

Türkiye ile Türki Cumhuriyetler Arasındaki Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Muhtemel Katkıları

Yrd. Doç. Dr. Hakan YAVUZ

Sakarya Üniversitesi
Siyasal Bilgiler Fakültesi
Maliye Bölümü
hyavuz@sakarya.edu.tr

Özet

Çifte vergilendirme, vergi mükelleflerinin aynı matrahtan birden fazla vergi ödemesi şeklinde karşılaşılan bir vergi sorunudur. Bu durumu engellemek için ülkeler arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yapılmaktadır. Bu çalışmanın amacı, Türkiye'nin Türki Cumhuriyetler ile gerçekleştirdiği vergi anlaşmalarının ekonomik ve mali yönden muhtemel katkılarının değerlendirilmesidir. Yapılan analizler sonucunda anlaşmaların; genellikle gelir üzerinden alınan vergilere yönelik olduğu, ülke ilişkilerinin geliştirilmesinde önemli bir araç olduğu, mükelleflerin vergi uyumuna olumlu katkı sağladığı ve vergi adaletini olumlu etkilediği tespit edilmiştir. Ayrıca bu anlaşmaların mükelleflerin vergi kaçırma ve vergiden kaçınma eğilimlerini engelleyici, ülkeler arasındaki doğrudan yabancı yatırımları artırıcı bir özelliğinden söz edilebilir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Anlaşması, Çifte Vergileme, Türki Cumhuriyetler.

The Probable Contribution of Double Taxation Agreement Between The Turkish Republics and Turkey

Abstract

Double taxation, taxpayers should pay tax on the same basis as seen in the form of more than one from a tax issue. To prevent this situation, the tax agreements between countries is carried out. The purpose of this study, Turkey has carried out tax agreements with the Turkish Republics's economic and financial ways is to evaluate possible contributions. The analyzes of results, agreements are usually for taxes on income and tax treaties; harmonization of taxes between countries, justice of taxation and the development of bilateral relations have been identified to be an important tool. Besides this tax treaties, taxpayers block tax evasion and tax avoidance trends and It can increase foreign direct investments between countries.

Key Words: Tax Treaty, Double taxation, The Turkish Republics.

JEL Classification Code: H20, H21, H87.

GİRİŞ

Küreselleşmenin etkisiyle uluslararası yatırım ve ticaret hacminin artması, vergi yükümlülerinin ve vergi idarelerinin daha fazla vergi sorunlarıyla karşı karşıya kalmasına neden olmuştur. Bu sorunlardan biri de çifte vergilendirme (Ferhatoğlu, 2010). Bu yüzden çifte vergilendirme konusu, vergi hukuku alanında önemi her geçen dönem artan ve tartışmaların yoğunlaştığı konulardan biri olarak dikkat çekmektedir. Çünkü ülkelerin vergi mevzuatlarında görülen farklılıklar ikili veya çok taraflı ekonomik ilişkilerde, vergi sorunlarının ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla temel vergilerde (gelir, kurumlar, KDV, ÖTV, vb.) sağlanacak vergi entegrasyonu ülke ilişkilerinin geliştirilmesini olumlu etkileyebilir.

Çifte vergilendirme, sadece uluslararası faaliyetlerde gündeme gelen bir konu değildir. Vergi Usul Kanununun “Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat” başlığını taşıyan üçüncü bölümünün 117. maddesinin üçüncü fıkrası verginin mükerrer olması konusu ile ilgilidir. Buna göre, “aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınması” vergilendirmede hesap hatası olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla çifte vergilendirme, bir mükellefin ülke içinde aynı matrahtan birden fazla vergi ödemesi halinde de görülebilir.

Çifte vergilendirmenin varlığı, rekabet koşullarının sağlıklı bir şekilde oluşmasını engelleyebilir. Bu durum, üretim faktörlerinin serbest dolaşımını olumsuz etkileyerek uluslararası işbölümü ve bu işbölümünün yararlarını da engellemiş olur. Çifte vergilendirme kısa vadede, mali açıdan devlete gelir artışı sağlar gibi gözükmeyle birlikte, uzun vadede ekonomik aktivitelerin yavaşlamasına neden olabileceğinden, vergilendirilebilir kaynakların azalması sorunu gündeme gelebilir. Belirtilen bu olumsuz yönleri nedeniyle çifte vergilendirme uluslararası ekonomik faaliyetleri sınırlayan önemli bir vergi sorunudur (Pehlivan, 2006: 35).

Türkiye de olumsuz etkilerinden kurtulmak için ticari ilişkilerinin olduğu ülkelerle vergi anlaşmaları yapmaktadır. Türki Cumhuriyetler de bu ülkeler arasında yer alır. Özellikle 1990’lı yıllarda bağımsızlıklarını kazandıktan sonra Türk Cumhuriyetlerini resmi olarak ilk tanıyan ülke Türkiye’dir ve 1990’lı yılların sonlarına doğru bu ülkelerle Türkiye arasında vergi anlaşmaları yapılmıştır. Bu çalışmada yapılan vergi anlaşmaları ele alınarak, söz konusu anlaşmaların ekonomik ve mali yönden değerlendirilmesi üzerinde durulmuştur. Çalışmada özellikle Türk Cumhuriyetlerinin seçilme nedeni; Türkiye ile ortak bağlara sahip olması ve karşılıklı ilişkilerin uzun bir geçmişe dayanmasından kaynaklanmaktadır. Bununla birlikte, bölge ülkelerinden özellikle Azerbaycan, Özbekistan ve Kazakistan’ın sahip olduğu doğal kaynaklar sayesinde gelecekte küresel ticarete önemli aktörler olarak gösterilmesi (Pomfret, 2003) bölge seçimini etkileyen önemli faktörlerdendir. Yapılan incelemeler sonucunda vergi anlaşmalarının doğrudan yabancı yatırımları, ülkeler arasındaki vergi uyumunu, bireylerin vergi kaçırma ve vergiden kaçınma eğilimlerini, vergi adaletini ve firmalar arası rekabet düzeyini etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.

1. Çifte Vergilendirme Kavramı

Çifte vergilendirme kavramı hukuki ve ekonomik açıdan ele alınabilir. Hukuki anlamda çifte vergilendirme, en az iki veya daha fazla ülkenin bir vergi mükellefinden aynı vergi konusu üzerinden vergi alması iken, birden fazla kişinin aynı vergi konusundan yükümlü tutulması ise ekonomik anlamda çifte vergilendirmedir (OECD, 2007: 8). Hukuki manada çifte vergilendirmenin önlenmesi için, devletlerin vergileme yetkisini sınırlaması gerekirken, ekonomik manada çifte vergilendirmenin önlenmesi için söz konusu duruma ek olarak sözleşmeye taraf devletlerin vergi sistemlerini büyük ölçüde uyumlaştırmaları ve bunun için tarafların iki taraflı görüşmeleri gerekmektedir (Öz, 2005: 30-31). Hemen belirtmek gerekir ki, çifte vergilendirme kavramı ile daha çok uluslararası çifte vergilendirme kavramı kastedilmektedir.

Hukuki manada çifte vergilendirmeyi önlemede ülkeler arasında gerçekleştirilecek olan vergi anlaşmaları etkilidir. Genel olarak çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının amacı, vergi mükelleflerinin çifte vergi ödemeden kurtarmaktır. Bir ülke ile yabancı bir ülke arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması yapıldığı zaman aynı gelirin birden fazla vergilendirmesi önlenmiş olur (Chakraborty, 2014: 4).

Uluslararası manada çifte vergilendirmeden bahsedilebilmesi için; iki veya daha fazla devletin vergilendirme yetkisinin olması veya çakışması, iki veya daha fazla devletin aynı kişiyi vergilendirmesi, iki veya daha fazla devletin vergi yükümlüsünü aynı dönemde vergilendirmesi, iki veya daha fazla devletin benzer vergiyi vergilendirmesi ve vergi konusunun aynı olması gerekmektedir (Soydan, 1995: 4).

