



Çifte Vergilendirme Sorunsalı ve Türk Vergi Sisteminde Çifte Vergilendirmeyi Önlemeye Yönelik Düzenlemelerin Değerlendirmesi

Funda BUZ¹

¹ Sorumlu Yazar,
Dr., Munzur Üniversitesi,
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi,
Uluslararası Ticaret ve İşletmecilik
Bölümü
funda.buz@gmail.com

Öz

Vergiler, ülkeler için en önemli gelir kaynaklarından biridir. Ülkeler egemenlik güçlerine dayanarak vergilendirme yetkilerini kullanmakta ve ülke sınırları içerisinde gelir elde eden kişilerden vergi almaktadır. Ancak küreselleşme ile birlikte serbest piyasa ekonomisi ve ticari anlamdaki gelişmeler ülkelerin vergilendirme yetkilerinde çatışmalar ortaya çıkarmıştır. Aynı kişi veya aynı gelirin ülkeler tarafından vergilendirilmek istenmesi söz konusu olmuş ve bu da çifte vergilendirme sorununu beraberinde getirmiştir. Çifte vergilendirme sorunu vergi adaletini olumsuz etkilemesi ve ülkelerin vergi tabanlarında daralmaya neden olması yönüyle önemli bir sorun niteliğindedir. Çifte vergilendirme sorunu ulusal ve uluslararası boyutta olabilmektedir. Çifte vergilendirme ülkeler açısından istenmeyen bir durum olmakta ve önlenmeye çalışılmaktadır. Ulusal boyutta ortaya çıkan çifte vergilendirme ulusal vergi yasalarıyla, uluslararası boyutta ortaya çıkan çifte vergilendirme ise ülkeler arasında yapılan vergi anlaşmalarıyla önlenmektedir. Söz konusu vergi anlaşmaları OECD model anlaşması veya BM model anlaşması temel alınarak yapılmaktadır. Çalışmamızda çifte vergilendirme sorunsalından bahsedilerek, çifte vergilendirmenin uluslararası boyutu ele alınmış ve Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmalarında uyguladığı çifte vergilendirmeyi önleme yöntemlerine değinilmiştir. Uluslararası çifte vergilendirmenin ortaya çıkması durumunda mahsup veya istisna yöntemlerinden hangisinin uygulanacağı çalışmada belirtilmiş ve bu yöntemlerden istisna yönteminin ülkelerin vergi tabanlarında daralma oluşma riski nedeniyle mahsup yönteminin uygulanmasının daha doğru olacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Çifte vergilendirme, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, OECD

Jel Kodları: H20, K33, K34

Problems of Double Taxation and Evaluation of Regulations to Prevent Double Taxation in the Turkish Tax System

Abstract

Taxes are one of the most important sources of income for countries. Countries use their taxation powers based on their sovereign power and collect taxes from people who earn income within the borders of the country. However, globalization, free market economy and commercial developments have resulted in conflicts in the tax-raising power of countries. It has been the case that countries want to tax the same person or the same income, and this has brought about the problem of double taxation. The problem of double taxation is an important problem in that it negatively affects tax justice and causes a contraction in the tax base of countries. The double taxation problem can occur both nationally and internationally. Double taxation is an undesirable situation for countries, and it is tried to be prevented. Double taxation that occurs at national level can be prevented by national tax laws, and double taxation that occurs internationally can be prevented by tax agreements between countries. These tax agreements are made on the basis of the OECD model agreement or the UN model agreement. In our study, the double taxation problem is mentioned, the international dimension of double taxation is discussed, and the double taxation prevention methods implemented by Turkey in the tax agreements to which it is a party are mentioned. In the case of international double taxation, it was stated in the study which of the foreign tax credit or

exception methods would be applied, and it was concluded that it would be more accurate to apply the foreign tax credit method due to the risk of a narrowing in the tax bases of the countries.

Keywords: Double taxation, International Tax Agreements, OECD

Jel Codes: H20, K33, K34

Bu makale Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.



This work is licensed under Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License



Atıf/Cite as: Buz, F. (2024). Çifte Vergilendirme Sorunsalı ve Türk Vergi Sisteminde Çifte Vergilendirmeyi Önlemeye Yönelik Düzenlemelerin Değerlendirmesi. Karadeniz Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 5(1), 15-24.

GİRİŞ

Gelişmekte olan teknoloji ve küreselleşmeyle birlikte ülkeler arasındaki ticari sınırlar yok olmaya başlamış ve uluslararası ticaretin yaygınlaşması söz konusu olmuştur. Ticari alanda meydana gelen bu serbestleşme ile gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin birbirleriyle olan ilişkileri gün geçtikçe fazlalaşmaya başlamış, ülkeler arasındaki ticari faaliyetler artmıştır. Ticari faaliyetlerin artması ise farklı ülkelerde gelir elde eden kişilerin hangi ülke tarafından vergilendirileceğinin bilinmemesi gibi birtakım sorunlar meydana getirmiştir. Kazanç elde edilen ülke, kendi ülkesinde kazanç elde etmesi sonucu kişiyi ülkesinde vergilendirmek isterken, kişinin ikamet ettiği ülke ikamet edilen ülke olması nedeniyle kazanılan geliri vergilendirmek istemektedir. Bu gibi durumlarda kişinin çifte vergilendirilmesi sonucu ortaya çıkmaktadır.

Çifte vergilendirme hem kişiler hem de ülkeler açısından tercih edilmeyen bir durumdur. Vergilendirme yetkisinin sınırları tarihte daha kolay belirlenmekte ve bir ülkede faaliyette bulunan mükelleflerin vergilendirmesi bu oldukları ülke tarafından gerçekleştirilmekteydi. Günümüz dünyasında ise vergilendirme yetkisinin sınırlarının belirlenmesindeki zorluk ve bir vergilendirme işleminin hangi ülke tarafından gerçekleştirileceğinin kararlaştırılması ülkeler arasında zaman zaman vergilendirme yetkisi konusunda çatışmalar meydana gelmesine neden olmaktadır. Ülkelerin vergilendirme yetkilerini kullanmak istemeleri ve bu yetkilerin çatışması sonucu ortaya çıkan çifte vergilendirmenin önlenmesi için uluslararası vergi anlaşmaları yapılmaktadır. Söz konusu anlaşmalarla ülkelerin vergilendirme yetkilerini dolaylı olarak devretmekte ve ortaya çıkacak olan çifte vergilendirmenin önüne geçmeye çalışmaktadırlar.

