

2073

T.C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARI
VE
TÜRKİYE UYGULAMASI

(Yüksek Lisans Tezi)

2073

Araş.Gör.Zuhal AKBELEN

BURSA-1987

T. C.
Yükseköğretim Kurulu
Dokümantasyon Merkezi

İ Ç İ N D E K İ L E R

Sayfa No:

G İ R İ Ő.....	1
----------------	---

BİRİNCİ BÖLÜM ÇİFTE VERGİLENDİRME

I. ÇİFTE VERGİLENDİRME KAVRAMI VE ÇİFTE VERGİLENDİRMEYE YOL AÇAN NEDENLER.....	4
A. ÇİFTE VERGİLENDİRME KAVRAMI.....	4
B. ÇİFTE VERGİLENDİRMEYE YOL AÇAN NEDENLER.....	6
1. Genel Nedenler.....	6
2. Vergilendirme Tekniği İle İlgili Nedenler.....	7
a-Kaynak İlkesi.....	8
b-İkamet İlkesi.....	11
c-Uyrukluk İlkesi.....	13
3. Vergi Anlaşmalarına Rağmen Çifte Vergilendirmenin Nedenleri.....	15
a- Anlaşmanın Uygulanmasından Doğan Nedenler.....	15
b- Diğer Nedenler.....	15
II. ÇİFTE VERGİLENDİRME ŞEKİLLERİ.....	16
III. ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN ÖNLENMESİNE YÖNELİK ÖNLEM VE ARAÇLAR.....	21
A. İÇ ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN ÖNLENMESİNE YÖNELİK ÖNLEM VE ARAÇLAR.....	22
1. Vergi ve Usul Kanunu Hükümlerinin Yeniden Düzenlenmesi.....	22
2. İç Çifte Vergilendirmeyi Düzeltici Önlem ve Araçlar.....	22
a- Mahsub.....	23
b- Düzeltme.....	23

II

B. ULUSLARARASI ÖNLEM VE ARAÇLAR.....	24
1. İstisna Yöntemi.....	26
a- Tek Taraflı Önleme Yöntemi Olarak İstisna.....	26
b- İki Taraflı Önleme Yöntemi Olarak İstisna.....	27
2. Mahsub Yöntemi.....	29
a- Tek Taraflı Önleme Yöntemi Olarak Mahsub	29
b- İki Taraflı Önleme Yöntemi Olarak Mahsub	31
C. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN ÖNLENMESİNE İLİŞKİN HÜKÜMLER.....	32
1. Gelir Vergisi Kanununda.....	32
2. Kurumlar Vergisi Kanununda	34
3. Veraset ve İntikal Vergisi Kanununda.....	34

İKİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARI

I. ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARININ ULUSLARARASI VERGİ HUKUKUNDAKİ YERİ, TANIMI, AMAÇLARI, YAPILMA NEDENLERİ VE KONUSU.....	36
A. ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARININ ULUSLARARASI VERGİ HUKUKUNDAKİ YERİ.....	36
B. VERGİ ANLAŞMALARININ TANIMI VE AMAÇLARI.....	38
C. ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARININ YAPILMA NEDENLERİ.....	40
1. Vergi Mahsubu Yöntemine Rağmen Vergi Anlaşmalarının Yapılma Nedeni.....	40
2. Diğer Nedenler.....	41
D. ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARININ KONUSU.....	43
II. ÇİFTE VERGİLENDİRMİYİ ÖNLEMeye DÖNÜK ÇALIŞMALARIN TARİHÇESİ.....	44
A. KARŞILIKLI VERGİ ANLAŞMALARI İÇİN 1928 MODELİ	46
B. VERGİLENDİRME AMAÇLARI İÇİN İŞ GELİRLERİNİN TAHSİSİNE İLİŞKİN 1936 ANLAŞMA TASARISI.....	47

III

C. İKİ TARAFLI VERGİ ANLAŞMALARINA İLİŞKİN 1943 MEKSİKA MODELİ.....	48
D. İKİ TARAFLI VERGİ ANLAŞMALARINA İLİŞKİN 1946 LONDRA MODELİ.....	49
E. OECD İÇİNDE ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN ÖNLENMESİNE İLİŞKİN ÇALIŞMALAR.....	50
F. BİRLEŞMİŞ MİLLETLER TEŞKİLATI TARAFINDAN YAPILAN ÇALIŞMALAR.....	53
G. DİĞER KURULUŞLAR TARAFINDAN YAPILAN ÇALIŞMALAR	60
III. OECD TARAFINDAN HAZIRLANAN GELİR VE SERVET VERGİLERİNDE ÇİFTE VERGİLENDİRME ANLAŞMA TASARISININ DEĞERLENDİRİLMESİ.....	61
A. GENEL AÇIKLAMA.....	61
B. OECD ANLAŞMA TASARISININ HÜKÜMLERİ.....	62
C. MODEL ANLAŞMA TASARISINA KOYULAN İHTİYATİ KAYITLAR VE İSTİSNALAR.....	76
D. SAYISAL OLARAK OECD ÜYESİ ÜLKELER ARASINDA YAPILAN ANLAŞMALAR.....	77
E. OECD MODEL ANLAŞMA TASARISI VE GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELER AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	80
1. Anlaşma Tasarısının Temel Özellikleri.....	80
2. Anlaşma Tasarısının Gelişmekte Olan Ülke Koşullarına Uymayan Yönleri.....	81
IV. OECD MODELİNE GÖRE YAPILAN VERGİ ANLAŞMALARINDA GELİŞMİŞ VE GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELER ARASINDA ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR.....	87
A. FAİZ İLE İLGİLİ SORUNLAR.....	88
B. TEMETTÜLER İLE İLGİLİ SORUNLAR.....	90
C. GAYRİMADDİ HAK BEDELLERİ İLE İLGİLİ SORUNLAR..	93
D. HAVA VE DENİZ ULAŞTIRMASI İLE İLGİLİ SORUNLAR.	95
E. SERBEST MESLEK KAZANÇLARINA İLİŞKİN SORUNLAR..	96
V. BİRLEŞMİŞ MİLLETLER ÖRGÜTÜNCE HAZIRLANAN GELİŞMİŞ VE GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELER ARASINDAKİ ÇİFTE VERGİLENDİRME ANLAŞMA MODELİ.....	97

IV

A. GENEL AÇIKLAMA.....	97
B. BİRLEŞMİŞ MİLLETLER ANLAŞMA MODELİNİN HÜKÜMLERİ	98
C. BİRLEŞMİŞ MİLLETLER ANLAŞMA MODELİNİN ÖZELLİKLERİ.....	107
D. BİRLEŞMİŞ MİLLETLER MODELİNİN ELEŞTİRİSİ.....	109
VI. GELİŞMİŞ ÜLKELERİN FAYDALARININ BİR KISMININ GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERCE ELDE EDİLMESİNİ SAĞLAMAK İÇİN VERGİ ANLAŞMALARINDA YER ALAN ÖNLEMLER....	110
A. YABANCI KAYNAKLI GELİRE İNDİRİMLİ VERGİ ORANLARININ UYGULANMASI.....	111
B. VERGİ TASARRUF ETTİREN MAHSUB.....	112
1. Aleyhindeki Görüşler.....	113
2. Lehindeki Görüşler.....	116
3. Çeşitli Ülkelerin Vergi Anlaşmaları Ya da Vergi Kanunlarına Göre Vergi Tasarruf Ettiren Mahsub Yönteminin Uygulanması...	118
C. YATIRIM TUTARININ BİR KISMININ VERGİDEN MAHSUBU.....	123
D. YATIRIM İNDİRİMİ.....	124

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE VE ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARI

I. TÜRKİYE'DE ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARININ HUKUKİ TEMELİ.....	126
II. TÜRKİYE'NİN VERGİ ANLAŞMALARINA KARŞI GENEL TUTUMU.....	128
III. TÜRKİYE'NİN VERGİ ANLAŞMALARI KONUSUNDAKİ ÇALIŞMALARI.....	135
A. VERGİ ANLAŞMALARI KONUSUNDA TÜRK MODELİ...	135
B. TÜRKİYE'NİN YAPTIĞI VERGİ ANLAŞMALARI.....	145
1. Vergi Muafiyetleri Anlaşmaları.....	145
2. Çok Taraflı Anlaşmalar.....	146

3. Gelir ve/veya Servet Üzerinden Alınan Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine İlişkin Anlaşmalar.....	147
a- Avusturya ve Norveç İle Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine İlişkin Olarak İmzalanan Anlaşmalar.....	148
b- Deniz ve Hava Taşımacılığında Elde Edilen Gelirlerde İtalya, Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Kore ile Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine İlişkin Olarak İmzalanan Anlaşmalar.....	150
c- Türkiye'nin Vergi Anlaşması Programı..	153
S O N U Ç.....	155
YARARLANILAN KAYNAKLAR.....	158

G İ R İ Ő

Birinci Dünya Savaşı'ndan sonra uluslararası ekonomik ilişkilerde meydana gelen gelişmeler, uluslararası işgücü ve sermaye akımını hızlandırmıştır. Bu akımın yönü sermaye açısından, nisbi olarak kârların daha yüksek olduğu ülkelere doğru olurken, işgücü açısından ise nisbi olarak ücretlerin daha yüksek olduğu ülkelere doğru olmuştur. Bu ortamda bazı ülkeler sermaye ihracatçısı veya işgücü ithalatçısı durumuna girerlerken, diğer ülkeler de sermaye ithalatçısı veya işgücü ihracatçısı durumuna girmişlerdir.

Uluslararası işgücü ve sermaye akımlarında meydana gelen bu artış, sadece talep fazlası sermaye ile ileri teknolojiye sahip gelişmiş ülkelerin yararına olmayıp, kıt sermaye ve geri teknolojiye sahip gelişmekte olan ülkelerin de yararına olmuştur. Bu bakımdan uluslararası sermaye ve işgücü akımları toplam dünya refahını arttırıcı bir etki meydana getirmektedir.

Ancak, uluslararası işgücü ve sermaye akımlarında meydana gelen artış sağladığı faydaların yanısıra, gelir ve servetin çifte vergilendirmeye tabi tutulması gibi bazı sorunların da ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Uluslararası çifte vergilendirmenin sermaye ve işgücü ve işgücü akımları üzerindeki olumsuz etkisini gidermek için XIX.yüzyılın sonlarında, özellikle sermaye ihracatçısı ülkeler vergi yasalarına çifte vergilendirmeyi önleyici tek taraflı hükümler koymaya başlamışlardır. Zamanla sözkonusu önlemlerin çifte vergilendirmeyi önlemeye yeterli olmadığı görülmüş, çifte vergilendirmenin ancak ilgili ülkeler arasında yapılacak iki taraflı anlaşmalarla önlenebileceği düşüncesi yerleşmeye başlamıştır.

Bu dönemden sonra hem sermaye ihracatçısı hem de sermaye ithalatçısı olan ülkeler arasında ikili vergi anlaşmaları yapılmağa başlanmıştır. Vergi anlaşmalarının konusu gelir ve servet vergileri olduğu gibi veraset ve intikal vergileri ya da diğer vergiler olabilmektedir. Biz burada sadece gelir ve servet vergilerinde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarını ele alacağız.

Bu çalışmanın birinci bölümünde, çifte vergilendirme konusu üzerinde durulmuş, çifte vergilendirmeye yol açan nedenler ile, çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik önlem ve araçlar ulusal ve uluslararası alanda incelenmiştir.

İkinci bölüm çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik araçlardan biri olan uluslararası vergi anlaşmalarına ayrılmıştır. Bu bölümde uluslararası vergi anlaşmaları; konu, amaç vb. niteliksel ve tarihsel açıdan incelenmiş ve özellikle BM ve OECD tarafından hazırlanan vergi anlaşması modelleri üzerinde durulmuştur. Ayrıca, bu modellerin gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasındaki vergi anlaş-

malarında oynadıkları rol de incelenmiştir.

Son bölümde ise, Türkiye'nin vergi anlaşmaları konusundaki durumu ve tutumu incelenmiş, Türkiye tarafından hazırlanan anlaşma modeli ile OECD modelinin bir karşılaştırılması yapılmak suretiyle, Türkiye'nin Avusturya, Norveç, İtalya ve Kore ile yapmış olduğu anlaşmalar değerlendirilmiştir.

Sonuç bölümünde ise, konunun genel bir değerlendirilmesi yapılmıştır.



BİRİNCİ BÖLÜM
ÇİFTE VERGİLENDİRME

I. ÇİFTE VERGİLENDİRME KAVRAMI VE ÇİFTE
VERGİLENDİRMEYE YOL AÇAN NEDENLER

A. ÇİFTE VERGİLENDİRME KAVRAMI

Çifte vergileme, "aynı vergi konusu üzerinden birden fazla vergileme yetkisinin çatışmasından veya aynı yetkinin birkaç kez kullanılmasından dolayı bir konudan birden fazla vergi alınmasıdır." şeklinde tanımlanmaktadır (1).

Bu tanıma göre, bir sermayeden elde edilen irat veya teşebbüsün yatırdığı kazancın (veya bunların toplamı sayılan gelirin), bu mal veya teşebbüs ile sahibinin ayrı vergileme yetkisi olan yerlerde bulunması ve bu yetkilerin kullanılması halinde, çifte vergilendirme vardır; bunun gibi, vergileme yetkisi olan tek bir makamın, aynı bir irat veya kazançtan aynı mahiyette iki veya daha fazla vergi alması halinde de çifte vergileme veya çifte vergi meydana gelir (2).

(1) Akif Erginay, Kamu Maliyesi, 8.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1982, s.148.

(2) Akif Erginay, a.g.e., s.148.

Bir başka tanım ise Uluslararası Maliye Birliği Derneği tarafından, "vergilendirme hakkının iki veya daha fazla ülkece kullanılmasıdır."(3), şeklinde yapılmıştır. Bu tanım sadece uluslararası çifte vergilendirmeyi içermekte olup, bir ülkenin kendi sınırları içinde meydana gelen çifte vergilendirmeyi kapsamamaktadır.

OECD'nin hazırlamış olduğu, "Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine İlişkin Anlaşma Modeli"nde ise, uluslararası çifte vergilendirme, "aynı mükelleften, aynı konu ve aynı zaman dönemi içinde iki veya daha fazla devletin vergi alması uluslararası çifte vergilendirmedi" şeklinde tanımlanmıştır (4).

Bu tanıma göre, çifte vergilendirmenin olabilmesi için,

1. Mükellefin,
2. Konunun,
3. Vergilendirme döneminin

aynı olması gerekir. Bu üç koşul birlikte bulunmazsa çifte vergilendirmeden bahsedilemez. Bu tanımda, bir önceki tanım gibi sadece uluslararası çifte vergilendirmeyi kapsamakta olup, iç çifte vergilendirmeyi tanım dışı bırakmaktadır.

Türk Vergi Hukukunda ise çifte vergilendirme, VUK'nun 117.maddesinin 3.fıkrasında "aynı vergi ~~kanununun~~ uygulanmasında belirli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden birden fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır" şek-

(3) Draft Double Taxation Convention on Income and Capital, Report of the OECD Fiscal Committee, C.(63) 87, 1963, s.9.

(4) Model Double Taxation Convention on Income and on Capital, OECD, Paris, 1977, s.145.

linde tanımlanmış ve bir vergi hatası olarak kabul edilmiştir.

B. ÇİFTE VERGİLENDİRMEYE YOL AÇAN NEDENLER

Çifte vergilendirmeye yol açan nedenler çok çeşitli olmakla birlikte bunlar çoğunlukla genel nedenler ve vergilendirme tekniği ile ilgili nedenler olmak üzere iki ana başlıkta ele alınmakta ve böyle bir incelemede, bir ülkenin kendi sınırları içerisinde çifte vergilendirmeye yol açan bir unsurun bulunması gerektiğinden ya da bulunsa bile, tek taraflı önlemlerle kolaylıkla önlenebileceğinden dolayı sadece uluslararası çifte vergilendirmeye yol açan nedenler ele alınmaktadır. Aşağıda da aynı yöntem izlenecektir.

1. Genel Nedenler

Birinci dünya savaşından sonraki dönemde uluslararası iktisadi ve ticari ilişkiler hızla artmış ve bunun sonucu olarak, sermaye ve işgücü akımı hızlanmıştır. İkinci dünya savaşından sonraki dönemde de bu akım durmamış, sermaye ve işgücü akımına turizm ve teknoloji transferide eklenmiştir.

Uluslararası sermaye ve işgücü hareketlerinin toplam dünya refahını arttırıcı fonksiyonu bilinmektedir: Bu sadece sermayesi bol teknolojisi ileri olan ülkelerin yararına olmayıp, sermayesi kıt, teknolojisi geri olan ülkelerin yararına da olmaktadır. Başka bir deyişle, sermayesi bol ileri teknolojiye sahip ülkelere, sermayesi kıt ve teknoloji seviyesi geri ülkelere sermaye ve teknoloji transferinin art-

tırılması, buna karşılık olarak az gelişmiş ülkelerinde bol olan işgücünü gelişmiş ülkelere göndermeleri iki tarafında çıkarlarına uymaktadır.

İşte, uluslararası sermaye ve işgücü akımlarının artmasına bağlı olarak gelişen ekonomik ve mali ilişkiler, çifte vergilendirmenin en büyük sebebi olmuştur. Eğer uluslararası böyle bir gelişme olmasaydı, yani sermaye ve işgücü kendi sınırları içinde kalsa idi uluslararası çifte vergilendirme olmayacaktı (5).

2. Vergilendirme Tekniği İle İlgili Nedenler

Devletler mali egemenliklerine dayanarak, vergi sistemlerini diledikleri gibi, özgürce kurarlar. Bununla beraber, bir devletin vergi kanunları, ancak o devletin egemenlik alanı içinde geçerlidir. Bu anlamda bir ülkenin mali sınırları gümrük sınırlarına eşit olmaktadır (6). Başka bir deyişle devletlerin vergi kanunları mülki (territörial) olduğu için uygulama bu sınırları aşamaz.

Devletler egemenlik haklarından doğan vergilendirme yetkilerine dayanarak, kendi ülkesindeki yabancı kişileri ve malları vergilendirebilecekleri gibi, yabancı ülkelerde bulunan kendi vatandaşlarının yabancı ülkelerde elde ettikleri gelirlerini veya mallarını vergilendirmek isteyebilirler. Bunlardan birincisine kanunların mülkiliği prensibi,

(5) Bkz.: Selahattin Tuncer, Çifte Vergilendirme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları, Eskişehir İ.T.İ.A.Yayıncılık, No:112-66, Sevinç Matbaası, Ankara, 1974, s.13

(6) Nami Çağan, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s.212.

diğerine ise kanunların şahsiliği prensibi denmektedir. Dolayısıyla bir kimse, bir ülkede kişisel bakımdan, diğer bir ülkede ise gelir kaynağının o ülkede bulunması nedeniyle aynı gelir üzerinden iki kez vergilendirmeye konu olabilir. Ancak uygulamada gerek uluslararası vergi hukuku ile devletlerin mutlak olan vergileme haklarında sınırlamalar yapılmakta, gerekse devletler kendileri, yapmış oldukları uluslararası vergi anlaşmaları ile vergileme haklarından kısmen vazgeçmektedirler (7).

Sonuç olarak devletler kendi egemenlik haklarına bağlı olarak gelir unsurlarının vergilendirilmesinde çeşitli ilkeler uygulamaktadırlar. Bu ilkelerden birinin kabulü veya her ilkenin değişik şekillerde uygulanması çifte vergiye yol açmaktadır. Şimdi bu üç ilkeyi sırasıyla daha yakından inceleyelim.

a- Kaynak İlkesi

Vergi kanunlarının mülkiliği ilkesinin kabulü vergilendirmede "kaynak ilkesi" (source principle) nin uygulanması anlamına gelir. Bu ilkede vergilendirmeye temel olan husus gelirin doğduğu yer veya geliri doğuran olaydır. Kaynak ilkesini uygulayan devletler, sadece kendi ülkelerinde doğan geliri vergilendirirler; gelir sahibinin kendi vatandaşı olup olmaması önemli değildir (8).

(7) Selahattin Tuncer, a.g.e., s.14; Şerafettin Aksoy, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, İstanbul, 1982, s.15.

(8) Selahattin Tuncer, a.g.e., s.14; Nami Çağan, a.g.e., s.213.

Günümüzde, Arjantin, Dominik Cumhuriyeti, Haiti, Panama, Venezuela ve daha birkaç ülkede vergilendirme sadece bu ilkeye dayanılarak yapılmaktadır (9).

Kaynak ilkesinin benimsenmesinde rol oynayan en önemli unsur, ülkenin ekonomik gelişmişlik düzeyidir. Ekonomik açıdan geri kalmış ülkeler genel olarak sermaye ithalatçısıdırlar ve dış yatırımları çok azdır. Buna karşılık bu ülkelerde yabancı firmalar tarafından sürdürülen faaliyetler ve bu ülkelere getirilmiş yabancı sermaye vardır. Dolayısıyla bu ülkelerin önemli miktarda vergilendirilecek dış gelirleri olmadığından bunların ikamet ilkesini benimsemelerine gerek yoktur. Oysa dahilde dış yatırımların yarattıkları gelirleri vergilendirmeleri gerekir. İşte, bunu sağlamak için bu ülkeler kaynak ilkesini benimserler (10). Diğer yandan, yukarıda sayılan ülkelerin bazıları yabancı kaynaklı gelirleri vergilendirmez, yabancı gerçek ve tüzel kişilerin ülkelerinde yerleşmesi bu devletler için yeter kazanç sayılar. Bu şekilde ulusal yatırımlar için gerekli dış sermaye girişi sağlanmış olur.

Kaynak ilkesinin benimsenmesinde etkili olan bir diğer unsur, vergi idarelerinin yabancı kaynaklı geliri belirlemelerinde karşılaştıkları güçlüklerdir. Devletler arasındaki vergiye ilişkin bilgi akışının çok zayıf olma-

(9) Manual For The Negotiation of Bilateral Tax Treaties Between Developed and Developing Countries, ST/ESA/94, United Nations, New York, 1979, s.11.

(10) Nazif Kocayusufpaşaoğlu, "Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Aşamaları", Maliye Enstitüsü Konferansları, SBF Yayınları, No:32, Ankara, 1964, s.101.

sından da kaynaklanan bu husus karşısında ülkeler sadece kaynak ilkesini kullanmaktadırlar.

Ülke sınırları dışında elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi kaynak ilkesi esasına göre olanaksız olduğundan, kaynak ilkesi ile sedüler gelir vergileri uygulaması arasında sıkı bir bağ vardır. Sedüler gelir vergilerinde geliri elde edenin kişisel durumu dikkate alınmadığından ve çeşitli gelir tiplerine göre değişik oranlar uygulandığından, bu tip gelir vergisi sistemine sahip ülkelerde yabancı kaynaklı gelirlerin vergilendirilmesi bu açıdan mümkün olamamaktadır.

Kaynak ilkesi ekonomik birleşmeler yönünden de üzerinde önemle durulması gereken bir ilkedir. Çünkü karşılıklı vergilendirme haklarını eşit ve adil bir şekilde düzenlemektedir. Avrupa Ekonomik Topluluğu içinde Katma Değer Vergisinin önem kazanmasını bu ilke ile açıklamak mümkündür. Ancak hemen belirtmek yerinde olur ki, birleşmeye dahil olan ülkelerin gelişme düzeyleri birbirine yakın olduğu takdirde bu ilke genel kabul görür. Yukarıda da belirtildiği üzere, bu ilke daha çok geri kalmış ülkelere benimsenmiştir. Bu nedenle, birleşmeye taraf olan ülkelerin ekonomik kalkınma düzeyleri birbirinden farklı olması bu ilkenin bütün ülkeler tarafından kabul edilmemesine yol açar (11).

(11) Toper Çağlayan, "Uluslararası Çifte Vergilendirme Olgusu, Bu Olguyu Ortadan Kaldırma Amacıyla Uluslararası ve Ulusal Tabanda Yapılan Çalışmalar", Maliye Dergisi, Sayı:57, Mayıs-Haziran 1982, s.7-8.

Ayrıca, bu ilkenin uygulanmasında birçok güçlüklerle de karşılaşabilmektedir. Önce gelirin hangi ülkede doğduğunun belirlenmesi sanıldığı kadar kolay değildir. Bir malın üretildiği ülke mi yoksa satıldığı ülke mi gelirin doğduğu yer olarak kabul edilecektir? Her iki ülke devletin de vergilendirme hakkının bulunduğu kabul edilmesi halinde, vergiler hangi ölçülere göre paylaşılacaktır? Bu tür sorunların çözümü sanıldığı kadar kolay olmayıp, çifte vergilendirme sık sık görülmektedir.

Kaynak ilkesinin uygulanmasında bir diğer güçlük te, hangi giderlerin indirilmesinin kabul edileceğidir. Genel olarak bu ilkeyi uygulayan devletler sadece kendi ülkelerinde yapılan giderlerin indirilmesini kabul ederler; gelire ilgisi olsa bile yurt dışında yapılan giderleri kabul etmezler. Bu tür bir uygulamanın doğuracağı sorunlar ise açıktır. Böyle bir uygulamada, yurt dışından hizmet veya malzeme alımını gerektiren faaliyetlerden doğan kazançlar diğerlerine kıyasla çok daha ağır vergilendirilmiş olur(12).

b- İkamet İlkesi

İkamet ilkesi (residence principle) ne göre, vergilendirmeye temel olarak ikametgah esas alınmıştır. Ancak buradaki ikametgah kavramı Medeni Hukuktaki ikametgah kavramından farklıdır. Bir kimsenin mali ikametgahı nerede ise

(12) Bkz.:Zühtü Yücelik, Teoman Yayın, "Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Bunların Ortaya Çıkardığı Sorunlar", Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı, Ankara, 1969, s.6-8.

yani hangi ülkede bulunuyorsa, bu kişinin nereden elde edilirse edilsin tüm gelir ve servetinin vergelendirilmesi ikametgahının bulunduğu devlete aittir (13).

Daha öncede belirttiğimiz gibi ikamet ilkesinin, vatandaşları diğer ülkelerde büyük ölçüde yatırımlar yapmayan ve mali idareleri bu tür işlemleri denetlemeye yeterli olmayan ülkeler bakımından bir önemi yoktur. İkamet ilkesi, ödeme gücü ilkesinin gelişimine koşturarak benimsenmeye başlanmıştır. Gelirin elde edildiği yer veya faaliyet önemli değildir. Önemli olan, bir kişinin çeşitli kaynak ve iratlardan elde ettiği kazanç ve iratların toplamı, yani kişisel geliridir. Bu nedenle ülke sınırları içinde veya dışında elde edilen gelirler arasında ayırım yapılmaz, ödeme gücünü kavramak bakımından her iki gelir birlikte vergilendirilir. Ayrıca sadece iç gelirleri vergilendiren bir ülkede sermayenin yurt dışına kaçması teşvik edilmiş olur; yurt içi yatırımlar azalır. Yurt içi gelirlerin, yurt dışı gelirlerle birlikte vergilendirilmesi en azından vergi sisteminin tarafsızlığını sağlar (14).

İkamet ilkesi, her devlette değişen şekil ve esaslara göre uygulanmaktadır. Bazı devletler ikametgahının o ülkede bulunması şartını aradığı halde diğer bazı devletler, bir işyeri vasıtasıyla faaliyette bulunmayı yeter-

(13) Selahattin Tuncer, a.g.e., s.16.

(14) Daha geniş bilgi için bkz.: Manual, a.g.e., s.11. Carl S.Shoup, "Tax Harmonization with Respect to Future New Members of the EEC", Maliye Enstitüsü Konferansları, 18.Seri, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1969, s.3. N.Zühtü Yücelik, Teoman Yayın,"Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Bunların Ortaya Çıkardığı Sorunlar", Maliye Bülteni, Temmuz-Ağustos, 1969, s.85-88.

li bulurlar. Bu iki zıt uçların arasında kalan devletlerden bir kısmı altı ay ile bir yıl arasında değişen sürelerle bulunmayı ikamet hali sayarlar (15).

Türk Vergi Hukukunda ise, bir kişinin Türkiye'de yerleşmiş sayılabilmesi için -ikametgahının Türkiye'de bulunması- bir takvim yılı içinde Türkiye'de altı aydan fazla oturması şartları aranmaktadır (GVK.md.3-4).

İkamet ilkesinin uygulanmasında da bir takım idari güçlükler önemli ölçüde görülmektedir. Her şeyden önce, bu ilkenin başarıyla uygulanabilmesi için, mükelleflerinin yabancı ülkelerdeki faaliyetlerini izleyebilecek ve gelirlerini saptayabilecek kapasitede bir vergi idaresine ihtiyaç vardır.

c- Uyrukluk İlkesi

Uygulanan bir üçüncü ilkede uyrukluk ilkesi (nationality principle) dir. Meksika, Filipinler, A.B.D. gibi birkaç ülkede uygulanan bu ilke vergi sistemlerinde kaynak ve ikamet ilkeleriyle birlikte yer almaktadır (16). Yani bu ilke bağımsız değil, çoğu kez ikamet ilkesi ile birlikte kullanılan yardımcı bir vergileme ilkesidir. İkamet ilkesini uygulayan ülkeler, uygulamadan doğan güçlükler karşısında uyrukluğuda bir ölçü olarak ele almışlar, kendi vatandaşlarının yurt içi ve yurt dışı gelirlerini birlikte vergilendirirken yabancıları bunun dışında bırakmışlardır (17).

(15) Selahattin Tuncer, a.g.e., s.18.

(16) Manual, a.g.e., s.11.

(17) Selahattin Tuncer, a.g.e., s.16.

Örneğin, A.B.D.'de Amerikan vatandaşları nerede ikamet ederlerse etsinler, elde ettikleri gelirlerin tamamı üzerinden vergiye tabidirler.

Türk Vergi Hukukunda ise, uyruklu ilkesine göre tam yükümlülüğün sözkonusu olabilmesi için, resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adigeçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı ülkelerde oturan Türk vatandaşı olmak gerekir (GVK.md.3).

Sonuç olarak, her devlet içinde bulunduğu durum ve şartlara göre bu vergileme ilkelerinden birini seçer. Uygulamada gelişmiş ülkelerin daha çok ikamet ilkesini, gelişmekte olan ülkelerin ise kaynak ilkesini seçtikleri görülmektedir. Bunun en önemli nedeni ise, daha öncede belirtmiş olduğumuz gibi, gelişmiş ülkelerin dış yatırımlarının bulunması, gelişmekte olan ülkelerin ise bu tür yatırımların faaliyet alanları olup, kendilerinin dış yatırımlarının olmamasıdır. Bununla beraber, gelişmekte olan ülkeler, yabancı sermayeyi teşvike yöneldikleri ölçüde kaynak ilkesinden vazgeçip, ikamet ilkesine yer verebilirler.

Başlangıçta da belirttiğimiz gibi, bir yanda bu vergileme ilkelerinin seçimi diğer yandan seçilen ilkelerin uygulamada aldığı şekiller uluslararası çifte vergilendirmenin başlıca nedeni olmaktadır. Bu nedenle devletler, çifte vergilendirmenin önlenmesi için yaptıkları anlaşmalarda, vergilendirme yetkilerinden kısmen veya bütünü ile vazgeçmek sureti ile soruna çözüm yolu bulmaya çalışmaktadırlar.

3. Vergi Anlaşmalarına Rağmen Çifte Vergilendirmenin Nedenleri

Vergi kanunlarındaki farklılık veya ahenksizlik çifte vergilendirmenin asıl nedeni olarak gösterildiği halde bunu önlemek için yapılan uluslararası anlaşmaların dahi çifte vergilemeyi önleyemediği görülmektedir. Vergi anlaşmalarına rağmen çifte vergilemenin önlenememiş nedenlerini anlaşmanın uygulanmasından doğan anlaşmazlıklar ve diğer anlaşmazlıklar olarak ikiye ayırabiliriz.

a- Anlaşmanın Uygulanmasından Doğan Nedenler

aa- Vergi anlaşması yapmış olan iki ülkenin vergi idareleri çoğu zaman anlaşmanın manasını anlayamamaktadırlar. Bunun en önemli nedeni ise, vergi anlaşmalarını yapan vergi otoritelerinin çeşitli nedenlerle vergi idarelerinin başında fiilen bulunmayışı ve vergi memurlarının yeterli şekilde eğitilmemiş olmalarıdır.

ab- Anlaşmada yer alan hükümlerin uygulanması ile ilgili açık ve pratik ifadelerin olmaması ve vergi anlaşmalarındaki bazı terim ve deyimlerin ifade ettiği anlamların tam olarak açıklanmamış olması da çifte vergileme sebebi olarak karşımıza çıkabilmektedir.

b- Diğer Nedenler

Ayrıca anlaşmada yeterince açıklık kazanmamış noktaların bulunması, bazı terim ve tanımlamaların vergi idarelerince yanlış yorumlanması, bir terim veya deyim iki

ülkede farklı anlamda kullanılması, terim veya deyimlerin yanlış tercüme edilmesi, bazı vergilerin anlaşma dışında bırakılması, yabancı ülkelerde ödenen bazı vergilerin mahsubunun kabul edilmemesi, özel bazı haller için anlaşmada hiçbir şey söylenmemek suretiyle hareket serbestisinin elde tutulmak istenmesi çifte vergilendirmeye yol açmaktadır (18).

II. ÇİFTE VERGİLENDİRME ŞEKİLLERİ

Çifte vergilendirme uygulamada değişik şekillerde ortaya çıkmaktadır. Bu durumları gözönüne alarak, çifte vergilendirme aşağıdaki şekilde, ayırımlara tabi tutulabilir. Bu amaçla yapılabilecek ilk ayırım, bir ülkenin kendi ulusal sınırları içerisinde, vergi kanunlarının uygulama-sından doğan çifte vergilendirme, uluslararası alanda doğan çifte vergilendirme değildir. Buna göre çifte vergilendirmeyi -"iç çifte vergilendirme" (internal double taxation)- "Uluslararası Çifte Vergilendirme" (International Double Taxation) olarak ikiye ayırabiliriz (19).

Çifte vergileme konusunda yapılabilecek diğer bir ayırımda -Kanun Koyucu tarafından istenerek yapılan çifte vergileme- Kanun koyucu tarafından istenmeyerek yapılan çifte vergilendirme (20). Bazı hallerde kanun koyucu

(18) Daha geniş bilgi için bkz: Necmi Karakullukçu, "Milletlerarası Vergi Anlaşmaları", Maliye Enstitüsü Konferansları, Onsekizinci Seri, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1969, s.232-235.

(19) Bkz.: Bu çalışmanın I/A Kısmı, s.4.

(20) Daha geniş bilgi için bkz.: Selahattin Tuncer, a.g.e., s.8-9.

aynı konudan aynı zaman içinde iki veya daha fazla vergi alınmasını bilerek veya isteyerek uygulayabilir. Örneğin, ayırma ilkesi açısından, kanun koyucu gelir vergisi yanında kurumlar vergisine de yer vermek suretiyle, sermaye iratlarını emek gelirlerine nazaran, daha ağır bir vergi yüküne tabi tutabilmektedir. Burada yapılan çifte vergilendirme bilerek ve isteyerek yapılan bir çifte vergilendirme olmaktadır. Kanun koyucu bunu yaparken, sermaye şirketlerinin kazançlarını, pay sahiplerinin eline geçmeden önce kurumlar vergisine tabi tutmakta, kâr dağıtıldıktan sonra birde kişilerden gelir vergisi almaktadır.

Bazı hallerde ise, kanun koyucunun isteği dışında çifte vergilendirme olayı meydana gelebilir. Uygulama hatasından doğan bu sonuç, kanun koyucu tarafından arzu edilen bir durum olmadığından mahsup veya düzeltme yolu ile ortadan kaldırılabilir (VUK., md.117).

OECD tarafından hazırlanan model anlaşma metninde ise, çifte vergilendirme "Hukuki Çifte Vergilendirme" (Juridical Double Taxation)-"Ekonomik Çifte Vergilendirme" (Economic Double Taxation) olarak ikiye ayrılmıştır.

Aynı mükelleften aynı zaman dönemi içinde iki veya daha fazla devletin vergi almasına "Hukuki Çifte Vergilendirme" adı verilmiş ve bunun aşağıdaki gibi üç şekilde ortaya çıkabileceği belirtilmiştir (21).

- Her iki devlette kendi vergi kanunlarına göre kişiyi mukim olarak kabul ederse, bu durumda kişi, her iki ül-

(21) Bkz.: Model Double Taxation on Income and Capital, OECD, Paris, 1977, s.145.

kede de tüm gelirleri üzerinden vergiye tabi olacağından çifte vergilendirme olayı meydana gelecektir (ikamet ilkelinin çatışması).