Aynı ülkede hem merkezi hükümetin hem de belediyenin vergi alması halinde de çifte vergilendirme gündeme gelebilir. Bu durum federal ülkelerde federe devlet ile eyaletler arasında görülen vergi sorunlarından biridir (Sağbaş, 2011: 57). Örneğin, Ankara'da dairesi olan bir şahsın bu dairesi için Ankara'da Bina vergisi ve kirasından dolayı gelir vergisi ödemek zorunda olması çifte vergilendirme olarak ifade edilebilir. Bazı hallerde aynı gelir üç defa da vergilendirilebilir. Örneğin kanuni merkezi İngiltere'de olan bir petrol şirketinin istihsal/üretim işlemlerinin İran'da bulunduğu ve petrolün Türkiye'de satıldığı varsayalım. Böyle bir durumda şirket kazançları üç ülkede de vergilendirilebilir. Bunun gibi, mal ve emlak Türkiye'de, ikametgâhı Mısır'da ve mirasçılığı Fransa'da olan bir şahsın ölmesi halinde de üç devlet de veraset vergisi alabilir (Tuncer, 1974: 3). Federal ve federe devlet arasında ortaya çıkan çifte vergilendirme olaylarının engellenmesi için federal anayasalara hükümler konulmakta ve federal devletle federe devletin vergileme alanları ve yetkileri önceden belirlenebilmektedir (Nadaroğlu, 1989: 281).

Çifte vergilendirme konusunun kapsamına giren diğer bir konu ise hem kazancın hem de ortaklara dağıtılan kurum kazancının vergilendirilmesidir (Hall, 2005: 22). Bazı yazarlar kurum olmanın avantajlarından dolayı gelir vergisi yanında kurumlar vergisi uygulamasını haklı görse de, tam tersini savunan yazarlar da bulunmaktadır.

Uluslararası hukukta çifte vergilendirme, vergi yükümlüsünün aynı vergi konusunda iki veya daha fazla devlete vergi ödemesi şeklinde ele alınmaktadır. Bu yüzden ülkeler arasındaki ekonomik ilişkileri geliştirmek için çifte vergilendirmenin önündeki engelleri kaldırmak önem arz eder. Çünkü çifte vergilendirme bireylerin, teknolojinin ve sermayenin hareketliliğini olumsuz etkilediği gibi, ülkeler arasındaki mal ve hizmetlerin ticaretini de olumsuz etkilemektedir (OECD, 2007: 8). Dolayısıyla çifte vergilendirme anlaşmaları sayesinde ülkeler arasında sağlanacak bir entegrasyon uluslararası sermayenin maliyetini azaltmakla birlikte uluslararası yatırımcıları teşvik edebilir (Weichenrieder, 1996: 446).

Çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla yapılan anlaşmaların taraf ülkeler açısından her zaman olumlu sonuçlar vermeyeceğini savunanlar da vardır. Çünkü bu anlaşmalar pratikte, özellikle gelişmekte olan ülkelerde gelir üzerinden alınan vergi gelirlerini ve bu ülkelerin döviz ihtiyacını karşılama imkânını olumsuz etkileyebilir. Başka bir ifadeyle, ekonomik olarak gelişmekte olan ülkelerin anlaşmalardan beklentileri karşılanmayabilir. Aksine, vergi anlaşmaları bu ülkelerin aleyhine sonuçlanabilir. Çünkü söz konusu ülkelerin ticari pazarlıktaki güçleri, gelişmiş ülkeler karşısında zayıf olabilir. Gelişmiş ülkeler de gelişmekte olan ülkelerin bu zayıflığından istifade etmek isteyebilir (Irish, 1974: 292, 315).

2. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Etkileri

Vergi anlaşmalarının en önemli amaçlarından biri, ülkeler arasındaki vergi harmonizasyonunu geliştirerek, vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü uyumunu arttırmaktır. Bununla birlikte, vergi kaçırma ve vergiden kaçınmayla mücadele etme, doğrudan yabancı yatırımları arttırma, ülkelerin ticari bağlarını güçlendirme ve haksız rekabeti ortadan kaldırma gibi amaçlardan da söz edilebilir.

2.1. Vergi Harmonizasyonu, Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınmaya Etkileri

Kavram olarak vergi harmonizasyonu birçok açıdan ele alınabilir. Ancak serbest rekabeti bozucu faktörleri ortadan kaldırması veya işgücü, sermaye ve malların ülkeler arasında serbest dolaşımını kolaylaştırması amacıyla ülkelerin vergi hukuku alanında yaptıkları değişiklikler (Çakan, 1992: 16) olarak ele alınması bu çalışmanın amacına daha uygundur.

Çifte vergilendirmenin önlenmesinde ülkeler arasında sağlanacak vergi harmonizasyonunun /ahenkleştirmesinin/uyumlaştırmasının önemli bir etkisi vardır. Bu durum ikili ilişkilerin geliştirilmesine olumlu katkı yapabilir. Dolayısıyla iktisadi bir birlik içerisinde bulunan ya da sadece ikili ekonomik ilişkileri olan ülkelerin vergilendirme açısından ortak ilkelere benimsemesi çifte vergilendirmeyi engelleme açısından etkilidir (Turhan, 1998: 429-430). İki taraflı vergi anlaşmaları sayesinde, iki ülkede de ticari faaliyet gösteren mükellefler ticari açıdan korunduğu için, vergiye karşı tutumları da değişebilir. Bu durum mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu etkileyen faktörlerden biridir. Dolayısıyla vergiye karşı uyumu artan mükellefin vergiden kaçınma veya vergi kaçırma eğiliminde bir değişiklik olabilir.

Öte yandan çifte vergilendirme olayı, yasa koyucunun bilerek ve isteyerek yer verdiği bir vergi uygulaması olabileceği gibi, arzulanmayan ancak,

uygulamadan kaynaklanan bir vergi sorunu da olabilir. Çifte vergileme nedeniyle vergi mükelleflerinin altından kalkamayacağı bir vergi yükü oluşabilir. Bu vergide ödeme gücü ilkesi ile ters düşmektedir. Kaynak dağılımını da olumsuz etkileyebilen çifte vergilendirme olayı artan vergi yükünden dolayı kişilerin ekonomik faaliyetlerinin rasyonel olmayan alanlara kaymasına neden olabilir (Akdoğan, 2009: 172). Çifte vergilendirmenin bütün bu olumsuzlukları dikkate alındığında, gerek vergi adaleti, gerek vergi kaçırma engellemenin ve gerek vergi uyumunu artırma açısından vergi anlaşmalarının önemli bir fonksiyonu yerine getirdiği söylenebilir.

2.2. Doğrudan Yabancı Yatırımlar Üzerindeki Etkisi

Doğrudan yabancı yatırımlar son yıllarda dünya genelinde önemli bir artış göstermiştir. 2014 yılında UNCTAD (United Nations Conference On Trade Of Development) tarafından yayınlanan raporda 1980 yılında 140 milyar dolar olan doğrudan yabancı yatırımlar, 1990 yılında yaklaşık olarak 2, 2000 yılında 7,5, 2013 yılında da 26 trilyon dolara ulaşarak ülkelerin milli gelirine önemli katkılar yapmıştır (Siegmann, 2007: 1, UNCTAD, 2014).

Uluslararası girişim/teşebbüs sayısındaki artış nedeniyle ülkeler arasında vergileme alanındaki koordinasyonların güçlendirilme gereği ortaya çıkmıştır. Bu durum çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının sayısını arttırmıştır. Ancak hemen belirtmek gerekir ki, söz konusu gelişmeler neticesinde hukuki ve mali anlaşmalar daha karmaşık bir yapıya bürünmüştür. Ayrıca ülkelerin çıkarları arasında sık sık anlaşmazlıklar da görülebilmektedir (Bagaria, 2012: 3). Diğer taraftan, vergi anlaşmaları sınırlar ötesi ticaretin gelişmesini (Arnold, 2013: 1) ve doğrudan yabancı yatırımların artışını olumlu etkileyebilir (Neumayer, 2007: 2).