Çifte vergilendirme; vergi adaleti, vergi eşitliği ve vergi sistemine duyulan güven bakımından oldukça önemlidir. Çalışmanın amacı vergilemede adaleti olumsuz etkileyecek ve mükellefin vergi sistemine duyduğu güveni zedeleyebilecek bir durum oluşmasına neden olan çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik çözüm yollarının incelenmesidir.

Çifte vergilendirmenin mükelleflerin yanı sıra ülkelerin vergi tabanlarında daralmaya neden olması ve bu vergi tabanlarındaki daralmanın önüne geçilmesi için hangi yöntemin kullanılmasının daha uygun olduğunun belirlenmesi de çalışmanın amaçlarından biridir. Bu bağlamda söz konusu amaçlar doğrultusunda vergilendirme yetkisinin hangi koşullarda çatıştığı ele alınarak çifte vergilendirme nedenleri ve önleme yöntemleri açıklandıktan sonra çalışmanın temel konusunu oluşturan Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmalarında uygulanan çifte vergilendirmeyi önleme yöntemleri açıklanacaktır. Halihazırda Türkiye'nin taraf olduğu tüm anlaşmalarda kullanılan çifte vergilendirmeyi önleme yöntemleri değerlendirilerek hangi yöntemin seçilip uygulandığı konusu irdelenecektir.

ÇİFTE VERGİLENDİRME

Çifte vergilendirme dar anlamıyla, bir vergi konusu üzerinden birden fazla vergi alınması demektir. Geniş anlamda çifte vergilendirme ise aynı matrah üzerinden aynı dönem içinde ve aynı nitelikli mükerrer vergi alınmasıdır (Berkay, Armağan, 2011:88). Tanımlardan da anlaşılacağı üzere vergiye tabi bir gelirin birden fazla ülkede vergi konusuna girmesi üzerine aynı gelir veya servetin hem elde edilen ülkede hem de mukim olunan ülkede vergilendirilmesi sonucunda çifte vergilendirme ortaya çıkmaktadır.

Çifte vergilendirme konusu, Vergi Usul Kanunu'nun 117. maddesinde tanımlanmaktadır. Söz konusu maddede göre çifte vergilendirme; aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır. Çifte vergilendirmeden bahsedilebilmesi için; vergi türünün, vergi mükellefinin, vergi konusunun, vergilendirme döneminin aynı olması gerekmektedir. Söz konusu dört unsurun gerçekleşmesi durumunda ulusal çifte vergilendirme gerçekleşirken bu unsurlara vergilendirme yetkisine sahip birden fazla ülke unsurunun da eklenmesi ile uluslararası çifte vergilendirme çıkmaktadır.

Ulusal çifte vergilendirme; aynı ülke sınırları içerisinde farklı vergilendirme yetkilerinin çatışması sonucu aynı mükellefin veya aynı vergi konusunun birden fazla kez vergilendirilmesi ile ortaya çıkmaktadır. Ulusal boyutta ortaya çıkan çifte vergileme vergi toplama yetkisinin ve harcama sorumlulukların farklı birimlere dağılımına izin veren mali federalizmden veya siyasi yetkinin alt birimlere devrinden ileri gelmektedir (Bayar, 2006:2). Ulusal çifte vergilendirmeye Türk vergi sistemimizde kurum kazançları üzerinden kurumlar vergisi aldıktan sonra dağıtılan kar payları üzerinden de gelir vergisi alınarak aynı gelirin birden fazla vergilendirilmesi durumu örnek verilebilir. Uluslararası çifte vergilendirme ise iki veya daha fazla ülkenin bağımsız olarak kullandıkları vergilendirme yetkilerinin çatışması sonucu aynı mükellef veya aynı vergi konusunun birden fazla vergilendirilmesidir (Yaltı Soydan, 1995:2-3). Bir vergi mükellefinin birden fazla ülkede gelir veya kurumlar vergisi ödeme zorunluluğudur (Sarmiento, 2023:245). Uluslararası çifte vergilendirme sorunu, hukuki boyutta devletlerin vergilendirme yetkilerini ekonomik ve siyasi bağımsızlıklarına dayanarak istedikleri gibi kullanmaları ve bu yetkilerini kullanırken farklı kriterleri benimsemeleri dolayısıyla ortaya çıkmaktadır (Berkay, Armağan, 2011:103).

Uluslararası çifte vergilendirme mükellefler arasında adil vergi yükü dağılımını bozmakta ve vergi adaletini olumsuz etkilemektedir (Başak, 2005:55). Uluslararası çifte vergilendirme mükelleflerin vergi yüklerini adaletsiz bir şekilde artırması, vergi sistemlerine olan güvenlerini zedelemesi ve ülkeler arasındaki ilişkileri olumsuz etkilemesi gibi nedenlerden dolayı istenmeyen, önlenmesi gereken bir durum olmaktadır. Uluslararası çifte vergilendirme sermaye hareketliliğini olumsuz etkileyebilecek bir güce de sahip olmaktadır. Çifte vergilendirme dolayısıyla ortaya çıkacak olan fazla vergiden kaçınmak amacıyla mükellefler yatırımlarını farklı ülkelere yönlendirebileceklerdir. Ayrıca çifte vergilendirme sermaye hareketliliğiyle birlikte işgücü akışkanlığına da engel olmaktadır. Ülkelere teknoloji, sermaye ve emek hareketliliği ne kadar fazlaysa çifte vergilendirme sorunu da o kadar önem kazanmakta ve çözülemediği takdirde bu hareketlerin önündeki en önemli engeli teşkil etmektedir (Çubukçu, 2006:2).

Sözü edilen tüm bu sorunların ortadan kaldırılabilmesi için vergilemede adalet sağlanması, vergi sistemine olan güvenin artırılması, sermaye ve işgücü hareketliliğine olumsuz durum teşkil etmemesi adına çifte vergilendirme sorunu önem kazanmakta ve bu sorunun ortadan kaldırılması büyük önem arz etmektedir.

