

ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARI VE TÜRKİYE

Zuhal AKBELEN*

I. GİRİŞ

I. Dünya Savaşı sonrasında uluslararası ekonomik ve ticari ilişkilerin hızla gelişme göstermesi yeni ekonomik, sosyal ve mali sorunların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu sorunlardan birisi de gelir ve servetin çifte vergilendirilmesi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Uluslararası çifte vergilendirmenin ülkeler arasındaki sermaye ve işgücü akımları üzerindeki olumsuz etkisini gidermek amacıyla, özellikle sermaye ihracatçısı ülkeler vergi yasalarına çifte vergilendirmeyi önleyici tek taraflı hükümler koymaya başlamışlardır. Zamanla söz konusu önlemlerin çifte vergilendirmeyi önlemede yeterli olmadığı görülmeye başlanmıştır. Çifte vergilendirmenin ancak ilgili ülkeler arasında yapılacak iki taraflı anlaşmalarla daha etkin bir şekilde önlenebileceği düşüncesi yerleşmeye başlamıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde uluslararası çifte vergilendirme olgusu, ikinci bölümünde uluslararası vergi anlaşmaları, üçüncü bölümünde ise Türkiye'nin vergi anlaşmaları karşısındaki durumu ve yaklaşımı incelenmeye çalışılmıştır.

* Araş. Gör.; Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F., Maliye Bölümü.

II. ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRME OLGUSU

Uluslararası literatürde çifte vergilendirme, bir kişiye ait gelir ve vervet üzerinden, aynı zaman dönemi içinde iki veya daha fazla devletin vergi almasıdır şeklinde tanımlanmaktadır¹.

Tanımdan da anlaşılabilceği gibi, uluslararası çifte vergilendirme uluslararası alanda devletlerin vergilendirme yetkilerinin çatışması sonucunda ortaya çıkmaktadır. Zira ulusal sınırlar içinde devletlerin vergilendirme yetkileri sınırsız olup bunu sınırlayacak herhangi bir devletler hukuku kuralı yoktur. Bu nedenle devletler ikâmet, kaynak ve uyrukluk ilkelerinden birini uygulayarak, kendi egemenlik sınırları içinde yer alan gelir unsurlarını vergilendirirler. Bu ilkeler aşağıda yer almaktadır.

- Kaynak İlkesi

Kaynak ilkesinde vergilendirmeye temel olan husus, gelirin sağlandığı yer veya geliri doğuran olaydır. Kaynak ilkesini uygulayan devletler sadece kendi ülkelerinde elde edilen geliri vergilendirirler ve gelir sahibinin kendi vatandaşı olup olmaması önem taşımaz².

Günümüzde Arjantin, Dominik Cumhuriyeti, Haiti, Panama, Venezuela ve daha birkaç ülkede vergilendirme sadece bu ilkeye dayanılarak yapılmaktadır³.

Kaynak ilkesinin benimsenmesinde rol oynayan en önemli unsur, ülkenin ekonomik gelişmişlik düzeyidir. Ekonomik açıdan geri kalmış ülkeler genel olarak sermaye ithalatçısı durumunda olup, dış yatırımları çok azdır. Dolayısıyla bu ülkelerin önemli miktarda vergilendirebilecekleri dış gelirleri olmadığından ikâmet ilkesini benimsemelerine gerek yoktur. Oysa dahilde dış yatırımların yaratıkları gelirleri vergilendirmeleri gerekir. İşte bunu sağlamak için bu ülkeler kaynak ilkesini benimserler. Kaynak ilkesinin belirlenmesinde etkili olan diğer bir unsur da, vergi idarelerinin yabancı kaynaklı geliri belirlemede karşılaştıkları güçlüklerdir. Devletler arasındaki vergiye ilişkin bilgi akışının çok zayıf olmasından da kaynaklanan bu husus karşısında bazı ülkeler sadece kaynak ilkesini benimserler⁴.