Vergi anlaşmaları, stopaj vergileri yoluyla ticari ortaklığı bulunan ülkeler arasında uygun bir vergi ortamı sağlayarak doğrudan yabancı yatırımları teşvik edebilir. Aslında anlaşmaların doğrudan yabancı yatırımlar üzerindeki etkilerini kesin bir şekilde tespit etmek her zaman mümkün değildir. Ancak anlaşmalar, mükelleflerin vergiden kaçınma eğilimlerini azaltarak doğrudan yatırımları özendirir (Blonigen ve Davies, 2002: 2).

Türkiye'ye gelen doğrudan yabancı yatırımlar özellikle 2000'li yılların ikinci çeyreğinden sonra belirgin bir şekilde artmıştır. Türkiye'ye yapılan doğrudan yabancı yatırımların önemli bir kısmını Avrupa ülkeleri oluşturmaktadır. 2013 yılı itibariyle Türkiye'ye yaklaşık 10 milyar dolar civarında doğrudan yabancı yatırım yapılmıştır. 10 milyar doların yaklaşık 6,5 milyar doları Avrupa, 3 milyar doları da Asya ülkeleri tarafından yapılmıştır. Türk Cumhuriyetlerinden –özellikle Azerbaycan- yapılan doğrudan yabancı yatırım miktarlarında özellikle son yıllarda bir artıştan söz edilebilir. Aşağıdaki tablolarda (tablo 1, 2) Türk Cumhuriyetlerinden yapılan doğrudan yabancı yatırım miktarları ele alınmaktadır.

Tablo 1: Yurt Dışındaki Yerleşiklerin Türkiye'ye Yaptığı Yatırımlar

| | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|---------------------|------|------|------|------|------|------|-------|------|------|
| Azerbaycan | 2 | 1 | 10 | 18 | 69 | 12 | 1.266 | 338 | 803 |
| Kazakistan | 43 | 0 | 613 | 1 | 20 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| Türkmenistan | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 | 0 |

Kaynak: <http://www.tcmb.gov.tr> adresinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 1'den de görüldüğü gibi, Azerbaycan tarafından yapılan doğrudan yabancı yatırımlar özellikle son yıllarda artmıştır. 2013 yılında Türkiye'ye yapılan yaklaşık 10 milyar dolarlık yatırımın %8'i Azerbaycan tarafından gerçekleştirilmiştir. Diğer taraftan Türkiye'de ki yatırımcıların Türk Cumhuriyetlerine olan ilgisinin de son yıllarda arttığı söylenebilir. Tablo 2'de Türkiye'den Türk Cumhuriyetlerine gerçekleştirilen yatırımlar ele alınmaktadır.

Tablo 2: Yurt İçindeki Yerleşiklerin Türk Cumhuriyetlerine Yaptığı Yatırımlar

| | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|---------------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| Azerbaycan | 481 | 441 | 337 | 273 | 239 | 216 | 297 | 373 | 450 |
| Kazakistan | 7 | 26 | 75 | 29 | 33 | 13 | 78 | 56 | 7 |
| Özbekistan | 6 | 3 | 3 | 5 | 2 | 5 | 0 | 1 | 2 |
| Türkmenistan | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 1 | 0 | 1 | 1 |

Kaynak: <http://www.tcmb.gov.tr> adresinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 2'den de görüldüğü gibi, son yıllarda Türkiye'den Türk Cumhuriyetlerine yönelik yatırımlarda bir artış yaşanmıştır. 2013 yılında Yurt içindeki yerleşiklerin yaptığı toplam yatırımların (3.226 milyon dolar) yaklaşık %15'i (460 milyon dolar) Türk Cumhuriyetlerine yöneliktir. Türk Cumhuriyetleri ve Türkiye'nin karşılıklı olarak ticari faaliyetlerinin artması ve doğrudan yatırımlarda görülen artışlarda ülkeler arasında yapılan anlaşmaların etkisinin olduğu söylenebilir. Özellikle yabancı literatürde vergi anlaşmaları ile doğrudan yabancı yatırımlar arasındaki ilişkiyi ele alan çalışmalar bulunmaktadır. Bununla birlikte, söz konusu anlaşmaların doğrudan yabancı yatırımlar üzerindeki net etkisini tespit edebilmenin her zaman mümkün olmadığı (Egger ve diğ., 2006: 926) da savunulmaktadır. Blonigen ve Davies (2002) yaptıkları çalışmada OECD ülkelerinde vergi anlaşmalarının doğrudan yabancı yatırımlar üzerindeki etkisini 1983-1992 yılları için ele alarak, söz konusu anlaşmaların yaygın düşüncenin aksine, doğrudan yatırımları arttırmadığını tespit etmişlerdir. Bununla birlikte, anlaşmaların doğrudan yatırımlar üzerindeki etkilerini ele almaktan ziyade vergi kaçırmayı azaltmadaki rolü üzerine odaklanılmalıdır.

Barthel vd. tarafından yapılan diğer bir çalışmada (2009), aralarında Türkiye'nin de bulunduğu 30 yabancı yatırım yapan ülke (10 tanesi

gelişmekte olan, 20'si gelişmiş) ve 105 tane de yatırım alan ülke (84'ü gelişmekte olan -aralarında Türkiye'de var- diğerleri gelişmiş) ele alınmış ve vergi anlaşmaları ile doğrudan yabancı yatırımlar arasında pozitif bir ilişki tespit edilmiştir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerdeki yabancı yatırımı arttırmanın yollarından birinin vergi anlaşmalarının olduğuna dikkat çekilmiştir. Lejour (2014) da OECD ülkelerinde vergi anlaşmalarının yabancı yatırımlar üzerinde olumlu etkilerinin olduğunu panel regresyon yöntemini kullanarak tespit etmiştir. Baker tarafından 2012 yılında ele alınan çalışmada ise vergi anlaşmalarının doğrudan yabancı yatırımlar üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığı tespit edilmiştir. Aynı çalışmada, özellikle gelişmiş ülkelerin tek taraflı olarak vergi kaçakçılığını engellemek için bir avantaj elde ettiği vurgulanmıştır.

2.3. Rekabet Seviyesi ve Vergi Adaleti Üzerindeki Etkisi

Vergi anlaşmaları, firmaların rekabet düzeylerini de etkileyebilir. Mesela, Türkiye ve Romanya arasında vergi anlaşmasının yapıldığını fakat Azerbaycan ile yapılmadığını varsayalım. Romanya ve Türkiye'de faaliyet gösteren bir firma vergi anlaşması sayesinde çifte vergi ödemekten kurtulabilir. Ancak Azerbaycan ve Türkiye'de faaliyet gösteren bir firma için aynı durum söz konusu olmadığından bu firma çifte vergi ödemek zorunda kalabilir. Dolayısıyla rekabet açısından firmalar arasında haksız bir durum ortaya çıkmış olur. Birde firmaların aynı sektörde ve birbirine yakın büyüklükte olduğu varsayıldığında, Azerbaycan ve Türkiye'de faaliyet gösteren firma diğer firmaya göre çifte vergiden dolayı daha fazla maliyete katlanmak zorunda kalacaktır. Diğer taraftan vergi anlaşmaları vergi adaleti konusuyla da doğrudan ilişkilidir. Şöyle ki;

“Vergi anlaşmaları, sadece yurt içinde yatırımları bulunan vergi yükümlüleri ile hem yurt içi hem de yurt dışı yatırımları olan vergi yükümlülerin arasında yüklenilen vergi bakımından oluşan eşitsizliğin giderilerek adaletin sağlanması işlevini üstlenmektedir. Anlaşmalarda yer alan ayrımcılığın önlenmesine ilişkin hükümlerle de, mukim ve mukim olmayan vergi yükümlüleri arasında fark gözetici vergi işlemleri önlenmektedir. Dolayısıyla, bir vergi anlaşması, yatırımcının yatırım yaptığı ülkedeki kişi ve kuruluşlarda aynı vergilendirme işlemine tabi tutulacağını güvence altına almaktadır” (Ritter, 1979: 45-46 ve Smith, 1959: 317'den Aktaran; Soydan, 1995: 33).