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ORTAYA ÇIKARAN NEDENLER

Çifte vergilendirmeyi ortaya çıkaran nedenleri genel nedenler ve vergileme tekniği ile ilgili nedenler olarak ikiye ayırmak mümkündür. Çifte vergilendirmeyi ortaya çıkaran genel nedenler ülkelerin vergilendirme yetkilerinin çatışması, vergi kanunlarının birbirleriyle çelişmesi gibi nedenler olmaktadır. Çifte vergilendirmeyi ortaya çıkaran genel nedenler (Aguzarova vd. 2020:1294);

- Hem ülke içinde hem de ülkeler arasında birbirleriyle çelişen vergi kanunları
- Etkileşim halindeki devletlerde farklı vergilendirme ilkelerinin uygulanması (bir ülkede ikamet ilkesi, diğlerinde kaynak veya uyruklu ilkesi)
- Aynı gelirin farklı ülkelerde aynı anda vergilendirilmesi olarak sıralanabilmektedir.

Ülkeler ulusal sınırları içerisinde egemenlik haklarına dayanarak vergi koyma ve toplama hakkına sahiptirler. Ülkeler vergi koyma yetkilerini kullanmaları sonucunda ortaya çıkan vergilendirme ilkeleri ikamet ilkesi, kaynak ilkesi ve uyruklu ilkesi olarak üç ilke etrafında şekillenmiştir. Bu ilkelerin ülkelerin vergi sistemleri içerisindeki ağırlığı ve uygulanış tarzı vergilendirme yetkisinin sınırlarının çizilmesi bakımından uluslararası çifte vergilendirmenin temel sebebini oluşturmaktadır (Bayar, 2006:11).

İkamet ilkesi; mükellefin ikamet ettiği ülkeyi temel alarak, dünya çapındaki tüm gelirlerin söz konusu ülkede vergilendirilmesi gerektiğini benimseyen bir ilkedir. Yükümlülüğün kapsamı kişinin dünya genelinde elde ettiği gelirlerin tamamı üzerinden, ikamet ettiği ve kamu hizmetlerinden yararlandığı ülkede vergilendirilmesidir (Öz, Göker, 2013:109). Bu ilke kazancın elde edildiği kaynak ülkeye bakılmaksızın mükellefin elde ettiği gelir ikametgahının bulunduğu ülkede vergilendirilmektedir. Türkiye’de Gelir Vergisi Kanunu (GVK) 3. maddeye göre Türkiye’de yerleşmiş olanlar ve Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) 3. maddeye göre kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunanlar hem ülke sınırları içinde hem de dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilmektedirler. Bu bağlamda Türkiye’de bulunan gelir vergisi ve kurumlar vergisi tam mükelleflerin ülke içinde ve ülke dışında elde ettikleri gelirler ikamet ilkesi gereğince Türkiye’de vergilendirilmektedir. Tam mükellef olan bir kişinin elde ettiği gelirin nasıl ve nerden olduğuna bakılmaksızın vergilendirilmesi Türkiye’de yapılacaktır. Gelirin yurtdışından elde edilmesi durumunda da bu koşul değişmemektedir.

Kaynak ilkesi; mükellefin ikametgahının değil elde ettiği gelirin kaynağını temel alan bir ilkedir. Kaynak ilkesine göre gelir elde eden mükellefin ikametgahına bakılmaksızın, söz

konusu gelirin elde edildiği ülkede vergilendirilmesi yapılmaktadır. Örneğin A ülkesinde ikametgahı bulunan ve B ülkesinde gelir elde eden mükellefin elde ettiği gelir kaynak ilkesine göre gelirin elde edildiği B ülkesinde vergilendirilmelidir. Ülkemizde kaynak ilkesinin de dar mükellefler açısından geçerli olduğu görülmektedir. Bu durum, GVK 6. Maddede; Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler ve KVK 3. Maddede; kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler, şeklinde hüküm altına alınmaktadır. Söz konusu maddelerde ikametgahı Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin yalnızca Türkiye’de elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirileceği hükmü kaynak ilkesinin bir uygulamasıdır.

Uyruklu ilkesi; bir ülkeye vatandaşlık bağı ile bağlı olan kişilerin o ülkeye vergi ödemesini temel alan bir ilkedir. Bu ilke ile kişinin elde ettiği gelirin kaynağına ve ikamet ettiği ülkenin neresi olduğuna bakılmaksızın, yalnızca uyruklu bağı olması durumunda mükellefin elde ettiği gelir uyruğunun bulunduğu ülke tarafından vergilendirilmektedir. A ülkesinde ikamet ederken B ülkesinde gelir elde eden ve C ülkesi vatandaşı olan bir kişinin elde ettiği gelirin vergisinin uyruklu ilkesi gereğince C ülkesinde alınması bu duruma örnek olarak gösterilebilmektedir. Türk vergi sistemi GVK 3. Maddede; resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları tam mükellef kabul edilmiş ancak devam eden parantez içi açıklama ile bu kişilerin buldukları memleketlerde elde ettikleri gelirler nedeniyle gelir vergisi veya benzeri bir vergiye tabi olmaları durumunda söz konusu gelirleri üzerinden Türkiye’de de vergilendirilmeyecekleri hüküm altına alınmıştır. Parantez içi açıklama ile çifte vergilendirmenin önlenmesi amaçlanmaktadır.

Ülkeler genellikle vergi sistemlerinde kaynak ve ikamet ilkelerini birlikte uygulanmakta ve gelişmiş ülkeler sermaye gelirlerinin vergilendirilmesinde ikamet ilkesini, gelişmekte olan ülkeler ise kaynak ilkesini kullanmayı tercih etmektedir (Öncel vd., 2017:59). İkamet, kaynak ve uyruklu ilkelerinin çatışması durumunda çifte vergilendirme sorunu ortaya çıkabilmektedir. Kaynak ilkesini uygulayan bir ülkede gelir elde eden bir mükellefin ikamet ettiği ülkede ikamet ilkesinin benimsenmesi durumunda ülkelerin vergilendirme yetkilerinde çatışma meydana gelecektir. Söz konusu çatışma ile mükellef aynı gelirden aynı dönemde iki kere vergilendirilecek ve çifte vergilendirme ortaya çıkacaktır. Çifte vergilendirme mükellefler kadar ülkeler için de istenilmeyen bir durum olmaktadır.

Bu nedenle çifte vergilendirilmenin önlenmesi için ülkeler tarafından çeşitli yöntemler uygulanmaktadır.

