-8). Bu durum, üretim faktörlerinin

vergilendirilmesini ve buna bağlı olarak vergilemenin amaçlarının gerçekleştirilmesini zorlaştırmaktadır.

Geleneksel gre göre ideal vergi sistemi basit, tarafsız ve eşitlikçi olmalıdır. Uluslararası vergileme bağlamında ise, bu ilkelerden eşitlik ilkesi, ulusların birbirleriyle ve mükellefler arasındaki eşitliği, tarafsızlık ilkesi sermaye ihraç ve sermaye ithal tarafsızlığını, basitlik ilkesi ise vergi kanunlarının anlaşılır olduğu ve uygulanabilirliğin bulunduğunu göstermektedir (Kobetsky, 2011:15). Küreselleşme süreciyle ulusal vergi sistemleri de değişim geçirmiştir.

Üretim faktörlerinin artan hareketliliği ile birlikte vergilemeye ilişkin kurallar uluslararası boyut kazanmıştır. Temelde uluslararası vergi kuralları ce ayrılmaktadır. Bu kurallar (Brauner, 2003:265):

- Yerleşik olmayanlarla ilişkili ulusal kurallar
- Genellikle yerleşiklerin yurtdışı gelirleriyle ilişkili ulusal kurallar
- Tamamlayıcı kurallardan (tamamen ulusal olmayan ve uluslararası anlaşma temelli) oluşmaktadır.

Genel olarak devletlerin birbirleri arasındaki ticari ilişkilerin düzeyi vergi hukukundan kaynaklanan ilişkilerin de düzeyini oluşturmaktadır. Ticari ilişkiler artış gösterdikçe, vergi hukukundan kaynaklanan sorunlar da daha çok gündeme gelmektedir. Böylece vergilemenin uluslararası ilkeleri konusu gündeme gelmektedir.

3. Uluslararası Hukuk ve Uluslararası Vergileme

“Uluslararası hukuk, devletlerin ve uluslararası kuruluşların bir diğeriyle ya da kişiler, azınlıklar ya da ulus ötesi (transnasyonel) şirketlerle ilişkilerini ortaya koyan genel kural, ilkeler” (Beckman ve Butte, 2013:1) olarak tanımlanabilmektedir. Bu görüşün yanı sıra, uluslararası hukukun tanımından öte “uluslararası hukuk kuralları”nın bulunduğuna ve hiçbir hkmet tarafından yasal olarak uluslararası hukuk tanımının yapılmadığına vurgu yapan görüşler de mevcuttur (Greenwood, 2013:1).

Uluslararası vergileme kavramı ise, sınır ötesi işlemlerin vergilendirilmesi şeklinde kapsamlı olarak tanımlanabilmektedir (Kobetsky, 2011: 12). Günümüzde uluslararası vergileme, çeşitli ulusal vergi politikaları, iki taraflı vergi anlaşmaları, model vergi anlaşmaları, OECD ve Birleşmiş Milletler gibi kuruluşlar tarafından geliştirilen rehberler bütününden oluşmaktadır (Eden, 2001: 599).

Gelişmiş ekonomilerin vergi sistemleri ve vergileme yetkisine ilişkin temel prensipler, ekonomilerin görece bağımsız ve kapalı olduğu yirminci yüzyılın başlarında şekillenmiştir. Birinci Dünya Savaşı ncesi dönemde gelişmiş ülkelerde yaygın bir gelir vergisi kullanılmadığı ve pek çok şirketin işlemlerinin kısıtlandığı gözlemlenmektedir. Bu dönemde uluslararası ticaret ve yatırım sınırlı düzeyde seyretmiş ve ağır düzenlemeler içermiştir. Bununla beraber küreselleşme süreciyle artan sınır ötesi ticaret ve yatırımlardan dolayı, bu işlemlerden kaynaklı ortaya çıkan ifte vergilemeyi nlene amacıyla ülkelerin diğer ülkelerle vergi anlaşmalarına giriştikleri gözlenmektedir. 1920’lerde Birleşmiş Milletler’in savaş arası dönemde oluşturduğu model vergi anlaşmasının geliştirilmesiyle anlaşmalar ağı giderek daha da yaygınlaşmıştır (Kobetsky, 2011: 11).

Uluslararası vergileme ve uluslararası hukuk arasındaki ilişkiye bakıldığında, uluslararası vergilemenin “uluslararası hukuk” kavramının altkümesi olarak kabul edildiği grlmektedir. Bu görüş özellikle ifte vergileme anlaşmalarıyla ilişkilendirilmektedir. (Holmes, 2007:2-3). Bununla

beraber bu görüş tam olarak uluslararası vergi hukukunun kapsamını belirlememektedir. Uluslararası vergileme rejimi, uluslararası sermaye ve ticaret akımlarıyla ilgili işlem maliyetlerini azaltmakta kullanılan, vergi otoriteleri ve çok uluslu şirketler ile ev sahibi ve misafir ülke arasındaki vergi anlaşmazlıklarını çözen, formüle edilmiş kurallar ve anlaşmazlık prosedürleri yoluyla çok uluslu şirketler ve ulus devletler açısından fırsatçı davranışları azaltan bir yapı olarak karşımıza çıkmaktadır (Eden, 2001:599).

Uluslararası hukukta genel kabul görmüş görüş, ülkelerin vergileme düzeylerini belirlemede serbest oldukları yönündedir fakat bu görüş diğer ülkelerin yetki alanlarına giren vergilemeye ilişkin yaptırım olanaklarının bulunduğuna yönelik bir düzenleme içermemektedir. Başka bir deyişle ülkelerin vergilendirme yetkisi diğer ülkeye varan vergilendirme konusu üzerindeki vergilere yayılamamaktadır. Bu nedenle ülkelerin vergi hukuku, vergilendirilebilir kişi ve vergilendirilebilir konuyla ilgili ülkeler arasındaki ilişkilerle sınırlandırılmıştır (Holmes, 2007: 3). Dolayısıyla ortaya çıkan gelirin vergilendirilmesinde devletlerin vergilendirme yetkisinin kapsamının ve sınırın belirlenmesi önemlidir.

Uluslararası mal ve hizmet hareketi iki yetki alanına bağlı olabilmektedir. Bu durumda yetki alanlarından biri ihracatçı ülke diğeri de ithalatçı ülke durumundadır. İki ülkenin de aynı mal ve hizmet üzerinde vergilendirme yetkisini kullanması çifte vergileme sorununu ortaya çıkarabilmekte ve bunun sonucu olarak uluslararası mal ve hizmet hareketlerinin büyüklüğü ve yönü üzerinde etkiler meydana gelebilmektedir. Aynı şekilde, bu durum aynı gelir unsurunun iki yetki alanı tarafından vergilendirilmeye çalışılmasında da yaşanabilmektedir. Örneğin, yerleşik olunan ülke yerleşiklerin yabancı ülkeden kaynaklı gelirlerini vergilendirirken, yabancı ülke de yerleşik olmayanların kendi ülkesinden kaynaklı gelirlerini vergilendirmesi durumunda bu gelir çifte vergilendirilmiş olmaktadır (Frenkel, Razin ve Sadka, 1990: 1).

Uluslararası vergileme ilkeleri konusunda çifte vergilendirmenin yanı sıra öne çıkan diğer başlıklar vergi planlaması, transfer fiyatlaması, vergi cennetleri vb uygulamalardır. Bu uygulamalarla ülkelerin vergi tabanlarında aşınmalar meydana gelmektedir. Vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmanın nasıl önlenilebileceği konusu uluslararası vergileme ilkeleri konusunda çifte vergilendirmenin önlemesi gibi göz önünde tutmamız gereken diğer önemli başlıklardır.

Bir ülkenin belirli bir vergi konusunu vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması konusunda ülkelerin uyguladıkları ilkeler evrensellik ve mülklik prensipleridir (Pehlivan ve Öz, 2011:19). Ulusal vergi sistemleri gelir ve servet unsurlarının vergilendirilmesinde kaynak ve yerleşiklik prensibi üzerine kurulmuştur ve bu ilkeler uluslararası vergilemenin iki ana prensibini oluşturmaktadırlar. Mükellefin yerleşik olduğu yer temelinde vergilendirme yerleşiklik ilkesiyle ilişkiliyken, kaynak ilkesinde gelirin kaynağı temelinde vergi yükümlülüğü belirlenmektedir (Frenkel, Razin ve Sadka, 1990:2). Ayrıca yerleşiklik ve uyrukluk ilkesi, tam yükümlülük ve buna bağlı olarak dünya geliri ilkesine tabi olan yükümlülüğün alanını belirleyen ilkelerdir (Pehlivan ve Öz, 2011: 19).