Ritter ve Smith'in de vurguladığı gibi vergi anlaşmaları, vergi adaletinin tesis edilmesinde önemli bir işlev görür. Bununla birlikte, çifte vergilendirme sermayenin uluslararası dolaşımını etkileyerek küresel kuruluşların sermayesini çifte vergilendirme riskinin olmadığı ülkelere yöneltmesine neden olabilir. Dolayısıyla çifte vergilendirme, uluslararası sermayenin yönünü saptırabilir (Saraç, 2006: 88). Aslında çifte vergilendirme kısa dönemde devletlerin vergi gelirlerini arttırabilir. Ancak uzun dönemde, küresel ekonomik sistemin işleyişine zarar verdiği için vergi

gelirlerinin zamanla azalmasına neden olabilir (Berkay ve Armağan, 2011: 103).

3. Türkiye'nin Türki Cumhuriyetlerle Olan İlişkisi

Türk Cumhuriyetlerinin bağımsızlıklarını elde etmesiyle birlikte, gerek ekonomik olarak yeniden yapılanmaları, gerekse piyasalarının gelişmesi ve organize olması açısından Türkiye'ye önemli görevler düşmüştür (Dikkaya, 1999: 2). Bununla birlikte, Türk Cumhuriyetlerini resmi olarak tanıyan ilk ülke Türkiye'dir. Sovyetler Birliği dağılmadan önce Türkiye'nin bölge ülkeleriyle olan ilişkileri, SSCB'nin dağılmasıyla birlikte resmiyet kazanmış ve günümüze kadar artarak devam etmiştir.

Sadece Türkiye açısından değil, Türk Cumhuriyetleri açısından da ülke ilişkilerindeki gelişmeler son derece önemlidir. Çünkü Türkiye'nin sahip olduğu teknik bilgi ve birikimi ve sanayileşme sürecinde kazandığı tecrübeler işbirliği açısından ön plana çıkan unsurlardır. Bağımsızlıklarının ardından Türkiye, Türk Cumhuriyetleri ile farklı yönleri olan ekonomik ilişkiler (ikili ticari anlaşmalar, kayırılan ülke uygulamaları, gümrük muafiyetleri, vergi muafiyetleri, vb.) kurabilmiştir (Alagöz ve diğ., 2004: 62). Ancak Sovyetler Birliği'nin dağılmasıyla Türk Cumhuriyetlerinde görülen hızlı değişim ve dönüşüm süreci birtakım sosyal, ekonomik ve siyasi sorunları da beraberinde getirmiştir. Türkiye bu hızlı sürece ilgi göstermesine rağmen, devlet ve toplum olarak hazırlıksız yakalanmıştır (Solak, 2003: 71). O yıllarda Türkiye ekonomisinde görülen sorunlar (yüksek enflasyon, iktisadi ve finansal krizler, yapısal sorunlar) ve siyasi istikrarsızlık Türkiye'nin Türk Cumhuriyetleri ile olan ilişkilerinin gelişmesini engelleyici içsel faktörler olarak dikkat çekmektedir.

Bölge ülkelerinin aynı dine, dile ve tarihe sahip olması ve yakın coğrafyalarda yerleşmiş olmaları, bölgesel-ekonomik entegrasyonu (Avrupa Birliği gibi) kolaylaştırıcı faktörler olarak gözükmektedir. Entegrasyon sürecinin hızlanması ve bölge ekonomileri arasında geliştirilecek işbirliği sayesinde ülke ekonomileri daha hızlı kalkınma imkânını elde edebilir. Dahası, ülkelerin coğrafi ve ekonomik imkânları birbirlerini tamamlayarak zengin doğal kaynaklarını daha verimli kullanabilmelerini sağlayabilir (Veliyev, 2009: 106). Türkiye'nin serbest piyasa deneyimleri ve Türk şirketlerinin bölgede yıllar itibariyle faaliyetlerini arttırması bölge ülkeleri açısından önemli bir fırsat olarak değerlendirilebilir.

Ticari açıdan Türkiye'nin toplam ihracatı içinde Türk Cumhuriyetlerinin payı 1992 yılında yaklaşık % 1.2 civarındayken, 2000 yılında % 2'ye, 2010'da % 3.4'e, 2014'de de % 4.4'e yükselmiştir. İthalat açısından 1992 yılında yaklaşık % 0.40 civarında olan pay, 2000 yılında % 1.1'e, 2010 yılında %1.5'e yükselmiştir. 2014 yılı itibariyle de % 1.1 olarak gerçekleşmiştir. Bu durum, Türkiye'nin dış ticaretinde Türk Cumhuriyetlerinin öneminin artma eğiliminde olduğunu göstermektedir. Diğer taraftan, gerek ihracat gerekse ithalat gerçekleştirmeleri miktar olarak ele alındığında da 1995 yılında Türk Cumhuriyetlerine gerçekleştirilen ihracat yaklaşık 545 milyon dolardan, 2005'te 1 milyar 410 milyon dolara, 2010 yılında da 3 milyar 921 milyon dolara yükseldiği görülmektedir. 2014 yılı itibariyle de 6 milyar 474 milyon dolar olarak gerçekleşmiştir.

1995 yılında Türk Cumhuriyetlerinden gerçekleştirilen ithalat toplamı ise yaklaşık 287 milyon dolardan, 2000 yılında 628 milyon dolara, 2005 yılında 1 milyar 203 milyon dolara, 2014 yılında da 2 milyar 768 milyon dolar olarak yükselmiştir. Dolayısıyla 1995 yılında Türkiye ile Türk Cumhuriyetleri arasında yaklaşık 832 milyon dolar olan dış ticaret hacmi, 2014 yılı itibariyle yaklaşık 11 kat artarak 9 milyar 242 milyon dolara yükselmiştir. Söz konusu gerçekleştirmeler aşağıdaki tabloda (tablo 3) ele alınmaktadır.

Tablo 3'den de görüldüğü gibi, 2014 yılı itibariyle Türkiye'nin ihracatında en yüksek paya sahip ülkeler sırasıyla Azerbaycan ve Türkmenistan iken, ithalat da ise Kazakistan ve Özbekistan'dır. 1992-2014 yılları arasında bazı dönemler hariç (genellikle ekonomik kriz yılları) Türkiye ile ilgili ülkeler arasındaki dış ticaret hacmi artma eğilimindedir. Dolayısıyla tesis edilmiş olan iktisadi entegrasyonun daha da güçlenmesi için ülkelerin ticari alanlarda gerçekleştireceği anlaşmaların devamı ve sürekliliği sağlanmalıdır.