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME YÖNTEMLERİ

Çifte vergilendirme hem ulusal hem de uluslararası anlamda ortaya çıkabilmektedir. Ulusal anlamda oluşan çifte vergilendirmeyi ülkeler kendi vergi sistemlerindeki düzenlemelerle önlemeye çalışırken uluslararası düzeyde oluşan çifte vergilendirme konusu ülkeler arasında vergilendirme yetkisinin vergi anlaşmalarıyla paylaşılması yoluyla önlenmektedir. Uluslararası çifte vergilendirmenin engellenmesi için ülkeler arasında vergilendirme yetkisini belirleyen, mükellefin kazancının hangi durumda hangi ülke tarafından vergilendirileceğinin sınırlarını çizen ikili uluslararası vergi anlaşmaları yapılmaktadır. İkili vergi anlaşmalarının temel hedefleri, uluslararası ticareti, sermaye akışını ve teknoloji transferini iyileştirmek amacıyla vergi mükelleflerinin çifte vergilendirmeye karşı korunmasıdır (United Nations, 2017: IV). Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, bir gelir unsurunu veya vergi mükellefini hangi ülkenin vergilendireceğini resmi olarak belirlemekte ve bunu yaparken de çoğu anlaşma açıkça kaynak ülkeye birincil vergi hakkını vermektedir (Holmes, 2014:104).

Ulusal düzeyde ve uluslararası düzeyde oluşan çifte vergilendirmenin engellenmesi amacıyla çeşitli yöntemler ve uygulamalar bulunmaktadır.

Çifte vergilendirmeyi önlemede tek taraflı çözüm yöntemleri

Çifte vergilendirmenin ulusal anlamda engellenmesi ülkelerin vergi sistemlerinde düzenledikleri indirim, mahsup ve istisna yöntemleriyle gerçekleşebilmektedir. Söz konusu yöntemler başka amaçlar için de kullanılmakla birlikte çifte vergilendirmenin önlenmesinde de yardımcı olmaktadır.

İndirim (matrahtan indirim) yöntemi; genellikle ikamet ilkesi çerçevesinde vergilendirmeyi temel alan ülkelerde ortaya çıkacak olan çifte vergilendirmenin önlenmesinde kullanılabilir bir yöntem olmaktadır. Matrahtan indirim yöntemi ile mükellefin vergilendirme döneminde elde ettiği yurt içi ve yurt dışı kazançların hepsi toplanmakta ve ortaya çıkan vergi matrahından yurt dışında ödediği vergiler indirilmektedir. İndirime tabi tutulan vergi bir masraf unsuru gibi işlem görmektedir (Şenyüz vd., 2017:346).

Mahsup yöntemi; vergiden indirim yöntemi olarak da bilinmekte ve bu yöntemle yurt dışında ödenen vergilerin

yurt içinde ödenecek olan vergilerden indirilmesi ile çifte vergilendirmenin önüne geçilmeye çalışılmaktadır. Mahsup yöntemi özellikle Anglo-sakson hukuk sistemine dahil olan ülkelerde yaygın olmakta temettüler ve faiz üzerinde çifte vergilendirmeyi önlemek için kullanılmaktadır (Lang, 2013:75). Mahsup yönteminin matrahtan indirim yönteminden farkı, matrahtan indirim yönteminde yurt dışında ödenen vergiler vergi matrahından indirilirken, mahsup yönteminde hesaplanan vergiden indirilmesidir.

İstisna yöntemi; mükelleflerin yurt dışı gelirlerinin ikamet ettikleri ülkede istisna kabul edilerek çifte vergilendirmenin önlemeye çalışılmasıdır. İstisna yönteminde mükellefin yurt dışında elde ettikleri gelirler ikamet ettikleri ülkede vergi dışı bırakılmaktadır. Kıta Avrupası'nda istisna yöntemi sıklıkla uygulanmakta, ikamet edilen devlet, farklı ülkede elde edilen geliri veya sahip olunan sermayeyi vergilendirilebilir matrahtan hariç tutmakta, vergilendirme hakkını kaynak devlete bırakmaktadır (Lang, 2013:74). İkamet ülkesinde yasal mevzuatlar ile istisna yöntemi düzenlenerek yurt dışı gelirler vergi dışı bırakılıp söz konusu gelirler ikamet ülkesinde vergilendirilmemektedir.

Tek taraflı çözüm yöntemleri ülkelerin vergi sistemlerinde yer alan farklı düzenlemeler ve yorum farklılıkları nedeniyle çifte vergilendirmeyi tam olarak önlemede başarılı olamamışlardır. Uygulanacak bir tek taraflı önlemin nasıl uygulanacağı konusu sorun yaratabilmektedir. Hangi ülkede elde edilecek olan gelirin istisna, indirim veya mahsup yöntemine dahil edileceği, hangi ülkelerin buna dahil edileceği, hesaplamanın nasıl yapılacağı gibi sorunlar ortaya çıkmaktadır. Mükellefler bu çözüm yolunu kötü amaçla da kullanabilmektedir. Mükellefler yurt içi gelirlerini düşük vergi oranı uygulayan ülkelere aktararak yurt içinde ödenen vergiden kaçınabilmektedir. Bu doğrultuda tek taraflı çözüm yöntemlerinin yanı sıra çifte vergilendirmenin çözümü için uluslararası çözüm yöntemlerinin kullanılması da bir zorunluluktur.

Çifte vergilendirmeyi önlemede uluslararası yöntemler

Uluslararası ekonomik ilişkilerin gelişmesini sağlamak için uluslararası çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması önemli bir gerekliliktir (Radu, 2012:407). Yapılan çift taraflı vergi anlaşmaları ile ülkelerin vergilendirme yetkilerinin devredilmesi ve hangi durumlarda hangi ülkenin bu yetkiyi kullanacağını belirlenmesi sonucunda çifte vergilendirme önlenmektedir.

Çifte vergilendirme tarih boyunca ülkeler açısından önemli bir sorun olmuştur. Çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik ilk anlaşmanın 1869'da Prusya ve Saksonya arasında (Savitskiy, 2021:569, Hattingh, 2017:4)

imzalanmış olduğu düşünülmektedir. Ülkeler aynı zamanda diğer ülkelerin de bu koşulu sağlaması durumunda yabancı gemileri gelir vergisinden muaf tutmayı kabul ederek çifte vergilendirmenin azaltılması için karşılıklı arayışına girmişlerdir (Gregg, 1947:79). Hollanda bu kuralı ilk kez 1819'da benimsemiş, Amerika Birleşik Devletleri ve Birleşik Krallık ise sırasıyla 1921 ve 1923'te benzer hükümleri uygulamaya koymuştur (Gregg, 1947:79).