- Eğer bir kimsenin ikametgahı bir devlette ve diğer devletten gelir elde eder ya da orada bir servete sahip olursa, her iki devlette bu gelir ve serveti vergilense (kaynak ve ikamet ilkelerinin çatışması sonucu olarak) çifte vergileme olayı meydana gelir.

- Her iki devlette aynı gelir ve servet üzerine dar mükellefiyet şeklinde vergi koyarsa çifte vergilendirme olayının meydana geleceği açıktır.

Buna karşılık aynı vergi konusu üzerinden birden çok kişinin yükümlü tutulması ekonomik anlamda çifte vergilendirmeyi oluşturur. Ekonomik anlamda çifte vergilendirme, vergi konularının birden fazla devlet tarafından değişik olarak nitelendirilmesinden veya vergi matrahının değişik usullerle hesaplanmasından doğabilir (22).

Çifte vergilendirmeye ilişkin bir diğer ayırimda "Gerçek Çifte Vergilendirme"- "Görünüşte Çifte Vergilendirme" şeklinde olabilir.

Bir mükellef, aynı konu üzerinden, belirli bir dönemde, iki veya daha fazla vergi öderse, burada gerçek bir çifte vergilendirme sözkonusu olmaktadır. Kanun koyucu tarafından bir ülke içinde isteyerek yapılan çifte vergilendirme ile uluslararası çifte vergilendirmeyi bu duruma örnek olarak gösterebiliriz.

(22) Bkz.; Model Double Taxation Convention on Income and Capital, OECD, Paris, 1977, s.145.

Ancak vergi uygulamasında bazen öyle durumlar vardır ki, bunlar çifte vergilendirmeye benzemekle beraber aslında bir çifte vergilendirme değildirler, yani buradaki çifte vergilendirme görünüşte ya da şekli olmaktadır. Şekli çifte vergilendirme şu durumlarda ortaya çıkmaktadır(23).

- Bir kimsenin gelirinin vergilendirilmesinden sonra, bu gelirin bir hizmet karşılığında verildiği ikinci bir kimsenin elinde vergilendirilmesi halinde çifte vergi yoktur. Çünkü burada tek bir gelir değil, ayrı ayrı iki kimse ve gelir vardır. Bir kişinin gelirinden alınan vergi ile bu gelirin kira olarak ödenen kısmından alınan vergi, ayrı ayrı iki gelirden alınan vergidir.

- Bir gelirden ayrı ayrı yapıda vergiler alınması halinde de çifte vergi yoktur. Örneğin, bir gelir vergilendirildikten sonra, bu gelir ile tüketim eşyası alınmasından dolayı ödenen KDV'den dolayı bir çifte vergileme olayı meydana gelmemektedir. Çünkü burada bir kaynaktan aynı yapıda iki vergi değil, ayrı ayrı yapıda gelir ve gider üzerinden iki vergi alınmaktadır.

- Gelir vergisi sistemlerini sedüler gelir vergisi sistemine göre kuran ülkelerde, bir kimsenin ayrı, ayrı gelir kaynaklarından vergi alındıktan sonra, eğer bu gelirlerin toplamı belli bir miktarı aşarsa, gelirlerin toplamı üzerinden tekrar bir şahsi bir vergi "surtax" alınması halinde de çifte vergilendirme meydana gelmez. Bunun gibi, bir kişinin ölümü dolayısıyla terekenin tamamından

(23) Selahattin Tuncer, a.g.e., s.10-12; Akif Erginay, a.g.e., s.149.

bir vergi ve mirasçılarında hisselerine göre ayrı ayrı vergi alınması halinde de çifte vergilendirme sözkonusu değildir. Daha doğru bir söyleyişle, bunların çifte vergilendirme olarak kabul edilmemesi gerekmektedir.

- Bir vergi üzerinden hesaplanarak alınan diğer bir verginin çifte vergilendirme olarak kabul edilmemesi gerekir. Örneğin ülkemizde gümrük vergileri üzerinden hesaplanan belediye hisse paylarında olduğu gibi.

- Ayrıca, belirli ekonomik ve sosyal hedeflere varmak amacıyla, bir vergi konusunun değişik açı ve ölçülere göre birden fazla vergilendirilmesi de, çifte vergilendirme olarak kabul edilmemelidir. Örneğin ülkemizde, gayrimenkul iktisabını cezalandırmak, dolayısıyla gayrimenkullere akacak kaynakları başka alanlara çekmek amacıyla gayrimenkuller değişik konu ve açılardan vergilendirilmekte, gayrimenkul iktisabından emlak alım vergisi (kaldırılmıştır), gayrimenkul mülkiyet ve tasarrufundan Emlak Vergisi ve Şerefiye alınmakta ve bu durum vergi hukuku tekniği açısından çifte vergilendirme olarak kabul edilmemektedir.

Yukarıda saydıklarımızın dışında çifte vergilendirmenin ortaya çıkabileceği birçok durum vardır. Bu nedenle çifte vergilendirmenin konusunun sınırlarını tam olarak belirlemek mümkün değildir. Fakat bu durumun vergi yükünün adil olmayan bir şekilde dağılına sebep olarak, vergi adaletini zedelediği bir gerçektir.

III. ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN ÖNLENMESİNE YÖNELİK ÖNLEM VE ARAÇLAR

Yukarıda da belirttiğimiz gibi, çifte vergilendirme ayrı vergi konusundan iki veya daha fazla vergi alınmasına yol açtığı için, vergi karşısında eşitlik ve adaleti bozmakta ve vergi yüklerinin mükellefler arasında ödeme gücüne göre dağıtılmasını önlemektedir. Bu nedenle gerek uluslararası alanda, gerekse bir ülkenin kendi ulusal sınırları içerisinde doğan çifte vergilendirmenin önlenmesi ya da bundan kaçınılması için bir takım önlemler alınmakta ve araçlar uygulanmaktadır.

Çifte vergilendirmeden kaçınmayı ve kurtulmayı amaç edinen önlem ve araçları (gerek uluslararası alanda gerekse ülke içerisinde doğan çifte vergilendirmeyi önlemek için alınan önlem ve araçlar) tek taraflı, iki taraflı, çok nadir olmakla beraber çok taraflı önlem ve araçlar olmak üzere üçe ayırmak mümkündür.

Aşağıda sırasıyla bir ülkenin uluslararası sınırları arasında kendi vergi kanunlarının uygulanmasından doğan iç çifte vergilendirmenin ve uluslararası alanda iki ülkenin vergilendirmenin yetkilerinin çatışmasından doğan uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik önlem ve araçları inceleyeceğiz.

A. İÇ ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN ÖNLENMESİNE YÖNELİK ÖNLEM VE ARAÇLAR

Daha önce teorik açıdan, bir ülkenin kendi ulusal sınırları içerisinde vergi kanunlarının uygulanmasından doğan çifte vergilendirmenin olmaması gerektiğini belirtmiştik. Ancak bu varsayım, sadece teorik açıdan geçerli olmakta, uygulamada ise, bir ülkenin kendi ulusal sınırları içinde iç çifte vergilendirme olayına rastlanabildiği gibi, bu durumu ortadan kaldıracak bir takım, önlem ve araçlara da başvurduğu görülmektedir. Şüphesiz ki, bu önlem ve araçlar tek taraflı olarak alınmakta ve uygulanmaktadır. Şimdi bu önlem ve araçları kısaca inceleyelim.

1. Vergi ve Usul Kanunu Hükümlerinin Yeniden Düzenlenmesi

Çifte vergiyi önlemek ve eğer meydana gelirse bunu ortadan kaldıracak önlem ve araçları almak vergi ve usul kanunda yer alacak önlemlerle mümkündür. Ancak kanun koyucu bilerek ve isteyerek çifte vergi almak isterse bunu önleyici tedbir ve araç yoktur. Eğer kanun koyucu istemediği halde, böyle bir durum meydana geliyorsa bu durumda vergi mevzuatının yeniden gözden geçirilerek gerekli önlemlerin alınması gerekebilir.

2. İç Çifte Vergilendirmeyi Düzeltici Önlem ve Araçlar

Eğer bütün dikkat ve ihtimama rağmen çifte vergilendirme meydana geliyorsa, bu çifte vergilendirmeyi düzeltici

önlem ve araçlar şunlar olabilmektedir.

a- Mahsub: "Bir mükelleften, peşin olarak tahsil edilen vergi veya vergilerin yıl sonunda hesaplanan genel vergi borcundan belirli koşullara ve usullere göre düşülmesine vergi tekniğinde mahsub denilir" (24). Buna ilişkin hükümler, Gelir Vergisi Kanununun 121. ve 122.maddelerinde yer almaktadır. Gelir Vergisi Kanununun 121.maddesine göre, "Yıllık beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan bu kanuna göre kesilmiş veya götürü usulde tespit edilmiş olan kazanç ve ücretler dolayısıyla ödenmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisine mahsubedilir.". Buna göre mahsubu yapılan miktar (götürü usulde tespit edilen ticari ve mesleki kazançlar için vergi ile asgari zirai vergiden doğanlar hariç) Gelir Vergisinden fazla olduğu takdirde aradaki fark vergi daire-since mükellefe bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde başvurusu üzerine kendisine ret ve iade olunur. GVK.madde 122.de ise, götürü ücret vergisinin mahsubunun nasıl yapılacağı gösterilmiştir. Bu yöntem teorik açıdan, uluslararası önlem ve araçlardan olan mahsubta geniş bir şekilde ele alınacaktır.

b- Düzeltme: Vergileme hatası niteliğinde olan çifte vergileme bazen mükellefin isteği üzerine, bazen de böyle bir talep olmaksızın idare tarafından düzeltilerek ortadan kaldırılır. Eğer bu vergi mükellef tarafından ödenmiş ise, (24) Selahattin Tuncer, a.g.e., s.21.

bu vergi mükellefe reddolunur, eğer edilmemiş ise terkin edilir ve böylece adaletsizlik ortadan kaldırılır.

B. ULUSLARARASI ÖNLEM VE ARAÇLAR

Daha önce uluslararası çifte vergilendirmenin şekilleri hakkında yapmış olduğumuz sınıflandırmada; uluslararası çifte vergilendirmeyi, uluslararası hukuki çifte vergilendirme ve uluslararası ekonomik çifte vergilendirme olarak ikiye ayırmış ve bu konu hakkında yapmış olduğumuz tanımlamalarda uluslararası hukuki çifte vergilendirmeyi, aynı mükelleften, aynı konu ve zaman dönemi içinde, iki veya daha fazla vergi alınması, ekonomik çifte vergilendirmeyi ise, aynı vergi konusu üzerinden birden fazla kişinin yükümlü tutulması olarak tanımlamıştık.

Tanımından da kolaylıkla anlaşılabilceği gibi, uluslararası hukuki çifte vergilendirmenin en önemli nedeni; uluslararası alanda devletlerin vergilendirme yetkilerinin çatışmasıdır. Çünkü, ulusal sınırlar içerisinde devletlerin vergilendirme hakları sınırsız olup, bunu sınırlandıracak herhangi bir devletler hukuku kuralı yoktur. Bu nedenle devletler kendi egemenlik haklarına bağlı olarak gelir unsurlarının vergilendirilmesinde, ikamet, kaynak ilkelerinden birisini uygulamakta ve bu ilkelerin, birçok ülkenin vergi sistemlerinde, değişen ağırlıklarla birlikte kullanılması uluslararası alanda devletlerin vergilendirme yetkilerinin çatışmasına neden olmaktadır. Bu nedenle, dev-

letlerin hukuki anlamda çifte vergilendirmeyi önlemek için, vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaları gerekmektedir.

Uluslararası ekonomik çifte vergilendirme, vergi kanunlarının birden fazla devlet tarafından değişik olarak nitelendirilmesinden veya vergi matrahlarının değişik yöntemlerle hesaplanmasından doğmaktadır. Ekonomik anlamda çifte vergilendirmeyi önlemek için, hukuki anlamda çifte vergilendirmeyi önlemek için alınan önleme ek olarak vergi sistemlerinin belirli ölçülerde uyumlaştırılması gerekmektedir (25).

Devletlerin uluslararası çifte vergilendirmeyi önlemek için vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaları tek taraflı önlemlerle olabileceği gibi, iki hatta çok taraflı önlemlerle de olabilir.

Devletlerin iki taraflı önlemlerle vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaları, uluslararası vergi anlaşmaları yolu ile olmaktadır. Ancak uluslararası vergi anlaşmaları tek başlarına çifte vergilendirmeyi önleyici bir tedbir olmamakta, çifte vergilendirmenin önlenmesi bu anlaşmalarda yer alan önlem ve araçlar yoluyla olmaktadır (26).

Gerek tek taraflı önlemlerle, gerekse uluslararası vergi anlaşmaları yoluyla olsun, çifte vergilendirme başlıca dış ülkelerde ödenen vergilerin muhsup edilmesi ve dış ülkelerde elde edilen gelir ve servetin istisna edilmesi yöntemleri yolu ile önlenmektedir. Aşağıda sırasıyla

(25) Bkz.: Nami Çağan, a.g.e., s.214.

(26) Daha geniş bilgi için bkz.: Selahattin Tuncer, a.g.e., s.27.

bu yöntemleri tek taraflı ve iki taraflı önlemler olarak ele alırdaha sonra bunların Türk Vergi Sistemi içindeki uygulamaları incelenecektir.

1. İstisna Yöntemi

a- Tek Taraflı Önleme Yöntemi Olarak İstisna

Bu yöntemle, dış ülkelerde yatırım yapan müteşebbislerin elde ettikleri gelir. ikamet edilen ülke devletince istisnaya tabi tutulur. Başka bir deyişle, ikamet edilen ülke gelirin doğduğu ülke lehine vergilendirme hakkından vazgeçer. Ancak ikamet edilen ülke yabancı ülkelerde elde edilen gelir ve serveti vergiden istisna etmekle beraber, artan oranlı gelir vergisi tarifesinin uygulanması bakımından, bu geliri toplama dahil edebilir. Bu yönteme "artan oranlı istisna" (exemption with progression) yöntemi adı verilmektedir. Kural olarak bu tip istisnalar, kanunlarla, yabancı işyerlerinin ticari ve sınai kazançlarıyla, yabancı ülkelerde bulunan gayrimenkullerden elde edilen iratlarla sınırlandırılmıştır. İstisnanın buradaki gibi sadece belirli gelir unsurlarına tanınması "kısmi istisna yöntemi"ni oluşturmaktadır. Ancak yabancı kaynaklı gelirlerin vergiden tam anlamıyla istisna edilmesi (full exemption method) yatırımcıya kaynak ülkede vergi eşitliği ve rekabet olanağı sağlar. Çünkü bu uygulamada, yabancı kaynaklı gelir üzerindeki vergi sadece kaynak ülkedeki vergi düzeyi tarafından saptanmaktadır. Böylece kaynak ülke tarafından, yabancı yatırımlara verilen vergi imtiyazlarından doğan fayda, ya-

tırımcının ikamet ettiği ülke tarafından ortadan kaldırılmamış ya da azaltılmamış olmaktadır. İstisna yöntemini uygulayan ülkeler, normal olarak yabancı kaynaklardan elde edilen faiz, gayrimaddi hakbedeli ve temettü gelirlerini vergiden istisna etmezler. Bununla birlikte birçok gelişmiş ülke, kurumlar vergisinin bir yardımcı şirket düzeyinde daha sonrada ana şirket düzeyinde tekrar uygulanmasını önlemek için, yerli şirketler arasındaki temettü ödemeleri için, özel önlemler sağlarlar. Bu ülkelerin bazıları ya kendi ulusal yasalarıyla ya da anlaşmalarla, bu istisnayı yabancı yardımcı şirket (foreign subsidiary) tarafından yerli ana şirket (domestic parent)e ödenen temettülere bile vermektedirler (27).

b- İki Taraflı Önleme Yöntemi Olarak İstisna

İstisna yöntemi, iki taraflı vergi anlaşmalarında kullanıldığında, anlaşmaya taraf olan devletlerden biri, bazı gelir unsurlarının vergilendirme hakkında vazgeçer (kısmi istisna yöntemi). Tam istisna halinde ise, ikamet ülkesi vatandaşlarının vergilenebilir gelirlerini hesaplarken, bu tür gelirleri gözönünde tutmaz. Artan oranlı istisna yönteminde ise kaynak ülke, artan oranlı vergi tarifesinin uygulanması açısından bu tür gelirlerin toplam gelire dahil edilmesi hakkını muhafaza eder. Bu tür istisna yöntemi Avusturya, Belçika, Federal Almanya, Finlandiya, Fransa, İzlanda, Lüksemburg, Hollanda, Japonya ve İsviçre tarafından yapılan anlaşmalarda kullanılmıştır (28).

(27) Bu açıklamalar için bkz.: Manual, a.g.e., s.13.

(28) Manual, a.g.e., s.13.

Yabancı gelirin tümüne (veya belirli bir tür yabancı gelirin tümüne) istisna tanınmasının sanayileşmiş ülkelerdeki kadar, geliştirmekte olan ülkelerdeki yatırımlara da yarar sağladığı, bu nedenle istisna yönteminin, vergi oranlarının yatırımlarının kendi ülkesine kıyasla daha düşük olduğu sanayileşmiş ülkelerdeki veya geliştirmekte olan ülkelerdeki yatırımları teşvik edeceğine işaret edebilir. Ancak bu konuda istisna metodunun gelişen ülkelerin vergi oranlarını normal düzeyin altına indirmeyi ve yabancı sermayeyi cezbetmek için rekabet etmeyi zorunlu kılan bir baskı yaratacağı, bunun ise geliştirmekte olan ülke için çok önemli olan gelirlerden fedakarlık etmeyi gerektireceği ve geliştirmekte olan ülkenin yatırımlarının nisbi dağılımını bozacağı iddia edilmektedir. Ek olarak, istisnanın sadece gelişen ülkelerdeki yatırımlarla sınırlanması gelirin coğrafi kaynağını tespititte, bütün yabancı kaynaklı gelirin istisna edilmesi halinde bulunmayan sorunlar yaratabilir. Bu tür sorunlar, malların geliştirmekte olan ülkede satın alınıp veya üretilip sanayileşmiş ülkede satılması halinde belirir (29). Ayrıca bu yöntemin sermaye ihracatçısı ülkede vergi eşitliği prensibine aykırı durum yarattığı, gelişen ülkelerin yararlarını çok iyi bir şekilde koruyamadığı, sınırlı bir kullanım alanına sahip olduğu ve önemli idari sorunlara yol açtığı iddia edilmektedir (30).

(29) Zühtü Yücelik, Teoman Yayın, a.g.e., s.98-99.

(30) Toper Çağlayan, a.g.m., s.34.

2. Mahsub Yöntemi

a- Tek Taraflı Önleme Yöntemi Olarak Mahsub

Mahsub yönteminin en önemli özelliği, yatırımcının ikamet ettiği ülkenin bazı kanuni limitler içerisinde, sanki vergiyi kendisi almış gibi yabancı ülkede ödenen verginin mahsubuna imkan vermesidir. Devletlerin kendi vergi hukuk sistemlerinde mahsub yöntemini uygulamaları başlıca iki şekilde olmaktadır. Bunlar:

aa- Dış Ülkelerde Ödenen Verginin Matrahtan İndirilmesi Yöntemi

Dış ülkelerde ödenen verginin matrahtan indirilmesi yönteminde, dış ülkelerde ödenen vergiler, bildirilen matrahtan gider olarak düşülebilmektedir. Dış yatırımları az olan ülkeler, örneğin Avusturya, İrlanda, Norveç, İsveç yabancı kaynaklı geliri, kendi vergi sistemleri içinde, dışarda ödenen vergileri masraf olarak kabul etmek suretiyle vergilendirirler. Dış ülkelerdeki vergi oranı 0 olmadıkça bu yöntem yabancı kaynaklı gelir üzerinde ek bir vergi rolü oynar (31). Böylesine bir usulün çifte vergilendirmeyi önlemeye yetmeyeceği açıktır. Devletler karşılıklı anlaşma yoluna gitmedikleri takdirde, sermaye akışında yavaşlama görülecektir.

bb- Dış Ülkede Ödenen Verginin Mahsubu Yöntemi

Bu yöntemin en önemli özelliği yukarıda da belirtmiş olduğumuz gibi, yatırımcının ikamet ettiği ülkenin

(31) Daha fazla bilgi için bkz.:Selahattin Tuncer, a.g.e., s.23.

bazı kanuni limitler içerisinde, sanki vergiyi kendisi almış gibi, yabancı ülkede ödenen verginin mahsubuna imkan vermesidir. Verginin ödendiği yerdeki vergi oranı, ikamet edilen ülkedeki orandan az olduğu takdirde verginin tamamı mahsup edilir, ancak ikamet edilen ülkedeki vergi oranı yüksek ise bu takdirde oran fazlası için vergi uygulanır. Yabancı vergi oranı iç orana göre fazla ise ikamet edilen ülke herhangi bir vergi almaz. Toplam vergi yükü içteki ve dıştaki vergi oranlarına göre belirlenir.

Mahsub yöntemini uygulayan ülkeler kendi, normal vergi haklarını yatırımcının kaynak ülkede ödediği vergi kadar azaltırlar. Böylece kaynak ülke, vergi oranını, yatırımcı üzerinde herhangi bir ek vergi yükü uygulamaksızın yatırımcının ikamet ettiği ülkedeki vergi düzeyine değin yükseltebilir.

Ancak yerli ve yabancı ülke vergi otoritelerinin vergilenebilir gelirin tanımını farklı yapmalarından dolayı güçlükler doğabilir. Örneğin yatırımcının ikamet ettiği ülke, bir şirketin elde ettiği kârı, kaynak ülkeye göre daha dar anlamda yorumlayabilir, bu da amortisman uygulanması, yatırım indirimi vb.konuların farklı uygulanmasından doğabilir. Kaynak ülkenin kanuni vergi oranı ikamet edilen ülkenin vergi oranına göre düşük olmasına rağmen, kaynak ülkeye alınan verginin bir kısmının, diğer ülke tarafından mahsubuna izin verilmesi mümkündür. Mahsub yöntemini uygulayan devletler normal olarak sadece kâr payları için dışarıda ödenen verginin indirimini kabul ederler (32).

(32) Bu konudaki açıklamalar için bkz.:Manual, a.g.e., s.13-14.

Bu usulün uygulanması ilk kez 1918 yılında A.B.D.'de kabul edilen bir kanunla olmuş ve buradan diğer ülkelere yayılmıştır. Mahsub yöntemi, İngiltere, Batı Almanya, Kanada, Yunanistan, Hindistan, İsrail, Japonya, Meksika, Pakistan, Filipinler ve Türkiye gibi ülkelerde yaygın bir şekilde kullanılmaktadır.

Bu sistemi uygulayan ülkeler iç ve dış gelir vergilerini aynı şekilde düşünürken iç ve dış yatırımlar arasında tam bir notralizasyon gözlemlendiğini, böylece vergi politikasının ne yabancı yatırımları teşvik ettiğini ne de onun aleyhine durum yarattığını ileri sürmektedirler.

b- İki Taraflı Önleme Yöntemi Olarak Mahsub

Mahsub yöntemi karşılıklı vergi anlaşmalarında kullanıldığında, anlaşmaya taraf olan ülkelere her biri gelir vergisini uygular. Ancak ikamet edilen ülke, kaynak ülkede ödenmiş olan verginin, asıl ülkede ödeyeceği vergiden indirimini kabul eder. Anlaşmalar çoğunlukla hangi vergilerin bu yönteme tabi olduğunu belirler.

Mahsub yönteminde dışarıdaki yatırım üzerindeki vergi yükü, kaynak ülke vergi oranı, yerli ülkenin vergi oranını geçmediği sürece, ikamet edilen ülkedeki vergi yükü ile aynıdır (33).

Ancak, gelişen ülkelerdeki yatırımlar bakımından yabancı verginin mahsubunun en önemli sakıncası bu ülkede vergi hadlerinin düşük oluşunun veya bunlar tarafından sağ-

(33) Manual, a.g.e., s.14.

lanan özel vergi indirimlerinin yararlarının, bu yararın kendisi için sağlandığı yabancı yatırımcıya gitmeyip sermaye ihracatçısı ülkenin hazinesine akmasıdır (34).

C. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN ÖNLENMESİNE İLİŞKİN HÜKÜMLER

Türk Vergi Sisteminde çifte vergilendirmenin önlenmesi için vergilendirme yetkisini sınırlayıcı hükümlere yer verilmiştir.

1. Gelir Vergisi Kanununda

Gelir Vergisi Kanunu, gerçek kişilerde tam mükellefiyeti yani gerçek kişilerin Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergiye tabi tutulmalarını, ikamet ve belirli koşullarda uyruklu ilkesine bağlamıştır (GVK.md.3). Uyruklu ilkesine göre tam yükümlülüğün sözkonusu olabilmesi için, "Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adigeçen resmi daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşlarının yabancı ülkelerde gelir elde etmeleri gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanunumuzun üçüncü maddesinin ikinci bendine göre, "bu gibi gelirlerden, buldukları ülkelerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla Gelir Vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, sözkonusu kazanç ve iratları üzerinden ayrıca

(34) Zühtü Yücelik, Teoman Yayın, a.g.e., s.100.

vergilendirilmezler". Gelir Vergisi Kanunu bu hükmü ile elde ettiği vergilendirmeyi önlemek için "istisna yöntemi"ni kabul etmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 6.maddesi, Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin dar yükümlülüğe tabi olduklarını, bunların sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden vergilendirileceklerini belirtmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 123.maddesi, çifte vergilendirmeyi önlemek için mahsup yöntemini kabul etmiştir. Bu maddeye göre, "tam mükellefiyete tabi mükelleflerin yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan mahallinde ödedikleri benzeri vergiler, Türkiye'de tarh edilen Gelir Vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirilir. Birinci fıkra hükmünce indirilecek miktar Gelir Vergisinin yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından fazla olduğu takdirde, aradaki fark nazara alınmaz. Gelir Vergisinin yabancı memlekette elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmı, bunların gelire olan nispeti üzerinden hesaplanır".

Dar yükümlülere, Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan kurumlar ve kurumlar dışında kalan tüzel kişilere ödenen kâr paylarından ve menkul sermaye iratlarından % 20 oranında vergi kesintisi yapılmasını hükme bağlamıştır (GVK.md.105, bent 5). Bu oranın diğer vergi kesintisi oranlarına göre düşük tutulmasının nedeni de bu gelirlerin yabancı ülkelerde yeniden vergilendirileceği varsayımı-

dır (35). Diğer ülkelerde ise bu oranlar daha yüksek olup, örneğin, Avusturya'da % 27.5, Norveç'te % 23'tür (36).

2. Kurumlar Vergisi Kanununda

Kurumlar Vergisi Kanununun 9.maddesine göre, "kanuni merkezi veya iş merkezi Türkiye'de bulunan kurumlar bu verginin tam yükümlüleridir". Kanuni ve iş merkezleri her ikisinde Türkiye dışında olan kurumlar ise bu verginin dar yükümlüleri olup, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler (KVK., m.11).

Kurumlar Vergisi Kanunu da çifte vergilendirmenin önlenmesi için "mahsub yöntemi"ni kabul etmiştir. Yabancı ülkelerde elde edilen ve Türkiye'de genel sonuç hesaplarına geçirilen kazançlardan yabancı ülkelerde ödenen benzeri vergiler, Türkiye'de tarh edilen kurumlar vergisinden indirilebilir. Ancak indirilecek miktar, yabancı ülkelerde elde edilen kazançlara Kurumlar Vergisi Kanununun 25.maddesindeki oranların uygulanmasıyla bulunacak miktardan fazla olmayacağı hükme bağlamıştır (KVK.md.23).

3. Veraset ve İntikal Vergisi Kanununda

Veraset ve İntikal Vergisi Kanununa göre, "Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset tarikiyle veya ne şekilde olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer bir şahı-

(35) Nami Çağan, a.g.e., s.218.

(36) Bkz.: Model Double Taxation on Income and Capital, OECD, Paris, 1977, s.98.

sa intikali Veraset ve İntikal Vergisine tabidir. Bu vergi, Türk uyruğunda bulunan şahısların dış ülkelerde aynı yollar-
dan iktisabedecekleri mallara da şamildir" (VİVK., md.1/1,2).
Bu hükümlerle Veraset ve İntikal Vergisi bakımından bir yan-
dan "uyrukluk", diğer yandan da Türkiye'de bulunan mallar
bakımından malların bulunduğu yerde (source veya situs)
vergilendirilmesi ilkeleri benimsenmiştir. Buna karşılık
kanuna "Türkiye Cumhuriyeti uyruğundaki bir şahsın Türkiye
hudutları dışında bulunan malını veraset yoluyla veya diğer
şekilde ivazsız bir tarzda iktisabeden ve Türkiye'de ikamet-
gahı olmayan yabancı şahıslar bu vergi ile mükellef tutula-
maz" hükmü konmuştur (VİVK., m.1/3). Bu hükümle kanunların
mülkiyeti ilkesine uyulmuştur.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 12.maddesinin
c bendine göre, "Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde olan kişi-
lerin yabancı ülkelerde bulunan mallarından o ülkelerde alı-
nan Veraset ve İntikal Vergileri, Türkiye'de beyannamede
gösterilen malların değerinden indirilir". Bu hükümle yurt
dışında ödenen verginin "matrahtan indirilmesi yöntemi" kabul
edilmiş olmaktadır. Bu yöntem çifte vergilendirmenin yükünü
sadece bir ölçüde hafifletmektedir.

Öte yandan, Türkiye'nin Gümrük ve Ticaret Genel
Anlaşması'na katılması ve Avrupa Topluluğu ile yaptığı or-
taklık anlaşmaları nedeniyle, Türk Vergi Sisteminde dolaylı
vergiler alanında "varış ülkesinde vergilendirme ilkesi"ne
uygun hükümler vardır. Bu hükümler Türkiye'nin ticaret yap-
tığı ülkelerle ilişkilerinde meydana gelebilecek ekonomik an-
lamda çifte vergilendirmeyi önlemeye yöneliktir (37).

(37) Daha fazla bilgi için bkz.:Nami Çağan, a.g.e., s.220.

İKİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARI

I. ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARININ ULUSLARARASI VERGİ HUKUKUNDAKİ YERİ, TANIMI, AMAÇLARI, YAPILMA NEDENLERİ VE KONUSU

A. ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARININ ULUSLARARASI VERGİ HUKUKUNDAKİ YERİ

Uluslararası vergi anlaşmazlıklarının uluslararası vergi hukukundaki yerini belirlemeden önce uluslararası vergi hukukunun doğuş nedenlerini kısaca inceleyelim (38).

Devletler Hukuku ile Uluslararası Vergi Hukuku arasında yapısal bir ilişki vardır. Daha başka bir deyişle Uluslararası Vergi Hukuku, Devletler Hukukunun iki ayrı dalı olan, devletle kişiler arasındaki ilişkileri düzenleyen devletler özel hukuku ile devletle devlet arasındaki ilişkileri düzenleyen devletler genel hukukunun ve vergi hukukunun karışımından doğmuştur.

Devletler özel hukuku alanına giren ilişkilerin önemli bir bölümü, her devlet bakımından vergiyi doğuran olay ve

(38) Bu konu hakkındaki açıklamalar için bkz.: Selahattin Tuncer, "Milletlerarası Vergi Hukuku", İktisat ve Maliye, C.XX, Sayı:6, 6 Eylül 1973, s.218-220. Akif Erginay, Vergi Hukuku, Sevinç Matbaası, Ankara, 1982, s.22-23; İlhan Özer, "Milletlerarası Vergi Hukuku", Türkiye İktisat Gazetesi, No:973, (24 Şubat 1972), s.4-7.

ilişkiler olmaktadır. Özellikle 19.yüzyıldan sonra uluslararası alanda yatırım, borçlanma, ithalat, ihracat, turizm vb.vergisel ilişkilerin artması, devletlerin uluslararası alanda vergilendirme yetkilerinin çatışmalarına neden olarak, çifte vergilendirme ve diğer bazı sorunların çıkmasına neden olmuştur. İşte, özellikle bu dönemde devletler arasındaki vergisel ilişkileri düzenlemek ve oluşan sorunları çözmek açısından, devletler özel hukukunun kuralları yetersiz kalmış, bunları düzenleyecek ayrı bir hukuk dalına gereksinim duyulmaya başlanmıştır.

Devletlerin, aynı dönemde, uluslararası alanda ortaya çıkan bu sakıncaları önlemek için ikili vergi anlaşmalarına başvurmaları nedeniyle, asıl konusu, devletlerarası anlaşmalar olan, devletler genel hukukunun konuları arasında vergi anlaşmalarının önemli bir yer tutmasına neden olmuştur.

Devletlerarası genel hukukunun, konusunu oluşturan bu uluslararası anlaşmalar özellikle vergi anlaşmaları devletlerin vergilendirme yetkilerini kısmen sınırlandırmaktadır. Zira bu vergi anlaşmaları çoğu kez kanun gücünde oldukları için, vergi kanunlarının yerini almakta ve onları değiştirebilmektedir. Bu açıdan, vergi hukuku ile devletler hukuku arasında yakın bir ilişki vardır.

İşte, devletler hukuku ile vergi hukuku arasındaki bu yapısal ilişki ve bağlantıların sonunda uluslararası vergi hukuku (International tax law) adı verilen yeni bir hukuk dalı doğmuş ve gelişmiştir.

Uluslararası vergi hukuku; iki veya daha fazla devleti ilgilendiren vergi ve vergiden doğan ilişkileri düzenleyen ve bu amaçla devletler hukuku ilkelerine göre gerekli anlaşmaları sağlayan, kuralları inceleyen vergi hukuku dalına denir (39).

Tanımdan da görüldüğü gibi, uluslararası vergi ilişkileri ve bunları düzenleyen uluslararası vergi anlaşmaları, uluslararası vergi hukukunun temel konusunu oluşturmaktadır.

B. VERGİ ANLAŞMALARININ TANIMI VE AMAÇLARI

Çok çeşitli şekillerde tanımı yapılan "uluslararası vergi anlaşmaları" deyimini, uluslararası çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla ülkeler arasında yapılan anlaşmalar için kullanılmaktadır. Bu anlaşmalara genellikle uluslararası çifte vergilendirmeyi önleyici anlaşmalarda denmekte ise de bunların çifte vergilendirmeyi giderici özelliğinin yanında diğer hükümleri de kapsamı bakımından daha çok bu anlaşmaların vergi anlaşmaları olarak isimlendirildiği görülmektedir.

Vergi anlaşmaları "iki veya daha fazla devletin kendi aralarında aynı gelir veya servet veya anlaşmanın ilgili bulunduğu diğer vergi konuları üzerinde önce çifte vergilendirmeyi önlemek, sonra da ortadan kaldırmak amacıyla karşılıklı kabul ve anlaşmaya dayalı olarak **yapılan** anlaşmalardır" (40).

(39) Selahattin Tuncer, a.g.m., s.219-220.

(40) Selahattin Tuncer, "Milletlerarası Vergi Anlaşmaları", İktisat ve Maliye, C.XX, Sayı:7, Ekim 1973 , s.256.

Verilen bu tanım, vergi anlaşmalarının temel özelliğini çifte vergilendirmeyi önlemek şeklinde açıklamaktadır.

Ancak bu amaçla yapılan anlaşmalarda, genellikle devletlerin mali idareleri arasında işbirliğine ve karşılıklı bilgi alışverişine ilişkin hükümler de vardır. Vergi anlaşmalarına konulan bilgi alışverişine ilişkin hükümler devletler yönünden, karşılıklı olarak vergilendirme ile ilgili belgeleri talep hakkı ve bu çeşit bilgileri verme zorunluluğu doğurur. Bu yolla, çok uluslu şirketlerin uluslararası alanda serbest rekabetin işlemesine engel olmalarına karşı, devletler arasında etkin ve geniş kapsamlı bir bilgi alışverişi yapılması sağlanmaya ve uluslararası vergi kaçakçılığı önlenmeye çalışılır.

Dar kapsamlı olan bu tanım yanında vergi anlaşmaları günümüzde daha geniş kapsamlı olarak düşünülmektedir. Çifte vergilendirmenin ve bilgi alışverişine ilişkin zorlayıcı hükümlerle vergi kaçakçılığının önlenmesinden başka, özellikle ekonomik birleşmeler (topluluklar), sınırların sermaye ve işgücüne tam anlamıyla açılabilmesi için kurumlar ve gelir vergilerinin bir örnek hale getirilmesi yolunda çalışmalar yapılmaktadır. Bu tür çalışmaların sonucunda ortaya çıkacak anlaşmalarda vergi anlaşması niteliğinde olacaktır (41). Çünkü, bu tür anlaşmalarla devletler vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaktadırlar (42). Uluslararası yapılan vergi anlaşmalarının varlığı kadar, bu an-

(41) Karşı görüş için bkz.: Selahattin Tuncer, a.g.e., s. 168.