Tablo 3: Türkiye'nin Türk Cumhuriyetleriyle Gerçekleştirdiği Dış Ticaret (milyon dolar)

| | Azerbaycan | | Kazakistan | | Türkmenistan | | Özbekistan | | Kırgızistan | |
|-----------|------------|---------|------------|-----------|--------------|---------|------------|---------|-------------|---------|
| | İhracat | İthalat | İhracat | İthalat | İhracat | İthalat | İhracat | İthalat | İhracat | İthalat |
| 92 | 102.245 | 35.097 | 19.378 | 10.510 | 7.495 | 21.181 | 54.492 | 21.019 | 1.831 | 1.442 |
| 95 | 161.344 | 21.777 | 150.774 | 86.631 | 56.283 | 111.825 | 138.541 | 61.528 | 38.156 | 5.512 |
| 98 | 327.166 | 50.343 | 214.306 | 253.668 | 95.813 | 41.995 | 156.180 | 96.207 | 41.515 | 6.772 |
| 00 | 230.375 | 95.615 | 118.701 | 346.375 | 120.155 | 97.877 | 82.647 | 85.794 | 20.572 | 2.349 |
| 03 | 315.488 | 122.607 | 233.993 | 266.638 | 170.347 | 123.681 | 138.422 | 99.461 | 40.861 | 10.905 |
| 05 | 528.075 | 208.325 | 459.945 | 558.899 | 180.634 | 160.743 | 151.070 | 261.466 | 89.529 | 14.112 |
| 06 | 695.287 | 296.580 | 696.822 | 993.728 | 281.325 | 189.923 | 175.995 | 415.840 | 132.172 | 27.454 |
| 07 | 1.047.668 | 185.499 | 1.079.886 | 1.284.049 | 339.988 | 396.723 | 225.612 | 613.809 | 181.310 | 45.019 |
| 08 | 1.667.468 | 362.834 | 890.568 | 1.861.130 | 662.932 | 389.305 | 337.130 | 580.810 | 191.350 | 47.974 |
| 09 | 1.400.446 | 140.599 | 633.417 | 959.454 | 945.655 | 327.559 | 279.96 | 413.078 | 140.002 | 31.446 |
| 10 | 1.550.478 | 252.524 | 818.899 | 1.392.527 | 1.139.825 | 386.342 | 282.666 | 861.373 | 129.201 | 30.899 |
| 11 | 2.063.995 | 262.262 | 947.821 | 1.995.114 | 1.493.335 | 392.712 | 354.489 | 939.882 | 180.240 | 52.123 |
| 12 | 2.584.670 | 339.935 | 1.068.625 | 2.056.085 | 1.480.051 | 303.506 | 449.884 | 813.287 | 257.470 | 45.226 |
| 13 | 2.960.370 | 333.747 | 1.039.420 | 1.760.114 | 1.957.484 | 653.814 | 562.525 | 815.416 | 388.335 | 36.964 |
| 14 | 2.572.179 | 264.856 | 910.696 | 1.152.993 | 2.048.397 | 572.348 | 554.234 | 722.816 | 388.688 | 55.436 |

Kaynak: <http://tuikapp.tuik.gov.tr> adresinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

4. Türkiye'nin Türk Cumhuriyetleriyle Gerçekleştirdiği Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Değerlendirilmesi

Türkiye'nin Türk Cumhuriyetleri ile olan ilişkisinin temeli din, dil, kültür, coğrafya, gelenek, görenek, vb. gibi unsurlara dayanmaktadır. Son yıllarda ülkeler arasındaki ticari faaliyetlerin müteahhitlik, bankacılık, finans gibi alanlarla desteklenmesi (Alagöz ve diğ., 2004: 59), ülke ekonomilerini birbirlerine yakınlaştırmıştır. Bu duruma bürokratik alanda görülen yakınlaşma da eklenince, geçmişte olması gereken ülke ilişkilerinin gecikmeli de olsa günümüzde arttığı söylenebilir.

Gelir idaresi Başkanlığı'nın web adresinde Türkiye Cumhuriyeti'nin yürürlükte bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının listesi ve tam metinleri incelendiğinde, 20.03.2014 tarihi itibarıyla hâlihazırda 80 ülkeyle anlaşma yapıldığı, bu anlaşmalardan da 5'inin Türk Cumhuriyetleriyle gerçekleştirildiği görülmektedir.

Türk Cumhuriyetleri ile yapılan vergi anlaşmalarının ilk cümlelerine “Gelir üzerinden alınan vergilerde çifte vergilendirmeyi önleyen ve iki ülke arasındaki *ekonomik işbirliğini teşvik eden* bir Anlaşma yapmak isteğiyle” ve/veya “Gelir üzerinden alınan vergilerde çifte vergilendirmeyi önleyen ve *vergi kaçakçılığına engel olan* bir Anlaşma yapmak isteğiyle” ifadeleriyle başlamaktadır. Dolayısıyla anlaşmalardaki ana amacın ülkeler arasındaki ekonomik işbirliğini geliştirmek ve vergi kaçakçılığını önlemek olduğu söylenebilir. Ana amaca ulaşılması halinde de yeni ekonomik ve mali fırsatların oluşabileceği de göz ardı edilmemelidir. Aşağıdaki tabloda (tablo 4) Türkiye'nin Türk Cumhuriyetleriyle gerçekleştirdiği Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ele alınmaktadır.

Tablo 4'den de görüldüğü gibi, anlaşmalar genellikle gelir üzerinden alınan vergilere yönelik olup 1990'lı yılların son çeyreğinde gerçekleştirilmiştir. Türkiye ve taraf devletler açısından vergilerin kapsamını genellikle gelir vergisi, kurumlar vergisi, gelir vergisi ve kurumlar vergisi üzerinden alınan fon payı oluşturmaktadır.

Çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarında daha çok gelir ve servet üzerinden alınan vergilerin gündeme gelmesinin nedeni, özellikle KDV uygulamalarında ihraç teslimlerinin vergiden istisna edilebilmesi ve istisnaya konu olan malların sadece ithal edildikleri ülkeler tarafından vergilendirilmesidir (Akbaş, 1991: 4).

Genel olarak çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında; gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirler, ticari kazançlar, uluslararası taşımacılık kazançları, temettü gelirleri, faiz gelirleri, gayri maddi hak bedelleri (royalty gelirleri), 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 ve diğer gelirler gündeme gelmektedir (<http://www.gib.gov.tr>).

Tablo 4: Türkiye'nin Türki Cumhuriyetlerle Yürürlükte Bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları (10.03.2014 tarihi itibarıyla)

| | Uygulama Tarihi | Türkiye Açısından Kapsadığı Vergiler | Taraf Devlet Açısından Kapsadığı Vergiler |
|---------------------|-----------------|--|---|
| Azerbaycan | 01/01/1998 | Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Gelir ve Kurumlar Vergisinden Alınan Fon Payı | Tüzel kişilerin kazançları ve bazı gelirleri üzerinden alınan vergiler ve Gerçek kişilerden alınan gelir vergisi |
| Kazakistan | 01/01/1997 | Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Gelir ve Kurumlar Vergisinden Alınan Fon Payı | Tüzel kişilerden alınan gelir vergisi, Gerçek kişilerden alınan gelir vergisi; |
| Türkmenistan | 01/01/1998 | Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Gelir ve Kurumlar Vergisinden Alınan Fon Payı | Kazanç (gelir) vergisi, Türkmen vatandaşlarından, yabancılardan ve vatandaş olmayan kişilerden alınan gelir vergisi |
| Özbekistan | 01/01/1997 | Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Gelir ve Kurumlar Vergisinden Alınan Fon Payı | Özbekistan vatandaşları ile vatandaş olmayan gerçek kişilerin kazançları üzerinden alınan gelir vergisi, Özbekistan Cumhuriyeti kanunlarına göre teşebbüslerin, kuruluşların ve diğer ortakların kazançları üzerinden alınan vergiler, Özbekistan Cumhuriyeti kanunlarına uygun olarak gelir üzerinden alınan vergi niteliğindeki yükümlülükler |
| Kırgızistan | 01/01/2002 | Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Gelir ve Kurumlar Vergisinden Alınan Fon Payı | Tüzel kişilerden alınan kazanç vergisi, Gerçek kişilerden alınan gelir vergisi, Gelir üzerinden alınan vergi |

Kaynak: www.gib.gov.tr/index adresinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Anlaşmaların içeriğine bakıldığında en önemli konunun mukimlik¹ olduğu görülmektedir. Çünkü anlaşmanın kapsamına, anlaşmaya taraf devletlerden birinde veya her ikisinde mukim olanlar girebilmektedir. Mukimlik konusuna ilişkin açıklamalar anlaşmaların 4. maddesinde ele alınmaktadır. Her iki devletle mukimlik ilişkisi olmayanlar anlaşmanın hükümlerinden yararlanamadıkları için herhangi bir faaliyetinden elde etmiş olduğu kazançlarında çifte vergilendirmeye maruz kalabilir.