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları OECD (Organisation for Economic Cooperation and Development) modeli ve Birleşmiş Milletler (BM) modeli olmak üzere kullanılan iki model anlaşma temel alınarak yapılmaktadır. OECD model anlaşmasında vergileme hakkı gelir ve faaliyet sahibinin yerleşmiş olduğu ülkeye (ikamet ülkesine) ait olmakta ve gelişmiş ülkeler lehine bir durum ortaya çıkmakta iken BM model anlaşmasında faaliyetin sürdürüldüğü ülkenin (kaynak ülkenin) vergilendirme hukukuna ağırlık verilmekte bu nedenle söz konusu model anlaşma daha çok, az gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkeler tarafından tercih edilmektedir (Fındıkoğlu, 1992:33-35). Söz konusu anlaşma modelleri birbirlerine çok benzemekle birlikte OECD model anlaşması gelişmiş ülkeler lehine BM model anlaşması az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkeler lehine şartlar içermektedir. Türkiye'de çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında en çok kullanılan model anlaşma türü OECD model anlaşması olmaktadır. Bu bağlamda çalışmamızda OECD model anlaşması incelenecektir.

OECD model anlaşması, ilki "Gelir ve Sermaye Üzerine Taslak Çifte Vergilendirme Anlaşması" başlığıyla 1963'te OECD Konseyi'nin üye devletlere bir önerisi olarak kabul edilen (Başok, 2016:4) en son 2017 yılında güncellenen model anlaşmadır.

OECD model anlaşması; anlaşmanın kapsamın açıklandığı Bölüm I, bazı terimlerin tanımlandığı Bölüm II, ve iki Akit Devletten her birinin gelir ve serveti hangi ölçüde vergilendirebileceğini ve uluslararası hukukta çifte vergilendirmenin nasıl önleneceğini belirleyen Bölüm III, IV ve V'den oluşmaktadır. Bu bölümlerin ardından Özel Hükümler (Bölüm VI) ve Son Hükümler (yürürlüğe girme ve yürürlükten kalkma, Bölüm VII) gelmektedir.

- Türkiye'de çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile düzenlenen gelir unsurları ise şu şekilde sıralanmaktadır (GİB, 01.10.2023).
- Gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirler,
- Ticari kazançlar,
- Uluslararası taşımacılık kazançları,
- Temettü gelirleri,
- Faiz gelirleri,
- Gayrimaddi hak bedelleri,
- Sermaye değer artış kazançları,
- Serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler,

- Ücret gelirleri,
- Şirket yönetim kurulu üyelerinin gelirleri,
- Sanatçı ve sporcu gelirleri,
- Özel sektör çalışanlarının emekli maaşları,
- Kamu çalışanlarının ücret gelirleri ve emekli maaşları,
- Öğretmenler ve öğrencilerin elde ettikleri gelirler,
- Diğer gelirler

Türkiye'nin taraf olduğu anlaşmalar gelir üzerinden alınan vergiler ile ilgili olmakta bunun yanısıra bazı anlaşmalarda servet vergileri de anlaşma kapsamına girmektedir. Yapılan vergi anlaşmaları ile yukarıda bahsedilen gelir unsurlarından elde edilen gelirin taraf ülkelerden hangisinde vergilendirileceği, söz konusu gelir türü için hangi ülkenin vergilendirme yetkisini kullanacağı konusunda iki ülke arasında anlaşma sağlanmaktadır. Bu bağlamda vergi anlaşmaları vergilendirme yetkisinin ülkeler arasında paylaştırıldığı anlaşmalar olmaktadır.

Anlaşmada çifte vergilendirmenin önlenmesi adına 23 A (istisna yöntemi) ve 23 B (mahsup yöntemi) maddeleri düzenlenmektedir. Bu maddelere göre çifte vergilendirme sorununu çözmek için istisna ya da mahsup yöntemlerinden yararlanılmaktadır:

- **İstisna Yöntemi:** Kaynak devlette veya bulunulan ülkede elde edilen ve vergilendirilebilir olan gelir veya servet, mukim devlette vergiden istisna edilerek vergi dışı bırakılır. Söz konusu gelir veya servet mükellefin diğer gelir ve serveti için uygulanacak vergi oranının belirlenmesinde dikkate alınabilir.
- **Mahsup Yöntemi:** Kaynak devlette veya bulunulan ülkede elde edilmiş olan ve vergilendirilebilir durumdaki gelir veya servet, mukim devlette vergiye tabidir. Elde edilen gelir mukim devlette de dikkate alınarak hesaplanır. Ancak kaynak veya bulunulan devlette ödenmiş olan vergi, mukim devlet tarafından söz konusu gelir veya servet üzerinden alınacak olan vergiden mahsup edilir.

OECD model anlaşmasında istisna yöntemi ile mahsup yöntemi olarak adlandırılan iki yöntem arasından hangi yöntemin uygulanacağını seçimi anlaşmaya taraf devletlerin tercihine bırakılmaktadır.

İstisna yönteminin düzenlendiği 23 A maddesi gereğince anlaşmaya taraf devletlerin birinde elde edilen gelir veya servet anlaşmaya taraf olan diğer ülkede vergilendirilebilir. Bu maddenin uygulandığı anlaşmalarda mükellef, kaynak devletinde serveti dolayısıyla elde ettiği gelir nedeniyle ödediği vergiyi ikamet devletinde ödeyeceği vergiden indirmektedir (OECD, 1963:13). Söz konusu indirim ikamet ülkesinde elde edilen gelir unsurlarına atfedilebilen ve mahsuptan önce hesaplanan vergi tutarını aşmayacaktır (OECD Model Anlaşma, 23 A/2).

Mahsup yöntemi ise model anlaşmanın 23 B maddesi ile düzenlenmekte ve anlaşmaya taraf devletlerden kaynak devlette ödenen verginin ikamet devlette ödenen vergiden mahsup edilmesine imkân sağlamaktadır. Mahsup yöntemi tam mahsup ve kısmi mahsup olmak üzere ikiye ayrılmakta; tam mahsup yönteminde kaynak ülkede ödenen vergilerin tamamı ikamet ülkesindeki vergiden indirilirken, kısmi mahsup yönteminde kaynak ülkede ödenen vergilerin sadece bir kısmı vergiden indirilmektedir (Barbuta-Misu, Tudor, 2009:154-155).