(42) Nami Çağan, a.g.e., s.222; Necmi Karakullukçu, "Milletlerarası Vergi Anlaşmaları", Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı No:149, Damga Matbaası, Ankara, 1971, s.5.

laşmalarda kabul edilen vergilendirme esaslarının da benzerliği önemlidir. Gerçekten de, bu tür anlaşmaların asıl amacı uluslararası bir vergi sisteminin yaratılmasıdır. Bu amaçla, gerek Birleşmiş Milletler gerekse OECD örgütü bu yönde örnek anlaşma projeleri hazırlamışlar ve bu sonucu, uzun vadede ulaşılması gereken bir hedef olarak belirlemişlerdir.

C. ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARININ YAPILMA NEDENLERİ

1. Vergi Mahsubu Yöntemine Rağmen Vergi Anlaşmalarının Yapılma Nedeni

Devletlerin vergilendirme usullerini, bizim vergi mevzuatımızda olduğu gibi, tek taraflı olarak dışarıda ödenen verginin ülkede ödenen vergiden mahsubunu kabul etmesi, uluslararası çifte vergilendirmeyi belirli bir ölçüde önlemekle beraber, bu sorunu tamamen çözümlenecek bir nitelik taşımamaktadır (43). Gerçekten tek taraflı mahsub yöntemi, iki ülkeyi ilgilendiren gelirin vergilendirmesinde vergileme hakkının adil bir şekilde paylaşılmasına imkan vermediği gibi, diğer ülkelerin farklı mahsub usullerini uygulaması veya hiç bir mahsubu kabul etmemesi, veya vergileme hükümlerindeki farklılık nedeniyle çifte vergilemeyi önlemeye yeterli olamadığı görülmektedir. Bu nedenle uluslararası çifte vergilendirmenin kaldırılması konusunda vergi anlaşması yapılması zorunluluğu doğmuştur (44).

(43) Tek taraflı vergi mahsubu hakkında daha fazla bilgi için bkz.: Bu çalışmanın I. Bölümünün III/B kısmı, s. 24.

(44) Toper Çağlayan, a.g.m., s.22.

Tek taraflı olarak öngörülen önlemlerin yetersizliği ülkelerin vergi tarhı, maliye politikaları, gelir gereksinimleri ve vergileme hakkına ait düşüncelerinden ileri gelmektedir. Bu farklılıklar ülkelerin yabancı yatırımlara yaklaşım şekillerini değiştirmektedir. Vergi sistemlerindeki karmaşıklığın, vergi türlerinin ve oranlarının artışı da bu durumu körüklemiştir. Vergi anlaşmaları ise, çok sayıdaki gelir kavramları arasındaki farklılıkları gidermek ve vergileme hakkını tek bir ülkeye vermek veya geliri iki devlet arasında bölüştürerek sorunların büyük bir kısmını çözebilir (45).

2. Diğer Nedenler

Ülkeleri vergi anlaşmaları yapmaya zorlayan diğer nedenler aşağıdaki şekilde sıralanabilir (46):

- Devletleri çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalamaya çok değişik nedenler yöneltir. Bunların arasında ekonomik nitelik taşıyanlar en önemli olanlarıdır. Daha öncede belirttiğimiz gibi, sermaye ve işgücünün akışkanlığını önleyen faktörlerin başında çifte vergilendirme gelmektedir. Vergi anlaşmaları yoluyla çifte vergilendirmenin önlenip, sermaye ve işgücü akışkanlığının sağlanması, hem sermaye ihraç eden, hem de sermaye ithal eden ülkeler yararına olmaktadır. Böylece ülkeler, sermaye ve işgücünün uluslararası akımını önleyici engellerden birini ortadan kaldırarak

(45) Tax Treaties Between Developed And Developing Countries, United Nations, E/4614 ST/ECA/110, New York, 1969, s.37.

(46) Bu konu hakkındaki açıklamalar için bkz.: Toper Çağlayan, a.g.m., s.19-20; Nami Çağan, a.g.e., s.22; Selahattin Tuncer, a.g.e., s.38.

kendi çıkarları açısından ekonomik bir amacı gerçekleştirmiş olmaktadırlar.

- Gerçekten vergi anlaşmaları günümüzde uluslararası ekonomik ilişkilerin geliştirilmesi, önceden saptanmış üst ekonomik tercihlerin realize edilmesine yardımcı olan uluslararası akdi bir araçtır. Bu türde bir politikanın saptanması halinde, (belirli ülkelerle dış ilişkilerin geliştirilmesi, ülkenin iş, emek, sermaye ve tekniğinin bu ülkelere aktarılması veya bu ülkelere teknik yardım yapılması, koşullara göre uluslararası sermaye piyasası ile ilişkilerde sermaye ihraç ve ithal olanaklarından yararlanma vb.) bu politikaların izlenebilmesi, ilgili ülkelerle vergi anlaşmaları yapılmasını gerektirir. Aksi halde, bu konuda saptanan ekonomi politikasının yürütülmesinde, kısa sürede zorluklar belirir ve amaca varılması olanağı kalmaz. Vergi anlaşması yapılmış olması, bir güven sağlaması bakımından yatırımların yöneleceği ülkeleri belirleyen bir öğedir.

- Uluslararası vergi anlaşmalarının mali yönü üzerinde dikkatle durulması gereken bir konudur. Çünkü her vergi anlaşması bir bakıma vergi gelirlerinden yoksun kalma anlamına da gelebilmektedir. Bu nedenle devletlerin vergi anlaşmasına girerken, bu anlaşmadan sağlayacağı kâr ve zararları dikkatle gözönüne alarak, yarar ve çıkarlarını en yüksek düzeye ulaştırması, kayıp ve zararlarını da en düşük düzeye indirmesi gerekmektedir. Böylece devletler çatışma konusu olan gelir, kazanç ve servetlerinin iki ülke arasında çifte vergilendirilmesini önlerken mali bir takım amaçlara da ulaşmak istemektedirler.

D. ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARININ KONUSU

Uluslararası vergi anlaşmaları, dar ve geniş olmak üzere iki şekilde ele alınabilir. Vergi anlaşmalarının dar anlamda kabul edilmesi durumunda, konu vergi ve vergi ile ilgili sorunlardır. Bu sorunların başlıcası bir vergi veya vergiler grubunda çifte vergilemeyi önlemeyi ve kaldırmayı öngören önlemlerdir. Geniş anlamdaki vergi anlaşmalarının konusuna ise yukarıda belirttiklerimizin yanısıra, ulaştırma alanında da yardım sağlanması gibi, sonuçta vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasına yol açacak diğer konular da girmektedir.

Çifte vergilendirmeye ilişkin anlaşmaların kapsamına genellikle dört tür vergi girmektedir. Bunlardan ilk ikisi gelir ve servet diğerleri ise emlak ve veraset vergileridir.

Bu anlaşmalarda genellikle, ticari kazançların, temettü faiz, telif hakkı, gibi yatırım gelirlerinin, maaşlar, ücretler, serbest meslek kazançlarının, eğitim ve öğretim amacıyla yurt dışına gönderilen öğretim üyesi, öğrenciler, sporcular ve sanatkarların, büyük elçi, konsolos vb. kişilerin ve deniz, kara, hava ulaştırma kurumlarının nasıl vergilendirileceğine, bu amaçla vergileme hakkına kimin sahip olacağına veya vergilendirme hakkının nasıl paylaşılacağına ilişkin hükümlerin yanısıra bilgi alışverişi ve idari yardımlaşmanın nasıl yapılacağına ve ayırım yapılmamasına ilişkin bir takım hükümler de yer almaktadır.

Bu anlaşmalar, daha sonra model anlaşma tasarılarının incelenmesi sırasında da göreceğimiz gibi, isimleri çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması olmasına rağmen, çifte vergilendirmeyi önleyici tekniklerden daha çok, iki ülke arasında vergilendirme hakkının nasıl paylaşılacağına ilişkin hükümleri kapsamaktadırlar (47). Ancak çifte vergilendirmenin önlenmesi sadece anlaşma metni ile olmamakta çoğu kez devletler kendi iç mevzuatlarında aldıkları idari önlemlerle tek taraflı olarak uygulamayı istenilen amaca yöneltmektedirler (48).

II. ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEMeye DÖNÜK ÇALIŞMALARIN TARİHÇESİ

Uluslararası çifte vergilendirmenin sermaye ve işgücü üzerindeki olumsuz etkilerinin giderilmesi gereği XIX.yy. sonlarından itibaren hissedilmeye başlanmıştır. Bu amaçla başlangıçta sermaye ihracatçısı ülkeler vergi kanunlarına, çifte vergilendirmenin etkisini azaltmak veya ortadan kaldırmak için bir takım hükümler koymakla yetinmişlerdir. Ancak zamanla vergi sistemlerinin daha kompleks hal alması ve vergi oranlarının eskiye göre daha fazla yükselmesiyle tek taraflı kanun tedbirlerin çifte vergilemeyi önlemeye yeterli olmadığı görülmüş, çatışan vergilendirme haklarının ancak yapılacak ikili vergi anlaşmalarıyla önlenebileceği fikri yerleşmeye başlamış ve bu dönemden sonra ülkeler arasında ikili vergi anlaşmaları yapılmaya başlanmıştır.

(47) Nazif Kocayusufpaşaoğlu, a.g.m., s.103.

(48) Selahattin Tuncer, a.g.e., s.40.

Ancak ilk uluslararası vergi anlaşmasının hangi tarihte ve kimler arasında yapıldığı hakkında yazarlar arasında tam bir fikir birliği yoktur (49).

Ancak o dönemde yapılan vergi anlaşmaları, esas itibariyle ayrı ayrı prensipler dahilinde hazırlanan ve her ülkenin pazarlık gücü neticesinde ortaya çıkardığı anlaşmalar şeklindedir (50).

Bu nedenle yapılan anlaşmalarda, gerek tekdüzeliğin sağlanması gerekse anlaşmaların yapılmasını kolaylaştırmak ve bu anlaşmaları teşvik etmek için, bir anlaşma modelinin hazırlanması gerektiği konusunda bazı fikirler ileri sürülmeye başlanmıştır. Özellikle o dönemde Uluslararası Ticaret Odası, bu tür bir model anlaşma tasarısının hazırlanabilmesi için dikkate değer katkılarda bulunmuştur.

Bu amaçla ilk çalışmalar "Milletler Cemiyeti" (Cemiyet-i Akvam) (51) tarafından başlatılmıştır. Bu çalışmalar halen "Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü"nde "Birleşmiş Milletler" de ve bölgesel ferumlarda devam etmekte ve sonuçları karşılıklı vergi anlaşmaları için yaratılan modeller şeklinde somut bir biçimde ortaya çıkmaktadır (52). Bu

(49) İlk Vergi Anlaşmasının Fransa ile Belçika arasında 1843 yılında vergisel açıdan karşılıklı bilgi akımı amacı ile imzalandığı belirtilmektedir. Bkz.: Akif Erginay, a.g.e., s.18. Başka bir araştırmada ise, ilk uluslararası vergi anlaşmasının 1849 yılında Avusturya ile Prusya arasında imzalandığı belirtilmektedir. Bkz.: Zühtü Yücelik, Teoman Yayın, a.g.e., s.88. Bir diğer araştırmada ise, ilk vergi anlaşmasının 1872 tarihinde, Veraset Vergisi konusunda, İngiltere ve İsviçre arasında yapıldığı belirtilmektedir. Bkz.: Selahattin Tuncer, a.g.e., s.41.

(50) Nazif Kocayusufpaşaoğlu, a.g.m., s.96.

(51) Örgüt 10-1-1920'de Paris Barış Konferansıyla Kurulmuş, 1945 yılında Birleşmiş Milletler Teşkilatının kurulmasıyla ortadan kalkmıştır.

(52) Manual, a.g.e., s.16.

güne değin bu konuda yapılan çalışmalar kronolojik olarak şu şekilde sıralanabilir.

A. KARŞILIKLI VERGİ ANLAŞMALARI İÇİN 1928 MODELİ

Uluslararası Çifte Vergilendirme konusunda ilk ciddi çalışmalara 1920'de Brüksel'de "Uluslararası Maliye Konferansı" ile başlamış, burada oluşan görüş doğrultusunda Milletler Cemiyeti'ne yapılan başvuru üzerine bu kuruluş "Mali Komitesi" aracılığı ile 1921 yılında, ABD, İtalya, İngiltere ve Hollandalı dört iktisatçıdan oluşan bir gruptan "Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Ekonomik Yönleri" konusunda çalışmalar yaparak bir etüd hazırlamasını istemiştir. Daha sonra 1922 yılında, Maliye Komitesi, yüksek düzeyde yedi vergi uzmanını, "Uluslararası Vergi kaybı ve Çifte Vergilendirmenin İdari ve Tatbiki Yönleri" ile ilgili bir çalışmaya davet etmiş, 1927 yılına kadar diğer ülkelerden de katılanlarla sayısı 13'e yükselen grup, 1923-1927 dönemi çalışmaları sonucunda, "Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vasıtasız Vergilerin belli konularında çifte vergilemeyi Önleme İkili Anlaşması", "Veraset ve İntikal Vergisinde Çifte Vergilemeyi Önleme İkili Anlaşması", "Vergilemenin Belli Hususlarına İlişkin İdari Yardımlaşma İkili Anlaşması" ve "Vergilerin tahsili hususunda adli yardımlaşma ikili anlaşması" adlı tasarılar hazırlanmıştır (53).

(53) United Nations Model, Between Developed and Developing Countries, ST/ESA/102, United Nations, New York, 1980, s.6.

Gelir ve servet üzerinden alınan vergilerde çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin olarak 1928 yılında hazırlanan bu rapor teorik olarak vergileme hakkını kaynak ülkeye bırakmaktaydı. Ancak bu hak büyük bunalımı izleyen dönemdeki uluslararası özel sermaye akımı tarafından sınırlandırılmıştır. Çünkü o dönemde sermaye ithal eden ülkelerdeki yabancı yatırımlar büyük ölçüde portföy yatırımları şeklindeydi; tasarıda ise bu yatırımlardan elde edilen gelirlerin vergilendirme hakkı, yatırımcının ikamet ettiği ülkeye verilmişti. Dolayısıyla doğrudan yatırım şeklinde gelen yabancı sermaye çok az olduğundan "işyeri esası"na göre kaynak ülke tarafından vergilendirme mümkün olmuyordu (54).

Söz konusu tasarılar bunlara ilişkin yorumlarıyla birlikte Milletler Cemiyetine üye olan ve olmayan ülkelere dağıtılarak, bu tasarıların "Uzmanlar Genel Toplantısı"nda tartışılması amacıyla temsilciler gönderilmesini istemiştir. Toplantı 27 ülke temsilcinin katılımıyla 1928 de Cenevre'de yapılmış ve belirtilen uzmanların tavsiyesi üzerine Milletler Cemiyetinde daimi nitelikli bir "Mali Komite" oluşturulmuş, söz konusu anlaşma tasarıları kabul edilmiştir (55).

B. VERGİLENDİRME AMAÇLARI İÇİN İŞ GELİRLERİNİN TAHSİSİNE İLİŞKİN 1936 ANLAŞMA TASARISI

1920'li yılların sonlarından 1930'lu yılların başlarına değin yapılan toplantılarda, Milletler Cemiyetinin mali komitesi, birden çok ülkede sürdürülen ticari faaliyetlerden

(54) Manual, a.g.e., s.16-17.

(55) ...

elde edilen gelirleri vergileme bakımından bölüşümüne ilişkin kurallara ağırlık vermiş ve aynı konuda 1933 yılında birde tasarı hazırlamıştır.

Milletler Cemiyetince resmen onaylanmakla birlikte yeniden gözden geçirilen 1935 tasarısı ortaya koyduğu konular itibariyle önemlidir. Anlaşma tasarısı ticari kazancın tanımını yapmaya çalışmış ve kâr payları ile faizler dışında kalan gelir unsurlarını iş kazancı olarak kabul etmiştir.

C. İKİ TARAFLI VERGİ ANLAŞMALARINA İLİŞKİN 1943 MEKSİKA MODELİ

Milletler Cemiyetinin 1940 yılında yapılan oturumunda Mali Komiteye 1928 modelinde yer alan dolaysız vergilerdeki çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin hususların teknolojik gelişmeler, uluslararası ticaret ve yatırım alanında ortaya çıkan yeni eğilimler ve sorunlar karşısında yeniden gözden geçirilmesi istenmiş ve 1928 yılında hazırlanmış anlaşma modelleri ile, 1935 yılında "Uzmanlar Genel Toplantısı"nda son şekli verilmiş olan Model Tasarısının konsolidasyonuna gidilmiştir.

Buradaki çalışma sonuçları, 1940 ve 1943'te Meksika'da yapılan ABD ve bazı Güney Amerika Ülkelerinin (Kanada, Bolivya, Peru, Uruguay ve Venezuela) katıldığı, "Bölgesel Vergi Konferansı"nda incelenmiş ve Gelir Üzerinden alınan vergilerde, Veraset ve İntikal Vergilerinde Çifte Vergilemeyi önlemeye ilişkin ikili anlaşma modelleri ile

vasıtasız vergilerin tahakkuk ve tahsili konusunda karşılıklı idari yardımlaşmanın sağlanmasına ilişkin ikili anlaşma modeli adlarıyla üç anlaşma modeli ve bunlara uyan üç protokol kabul edilmiştir.

1943 Meksika modelinin en önemli özelliği gelişmekte olan ülkelerin özel sorunlarını ele almasıdır. Bu toplantıda sermaye ihracatçısı ve sermaye ithalatçısı ülkeler kâr paylarının ve faizlerin ikamet edilen ülkeye mi yoksa kaynak ülkeye mi ait olması gerektiği konusunda çeşitli fikirler ileri sürülmüştür.

D. İKİ TARAFLI VERGİ ANLAŞMALARINA İLİŞKİN 1946 LONDRA MODELİ

Milletler Cemiyetinin Mali Komitesinin 1946'da Londra'da tertiplemediği 10. toplantıda, "Meksika ikili Vergi Anlaşma Modelleri" incelenerek bunların 1928 Anlaşma Modellerinden fazla bir farklılık içermediği belirtilmiş, ayrıca asıl önemlisi, Meksika ve Londra çalışmalarının sermaye ihraç ve ithal eden (gelişmiş ve az gelişmiş) çok sayıda ülkeye ait uzman ve idarecinin dengeli katılımı ile yeniden incelenip geliştirilebileceği görüşü oluşturulmuştur. Londra toplantısında Meksika modelinin metnine ilişkin değişmeler yanında bazı madde hükümleri daha kesin hale getirilmiştir. Mali Komitenin gözlemlerine göre, bu dönemde oluşturulan Londra Model anlaşması ile Meksika Model Anlaşması arasındaki fark faiz kâr payı ve gayri maddi hak bedellerinin vergilendirilmesine ilişkin olup diğer bakımlardan aralarında pek fark

yoktur (56). Ayrıca Komite 1943 Model Anlaşmasında içerilen koşulların bazı ülkeler için, örneğin, Latin Amerika ülkeleri için daha cazip olabileceğinin farkında olduklarını belirtmiştir.

Dünya Avukatlar Birliğinin "Uluslararası Hukuk" konusunda Manila'da yapılan konferansında ileri sürülen bir görüşe göre ise Londra Model anlaşması, gelirin elde edildiği ülkenin vergilendirme hakkını sınırlandırarak gelişmiş ülkelere, gelişmekte olan ülkelere doğru sermaye akımını teşvik etmeye çalışmıştır.

Bu aşamada Milletler Cemiyetinin çalışmaları Birleşmiş Milletler Teşkilatınca devralınmıştır.

E. OECD İÇİNDE ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN ÖNLENMESİNE İLİŞKİN ÇALIŞMALAR

OECD'nin 1955 yılında aldığı tavsiye kararına değin çifte vergilendirmeyi önlemeye dönük iki taraflı anlaşmalar veya tek taraflı önlemlerle önemli ilerlemeler kaydedilmiştir. 1955 yılına değin şimdi OECD üyesi olan ülkeler arasında 56 karşılıklı anlaşma imzalanmıştır ki, bu sayı 1939 yılında 20'dir. O dönemde bu anlaşmalar içindeki uyum bir dereceye kadar sağlanmıştı, bunun ise Milletler Cemiyetince yapılan çalışmalar sayesinde sağlandığı söylenebilir.

(56) Londra ve Meksika Modellerinin Karşılaştırılması hakkında daha fazla bilgi için bkz.: J. Van Den Tempel, Relief From Double Taxation, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1967.

Ancak şurası da bir gerçektir ki, Milletler Cemiyetince yapılan çalışmaların sonucunda ortaya çıkan 1928, 1943 ve 1946 model anlaşma tasarıları bir takım boşluklar ve prensip hataları içerdiklerinden dolayı üye devletlerin tam ve toplu bir iştirakini sağlayamamıştır.

Ayrıca, savaş sonrası dönemde **OEBC** üyesi ülkeler arasında gittikçe sıklaşan ekonomik ilişkilerle, ekonomik işbirliğine doğru gelişmeler, bu ülkeleri, çifte vergilendirme konularının çözüme kavuşturulmasında kullanılan uygulamaların yeni baştan gözden geçirilmesine ve uluslararası vergi hukuku konusunda yeni bir anlayış birliğine ve birlikte hareket tarzına varabilmek için, yeni yöntemlerin kabulüne zorlamıştır. Bunun üzerine, üye ülkeler arasında iki taraflı anlaşmalarda yer alacak prensipleri, kaideleri yeknesaklaştıracak ve taraflarca aynı şekilde yorumlanıp, uygulanacak bir örnek anlaşma tasarısı meydana getirmek zorunluluğu kendini hissettirmiştir.

OEBC Konseyinin, çifte vergileme konusunda 25 Şubat 1955 tarihli ilk tavsiyesi uyarınca Mart 1956'da "OECD Mali Komitesi" kurulmuştur. 1958 yılında bu komiteden Gelir ve Servet Vergilerinde çifte vergilendirmeyi önlemeye ilişkin anlaşma tasarıları hazırlaması ve bunların uygulanması konusunda somut önerilerde bulunması istenmiştir.

OEBC Mali Komitesi, 1958-1961 yılları arasında, "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlığı ile yayımlanan dört ayrı rapor hazırlanmıştır. Ayrıca komite 25 maddeden ibaret bir anlaşma taslağıda hazırlayarak OECD konseyine sunmuştur.

OECC'nin 1961'de OECD'ye dönüşmesinden sonra fonksiyonu ve geçerliliği kabul edilen Mali Komite, daha önceden hazırlanan 25 maddelik Anlaşma Taslağına altı madde daha ekleyerek tamamlamış ve son olarak gözden geçirerek OECD Konseyine "Anlaşma Taslağı Raporu" olarak sunmuştur. Sunulan bu taslak, 1963 yılında Gelir ve Servet Vergilerinde çifte Vergileme Anlaşma taslağı ismiyle, raporla birlikte yayımlanmıştır.

1963'te OECD, üye ülkeler arasındaki çifte vergilendirmeyi önleme çalışmalarının, periyodik nitelikli gelir ve servet vergilerinin dışına taşması gereğini duyarak, Mali Komite'den, Veraset ve İntikal Vergilerinde en çok rastlanan çifte vergilemeye ilişkin sorunların çözümüne esas teşkil edecek bir anlaşma tasarısı üzerinde çalışmasını istemiştir. Yapılan çalışmalar sonucunda ortaya çıkan rapor "Veraset ve İntikal Vergilerinde Çifte Vergilemeyi Önlemeye İlişkin Anlaşma Tasarısı" adıyla 1966 yılında yayımlanmıştır.

1967'de Mali Komite, 1963 Modelini yeniden gözden geçirmiştir. Bu yeniden gözden geçirme, uluslararası mali ilişkilerle, vergi sistemlerindeki değişiklikleri ve işletmelerce geliştirilen uluslararası kompleks organizasyon biçimlerini araştırmanın yanısıra üye ülkelerin anlaşmalar çerçevesindeki görüşmelerle edindikleri deneyimleri de irdeleme amacını taşıyordu. Bu çalışma 1977 yılında Gelir ve Servet üzerinden alınan vergilerde çifte vergilemeyi önleme anlaşma modelinin yayınlamasıyla sonuçlanmıştır.

OECD konseyi, Mali İşler Komitesinin (Committee on Fiscal Affairs) (57) önerisi üzerine, üye ülke hükümetlerinden anlaşma modelleri uyarınca düzenlemiş oldukları sözleşmeleri günün koşullarına uyacak şekilde geliştirmelerini istemiş, henüz herhangi bir anlaşma yapmamış ülkelere de anlaşmalar doğrultusunda vergi anlaşması yapma gayretlerini devam ettirmelerini önermiştir. Konsey, üye ülkelerden ayrıca, anlaşma modeli ilkelerine göre aralarında "çok taraflı" vergi anlaşmaları düzenleyebilme imkanlarını araştırmalarını da istemiştir.

F. BİRLEŞMİŞ MİLLETLER TEŞKİLATI TARAFINDAN YAPILAN ÇALIŞMALAR (58)

Birleşmiş Milletler Teşkilatı kuruluşundan hemen sonra, çifte vergileme ve vergi anlaşmaları konusunda çalışmalar yapmağa başlamıştır. Birleşmiş Milletler Teşkilatının İktisadi İşler Komitesine bağlı olan Mali Bölümü (Department of Economic Affairs Fiscal Division) 1947 yılında almış olduğu bir kararla bir belge niteliğinde olan vergi anlaşmalarının yayımlamaya başlamıştır. Ancak 1950-1958 yılları arasında Birleşmiş Milletler Teşkilatı tarafından yapılmış olan çalışmaların çifte vergilendirme ve vergi anlaşmaları ile dolaylı bir ilgisi olup bugün için geçerliliklerini tamamen yitirmişlerdir.

(57) OECD Mali Komitesinin adı 1977'de Mali İşler Komitesi olarak değiştirilmiştir.

(58) Bu konu hakkındaki açıklamalar için bkz.:United Nations Model, a.g.e., s.1-15; Selahattin Tuncer, a.g.e., s.43.

Bu arada Birleşmiş Milletler Teşkilatı; geliştirmekte olan ülkelere oluşturan üye sayısının devamlı olarak artması ve fonksiyonunun bir kısmını bu ülkelere sermaye akımına arttırmaya yönelik faaliyetlerin teşkil etmesi nedenleriyle, 1960 ortalarında çifte vergilendirme olayına yeniden ilgi duymaya başlanmıştır.

"Birleşmiş Milletler Genel Kurulu", "Ekonomik ve Sosyal Konseyi" ve "Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı"nın muhtelif görüş ve kararlarında, kalkınmakta olan ülkelere daha fazla sermaye akımı sağlamanın gerekliliği sık sık ifade edilmiştir. Öte yandan, "Paris'te Uluslararası Ekonomik İşbirliği Konferansı"na katılan ülkelere geliştirmekte olan ülkelere kaynak, yönetim tecrübesi ve teknoloji transferinin, bu ülkelere üretim ve istihdam kapasitesi ile ihracat piyasasını geliştirerek, bu ülkelerin kalkınmalarında önemli bir rol oynayacağı görüşünü benimsemişlerdir.

Gelişmiş ülkelere geliştirmekte olan ülkelere doğru sermaye akımının sağlanması, "Uluslararası Yatırım İklimi" (International Investment Climate) denilen bir ortamı oluşturacaktı. Ancak böyle bir ortamın oluşturulabilmesi için,

- Çifte vergilemenin önlenmesi,
 - Uluslararası alanda mükellefler arasında ayırım yapılmaması,
 - Vergi idareleri arasında ayırım yapılmaması
- gibi hususların çözüme kavuşturulması gerekmektedir. Bu bakımlardan çifte vergilendirmenin giderilmesi olayı önem kazanmıştır.

1960'lı yıllardan bu yana bir takım ikili görüşmeler aracılığı ile çifte vergilendirmenin giderilmesi konusunda esaslı gelişmeler oluşmuştu. Ne var ki, gelişmiş ülkelerle, gelişmekte olan ülkeler arasında sonuçlandırılmış bulunan anlaşmaların sayısı daha az idi. OECD mali işler komitesine göre ise bu durumun en önemli nedeni, Anlaşma Modellerinin, gelişmekte olan ülkelere çok gelişmiş ülkelerin koşullarına hitap eder nitelikte olmasından kaynaklanıyordu. Gelişmiş ülkelerin kendi aralarında yapmış oldukları anlaşmalar, ikamet edilen ülkeden çok, "kaynak ülkenin" gelir fedakarlığında bulunmasını gerektirecek nitelikteydi. Ancak bu ülkeler arasında gelir akımları karşılıklı olduğundan dolayı bu durum pek sakınca doğurmuyordu. Oysa gelişmiş ülkelerle, gelişmekte olan ülkeler arasında bu modellere uygun olarak yapılacak anlaşmalar, bu ülkeler arasında gelir akımları, gelişmekte olan ülkeden, gelişmiş ülkeye doğru tek yönlü olacağından dolayı, gelişmekte olan ülke tarafından yüklenilecek tek taraflı bir fedakarlıkla sonuçlanacaktır.

Bu durumu gözönüne alan Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal Konseyi, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında vergi anlaşmaları düzenlenmesini teşvik için 4 Ağustos 1967 yılında 1273 (ALIII) sayılı kararıyla, Genel Sekreterden, konu ile ilgili bir çalışma grubu kurmasını istemiştir. Çalışma grubunun, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeleri, değişik bölgeleri ve vergi sistemlerini temsil edebilecek şekilde ilgili hükümetlerin bildirdiği, şahsi sorumluluk esasına göre çalışacak uzman ve vergi idarecilerinden oluşması

kararlaştırılmıştır. Grubun görevi, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında vergi anlaşmalarının düzenlenmesini kolaylaştıracak yol ve yöntemlerin araştırılması, gelir fedakarlığı açısından anlaşmalara taraf olacak ülkelere kabul edilebilir uygun ilke ve tekniklerin bulunması idi. Konseyin, 1273 sayılı kararı uyarınca, Genel Sekreter 1968 yılında "Gelişmiş ve Gelişmekte Olan ülkeler arasında vergi anlaşmaları Ad Hoc Uzmanlar Grubu"nu kurmuştur (59).

Uzmanlar grubu günümüze değin sekiz toplantı yapmıştır. Bu grup çalışmaları esnasında OECD tarafından hazırlanmış model anlaşma tasarısından geniş ölçüde yararlanmış ve yapılan toplantılarda savunulan görüşler ve ulaşılan sonuçlar raporlar halinde yayımlanmıştır (60). Ayrıca bu grubun toplantılarına Uluslararası Para Fonu, OECD, Amerikan Devletler Teşkilatı, Uluslararası Ticaret Odası vb.gibi kuruluşlardan gözlemcilerde katılmıştır.

Uzmanlar grubu, 7.toplantısında, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında yapılacak anlaşmalarda uyulacak ilke ve teknikler ile ilgili prensipleri saptama çalışmalarını bitirmiştir. Bu çalışmanın sonuçları, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında ikili vergi anlaşmalarına ilişkin görüşmeler konusunda "rehber-ilkeler el kitabı" adıyla yayımlan-

(59) 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 isteği üzerine Srilanka ve Brezilya Temsilcileri de katılmıştır.

(60) Bu raporların genel başlığı "Tax Treaties Between Developed and Developing Countries" dır. Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal Konseyi tarafından her yıl yayımlanmaktadır. Örneğin ilk rapor aralık 1968 yılında son raporsa (sekizinci rapor) 1980 yılında yayımlanmıştır.

miştir. Yayınlanan bu çalışma, Ekonomik ve Sosyal Konseyi tarafından gelecekte yapılacak anlaşmaların sonuçlandırılmasına teknik yardımı sağlayacak önemli bir döküman olarak nitelendirilmiştir.

Bu arada Uzmanlar (Ad Hoc) Grubundan, vergi anlaşmaları üzerinde derinlemesine çalışmak suretiyle, bu anlaşmalar-daki hükümleri, vergi anlaşmalarına tartışma konusu çok az şey kalacak şekilde, standartize edebilme imkanını araştırmaları da istenmiştir. Uzmanlar Grubu, gelecek on yıllık bir dönem için dünya çapında, çok taraflı standart vergi anlaşmaları düzenlemenin pek mümkün görülmediğini ancak konunun önemi ve ivediliği nedeniyle, böyle bir amaca hizmet ederek ikili vergi anlaşmaları aının oluşturulmasının zorunlu olduğunu kabul ederek, Birleşmiş Milletler yetkili organlarının, üye ülkeleri bu tür anlaşmalara girişmeye yönelik bir politika izlemeleri konusunda uyarması görüşünü savunmuştur. Grup ayrıca bu konuda istenirse, gelişmiş ve gelişmekte olan iki ülke arasında "ikili vergi anlaşma modeli" şeklinde bir tasarı hazırlayabileceğini belirtmiş, Ekonomik ve Sosyal Konsey bu görüşü kabul ederek Uzmanlar Grubundan, 1979 toplantısında böyle bir anlaşma modeli hazırlamasını istemiştir.

Bununla ilgili olarak Ekonomik ve Sosyal Konseye bağlı "Maliye ve Finansal Yükümlülükler Bölümü", Uzmanlar grubunca yorumları da belirtilmek suretiyle düzenlenen rehber-ilkelere dayanarak bir "Anlaşma Modeli" tasarısı hazırlamıştır. Bu tasarıda ilkelere ilişkin yorumlar bölümü, Uzmanlar Grubunun çeşitli toplantılardaki görüşlerinin yanısıra, uygun

görülen bazı konularda, 1977 OECD Anlaşma Modelinden de görüş ve yorumlar içermekteydi. Uzmanlar Grubu, OECD anlaşma modelini, hem bu model sayesinde oluşmuş bilgi ve tecrübe birikiminden yararlanmak açısından, hem de anılan modelin, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasındaki vergi anlaşmalarında kullanılmasından doğan pratik görüşler bakımından, kendisine temel metin olarak kabul etmekle birlikte, çalışmalarının ana metne göre düzeltilmesi ya da grup görüşlerinin bu modelin velayeti altında bulunması gibi bir durumun hiçbir şekilde sözkonusu olamayacağını da belirtmiştir.

Uzmanlar grubu yukarıda sözü edilen Birleşmiş Milletler Anlaşma Modeli tasarısını, 10-21 Aralık 1979 da, Cenevre'de yapmış olduğu sekizinci toplantısında inceleyerek, nihai anlaşma metnini ve ona ilişkin yorumları hazırlamıştır. Daha sonra bu metinler (ilkeler ve yorumlar) Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal Konseyinde görüşülerek kabul edilmiş, "Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında Birleşmiş Milletler Vergi Anlaşmaları Modeli" adıyla yayınlanmıştır.

Bütün anlaşma modellerinde olduğu gibi BM Anlaşma Modeli de bağlayıcı ve uygulanması zorunlu nitelikte değildir. Ayrıca Birleşmiş Milletlerin resmi tavsiyeleri olarakta nitelendirilmemelidir. Model, taraf devletlerin, sorunların çözümüne ilişkin olarak uygun buldukları yaklaşımları göstermeye yöneliktir. Bir amacı da normal olarak ikili görüşmelerin temelinde bulunacak her türden uzun tartışma ve ay-

rıntılı tahlilleri bertaraf ederek görüşmeleri kolaylaştırmaktır.

Birleşmiş Milletler Anlaşma Modeli'nin sadece gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında değil, gelişmiş ülkeler arasında da giderek artan ikili vergi anlaşmaları düzenlenmesine yardımcı olacağı ve sözkonusu anlaşma hükümlerinde standardizasyon sağlayabileceği de umulmaktadır. Öte yandan ortak bir modele dayanan ikili vergi anlaşmalarının oluşturacağı "anlaşmalar sistemi" çifte vergilemeyi önlemeye yönelik dünya çapında, "çok taraflı" vergi anlaşmalarının düzenlenmesine yol açacak önemli bir adım olacaktır. Bu alanda ilk adım muhtemelen bazı ülkelerin gruplar halinde bölge ve yörelerin özellik ve ihtiyaçlarına uygun olmaları kaydıyla -Birleşmiş Milletler Anlaşma Modelinden yararlanarak bölgesel ve yöresel çok taraflı vergi anlaşmaları imkanlarının araştırılması olabilir.

Bölgesel ve yöresel anlaşmalar, sadece bu tür anlaşmalara taraf olan ülkelerin sayısını arttırmakla kalmayacak, aynı zamanda, uluslararası düzeyde vergi politika ve uygulamalarında işbirliğinin artmasına da yardım edecektir. Bu tür anlaşmaların düzenlenmesi çifte vergilemeye ve vergilenebilir gelir kaynaklarını belirlemeye ilişkin temel kavramlarda ve vergi pratiğinde harmonizasyonu arttıracaktır. Ayrıca vergi idarelerine, birçok alanda gerektiğinde başvuracakları çok sayıda işbirliği araçları sağlayarak, mükelleflere de bu konuda kendilerine denenmiş bir çok işlem den yararlanma imkanı verecektir.