Anlaşmalarda gerçek veya tüzel kişiler ikametgah, ev, kanuni merkez, iş merkezi veya benzeri yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle bir devlette vergi mükellefiyeti haline geliyorsa, artık bu devletin mukimi olarak kabul edilirler. Ancak, bir gerçek veya tüzel kişi yukarıda belirtilen kriterler nedeniyle bazen her iki devlette birden mukim olarak kabul

¹ Bir yerde, bir evde oturan, eğleşen, ikamet eden kimse, <http://www.tdk.gov.tr>

edilebildiklerinden dolayı, çifte mukimlik sorunu ortaya çıkabilir. Bu durumda, gerçek kişiler, anlaşmaya taraf devletlerden herhangi birinde meskenlerinin bulunmasından dolayı bu devletin, her iki devlette de bir meskene sahip olmaları durumunda ise, kişisel ve ekonomik ilişkilerinin daha yakın olduğu devletin mukimi olarak kabul edilirler. Ancak, yukarıdaki kriterler kullanılmasına rağmen sorun çözülemiyorsa, bu defa sırasıyla alışılmış oturma yeri ve uyruklukları bu kişilerin mukimliğinin belirlenmesinde kriter olarak kullanılır. Öte yandan, gerçek kişinin her iki devletin de uyruğunda olması veya hiç birinin uyruğunda olmaması halinde ise sorun taraflarca karşılıklı anlaşma yoluyla çözümlenebilmektedir. Çifte mukimlik sorununun gerçek kişiler dışında ortaya çıkması halinde sorunun çözümünde hangi kriterin esas alınacağı yine anlaşmaların bu maddesinde belirlenmektedir. Yürürlükteki anlaşmalar dikkate alındığında bu sorun, iş merkezi, kanuni merkez, kurumlaşmanın sağlandığı yer kriterlerinden birine yer vermek suretiyle veya yetkili makamlara sorunun çözümü konusunda yetki vermek suretiyle çözümlenmektedir (<http://www.gib.gov.tr>).

Anlaşmalara konu olan gelir unsurları anlaşmalarda ayrı ayrı ele alınmakta ve vergileme yetkisi duruma göre mukim olunan ülkeye veya gelirin elde edildiği kaynağa bırakılmakta, bazen de her iki ülke arasında paylaştırılmaktadır. Vergilemenin her iki devlette de yapıldığı durumda aynı kazançlar üzerinden çifte vergilendirmeyi önlemek için diğer devlette ödenen vergi mukim olunan devlette anlaşmanın çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin madde hükümleri çerçevesinde duruma göre mahsup veya istisna edilmektedir (<http://www.gib.gov.tr> (a)).

Anlaşmalarda devletler arasında bazı durumlarda anlaşmazlıklar çıkabilmektedir. Bu anlaşmazlıkların nedenlerine bakıldığında (Soydan, 1995: 331-332);

- ✓ Taraflardan birinin belirli bir olaya ilişkin değerlendirmesi, diğer devletinkinden farklı olabilir,
- ✓ Anlaşmada yer alan metinlerin yorumunda farklılıklar olabilir,
- ✓ Anlaşmanın, bilinçli veya bilinçsiz olarak, belirli konulara ilişkin düzenleme getirmediği durumlar uyumsuzluğa neden olabilir,
- ✓ Bağlı işletmelerin işlemlerine ilişkin vergi matrahının bir Akit Devlette ayarlanması, diğer Akit devletteki bağlı işletmenin karları açısından ekonomik çifte vergilendirme yaratabilir.

Görüldüğü gibi, vergi anlaşmalarının uygulanması sürecinde anlaşma metinleri arasında yer almayan bazı durumların varlığı, çifte vergilendirme sorununun tamamen ortadan kalkmasını engelleyebilir (Ferhatoğlu, 2010: 16). Bu yüzden tarafların anlaşmadan sonra ortaya çıkan vergisel sorunları tespitinde ve ilgili maddelerin revize edilmesi konusunda ilişki içerisinde olması, çifte vergilendirme olayının engellenmesi açısından önem arz etmektedir.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında genellikle kaynak devletler, ülkelerine yatırım yapan yabancı yatırımcılar üzerindeki vergi yükünü azaltan vergi politikalarını benimsemektedirler. Çünkü yabancı yatırımcıların ekonomik olarak ülkeye katmış olduğu katma değer vazgeçilen vergiden daha fazla olabilmektedir (Öz, 2005: 31).

Diğer taraftan anlaşmaların 22. maddesi “Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi” başlığını taşımaktadır. Aşağıdaki tabloda (tablo 5) söz konusu maddenin ülkeler arasında ne şekilde düzenlendiği ele alınmaktadır.

Tablo 5’de ki anlaşma metinlerinden de görüldüğü gibi, vergi anlaşmaları sayesinde hem Türkiye’de, hem de herhangi bir Türki Cumhuriyet de faaliyet gösteren mükellefler, vergilendirmenin yaratacağı mükerrer durumdan korunmuş olabilir. Dolayısıyla bu anlaşmaların temel amacının vergilendirmede ortaya çıkabilecek mükerrer uygulamaları ortadan kaldırması olmakla birlikte, ikili ticari ve ekonomik ilişkilerin genel kurallarını tespit etmek, yatırımcıları desteklemek ve teşvik etmek olduğu da söylenebilir (Alagöz, 2004).

Tablo 5: Türkiye ile Türk Devletleri Arasında İmzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının “Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi” Başlıklı Maddeleri

| Türkiye Açısından | Taraf Devlet Açısından |
|--|---|
| <p>** Bir Türkiye mukimi aşağıda (b) alt bendinde belirtilen gelirler dışında ve bu Anlaşma hükümleri uyarınca Azerbaycan’da vergilendirilebilen bir gelir elde ettiğinde, Türkiye, bu geliri vergiden istisna edecektir (bu istisna, kurumlar vergisi mükellefleri açısından kurumlar vergisine ve gelir vergisi tevkifatına tabi olmamayı; gelir vergisi mükellefleri açısından gelir vergisine tabi olmamayı ifade eder); fakat bu kişinin geri kalan geliri üzerindeki toplam vergiyi hesaplamak amacıyla, söz konusu gelire sanki vergiden istisna edilmemiş gibi bir vergi nisbeti uygulayabilecektir.</p> <p>** Bir Türkiye mukimi, bu Anlaşma’nın 10, 11, 12. maddeleriyle 13 üncü maddenin 4 üncü fıkrası hükümleri uyarınca Azerbaycan’da vergilendirilebilen bir gelir elde ettiğinde, Türkiye, bu kişinin gelirine isabet eden vergiden, Azerbaycan’da gelir üzerinden ödenen verginin mahsubuna müsaade edecektir. Bununla beraber söz konusu mahsup, Azerbaycan’da vergilendirilebilen gelir için, mahsuptan önce hesaplanan vergi miktarını aşmayacaktır.</p> | <p>** Bir <i>Azerbaycan</i> mukimi, bu Anlaşma hükümlerine göre Türkiye’de bir gelir elde ettiğinde, bu gelir Türkiye’de vergilendirilebilir. Türkiye’de bu gelir üzerinden ödenen vergiler, Azerbaycan’da gelir üzerinden alınan vergilerden mahsup edilecektir. Söz konusu mahsup, Azerbaycan’da vergi mevzuatı uyarınca hesaplanan vergi tutarını aşmayacaktır.</p> |
| <p>** Bir Türkiye mukimi, bu Anlaşma hükümleri uyarınca Kazakistan’da vergilendirilebilen bir gelir elde ettiğinde, Türkiye, Kazakistan’da gelir üzerinden ödenen vergiye eşit bir miktarı doğrudan doğruya veya indirim yoluyla bu mukimin geliri üzerinden ödeyeceği vergiden mahsup edecektir. Bununla beraber, her iki durumda da söz konusu mahsup, Kazakistan’da vergilendirilebilen gelire atfedilen gelir üzerinden ödenen vergi miktarını (mahsuptan önce hesaplanan) aşmayacaktır.</p> | <p>** Bir <i>Kazakistan</i> mukimi, bu Anlaşma hükümleri uyarınca Türkiye’de vergilendirilebilen bir gelir elde ettiğinde, Kazakistan, Türkiye’de gelir üzerinden ödenen vergiye eşit bir miktarı doğrudan doğruya veya indirim yoluyla bu mukimin geliri üzerinden ödeyeceği vergiden mahsup edecektir. Bununla beraber, söz konusu mahsup, Türkiye’de vergilendirilebilen gelire atfedilen gelir üzerinden ödenen vergi miktarını (mahsuptan önce hesaplanan) aşmayacaktır.</p> |