Bu ilkeler ışığında uluslararası vergileme, kendine iki temel uygulama alanı bulmaktadır. Bunlardan birincisi, sınır ötesi işlemde bulunan ve ülkede ikamet eden (kişi ve şirketler) yerleşiklerin o ülke tarafından vergilendirilmesidir. Bu yabancı kaynaklı gelir elde eden yerleşiklerin vergilendirilmesine referans vermektedir (yerleşiklik ilkesine göre vergileme). Bu vergilemenin temeli, eğer kişi bir ülkenin vatandaşıysa, bu ülkeyle bağlıdır ve söz konusu yetki alanı kişinin dünya çapında elde ettiği geliri üzerinde vergilendirme yetkisine sahiptir. Diğeri de, ülkede yerleşik olmayan ve bu ülkeyle ilgili sınır ötesi işlemler gerçekleştiren kişilerin bu ülke

tarafından vergilendirilmesidir. Bu da ÷lkeden kaynaklı gelir elde eden yerleşik olmayanların vergilendirilmesine referans vermektedir (kaynak ilkesine göre vergileme). Kaynakta vergilemenin temeli başka bir ÷lkenin ikametgahında bulunan kişinin gelirin kaynaklandığı ÷lke tarafından bu ÷lkeden elde edilen gelir üzerinde vergilendirme yetkisinin bulunmasıdır (Kobetsky, 2011: 12).

4. Devletlerin Egemenlik Yetkisi, Evrensellik ve M÷lkillik İlkeleri

Vergilendirme yetkisini kullanan devletler gelir vergisi sistemlerini farklı ilkelere dayandırabilmektedirler ve bu ilkelerin hangilerinin seçileceği ÷lkelerin çıkarlarına göre değişebilmektedir. Daha önce de belirtildiği gibi bu farklılık kişilerin birden fazla devletle ekonomik ve hukuki ilişki yaşaması durumunda vergilendirme yetkisinin çakışması sonucunu doğurabilmektedir. Buna ek olarak aynı vergilendirme ilkesine dayalı bir vergilendirme yapan ÷lkeler arasında bile, kavramların farklı yorumlanması aynı yükümlünün veya konunun çeşitli vergilendirme yetkileri ile karşı karşıya kalmasına neden olabilmektedir (Yaltı Soydan, 1995: 23).

4.1. Devletlerin Vergileme Konusunda Egemenlik Yetkisi

Her devlet kendi vergi kurallarını koyma, yerel ve uluslararası işlemleri yönetme konusunda egemenlik hakkına sahiptir. Bununla birlikte ÷lkelerin yasama güçlerinin olması, yabancı yetki alanları üzerinde bunların uygulanabileceği anlamına gelmemektedir. Uluslararası hukuk, ÷lkelere kendi yasama yetkisinin bulunduğu alanda sahip olduğu vergi kanunlarını uygulama gücü vermektedir (Rohatgi, 2005: 21). Devletlerin vergilendirme yetkisinin sınırlarını belirleyen ilkeler evrensellik ve m÷lkillik ilkeleri olarak karşımıza çıkmaktadır.

4.2. Evrensellik ya da Dünya Geliri İlkesi

Bir ÷lkenin vergilendirme kapsamına aldığı unsurlar, diğer ÷lkelerdeki ekonomik unsurları da kapsıyorsa evrensellik ilkesinden söz edilmektedir (Pehlivan ve Öz, 2011: 19).

Evrensellik ilkesinde verginin konusunu, yerleşiklerin dünya çapında elde ettikleri gelirler (÷lke içinden ya da dışından kaynaklanan gelir) ve yerleşik olmayanların sadece ÷lkeden kaynaklanan gelirleri oluşturmaktadır. Bu genel ilke ÷lkeler arasında bazı farklılıklar barındırmasına rağmen Belçika, Kanada, Almanya, İtalya, İngiltere ve ABD gibi pek çok ÷lkede uygulama alanı bulmaktadır (Russo, 2007: 5-6). ABD' de yerli vergi mükellefleri (ABD vatandaşları, yerleşikler, yerli şirketler, ortaklıklar ve tröstler) dünya çapındaki gelirleri üzerinden vergilendirilmektedirler (Avi-Yonah, 2007: 14).

OECD ÷lkelerinde olduğu gibi, evrensellik ilkesine dayalı bir vergi sistemini benimseyen ÷lkelerin şirketleri sıklıkla çifte vergilendirmeye maruz kalmaktadır. Bu olgu sadece uluslararası yatırımlara zarar vermekle kalmamakta aynı zamanda denizaşırı holding şirketleri aracılığıyla sınır ötesi sermaye akımlarını kanalize etmede vergi cennetlerinin kullanımını da teşvik etmektedir. Bu düzenlemelerin kullanımı hem ev sahibi ÷lkeye hem de misafir ÷lkeye, yatırım girişlerinin bozulması ve azalan vergi gelirleri sebebiyle zarar vermektedir (FitzGerald, 2002: 68).

Evrensellik ilkesini uygulayan ÷lkelerin çoğu bazı yabancı kaynaklı gelirlere muafiyetler uygulamaktadır. Belli şartları taşıması halinde Belçika'da uzun vadeli yatırımlar yapan yabancı şirketlere tanınan muafiyetler bunun bir örneğini oluşturmaktadır (Giovannini, Malinvaud, ve Mayer, 1992:350). Özetle evrensellik ilkesine göre vergilendirme yapan ÷lkelerde mükellefin vergi matrahına ÷lke içinden ya da dışından elde ettiği gelirlerin tamamı dahil edilmektedir.

4.3. Mülkilik ya da Ülkesel Düzeyde Vergileme İlkesi

Bir ülkede, ülke içinde elde edilen gelirlerden ve ülke içinde bulunan servetten vergi alınıyorsa ülkesel düzeyde vergileme ya da mülkilik prensibinden bahsediliyor demektir (Pehlivan ve Öz, 2011: 19). Mülkilik prensibi ve buna bağlı olarak, ülkelerin kendi yetki alanlarında ortaya çıkan gelir üzerinde vergilendirme hakları bulunduğu yönünde bir görüş birliği uluslararası hukukta yer almaktadır (Avi-Yonah, 2007: 27).

Mülkilik prensibine göre vergilemede, yerleşik olunan ülke tarafından, yerleşik olanların yurtdışı faaliyetlerinden elde ettikleri aktif kazançların bazıları (ya da tamamı) muaf tutulmaktadır (Altshuler ve Grubert, 2001:787). Aktif ve pasif kazanç ayrımı yapıldığı görülmektedir.

Mülkilik ilkesinde, verginin konusunu hem yerleşiklerin hem de yerleşik olmayanların söz konusu ülkeden elde ettikleri gelirler oluşturmaktadır. Ülke dışından elde edilen gelirlerin tamamı vergi dışı tutulmakta ve vergi hesaplamalarında dikkate alınmamaktadır, bu ilke Hong Kong ve Danimarka' da ticari karlarla ilgili olarak uygulanmaktadır (Russo, 2007:5). ABD' de yabancı vergi mükelleflerinin (ABD ile mülkilik temelinde bağlandıkları için) kaynak temelinde vergilendirilmeleri bir diğer örnek olarak verilebilmektedir (Avi-Yonah, 2007: 14).

Mülkilik prensibi kaynak ilkesine göre vergileme ile ilişkili bir kavramdır. Mülkilik ve kaynak ilkesine göre vergilemede, yerleşik olanların gelirleri, gelirin kaynağına bağlı olarak farklı oranlarda da vergilendirilebilmektedir (Giovannini, Malinvaud, ve Mayer, 1992: 350).

Mülkilik prensibine dayalı vergilendirmede, en temel sorun olarak gelirin kaynağını tanımlamadaki güçlükler gösterilmektedir (Avi-Yonah, 2007: 28). Ülkelerin gelir tanımlamalarında farklılıklar bulunmakta, gelir unsurları farklılık taşıyabilmekte ve gelirin elde edilme koşulları ülkeden ülkeye farklılık gösterebilmektedir.

5. Uluslararası Vergilemenin Temel İlkeleri

Ulusal vergi sistemlerinin yapısındaki değişikliğin mal ve sermayenin uluslararası hareketinin büyüklüğü ve yönü üzerinde ve bunun sonucu olarak dünya çapında kaynak dağılımında etkinliğin sağlanmasında önemli etkileri vardır.

Kaynak ve yerleşiklik ilkesinin uluslararası vergilemenin iki ana ilkesini oluşturduğu daha önce belirtilmiştir fakat bu ilkeler aynı anda farklı şekillerde aynı ülke tarafından uygulanabilmektedir. Bu nedenle vergileme ilkeleri bu iki temel ilke ile açıklanmasına rağmen, bu iki ilkenin aynı ülkede farklı şekilde uygulandığı diğer durumlara da yer verilmiştir. Dolaylı vergilerin kapsamına giren mal ve hizmet alım satımı konusunda ise, kaynak ülkesi ve varış ülkesi ilkesi, uluslararası vergilendirme ilkeleri olarak karşımıza çıkmaktadır.

5.1. Kaynak İlkesi

Kaynak ve yerleşiklik ilkesi, gelir ve servet vergilerinde çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması konusunu düzenleyen ilkeler olarak karşımıza çıkmaktadır (Pehlivan ve Öz, 2011:19).