1 OECD (1977: 145).

2 Tuncer (1974: 14); Çağan (1982: 213).

3 United Nations (1979: 11).

4 Kocayusufpaşaoğlu (1964: 101).

Fakat kaynak ilkesinin uygulanmasında sayısız güçlükler ortaya çıkmaktadır. Bunların içinde en önemlileri gelirin hangi ülkede doğduğunun saptanması ve devletler arasında vergilerin hangi ölçülere göre paylaşılacağı sorunlarıdır⁵.

- İkâmet İlkesi

İkâmet ilkesinde vergilendirmeye temel olarak "mali ikametgâh" esas alınmaktadır. Bir kimsenin mali ikâmetgâhı nerede ise, yani hangi ülkede bulunuyorsa bu kişinin nereden ve nasıl elde edilirse edilsin bütün gelirinin vergilendirilmesi ikâmetgâhın bulunduğu ülkece yapılmaktadır⁶.

Sadece ülke içinde elde edilen gelirin vergilendirilmesi sermayenin ülke dışına kaçmasına ve ülke içinde yatırımların azalmasına neden olabilir. İkâmet ilkesinde kişinin tüm gelirleri vergilendirildiğinden bu sorun çıkmamaktadır. Ayrıca kaynak ilkesinde görülen gelir kaynağının saptanması sorunu da bu ilkele görülmemektedir.

Fakat, ikâmet ilkesinin uygulanmasında da bir takım idari güçlükler önemli ölçüde görülmektedir. Her şeyden önce bu ilkenin başarıyla uygulanabilmesi, mükelleflerin yurt dışındaki faaliyetlerini izleyebilecek ve saptayabilecek kapasitede bir vergi idaresini gerektirmektedir.

- Uyruluk İlkesi

Uygulanan bir üçüncü ilke de uyruluk ilkesidir. Meksika, Filipinler ve ABD gibi birkaç ülkede uygulanan bu ilke vergi sistemlerinde kaynak ve ikâmet ilkesiyle birlikte yer almaktadır. Yani bu ilke bağımsız değil, diğer ilkelerle birlikte kullanılan yardımcı bir vergileme ilkesi niteliğindedir. Daha çok ikâmet ilkesini uygulayan devletler, uygulamadan doğan güçlükler karşısında uyruluğu da bir ölçü olarak ele almışlar; kendi vatandaşlarını bütün gelirleri üzerinden vergilendirirken yabancıları bunun dışında bırakmışlardır⁸.

İşte, her bir ülkenin vergilendirmede bu farklı ilkeleri uygulamakta olması vergilendirme yetkilerinin çatışmasına neden olmaktadır. Bu çatışma çifte vergilendirme olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle devletlerin çifte vergilendirmeyi önlemek için vergilendirme yetkilerini sınırlandırarak, uyumlaştırmaları ge-

5 Daha geniş bilgi için bkz. Yücelik ve Yayın (1969: 6-8).

6 Tuncer (1974: 16).

7 Demiralp (1980: 31).

8 Tuncer (1974: 16).

rekmedir. Devletlerin uluslararası çifte vergilendirmeyi önlemek için vergileme yetkilerini sınırlandırmaları tek taraflı önlemlerle olabileceği gibi, iki hatta çok taraflı önlemlerle de olabilir. Devletlerin iki taraflı önlemlerle vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaları ise, uluslararası vergi anlaşmaları yoluyla olmaktadır.

III. ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARI VE BUNA İLİŞKİN MODELLER

Çok çeşitli şekillerde tanımı yapılan "Uluslararası Vergi Anlaşmaları" deyimi, ülkeler arasında uluslararası çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla yapılan anlaşmalar için kullanılmaktadır. Bu anlaşmalara uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları denmekte ise de çifte vergilendirmeyi giderici özelliği yanında diğer bazı hükümleri de kapsamaktadırlar. Bu bakımdan uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının, daha çok uluslararası vergi anlaşmaları olarak isimlendirildiği görülmektedir.

Vergi anlaşmaları, iki veya daha fazla devletin kendi aralarında aynı gelir veya anlaşmanın ilgili bulunduğu diğer vergi konuları üzerinde önce çifte vergiyi önlemek, sonra da ortadan kaldırmak amacıyla karşılıklı kabule dayalı olarak yaptıkları anlaşmalardır⁹.