| Türkiye Açısından | Tarf Devlet Açısından |
|--|---|
| <p>** Bir Türkiye mukimi, bu Anlaşma hükümleri uyarınca yalnızca Kazakistan'da vergilendirilebilecek bir gelir elde ettiğinde, Türkiye, Türkiye'de vergilendirilebilen diğer gelirlerin vergi oranının belirlenmesi amacıyla bu geliri vergi matrahına dâhil edebilir.</p> | <p>** Bir Kazakistan mukimi, bu Anlaşma hükümleri uyarınca yalnızca Türkiye'de vergilendirilebilecek bir gelir elde ettiğinde, Kazakistan, Kazakistan'da vergilendirilebilen diğer gelirlerin vergi oranının belirlenmesi amacıyla bu geliri vergi matrahına dâhil edebilir.</p> |
| <p>** Bir Akit Devlet mukimi, bu Anlaşma hükümlerine uygun olarak, diğer Akit Devlette vergilendirilebilen bir gelir elde ettiğinde ilk bahsedilen Devlet, 2. ve 3. fıkra hükümleri saklı kalmak üzere, söz konusu geliri vergiden istisna edecektir.</p> <p>** Bir Akit Devlet mukimi, 10, 11 ve 12. madde hükümlerine uygun olarak diğer Akit Devlette vergilendirilebilen gelir unsurları elde ettiğinde, ilk bahsedilen Devlet bu mukimin gelirine isabet eden vergiden diğer Devlette ödenen vergiye eşit bir miktarın mahsup edilmesine izin verecektir. Bununla beraber söz konusu mahsup, diğer Devlette elde edilen gelir unsurlarına atfedilebilen mahsuptan önce hesaplanan vergi miktarını aşmayacaktır.</p> <p>** Bir Akit Devlet mukimi tarafından Anlaşmanın herhangi bir hükmüne uygun olarak o Devlette vergiden istisna edilen bir gelir elde edilmesi halinde, söz konusu Devlet, bu mukimin geriye kalan geliri ile ilgili vergiyi hesaplarken istisna edilen geliri de dikkate alabilecektir.</p> | <p style="text-align: center;">TÜRKMENİSTAN</p> <p>** Bir Akit Devlet mukimi, bu Anlaşma hükümlerine uygun olarak, diğer Akit Devlette vergilendirilebilen bir gelir elde ettiğinde ilk bahsedilen Devlet, 2. ve 3. fıkra hükümleri saklı kalmak üzere, söz konusu geliri vergiden istisna edecektir.</p> <p>** Bir Akit Devlet mukimi, 10, 11 ve 12. madde hükümlerine uygun olarak diğer Akit Devlette vergilendirilebilen gelir unsurları elde ettiğinde, ilk bahsedilen Devlet bu mukimin gelirine isabet eden vergiden diğer Devlette ödenen vergiye eşit bir miktarın mahsup edilmesine izin verecektir. Bununla beraber söz konusu mahsup, diğer Devlette elde edilen gelir unsurlarına atfedilebilen mahsuptan önce hesaplanan vergi miktarını aşmayacaktır.</p> <p>** Bir Akit Devlet mukimi tarafından Anlaşmanın herhangi bir hükmüne uygun olarak o Devlette vergiden istisna edilen bir gelir elde edilmesi halinde, söz konusu Devlet, bu mukimin geriye kalan geliri ile ilgili vergiyi hesaplarken istisna edilen geliri de dikkate alabilecektir.</p> |
| <p>** Bir Türkiye mukimi, bu Anlaşma hükümleri uyarınca Özbekistan'da vergilendirilebilen bir gelir elde ettiğinde, Türkiye, Özbekistan'da gelir üzerinden ödenen vergiye eşit bir miktarı doğrudan doğruya veya indirim yapmak suretiyle, bu mukimin geliri üzerinden ödeyeceği vergiden mahsup</p> | <p>** Bir <i>Özbekistan</i> mukimi, bu Anlaşma hükümleri uyarınca Türkiye'de vergilendirilebilen bir gelir elde ettiğinde, Özbekistan, Türkiye'de gelir üzerinden ödenen vergiye eşit bir miktarı doğrudan doğruya veya indirim yapmak suretiyle bu mukimin geliri üzerinden ödeyeceği vergiden mahsup</p> |

| Türkiye Açısından | Taraf Devlet Açısından |
|---|--|
| <p>edecektir. Bununla beraber söz konusu mahsup, Özbekistan'da vergilendirilebilen gelire atfedilen gelir üzerinden alınan vergi miktarını (mahsuptan önce ödenen) aşmayacaktır;</p> <p>** Bir Türkiye mukimi, bu Anlaşma hükümleri uyarınca yalnızca Özbekistan'da vergilendirilebilen bir gelir elde ettiğinde, Türkiye, bu geliri vergi matrahına dâhil edebilir; ancak, söz konusu gelir için ödenecek vergiden, Özbekistan'dan elde edilen gelire atfedilen vergi miktarının indirilmesine müsaade edecektir.</p> | <p>edecektir. Bununla beraber söz konusu mahsup, Türkiye'de vergilendirilebilen gelire atfedilen gelir üzerinden alınan vergi miktarını (mahsuptan önce ödenen) aşmayacaktır;</p> <p>**Bir Özbekistan mukimi, bu Anlaşma hükümleri uyarınca yalnızca Türkiye'de vergilendirilebilen bir gelir elde ettiğinde, Özbekistan, bu geliri vergi matrahına dahil edebilir; ancak, söz konusu gelir için Özbekistan Cumhuriyeti'nin vergi kanunları ve mevzuatları uyarınca hesaplanan vergiden, Türkiye'den elde edilen gelire atfedilen vergi miktarının indirilmesine müsaade edecektir.</p> |
| <p>** Bir Türkiye mukimi, b) bendinde kavranan gelir hariç olmak üzere, bu Anlaşmanın hükümlerine göre Kırgızistan'da vergilendirilebilir bir gelir elde ettiğinde Türkiye, bu geliri vergiden muaf tutacaktır. Ancak, bu kişinin geriye kalan gelirine ilişkin verginin hesaplanmasında, söz konusu gelire, istisna bulunmaması halinde uygulanacak olan vergi oranını uygulayabilir.</p> <p>** Bir Türkiye mukimi, bu Anlaşmanın 10, 11 ve 12. maddelerinin hükümlerine göre, Kırgızistan'da vergilendirilebilir bir gelir elde ettiğinde, Türkiye bu kişinin söz konusu gelirleri üzerindeki vergiden Kırgızistan'da ödenen vergiye eşit bir meblağın mahsubuna izin verecektir. Bununla beraber, söz konusu mahsup Kırgızistan'da vergilendirilebilir gelir için mahsuptan önce Türkiye'de hesaplanan vergi miktarını aşmayacaktır.</p> | <p>** Bir Kırgızistan mukimi, bu Anlaşma hükümleri uyarınca Türkiye'de vergilendirilebilen bir gelir elde ettiğinde, Kırgızistan, Türkiye'de ödenen gelir üzerindeki vergiye eşit bir miktarı doğrudan doğruya veya indirim yoluyla bu mukimin geliri üzerinden ödeyeceği vergiden mahsup edecektir. Bununla beraber, söz konusu mahsup, Türkiye'de vergilendirilebilen gelire isabet eden gelir üzerinden alınan vergi miktarını (mahsuptan önce hesaplanan) aşmayacaktır.</p> <p>** Bir Kırgızistan mukimi, bu Anlaşma hükümleri uyarınca Türkiye'de vergilendirilebilecek bir gelir elde ettiğinde, Kırgızistan, bu geliri Kırgızistan'da vergilendirilebilen diğer gelirler üzerindeki vergi oranının belirlenmesi amacıyla vergi matrahına dâhil edebilir.</p> |

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr> (b) adresinden yararlanılmıştır.