Kaynak ilkesine göre vergilemede, ev sahibi ülkeden elde edilen gelir, geliri elde eden kişinin yerleşik olup olmadığına bakılmaksızın aynı biçimde vergilendirilmektedir ve buna ek olarak ev sahibi ülkedeki yerleşiklerin, yabancı ülkeden elde ettikleri gelir ev sahibi ülke

tarafından vergilendirilmemektedir (Frenkel, Razin ve Sadka, 1990:2). Başka bir değişle bu sistemde yerleşiklerin yabancı kaynaklı geliri vergilendirilmezken, aynı ülkede yabancıların yerel kaynaklardan elde ettikleri gelirler yerleşiklerle eşit düzeyde vergilendirmeye tabi tutulmaktadır (Razin ve Sadka:1989:2). Örneğin ABD’de yabancı vergi mükellefleri (ABD vatandaşları, yerleşikler, yerli şirketler, ortaklıklar ve tröstler dışındakiler) sadece ABD kaynaklı gelirleri üzerinden vergilendirilmektedirler (Avi-Yonah, 2007: 13-14).

Kaynak kurallarının belirlenmesi, özellikle yerleşik olmayan yabancılar açısından sadece ülke içinden kaynaklanan gelirlerinden dolayı vergilendirilecekleri için çok önemli bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu anlamda kaynak kuralı yerleşikler açısından daha önemsiz görülebilir, çünkü genel olarak yerleşiklerin gelirlerinin kaynağının neresi olduğuna bakılmaksızın tüm gelirleri üzerinden evrensellik ilkesine uygun olarak vergilendirilmektedirler (Avi-Yonah, 2007: 38).

Örneğin, dünya çapında tüm ülkelerin kaynak ilkesine göre vergileme yaptığı varsayıldığında, H ülkesinde ikamet eden kişinin F ülkesindeki kazancı, F ülkesinde ikamet eden kişinin F ülkesindeki kazancıyla aynı net getiriye sahip olmaktadır. H ülkesinde ikamet eden kişi, F ya da H ülkesindeki birikimlerinden dolayı aynı net getiriye sahip olduğu sürece, dünyadaki tüm ülkelerdeki yerleşikler aynı net getiriye sahip olmaktadır. Böylece zamanlar arası marjinal ikame oranı ülkeler arasında eşit olmakta, dünyadaki birikimlerin uluslar arası tahsisi etkin olmaktadır. Fakat dünyadaki ülkelerin tümünde aynı vergi oranı uygulanmazsa, sermayenin marjinal verimi her ülkede aynı olmayacak, sermaye stoğunun dünya çapında tahsisinde etkinlik sağlanamayacaktır (Razin ve Sadka, 1989: 2-3). Bu görüşe göre tüm ülkelerin aynı vergi oranlarını uygulamaları ve kaynak ilkesine dayalı vergilendirme yapmaları durumunda sermaye stoğunun dünya çapında tahsisinde etkinlik sağlanmaktadır.

Gelir üreten değerin kaynağının yeniden tanımlanmasına bağlı olarak optimal uluslararası vergilemenin kaynakta vergileme olduğu görüşünü ileri süren yazarlar bulunduğu gibi (Barker, 2002: 216), bu ilkenin uygulanması durumunda bu ilkenin etkilerine değinen yazarlar da bulunmaktadır. Bu yazarların görüşüne göre, kaynak temelli vergilemenin, ülke içinde yapılan fiziki sermayenin karlılık gereksinimini arttırdığından dolayı yatırımları azaltacağı, kaynakların řu anki nesilden gelecek nesillere doğru nesiller arası yeniden dağıtımına neden olacağı ve bunun sonucu olarak tasarrufları arttıracığı, uzun vadede ise ticaret performansı üzerinde olumsuz etkiler meydana getireceği belirtilmektedirler (Bovenberg, 1992:288). Kaynak temelli vergilemede en temel sorun kaynak ilkesinin belirlenmesindeki farklılıklar ve güçlüklerdir.

5.2. Yerleşiklik İlkesi ya da İkametgah Temelli Vergileme

Yerleşiklik ilkesine göre vergilemede, ev sahibi ülkede yerleşik statüsünde bulunan kişinin dünya çapında elde ettiği geliri, elde edildiği kaynağa bakılmaksızın aynı biçimde vergilendirilmektedir. Aynı zamanda bu ilkeye göre, yerleşik olmayanların ev sahibi ülkeden kaynaklanan gelirleri ev sahibi ülke tarafından vergilendirilmemektedir (Frenkel, Razin ve Sadka, 1990:2-3).

Tüm ülkelerin yerleşiklik prensibini benimsediklerini varsayıldığında, tüm kaynaklardan elde edilen sermaye gelirinin aynı oranda vergilendirilmesi koşuluyla, bireylerin elde ettiği brüt getiri bu getirinin kaynağının hangi ülke olduğuna dikkate alınmaksızın aynı olmaktadır. Bu durumda, o ülkedeki sermayenin marjinal verimi, sermayenin dünyadaki getirisine eşit olmaktadır. Tüm

ülkelerde yerleşik temelli vergileme yapıldığında, sermaye gelirinun vergilendirilmesi sermayenin marjinal verimliliğinin ülkeler arasındaki eşitliğini bozmayacaktır. Fakat bu tüm ülkelerde aynı vergi oranı uygulandığında geçerli olmaktadır, eğer aynı vergi oranı uygulanmazsa farklı ülkelerdeki birikimlerin net getirisi aynı olmamakta ve dünyadaki birikimlerin uluslararası tahsisinde bozukluklar ortaya çıkmaktadır (Razin ve Sadka, 1989:2). Yerleşiklik ilkesine göre tüm dünyada bu ilkenin uygulanması durumunda, aynı vergi oranının uygulanması koşuluyla, sermaye stoğunun uluslararası tahsisinin sağlanacağı yönünde görüşlerde mevcuttur.

Kaynak temelli vergilendirmeye karşıt, yerleşiklik temelli vergilemeyi destekleyen görüşler mevcuttur. Bu görüşlere göre, her ülke sadece kendi yerleşikleri üzerinde vergilendirme yetkisini kullanırsa bu durum (çifte yerleşiklik probleminden kaçınma amaçlı yerleşiklik tanımında görüş birliğine varılması varsayımı altında), kaynak tanımlamasını gereksiz kılmaktadır. Kişi ve şirketlerin yerleşiklik olduğu ülkelerin belirlenmesi durumunda, ülkeler sadece kendi yerleşiklerinin dünya çapındaki gelirlerini vergilendirecekler ve gelirin kaynağının belirlenmesine gerek kalmayacaktır. Ancak bu durumun gerçekleşmesi oldukça zor olmaktadır ve aynı zamanda bazı sakıncalar da içermektedir. Bu sakıncaların en başında, yerleşiklik temelli vergilemenin gelişmekte olan ülkelere doğru aşırı gelir transferine neden olması gelmektedir (Avi-Yonah, 2007:38-39). Gelişmekte olan ülkeler, genelde kaynak ilkesine göre vergilendirme yapmaktadırlar ve yerleşiklik ilkesine göre vergileme yapılması durumunda vergi gelirlerinde azalma yaşayacaklardır. Ayrıca, ülkeler kendi yetki alanlarındaki faaliyetler ve ülke içi ekonomik faaliyet yürüten yabancılar üzerinde bu faaliyetleriyle ilgili vergilendirme haklarından vazgeçmek istememektedirler (Tax Justice, 2005:2). ABD'nin de içinde bulunduğu pek çok ülke, yabancıların genellikle oy hakkının bulunmaması ve bu nedenle politik olarak elverişli olmalarından dolayı kaynak ilkesi temelinde vergilendirme yöntemini uygulamakta ve yabancılar üzerindeki vergileme hakkından vazgeçme konusunda isteksiz davranmaktadırlar (Avi-Yonah, 2007:39). En önemli sakınca olarak ise, vergi cennetleri gibi uluslararası yatırım kanalları yoluyla yerleşiklik ilkesine göre vergilendirme yapılması durumunda vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığın daha kolay gerçekleşebilecek olması (Tax Justice, 2005:2) gösterilmektedir.

Yerleşiklik ilkesi, ülkesel sistemle çatışmalar barındırmaktadır. Vergi mükellefleri açısından vergilemede adalet, mükellefin bir ya da daha çok devlet tarafından çifte vergilendirilmesinin engellenmesiyle mümkün olmaktadır. Uzun zaman önce devletler çifte vergilendirmenin önlenmesi için görüş birliğine varmışlar ve bu görüş birliği yerleşiklik olunan ülkenin, kaynak ülkesinin üstünlüğüne saygı göstermesi olarak belirtilmiştir. Bu görüşe uygun olarak yerleşik olunan ülke, yurtdışında ödenen vergilerin indirimine ya da yurt dışında ödenen vergilerin mahsubuna (Tax Credit) izin vermektedir (Barker, 2007:353). Çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla ülkeler vergi sistemlerinde düzenlemeler yapma yoluna gitmişlerdir.

5.2.1. Gerçek Kişiler İçin Yerleşiklik Kavramı

Yerleşiklik kavramı kendisine, genellikle bir ülkede fiziksel olarak bulunulması gereken asgari gün sayısı şeklinde uygulama alanı bulmaktadır. Ülkeler genellikle bu kuralı takip etmelerine rağmen bazı ülkeler buna "mali ikametgah"ı da eklemektedirler (Avi-Yonah, 2004: 4).