İlk uluslararası vergi anlaşmasının hangi tarihte ve kimler arasında yapıldığı hakkında yazarlar arasında tam bir fikir birliği yoktur¹⁰. Ayrıca ilk önceleri yapılan vergi anlaşmaları esas itibarıyla ayrı ayrı prensipler dahilinde hazırlanan ve her ülkenin pazarlık gücü neticesinde ortaya çıkardığı anlaşmalar şeklinde olmuştur¹¹. Bu nedenle yapılan anlaşmalarda gerek yeknesaklığın sağlanması, gerekse anlaşmaların yapılmasını kolaylaştırmak amacıyla bir anlaşma modelinin hazırlanması gerektiği konusunda görüşler ileri sürülmüştür. Bu çalışmalar halen Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD); Birleşmiş Milletler ve bölgesel birliklerce devam ettirilmekte ve sonuçları vergi anlaşmaları için oluşturulan modeller şeklinde somut bir biçimde ortaya konulmaktadır. Bu çalışmalar aşağıda yer almaktadır¹².

9 Tuncer (1974: 35).

10 Bir araştırmada ilk vergi anlaşmasının Fransa ile Belçika arasında 1843 yılında vergisel açıdan karşılıklı bilgi akımı amacı ile imzalandığı belirtilmektedir. Bkz. (Erginay (1982: 18). Başka bir araştırmada ise ilk uluslararası vergi anlaşmasının 1849 yılında Avusturya ile Rusya arasında imzalandığı belirtilmektedir. Bkz. Yücelik ve Yayın (1969: 88).

11 Kocayusufpaşaoğlu (1964: 96).

12 Bu konu hakkındaki açıklamalar için bkz. United Nations (1979: 1620); United Nations (1980: 6-10); OECD (1977: 7-14).

- Karşılıklı Vergi Anlaşmaları İçin 1982 Modeli

Milletler Cemiyeti tarafından çifte vergilendirme ve vergiden kaçınma konusunda çalışmalar yapmak üzere yüksek düzeydeki vergi uzmanlarından oluşturulan mali kurul Şubat 1928'deki toplantısında "Dolaysız Vergilerin Belli Konularında Çifte Vergilendirmeyi Önleme İkili Anlaşması", "Veraset ve İntikal Vergisinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme İkili Anlaşması" ve "Vergilemenin Belli Konularına İlişkin İdari Yardımlaşma İkili Anlaşması" adlı tasarılar hazırlamıştır. Gelir ve servet üzerinden alınan vergilerde çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin olarak 1928 yılında hazırlanan bu rapor teorik olarak vergilendirme yetkisini kaynak ülkelere bırakmıştır. Fakat bu yetki büyük bunalımı izleyen dönemdeki uluslararası özel sermaye akımlarının türü tarafından sınırlandırılmıştır. Zira bu dönemde tasarıya göre büyük ölçüde kaynak ülkece vergilendirilecek ve yeni oluşturulan sabit işyeri kavramı çerçevesinde değerlendirilebilecek çok az dolaysız yabancı sermaye yatırımı olmuştur.

- Vergilendirme Amaçları İçin İş Gelirlerinin Tahsisine İlişkin 1935 Anlaşma Tasarısı

1920'li yılların sonlarından 1930'lu yılların başlarına değin yapılan toplantılarda, Milletler Cemiyeti'nin Mali Komitesi, birden çok ülkede sürdürülen ticari faaliyetleri elde edilen gelirleri vergileme bakımından bölüşümüne ilişkin konulara ağırlık vermiştir. Aynı konuda 1933 yılında bir de tasarı hazırlamıştır.

Mali Komitenin Haziran 1935'deki toplantısında revize edilen anlaşma tasarısı Milletler Cemiyeti'nce resmen onaylanmamakla beraber, ortaya koyduğu konular açısından önemlidir. Anlaşma tasarısı ticari kazancın tanımını yapmaya çalışmış ve kâr payları ile faizler dışında kalan gelir unsurlarını iş kazancı olarak kabul etmiştir.