SONUÇ

Devletlerin vergilendirme yetkisini kullanması sonucunda uluslararası çifte vergilendirme; kişilerin, sermayenin, malların ve hizmetlerin hareketliliğinin artmasına paralel olarak, önemi her geçen dönem artan bir vergi sorunudur. Çifte vergilendirmenin varlığı, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu olumsuz etkilediği gibi, haksız bir şekilde vergilendirilmesine de neden olmaktadır. Bu durumun engellenmesi amacıyla başvurulan yollardan biri de çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıdır. Türkiye'nin vergi anlaşması yaptığı ülkeler, genellikle ticari ilişkilerinin güçlü olduğu ülkelerdir. Dolayısıyla vergi anlaşmalarının ikili ülke ilişkilerinin geliştirilmesinde önemli bir araç olduğu ve ülkeler açısından yeni fırsatlar yarattığı söylenebilir. Bu çalışmada, çifte vergilendirme kavramı çeşitli yönleriyle ele alınarak, Türkiye'nin dini ve kültürel bağlarının güçlü olduğu Türk Cumhuriyetleri ile gerçekleştirdiği vergi anlaşmaları değerlendirilmiştir. Yapılan incelemeler sonucunda, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının mükelleflerin aynı matrahtan birden fazla vergi ödemesinin engellenmesinde önemli bir işlevi yerine getirdiği söylenebilir. Bununla birlikte, doğrudan yatırımlar, vergi rekabeti ve vergi mevzuatının gelişiminde anlaşmaların olumlu etkilerinden söz edilebilir.

KAYNAKÇA

- Akbay, M. (1991), Milletlerarası Vergi Anlaşmaları, *Vergi Dünyası*, Ocak, sayı: 113: 3-9.
- Akdoğan, A. (2009). *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Alagöz, M., Yapar, S. ve Uçtu, R. (2004), Türk Cumhuriyetleri İle İlişkilerimize Ekonomik Açından Bir Yaklaşım. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12: 59-74.
- Arnold, B. J. (2013), *An Overview Of The Issues Involved In The Application Of The Double Tax Treaties*, Edit. Alexander Trepelkov, Harry Tonino ve Dominika Halka, "Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries", United Nations Handbook, 1-46, Newyork.
- Bagaria, S. (2012), The Nature And Purposes Of Double Taxation Agreements And The Issues Which the Interpretation Of Such Agreements May Give Rise, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2018859, 25.12.2014.
- Baker, P. L. (2012), An Analysis Of Double Taxation Treaties And Their Effect On Foreign Direct Investment, http://www2.warwick.ac.uk/fac/soc/economics/news_events/seminars-workshops-conferences/conferences/peuk12/paul_1__baker_dtts_on_fdi_23_may_2012.pdf, 30.12.2014.
- Barthel, F., Busse, M. ve Neumayer, E. (2009), The Impact Of Double Taxation Treaties on Foreign Direct Investment: Evidence From Large Dyadic Panel Data, *Contemporary Economic Policy*,

http://personal.lse.ac.uk/barthel/docs/dtt_fdi.pdf, 05.01.2015.

Berkay, F. ve Ramazan, A. (2011), Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi, *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, cilt:3, sayı:5: 88-106.

Blonigen, A. B. ve Davies, R. B. (2002), Do Bilateral Tax Treaties Promote Foreign Direct Investment?, *NBER Working Paper Series*, Paper no: 8834, March,

<http://www.nber.org/papers/w8834.pdf>, 08.01.2015.

Chakraborty, A. (2014), Double Taxation Avoidance Agreements In India, *Working Papers Series*, March,

http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2404797, 25.12.2014.

Çakan, E. (1992), Avrupa Topluluğu'nda Vergilerin Uyumlaştırılması, *Maliye Dergisi*, sayı: 107, Mart-Nisan.

Egger, P., Larch, M., Pfaffermayr, M. ve Winner, H. (2006), The Impact Of Endogenous Tax Treaties On Foreign Direct Investment: Theory And Evidence, *The Canadian Journal of Economics*, vol. 39, no: 3, August: 901-931.

Ferhatoğlu, E. (2010), *Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Tahkim Yoluyla Çözümlemesi*, Beta Yayınevi, Ankara.

Dikkaya, M. (1999), Türkiye ile Türk Cumhuriyetleri Arasındaki Ekonomik İlişkiler, *Bilig*, Bahar: 1-16.

Hall, A. (2005), Competing Concepts Of Income And The Double Taxation Of Saving, *The Center For Applied Economics*, September, Technical Report 05-0926.

Irish, C. (1974), "International Double Taxation Agreements And Income Taxation At Source:", *The International and Comparative Law Quarterly*, vol. 23, no: 2, April: 292-316.

Lejour, A. (2014), The Foreign Investment Effects of Tax Treaties, *CPB Discussion Paper*, file:///C:/Users/Sau/Downloads/dp265-foreign-investment-effects-tax-treaties.pdf, 29.12.2014.

Nadaroğlu, H. (1989). *Kamu Maliyesi Teorisi*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.

OECD, (2007), *Manual On Effective Mutual Agreement Procedures*, Centre For Tax Policy And Administration, <http://www.oecd.org/ctp/38061910.pdf>, 12.10.2014.

Öz, N. S. (2005), *Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

Pehlivan, O. (2006). *Uluslararası Vergilendirme*, Derya Kitabevi, Trabzon.

Pomfret, R. (2003) Central Asia Since 1991: The Experience of The New Independent States, OECD Development Centre, *Working Paper*,

- no: 212, July,
<http://www.oecd.org/countries/kyrgyzstan/5961227.pdf>, 24.02.2015
- Sağbaşı, İ. (2011), *Vergi Teorisi*, Ece Matbaası, Ankara.
- Saraç, Ö. (2006), *Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları*, Maliye ve Hukuk Yayınları, İzmir, 2006.
- Siegmann, T. (2007), The Impact of Bilateral Investment Treaties and Double Taxation Treaties on Foreign Direct Investments, *Law and Economics Research Paper Series*, November, file:///C:/Users/Sau/Downloads/SSRN-id1268185.pdf, 08.01.2015.
- Solak, F. (2003), Türkiye-Orta Asya Cumhuriyetleri Dış Ticaret İlişkilerinin Gelişimi, *T.C. Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, cilt: XVIII, sayı: 1: 70-96.
- Soydan, B. Y. (1995), *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Tuncer, S. (1974), *Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları*, Sevinç Matbaası, Ankara.
- Turhan, S. (1998), *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- UNCTAD (2014), *World Investment Report 2014*,
http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2014_en.pdf, 08.01.2015.
- Veliyev, D. (2009), Küreselleşme Sürecinde Türk Dünyası, *SDÜ Fen Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Mayıs, sayı: 19: 103-110.
- Weichenrieder, A.(1996), Transfer Pricing, Double Taxation, And The Cost Of Capital, *The Scandinavian Journal of Economics*, vol. 98, no. 3, September: 445-452
<http://tuikapp.tuik.gov.tr/disticaretapp/disticaret.zul?param1=4¶m2=0&sitcrev=0&isicrev=0&sayac=5808>, 10.10.2014.
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.545374b01bdf77.30992050, 05.10.2014.
<http://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/TCMB+TR/TCMB+TR/Main+Menu/Istatistikler>, 24.02.2015.
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1055>, 07.11.2014 (a).
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararasi_mevzuat/ULKELE_R_LIST.htm, 07.11.2014 (b)