Devletlerin iç hukuklarında vergileme genellikle, geniş kapsamlı yükümlülük "tam mükellefiyet", kişilerin devletle olan bağları (ikamet edilen devlet) temelinde uygulanmaktadır. Vergisel amaçlı bu yükümlülük sadece bu ülkede "ikamet eden" kişiler için değil kanunlarla (özel hukukla) belirlenen "ikametgah" kavramı temelinde uygulanmaktadır. Vergisel anlamda

tam yükümlölük, örneğın bir ülkenin yetki alanında devamlı kalınıyorsa ya da belirli bir süreyle sınırlandırıldığı durumları da içine alacak şekilde genişletilerek uygulanmaktadır. Bazı yasalarla, devletin yetki alanındaki limanlarda hizmet veren kişiler için de tam mükellefiyet uygulanabilmekte (OECD, 2010: 83) böylece tam yükümlölüğün kapsamı genişletilebilmektedir.

Vergi sistemimizde, tam mükellefiyet kavramı Gelir Vergisi Kanunu (GVK)¹ md.3' de belirtildiğine göre, sayılan şartları taşıyan gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilmektedirler. Bu şartlardan birincisi Türkiye'de yerleşmiş olmaktadır. Aynı kanunun 4. Maddesi ise yerleşme sayılan halleri belirtmektedir ve bu maddeye göre: İkametgahı Türkiye'de bulunanlar ve Bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez.) Türkiye'de yerleşmiş sayılırlar. Tam mükellefiyet sayılan diğer durum ise aynı kanunda, "resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları (bu gibilerden, buldukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla Gelir Vergisi'ne veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkur kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.)" olarak belirtilmektedir. Bu durumda elde edilen gelirin tamamı vergilendirilecektir. Türkiye' de uygulanan tam mükellefiyet tanımında uyrukluk esasının uygulandığı da görölmektedir.

Dar mükellefiyet ile ilgili düzenleme ise 193 sayılı GVK. md. 6'ya göre, "Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler.". Dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından kazanç ve iradın Türkiye'de elde edilmiş olması, md. 7' de belirtilen şartlara göre belirlenmektedir. Bu madde kaynak ilkesine referans vermektedir ve yerleşik olmayanların Türkiye'den elde ettikleri gelirlerin belirtilen şartları taşımaları halinde vergilendirmeye tabi tutulacaklarını belirtmektedir.

5.2.2. Tüzel Kişiler İçin Yerleşiklik Kavramı

Devletler şirketlerin yerleşikliğini belirlemek için 2 temel kriter belirlemişlerdir. Bunlar (Russo, 2007: 6):

- Biçimsel ölçütler, örneğın kuruluş, yasal merkez ve ticaret siciline tescil vb.
- Olgusal ölçütler, etkin olarak kullanılan yönetim yeri, idari merkez, temel iş merkezi vb. olarak sayılmaktadır.

Şirketlerin yerleşikliğinde genellikle, şirketin yönetildiğı ya da kontrol edildiğı ülkeyi temel alan (Birleşik krallık yaklaşımı) yaklaşım ya da tüzel kişilik kazandıran ülkeye dayalı (ABD yaklaşımı) yaklaşım ya da her ikisi de kabul eden karma yaklaşım uygulanmaktadır. Her yaklaşımın avantaj ve dezavantajları bulunmaktadır. Örneğın ABD yaklaşımı yönetim açısından kolay olmasına rağmen kolay manipüle edilebilir olması açısından dezavantajlar içermektedir. Birleşik krallık yaklaşımı ise manipülasyona daha az açık olmasına rağmen, yönetsel zorluklar barındırmaktadır (Avi-Yonah, 2004: 5-6).

Genellikle, vergi sistemleri yukarıda sözü edilen kriterleri bir şirketin kendi ülkesinde yerleşik olup olmadığını tanımlamak için kullanmaktadır. Vergisel amaçlı aynı anda birden fazla devlette yerleşik statüsünde bulunan şirketler söz konusu olduğunda farklı devletler tarafından farklı

1 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 6/1/1961 tarihli ve 10700 sayılı Resmi Gazete.

kriterlere başvurulmaktadır. Örneğin, kuruluş yerine göre vergileme yapan bir ülkede kurulmuş şirket etkin yönetim kriterine göre vergileme yapan bir başka devlette bu faaliyetini sürdürüyorsa bu şirket iki ülkede de vergileme açısından yerleşik sayılmaktadır. Bu durumda devletlerarasındaki ikili vergi anlaşmalarına bağlı kalınarak bu sorun çözülmeye çalışılmaktadır (Russo, 2007: 7). Şirketlerin çifte vergilendirmeye maruz kalmamaları ya da vergisel yükümlülüklerinden kaçınamamaları için vergilendirilme rejimlerinin düzenlenmesinde ülkelerarası koordinasyon hayati öneme sahip bulunmaktadır.

Ülkemizde kurumların vergilendirilmesinde tam ve dar mükellefiyet ayrımına göre vergilendirme rejimi mevcuttur. Bu ayrıma göre, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)² madde 3'e göre: "Tam mükellefiyet: Kanunun 1. maddesinde sayılı kurumlardan kanunî³ veya iş merkezi⁴ Türkiye'de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler." diyerek tam mükelleflerin vergilendirilme rejimi açıklanmıştır. Bu maddeye göre, tam mükellef olan kurumlar yurtiçi ve yurtdışında elde ettikleri kazancın tamamı üzerinden vergilendirmeye tabi tutulmaktadır.

Yine aynı kanun madde 3'e göre, "Dar mükellefiyet: Kanunun 1. maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler" diyerek, dar mükellefiyetin kapsamı belirtilmiştir. Bu maddeye göre dar mükellefler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç üzerinden vergilendirmeye tabi tutulmaktadır.

5.3. Kaynak ve Yerleşiklik İlkesinin Aynı Anda Uygulanması

Bir ülke, örneğin sermaye kazançları için yerleşiklik ilkesini uygularken ücret gelirleri için kaynak ilkesini uygulayabilmektedir. Alternatif olarak gerçek kişilerin vergilendirilmesinde bir ilke uygulanırken, kurumların vergilendirilmesinde diğer ilkeye yer verilebilmektedir. Ev sahibi ülke, yerleşiklerin yerel kaynaklı gelirlerini yüksek oranda vergilemeye tabi tutarken, yerleşiklerin yabancı kaynaklı gelirlerini daha düşük oranlarda vergilemeye tabi tutabilmektedir. Yerleşik olmayanların ev sahibi ülkeden elde ettiği gelirleri, yerleşiklerden daha düşük oranlarda da vergileyebilmektedir (Frenkel, Razin ve Sadka, 1990: 3). Ülkeler kaynak ve yerleşiklik ilkelerinin karışımı şeklinde bir vergileme yoluna da gidebilmekte ve vergi sistemlerini buna uygun olarak tasarlayabilmektedirler.

Her devlet vergi uygulamalarını kendi yasal mevzuatına uygun olarak gerçekleştirmekte ve kendi hukukuna uygun olarak vergilendirmeye ilişkin farklı tanımlamalar yapabilmektedir. Bu tanımlamalardaki farklılıklardan dolayı ülkeler arasında kaynak-kaynak çatışması, ikametgah-ikametgah çatışması, ikametgah-kaynak çatışması, gelir tanımındaki çatışmalar ve buna benzer çatışmalar yaşanabilmektedir. Bunun sonucu farklı ülkeler tarafından vergilendirilebilir olay ve vergilendirilebilir varlık tanımlamaları da farklı olmakta ve bunun sonucu olarak kendi sahip oldukları vergi muhasebesi kurallarına uygun olarak vergi hesaplamaları için farklı esaslar kullanabilmektedir (Rohatgi, 2005: 16). Bu durum çifte vergilendirmeye neden olabileceği gibi vergilendirmeden kaçınmaya da neden olabilmektedir. Ülkelerin vergilendirme yetkilerinin çakışması gibi, özellikle çok uluslu şirketler vergilendirme yetkisinin kapsamından bu ilkeleri kullanarak kaçınabilmektedir.

2 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 21/6/2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmî Gazete.

3 Kanunî merkez: Vergiye tâbi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir (5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, md. 3).

4 İş merkezi: İş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir (5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, md. 3).

Muafiyet ve mahsup ilkeleri, vergi yükümlüsünün yerleşik olduğu ülkenin, gelir ve servet vergilerinde çifte vergilendirmeyi ikametgah ilkesi ya da kaynak ilkesine göre nasıl önleyeceği konusunu düzenleyen ilkeler olarak karşımıza çıkmaktadır (Pehlivan ve Öz, 2011: 20).