- İki Taraflı Vergi Anlaşmalarına İlişkin 1943 Meksika Modeli

Mali Komitenin Haziran 1939'daki toplantısında, 1928 yılında yayınlanan üç model anlaşmanın uluslararası ticaret ve yatırım alanında ortaya çıkan yeni eğilimler, sorunlar ve mali komitenin çeşitli toplantılarında ileri sürülen görüş ve tavsiyeler dikkate alınarak, ikili vergi anlaşmalarında ortaya çıkan teknik gelişmelerin ışığında revize edilmesi önerilmiştir.

Revizyon çalışmaları Nisan 1940'da, Lahey'de toplanan bir alt komite tarafından başlatılmış ve Haziran 1940 ve Temmuz 1943'de Meksika'da toplanan iki bölgesel vergi konferansı tarafından devam ettirilmiştir. Yapılan müzakereler

sonucunda ikinci bölgesel konferansta "Gelirin Çifte Vergilendirilmesinin Önlenmesine İlişkin İkili Anlaşma Modeli", ve buna ilişkin ek protokol "Veraset ve İntikal Vergisinde Çifte Vergilendirilmenin Önlenmesine İlişkin İkili Anlaşma Modeli" ve buna ilişkin ek protokol ve "Dolaysız Vergilerin Tarh ve Tahsilinde İdari Yardımlaşmaya İlişkin İkili Anlaşma Modeli" ve buna ilişkin ek protokol kabul edilmiştir.

Gelirin çifte vergilendirilmesinin önlenmesine ilişkin 1943 Meksika Modeli'nin en önemli özelliği gelişmekte olan ülkelerin özel sorunlarını ele almasıdır. Bu toplantıda sermaye ihracatçısı ve ithalatçısı ülkeler tarafından kâr payı ve faizin vergilendirme hakkının ikâmet edilen ülkeye mi yoksa kaynak ülkeye mi ait olması gerektiği konusunda çeşitli görüşler ileri sürülmüştür.

- İki Taraflı Vergi Anlaşmalarına İlişkin 1946 Londra Modeli

Milletler Cemiyeti Mali Komitesinin 1946'da Londra'da yaptığı 10. toplantıda Meksika Modeli yeniden gözden geçirilmiştir. Yapılan inceleme sonucunda Meksika Modelinin metnine ilişkin değişimler yanında bazı madde hükümleri daha kesin hale getirilmiştir. Mali Komitenin gözlemlerine göre bu dönemde oluşturulan Londra Model Anlaşması ile Meksika Model Anlaşması arasındaki tek fark faiz, kâr payı ve gayri maddi hak bedellerinin vergilendirilmesine ilişkindir¹³. Ayrıca komite, Milletler Cemiyeti'nin uluslararası vergi sorunları konusundaki çalışmaları Birleşmiş Milletler tarafından üstlenildiği zaman, Meksika ve Londra Modellerinin sermaye ihraç ve ithal eden çok sayıda ülkeye ait uzman ve idarecinin dengeli katılımı ile yeniden incelenip geliştirilebileceğini belirtmiştir.

- OECD Modeli

Milletler Cemiyeti'nce yapılan çalışmalar sonucunda oluşturulan 1928, 1935, 1943 ve 1946 model anlaşma tasarıları bir takım boşluklar ve prensip hataları içerdiğinden üye ülkelerin tam ve toplu kabullerini sağlayamamıştır. Ayrıca savaş sonrası dönemde Avrupa Ekonomik İşbirliği Teşkilatı'na (OEEC) üye ülkeler arasında gittikçe sıklaşan ekonomik ilişkiler ve ekonomik işbirliğine doğru gelişmeler bu ülkeleri çifte vergilendirme sorunun çözüme kavuşturulmasında kullanılan uygulamaları yeni baştan gözden geçirmeye zorlamıştır. Bu zorlama sonucunda OEEC bünyesinde 1956 yılında bir mali komite oluşturularak, komiteye üye ülkeler arasındaki çifte vergilendirme sorununu etkin bir şekilde çözebilecek ve bütün üye ülkelerce kabul edilebilecek bir model anlaşma tasarısı hazırlama görevi verilmiştir.

13 Tempel (1967).

OEEC Mali Komitesi 1958-61 yılları arasında "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlığı ile yayınlanan dört ayrı rapor hazırlamıştır. Ayrıca komite 25 maddeden oluşan bir anlaşma taslağı da hazırlayarak OEEC Konseyine sunmuştur.

1961 yılında OEEC'nin OECD haline dönüşmesinden sonra Mali Komite aynen bırakılmış ve hazırlanan 25 maddelik anlaşma taslağına 6 madde daha eklenmiştir. Bu taslak son olarak gözden geçirilerek, OECD konseyine "Anlaşma Taslağı Raporu" olarak sunulmuştur. Sunulan bu taslak 1963 yılında "OECD Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergileme Anlaşma Modeli" adıyla yayınlanmıştır. Model 1967 yılında revize edilerek 1977 yılında tekrar yayınlanmıştır. Model kaynak ülkenin vergilendirme yetkisinin sınırlanması, ikâmet edilen ülkenin ise, kredi ve istisna yöntemlerini kullanmasıyla çifte vergilendirmenin önleneceğı varsayımına dayandırılmıştır.

- Birleşmiş Milletler Modeli

1960'lı yıllardan bu yana bir takım ikili anlaşmalar aracılığıyla çifte vergilendirmenin önlenmesi konusunda önemli gelişmeler olmuştur. Fakat gelişmiş ülkelerle gelişmekte olan ülkeler arasında yapılan anlaşmalar, gelişmiş ülkelerin kendi aralarında yaptıkları anlaşmalara nazaran daha az sayıdadır. OECD Mali İşler Komitesi bu durumun en önemli nedeninin, anlaşma modellerinin gelişmekte olan ülkelere çok gelişmiş ülkelerin koşullarına uygun düşmesi olduğunu belirtmiştir. Zira bu modeller daha çok ikâmet ilkesine dayanılarak hazırlanmıştır. Böylece sermaye ihraç eden ülkenin gelişmekte olan ülkeden elde ettiği gelir gelişmiş ülkede vergilendirilerek, gelişmekte olan ülkeden gelişmiş ülkeye doğru bir gelir akımı olmaktadır. Bu ise gelişmekte olan ülke için bir fedakârlıktır.

Bu durumu gözönüne alan Birleşmiş Milletler Ekonomik Sosyal Konseyi gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında vergi anlaşmalarını teşvik için, gerekli ilke ve teknikler konusunda araştırmalar yapmak üzere bir çalışma grubu oluşturulmasını istemiştir. Bunun sonucunda Konsey'in 1273 sayılı kararı uyarınca 1968 yılında "Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında Vergi Anlaşmaları Ad Hoc Uzmanlar Grubu" kurulmuştur¹⁴.

Uzmanlar Grubu 1980'e kadar sekiz toplantı yapmıştır. Toplantıda gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında yapılacak anlaşmalarda uyulacak ilke

14 Uzmanlar Grubu (Ad Hoc Grub) aşağıdaki ülke temsilcilerinden oluşmuştur. Arjantin, Şili, Fransa, Batı Almanya, Gana, Hindistan, İsrail, Japonya, Hollanda, Norveç, Pakistan, Filipinler, Sudan, İsviçre, Tunus, Türkiye, Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda Birleşik Krallığı. Gruba 1972 yılında Konseyin isteğı üzerine Sri Lanka ve Brezilya temsilcileri de katılmıştır.

ve tekniklerle ilgili prensipleri saptama çalışmaları bitirilmiştir. Bu çalışmanın sonuçları "Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında İkili Vergi Anlaşmalarına İlişkin Görüşmeler Konusunda Rehber İlkeler El Kitabı" adıyla yayınlanmıştır. Uzmanlar Grubu ayrıca istenirse gelişmiş ve gelişmekte olan iki ülke arasında ikili vergi anlaşma modeli şeklinde bir tasarı hazırlayabileceğini belirtmiştir. Bu istek Ekonomik ve Sosyal Konseyin 1979 yılındaki toplantısında kabul edilmiştir.

Uzmanlar Grubu Aralık 1979'da Cenevre'deki toplantısında anlaşma metnine son şeklini vererek, ona ilişkin yorumları hazırlamıştır. Daha sonra bu metinler Ekonomik ve Sosyal Konsey'de görüşülerek kabul edilmiş ve "Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında Birleşmiş Milletler Vergi Anlaşmaları Modeli" adıyla yayınlanmıştır. Daha sonraları kısaca "Birleşmiş Milletler Modeli" olarak anılacak bu modelin hazırlanmasında her ne kadar OECD modeli temel olarak alınmışsa da, daha çok kaynak ilkesine ağırlık verilmiştir.

Fakat şu da unutulmamalıdır ki, modellerin hiçbirisi bağlayıcı ve uygulanması zorunlu nitelikte değildir. Ayrıca ilgili kuruluşların resmi tavsiyeleri olarak da nitelendirilmemelidir. Modeller taraf devletlerin sorunların çözümüne ilişkin olarak uygun buldukları yaklaşımları göstermeye yöneliktir. Yani tavsiye niteliği taşırlar. Bütün modellerle ulaşılmak istenen diğer bir amaç da, ikili görüşmelerin temelinde bulunacak her türden uzun tartışma ve ayrıntılı tahlilleri bertaraf ederek, görüşmeleri kolaylaştırmaktır.

IV. TÜRKİYE VE ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARI

Dünyadaki uygulamaları çok eski yıllara dayanan iki taraflı vergi anlaşmaları, ülkemizde henüz son 23 yıldan bu yana yapılmaya başlanmış ve bu konudaki anlaşmalar pek fazla sayıya ulaşmamıştır. Tablo 1'de de görülebileceği gibi 1990 tarihi itibarıyla Türkiye'nin yürürlükte bulunan vergi anlaşmalarının sayısı 18'dir. Oysa ki 1989 yılı itibarıyla sadece Almanya'nın imzaladığı anlaşma sayısı 52'dir¹⁵. Türkiye'nin ikili vergi anlaşmaları imzalamada gösterdiği bu çekingenliğin nedenleri konusunda birçok görüş ileri sürülmüştür. Bunların bazıları aşağıdaki şekilde sıralanabilir.

- Konunun isim benzerliğinin yakın tarihimizde acı izler bırakan kapitülasyonları hatırlatması, ülkemizin vergi anlaşmalarına olan yaklaşımını olumsuz yönde etkilemiştir¹⁶.

15 TUSİAD (1989: 58).

16 Çağlayan (1982: 50).

Tablo 1
Türkiye'nin Taraf Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Yürütülen Görüşmeler

Taraf Devlet	Görüşmelere Baş. Tarihi	Kaç Tür. Gör. Yap.	Anlaş. Por. Ed. Tarih	Anlaş. İmza Ed. Tarih	TBMM'deki Gör. Saf. Dış İ. K.	PBK	Anlaş. Ön. Uy. Bul. Kan. Tar.	Anlaş. Onay Tarihi	Yürürlük Tarihi
1- Avusturya	22.01.1968	2	1.07.1969	3.11.1970	---	---	8.05.1973	1.08.1973	24.09.1973
2- Norveç	11.10.1971	1	15.10.1971	6.12.1971	---	---	26.06.1975	21.12.1975	30.01.1976
3- İtalya (Dz. Hv.)	20.05.1981	1	22.05.1981	29.09.1981	---	---	10.06.1985	12.05.1982	22.12.1982
4- Kore	30.05.1983	2	30.09.1983	24.12.1983	---	---	10.06.1985	20.10.1985	25.03.1986
5- Ürdün	6.03.1984	2	2.05.1984	6.06.1985	---	---	20.02.1986	15.07.1986	3.12.1986
6- S. Arabistan (H.V.)	8.12.1986	2	18.03.1987	11.01.1989	1.11.1989	17.01.1990	18.04.1990	2.07.1990	9.08.1990
7- Tunus	4.08.1985	2	17.01.1986	2.10.1986	---	---	18.05.1987	30.09.1987	26.12.1987
8- Romanya	16.09.1983	2	8.02.1986	1.07.1986	30.03.1988	4.05.1988	27.05.1988	21.08.1988	15.09.1988
9- Hollanda	25.03.1984	2	21.02.1986	27.03.1986	23.03.1988	4.05.1988	27.05.1988	22.08.1988	29.08.1988
10- Pakistan	13.03.1983	3	14.11.1985	11.03.1986	9.03.1988	4.05.1988	27.05.1988	26.08.1988	8.08.1988
11- İngiltere	3.09.1984	3	14.06.1985	19.02.1986	9.03.1988	4.05.1988	27.05.1988	19.10.1988	25.10.1988
12- Finlandiya	27.03.1984	2	19.10.1984	9.05.1988	5.10.1988	10.10.1988	10.11.1988	30.11.1988	30.12.1988
13- K.K.T.C.	16.02.1987	2	1.05.1987	22.01.1987	5.10.1988	19.10.1988	10.11.1988	26.12.1988	30.12.1988
14- Fransa	4.03.1986	1	7.03.1986	18.02.1987	26.10.1988	1.12.1988	7.12.1988	10.04.1989	1.07.1989
15- F. Almanya	1981	4	14.12.1984	16.04.1985	---	---	27.02.1988	9.07.1986	31.12.1989
16- İsveç	13.11.1984	2	24.05.1985	21.07.1988	1.11.1989	17.01.1990	19.04.1990	30.09.1990	15.11.1990
17- Belçika	9.02.1987	2	15.05.1987	2.06.1987	5.10.1988	19.10.1988	10.11.1988	---	---
18- İtalya (Gen Kap)	31.03.1987	2	30.09.1988	27.07.1990	---	---	---	---	---

Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Avrupa Ekonomik Topluluğu Bürosu, Özel Belge, Ankara, 1990.

- Türkiye'yi vergi anlaşmaları yapmamaya yönelten bir başka neden de K.V.K. Md. 43 ve G.V.K. Md. 123 ile Türk Vergi Sisteminde mükelleflerin çifte vergilendirmelerini önleyecek hükümlere yer verilmiş olmasıdır. Bilindiği üzere, her iki madde hükmüyle yükümlülerin yabancı ülkelerde ödedikleri vergilerin mahsubu olanağı getirilmiştir. Böylelikle tam mükellef gerçek ve tüzel kişiler yabancı ülkelerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan ödedikleri benzeri vergileri Türkiye'de beyan etmek zorunda oldukları toplam matraha göre tarh edilecek vergilerden indirebilirler. Fakat bu mahsup olanağı G.V. açısından yurt dışında elde edilen kazançta isabet eden vergiye, K.V. açısından da kanunlarda yazılı oranlara göre olabilmektedir.

- Uluslararası vergi anlaşmalarında kullanılan "OECD Modeli"nin gelişmekte olan ülkelerin ve dolayısıyla Türkiye'nin koşullarına uygun olmamasıdır.

Fakat, yukarıda ileri sürülen görüşlerin aksine Türkiye'nin daha fazla vergi anlaşması yapması gerektiğine ilişkin birçok görüş ileri sürülmüştür. Bu görüşlerin başlıca dayanak noktaları şunlardır:

- Türkiye K.V.K. Md. 43 ve G.V.K. Md. 123'le yabancı ülkelerde ödenen verginin mahsubunu kabul ederek, çifte vergilendirmeyi önlemeye çalışmıştır. Fakat, bu hükümler tam mükellefler için geçerli olup, dar mükellef kişi ve kurumların çifte vergilendirilmesini önleyememektedir.

- OECD Modeli'nin gelişmiş ülkelerin koşullarına göre hazırlandığı ve bu modele göre imzalanacak bir vergi anlaşmasının Türkiye aleyhine sonuçlar doğurabileceği doğru olmakla birlikte, yapılacak anlaşmalarda OECD Modelinin kullanılmasının zorunlu olmadığı da bir gerçektir. Ayrıca OECD Modeli'ne göre fakat hükümleri bundan farklı bir Türk Modeli de geliştirilmiştir. Bu model kullanılabilir.

- 70'li yıllardan sonra Türk inşaat sektörünün Ortadoğu'ya açılıp büyük ihaleler kazanmaya başlamış olmaları, Türkiye'yi teknoloji ve sermaye ihraç eden bir ülke konumuna sokmuştur. Bu ülkelerin vergi sistemleriyle Türk Vergi Sistemi arasında uyum bulunmaması, Türkiye tarafından sağlanan geniş vergi mahsubu olanaklarına rağmen, Türk mükellefleri çifte vergilendirme sorunu ile karşı karşıya getirmiştir. Sorunun çözümlenebilmesi açısından Türkiye'nin bu ülkelerle en kısa zamanda vergi anlaşması yapması gerekmektedir¹⁸.

Türkiye'nin vergi anlaşması imzalaması gerekip gerekmediği konusundaki bu görüşler karşılaştırıldığında, uluslararası vergi anlaşmaları imzalamasının ülkemizin yararına olduğu söylenebilir.

17 Bkz: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü (1980).

18 Daha geniş bilgi için bkz. Yılmaz (1985: 20-30); Şahin (1985: 28-34).

SONUÇ

Uluslararası literatürde uluslararası vergi anlaşmaları ya da çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları olarak tanımlanan bu anlaşmalarla gelirlerin vergilendirme hakları akit devletler arasında paylaşılırılmak yoluyla çifte vergilendirme önlenmeye çalışılmaktadır. Bu anlaşmalar dış yatırım kazançlarının çifte vergilendirilmesi engellendiğinden, hem sermayenin karşılığını arttırmakta hem de yatırımcının geleceğine ait tahminlerini yaparken belirsizlik ve tereddütten kurtulmasına yardımcı olmaktadır. Dolayısıyla yatırımlar teşvik edilmektedir. Dışa açılma döneminde her zamankinden daha fazla yabancı sermaye yatırımlarına gereksinimi olan ülkemizin dış ilişkilerimizin gelişmesi arzu edilen devletlerle vergi anlaşması yapması yararlı sonuçlar doğuracaktır. Fakat bu anlaşmalarda çıkarlarımızın çok iyi saptanıp ona göre hareket edilmesi gerekmektedir.

KAYNAKLAR

- Demiralp, S.**, "Uluslararası Vergi Anlaşmaları", Maliye Dergisi, S. 48 (Kasım-Aralık), 1980.
- Erginay, A.**, Vergi Hukuku, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara, 1971.
- Kocayusufoğlu, N.**, "Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları", Maliye Enstitüsü Konferansları, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayını, N. 32, Ankara, 1961.
- Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü**, Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Amacıyla Yapılacak Anlaşmalar İçin Türk Projesi, Ankara, 1980.
- OECD**, Model Double Taxation Convention on Income and Capital, Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs, Paris, 1977.
- Şahin, İ.**, "Libya'daki Türk Müteahhitlerinin Vergilendirme Sorunları", Mali Sorunlara Çözüm, Nisan 1985.
- Tempel, J.V.**, Relief From Double Taxation, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1967.
- Toper, Ç.**, "Uluslararası Çifte Vergilendirme Olgusu, Bu Olguyu Ortadan Kaldırmak Amacıyla Uluslararası ve Ulusal Tabanda Yapılan Çalışmalar", Maliye Dergisi, S. 57 (Mayıs-Haziran), 1982.
- Tuncer, S.**, Çifte Vergilendirme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, Ankara, 1974.

TUSİAD, Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması, İstanbul, 1989.

United Nations, Manual For the Negotiation of Bilateral Tax Treaties Between Developed and Developing Countries, New York, 1979.

United Nations, Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries, New York, 1980.

Yılmaz, I.C., "Yurt Dışında Çalışan Türk İnşaat Mütcahhitlerinin Vergilendirme Sorunları", Mali Sorunlara Çözüm, Nisan 1985.

Yücelik, M.Z. ve Yayın, T., "Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Bunların Ortaya Çıkardığı Sorunlar", Maliye Bülteni, Temmuz-Ağustos 1969.