G. DİĞER KURULUŞLAR TARAFINDAN YAPILAN ÇALIŞMALAR

Çifte vergileme yukarıda belirttiğimiz kuruluşların yanısıra uluslararası nitelikte bazı kuruluşlar tarafından da ele alınmıştır. Örneğin, 1958 yılında Uluslararası Ticaret Odası (International Chamber of Commerce), bünyesinde yer alan vergileme komisyonuna konuyu incelettirerek bu konuda bir rapor hazırlatmıştır (61).

Bunun yanısıra 1976 yılında LAFTA (Latin Amerika Free Trade Association) uzmanlar kurulu LAFTA'ya üye ülkeler ile bölge dışı ülkeler arasında çifte vergilendirmenin önlenmesini ilke olarak kabul etmiş, 1971 Kasımında Cartagena Anlaşma Komisyonu, Andean alt bölgesi ile diğer ülkeler arasında ve Andean Grubunun kendi içerisinde çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin bir anlaşma modelini kabul ettirmiştir (62).

Bu çalışmalara diğer bir örnek olarak, Uluslararası Mali Dökümantasyon Bürosunun (International Bureau of Fiscal Documentation) faaliyetleri de gösterilebilir. Bu büro vergi anlaşmalarını toplayıp yayınlamakta, bunun yanısıra bu alandaki çok değişik yayımları ile de faydalı olmaktadır.

(61) Selahattin Tuncer, a.g.e., s.45.

(62) United Nations Model, a.g.e., s.10.

III. OECD TARAFINDAN HAZIRLANAN GELİR VE SERVET
VERGİLERİNDE ÇİFTE VERGİLENDİRME ANLAŞMA
TASARISININ DEĞERLENDİRİLMESİ

A. GENEL AÇIKLAMA

İktisadi işbirliği ve kalkınma örgütü, 14 Aralık 1960 da Avrupa İktisadi İşbirliği Örgütüne üye ülkeler ile Kanada ve ABD arasında imzalanan bir anlaşma ile kurulmuştur. Bu anlaşmaya göre, iktisadi İşbirliği ve Kalkınma Örgütü, aşağıdaki politikaları gerçekleştirmek amacıyla kurulmuştur.

- İstikrarlı bir iktisadi büyüme ve istihdam ile yaşam standartlarını yükseltmek ve bu arada mali kararlılığı korumak suretiyle dünya ekonomisinin gelişmesine yardımcı olmak,

- İktisadi gelişim süreci içinde, üye ülkelere olduğu kadar, üye olmayan ülkelere de iktisadi gelişme için yardımda bulunmak,

- Uluslararası ticaretin kısıtlayıcı kurallara tabi olmaksızın gelişmesine yardımcı olmak.

Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü OECD haline yasal olarak 30 Aralık 1961 de dönüşmüştür. OECD üyesi ülkeler şunlardır: Avusturya, Belçika, Kanada, Danimarka, Fransa, Federal Almanya, Yunanistan, İzlanda, İrlanda, İtalya, Lüksemburg, Hollanda, Norveç, Portekiz, İspanya, İsveç, İsviçre, Türkiye, İngiltere, Japonya ve ABD.dir (63).

(63) OECD Hakkında daha fazla bilgi için bkz.: Oğuz Öner, Türkiye'yi Uluslararası Ekonomik Kuruluşlara Üye Yapan Antlaşmalar, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No:376, Ankara Üniversitesi Basımevi, 1974,

B. OECD ANLAŞMA TASARISININ HÜKÜMLERİ

Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmenin önlenmesine ilişkin anlaşma modeli, daha öncede belirtmiş olduğumuz gibi, ilk kez 1963 yılında OECD konseyince kabul edilip yayınlanmıştır. Ancak yapılan çeşitli vergi anlaşmalarında modelden sapmalar olmuş ve modelin kendi içerisinde varolan bazı boşluklar bu yolla doldurulmuştur.

Bu gelişmeler üzerine OECD'nin Mali İşler Komitesi, 1963 yılından bu yana vergi anlaşmalarının yapılması sırasında üye ülkeler tarafından elde edilen deneyimlerin, uluslararası ekonomik ilişkilerde ve üye ülkelerin vergi sistemlerinde meydana gelen değişikliklerin ışığı altında anlaşma modeli tasarısını yeniden gözden geçirerek, 1977 yılında tekrar yayınlanmıştır. Ancak bu yeniden gözden geçirmenin amacı, anlaşma modeli tasarısının genel yapısını ve prensiplerini değiştirmek olmadığından bir önceki metinle bu metin arasında çok büyük değişiklikler yapılmamıştır (64).

"Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Tasarısı" başlıklı bu modelde esas itibariyle ikamet ilkesi hakim bulunmakla beraber bazı hallerde kaynak ilkesi de uygulama sahası bulmaktadır. Model Anlaşma Tasarısı 7 bölüm içerisinde 30 maddeden oluşmaktadır (65).

(64) Bu raporla anlaşmanın 2, 3, 6, 8, 9, 11, 12, 13, 22 ve 25.maddelerinin bazı hükümleri değiştirilmiştir.

(65) Bu konu hakkındaki açıklamalar için bkz.:Model Double Taxation Convention on Income and on Capital, Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs, Paris, 1977.

Modelde başlangıcın anlaşmaya taraf olan ülkelerin anayasal süreçlerine göre tasarlanacağı belirtilmiştir.

I.Bölümde anlaşmanın kapsamına ilişkin hükümler vardır:

1.maddede, anlaşmanın, anlaşmaya taraf olan ülkelerden birisinde veya her ikisinde ikametgahı olan kişilere uygulanacağı yazılır.

2.madde, her iki akit devletin, hangi tip vergilerinin anlaşma kapsamına girdiğini belirtmektedir. Söz konusu vergiler gelir ve servet üzerinden alınan vergilerdir. Bunların maddenin 2.fıkrasında, toplam gelir, toplam servet veya gelir ve servet unsurları üzerinden alınan vergiler olduğu belirtilmiştir.

Ayrıca işletmeler tarafından ödenen ücretlerin toplamı üzerinden alınan vergiler ile menkul ve gayrimenkul malların satışından doğan kazançlardan alınan vergilerin de aynı tür vergi olduğu belirtilmiştir.

4.fıkraya göre de yukarıda belirtilenlere benzer vergiler anlaşmaya eklenebilecek ya da yerine konulabilecektir.

II.bölümde tanımlarla ilgili 3 maddeden oluşmaktadır.

3.madde genel tanımlara ilişkin olup, kişi, şirket ve taraf olan devlet, teşebbüsü, yetkili otorite gibi anlaşmada sık sık kullanılan kavramların tanımlanması yapılmaktadır.

4.madde, mali ikametgah kavramını, hükme bağlamaktadır. Anlaşma bakımından, "anlaşmaya taraf olan devlet mükimi" deyimi, anılan devletin mevzuatı gereğince, ikametgahı,

meskeni, iş merkezi veya benzer nitelikte herhangi bir kıstasa dayanılarak vergiye tabi tutulan bütün kişileri belirtmekte, fakat sadece o devlette gelir elde ettiği ve sermayesi o devlette bulunduğu için vergi ödeyen kişileri kapsam dışı bırakmaktadır (66). Ayrıca maddede ikametgahın tespiti konusunda anlaşmazlığa düşülmesi halinde, anlaşma gereğince kendisine vergileme hakkı tanınan akit devletin belirlenmesine ilişkin bir takım hükümler de yer almaktadır.

5.maddede, anlaşmanın uygulanmasında en önemli kıstaslardan biri olan "işyeri" kavramının (permanent establishment) kapsamı kesin sınırla çizilmeye çalışılmıştır. Teşebbüs kazançlarının vergilendirilmesinde işyerinin tayini önemli bir rol oynamaktadır. Anlaşma bakımından işyeri deyimi, işin veya faaliyetin tamamen veya kısmen yürütüldüğü sabit bir yeri ifade eder. İşyeri deyimi kapsamına şunlar girer: İdare merkezi, şube, ofis, fabrika, dükkan, madenler. Ayrıca oniki ayı aşan bir süre devam eden inşaat şantiyelerinin, yapım ve kurma projelerininde işyeri olarak kabul edileceği belirtilmiştir (67). Aynı maddenin daha sonraki fıkralarında ise işyeri sayılmayan faaliyetlerin hangileri olduğu belirtilmiştir.

- (66) OECD Modeli, Türk Vergi Hukukunda yer alan tam mükellef ve dar mükellef ayırımını yaparak, yalnızca yurt içi gelir ve servetleri üzerinden vergi ödeyenleri (dar mükellefleri) kapsam dışına çıkarmaktadır.
- (67) Türkiye bu hükme rezerv koyarak altı aydan (183) günden fazla süren herhangi bir inşaat şantiyesi ile inşaat kurma projesinin işyeri olarak kabul edileceğini belirtmiştir.

III.Bölüm gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin 16 maddeden oluşmaktadır.

6.madde, gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin olup, gemiler, vapurlar ve hava taşıtlarını hariç tutarak, gayrimenkul varlık deyiminin varlığın yer aldığı devletin kanunlarında öngörülen anlama sahip olacağını belirtmiştir. Madde, bu varlıkların kiralanmasından ya da diğer herhangi bir şekilde kullanılmasından elde edilen gelirlerin vergilendirme hakkını, bu varlığın bulunduğu devlete bırakmıştır. Böylece modelde bu maddeyle, gayrimenkullardan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde ikametgah prensibi tümüyle terkedilerek, kaynak prensibine yönelinmiştir.

7.maddede ticari, sınai, zirai ve benzeri bütün teşebbüslerin kazançlarının vergilendirilmesine ilişkindir. Maddeye göre, teşebbüs kazançlar, teşebbüs anlaşmaya taraf olan diğer devletteki faaliyetini o devlette bulunan bir işyeri vasıtasıyla yürütmedikçe birinci devletçe vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs faaliyetini diğer ülkede bulunan sabit bir işyeri vasıtasıyla yürütüyorsa, kazançların yalnızca bu işyerine ait olan kısmı, işyerinin bulunduğu ülkeye vergiye tabi tutulur. Yani bu madde ile işyeri kazançlarının vergilendirilmesi hakkı işyeri ölçüsüne atfedilmektedir. Maddenin diğer fıkralarında işyeri kazancının hesaplanmasında uyulması gereken usul ve ilkeler ortaya konulmakta ve işyeri kazançlarından indirilmesi gereken genel giderler belirtilmektedir. Böylece kazançların hesaplanmasında kullanılan

usullerde yeknesaklık sağlamaya çalışmaktadır. Ayrıca sabit işyerinin kazançlarının hesaplanmasından onun kanuni merkezden ayrı ve bağımsız sayılması esası kabul edilmiştir.

8.madde, deniz ve hava ulaştırma ve iç su yolları taşımacılığına ilişkindir. Bu madde hükmüne göre gemi ya da uçakların uluslararası trafikte işletilmesinden elde edilen ve iç su yollarında taşımacılığa tahsis edilmiş motorlu teknelerin işletilmesinden doğan karlar, yalnızca bu teşebbüslerin fiili yönetim merkezlerinin bulunduğu akit devlette vergilendirilecektir (68). Böyle bir hüküm ile, bu teşebbüslerin özellikle maruz kaldıkları çifte vergilemenin önleneyeceği düşünülmüştür.

9.madde, ortak teşebbüslerin vergilendirilmesine ilişkindir. Burada ortak teşebbüsle, birbirlerinin yönetim kontrol ve sermayelerine iştirak eden teşebbüsler kastedilmektedir. Madde, ortak teşebbüs kendini gösterdikten sonra ana ve bağlı işletmelerin gözleneceğini ve ikisinin ticari,

(68) Türkiye OECD modelinin 8.maddesinin iç su yolları taşımacılığına ilişkin hükmüne bir rezerv koyarak, ikili anlaşmalarda iç su yolları taşımacılığını madde kapsamına almama hakkını saklı tutmuştur. Ayrıca Türkiye bu maddenin yorumuna da üç gözlem şerhi koymuştur. Bunlardan birincisine göre, Türkiye ikili vergi anlaşmalarında, uluslararası taşımacılıktan doğan kazançların vergilenmesi hususunda, istisnai koşullarda "işyeri kuralı" uygulamaya niyetlidir. İkinci gözlem şerhine göre; Türkiye, uluslararası taşımacılıkla uğraşan müteşebbüslerin varış limanından sonra malı konsinyature kadar da götürmesi halinde, sözkonusu taşımacılık kısmını uluslararası taşımacılık anlamında kabul etmemektedir. Üçüncü gözlem şerhine göre; Türkiye, konteyner taşımacılığı yapan müteşebbüslerin, bu taşımacılığın yanı sıra, arızı veya daimi konteyner kiraya vermesinden elde ettiği gelirleri bu madde kapsamı içinde düşünmemektedir.

mali ilişkilerinde kendiliğinden veya zorlama sonucunda oluşan koşulların, bağımsız kuruluşlar arasında oluşması gerekenden farklılık göstermesi halinde duruma müdahale edileceğini öngörmektedir. Maddeye göre, iki işletme arasında yapay işlemler kendini gösterdiğinde, normal koşullarda oluşması gereken kâr hesaplanacak ve vergi yeni hesaplanan gerçek kâr üzerinden alınacaktır.

10.maddede, temettülerin vergilendirilmesine ilişkin hükümler yer almaktadır. Günümüzde, uluslararası sermaye akımının en önemli şekillerinden olan hisse senedi alımı yoluyla elde edilecek temettülerin vergilendirilmesi modelde 5 fıkra halinde düzenlenmiştir. Vergilendirme hakkı esas itibariyle temettü lehdarının ikamet ettiği akit devlete tanınmıştır. Kaynak devletine tanınan vergi tevkifatı hakkı ise, şirket statüsüne sahip hissedarların ilgili teşebbüsün en az % 25 ine iştirak etmeleri halinde yüzde 5'i diğer bütün hallerde (yani temettü lehdarının gerçek kişiler veya yüzde 25'den az iştiraki olan şirketler olması halinde) ise yüzde 15'tir (69). Daha sonrada belirttiğimiz üzere, bu nispetlerin kaynak devletin aleyhine saptandığı görülmektedir.

11. ve 12.maddeler; faiz ve gayrimaddi hak bedellerinin vergilendirilmesine ilişkin olup benzer hükümler içermektedir. 11.maddede faize ilişkin olarak verilen tanımda faiz deyiminin; ipotekle temin edilsin veya edilmesin, borç-

(69) Türkiye 10.maddeye rezerv koyarak, % 20'den daha düşük bir oranda vergi oranını kabul etmeyeceğini belirtmiştir.

lunun kârına ortak olma hakkını versin veya vermesin her türlü alacaktan elde edilen gelirleri ve özellikle devlet tahvillerinden ve her çeşit özel sektör tahvilinden, tahvile bağlı prim ve ikramiyelerde dahil, elde edilen gelirleri kapsadığı belirtilmiştir. Ancak geç ödeme dolayısıyla alınan cezalar faiz tanımının dışında tutulmuştur.

12.maddeye göre ise gayri maddi hak bedelleri; sine-ma filmleri, radyo ve televizyon yapımlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere her çeşit edebi artistik bilimsel eserlere ilişkin telif haklarının her çeşit ihtira beratının, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin...kullanma imtiyazı karşılığında elde edilen bedeller olarak tanımlanmıştır.

Her iki gelirdede vergilendirme, hakkı, asıl olarak bu gelirlerin lehdarının (beneficial owner) ikamet ettiği ülkeye bırakılmıştır. Ancak 11.maddenin (f) fıkrasına göre faizler doğdukları devlette gayrisafi tutarının % 10'unu geçmemek üzere vergilendirilebilirler. Anlaşmaya taraf olan devletlerin yetkili makamları bu sınırlandırmanın uygulama şeklini ortaklaşa olarak saptarlar (70).

Her iki maddede faiz ya da gayrimaddi hak bedeli lehdarı diğer devlette sahip olduğu bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa veya bu diğer Akit Devlette bir sabit yeri kullanarak serbest meslek faaliyeti ifa ederse, ve sözkonusu gelirler ile bu yerler arasında önemli bir bağ

(70) Türkiye OECD Modelinin 11.ve 12.maddelerine rezerv koyarak, faiz ve gayrimaddi hak bedellerinde % 20'nin altında olmayan bir vergileme hakkını saklı tutmuştur.

bulunmaktaysa, bu kazancın olayına göre, ticari kazanç veya serbest meslek kazancı olarak vergilendirileceği belirtilmiştir.

13.madde, sermaye-değer-artış kazançları ile ilgili olup, gayrimenkul veya bir takım menkul malların mülkiyetinin devrinden elde edilen kazançların, bu malların bulunduğu devlette vergilendirileceğini hükme bağlamıştır. Bazı hallerde malları devredenın ikametgahının bulunduğu devlete de vergilendirme hakkı tanımıştır (71).

14.madde, serbest meslek faaliyetlerinin vergilendirilmesine ilişkindir. Maddeye göre bir akit devlet mukimının diğer akit devletteki serbest meslek faaliyetleri sadece bu kişinin ikametgahının olduğu akit devlette vergilendirilir, ancak faaliyet diğer akit devlette bulunan sabit bir çalışma yerinde yapılıyorsa sadece bu yere atfedilebilecek gelirler kaynak devletçe vergilendirilebilir (72).

15.madde, ücret karşılığı çalışmalardan elde edilen gelirlere uygulanacak genel kuralı, bunların, faaliyetin ifa edildiği akit devlette vergilendirilmesi şeklinde formüle etmiş ve bu kurala iki istisna koymuştur. Bu istisnalar, kalifiye personelin bir yerden diğer bir yere gitmesini kolaylaştırmak amacı ile, dışarıda kısa süreli istihdam-

(71) Türkiye OECD Modelinin 13.maddesine bir rezerv koyarak alış ve satış süresi iki yılı geçmeyen menkul kıymet satışlarında ve bu maddenin 2.fıkrasında belirtilen varlık satışlarından doğan kazançtan vergi alma hakkını saklı tutmuştur.

(72) Türkiye OECD modelinin 14.maddesine de rezerv koyarak ortada serbest meslek faaliyetinin ifasına tahsis edilmiş sabit bir yer olmasa dahi, 183 günü aşan kalışlarda vergilendirme yetkisinin Türkiye'ye geçeceğini belirtmiştir.

lar ile bir takım kamu görevlerini kapsamaktadır. Bu maddede ayrıca, uluslararası trafikte, işletilen gemi ve uçaklar ile iç su yolları taşımacılığında kullanılan motorlu teknede çalışan kişilerin gelirlerine (ücretlerine) genel prensibin uygulanacağını, yani bunların vergilendirme hakkının teşebbüsün fiili yönetim merkezinin bulunduğu akit devlete ait olacağı belirtilmiştir.

16.madde, müdürler ve üst yöneticilere yapılan ödemelere ilişkin olup, ödemeyi yapan kurumların ikamet ettikleri akit devlete vergilendirme hakkı verilmiştir.

17.madde, artist ve sporcuların vergilendirilmesine ilişkin olup, vergilendirme hakkı faaliyetin yapıldığı ya da sürdürüldüğü devlete verilmiştir.

18.madde de, geçmiş çalışmalar karşılığında ödenen emekli maaşları ve sağlanan diğer menfaatlerin, ancak bunları elde edenin oturduğu akit devlette vergilendirileceğini hükme bağlamıştır.

19.madde, devlete veya onun siyasal bölüm veya mahalli idarelerine yapılan hizmetler ödenen emeklilik ve benzeri kazançların ancak bu devlette vergilendirilebileceğini belirtmektedir.

20.madde, öğrencilerin ve stajyerlerin bir başka ülkede öğrenim ve staj giderlerini karşılamak için yapılan ödemelerinin bu amaç ile geçici olarak bulunduğu devlette vergiye tabi tutulmayacağını hükme bağlamıştır.

21.maddede ise, önceki maddelerde açıkça belirtilmemiş olan tüm gelirlerin, ancak bu gelirleri elde edenin oturduğu devlette vergilendirileceğini öngörmüştür. Ancak bu gelirle, o devlette bulunan ticari faaliyetin ifa edildiği işyeri ile serbest meslek faaliyetinin sürdürüldüğü sabit bir yer arasında önemli bir bağ bulunması halinde, bunun olayına göre anlaşmanın 7. (ticari kazanç) veya 14. (serbest meslek kazançları) madde hükümleri çerçevesinde değerlendirileceği belirtilmiştir.

IV.bölüm servetin vergilendirilmesine ilişkin tek bir maddeden ibarettir. Bu madde, vergilendirme hakkını, serveti meydana getiren malların mahiyetine göre, şu veya bu devlete vermek sureti ile meseleyi halletmektedir. Maddeye göre, gayrimenkul mallar buldukları devlette, ticari faaliyetin sürdürüldüğü işyerinin bulunduğu devlette vergilendirileceklerdir.

Uluslararası trafikte çalışan gemiler ile hava taşıtları ve iç sularda çalışan vapurlarla bunların işletilmesine ayrılmış olan menkul mallar teşebbüsün fiili idare merkezinin bulunduğu akit devlette vergilendirilecektir.

Bunlar dışındaki tüm servet unsurları ise, ancak servet sahibinin oturduğu akit devlette vergilendirilebilecektir.

V.Bölüm çifte vergilendirmeyi önleyici teknik hükümleri içeren 2.maddeden ibarettir.

Bilindiği üzere vergilendirme hakkını iki ülke arasında paylaştıran ve yukarıda açıklanan III. ve IV.bölümlerde öngörülen kurullar, kendi başlarına çifte vergilendirmeyi

önleyemezler. Gelirin kaynağı olan devlet (kaynak ülke), anlaşma gereğince, bazı gelir unsurlarının vergilendirme hakkını saklı tuttuğu veya vergilendirme hakkı geliri elde edenin oturduğu devlet ile gelirin kaynağı olan devlet arasında paylaşıldığı takdirde, kendi ülkesinde oturan kimse-lerin gelirlerinin tamamını vergiye tabi tutmak hakkına sahip olan devlet, çifte vergilendirmeyi önlemek için gerekli önlemleri almak zorundadır. Bunun için kullanılan iki yöntem vardır: 1. İstisna, 2. Mahsub. İstisna yönteminde, çifte vergilendirmenin önlenmesi için, ilgili devlet, vergilendi-receği servet veya gelir toplamının tesbitinde, sözkonusu gelir ve servet unsurunu dikkate almaz. Mahsub yönteminde ise tersine olarak, ilgili devlet, sözkonusu gelir veya ser-vet unsuru için ödenmiş aynı mahiyetteki vergiyi indirir(73).

Örnek anlaşma tasarısının 23(A) maddesi "istisna" yön-teminden, 23 (B) maddesinde mahsub usulünden bahsetmektedir. Uygulanması bakımından her iki maddede anlaşma yapan devlet-lerin vergi kanunlarında öngörülen yöntemlere bağlı sayıla-bilir. Bu yüzden kendi iç mevzuatında istisna yöntemini ka-bul etmiş ülkeler için 23 (A) maddesi, mahsub yöntemini kabul edenler için 23 (B) maddesi daha uygun olabilirse de, akit dev-letlerin her ikisinin farklı yöntemleri uygulaması halinde, bu devletlerin yapacakları anlaşmalarda her iki yöntemde yer verilmesi mümkündür.

(73) Mahsub yöntemi hakkında daha fazla bilgi için bkz.:Bu çalışmanın Birinci Bölümünün II/B kısmı, s. 47.

23 (A) maddesinde yer alan artan oranlı istisna yöntemi-
ne göre sözkonusu servet veya gelir, vergilendirme gününden
dikkate alınmamakla beraber servet veya gelirin geriye kalan
kısımına uygulanacak vergi oranında hesaba katılmaktadır. 23
(A) maddesi ise, alalede mahsub yöntemine dayanmaktadır.
Bu usule göre ilgili akit devletin alacağı vergiden yapaca-
ğı indirim öteki devlette alınmış olan vergiye eşittir. An-
cak, indirilecek vergi ait olduğu servet veya gelirin isabet
ettiği vergiden fazla olamaz. Örneğin, temettü ve faiz madde-
lerinde olduğu gibi, vergilendirme hakkının iki akit devlet
arasında pay edilmiş olması durumunda, oturulan (ya da ika-
met edilen devletin) istisna yöntemini uygulaması beklenemez,
çünkü o takdirde bu devlet kendisine tanınan vergilendirme
hakkından vazgeçmiş olacaktır. Bu özel durumu çözümlmek için
23(A) maddesinin 2.paragrafında normal olarak istisna yön-
temini uygulayan devletin alalade mahsub yöntemini uygulaması
gerektiği öne sürülmüştür (74).

VI.bölüm özel hükümlerle ilgili beş maddeden oluşmuş
olup, genellikle çifte vergilendirmeden kaçınmanın idari yol-
larını göstermektedir.

24.madde ayırım yapılmaması ilkesinden doğmuş ve akit
devletlerden birinde oturan diğer akit devletin vatandaşlarına
vergi mükellefiyeti yönünden, kendi vatandaşlarına uygulanan
muamelelerde fark gözetmeme esası koymuştur. Ayırım yapılmaması ilkesi her ne kadar çifte vergilendirmeye ilgili de-
(74) Necmi Karakullukçu, a.g.k., s.10.

ğilse de yapılan anlaşmaların bir kısmında yer aldığından dolayı OECD Mali Komitesi de Model anlaşma tasarısında bu maddeye yer vermiştir (75). Hatta madde kapsamına vatan-sızlar da dahil edilerek, bu kişilere de eşit davranılması koşulu getirilmiştir.

Maddede ayrıca bir akit devlet teşebbüsünün diğer akit devlette bulunan sabit işyerinin vergilendirilmesinde, bu devlet teşebbüslerinin tabi olduğu rejimden başkasına veya daha ağına tabi ~~tutulmaması~~ esası da öngörülmüştür.

25.madde anlaşmanın kişilere uygulanmasından doğan sorunların nasıl çözüme ulaştırılacağını açıklamaktadır. Bu maddeyle, kişilerin, anlaşmacı devletlerin eylemlerinin anlaşmaya uymayan ya da ileride uymayacak sonuçlar yaratacağını düşündüklerinde, kendi ülkesindeki ulusal yöntemlere göre değil; fakat anlaşmaya özgü başvuru yöntemlerini kullanarak, ikamet ettikleri akit devlete üç yıl içerisinde başvurabilecekleri ve kendisine başvuru yapılan devletin önce sorunu kendi imkanlarıyla çözmeye çalışacağı eğer çözemese (başvuru haklı bulunduğu takdirde) diğer akit devlete başvuracağı ve bu olayın çözümlenmesinde ülkelerin kendi iç hukuklarında öngörülen zaman sürelerinin dikkate alınmayacağı hükmü getirilmiştir (76). Aynı zamanda bu maddede, anlaşmanın yorum ve uygulanmasından ortaya çıkabilecek ve anlaşmada öngörülmemiş olan çifte vergilendirme sorunlarına karşılıklı görüşmeler yolu ile çözüm getirilmesi hükmü de yer almıştır.

(75) Necmi Karakullukçu, a.g.k., s.11.

(76) Türkiye OECD Modelinin bu maddesi üzerine rezerv kayarak süre belirleme yönünden durumunu saklı tutmuştur.

26.madde, akit devletlerin yetkili makamları arasında işbirliğini tesis ve anlaşma gereğince her devletin hakkı olan vergilerin doğru olarak alma arzusunu ifade etmektedir. Maddeye göre, yetkili makamlar, anlaşma için gerekli bilgileri birbirlerine verecekler ve gizlilik kuralına uygun olarak hareket edeceklerdir. Ancak hiçbir zaman için bu madde hükümleri, bir akit devleti normal idari işlemler çerçevesinde elde edilemeyecek, kamu düzenine aykırı düşecek ve sonuçta ticari veya mesleki bir sırrın ortaya çıkmasını sağlayacak bir bilgiyi verme zorunluluğu altına sokacak şekilde yorumlanmayacaktır.

27.maddede, anlaşma hükümlerinin diplomasi ve konsolosluk memurlarının, gerek devletler hukuku genel kurallarına ve gerekse özel anlaşma hükümlerine göre yararlandıkları vergi ayrıcalıklarını etkilemeyeceği belirtilmiştir.

28.madde, anlaşmanın uygulanma sahasını bir akit devleti hükümrana ya da uluslararası ilişkiler bakımından sorumluluklarına giren devletler ya da hükümrana alanına giren yerlere dahi genişletilmesini içeren hükümler ifade eder.

29.madde anlaşmanın yürürlüğe girmesi ile ilgili hükümleri içermektedir.

30.madde anlaşmanın yürürlükten kalkması için gerekli koşulları düzenlemektedir. Bu maddede devletler hukukunun temel ilkelerine uygun olarak her iki akit devletinde, altı ay öncesinden anlaşmayı feshedeceğini bildirerek, anlaşmayı sona erdirebileceğini ifade etmektedir.

C. MODEL ANLAŞMA TASARISINA KOYULAN İHTİYATİ
KAYITLAR VE İSTİSNALAR

Model anlaşma tasarısı, hazırlanması sırasında çalışmalara katılan üye devlet temsilcilerinin bir takım eleştirilerine konu olmuş ve bazı konularda üye devletler haklarının saklı kalmasını istemişler ve ihtiyari kayıtlar ileri sürmüşlerdir. Çünkü anlaşma metnilerindeki hükümler çoğu kez üye devletlerin vergi mevzuatı ile çatışma durumuna düştüğü gibi, çifte vergilemeyi önleyen hüküm ve ilkelerde o devletlerin yararına uygun gelmemiştir. Bu da model anlaşma tasarısı üzerinde tam bir fikir birliği olmadığını göstermektedir. İhtiyatı kayıtları koyan ülkeler, ilgili maddeler de belirtilmek suretiyle aşağıda gösterilmiştir (77).

ABD, OECD modelinin, 1., 2., 4., 7-10., 14., 16., 17., 19. ve 26.maddelerine; Avusturalya., 2., 5., 8., 10., 12., 13., 18., 20., 21., 24., maddelerine, Kanada, 2., 4., 8., 10-13., 18 21., 24. ve 25.maddelerine, İngiltere, 10., 21., 22., 24. ve 25.maddelerine, Japonya, 2., 4., 9., 10., 12., 17., 19. ve 24. maddelerine, Yeni Zelanda, 4., 5., 7., 10., 12., 13., 14., 21., 22.ve 24.maddelerine, Belçika, 3., 9., 10., 11., 12. ve 24.maddelerine, Finlandiya, 6., 9., 12., 13. ve 22.maddelerine, Yunanistan, 5., 12., 17. ve 25.maddelerine Portekiz, 9-14., 16., 17., 22., 25 ve 26. maddelerine, Fransa, 6., 10., 12., 13 ve 24.maddelerine, İrlanda, 10. ve 25.maddelerine, İtalya,

(77) Bu konu hakkında açıklamalar için bkz.: Model Double Taxation Convention on Income and on Capital, Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs, Paris, 1977, s.49-192.

9., 13. ve 25.maddelerine, İspanya, 5., 10-12., 14., 21. ve 25.maddelerine, Almanya, 9. ve 10.maddelerine, İsveç, 18. 21. ve 26.maddelerine, İsviçre yalnızca 9.maddesine, Avusturya ve Lüksemburg yalnızca 12.maddesine, Türkiye ise, 5., 8., 10-14. ve 25.maddelerine ihtiyari kayıtlar koymuşlardır (78).

Ayrıca, OECD modelinde, Yunanistan için, deniz taşımacılığı yönünden, gemi işletmeciliğinden elde edilen gelirlerle, gemilerde çalışan kimselerin ücretlerine, uluslararası trafikteki gemilerle, gemilerin işletilmesine tahsis edilmiş olan menkul mallardan oluşan servete, bunların satılması halinde elde edilecek kazançlara uygulanacak hükümlerde hareket serbestisi tanınmıştır (79).

D. SAYISAL OLARAK OECD ÜYESİ ÜLKELER ARASINDA YAPILAN ANLAŞMALAR

OECD üyesi ülkeler arasında yapılan ikili anlaşmaların sayısı 1939 yılında 20 iken, bu sayı 1955 yılında 56'ya, 1958'de 70'e 1963 yılında 85'e yükselmiştir. OECD model anlaşmasının yayınlanmasından sonra üye ülkeler arasında 69 tane yeni anlaşma imzalanmış eski anlaşmaların 49 tanesi yeniden gözden geçirilmiştir. Tablo 1'de de görülebileceği gibi, 1977 yılına değin OECD üyesi ülkeler arasında gelir ve servet üzerinden alınan vergilerde gifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin toplam 179 tane anlaşma imzalanmıştır.

(78) Türkiye'nin koymuş olduğu ihtiyari kayıtlar için bkz.: Bu çalışma s.64-69, dpn.67-72 ve s.74, dpn.76.

(79) Model Double Taxation Convention on Income and on Capital, Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs, Paris, 1977, s.132.

Tablo-1: OECD Üyesi Ülkeler Arasında İmzalanan Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları (1 Ocak 1977)

Ülkeler	Almanya	İngiltere	Avusturya	Fransa	Amerika	Norveç	İsveç	Belçika	Danimarka	Finlandiya	Japonya	Hollanda	Kanada	İrlanda	İsviçre	İtalya	İspanya	Lüksemburg	Portekiz	Avustralya	Yunanistan	İzlanda	Yeni Zelanda	Türkiye		
Almanya	■																									
İngiltere		■																								
Avusturya			■										S													
Fransa				■																S						
Amerika					■																					
Norveç						■																			S	
İsveç							■																			
Belçika								■																		
Danimarka									■																	
Finlandiya										■																
Japonya											■															
Hollanda												■														
Kanada			S										■		S		S									
İrlanda														■												
İsviçre													S		■	S										
İtalya														S		■										
İspanya													S				■									
Lüksemburg																		■					S			
Portekiz																			■							
Avustralya				S																■						
Yunanistan																					■					
İzlanda																		S				■				
Yeni Zelanda																							■			
Türkiye						S																			■	
İmzalanan Anlaşma Sayısı	21	21	20	20	20	19	19	18	18	18	18	18	17	16	16	15	14	9	9	8	8	7	6	3		
1.7.1963'ten sonra İmz.Anl. Artışları	6	3	8	4	1	5	0	10	5	7	11	6	3	11	4	5	10	3	9	3	4	4	0	2		

■ 1 Temmuz 1963 tarihinden önce yürürlükte olan veya yenilenen anlaşmalar
 ■ 1 Temmuz 1963'ten sonra yürürlüğe giren anlaşmalar
 S İmzalanmakla beraber henüz yürürlüğe girmemiş anlaşmalar

Üye ülkeleri yaptıkları anlaşma sayısına göre ince-
lersek, en çok anlaşmayı, yirmi bir anlaşma ile Almanya ve
İngiltere'nin yapmış olduğunu görürüz. Bunu yirmi anlaşma
ile Avusturya, Fransa ve ABD'nin, ondokuz anlaşma ile Norveç
ve İsveç'in, onsekiz anlaşma ile, Belçika, Danimarka, Fin-
landiya, Japonya, Hollanda, onyeddi anlaşma ile Kanada'nın,
onaltı anlaşma ile İrlanda ve İsviçre'nin, onbeş anlaşma ile
İtalya'nın, ondört anlaşma ile İspanya'nın, dokuz anlaşma ile
Lüksemburg ve Portekiz'in, sekiz anlaşma ile Avusturalya ve
Yunanistan'ın, yedi anlaşma ile İzlanda'nın, altı anlaşma
ile Yeni Zelanda'nın, üç anlaşma ile Türkiye'nin izlediği
görölmektedir.

Tablodan çıkarılabilecek diğeri bir önemli sonuç da,
OECD'ye üye olan gelişmiş ülkelerle, gelişmekte olan ülkeler
arasında vergi anlaşması yapma açısından oluşan farktır.
İkili vergi anlaşmalarında gelişmiş OECD üyesi ülkeler ön
sıralarda yer aldıkları halde gelişmekte olan ülkelerin
bu konuda oldukça çekimser davrandıkları görölmektedir.
Bununda en önemli nedeni şüphesiz, aşağıda da, ayrıntılı
bir şekilde ele alacağımız üzere OECD model anlaşmasının
gelişmiş ülkelerin koşullarına daha uygun olmasından kay-
naklanmaktadır.

E. OECD MODEL ANLAŞMA TASARISI VE GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELER AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

1. Anlaşma Tasarısının Temel Özellikleri

OECD tarafından hazırlanan bu model anlaşma tasarısının temel özelliklerinden birisi, bu anlaşma tasarısının iki taraflı görüşmeler için geçerli olması ve tavsiye niteliğinin ağır basmasıdır. Başka bir deyişle, çifte vergilendirmeyi önlemek üzere bir araya gelen üye ülkelerin yapacakları anlaşmalarda kesinkes bu modele uymaları zorunlu değildir. Model bu ülkeler için aydınlatıcı ve yol gösterici nitelikte olup; ülkelerin kendi durumlarını gözönünde tutarak, model anlaşmada gerekli değişiklikleri yapabilecekleri kabul edilmiştir.

"Model anlaşma tasarısının bir diğer özelliği de, anlaşma tasarısının mükemmel ve oturmuş bir model olmamasıdır" (80). Bu nedenle anlaşmanın zamanla ortaya çıkan noksan ve hatalarını düzeltmek amacı ile OECD içinde bir çalışma yapılmış ve daha önce de belirtildiği üzere anlaşma tasarısının 2-3, 6, 8, 9, 11-13, 22.maddeleri yeniden gözden geçirilerek asıl metin ve yorumlarda değişiklikler yapılmıştır.

OECD model anlaşma tasarısının temel özelliklerinden biri de, anlaşmayı yapacak olan iki ülkenin de gelişmiş ülke olduğu varsayımına dayanmasıdır. Gerçekten de OECD örgütüne üye ülkelerden birkaçı hariç diğerlerinin tümü gelişmiş ül-

keler grubunda yer almaktadır. Anlaşmanın gelişmiş ülkeler arasında uygulanması sorun yaratmamakta ancak anlaşma yapacak ülkelerden birinin az gelişmiş ülke olması halinde sorunlar ortaya çıkmaya başlamaktadır.

2. Anlaşma Tasarısının Gelişmekte Olan Ülke Koşullarına Uymayan Yönleri

OECD'ye üye ülkelerin büyük bir çoğunluğunun gelişmiş ülkelerden oluşması (Yunanistan, İzlanda, Türkiye, İrlanda, İspanya, Yeni Zelanda hariç), OECD model anlaşmasının hazırlanması sırasında kendini göstererek, ele alınan konuların bu ülkeler açısından değerlendirilmesine ve bu ülkelerin görüşlerini yansıtan kararlar alınmasına neden olmuştur. Sonuçta ise, gelişmiş ülkelerin çıkarlarına cevap veren ya da hizmet eden bir model anlaşma tasarısı ortaya çıkmıştır.

Model anlaşma tasarısına bir bütün olarak bakıldığı zaman, anlaşma tasarısının, gelişmekte olan ülkeler açısından vergileme prensiplerine aykırı bir takım hükümler içerdiği görülmektedir. Model anlaşma tasarısı esas alınarak yapılacak bir ikili anlaşma gelişmekte olan ülkenin aleyhine bir takım sonuçlar doğuracaktır. Çünkü, eğer vergi anlaşması yapan iki ülke arasında iktisadi gelişme aşaması açısından büyük bir farklılık varsa gelişmiş ülkeler arasındaki anlaşmaların temelini teşkil eden karşılık kavramı (The concept of reciprocity) büyük ölçüde değişikliğe uğrayarak tek taraflı bir fedakarlık haline dönüşmektedir (81).

(81) Manual, a.g.e., s.4.

Gerçekten, model anlaşma tasarısında gelir unsurlarının vergilendirilmesi esas itibariyle, ikamet ilkesine göre yapılmaktadır. Bireyin şahsi ve ekonomik bağlarının en sıkı bulunduğu yerin onun ikamet ettiği devletle olduğu, dolayısıyla bireyin bu devlet tarafından vergilendirilmesi gerektiği düşüncesi, mantıklı olduğu kadar vergileme prensiplerine de uygun düşebilir. Ancak bir ferdin ikamet ettiği yer ile olan ekonomik bağı ne derece kuvvetliyse, sermayesini yatırmış olduğu yer ile ilgisi ve bağı da o derece kuvvetli bulunmaktadır. Çünkü, Gelir Vergisinde, verginin konusu gelir olup, bu geliri sağlayan yerde, sermayenin yatırılmış bulunduğu ülkedir. Başka bir deyişle, gelirin elde edildiği ülke ile kişi arasında ekonomik bir bağ vardır. O halde sermayenin bir ülke tarafından vergilendirilmesi gerekir. Oysa vergilendirmede ikamet ilkesinden hareket edildiğinde, gelirin elde edildiği yer veya ülke tamamen ihmal edilmiş olacağından, gelişmekte olan ülke aleyhine bir sonuç doğacaktır. Zira günümüzde sermaye yatırımlarının büyük bir çoğunluğu gelişmekte olan ülkelere yapılmakta dolayısıyla gelir buralardan elde edilmektedir. Buna karşılık sermaye sahipleride genellikle gelişmiş ülkelerde oturmaktadırlar. Eğer gelirler model anlaşma tasarısında olduğu gibi, ikamet esasına göre vergilendirildiği takdirde, sermaye yatırımlarından elde edilen gelir, belki de gelirle hiç alakası olmayan bir devlet tarafından vergilendirilmiş olacaktır.

Vergileme bakımından ikamet esası ancak uyruklu ilkesi ile birlikte kullanıldığı zaman savunulabilir. Çünkü

vatandaşlık bağları iktisadi bağdan daha kuvvetlidir. Ancak kârın elde edildiği yer dikkate alınmadığı takdirde ikamet esasına göre vergilendirme geliştirmekte olan ülkenin sömürülmesi neticesini ortaya çıkarmaktadır.

Ayrıca bir ülkenin ekonomik ve ticari hayatına iştirak etmek, ikamet etmekle değil, kâr sağlamak amacıyla faaliyet göstermekle mümkün olabileceğine göre, bu gelirin, sahiplerinin ikamet ettikleri ülkede vergilendirilmesi vergileme mantık ve prensiplerinden uzaklaşmayı ifade eder (82).

Model anlaşma tasarısında, kazancın elde edildiği ülkeye (kaynak ülkeye) çok azda olsa bir vergileme hakkının tanınması o ülkenin vergilendirme hakkının varolduğunu göstermektedir. Ancak, kazancın büyük bir kısmının ikamet edilen ülkeye çok az bir kısmının kaynak ülkeye bırakılmasının nedeni anlaşılammamaktadır.

Yukarıdakilerin yanısıra vergilendirmede kaynak ilkesinin esas alındığı gerektiği başka açılardan da ileri sürülmüştür (83).

1. Yabancı sermayenin çalışmak için gelmiş olduğu ülkede, çalışma ortamının doğması için temel yatırımlar ve diğer kamu harcamaları, yatırım yapılan devletçe karşılanmış olduğundan, vergileme hakkınında bu devlete ait olması gerekir.

(82) Necmi Karakullukçu, a.g.k., s.16.

(83) Zühtü Yücelik, Teoman Yayın, a.g.m., s.95-96.

2. Gelişmekte olan ülkelere yapılan yabancı sermaye yatırımları, bu sermayenin geldiği ülkedekinin çok üstünde kâr sağlamaktadır. Ülkesinde yatırım yapılan devletçe bu kârın tamamen vergilendirilmesi, sermaye sahibinin kâr payını normalin altına düşürmeyecektir.

3. Gelişmekte olan ülkelerin kamu maliyesi ve kaynakları genellikle zayıf ve yetersiz olduğundan, yabancı sermaye kazançlarının daha hafif bir şekilde vergilendirilmesi, gerekli fedakarlığın bu ülkeler tarafından yüklenilmesi anlamına gelecektir. Bu yükün bir kısmının sermaye ihraç eden gelişmiş ülkeler tarafından karşılanması adilane bir çözüm yolu olacaktır.

4. Genellikle gelişmekte olan ülkelerde, kamuoyu, yabancı sermayenin ülke kaynaklarını sömürdüğü kanısındadır ve halk bu konuda çok hassastır. Yabancı sermayenin, kaynak ülkede tam olarak vergilendirilmesi halinde gerek kamu ve gerekse kamu idaresinin yabancı sermaye aleyhindeki tutum ve davranışları olumlu bir yöne çevrilecek ve kamuoyundaki psikolojik gerginlik nispeten yumuşayacaktır.

5. Gelişmiş sanayi ülkelerinde sermaye birikiminin çok artması ve yatırımların doyum noktasına gelmesi ve dolayısıyla verimliliğin azalması, bu ülkeleri zorunlu olarak sermaye ihraç eder duruma getirmiştir. Bu durum, uluslararası işbirliğinin istediği fedakarlıkların bir parça bu devletlerce de yüklenilmesinin bir ilke olarak kabulünü gerektirmektedir. Aksi halde az gelişmiş ülkelerin kalkınması gecikecek ve bunun sorumluluğu gelişmiş sanayi ülkeleri üzerinde kalacaktır. Gelişmiş ülkeler gerekli fedakarlığı göze alarak gelişmekte olan ülkelerin çabalarını desteklemek zorundadırlar.

6. Üzerinde durulması gerekli bir diğer sorun da, gelişmekte olan ülkelerin vergi indirimlerinin kalkınma planlarına uygun olarak düzenlenmesidir. Aksi halde bu indirimler bütünüyle arzulanan amacın tersine bir sonuç verecek ve bu ülkelerin gelir kaybı yüzünden daha da geri kalmalarına yol açacaktır.

7. Gelişmekte olan ülkelere elde edilen yatırım gelirlerinin tamamının yatırımcı ülkeye transferide ayrıca üzerinde durulması gereken önemli bir sorundur. Sermaye faktörünün tekrar sermaye olarak kaynak ülkeye dönmesinin o ülkelere kısıtlanması gene vergicilik tedbirleri ile mümkün olabilir. Gelişmiş ülkeler, ekonomik sömürüyü önleme parolası altında, bu yüksek kârları ağır transfer vergisine tabi tutma yoluna gidebilirler.

Ayrıca, OECD modeli, mali açıdan da az gelişmiş ülkeler için sakıncalar yaratmaktadır. Bunlar şu şekilde özetlenebilir:

1. OECD'ye üye gelişmekte olan ülkeler, işgücü ihracatçısı durumundadırlar. Özellikle Türkiye, Yunanistan, İspanya ve Portekiz'in vatandaşlarının büyük bir kısmı çeşitli Avrupa ülkelerinde çalışmaktadırlar. Oysa ki, model anlaşma tasarısının 15.maddesine göre, ".....hizmetin diğer akit devlette ifade edilmesi halinde, bu hizmet dolayısıyla elde edilen ücretler, bu diğer akit devlette vergilendirilir.". Bu madde hükmüne göre, yabancı işgücü ücretlerinin vergilendirme hakkı gelişmiş ülkelere tanınmıştır. Başka bir deyişle, bu madde hükmü bakımından "ikamet" ilkesinden

vazgeçilerek "kaynak" ilkesine dönülmüştür. Bu şekildeki bir anlaşmanın ise az gelişmiş ülkelerin zararına olduğu açıktır.

2. Model anlaşma tasarısının 8.maddesinde, Uluslararası Deniz ve Hava Ulaştırma Teşebbüslerinin kazançlarının vergilendirilmesinde de gelişmekte olan ülkelerin aleyhine olabilecek bir hüküm benimsenmiştir. Bu tür teşebbüslerin büyük bir bölümünün gelişmiş ülkeler tarafından işletildiği gözönüne alınırsa, bu tür gelirlerin vergilendirme hakkının sadece, bu teşebbüslerin fiili iş merkezlerinin bulunduğu ülkeye bırakılmış olmasının gelişmekte olan ülkeyi mali açıdan kayba uğratacağı açıktır. Zira gelişmekte olan ülkeler kıt olan ödeme imkanlarının bir kısmını da bu tür faaliyetlere harcamaktadırlar.

3. Anlaşma tasarısının 10.maddesi uyarınca, kâr payları, bunlara hak kazanan kimselerin ikamet ettiği ülke tarafından vergilendirilir. Yani sermaye getirisinin vergilendirilmesi hakkı yine ikamet edilen ülkeye tanınmış olup, kaynak ülkenin çok sınırlı bir vergileme hakkı bulunmaktadır.

4. Anlaşma tasarısının 11.maddesine göre, faizlerde alacaklının ikamet ettiği ülke tarafından vergilendirilmektedir. Ancak kaynak ülke bakımından % 10'u geçmemek üzere bir vergilendirme hakkı tanınmıştır.

5. Anlaşma tasarısının 12.maddesi uyarınca "Bir akit devlette doğan ve diğer akit devlet mukimine ödenen gayrimaddi hak bedelleri, sadece, bu diğer akit devlette vergi-

lendirilir.". Başka bir deyişle, patent, alameti farika, desen veya model, plan gizli formül gibi hakların vergilendirilmesinde de hak, kural olarak ikamet edilen ülkeye tanınmıştır. Bu tür harcamalar kalkınan ülkelerin ödemeler dengesinde gittikçe artan önemde yer almaktadır. Bu gibi büyük ödemeler üzerinden vergi tevkifatı hakkı tanınmaması durumu daha da ağırlaştırmaktadır.

Sonuç olarak, gelişmiş ülkelerin lehine sonuçlar doğuran model anlaşmanın 8, 10, 11 ve 12.maddeleri bir kazancın vergilendirilmesinde o kazancın elde edildiği ülke ile varolan sıkı ilişkiyi gözönüne almaksızın tasarıya koyulmuş maddelerdir. Oysa ki, vergilendirmenin temeli, vergi matrahını meydana getiren gelir unsurlarının yanı kazancın varlığına dayanır. Kazanç ise ancak, sermaye emek bilgi ve ihtisasın bir ülkenin iktisadi, ticari hatta sosyal hayatına iştirak edilmesi sureti ile meydana gelir. Bu nedenle vergileme hakkının da ilişkinin bu derece sıkı olduğu, yani kazancın sağlandığı ülkeye ait olması gerekir.

IV. OECD MODELİNE GÖRE YAPILAN VERGİ ANLAŞMALARINDA GELİŞMİŞ VE GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELER ARASINDA ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında yapılan vergi anlaşmalarında ortaya çıkan sorunlar ve bunlara her iki tarafça kabul edilebilecek çözüm yollarının bulunması, gerek Birleşmiş Milletler, gerekse OECD'de yapılan toplantılarda yoğun tartışmalara konu olmuştur. Aşağıda bu toplan-

tılarda ele alınan başlıca tartışma konuları, bunlar hakkında ileri sürülen görüşler özet bir şekilde ele alınacaktır (84).

A. FAİZ İLE İLGİLİ SORUNLAR

Faiz gelirin vergilendirilmesinde, yatırımı yapan kişinin ikametgahının bulunduğu ülkenin mi yoksa faizin doğduğu kaynak ülkenin mi ya da bu gelirin iki ülke arasında paylaşılması gerektiği sorununa ilişkin olarak, adigeçen toplantılarda yapılan tartışmalarda, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelere gelen üyeler tarafından çeşitli görüşler ileri sürülmüştür.

Gelişmekte olan ülkelere gelen üyeler, sermaye akımlarının gelişmiş ülkelere, faiz akımının ise gelişmekte olan ülkelere doğru olduğuna dikkat çekerek, gelişmekte olan ülkelerin zaten tek taraflı sermaye akımları dolayısıyla çok ağır bir borç yükü altında olduklarını, birde bu ülkelerin kendi ülkelerinde doğan faizi gereği gibi vergilendirememelerinin bu ülkeler için çok ağır bir kayıp oluşturacağını, bu nedenle faizin sadece gelişmekte olan ülkeler tarafından vergilendirilmesi ya da en azından gelişmekte olan ülkenin öncelikli vergilendirme hakkına sahip olması gerektiği iddia edilmiştir. Üyelere göre, bu şekilde bir vergilendirme, ge-

(84) Bu konu hakkındaki açıklamalar için bkz.: Guidelines For Tax Treaties Between Developed And Developing Countries, United Nations, ST/ESA/114, New York, 1974, s.5-16; Fourth Report, Tax Treaties Between Developed and Developing Countries, United Nations, ST/ECA/188, New York, 1973, s.1-19; Selahattin Tuncer, a.g.e., s.157-166; Zühtü Yücelik, Teoman Yayın, a.g.e., s.22-27.

lişmekte olan ülkelerin gelir kaynaklarına olumlu bir katkıda bulunmanın yanısıra, dışarı akan döviz miktarını da azaltacağından, ödemeler dengesini de olumlu bir yönde etkileyecektir.

Gelişmiş ülkelere gelen üyeler ise, bu vergilerin genellikle gayrisafi gelir üzerinden alındığını, oysa ki, gayri safi tutarlar üzerindeki düşük bir stopaj vergisi oranının dahi, safi gelir üzerinde yüksek bir oran teşkil edebileceğini, günümüzde, bu tür borçların büyük finans kurumları ya da bankalar tarafından verildiğinin gözönüne alınması halinde, böyle bir durumun, bu tür kurumların ödünç sermaye verme arzularını yok edebileceğini, bununda gelişmekte olan ülkeler açısından daha büyük sorunlar yaratabileceğini iddia etmişlerdir.

Gelişmiş ülkelere gelen üyelerin bu iddialarına rağmen, sermaye ihraç eden birçok gelişmiş ülkedeki vergi uygulamasında, bu ülkeler tarafından yabancılara ödenen faizler, çoğu kez yüksek oranlarda kaynakta stopaj yolu ile vergilendirilir. Gelişmiş ülkeler toplantılarda ileri sürdükleri bu görüşlerine paralel olarak, daha önce de belirtildiği üzere OECD model anlaşmasında da faiz gelirin bir geliri elde eden kişinin ikametgahının bulunduğu akit devlette vergilendirilmesini ana prensip olarak kabul etmişler, ancak faiz gelirin doğduğu kaynak devlete de gayrisafi faiz tutarının % 10'unu geçmemek üzere vergilendirme hakkı tanımışlardır. Böylece OECD model anlaşmasında faizlerden doğan vergileme hakkının gelirin doğduğu devlet ile geliri

elde edenin ikametgahının bulunduğu devlet arasında ağırlığın ikinci yararına olmak üzere paylaşılması ilkesi kabul edilmiştir.

Uygulamada ise, gelişmiş ülkeler ile gelişmekte olan ülkeler arasında yapılan vergi anlaşmalarında bu karmaşık sorun değişik şekillerde çözüme kavuşturulmaktadır. Genelde gelişmekte olan ülkeler OECD model anlaşmasının 11.maddesini kendi yararlarına değiştirmek istemekte ve bu istekte, gelişmiş ülkeler tarafından genellikle kabul edilmektedir. Örneğin 7 Kasım 1973 tarihinde Fransa ile İran arasında imzalanan ikili vergi anlaşmasında, faiz gelirinin doğduğu kaynak ülkeye, gayrisafi faiz tutarı üzerinden % 15 oranında stopaj yolu ile bir vergi alma hakkı tanınmıştır (85).

B. TEMETTÜLER İLE İLGİLİ SORUNLAR

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında yapılan vergi anlaşmalarında, temettülerin vergilendirilmesine ilişkin sorunun çözüme bağlanması diğer gelir unsurlarına nazaran daha büyük sorunlar ortaya çıkarmaktadır.

Gelişmekte olan ülkelerdeki yatırımlar genellikle, bu ülkelerin mevzuatına göre kurulmuş bulunan yerli şirketlerce yapılmaktadır. Bu tür şirketlerde sermayenin yabancı ortaklara ait olması veya şirketin idare ve denetiminin

(85) A Double Taxation Treaty Between Iran and France, Bulletin For International Fiscal Documentation, Vol:XXIX, June, 1975, No:6, s.1-15.

yabancı ortaklar tarafından yapılması vergilemeyi etkilememektedir. Bu duruma göre gelişmekte olan ülke bu tür şirketleri istediği biçimde vergilemede özgür kalmaktadır. Diğer taraftan hissedarın ana vatani, yabancı şirketin kazançlarını temettü olarak dağıtılincaya değin vergilendirmemektedir.

Bu konuda OECD Mali Komitesince ileri sürülen bir görüşe göre, dolaysız yabancı yatırımlarda yatırım sahibinin ikametgahının bulunduğu ülke, temettü gelirini vergiden istisna ediyor veya tamamen mahsubuna izin veriyorsa temettülerin gelişmekte olan bir ülke tarafından tamamen vergilendirilmesinde hiçbir sakınca yoktur. Buna rağmen, Komite gelişmekte olan ülkelerde menkul sermaye iratlarının ölçülü bir şekilde vergilendirilmesini öngörmüş ve OECD model anlaşmasında da kaynak ülkeye; ortakların ilgili şirketin en az % 25'ine sahip olmaları halinde % 5 ve diğer bütün hallerde (yani temettüyü alacakların gerçek kişi olması veya katılma payının % 25'den az olması durumu) % 15'lik bir kaynaktan stopaj hakkı tanımıştır. Bu vergileme hakkının kaynak ülkenin aleyhine düzenlendiği ve bundan gelişmekte olan ülkelerin zarar göreceği açıktır. Bundan dolayı, daha önce de değinmiş olduğumuz üzere; Türkiye gibi gelişmekte olan ülkeler temettüler için uyguladıkları stopaj vergisinin % 20'den aşağı olamayacağı ve bu bakımdan haklarının saklı tutulmasını istemişlerdir.

Bu sorunda ülkeler arasında yapılan vergi anlaşmalarına göre değişik şekillerde çözüme bağlanmakta, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında yapılan vergi anlaşmalarında OECD model anlaşmasının onuncu madde hükmüne genellikle

uyulmamaktadır. Örneğin, Türkiye ile Almanya arasında imzalanmış ikili vergi anlaşmasında; "temettüyü elde eden, temettüyü ödeyen şirketin sermayesinin doğrudan doğruya en az % 10'unu elde tutan bir şirket ise, gayrisafi temettü tutarının % 15 i diğer tüm durumlarda (yani temettüyü alacakların gerçek kişi olması veya katılma payının % 10'dan az olması durumunda) gayrisafi temettü tutarının % 20'sini vergileme hakkı kaynak ülkeye tanınmıştır (86).

Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus, gelişmekte olan bir ülkede eğer kurumlar vergisi oranı yüksekse ve buna ek olarak yabancı ortakların kâr payları üzerinden yüksek oranlı stopaj vergisi alınıyorsa, bu durum kısa dönemde daha fazla gelir sağlama gibi gelişmekte olan ülkelerin yararına bir durum ortaya çıkarırsa da, uzun dönemde sermaye akımlarını olumsuz yönde etkileyeceğinden bu ülkelerin zararına olacaktır.

Tam tersi bir durumda, yani, bu ülkeler tarafından düşük oranlarda bir vergilendirme, gelişmiş ülke tarafından bu ülkede ödenmiş vergiler için mahsub hakkı tanınsa bile, gelişmekte olan ülkenin vergi gelirlerinin gelişmiş ülkenin hazinesine transferi sonucunu doğuracaktır. Bu durum ise, gelişmekte olan ülkelerin zaten kıt olan gelir kaynaklarının daha da azalmasına neden olacağından bu ülkenin zararına olacaktır.

Bu nedenlerden dolayı gerek ikili vergi anlaşmalarında da gerekse normal vergi mevzuatında, temettü gelirlerine uyuşu-
(86) Bkz.: Resmi Gazete, 9 Temmuz 1986, Sayı:19154.

lanacak vergi oranı, hem sermaye akımlarını olumsuz yönde etkilemeyecek, hem de gelişmekte olan ülkelerin vergi gelirlerinin gelişmiş ülkelerin hazinesine aktarılması sonucunu doğurmayacak şekilde saptanmalıdır.

C: GAYRİMADDİ HAK BEDELLERİ İLE İLGİLİ SORUNLAR

Patent, telif, ticaret ünvanı, alamet-i farika vb. ticari, sınai ve edebi haklarla arama ve işletme haklarını kapsayan bu kavram uluslararası ekonomik ilişkilerde gittikçe artan bir önem kazanmakta, özellikle "know-how" ihtiyacı gelişmekte olan ülkeler açısından kalkınmada önemli bir yer tutmaktadır.

Ancak, gelişmekte olan ülkelerin gerek bilimsel, gerekse mali durumları bu tür etüd ve araştırmaları yapmaya elverişli olmadığı için, bilimsel ve teknolojik bilgileri, patent, lisans ve know-how olarak oldukça büyük bedeller karşılığında gelişmiş ülkelere ithal etmek zorunda kalmaktadırlar. Bu durum ise, gelişmekte olan ülkelerin zaten kıt olan döviz kaynaklarını daha da azaltarak ödemeler bilançosu üzerinde olumsuz yönde etkide bulunmaktadır. Bu durumu biraz olsun hafifletmek için gelişmekte olan ülkelere, gayrimaddi hak bedellerinin gayrisafi tutarı üzerinden oldukça yüksek oranlarda stopaj vergisi alma yoluna giderler. Ancak bu tür bir teknik bilgiyi ya da üretim yöntemini bulmak için yapılan faaliyetler (araştırma çalışmaları, deneyler vb.) oldukça masraflı olduğundan, bu şekilde bir vergilendirme gelişmiş ülkelerin aleyhine bazı sonuçlar doğurmak-

tadır. Çünkü bu bedeller gelişmiş ülke tarafından temettü olarak kabul edilip ikinci bir kez vergilemeye tabi tutulmaktadır. Böylece gayrimaddi hak bedellerinin önce kaynak, daha sonra satış ya da kiralaayan ülkede tekrar vergilendirilmesi çifte vergileme olayının ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Gerek çifte vergilendirmenin önlenmesi gerekse, hakkaniyet kuralları açısından, bu bilgileri elde etmek için araştırmalar yapmış dolayısıyla tüm giderleri yüklenmiş gelişmiş ülkelerin, bu gelirleri tamamen vergilendirme hakkı olduğu iddia edilmektedir. OECD modeli de bu görüşe uygun olarak vergileme hakkını sadece bu geliri elde edenin ikametgahının bulunduğu devlete vermiştir. Ancak, gelişmiş ülkelerin kendi aralarında yapmış oldukları vergi anlaşmalarında bile bu kurula uyulmamakta, azda olsa kaynak ülkeye belli bir miktar vergileme hakkı tanınmaktadır. Örneğin, Kanada ile ABD arasında 26 Eylül 1980 tarihinde imzalanan ikili vergi anlaşmasında, kaynak ülkeye, brüt gayrimaddi hak bedelleri üzerinden % 20 oranında stopaj yoluyla vergi alma hakkı tanınmıştır(87).

Ayrıca gelişmiş ülkeler, gelişen ülkelerin teknolojik ilerlemelerini hızlandıran transferlere, vergi bakımından da bazı kolaylıklar sağlamalarının uzun dönemde yine kendi çıkarlarına hizmet edeceğini unutmamalıdır.

(87) The Newly Signed Canada-United States Income Tax Treaty, 26 Eylül 1980, Arthur Anderson Cooperation, Chicago/Illinois, 60602, USA 1980, s.16.

D. HAVA VE DENİZ ULAŞTIRMASI İLE İLGİLİ SORUNLAR

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında yapılacak anlaşmalarda, sorun olan konulardan birisi de hava ve deniz ulaştırmasından elde edilen kazançların vergilendirilmesine ilişkindir.

Öncelikle şunu belirtmeliyiz ki, varolan vergi anlaşmalarının büyük bir çoğunluğunda bu tür ulaştırma faaliyetlerinden doğan kazançların vergilendirme hakkı, OECD modelinde olduğu gibi, bu teşebbüslerin fiili yönetim merkezlerinin bulunduğu ülkelere verilmiştir. Ayrıca bu hüküm Uluslararası Ticaret Odalarının da desteklenmektedir.

Yapılan toplantılarda gelişmiş ülkelere gelen üyeler bu tür bir faaliyet kolunun, sermaye yoğun olduğundan dolayı çok büyük ölçüde sermaye gerektirdiğini, buna karşılık, hava koşulları, yük ve yolcu miktarı gibi önceden belirlenemeyen bir takım koşulların etkisi altında bulunması nedeniyle oldukça düşük kâr marjlı bir sektör olduğunu ileri sürmüşlerdir. Ayrıca, üyeler, bu tür teşebbüslerin faaliyetlerinin yapısı gereği birçok ülkenin hükümler alanı içerisinde faaliyet gösterdiğine ve gelişmekte olan ülkelerdeki yüksek vergi oranlarına dikkat çekerek, bu teşebbüslerin her bir ülke tarafından ayrı ayrı kendi vergi kanunlarına göre vergilendirilmeleri halinde, vergilerin toplamının teşebbüslerin toplam kazanç miktarını aşacağını, bu nedenle kendilerinin, bu tür teşebbüslerin fiili iş merkezlerinin olduğu devlette vergilendirilmesinden yana olduklarını ifade etmişlerdir.

Gelişmekte olan ülkelerden gelen üyeler ise, kendi ulaştırma teşebbüslerinin tam olarak gelişmediği sürece, yabancı ulaştırma teşebbüslerinin kazançlarının vergilendirilmesinden vazgeçecek durumda olmadıklarını ileri sürmüşlerdir. Buna rağmen, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında yapılan vergi anlaşmalarında bile, uluslararası ulaştırma teşebbüslerinin faaliyetlerinden doğan kazançların vergilendirme hakkı, bu teşebbüslerin fiili yönetim merkezlerinin olduğu ülkeye yani gelişmiş ülkeye bırakılmıştır. Örneğin, Türkiye ile Almanya arasında imzalanan ikili vergi anlaşmasında, OECD modelinin bu kazançlara ilişkin hükmü aynen kabul edilmiştir.

E. SERBEST MESLEK KAZANÇLARINA İLİŞKİN SORUNLAR

Uygulamada gelişmiş ülkeler ile gelişmekte olan ülkeler arasında serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde, oldukça değişik çözüm yolları getirilmiş ve OECD model anlaşmasının 14.maddesi değişik şekiller almıştır. Daha öncede belirttiğimiz gibi, OECD model anlaşması, bu tür gelirlerin vergilendirilmesi hakkını prensip olarak bu tür gelirleri elde eden kişinin ikametgahının bulunduğu devlete vermiş, ancak bu faaliyetin kaynak ülkede, sabit bir yer vasıtasıyla (fixed base) yürütülmesi halinde, ancak bu sabit yere atfedilebilen gelirlerin kaynak ülkede vergilenebileceği hükmünü getirmiştir. Bu hüküm Fransa ile İran arasında 1972 yılında imzalanan ikili vergi anlaşmasında aynen yer almıştır.

Ancak bazı anlaşmalarda, sabit bir yer esasını kabul edilmemekte bunun yerine kazanç sahibinin bir takvim yılı içinde toplam olarak 183 günü aşmayan bir süre diğer akit devlette bulunması koşulu getirilmektedir.

Bazen de her ikisi de yani hem sabit yer hem de 183 günü aşmayan bir süre diğer ülkede bulunma koşulu anlaşmalarda yer almaktadır. Örneğin, Fas ile Norveç arasında 5 Mayıs 1972 yılında ikili vergi anlaşmalarında serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin 14.maddede her iki koşulda aynen yer almıştır (88).

V. BİRLEŞMİŞ MİLLETLER ÖRGÜTÜNCE HAZIRLANAN GELİŞMİŞ VE GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELER ARASINDAKİ ÇİFTE VERGİLENDİRME ANLAŞMA MODELİ

A. GENEL AÇIKLAMA

Uzun hazırlıklardan sonra meydana getirilen OECD model anlaşmasının, gelir ve servet vergilerinde özellikle gelişmiş ülkeler arasında çifte vergilendirmeyi önlediği ve vergi anlaşmalarını kolaylaştırdığı bir gerçektir. Ancak taraflardan birinin gelişmekte olan bir ülke olması halinde OECD model anlaşmasının iyi sonuçlar doğurmadığını uygulama göstermiş, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında yapılacak vergi anlaşmalarının yapılmasını kolaylaştıracak yeni bir anlaşma modelinin hazırlanması gerekli-

(88) A Double Taxation Treaty Between Norway and Morocco, Bulletin of International Fiscal Documentation, Vol. XXVIII, October 1974, No:10, s.1-15.

liği ortaya çıkmıştır. Bu tür bir anlaşma modelinin hazırlanması görevi Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal İşler Konseyince üstlenilerek, 10-21 Aralık 1979'da Cenevre'de yapılan sekizinci toplantıda nihai anlaşma metni ve ona ilişkin yorumlar hazırlanarak kabul edilmiştir.

B. BİRLEŞMİŞ MİLLETLER ANLAŞMA MODELİNİN HÜKÜMLERİ

Birleşmiş Milletler Anlaşma Modeli, başlık ve başlangıcı takiben 7 Bölüm ve 29 maddeden oluşmaktadır (89). Maddelerin ele aldığı konular başlıkları itibariyle OECD modelinin aynısıdır. Sadece OECD modelinin 28.madde başlığı anlaşmada yer almamaktadır.

Çalışmanın bu bölümünde, tekrar olmaması açısından BM modeli tümüyle ele alınmayacak, OECD model anlaşması ile bir karşılaştırılması yapıp, sadece farklı madde hükümlerine değinilmekle yetinilecektir.

I.Bölümde, OECD modelinde olduğu gibi anlaşmanın kapsamına ilişkin hükümler yer almakta olup, gerek anlaşmanın kimlere uygulanacağını gösteren 1.madde, gerekse bu anlaşma tarafından kapsanan vergileri gösteren 2.maddeye ilişkin metinler her iki modelde aynıdır.

II. Bölümde OECD modelindeki gibi genel tanımlar, mukim ve işyerine ilişkin tanımlardan ibarettir. Genel tanımlarda BM modeli ve OECD modeli anlaşmakla beraber (89) Bkz.: United Nations Model, a.g.e., s.1-45.

mukim ve işyerinin tanımında birbirlerinden ayrılmaktadırlar. Birleşmiş Milletler Modeline göre mukim; ikametgah, ev, yönetim merkezi veya bunlara benzer nedenlerle vergi ödeme mükellefiyeti altına giren kişidir. OECD modeline göre de mukim aynı kişi olmakla birlikte, sadece ülke içinde elde edilen kişiler mukim kavramının dışına çıkarılmaktadır. BM modelinde bu hükmün yer almamasının nedeni ise, sadece ülke içinde edinilen gelirleri ve serveti vergileyen devletlerin bu hüküm karşısında hiçbir zaman mukime sahip olmayacakları endişesi olabilir (90).

İşyerine ilişkin maddede, BM ve OECD modelleri 1.ve 2.fıkra hükümleri hariç, maddenin geri kalan tüm fıkralarında anlaşmazlık halindedir. BM modelinde işyerinin kapsamı mümkün olduğu kadar geniş tutulmaya çalışılırken, OECD modelinde kapsam mümkün olduğu kadar daraltılmak istenmiştir. BM modeli OECD modelinde kavranmayan montaj projelerini, inşaat şantiyesi ve muhtelif projelere ilişkin kontrol faaliyetlerini danışmaya yönetime vb.ilişkin olarak ifa edilen hizmetleride kapsamına almış ve tüm faaliyetlerin işyeri oluşturabilmesi için gerekli olan süreyi oniki aydan altı aya indirmiştir. Maddenin 4.fıkrasında ise, OECD model anlaşmasında olduğu gibi hangi hallerin işyeri oluşturmayacağı belirtilmektedir. Ancak bu fıkra hükümleri açısından da BM modeli ile OECD modeli arasında uyum bulunmamaktadır. BM modelinin bu fıkra hükmünde OECD modelinden farkı, sevketme faaliyetlerini istisna kapsamı içine almamasıdır. OECD

modelinde ise teşebbüs olanaklarının, ticari eşya
(90) Murat Semercigil, Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşma Modelleri, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, No:1982-236, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1982, s.62.

stoklarının sadece depolama, sevk etme ve teşhiri amacıyla kullanılması halinde bu yer bir işyeri olarak kabul edilmemektedir. Ayrıca OECD modelinde istisna kapsamına giren bir veya birkaç faaliyetin, hazırlayıcı veya yardımcı karakterde olmak üzere birlikte yapılması halinde bir işyeri oluşmayacağı hükmü getirilerek istisna kapsamı, BM modeline nazaran çok daha geniş tutulmuştur.

BM modelinde ise, taraflardan birine ait bir sigortacının diğer devlette bir temsilci vasıtasıyla prim toplaması veya risk sigorta etmesi halinde, bu diğer devlette bir işyerine sahip kabul edileceği belirtilerek, OECD modelinde kavranmayan bir faaliyet türü de kavramıştır.

Üçüncü bölüm gelirin vergilendirilmesine ilişkin olup, bu bölüm OECD modelindeki gibi, 16.maddeden oluşmaktadır.

6.madde gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine ilişkindir. Gerek BM modeli gerekse OECD modeli gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde aynı metni kabul etmiştir.

7.madde ticari kazançların vergilendirilmesine ilişkindir. Bu maddede BM modeli mümkün olduğu kadar kaynak ülkede vergilendirme ilkesinden hareket etmek istemekte, OECD modeli ise, tam tersine ikamet ilkesine bağlı kalmak istemektedir. Her iki modelde de işyerine sahip olunmadıkça diğer devlette elde edilen ticari kazanç kaynakta vergilendirilmeyecektir. Ancak BM modeli bunun yanısıra kaynak devletin, sözkonusu işyerinde gerçekleştirilen emtia satışlarıyla

aynı nitelikte olan veya benzer olan; fakat işyeri dışında gerçekleştirilen satışlara, sözkonusu işyerinde yürütülen ticari faaliyetlerle aynı nitelikte olan veya benzeyen, fakat işyeri dışında yürütülen ticari faaliyetlere ilişkin ticari kazancı vergileyebileceğini öngörerek diğer devlete ait müteşebbislerin kaynak devlette başvurabileceği muvazaa yollarını kapatmaktadır.

8.madde hava, deniz ve iç su yolları taşımacılığına ilişkin olup, BM modeli soruna iki alternatif madde önererek çözmüştür. BM modeli 8 A maddesinde OECD modelindeki gibi (madde metinlerde aynıdır) ikamet ilkesine ağırlık verirken, 8 B maddesinde ağırlığı kaynak ülkeye yöneltmek istemiştir.

Alternatif 8 B maddesine göre, gemilerin uluslararası trafikte işletilmesi halinde gemilerde elde edilen kazanç ancak sözkonusu gemiler diğer devlete ara sıra uğrarsa; fiili yönetim merkezinin bulunduğu devlette vergilendirilecektir. Eğer diğer devlette yürütülen taşımacılık faaliyeti arızilik niteliğini kaybederse, bu takdirde toplam kazanç iki devlet arasında paylaşılacaktır. Böylece BM modeli diğer devlete sürekli sefer düzenleyen gemilerin kazancının bir kısmını kaynak ülkeye bırakmaktadır. Diğer fıkralarda yer alan hükümler OECD model anlaşmasında olduğu gibidir.

9.madde ortak teşebbüslere ilişkin olup, BM ve OECD maddeleri bu konuda, aynı metni kabul etmişlerdir.

10.madde temettülerin vergilendirilmesine ilişkin olup BM ve OECD modelleri maddenin 2.fıkrası dışında tamamen aynı metni kabul etmişlerdir. Her iki modelde de ilke olarak

temettülerin vergilenmesinde "ikamet ilkesi" kabul edilmiştir. İkinci fıkra ise, her iki madde de ikametgahın bulunduğu devletin yanında kaynak devlete de bir miktar vergileme hakkı veren fıkradır. BM modeli 2.fıkırada sadece oranlar bakımından değişiklik getirmiş, sermayeye katılma oranı BM modelinde % 25'ten % 10'a indirilmiş, kaynak devletin vergileme oranının ise iki devlet arasında karşılıklı olarak saptanacağı hükmü kabul edilmiştir.

11.madde, faizlerin vergilendirilmesine ilişkin olup, temettülerin vergilendirilmesinde olduğu gibi, her iki modelde de ilke olarak faiz gelirlerinin bunları elde edenlerin ikametgahlarının bulunduğu devlette vergilendirilmesi ilkesi kabul edilmiş, ancak bunun yanısıra kaynak devlete de bir miktar vergilendirme hakkı tanınmıştır. Bu oran OECD modelinde % 10 olarak belirlenirken, BM modelinde herhangi bir rakam belirtilmeyip akit devletlerin ihtiyarına bırakılmıştır. Her iki modelde de, faiz geliri elde eden kişilerin bu devlette ticari ve serbest meslek faaliyetinde bulunması halinde bu gelirin hangi şartlar altında ticari ve serbest meslek kazancı sayılacağı hükme bağlanmıştır.

12.madde gayrimaddi hak bedellerinin vergilendirilmesine ilişkindir. Maddenin bazı hükümlerinde, BM ve OECD modelleri uyumsuzluk halindedir. BM modeli gayrimaddi hak bedelinde vergilendirme hakkını OECD modelinin aksine iki devlet arasında paylaşmış, ancak bunun hangi oranda olacağını faiz gelirlerinde olduğu gibi görüşen tarafların ihtiyarına bırakmıştır.

13.madde sermaye değer artış kazançları ile ilgili olup, OECD modelinde olduğu gibi gayrimenkullerin veya bir takım menkul malların mülkiyetinin devrinden elde edilen kazançların, bu malların bulunduğu devlette vergilendirileceğini hükme bağlanmıştır. Her iki modelde de, bazı hallerde malları devredenın ikametgahının bulunduğu akit devlete de vergilendirme hakkı tanınmıştır. Ancak BM modeli OECD modelinden farklı olarak, bir şirketin varlıkları doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak, esas itibariyle bir akit devlette bulunan gayrimenkul varlıklardan oluştuğunda, sermayeyi temsil eden, ayrıca bunun dışında kalan bir akit devlet yerleşik bir şirkete belli bir oranda katılmayı (oran ikili görüşmelerle belirlenir) temsil eden hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların da kaynak devlette vergilenebileceği hükmünü getirmiştir. BM modeli gayrimenkul varlığı temsil eden hisse senedine ilişkin olarak getirdiği hükümle, gayrimenkul spekülasyonunu iş edinmiş kimselerin sözkonusu gayrimenkulleri şirket varlığına katıp, daha sonra dolaylı yöntemlere başvurma olasılığını ortadan kaldırmak istemiştir (91).

14.madde serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin olup, serbest meslek kazançlarının hangi devlette vergilendirileceği hususunda BM ve OECD modelleri anlaşmazlık içindedirler. BM modeli de serbest meslek kazançlarının ilke olarak akit devlette vergilenebileceğini kabul etmekle beraber, kabul ettiği istisnalarla tüm ağırlığı kaynak

(91) Murat Semercigil, a.g.e., s.83.

devlete çekmek istemiştir. BM modeli, serbest meslek faaliyeti-
tinin sabit bir yerden yürütülmesi halinde OECD modelinde ol-
duğu gibi, vergileme yetkisini kaynak devlete tanıdıktan başka
serbest meslek erbabının bir takvim yılı içinde diğer devlet-
teki kalış süresinin 183 günden fazla olması ve bu faaliyet
karşılığında alınan bedellerin bu diğer devlette yerleşmiş
olan bir kişi ya da orada bulunan sabit bir yer, bir işyeri
tarafından ödenmesi hallerinde de, vergilendirme yetkisini
kaynak devlete vermektedir.

15.madde, bağımlı faaliyetlere ilişkin olup, bir hiz-
met akdine bağlı olarak işveren namına görülen hizmetleri
düzenleyen bu maddede, gerek BM gerekse OECD modelleri aynı
metni kabul etmişlerdir.

16.madde, müdürlere ve üst yöneticilere yapılan öde-
melerde vergilendirme yetkisinin hangi devlete ait olacağı-
nı belirtmektedir. BM modeli yönetim kuruluna üye olan mü-
dürlerden başka, OECD modelinden farklı olarak üst yönetici-
leride kapsamına almakta ve bunların gelirlerinin, OECD mo-
delinde olduğu gibi, kaynak ülkeye vergilendirilmesini öngör-
mektedir.

17.madde sanatçı ve sporcular tarafından elde edilen
gelirlere ilişkin olup, bu madde metninde BM ve OECD model-
leri tam bir uyuşum halindedirler. Yalnız, OECD modeli madde
başlığında "Sanatçı ve sporcular" deyimini değil, fakat
"Artistler ve Sporcular" deyimini benimsemiştir.

18.madde, emekli maaşları ve sosyal güvenliğe ait öde-
melere ilişkin olup, OECD modeli sadece ikamet ilkesine
ağırlık veren tek bir madde ile yetinirken, BM modeli sorunu

iki alternatif madde halinde çözmeyi tercih etmiş, alternatif (A) maddesinde OECD modelinde olduğu gibi, bu tür gelirlerin yalnızca bunu elde edenlerin ikametgahının bulunduğu akit devlette vergilendirilebileceğini kabul etmiş, alternatif (B) maddesinde ise, bu tür ödemelerin sosyal güvenlik sistemi, o devlette yerleşmiş bir kişi ya da o devlette yerleşik bir işyeri tarafından yapıldığı takdirde kaynak devlette de vergilendirilebileceğini kabul etmiştir.

19.madde, kamu görevleri karşılığında, ödenen emekli maaşları ve sağlanan diğer menfaatlere ilişkin olup, BM ve OECD modelleri madde metninde tam bir uyum halindedirler. Yalnız onyedinci maddede olduğu gibi, BM modelinin madde başlığı OECD modelinin bu maddeye ilişkin başlığından farklıdır. OECD modelinin 19.madde başlığı "kamu görev"lerinden ibarettir.

20.madde, öğrenci ve stajyerlere yapılan ödemelere ilişkindir. Madde başlığında ve kapsamında BM ve OECD modelleri uyumsuzluk halindedirler. OECD modelinde madde başlığı yalnız "öğrenciler" dir. BM modeli OECD modelinde olduğu gibi, öğrenci ve stajyerlerin, bir başka ülkede, öğrenim ve staj giderlerini karşılamak için yapılan ödemelerinin buldukları devlette vergiye tabi tutulamayacağını belirttikten sonra, bu öğrencilere sağlanan yardımlar, burslar ve diğer ödemelere, buldukları devletin vatandaşları için tanınan muafiyet istisna ve indirimlerinde aynen tanınacağı hükmünü de getirmiştir.

21.madde, anlaşmanın daha önceki maddelerinde vergilendirme şekli belirtilmeyen gelir unsurlarının nasıl vergilendirileceğine ilişkindir. OECD modeli anlaşmanın öteki maddelerinde açıkça belirtilmeyen gelirlerin sadece, bu geliri elde edenin oturduğu akit devlette vergilendirilebileceği hükmünü içerirken, BM modeli bu hükmün yanısıra bu gelirlerin kaynak devletçe de vergilendirilebileceği hükmünü de içermektedir.

Dördüncü bölüm OECD modelinde olduğu gibi servetin vergilendirilmesine ilişkin tek bir maddeden oluşmaktadır. BM ve OECD modelleri servetin vergilenmesinde aynı metni öngörmekle beraber, konunun anlaşma kapsamına alınıp alınmamasında farklılık göstermektedirler. BM modeli servetin vergilendirilmesine ilişkin hükmü anlaşma kapsamına alıp almamakta görüşmeci tarafları tamamen özgür bırakırken, OECD modeli böyle bir seçim hakkını taraflarca tanımamıştır.

V.Bölüm çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması yöntemlerini gösteren tek bir maddeden oluşmaktadır. Gerek BM gerekse OECD modelleri çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılabilmesi için, iki alternatif yöntem öngörmektedirler: İstisna yöntemi ve mahsub yöntemi. Modellerin önerdiği alternatif yöntemler her iki modelde de aynı içeriğe sahiptir. Ancak BM modeli, servetin vergilenmesinde taraflara özgürlük tanıdığı için, servetle ilgili her hükmü parantez içinde belirtme yoluna gitmiştir.

VI.Bölüm özel hükümlerle ilgili dört maddeden oluşmaktadır. Bu maddelerde çifte vergilendirmeden kaçınmanın idari yolları gösterilmektedir.

24.madde ayırım yapılmamasına ilişkin olup, BM ve OECD modelleri aynı metni kabul etmiştir.

Yirmibeşinci ve yirmi altıncı maddeler sırasıyla, karşılıklı anlaşma prosedürüne ve bilgi alışverişine ilişkin olup BM ve OECD modelleri özde aynı metni içermektedirler.

27.madde diplomasi ve konsolosluk memurlarınının vergilendirilmesine ilişkin olup, BM ve OECD modelleri aynı madde metnini kabul etmiştir.

Yedinci bölüm anlaşmanın yürürlüğe giriş ve yürürlükten kalkmasına ilişkin 28. ve 29.maddelerden oluşmaktadır. Gerek BM gerekse OECD modelleri her iki madde için aynı metinleri kabul etmiştir. Ancak bu maddelere ilişkin hükümler OECD modelinde 29. ve 30.maddelerinde yer almıştır (92).

C. BİRLEŞMİŞ MİLLETLER ANLAŞMA MODELİNİN ÖZELLİKLERİ

Birleşmiş Milletler Anlaşma Modeli, 1979'da son şekli verilerek yayınlanmış 29 maddeden oluşan bir model olup, çifte vergilendirmeyi önleme konusunda halen uluslararası alanda mevcut iki modelden biridir.

Bunlardan ilki olan -1963'te yayınlanmış- OECD anlaşma modeli, daha öncede belirttiğimiz gibi, gelişmiş ülkeler arasında uygulama konusudur (93). Birleşmiş Milletler modeli ise

- (92) OECD Modelinin Hükümlerlik genişlemesine ilişkin 28. maddesi, sömürgecilik BM prensiplerine ters düştüğünden dolayı BM modelinde yer almamıştır.
- (93) Türkiye geliştirmekte olan bir ülke olmasına rağmen, OECD üyesi olduğu için bu modeli benimsemektedir.

adından da anlaşılacağı üzere, çifte vergilendirmenin önlenmesi olayını, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin hepsini birden ilgilendiren ve kapsayan bir açıdan ele almaktadır.

Bilindiği gibi, çifte vergilendirmenin önlenmesi konusunda iki ilke mevcuttur: "kaynak" ve "ikamet" ilkeleri. Anlaşma modellerinin amacı, bu ilkelere hareketle verginin ağırlıklı olarak alınacağı ülkeyi ve buna ilişkin bölüşüm kurallarını saptamaktır (94).

Birleşmiş Milletler Anlaşma Modeli, temelde bu iki ilkenin uyumlaştırılması görüşünü temsil etmekle beraber, OECD modeline kıyasla, kaynak ilkesine daha çok ağırlık vermektedir. Ancak, model bunu yaparken, kaynak ülkenin aşağıda belirtilen hususları yerine getireceği varsayımına dayanmaktadır (95).

- Yabancı sermayeden doğan gelirin vergilendirilmesinde, bu gelirin elde edilmesiyle ilgili olarak genelde katlanılan giderlerden düşen payın kabul edilmesi,

- Vergilerin yatırımları olumsuz şekilde etkileyecek derecede yüksek olmaması,

- Gelirin, sermayeyi sağlayan ülke ile uygun ölçülerde paylaşılacağına gözönünde tutulması.

(94) M.Erol Karsan, Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma İle Müdahalede Uluslararası İşbirliği, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama Koordinasyon Kurulu Yayını, No:1986-280, DSİ Basım ve Foto-Film İşletme Müdürlüğü Matbaası, Ankara, 1986, s.19.

(95) United Nations Model, a.g.e., s.5-6.

Birleşmiş Milletler Modeli bunun yanısıra, yatırımcının ikametgahının bulunduğu ülkeninde vergi mahsubu veya "istisna uygulanması" suretiyle çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik bazı vergi kolaylıklarını benimsemesi görüşünü de savunmaktadır.

Ayrıca, daha öncede değindiğimiz gibi, tüm model anlaşmalar gibi, BM model anlaşması da zorlayıcı değildir. Hükümleri tavsiye niteliğindedir ve BM'in diğer resmi önerileri gibi değerlendirilmemelidir. BM modeli anlaşma yapacak ülkelere kabul edilebilir yaklaşımlar için yol göstermek amacı ile hazırlanmıştır. Modelin diğer bir amacında görüşmelere oturacak ülkelerin uzun araştırmalar yapmasına meydan vermeksizin onlara kolaylık sağlamaktır.

D. BİRLEŞMİŞ MİLLETLER MODELİNİN ELEŞTİRİSİ

Birleşmiş Milletler Model Anlaşmasının yukarıda belirtilen hükümleri karşısında, OECD anlaşma tasarısından pek farklı olmadığı anlaşılmaktadır. Model, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında yapılan vergi anlaşmalarında sorun olan, gayrimaddi hak bedelleri, temettüleri ve faiz gibi konularda kesin bir çözüm getirmekten uzak görünmektedir. Model gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında çifte vergilendirme sorununu çözmeye dönük olmasına rağmen esas itibariyle gelişmiş ülkelerin yararına hükümler getirmektedir. Hatta model anlaşmanın, emekli maaşları ve sosyal güvenliğe ilişkin ödemelerde, vergileme hakkını kaynak ülkeye veren hükmü karşısında, OECD modelinin vergileme hakkını

diğer ülkeye veren hükmü, gelişmekte olan ülkelerin büyük ölçüde işgücü, ihracatçısı oldukları gözönüne alınırsa, bu ülkelerin daha fazla lehine olmaktadır. Bu nedenlerden dolayı OECD modeli için daha önce yapılan eleştirilerin burada da tekrarlanması gerekmektedir.

VI. GELİŞMİŞ ÜLKELERİN FAYDALARININ BİR KISMININ
GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERCE ELDE EDİLMESİNİ
SAĞLAMAK İÇİN VERGİ ANLAŞMALARINDA YER ALAN
ÖNLEMLER

"Kaynak ilkesi" gelişmekte olan ülkelerde sermaye yatırımlarını teşvik etmektedir. Ancak, bunun gerçekleşebilmesi için, müteşebbislerin yatırım yaptıkları ülkelerdeki (genellikle gelişmekte olan ülkelerde) vergilerden daha yüksek oranla vergi ödememeleri sağlanmalıdır. Aksi halde, gelişmekte olan ülkelerdeki teşvik tedbirleri etkinliklerini büyük ölçüde kaybedecekler ve bu teşvik tedbirleri dolayısıyla vazgeçilen gelirin büyük ölçüde gelişmiş ülke hazinesine transferine neden olunacaktır. Yabancı sermayeyi ülkelere çekmek için gelişmekte olan ülkelere verilen teşvik tedbirlerinin, gelişmiş ülkelerdeki vergi eşitliği prensibini bozduğu iddia edilir. Ancak gelişmiş ülkelerde de gerek bazı bölgeler için gerekse bazı faaliyet alanları için tanınmış bir çok teşvik tedbiri vardır (96).

Günümüze değin yapılan vergi anlaşmalarından elde edilen deneyimler göstermiştir ki, gelişmiş ve gelişmekte

(96) Fourth Report, a.g.e., s.163.

olan ülkeler arasında varolan anlaşmalarda, konu sadece çifte vergilendirmenin önlenmesi olmayıp, gelişmekte olan ülkelerin daha hızlı kalkınmalarını sağlayacak teşvik araçlarının da uygulanmasıdır. Bu amaç kuşkusuz gelişmekte olan ülkeler kadar gelişmiş sanayi ülkelerinin de çıkarlarına uygun düşmektedir.

Bu amaçla kullanılan araçların başlıcaları yabancı gelirlere istisna hakkı tanınması, yabancı vergiler için mahsub hakkı verilmesi, yabancı kaynaklı gelire indirimli vergi oranlarının uygulanması, vergi tasarruf ettiren mahsub, yatırım indirimi ve yatırım mahsubu yöntemlerinin uygulanmasıdır. İlk iki yöntem daha önce açıklandığı için burada ele alınmayacak, diğer yöntemlerin incelenmesi ile yetinilecektir.

A. YABANCI KAYNAKLI GELİRE İNDİRİMLİ VERGİ ORANLARININ UYGULANMASI

Bu amaçla sermaye ihraç eden ülkeler, bir yandan dış yatırımları teşvik, diğer yandan olası çifte vergilemeyi önlemek amacıyla yurt dışından sağlanmış olan kazanç ve iratlara normal tarifeden farklı olarak indirimli vergi oranları (Reduced tax rates on foreign source income) uyguluyorlar. Bu yöntem yabancı ülkelere ödenen verginin gider yazılmasına nazaran daha etkili fakat yabancı ülkelere ödenen verginin mahsubuna göre daha etkisiz ara bir yöntem olmaktadır (97).

B. VERGİ TASARRUF ETTİREN MAHSUB

"Vergi Tasarruf Ettiren Mahsub" (Tax Sparing Credit) un özü gelişmiş ülke tarafından sadece geliştirmekte olan ülkelerde ödenen vergiler için değil, bu ülkelerin yabancı yatırımları teşvik etmek için sağladıkları vergi teşvikleri dolayısıyla, gelişmiş ülkelerin kişi ya da kurumları tarafından ödenmemiş olan vergileri, sanki ödenmiş gibi varsayarak bunlar içinde mahsub hakkı tanınmasıdır (98). Örneğin, gelişmiş Y ülkesindeki bir şirketin yardımcı ya da yavru şirketinin, geliştirmekte olan X ülkesinde bulunduğunu ve bu şirketin X ülkesinde 10 yıllık bir vergi tatilinden (tax holiday) faydalandığını varsayalım. Bu süre içerisinde yavru şirketin elde ettiği kazançlar üzerinden geliştirmekte olan X ülkesince vergi alınmamaktadır. Bu vergi tatili sırasında, yavru ortaklık tarafından ana ortaklığa gönderilen kârlar üzerinden alınması gereken vergilerde alınmış gibi kabul edilmekte ve ana şirketin vergi borcundan düşülmektedir. Böylece vergi tasarruf ettiren mahsub, ödenmiş olarak varsayılan bu verginin ikamet ülkesince, ödenecek gerçek vergi borcundan düşülmesi suretiyle yatırımcıya bir fayda sağlanmaktadır.

Vergi tasarruf ettiren mahsub yöntemi, gelişen ülke tarafından yabancı yatırımcıya sağlanan vergi çıkarlarının sermaye ihracatçısı ülkeye kaymasını önlemek için düzenlenmiştir. Böyle bir yöntem uygulanmadığı zaman, geliştirmekte

(98) Bkz.: Fourth Report, a.g.e., s.36.

olan bir ülke tarafından yabancı yatırımcıdan daha az vergi alınması, (bir vergi teşvik tedbiri olarak) onun ülkesine ödeyeceği vergi miktarını arttırmaktan başka bir işe yaramayacak, dolayısıyla bu tür önlemlerin faydasından, yatırımcının kendisi değil onun ana ülkesi yararlanmış olacaktır. Böylece gelişmekte olan ülke, hem vergi teşvik tedbirlerinden dolayı gelir kaybına uğrayacak hem de bu vergi teşvik tedbirlerinden umduğu faydayı sağlayamayacak, böylece çift yönlü bir zarara uğramış olacaktır.

Ancak, vergi tasarruf ettiren mahsubun uygulanması, genellikle, kaynak ülke tarafından faiz, temettü ve gayri maddi hak bedelleri gibi yatırım gelirleri üzerine ya da bu gelir sınıflarının bir çoğu üzerine konular vergilerle sınırlandırılmıştır.

Vergi tasarruf ettiren mahsubun aleyhinde ve lehinde bir takım görüşler ileri sürülmüştür (99).

1. Aleyhindeki Görüşler

- Vergi tasarruf ettiren mahsub hakkında ileri sürülen ilk eleştiri bu yöntemin, gelişmiş ülkelerdeki vergi eşitliği prensibini bozduğudur. Bu görüşü ileri sürenlere göre, yerli yatırımlar ile yabancı yatırımlar arasında eşitliği sağlamak için, her iki yatırımdan da elde edilen gelir üzerindeki vergi yükü aynı olmalıdır. Dolayısıyla yabancı yatırımlardan elde edilen gelir üzerindeki vergi yükünü, yerli yatırımlara göre azaltan böyle bir yöntemin uygulanması pek doğru olmamaktadır.

(99) Bu konu hakkındaki açıklamalar için bkz.: Fifth Report, Tax Treaties Between Developed and Developing Countries, ST/ESA/18 New York, 1975, s.133-140; Fourth Report, a.g.e. s.30-

- Bu yöntemin iki şekilde gelişmiş ülkelerin hükümlerini ihlal ettiği ileri sürülmüştür. Bunlardan birincisi, gelişmiş bu ülkenin vergi oranlarını saptama yetkisi üzerindeki ihlal olmaktadır. Bu görüşü ileri sürenlere göre, vergi tasarruf ettiren mahsub sisteminin uygulandığı sürece gelişmiş ülkenin vergi oranları kanundan ziyade anlaşma tarafından belirlenmektedir. Çünkü gelişmiş bir ülke, gelişmekte olan bir ülke tarafından uygulanan vergi istisnaları ya da vergi oranı indirimlerini kabul etmekle, kendi vergi oranlarının bu teşviklerce belirlenmesine izin vermiş olur; zira gerçekten ödenmeyen bir verginin mahsubuna izin vermek, gelişmiş ülkenin vergi oranlarında meydana gelmiş olacak bir indirimle eşittir. İkinci ihlal ise, gelişmiş bir ülkeden bu metodu uygulamayı istemekle ortaya çıkmakta, böyle bir isteğin bu ülkenin yerli ve yabancı yatırımlar arasında sağlamaya çalıştığı vergi eşitliği prensibine müdahale olduğu iddia edilmektedir.

- Vergi tasarruf ettiren mahsubun az gelişmiş ülkelerin çıkarlarına en iyi şekilde cevap vermediği, yatırımları artırsa bile, gelişmekte olan ülke üzerinde gelir kaynağından vazgeçmesi için baskı yaptığı ileri sürülmüştür.

- Vergi tasarruf ettiren mahsub yönteminin faydasının sınırlı olduğu iddia edilmiştir. Bu görüşü ileri sürenlere göre, gelişmekte olan ülkelerdeki yatırımların büyük bir çoğunluğu bu ülkelerde bulunan yabancı şirketlerdeki yatırımların büyük bir çoğunluğu bu ülkelerde bulunan yabancı şirketler tarafından gerçekleştirilmekte ve prensip olarak,

yardımcı şirketlerin kazançları gelişmiş ülke tarafından ana şirkete temettü şeklinde dönmedikçe vergilendirilmemektedir. Yardımcı yabancı şirkette gelişmekte olan ülkenin teşvik kanunlarından, vergi tasarruf ettiren mahsuba ihtiyaç duymaksızın yararlandığına göre, bu mahsubun başlıca yabancı yatırım sahaları için hiç bir pratik değeri yoktur.

- Diğer bir eleştiri olarak ise, bu yöntemin yabancı yatırımcıları tarafından gelişmekte olan ülkede elde edilen kâr paylarının ana ülkeye transferini teşvik ettiği görüşü ileri sürülmüştür. Örneğin, bu yöntem sayesinde, yabancı bir yardımcı şirket gelişmekte olan ülkede vergi tatilinden yararlandığı sürece vergi ödemeyecek, ancak ana ortaklığa transfer ettiği, karlar üzerinden gelişmekte olan ülkeye ödemesi gereken vergiler ödenmiş gibi kabul edilerek vergi borcundan düşülecektir. Ancak burada unutulmaması gereken bir nokta vardır, o da, bu tür şirketlerin gelişmekte olan ülkelerde yaptıkları yatırımlardan elde ettikleri gelirleri, bu ülke vergi tatil teşviği sağlaması halinde, belirli bir süre elde ettiği bu vergisiz karları dağıtma yerine yatırımlarda kullanılabilmesi olasılığıdır. Bu durumda dağıtılmamış kârlar birikir. Vergi tatili sonunda dağıtılsa birikmiş kârların tümü üzerinden yatırımın yapıldığı gelişmekte olan ülke vergi alır. Bu durumda vergi tasarruf ettiren mahsubun faydası ortadan kalkar. Bu bakımdan vergi tasarruf ettiren mahsubun uygulandığı vergi tatili süresince ana ortaklık yardımcı şirketten (yavru ortaklık) elde ettiği kârları hemen aktarmak zorunda kalır.

- Sonuncu olarak ise, vergi tasarruf ettiren mahsubun, yukarıda belirtilen ekonomik problemin yanısıra, bir takım siyasi sorunlar da doğurabileceği öne sürülmüştür. Bu görüşe göre, yabancı yatırımları ülkeye çekmek için, özellikle ülke içindeki yerli yatırımcılara tanınmayan haklar verilmesi, bu yatırımcıların aşırı karlar elde ettikleri iddia edilen ve bazen kamulaştırmayla karşılaşabilecekleri bir ortamın doğmasına neden olur. Bu da iki ülke arasında bir takım politik sorunlar yaratabilecektir. Bu nedenden dolayı gelişmekte olan ülkelerin kendi vatandaşlarına vermeyi arzu etmedikleri ya da vermedikleri teşvikleri yabancı yatırımcılara sağlamaları onlar için tedbirsizlik ya da ihtiyatsızlık olabilir.

2. Lehindeki Görüşleri

- Vergi tasarruf ettiren mahsub yönteminin, gelişmekte olan ülkelerin çıkarlarına tam manasıyla koruyamadığı görüşüne karşıt olarak, böyle bir görüşün doğru olmadığı çünkü, bu yöntemin, gelişmiş ülkeleri, gelişmekte olan ülkelerin vermiş oldukları vergi teşvik tedbirleri nedeniyle uğradıkları finansal kayıpları karşılamaya zorladığını belirtilmiştir.

- Vergi tasarruf ettiren mahsub yöntemini uygulamanın gelişmiş ülkelerin egemenlik haklarına müdahale olmadığı, aslında gelişmiş bir ülkenin bu sistemi uygulamayı reddetmekle gelişmekte olan bir ülkeyi tüm vergilerini toplamaya zorlamış olacağından dolayı, bu ülkelerin vergi politikalarına müdahale etmiş olacağı ileri sürülmüştür. Ayrıca geliş-

mekte olan ülkenin yabancı sermayeyi ülkesine çekmek amacıyla teşvikler sağladığında, gelişmekte olan ülkeyle vergi anlaşması yapan bir gelişmiş ülkenin bu yöntemi uygulamayı redderek teşvik tedbirlerinin etkinliklerini ortadan kaldırmak yerine, vergi tasarruf ettiren mahsub yöntemini uygulayarak, bu teşvikleri tüm olarak etkin kılmaya çalışması gerektiği ifade edilmiştir.

- Bu yöntemin, teşebbüsler tarafından elde edilen kârların daha hızlı bir şekilde transferine neden olduğu şeklindeki eleştirisinde doğru olmadığı, çünkü, vergi unsurunun kârların yeniden yatırılması ya da ana ülkeye transferini etkileyen unsurlardan sadece birisi olduğu belirtilmiştir.

- Vergi tasarruf ettiren mahsub yönteminin kamulaştırmalara neden olarak, siyasi bir takım sorunlar doğurabileceği eleştirisine de karşı olarak, gelişmiş ülkelerden gelen üyeler, bu tür bir olasılığın oldukça az olduğunu, zira kendilerinin ancak ekonomik ve politik bakımdan istikrarlı olan devletlerle bu tür hükümler içeren anlaşmalar imzaladıklarını belirtmişlerdir.

- Ayrıca yapılan tartışmalar esnasında vergi tasarruf ettiren mahsubun iki ülkenin karşılıklı anlaşmasına bağlı olarak vergi anlaşmasından sonra gelişmekte olan ülke tarafından yürürlüğe konulacak diğer vergi teşvik tedbirlerine de uygulanmasının kabul edilerek bu yöntemin daha esnek hale getirilebileceği ileri sürülmüştür.

3. Çeşitli Ülkelerin Vergi Anlaşmaları Ya Da Vergi Kanunlarına Göre Vergi Tasarruf Ettiren Mahsub Yönteminin Uygulanması

Vergi tasarruf mahsub yöntemi genel olarak sermaye ihraç eden ülkeler ile gelişmekte olan ülkeler arasındaki anlaşmalarda yer almaktadır (100). Daha öncede belirttiğimiz gibi, bu anlaşmalarda vergi tasarruf ettiren mahsub hakkı, genellikle faiz, temettü, gayrimaddi hak bedelleri gibi yatırım gelirleri üzerine, veya bir gelir sınıflarının biri veya bir çoğu üzerine konulan vergilerle sınırlandırılmıştır. Çünkü, kaynak ülkeler genellikle bir gelir unsurları üzerinden alınan vergilerde indirim giderler. Diğer ve daha az miktardaki anlaşma belirtmek gerekirse, Japonya ve İngiltere tarafından imzalanan anlaşmalarda, vergi mahsubunun uygulandığı tüm vergilere vergi tasarruf ettiren mahsub yöntemi uygulanmıştır.

Vergi tasarruf ettiren mahsub yöntemi, sadece gelişmiş ülkeler ile gelişmekte olan ülkeler arasında yapılan anlaşmalarda değil, bunun yanısıra gelişmekte olan ülkelerin kendi aralarında yapmış oldukları anlaşmaların bazılarında da uygulanmıştır. Gelişmiş ülkelerin kendi aralarında imzalamış oldukları bu tür anlaşmalara örnek olarak 1961 yılında, İtalya ile Norveç, 1965 yılında, yine İtalya ile Yunanistan arasında imzalanan anlaşmaları gösterebiliriz. 1966 yılında Malezya ile Singapur, 1969 yılında Sri Lanka (Ceylon)-Pakistan arasında imzalanan anlaşmalar, gelişmekte olan ülkelerin kendi aralarında imzaladıkları bu anlaşmalara örnek olarak gösterilebilir.

Aşağıdaki Tablo:2'de sermaye ihraç eden 11 ülke ile geliştirmekte olan 24 ülke arasında imzalanan vergi tasarruf ettiren mahsub yönteminin yer aldığı anlaşmaları göstermektedir. Tabloyu incelediğimizde, en çok anlaşmayı, 9 anlaşma ile Japonya'nın yapmış olduğunu görürüz. Daha sonra İngiltere ve Almanya 8'er, Norveç 7, İsveç ve Fransa 6'şar, Danimarka ve Finlandiya 3'er, Avusturya ve Hollanda 2'şer, İsviçre 1 anlaşma yapmıştır.

Tablo:3'de bu ülkeler arasında imzalanan anlaşmalarda vergi tasarruf ettiren mahsubun uygulandığı gelir unsurları yer almaktadır.

Tabloyu incelediğimizde, gerek sermaye ihraç eden ülkelerin geliştirmekte olan ülkelerle imzaladıkları anlaşmalarda, gerekse aynı ülkenin farklı ülkelerle imzaladıkları anlaşmalarda vergi tasarruf ettiren mahsub ilkesinin uygulandığı gelir türleri arasında çok büyük farklılıklar vardır. Bu farklılıklar bu yöntemin, vergi anlaşmalarına henüz daha yeni girmiş, başka bir deyişle tecrübe aşamasında olmasından ve geliştirmekte olan ülkelerin farklı tercih ve ekonomik yapılara sahip olmasından kaynaklanmaktadır.

Ancak, bu anlaşmaların yanısıra, gelişmiş ve geliştirmekte olan ülkeler arasındaki bazı anlaşmalar geniş çaplı bir vergi tasarruf ettiren mahsub maddesi içermektedirler. Gelişmiş ülkeler bu anlaşmalarda, geliştirmekte olan ülkelerde ödenen buna karşılık kendi ülkesinde ödenecek vergiye karşı mahsubuna izin verdiği tüm vergilerin alındığı gelirlere, vergi tasarruf ettiren mahsub yöntemi uygulamaktadırlar. Başka bir deyişle, vergi tasarruf ettiren mahsub

Tablo-2: Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında İnzalanan Vergi Tasarruf Ettirilen Dahsuh Hükümünün Yer Aldığı Anlaşmalar

Gelişmekte Olan Ülkeler	Avusturya	Danimarka	Finlandiya	Fransa	F. Almanya	Japonya	Hollanda	Norveç	İsveç	İsviçre	İngiltere	Toplam
Arjantin				X				X				2
Barbados											X	1
Brezilya			X			X						3
Srilanka				X	X							2
Yunanistan				X				X				2
Hindistan			X									3
İran			X									1
İsrail	X			X				X			X	8
Jamaika								X			X	1
Kore						X						1
Liberya					X							1
Malezya					X							2
Malta												1
Fas				X							X	1
Pakistan				X							X	4
Peru									X			1
Filipinler									X			2
Portekiz			X								X	2
Singapur							X				X	4
İspanya			X				X					6
Tayland											X	1
Trinidad ve Tobago									X			2
Türkiye	X								X			2
Zambia									X			2
Toplam	2	3	3	6	8	9	2	7	6	1	8	22

Kaynak: Tax Treaties Between Developed And Developing Countries, Fourth Report, Symbol: ST/ECA/188, New York, 1973, 1 nolu Tablo, s.155.

Tablo-3: Bu Anlaşmalarda Vergi Tasarruf Ettiren Mahsubun Uygulandığı Gelir Unsurları

Sermaye İhraç Eden Ülkeler	Kâr Payları	Faiz	Royaltiler	Diğer Gelirler
Avusturya	İsrail	İsrail	İsrail	İsrail
Belçika	Portekiz	Portekiz	Portekiz	
Danimarka	İsrail	İspanya	İsrail	
Finlandiya	İsrail	İsrail		
Fransa	Portekiz	Portekiz	Portekiz	
	Brezilya	Brezilya	Brezilya	
	Hindistan	Hindistan		
	İsrail	İsrail		
		İspanya		
	Madagaskar ve Fransızca konuşan diğer Afrika Devletleri	Madagaskar ve Fransızca konuşan diğer Afrika Devletleri		
F.Almanya	Arjantin	Arjantin		
	Hindistan	Hindistan		
	İsrail	İsrail		
	İran			
		Yunanistan		
		İspanya		
Japonya	Brezilya	Brezilya	Brezilya	Brezilya, Hindistan
	Kore	Kore	Kore	Singapur, Tayland, Malezya, Zambia, Korede ekonomik kalkınmayı teşvik etmekten özel teşvik tedbirlerinden dolayı vergiden istisna edilen ya da vergisi azaltılan gelirler.
	Tayland	Tayland		
	Srilanka	Malezya	Malezya	
		Singapur	Singapur	
		Zambia	Zambia	
		Pakistan	Srilanka	
Norveç		Brezilya	Brezilya	
		Türkiye	Türkiye	Türkiye (serbest meslek kazançlarından elde edilen gelir)
	İsrail	İsrail		
	Malezya	Malezya	Malezya	
	Portekiz	Portekiz	Portekiz	
	İspanya	İspanya		
İsveç	Yunanistan	Yunanistan	Yunanistan	
	İsrail	İsrail		
			Peru	
İsviçre		İspanya		

Kaynak: Tax Treaties Between Developed And Developing Countries Fourth Report, Symbol: ST/PCA/188, New York, 1973, 2.nolu Tablo, s.156.

yönteminin çapı, vergi mahsubu yönteminin çapı ya da kapsamı ile aynıdır. Bu tür anlaşmalara örnek olarak, 1965 yılında Brezilya ile İsveç arasında, 1966 yılında Danimarka ile Filipinler arasında yapılan anlaşmalar ile Japonya'nın, 1967 yılında Brezilya ile, 1960 yılında Hindistan ile, 1970 yılında Kore ile, 1970 yılında Malezya ile 1971 yılında Tayland ile imzaladığı anlaşmalar örnek olarak gösterilebilir.

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, vergi tasarruf ettiren mahsub yöntemini uygulayan sermaye ihraç eden ülkelerden başlıcaları, Fransa, Federal Almanya, Japonya ve İngiltere'dir. Buna karşın, dünyanın en büyük sermaye ihracatçısı olan ABD'nin yapmış olduğu vergi anlaşmalarında bu yönteme yer vermediği görülmektedir. Örneğin, 1969 yılında, İsrail ve Mısır'la imzalanan anlaşmalar, vergi tasarruf ettiren mahsub yöntemini içerdiklerinden dolayı senato dış ilişkiler komisyonu tarafından reddedilmiştir.

Sonuç olarak, Özel Uzmanlar Grubunun (Ad Hoc Grub) 4. ve 5. toplantılarında, vergi tasarruf ettiren mahsubun, aşağıda inceleyeceğimiz iki yönteme nazaran daha basit olduğu, bunun yanısıra hem gelişmiş ülkelerin hem de gelişmekte olan ülkelerin büyük bir kesiminin bu metodun uygulanmasına taraftar olduğu sonucuna varılmıştır.

C. YATIRIM TUTARININ BİR KISMININ VERGİDEN MAHSUBU

Bu yöntemde, yatırımcının ikametgahın bulunduğu ülke, gelirin elde edildiği ülkeye yapılan yatırımın tutarından bir kısmının kendi ülkesinde ödenmesi gereken vergiden mahsubunu kabul eder. Yatırım mahsubu uygulamada, kanunla veya anlaşma ile verilmektedir (101).

Eğer yabancı yatırımların gelecekteki kazançlarının tam bir tahmini yapılabilseydi, yatırım mahsubu, gelirin vergiden istisna edilmesi yöntemiyle aynı sonuç ve yararları sağlayabilirdi. Ancak böyle bir tahmin yapılamadığından dolayı, bu yöntem ile gelirin vergiden istisna edilmesi yöntemi arasındaki seçim aslında mahsubun sağladığı belirliliğe karşılık istisnanın belirsizlik etkisidir.

Yatırım mahsubunun yabancı gelirlerin vergiden istisna edilmesi yöntemine göre üstünlüğü ise, yatırım mahsubunun yatırımın maliyetini azaltması ve her iki ülkede vergi hadlerine bağlı olmaksızın yatırımın amortisman süresini kısaltmasıdır. Yabancı gelirlerin vergiden istisna edilmesi yönteminde, amortisman süresi, yatırılan sermayenin toplamı ile vergi kesildikten sonra geriye kalan kara bağlıdır ki, burada gelişmekte olan ülkenin vergi oranı ile sermaye ihraç eden ülkenin vergi oranı arasındaki farkın fonksiyonudur.

(101) Bkz.:Zühtü Yücelik, Teoman Yayın, a.g.e., s.102.

Yatırım mahsubu, vergi tasarruf ettiren mahsub yöntemi ile karşılaştırıldığında bu yöntem, yatırımcıya yabancı yatırımın karşılığına bağlı olmayan derhal yararlanılan bir fayda sağlar. Bunun yanısıra, yatırım mahsubunun fonların yeniden yatırılmasını teşvik etmesine karşılık, vergi tasarruf ettiren mahsub sisteminin bu fonların geri dönmesini teşvik ettiği iddia olunmaktadır. Yatırım mahsubunda, gelişen ülkelerin tanıdığı vergi teşvik tedbirlerinde olduğu gibi zaman sınırlaması yoktur.

Ancak yatırım mahsubu, büyük çaplı olduğu takdirde, yatırımın riskini yatırımcının kendi ülkesinin hükümetine kaydıracağı ve sıhhatli olmayan yatırımları teşvik edeceği için, sınırlı tutulmakta ve genellikle diğer teşvik şekilleriyle birlikte kullanılmaktadır. Batı Almanya'da kanuni yatırım mahsubu usulü, yatırım ihtiyatları usulüne ek olarak tanınmıştır. Amerika Birleşik Devletleri'nde ise, yatırım mahsubu, yabancı ülkelerde ödenmiş olan vergilerin mahsubu ile birleştirilmekte ve gelişmekte olan ülkelerdeki yatırımlarla iç yatırımlar arasındaki vergi eşitliğinin gerçekleşmesini sağlayacak şekilde kullanılmaktadır.

D. YATIRIM İNDİRİMİ

Yatırım indirimi (Investment allowonces) yönteminde, yabancı ülkede yapılan yatırım tutarının tamamı veya bir kısmı, ikametgah ülkesinde o yatırımın geliri olarak beyan edilecek miktarlardan (matrahtan) indirilir.

Yatırım indirimi yöntemi, yatırım mahsubu yöntemine, yatırılan yatırımdan doğan gelire dayanmaksızın, yatırılan sermayenin toplamı ile ilişkili olmak bakımından benzer. Verginin doğrudan doğruya karşılanması demek olan yatırım mahsubundan farklı olarak, yatırım indirimi gelirden bir indirim niteliğindedir. Bu iki yöntemin birbirinden daha az ya da daha çok avantajlı olup olmaması uygulanan vergi oranlarına bağlıdır. Vergi oranlarının yükseldiği bir dönemde, her iki teşvik tedbirininde yıllar geçtikçe değerini kaybedeceği muhakkaktır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM TÜRKİYE VE ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARI

I. TÜRKİYE'DE ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARININ HUKUKİ TEMELİ

Anayasanın uluslararası anlaşmalara ilişkin 90/1.maddesine göre, Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve uluslararası kuruluşlarla yapılacak anlaşmaların onaylanması, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlıdır. Bu hükmüyle anayasa, uluslararası vergi anlaşmaları bakımından ana kuralı koymaktadır. 90.ncı maddenin diğer fıkralarında bir yandan bu ana kurala açıklık getirilmiş, diğer yandan da istisnalar getirilmiştir. Ekonomik, ticari veya teknik ilişkileri düzenleyen ve süresi bir yılı aşmayan anlaşmalar, Devlet Maliyesi bakımından bir yükleme getirmemek, kişi hallerine ve Türklerin yabancı memleketlerdeki mülkiyet haklarına dokunmamak şartıyla, yayımlanma ile yürürlüğe konabilir. Bu takdirde bu anlaşmalar yayımlarından başlayarak iki ay içinde Türkiye Büyük Millet Meclisinin bilgisine sunulur (Ays., m.90/2). Uluslararası bir anlaşmaya dayanan uygulama andlaşmaları ile kanunun verdiği yetkiye dayanılarak yapılan ekonomik, ticari, teknik veya idari anlaşmaların Türkiye Büyük Millet Meclisince uygun bulunması zorunluluğu yoktur. Ancak bu hükme göre ya-

pılan ekonomik, ticari veya özel kişilerin haklarını ilgilendiren anlaşmalar yayımlanmadan yürürlüğe konulamazlar (Ays., m.90/3). Türk Kanunlarına değişiklik getiren her türlü anlaşmaların yapılmasında birinci fıkra hükmü uygulanır (Ays., m.90/4). Usulüne göre yürürlüğe konulmuş uluslararası anlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. Onaylanmasına kanunla izin verilen anlaşmaları Cumhurbaşkanı imzalar ve yayımlar (Ays.m.104/2). Görüldüğü gibi 1982 Anayasası 1961 Anayasasında olduğu gibi, uluslararası anlaşma yapma yetkisini yasama ve yürütme organları arasında paylaşmıştır(102).

Uluslararası Vergi Anlaşmaları Anayasanın 90.maddesi çerçevesinde değerlendirildiğinde aşağıdaki sonuçlara ulaşılabılır (103).

1. Uluslararası Vergi Anlaşmaları, Türkiye Cumhuriyeti adına bir yabancı devletle yapılan ve konusu özellikle vergi uygulaması olan teknik ve mali bir anlaşma türüdür.

2. Vergi anlaşmalarının yürürlük süreleri genellikle bir yılı aşmaktadır. Ayrıca bu tür anlaşmalar, devletin vergileme yetkisini sınırlamak veya ortadan kaldırmak yoluyla vergi yani gelir kaybına yol açmakta ve devlet maliyesi açısından olumsuz bir yük getirmektedir.

(102) 1961 Anayasasının Uluslararası Anlaşmalara ilişkin 65. maddesi aynen 1982 Anayasasında da yer almış, sadece madde numarası değiştirilmiştir.

(103) Selahattin Tuncer, a.g.e., s.168.

Anayasanın vergilerin kanuniliğini öngören 73.maddesinde gözönüne alınırca, sonuç olarak uluslararası vergi anlaşmalarının uygulanabilmesi için, TBMM'nin anlaşmayı bir kanunla uygun bulması ve kanunla uygun bulunan bu anlaşmanın Cumhurbaşkanınca imzalanıp yayınlanması gerektiği söylenebilir.

Vergi Usul Kanununda uluslararası vergi anlaşmalarına ilişkin herhangi bir hüküm yoktur. 1972 yılında Maliye Bakanlığınca hazırlanan bir tasarıda Vergi Usul Kanununu, "Vergisel Hükümler" başlığı altında vergi kanunlarının uygulama alanının uluslararası vergi anlaşmaları tarafından etkilenebileceğini belirten, karşılıklı olmak koşuluyla, yabancı devletlerin vergi idaresiyle bilgi alışverişinde ve hukuki yardımda bulunulabileceğini öngören bir hükmün ek 57.madde olarak, konulması önerilmiş, ancak bu öneri kanunlaşmamıştır (104).

II. TÜRKİYE'NİN VERGİ ANLAŞMALARINA KARŞI GENEL TUTUMU

Dünya'daki uygulamaları bir asır öncesine varan iki taraflı vergi anlaşmaları, ülkemizde henüz son 20 yıldan beri yapılmaya başlanmış, ancak bu konudaki çalışmalar pek fazla gelişme gösterememiştir. 4 No.lu tabloda da görülebileceği üzere, bugüne değin imzalanmış olan 15 vergi anlaşmasının sadece 4 nün yürürlükte olup diğerlerinin çeşitli nedenlerle yürürlüğe konulamamış olması bunun en belirgin kanıtıdır.

(104) Selahattin Tuncer, a.g.e., s.171.

Tablo-4: Türkiye'nin Haraf Olmuş Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve İkrutulen Görüşmeler

Taraf Devlet	Görüşme Tarihi	Kaç Tür	Görüşmenin Ne Zaman Yapıldığı	Anlaşmanın Paraf Edildiği Tarih	Anlaşmanın İmza Edildiği Tarih	T.B.M.M.'deki Görüşme Şafhası	Anlaşmanın Bulun Kanununun Tarihi	Onay Belge-lerinin Tarihi	Yürürlük Tarihi
1. Avusturya	22.1.1968	2	-	1.7.1969	3.11.1970	-	8.5.1973	24.9.1973	24.9.1973
2. Norveç	11.10.1971	1	-	15.10.1971	6.12.1971	-	26.6.1975	30.1.1976	30.1.1976
3. İtalya (Deniz ve Hava Taşı.)	20.5.1981	1	-	12.5.1981	29.9.1981	-	10.6.1985	22.12.1982	22.12.1982
4. Kore	30.5.1983	2	-	30.9.1983	24.12.1983	-	10.6.1985	25.2.1986	25.3.1986
5. Almanya	1981	4	-	14.2.1984	16.4.1985	-	27.2.1986	9.7.1986	9.7.1986
6. Ürdün	6.3.1984	2	-	2.5.1984	6.6.1985	-	20.2.1986	15.7.1986	15.7.1986
7. Pakistan	13.3.1983	3	-	2.11.1985	14.11.1985	T.B.M.M.'de	-	-	-
8. İngiltere	3.9.1984	3	-	14.6.1985	19.2.1986	T.B.M.M.'de	-	-	-
9. Hollanda	25.3.1985	2	-	21.2.1986	27.3.1986	T.B.M.M.'de	-	-	-
10. Finlandiya	27.3.1984	2	-	19.10.1984	9.5.1986	-	-	-	-
11. Romanya	16.9.1983	3	-	8.2.1986	1.7.1986	T.B.M.M.'de	-	-	-
12. Tunus	4.6.1985	2	-	17.1.1986	2.10.1986	-	-	-	-
13. Fransa	4.3.1986	1	-	7.3.1986	-	-	-	-	-
14. İsveç	13.11.1981	2	-	24.5.1985	-	-	-	-	-
15. ABD	31.3.1986	2	-	7.11.1986	-	-	-	-	-
16. Malezya	27.1.1986	1	1987'de Kuala Lumpur'da	-	-	-	-	-	-
17. Kanada	21.4.1986	1	1987 yılında	-	-	-	-	-	-
18. Japonya	14.5.1986	1	Ottowa'da	-	-	-	-	-	-
19. İsviçre	21.10.1986	1	1987'de	-	-	-	-	-	-
20. Suudi Arabistan			Tokyo'da	-	-	-	-	-	-
21. Belçika			-	-	-	-	-	-	-
22. Macaristan			-	-	-	-	-	-	-
23. İspanya			-	-	-	-	-	-	-
24. İtalya (Geniş Kapsamlı)			-	-	-	-	-	-	-
25. Kuveyt			-	-	-	-	-	-	-
26. Suriye			-	-	-	-	-	-	-

Kaynak: İtalye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Çifte Vergilendirme Bürosu, Özel Belge, Ankara, 1986.

Görüşme Başlatıcı Ülkeler

Ülkeler

Anlaşmalar

Türkiye'nin ikili vergi anlaşmaları imzalamada gösterdiği bu çekingenliğin nedenleri konusunda birçok görüş ileri sürülmüştür. Bunların bazıları aşağıdaki şekilde sıralanabilir.

1. Kanunun isim benzerliğinin mali tarihimizde acı izlenimler bırakmış olan kapitülasyonları hatırlatması yüzünden, vergi anlaşmaları konusunda olumsuz bir önyargı oluştuğu ve yetkilerin bu ön yargının etkisi altında çekimsiz bir davranış içine girdikleridir (105).

2. Türkiye'yi vergi anlaşmaları yapmamaya iten bir başka nedende, Türk Vergi Sisteminde mükelleflerin çifte vergilendirmelerini önleyecek hükümlerin yer verilmiş olmasıdır. GVK'nun 123. ve KVK'nun 43.maddelerinde, dış ülkelerde ödenen vergilerin mahsubuna imkan veren hükümler yer almıştır. Her iki maddeye göre, tam mükellefiyete tabi yükümlülerin yabancı ülkelerde elde ettikleri kazanç ve iratlar nedeniyle bu ülkede ödedikleri benzeri vergiler, Türkiye'de tarh edilen Gelir ve Kurumlar Vergilerinden indirilebilir. Ancak kanun koyucu GV açısından mahsubu yapılacak gelir vergisinin, yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmının, KVK açısından da, indirilecek miktarın KVK'daki oranlar dahilinde mümkün olabileceğini belirtmiştir.

3. Daha öncede belirtildiği gibi, OECD modelinin gelişmekte olan ülkelerin koşullarına uygun bir model olmayışıdır. Türkiye ile gelişmiş bir ülke arasında, bu maddeye uygun olarak yapılacak bir anlaşma, Türkiye açısından tek taraflı bir (105) Bkz.: Topper Çağlayan, a.g.m., s.50.

gelir kaybına yol açacaktır. Bu nedenle, Türkiye'nin böyle bir anlaşma yapmasına gerek yoktur.

4. Karşı devletlerin Türkiye ile böyle bir anlaşma içine girmeye gerek görmemiş olmalarıdır. Son yıllara kadar gerek kurumlar vergisi, gerekse faiz, temettü ve benzeri ödemeler üzerindeki stopaj oranlarının düşüklüğü, Türkiye'de yatırım ve Ticaret faaliyetinde bulunan ülkeleri bu tür bir girişimde bulunmalarına gerek bırakmamıştır. Örneğin Kurumlar Vergisi Oranı Federal Almanya ve Fransa'da % 50, İngiltere'de % 52 iken aynı oran Türkiye'de daha düşük % 46 dır.

Ancak yukarıda ileri sürülen görüşlerin aksine, Türkiye'nin vergi anlaşmalarına girme konusunda bu çekingenliğini bir yana bırakıp, bir an önce ikili vergi anlaşmasına girmesi gerektiğine ilişkin de birçok görüş ileri sürülmüştür. Bu görüşlerin başlıca dayanak noktaları şunlardır.

1. Bazı ülkelere yapılan modern anlamdaki vergi anlaşmaları taraflardan birisi için ekonomik ve vergisel ayrıcalık yarattığı ve diğer taraf için sömürü aracı olarak kullanılabilceği doğru olmakla birlikte, konuya uluslararası ilişkilerin düzenlenmesinde uyulması zorunlu ilkeler açısından bakılması gerekmektedir. İyi bir durum değerlendirmesine dayanan, amacı ve tekniği iyi belirlenmiş anlaşmaların ülkeye yarar sağlayacaktır. Aksi bir durumda ise, diğer tüm anlaşmalarda olduğu gibi, vergi anlaşmalarında da ülke yararına aykırı bir durum doğacak ve bu anlaşma ülke için tek yönlü bir mali ayrıcalığa dönüşecektir. Bu bakımdan vergi anlaşmaları

için, yukarıda belirtilen şekilde olumsuz bir önyargıya varılmadan, objektif bir değerlendirme yapılması, ülkemiz ekonomik bünyesine, vergi çıkarlarına göre bu müesseseden ne ölçüde ve hangi koşullarla yararlanılması gerektiğinin saptanıp, bu ilkeler çerçevesinde vergi anlaşması yapılması gerektiği ileri sürülmüştür(106).

2. Yukarıda da belirtildiği gibi, Türkiye GVK.md.123 ve KVK.md.43'le yabancı ülkelerde ödenen verginin mahsubunu kabul ederek çifte vergilendirmeyi tek taraflı olarak önlemeye çalışmıştır. Ancak bu hükümler tam mükellefler için geçerli olup dar mükellef kişi ve kurumların çifte vergilendirilmesini önleyememektedir.

3. OECD model anlaşmasının gelişmiş ülkelerin koşullarına göre hazırlandığı ve bu modele göre imzalanacak bir vergi anlaşmasının Türkiye aleyhine sonuçlar doğurabileceği doğru olmakla birlikte, yapılacak anlaşmalarda OECD Model Anlaşmasının kullanılmasının zorunlu olmadığı da bir gerçektir. Ayrıca OECD Modeline göre, fakat hükümleri bundan farklı bir Türk Modeli geliştirilmiştir. Bu model çerçevesi içinde yapılacak görüşmeler ve imzalanacak bir vergi anlaşması ile mahzurların geniş ölçüde giderilmesi mümkündür (107).

4. Türkiye'de vergi oranlarının düşük olması ve vergi sisteminde çifte vergilendirmeye yol açan etmenlerin bulunma-

(106) Topar Çağlayan, a.g.m., s.51.

(107) Selahattin Tuncer, a.g.e., s.174.

ması nedeniyle diğer ülkelerin vergi anlaşması yapmaya gereksinim duymadıkları görüşü de doğru değildir. Buna örnek olarak, Türkiye'de yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirmesine ilişkin KV. m.18, 19. yer alan hükümler bulunmaktadır. Bu kurumların kazançlarının Türkiye'de elde edilen hasılatı, Maliye Bakanlığınca tespit edilen emsal oranlarının uygulanması yoluyla bulunması çifte vergilendirme yaratacak niteliktedir (108). Bu nedenle bu tür faaliyetlerle uğraşan ülkelerin Türkiye ile vergi anlaşması imzalamak isteyecekleri düşünülebilir. Ayrıca kurumların yabancı ortaklarına transfer edilen kar paylarından kesilen vergilerinde Türkiye'de pek düşük olmadığı belirtilmelidir.

5. Bugünkü ortamda ülkemizin genel koşulları ile, gelişmekte olan bir ülke özelliğinde olduğu ve bu durumun daha uzun bir dönem devam edeceği gözönüne alınırsa, vergi anlaşması imzalamasının ülkemizin yararına olacağı söylenebilir. Zira vergi anlaşmalarının imzalanması uluslararası sermaye ve işgücü akımını engelleyici öğeleri ortadan kaldırarak, yatırımlar için daha güvenli bir ortam yaratmaktadır. Ülkemizin, daha hala bu tür anlaşmalara girmekte karar-sız davranması halinde, yabancı yatırımcıların yatırımlarını, kendileri için daha güvenli buldukları ülkelere kaydıracakları, bunun sonucunda da, zaten çok düşük olan uluslararası sermayeden yararlanma payının daha da düşeceği söylenebilir.

6. Türkiye Vergi Anlaşmaları imzalaması durumunda, diğer ülkelerin vergi idareleri ile ilişkiler kurarak, daha

(108) Bu konu hakkında daha fazla bilgi için bkz.: Erdoğan Öner "Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi ve Bu Alandaki Ülkelerarası Vergi Mükerrerliği", Maliye Dergisi, Sayı:51, Mayıs/Haziran, 1981, s.46.

etkin ve verimli bir vergilemeyi gerçekleştirebilecektir.

7. Ayrıca, 70'li yıllardan sonra Türk inşaat sektörünün Ortadoğuya açılıp büyük ihaleler kazanmaya başlamış olmaları, Türkiye'yi teknoloji ve sermaye ihraç eden bir ülke konumuna sokmuştur. Ancak, bu ülkelerin vergi sistemleriyle TV Sistemi arasında uyum bulunmaması, Türkiye tarafından sağlanan geniş vergi mahsubu imkanlarına rağmen Türk mükellefleri çifte vergilendirme sorunu ile karşı karşıya getirmiştir (109). Sorunun çözülmesi açısından Türkiye'nin bu ülkelerle en kısa zamanda ikili vergi anlaşması yapması gerekmektedir.

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

(109) Özellikle bu faaliyetlerden elde edilen kazançların, faaliyetlerin yoğunluk gösterdiği Libya, Suudi Arabistan, gibi ülkelerde yıllık olarak tespit edilip vergilendirilirken Türkiye'de ise geçici kabulünün yapıldığı yılın kazancı olarak vergilendirilmektedir. Özellikle bu iki ülke mevzuatının yeteri derecede açık olmaması ve uygulama farklılıkları bulunması nedeniyle bazı gider unsurlarının ne bu ülkelerde ne de, Türkiye'de ilgili kişi ya da kurumların hesaplarına gider olarak kaydedilememektedir. Müteahhit bu giderleri için üstlenildiği ülkede elde ettiği hasıllattan düşemediği için haksız olarak fazladan vergi ödemekte, öte yandan kar miktarı yükseldiği için gerçekte elde ettiğinden daha yüksek bir miktarda karı Türkiye'ye transfer etmek ve vergisini iki kez ödemek zorunda kalmaktadır. Bu açıklamalar ve daha fazla bilgi için bkz.: İsmet Cemal Yılmaz, "Yurt Dışında Çalışan Türk İnşaat Müteahhitlerinin Vergilendirme Sorunları", Mali Sorunlara Çözüm, Kasım, 1985, s.20-30; İzzet Şahin, "Libya'daki Türk Müteahhitlerinin Vergilendirme Sorunları", Mali Sorunlara Çözüm, Nisan, 1985, s.28-34.

III. TÜRKİYE'NİN VERGİ ANLAŞMALARI KONUSUNDAKİ ÇALIŞMALARI

A. VERGİ ANLAŞMALARI KONUSUNDA TÜRK MODELİ

Türkiye OECD üyesi bir ülke olarak, OECD model anlaşmasının hazırlık çalışmalarına fiilen katılmış, bu çalışmalarda kendi görüşlerini savunarak, model anlaşma tasarisına bazı ihtiyari kayıtlar koymuştur.

Uygulamada OECD model anlaşmasının gelişmekte olan ülkelerin koşullarına aykırı olduğu ortaya çıktıktan sonra, OECD model anlaşmasının hazırlanışından 6 yıl sonra yani 1969 yılında Maliye Bakanlığı tarafından bir "Türk Modeli" oluşturulmuştur (110). Ancak hemen belirtilmelidir ki, bu model başlıbaşına yeni bir model değil, OECD model anlaşmasının değiştirilmiş ve yapımıza uydurulmuş şeklidir (111). OECD modelinin 1977 yılında tekrar yayınlanmasından sonra Türk Modelinde de değişiklikler yapılmıştır (112). Aşağıda OECD modeliyle, Türk modelinin bir karşılaştırılması yapılmıştır.

1.madde anlaşmanın kapsamına giren kişilere ilişkin olup, OECD modelinde olduğu gibi, Türk modelinde de, anlaşmanın akit devletlerde birinde ya da her ikisinde ikamet

(110) Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Amacıyla Yapılan Anlaşmalar İçin Türk Projesi (Türkçe-İngilizce-Fransızca) Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara, 1980.

(111) Selahattin Tuncer, a.g.e., s.177.

(112) Yapılan yeniden düzenlemeyle model anlaşmanın 1, 25-29. maddeleri hariç diğer bazı madde hükümlerinde değişiklikler yapılmıştır. Bkz.: Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Amacıyla Yapılan Anlaşmalar İçin Türk Projesi, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara, 1980.

eden kişilere uygulanacağı yazılıdır.

2.madde, hangi vergilerin anlaşmanın kapsamına dahil olduğuna ilişkindir. Türk modelinde anlaşmanın kapsamına giren vergiler gelir ve servet vergileridir. Burada gelir vergisinin kapsamı geniş tutulmuş ve kurumlar vergisinde bu kapsama dahil olduğu belirtilmiştir. Maddenin diğer hükümleri OECD modelinin aynısıdır.

3.maddede, OECD modelinde olduğu gibi, anlaşmada sık sık kullanılan kavramların tanımlaması yapılmaktadır. OECD modelinde sadece 5 kavramın tanımı yapıldığı halde, Türk modelinde, kapsam daha da geniş tutularak 9 kavramın tanımlaması yapılmıştır. Ayrıca OECD modelinde, uyruk terimi, ayırım yapılmaması(Non-Discrimination) maddesinde yer aldığı halde, Türk modelinde genel tanımların içinde yer almıştır. Bunun nedeni ise, öğretmen, öğrenci ve stajyerlerin Türk modelinde uyrukluğa göre vergilendirilmelerinin teklif edilmiş olmasıdır.

4.madde, OECD modelinde olduğu gibi, mali ikametgah kavramını açıklamaktadır. Türk modeli bakımından anlaşmaya taraf olan devlet mukimi, anılan devletin mevzuatı gereğince ikametgahı, meskeni, kanuni merkezi veya benzer nitelikte herhangi bir kıstasa dayanılarak vergiye tabi tutulan bütün kişileri belirtir. Bu madde hükmünde Türk modelinin, OECD modelinden tek farkı yukarıda da görüldüğü üzere, iş merkezi esasını yerine kanuni merkez esasının kabul edilmiş olmasıdır.

5.madde, işyerinin tanımını vermektedir. OECD modelinde, bir inşaat şantiyesi ile yapım veya kurma projesinin

bir işyeri oluşturması için 12 aylık bir süre geçmesi gerekirken, bu süre Türk modelinde 6 aya indirilmiş, ayrıca, bir teşebbüs tarafından bu amaçla işe alınan, hizmetli veya diğer personel kullanılarak ifa edilen ve herhangi bir 12 aylık dönemde, ülke içinde altı aylık süreyi dolduran, danışma hizmetleri de işyeri kapsamına alınmıştır.

6.madde, gayrimenkul gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin olup, OECD modelinde olduğu gibi malları vergilendirme hakkı, malların bulunduğu akit ülkeye tanınmıştır.

7.maddede, teşebbüs kazançları ele alınmış ve prensip olarak, OECD model anlaşmasının hükmü benimsenmiştir. Yani, bir müteşebbisin kazancı, faaliyeti diğer ülkede sabit bir işyeri aracılığıyla yürütülmedikçe, vergilendirme hakkı müteşebbisin ikametgahının bulunduğu devlete verilmiştir. Ancak, Türk modelinde OECD modelinin aksine, bir işyeri için, bulunduğu devlette veya başka yerlerde yapılan genel yönetim giderleri, bu sabit işyeri tarafından güdülmüş amaçlar için yapılmış olmaları kaydıyla kabul edilmiştir. Bunun dışında teşebbüs merkezinin genel idare giderlerinden pay alması yöntemi Türk modelinde kabul edilmemiştir.

8.madde uluslararası trafikte işletilen taşıtların vergilendirilmesine ilişkin olup, Türk modelinde OECD modelinden oldukça farklı bir görüş benimsenerek bir akit devlet teşebbüsünün diğer akit devlette uluslararası trafik kapsamına giren türden bir gemi, uçak veya kara nakil vasıtası işletmeciliğinde bulunması dolayısıyla elde ettiği kazanç, bu diğer devlette vergilendirilebileceği hükmü getirilmiştir.

9.madde ile temettülerin vergilendirilmesi hükme bağlanmıştır. OECD modelinde olduğu gibi, kar paylarının vergilendirme hakkı asıl olarak bunların lehdarının ikamet ettiği ülkeye bırakılmıştır. Türk modelinde de kaynak ülkeye bir miktar vergilendirme hakkı tanınmış, ancak burada kesin bir rakam belirtilmemiş, oranın saptanması görüşmeciler tarafından ihtiyarına bırakılmıştır. Ayrıca OECD modelinin temettülere ilişkin 5.fıkrası dağıtılmayan kazançlar üzerinden kaynak ülkenin vergi tevkifatı hakkını önlemekte olduğundan, Türk modelinde böyle bir fıkraya yer verilmemiş, bunun yerine, bir akit devlette faaliyette bulunan diğer akit devlet şirketinin, bu işyerinin bulunduğu ülkede 7.madde (ticari kazanç) hükümlerine göre vergilendirildikten sonra kalan kısım üzerinden stopaj yoluyla vergilendirilebileceği hükmü kabul edilmiştir.

11.ve 12.maddeler, faiz ve gayrimaddi bedellerinin vergilendirilmesine ilişkin olup, vergilendirme hakkı OECD modelinde olduğu gibi, asıl olarak bu gelirlerin lehdarının ikamet ettiği ülkeye tanınmış, ancak, önceki maddede olduğu gibi, kaynak ülkenin ne kadarlık bir vergilendirme hakkına sahip olacağı OECD modelinin aksine görüşen tarafların ihtiyarına bırakılmıştır. Ayrıca Türk modelinde faizlerin, bizde Türk Hükümetine veya Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankasına ve diğer akit devlette benzeri kurumlara ödenmesi halinde kaynak devlet tarafından vergilendirilmeyeceği hükmüde yer almıştır.

13.madde sermaye değer artış kazançlarına ilişkin olup, OECD modelinde olduğu gibi, gayrimenkullerin veya bazı

menkul malların mülkiyetinin devrinden elde edilen kazançların, bu malların bulunduğu devlette vergilendirileceğini hükme bağlamıştır. Ancak, uluslararası trafikteki araçların işletilmesine ilişkin menkul varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazancın, OECD modelinde, fiili iş merkezinin olduğu devlette vergilendirilmesi esası kabul edilirken, Türk modelinde kanuni merkezinin bulunduğu devlette vergilendirilmesi esası kabul edilmiştir. Ayrıca, Türk modelinde yukarıda belirtilenlerin dışında kalan varlıkların bir yıl içerisinde elden çıkarılmasında doğan kazançlarda vergilendirme hakkı, kaynak ülkeye verilirken, bu hak OECD modelinde süre belirtilmeksizin, sadece bunları elde edenin ikametgahlarının bulunduğu devlette verilmiştir.

14.madde serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin olup, serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde, büyük ölçüde kaynak ilkesini benimsemiştir. OECD modelinde bu faaliyetlerin kişinin ikametgahının bulunduğu devlette vergilendirilmesi için, diğer akit devlette sabit bir işyeri vasıtasıyla yürütülmemesi ilkesi benimsenmediği halde, Türk modelinde, faaliyetin, diğer akit devlette ifa edilmemesi esası benimsenmiştir. Ayrıca Türk modelinde bir akit devlet mukimi tarafından, diğer akit devlet mukime bir kişiye, ilk akit devlet dışında ifa edilen serbest meslek faaliyeti karşılığında ve altı aydın kısa bir süre devam eden inşaat şantiyesi yapım ve montaj projesi ile ilgili faaliyetler dolayısıyla diğer akit devletin teşebbüsüne yapılan ödemelerin, ilk devlette ve ödemenin gayrisafi tutarının % 10 nu geçmemek üzere vergilendirilebileceği kabul edilmiştir.

15.madde ücretlerin vergilendirilmesi hükme bağlanmaktadır. Her iki modelde de, uluslararası trafikte işletilen taşıtlarda ifa edilen hizmeti dolayısıyla elde edilen gelirin fiili iş merkezinde değilde kanuni merkezinin bulunduğu devlette vergilendirilmesi esası kabul edilmiştir.

16.madde, müdürlere yapılan ödemelere ilişkin olup, OECD modelinde olduğu gibi, bir akit devlette ikametgahı olan bir kişinin diğer akit devlette yerleşik olan bir şirkette yönetim kurulu üyesi olması nedeniyle elde ettiği ücret ve benzeri ödemelerin bu diğer devlette vergilendirilebileceği hükmü kabul edilmiş, Türk modelinde buna üst düzey yöneticileride eklemiştir.

17.madde artist ve sporcular tarafından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesini hükme bağlamaktadır. Bu maddede OECD modelinde olduğu gibi, bu tür faaliyetlerden elde edilen gelirlerin vergilendirme hakkı bu faaliyetin sürdürüldüğü devlete verilmiştir. Ancak Türk modelinde, OECD modelinden farklı olarak, bağımsız nitelikteki bir faaliyetlerin bir akit devletin kendisi, politik alt bölümü veya kamuya yararlı sayılan bir derneği veya kuruluşu tarafından desteklenen bir ziyaret çerçevesinde yapılırsa, bu faaliyetten elde edilen gelirlerin bu devletçe vergilenmeyeceği hükme bağlanmıştır.

18.madde geçmişte yapılan çalışmalar karşılığında elde edilen bedellere ilişkin olup, bu gelirlerin, OECD modelinde olduğu gibi bu gelirleri elde eden kişinin ikametgahının bulunduğu devlette vergilenmesi esası kabul edilmiştir. Ayrıca Türk modelinde, OECD modelinden farklı olarak madde

kapsamına, uğranılan şahsi zararları karşılamak amacıyla, bir akit devlet veya onun bir politik alt bölümü tarafından ödenen emekli maaşları da dahil edilmiş, bu ödemeler ile bu amaçla yapılan, diğer devamlı ya da arizi ödemelerin, yalnız bu devlette vergilenebileceği hükmü getirilmiştir.

19.madde, kamu görevleri karşılığında sağlanan gelirlerin (emekli maaşları da dahil olmak üzere) vergilendirme hakkını, OECD modelinde olduğu gibi, kaynak devlete vermiştir.