Çokuluslu şirketler tarafından yapılan doğrudan yabancı yatırımın vergilendirilmesinde pratikte pek çok uygulama bulunmasına rağmen temel iki sistem bulunmaktadır. Bunlar, muafiyet sistemi ve mahsup/(sınırlı) kredi sistemidir (Devereux, 2008: 699). Çifte vergilemenin önlenmesi genellikle yabancı kaynaklı gelirlerin mahsup (tax credit) sistemi ile yerel gelirden ayrı tutulmasıyla çözülmektedir (Frenkel, Razin ve Sadka, 1990: 3).

5.3.1. Mahsup (Tax Credit) Yöntemi

Mahsup ilkesine göre, yerleşim yeri ülkesi, kaynak ülkesinin vergilendirme hakkını kabul etmektedir (Pehlivan ve Öz, 2011: 20). ABD uluslararası vergi ilişkilerinde kullanılmak üzere yerleşiklik ilkesine uygun olarak mahsup yöntemini (foreign tax credit) (ABD kendi vergi mükelleflerinin, kaynak ülkesinde ödedikleri gelir vergileri için kendi yetki alanında ortaya çıkan bu mükelleflere ait gelir vergisinden bu vergilerin mahsubuna izin vermesi) uygulamaktadır (The Chartered Accountant, 2004:1125).

Uygulanan bu sistemle çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla örneğin İngiltere, gelirin elde edildiği ev sahibi ülkenin ve ana ülke ya da yatırımcının ana şirketinin yerleşik olduğu ülkenin vergilendirmesinin çifte vergilendirmeye neden olacağını kabul etmekte ve bunu önlemek amacıyla kendi yetki alanında (sermaye ihraç tarafsızlığına uygun olarak) mahsup yöntemini uygulayarak, İngiliz şirketlerinin yurtiçi ve yurtdışı faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları aynı oranlarda vergilendirmeye tabi tutmaktadır (Mintz, 1999: 397). Bu yöntemin amacı kaynak ilkesinin üstünlüğüne dayalı bir sistem benimsenmesinden dolayı, yerleşik olunan ülkenin vergilendirme yetkisi kaynak ülkesi lehine kısıtlanmaktadır.

5.3.2. Muafiyet Yöntemi

Muafiyet ilkesine göre, ikametgah yerinin bulunduğu ülke, kaynak ülkesinden gelen vergi konusu olan gelir unsurlarını yurtiçindeki vergiden istisna etmektedir (Pehlivan ve Öz, 2011: 20). Muafiyet sistemine göre, çokuluslu şirketlerin yabancı iştirakleri tarafından elde edilen yabancı kazanç, ana kuruluşun ev sahibi ülkesi tarafından vergilendirilmemektedir (Devereux, 2008: 699). Muafiyet sisteminde, vergi mükellefinin yerleşik olduğu ülkedeki gelirinden yabancı kaynaklı gelir hariç tutulmaktadır. Muafiyet sisteminde uygulanan pek çok yöntem bulunmakla beraber, genellikle, "vergi muafiyeti" ve "gelir muafiyeti" olarak adlandırılan iki ayırım uygulanmaktadır (Russo, 2007: 10).

Gelir muafiyeti yönteminde, yabancı kaynaklı gelir, vergi amaçlı yerleşik olunan devletler tarafından hesaba katılmamaktayken (örneğin Lüksemburg), vergi muafiyeti yönteminde ise yerleşik olunan devlet ilk olarak girişimcinin dünya çapında elde ettiği geliri hesaplamakta ve yabancı gelirle ilgili yerel vergilere eşit düzeyde bir muafiyet uygulamaktadır (örneğin Avusturya, Belçika ve Hollanda) (Russo, 2007: 10).

Muafiyet sistemi, yerleşik şirketlere yurtdışındaki faaliyetleri için büyük oranda rekabet avantajı sağlamaktadır. Bu sistem, yerleşiklerin faaliyetlerini yabancı ülkede eşit şartlarda devam ettirmelerini garanti altına almaktadır. Dünya çapında, ülkelerin yerleşiklerinin yabancı girişimlerle rekabet gücünü artırma gereksinimleri nedeniyle yerleşiklerin yabancı girişimler

vasıtasıyla üstlendikleri faaliyetlerde vergi ertelemesini kullanmaları dünya çapında vergilemenin temel ilkelerini zayıflatmaktadır (Barker, 2007: 353).

Yabancı kaynaklı gelirin ulusal vergilemeden muaf tutulması prensibinin uygulanabilmesi şirketlerin gelirlerinin nerede elde edildiğinin belirlenmesiyle mümkün olmaktadır. Kaynak ilkesine göre uluslararası vergileme sistemi, çokuluslu şirketlerin faaliyetlerini yürüttükleri yetki alanları arasında elde ettikleri karların nasıl tahsis edildiğinin bilinmesini gerekli kılmaktadır. Bunu belirlemek çoğu zaman çok zor hatta imkansız olmakla beraber, bu ancak her yetki alanından kaynaklanan gelirin ve maliyetlerin tanımlanmasıyla mümkün olabilmektedir (Devereux, 2008: 712).

5.4. Varış Yeri Ülkesi ve Kaynak Yeri Ülkesi İlkeleri

Varış yeri ülkesi ve kaynak yeri ülkesi ilkesi, özellikle Katma Değer Vergisi olmak üzere dolaylı vergilerde vergi alma hakkının sınırlarını belirleyen ilkeler olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu ilkeye göre, sınır dışına çıkan mallarda genel ya da özel tüketim vergileri malların gittiği ülkede alınıyorsa "varış yeri ilkesi" ne göre vergileme söz konusuysen, mallar çıktığı ülkede vergiye tabi tutuluyorsa "kaynak yeri ilkesi" ne göre vergileme söz konusudur (Pehlivan ve Öz, 2011: 20).

Varış yeri ilkesine göre vergilendirilmede, vergi matrahına yurtdışından satın alınan mallar (ithalat) dahilken, yurtdışına satılan mallar (ihracat) bu verginin matrahına dahil edilmemektedir. Ülke içinde tüketilen mallar nerede üretilirse üretilsin vergi matrahını oluşturmaktadır. Kaynak ülkesi ilkesi de bunun tam karşısıdır (Grubert ve Altshuler, 2006: 16). Bu ilkeye göre vergi matrahına yurtdışından satın alınan mallar dahil değilken, yurtdışına satılan mallar dahil edilmektedir.

6. Uluslararası Vergilemenin Amaçları ve Vergileme İlkeleri İlişkisi

Vergi yasalarında ülkelerin uluslararası vergi kurallarına yer vermelerinin altında yatan 3 temel amaç bulunmaktadır, bunlar: ulusal refahın maksimizasyonu, vergilemede adalet ya da hakkaniyet, tarafsızlık ve ekonomik etkinlik olarak sayılabilir (Holmes, 2007: 4).

6.1. Ulusal Refahın Maksimizasyonu

Uluslararası işlemlerin vergilendirilmesi, genellikle uluslararası işlemlerle alakalı iki ya da daha fazla ülke arasındaki vergi yükümlülüğü tahsisatı ile belirlenmekte ve bu ülkelerin ulusal refah maksimizasyonunun sağlanması bu vergi tahsisatından aldıkları payın maksimizasyonu ile gerçekleşebilmektedir. Ulusal refah maksimizasyonu, hem yatırımcının yurtdışında yaptığı yatırım dolayısıyla elde ettiği özel karı hem de bu yatırımcının ülkesinin yapılan yabancı yatırım dolayısıyla elde ettiği vergi gelirlerini kapsamaktadır (Holmes, 2007: 4).

Modern literatüre göre dünya çapında gelirin vergilendirilmesi sistemini benimseyen ülkeler için örneğin ABD'de bu uygulamalar hem ABD gelirin dolayısıyla refahının hem de dünya çapındaki ekonomik refahın azalmasına neden olmaktadır. Uluslararası vergi politikasındaki eski görüşler ise, kurum kazançlarının dünya çapında vergilendirilmesinde mahsup (tax kredit) hükümlerinin uygulanmasının dünya çapında refahı desteklediğini, kurum kazançlarının dünya çapında vergilemesinde mahsup (tax kredit) hükümlerinin uygulanmamasının ise ulusal refahı desteklediğini belirtmektedir (Hines, 2007: 2-3).

6.2. Vergi Adaleti

Vergi sistemlerinde:

- vergi yükünün paylaşımı ilkesi,
- yerel düzeyde kamu hizmetlerine katkıda adaletin sağlanması,
- eşitlik ve tarafsızlık sağlanarak ayrımcılıktan kaçınılması,
- vergi kaçakçılığının önlenmesi ve zararlı vergi rekabetinden kaçınma ilkesi,

vergilemede eşitlik ve adalet ilkelerinin sağlanmasında bulunması gereken temel prensiplerdir. Devletler sahip oldukları vergi sistemlerini oluştururken, temel iki önemli hedefi hesaba katmalıdırlar, bunlar eşitlik ve adalet olarak karşımıza çıkmaktadır (Erdos, 2011: 169).