23 A ve 23 B maddeleri genel ifadeler kullanılarak hazırlanmıştır ve istisna veya mahsubun nasıl hesaplanacağına ilişkin ayrıntılı kurallar içermemektedir. Uygulanacak kurallar ve hesaplamalar ülkelerin iç hukuklarına ve üzerinde anlaşılan koşullara bırakılmıştır. Buna ek olarak iç hukuk çoğunlukla mahsup yöntemini uygularken, anlaşma hukuku öncelikle istisnalara izin vermektedir ve bu da vergi mükellefi açısından daha az çaba gerektirmektedir (Rust, Ndubai, 2022:17).

ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN ÖNLENMESİNDE TÜRKİYE UYGULAMALARI

Çifte vergilendirmenin önlenmesinde Türkiye'de GVK ve KVK ile yasal düzenlemeler yapılmış ve yurt dışında ödenen vergilerin ödenecek vergiden mahsup edilmesine imkân tanınmıştır. Mahsup yöntemi ikametgâh esasına dayalı olarak uygulanmaktadır. İkametgâhı Türkiye olan kişilerin ülkede ödeyecekleri vergiden yurt dışında ödedikleri vergilerin mahsup edilmesi kabul edilmiştir. Uyruklu esasına dayalı vergilemede ise Türkiye'de istisna yöntemi uygulanmaktadır. GVK 123. maddesine göre tam mükelleflerin yurt dışında elde ettikleri kazanç ve iratlar nedeniyle ödedikleri vergiler, Türkiye'de tarh edilen gelir vergisinin yurt dışında elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirilmektedir. Kanun gereği indirimin yapılabilmesi için yurt dışında ödenen verginin gelir üzerinden alınan şahsi bir vergi olması ve yetkili makamlardan onaylı belgelerle kanıtlanması gerekmektedir.

Türk vergi sisteminde kurumlar vergisinde ise yabancı ülkelerde ödenen vergilerin mahsubu benimsenmiştir. KVK 33. Maddesine göre yurt dışında elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar üzerinden ödenen vergiler Türkiye'de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden mahsup edilir. Ancak aynı maddede mahsup edilecek miktarın hiçbir suretle Kanunun 32. maddesinde belirtilen kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacağı belirtilmiştir.

Türk vergi sisteminde çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla bazı vergilerde gerçekleştirilen uygulamalar şu şekildedir (Şenyüz, 2005:24-25):

- Gelir vergisinde; tam mükellefler için ikamet ilkesi, dar mükellefler için kaynak ilkesi
- Kurumlar vergisinde; tam mükellefler için uyrukluk ilkesi, dar mükellefler için kaynak ilkesi
- Katma değer vergisinde; ülke içindeki işlemlerin vergiye tabi olması dolayısıyla kaynak ilkesi
- Emlak vergisinde; ülke sınırları içerisindeki bina ve arazileri verginin konusuna aldığı için kaynak ilkesi
- Veraset ve intikal vergisinde; Türkiye’de bulunan malların ivazsız intikali dolayısıyla kaynak ilkesi, Türkiye dışındaki bir malın Türkiye’de ikamet eden bir kişiye ivazsız intikali dolayısıyla ikametgaha bağlı uyrukluk ilkesi, Türkiye dışındaki bir malın Türk vatanına ivazsız intikalinin vergilendirilmesi dolayısıyla vatanışığına bağlı uyrukluk ilkesi
- Motorlu taşıtlar vergisinde; aracın kayıtlı olduğu ülke siciline bağlı olarak kaynak ilkesi
- Özel tüketim vergisinde; Türkiye içindeki işlemleri vergiye tabi tutması dolayısıyla kaynak ilkesi
- Damga vergisinde; ülkede düzenlenen veya yurt dışında düzenlenip Türkiye’de ibraz edilen kağıtları vergilendirmesi dolayısıyla kaynak ilkesi

Türkiye uluslararası çözüm yöntemi olarak da çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yapmaktadır. Türkiye’de 04.01.2022 tarihi itibarıyla yürürlükte bulunan, 89 ülkeyle yapılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunmaktadır (GİB, 15.10.2023). Türkiye’nin ilk imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması 1970 yılında Avusturya ile yaptığı anlaşmadır. Söz konusu anlaşma

1973 yılında yürürlüğe girip 35 yıl yürürlükte kaldıktan sonra 2008 yılında revize edilmiştir. Son yapılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması ise 2017 yılında Çad Cumhuriyeti ile imzalanmış ve 2021 yılında yürürlüğe girmiştir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ülkemizde 53 yıllık bir geçmişe dayanmakta ve sayıları gün geçtikçe artmaya devam etmektedir.

Türkiye uluslararası anlaşmalarda çifte vergilemeyi önleme konusunda istisna ve mahsup yöntemlerinden her ikisini de kullanmaktadır. Uluslararası ikili vergi anlaşmalarında, anlaşmaya taraf devletler, çifte vergilendirmeyi önleme konusunda istisna yöntemi belirlenmişse kaynak ülkesinde vergilendirilen gelir ikamet ülkesinde vergiden istisna tutulmaktadır. Bu bağlamda istisna konusu olan gelir ikamet ülkesinde vergilendirilmediği yalnızca kaynak ülkesinde vergilendirildiği için yapılan vergi anlaşması ile çifte vergilendirme sorununun önüne geçilmiş olmaktadır. Vergi anlaşmasında, anlaşmaya taraf ülkelerin istisna yöntemi yerine mahsup yöntemi üzerinde anlaşmaları durumunda ise kaynak devlette elde edilen gelirin vergisi kaynak devlette ödenmektedir. Söz konusu gelir ikamet ülkesinde de hesaplanmakta, ikamet ülkesinde ödenecek toplam vergi bulunmakta ancak bu ödenecek vergiden kaynak ülkede ödenmiş olan vergi mahsup edilmektedir. Mahsup yöntemi ile istisna yöntemi ülkeler tarafından aynı amaç doğrultusunda kullanılmakta ve çifte vergilendirmenin önlenmesi hedeflenmektedir.

Türkiye’nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında uygulanan mahsup ve istisna yöntemlerinden hangisinin tercih edildiği ülkeler bazında Tablo 1’de gösterilmiştir.