20.madde öğretmen ve öğrencilerin vergilendirilmesine ilişkin olup, madde kapsamına OECD modelinden farklı olarak madde başlığından da anlaşılabilceği gibi, öğretim üyeleri ve öğretmenlerde dahil edilmiştir. Maddeye göre, öğrenci ve stajyerlere, bir takım giderlerini karşılamak üzere, buldukları ülke dışındaki kaynaklardan yapılan ödemeler OECD modelinde olduğu gibi bu ülke tarafından vergilendirilmeyecektir. Türk modelinde, bu hükmün yanısıra öğrenci ve stajyerlerin diğer ülkede kalış süreleri 183 günü aşmaması koşuluyla bu ülkede elde ettikleri ücret gelirlerinin de bu ülkeye vergilendirilmemesi koşulu getirilmiştir. Yine Türk modeline göre, öğretim üyeleri ve öğretmenler tarafından buldukları ülke dışından elde edilen gelirler, sözü geçen ülkede kalış süresi, ya da süreleri iki yılı aşmadığı sürece, bu ülkeye vergiye tabi tutulmayacaktır.

21.madde, anlaşmada belirtilmeyip, gelirlerin vergilendirilmesi hakkını, OECD modelinde olduğu gibi, yalnızca bu gelirlerin elde edildiği devlete vermiştir. Ancak Türk modelinde OECD modelinden farklı olarak, her iki akit devlet

dışındaki kaynaklardan elde edilen gelirlerin, sadece söz-konusu geliri elde eden kişinin ikametgahının bulunduğu devletçe vergilendirilmesi esasını kabul edilmiştir.

22.madde servetlerin vergilendirilmesine ilişkindir. Türk Vergi mevzuatında, OECD modelinde olduğu şekilde genel bir servet vergisi olmamasına rağmen, bu tür bir vergilendirme, Türkiye'nin lehine olacağı için aynen Türk Modeline alınmıştır. Şu farkla ki, uluslararası trafikteki ulaştırma kuruluşlarının işletilmesi ile ilgili menkul varlıklardan oluşan servet, sadece teşebbüsün kanuni merkezinin bulunduğu akit devlette vergilendirilebilecektir. OECD modelinde ise bu tür bir servetin, teşebbüsün fiili iş merkezinin bulunduğu devlette vergilenebileceği esası getirilmiştir.

23.madde çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırıcı yöntemlere ilişkindir. Türk modeli, çifte vergilendirmenin önlenmesi için alalade mahsup ile artan oranlı istisna yöntemlerini kabul etmiştir. OECD model anlaşmasının 23/A maddesi istisna yöntemini, 23/B maddesi ise mahsub yöntemini açıklamaktadır. Türk modelinde, temettü (Türkiye Cumhuriyeti mukimi bir şirket tarafından diğer devlet mukimi ve sözü edilen şirketin sermayesinin kontrol hakkı ile birlikte en az % 10'unu elinde bulunduran kişiye yapılan temettü ödemesi hariç), faiz, gayrimaddi hak bedelleri, Türkiye'de vergilendirilebilen sermaye değer artış kazançları, serbest meslek kazançları, müdürlere yapılan ödemeler için istisna yönteminin diğerleri için mahsub yönteminin uygulanması kabul edilmiştir. Ayrıca Türk modelinde vergi tasarruf ettiren mahsub yöntemine de yer verilerek, faiz ve gayrimaddi hak

bedellerinin, özel tedbirler gereğince, yapılacak anlaşmalar-
da belirlenen orandan daha aşağı bir oranda vergilendirilmesi
halinde, eğer böyle bir uygulama olmasaydı, alınmış olacak
verginin, diğer ülkede bu gelir üzerinden alınacak vergiden
mahsubuna müsaade edileceği hükmü de yer almıştır. Aynı
şekilde temettü gelirleri ve bunun yanısıra bu gelirleri
doğuran kurum kazancının da, Türk ekonomisinin gelişmesini
teşvik amacıyla ve Türk mevzuatında öngörülen özel önlemler
gereğince yapılacak anlaşmalarda öngörülen oranın altında ver-
gilendirilmesi durumunda, böyle bir uygulama olmasaydı nor-
malde alınmış olacak verginin, temettü gelirlerinin vergisi
hesaplanırken vergi alacağı olarak indirilmesi hükmü getiril-
miştir.

24-28.maddeler ise, OECD modelinde olduğu gibi özel
hükümlere ilişkin maddelerdir. Ayırım yapılmamasına ilişkin
24.maddede, OECD ve Türk Modelleri genel olarak birbirlerine
benzer hükümler içermektedirler. Ancak OECD modelinde ayırım
yapılmayarak vergilerin her türlü vergiler olduğu belirtil-
mesine rağmen bu hüküm Türk modelinde yer almamış dolayısıyla
la, ayırım yapılmayarak vergilerin her tür vergiler değil
bu anlaşmanın kapsamına giren vergiler olduğu kabul edil-
miştir. Aynı şekilde OECD modelinde, akit devletlerden bi-
rinde bulunan vatansız kişiler de madde kapsamına dahil
edilmesine rağmen, bu fıkra hükmü de Türk Modelinde yer al-
mamıştır.

Anlaşmanın kişilere uygulanmasından doğan sorunların
nasıl çözüme kavuşturulacağına ilişkin 25.maddede, bir ön-

ceki maddede olduğu gibi Türk modeli ile OECD modeli arasında pek fark yoktur. Sadece OECD modelindeki başvuru sürelerine ilişkin hükümler Türk Vergi Mevzuatına aykırı olduğundan dolayı Türk modelinde yer almamıştır.

Bilgi değişimine ilişkin 26.madde ve diplomasi ve konsolosluk memurlarına ilişkin 28.maddede, her iki modelde aynı metinleri kabul etmiştir.

OECD modelinin hükümlerle genişlemesine ilişkin 28. maddesi Türkiye Siyasal bakımından merkezîyetçi bir devlet olduğundan, Türk modelinde yer almamış, bunun yerine 27. madde olarak idari yardımlaşmaya ilişkin OECD modelinde yer almayan bir madde eklenmiştir.

Bu maddede özetle, anlaşma konusuna giren vergilerin asıl, zam ve cezalarının tarh, tebliğ ve soruşturma işlemlerinde, akit devletlerin yetkili makamlarının birbirlerine yardımda bulunmaları öngörülmektedir. Yine bu maddede yurt dışında çalışan Türk işçilerinin vergi işlemlerinde yardımcı olmak üzere, yurt dışı temsilciliklerimizde görevli memurlara, bu konuda temsil, yardım hak ve yetkisi tanınması istenmiştir.

Son olarak anlaşmanın yürürlüğe girmesi ve yürürlükten kalkmasına ilişkin 29. ve 30.maddeler OECD modeli ile nispeten benzer esaslara dayandırılmıştır.

B. TÜRKİYE'NİN YAPTIĞI VERGİ ANLAŞMALARI

Türkiye'nin vergi anlaşmaları konusundaki çalışmalar -Vergi muafiyetleri anlaşmaları- çok taraflı anlaşmalar gelir ve/veya servet üzerinden alınan vergilerde çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin anlaşmalar olmak üzere üç gruba ayrılarak incelenebilir: Daha önce de belirttiğimiz gibi, ilk iki gruba giren anlaşmaların asıl inceleme konumuz olan gelir ve servet üzerinden alınan vergilerde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile ilgileri olmamasına rağmen sonuçta, devletlerin vergilendirme yetkilerinin sınırlandırılması sonucunu doğurduklarından vergi anlaşması olarak kabul edilmektedirler.

1. Vergi Muafiyetleri Anlaşmaları

Türkiye ilk vergi muafiyetleri anlaşmasını, Amerika Birleşik Devletleri ile 23 Haziran 1954 tarihinde yapmıştır. Ankara'da imzalanan bu anlaşma, 30.6.1954 tarih ve 6426 sayılı kanunla onaylanarak yürürlüğe girmiştir. Anlaşmanın konusu kısaca, Türkiye'de, ABD tarafından veya onun namına ortak savunma için yapılan harcamalar, gider vergileri, harçlar, damga vergisi ithalat üzerinden alınan vergiler...vb (113), vergilerden muaf tutulmasıdır. Bu anlaşma ile Türkiye Cumhuriyeti vergilendirme yetkisini tek taraflı olarak sınırlandırmış olmaktadır. Buna benzer bir diğer anlaşma da 1956 yılında, Avrupa Müttefik Komutanlığı ile imzalanarak

(113) Daha fazla bilgi için bkz.: Selahattin Tuncer, a.g.e., s. 133.

5.12.1956 tarih ve 6560 sayılı kanunla onaylanmıştır. Bu anlaşmanın 9.maddesi ile, Türkiye'de kurulan müttefik karargahlarının masraflarının gider, damga ve ithalat vergilerinden, harçlardan ve bir kısım belediye vergi ve resimlerinden muaf tutulması kararlaştırılmıştır. Bu anlaşmayla da, ABD ile imzalanan anlaşmada olduğu gibi, Türkiye Cumhuriyeti vergilendirme yetkisini tek taraflı olarak sınırlandırmış olmaktadır (114).

2. Çok Taraflı Anlaşmalar

Daha öncede belirttiğimiz gibi, şimdiye değin çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla çok taraflı bir anlaşma imzalanamamıştır. Bu tür anlaşmaların imzalanması gerek BM gerekse OECD modellerinde uzun dönemde gerçekleştirebilecek bir hedef olarak gösterilmiştir. Uygulamada da, vergilendirmeye ilişkin çok taraflı anlaşmalar, ancak sınırlı konularda gerçekleştirilebilmiştir. 30.3.1931 tarihinde Cenevre'de yabancı motorlu araçların vergilendirilmesi ile ilgili çok taraflı anlaşma (Multilateral Agreement on the Taxation of Foreign Motor Vehicles) imzalanmış ve bu anlaşmaya 25.9.1936 tarihinde Türkiye dahil 22 devlet katılmıştır. Türkiye, anlaşmayı 3.5.1934 tarih ve 2434 sayılı kanunla onaylamıştır (115).

Bu anlaşma Türkiye'nin katıldığı ilk çok taraflı vergi anlaşması olması bakımından ayrı bir öneme sahiptir. Türkiye'nin katıldığı diğer bir çok taraflı vergi anlaşması, Birleşmiş Milletler çerçevesinde 1.7.1959 tarihinde imzalanan

(114) Nami Çağan, a.g.e., s.228.

(115) Selahattin Tuncer, a.g.e., s.192.

Milletlerarası Atom Enerjisi Ajansının istisna ve muafiyetleri hakkındaki anlaşmadır. Bu anlaşmaya katılma, 8.5.1973 tarih ve 1722 sayılı kanunla olmuştur. Ancak Türkiye bu anlaşmada adigeçen kurumda çalışan Türk vatandaşlarının vergileme hakkını saklı tutmuştur (116). Bu tür çok taraflı anlaşmalara son bir örnek olarak, Türkiye'nin 21.12.1953 tarihinde 6202 sayılı kanunla onaylayarak taraf olduğu Gümrük ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT) da gösterilebilir. Ancak bu tür çok taraflı bir vergi anlaşmaları, daha öncede belirttiğimiz gibi, çifte vergiyi önlemekten çok, idari yardımlaşma, birlik kurma, usul hükümlerinde beraberlik sağlama amaçlarına yönelmektedir (117).

3. Gelir ve/veya Servet Üzerinden Alınan Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine İlişkin Anlaşmalar

Türkiye bu tür anlaşma yapmama konusundaki olumsuz tutumunu 60 ılı yılların sonlarından itibaren terketmeye başlamış ve bazı ülkelerle bu tarihten sonra vergi anlaşması imzalamak amacıyla, görüşmelere başlamıştır. Nitekim, Türkiye bugüne değin 18 ülke ile vergi anlaşması imzalamış, ancak bunların sadece dördü yürürlüğe girmiştir (Bakınız: Tablo:4).

Aşağıda yürürlüğe giren bu anlaşmalar kısaca ele alınacaktır.

(116) Nami Çağan, a.g.e., s.231.

(117) Selahattin Tuncer, a.g.e., s.48.

a- Avusturya ve Norveç İle Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine İlişkin Olarak İmzalanmış Anlaşmalar

Bu anlaşmaların en önemli özelliği, Türkiye'nin imzalamış olduğu ilk çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları olmalarıdır. Bu tür bir anlaşma ilk kez Türkiye ile Avusturya arasında 3 Kasım 1970'de Viyana'da imzalanmış ve 8.5.1973 tarih ve 1719 sayılı kanunla TBMM'ce uygun bulunduktan sonra yürürlüğe konulmuştur. İkincisi ise başlıktan da anlaşılabilir gibi, Norveç ile 16 Aralık 1971 tarihinde imzalanmış, 26.6.1975 tarih ve 1917 sayılı kanunla yürürlüğe konulmuştur. Bu anlaşmaların başlıca özellikleri aşağıdaki şekilde belirtilebilir (118).

- Her iki anlaşmada da, OECD modelinden büyük ölçüde yararlanılmış ancak anlaşma metinleri Türk modelindeki esaslar doğrultusunda düzenlenmiştir.

- Her iki anlaşmada da güdülen amaç, çifte vergilendirmenin önlenmesi ve vergicilik alanına giren bazı hususların düzenlenmesidir.

- Her iki anlaşmada da OECD modeline paralel olarak ikamet ilkesine ağırlık verilmiş, ancak aşağıda belirteceğimiz üzere, OECD modelinden bir sapma olarak kaynak devlete de bir miktar vergilendirme hakkı tanınmıştır.

(118) Bkz.: Selahattin Tuncer, "Türkiye Avusturya Çifte Vergi Anlaşması", İktisat ve Maliye, C.XX, S:11, Şubat 1974, s.404-410.

- Anlaşmaların konusuna gelir ve servet üzerinden alınan vergiler oluşturmaktadır.

Anlaşmaların Türk Modelinden farklı yönleri şunlardır:

- Faizlerin vergilendirilmesinde kaynak ülkeye tanınan vergilendirme hakkı Türk modelinde % 20 iken bu oran her iki anlaşmada da % 15 olarak belirlenmiştir.

- Yine her iki anlaşmada da kar paylarının vergilendirilmesinde kaynak ülkeye tanınan vergilendirme hakkı, eğer temettünün lehdarı, temettüyü ödeyen şirketin en az % 25 ini elinde tutan bir şirket ise temettünün gayrisafi tutarının % 25, diğer tüm durumlarda % 30 dur. Aynı oran ise Türk modelinde, % 35 olarak belirlenmiştir.

- Gayrimaddi hak bedelleri bakımından Türk modelinde kaynak ülkeye % 20 lik bir vergi tevkifatı hakkı tanınmışken, bu ülkelerle yapılan anlaşmalarda bu oran % 10 olarak belirlenmiştir.

- Bu anlaşmaların en önemli hükümleri çifte vergilendirmenin ortadan kaldıran yöntemlere ilişkin hükümleridir. Her iki anlaşmada da, temettüler, faizler, gayrimaddi hak bedelleri, sermaye değer artış kazançları (kısmen), serbest meslek faaliyetleri (kısmen) için alalade mahsub, diğer gelir unsurları için ise artan oranlı istisna yöntemi kabul edilmiştir.

b- Deniz ve Hava Taşımacılığında Elde Edilen Gelirlerde İtalya, Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Kore ile Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine İlişkin Olarak İmzalanmış Anlaşmalar

Türkiye'nin yürürlüğe giren anlaşmalarının biri de, İtalya ile deniz ve hava taşımacılığında elde edilen gelirde çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla 1981 yılında imzaladığı anlaşmadır. Bu anlaşma 16.6.1982 tarihinde TBMM'ce uygun bulunarak yürürlüğe konulmuştur. Anlaşmaya göre, karşılıklı olarak her iki devletin uluslararası trafikte, hava ve deniz taşımacılığında elde ettiği gelirler, her türlü vergi, resim ve harçlardan muaf tutulacaktır.

Türkiye'nin yürürlüğe giren en son anlaşması ise, Türkiye ile Kore arasında 24 Aralık 1983 tarihinde Ankara'da imzalanıp, 10.6.1985 tarihinde 3229 sayılı kanunla TBMM'de onaylanan "Türkiye-Kore Çifte Vergi Anlaşması" dır. Bu anlaşmanın özellikleri aşağıdaki şekilde özetlenebilir.

- Bu anlaşmada İtalya ile imzalanmış anlaşmada olduğu gibi kısmi bir özelliğe sahiptir. Sadece gelir üzerinden alınan vergilerde çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla imzalanmış, servet vergileri anlaşma kapsamına dahil edilmemiştir.

- Bu anlaşmada da büyük ölçüde Birleşmiş Milletler modelinden faydalanılmış fakat diğer anlaşmalarda olduğu gibi Türk modelindeki esaslar doğrultusunda düzenlenmiştir (bkz. Tablo:5). Ayrıca her iki ülkende gelişmekte olan bir ülke

olması ve hükümlerinde Birleşmiş Milletler modeli çerçevesinde düzenlenmesi bu anlaşmanın en önemli özelliği olmaktadır (119). Bu anlaşmada Birleşmiş Milletler modelinde yapılan sapmalar şunlardır:

- Gemicilik ve hava taşımacılığına ilişkin olarak BM modelinde biri ikamet diğeri kaynak ilkesine dayanan iki alternatif madde önerilmiştir. Türkiye ile Kore arasında imzalanan anlaşmada ise kaynak ilkesine yönelinmiştir.

- Yine Birleşmiş Milletler modelinde emekli aylıklarına ilişkin olarak 18.madde de iki alternatif yöntem önerilmiş olmasına rağmen, anlaşmada sadece ikamet ilkesini kabul eden tek bir madde kabul edilmiştir.

- Servetin vergilendirilmesi anlaşma dışı bırakıldığı için, Birleşmiş Milletler modelindeki servetin vergilendirilmesine ilişkin 22.maddeye yer verilmemiştir.

- Çifte vergilendirmeyi önlemek Birleşmiş Milletler modelinde 23/A istisna ve 23/B mahsub olmak üzere iki alternatif mevcuttur. Türkiye-Kore anlaşmasında ise, sadece alalade mahsub yöntemi benimsenmiştir.

Gerek Avusturya, Norveç gerekse Kore ile imzalanan anlaşmalar hakkında son olarak bu ülkeler ile Türkiye'nin iktisadi ve ticari ilişkilerinin çok fazla gelişmemiş olması nedeniyle uygulamada pek fazla etkinliklerinin olmadığı söylenebilir. Türkiye bu ve buna benzer vergi anlaşmalarını imzalamak suretiyle, yıllar boyu meydana gelen çifte vergileme anlaşma boşluğunu doldurmaya çalışmaktadır (120).

(119) Selahattin Tuncer, "Türkiye Kore Çifte Vergi Anlaşması", Yüksek Ticaretliler Dergisi, S.4, Ekim, 1986, s.55-63.

(120) Selahattin Tuncer, a.g.m., s.62.

Tablo-5: Türkiye-Kore Çifte Vergi Anlaşmasının Birleşmiş Milletler Modeli ve Türk Modeli İle Karşılaştırılması

Birleşmiş Milletler Modeli		Türkiye-Kore Çifte Vergi Anlaşması		Türk Modeli	
Madde	Konu	Madde	Konu	Madde	Konu
-	Anlaşmanın Başlığı	-	Anlaşmanın başlığı	-	Anlaşmanın başlığı
-	Anlaşmaya giriş	-	Anlaşmaya giriş	-	Anlaşmaya giriş
1	Kişilere İlişkin Kapsam	1	Kişilere İlişkin Kapsam	1	Kişilere İlişkin Kapsam
2	Kavranan Vergiler	2	Kavranan Vergiler	2	Kavranan Vergiler
3	Genel Tanımlar	3	Genel Tanımlar	3	Genel Tanımlar
4	Hükim	4	Hükim	4	Hükim
5	İçyeri	5	İçyeri	5.	İçyeri
6	Gayrimenkul Gelirleri	6	Gayrimenkul Varlıklardan Elde Edilen Gelir	6	Gayrimenkul Varlıklardan Elde Edilen Gelir
7	Ticari Kazançlar	7	Ticari Kazançlar	7	Ticari Kazançlar
8/A	Gemicilik İç Su Yolları Taşımacılığı Hava Taşımacılığı	8	Gemicilik ve Hava Taşımacılığı	8	Gemicilik, Hava ve Kara Taşımacılığı
8/B	Gemicilik İç Su Yolları Taşımacılığı, Hava Taşımacılığı				
9	Ortak Teşebbüsler	9	Bağımlı Teşebbüsler	9	Bağımlı Teşebbüsler
10	Temettümler	10	Temettümler	10	Temettümler
11	Faiz	11	Faiz	11	Faiz
12	Gayrimaddi Hak Bedelleri	12	Gayrimaddi Hak Bedelleri	12	Gayrimaddi Hak Bedelleri
13	Sermaye Değer Artış Kazançları	13	Sermaye Değer Artış Kazançları	13	Sermaye Değer Artış Kazançları
14	Serbest Meslek Faaliyetleri	14	Serbest Meslek Faaliyetleri	14	Serbest Meslek Faaliyetleri
15	Bağımlı Faaliyetler	15	Bağımlı Faaliyetler	15	Bağımlı Faaliyetler
16	Müdürlere ve Üst Yöneticilere Yapılan Ödemeler	16	Müdürlere Yapılan Ödemeler	16	Müdürlere Yapılan Ödemeler
17	Sanatçı ve Sporcular Tarafından Elde Edilen Gelirler	17	Artist ve Sporcular	17	Artist ve Sporcular
18/A	Emekli Maaşları ve Sosyal Güvenliğe İlişkin Ödemeler	18	Emekli Maaşları	18	Emekli Maaşları
18/B	Emekli Maaşları ve Sosyal Güvenliğe İlişkin Ödemeler				
19	Kamu Görevleri Karşılığında Üdenen Emekli Maaşları ve Sağlanan Diğer Menfaatler	19.	Kamu Görevleri	19	Kamu Görevleri
20	Öğrenci ve Stajyerlere Yapılan Ödemeler	20	Öğretmen ve Öğrenciler	20	Öğretmen ve Öğrenciler
21	Diğer Gelirler	21	Diğer Gelirler	21	Diğer Gelirler
22	Servet	22	Çifte Vergilendirmeyi Önleme	22	Servet
23/A	İstisna Yöntemi	23	Ayırım Yapılmaması	23	Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi
23/B	Mahsub Yöntemi				
24	Ayırım Yapılmaması	24	Bilgi Değişimi	24	Ayırım Yapılmaması
25	Karşılıklı Anlaşma Yöntemi	25	Karşılıklı Anlaşma Usulü	25	Karşılıklı Anlaşma Usulü
26	Bilgi Alışverişi	26	Diplomasi ve Konsolosluk Memurları	26	Bilgi Değişimi
27	Diplomasi ve Konsolosluk Memurları	27	Yürürlüğe Girme	27	İdari Yardımlaşma
28	Yürürlüğe Giriş	28	Yürürlükten Kalkma	28	Diplomasi ve Konsolosluk Memurları
29	Yürürlükten Kalkma	29	Protokol	29	Yürürlüğe Girme
				30	Yürürlükten Kalkma
				-	Protokol

Kaynak: 1) Birleşmiş Milletler Modeli için; United Nations, Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries, ST/ESA/102, United Nations, New York 1980 s.15,16.

2) Türkiye-Kore Anlaşması için; 2 Ekim 1985 tarih ve 18386 sayılı Resmî Gazete.

3) Türk Modeli için; Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Amacıyla Yapılacak Anlaşmalar İçin Türk Modeli, Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara, 1980.

c- Türkiye'nin Vergi Anlaşması Programı (121)

1. Görüşmesi Sonuçlananlar

Daha öncede belirttiğimiz gibi, Türkiye 15 ülke ile vergi anlaşması imzalamış ancak bunlardan sadece 4'ü yürürlüğe girmiştir. Bunların yanısıra, 1981'de Federal Almanya, 1984'de Ürdün ve Tunus ile görüşmelere başlanmış, bu anlaşmalar sarısıyla, 10.6.1985, 27.2.1986, 11.1.1987'de kanunla onaylanmışlardır. Anlaşmaların yürürlüğe girebilmesi için onay belgelerinin karşılıklı olarak teati edilmesi gerekmektedir.

1983'te Pakistan, 1986'da İngiltere, 1985'te Hollanda ve 1983'te Romanya ile görüşmelere başlanılmış bu anlaşmalar sırasıyla 14.11.1985, 19.2.1986, 27.3.1986, 1.7.1986'da imzalanmışlardır. Anlaşmalar halen TBMM'de görüşülmektedir. Finlandiya ile görüşmelere 1984 yılında başlanmış ve bu anlaşma da 9.5.1986 tarihinde imzalanmıştır. 1986'da Fransa 1984'de İsveç ve 1986'da ABD görüşmelere başlanmış, bu anlaşmalar sırasıyla 7.3.1986, 24.5.1986 ve 7.11.1986'da parafe edilmişlerdir.

2. Görüşmesi Devam Edenler

Malezya, Kanada, Japonya, İsviçre ile görüşmelere 1986 yılı içerisinde başlanmıştır. Bu ülkelerle görüşmelere devam edilmektedir.

(121) Bu konu hakkındaki açıklamalar için bkz.: Bu çalışma 4 nolu tablo, s.120.

3. Görüşmeye Başlanacak Olanlar

Suudi Arabistan, Belçika, Macaristan, İspanya, İtalya (geniş kapsamlı) Kuveyt ve Suriye'dir.



S O N U Ç

Aynı mükelleften aynı zaman devresi için, aynı vergiye tabi unsur üzerinden iki veya daha fazla devletin vergi alması olayı olarak tanımlanan çifte vergilendirme, devletlerin kendilerine özgü ekonomik, mali ve sosyal yapılarından ötürü farklı vergileme ilkeleri uygulamaları sonucunda ortaya çıkmaktadır.

Ancak bu olay, uluslararası sermaye ve işgücü akımlarını önlediğinden devletler ekonomik, politik, hukuki ve mali baskılar altında kalmakta ve çifte vergilendirmeyi önleyici tedbirler almak gereğini duymaktadırlar.

Çifte vergilendirmenin önlenmesi, ülkelerin kendi vergi sistemlerinde yer alan tek taraflı önleme yöntemleri ile mümkün olmamaktadır. Bu nedenle iki taraflı uluslararası vergi anlaşmaları yapılması yoluna gidilmektedir.

Uluslararası mali literatürde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları olarak tanımlanan bu anlaşmalarla, gelirlerin vergilendirme hakları akit devletler arasında paylaşılacak sureti ile çifte vergilendirme önlenmeye çalışılmaktadır.

Uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, sermaye ve işgücü hareketlerinin akışkanlığını sağlayarak dünya refahını arttırıcı bir etki meydana getirmekte, dış yatırım kazançlarının ülkeler tarafından çifte vergilendirilmesini engellediğinden, hem sermayenin kârlılığını arttırmakta hem de yatırımcının geleceğe ait tahminlerini yaparken belirsizlik ve tereddütlerden kurtulmasına yardımcı olmak suretiyle yatırımları teşvik etmektedir.

Gelişmiş ülkeler sermaye ihracatçısı ve işgücü ithalatçısı durumunda olduklarından, gelirlerin vergilendirme hakkını paylaşmak konusunda ikamet ilkesini benimserken, gelişmekte olan ülkeler sermaye ithalatçısı ve işgücü ihracatçısı olduklarından, ülke içinde doğan gelirlerin vergilendirilmesini ön plana alarak kaynak ilkesini benimsemektedirler.

Çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması için, OECD örgütü tarafından hazırlanan anlaşma tasarısı da genel olarak ikamet ilkesine göre hazırlanmıştır. Bu bakımdan anlaşmaya taraf olan ülkelere birinin gelişmekte olan ülke olması halinde anlaşma gelişmiş ülke lehine sonuçlar doğurmaktadır.

Uluslararası vergi anlaşmalarında gelişmekte olan ülkelerin yararlarını korumak amacıyla 1979 yılında, Birleşmiş Millet Örgütü tarafından yeni bir anlaşma tasarısı hazırlanmıştır. Ancak modelin asıl amacı bu olmakla beraber, hükümlerinin OECD modelinden pek farklı olduğu söylenemez.

Türkiye'nin vergi anlaşmaları konusunda ihtiyatlı hareket ederek kendi koşullarına uygun ve çıkarlarını koruyucu bir anlaşma ortamı yaratmak istemesi, OECD'ye üye gelişmiş ülkelerle yapılabilecek anlaşmalar için haklı görülecek tutumdur. Ancak bu tutumun, ülkemizin dışa açılma döneminde olması nedeniyle artık değiştirilmesi gerekmektedir.

Özellikle Ortadoğu ve Kuzey Afrika ülkeleriyle geniş kapsamlı iş ilişkilerine girilmiş olması ülkemizi sermaye ihraç eden bir ülke durumuna sokmuş ve bu ülkelerde faaliyet gösteren Türk müteşebbislerin çifte vergilendirmeye uğramamaları için bu ülkelerle çifte vergilendirme anlaşması yapılma yoluna gidilmesi zorunlu hale gelmiştir.

Ayrıca dış ilişkilerimizin gelişmesi arzu edilen devletlerle zaman kaybetmeden vergi anlaşmasına girilmesi Türkiye açısından yararlı sonuçlar doğurabilecektir. Ancak bu anlaşmalarda çıkarlarımızın çok iyi saptanıp ona göre hareket edilmesi gerekmektedir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

I. KİTAPLAR

- AKSOY, Şerafettin: Türk Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1982.
- BATIREL, Ömer Faruk: Kamu Maliyesi Teorisine Giriş, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, İstanbul, 1976.
- ÇAĞAN, Nami: Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.
- ERGİNAY, Akif: Vergi Hukuku, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, No:290, Sevinç Matbaası, Ankara, 1971.
- KARAKULLUKÇU, Necmi: Milletlerarası Vergi Anlaşmaları, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, No:149, Damga Matbaası, Ankara, 1971.
- KARSAN, M.Erol: Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma İle Mücadelede Uluslararası İşbirliği, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını, No:1986-280, DSİ Basım ve Foto-Film İşletme Müdürlüğü Matbaası, Ankara, 1986.
- ÖNER, Oğuz: Türkiye'yi Uluslararası Ekonomik Kuruluşlara Üye Yapan Anlaşmalar, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi, Yayınları, No:376, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1974.
- ÖZER, İlhan: Türk Vergi Sisteminin Geliştirilmesi, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, No:101, Güneş Matbaası, Ankara, 1974.
- SEMERÇİGİL, Murat: Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Modelleri, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, No:101, Güneş Matbaası, Ankara 1974.
- TEMPEL, J.Von: Relief From Double Taxation, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1967.

TUNCER, Selahattin: Çifte Vergilendirme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No:112-66, Sevinç Matbaası, Ankara, 1974.

UNITED NATIONS: Guidelines For Tax Treaties Between Developed and Developing Countries, ST/ESA/14, New York, 1974.

UNITED NATIONS: Manual For The Negotiation of Bileteral Tax Treaties Between Developed and Developing Countries ST/ESA/94, New York, 1980.

YÜCELİK, M.Zühtü-YAYIN, Teoman: Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Bunların Ortaya Çıkardığı Sorunlar, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı, Ankara, 1969.

II. MAKALELER

DEMİRALP, Selçuk: "Uluslararası Vergi Anlaşmaları ve Türkiye'nin Taraf Olduğu Vergi Anlaşmalarının Değerlendirilmesi", Maliye Dergisi, Kasım, Aralık, 1980, s.29-46.

İNAN, Yüksel: "1961 Anayasası ve Milletlerarası Anlaşmalar", Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi, Cilt:III, S:2, s.271-284.

KARAKULLUKÇU, Necmi: "Milletlerarası Vergi Anlaşmaları", Maliye Enstitüsü Konferansları, 18.Seri, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1969, s.331-370.

KOCAYUSUF PAŞAOĞLU, Nazif: "Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları", Maliye Enstitüsü Konferansları, 1967, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi, Maliye Enstitüsü Yayını, No:32, Ankara, 1969, s.95-115.

MERZİ, Behçet: "Vergi Anlaşmaları ve Ülkemizin Durumu", Maliye Dergisi, S:18, Kasım-Aralık, 1975, s.18-27.

- ÖNER, Erdoğan: "Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi ve Bu Alandaki Vergi Mükerrerliği", Maliye Dergisi, S:51, Mayıs-Haziran, 1981, s.46-76.
- ÖZER, İlhan: "Milletlerarası Vergi Hukuku", Türkiye İktisat Gazetesi, 24.2.1972, s.6.
- SEMERCİGİL, Murat: "Dar Mükelleflerin Serbest Meslek Kazançları ve Vergi Anlaşmalarında Türkiye'nin Bu Kararlara Yaklaşımı", Maliye Dergisi, S:61, Ocak-Şubat,1983, s.11-17.
- SEMERCİGİL, Murat: "Dar Mükelleflerin Ticari Kazançları ve Türkiye'nin Vergi Anlaşmalarında Bu Kazançlara Yaklaşımı", Vergi Dünyası, S:21, Mayıs, 1983, s.37-44.
- SHORT, R.Alan,(Çev:Nazif Aker): "Gelişen Memleketlerde Vergi Anlaşmaları", Maliye Bülteni, S:627, Kasım 1966, s.11-22.
- SHOUP, S.Carl:"Tax Harmonization with Respect to Future Members of the EEC", Maliye Enstitüsü Konferansları, 18.Seri, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1969, s.1-14.
- ŞAHİN, İzzet: "Libya'daki Türk Müteahhitlerinin Vergilendirme Sorunları", Mali Sorunlara Çözüm, Nisan 1985, s.29-33.
- TAYLAN, Emir: "Vergi Anlaşmaları ve Türkiye'nin Konu Üzerindeki Çalışmaları", Vergi Dünyası, S:37, Eylül 1984, s.49-52.
- TUNCER, Selahattin: "Milletlerarası Vergi Hukuku", İktisat ve Maliye, C:XX, S:6, s.218-222.
- TUNCER, Selahattin: "Milletlerarası Vergi Anlaşmaları", İktisat ve Maliye, C:20, S:7, Ekim-1973, s.256-261.
- TUNCER, Selahattin: "Türkiye'de Vergi Anlaşmaları", İktisat ve Maliye, C:XX, S:9, Aralık 1973, s.331-335.
- TUNCER, Selahattin: "Türkiye-Avusturya Çifte Vergi Anlaşması", İktisat ve Maliye, C:XX, S:11, Şubat 1974, s.404-411.

- TUNCER, Selahattin: "Türkiye-Kore Çifte Vergi Anlaşması",
Yüksek Ticaretliler Dünyası, S:4, Ekim-1986, s.55-63.
- YILMAZ, İsmet Cemal: "Yurt Dışında Çalışan Türk İnşaat Müt-
ahhitlerinin Vergilendirme Sorunları", Mali Sorunlara
Çözüm, Nisan 1985, s.20-30.
- YÜCELİK, M.Zühtü: "Vergi Anlaşmaları", Ankara İktisadi ve Ti-
cari İlimler Akademisi Maliye ve Vergi Hukuku Enstitü-
sü Yayınları:2, Sevinç Matbaası, Ankara, 1971, s.1-26.
- YÜCELİK, M.Zühtü, YAYIN, Teoman: "Üluslararası Çifte Vergilen-
dirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Bunların Ortaya Çıkar-
dığı Sorunlar", Maliye Bülteni, Temmuz-Ağustos,
1969, s.82-117.

RESMİ YAYINLAR VE RAPORLAR

- MALİYE BAKANLIĞI/GELİRLER GENEL MÜDÜRLÜĞÜ: Gelir ve Servet
Vergilerinde Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Amacıyla
Yapılacak Anlaşmalar İçin Türk Projesi (Türkçe-İngiliz-
ce-Fransızca), Ankara, 1980.
- OECD: Model Double Taxation Convention on Income and Capital,
Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs, Paris,
1977.
- UNITED NATIONS: Model Double Taxation Convention Between
Developed and Developing Countries, ST/ESA/102.,
New York, 1980.
- UNITED NATIONS: Fourth Report, Tax Treaties Between Developed
and Developing Countries, ST/ECA/188, New York, 1973.
- UNITED NATIONS: Fifth Report, Tax Treaties Between Developed
and Devaloping Countries, ST/ESA/18, New York, 1975.

- RESMİ GAZETE: 1 Ağustos 1973 tarih, 14612 sayı.
RESMİ GAZETE: 21 Aralık 1975 tarih, 15445 sayı.
RESMİ GAZETE: 17 Mayıs 1982 tarih, 17697 sayı.
RESMİ GAZETE: 2 Kasım 1985 tarih, 18886 sayı,
RESMİ GAZETE: 11 Ocak 1987 tarih, 19338 sayı.

T. C.
Yükseköğretim Kurulu
Dokümantasyon Merkez