Vergi sistemleri mükellefler için adil ve hakkaniyetli olmalıdır. Bu prensip aynı gelir düzeyindeki mükelleflerin kaynağına bakılmaksızın, vergi ödeme güçleri ölçüsünde (yatay eşitlik) eşit vergilendirilmesini ve daha yüksek gelir düzeyinin daha yüksek oranda vergilendirilmesini (dikey eşitlik) gerektirmektedir. Uluslararası bağlamda bu sistem, her ülkenin diğer yetki alanlarını da içeren işlemlerden kaynaklı vergilerdeki payını eşit olarak elde edebilmesiyle sağlanmaktadır. Dünya çapındaki vergi tabanının tahsisi mali yetki alanları arasındaki vergi anlaşmaları yoluyla sağlanmaktadır (Rohatgi 2005: 23).

Gelirin türüne ve kaynağına bakılmaksızın vergi ödeme gücünde eşitliğin sağlanması ve eşit gelir elde eden mükelleflerin eşit vergilendirilmesi, vergilemede adalet ve hakkaniyetin uygulanmasıyla mümkün olmaktadır. Ülkeler eşitlik ilkesini, kendi yerleşikleri üzerinde uygulama opsiyonuna sahiptirler. Fakat ülkeler, yerleşik olmayanların ülke dışındaki gelirlerini vergilendirme kabiliyeti bulunmadığından dolayı kendi yerleşiklerine uyguladıkları eşitlik ilkesini uygulayamamaktadırlar (Holmes, 2007: 4).

Eşitlik temelli vergi sistemi, tüm vergi mükelleflerinin kamu harcamalarına katkılarının gelir düzeylerine bağlı olarak eşit olmasını gerektirmektedir. Bu prensip mükelleflerin vergi kanunlarına uymalarını ve eşzamanlı olarak vergi kurallarına riayet etmelerini teşvik etmektedir (Erdos, 2011: 169). Vergi sistemlerinin adaletli ve vergi yükünün hakkaniyetli olduğu yönündeki düşünce, mükelleflerin vergi kanunlarına uyumunu arttırmaktadır.

6.3. Tarafsızlık ve Ekonomik Etkinlik

Yatırımcıların, yatırım kararlarında maksimum kar güdüsüyle hareket etmelerinden dolayı yatırımlar üzerindeki vergi öncesi kar ile vergi sonrası kar üzerindeki vergi yükü arasında orantısızlıkların bulunmaması, böylece farklı yabancı ve yerli yatırım opsiyonlarını seçmeleri gerektiğinde vergilerin tarafsızlığının sağlanması yönünde genel bir görüş birliği bulunmaktadır (Holmes, 2007: 4). Vergilendirmenin, sermayenin dünyanın neresinde istihdam edileceği kararı üzerinde herhangi bir etkisinin bulunmadığı durumlar, global düzeyde etkinliğin sağlanması olarak tanımlanmaktadır (Slemrod, 1990: 16).

Bazı yazarlar, kaynak temelli uluslararası vergilemeyi etkinlik zemininde desteklemenin oldukça zor olduğunu belirtmektedirler. Ekonomik etkinlik açısından literatürde yerleşiklik ilkesine göre vergileme tercih edilmektedir. Bu görüşe göre, üretimde etkinlik kaynak ilkesine göre vergilemeden daha çok yerleşiklik ilkesine göre vergileme ile sağlanabilmektedir. Fakat yerleşiklik temelli vergilemede de bazı etkinlik sorunları ortaya çıktığı göz önünde bulundurulmalıdır (Devereux, 2004: 81).

Ülkeler dünya ekonomisindeki rekabetçi pozisyonlarının zarar görmesine neden olacak vergisel önlemlerden kaçınmak istemekte, aynı zamanda uluslararası vergi kurallarına adaptasyondan da kaçınmaya çalışmaktadırlar. Ulusal ve uluslararası vergi politikasının amaçları, idari ve uyum maliyetlerinin en aza çekilmesi şeklinde formüle edilmekte, hükümetler vergi otoritelerinin yönetsel maliyetlerini ve mükelleflerin uyum maliyetlerini en aza çekilmesini garanti edecek düzeyde uluslararası vergi politikalarına uyum sağlamak istemektedirler (Holmes, 2007: 4-5). Bu maliyetlerin düşürülmesi ülkeler arasında bir koordinasyonu gerekli kılmaktadır. Örneğin, en basit kurumlar vergisi uygulaması tüm yetki alanlarında aynı vergi tabanı ve aynı vergi oranlarının uygulaması sonucu elde edilebilmektedir. Uluslararası düzeyde farklı gelir ve harcama tanımları bulunmakta ve ülkeler arasında koordinasyon olmadan şirketler karmaşık vergi kurallarıyla ve düzenlemeleriyle karşı karşıya kalmaktadırlar. Bundan dolayı uluslararası düzeyde tüm kuralları içerisine alan bir gelir tanımının yapılması gerekmekte ve ülkeler arasında koordinasyon olmadan bu mümkün olmamaktadır (Mintz, 1999: 396-397).

Ulusal düzeyde amaç toplumsal kayıpları en aza indirmektir (Slemrod, 1990: 13). Küreselleşme sürecinde ülkelerin uluslararası vergi politikalarının diğer ülkelerle uyumlu olması arzu edilmektedir, küreselleşen dünyada ülkeler arasında sermaye özgürce hareket edebilmekte, hükümetler yatırımcılar üzerinde diğer ülkelerin uyguladıkları politikardan daha sert uluslararası vergi politikaları uygulamak istememekte, böylece yabancı kaynakların ülkeden çıkışını önlemeye çalışmaktadırlar. Ayrıca, ülkelerin uyguladıkları uluslararası vergi politikaları, diğer ülkelerinki ile uyumlu değilse kısaca asimetric uluslararası vergi rejimleri söz konusu ise, uluslararası işlemler yoluyla ülkelerin vergi tabanları zarar görebilmektedir (Holmes, 2007: 5).

Ülkeler arasında koordinasyon olduğunu varsayıldığında, devletlerin kendi yerleşiklerinin yurtdışındaki varlıkları ve faaliyetlerinden ötürü elde ettikleri gelir üzerinde etkin bir vergilendirme imkanları bulunabilmektedir. Bu durumda vergi rekabeti, her ülkenin yerleşik temelli vergileme yapması sonucunu doğurmakta ve ülkeler açısından vergi harmonizasyonunda herhangi bir kazanç söz konusu olmamaktadır. Fakat ülkeler arasındaki kordinasyon yeterli düzeyde değilse, vergi rekabeti sermaye geliri üzerinde herhangi bir vergilemenin oluşmamasına neden olmakta ve vergi yükünün üretim faktörleri arasında emek gibi hareketsiz üretim faktörleri üzerinde kalmasıyla sonuçlanmaktadır (Razin ve Sadka, 1989: 4). Bu nedenle ülkeler arasındaki vergisel amaçlı bilgi değişimi, işbirliği ve koordinasyon ulusal vergi sistemlerinin korunmasında hayati bir öneme sahip olmaktadır. Uluslararası düzeyde tarafsız ve etkinlik zemininde karşımıza çıkan başlıklar sermaye ihraç ve sermaye ithal tarafsızlığıdır.

6.3.1. Sermaye İhraç (Export) Tarafsızlığı

Vergi sistemlerinin, yatırımın yurtiçi ya da yurtdışında yapılması (Sermaye ihraç tarafsızlığı) ve yatırımın yerli ya da yabancı yatırımcı tarafından yapılması (Sermaye ithal tarafsızlığı) arasında tarafsızlığı sağlayan bir yapıda dizayn edilmesi (Rohatgi, 2005: 23) gerektiği yönünde bir görüş birliği mevcuttur.

Sermaye ihraç tarafsızlığı ve sermaye ithal tarafsızlığı kavramı Musgrave ile yaygınlık kazanmış ve günümüzde sıkça karşımıza çıkmaktadır. Eğer herhangi bir yatırımcının yatırımları, nerede istihdam edilirse edilsin aynı marjinal vergi oranına tabi tutuluyorsa burada sermaye ihraç tarafsızlığından söz edilmektedir (Devereux, 2008: 701).

Geleneksel görüŖe göre, sermaye ihraç tarafsızlığı teorisi yerleşiklik temelli vergilemeyi desteklemektedir. Sermaye ihraç tarafsızlığı, ister ev sahibi ülkede ister başka bir ülkede olsun sermaye aynı oranda vergilendirilmelidir görüŖünün benimsenmesidir. Sermaye ihraç tarafsızlığı, ev sahibi ülkenin bakış açısıyla etkinliği incelemektedir ve buna göre; vergileme rejimi aynı olduğundan, ev sahibi ülkede ya da ülke dışında yatırım yapma kararı üzerinde vergilemenin etkisi bulunmamakta ve böylece tarafsızlık sağlanmaktadır (Barker, 2002: 189). Eğer yatırımcı, geliri nerede elde ettiğine bakılmaksızın aynı toplam vergi oranıyla vergilendiriliyorsa, istihdam temelli vergi teşvikleri bulunmadığı durumda, istihdam kararları üzerinde vergi öncesi karlar vergisel düzenlemelerden daha etkili olmaktadır (Kofler, 2012: 78-79).

Sermaye ihraç tarafsızlığı koşulları altında dünya çapında kaynakların etkin dağılımı, yatırım kararlarının, vergi öncesi karlar tarafından belirlendiği durumda sağlanmış olmakta, bunun sonucunda da dünya çapında refah maksimize edilebilmektedir. Sermaye ihraç tarafsızlığının sağlanması için, uluslararası gelirin vergilendirilmesinde aşağıda sayılan kurallar takip edilmelidir. Bu kurallar řu şekilde sıralanabilir (Ault, 1992: 572-573):

- Yerleşik olunan ülkede vergileme ve kaynak ülkesinde muafiyet,
- Kaynak ülkesinde vergileme ve yerleşik ülkede muafiyet, tüm ülkelerde vergi oranları aynı olduğu sürece,
- Yerleşik ve kaynak ülkenin her ikisinde de vergileme, fakat eğer vergi yükümlüsünün yerel vergi yükümlülüğu onun yabancı vergi yükümlülüklerini aşıyorsa aşan kısmın geri ödenmesi şeklinde, yerleşik ülkede kaynak ülkesindeki vergiler için sınırlandırılmış yabancı vergi mahsubu uygulamaları.

6.3.2. Sermaye İthal (İmport) Tarafsızlığı

Tüm yatırımcılar için aynı yetki alanındaki yatırımların tümü, aynı efektif vergi oranına tabi ise sermaye ithal tarafsızlığı söz konusu olmaktadır (Devereux, 2008: 701). Bu ilkeye göre, kaynak ülkesindeki yabancı yatırımcılar yerli yatırımcılarla aynı vergileri yüklenmektedirler (Rohatgi, 2005: 23).

Sermaye ithal tarafsızlığı yabancı yatırımcıdan ithal edilen sermayeden kaynaklı gelirin vergilendirilmesi ile yerel yatırımcının yaptığı yatırımdan kaynaklı gelirin vergilendirilmesi arasındaki tarafsızlığın sağlanması yönteminin tasarlanması olarak tanımlanabilmektedir (Holmes, 2007: 6).

Tüm ülkelerin kaynak ilkesine dayalı vergilendirme yaparak ve dünya çapında muafiyet yöntemi uygulayarak (ülkeler yabancı ve yerli yatırım arasında ayırım yapmadıkça) sermaye ithal tarafsızlığını sağlayacakları belirtilmektedir (Kofler, 2012: 79).

Sermaye ithal tarafsızlığı ya da rekabetçi tarafsızlık, kaynakların dünya çapında optimum dağılımına değil, sermayenin kullanıldığı yetki alanındaki yatırımın yüz yüze kaldığı vergi yüküne odaklanmaktadır. Bu yerleşik olunan ülkedeki vergilemeden, yabancı gelirin muaf tutulması şeklinde karşımıza çıkmaktadır (Ault, 1992: 573). Yatırımcının yerleşik olup olmaması sermaye ithal tarafsızlığı açısından herhangi bir öneme sahip değildir.

Vergi adaleti ve ekonomik etkinliğin sağlanması amaçlanıyorsa ülkelerin sermaye ithal tarafsızlığı stratejisine uyum sağlamaları gerektiği belirtilmektedir (Holmes, 2007: 6).

7. Sonuç

Her devlet kendi vergi kurallarını koyma ve yerel ve uluslararası işlemleri yönetme konusunda egemenlik hakkına sahip bulunmaktadır. Devletlerin egemenlik yetkisine dayalı olarak vergilendirme yetkisi, dünya çapındaki gelirin vergilendirilmesi sistemi (evrensellik ilkesi) ve ülkesel sistemde gelirin vergilendirilmesi (mülkîlik ilkesi) olarak karşımıza çıkmakta ve ikiye ayrılmaktadır.

Evrensellik ilkesinde verginin konusunu, yerleşiklerin dünya çapında elde ettikleri gelirler (ülke içinden ya da dışından kaynaklanan gelir) ve yerleşik olmayanların sadece ülkeden kaynaklanan gelirleri oluşturmaktadır. Bu ilkede yerleşiklerin gelirleri yerleşiklik ve uyrukluk prensibine dayandırılırken, yerleşik olmayanların gelirlerinin vergilendirilmesi kaynak ilkesine dayandırılmaktadır.

Gelirin vergilendirilmesinde karşımıza çıkan diğer sistem ise ülkesel sistem ya da mülkîlik prensibidir ve bu ilkeye göre konusunu, hem yerleşiklerin hem de yerleşik olmayanların ülkeden kaynaklanan gelirleri oluşturmaktadır. Ülkelerin, kendi yetki alanlarında ortaya çıkan gelir üzerindeki vergilendirme hakkı uluslararası hukukta yer almaktadır. Bu sistemde, ister yerleşik olsun ister olmasın gelir elde eden kişinin ülke dışından elde edilen gelirlerin tamamı vergi dışı bırakılmakta, vergi hesaplamalarında dikkate alınmamaktadır. Mülkîlik prensibi, kaynak ilkesine göre vergileme ile ilişkilendirilmektedir.

Gelir ve servet unsurlarının vergilendirilmesinde temelde iki sistem uygulanmaktadır. Bu ilkeler kaynak ve yerleşiklik ilkeleridir. Kaynak ilkesine göre vergileme ilkesinde, ev sahibi ülkeden elde edilen gelir, geliri elde eden kişinin yerleşik olup olmadığına bakılmaksızın aynı biçimde vergilendirilmektedir ve buna ek olarak, ev sahibi ülkedeki yerleşiklerin yabancı ülkeden elde ettikleri gelir ev sahibi ülke tarafından vergilendirilmemektedir. Kaynak ilkesine göre vergileme yapılmasını savunan görüşlere göre, tüm ülkelerin aynı vergi oranlarını uygulamaları ve bu ilkeye dayalı vergilendirme yapmaları durumunda sermaye stoğunun dünya çapında tahsisinde etkinlik sağlanmaktadır.

Yerleşiklik ilkesine göre vergilemede, ev sahibi ülkede yerleşik statüsünde bulunan kişinin dünya çapında elde ettiği geliri elde edildiği kaynağa bakılmaksızın aynı biçimde vergilendirmektedir. Benzer olarak yerleşik olmayanların ev sahibi ülkeden kaynaklanan gelirleri ev sahibi ülke tarafından vergilendirilmemektedir. Yerleşiklik ilkesine göre vergilendirmede, yerleşiklerinin gelirinin kaynağının neresi olduğuna bakılmaksızın aynı oranda vergilemekte ve yerleşim yeri temelli vergileme sermaye ihraç tarafsızlığı kriterini yerine getirmektedir. Ayrıca Yerleşiklik ilkesine göre tüm dünyada bu ilkenin uygulanması durumunda, aynı vergi oranının uygulanması koşuluyla, sermaye stoğunun uluslararası tahsisinin sağlanacağı yönünde görüşlerde mevcuttur.

Yerleşiklik ilkesine göre vergileme yapılmasını destekleyen görüşlere göre, kişi ve şirketlerin yerleşiklik olduğu ülkelerin belirlenmesi ve ülkelerin sadece kendi yerleşiklerinin dünya çapındaki gelirlerinin vergilendirilmesinin gerektiği belirtilmektedir. Fakat uygulamada bunun gerçekleşmesi oldukça zor olmaktadır. Bu zorlukların en başında, yerleşiklik ilkesine göre vergilemenin gelişmekte olan ülkelere doğru gelir transferine neden olması gelmektedir. Genelde kaynak ilkesine göre vergilendirme yapan gelişmekte olan düşük gelir düzeyine sahip ülkeler, yerleşiklik ilkesine göre yapılan vergilendirme sonucunda

vergi gelirlerinde azalmayla karşı karşıya kalacaklardır. Ayrıca ülkeler kendi yetki alanlarındaki faaliyetlerle ilgili yabancılar üzerindeki vergilendirme yetkilerinden vazgeçmek istememektedir. Vergi cennetleri gibi uluslararası yatırım kanalları yoluyla yerleşiklik ilkesine göre vergilendirmede vergiden kaçınma ve kaçakçılığın daha kolay gerçekleşebilecek olması en önemli sakınca olarak görülmektedir. Özellikle vergi cennetleri kullanılarak, ana şirket bu ülkelerde yerleşik olarak görünmekte ve yerleşiklik ilkesine dayalı bir vergilendirilme yapılması durumunda kaynak ülkeleri vergi kaybına uğratılmaktadır. Vergi cennetlerindeki yerleşik şirketler bu ülkede hiçbir vergiye maruz kalmamakta ve ya çok düşük oranda vergi ödemektedirler.

Yerleşiklik ve kaynak ilkesinin aynı anda farklılaştırılarak tek bir ülkede ya da birden fazla ülkede uygulanması durumu da mevcuttur. Bu durum ise çifte vergileme sorununu doğurabilmektedir. Muafiyet ve mahsup ilkeleri, vergi yükümlüsünün yerleşik olduğu ülkenin, gelir ve servet vergilerinde çifte vergilendirmeyi yerleşiklik ilkesi ya da kaynak ilkesine göre nasıl önleyeceği konusunu düzenleyen ilkeler olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi yasalarında ülkelerin uluslararası vergi kurallarına yer vermelerinin altında yatan 3 temel amaç bulunmaktadır, bunlar: ulusal refahın maksimizasyonu, vergi adaleti ve vergi yükünün hakkaniyetli paylaşımı, tarafsızlık ve ekonomik etkinliğin sağlanması olarak sayılabilir.

Ulusal ve küresel refahın maksimizasyonu açısından bakıldığında, modern literatüre göre evrensellik ilkesine uygun olarak dünya çapındaki gelirin vergilendirilmesi sistemini benimseyen ülkeler bu uygulamalarla hem kendi vergi gelirlerinin azalmasına hem de küresel düzeyde ekonomik refahın azalmasına neden olmaktadır. Uluslararası vergi politikasındaki eski görüşler ise, kurum kazançlarının evrensellik ilkesine uygun olarak dünya çapında vergilendirilmesinde mahsup (tax kredit) hükümlerinin uygulanmasının küresel refahı desteklediğini, mahsup (tax kredit) hükümleri uygulanmadığında ise ulusal refahı desteklediğini belirtmektedirler.

Vergi adaleti açısından bakıldığında, vergi yükü mükellefler arasında hakkaniyetli bir şekilde dağıtılmalıdır. Bu prensip aynı gelir düzeyindeki mükelleflerin kaynağına bakılmaksızın, vergi ödeme güçleri ölçüsünde eşit düzeyde vergilendirilmelerini ve daha yüksek gelir düzeyinin daha yüksek oranda vergilendirilmesini gerektirmektedir. Uluslararası bağlamda bu sistem, her ülkenin diğer yetki alanlarını da içeren işlemlerden kaynaklı vergilerdeki payını eşit olarak elde edebilmesini gerektirmektedir. Uluslararası düzeyde bu ilkenin uygulanması uluslararası işlemlerle ilgili olan ülkelerin bu işlemlerle ilgili ortaya çıkan geliri kendi payları ölçüsünde vergilendirme yetkilerinin bulunmasıyla mümkün olabilmektedir fakat bunu sağlamak zor hatta imkansız olabilmektedir.

Ekonomik etkinlik ve tarafsızlık açısından konuya bakıldığında ise, ideal bir vergi sisteminde vergilerin, yatırım kararları üzerinde yönlendirici etkisinin bulunmaması gerektiği belirtilmektedir. Ekonomik etkinliğin sağlanması açısından literatürde yerleşiklik ilkesine dayalı vergileme tercih edilmektedir. Tarafsızlık açısından uluslararası düzeyde sermaye ihraç ve sermaye ithal tarafsızlığı kavramları karşımıza çıkmaktadır. Sermaye ihraç tarafsızlığı koşulları altında dünya çapında kaynakların etkin dağılımı, yatırım kararları vergi öncesi karlar tarafından belirleniyorsa sağlanmış olmakta, bunun sonucunda da dünya çapında refah maksimize edilebilmektedir. Ayrıca, vergi adaleti ve ekonomik etkinliğin sağlanması amaçlanıyorsa ülkelerin sermaye ithal tarafsızlığı stratejisine uyum sağlamaları gerektiğini belirten görüşler de mevcuttur.

Kaynakça

- Altshuler, R. ve Grubert, H. (2001) "Where Will They Go if We Go Territorial? Dividend Exemption and the Location Decisions of U.S. Multinational Corporations", *National Tax Journal*, LIV(4):787-809.
- Ault, H. J.(1992) "Corporate Integration, Tax Treaties, and the Division of the International Tax Base: Principles and Practices", *Tax Law Review*, 47:565-608.
- Avi-Yonah, R. S.(2004) *International Tax as International Law*. University of Michigan Law School Program in Law and Economics Archive: 2003-2009. Art. 7:1-27.
- Avi-Yonah, R. S. (2007) *International Tax as International Law: An Analysis of International Tax Regime*. Cambridge Tax Law Series. New York: Cambridge University Press.
- Barker, W. B. (2002) "Optimal International Taxation and Tax Competition: Overcoming the Contradictions", *Northwestern Journal of International Law & Business*, 22(2):161-218.
- Barker, W. B. (2007) "An International Tax System for Emerging Economies, Tax Sparing and Development: It is All About Sources", *Journal of International Law*, 29(2):349-389.
- Beckman, R. ve Butte, D. (2013) "Introduction to International Law", <http://www.ilsa.org/jessup/intlawintro.pdf>, 01.04.2013 tarihi itibariyle.
- Bovenberg, A. L. (1992) "Residence and Source Based Taxation of Capital Income in an Overlapping Generations Models", *Journal and Economics*, 56(3):267-295.
- Brauner, Y. (2003) "An International Tax Regime in Crystallization" *Tax Law Review*, 56: 259-328.
- Devereux, M. P. (2004) "Debating Proposed Reforms of the Taxation of Corporate Income in the European Union", *International Tax and Public Finance*, 11:71-89.
- Devereux, M. P. (2008) "Taxation of Outbound Direct Investment: Economic Principles and Tax Policy Considerations", *Oxford Review of Economic Policy*, 24(4): 698-719.
- Eden, L.(2001) "Taxes, Transfer Pricing, and the Multinational Enterprise", *Oxford Handbook and International Business içinde*. Der: Alan M. Rugman and Thomas L. Brewer (ss.591-619), New York: Oxford University Press.
- Edwards, C. ve Ruyg, V. (2002) "International Tax Competition a 21 st-Century Restraint on Government", *Policy Analysis*, No:431.
- Erdos, E.(2011) "Conflicts in the International Tax Law and Answers of the European Tax Law.",159-174. http://www.upm.ro/facultati_departamente/ea/RePEc/curentul_juridic/rcj11/recjurid114_11F.pdf, 23.08.2013 tarihi itibariyle.
- FitzGerald, V.(2002) "International Tax Cooperation and Capital Mobility", *Cepal Review*, 77:65-78.
- Frenkel J., Razin, A. ve Sadka, E. vd.(1990) "Basic Concepts of International Taxation", NBER Working Papers Series, Working paper No. 3540.
- Giovannini, A, Malinvaud, E. ve Mayer, C. (1992) "National Tax Systems Versus the European Capital Market", *Economic Policy*, 4(9):345-386.
- Greenwood, G. (2013) "Sources of International Law", http://untreaty.un.org/cod/avl/pdf/ls/greenwood_outline.pdf, 01.04.2013 tarihi itibariyle.
- Grubert, H ve Altshuler, R. (2006) "Corporate Taxes in the World Economy: Reforming the Taxation of Cross-Border Income", <ftp://snde.rutgers.edu/Rutgers/wp/2006-26.pdf>, 25.10.2013 tarihi itibariyle.
- Hines, J. H. Jr. (2007) "Reconsidering the Taxation of Foreign Income", http://taxprof.typepad.com/taxprof_blog/files/hines_reconsidering_nov_07.pdf, 12.09.2013 tarihi itibariyle.
- Holmes, K.(2007) *International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction to Principles and Application*. The Netherlands: IBFD Publications BV.

- Kobetsky, M. (2011) *International Taxation of Permanent Establishments: Principles and Policy*. Cambridge Law Series. New York: Cambridge University Press.
- Kofler, G.(2012) "Indirect Credit Versus Exemption: Double Taxation Relief for Intercompany Distributions", *Bulletin for International Taxation* February 2012, 77-89.
- Mintz, J. M.(1999) " Globalization of the Corporate Income Tax: The Role of Allocation", *FinanzArchiv / Public Finance Analysis, New Series*, Bd. 56(H ¾): 389-423.
- OECD (2010) "Comment on the Articles of Model Tax Convention", <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>, 03.03.2013 tarihi itibariyle.
- OECD (2013) "Glossary of Statistical Terms, Globalisation", <http://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=1121>, 20.03.2014 tarihi itibariyle.
- Pehlivan, O. ve Öz, E.(2011) *Uluslararası Vergilendirme*. Trabzon: Derya Kitabevi.
- Russo, R. (2007) *Fundamentals of International Tax Planning*. The Netherlands: IBFD Publications BV.
- Razin, A. ve Sadka, E. (1989) " International Tax Competition and Gains from Tax Harmonization", *NBER Working Paper Series, Working Paper No. 3152:1-23*.
- Rohatgi, R. (2005) *Basic International Taxation. Volume 1: Principles*. 2end. BNA International.
- Slemrod, J. (1990) "Tax Principles in an International Economy". *World Tax Reform: Case Studies of Developed and Developing Countries içinde* (ss.11-24) . Der: Michael, J. Boskin and Charles E. McLure, Jr. San Francisco, California : ICS Press.
- Tax Justice (2005) "Source and Residence Taxation", <http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Sourceresidence.pdf>, 03.03.2013 tarihi itibariyle.
- The Chartered Accountant (2004) "International Taxation", April 2004. 1123-1130.
- Yaltı Soydan, B. (1995) *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu. 6/1/1961 tarihli ve 10700 sayılı Resmi Gazete.
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu. 21/6/2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete.