TABLO 1 Türkiye’nin Taraf Olduğu Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmalarında Uygulanan Yöntemler*

	Taraf Ülke	Yöntem		Taraf Ülke	Yöntem
1	ABD	Mahsup	46	Kazakistan	Mahsup
2	Almanya	Mahsup	47	Kırgızistan	İstisna/Mahsup
3	Arnavutluk	İstisna/Mahsup	48	Kosova	Mahsup
4	Avustralya	Mahsup	49	Kuveyt	Mahsup
5	Avusturya	Mahsup/İstisna	50	K.K.T.C.	İstisna/Mahsup
6	Azerbaycan	İstisna/Mahsup	51	Letonya	İstisna/Mahsup
7	BAE	Mahsup	52	Litvanya	İstisna/Mahsup
8	Bahreyn	Mahsup	53	Lübnan	Mahsup
9	Bangladeş	İstisna/Mahsup	54	Lüksemburg	Mahsup/İstisna
10	Belçika	İstisna	55	Macaristan	Mahsup/İstisna
11	Beyaz Rusya	İstisna/Mahsup	56	Makedonya	İstisna/Mahsup
12	Bosna Hersek	Mahsup	57	Malezya	Mahsup
13	Brezilya	Mahsup	58	Malta	Mahsup
14	Bulgaristan	Mahsup	59	Meksika	Mahsup
15	Cezayir	Mahsup	60	Mısır	Mahsup
16	Çad	Mahsup	61	Moğolistan	Mahsup
17	Çek Cumhuriyeti	Mahsup	62	Moldova	İstisna/Mahsup
18	Çin Halk Cumhuriyeti	Mahsup	63	Norveç	Mahsup
19	Danimarka	Mahsup	64	Özbekistan	Mahsup
20	Endonezya	İstisna/Mahsup	65	Pakistan	Mahsup

	Taraf Ülke	Yöntem		Taraf Ülke	Yöntem
21	Estonya	İstisna/Mahsup	66	Polonya	Mahsup/İstisna
22	Etiyopya	Mahsup	67	Portekiz	Mahsup
23	Fas	İstisna/Mahsup	68	Romanya	Mahsup
24	Filipinler	Mahsup	69	Ruanda	Mahsup
25	Finlandiya	Mahsup	70	Rusya	Mahsup
26	Fransa	Mahsup	71	Suudi Arabistan	Mahsup
27	Gambiya	Mahsup	72	Sırbistan	Mahsup
28	Güney Afrika	Mahsup	73	Singapur	Mahsup
29	Güney Kore	Mahsup	74	Slovakya	İstisna/Mahsup
30	Gürcistan	Mahsup	75	Slovenya	Mahsup
31	Hindistan	İstisna/Mahsup	76	Suriye	Mahsup
32	Hırvatistan	İstisna/Mahsup	77	Sudan	İstisna/Mahsup
33	Hollanda	İstisna	78	Tacikistan	Mahsup
34	İngiltere	Mahsup	79	Tayland	İstisna/Mahsup
35	İran	Mahsup	80	Tunus	Mahsup
36	İrlanda	Mahsup	81	Türkmenistan	İstisna
37	İspanya	Mahsup	82	Ukrayna	Mahsup
38	İsrail	Mahsup	83	Umman	Mahsup
39	İsveç	İstisna/Mahsup	84	Ürdün	Mahsup
40	İsviçre	Mahsup/İstisna	85	Venezuela	Mahsup
41	İtalya	Mahsup	86	Vietnam	Mahsup
42	Japonya	Mahsup	87	Yemen	Mahsup
43	Kanada	Mahsup	88	Yeni Zelanda	Mahsup
44	Karadağ	Mahsup	89	Yunanistan	Mahsup
45	Katar	Mahsup			

*Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Madde 23 kapsamında değerlendirilmiştir.

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları metinlerinden yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 1’de ilk yazan yöntem Türkiye’de uygulanan yöntemi gösterirken ikinci yazan yöntem anlaşmaya taraf ülkede uygulanan yöntemi göstermektedir. Örneğin; Arnavutluk ile yapılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında bir Türkiye mukiminin Arnavutluk’ta vergilendirilebilir bir gelir elde etmesi durumunda Türkiye istisna yöntemini kullanırken, bir Arnavutluk mukiminin Türkiye’de vergilendirilebilir gelir elde etmesi durumunda Arnavutluk mahsup yöntemini uygulamaktadır. Yalnızca mahsup olarak gösterilen çifte vergilendirmeyi önleme yönteminde ise anlaşmaya taraf ülkelerin her ikisi de mahsup yöntemini kullanmaktadır.

Tablo 1’de yapılan ülke sıralaması, alfabetik sıraya göre yapılmıştır. Ülkelerde dikkat çeken konu genellikle mahsup yönteminin benimsenmesidir. Türkiye’nin seksen dokuz ülke ile yaptığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarından Avusturya, Belçika, Hollanda, İsviçre, Lüksemburg, Macaristan, Polonya ve Türkmenistan olmak üzere sekiz ülkenin istisna yöntemini kullandığı görülmektedir. Türkiye ise yaptığı anlaşmaların yirmi iki tanesinde istisna yöntemini kullanırken geri kalan atmış yedi tanesinde mahsup yöntemini kullanmaktadır.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında kullanılan yöntemler kıyaslandığında ülkelerde mahsup yönteminin kullanılmasının daha avantajlı olduğu görülmektedir. İstisna yöntemi uygulamasında ikamet ülkesi, kaynak ülkedeki vergilendirilebilecek olan unsurların hepsini vergi dışı bıraktığı için vergi tabanının daralmasına neden olmakta, mahsup yönteminde ise ikamet ülkesi,

vergilendirilebilecek tüm unsurlar yerine yalnızca kaynak ülkede ödenen vergilerin mahsup edilmesini düzenlediği için vergi tabanında herhangi bir değişime neden olmamaktadır (Öz, Çavdar, 2012:65). Bu açıdan mahsup yöntemi çifte vergilendirmenin önlenmesi açısından daha avantajlı olmakta ve Türkiye’nin taraf olduğu vergi anlaşmalarında ağırlıklı olarak çifte vergilendirmenin önlenmesi için mahsup yöntemi kullanılmaktadır.

SONUÇ

Vergilendirme ülkeler için önemli konuların başında gelmekte ve devletler, ülkelerinde elde edilen gelirden vergilendirme yetkisine dayanarak vergi almaktadır. Vergilendirme yetkisi ise devletin egemenlik gücüne dayanarak vergi alabilmesi için elinde bulunan hukuki ve fiili gücüdür. Devletlerin kendi ülkeleri üzerinde sahip oldukları vergilendirme yetkisinde çatışma meydana gelmesi durumunda ülkeleri ve mükellefleri olumsuz etkileyen çifte vergilendirme sorununu ortaya çıkarmaktadır.

Çifte vergilendirme ulusal ve uluslararası boyutta meydana gelebilmektedir. Ulusal çifte vergilendirme yasal düzenlemelerle, uluslararası çifte vergilendirme ise ülkeler arasında yapılan vergi anlaşmalarıyla ortadan kaldırılmaktadır. Çifte vergilendirme vergi adaletini, sermaye ve emek hareketliliğini olumsuz etkilemesi, vergilemeye olan güveni sarsması nedeniyle önüne geçilmesi gereken bir konu olmaktadır. Ulusal düzeyde ortaya çıkan çifte vergilendirmenin önüne geçilebilir için ülkelerin tek taraflı çözüm yöntemleri kullanmaları tek başına yetersiz

kalmakta, bu çözüm yolları mükellefler tarafından vergiden kaçınma yolu olarak kullanılabilir. Bu nedenle tek taraflı çözüm yolları uluslararası çözüm yöntemleriyle desteklenmektedir. Uluslararası çifte vergilendirme sorununun çözümü ise ülkeler arasında imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile sağlanmaya çalışılmaktadır. Ülkeler arasında imzalanan uluslararası vergi anlaşmaları OECD ve BM model anlaşmaları temel alınarak yapılmaktadır. Model anlaşmalardan OECD model anlaşması gelişmiş ülkeler lehine düzenlemeler içerirken, BM model anlaşması az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerin lehine düzenlemeler içermektedir. Model anlaşmalardan en çok kullanılan anlaşma modeli ise OECD model anlaşmasıdır.

Türkiye’de çifte vergilendirmeyi önleme hem tek taraflı çözüm yollarıyla hem de uluslararası vergi anlaşmalarıyla gerçekleşmektedir. Tek taraflı çözüm yolları ile kaynak, ikamet ve uygunluk ilkesi doğrultusunda vergi yasalarına çifte vergilendirmeyi önlemek adına hükümler

getirilmiştir. Uluslararası çözüm yöntemi ise ülkemizde uluslararası vergi anlaşmaları ile sağlanmaktadır. Günümüzde Türkiye’nin taraf olduğu seksen dokuz tane çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunmaktadır. Söz konusu anlaşmalardaki çifte vergilendirmeyi önleme yöntemleri incelendiğinde temel olarak mahsup yönteminin seçildiği görülmektedir. Türkiye’nin taraf olduğu anlaşmaların çoğunda mahsup yöntemi, bazı anlaşmalarda istisna yöntemi uygulanırken, bazı anlaşmalarda hem mahsup hem istisna yönteminin aynı anda uygulandığı da dikkat çekmektedir. Tek taraflı çözüm yöntemleri ile birlikte uluslararası çözüm yöntemi olarak kullanılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları uluslararası ilişkiler ve uluslararası yatırım hareketleri için büyük önem arz etmekte ve sayısı gün geçtikçe artmaktadır.

ORCID

Funda Buz  <https://orcid.org/0000-0002-3156-1949>

KAYNAKÇA

1. Aguzarova L. A., Aguzarova F. S, Aguzarova M. T. (2020). Double Taxation: Concept, Causes and Procedure for Elimination. *Social and Behavioural Sciences*, 1291-1295.
2. Barbuta-Misu N. ve Tudor F. (2009). The International Double Taxation – causes and avoidance. *Economica*, 5(1), 147-160.
3. Başak L. (2005). Çifte veya Mükerrer Vergileme Problemini Ortadan Kaldıran Ulusal ve Uluslararası Araç ve Tedbirler. *Vergi Sorunları*, 202, 54-70.
4. Başok C. (2016). Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Yorumlanması. Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku (Mali Hukuk) Anabilim Dalı.
5. Bayar İ. N. (2006). Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi Türkiye İngiltere Andlaşması. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
6. Berkay F. ve Armağan R. (2011). Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 3(5), 88-106.
7. Çubukçu M. (2006). Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu. Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı.
8. Fındıkoğlu Ç. (1992). Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türk Sistemi. Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı.
9. GİB, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/CifteVergilendirme/cifte_vergilendirme.htm, (Erişim: 01.10.2023).
10. GİB, Yürürlükte Bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasımevzuat/Türkiyenin_Sonuclandırıldığı_Vergi_Anlaşmaları_Listesi.pdf, (Erişim: 15.10.2023).
11. Gregg C. J. (1974). Double Taxation. *Transactions of the Grotius Society*, 33, 77-98.
12. Hattingh J. (2017). On the Origins of Model Tax Conventions: 19th Century German Tax Treaties and Laws Concerned with the Avoidance of Double Taxation. *SSRN*.
13. Holmes K. (2014). *International Tax Policy and Double Tax Treaties*. IBFD Print Books.
14. Lang M. (2013). *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. Joint Publication of IBFD and Linde, 2. Baskı.
15. OECD. (1963). *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital, Title of The Convention*.
16. Öncel M., Kumrulu A., Çağan N. (2017). *Vergi Hukuku. Gözden Geçirilmiş 26. Bası*, Ankara: Turhan Kitabevi.
17. Öz E. ve Çavdar F. (2012). Çifte Vergilemenin Önlenmesine Yönelik OECD ve Türkiye Uygulamaları. *Vergi Dünyası Dergisi*, 371, 51-66.
18. Öz S. ve Göker C. (2013). Kontrol Edilen Yabancı Kurum Düzenlemesinin Yurt Dışına Yapılan Ödemeler ve Vergilerin Yasallığı İlkesi Yönünden Değerlendirilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 293, 108-119.
19. Radu M. E. (2012). *International Double Taxation*. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 62, 403-407.
20. Rust A., Ndubai J.W. (2022). *Method Article and Unilateral Measures to Avoid Double Taxation*. Kofler G., Lang M., Pistone P., Rust A., Schuch J., Spies K., Staringer C. (Ed.), *Exemption Method and Credit Method*, IBFD Print Books.
21. Sarmiento, J.M. (2023). *International Double Taxation*. In: *Taxation in Finance and Accounting*, Springer Texts in Business and Economics, 245-251.

22. Savitskiy A. (2021). Tax in History: The First Tax Treaties: In Search of Origins. *Intertax*, 49, 569-585.
23. Şenyüz D. (2005). *Vergi Hukuku*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
24. Şenyüz D., Yüce M., Gerçek A. (2017). *Vergi Hukuku*. 8. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
25. United Nations (2017). *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. New York.
26. Yaltı Soydan B. (1995). *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım.