

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

ULUSLARARASI VERGİ HUKUKU'NDA TAHKİM

Doktora Tezi

MURAT YILDIRIM

İstanbul, 2009

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

ULUSLARARASI VERGİ HUKUKU'NDA TAHKİM

Doktora Tezi

MURAT YILDIRIM

Danışman: PROF.DR. BİLLUR YALTI

İstanbul, 2009

Marmara Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Onay Belgesi

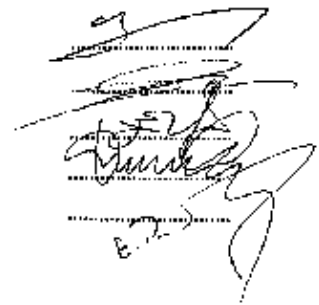
MALİYE Anabilim Dalı MALİ HUKUK B.lim Dalı Doktora öğrencisi MURAT YILDIRIM'ın ULUSLARARASI VERGİ HUKUKU'NDA TÂHKİM adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 28.10.2009 tarih ve 2009-17/45 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oybirliğiyle ve ~~oyçokluğu~~ ile Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi : 24.11.2009

- 1) Tez Danışmanı : PROF. DR. BİLLUR SERAP YALTI SOYDAN
2) Jüri Üyesi : PROF. DR. NİHAL SABAN
3) Jüri Üyesi : PROF. DR. ELİF SONSUZOĞLU
4) Jüri Üyesi : PROF. DR. TURGAY BERKSOY
5) Jüri Üyesi : YRD. DOÇ. DR. EZHAN DOĞRUSÖZ



KISALTMALAR

AAA : American Arbitration Association

AAD : Avrupa Adalet Divanı

AADS : Avrupa Adalet Divanı Statüsü

AADUY : Avrupa Adalet Divanı Usul Yönetmeliği

AAET : Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu

AB : Avrupa Birliği

ABA : Avrupa Birliği Anlaşması

ABÇDAS : Anlaşmazlıkların Barışçıl Yollarla Çözümüne İlişkin Avrupa Sözleşmesi

ABD : Amerika Birleşik Devletleri

ABTS: Avrupa Birliği Tahkim Sözleşmesi

AKÇT : Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu

AT : Avrupa Topluluğu

ATA : Avrupa Topluluğu Anlaşması

BIAC: The Business and Industry Advisory Committee to the OECD

bkz : bakınız

BM : Birleşmiş Milletler

C. : Cilt

CPJI : Cour permanente de justice internationale

CRA : Canada Revenue Agency

ÇVÖA : Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşması

dpn : Dipnot

DPT : Devlet Planlama Teşkilatı

DTÖ : Dünya Ticaret Örgütü

E. : Esas

EAEC : European Atomic Energy Community

ECSC : European Coal and Steel Community

ECSD: European Convention for the Peaceful Settlement of Disputes

Ed. : Editor

EEA: European Economic Area

EFTA : European Free Trade Association

EJC : European Court of Justice

EU : European Union

GATS : General Agreement on Trade in Services

GİB: Gelir İdaresi Başkanlığı

İYUK : İdari Yargılama Usul Kanunu

HUMK : Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanunu

ICC : International Chamber of Commerce

ICSID: International Convention on Settlement of Investment Disputes

IFA : International Fiscal Association

IRS : Internal Revenue Service

Is. : Issue

İHAM : İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi

İHAS : İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi

İYUK : İdari Yargılama Usulü Kanunu

K. : Karar

KA : Karşılıklı Anlaşma

KAU : Karşılıklı Anlaşma Usulü

KVO : Küresel Vergi Organizasyonu

LCIA : The London Court of International Arbitration

MAP : Mutual Agreement Procedure

MÖHUK : Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanun

NAFTA : The North American Free Trade Agreement

Nu. : Number

OECD : Organization for Economic Co-operation and Development

OEEC : Fiscal Committee of the Organisation for European Economic Co-operation

O.J. : Official Journal

OSCE : The Organization for Security and Co-operation in Europe

PCA : Permanent Court of Arbitration

PCIJ : Permanent Court of International Justice

RG : Resmi Gazete

S. : Sayı

s. : Sayfa

SGS : Sosyal Güvenlik Sözleşmesi

T. : Tarih

TCK : Türk Ceza Kanunu

UÇV : Uluslararası Çifte Vergilendirme

UAD : Uluslararası Adalet Divanı

UADS : Uluslararası Adalet Divanı Statüsü

USAD : Uluslararası Sürekli Adalet Divanı

UN : United Nations

UNCITRAL : United Nations Commission on International Trade Law

UVM : Uluslararası Vergi Mahkemesi

v. : versus

v.b : ve benzeri

Vol. : Volume

VUK : Vergi Usul Kanunu

yy. : yüzyıl

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	I
İÇİNDEKİLER	V
§ 1.GİRİŞ	1
I. KAVRAM VE TERİM	1
1. Kavram	1
a. Tanım	1
b. Unsurlar	3
aa. Anlaşma	3
bb. Uyuşmazlık	4
cc. Hakem ya da Uluslararası Organizasyon	5
dd. Uyuşmazlığın Çözülmesi Usulü	5
2. Terim	6
II. TAHKİMİN YAKIN KAVRAMLARDAN AYIRTEDİLMESİ	8
1. Yargılamadan Ayırt Edilmesi	8
2. Görüşmeden Ayırt Edilmesi	10
3. Arabuluculuktan Ayırt Edilmesi	11
4. Dostça Girişimden Ayırt Edilmesi	12
5. Araştırma ve Soruşturmadan Ayırt Edilmesi	12
6. Uzlaştırmadan Ayırt Edilmesi	13
7. Bilirkişilikten Ayırt Edilmesi	13
III. KONUNUN SINIRLANDIRILMASI VE PLAN	14
BİRİNCİ BÖLÜM	17
ULUSLARARASI VERGİ TAHKİMİNİN TARİHSEL VE NEDENSEL SÜRECİ	17
§ 2.TARİHSEL SÜREÇ	17
I. TAHKİMİN ULUSLARARASI HUKUKTA GELİŞİMİ	17
1. Uluslararası Kamu Hukuku	17
a. 1899 - 1907 Pasifik Sözleşmeleri	18
b. 1928 Milletler Cemiyeti Genel Senedi	18
c. 1958 Tahkim Usulü Hakkında BM Model Kuralları	19
d. 1982 Deniz Hukuku Sözleşmesi	19
2. Uluslararası Özel Hukuk	19
a. 1958 New York Sözleşmesi	19
b. 1961 Avrupa (Cenevre) Sözleşmesi	20
c. 1965 ICSID (Washington) Sözleşmesi	20
II. TAHKİMİN ULUSLARARASI VERGİ HUKUKUNDA GELİŞİMİ	21
1. Uluslararası Örgütler	22
a. Milletler Cemiyeti Çalışmaları	22
b. Birleşmiş Milletler Çalışmaları	25
c. OEEC ve OECD Çalışmaları	27
d. ICC Çalışmaları	29
e. IFA Çalışmaları	30
2. Ulusüstü Bütünleşme: AB	31
III. TAHKİMİN TÜRK HUKUKUNDA GELİŞİMİ	33
§ 3. NEDENSEL SÜREÇ	36
I. ULUSLARARASI VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ORTAYA ÇIKIŞI	36
1. Uluslararası Vergi Anlaşmaları	36
2. Uluslararası Vergi Anlaşmalarından Doğan Uyuşmazlıklar	39

II. ULUSLARARASI VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ	43
1. Karşılıklı Anlaşma Usulü	43
2. Karşılıklı Anlaşma Usulünden Kaynaklanan Sorunlar	48
a. Ulusal Hukuk Sistemleri Yönünden Sorunlar	48
b. Vergi Mükellefleri Yönünden Sorunlar	50
c. Devletler Yönünden Sorunlar	55
3. Karşılıklı Anlaşma Usulüne Alternatif : Uluslararası Vergi Tahkimi	56
a. Vergi Mükellefleri Yönünden Uluslararası Vergi Tahkimin Gerekçeleri	57
b. Devletler Yönünden Uluslararası Vergi Tahkiminin Gerekçeleri	60
İKİNCİ BÖLÜM	63
ULUSLARARASI VERGİ TAHKİMİ MODELLERİNE TOPLU BAKIŞ.....	63
§4. TEORİDE VE UYGULAMADA TAHKİM MODELLERİ	63
I. TAHKİM TÜRLERİ	63
1. Tahkim Sürecinin Başlaması Yönünden: Zorunlu Tahkim-Zorunlu Olmayan Tahkim	63
2. Tahkim Organının Sürekliliği Yönünden: Ad-Hoc Tahkim-Kurumsal Tahkim.....	66
3. Hakem Kararının Etkisi Yönünden: Bağlayıcı Tahkim- Bağlayıcı Olmayan Tahkim.....	68
II. TEORİDE TAHKİM MODELLERİ.....	69
1. Tahkim Sürecinin Başlaması Yönünden.....	69
a. Zorunlu Olmayan Tahkim Modelleri.....	69
aa. Pierre Kerlan Önerisi.....	69
bb. Carl S. Shoup Önerisi.....	69
b. Zorunlu Tahkim Modelleri	70
aa. IFA Önerileri.....	70
bb. Lindencrona-Mattsson Önerisi	71
cc. ICC Önerisi	74
dd. Altman Önerisi.....	76
2. Hakem Kararının Etkisi Yönünden	77
a. Bağlayıcı Tahkim Modelleri.....	77
b. Bağlayıcı Olmayan Tahkim Modelleri	77
3. Tahkim Organının Sürekliliği Yönünden	78
a. Ad Hoc Tahkim Modelleri	78
b. Kurumsal Tahkim Modelleri	78
III. UYGULAMADA TAHKİM MODELLERİ	78
1. Tahkim Sürecinin Başlaması Yönünden.....	78
a. Zorunlu Olmayan Tahkim Uygulamaları.....	78
b. Zorunlu Tahkim Uygulamaları	83
aa. Çifte vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında	83
bb. OECD Model Anlaşmasında	91
cc. Avrupa Birliği Tahkim Anlaşmasında.....	93
2. Hakem Kararının Etkisi Yönünden	95
a. Bağlayıcı Tahkim Uygulamaları.....	95
b. Bağlayıcı Olmayan Tahkim Uygulamaları	96
3. Tahkim Organının Sürekliliği Yönünden	96
a. Ad Hoc Tahkim Uygulamaları	96
b. Kurumsal Tahkim Uygulamaları	97
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	98
ULUSLARARASI VERGİ TAHKİMİNİN TEMELLENDİRİLMESİ	98
§5. DEVLETİN YARGILAMA YETKİSİ:	98
DEVLET EGEMENLİĞİ AÇISINDAN SINIRLAR.....	98
I. DEVLET EGEMENLİĞİ	98
1. Devlet Egemenliğinin Sınırları	98
a. Kişisel İlkesi.....	102
b. Ülkesellik İlkesi.....	102
2. Vergisel Egemenlik.....	102

II. DEVLETİN YARGILAMA YETKİSİNİN SINIRLARI.....	106
1. Uluslararası Hukuk Açısından.....	106
a. Devletin Yargılama Yetkisi.....	106
b. Devletlerin Yargı Bağışıklığı.....	106
c. Devletlerin Egemen Eşitliği.....	107
2. Vergi Hukuku Açısından.....	108
§ 6. DEVLETİN YARGILAMA YETKİSİNİN DEVRİ: ANAYASA AÇISINDAN SINIRLAR.....	113
I. YARGILAMA YETKİSİNE İLİŞKİN ANAYASAL DÜZENDE TAHKİM: ANAYASA, M.6-9	113
1. Tahkim Kurulunun Bağımsız Mahkeme Olup Olmadığı Sorunu.....	114
2. Tahkim Kurumunun Anayasal Olup Olmadığı Sorunu.....	118
3. Uluslararası Vergi Tahkimi ve Anayasa Değişikliği Gereksinimi.....	126
II. VERGİLENDİRME YETKİSİNE İLİŞKİN ANAYASAL DÜZENDE TAHKİM.....	128
1. Verginin Yasallığı İlkesi Açısından.....	128
2. Vergide Eşitlik İlkesi Açısından.....	131
III. KİŞİ HAKLARINA İLİŞKİN ANAYASAL DÜZENDE TAHKİM.....	133
1. Genel : Tahkim Başvurusu ile Yargısal Başvuru Arası İlişki Açısından.....	133
2. Özel: Adil Yargılanma Hakkı Açısından: İHAS 6, Anayasa 36, 37, 125.....	139
a. İHAS.....	140
b. Anayasa.....	143
aa. Tahkim Usulü ile Ulusal Yargılamanın Eşzamanlı Olarak Tercih Edilebilmesi.....	144
bb. Tahkim Usulü ya da Ulusal Yargılama Arasında Seçim Yapılması.....	145
cc. Rıza Olmadan Ulusal Yargı Yerlerine Müracaat Hakkının Ortadan Kalkması.....	148
dd. Hakem Kararı ile Ulusal Yargı Süreci Arasında Seçim Yapılabilmesi.....	149
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM.....	150
ULUSLARARASI VERGİ TAHKİMİNİN HUKUKSAL DÜZENİ.....	150
§7. TAHKİMİN MADDİ VE ŞEKLİ KOŞULLARI.....	150
I. TAHKİMİN MADDİ KOŞULLARI.....	150
1. Uluslararası Vergi Uyuşmazlığının Varlığı.....	150
2. Karşılıklı Anlaşma Usulünün Tüketilmesi.....	154
3. Tahkim Başvurusunda Uzlaşılması.....	156
4. Tahkim İçin Vergi Mükellefinin Rızasının/Talebinin Bulunması.....	157
5. Ulusal Yargı Organlarınca Verilmiş Bir Kararın Bulunmaması.....	160
II. TAHKİMİN ŞEKLİ KOŞULLARI.....	160
1. Hakem Kurulunun Oluşturulması.....	160
a. Hakem Sayısı ve Başkanın Atanması.....	160
b. Hakem Atanmasında Süre Sınırlaması.....	167
c. Yedek Hakemlerin Belirlenmesi.....	168
2. Hakemlerin Değiştirilmesi.....	169
3. Hakem Kuruluna İlişkin Koşullar.....	170
a. Niteliksel Koşullar.....	170
b. Yetkisel Koşullar.....	172
aa. Hakemin Bağımsızlığı.....	172
bb. Hakemin Sır Saklama Yükümlülüğü.....	174
cc. Hakeme Bilgi Sağlanması.....	175
dd. Hakem Ücreti.....	177
III. TAHKİM USULÜ.....	177
1. Tahkim Sürecine Katılıma İlişkin Kurallar.....	177
2. Tahkim Sürecine İlişkin Kurallar.....	182
3. Tahkim Yerine İlişkin Kurallar.....	184
4. Tahkim Masraflarına İlişkin Kurallar.....	185
§8. TAHKİMİN SONUCU: HAKEM KARARI.....	188
I. HAKEM KARARININ OLUŞUMU.....	188
1. Kararda Uygulanacak Hukuk.....	188

2.	<i>Karar Verme Süresi</i>	193
3.	<i>Kararın Verilmesi</i>	195
4.	<i>Kararın Yayınlanması</i>	196
II.	HAKEM KARARININ SONUCU	197
1.	<i>Kararın Bağlayıcılığı</i>	197
2.	<i>Kararın Uygulanması (Tenfizi)</i>	202
a.	Tenfiz	202
b.	Süre	213
3.	<i>Kararın Diğer Vergi Mükelleflerine Etkisi</i>	214
4.	<i>Kararın Dava Açma Hakları Üzerindeki Etkisi</i>	217
	BEŞİNCİ BÖLÜM	221
	ULUSLARARASI VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA	221
	ULUSLARARASI MAHKEMELERİN FONKSİYONU VE ÖN KARARLAR	221
	§9. ULUSLARARASI MAHKEMELER	221
I.	AVRUPA ADALET DİVANI	221
1.	<i>Avrupa Adalet Divanı'nın Tahkim Yetkisi</i>	221
2.	<i>Avrupa Adalet Divanı'nın Tahkim Yetkisi ve ABTS</i>	224
3.	<i>Usul Kuralları</i>	225
4.	<i>Uygulanacak Hukuk</i>	228
II.	ULUSLARARASI ADALET DİVANI	229
1.	<i>Uluslararası Adalet Divanı'nın Yetkisi</i>	229
a.	Ad Hoc Yetkilendirme	230
b.	Anlaşma Yoluyla Yetkilendirme	231
c.	Bildiri ile Yetkilendirme	233
2.	<i>Hukuki Uyuşmazlık Gereksinimi</i>	234
3.	<i>Usul Kuralları</i>	235
4.	<i>Karar</i>	237
III.	ULUSLARARASI ADALET DİVANI VE AVRUPA ADALET DİVANI KARARLARININ SONUÇLARI	238
1.	<i>Kararların Bağlayıcı Niteliği</i>	238
a.	Devletler Açısından	238
b.	Vergi Mükellefi Açısından	239
2.	<i>Kararların Diğer Vergi Mükelleflerine Etkileri</i>	240
	§10. ÖN KARARLAR	242
I.	ULUSLARARASI VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA ÖNKARAR USULÜ	242
II.	AAD VE ÖN KARAR USULÜ	244
1.	<i>Ön Karar İçin AAD'nin Yetkilendirilmesi</i>	247
2.	<i>Ön Karara İlişkin Usul Kuralları</i>	251
3.	<i>Uygulanacak Hukuk</i>	252
4.	<i>Ön Kararın Bağlayıcı Niteliği</i>	252
5.	<i>Ön Kararın Diğer Vergi Mükellefi Üzerindeki Etkileri</i>	253
III.	UAD'NİN TAVSİYE YETKİSİ VE UAD'NİN VERGİ KONULARINDA "ÖN KANAAT" BİLDİRMESİ ÖNERİSİ	254
	§11. SONUÇ	255
	KAYNAKÇA	265

ULUSLARARASI VERGİ HUKUKUNDA TAHKİM

§ 1.GİRİŞ

I. KAVRAM ve TERİM

1. Kavram

a. Tanım

Tahkim, en genel anlamıyla, hukuki uyuşmazlıklar için mahkemeye alternatif bir yargısal çözüm yoludur. Kelime anlamı itibariyle tahkim ; *"anlaşmazlıkların hakem yoluyla çözülmesi yöntemi"* dir ¹. *"Bir uyuşmazlığın mahkeme tarafından çözümlenmesi yerine bir ya da daha fazla bağımsız üçüncü kişi tarafından karara bağlanması"* tahkim (arbitration) olarak adlandırılmaktadır ².

Birçok hukuk dalında tahkim kurumuna yer verilmesi sebebi ile gerek özel hukuk gerekse kamu hukukunda her hukuk dalı, kendi bakış açısından tahkimi tanımlama gayretinde olmuştur ³. Herhangi bir ayırım gözetmeksizin bütün hukuk dallarını kapsayacak şekilde, tahkim, *"uyuşmazlığın taraflarca seçilen bir ya da birkaç hakemden oluşturulan bağımsız bir organa sunulmasıdır"* şeklinde tanımlanabilir ⁴.

¹ Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, www.tdk.gov.tr (Erişim Tarihi:01.07.2007); Tahkim, hukuk sözlüğünde, "bir uyuşmazlığın hakem tarafından çözülmesi ya da bir anlaşmazlığın çözülmesi için hakeme başvurma" şeklinde tanımlanmaktadır, BAĞDATLI, Selahattin, Hukuk Sözlüğü, İstanbul, 1997, s.422.

² Oxford Dictionary of Law, 2003, s. 31.

³ a) Özel hukuk açısından verilen tanımlar için bkz., AKINCI, Ziya, Milletlerarası Tahkim, Ankara, 2003, s. 23 ; ÖZBAY, İbrahim, Hakem Kararlarının Tenfizi, Ankara, 2004, s. 29 ; KURU, Baki/ YILMAZ, Ejder/ ASLAN, Ramazan , Medeni Usul Hukuku, Ankara, 1992, s. 710 .

b) Uluslararası Kamu Hukuku açısından verilen tanımlar için bkz., 1907 tarihli La Haye Sözleşmesi'nin 37. maddesi <http://www.pca-cpa.org/upload/files/1907ENG.pdf>, (Erişim Tarihi;20.07.2007); 1899 tarihli La Haye Sözleşmesi'nin 15. maddesi, <http://www.pca-cpa.org/upload/files/1899ENG.pdf>, (Erişim Tarihi;20.07.2007).

⁴ a) MAKTOUF, Lotfi, *"Resolving international Tax Disputes Through Arbitration"*, Arbitration International, vol. 4,(32-51), 1988, s. 42.

b) Genel tanım için başka örnekler de şöyle sıralanabilir: *"Şikayetlerin bir kurulda incelenmesine dayanan tahkim, ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümü için karşılıklı anlaşma ve müracaata dayalı olan bir karar verme usulüdür."* *"Uyuşmazlığın, her iki tarafın da hazır"*

Uluslararası vergi hukukunda, tahkim, devletler arasında uluslararası hukuki çifte vergilendirmenin önlenmesi ve ortadan kaldırılması amacıyla akdedilen (iki taraflı) uluslararası vergi anlaşmalarında ya da Avrupa Birliğinde transfer fiyatlandırması ile ilgili uyuşmazlıklardan kaynaklanan sorunların tahkim yoluyla çözülmesi için akdedilen (çok taraflı) Avrupa Birliği Tahkim Sözleşmesi (ABTS)⁵ çerçevesinde ya da OECD 2008 Modeli'nde karşımıza çıkmaktadır. Bu anlaşmalar, devletler genel hukuku kapsamına giren ve bu alanın kurallarının yönetimi altında olan bir kaynak niteliği taşıdığından, tahkimin bu hukuk dalında nasıl tanımlandığına yönelmek daha doğru olacaktır. Devletler genel hukuku açısından tahkim, 1907 tarihli La Haye Sözleşmesi'nin⁶ 37. maddesi ile 1899 tarihli La Haye Sözleşmesi'nin⁷ 15. maddesinden hareketle şöyle tanımlanmaktadır⁸: *"Uluslararası hakemliğin amacı, devletler arasındaki uyuşmazlıkların⁹/anlaşmazlıkların¹⁰, devletlerin kendi seçecekleri yargıçlarla ve hukuka uygun olarak çözümlenmesidir"*¹¹.

*bulunabileceği bir duruşmanın ardından, bağımsız 3. kişi tarafından verilecek karara dayalı olarak çözümlenmesi usulüdür"*ve *"ilişkiye giren taraflarca yaratılan, yargı benzeri bir sistemdir."* (BARTER, Barbara G., Procedures of Judgement, Process of Justice, An Arbitrational Tribunal Set in Context, Ottawa, 1998, s. 26); İsviçre'de tahkim; *"taraflar arasındaki anlaşmayı (tahkim anlaşması) esas alan uyuşmazlığı çözmenin özel bir metodu"* şeklinde tanımlanmaktadır (ÖZBAY, s. 29); Bir başka tanıma göre, *"taraflarca önüne getirilmiş olan herhangi bir sorun hakkında karar vermek üzere tarafsız yabancı otorite oluşturma fikrinin bir tür gerçekleşme şeklidir"* (ERDOĞAN, Feyiz, Uluslararası Hukuk ve Tahkim, Ankara, 2004, s. 25); YALTI, tahkimi, *"tarafların mevcut veya ileride doğabilecek hukuksal uyuşmazlıkların çözümünü hakem deneyim ve kendi seçtikleri kişi veya kişilerin kararına bırakmalarıdır"* şeklinde tanımlamıştır (YALTI, Billur, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, İstanbul, 1995, s. 356).

⁵ O. J, L 225 , 20/08/1990 .

⁶ <http://www.pca-cpa.org/upload/files/1907ENG.pdf>, (Erişim Tarihi;20.07.2007).

⁷ <http://www.pca-cpa.org/upload/files/1899ENG.pdf>, (Erişim Tarihi;20.07.2007).

⁸ Uluslararası Sürekli Adalet Divanı'nın , Türkiye ile Irak arasındaki sınır sorunu ile ilgili 21.11.1925 tarihli danışma görüşünde ; *"ilgili taraflarca kendisine başvurulmuş bir üçüncü kişinin iradesinin bağlayıcı bir güce sahip olması biçiminde belirlenen hakemlik...."* denmiştir (C.P.J.I, Série B. No. 12, s. 26) , PAZARCI, Hüseyin, Uluslararası Hukuk, Ankara, 2006, s. 455 .

⁹ 1907 tarihli La Haye Sözleşmesi'nin 37. maddesinde *"disputes"* şeklinde ifade edilmiştir.

¹⁰ 1899 tarihli La Haye Sözleşmesi'nin 15. maddesinde *"differences"* olarak belirtilmiştir. Uyuşmazlık terimi ile anlaşmazlık terimi birbirinden farklıdır. Uyuşmazlık tahkim, arabuluculuk, yargı kararı gibi yollarla giderilmesi mümkün olan anlaşmazlığı ifade etmektedir. Anlaşmazlık ile uyuşmazlık arasındaki en önemli fark da budur. Anlaşmazlık sorunun taraflardan birince algılanmasıdır. Eğer her iki tarafta sorunun farkındaysa, bu durumda uyuşmazlıktan bahsedilmektedir. Birbirleri ile anlaşmazlık içerisinde bulunan taraflar birbirlerinden herhangi bir talepte bulunmadıkça uyuşmazlığın varlığından söz edilemez, ÖZBEK, Mustafa, Alternatif Uyuşmazlık Çözümü, Ankara, 2004, s. 53-54 .

¹¹ Devletler genel hukukunda, bu tanımın dar anlamda bir tanım olduğu, geniş anlamda, hakemlerin, uyuşmazlığı daima ve sadece hukuka uygun olarak çözmeyebilecekleri, devletlerin anlaşmasına bağlı olarak çözümün, hakkaniyet ve nispet (*ex aequo et bono*) kurallarına uygun

Uluslararası vergi anlaşmaları da, bütün hukuk kurallarında olduğu gibi, gerek uygulanmalarında gerekse yorumlanmalarında bir dizi uyumsuzlığa konu olabilmektedir¹². 2008 OECD Vergi Anlaşması Modeline ¹³ kadar, 200'den fazla ülkenin 2500'den fazla vergi anlaşmasına¹⁴ model alınan önceki OECD Modellerinde kabul edilen uyumsuzluk çözüm yolu, gönüllü bir şekilde her iki devletin yetkili otoriteleri arasında cereyan eden ve bağlayıcı ve aynı zamanda zorunlu olmayan karşılıklı anlaşma usulü (KAU) olmuştur ¹⁵. Bu usul tahkim niteliğinde bir çözüm yolu değildir. Ancak OECD Modelinin 2008 versiyonunda, tahkim, model metnine dahil edilmiş bulunmaktadır. Uluslararası vergi hukuku açısından uyumsuzluklar, asli olarak, vergi anlaşmalarından doğmakta, bu nedenle tahkim usulünde de taraf sıfatına vergi mükellefleri değil, vergi anlaşmasına taraf olan devletler sahip olmaktadır. Dolayısıyla vergi anlaşmalarından kaynaklanan uyumsuzluk nedeniyle tahkime gidilmesi bir çok yönüyle devletler genel hukuku alanı ile örtüşmektedir. Bu nedenle devletler genel hukukundan aktardığımız temel kavramlarla uluslararası vergi hukuku açısından tahkim şu şekilde tanımlanabilir: *"İki ya da daha fazla devlet arasındaki çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmalarından veya vergiyi konu alan diğer anlaşmalardan kaynaklanan uyumsuzluğun, anlaşmalarda yer alan tahkim şartı ya da ayrıca yapılacak tahkim anlaşması çerçevesinde, hakem ya da hakemler veya uluslararası organizasyonlar tarafından çözümlenmesi usulüdür."*

b. Unsurlar

aa. Anlaşma

Uluslararası vergi hukukunda, tahkim ya iki devlet arasında imzalanmış çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmasından ya da ABTS örneğinde olduğu gibi ikiden fazla devlet arasında çok taraflı olarak imzalanmış bir sözleşmeden kaynaklanabilir. Birinci durumda tahkimin konusu vergi anlaşmasının uygulanmasından ya da

bir şekilde de gerçekleşebileceği vurgulanmaktadır (bkz., PAZARCI, s. 455 ; TOPAL, Ahmet, Hamdi, Uluslararası Uyumsuzlukların Yargı Dışındaki Barışçı Çözüm Yolları, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1999, s. 100). O nedenle, La Haye sözleşmelerinde verilen tanımın bu yönüyle yanıltıcı olabileceğine dikkat çekmek gerekir.

¹² Bkz. Bölüm 2, § 3 .

¹³ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, 2008, s. 37-38 .

¹⁴ Rakamlar 2005 yılına aittir, ALTMAN, Zvi Daniel, Dispute Resolution Under Tax Treaties, Amsterdam, 2005, s. 1.

¹⁵ ALTMAN, s. 1-2.

yorumundan doğan uyuşmazlıklar, ikinci durumda ise transfer fiyatlandırmasından doğan uyuşmazlıklardır¹⁶.

Genel olarak anlaşmalardan doğan uyuşmazlıklarda tahkim yoluna gidebilmek için, esas anlaşmada bir tahkim şartının (*clause compromissoire*) bulunması, ya da esas anlaşmada bir tahkim şartı olmasa bile sonradan taraflarca bir tahkim sözleşmesinin (*compromis*) yapılması gerekmektedir¹⁷. Devletler tek taraflı bir bildirme ile ya da takındıkları tavır (*forum prorogatum*) ile de doğacak uyuşmazlıklar bakımından tahkim yolunu kabul edebilirler¹⁸.

Anlaşmanın hukuksal olarak geçerli olması zorunludur. Yetkili temsilcilerce yapılmayan, gerekli kabul ve onayların alınmadığı, yetki aşımı (*ultra vires*) ile yapılan hakemlik sözleşmeleri yok sayılmaktadır. Tahkim anlaşmasının geçersiz olduğunu taraflardan birinin ileri sürebilmesi için hakem kurulu önünde cereyan etmekte olan sürece katılmamış olması gerekmektedir. Aksi halde bu durum geçersiz olan tahkim anlaşmasının zımni kabulü anlamına gelmektedir¹⁹.

bb. Uyuşmazlık

Uyuşmazlığa sebebiyet verecek olan hukuki ilişkinin ise doğmuş bulunmasına lüzum yoktur . Henüz uyuşmazlık doğmadan da tahkim anlaşması yapılması mümkündür²⁰. Uluslararası vergi anlaşmaları açısından da, tahkim vergi anlaşmasında kabul edilmişse, henüz bir uyuşmazlık doğmadan tahkim hükmü kabul edilmiş

¹⁶ YALTI'ya göre, bağlı işletmelerin işlemlerinden doğan transfer fiyatlandırması konusundaki tahkim dar anlamda tahkimdir. Geniş anlamda tahkim ise, sadece transfer fiyatlandırmasından değil, vergi anlaşmalarının uygulanmasından ya da yorumlanmasından kaynaklanan her tür uyuşmazlığı konu alan tahkimi nitelendirmektedir (Anlaşmalar, s. 356).

¹⁷ DOST, Süleyman, Yabancı Yatırım Uyuşmazlıkları ve ICSID Tahkimi, Ankara, 2006, s. 16 ; MAKTOUF, s. 42 ; PAZARCI, s. 456 .

¹⁸ Uyuşmazlığın mahkemeye sunulması için rıza, sadece bir deklarasyon ile değil, fakat aynı zamanda davranışlar yorumlanarak da sağlanabilir. Örneğin bir devletin tahkim şartı ya da sözleşmesi söz konusu olmaksızın tahkim sürecine katılması bu türdendir, BRUGGEN, Edwin van Der, "Compulsory Jurisdiction of the International Court of Justice in Tax Cases; Do We Already Have an 'International Tax Court' ?", Intertax, Vol. 29, Is. 8/9, 2001, s. 255 .

¹⁹ PAZARCI, s. 457 .

²⁰ Milletlerarası Tahkim Kanunu'nun 4.1 maddesinde yer alan "mevcut bir hukuki ilişki" ibaresi eleştirilmektedir, bkz., NOMER, Ergin, Devletler Hususi Hukuku, İstanbul, 2008, s. 500 dpn. 320.

olmaktadır. Uluslararası vergi anlaşmasından doğan bir uyuşmazlık için uyuşmazlık doğduktan sonra taraflar uyuşmazlığı tahkime götürmeyi kararlaştırabilirler ²¹.

Bir tahkim sürecinde, sadece uyuşmazlığın tarafı durumunda olanlar taraf sıfatını alabilirler ²². Vergi anlaşmalarında da taraf durumunda olanlar sadece devletlerdir. Vergi mükellefinin uyuşmazlığın tarafı olmaması ve tahkim sürecine katılması birbirinden farklı konulardır. Vergi mükellefi vergi anlaşmasının tarafı durumunda olmadığı için uyuşmazlığın da tarafı durumunda olamayacaktır. Fakat tahkim şartına göre tahkim sürecine katılımı gerçekleşebilecektir²³. Bu durum ABTS için de geçerlidir.

cc. Hakem ya da Uluslararası Organizasyon

Tahkimin en önemli özelliği taraflarca doğrudan ya da dolaylı olarak seçilen hakem (*arbitrator; Schiedsrichter*) denilen kişilere uyuşmazlığı çözme yetkisinin verilmesidir ²⁴.

Hakem bir ya da daha fazla kişi olabilir. Hakem olarak kişilerin seçilmesi yerine sürekli görev yapan uluslararası mahkemelerin de seçilmesi mümkündür ²⁵. Avrupa Adalet Divanı (AAD), Uluslararası Adalet Divanı (UAD) gibi uluslararası mahkemeler de hakem fonksiyonunu yerine getirebilirler²⁶.

Tahkimin en önemli unsurlarından biri de hakemdir; çünkü tahkim uyuşmazlık çözümünün 3. kişiye ya da kişilere terk edilmesi anlamına gelmektedir. Hakemlerin nitelikleri, sayısı, uyacakları kurallar genellikle sözleşmelerde ya da karşılıklı anlaşma ile belirlenmektedir²⁷.

dd. Uyuşmazlığın Çözülmesi Usulü

Tahkimin bir yönü de bizzatihi bir uyuşmazlık çözme usulü olmasıdır. Usul taraflarca tahkime gitme sürecinde ya da uyuşmazlık henüz doğmadan belirlenebilir.

²¹ Bkz. Bölüm 4, §7.

²² PAZARCI, s. 464 .

²³ Bkz. Bölüm 4, §7.

²⁴ ÖZBAY, s. 29 .

²⁵ PAZARCI, s. 459- 460 .

²⁶ Bkz. Bölüm 5, §9.

²⁷ Bkz. Bölüm 4, §7.

Uygulanacak usul kurallarının belirlenmesi aynı zamanda bir bağlanma sorunudur. Taraflar ya da onların iradesine uygun olarak hakemler usul kurallarını seçilen bir hukuka tabi tutabilirler ²⁸.

Bir tahkim için en azından temel unsurların belirlenmesi gerekmektedir. Hakemlerin atanması, hakem sayısı, uygulanacak hukuk, masrafların paylaşım şekli, vergi mükellefinin tahkim yolunda yetkileri, kararın verilmesi, kararın tanınması ve tenfizi, kararın emsal olma özelliğine sahip olup olmaması, hakemlerin tahsil edilmiş bulunan vergilerin iadesine ya da vergide indirim yapılmasına yetkilerinin bulunup bulunmadığı, hakem kuruluna taraflarca bilgi sağlanması gibi konuların sağlıklı bir tahkim sistemi için mutlaka belirlenmesi gerekmektedir ²⁹.

2. Terim

"*Tahkim*" Arapça'dan Türkçe'ye geçen, isim olarak kullanılan bir kelime olup ³⁰, etimolojik olarak "*hüküm*" kelimesinden türetilmiştir ³¹ ve muhakeme etme anlamını taşımaktadır ³².

Tahkim teriminin İngilizce karşılığı olan "*arbitration*" terimi Latince'de "*arbitratus*" şeklinde yer almaktadır ve "karar vermek" anlamına gelmektedir. "*Arbitrari*" kelimesi ise *arbitratus* kelimesinin geçmiş zamanıdır. İngilizce'de tahkim ile ilgili en eski terim, yazılı kaynaklara göre 1340 yılına aittir. Bu kelime "*arbitress*" olup "*bir uyuşmazlığı çözümleyen kadını*" anlamına gelmektedir. *Arbiter* ³³ terimi, bir fiil olan ve gelmek ya da gitmek anlamına sahip olan "*baetere*" eki ile Latince'de bir kimsenin bir yere hakem ya da şahit olarak gitmesi anlamına gelmektedir. İngilizce'de "*arbitration*" terimine ise 1634 yılında rastlanmaktadır ³⁴.

"Ulusal tahkim" ve "uluslararası tahkim" terimleri zaman zaman karışıklıklara yol açmaktadır. Ulusal tahkim terimi yerine bazen "iç tahkim", "mahalli tahkim", "yerli

²⁸ NOMER, s. 501 .

²⁹ PARK, William W., "*Income Tax Treaty Arbitration*", George Mason Law Review, Vol.10, No.4, 2002, s. 805 .

³⁰ MİLLÎ EĞİTİM BAKANLIĞI, Örnekleriyle Türkçe Sözlük, 4. C., İstanbul, 2000, s. 2724 .

³¹ NİŞANYAN, Sevan, Sözlerin Soyağacı, Çağdaş Türkçe'nin Etimolojik Sözlüğü, <http://www.nisanyansozluk.com/> (Erişim Tarihi ; 20.01.2007) .

³² BAŞBAKANLIK, Hazine Müsteşarlığı, Kamu Borç Yönetimi Raporu, Nisan 2003, Ankara, s. 120.

³³ ERDOĞMUŞ, Belgin, Hukukta Latince Teknik Terimler- Özlü Sözler, İstanbul, 2004, s. 13 .

³⁴ Online Etymology Dictionary, <http://www.etymonline.com/>, (Erişim Tarihi:02.07.2007) .

tahkim" terimlerinin de kullanıldığı görülmektedir ³⁵. İç tahkim HUMK'da ³⁶ düzenlenmiştir. Dış tahkim terimi ile uluslararası tahkim kastedilmektedir.

Uluslararası tahkim terimi ile "uluslararası ticari tahkim" terimi birbirinin yerine geçecek şekilde kullanılmaktadır. Uluslararası tahkim terimi devletler arasındaki uyuşmazlıkların çözümünde kullanılan ve devletler genel hukukunun konusunu oluşturan tahkimi de kapsayan bir üst terim izlenimi vermektedir. Uluslararası tahkim terimi iki devlet arasındaki ya da bir devletle bir uluslararası kuruluş arasındaki ya da bir devletle özel bir kişi arasındaki ya da farklı uyruklara sahip özel kişiler arasındaki tahkimi kapsamaktadır. Fakat uluslararası kamu hukukundan kaynaklanan tahkim ile uluslararası özel hukuktan kaynaklanan tahkimi birbirinden ayırt edebilmek ³⁷ amacıyla "uluslararası tahkim" terimi yeterli değildir ³⁸. Bu nedenle yanlış anlaşılmalara sebebiyet vereceği için, özel hukuka ilişkin işlem ve ilişkilerle ilgili olarak yapılan tahkimi ifade etmek için "uluslararası ticari tahkim" terimi tercih edilmelidir ³⁹. Özel kişilerin taraf olabildiği ve bazen kamu hukuku tüzel kişilerini ilgilendiren "uluslararası ticari tahkim" uluslararası tahkimden farklıdır ⁴⁰.

³⁵ ÖZTEK, Selçuk, "İç Hukukta Tahkim", Avrasya Günleri, Ekonomik ve Finansal İşbirliğinin Geliştirilmesinde Hukuki İhtilafların Çözümlemesi Sempozyumu, 18-19 Haziran 1998, İstanbul, 1999, s.110 .

³⁶ RG., 02-03-04/07/1927 T., 622-623-624 S.

³⁷ Uluslararası kamu hukuku kavramı bütün modern hukuk sistemlerinde kabul edilmiştir ve bu hukuk dalının temel ve vazgeçilmez unsuru devlettir. Örneğin; yargı muafiyeti (*sovereign immunity*) ilkesi gereğince bir devletin hükümlerliği bir başka devletin yargılama konusunu oluşturamaz. Fakat devletin ticari faaliyetleri bu ilkenin bir istisnasıdır ve başka devletlerin mahkemeleri tarafından yargılama konusu yapılabilir (*Trendtex Trading Corp v Central Bank of Nigeria*, 1977, QB 529, 557.8, Canada Court of Appeal). Böyle bir durumda devletin egemenlik faaliyetleri (*jure imperii*) ile ticari faaliyetleri (*jure gestionis*) arasındaki farkı ortaya çıkarmak için mahkemeler ya da hakem kurulu tarafından çeşitli ölçüler kabul edilmektedir. Alman Federal Anayasa Mahkemesi'ne göre böyle bir ayırmada ya devletin yürüttüğü faaliyetlerin niteliği ya da bu faaliyetler neticesinde ortaya çıkan hukuki ilişki bir ölçü olarak kullanılabilir. Eğer devlet faaliyetlerini yürütürken devlet olmaktan kaynaklanan egemenliğine dayanmakta ise bu uluslararası kamu hukuku kapsamına girmektedir. Eğer devlet faaliyetlerini yürütürken özel bir kişi gibi davranmakta ise bu durumda uluslararası özel hukuk söz konusu olmaktadır. Bir kişinin devlet ile yapmış olduğu sözleşmeler ilk başta kamu hukukunun uygulandığı yargılamanın konusu yapılırken sonraları bu sözleşmelerin uluslararası özel hukuk kapsamına girdiği kabul edilmiştir, HARTEN, Van Gus, "The Public- Private Distinction In The International Arbitration Of Individual Claims Against The State", International Comparative Law, 2007, Vol. 56, Nu. 2, s. 374 .

³⁸ ÇELİKTAŞ, İlyas, Milli ve Milletlerarası Tahkim Karşılaştırması, http://www.hukukcu.com/bilimsel/kitaplar/tahkim.htm#_ftn7 , (Erişim Tarihi : 19.07.2007) ; NOMER, Ergin / EKŞİ, Nuray / GELGEL, Günseli, Milletlerarası Tahkim, İstanbul, 2000, s. 3 .

³⁹ NOMER / EKŞİ / GELGEL, s. 3-4 .

⁴⁰ SUR, Melda, Uluslararası Hukukun Esasları, İstanbul, 2006, s. 286 .

Bir diğ er terim sorunu da tahkim teriminin kullanımının isabetli olup olmadığı ile ilgilidir. Bazı yazarlar tahkim terimi yerine hakemlik terimini kullanmayı tercih etmektedir. Bu fikre göre tahkim terimi hakemlik teriminin eski adıdır ⁴¹. Fakat kanaatimce tahkim terimi yerine hakemlik teriminin tercih edilmesi isabetli değildir.   ğretide tahkim genel kabul görmüş bir terim olarak yaygın bir Şekilde kullanılmaktadır. Ayrıca hakemlik yeni Türkçe'de , tahkim ise eski Türkçe'de kullanılan terimler değildir. Hakemlik, hakemin yerine getirdiği görevdir ⁴². Hakemin yaptığı iş anlamında da kullanılabilir. Tahkim ise hakem, hakemlik, hakem kararı gibi terimleri de bünyesinde içeren bir uyuşmazlık c oz m yolunun adıdır. Bu nedenle nasıl muhakeme (yargı) yerine hakemlik (yargıcılık) terimi kullanılamazsa, tahkim terimi yerine hakemlik terimi kullanılamaz. Hakemin yerine getirdiği görevi tanımlayan hakemlik teriminin, bir uyuşmazlık c oz m yolunu tanımlayan tahkim yerine kullanılması terim kargaŐasına yol açacaktır.

II. TAHKİMİN YAKIN KAVRAMLARDAN AYIRTEDİLMESİ

Uluslararası uyuşmazlıkların c oz m nde tahkim dışında diğ er alternatif c oz m yöntemleri de mevcuttur. Bu nedenle tahkim kavramının yakın kavramlardan farklarını ve benzerliklerini ortaya koymakta fayda vardır.

1. Yargılamadan Ayırt Edilmesi

Devletler arasındaki yargılamalar uluslararası mahkemelerce gerçekleŐtirilmektedir. Uluslararası mahkeme, devletler arasında yapılan bir anlaşmayla ya da bir uluslararası örgüt kararıyla uyuşmazlıkları hukuka uygun olarak c ozmekle görevlendirilen ve kararları bağlayıcı olan bir organdır ⁴³.

Çeşitli uluslararası yargı organları çeşitli uluslararası örgütler tarafından kurulmuştur. Pek c ok yargı organı sadece belirli s ozleŐmelerden kaynaklanan belirli tipteki uyuşmazlıkları c oz mlemektedir. Uluslararası Adalet Divanı ise bütün hukuki

⁴¹ PAZARCI, s. 455 ; SUR, s. 286 ; TOPAL, s. 100 .

⁴² Hakemlik terimi ile ilgili Türk Dil Kurumu Sözlüğü'nde ; "*hakemin görevi, yargıcılık, hakem olma durumu*"tanımlaması bulunmaktadır, <http://www.tdk.gov.tr>, (Erişim Tarihi;16.09.2007) .

⁴³ PAZARCI, s. 467 .

uyuşmazlıklarda görev alabilen, evrensel düzeyde yetkili tek mahkemedir. Uluslararası Adalet Divanı BM'in bir organı niteliğindedir ⁴⁴.

Uluslararası tahkim için hakem kurulları geçici (*ad hoc*) ya da belirli süreler için geçici olarak kurulurken, uluslararası mahkemeler genellikle sürekli bir şekilde görev yaparlar. Tahkim kurullarının üyeleri taraflarca seçilir, buna karşılık uluslararası yargı organlarının üyeleri önceden belirlenen usuller çerçevesinde uluslararası örgütler tarafından seçilir ⁴⁵. Tahkim kurulunun uyacağı usul kuralları taraflarca belirlenir ve istendiği anda değiştirilmesi imkanı vardır. Ancak uluslararası yargı organlarının uyacağı usul kuralları önceden belirlenmiştir ve taraflarca değiştirilebilmesi söz konusu değildir ⁴⁶. İç hukukta kurumsallaşmış yargısal çözüme başvurulmuş olması kuraldır. Uluslararası hukukta her iki çözüm yolu (yargı ve tahkim) da eşit düzeydedir. Uluslararası alanda tarihsel olarak hakemlik, yargıdan daha önce ortaya çıkmış bir kurumdur ve esnek bir çözüm yolu olması nedeniyle devletler tarafından daha fazla tercih edilmektedir ⁴⁷.

Tahkim, usul ve karar verme bakımından, yargısal sisteme benzemektedir. Tahkim ile yargı kararları arasındaki en önemli fark, tahkim kararlarının ileride görülecek tahkim davalarında emsal teşkil edememesi, yargı kararlarının ise belirli koşullarda ileride görülecek başka davalarda emsal (*stare decisis*) teşkil etmesidir. Dolayısıyla tahkimde kural olarak içtihat yoktur ⁴⁸.

Tahkimin en önemli özelliği bağımsız ve tarafsız 3. kişinin karar verme yetkisine sahip olmasıdır. Bu yönüyle tahkim prosedürü yargı benzeri (*quasi-judicial*) bir karakter göstermektedir. Fakat yargı sürecinin aksine burada tarafların karar verme yetkisine sahip olan otoritenin karar verme usulüne çeşitli derecelerde katılımı söz konusudur ⁴⁹.

Devletler tahkim heyetinin atanmasında, tahkime uygulanacak prosedürün belirlenmesinde ve tahkim heyetinin uygulayacağı hukuku belirlemekte tam bir kontrole

⁴⁴ SUR, s. 288 .

⁴⁵ PAZARCI, s. 467 ; TOPAL, s. 101 .

⁴⁶ PAZARCI, s. 467 .

⁴⁷ SUR, s. 286 .

⁴⁸ BARTER, s. 28 .

⁴⁹ OECD, Improving the Process for Resolving International Tax Disputes, 27 July 2004 , s. 29 .

sahiptirler. Bu ise bir mahkeme tarafından verilen karar ile tahkimi birbirinden ayırt etmektedir. Mahkeme hakimleri devamlı görev başındadırlar, uygulanacak usul ve mahkemelerin uygulayacakları hukuk hep aynıdır ve önceden belirlenmiştir. Sonuç olarak tahkim son derece esnektir ve anlaşmazlığın tarafı devletler için daha az risk içermektedir. Fakat tahkim kararı taraflar için kesin ve bağlayıcı olup temyizi mümkün değildir. Tahkim heyeti tarafından verilen bir kararın değiştirilmesinin tek yolu, tarafların karşılıklı rızası ya da kararın iptal edilmesidir ⁵⁰.

2. Görüşmeden Ayırt Edilmesi

Uluslararası örf ve adet genel olarak görüşmelerde (*negotiation ;négociation;verhandlungen*) bulunma yükümlülüğü getirmektedir. Görüşmeler daha çok uzmanlaşmış kamu görevlileri ve ilgili hükümet nezdindeki büyükelçi ve diğer diplomatlar tarafından yürütülür ⁵¹. Görüşmelerden netice alınabilmesi için tarafların aynı fikirde olmaları gerekmektedir. Oysa bir kere tahkime gidildikten sonra tarafların aynı görüşte bulunmaları zorunluluğu olmayabilir ⁵².

Vergi anlaşmaları, sorunların çözümlenmesinde asıl olarak karşılıklı anlaşma usulünü benimsemiş bulunmaktadır. Bu tercih ise diplomatik çözüm yolları kapsamına girmektedir ⁵³. Uluslararası vergi hukukunda KAU bir diplomatik görüşme yöntemi olarak kabul edilmektedir. Devletler arasındaki anlaşmazlıkların diplomatik yollarla çözümlenmesi ile kıyaslandığında, tahkimde çözüm 3. kişi tarafından sağlanmakta ve tarafları bağlamaktadır. KAU gibi tahkim de oydaşmaya dayalıdır. Yani taraflarca tahkime gidilmesi hakkında bir oydaşma gerekmektedir. Bu her iki devlet tarafından

⁵⁰ GROEN, Gerrit, "Arbitration in Bilateral Tax Treaties", Intertax, 2002, Vol. 30, No.1, s. 7 ; Yargılama yetkisi doğrudan doğruya devletten alınırken, tahkim tarafların yaptığı özel anlaşma ile yetkilendirilmektedir, MAKTOUF, s. 42 .

⁵¹ SUR, s. 278 .

⁵² TOPAL, s. 101 .

⁵³ GROEN, s. 3 ; Uyuşmazlıkların çözümlenmesinde ilk akla gelen yol diplomatik temaslardır. Fakat diplomatik yolların temel bazı sakıncaları bulunmaktadır. Öncelikle uluslararası hukuk , diğer devleti, menfaati zarar gören kişinin lehine çözüm üretmeye zorlayamamaktadır. Diplomatik çözüm mekanizmasında ayrıca her iki devletin ayrı ayrı idari kuruluşları devreye girmekte ve kişilerin menfaatlerine bağlı olmaksızın bağımsız politikalar izlemektedir. Devletlerin idari mekanizmaları temelde bağımsız bir dış politika üzerine kurulmuştur. Tek bir kişi, kendi küçük zararı ya da menfaati bakımından, kendi ülkesinin dış politikasına etki edememektedir. Bir devlet, diplomatik yoldan sorunun çözülmesini arzu etse bile, diplomatik görüşmelere katılan devletler için kuvvetler dengesi önemli bir husus olmakta ve bazen sırf kuvvetler dengesi sebebiyle sorun çözümsüz kalabilmektedir, ZÜGER, Mario, Arbitration Under Tax Treaties, Improving Legal Protection in International Tax Law, Amsterdam, 2001, s. 5-6 .

kabul edilmedikçe tahkim prosedürünün başlamayacağı anlamına gelmektedir. Bu nedenle her iki devletin tahkim heyetinin yetkisini tanıması gereklidir ⁵⁴.

3. Arabuluculuktan Ayırt Edilmesi

Arabuluculuk (*mediation;médiation*) şu şekilde tanımlanmaktadır: *"uyuşmazlığa düşmüş olan tarafları bir anlaşmayı müzakere edebilmeleri amacıyla bir araya getirmeye çalışan, tarafların uzlaşmalarını ve birbirlerini anlamalarını sağlamak için taraflar arasındaki iletişimi kolaylaştıran, tarafsız bir üçüncü kişinin (arabulucunun) katılımıyla yürütülen gönüllü bir usuldür."* ⁵⁵. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere arabulucu tarafları bir araya getirmeye çalışmaktadır. Fakat tahkimde, hakemin böyle bir işlevi ve yükümlülüğü bulunmamaktadır.

Arabuluculuk istek üzerine veya 3.kişinin kendi teklifi ile başlayabilir ⁵⁶. Tahkim ise mutlaka tarafların isteği üzerine başlayacaktır. 3. kişilerin hakem olma ve tahkim sürecini başlatma teklifi sunabilmesi söz konusu değildir.

Arabulucu tarafların müzakere yapmalarına yardımcı olur ⁵⁷. Arabulucu görev yaparken taraflarla ayrı ayrı görüşebilir, davanın haklılığı ya da haksızlığı konusunda tarafları bilgilendirir ve müzakerenin devam etmesini sağlar ⁵⁸. Arabulucu, uyuşmazlık konusunun hakem ya da mahkemeye götürülmeksizin çözümlenmesi konusunda tarafların müzakere yoluyla çözüm bulmasını sağlamaya çalışır. Hatta arabulucu müzakerelere katılabilir ve taraflara doğrudan öneriler sunabilir ⁵⁹. Arabulucunun doğrudan görüşmelere katılabilmesi arabuluculuğu dostça girişimden ayıran en önemli noktadır ⁶⁰. Hakem ise, arabulucu gibi müzakere yapmaksızın kararı kendisi verir. Taraflar eğer duruşma yapılırsa hazır bulunabilirler. Duruşma ise müzakereye katılımdan farklıdır.

⁵⁴ GROEN, s. 7 .

⁵⁵ ÖZBEK, s. 202 .

⁵⁶ SUR, s. 280 .

⁵⁷ ÜNAL, Şeref, Uluslararası Hukuk, Ankara, 2005, s. 331 .

⁵⁸ EMEK, Uğur, Uluslararası Ticarete Tahkim Prosedürü, DPT Yayını, Ankara, 1999, s. 16 .

⁵⁹ ÜNAL, s. 331 .

⁶⁰ ERDOĞAN, s. 22 ; PAZARCI, s. 450 .

Arabuluculuk, arabulucunun bağlayıcı bir karar vermesiyle sonuçlanmaz ⁶¹. Fakat hakem kararının bağlayıcı olacağı taraflarca kararlaştırılabilir.

4. Dostça Girişimden Ayırt Edilmesi

Eğer üçüncü kişiler uyuşmazlığın tarafı durumundaki devletleri görüşmeler yapmak için ikna etmeye çalışırsa ve taraflar arasında mesaj ve öneri akışına dahil olursa, bu faaliyet "dostça girişim" (*bons offices; good offices; guten dienste*) olarak adlandırılmaktadır ⁶². Dostça girişimde 3. kişi uyuşmazlığın özüne girmemekte ve öze ilişkin öneriler getirmemekte, sadece görüşmelerin sağlanmasının kolaylaştırılması görevini ifa etmektedir ⁶³. Tahkim usulünde ise tarafların görüşme yapılması için ikna edilmeye çalışılması şeklinde bir işlev yoktur.

5. Araştırma ve Soruşturmadan Ayırt Edilmesi

Araştırma (*fact finding ; untersuchung*) ve soruşturma (*inquiry; enquete ; enquête*) terimleri ⁶⁴ bazen değişik amaçlarla ve hatta bazı durumlarda birbiri ile yer değiştirecek şekilde kullanılabilir. Araştırma faaliyeti ile olayın maddi bulguları belirlenmeye çalışılır. Soruşturmada ise olay hakkında tarafsız bir tespit ortaya konularak gerçek durum ortaya çıkartılır ve tarafların çözüme ulaşması için ortak bir zemin oluşturulmaya çalışılır ⁶⁵. Araştırma ve/veya soruşturma için bir komisyon kurulmaktadır ve komisyon tarafından yazılan raporun tarafları bağlaması söz konusu değildir ⁶⁶. Tahkim usulünde ise maddi bulguların belirlenmesi ve bunun rapor edilmesi söz konusu değildir. Araştırma ve/veya soruşturma faaliyetinde hazırlanan raporun taraflar için bağlayıcı olması söz konusu olmadığı halde hakem kararı taraflar için bağlayıcı olabilir.

⁶¹ Fakat bazen arabuluculuk terimi bağlayıcı sonucu olan süreçler için de kullanılmakta ve hakkaniyete dayalı tahkim (*ex aequo et bono*) ya da dostane arabuluculuk (*amiable composition*) adları da önerilmektedir. Dostane arabuluculuk maddi anlamı itibarıyla bir tahkimdir ve hakemler herhangi bir hukuk kuralına bağlı olmaksızın hakkaniyete dayalı olarak kendi takdirleri çerçevesinde karar vermektedir. Maddi içeriği itibarıyla bir tahkim olan bu yolun arabuluculuk şeklinde adlandırılması isabetli değildir, ÖZBEK, s. 201 ; PAZARCI, s. 450 ; SUR, s. 280 .

⁶² ERDOĞAN, s. 22 ; PAZARCI, s. 448 ; SUR, s. 279 .

⁶³ PAZARCI, s. 449 .

⁶⁴ Araştırma ve soruşturma terimleri için "uluslararası soruşturma" (*enquête internationale*) terimi de kullanılmaktadır, SUR, s. 280 .

⁶⁵ ERDOĞAN, s. 23 ; PAZARCI, s. 453 .

⁶⁶ SUR, s. 280 .

6. Uzlaştırmadan Ayırt Edilmesi

Uluslararası Hukuk Enstitüsü (*Institut de Droit International*) uzlaştırmayı şöyle açıklamaktadır; *"Uzlaştırma, bir uyulaşmazlıkla uğraşmak üzere, taraflarca bu mesele için geçici (ad hoc) olarak veya daha önceden sürekli nitelikte tesis edilmiş olan komisyonun güdümü altında, her türden uluslararası uyulaşmazlıkların çözümü için bir yöntemdir. Komisyon, uyulaşmazlığı tarafsız bir şekilde inceleyip değerlendirir ve bir çözüm üretme bakımından taraflarca kabul edilebilir ve icra edilebilir çözüm formüllerini sağlamaya çalışır* ⁶⁷.*"* Uzlaşmanın (*conciliation;vermittlung*) en önemli ayırıcı özelliği uyulaşmazlığın bir organ tarafından incelenmesi ve yine bu organ tarafından çözüme yönelik öneriler sunulmasıdır ⁶⁸. Tahkimde ise hakem kurulunun, taraflara çözüme yönelik öneriler sunması değil çözüm bulması söz konusudur.

Uzlaştırma arabuluculuk ile benzerlik göstermektedir. Ancak uzlaştırıcı için çözümlenmesi noktasında bir görüş ya da karar beyan edebilir. Taraflar bu kararı isterlerse kabul edebilirler ya da daha sonra yapacakları müzakerelerde bir zemin olarak kullanabilirler ⁶⁹. Uzlaştırma sonucu ortaya çıkan önerilerin taraflar üzerinde bağlayıcı bir etkisi yoktur ⁷⁰. Tahkimle uzlaştırmanın en önemli farkı uzlaştırıcının vermiş olduğu kararın taraflar için bağlayıcı olmaması, hakemin vermiş olduğu kararın ise taraflar için bağlayıcı olmasıdır. Uzlaştırıcının belirttiği görüş taraflara kendi pozisyonları hakkında sadece fikir vermektedir.

Uluslararası vergi hukuku alanında da uzlaştırma komisyonlarına rastlanmıştır. İkinci Dünya Savaşının ardından ABD ve İtalya, Fransa ve İtalya arasında uzlaştırma komisyonları teşkil edilmiştir ⁷¹.

7. Bilirkişilikten Ayırt Edilmesi

Taraflar hakem yerine belirli bir konu ya da konular hakkında makul bir bulgu elde etmek için tarafsız birini görevlendirebilirler. Bilirkişilik kurumu teknik ihtilaflarda daha faydalı olmaktadır. Bilirkişinin bulguları tarafları bağlamaz. Taraflar bu bulguları

⁶⁷ ERDOğAN, s. 23.

⁶⁸ PAZARCI, s. 451 ; SUR, s. 281 .

⁶⁹ EMEK, s. 16 .

⁷⁰ PAZARCI, s. 453 ; SUR, s. 281 .

⁷¹ LINDENCRONA, Gustaf / MATTSSON,Nils, Arbitration in Taxation, Deventer, 1981,s. 28 .

müzakere zemini bulmakta kullanabilirler ⁷². Bilirkişi belli bir konuda bilgi verirken hakem belli bir konuda karar vermektedir. Bilirkişinin verdiği bilginin bir bağlayıcılığı yoktur, fakat hakemin vermiş olduğu karar bağlayıcıdır.

III. KONUNUN SINIRLANDIRILMASI ve PLAN

Son yıllarda, uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi ve ortadan kaldırılması anlaşmalarında (vergi anlaşmaları) ve vergiyi konu alan diğer uluslararası anlaşmalarda, uyuşmazlıkların çözümü konusunda karşılıklı anlaşma usulünün yanı sıra tahkim yolunun da kabul edildiği görülmektedir. Türk vergi anlaşmalarında tahkim klozu henüz yer almamıştır; fakat bu konudaki uluslararası gelişme ve tavsiyeler doğrultusunda Türkiye'nin bu süreçten bağımsız kalamayacağı düşüncesiyle, mevcut hukuki düzen açısından tahkim kurumunun incelenmesinin, olası sorunlar için çözümler üretilmesinin, hem maddi hem de şekli açıdan tahkim usulünün değerlendirilmesinin doğru olacağı kanaati ile bu konu doktora tez konusu olarak seçilmiştir.

Çalışma giriş ve buna ilaveten beş bölümden oluşmaktadır. Girişte tahkim kavramı incelenmektedir. Tahkim çoğunlukla benzer kavramlarla karıştırıldığı için yakın kavramlardan ayırt edilmesi konusu ele alınmakta ve ayırt edilme ölçütleri üzerinde durulmaktadır.

Birinci bölümde tahkimin tarihsel ve nedensel süreçleri araştırılmaktadır. Tahkim öncelikle uluslararası hukuk alanında ortaya çıktığı için, bu bölümde uluslararası özel hukuk ve uluslararası kamu hukukundaki gelişim süreci genel olarak ele alınmaktadır. Ardından uluslararası kamu hukukunun bir parçası olan uluslararası vergi hukuku alanında tarihsel olarak yaşanan gelişmeler üzerinde durulmakta ve nihayetinde Türk Hukuku'ndaki gelişim değerlendirilmektedir. Tahkimin varlığı bir uluslararası vergi uyuşmazlığına bağlıdır. Bu nedenle, bu bölümde uluslararası vergi uyuşmazlığının ne şekilde doğduğu ele alınmaktadır. Uluslararası vergi uyuşmazlığı doğduktan sonra şimdiye kadar bilinen ve kullanılan en yaygın uyuşmazlık çözüm modeli karşılıklı anlaşma usulüdür. Uluslararası vergi anlaşmalarında tahkime yer verilmesinin ve doktrinde çeşitli tahkim modelleri tartışmaları yapılmasının en önemli sebebi KAU'nde yaşanan sorunlardır. Bu nedenle KAU, KAU'nün yarattığı sorunlar ve uyuşmazlık

⁷² EMEK, s. 16 .

çözmedeki yetersiz yönleri ve tahkimin KAU'ne göre faydaları bu bölümde değerlendirilmektedir.

İkinci bölümde teori ve uygulamada uluslararası vergi tahkim modelleri üzerinde durulmaktadır. Tahkim modelleri gerek uygulama ve gerek teori açısından üç ana grupta incelenmektedir. Birinci grup tahkim sürecinin başlamasının zorunlu olup olmamasına göre zorunlu ve zorunlu olmayan tahkim modellerini ifade etmektedir. İkinci grup ise hakem kararının bağlayıcı olup olmamasına göre tahkim türlerini değerlendirmektedir. Üçüncü grup ise tahkim kurulunun sürekli bir şekilde görev yapip yapmamasına göre ad hoc tahkim ve kurumsal tahkim şeklinde sınıflandırılmaktadır.

Üçüncü bölümde uluslararası vergi tahkiminin hukuki temelleri değerlendirilmektedir. Uluslararası vergi uyuşmazlığında devletlerin tahkime mesafeli durmalarının en önemli sebebi egemenliklerinin zarar göreceği endişesidir. Devletler egemenlik yetkilerinin bir uzantısı olan yargılama yetkilerini, kendi organları durumunda bulunmayan 3. kişilere devretme konusunda isteksiz davranmaktadır. Bu bölümde, klasik egemenlik anlayışı, bu anlayışın uzantısı durumunda olan çeşitli görünüm ve egemenlik-anayasa ilişkileri incelenmiştir. Klasik kurama göre devlet egemenliğinin belirlediği en önemli alanlardan bir tanesi de vergi alanıdır. Devletler vergilendirme konusunda kendilerini mutlak egemen saymaktadır. Mutlak egemenlik vergi anlaşmazlıklarının çözülmemesinde önemli bir sebeptir. Türkiye'de de özellikle uluslararası ticari tahkim ile ilgili egemenlik tartışmaları yapılmış ve bu tartışmalar bir dizi Danıştay ve Anayasa Mahkemesi kararlarına konu olmuştur. Bu açıdan, bu bölümde, vergilendirme alanında tahkimin yaratabileceği çeşitli anayasal sorunlar ele alınmaktadır.

Dördüncü bölümde tahkimin hukuksal düzeni araştırılmaktadır. Tahkimin maddi ve şekli koşulları ile tahkim kararının ne şekilde devletler tarafından tanınacağı ve tenfiz edileceği konuları irdelenmektedir. Hakem kurulunun nitelikleri ve oluşturulma şekli, tahkimin başlaması koşulları, hakem kararı yönünden uygulanacak hukuk gibi konular incelenmektedir. Uluslararası ticari tahkim konusunda tahkim kararlarının ne şekilde tanınacağı ve tenfiz edileceği ülkemizde detaylarıyla belirlenmiştir. Fakat iki devlet arasında mevcut olan bir vergi ihtilafını çözen tahkim kararının ülkemizde ne şekilde yerine getirileceği ve söz konusu tahkim kararının iç hukuk bakımından

değerinin ne olacağı çok belirgin değildir. Çalışmamızda söz konusu sorun üzerinde de durulmaktadır.

Beşinci bölümde ise uluslararası mahkemelerin tahkim fonksiyonları incelenmektedir. Uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümünde ayrı ve özel bir organ kurulması ya da geçici tahkim kurulları yerine halihazırda varolan uyuşmazlık çözüm yollarından faydalanılıp faydalanılamayacağı üzerinde durulmaktadır. Ayrıca varolan uluslararası mahkemelerin ön karar verme yetkilerinin vergi uyuşmazlıklarının çözümünde bir yol olarak kullanılıp kullanılmayacağı irdelenmektedir. Uzun zamandan bu yana uluslararası vergi sorunlarını çözümleyecek kurumsal bir tahkim mahkemesinin varolması ya da halihazırda varolan Uluslararası Adalet Divanı, Avrupa Adalet Divanı gibi mahkemelerden istifade edilmesi gerektiği gibi çok çeşitli fikirler ortaya atılmıştır. Bu fikirler ve uygulamanın nasıl gerçekleştiği de çalışmanın ilgi alanı içerisinde.

Sonuçta ise yaşanan sorunlar tespit edilmekte ve bu sorunların ne şekilde çözümlenmesi gerektiği üzerinde durulmaktadır. Ayrıca teori ve uygulama açısından ele alınan model ve çözüm önerileri içerisinde hangilerinin, yaşanan sorunları çözebileceği konusunda tartışmalar yapılmaktadır. Buna ilaveten Türkiye açısından ileride kabul edilebilecek bir tahkim hükmü konusunda bir model önerilmektedir. Önerilen bu model ile Anayasa'ya aykırılık tartışmalarının ortadan kaldırılabilmesi düşünülmektedir.

BİRİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI VERGİ TAHKİMİNİN TARİHSEL VE NEDENSEL SÜRECİ

§ 2.TARİHSEL SÜREÇ

I. TAHKİMİN ULUSLARARASI HUKUKTA GELİŞİMİ

1. Uluslararası Kamu Hukuku

Uluslararası tahkimin modern tarihi, 1794'te Amerika Birleşik Devletleri ile Birleşik Krallık arasında imzalanan "*Jay Treaty*" adlı anlaşma ile başlamaktadır. Bu anlaşma daha sonra yine aynı devletler arasında imzalanan 1872 tarihli Alabama Anlaşmasında model olarak kullanılmıştır. Alabama Anlaşması uluslararası modern tahkim tarihi bakımından ikinci çığırı başlatan anlaşmadır. Bu anlaşma ile artık uluslararası anlaşmalara tahkim şartı konulmaya başlanmıştır ⁷³. Bu nedenle tahkim, 19. yüzyılın son çeyreğinde daha fazla görülmüş, devletlerin belirli konularda tahkime müracaatlarında önemli bir artış olmuştur. Bu dönemde, çok taraflı sözleşmelerde ⁷⁴ tahkim şartına başvurulduğu görülmüştür. Genel bir çok taraflı tahkim anlaşması taslağı, 1889-1890 tarihlerinde Washington'da düzenlenen Amerikan Devletler Konferansı'nda, 11 Amerikan Devleti'nin temsilcileri tarafından 28.04.1890 tarihinde kabul edilmiştir. Fakat bu anlaşma hiçbir zaman yürürlüğe girmemiştir ⁷⁵.

Bu alanda en önemli belgelerden bir tanesi de Helsinki Nihai Senedi'dir. Avrupa Güvenlik ve İşbirliği Teşkilatı (AGİT), 1975 yılında Türkiye'nin de dahil olduğu 35 ülkenin Devlet ve Hükümet Başkanları tarafından imzalanan Helsinki Nihai Senedi temel alınarak oluşturulmuştur. Helsinki Nihai Senedi'nde uyuşmazlıkların, aralarında tahkimin

⁷³ TOPAL, s. 102 ; <http://www.unesco.org/archives/guide/uk/icj/historique.html>, (Erişim Tarihi : 25.08.2007) .

⁷⁴ 09.10.1874 tarihli Beynelmilel Posta Sözleşmesi'nin 16. maddesi, 02.07.1890 tarihli Brüksel Genel Anlaşması'nın 55. maddesi, 14.10.1890 tarihli Demiryolu ile Yük Taşımaları Anlaşmasının 57. maddesi bunun örneklerindendir, HUDSON, Manley O., "*The Permanent Court of Arbitration*", The American Journal of International Law, Vol.27, No.3 (Jul., 1933), s. 440- 441 .

⁷⁵ HUDSON, s. 440-441 .

de bulunduğu barışçıl çözüm yolları kullanılarak giderilmesi tavsiyesi yer almaktadır⁷⁶. Helsinki Nihai Senedi ile gerek devletlar arası anlaşmazlıkların ve gerek ticari anlaşmazlıkların tahkim yoluyla çözümlenmesi tavsiye edilmektedir. Fakat tahkime dair başkaca bir ayrıntıya yer verilmediği için aşağıda ayrı bir başlık altında incelenmemiştir.

a. 1899 - 1907 Pasifik Sözleşmeleri

19. yüzyılın sonlarına kadar dağınık ve teamül şeklinde gelişen uluslararası tahkim kurallarının kodifikasyonu 1899 ve 1907 tarihli Lahey Barış Konferanslarıyla gerçekleşmiştir ⁷⁷.

1899 Uluslararası Uyuşmazlıkların Barışçıl Çözümü Sözleşmesi⁷⁸, bir ofis kurulması ve uzlaşmayı kapsamaktadır. Ayrıca tahkim sistemi için yeni organlar teşekkül ettirilmiştir. Sözleşmenin en önemli tarafı ise küresel anlamda ilk çözüm mekanizması niteliğinde olan Sürekli Tahkim Divanı'nın oluşturulmasıdır. Sürekli Tahkim Divanı, taraflar aksini kararlaştırmadığı sürece tüm tahkim davalarında yetkilidir. Tahkim sürecinin çerçevesini de çizen bu sözleşme, 1907 yılında ikinci Barış Konferansı'nda iyileştirilmiştir.⁷⁹ 1899 ve 1907 tarihli La Haye Sözleşmelerinde öngörülen tahkim zorunlu değildir ve taraflara isterlerse uygulayabilecekleri usul kurallarını hükme bağlamıştır⁸⁰.

b. 1928 Milletler Cemiyeti Genel Senedi

Uluslararası Uyuşmazlıkların Barışçı Çözümü İçin 1928 Genel Senedi zorunlu tahkimi ⁸¹ öngören ilk uluslararası sözleşme niteliğindedir. Bu sözleşmede siyasi ve hukuki uyuşmazlıklar ⁸² birbirinden ayırt edilmekte ve hukuki uyuşmazlıkların tahkim konusu olabileceği kabul edilmektedir. Türkiye sözleşmeyi bazı çekincelerle onaylamıştır. Ancak 1976 yılında Ege kıta sahanlığı meselesi yüzünden Yunanistan'ın

⁷⁶ ATILGAN, Veli, "Milletlerarası Tahkim Kanununun Uygulama Alanı Ve Hakem Kararlarının İptal Sebepleri", http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_119.htm, (Erişim Tarihi:26.09.2009).

⁷⁷ ERDOĞAN, s. 32 .

⁷⁸ Osmanlı İmparatorluğu da 1899 tarihli anlaşmanın taraflarındandır, <http://www.pca-cpa.org/upload/files/1899ENG.pdf> (Erişim Tarihi;20.07.2007).

⁷⁹ HUDSON, s. 441- 442 .

⁸⁰ ERDOĞAN, s. 34 .

⁸¹ Zorunlu Tahkim için bkz. Bölüm 2, §4 .

⁸² Siyasi ve hukuki uyuşmazlık ayrımı için bkz. Bölüm 1, §3 .

sözleşmeye dayanarak Türkiye aleyhine UAD'na başvurusu üzerine, başka devletlerin de aynı yolu izlemesini önlemek için 1978 yılında sözleşmeden imzasını çekmiştir ⁸³.

c. 1958 Tahkim Usulü Hakkında BM Model Kuralları

Bu sözleşmenin (*United Nations Model Rules on Arbitral Procedure*) en temel amacı hakem kararının geçerliliğine itiraz edilebilen durumları sınırlandırmak ve bunun sebeplerini belirlemektir. Bir diğer önemli nokta ise bir anlaşmadan doğan tahkime gitme zorunluluğunun etkin şekilde uygulanmasının teminat altına alınmış olmasıdır ⁸⁴.

d. 1982 Deniz Hukuku Sözleşmesi

Bu sözleşme Deniz Hukuku ile ilgili bütün konuları içeren geniş kapsamlı bir sözleşmedir. Daha önce Deniz Hukuku ile ilgili sözleşmelere taraf olan Devletler, tahkime taraf olmayabiliyorlardı ve bu durum çok büyük sorunlar doğuruyordu. Fakat 1982 tarihli sözleşmede yer alan tahkim hükmü sayesinde sözleşmeye taraf olan devletlerin tahkim davasında da taraf olmaları zorunluluğu kabul edilmiştir ⁸⁵.

2. Uluslararası Özel Hukuk

a. 1958 New York Sözleşmesi

Sadece hakem kararının verilmesi değil, aynı zamanda bu kararın tanınması ve ülkelerin ulusal idari ve yargı organları tarafından gereğinin yerine getirilmesi gerekmektedir. Fakat ülkeler değişik hukuk sistemlerine sahip olmaları sebebiyle hakem kararlarının tanınması konusunda kendi kurallarını uygulamaktaydılar. 1958 tarihli Yabancı Hakem Kararlarının Tanınması ve İcrası Hakkında New York Sözleşmesi ile hakem kararlarının hangi durumlarda tanınmayabileceğine dair kurallar getirilmiştir. Bu

⁸³ UAD, Yunanistan'ın başvurusunu yetkisizlik sebebiyle reddetmiştir. Türkiye sözleşmeyi onaylarken , Türkiye'nin sözleşmeye katılmasından önce ortaya çıkan bir olgu ya da durumlardan doğan uyuşmazlıklar, devletler hukukunun bir devletin yalnız kendi yetkisine bıraktığı uyuşmazlıklar ve Türkiye ile üçüncü bir devlet arasındaki ilişkilere dair uyuşmazlıklar konusunda çekince bildirmişti. UAD, ülke statüsüne ilişkin uyuşmazlıklara dair Türkiye'nin çekincesini gerekçe olarak belirtmişti, ERDOĞAN, s. 59, dpn. 162.

⁸⁴ ERDOĞAN, s. 62 .

⁸⁵ ERDOĞAN, s. 64-65 .

kurallar dışında hakem kararlarının tanınması zorunludur. Türkiye de bu sözleşmeye taraftır ⁸⁶.

b. 1961 Avrupa (Cenevre) Sözleşmesi

New York Sözleşmesi'nde hakem kararının uluslararası nitelikte olması şartı aranmazken, 1961 tarihli *Milletlerarası Ticari Hakemlik Konusunda* Avrupa Sözleşmesi sadece ticari ve uluslararası nitelikli uyuşmazlıklarda uygulanabilmektedir. Sözleşmeye göre ülkeler sadece belirtilen durumlarda hakem kararının iptal edilebileceğini ve bu sebepler dışında hakem kararının icra edilmesi gerektiğini kabul etmişlerdir. Avrupa Sözleşmesi'ne taraf olan devlet sayısı New York Sözleşmesi'ne göre oldukça azdır ⁸⁷.

c. 1965 ICSID (Washington) Sözleşmesi

Devletler ve Diğer Devletlerin Vatandaşları Arasında Yatırım Uyuşmazlıklarının Çözümü Hakkında Sözleşme (ICSID-International Center for the Settlement of Investment Disputes- Sözleşmesi)⁸⁸, bir devletin vatandaşı ile diğer bir devlet arasında yatırımdan kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümlenmesini amaçlamıştır ve diğer tahkim sözleşmelerinden farklılıklar arz etmektedir. Yabancı yatırımcıların bir devlet ile düştükleri ihtilafın uluslararası ticari teamüllere uygun bir şekilde hakem kararına bağlanması ve hakem kararının icra edilmesi amaçlanmaktadır ⁸⁹. Hakem kararlarının tenfizi için akit devletin belirleyeceği bir mahkemeye veya başka herhangi bir otoriteye ICSID Genel Sekreterince onanmış bir suretin teslim edilmesi yeterlidir. Hakem kararının ayrıca incelenmesi söz konusu değildir ⁹⁰.

Mahkemeler, eğer hakem kararlarının taraflardan birinin kendini temsil ettirmesine imkan verilmemesi gibi temelden bir usuli eksiklikleri varsa, hakem kararlarını tanımayı reddedebilirler. ICSID tarafından benimsenen ve ulusal

⁸⁶ AKINCI, s. 38-39 ; NOMER / EKŞİ / GELGEL, s. 125 .

⁸⁷ ERDOĞAN, s. 39 ; NOMER / EKŞİ / GELGEL, s. 24 ; ŞAHİNOL, Resul, Ad Hoc Tahkim (UNCITRAL Tahkim Kuralları), Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2006, s. 25.

⁸⁸ Türkiye de sözleşmeye taraftır, RG., 26.12.1988 T. ve 20011 S.

⁸⁹ ERDOĞAN, s. 40 .

⁹⁰ ERDOĞAN, s. 45 ; NOMER / EKŞİ / GELGEL, s. 61 .

mahkemeleri devre dışı bırakan sistem, sıra dışı bir sistem olarak kabul edilmek gerekir

⁹¹.

II. TAHKİMİN ULUSLARARASI VERGİ HUKUKUNDA GELİŞİMİ

19. yüzyılda uluslararası alanda çözülmesi gerekli vergi problemleri ortaya çıkmaya başlayınca⁹², bu problemlerin çözümü için tahkim fikri de eşzamanlı olarak doğmuştur. 1895 yılında Almanya'da L von Bar ⁹³, 1899 yılında İtalya'da A. Garelli ⁹⁴ uluslararası vergi ile ilgili konularda tahkim fikrini savunmaktaydılar. Hollandalı bilim insanı Sayling, uluslararası bir organizasyon içerisinde uluslararası vergi uyuşmazlıklarını çözecek uluslararası bir vergi otoritesi oluşturulması düşüncesini ortaya atmıştı ⁹⁵.

Tahkim şartını içeren ilk çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması 1928 yılında İrlanda ile Birleşik Krallık arasında imzalanmıştır ⁹⁶. 1934 yılında Romanya ve Çekoslovakya arasında yapılan Veraset Vergisi anlaşmasında ⁹⁷ da tahkim hükümleri yer almıştır. Bu anlaşmalarda yer alan tahkim hükümlerinin uygulanıp uygulanmadığı ise bilinmemektedir ⁹⁸. Çok taraflı vergilendirme anlaşmalarında da tahkim hükümlerine yer verildiği görülmektedir. BM tarafından hazırlanan 18.05.1956 ve 14.12.1956 tarihli otomobillerin vergilendirilmesi sözleşmelerinde durum böyledir ⁹⁹.

⁹¹ PARK, Tax Treaty, s. 806 .

⁹² LINDENCRONA / MATTSSON, s. 13 .

⁹³ Ludwig Von Bar, uluslararası bir vergi mahkemesinin kurulması fikrinin savunmaktaydı, ALTMAN, s. 75 .

⁹⁴ Garelli'nin teklifi son derece genel bir hüküm şeklindeydi, çünkü o tarihlerde çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin imzalar akdedilmemişti, LINDENCRONA / MATTSSON, s. 21.

⁹⁵ ALTMAN, s. 75 .

⁹⁶ CÉLESTIN, s. 113 ; LINDENCRONA, Gustaf, "How to Resolve International Tax Disputes ? New Approaches to an Old Problem", Intertax, 1990/5, s. 266 ; Anlaşmanın 7. maddesinde yer alan hükme göre ; "Bu anlaşmanın tarafları arasında, anlaşmanın yorumlanması konusunda ya da herhangi bir sorun belirdiğinde ya da anlaşmaya itiraz söz konusu olduğunda ortaya çıkabilecek herhangi bir uyuşmazlık, taraflar arasında belirlenecek bir kurul tarafından , kurulun vereceği son kararlar nihai olarak çözüme bağlanacaktır." LINDENCRONA / MATTSSON, s. 23 .

⁹⁷ LINDENCRONA, s. 267 ; Bu anlaşma veraset ve intikal vergilerine ilişkili ve ortaya çıkacak ihtilafların Milletler Cemiyeti bünyesinde yer alan Mali Komite tarafından çözümleneceği hüküm altına alınmıştı. Verilecek kararlar taraflar arasında bağlayıcı olacaktı, LINDENCRONA / MATTSSON, s. 23 .

⁹⁸ ZÜGER, Arbitration, s. 18-19.

⁹⁹ 18.05.1956 tarihli Uluslararası Trafikte Özel Amaçla Kullanılan Karayolu Araçlarının Vergilendirilmesi Sözleşmesi (Convention on the Taxation of Road Vehicles for Private Use in International Traffic), 14.12.1956 tarihli Uluslararası Mal Taşımacılığı ile Bağlantılı Karayolu

1. Uluslararası Örgütler

Devletler arasında çifte vergilendirme sorununun çözümlenebilmesi için devletlerin kendi aralarında yapmış oldukları vergi anlaşmalarının sayısında bir artış olması üzerine, bu durum uluslararası kuruluşların ilgisini çekmiştir. Uluslararası kuruluşlar konu üzerinde çalışmalar yapmışlar ve vergi anlaşmaları ile ilgili belirli standartlar ve modeller geliştirmişlerdir ¹⁰⁰. Bunun doğal bir sonucu olarak, uluslararası örgütler geliştirdikleri modeller sebebiyle ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkların çözümünde tahkim yolunu da kullanmayı düşünmüşlerdir.

a. Milletler Cemiyeti Çalışmaları

UÇV'nin önlenmesi ile ilgili ilk çalışmalar uluslararası örgüt temelinde ilk kez Milletler Cemiyeti tarafından başlatılmıştır. 1920 yılından itibaren Milletler Cemiyeti çifte vergilendirmenin önlenmesi ile ilgili çalışmalara başlamış ve bu çalışmalar 1946 yılına kadar devam etmiştir. Söz konusu çalışmalar esnasında hazırlanan modeller nedeniyle ortaya çıkacak uyuşmazlıkların çözümü konusunda da pek çok öneri yer almıştır ¹⁰¹.

Milletler Cemiyeti bünyesinde çifte vergilendirme sorununa ilişkin olarak çeşitli komiteler oluşturulmuştur. Bu komiteler vergi sorunlarının çözümlenmesi için bir mahkeme kurulmasından daha çok devletlere çifte vergilendirmenin önlenmesi

Araçlarının Vergilendirilmesi Sözleşmesi (*Convention on the Taxation of Road Vehicles Engaged in International Goods Transport*), 14.12.1956 tarihli Uluslararası Yolcu Trafiği ile Bağlantılı Karayolu Araçlarının Vergilendirilmesi Sözleşmesi (*Convention on the Taxation of Road Vehicles Engaged in International passenger Traffic*). 18.05.1956 tarihli Uluslararası Trafikte Özel Amaçla Kullanılan Karayolu Araçlarının Vergilendirilmesi Sözleşmesi'nin 10. maddesine göre;

"1. İki ya da daha fazla akit taraf arasında bu sözleşmenin yorumlanması ya da uygulanmasından kaynaklanan uyuşmazlıklar mümkün olduğunca görüşmeler yoluyla çözümlenecektir.

2. Görüşmeler yoluyla çözümlenemeyen herhangi bir uyuşmazlık, uyuşmazlığın tarafı olan herhangi bir akit devlet talep ederse ve uyuşmazlığın tarafı durumunda olanlarca bir ya da daha fazla hakem seçilecek olursa tahkim için sunulacaktır. Tahkim talebinin yapıldığı tarihten itibaren üç ay içinde, uyuşmazlığın tarafı durumunda olanlarca hakem ya da hakemlerin seçilmesi konusunda anlaşma sağlanamazsa taraflardan herhangi biri Birleşmiş Milletler Genel Sekreterine uyuşmazlığı çözümleyecek tek bir hakem atanması için müracaat edebilir.

3. Bir önceki paragrafta belirtilen hakem ya da hakemlerin kararları uyuşmazlığa düşen akit devletler yönünden bağlayıcı olacaktır."

Diğer anlaşmalarda da aynı maddeye yer verilmiştir. Fakat anlaşmayı imzalayan devletler tahkim hükmüne çekince koyabilirler, LINDENCRONA / MATTSSON, s. 23 .

¹⁰⁰ YALTI, Anlaşmalar, s. 37 .

¹⁰¹ YALTI, Anlaşmalar, s. 37 .

konusunda yardımcı olabilecek organların oluşturulması üzerinde çalışmıştır. 1920 yılında Brüksel’de yapılan Mali Konferans ile ortaya çıkan tavsiyeler doğrultusunda dört ekonomi uzmanından oluşan bir komite oluşturulmuştur. Bu komite “Ekonomi Uzmanları Komitesi” (*Committee of Economic Experts*) olarak adlandırılmıştır ve ilk raporunu 1923 yılında yayımlamıştır ¹⁰².

Milletler Cemiyeti Mali Komitesi daha sonra bir teknik uzmanlar komitesi oluşturulması talebinde bulunmuş, bunun üzerine oluşturulan komite 1923 yılında toplanmış ve ilk raporunu sunmuştur. Bu rapora göre, anlaşmalar Milletler Cemiyeti’nin gözetimi altında eşgüdüm organlarının oluşturulması ile uygulanabilir. Eşgüdüm organı ise anlaşmaların yeknesak bir şekilde yorumlanmasının ve uygulanmasının garantisi olacaktır. Ayrıca Eşgüdüm Organı devletler arasında anlaşmadan kaynaklanan uyuşmazlıkları çözecektir. 1925 yılında yeniden toplanan komite Milletler Cemiyeti Mali Komitesi’ne bir rapor daha sunmuştur. Bu raporda, devletler arasındaki vergi anlaşmazlıklarını çözme konusunda yardımcı olacak, tahkim niteliği bulunan uzlaştırma ve tavsiye yetkisi ile donatılmış bir organizasyon kurulması gerektiği belirtilmiştir. Uyuşmazlığın birinci aşama olan uzlaştırma ve tavsiye niteliğinde tahkim yoluyla çözülememesi durumunda Daimi Uluslararası Adalet Divanı tarafından (PCIJ) ya da taraflarca oluşturulacak diğer bir hakem kurulu tarafından çözümlenmesi gerektiği tavsiye edilmiştir ¹⁰³.

1925 yılında yayınlanan bu tavsiyelerin ardından Uzmanlar Komitesi 1927 yılında toplanmıştır. Bu toplantıda dört adet farklı taslak hazırlanmıştır. Bu taslaklardan en önemli olanı Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine Dair İkili Anlaşma Taslağı (*Draft of a Bilateral Convention for the Prevention of Double Taxation*) dır. Bu taslağın 14. maddesi ¹⁰⁴ uyuşmazlıkların çözümünde 1925 yılında sunulan öneriyi takip etmiştir ¹⁰⁵.

¹⁰² ALTMAN, s. 39.

¹⁰³ ALTMAN, s. 41-42 .

¹⁰⁴ “Akit devletler arasında işbu sözleşme hükümlerinin uygulanması ya da yorumlanması konusunda bir uyuşmazlık çıkması durumunda ve uyuşmazlığın devletler arasında doğrudan çözümlenememesi ya da başka bir yorum konusunda anlaşmaya varılamaması halinde, uyuşmazlığın barışçıl çözümü için görüş alınması amacıyla Milletler Cemiyeti tarafından teknik bir organ atanabilir. Bu organ tarafları dinledikten sonra ve eğer gerekli ise taraflar arasında toplantılar düzenleyip tavsiye niteliğinde görüş bildirecektir.

Akit devletler bu tür bir süreç başlamadan önce , böyle bir organ tarafından verilecek kararın nihai karar olduğu konusunda anlaşabilirler. Böyle bir anlaşmanın olmaması durumunda, görüş, her iki taraf devletin kabulü olmadıkça bağlayıcı olmayacaktır ve benzeri bir yolu izlemek ya da

1927 ve 1928 ¹⁰⁶ Teknik Uzmanlar Komitesinin tavsiyeleri doğrultusunda, Milletler Cemiyeti bünyesinde "Mali Komite" (Fiscal Committee) 1929 yılında kurulmuştur ¹⁰⁷. Mali Komite'nin çalışmaları ile çok taraflı bir çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşması taslağı hazırlanmıştır. Ayrıca 1931 yılında iki adet alternatif taslak daha hazırlanmıştır. Her iki taslakta da birbirinin aynısı olan uyuşmazlık çözüm modeli bulunmaktadır. Her iki model de zorunlu ve aynı zamanda bağlayıcı bir çözüm mekanizması öngörmüştür. Taslakların 17 ve 21.¹⁰⁸ maddeleri arasında uyuşmazlık çözümüne ilişkin hükümler yerleştirilmiştir ¹⁰⁹.

bunun yerine hakem ya da kendi statüsüne göre yetkili olduğu herhangi bir konuda PCIJ'e referans da dahil olmak üzere, herhangi bir yargısal usule başvuru tercihinde serbest olacaklardır.

PCIJ kendi statüsünün 41. maddesine göre aksini kararlaştırmadıkça, sürecin yukarıda belirtilen organın önünde başlamasından veya kararın verilmesinden önce şikayet konularının askıya alınması ile ilgili herhangi bir durumda, PCIJ önünde devam eden sürecin dondurulması halinde aynı kural uygulanmayacaktır, ALTMAN, s. 44 ; PCIJ statüsünün 41. maddesi şu şekildedir ; *"Mahkeme, şartlar gerektiği takdirde her bir tarafın haklarının korunması için ihtiyati tedbir kararı vermeye yetkilidir. Nihai karar beklenirken, ihtiyati tedbirler derhal taraflara ve Konsey'e tebliğ edilir."*

¹⁰⁵ ALTMAN, s. 44 .

¹⁰⁶ 1928 yılında yapılan Hükümet Uzmanları Genel Toplantısında (ki 1920, 1925 ve 1927 toplantılarından daha geniş kapsamlı bir katılım gerçekleşmiştir) hazırlanan taslakta uyuşmazlıkların çözümü için 1927 yılında hazırlanan taslakta kabul edilen hüküm benimsenmiştir.

¹⁰⁷ YALTI, Anlaşmalar, s. 38 .

¹⁰⁸ *"Madde 17-İki ya da daha fazla akit taraf arasında işbu sözleşmenin bir hükmünün uygulanması ya da yorumu konusunda uyuşmazlık çıkarsa ve uyuşmazlık taraflar arasında doğrudan ya da diğer dostça çözüm yolları kullanılarak çözülemezse, taraflar anlaşmak kaydıyla uyuşmazlığı Milletler Cemiyeti Konseyi'nin teknik organına sunabilirler. Bu organ tarafları dinledikten sonra ve eğer gerekli ise taraflar arasında toplantılar düzenledikten sonra görüşünü bildirecektir. Görüş uyuşmazlığın organa sunumundan itibaren ay içerisinde bildirilmelidir. Yüksek akit taraflar, böylesi bir süreç başlamadan önce organ tarafından bildirilecek görüşün kabul edileceğine dair anlaşmaya varabilirler.*

Madde 18-Taraflar, uyuşmazlığı önceki maddeye göre görüş almak için sunmaya karar vermezse ya da anlaşmaya varamazlarsa ya da bildirilen görüşü kabul etmezlerse, yada aşağıda belirlenen hükümler çerçevesinde hakem kuruluna başvuru konusunda anlaşamazsa, uyuşmazlık karar için PCIJ'e sunulur .

Madde 19-Önceki maddede hükmedilen durum gerçekleşirse taraflar hakem kuruluna müracaat için uyuşmazlık konusunun, hakemlerin ve takip edilecek usul kurallarının belirlenmesinde özel bir anlaşma hazırlanması konusunda anlaşabilirler

Madde 20-Önceki maddede belirtilen özel anlaşma konusunda yada hakemlerin atanmasında herhangi bir uzlaşmaya varılamaması durumunda uyuşmazlığın her bir tarafı, daha önce belirtilen ayın ardından doğrudan doğruya PCIJ'e müracaat etme hakkına sahiptir.

Madde 21-PCIJ kendi statüsünün 41. maddesine göre aksini kararlaştırmadıkça ne sürecin yukarıda belirtilen organın önünde başlamasından önce ne de herhangi bir sorunda şikayet konularının askıya alınması da dahil olmak üzere görüşün tesliminde aynı kural uygulanacaktır"

¹⁰⁹ ALTMAN, s. 47-48 .

2. Dünya Savaşı sırasında Milletler Cemiyeti Mali Komitesi Meksiko'da toplanmış ve çifte vergilendirmenin önlenmesi ile ilgili olarak bir çalışma yapmıştır. Bunun ardından Mali Komite'nin 10. toplantısı 1946 yılında Londra'da yapılmış ve Meksiko'da hazırlanan taslak üzerinde bazı değişiklikler yapılmıştır ¹¹⁰. Meksiko ve Londra taslaklarında hemen hemen aynı hükümlere sahip bir uyuşmazlık çözüm yöntemi benimsenmiştir. Bu yöntemler KAU'nün ilk kabulüdür. Her iki taslakta da tahkim ya da mahkeme çözümleri yer almamıştır ¹¹¹.

b. Birleşmiş Milletler Çalışmaları

Milletler Cemiyeti döneminde kabul edilmiş olan Londra Modeli'nde kaynak ülkenin vergilendirmesi esas kabul edilmiş ve çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırma görevinin global vergilendirme yapan ülkeye düştüğü görülmüştür. Bu nedenle Londra Modeli terkedilmiş ve Mexico Modeli benimsenmiştir. Daha sonra yürürlükte bulunan modellerin gelirin elde edildiği kaynak ülkede hazine kaybına yol açtığı ve bu nedenle gelişmekte olan ülkeler tarafından söz konusu modellerin kabul edilmediği tespit edilmiştir. Bunun üzerine 1968 yılında kurulan Uzmanlar Kurulu tarafından 1980 yılında "Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında Çifte Vergilendirme Anlaşması Modeli" kabul edilmiştir ¹¹². Dolayısıyla vergi anlaşması modeli yaratma çabası gösteren Birleşmiş Milletler, anı zamanda bu model anlaşmalardan kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümü konusunda da bir takım çalışmalar yapmıştır.

1949 yılında Hollanda Hükümeti, BM Ekonomik ve Sosyal Konseyi Mali Komisyonu'na, UAD bünyesinde özel bir mali daire ya da vergi uyuşmazlıkların çözümü için özel bir uluslararası mahkeme kurulması önerisinde bulunmuştur. Mali Komisyon, önerilen tarzda kurumlar oluşturulması için çok erken olduğu ve uyuşmazlık çözümünün her bir sözleşmede tarafların iradesine bırakılması gerektiği gerekçesiyle öneriyi reddetmiştir ¹¹³.

¹¹⁰ YALTI, Anlaşmalar, s. 38 .

¹¹¹ ALTMAN, s. 54-57 .

¹¹² YALTI, Anlaşmalar, s. 40-41 .

¹¹³ ALTMAN, s. 58 .

Gelişmiş ve Gelişmekte olan Ülkeler Arasındaki Vergi Anlaşmaları Konusunda Uzmanlar Grubu ¹¹⁴ tarafından sunulan 1969 tarihli rapora göre, 1963 tarihli OECD Model Anlaşması'nda yer alan KAU sistemi aynen benimsenmiştir ¹¹⁵.

Daha sonra Genel Sekreterlik, Uzmanlar Grubuna yardımcı olmak amacıyla 1969 tarihli raporu tadil eden bir çalışma yapmıştır. Bu çalışmada yargısal ya da yargı benzeri bir sistemin oluşturulması gerektiği ifade edilmiştir¹¹⁶.

1976 yılında, Uzmanlar Grubu, kurumsal bir danışma kurulu yerine, geliştirmekte olan ülkelere hizmet verebilecek ve liste usulü çalışacak bir yapı önermiştir. Kurul yerine bizatihi listeden seçilen danışmanlar panel sistemine göre hizmet vermesi tavsiye edilmiştir. Ancak, 1980 tarihli BM Vergi Anlaşması Modelinde ve bu model şerhinde bu türden bir kurula ve panele yer verilmemiştir. Yani, vergi anlaşması modeli çalışmaları sırasında uluslararası vergi uyumsuzlukları konusunda tahkime gidilmesi kabul edilmemiş, bunun yerine var olan KAU'nün geliştirilmesinin daha iyi bir yol olacağı belirtilmiştir¹¹⁷. Bu da Model metnine yansımıştır.

Uzmanlar Grubu 4. toplantısının yapıldığı 1988 yılında, uluslararası alanda devletler daha sık bir şekilde tahkim yoluna gider hale gelmişlerdir. Toplantının yapıldığı esnada ise Almanya ve İsveç arasında hazırlanan vergi anlaşması taslağında tahkim hükmüne yer verilmiştir. Fakat buna rağmen uzmanlar kurulu, bazı sebeplerden dolayı

¹¹⁴ 1963 tarihli OECD Vergi Anlaşması Modeli kaynak ülkesinin vergilendirme yetkisini kısıtlamıştı ve geliştirmekte olan ülkeler bulunan bu çözümün kendi menfaatlerini zedelediğini ve bu nedenle uygun olmadığı fikrini ileri sürmüşlerdi. Bu gelişmenin ardından BM'in gözetimi altında, 1967 yılında kurulmuştur.

¹¹⁵ ALTMAN, s. 60 .

¹¹⁶ Buna rağmen çalışma son derece kısıtlı yetkileri olan vergi uzmanları danışma kurulu oluşturulmasını kabul etmiştir. Böyle bir kurul oluşturulmasının avantajları diğer ülkenin vergi hukuku konusunda bilgi temin edilebilmesi ve anlaşma terimlerinin yeknesak bir şekilde yorumlanmasıdır. Çalışma ayrıca kurulun yetkilerini de belirtmektedir. Kurul akit tarafların anlaşma kapsamında sorumluluklarının belirlenmesi yetkisine sahiptir. Bu bağlamda kurul akit devletlerin vergi hukuku konularına görüşmeler yoluyla açıklık getirebilir. Bir rehber olması bakımında vergi terimleri sözlüğü hazırlanmak üzere devletler arasındaki anlaşmalar toplanacak ve yayınlanacaktır. Çalışmanın en önemli yanı ise kurumsal bir hale getirilmiş danışma prosedürlerinin oluşturulması idi. Kurulun diğer bir görevi de problemin çözümü için taraflara objektif danışma görüşlerinin sunulmasıdır. Bu nedenle kurul hukukçular, ekonomistler, teknisyenler, yöneticiler ve uluslararası alanda deneyim sahibi diğer kişilerden oluşturulmalıdır. Vergi Uzmanları Kurulu ile ilgili tartışmalar 1972 tarihli Uzmanlar Grubu toplantısında da devam etmiştir. Bu raporda Vergi Uzmanları Kurulu oluşturulmasının geliştirmekte olan ülkeler için büyük yararlar sağlayacağı belirtilmektedir. ALTMAN, 69-70 .

¹¹⁷ YALTI, Anlaşmalar, s. 362 .

tahkimi teklif etme konusunda isteksiz davranmıştır. En önemli sebep ise devletlerin “hükümler vergilendirme yetkilerini” tahkim lehine azaltmama anlayışıdır. Bir diğer sebep, eğer tahkim sistemi benimsenirse devletlerin daha az uzlaşmaya yanaşacakları ve tahkime daha çok başvuracakları endişesidir. Ayrıca tahkim vergi mükellefi, vergi idareleri ve yargılama usulü arasındaki varolan ilişkiyi daha da karmaşık hale getirebilecektir. Uzmanlar Grubuna göre tavsiye mekanizması uyuşmazlıkların çözümünde en iyi yoldur ¹¹⁸.

Uzmanlar Grubu’nun 2001 yılında yapılan onuncu toplantısında grubun fikirlerinde değişiklikler olmuştur. Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması nedeniyle vergi idareleri ve çok uluslu şirketler arasında masraflı ve çözümü çok uzun zaman alan ihtilaflar yaşandığı için, tahkim ya da aracılık gibi muhtemel alternatif uyuşmazlık çözüm yolları geliştirilmesi üzerinde durulmuştur ¹¹⁹.

Vergi Konularında Uluslararası İşbirliği Uzmanlar Komitesi (*Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters*) 2006 yılında yaptığı çalışmada vergi anlaşmalarında tahkimi desteklediğini belirtmiştir ¹²⁰.

c. OEEC ve OECD Çalışmaları

İkinci Dünya Savaşı’ndan hemen sonra 1948 yılında kurulan Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü, uluslararası mal, hizmet, sermaye ve kişi akışı üzerinde olumsuz etkileri bulunan UÇV’nin ortadan kaldırılması için çalışmalar başlatmıştır. 1956 yılında OEEC (*The Organization for European Economic Cooperation*) bünyesinde Mali Komite kurulmuştur. Komite 1943 Mexico ve 1946 Londra Modelleri üzerinde bir oydaşma olmadığını , çifte vergilendirme nedeniyle Avrupa içinde serbest dolaşımın yapılamadığını ve bu nedenle ticaretin gelişemediğini, dolayısıyla yeni bir model anlaşma hazırlanması gerektiğini iddia etmiştir. Mali Komite ilk raporunu 1958 yılında yayınlamış, 1961 yılında üçüncü raporunu yayınlamıştır ¹²¹.

¹¹⁸ ALTMAN, 71-73 .

¹¹⁹ ALTMAN, 73-74.

¹²⁰ UNITED NATIONS, Economic and Social Council, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Resolving Issues That Prevent a Mutual Agreement: Supplementary Mechanisms for Dispute Resolution , Geneva, 2006, s. 6 .

¹²¹ YALTI, Anlaşmalar, s. 38-39 .

OEEC tarafından 1958-1961 yılları arasında hazırlanan model anlaşma ile ilgili raporların uyuşmazlıkların çözümü ile ilgili 25. maddesi, 1963, 1977 ve 2000 yıllarına ait OECD ¹²² Vergi Anlaşması Modellerinin 25. maddesine aynen yansımıştır. Hepsinde ortak çözüm mekanizması KAU'dür ¹²³. Bu modellerin hiç birinde uyuşmazlığın çözümünde, KAU dışında müracaat edilebilecek ayrı bir uluslararası organ bulunmamaktadır ¹²⁴.

OECD Mali İşler Komitesi'nin 1984 tarihli raporunda KAU'nün sorunların çözülmesinde yeterli olduğu, zorunlu ya da bağlayıcı tahkime yer verilmediği görülmektedir . Fakat OECD raporunun hazırlandığı yıllarda tahkim yoluyla vergi mükelleflerinin, uyuşmazlıkların çözümündeki sorunlarının nasıl iyileştirileceği konusu henüz yeterince dikkate alınmamaktaydı. Buna rağmen bazı devletler yaptıkları anlaşmalarda sistematik bir şekilde tahkim kurumuna yer vermeye başlamışlardı ¹²⁵.

OECD'nin 1995 tarihli raporunda, KAU'nü desteklemek üzere tahkim kurumuna yer verilmiştir. Raporda ayrıca 01.01.1995 tarihinde yürürlüğe giren AB Tahkim Sözleşmesi'ne ve Ticaret Görüşmeleri ile ilgili Uruguay Round'un bir parçası olarak DTÖ'nün Uyuşmazlık Çözüm Mekanizması'na değinilmiştir ¹²⁶.

OECD'nin 2004 raporunda, KAU'nün iyileştirilmesi konusu üzerinde durulmuş, KAU'nün zorunlu ama bağlayıcı olmayan yönü ile zorunlu ve aynı zamanda bağlayıcı tahkim hükümleri tartışılmıştır ¹²⁷.

Model anlaşmada değişiklik yapılmasını öngören 2006 tarihli OECD tasarısına göre, vergi mükelleflerinin isteği üzerine tahkim süreci başlatılmaktadır. Kişilerin eğer

¹²² OEEC, 1961 yılında OECD adını devralmış ve örgüte Avrupa ülkesi olmayan yeni ülkelere dahil olmuştur, OECD, The OECD- Organisation for Economic Co-operation and Development, 2008, s. 9 .

¹²³ ALTMAN, s. 58 ; REECE, Sharon A., "Arbitration in Income Tax Treaties : 'To Be or Not to Be' ", Florida Journal of International Law, Vol.7, 277, 1992, s. 278 .

¹²⁴ Bununla birlikte, OECD Mali İşler Komitesi (*Fiscal Affairs Committee*) tarafından hazırlanan 1977 tarihli raporda sözleşmelerin yeknesak ilkeler, tanımlar, kurallar, yöntemler ve ortak yorum konularında harmonize edilmesi gerektiği fikri belirtilmiş ve bağımsız bir uzman ya da uluslararası organ tarafından tavsiye görüşleri alınması ya da bağımsız bir hakem kullanılarak uyuşmazlıkların çözülmesi gerektiği fikri üzerinde durulmuştur. Bu görüşe 2000 tarihli Model Şerhinde de yer verilmiştir, ALTMAN, s. 58-61 .

¹²⁵ ZÜGER, Arbitration, s. 20.

¹²⁶ ALTMAN, s. 65 .

¹²⁷ ALTMAN, s. 66 .

akit devletlerde idari ya da yargısal yerlere başvuru yetkileri varsa ya da aynı konuda verilmiş bir hakem kararı varsa tahkime müracaatın söz konusu olmayacağı düzenlenmiştir. Tahkim kararının ulusal hukuklarda yer alan süre sınırlandırmalarına tabi olmaksızın uygulanması öngörülmüştür¹²⁸. 2007 tarihli OECD tasarısında da zorunlu ve bağlayıcı tahkim kabul edilmiştir. 2006 tarihli öneriye göre, sorundan etkilenen kişilerin iç başvuru yollarını kullanması için henüz hakları mevcut ise ya da bu kişiler zaten iç başvuru yollarını kullanmışsa ve bunun sonucunda bir mahkeme kararı ya da sorunları çözme konusunda yetkili bir idari organın verdiği bir karar varsa tahkim yoluna müracaat edilemeyecektir. 2007 tarihli öneride ise iç başvuru yollarını kullanma hakkının henüz mevcut olması tahkim yoluna başvuru için bir engel olarak kabul edilmemiş, sadece bir mahkeme kararı varsa tahkim yoluna müracaat edilemeyeceği belirtilmiştir¹²⁹.

Bütün bu gelişmelerin ardından 2008 Modelinde 25. maddeye beşinci paragraf eklenmek suretiyle tahkim hükmü kabul edilmiş ve tahkim artık Model’de yerini almıştır. Böylelikle 2008 modelinde zorunlu ve bağlayıcı tahkim kabul edilmiştir. Tahkim süreci vergi mükellefi tarafından başlatılmakta, sorun iki yıl içerisinde yetkili otoriteler tarafından çözümlenemezse tahkime gidilmekte ve tahkim kurulunun vereceği karar bağlayıcı hale gelmektedir¹³⁰.

d. ICC Çalışmaları

Uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesi konusunda, Milletlerarası Ticaret Odası (ICC) da tahkime değinmiştir¹³¹. Çifte vergilendirme ile ilgili kaygılarını ilk kez 1920 yılında dile getiren ICC, vergi anlaşmasından kaynaklanan uyuşmazlıkların tahkim yoluyla çözümlenmesi fikrini de savunmuştur¹³². ICC’ye göre, uluslararası sermaye yatırımları ve ticaretin gelişebilmesi çifte vergilendirmeye uygun çözümler

¹²⁸ OECD , Proposals for Improving Mechanisms for The Resolution of Tax Treaty Disputes, Public Discussion Draft, February 2006, s. 5 .

¹²⁹ OECD, Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes, 2007, s. 5 .

¹³⁰ OECD, Model 2008, s. 37 .

¹³¹ CÉLESTIN, [Lindsay Marie France Clement](#), The Formulary Approach to the Taxation of Transnational Corporations: A Realistic Alternative?, Sydney, 2000, s. 113 ; YALTI, Anlaşmalar, s. 359 .

¹³² LINDENCRONA, s. 272 ; YALTI, Anlaşmalar, 359 .

bulunmasına bağlıdır ve tahkim de çözüm yollarından biridir ¹³³. Bu nedenle ICC , “Çifte Vergilendirme Konusunda Uluslararası Komite” (*International Committee on Double Taxation*) adıyla, altı ülkenin temsilcilerinin katılımıyla bir yapı oluşturmuştu ¹³⁴.

ICC tarafından 1984 yılında yapılan öneride KAU’nün bağlayıcı olmayan tahkim usulü ile tamamlanarak iyileştirilmesi savunulmuştur¹³⁵.

1999 programında ICC, vergi uyuşmazlıklarından kaynaklanan anlaşmazlıkların zorunlu tahkim yoluyla çözümlenmesi konusunda, devletlerin teşvik edilmesi gerektiğini belirtmiştir¹³⁶.

Daha sonra ICC Vergilendirme Komisyonu (*Commission on Taxation of the ICC*) vergi konuları ile ilgili 03.05.2000 tarihli zorunlu ve bağlayıcı bir tahkim önerisi hazırlamıştır ¹³⁷. 2002 yılında ise yeniden tahkim önerisinde bulunmuştur ¹³⁸.

e. IFA Çalışmaları

1951 yılında düzenlenen IFA ¹³⁹ Kongresi’nde (Kongre konularından birinin başlığı da “Çifte Vergilendirme Anlaşmalarının Yargısal Yorumu ve Uluslararası Mali Mahkeme Kurulmasının Gerekliği ve Tavsiye Edilebilirliği” idi) bütün katılımcılar uluslararası vergi problemlerinin çözümlenebilmesi için yetkilendirilmiş bir uluslararası enstitünün olması gerektiği fikrindeydiler ¹⁴⁰. Bazı katılımcılar UAD’nın yetkilendirilmesini önerirken ¹⁴¹, bazı katılımcılar bir kurul ya da yetkilendirmeden bahsetmişlerdir. IFA üç seçenek üzerinde durmuştur. Birinci seçenek Daimi Hukuk Komitesi’dir. Komite tarafları dinledikten sonra kararını verecektir. Fakat verilen karar bağlayıcı olmayacaktır. İkinci

¹³³ ALTMAN, s. 88 ; YALTI, Anlaşmalar, s. 359 .

¹³⁴ ALTMAN, s. 38 .

¹³⁵ LINDENCRONA, s. 272 ; YALTI, Anlaşmalar, s. 361 .

¹³⁶ CHETCUTI, Jean-Philippe, "Arbitration in International Tax Dispute Resolution", <http://www.cc-advocates.com/publications/articles/tax-arbitration.htm>, (Erişim Tarihi : 20.01.2005) 2.3 .

¹³⁷ PARK, Tax Treaty, s. 831 ; <http://www.iccwbo.org/policy/taxation/id501/index.html>, (Erişim Tarihi : 03.04.2007)

¹³⁸ ALTMAN, s. 89- 90 .

¹³⁹ IFA (International Fiscal Association) 1938 yılında Hollanda’da kurulmuştur. IFA devletler ya da özel sektör tarafından kurulmuş değildir. Kuruluşun amacı uluslararası ve karşılaştırmalı mali hukuk alanı ile vergilendirmenin finansal ve ekonomik yönleri konusunda araştırmalar yapmaktır, <http://www.ifa.nl/index.htm>, (Erişim Tarihi ; 07.06.2007) .

¹⁴⁰ LINDENCRONA / MATTSSON, s. 29 .

¹⁴¹ YALTI, Anlaşmalar, s. 355 .

seçenek ise belirli bölgelerin yeleri arasında çıkacak uyuşmazlıklar için bölgesel kurullar oluşturulmasıdır. nc seçenek ise UAD’nda vergi davaları ile ilgili bir bölüm oluşturulması ve yargısal başvuru yollarının tkutilmesinin ardından özel kişilere davada bulunma hakkı verilmesidir ¹⁴².

1957 IFA Kongresi’nde, ikili ya da çok taraflı uluslararası vergi tahkim mahkemesi kurulması fikri değerlendirilmiştir. 1993 yılında ise IFA “Vergi Anlaşması Uyuşmazlıklarının Tahkim Yoluyla çözümlenmesi” başlığını taşıyan bir kongre düzenlemiş ve bu kongrede tahkimin tek başına kabul edilmesinin söz konusu olmadığı, fakat gelecekte yapılacak sözleşmelerde tahkim şartına yer vermesi gerektiği fikri benimsenmiştir ¹⁴³.

2. Ulusüstü Bütünleşme: AB

Avrupa Birliği, dolaysız vergilerin uyumlaştırılması ile ilgili olarak uluslararası ifte vergilendirmenin önlenmesi konusunda çalışmalar yapmıştır. Mal, sermaye ve kişilerin serbest dolaşımı ilkesinin tam bir şekilde sağlanabilmesi için UV’nin mutlaka önlenmesi gerekmektedir ¹⁴⁴.

Uluslararası vergi uyuşmazlıklarının zm alanında en önemli gelişmelerden bir tanesi de, 1990 yılında 12 Avrupa lkesi arasında imzalanan Bağlı İşletmelerin Karlarının Ayarlanmasından Doğan ifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılması Hakkında Avrupa Sözleşmesi’nin (*Convention on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises*) 12 Avrupa lkesi tarafından imzalanmasıdır ¹⁴⁵.

Bu sözleşme zorunlu tahkimi içermektedir. Fakat sözleşme ile ilgili bazı zorluklar da bulunmaktadır. Sözleşmenin hukuki yapısı, hala geçerli olup olmadığı, sözleşmenin Topluluk organlarının gözetimi altında bulunmaması gibi sorunlar bulunmaktadır. Elbette sözleşme sadece imzası bulunan devletler yönünden bağlayıcı

¹⁴² ALTMAN, s. 83 .

¹⁴³ ALTMAN, s. 84- 85 ; WEINBERG, Karyn S., "Arbitration Procedures In The United States-German Income Tax Treaty: The Need For Procedural Safeguards In International Tax Disputes", Boston University International Law Journal, Spring, 1994, Vol.12-179, s. 181 .

¹⁴⁴ YALTI, Anlaşmalar, s. 41 .

¹⁴⁵ HINNEKENS, Luc, "The European Tax Arbitration Convention and its Legal Framework – I", British Tax Review, 1996-2 s. 132 ; YALTI, Anlaşmalar, s. 357 .

olacaktır. Sözleşmenin konusu transfer fiyatlandırması uyuşmazlıkları ile sınırlandırılmıştır. Sözleşme sadece 5 yıl için imzalanmıştır ve sona erme tarihi 31.12.1999 tarihi olarak belirlenmiştir ¹⁴⁶. Sözleşmenin süresinin uzatılması amacıyla bir değişiklik protokolu Mayıs 1999 tarihinde imzalanmış, fakat onay süreci oldukça uzun sürmüş ve yakın zamanda 15 ülke tarafından onaylanma prosedürü 01.11.2004 tarihi itibarıyla tamamlanabilmiştir ¹⁴⁷. 01.05.2004 tarihinde ise AB'ne üye olan Çek Cumhuriyeti, Estonya, Kıbrıs, Litvanya, Letonya, Macaristan, Malta, Polonya, Slovenya ve Slovakya yönünden de ABTS'nin geçerli olabilmesi için bir sözleşme¹⁴⁸ imzalanmıştır. ABTS'nin Bulgaristan ve Romanya yönünden uygulanabilmesi için Avrupa Konseyi, 01.07.2008 tarihinde yürürlüğe giren bir karar ¹⁴⁹ almıştır ¹⁵⁰. Şu anda ABTS bütün üye ülkeler açısından bağlayıcıdır.

Bu sözleşme aslında 1976 yılında Konsey Direktifi olarak hazırlanmış ¹⁵¹ ve Avrupa Konseyi tarafından kabul edilmemişti. Avrupa ülkeleri o dönemde tahkim hükmünün ulusüstü bir hukuki statüsünün bulunmasını çekince olarak ortaya koymuşlardı ¹⁵².

2005 yılı sonu itibarıyla sözleşmeye dayalı olarak sadece iki tahkim davası gerçekleşmiştir. Bundan hareketle tahkimin, uyuşmazlığın barışçıl yollarla çözülmesi noktasında iyi bir teşvik olduğu, zira tahkim baskısı sebebiyle devletlerin uyuşmazlıkları tahkime gitmeksizin çözdükleri iddia edilmektedir. Buna karşı, 2001 yılından sözleşmenin iyileştirmeye ihtiyacı olduğunu belirten Avrupa Komisyonu ise sözleşmenin

¹⁴⁶ MARKHAM, Michelle, "The Resolution of Transfer Pricing Disputes Through Arbitration", Intertax, Vol. 33, Is.2, 2005, s. 69 ; OLIVER, J. David B., "Extension of the EC Arbitration Convention", British Tax Review, 1998- 5, s. 389 .

¹⁴⁷ PISTONE, Pasquale, "Time for Arbitration in International Taxation", Vol.33, Is.3, 2005, s. 102 .

¹⁴⁸ O.J, C 160, 30/06/2005.

¹⁴⁹ O.J, L 174, 03/07/2008.

¹⁵⁰ http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/arbitration_convention/index_en.htm (Erişim Tarihi : 20.07.2009) .

¹⁵¹ LINDENCRONA / MATTSSON, s. 30 ; YALTI, Anlaşmalar, 357 .

¹⁵² ALTMAN, s. 23-24 ; BERNATH, Andreas, The Implications of the Arbitration Convention, Jönköping, 2006, , s. 20-22 ; GHISLAIN, T. J., Joseph, "Transfer Pricing : The EC Arbitration Convention as a Dispute Resolution Mechanism", The International Tax Journal, Spring 2002:28:2, s. 37.

bazı hükümleri nedeniyle tahkim yolunun sık bir şekilde kullanılmadığını düşünmektedir¹⁵³.

AB içerisinde önemli uyuşmazlık çözüm mekanizması Avrupa Adalet Divanı'dır. AAD, 1957 yılında Roma Anlaşması ile kurulmuştur ve AB ile ilgili uyuşmazlıkları çözme yetkisiyle donatılmıştır. Anlaşmaya göre AAD tarafından verilen kararlar bağlayıcıdır. AB üyesi ülkelerin vatandaşlarına karşı ayrımcılığın yasaklanması, işçilerin serbest dolaşımı, teşebbüs hürriyeti, hizmetlerin serbest dolaşımı ve sermayenin serbest dolaşımı gibi temel hakların ihlali sayılabilecek vergi uyuşmazlıkları ile ilgili davalar da AAD'nın yetkisi dahilindedir. 1986 yılında AAD, dolaysız vergilerle ilgili ilk kararını vermiştir. Önemli olan nokta ise vergi anlaşmaları ile ilgili konularda AAD'nın yetkisinin olmayışdır, zira vergi anlaşmaları Topluluk Hukuku kapsamında değildir. Bununla birlikte devletler, AAD'nı vergi anlaşmasından kaynaklanan uyuşmazlıklarla ilgili olarak yetkilendirebilmektedir. Bu yetkilendirme ise Avrupa Topluluğu Anlaşması'nın (Treaty Establishing the European Community ¹⁵⁴ 239. maddesine (Lisbon Anlaşması'nın¹⁵⁵-The Treaty on The Functioning of The European Union 273. maddesi) göre yapılmaktadır. Fakat 239. madde devletler arası uyuşmazlıklar yönünden kullanılabilir. Vergi mükellefinin dahli bu maddeye göre söz konusu olamaz. Günümüzde bu yetki 2000 yılında imzalanan Almanya-Avusturya vergi anlaşmasında verilmiştir ¹⁵⁶.

III. TAHKİMİN TÜRK HUKUKUNDA GELİŞİMİ

Tahkim, geçmişte Osmanlı hukuk sistemi tarafından da kabul edilmiş ve uygulanmıştı. Tanzimat öncesi dönemde "*muslihun*" adı verilen bir kurum günümüzün tahkim fonksiyonunu yerine getirmekteydi. Tanzimat ile birlikte çıkarılan 1850 tarihli Kanunname-i Ticaret'in 40 ve 52. maddeleri arasında tahkime dair hükümlere yer verilmişti. Kanunname mecburi tahkimi öngörmekte ve şirketler arasında çıkan

¹⁵³ ALTMAN, s. 25 .

¹⁵⁴ O.J., C 325/33, 24.12.2002,

¹⁵⁵ O.J., C 115/47, 09.05.2008, Henüz üye ülkeler tarafından onaylanmamıştır, http://europa.eu/abc/treaties/index_en.htm (Erişim Tarihi;15.06.2009)

¹⁵⁶ ALTMAN,s. 31-33 .

ihtilafların mecburi tahkim yoluyla çözümleneceği belirtilmekteydi. Osmanlı döneminin ilk yazılı Medeni Kanunu olan Mecelle’de de tahkim hükümleri mevcuttu ¹⁵⁷.

Cumhuriyet döneminde ise taraflardan birinin devlet olduğu ve tahkim yolunu öngören düzenlemeler Türkiye’de çeşitli çekincelerin ardından yürürlüğe girebilmiştir.

İmtiyaz sözleşmelerinde tahkim yoluna başvurulması konusunda yapılan düzenlemeler Anayasa Mahkemesi tarafından Anayasaya aykırı bulunmuştur. 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapılması Hakkında Kanun 1994 yılında yürürlüğe girmişti ¹⁵⁸. Bu kanunun 5. maddesine¹⁵⁹ göre kamu hizmetlerini gerçekleştirmeye yönelik yatırım sözleşmeleri özel hukuk sözleşmesi olarak değerlendirilmişti. Bu hüküm ile aslında bir imtiyaz sözleşmesi niteliğinde olan yap-işlet-devret sözleşmelerinin, Anayasa’da yer alan Danıştay denetimi dışına çıkarılması amaçlanmıştı. Fakat açılan iptal davası neticesinde, Anayasa Mahkemesi, bu maddeyi Anayasa’ya aykırı bulmuş imtiyaz sözleşmesi niteliğindeki bir sözleşmenin kanun ile özel hukuk sözleşmesi haline getirilemeyeceğini belirterek söz konusu maddeyi iptal etmiştir ¹⁶⁰.

Bu gelişmelerin ardından 4446 sayılı Anayasa’nın Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile Anayasa’nın 125. maddesinin birinci fıkrasına bir hüküm eklenmiş ¹⁶¹ ve Anayasa’nın 155. maddesinin ikinci fıkrası ¹⁶² değiştirilmiştir. Bu

¹⁵⁷ Mecelle md. 1790 tahkimi şu şekilde tarif etmektedir ; *"Tahkim hasım olan iki tarafın ihtilaflarının halli için kendi rızaları ile üçüncü bir kişiyi hüküm vermek üzere tayin etmelerinden ibarettir"*, GÜRDAL, Ayşe, İslâm Aile Hukuku Açısından İhtilafların Çözümünde Tahkim Yöntemi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale, 2007, s. 13 .

¹⁵⁸ RG., 13.06.1994 T. , 21959 S.

¹⁵⁹ Sözleşme başlıklı 5. madde şu şekildedir; *"Yüksek Planlama Kurulunca belirlenen idare ile sermaye şirketi veya yabancı şirket arasında yapılacak sözleşme, özel hukuk hükümlerine tabidir."*

¹⁶⁰ 1994/71 E., 1995/23 K R.G., 28.6.1995 T

¹⁶¹ Eklenen hüküm; *"Kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinde bunlardan doğan uyuşmazlıkların milli veya milletlerarası tahkim yoluyla çözülmesi öngörülebilir. Milletlerarası tahkime ancak yabancılik unsuru taşıyan uyuşmazlıklar için gidilebilir."*

¹⁶² Değişiklikten önceki metin; *"Danıştay, davaları görmek, Başbakan ve Bakanlar Kurulunca gönderilen kanun tasarıları, hakkında düşüncesini bildirmek, tüzük tasarılarını ve imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerini incelemek, idari uyuşmazlıkları çözümlmek ve kanunla gösterilen diğer işleri yapmakla görevlidir."*

Değişiklikten sonraki metin; *"Danıştay, davaları görmek, Başbakan ve Bakanlar Kurulunca gönderilen kanun tasarıları, kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmeleri hakkında iki ay içinde düşüncesini bildirmek, tüzük tasarılarını incelemek, idari uyuşmazlıkları çözmek ve kanunla gösterilen diğer işleri yapmakla görevlidir."*

değişikliklerin ardından da 4501 sayılı kanun çıkartılabilmektedir ¹⁶³. 4501 sayılı Kanun, yap-işlet ya da yap-işlet-devret olarak adlandırılan sözleşmelerin uygulamaya geçirilmesi için ihdas edilmiştir. Yap-işlet-devret modeli aslında idare hukukunda kamu hizmeti imtiyaz sözleşmesi olarak adlandırılan bir idari sözleşmedir. Yap-işlet-devret modelinde daha çok yabancı sermaye söz konusu olduğu için en önemli problemlerden birisi de uyuşmazlık çözüm yöntemidir. Yabancı firmalar daha çok uyuşmazlık çözümünde tahkim yolunu benimsemektedir. 4492 sayılı kanun ile Danıştay Kanunu ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun bazı maddelerinde değişiklikler yapılmıştır. ¹⁶⁴.

Türkiye 1958 tarihli New York Sözleşmesi'ne ve ICSID (Washington) Sözleşmesi'ne taraftır.

1927 tarihli HUMK'da (516-536.maddeler arasında) tahkim düzenlemektedir. Bu tahkim iç tahkim niteliğindedir. HUMK'nun yabancı hakem kararlarının tenfizini düzenleyen 537-545. maddeleri 20/5/1982 tarihli ve 2675 sayılı Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanun MÖHUK'nun 46. maddesi ile ortadan

¹⁶³ R.G., 21.01.2000 T., S. 23941 .

¹⁶⁴ AKINCI, s. 34-37 ; NOMER / EKŞİ / GELGEL, s. 86-90 ;Yapılan değişikliklere ilişkin maddeler şöyledir;

1. Madde; "6.1.1982 tarihli ve 2575 sayılı Danıştay Kanununun 23 üncü maddesinin (d) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

d) Tüzük tasarılarını inceler; kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmeleri hakkında düşüncesini bildirir".

2. Madde; "Danıştay Kanununun 24 üncü maddesinin (1) numaralı fıkrasının (j) bendinden sonra gelen paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Karşı açılacak iptal ve tam yargı davaları ile tahkim yolu öngörülmeven kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan idari davaları karara bağlar."

3. Madde ; "Danıştay Kanununun 42 nci maddesinin (c) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

c) Kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerini",

4. Madde ; "Danıştay Kanununun 46 ncı maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

b) Kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerini",

5. Madde ; "Danıştay Kanununun 48 inci maddesi başlığı ile birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Kanun ve tüzük tasarıları ile kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinin görüşülmesi

Madde 48. – Danıştay, kanun tasarı ve teklifleri ile tüzük tasarıları üzerindeki incelemesini, kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmeleri hakkında düşüncesini bildirmeyi, geliş tarihinden itibaren iki ay içinde sonuçlandırmak zorundadır".

6. Madde ; "6.1.1982 tarihli ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 2 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (c) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

c) Tahkim yolu öngörülen imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan uyuşmazlıklar hariç, kamu hizmetlerinden birinin yürütülmesi için yapılan her türlü idarî sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davalar".

kaldırılmıştır ¹⁶⁵. 27.11.2007 tarih ve 5718 sayılı Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanun'un ¹⁶⁶ 60-63. maddeleri yabancı hakem kararlarının tanınması ve tenfizine ilişkin hükümler getirmiştir.

Türkiye 2009 yılı başı itibariyle yetmiş vergi anlaşmasına taraftır ¹⁶⁷. Türkiye'nin şimdiye kadar imzalamış olduğu vergi anlaşmalarında tahkim şartı kabul edilmiş değildir. Fakat vergi anlaşmasından kaynaklanacak uyuşmazlıklarda Avusturya'nın Türkiye ile zorunlu tahkimin kabul edilmesine ilişkin görüşmeleri devam etmektedir ¹⁶⁸.

§ 3. NEDENSEL SÜREÇ

I. ULUSLARARASI VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ORTAYA ÇIKIŞI

1. Uluslararası Vergi Anlaşmaları

Uluslararası vergi anlaşmalarının temelinde uluslararası hukuksal çifte vergilendirmenin giderilmesi kaygısı yatmaktadır. Uluslararası hukuksal çifte vergilendirme "iki veya daha fazla devletin aynı vergi yükümlüsünü, aynı vergi konusu ile bağlantılı olarak ve aynı vergilendirme dönemi için benzer vergilerle vergilendirmesidir"¹⁶⁹.

UÇV'nin ortadan kaldırılması için mahsup, istisna, matrahtan indirim, vergi oranının indirimi gibi ulusal (tek taraflı) yöntemlerin yanı sıra devletler arasında iki taraflı ve çok taraflı anlaşmalar imzalanması şeklinde (çift taraflı ya da çok taraflı) uluslararası yöntemler de bulunmaktadır ¹⁷⁰.

Devletler ulusal hukuklarında düzenlemeler yaparak, çeşitli tekniklerin (vergi oranının indirimi, matrahtan indirim, mahsup, istisna yöntemleri gibi) kullanımıyla UÇV'nin önlenmesine gayret etmektedirler. Fakat tek taraflı olarak yapılan bu düzenlemeler her zaman UÇV'nin ortadan kaldırılmasında etkili bir yol olmayabilir. Zira

¹⁶⁵ AKINCI, s. 37 .

¹⁶⁶ RG., 04.12.2007 T. ve 26728 S.

¹⁶⁷ <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1055> , (Erişim Tarihi:28.01.2009) .

¹⁶⁸ ZÜGER, Arbitration, s. 66 .

¹⁶⁹ YALTI, Anlaşmalar, s. 4 .

¹⁷⁰ YALTI, Anlaşmalar, s. 29 .

bir devletin yaptığı düzenlemeler ile diğer devletlerin yaptığı düzenlemelerin birbiri ile uyumlu olması ancak UÇV'yi ortadan kaldıracaktır. Bu amaçla uluslararası yolların da kullanılması zorunludur. Uluslararası yollar kullanıldığı zaman devletler, uluslararası anlaşmalar yoluyla vergilendirme yetkilerini karşılıklı olarak sınırlandırarak UÇV'yi önlemeye ya da ortadan kaldırmaya çalışırlar ¹⁷¹.

Uluslararası vergi anlaşmaları ile devletlerin çifte vergilendirmeden kaçınma yükümlülüğü doğmakta ve hangi devletin vergilendirme yetkisini kullanacağı konusunda iki devlet arasında mutabakata varılmaktadır. Anlaşma, akit devletler için uluslararası kamu hukukuna dahil haklar ve yükümlülükler yaratmaktadır. OECD tarafından biçimlendirilen ikili model vergi anlaşmaları ise, uluslararası kamu hukuku çerçevesinde vergi mükellefine hak ve yükümlülükler değil sadece faydalar sağlamaktadır. Anlaşmalardan kaynaklanan hak ve yükümlülükler yine akit devletlere aittir ¹⁷².

Aynı kişilerin farklı devlet egemenliklerinin konusu olması nedeniyle vergilendirme konusunda uluslararası kanunlar ihtilafı yaşanmaktadır. Aynı olay için kendini yetkili gören iki devletten hangisinin tercih edileceğini gösteren kurallar kanunlar ihtilafı kurallarıdır. Uluslararası vergi hukuku bakımından aynı vergi yükümlüsü, aynı vergi konusu bakımından farklı vergilendirme ilkelerini kabul etmiş olan iki ayrı devletin aynı anda egemenliği kapsamına girmektedir ve her iki devlet vergilendirme yetkisinin kendisine ait olduğunu iddia etmektedir. Aynı vergiyi doğuran olay için birden fazla devletin vergi hükümleri çakışmaktadır. Dolayısıyla uluslararası vergi hukuku alanında farklı devletlerin vergi yasaları birbiri ile çakışmaktadır . Uluslararası Vergi Hukuku'nun çakışma kuralları, belirli bir vergiyi doğuran olayın vergilendirilmesi konusunda birbiri ile yarışan vergi makamlarından hangisinin yetkili olduğunu açıklamaktadır. Uluslararası Vergi Hukuku çakışma kuralları, uluslararası özel hukukta olduğu gibi belirli bir olaya hangi ülkenin kanunlarının uygulanması gerektiğini değil, yasaların sınırlandırılmasını konu edinmektedir. Yani Uluslararası Vergi Hukuku'nun çakışma kuralları vergi makamlarına kendi iç hukuklarını uygulayıp uygulayamayacaklarını gösterirler ¹⁷³. Bu açıdan, uluslararası vergi hukukunun kaynaklarından biri olan uluslararası vergi anlaşmaları da, konusu yabancı unsurlu

¹⁷¹ YALTI, Anlaşmalar, s. 25-35 .

¹⁷² GROEN, s. 3-4 .

¹⁷³ YALTI, Anlaşmalar, s. 63-65 .

olaylarda uygulanacak iç hukuk hükümlerine atıfta bulunan bir kanunlar ihtilafı sistemi yaratmaktadır.

İki ya da daha fazla akit devlet, vergi anlaşmasıyla, vergilendirilecek gelirleri, bağlama noktaları kullanarak, devletlerden birinin yetkisine bırakmaktadır. Bağlama noktaları belirli gelir veya servet unsurlarının akit devletlerden herhangi birisinin vergilendirme yetkisine bağlanması için kullanılan hukuksal nedenlerdir. Bağlama noktaları kişisel veya maddesel olabilir. Eğer mali ikametgah, daimi mesken, hayati çıkarların merkezi, kalmayı adet edinilen oturma yeri, uyrukluk, etkin yönetim merkezi gibi ölçütlere göre vergilendirme yetkisi belirleniyorsa bağlama noktası kişiseldir. Eğer işyeri, sabit yer, hizmetin ifa ve faaliyetin icra edildiği yer, taşınır ve taşınmaz malların bulunduğu yer gibi ölçütlere göre vergilendirme yetkisi belirleniyorsa bağlama noktaları maddeseldir ¹⁷⁴. Vergi anlaşmalarında oluşturulan bağlama kurallarında her iki akit devletin egemenlikleri altında bulunan vergi konuları ve vergi yükümlülerine ilişkin vergilendirme yetkisinin hangi devlet tarafından kullanılacağı belirtilerek, çakışan vergi yetkileri birbirinden ayrılmaktadır. Bağlama kuralları ile vergilendirme yetkisi ya kaynak devletine, ya ikametgah devletine ya da her iki devletin vergilendirme yetkisine birden bağlanmaktadır ¹⁷⁵.

Örneğin; Almanya-Türkiye arasında imzalanan UÇV'nin önlenmesi anlaşmasının¹⁷⁶ 14. maddesine göre serbest meslek faaliyeti hangi ülkede icra edilmekte ise o ülkenin vergilendirme yetkisi bulunmaktadır. Burada faaliyetin icra yeri esasına dayalı maddesel bir bağlama noktası söz konusudur. Faaliyet kaynak devlette sürdürülmediği sürece serbest meslek kazancını vergilendirme yetkisi ikametgah devletine bırakılmıştır. Bir akit devlet mukimi diğer akit devlette, bir takvim yılı içinde bir veya bir kaç seferde 183 günü aşmamak üzere kalırsa, vergilendirme yetkisi mukim olunan akit devlete aittir. 183 günü aşan çalışmalarda ise vergilendirme yetkisi diğer (kaynak) devlete aittir. Bağlama noktası 183 gün, bağlama kuralı ise 183 günün aşılması ya da aşılmamasına dayalı olarak vergilendirme yetkisinin kaynak devlete ya da ikametgah devletine ait olmasıdır.

¹⁷⁴ YALTI, Anlaşmalar, s. 123-154 .

¹⁷⁵ YALTI, Anlaşmalar, s. 156 .

¹⁷⁶ RG., 09.07.1986 T. , 19159 S , Kararname No : 86/10610.

UÇV'nin önlenmesi anlaşmaları bu şekilde vergilendirme yetkisinin hangi devlete ait olacağını belirlese bile akit devletler arasında uyumsuzluk çıkması kaçınılmazdır. Bu nedenle uluslararası vergi anlaşmasından doğan uyumsuzlukların incelenmesi gerekmektedir.

2. Uluslararası Vergi Anlaşmalarından Doğan Uyumsuzluklar

Uluslararası uyumsuzluk; *"bir hukuk noktası ya da bir olay üzerinde iki devlet arasındaki tezlerin ya da çıkarların çatışmasıdır"*. Bu tanım bize hukuki uyumsuzluğun ne olduğunu ortaya koymaktadır. Hukuki uyumsuzluklar hukuk kurallarının yorumlanmasından ya da uygulanmasından kaynaklanabilir. Siyasi uyumsuzluklar ise hukuki uyumsuzluklardan farklıdır. Bütün uluslararası anlaşmalarda olduğu gibi vergi anlaşmalarının da zaman zaman yorumlanması gerekmektedir. Eğer devletler vergi anlaşması hükümlerini farklı yorumlarsa ya da uygularsa çifte vergilendirme ortaya çıkmakta, bu durum vergi mükellefine zarar vermekte ve ekonomik faaliyetlere darbe vurmaktadır ¹⁷⁷.

Vergi anlaşmaları, uygulamaya ilişkin devletler arasındaki muhtemel görüş ayrılıklarının tamamını önceden kapsayamamaktadır. Anlaşmalarda yer alan bağlama kuralları bizatihi uyumsuzlukların ortaya çıkmasına engel olamamaktadır. Uyumsuzluklar, ya anlaşmada düzenlenmeyen konularda ya da anlaşmanın uygulanmasından doğmaktadır. Vergi anlaşmalarına ilişkin uyumsuzluklar¹⁷⁸;

- a. Akit devletlerin olguları farklı bir şekilde değerlendirmesi,
- b. Anlaşmada yer alan terimlerin akit devletlerce farklı değerlendirilmesi ,
- c. Anlaşmanın düzenleme getirmediği durumların olması,

¹⁷⁷ Transfer fiyatlandırması anlaşmaya aykırı davranışların en fazla gözlemlendiği alanlardan biridir. Örneğin eğer ABD vergi idaresi, ülkelerinde bulunan bağlantılı bir firmanın Fransa'da bulunan diğer bir firmaya % 8 oranında lisans bedeli ödediğini (lisans anlaşmasında yer alan % 7 oranını aşan bir şekilde) kabul edecek olursa, Fransa'da bulunan şirket Fransız vergi idaresinden % 8 indirim isteyecektir. Eğer Fransız vergi idaresi firmanın % 5 oranında lisans bedeli ödediğini kabul edecek olursa ekonomik anlamda çifte vergilendirme ortaya çıkacaktır, PARK, Tax Treaty, s. 807 .

¹⁷⁸ YALTI, Anlaşmalar, s. 331- 332 .

d. Transfer fiyatlandırmasında akit devletlerin emsal fiyatlar nedeniyle ayarlama yapılacak miktar üzerinde anlaşamamaları,

gibi sebeplerle ortaya çıkabilmektedir.

Vergi anlaşmalarından doğan uyuşmazlıklar çok farklı şekillerde gözükabilir. Verginin hesaplanması ya da vergi oranlarının belirlenmesi gibi vakiya dayalı durumlar söz konusu olabileceği gibi, vergilendirme yetkisinin belirlenmesi, ulusal mevzuat ya da vergi anlaşması hükümlerinin yorumlanması gibi hukuki sorunlara da dayalı olabilir. Vergi anlaşması hükümlerinin uygulanması sırasında akit devletlerin vergi idareleri ya da mahkemeleri vakıaları farklı bir şekilde değerlendirebilir ya da vergi anlaşması hükümleri farklı şekillerde yorumlanabilir ¹⁷⁹.

Bazen hem vakiya dayalı hem de yoruma dayalı uyuşmazlıklar da gerçekleşmektedir. Örneğin, transfer fiyatlandırmasında uygulanan çeşitli yöntemlerden hangisinin anlaşmanın yorumlanmasında uygun kabul edileceği (OECD Modeli, md. 7 ya da md. 9) problemi hukuki uyuşmazlık kapsamına girerken, aynı zamanda vakıaların da farklı değerlendirilmesi söz konusu olabilir. Örneğin, OECD Modelinin 4 (2). maddesine göre kişinin hayati menfaatleri merkezinin hangi devlette olduğuna dair akit devletler farklı kriterler kabul edebilirler. Aynı problemin bir başka yönü olan vergi mükellefinin ana ekonomik ve şahsi menfaatlerinin neler olduğuna hangi devletin karar vereceğidir ve bu problem ise vakılara dayalı bir uyuşmazlık olmaktadır ¹⁸⁰.

Vergi anlaşmalarının yorumu ya da uygulanmasından kaynaklanan uyuşmazlıklar, devletin vergilendirme yetkisi ile gerçek ya da tüzel kişi vergi mükellefleri arasında ulusal bir ilişki gibi ya da iki akit devlet arasında uluslararası bir ilişki gibi gözükabilir. İki devlet arasında uluslararası vergi anlaşmasından kaynaklanan tartışmalar, çözülmemiş ulusal vergi uyuşmazlıklarından kaynaklanmaktadır. Eğer vergi mükellefi, akit devletlerin birinde ya da her ikisinde anlaşmaya uygun davranılmadığını düşünmekte ise bu sorun teşkil edecektir. Bunun üzerine vergi

¹⁷⁹ MAKTOUF, s. 33 ;

¹⁸⁰ ZÜGER, Mario, "Conflict Resolution in Tax Treaty Law", Intertax, Vol.30, Is.10,2002, s. 342 .

mükellefi mukim olduğu devlete sorunun çözölmesi için müracaat edecek ve ilgili devlet eğer bu sorunu çözmezse sorun uluslararası alana taşınacaktır ¹⁸¹.

İki devlet arasında, vergi mükellefinin, uluslararası vergi anlaşmalarından kaynaklanan talepleri nedeniyle doğan sorunlar “*dolaylı uluslararası vergi anlaşması uyuşmazlığı*” olarak adlandırılmıştır. Dolaylı uluslararası vergi anlaşması uyuşmazlığı, başlangıçta uluslararası karakterde değildir. Bir devletin, vergi mükellefinin talebini kabul etmemesi üzerine KAU prosedürünün başlaması ile birlikte tartışma devletler arasında uluslararası vergi anlaşması uyuşmazlığı haline gelir. Bunun aksine doğrudan doğruya, başlangıçtan itibaren, akit iki devlet arasında, vergi anlaşmasından çıkan uyuşmazlık ise “*dolaysız vergi anlaşması uyuşmazlığı*” olarak adlandırılmıştır ¹⁸².

Bir akit devletin ne vergi idaresinin ne de mahkemelerinin, diğer devletin mahkeme ve vergi idaresinin sübjektif olarak yaptıkları yorumla bağılı olmaları ve buna uymaları zorunlu değildir. Uluslararası hukuk açısından “yeknesak yorum” (*Entscheidungsharmonie*) mevcut değildir. Fakat bu durum her iki devletin organları ve mahkemeleri tarafından yapılacak yorumların yeknesaklaştırılmayacağı anlamına gelmemektedir. Çünkü her iki devletin mahkemeleri ve vergi organları, hükümlerin yorumlanması konusunda aynı kurallara bağılıdır ve anlaşma hükümlerinin her bir akit devlette aynı şekilde yorumlanması lüzumludur. Fakat uygulamada devletlerin vergi anlaşmalarını aynı şekilde uygulamaları mümkün olmamaktadır. Bu ise bir devletin idari

¹⁸¹ GROEN, s. 4 .

¹⁸² Bu durumu şu örnekten faydalanmak suretiyle açıklayabiliriz; Akit devlet A’nın vergi otoriteleri, kendi devletlerinde mukim X vergi mükellefinin, akit devlet B’de mukim Y vergi mükellefi ile bağılılı uluslararası işi nedeniyle elde ettiğı vergilendirilebilir karı ile ilgili işlem yapmışlardır. Bu işlem ise OECD model anlaşmasının 9. maddesi çerçevesinde bağılılı şirketler prensibi çerçevesinde yapılmıştır. X ve Y her konuda anlaşmış olsa bile, eğer B devletin mahkemesi bir karar vermişse ve B devleti istemeden de olsa Y’nin karı ile ilgili bu karara uygun düzenleme yapmışsa, X ve Y’nin dahil olduğı çokuluslu şirket ekonomik çifte vergilendirme ile karşı karşıya kalabilir. Vergi mükellefi Y (ve muhtemelen aynı zamanda X de) bunun üzerine kendi devletlerinin yetkili otoritelerine müracaat edebilirler. B devleti büyük ihtimalle uyuşmazlığı tek taraflı olarak çözümlemek istemeyecektir. Bu durumda vergi mükellefi Y ile B devleti arasında ulusal hukukla ilgili bir uyuşmazlık doğacaktır. Muhtemelen bu uyuşmazlık A ve B devletleri arasında uluslararası vergi anlaşması uyuşmazlığına sebebiyet verecektir. Bir çok vergi anlaşması uyuşmazlığı, vergi mükellefi ile bir devletin yetkili otoriteleri arasındaki kendi iç hukuku çerçevesinde gerçekleşen uyuşmazlıktan kaynaklanmaktadır. Tüm bu nedenlerden dolayı uluslararası vergi uyuşmazlığı sadece devletler arasında bir uyuşmazlık şeklinde tanımlanamaz. Yapılan işlemlerde vergi mükellefi yer almamakla birlikte vergi mükelleflerinin, uluslararası uyuşmazlığın çözümünde doğrudan doğruya menfaatleri bulunmaktadır, GROEN, s. 4 .

organlarının ve mahkemelerinin farklı kavrayışlarından ileri gelmektedir. Farklı yorumlar neticesinde ya "*çifte vergilendirme*" durumu ya da "*hiç vergilendirmeme*" durumu ortaya çıkmaktadır ¹⁸³.

Anlaşma hükümlerinin tam olarak anlamının ne olduğu konusundaki yorum farklılıklarından kaynaklanan ihtilafların önüne geçmek, ancak ulusal yargı üzerinde otoriteye sahip olan ulusüstü (*supranational*) yargılama makamlarının oluşturulması ile mümkündür. Bu tür ulusüstü otoriteye sahip yargılama makamları , ulusal idari ve yargı kararlarına müdahale etme yetkisine sahip olabilecek ve böylelikle uluslararası anlaşmanın yeknesak bir şekilde uygulanması sağlanabilecektir ¹⁸⁴. Fakat vergi anlaşmaları alanında böyle bir gelişme henüz yoktur.

Yukarıda belirtilen tarzda doğan uyuşmazlıklarda, devletlerin uluslararası hukuk çerçevesinde başvurabileceği yollar elbette mevcuttur. Ancak, çok az sayıda uluslararası anlaşmada, anlaşmadan doğan yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğine dair izleme yapan kuruluşlar teşkil edilmiştir. İzleme kuruluşu soruşturmaları toplar, şikayetleri inceler ve anlaşmanın uygulanması ile ilgili raporlar hazırlar. Kural olarak çok az sayıda devlet anlaşma ile uyumu garanti etmektedir ¹⁸⁵.

Bir devlet, diğer devletin anlaşmayı yanlış uygulayacağını düşünüyorsa, anlaşmanın yanlış uygulanması sebebiyle kendisi de zarar görecektir. Genellikle bir devlet, diğer devletin anlaşmaya uyması yönünden menfaat sahibidir, zira anlaşmaya uygun hareket edilmesi durumunda anlaşmayı aşan bir vergilendirme talebi söz konusu olmayacaktır. Devletlerden birinin, vergilendirmeyi anlaşmaya uygun şekilde yapmaması ve anlaşmaya uygun olmayan vergilendirmeyi kaldırmaması durumunda

¹⁸³ Örneğin, OECD model anlaşmasının 5 (3) maddesine göre bir devlet 13 aydır devam eden inşaat şantiyesi nedeniyle bu durumun daimi ikametgah oluşturduğunu , ve bu nedenle söz konusu işyerinin gelirlerinin kaynak devlette vergilendirilmesi gerektiğini ileri sürebilir. Farklı bilgiler ya da delillerin farklı değerlendirmesi söz konusu ise diğer devlet aynı şahsın kaynak devletinde sadece 11 aydır mukim olduğu sonucuna ulaşabilecek ve vergi indirimini yapılmaması yönünde karar alabilecektir. Yani bir devlet inşaat şantiyesinin 13 aydır kendi ülkesinde bulunması sebebiyle vergilendirme yetkisini kullanmaya çalışırken, diğer devlet inşaat şantiyesinin 11 aydır kaynak devlette olduğunu ve bu nedenle kendisinin de vergilendirme hakkı olduğunu ileri sürebilir. Bu durumda bir vergi anlaşması bulunmasına rağmen farklı değerlendirmeler yapılması sebebiyle çifte vergilendirme durumu yaşanacaktır, ZÜGER, Arbitration, s. 2 .

¹⁸⁴ YALTI, Anlaşmalar, s. 333 ; ZÜGER, Arbitration, s. 3 .

¹⁸⁵ ZÜGER, Arbitration, s. 5 .

uluslararası hukuktan doğan yükümlülükler ihlal edilmiş olacaktır. Uluslararası hukuk çerçevesinde, bir devletin, diğer akit devleti, anlaşmaya uymaya davet etmesi hakkı mevcuttur. Böylesi bir talep ise Birleşmiş Milletler Tüzüğü'nün 2 (3) maddesine ¹⁸⁶ uygun bir şekilde yapılmalıdır. Uyuşmazlığın çözülmesi için taraflar görüşme, soruşturma, aracılık, uzlaşma, mahkeme kararı ile çözüm ve diğer barışçıl yolları tercih etme yoluna gidebilirler ¹⁸⁷.

Bununla beraber, vergi anlaşmasının yanlış yorumlanması sadece uluslararası hukuk açısından diğer akit devleti ya da devletleri değil, aynı zamanda bir çok işletme, yatırımcı ve vergi mükellefini de etkilemektedir. Yatırımcılar, her iki devletin de vergi anlaşmasında yer alan yükümlülüklerine riayet edecekleri düşüncesi ile hareket etmektedirler. Vergi anlaşması ile uyumlu olmayan bir işlem, yatırımcıların planlarına zarar verecektir ve bu yüzden ilave yükümlülüklerle karşı karşıya kalacaklardır. Bu nedenle diğer uluslararası anlaşmalarda olduğu gibi şirketler, kişiler ve menfaati zarar gören herkes uyuşmazlığın çözüm mekanizmasında yer almalıdır ¹⁸⁸.

II. ULUSLARARASI VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ

1. Karşılıklı Anlaşma Usulü

Karşılıklı anlaşma usulü , vergi anlaşmasına taraf olan iki akit devletin yetkili makamlarının karşı karşıya gelerek vergi anlaşmasından doğan sorunları tartışma ve bu sorunlara çözüm arama usulüdür. Vergi anlaşmasının uygulanmasından ya da yorumlanmasından kaynaklanan sorunlar KAU yoluyla çözülmeye çalışılmaktadır. KAU'nü vergi mükellefinin talebi başlatmaktadır. Vergi mükellefi, mukimi olduğu devletin yetkili makamlarına müracaat ederek, vergi anlaşmasına aykırı işlem yapıldığı gerekçesiyle diğer akit devletin yetkili makamlarıyla KAU'nün başlatılması talebinde bulunabilir. Vergi mükellefinin başvuruda bulunduğu yetkili makamın diğer akit devletin yetkili makamına KAU'nü başlatma talebinde bulunma zorunluluğu yoktur. Yetkili

¹⁸⁶ Söz konusu madde şöyledir ; *"Tüm üyeler, uluslararası nitelikteki uyuşmazlıklarını, uluslararası barış ve güvenliği ve adaleti tehlikeye düşürmeyecek biçimde, barışçı yollarla çözerler."*

¹⁸⁷ YALTI, Anlaşmalar, s. 332 ; ZÜGER, Arbitration, s. 5 .

¹⁸⁸ ZÜGER, Arbitration, s. 5 .

makam vergi mükellefinin talebini kabul etse ve diğer akit devletin yetkili makamına başvursa bile diğer akit devletin yetkili makamının KAU teklifini kabul etme ve süreci başlatma zorunluluğu yoktur. Eğer KAU süreci her iki yetkili makamın da kabul etmesi ile başlarsa bu sürecin bir anlaşmaya ulaşma zorunluluğu da bulunmamaktadır ¹⁸⁹.

Çok uzun bir zamandan bu yana uluslararası vergi uyumsuzlukları ile ilgili konularda tahkimden bahsedilmesine ve bu konuda çok çeşitli çalışmalar yapılmış olmasına rağmen devletlerin yukarıda genel hatları açıklanan KAU'nden vazgeçmeleri çok güç olmaktadır. Bu nedenle devletlerin niçin KAU'nden vazgeçemediği ve KAU'nde devletlerin sahip olduğu avantajların neler olduğu konusu üzerinde durmak gerekmektedir.

2008 Modeli'nden önceki OECD Anlaşma Modelleri de anlaşmazlıkların çözümü için bir usul olarak KAÜ'nü barındırmaktadır. 2005 Tarihli OECD Model Anlaşması'nın 25. maddesi ¹⁹⁰ şu şekildedir ;

"1. Bir kişi, Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin işlemlerinin kendisi için bu Anlaşma hükümlerine uygun olmayan bir vergileme yarattığı veya yaratacağı kanaatine vardığında, bu Devletlerin iç mevzuatlarında öngörülen müracaat usulleriyle bağlı kalmaksızın, olayı mukimi olduğu Akit Devletin yetkili makamına veya durumu 24 üncü maddenin 1 inci fıkrasına uygun düşerse, vatandaşı olduğu Akit Devletin yetkili makamına arz edebilir. Söz konusu müracaat, Anlaşma hükümlerine aykırı düşen bir vergilemeyle sonuçlanan eylemin ilk bildiriminden itibaren üç yıl içerisinde yapılmalıdır.

2. Söz konusu yetkili makam itirazı haklı bulur ve kendisi tatminkar bir çözüme ulaşamaz ise, bu Anlaşmaya ters düşen bir vergilemeyi önlemek amacıyla, diğer Akit Devletin yetkili makamıyla karşılıklı anlaşmaya gayret sarfedecektir. Anlaşmaya varılan her husus, Akit Devletlerin iç mevzuatlarındaki zaman sınırlamalarına bağlı kalmaksızın uygulanacaktır.

3. Akit Devletlerin yetkili makamları, Anlaşmanın yorumundan veya uygulanmasından kaynaklanan her türlü güçlüğü veya tereddütü karşılıklı anlaşma yoluyla çözmek için gayret göstereceklerdir. Yetkili makamlar aynı zamanda,

¹⁸⁹ YALTI, Anlaşmalar, s. 331-339 .

¹⁹⁰ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, 2005, s. 40-41 .

Anlaşmada ele alınmayan durumlardan kaynaklanan çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması için de birbirlerine danışabilirler.

4. Akit Devletlerin yetkili makamları, bundan önceki fıkralarda belirtilen hususlarda anlaşmaya varabilmek için, yetkili makamlardan ya da onların temsilcilerinden oluşan ortak bir komisyon aracılığı da dahil olmak üzere, birbirleriyle doğrudan doğruya haberleşebilirler.”

KAU'nün temel özelliği akit devletlerin yetkili makamlarının¹⁹¹ görüşmeler yapmasıdır. Anlaşmanın yorumlanmasından ve uygulamasından kaynaklanan şüphe ve zorluklar, karşılıklı anlaşma yoluyla çözümlenmeye çalışılmaktadır. KAU yolu ile iki devletin idari organları arasındaki eşgüdüm ve devletler arasındaki uyuşmazlıkların çözümlenmesi ve önlenmesi sağlanmak istenmektedir. KAU, katı usul kurallarına tabi değildir, esnektir, yargılamanın ya da tahkimin aksine KAU ile sonuç alınması akit devletlerin iyiniyetine ve insiyatifine bağlıdır¹⁹². Görüşmeler neticesinde tarafların bir uzlaşmaya varmaları zorunlu olmadığı gibi görüşmelerin başlaması da zorunlu değildir. Mevcut sistem, vergi mükellefinin KAU taleplerinin vergi idaresi tarafından reddedilebilmesine olanak sağlamaktadır¹⁹³. Yetkili makamlar, ulusal başvuru yollarının

¹⁹¹ Çifte vergilendirmenin önlenmesi ile ilgili sözleşmelerde önceleri herhangi bir makama yetki verilmesi söz konusu değildi. Her ülke kendi anayasal düzenine göre yetkilendirme işlemini gerçekleştirmekteydi. Sözleşmelerde bir makamın yetkilendirilmesine dair ilk hüküm 23.05.1922 tarihli Avusturya-Almanya Anlaşmasında (Maliye Bakanlığı yetkilendirilmiştir) ve 31.12.1921 tarihli Almanya-Çekoslovakya Anlaşması'nda (mali idare yetkilendirilmiştir) yer almaktadır, LINDENCRONA / MATTSSON, s. 22 ; Bazı ülkelerde Dışişleri Bakanlığı gibi kurumlar yetkili makam olarak değerlendirilmektedir, OECD Model 2008, s. 321 ; Türkiye'de yetkili makam Maliye Bakanı veya onun yetkilendirdiği kişilerdir, Gelir İdaresi Başkanlığı, Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan "Karşılıklı Anlaşma Usulü"ne İlişkin Rehber,2009, s. 5; KAU, akit devletlerin yetkili makamları tarafından yürütülmektedir. Hangi makamların yetkili makam olduğu ise vergi anlaşmasının tanımlar bölümünde gösterilmektedir , YALTI, Anlaşmalar, s. 333 .

¹⁹² ALTMAN, s. 253-254 .

¹⁹³ İspanya-Avusturya Vergi Anlaşmasına dayalı olarak İspanyol Yetkili Otoritelerine (*Dirección General De Tributos*) KAU için yapılan başvurular reddedilmiş ve bunun üzerine red kararları yargılama konusu yapılmıştır. İspanyol vergi mükellefleri Avusturya Kamu Borçlanma Senetlerinden satın almakta ve bir müddet ellerinde tuttuktan sonra satıp kar ya da zarar elde etmektedirler. Anlaşmaya göre menkul sermaye iratları ne Avusturya ne de İspanya'da vergilendirilecektir. İspanyol Yetkili Otoritesi anlaşmada öngörülen şartların gerçekleşmemesini gerekçe göstererek talepleri reddetmiştir. Yerel Mahkeme (*Audencia Nacional*) de yetkili otorite ile aynı fikirdedir. İspanya Temyiz Mahkemesi de kararı onamıştır. Bu davanın önemi yetkili otorite kararlarının İspanya'da yargı denetimine tabi olduğunun anlaşılmasıdır. Ayrıca OECD ülkelerinin bazılarında yetkili otorite kararları yargının denetimine açıktır. Almanya, Avustralya, Belçika, Fransa ve İsviçre'de durum böyledir. ABD'nde yetkili otoritenin vermiş olduğu kararın

tüketilmemesi, başvurunun kötüniyetle yapılması gibi gerekçelerle vergi mükellefinin KAU'nün başlatılması taleplerini reddedilmektedir¹⁹⁴.

Eğer KAU görüşmeleri başarısızlık ile sonuçlanırsa, bu durumda ne yapılacağına ilişkin olarak model anlaşmalarda bir düzenleme bulunmamaktadır. Fakat böyle bir durumda, Birleşmiş Milletler Sözleşmesi'nin 33. maddesinde¹⁹⁵ düzenlenen barışçıl çözüm yollarının uygulanması ihtimali her zaman için mevcuttur¹⁹⁶. Örneğin ; eğer akit devletler karşılıklı görüşme yoluyla bir sonuca ulaşamamışlarsa zorluğun ne şekilde çözüleceğine dair bir öneri sunan bağımsız araçlar (*mediator*) atayabilirler¹⁹⁷. Bu esnek durum da KAU'nü akit devletler için cazip kılmaktadır.

nihai karar olduğu ve yargının denetimine tabi olmadığı (*US Revenue Procedure, 96-13, IRB 1996-3*) kabul edilmekteydi. Fakat bazı mahkemeler aksine kararlar vermişlerdir (*Filler v. Commr-CCH Dec.36,974;Docket No.8767-76.74 TC, 27.05.1980 ve Yamaha Motor Corp v. USA - 779 F.Supp.610,1991*). Almanya'da çok uzun bir zamanda bu yana mahkemeler yetkili otorite kararlarının yargısal denetimini yapmakla birlikte verilen kararlar çoğunlukla yetkili otorite kararının onaylanmasından öte gitmemektedir, CALDERON, Jose M., "The Taxpayer's Right to Set the 'Mutual Agreement Procedure in Motion : the Spanish Tax Courts' Approach", Intertax,Vol. 29, Is.11, 2001, s. 361-363 ; *Almanya'da*, vergi mükellefinin KAU'nün başlatılması için yapmış olduğu talepler vergi idaresi tarafından reddedilince başlatılan yargısal süreçte, Almanya Yüksek Vergi Mahkemesi, daha önce yerleşik olan bir içtihadı tersine çevirmiş ve yerel mahkemenin vergi idaresini KAU'ne başvuru konusunda zorlayabileceğine karar vermiştir. (*Bundesfinanzhof, 25.05.1982, IR 16/78.*), ALTMAN, s. 256 .

¹⁹⁴ ZÜGER, Conflict Resolution, s. 343

¹⁹⁵ 33. madde şöyledir ;

" 1. Süreğitmesi uluslararası barış ve güvenliğin korunmasını tehlikeye düşürebilecek nitelikte bir uyuşmazlığa taraf olanlar, her şeyden önce görüşme, soruşturma, arabuluculuk, uzlaşma, hakemlik ve yargısal çözüm yolları ile, bölgesel kurulu ya da anlaşmalara başvurarak veya kendi seçecekleri başka yollarla buna çözüm aramalıdır.

2. Güvenlik Konseyi, gerekli gördüğünde, taraflar aralarındaki uyuşmazlığı bu gibi yollarla çözmeye çağırır."

¹⁹⁶ ZÜGER, Arbitration, s. 11 .

¹⁹⁷ OECD Şerhi de (OECD Commentary), tarafların karşılıklı anlaşma ile bir çözüme ulaşamamaları halinde bağımsız ve tarafsız 3. bir kişiyi uzman görüşü (*expert opinion*) almak üzere atamalarını salık vermektedir. Şerhde de altı çizildiği üzere alınacak uzman görüşünün tarafları bağlayıcı herhangi bir yönü bulunmamaktadır. Bu nedenle araçların oluşturdukları uzman görüşü, yetkili otoriteler için bağlayıcı değildir ve sadece bir uzman tavsiyesi niteliğindedir. OECD Mali İşler Komitesi (*Committee on Fiscal Affairs*) *bizatihi* uzman (*expert*) olmak için gönüllüdür. Avrupa Birliği Anlaşmasının 293. maddesi gereğince çifte vergilendirmeden kaçınmak zorunda olan devletler arasında bir ihtilaf belirmesi durumunda Avrupa Komisyonu da (*European Comission*) özellikle karmaşık konularda, KAU'nün makul bir zaman dilimi içerisinde başarıya ulaşamaması durumunda üye devletler arasında aracılık (*mediator*) yapmak konusunda gönüllüdür , ZÜGER, Arbitration, s. 17.

KAU'nün kapalı bir şekilde işlemesi yetkili makamların menfaatinedir, çünkü diğer vergi mükelleflerinin KAU sonucunda varılan anlaşmadan haberdar olmaları ve aynı muameleyi akit devletlerden talep etmeleri mümkün gözükmemektedir¹⁹⁸.

KAU, niteliği itibarıyla bir diplomatik çözüm yoludur. Diplomasi görüşmelerinde devletler farklı yorumları giderebilirler. Bu faaliyet sırasında çıkar çatışması karşılıklı ödün verilmesi ya da çıkarların uzlaştırılmasıyla ortadan kaldırılabilir. KAU'nde akit devletlerin yetkili makamları bir araya gelmekte ve her iki tarafça da kabul edilebilecek bir çözüm aranmaktadır¹⁹⁹.

Devletler KAU yoluyla anlaşmaların yorumlanması konusunda etkinliklerini sürdürmektedir ve egemenliklerinin bu nedenle daha az zarar gördüğünü kabul etmektedir. Vergi idaresi, KAU'nün herhangi bir zorunluluk getirmemesi sebebiyle vergi mükellefi üzerindeki kontrolünü devam ettirebilmektedir²⁰⁰.

Yargılama yolları ve tahkimle kıyaslandığı zaman KAU çok az masrafa yol açmaktadır . KAU ile yetkili makamlar herhangi bir aracı olmaksızın doğrudan doğruya bir araya gelmektedir. KAU ile yaratılan bağlantı sayesinde yetkili makamlar daha süratli ve daha iyi koşullarla bilgi paylaşımı sağlayabilmektedir. Uluslararası işlemlerle ilgili vergi kaçakçılığı olayları arttığı için ülke içinde toplanan vergi gelirlerinden mahsup edilen yabancı vergiler büyük kayıplara neden olmaktadır ve bu nedenle bilgi paylaşımının önemi son derece artmıştır. KAU'nün kullanılmasıyla bilgi paylaşımının sağlanması yetkili makamlar arasındaki güveni arttırmaktadır²⁰¹.

Vergi mükelleflerinin KAU'ne katılımları sınırlandırılmıştır. Vergi idareleri, vergi mükelleflerinin KAU'ne katılımının uluslararası teamüllere uygun olmadığını ileri sürebilir. KAU'ne vergi mükellefinin katılması kural olarak olanaklı değilken KAU neticesinde yetkili makamların vardığı anlaşmanın ulusal mahkeme tarafından iptal edilebilmesi ve vergi mükellefinin bu amaçla başvurusu mümkün değildir. Fakat vergi

¹⁹⁸ ALTMAN, s. 266 .

¹⁹⁹ YALTI, Anlaşmalar, s. 332-333 .

²⁰⁰ ALTMAN, s. 252 .

²⁰¹ Almanya ve Amerika Birleşik Devletleri bu bağlamda Dünya'nın çeşitli yerlerinde bağlantı ofisleri açmaktadırlar. Örneğin Amerika Birleşik Devletleri 1977 yılında Ottawa, Bonn, Londra, Paris, Roma, Tokyo, Sao Paulo, Mexico City, Manila, Canberra, Caracas, Tahran , Johannesburg ve Kuala Lumpur'da bağlantı ofisleri kurmuştur. Bu ofisler yabancı vergi idareleri ile doğrudan bağlantı ve işbirliği sağlamışlardır, ALTMAN, s. 254- 255 .

mükellefinin vergi anlaşmasının uygulanmaması nedeniyle ulusal yargı organlarına müracaat hakkı elbette vardır ²⁰².

Yetkili makamlar vergi mükellefinden KAU ile ilgili idari masrafları karşılamasını isteyebilirler. Örneğin ; IRS vergi mükellefinin KAU için bir bedel ödemesi gerektiğini talep etmektedir ²⁰³.

KAU'nün çekişmeli olmayan yapısı yüzünden yetkili otoritelerin anlaşmaya varmaları ihtimalinin kuvvetli olduğu düşünülebilir ²⁰⁴.

2. Karşılıklı Anlaşma Usulünden Kaynaklanan Sorunlar

KAU'nün faydalı yönlerinin yanı sıra doğurduğu bir çok sorun da mevcuttur. İlgili oldukları alanlara göre bu sorunların üzerinde durulması gerekmektedir. KAU'nün doğurduğu sorunlar aynı zamanda KAU'nün etkin bir uyuşmazlık çözme yolu olmasının önüne geçmekte ve onu sınırlandırmaktadır.

a. Ulusal Hukuk Sistemleri Yönünden Sorunlar

Bir çok ülkenin iç hukuku vergi idarelerine, anlaşmadan kaynaklanan sorunların, eğer mahkeme kararına aykırı bir çözüm bulunacaksa, KAU ile çözümlenmesine izin vermemektedir. Bu çok büyük bir sorundur, çünkü vergi anlaşması her iki ülkenin yetkili makamlarına bir uyuşmazlık çıktığı takdirde uyuşmazlığı çözmek için bir araya gelme ve anlaşma yapma hakkı tanınmasına rağmen, bu kararın uygulanmasına ilişkin çeşitli sorunlar ortaya çıkmaktadır ²⁰⁵.

KAU vergi mükellefinin lehine sonuçlansa bile KAU'ne ilişkin kararın ne şekilde yerine getirileceği ve bu karara uygun hangi düzenlemelerin yapılacağı belli değildir ²⁰⁶. KAU ile bir anlaşmaya varılsa bile bu anlaşmanın her devletin anayasasında yer alan kısıtlamalar sebebiyle icra edilmesinde sorunlar yaşanabilmektedir. Örneğin, Türkiye'de

²⁰² ALTMAN, s. 256 .

²⁰³ ALTMAN, s. 263 .

²⁰⁴ ALTMAN, s. 267 .

²⁰⁵ ALTMAN, s. 84 ; LINDENCRONA / MATTSSON, s. 33 .

²⁰⁶ AULT, Hugh J. , Improving the Resolution of International Tax Disputes, Florida Tax Review Vol. 7, No.3, 2005, s. 140 .

KAU'ne konu olan olay daha önce mahkeme kararına konu olmuşsa durum böyledir²⁰⁷. Nitekim bu konu, Gelir İdaresi Başkanlığının konu ile ilgili rehberinde açıklığa kavuşturulmuş, hakkında mahkeme kararı bulunan bir vergi uyuşmazlığı için KAU taleplerinin reddedileceği belirtilmiştir. Ayrıca, henüz mahkeme kararına bağlanmamış dava konusu olaylar bakımından, vergi mükellefinin davadan feragat etmesi gerektiği vurgulanmıştır²⁰⁸.

KAU neticesinde varılan anlaşma anlaşmadaki boşlukların doldurulması şeklinde ya da anlaşmanın yorumlanması şeklinde olabilir. Türkiye açısından, Anayasanın 73. maddesi gereğince vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Bu nedenle anlaşmada yer alan boşlukların KAU ile doldurulması mümkün değildir. Yasama faaliyeti söz konusu olmaksızın, Türk yetkili makamlarının diğer devlet yetkili makamları ile anlaşmada yer alan boşluğu doldurma konusunda bir anlaşmaya varması 73. maddeye aykırılık teşkil edecektir. Anlaşmanın yorumlanması ise 125. maddede yer alan idarenin her türlü işlem ve eylemlerine karşı yargı yolunun açık olması sebebiyle yargısal denetime tabidir. Anlaşmayı yorumlayan bir KAU kararı, eğer GİB'nın hazırladığı KAU Rehberi'nde olduğu gibi KAU'ne başvurudan önce yargı organlarına başvuru hakkından feragat sistemi devam ettirilmezse, Türk Vergi Yargısı'nı bağlamayacaktır²⁰⁹. İsveç, İsviçre, Japonya, Hollanda, Belçika ve Almanya'da ulusal hukuklar çerçevesinde verilen mahkeme kararları dikkate alınmaksızın vergi makamları tarafından KAU ile varılan anlaşmanın uygulanması mümkündür²¹⁰.

Vergi mükellefi KAU'nü başlatabilmek için eğer ulusal yargı prosedüründen vazgeçmişse ve fakat KAU vergi mükellefinin aleyhine ise vergi mükellefinin haklarının korunması mümkün olmamaktadır. Örneğin ABD'nde eğer KAU'ne müracaat söz konusu ise ulusal yargı süreci askıya alınmakta, KAU sonucunda alınan kararı vergi mükellefi beğenmezse ulusal yargı sürecine devam edebilmekte ve böylelikle hakları ortadan kalkmamaktadır. Vergi mükellefinin KAU ile yargı kararları arasında seçim yapabilme

²⁰⁷ ALTMAN, s. 89 ; CHETCUTI, <http://www.cc-advocates.com/publications/articles/tax-arbitration.htm>, (Erişim Tarihi : 20.01.2005) ; YALTI, Anlaşmalar, s. 354 - 355 .

²⁰⁸ GİB, Karşılıklı Anlaşma Usulü Rehberi, s.11.

²⁰⁹ YALTI, Anlaşmalar, s. 350 – 351 .

²¹⁰ ALTMAN, s. 278, dipnot 999 .

haklı vardır ²¹¹. Vergi mükellefleri KAU neticesinde ulaşılan anlaşma ile bağılı değildirler. Fakat eğer vergi mükellefleri KAU ile varılan anlaşmayı kabul ettiklerini yazılı olarak bildirirlerse, bu anlaşmanın yönetsel ya da yargısal yönden gözden geçirilmesine (tenfiz gibi) lüzum olmaması gerekir ²¹².

KAU'ne ilişkin anlaşmanın vergi idareleri tarafından uygulanabilmesi için normal bir vergi anlaşması yapılması prosedürüne tabi tutulması ²¹³ (eğer böyle bir prosedüre tabi tutulmamışsa mahkemeler için bağlayıcı olmayabilir) gerekebilir. Ulusal anayasa sınırlamaları nedeniyle yetkili otoritelerin anlaşmadan farklı bir uzlaşmaya varmaları hukuki olarak mümkün olmayabilir. Bu endişe OECD Model Anlaşması ile ilgili bir teklifte 25 (3). maddenin ikinci cümlesinin "Olabilirince her iki devletin anayasa hükümleri ile engellenmedikçe" şeklinde başlamasına neden olmuştur. Vergi anlaşmalarının imzalanmasından sonra değiştirilmesi oldukça zordur ²¹⁴.

Vergi mükellefi, KAU'nü harekete geçirebilmek için ulusal kanunların hükümlerine bağılıdır. Vergi mükellefinin bulunduğu ülkenin yetkili makamlarının, öncelikle , vergi anlaşması bakımından bir sorunun varolduğuna kanaat getirmeleri gerekmektedir. Fakat vergi mükellefinin bu yönden herhangi bir zorlama imkanı bulunmamaktadır. Eğer vergi mükellefi vergi anlaşmasından kaynaklanan herhangi bir menfaate sahip değilse yetkili makamlar KAU talebini reddedecektir ²¹⁵.

b. Vergi Mükellefleri Yönünden Sorunlar

Yetkili makamlara, vergi mükellefinin KAU'nün başlatılması için yaptığı başvurular konusunda takdir yetkisi verilmektedir. Bazı anlaşmalarda eğer sorun vergiden kaçınma, vergi cezaları v.b hususları ilgilendiriyorsa yetkili makamlar yapılan

²¹¹ AULT, s. 141 .

²¹² İngiltere ve Belçika gibi ülkelerde KAU neticesinde varılan anlaşma devletleri bağlamamaktadır. Norveç'te ise KAU ile varılan anlaşma otomatik bir şekilde iç hukukun bir parçası haline gelmektedir, REECE, s. 282- 284.

²¹³ Fransa bu duruma istisnadır. Fransa Dışışleri Bakanlığı'nın, karşılıklı anlaşma vergi anlaşmasına tabi prosedüre dahil edilmese bile anlaşmayı yorumlamak konusunda münhasır bir yetkisi vardır ve Dışışleri Bakanlığı'nın yaptığı yorum ulusal mahkemelerde tartışılmaz ve bu yorum vergi mükelleflerini bağlar ALTMAN, s. 258 .

²¹⁴ ALTMAN, s. 259 .

²¹⁵ ABD'nde IRS eğer vergi mükellefinin KAU talebini reddederse bu karar kesindir, REECE, s. 282 .

başvuruyu kabul etmemektedir ²¹⁶. Vergi mükellefinin yaptığı KAU'nün başlatılması isteği kabul edilse bile yetkili makamlar uyuşmazlığı çözmek için çaba harcayacaklardır²¹⁷ ve sadece görüşme yapma yükümlülükleri bulunmaktadır ²¹⁸. Sorunun görüşmeler yoluyla çözümleneceğine dair vergi mükellefi yönünden bir garanti bulunmamaktadır. Akit devletlerin bir anlaşmaya varma zorunlulukları da mevcut değildir ²¹⁹. Bunun sebebi ise ulusal yasaların yetkili makamlara tanıdığı anlaşmaya varma yetkisinin sınırlarıdır. OECD Model anlaşmasının 25. maddesi, aksi kararlaştırılmadığı sürece idari makamlara herhangi bir yetki devri içermemektedir ²²⁰.

KAU'nde çifte vergilendirmenin giderilmesi kesin değildir. Yetkili makamlar anlaşmaya varsalar bile, bu anlaşma vergi anlaşmasına ya da uluslararası hukukun genel ilkelerine aykırı olabilir ²²¹.

KAU bakımından herhangi bir zaman sınırlandırması bulunmamaktadır ve süreç son derece uzundur ²²². KAU, ortalama olarak iki yıl ile üç yıl arasında bir zaman almaktadır. Hatta bazı durumlarda on iki yıla kadar çıktığı görülmüştür. Sonuca ulaşmak konusunda herhangi bir zorlama bulunmadığı için görüşmeler yıllar sürmekte ve bu görüşmeler, vergi anlaşmaları ihlal ediliyor olsa bile, terk edilebilmektedir ²²³.

KAU'nün vergi mükellefleri tarafından çok sık kullanılmaması diğer yolların kullanılarak çifte vergilendirmenin giderildiğini göstermektedir. ABD'nde vergi mükellefleri, yetkili otoritelere başvurmakta ve vergi idaresi görevlileri ile çifte vergilendirme sorununu gidermeye çalışmaktadır. Ayrıca vergi mükellefleri sırlarının ifşa edileceğinden ve vergi idaresi ile olan çözüm şansını kaybedeceklerinden korkmaktadırlar ²²⁴.

²¹⁶ AULT, s. 140 .

²¹⁷ AULT, s. 139 ; MAKTOUF, s. 40 ; REECE, s. 280 .

²¹⁸ OECD, Model 2008, s. 315 .

²¹⁹ CHETCUTI, <http://www.cc-advocates.com/publications/articles/tax-arbitration.htm>, (Erişim Tarihi : 20.01.2005) ; GROEN, s. 5 ; LINDENCRONA, s. 266 ; ZÜGER, Arbitration, s. 13 .

²²⁰ YALTI, Anlaşmalar, s. 347 .

²²¹ LINDENCRONA / MATTSSON, s. 25

²²² CÉLESTIN, s. 107 ; CHETCUTI, <http://www.cc-advocates.com/publications/articles/tax-arbitration.htm>, (Erişim Tarihi : 20.01.2005) ; MAKTOUF, s. 41 ; REECE, s. 284 .

²²³ ZÜGER, Arbitration, s. 12-13 .

²²⁴ ALTMAN, s. 264 .

Vergi mükellefleri KAU için zaman, emek ve para harcamalarına rağmen bunun karşılığında herhangi bir sonuç elde edemeyebilirler ²²⁵. Çoğunlukla KAU'ne başvurabilmek için tahakkuk ettirilen verginin de ödenmesi gerekmektedir ²²⁶.

Devletlerin temelde iki politikası bulunabilir. Birincisi KAU ile varılan anlaşmaların yayınlanması ve vergi mükellefinin bu anlaşmadan sonuçlar çıkarmasıdır. İkincisi ise devletlerin KAU ve ilgili materyalleri gizli olarak kabul edip bilgi vermemesidir. Gizlilik halinde vergi mükellefinin, başka vergi mükellefleri ile ilgili karşılıklı anlaşmayı emsal olarak göstermesi ve aynı uygulamanın kendisine de yapılmasını istemesi mümkün değildir. Devletlerin çoğu bilgi vermezken Avusturya KAU neticesinde varılan anlaşmaları yayınlamaktadır ²²⁷. Eğer süreç gizli tutuluyorsa aynı vergi idaresinin farklı birimlerinin karşılıklı anlaşmadan haberdar olması söz konusu değildir. Karşılıklı anlaşmanın emsal alınmasına ilişkin bir sistem de yoktur. Belçika, Kanada, Almanya, Hollanda, İsveç, İsviçre, Fransa ve Amerika Birleşik Devletleri karşılıklı anlaşmaları yayınlarsalar bile bu yeterli değildir ²²⁸.

Vergi mükellefinin denetleneceği endişesi KAU'ne müracaat etmek konusunda caydırıcı bir etki yaratmaktadır. Örneğin 12 ülkenin (Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, İtalya, Japonya, Kore, Meksika, Norveç, Filipinler, İsveç ve Birleşik Krallık) ABD IRS ile eş zamanlı denetim yapma konusunda çeşitli programları vardır ²²⁹. Yetkili otoriteler, ABD gibi kimi ülkelerde, vergi anlaşması ile ilgili bölüme bağlı olarak ayrı bir

²²⁵ Yetkili otoriteler müracaat neticesinde eğer anlaşma sağlanamazsa ya da anlaşma eğer vergi mükellefi için yetersizse, vergi mükellefi bir hukuksal süreç daha başlatma imkanına sahiptir. *Boulez v. Commissioner* davasında yetkili otoriteler çifte vergilendirme problemini çözemediler. Olayın gerçekleştiği 1975 yılında davacı Boulez dünya çapında tanınan bir müzisyendir. Fransa vatandaşı olup Almanya'da ikametgah sahibidir, fakat ABD'nde herhangi bir ikametgaha sahip değildir. Boulez, CBS adlı bir İngiliz şirketinin kardeş şirketi olan yine CBS adlı Amerikan şirketinden yapılan bir kayıt karşılığında 39.461,47 Amerikan Doları almıştır. Bu geliri Alman Vergi Kanunları çerçevesinde beyan etmiş ve indirim hakkı kazanmıştır. Fakat IRS söz konusu gelirin ABD'nde de vergilendirilmesi gerektiği sonucuna ulaşmıştı. Alman yetkili otoritesi elde edilen gelirin telif hakkı olduğunu ve Almanya-ABD arasında imzalanan çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmasının VIII. Maddesindeki hüküm gereği vergilendirme hakkının Almanyaya ait olduğunu iddia etmiştir. Fakat elde edilen gelirini niteliği konusunda yetkili otoriteler anlaşamamıştır. Boulez daha sonra ABD'nde vergi mahkemesine müracaat etmiş, fakat kendi lehine sonuç çıkmamıştır. Mahkeme kararı ise 1985 yılına aittir ve toplam 10 yıl sonra KAU ve yargılama prosedüründen netice alınamadan konu kapanmıştır, REECE, s. 284 – 285 .

²²⁶ AULT, s. 139 .

²²⁷ ALTMAN, s. 84 ; REECE, s. 285 .

²²⁸ ALTMAN, s. 260 .

²²⁹ ALTMAN, s. 294 .

yapılanma içerisindeyler. Bazı ÷lkelerde ise yetkili otoriteler vergilendirme otoritelerinin bir parçası değildir. ABD’nde yetkili otorite sıfatıyla görev alacak kişileri vergi idaresinin vergi toplama, denetim gibi olağan faaliyetleriyle ilgilenmemektedir. Ancak bazı ÷lkelerde yetkili otoritelerde görev yapacak kişiler denetim ve vergi toplama gibi birimlerde de göre almaktadır. B÷ylelikle vergi m÷kellefi kendi kayıtlarını sunarak KAU başlaması talebinde bulunmaktan imtina etmektedir ²³⁰.

Vergi m÷kellefleri, KAU’nün bir parçası olmaması sebebiyle, yetkili makamların KAU g÷rüşmelerinde hazır bulunma hakları yoktur ve sürecin ne şekilde cereyan ettiğine dair bilgilendirilmeleri de söz konusu değildir. KAU sadece akit devletlerin yetkili otoriteleri arasında cereyan etmektedir ²³¹. KAU’nde vergi m÷kellefine ait g÷rüşlerin, vergi m÷kellefi g÷rüşmelerde hazır bulunamasa bile, yetkili makamlara bildirilmesi de söz konusu değildir ²³².

KAU, vergi m÷kellefi için hukuki bir usulü garanti ²³³ etmemektedir ve bu nedenle belirsizlikler taşımaktadır ²³⁴.

Bir çok ÷lkede yetkili makamlar, eğer ulusal yargı yerine vergi m÷kellefi tarafından bir başvuru yapılmışsa mahkeme kararını beklemekte ve anlaşma yapmamaktadır. Fransa ve Almanya’da yetkili makamların bekleme yetkileri bulunmaktadır. OECD şerhinde ise bu tür fiiller onaylanmamaktadır. Avrupa Tahkim S÷zleşmesi’nin 7 (1) maddesi ²³⁵ de bu yöndedir ²³⁶.

²³⁰ REECE, s. 282 .

²³¹ ALTMAN, s. 84 ; AULT, s. 141 ; CÉLESTIN, s. 107 ; GROEN, s. 7 ; REECE, s. 282 .

²³² ALTMAN, s. 89 ; CHETCUTI, <http://www.cc-advocates.com/publications/articles/tax-arbitration.htm>, (Erişim Tarihi : 20.01.2005) ; YALTI, Anlaşmalar, s. 354 - 355 .

²³³ Bir uyuşmazlık çıktığı takdirde hakların korunması için uygulanması gerekli olan yaptırımın nasıl işletileceğini usul hukuku hükümleri belirleyecektir. Usul kuralları idari faaliyetleri de sıkı bir şekle tabi tutmakta ve b÷ylelikle keyfiyetin önüne geçmektedir, SABAN, Nihal, Vergi Hukuku, İstanbul, 2009, s. 281-284.

²³⁴ CÉLESTIN, s. 107; GROEN, s. 7 .

²³⁵ Bu madde şöyledir ; "6. Maddenin 1 paragrafına uygun olarak durumun yetkili makamlardan birinin yargısına bırakıldığı ilk tarihten itibaren iki yıllık bir süre içinde, ilgili yetkili makamlar çiftte vergilendirmeyi önleyecek bir anlaşmaya varamazlar ise, söz konusu çiftte vergilendirmeyi önleyecek bir g÷rüş hazırlamakta (sunmakla) görevlendirecekleri bir danışma komisyonu oluşturacaklardır. İşletmeler, ilgili Akit Devletlerin iç hukuklarının öngördüğü itiraz olanaklarından faydalanabileceklerdir; bununla birlikte, mahkeme söz konusu bu itirazı incelediğinde, birinci bentte açıklanan iki yıllık süre bu itirazlar çerçevesinde son mahkemede alınan karar tarihinden itibaren geçerli olacaktır."

²³⁶ ALTMAN, s. 263-264 .

KAU'nde vergi mükelleflerini koruyan usuli süre sınırlandırmaları mevcut değildir. Usul ve maddi açıdan KAU belirsizlikleri de bünyesinde taşımaktadır. Vergi mükellefleri kendi haklarını bilmemektedirler ²³⁷.

KAU'nün kullanılmasını engelleyen ya da zorlaştıran çeşitli uygulamalar söz konusu olabilir. Örneğin Almanya'da KAU, vergi idarelerinin görüşmesinin ardından bir çözüm olmaması durumunda başvurulabilecek bir yol olarak kabul edilmiştir. Vergi mükellefi akit devletlerin vergi idarelerini uzlaştırmaya çalışacak, eğer bunda başarısız olursa KAU'ne başvurabilecektir ²³⁸.

KAU'nün başlatılması prosedürü her ülkenin kendi hukukuna tabidir ²³⁹. Dolayısıyla uluslararası bir anlaşmada öngörülen KAU'nün başlatılması konusu ulusal hukukun keyfiyetine terkedilmiştir.

OECD Model Anlaşması'nın 25(2) maddesine ²⁴⁰ göre KAU için başvuru süresi konusunda ulusal hukuklarda yer alan herhangi bir süre sınırlandırması dikkate alınmayacaktır. Fakat bir çok devlet (aralarında Türkiye'nin de bulunduğu) vergi toplama konusunda sürenin uzaması sebebiyle sıkıntı yaşanacağını düşünerek bu maddeye çekince ²⁴¹ koymuştur ²⁴².

KAU için süreç başladıktan sonra vergi mükellefi yetkili otoriteye gerekli bilgiyi sunmayabilir ²⁴³. Böyle bir durumda yetkili otoritenin süreci sona erdirmekten başka çaresi kalmayabilir. Bu nedenle yetkili otoriteler bu tür durumlara karşı kendilerini garanti altına alacak usuller belirleyeceklerdir. Örneğin daha önce gerçekleşen KAU'nde

²³⁷ MAKTOUF, s. 41 .

²³⁸ ALTMAN, s. 276 .

²³⁹ ZÜGER, Arbitration, s. 12 .

²⁴⁰ Yetkili makam, itirazı haklı bulmakla beraber kendisi tatminkar bir çözüme ulaşmadığı takdirde, bu Anlaşmaya ters düşen bir vergilemeyi önlemek amacıyla, diğer Akit Devletin yetkili makamıyla karşılıklı anlaşmaya gayret sarf edecektir. Varılan herhangi bir anlaşma, akit devletlerin ulusal hukuklarındaki sürelerle rağmen uygulanacaktır.

²⁴¹ Çekince şöyledir; *"Karşılıklı anlaşmanın ardından yapılacak iade ve indirim uygulamalarında ulusal hukuklarda belirlenen süreler geçerlidir"*

²⁴² ALTMAN, s. 262 .

²⁴³ REECE, s. 282 .

vergi mükellefinin bilgi vermemesi sebebiyle süreç başarısızlıkla sona ermişse aynı vergi mükellefi benzer ya da aynı konu için KAU'ne müracaat edemeyecektir ²⁴⁴.

KAU'nün başlaması vergi ile ilgili tahsil ve diğer işlemlerin durmasına engel olmayacaktır ²⁴⁵.

c. Devletler Yönünden Sorunlar

Yetkili makamlar genellikle uzman kişilerden oluşmaktadır, fakat uzman olmanın yanı sıra müzakere yeteneklerinin de gelişmiş olması icap etmektedir . Eğer yetkili bürokratlar yanlış karar vermelerinden dolayı idari soruşturmaya maruz kalıp disiplin cezasına çarptırılacaksa bu da KAU'nin önünde bir engeldir . Bir diğer sorun da yetkili otoritelerin benzer yapılarda olmamasıdır. Devletler yetkili otoritelere farklı farklı yetkiler verebilmektedir ²⁴⁶.

KAU kendi usulüne dair resmi ve hukuki bir kural ihtiva etmemektedir. Örneğin ; OECD Model Anlaşması'nın 25(4) maddesi ile OECD Veraset ve İntikal Vergisi Model Anlaşması'nın 11(4) maddelerinde yetkili otoritelerin doğrudan doğruya bağlantı kurabilecekleri ya da bir komisyon oluşturarak, bizatihi kendilerinin veya temsilcilerinin katılımı ile anlaşmaya varmaya çalışacakları belirtilmektedir. Bu aynı zamanda KAU'nün uzlaşma ve tarafların eşitliği ilkesine dayandığını da açıklamaktadır. Devletler kendi sınırlandırıcı güçlerini kullanmak arzusu ile hareket edebilirler. Devletler başlangıçta çözüm niyeti taşımalarına rağmen daha sonra bu niyetlerinden vazgeçebilirler. OECD Model Anlaşmaları Şerhi, karşılıklı anlaşma konusu olayların her birinin ferdi özellik taşımasını ve bu olayların benzer olaylar yönünden bir emsal teşkil etmemesini de önermektedir ²⁴⁷.

²⁴⁴ Kanada Gelir İdaresinin raporuna göre KAU'nün başarısızlıkla sonuçlanmasının en büyük nedeni vergi mükelleflerinin yeterli ve gerekli bilgiyi vermemesidir (CRA MAP Program Report, s. 10-11, supra note 424). ALTMAN, s. 262 .

²⁴⁵ Avrupa Tahkim Sözleşmesi md 7 (2) şöyledir ; "*Danışma komisyonunun durumu ele alıp incelemiş olması (söz konusu bu durum için) idari yaptırımların uygulanmasını amaçlayan yargılama usullerinin veya adli kovuşturmaların takip edilmesinde veya yüklenilmesinde bir Akit Devleti engellemez*", ALTMAN, s. 281 .

²⁴⁶ ALTMAN, s. 261 .

²⁴⁷ ZÜGER, Arbitration, s. 14 .

Dil engelleri ve politik farklılıklar görüşmelerin uzamasına ve yetkili makamların sorunları çözme yeteneğinin azalmasına sebebiyet vermektedir ²⁴⁸.

KAU'ne ve ulusal mahkemelere vergi mükellefinin aynı zamanda başvuruda bulunma imkanının olması sebebiyle yetkili otoriteler kısıtlanabilir ve vardıkları anlaşmanın uygulanması imkanı olmayabilir. Eğer ulusal mahkeme bir karar vermişse ve yetkili otorite kararın aksini düşünüyorsa yetkili otorite yine de mahkeme kararını göz önünde bulundurabilecektir ²⁴⁹. Görüşme yetkileri kısıtlanabilir (vergi anlaşmaları çifte vergilendirmenin giderilmesine yönelik olduğu için yetki de bununla sınırlıdır. Verilen yetki esasa ilişkin olmamalı ve ihtilaflı olmayan konularla ilgili olmalıdır.) ve anlaşmanın uygulanması ulusal mevzuat ve usul kuralları gereği mümkün olmayabilir²⁵⁰.

KAU, ikili vergi anlaşmalarında öngörülmüştür ve ikiden fazla devleti kapsayan sorunlarda kullanılması mümkün değildir ²⁵¹.

3. Karşılıklı Anlaşma Usulüne Alternatif : Uluslararası Vergi Tahkimi

Uluslararası ticaret ve yatırımların son yıllarda hızlı bir biçimde artmasının, uluslararası vergilendirme üzerinde son derece önemli etkileri olmuştur. Dikkatlerin bir çoğu, temel vergi ilkelerinin yeni ekonomik durumlara uyarlanması noktasında toplanmıştır. Bununla birlikte uluslararası vergilendirme yöntemleri de eşit derecede önemlidir. Uluslararası iş ilişkilerinin de çoğalmasıyla birlikte birkaç ülkeyi de kapsayacak şekilde vergi uyumsuzlukları ortaya çıkmıştır. Olayların artması ve karmaşık hale gelmesi KAU'nün uygulanması ihtiyacının oldukça artmasına yol açmıştır. Gelişmelerin ileride devam edeceği kesindir ve bu yüzden uluslararası vergi anlaşmazlıklarının çözümüne ilişkin usulün ele alınmasının zamanı gelmiştir ²⁵².

Mevcut vergi anlaşma usulleri çerçevesinde yetkili otoriteler tarafından anlaşmazlıkların etkili bir şekilde çözülmesi, vergi anlaşmalarının uluslararası

²⁴⁸ ALTMAN, s. 260 .

²⁴⁹ AULT, s. 140 .

²⁵⁰ ALTMAN, s. 261 .

²⁵¹ ALTMAN, s. 262 .

²⁵² OECD, Improving the Process, s. 2 .

hukuktan doğan iyiniyet yükümlülüğünün en önemli yönüdür ²⁵³. Özellikle, karşılıklı anlaşma usulü, yetkili otoritelerin anlaşmazlığın çözümü için yeterli çaba harcamasını öngörmektedir. Bu yükümlülüğün tam anlamıyla yerine getirilebilmesi için çabaların tümü yeterli çözüme ulaşmak için harcanmalıdır. ²⁵⁴. Çözümün sadece tarafların keyfiyetine bırakıldığı hallerde, uyuşmazlığın çözümü için var olan teknikler bir anlam ifade etmemektedir. Bu nedenle başka çözüm yollarının da varlığı gerekmektedir.

KAU'nün iyileştirilebilmesi için tahkim gibi ek çözüm tekniklerinin de uygulanması gerektiği fikri bulunmaktadır. Ek çözüm teknikleri KAU'nün bir uzantısı olacaktır. Bu nedenle, genellikle alternatif çözüm tekniği değil ek çözüm tekniği terimi kullanılmaktadır ²⁵⁵. OECD 2008 Vergi Anlaşması Modelinde yer alan tahkim alternatif veya tamamlayıcı değil, karşılıklı anlaşma usulünün uzantısı bir teknik olarak nitelendirilmiştir²⁵⁶.

Bu bağlamda uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümünde tahkim çok büyük bir önem kazanmaya başlamıştır. Tahkimin niçin uygulanması gerektiğine dair ileri sürülen görüşlerin vergi mükellefi ve vergi idareleri yönünden ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir . Son dönemlerde bir çok devlet, problemlerin KAU'den kaynaklandığının ve vergi anlaşmazlıkların çözümü için başka hukuki yolların zorunlu olduğunun farkına varmıştır. Bu durum, Avrupa Tahkim Sözleşmesinin doğuşuna yol açmıştır ²⁵⁷.

a. Vergi Mükellefleri Yönünden Uluslararası Vergi Tahkimin Gerekçeleri

Tahkim politik bir uzlaşma değil, bunun aksine hukuksal süreçlerin uygulandığı bir uyuşmazlık çözme usulüdür ²⁵⁸. KAU ise hukuki olmaktan ziyade politik bir çözüm yoludur ve bu nedenle yeterli değildir. Vergi anlaşmasından doğan bir uyuşmazlıkta, taraflardan bir tanesi uluslararası hukuku ihlal etmektedir. Bu ihlalin değerlendirilmesi

²⁵³ BRUGGEN, Edwin Van der, "Good Faith In The Application And Interpretation Of Double Taxation Conventions", British Tax Review, 2003-1, s. 25 .

²⁵⁴ OECD, Improving the Process, s. 2 .

²⁵⁵ AULT, s. 142 .

²⁵⁶ OECD, Model, s.322, para.64.

²⁵⁷ GROEN, s. 3 .

²⁵⁸ REECE, s. 291 .

ise gerçekten politik değildir ve mutlaka hukuksal bir karar ile çözüme gidilmesi ihtiyacı bulunmaktadır. KAU’nde, yetkili otoriteler kendi davalarının hakimi olmaktadır. Bu nedenle politik bir usul olan KAU, tahkim sayesinde mutlaka hukuksal anlamda zenginleşecektir ²⁵⁹.

Varolan KAU ile bir çok sorun çözülmesine rağmen yine de tahkime ihtiyaç duyulmaktadır. KAU ile ilgili ne kadar iyileştirme yapılırsa yapılsın yine de bu yolla çözülmesi mümkün olmayan ihtilaflar bulunmaktadır. Bu ihtilaflar tipik olarak ülkelerin KAU sonucunda yapılan yorumu uygun kabul etmemelerinden ya da belirli durumlar nedeniyle vergi mükellefleri tarafından yapılan KAU başvurularının kabul edilmemesinden kaynaklanmaktadır. Zira KAU , ülkelerin anlaşmalarını gerektirmemektedir, sadece anlaşmaya çalışmalarını sağlamaktadır ²⁶⁰.

Uzlaşma (*conciliation*) ya da aracılığın (*mediation*) aksine tahkim kuruluşu tarafından verilecek karar her iki taraf devleti de bağlayacaktır. Tahkim heyetinin oluşturulması ile birlikte akit devletler aynı zamanda verilecek karar ile bağlı kalacaklarını bildirmelidirler. Bu yüzden tahkim, akit devletler tarafından KAU’nün kötüye kullanılmasını engelleyen ve onları KAU ile anlaşmaya varmaya zorlayan bir yol olmaktadır ²⁶¹.

Tahkim prosedürleri KAU ile sorunun çözülmesi için belirli süre kısıtlamaları öngörmektedir. Bu sayede KAU, süresi belirli olmayan bir süreç olmaktan çıkarılmaktadır ²⁶².

Tahkim, yargılama usullerinin aksine eğer kararlaştırılmış ise kamuya açık bir şekilde cereyan etmemektedir. Böylelikle vergi mükellefleri uyuşmazlığın sadece taraflar için bir sır olarak kalmasını sağlayabilirler. Bunun sonucu olarak vergi mükellefleri uyuşmazlığı tahkime götürme konusunda daha istekli olacaklardır ²⁶³.

Tahkim, akit devletlere sorunun KAU çerçevesinde çözülmesi konusunda baskı yapacaktır. Örneğin kaybeden tarafça tahkim masraflarının karşılanacağı, haksız

²⁵⁹ ZÜGER, Arbitration, s. 15 ; ZÜGER, Conflict Resolution, s. 343 .

²⁶⁰ OECD, Improving the Process, s. 28 .

²⁶¹ ZÜGER, Arbitration, s. 18-19.

²⁶² ALTMAN, s. 315 .

²⁶³ MAKTOUF, s. 43 .

vergi isteyen bir devletin durumunu tespit eden tahkim kararının kamuya açıklanacağı gibi şartlar tahkim yerine KAU çerçevesinde sorunun çözülmesinde devletleri zorlayacaktır. Tahkimde tarafların hazır bulunması da, hazır bulunanların birbirlerini vakıalar konusunda anlaşmalarına yardımcı olacak, anlaşılamayan hususları ortadan kaldıracak ve farklı yorumlar giderilecektir ²⁶⁴.

Tahkim yolu, ulusal yargılama yoluna nazaran daha bağımsızdır. Yargıçlar ulusal menfaatler konusunda daha hassas davranabilmektedirler. Nitekim yatırım uyuşmazlıklarından kaynaklanan davalarda bu konu ile ilgili çeşitli sorunlar yaşanmıştır. Özellikle az gelişmiş ülkelerde yargı erki yönetsel erkin bir parçasıdır ya da çok büyük bir oranda yönetsel erke bağlanmıştır ²⁶⁵.

Tahkime götürülecek konular vergi anlaşmasının uygulanmasından ya da yorumlanmasından kaynaklanan uyuşmazlıklarla ilgili olabilir ²⁶⁶. Bu şekilde bir sınırlama getirilmesinin sebebi ise hakemlerin hakkaniyet ve nısfete (*ex aequo et bono*) göre karar vermelerinin önüne geçmektir ²⁶⁷. Böylelikle vergi mükellefi, uyuşmazlığın vergi anlaşması çerçevesinde çözümleneceğinden emin olmaktadır.

Fakat uluslararası vergi tahkiminin, vergi mükellefinin faydasına etkin bir şekilde uygulanabilmesi için dört temel unsur zaruridir. Öncelikle taraf devletlerin anlaşmazlığın çözümü konusunda iyiniyetlerini sunmalarından ziyade geri dönülemez yükümlülüklerin altına girmeleri gerekmektedir. İkinci olarak vergi mükelleflerinin tahkim sürecini başlatmaları ve bu sürece katılmaları gerekmektedir. Üçüncü olarak hakem kararının ulusal idari ve adli süreçlerde kesin hüküm (*res judicata, yargılama sürecinden geçerek karar bağlanmış bir konu*) etkisinin olması, vergi mükellefini ve vergi otoritelerini bağlaması gerekir. Dördüncü olarak hakem kararlarının birbiri ile uyumlu olması, farklı ele alış tarzlarının bulunmaması ve usul yönünden hukuka aykırı kararlardan arındırılmış olması gerekmektedir ²⁶⁸.

²⁶⁴ ALTMAN, s. 318 .

²⁶⁵ MAKTOUF, s. 43 .

²⁶⁶ ZÜGER, Conflict Resolution, s. 342 .

²⁶⁷ TILLINGHAST, David, The Choice of Issues to be Submitted to Arbitration Under Income Tax Conventions, Essays on International Taxation, (Ed. Herbert H. Alpert and Kees van Raad), 1993, s. 351.

²⁶⁸ Hakemlerin atanması, hakemlerin özellikleri ve bunlara ödenecek ücretler, yetkilendirme, duruşma tutanaklarının ne şekilde gerçekleşeceği gibi temel hususların belirlenmesi zorunludur.

b. Devletler Yönünden Uluslararası Vergi Tahkiminin Gerekçeleri

Hakem kararlarının gelecekteki olaylar için bir emsal ya da yol gösterici olma özelliğinin tahkimle birlikte kabul edilmesi halinde, akit devletler için vergi anlaşmasından kaynaklanan belirsizlikler ortadan kalkacaktır. Tahkim her iki yetkili otoritenin rızasına bağlı olmaksızın zorunlu ise yetkili otoriteler kendi vergi mükellefleri üzerindeki haklarını diğer akit devletin haksız vergi uygulamalarına karşı daha iyi koruyabileceklerdir. Böylelikle devletler tek yanlı bir şekilde vergi toplama kapasitelerinin düşürülmesine izin vermemiş olacaktırlar ²⁶⁹.

Uluslararası kamu hukukunda tahkim, anlaşmazlığın hukuki olarak bağlayıcı bir şekilde 3. kişi tarafından çözümlenmesi olarak değerlendirilse bile bu çözüm diplomatik çözüm yollarıyla ilgili mekanizmanın bir uzantısı olarak ya da zorunlu bir hukuki prosedür olarak ele alınabilir ²⁷⁰. Bunun sebebi ise tahkimin genellikle KAU neticesinde bir çözüm bulunamaması üzerine başlamasıdır. Elbette tahkim bizatihi diplomatik bir çözüm yolu değildir. Kural olarak tahkimin, KAU ile bir çözüm bulunamamasının ardından başlatılması vergi idarelerini diplomatik çözüm mekanizmasından, yani KAU'nden tamamen mahrum bırakmamaktadır. Tahkim önerilerinin çoğu tahkimi KAU'nün bir uzantısı haline getirmektedir. Fakat KAU'nün yerine tamamen tahkimin getirilmesini ve KAU'nün ortadan kaldırılmasını savunan görüşler de mevcuttur ²⁷¹.

Tahkim kararı ile birlikte ulusal organlar önünde vergi idarelerinin, vergi anlaşmasından kaynaklanan hakları koruma altına alınmış olmaktadır, çünkü tahkim kararı ile gerçek vergilendirme yetkisinin hangi ülkenin vergi idaresine ait olduğu ortaya çıkacaktır ²⁷².

Mümkün olduğunca esnek bir usuli çerçeve çizilmesi önemli olmakla birlikte eğer temel hususların belirlenmemesi tarafları tahkim sürecini sonlandırma eğilimine itecekse bundan kaçınılmalıdır. Hakem kararı, vergi mükellefinin ve idari organların idari ve yargısal başvuruları yüzünden hükümsüz hale gelmemeli, her şekilde bağlayıcı olmalıdır. Bunun için en iyi ölçülerden bir tanesi BM Tahkim Sözleşmesi'dir, PARK, Tax Treaty, s. 805 .

²⁶⁹ ALTMAN, s. 316 .

²⁷⁰ GROEN, s. 7- 8 .

²⁷¹ REECE, s. 287 .

²⁷² ALTMAN, s. 315

Eğer tahkim çok iyi bir şekilde tasarlanabilirse uyuşmazlığın idari ve hukuki maliyetleri son derece düşük bir düzeyde kalacak ve uyuşmazlığın çözümü ile ilgili gecikmeler ortadan kalkacaktır ²⁷³.

Tahkim ile birlikte devletler vergi anlaşmalarına ekonomik yorum (*substance over form*) ilkelerini yerleştirmekte daha fazla gönüllü olacaklardır. Güçlü bir uyuşmazlık çözüm sistemi ile devletler sıkıntılı yön taşıyan hususları yasama organları vasıtasıyla çözmeye çalışacaklardır . Zayıf vergi idareleri KAU görüşmelerinde güçlü vergi idaresinin etkisini zorunlu tahkim yoluyla yok edebileceklerdir ²⁷⁴.

Hakem kurulu üyelerinin, uyuşmazlığın ilgili olduğu iş sahasının uzmanlarından seçilmesiyle idari ve hukuki masraflar azalacaktır. Bu şekilde vergi idarelerinin uyuşmazlık konusu ile ilgili olarak hakem heyetini bilgilendirme faaliyetlerinin süreleri kısalmaktadır ²⁷⁵.

Tahkim şartlarının vergi anlaşmalarına girmesi ile birlikte uyuşmazlık çözümünde bir belirlilik sağlanacaktır. Hem gelişmekte hem de gelişmiş olan ülkelerin vergi anlaşmalarında tahkim yoluna gitmeyi kabul etmelerinde bir sakınca yoktur. Her iki grup ülkenin de katılımıyla başka bir uyuşmazlık çözüm yolu olan ICSID mekanizmasının kabul edilmesi bu konuda bir örnektir ²⁷⁶.

Tahkim sürecinin iyi tasarlanması halinde yetkili otoriteler ulusal baskı gruplarından ve politikacılardan etkilenmeyeceklerdir . Yetkili otorite görevlileri kimi zaman karşı tarafın haklı olduğunu kabul etmekte fakat kişisel kariyerlerine zarar

²⁷³ MAKTOUF, s. 42- 43 .

²⁷⁴ ALTMAN, s. 317 ; KAU, ülkeleri vergi anlaşmasına aykırı işlem yapmaktan uzaklaştırmada etkili olamamaktadır . Vergi anlaşmaları genellikle ulusal mahkemeler tarafından yorumlandığı ve uygulandığı için, vergi anlaşmalarına anlaşmada yer alan diğer hükümlerin uygulanmasını engelleyebilecek hükümler [bu hükümler vergi anlaşmasının kötüye kullanılmasını engellemek amacıyla ekonomik yorum (*substance over form*) ilişkisinin getirilmesi şeklinde olsa bile] konulmasında devletler istekli davranmamaktadır. Zira benzeri hükümler ulusal mahkemelere vergi anlaşmasından kaynaklanan yükümlülükleri ortadan kaldırma imkanı verebilir. Vergi anlaşmaları da diğer bütün uluslararası anlaşmalar gibi "anlaşmada yer alan terimlerin olağan anlamlarına göre" (Viyana Sözleşmesi, md. 31/1) yorumlanacaktır ve bu durum vergi anlaşmasının kullanılması yoluyla kötüye kullanımı engellemektedir. BM Model Sözleşmesi'nden sorumlu BM Komitesi, OECD ve UN model vergi anlaşmalarında kötüye kullanımı engelleyecek hükümlerin olmadığını belirtmiştir, ALTMAN, s. 258 .

²⁷⁵ ALTMAN, s. 315 .

²⁷⁶ REECE, s. 291 .

geleceği endişesiyle anlaşma yapma ve hakkı karşı tarafa teslim etme konusunda hareket edememektedirler. Tahkim bu durumu ortadan kaldıracaktır ²⁷⁷.

²⁷⁷ ALTMAN, s. 319 .

İKİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI VERGİ TAHKİMİ MODELLERİNE TOPLU BAKIŞ

Ş4. TEORİDE VE UYGULAMADA TAHKİM MODELLERİ

I. TAHKİM TÜRLERİ

1. Tahkim Sürecinin Başlaması Yönünden: Zorunlu Tahkim- Zorunlu Olmayan Tahkim

Tahkim türleri açısından ihtiyari (*voluntary*) tahkim- ihtiyari olmayan (*non-voluntary*) tahkim ayrımı yapılmaktadır, ancak bu terminolojik bakımdan yanlıştır. Zira eğer bir tahkim hükmü varsa, bu anlaşmaya şüphesiz ihtiyari bir şekilde konmuştur. “İhtiyari olmayan” kavramı ile anlaşılan , uyuşmazlık ortaya çıktıktan sonra değil uyuşmazlık ortaya çıkmadan önce tarafların tahkime gitme konusunda anlaşmasıdır. Bu nedenle ihtiyari tahkim yerine zorunlu olmayan tahkim, ihtiyari olmayan tahkim yerine zorunlu tahkim terimlerinin kullanılması isabetli olacaktır. Zorunlu tahkimde tarafların ayrıca yeniden anlaşmalarına gerek yoktur ve taraflardan birinin uyuşmazlığı başka yollarla çözümüleme isteği kabul görmemektedir.²⁷⁸.

Devletler Genel Hukuku açısından, kural olarak, devletlerin başka bir devletle aralarındaki uyuşmazlıktan dolayı kendi iradeleri dışında tahkime gitme zorunlulukları bulunmamaktadır. Fakat devletler, kendi istekleri ile imzaladıkları bir tahkim anlaşmasının ardından uyuşmazlığı tahkim yoluna götürebilirler. Böyle bir durumda zorunlu olmayan tahkimden söz edilmektedir. Devletlerin yaptıkları anlaşmalarda, bir yükümlülük altına girmeden uyuşmazlığı eğer dilerlerse tahkime sunabileceklerini kabul etmeleri de zorunlu olmayan tahkim çerçevesinde değerlendirilmektedir ²⁷⁹.

Uluslararası vergi hukuku bakımından da tahkimin en önemli özelliği rızaya bağlı olmasıdır. Kural olarak her iki akit devletin de önceden rızası olmaksızın tahkime

²⁷⁸ PARK, Tax Treaty, s. 811 .

²⁷⁹ PAZARCI, s. 458 .

gidilebilmesi mümkün değildir. Bir çok vergi anlaşması belirli vergi uyuşmazlıklarının çözümü için akit devletler tarafından önceden verilmiş tahkim rızalarını içermektedir. Fakat eğer anlaşma devletlerin böyle bir rızasını içermiyorsa, devletlerin egemenlik hakları nedeniyle sorunun tahkim yoluna götürülebilmesi muhatap devletlerin her birinin rızasıyla *ad hoc* olmak üzere gerçekleştirilebilir. Böyle bir durumda taraflar tahkim heyetinin yetkisini kabul etmelidirler ve tahkim sırasında uygulanacak usulü belirlemelidirler²⁸⁰.

Eğer bir anlaşma ile, doğabilecek bütün uyuşmazlıklar için mutlak bir şekilde tahkime gidileceği uyuşmazlık çıkmadan önce (*pre-dispute*) kararlaştırılmışsa bu durumda zorunlu tahkim (*mandatory arbitration*) kavramı kullanılmaktadır. Zorunlu tahkimde taraflar KAU'nün başarısızlığa uğraması halinde tahkim yoluyla sorunları çözmeyi amaçlamaktadır²⁸¹. Vergi mükellefi yönünden tahkim ihtiyacının en önemli sebebi nihai bir karara ulaşabilmektir. Bu nedenle zorunlu tahkim bu ihtiyacı karşılamaktadır ve uyuşmazlıkların zorunlu tahkimle çözülmesi daha isabetlidir²⁸².

Tahkime gitme taahhüdü (*obligatory arbitration*) ve zorunlu (*compulsory*) tahkim kavramları birbirinden farklıdır, ancak çoğunlukla birbiri ile karıştırılabilmektedir. Zorunlu tahkim, tahkim yükümlülüğünün yerine getirilmesi için bir cebri ifade etmektedir. Tahkime gitme taahhüdünde ise uyuşmazlık henüz ortaya çıkmadan önce taraflar tahkime gitme konusunda anlaşmışlardır. Tahkime gitme taahhüdü, uluslararası uyuşmazlığın barışçıl yollarla çözümünü sağlamaya çalışan ve sadece uyuşmazlığın çözümünü tahkime götürme konusunda beliren hukuki bir taahhüt şeklinde tanımlanmaktadır. Tahkime gitme taahhüdü durumunda taraflar çeşitli çekincelerle tahkime gitme konusunda anlaşma yapmayabilirler. Oysa zorunlu tahkim bir görevin yerine getirilmesi için bir mecburiyeti ifade etmektedir. Tarafların anlaşmada tahkime gitme taahhütleri olsa bile ayrıca yeniden tahkime gitme konusunda anlaşmalarına

²⁸⁰ GROEN, s. 11 .

²⁸¹ AULT, s. 144-145 ; FARAH, Ehab, "The OECD Proposal for Mandatory Arbitration In Tax Disputes: A Solution in Search of a Problem", http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1115178, (Erişim Tarihi : 21.06.2008) , s. 112 .

²⁸² AULT, s. 145 .

ihtiyaç yoktur. İhtiyari (*voluntary*) tahkimde ise taraflar sorun ortaya çıktıktan sonra tahkime gitme konusunda anlaşabilirler ²⁸³.

Zorunlu tahkim, tarafların uyuşmazlığı tahkime götürme yükümlülüğü altına girmesidir. Zorunlu tahkim konusunda çeşitli görüşler bulunmaktadır. Bir görüşe göre zorunlu tahkim, uyuşmazlık henüz doğmadan önce tarafların uyuşmazlığı tahkime götürme zorunluluğu altına girmesidir. Böylelikle sadece tahkim sürecinin başlatılması zorunlu kılınmakta, ama sürecin bir hakem kararı ile sona erdirilmesi garanti edilmemektedir ²⁸⁴.

Diğer bir görüşe göre ise sadece uyuşmazlığın tahkime götürülmesi yükümlülüğü zorunlu tahkim için yeterli değildir ve aynı zamanda taraflardan birinin yapacağı engellemeler ile hakem kurulunun kurulmasının ya da uyuşmazlığın incelenmesinin önüne geçilmesi mümkün olmamalıdır. Yani taraflardan birinin tek başına uyuşmazlığı tahkime götürebilmesi, tahkim sürecini başlatabilmesi ve bu sürecin sonunda tahkim kararı ile uyuşmazlığın çözülmesi gereklidir. Zorunlu tahkimde tahkim usulü her koşul altında çalışabilmelidir . Bunun içinde üç unsurun önceden düzenlenmesi zorunludur ; devletlere ya da devletlerin yetkili otoritelerine ya da vergi mükelleflerine tek taraflı başvuru olanağının tanınması, hakem kurulu üyelerinin atamasının kesin olarak garanti altına alınması ve hakem kurulunun gıyapta dahi çalışabilme olanağının sağlanması ²⁸⁵.

Devletlerin yargı bağımsızlığı ²⁸⁶ (*sovereign immunity*) konuları dışında bir kere tahkim yolunu bir sözleşme ile kabul ettikten sonra tahkimi kabul etmemeleri söz konusu değildir. Taraflardan birinin tahkime başvurabileceği anlaşmada kabul edilmişse ve buna rağmen diğer taraf tahkimi reddediyorsa, bu durum uluslararası mahkemelerin

²⁸³ WILSON, Robert R., "Reservation Clauses in Agreements for Obligatory Arbitration", The American Journal of International Law, Vol. 23, No. 1, January, 1929, s.68-69 .

²⁸⁴ PAZARCI, s. 458 .

²⁸⁵ PAZARCI, s. 458 .

²⁸⁶ Yargı bağımsızlığı bir devletin, diğer bir devleti kendi mahkemelerinde yargılayamamasını ifade eder, Oxford Dictionary of Law, s. 469 ; ORAN, Daniel J.D., Oran's Dictionary of the Law, Albany, 2000, s. 456.

verdiği kararlara göre hakem kurulunun yetkisini ortadan kaldırmamaktadır ²⁸⁷. Böyle bir durumda tahkim tek taraflı bir süreç olarak ilerleyecektir ²⁸⁸.

2. Tahkim Organının Sürekliliği Yönünden: Ad-Hoc Tahkim-Kurumsal Tahkim

Ad hoc ²⁸⁹ tahkimde tarafların kabul etmesi şartıyla uyuşmazlık doğduktan sonra tahkime başvurulabilmektedir ²⁹⁰. "*Ad hoc tahkim*" kavramı, özel ve somut bir

²⁸⁷ Uluslararası Adalet Mahkemesi ve Uluslararası Adalet İçin Daimi Mahkeme'de görülen önemli davalardan bir tanesidir. Losinger&Co firması demiryolu yapım işi ile uğraşan bir Amerika Birleşik Devletleri firmasıdır ve Yugoslavya'nın özerk bölgelerinden birinde faaliyet yürütmektedir. Demiryolu Yapım Sözleşmesinin XVI. Maddesine göre tahkim şartı şu şekilde düzenlenmiştir; "Maddelerin veya sözleşme şartlarının yorumlanması ile bağlantılı olarak, Akit taraflar arasında fikir ayrılığı ve uyuşmazlığın belirmesi ihtimalinde sorun, akit taraflar arasında dostane çözüme ulaşamadığı takdirde, zorunlu tahkim yoluyla çözümlenecektir. Her bir akit tarafça talepte bulunulmasından itibaren 30. günde her bir taraf anlaşmazlığın çözümlenmesi için bir tahkim üyesi atayacaktır. Eğer atanan bu iki üye anlaşamazlarsa ya da belirlenen süre içerisinde taraflardan biri üye atamazsa, dava İsviçre Federal Mahkemesi Başkanının ya da anlaşmazlığı vereceği kararlar çözümlene yetkinliğine sahip bir yargıç özelliğinde olan tarafsız kişinin atanması ile çözümlenecektir. Üyeler tarafından ya da yargıç tarafından verilen Tahkim kararı Yugoslavya'da infaz edilecektir. Tahkim kararına karşı temyize gidilmesi söz konusu olmayacaktır. " 1934 yılında Yugoslav hükümeti sözleşmenin feshedildiğini ilan etmiştir. Sözleşmenin feshedilmesi ile taraflar arasında beliren uyuşmazlık için Losinger&Co. firması tarafından XVI. Maddeye uygun şekilde tahkim prosedürü başlatılmış ve dava İsviçre Federal Mahkemesi Başkanı'na gönderilmiştir. Süreç boyunca Yugoslav Hükümeti, tahkim davasına başvuran şirketin başvurma tarihinden hemen önce yürürlüğe giren 19.06.1934 tarihli bir kanun gereğince yargıcın yargılama yetkisine sahip olmadığını iddia etmiştir. Söz konusu kanuna göre, Devlet ile olan herhangi bir anlaşmazlığın Yugoslav Mahkemelerinde çözümlenmesi gerekmektedir. Tarafların da hazır bulunduğu bir yargılamada yargıç, bu iddia üzerine, iddianın tahkim şartının geçerliliğine ilişkin olduğu için karar vermeye yetkili olmadığına karar vermiştir. Losinger&Co. firmasının ricası üzerine İsviçre Hükümeti, Daimi Mahkemeye Yugoslav Hükümeti'nin sözleşmenin imza tarihinden sonra çıkardığı bir kanuna dayanarak karar vermekten imtina edilip edilemeyeceğini sormuştur. Yugoslav Hükümeti vermiş olduğu cevapta; "İsviçre Hükümetinin sorusunun kabul edilemeyeceğini zira yerel çarelerin tüketilmesi kuralının, Yugoslav Mahalli İdareler Hukuku'nda da sözleşme tarihinden önce zaten öngörüldüğünü ve davacı firmanın bu kurala uymadığını" iddia etmiştir. İsviçre Hükümeti'nin talebinde yerel çözümlerin tüketilmesi zorunluluğu gerekçesiyle mahkemenin yargılama yetkisinin reddedilmesinin mümkün olmadığı da iddia edilmiştir. Neticede bir kere zorunlu tahkim öngörüldükten sonra, hangi sebeple olursa olsun tahkimin reddedilmesi mümkün değildir. Losinger & Co., 1936, PCIJ, SCHWEBEL, M.Stephen / WETTER, J. Gillis, "*Arbitration and the Exhaustion of Local Remedies*", The American Journal of International Law, Vol. 60, No.3, Jul. 1996, s. 488-489 .

²⁸⁸ ICSID madde 25'e göre eğer taraflardan biri tahkime gitme konusunda yazılı olarak rızasını beyan etmişse daha sonra tek taraflı bir şekilde tahkime gitmekten vazgeçemez , DELAUME, Georges R., "*State Contracts and Transnational Arbitration*", The American Journal of International Law, Vol.75, No.4, s. 788 .

²⁸⁹ Latince bir kelime olup "özel bir amaç için", "bir kerelik", "bu amaçla" anlamlarına gelmektedir, ERDOĞMUŞ, s. 6 ; ORAN, s. 12 ;

uyuşmazlık için taraflarca tayin edilecek tahkimi ifade etmektedir. Uluslararası Vergi Hukuku alanında ad hoc tarzda verilmiş ilk hakem kararı Fransa ile İspanya arasında gerçekleşen bir uyuşmazlıkla ilgili olarak verilmiştir ²⁹¹. Vergilendirme alanında önemli bir diğer ad hoc tahkim kararı da İrlanda, Birleşik Krallık ve Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu Komisyonu arasındaki tahkim davasında verilmiştir. Konu ise Euratom projesi nedeniyle Birleşik Krallık'ta çalışan Euratom çalışanlarına ödenen ücretlerin vergilendirilmesiydi ²⁹².

Anlaşmaya doğacak uyuşmazlıkların tahkim yoluyla çözümleneceğine dair bir hüküm konulmaksızın, sonradan ortaya çıkan ve anlaşmadan kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümünde tarafların ortak iradesi ile tahkim yoluna gidilebilir. Ad hoc tahkim daha önce bir anlaşma (*clause compromissoire*) ile de kabul edilmiş olabilir. Böyle bir durumda taraflar ortaya çıkacak uyuşmazlıkları ad hoc tahkim ile çözmeyi amaçlamaktadırlar ²⁹³.

Ad hoc tahkim ile yarı daimi hakem kurulları birbirinden farklıdır ve karıştırılmamalıdır. Yarı daimi hakem kurulları olağanüstü koşullar altındaki uluslararası ilişkilerde uygulanmaktadır. Ad hoc tahkim yoluna somut bir uyuşmazlık için, uyuşmazlık çıktıktan sonra gidilmektedir. Yarı daimi hakem kurulları ise genellikle savaş sonrasında galip devlet vatandaşlarının, mağlup devlete karşı muhtemel taleplerinin yerine getirilmesi amacıyla, belli bir süre için kurulmaktadır ²⁹⁴.

²⁹⁰ BOUCHEZ, Leo J., "The Prospects for International Arbitration ; Disputes Between States and Private Enterprises, *Journal of International Arbitration*", Vol. 8, 1991, s. 93 .

²⁹¹ Fransa, 1. Dünya Savaşı'nın ardından, savaşta elde edilen karların olağanüstü bir şekilde vergilendirilmesi için 1916 yılında bir kanun çıkartmıştır. Bu kanun, olağanüstü vergilerin uygulanması bakımından Fransa uyruklu olma şartı aramamıştı. Fransa'da bulunan bir İspanyol vatandaşı da vergilendirilmiş, bunun üzerine dava açılmış, fakat Fransız Danıştay'ı (*Conseil d'état*) vergilendirmeyi haklı bulmuş ve bunun ardından İspanya ve Fransa arasında bir kriz başlamıştır. İspanyol vatandaşı, eski bir Fransız-İspanya anlaşmasına dayanıyordu. Bu eski anlaşmaya göre taraf devletler birbirlerinin vatandaşlarına olağanüstü vergiler yüklemeyeceklerdir. Kriz üzerine her iki devlet İsviçre'den Gustave Ador'u hakem tayin etmiş ve hakem Fransa'nın yabancıları olağanüstü vergilendirmeye tabi tutamayacağına karar vermiştir, LINDENCRONA / MATTSSON, s. 26-27.

²⁹² LINDENCRONA / MATTSSON, s. 28 .

²⁹³ BOUCHEZ, s. 93 .

²⁹⁴ Yarı daimi hakem kurulları 1. Dünya Savaşı'nın ardından ortaya çıkmıştır. Karışık tahkim kurulları birbirinin aynısıdır, fakat birbirinden bağımsızdır. Savaşı kaybeden devletle savaş kazanan devlet arasında karşılıklı olarak kurulmuştur. Hakem kurulları eşitlik temelinde oluşturulmuştur ve üç hakemden oluşmaktadır. Her bir devlet kendi vatandaşı bir kişiyi hakem olarak belirlemekte ve belirlenen bu hakemler başkan sıfatını taşıyacak 3. hakemi bağımsız ülke

Kurumsal tahkim ise özel bir tahkim kurumunun daha önce belirlenmiş kendi kurallarına göre tahkim usulünü yönetmesidir ²⁹⁵. Kurumsal tahkim, uluslararası kuruluşun gözetimi altında cereyan etmektedir. Ad hoc tahkim de ise usul kuralları taraflar arasında ya da seçilecek hakemler tarafından uyuşmazlık konusu olaya özgü olarak belirlenmektedir ²⁹⁶.

3. Hakem Kararının Etkisi Yönünden: Bağlayıcı Tahkim-Bağlayıcı Olmayan Tahkim

Hakem kararının nihai olduğu ve tahkime taraf olanların bu karara uymak zorunda oldukları tahkime bağlayıcı tahkim adı verilmektedir. Hakem kararının bağlayıcı olduğu anlaşmada yer alan bir hükümle kabul edilmektedir. Bağlayıcı olmayan tahkimde ise verilen tahkim kararını taraflar kendileri açısından bağlayıcı olarak kabul etmeyebilirler ²⁹⁷.

Bağlayıcı tahkim kavramı ile zorunlu tahkim kavramı birbirinden farklıdır ve karıştırılmamalıdır. Tahkim sürecinin başlatılmasını ve neticede bir tahkim kararı alınmasını sağlayan tahkim türü zorunlu tahkimdir. Sonuç olarak alınan tahkim kararına, vergi anlaşmasına taraf devletlerce ve vergi mükelleflerince uyulmasının şart olduğu tahkim türü ise bağlayıcı tahkimdir. Zorunlu tahkim, tahkim sürecinin başlayarak neticede bir tahkim kararının alınmasını sağlarken, bağlayıcı tahkim zorunlu tahkim neticesinde alınan hakem kararının devletler ve vergi mükellefi açısından bağlayıcı olmasını ifade etmektedir.

vatandaşları içerisinden seçmektedir. Bu hakem kurullarının yarı daimi şeklinde bir sıfatla anılmasının sebebi yaklaşık 15 yıl boyunca sürmeleri ve ancak görevlerini tamamladıktan sonra dağılmalarıdır. Hakem kurulları savaşı kazanan devletin vatandaşlarının kaybeden devlete karşı açtığı davaları karara bağlamaktadır. Kaybeden devletin vatandaşının, kazanan devlete karşı dava açması olanaklı değildir. Galip ve mağlup devletler arasındaki uyuşmazlıkların çözümünde ise hakem kurulları yetkili değildir, LINDENCORONA / MATTSSON, s. 27- 28 .

²⁹⁵ REDFERN, Alan / HUNTER, Martin, Law and Practice of International Commercial Arbitration, 1999, s. 47

²⁹⁶ POUDRET, Jean-François / BESSON, Sébastien, (İngilizceye Tercüme Edenler ;BERTI, Stephen/ PONTI Annette) , Comparative Law of International Arbitration, 2007, s. 68 .

²⁹⁷ ELLIS, Desmond / ANDERSON, Dawn, Conflict Resolution : An Introductory Text, Toronto, 2005, s. 114.

II. TEORİDE TAHKİM MODELLERİ

1. Tahkim Sürecinin Başlaması Yönünden

a. Zorunlu Olmayan Tahkim Modelleri

aa. Pierre Kerlan Önerisi

Pierre Kerlan tarafından yapılan öneri ²⁹⁸ halihazırda varolan KAU'nün ²⁹⁹ muhafaza edilmesi ve buna ilaveten ortak komisyonların kurulması esasına dayalıdır. Ortak komisyonların üyeleri ise karşılıklı olarak her iki devletin vergi idarelerinden seçilecektir. Ortak komisyonlar daha önce KAU ile sona eren görüşmelere sadece yeni bir zemin teşkil etmektedir. Ortak komisyonların karar alma yetkileri ise devletlerin egemenliklerinin zarar göreceği endişesi yüzünden kabul edilmemiştir ³⁰⁰.

Ortak komisyon sistemi dışında Kerlan tarafından bağımsız hakemlik, yargıçlardan oluşan bir komisyon ve uluslararası vergi mahkemesi gibi alternatif öneriler de getirilmiştir. Kerlan'a göre uluslararası bir vergi mahkemesi vergi mükellefleri için tarafsızlığın bir garantisi olacaktır. Uluslararası mahkeme tarafından verilen kararlar aynı zamanda ulusal mahkemeler için de bir içtihat niteliği taşıyacaktır, çünkü benzer olaylarda benzer kararların verilmesi söz konusudur. Fakat Kerlan, uluslararası bir mahkemenin verimli bir şekilde işlemesi, vergi mükellefi için masrafların son derece fazla olması, hakimlerin vergi ile ilgili teknik bilgiye sahip olmayan hakemlerden oluşması gibi bir çok konu üzerinde de tereddütlerini belirtmiştir ³⁰¹.

bb. Carl S. Shoup Önerisi

Shoup, çok uluslu şirketleri ilgilendiren transfer fiyatlandırması konusundaki tahkimin isteğe bağlı, fakat tahkim kararının bağlayıcı olmasını fikir olarak ileri sürmüştür³⁰². Shoup iç başvuru yollarının tüketilmesi fikrinin aksine, vergi mükellefinin

²⁹⁸ Öneri 1977 yılında yapılan Uluslararası Vergi ve İş Planlaması Enstitüsü (International Institute on Tax and Business Planning) toplantısında yapılmıştır.

²⁹⁹ KAU için bkz. Bölüm 1, §3 .

³⁰⁰ ALTMAN, s. 78 .

³⁰¹ ALTMAN, s. 79 .

³⁰² SHOUP, Carl S., International Arbitration of Transfer Pricing Disputes Under Income Taxation, (RUGMAN A., Multinational And Transfer Pricing) s. 291 .

hem ulusal yargı yerlerine hem de tahkim kuruluna müracaat edebileceğini ve hakem kurulunun vereceği karar ile ulusal mahkemeler tarafından verilen karardan birini tercih edebilmesini savunmuştur. Gerekçesi ise vergi mükellefi iç başvuru yollarını harekete geçirdiği zaman uyuşmazlığın çözümü sürüncemede kalacaktır ve diğer ülke ile çözüm konusunda anlaşmak oldukça güç olacaktır ³⁰³. Yine Lindencrona ve Mattsson'dan³⁰⁴ farklı olarak Shoup, vergi mükellefinin kendi lehine sonuçlanacağını düşündüğü sistemlerden (tahkime ya da iç hukuk yollarına başvuru) bir tanesini de seçebileceğini belirtmiştir. Oysa tahkim yolunun kötüye kullanılmasının önüne geçilebilmesi için, tahkim sürecinin başlama şartı olarak ülkelerdeki ulusal başvuru yollarının tüketilmesi kabul edilmelidir ³⁰⁵.

Shoup'a göre tahkim konusu sadece transfer fiyatlandırması olmalı ve hakem kararı ile uygun olacak transfer fiyatı belirlenmelidir. Tahkimde hukuki konular ve özellikle vergi yasalarının yorumu tartışılmamalıdır. Her olay için ayrı ayrı hakem kurulu oluşturulması yerine daimi olarak görev yapacak Hakem Kurulu oluşturulmalıdır. Hakem Kurulu bağımsız uzmanlardan (ekonomistler, hukukçular, muhasebeciler ve endüstri uzmanları) meydana gelmelidir ve akit devletlerin yetkili makamları bu kurulda yer almamalıdır . Hakem Kurulu uzmanlara ilaveten 6 ya da 7 üyeden oluşmalıdır ³⁰⁶.

b. Zorunlu Tahkim Modelleri

aa. IFA Önerileri

1951 yılında gerçekleştirilen IFA³⁰⁷ kongresinde, bağımsız ve uzman bir yargı organı oluşturulması yerine UAD bünyesinde kurulacak özel bir bölüm tarafından vergi anlaşmasından kaynaklanan uyuşmazlıkların çözülmesi üzerinde durulmuştur³⁰⁸. Bunun sebebi ise kurulacak özel bir organın zamanla diğer hukuk dalları ile olan ilişkisinin

³⁰³ SHOUP, s. 301

³⁰⁴ Lindencrona/Mattsson önerisi için bkz. Bölüm 2, §4 .

³⁰⁵ SHOUP, s. 301 ; CHETCUTI, <http://www.cc-advocates.com/publications/articles/tax-arbitration.htm>, (Erişim Tarihi : 20.01.2005) ; LINDENCRONA, s. 271 ; YALTI, Anlaşmalar, s. 358 .

³⁰⁶ SHOUP, s. 302-304 ; LINDENCRONA, s. 271 ; YALTI, Anlaşmalar, s. 359 .

³⁰⁷ IFA (International Fiscal Association) 1938 yılında Hollanda'da kurulmuştur. IFA devletler ya da özel sektör tarafından kurulmuş değildir. Kuruluşun amacı uluslararası ve karşılaştırmalı mali hukuk alanı ile vergilendirmenin finansal ve ekonomik yönleri konusunda araştırmalar yapmaktır, <http://www.ifa.nl/index.htm>, (Erişim Tarihi ; 07.06.2007)

³⁰⁸ LINDENCRONA / MATTSSON, s. 29 .

kesilebilecek olmasıdır. UAD bünyesinde oluşturulacak organa müracaat edilebilmesi için ulusal yargı yollarının tüketilmesi şartı ileri sürülmüştür ³⁰⁹. IFA, UAD dışında diğer seçenekleri de değerlendirmiştir. Bir seçeneğe göre uyuşmazlıklar, kararı bağlayıcı olmayacak Daimi Hukuk Komitesi tarafından çözümlenecektir. Diğer bir seçenek ise belirli bölgelerin üyeleri arasında çıkacak uyuşmazlıklar için bölgesel kurullar oluşturulmasıdır. 1957 IFA Kongresi'nde ikili ya da çok taraflı uluslararası vergi tahkim mahkemesi kurulması fikri değerlendirilmiştir. 1993 yılında ise IFA "Vergi Anlaşması Uyuşmazlıklarının Tahkim Yoluyla Çözülmesi" başlığını taşıyan bir kongre düzenlemiş ve bu kongrede tahkimin tek başına kabul edilmesinin söz konusu olmadığı, fakat gelecekte yapılacak sözleşmelerde tahkim şartına yer vermesi gerektiği fikri benimsenmiştir ³¹⁰. 1993 yılında yapılan bu Kongre'de katılımcılar zorunlu ve bağlayıcı tahkimin benimsenmesi gerektiği fikrini ileri sürmüşlerdir ³¹¹.

IFA'nın desteğiyle William Park ve David Tillinghast tarafından yapılan çalışmaya göre ise zorunlu ve bağlayıcı uluslararası vergi tahkiminin, uluslararası vergi anlaşmalarının çözümünde en etkili ve tek yol olduğu fikri ileri sürülmüştür ³¹². Bu kapsamda yapılan çalışmalar neticesinde William Park ve David Tillinghast önerisinde yetkili otoritelerin iki yıl içerisinde anlaşmaya varamaması ya da varılan anlaşmanın vergi mükellefi tarafından vergi anlaşmasına uygun bulunmaması durumunda uyuşmazlığın tahkim yoluyla çözülmesi gerektiğini belirtmişlerdir ³¹³.

bb. Lindencrona-Mattsson Önerisi

1981 yılında IFA kongresinde Lindencrona-Mattsson tarafından bir tahkim önerisi getirilmiştir³¹⁴. Bu öneriye göre devletlerden biri kendi mukiminin, diğer devlet tarafından vergi anlaşmasına göre vergilendirilemeyeceği düşüncesine sahipse tahkime

³⁰⁹ YALTI, Anlaşmalar, s. 355 .

³¹⁰ ALTMAN, s. 83- 85 ; WEINBERG, s. 181 .

³¹¹ WEINBERG, s. 181 .

³¹² ALTMAN, s. 91 .

³¹³ Önerinin ilgili kısmı şöyledir ; "Akit devletlerden birinin yetkili otoritesine bir sorun ...maddeye (OECD Model Anlaşması'nda madde 25) göre sunulursa ve sunumu izleyen iki yıl içerisinde yetkili otoriteler karşılıklı anlaşmaya varamazlarsa ya da yetkili otoritelere sorunu sunan kişi (vergi mükellefi) varılan anlaşmanın bu anlaşmaya uygun olmadığı kanaatinde ise, sorun bu maddeye göre ve yetkili otoritelerin bu madde hükmünün daha iyi uygulanabilmesi amacıyla zaman zaman diplomatik yollarla değişiklik ve ekleme yapabilecekleri mutabakat zaptına uygun şekilde zorunlu tahkimle çözümlenecektir.", OECD, Proposal 2004, s. 40-41 .

³¹⁴ LINDENCRONA / MATTSSON s. 64-65 ; LINDENCRONA, s. 270 ;

müracaat edebilecektir. Stockholm'de kurulacak olan Vergi Uyuşmazlıklarında Tahkim İçin Uluslararası Enstitü adlı kuruluş olacaktır ³¹⁵.

Lindencrona ve Mattsson, tahkim konusunun transfer fiyatlandırması ile sınırlı olmaması gerektiği görüşündedirler. Lindencrona ve Mattsson, Stockholm'de kurulacak ve daha sonra Uluslararası Vergi Mahkemesi'ne dönüşecek ³¹⁶ bir uluslararası enstitü (Vergi Uyuşmazlıklarında Tahkim İçin Uluslararası Enstitü) ³¹⁷ önünde, tarafların sorunu çözmemesi durumunda vergi uyuşmazlıklarının zorunlu tahkim yoluyla çözülmesini önermişlerdir. Tahkim sonucunda verilecek kararlar ise bağlayıcı olacaktır ³¹⁸. Tahkim sürecinin başlatılması söz konusu Enstitü'ye yapılacak başvuru ile gerçekleşecektir ³¹⁹.

Lindencrona-Mattsson önerisinin amacı KAU'nü ortadan kaldırmak değil, bu ve benzeri yollarla başarısızlığa uğrayan bir süreci tahkim yoluyla tamamlamaktır. Tahkimin kurumsal bir enstitü tarafından yapılma önerisinin sebebi ise tahkim süreçlerini yeknesak bir hale sokma çabasıdır ³²⁰.

Enstitü farklı ülkelerden hakem listeleri hazırlayabilir ve bunları seçime hazır halde tutabilir. Vergi mükellefinin hakem kuruluna istediği belge ve dilekçeleri sunma ve eğer duruşma yapılması söz konusu ise duruşmalara katılma hakları olmalıdır. Tahkim masrafları devletler arasında eşit bir şekilde paylaştırılmalıdır. Tahkimin kötüye kullanılmasına yol açacak durumlara izin verilmemelidir. Bu nedenle akit devletlerden

³¹⁵ DAHLBERG, Mattias, "Settlement of Disputes in Swedish Tax Treaty Law", Settlement of Disputes in Tax Treaty Law, (Editors: LANG Michael / ZÜGER, Mario), Hague, 2002, s. 469 ; "Eğer akit devletlerden biri, mukimlerinden birinin, akit devletler arasındaki bu anlaşmanın uygulanmasına ilişkin yorum konusundaki görüş ayrılıkları nedeniyle, bu anlaşmaya göre vergilendirilemeyeceği düşüncesine sahipse, diğer yollarla çözüm bulunamadığı takdirde, uyuşmazlığın çözümü için tahkime müracaat edecektir. Tahkim süreci, Stockholm'de bulunan Vergi Uyuşmazlıklarında Tahkim İçin Uluslararası Enstitü'ye yapılan taleple başlatılır ve Enstitü'nün kurallarına tabi olur. Karar akit devletler üzerinde bağlayıcı olacaktır.", LINDENCRONA, s. 270 ; LINDENCRONA / MATTSSON s. 64-65 .

³¹⁶ ALTMAN, s. 87 .

³¹⁷ Enstitü BM'nin bir organı olacağı için masraflarının BM genel bütçesinden karşılanması gerekecektir. Tahkimle ilgili doğrudan masrafların devletler tarafından eşit bir şekilde karşılanması gerekmektedir. Aksi halde masrafların hangi devletin üzerinde ne oranda kalması gerektiği konusu çok karmaşık olacaktır. Her bir devlet tahkim için yaptığı doğrudan masrafları ise kendisi karşılamalıdır. Eğer vergi mükellefi Enstitü önünde duruşmalara katılmak ya da kendisini temsil ettirmek nedeniyle masraf yapmışsa bu masraf kendisine ait olacaktır, LINDENCRONA / MATTSSON, s. 70

³¹⁸ CHETCUTI, <http://www.cc-advocates.com/publications/articles/tax-arbitration.htm>, (Erişim Tarihi : 20.01.2005) ; LINDENCRONA / MATTSSON, s. 65 .

³¹⁹ LINDENCRONA / MATTSSON, s. 65 .

³²⁰ LINDENCRONA, s. 270- 271 ;YALTI, Anlaşmalar, s. 360-361 .

birinde ulusal başvuru yollarının tüketilmiş olması ya da vergi mükellefinin hakem kararı ile bağlı olacağını yazılı olarak bildirmesi tahkimin bir ön şartı olarak kabul edilmelidir ³²¹.

En önemli hususlardan bir tanesi de hakem kararının uygulanabilirliğidir. Bu nedenle başvuru aşamasında Enstitü hakem kararının akit devletlerin hukuklarına göre uygulanabilir olup olmadığını kontrol edecek ve uygulanabilir değilse söz konusu tahkim talebi reddedilecektir ³²².

Vergi mükelleflerine tahkim sürecini başlatma hakkı verilmemektedir, çünkü böyle bir hak devletlerin KAU yoluyla uyuşmazlığı ortadan kaldırma yetkisini yok etmekte ve halihazırda varolan kurallarda geniş çaplı değişiklikler gerektirmektedir. Tahkim sürecini başlatma hakkı akit devletlere aittir ³²³. Fakat tahkim sürecini başlatma hakkının vergi mükellefine verilmemesi büyük bir eksiklik. Vergi mükellefine, şimdiye kadar varolan vergi anlaşmalarında bu hak tanınmadığı için, yetkili otoriteler ya da akit devletler keyfi hareket ederek tahkim sürecinin başlamasına engel olmuşlardır ³²⁴.

Lindencrona-Mattsson önerisine göre her bir akit devlet birer hakem atayacak ve atanan bu hakemler başkan sıfatını taşıyacak üçüncü hakemi atayacaklardır. Başkanın atanması konusunda bir başka öneri ise doğrudan Enstitü tarafından atanmasıdır. Sayısı üçten fazla olan hakem kurulları tavsiye edilmemektedir ³²⁵. Hakem kararları yayınlanabilir ve bu kararlar aleyhine temyiz yolu açık değildir ³²⁶.

Hakem kurulunun kararı temelde anlaşmanın yorumlanmasına dayalı olacaktır. Anlaşma hükümleri dururken eşitlik ilkesine dayalı olarak karar verilmesi, başvurulacak en son çaredir. Eğer hukukta başvurulacak herhangi bir hüküm bulunamazsa, son çare olarak eşitlik ilkesine müracaat edilmelidir. Devletlerin ulusal hukuklarından daha çok uluslararası uygulama ve doktrinlere ağırlık verilmesi önemlidir. Devletlerin ulusal hukukları, uluslararası karakterdeki çifte vergilendirme sorunlarının tahkim yoluyla

³²¹ LINDENCRONA, s. 270- 271 ;YALTI, Anlaşmalar, s. 360-361 .

³²² LINDENCRONA, s. 270- 271 ;YALTI, Anlaşmalar, s. 360-361 .

³²³ LINDENCRONA / MATTSSON, s. 71 .

³²⁴ ALTMAN, s. 88 .

³²⁵ LINDENCRONA / MATTSSON, s. 72 .

³²⁶ LINDENCRONA, s. 271 .

özmlenmesinde kaynak olmamalıdır. Devletlerin ulusal hukuklarına eğer anlaşma çok açık bir şekilde izin vermişse müracaat edilmelidir ³²⁷.

cc. ICC nerisi

ICC tarafından 1984 yılında yapılan öneride aynı zamanda KAU'nn iyileştirilmesi savunulmaktadır³²⁸. Buna göre vergi mükellefi KAU'n başlatma yetkisine sahip olmalı, toplantılarda hazır bulunabilmeli ve eğer anlaşma sağlanırsa bu anlaşmayı reddedebilmelidir. KAU ile varılan sonuç herhangi bir mahkeme kararı olsa dahi uygulanabilmelidir. Eğer yetkili otoriteler anlaşmaya uygun bir çözüm bulamazlarsa ya da anlaşma sağlanamazsa bir yıl içerisinde vergi mükellefinin talebine bağlı olarak tahkim kurulu niteliğinde bağımsız bir komisyona sorunun iletilmesi gereklidir³²⁹.

Her bir devlet hakem olarak birer temsilci seğecek ve seçilen temsilciler de başkan sıfatını taşıyacak 3. hakemi seçeceklerdir. Başkanın mutlaka taraf devletlerin yetkili otoritelerinde görev yapan birisi olması gerekmektedir. Başkan vergi mükellefi dahi olabilir. Tahkim kararı, anlaşma çerçevesinde verilecektir. Vergi mükellefi kendi görüşlerini ve iddialarını hakem kuruluna iletebilir. Tahkim masrafları devletler tarafından karşılanacaktır ³³⁰.

1999 faaliyet programında ICC, vergi uyuşmazlıkları konusunda devletleri zorunlu tahkimi kabul etmeleri konusunda teşvik etmektedir. ICC 1959 yılından bu yana tahkim alanında çok önemli bir rol oynamaktadır ve bu konuda çok fazla bir birikim ve tecrübeye sahiptir ³³¹.

ICC son dönemlerde 03.05.2000 tarihli bir çalışma ve 06.02.2002 tarihli bir tahkim nerisi olmak üzere uluslararası vergi hukuku alanında çalışmalar gerçekleştirmiştir. Her iki öneride de zorunlu ve bağlayıcı tahkimin kabul edilmesinin uygun bir yol olacağı belirtilmiştir. Böylelikle tahkim, sorunların çözümünde sonuca

³²⁷ LINDENCRONA / MATTSSON, s. 74 .

³²⁸ INTERNATIONAL CHAMBER OF COMMERCE, The Resolution of International Tax Conflicts, European Taxation, 1984, s. 339.

³²⁹ ICC, s. 339 ; LINDENCRONA, s. 272 ; YALTI, Anlaşmalar, s. 359-360 .

³³⁰ ICC, s. 339 ; LINDENCRONA, s. 272 ; YALTI, Anlaşmalar, s. 359-360 .

³³¹ CHETCUTI, <http://www.cc-advocates.com/publications/articles/tax-arbitration.htm>, (Erişim Tarihi : 20.01.2005) .

ulaşacak, vergi mükelleflerinin gerektiği gibi tahkim sürecine katılımları sağlanacak ve tarafların öznel fikirlerinden ziyade hukuk esas alınarak karar verilecektir ³³².

ICC 2000 yılında yaptığı çalışmada bir tahkim önerisi değil, olması gereken tahkim işleyişine dair bir çerçeve çizmiştir. Bu çerçeveye göre tahkim süreci KAU ile başlayacaktır. Eğer yetkili otoriteler arasında bir anlaşmaya varılamazsa devletlerden her birinin tahkimi başlatma hakkı bulunmaktadır. Vergi mükellefi, yetkili otoriteler kendi aralarında çifte vergilendirmenin giderilmesi konusunda bir anlaşmaya varmış olsun ya da olmasın tahkimi başlatma hakkına sahiptir. Tahkim, vergi mükellefi ya da akit devletlerin süreci başlatmaları hakkı ile birlikte aynı zamanda zorunlu olmalıdır³³³.

Hakem kurulunun vereceği karar hem vergi mükellefi hem de akit devletler üzerinde bağlayıcı olmalıdır. Sadece transfer fiyatlandırması değil çifte vergilendirme anlaşmalarından kaynaklanan bütün uyuşmazlıklar tahkim konusu olabilmelidir. Hakem kararı taraf devletlerin hukukları, uluslararası hukuk ve vergi anlaşması temeline dayanmalıdır ³³⁴.

Tahkim usulü, usulle ilgili kilitlenmelerin ve çıkmazların önüne geçilebilecek şekilde tasarlanmalı ve usuli güvenceler yaratılmalıdır. Çifte vergilendirmeden etkilenen bütün vergi mükelleflerinin tahkim sürecini başlatabilme, bu süreci sona erdirebilme, kendilerini tahkim sürecinde temsil ettirme ya da sürece bizatihi katılım haklarına sahip olması zorunludur. Ulusal hukuklarda yer alan hükümler ve süre kısıtlamaları gözetilmeksizin tahkim kararının mutlaka yerine getirilmesi sağlanmalıdır. Hakların yerine getirilmesi, iade gibi konuları içeren bütün hakem kararlarının tenfiz kabiliyetine sahip olması zorunludur ³³⁵.

2002 yılında yapılan öneride ise bir madde halinde olması gereken tahkim hükmü verilmiştir. Bu tahkim hükmü 2000 yılına ait olan ve yukarıda incelenen önerinin aynen yansıması şeklindedir. ICC tarafından 2002 yılında, OECD Model Anlaşması için yapılan öneride zorunlu tahkim sistemi benimsenmiştir. Bu öneriye göre vergi mükellefi tahkim sürecini tek taraflı olarak başlatabilecektir. Vergi mükellefinin talebi üzerine,

³³² ICC, Comission on Taxation, Arbitration in International Tax Matters, Policy Statement, 180/438, <http://www.iccwbo.org/policy/taxation/id442/index.html> (Erişim Tarihi: 25.09.2007) .

³³³ <http://www.iccwbo.org/policy/taxation/id442/index.html> (Erişim Tarihi: 25.09.2007) .

³³⁴ <http://www.iccwbo.org/policy/taxation/id442/index.html> (Erişim Tarihi: 25.09.2007) .

³³⁵ <http://www.iccwbo.org/policy/taxation/id442/index.html> (Erişim Tarihi: 25.09.2007) .

maddede yer alan şartların gerçekleşmesi ile birlikte tahkim sürecinin başlatılması zorunludur³³⁶ ve devletlerin ayrıca tahkim sürecini başlatma konusunda anlaşmaları zorunluluğu yoktur³³⁷.

dd. Altman Önerisi

Altman, öncelikle bir Küresel Vergi Organizasyonu (Global Tax Organization)³³⁸ ve bir Uluslararası Vergi Mahkemesi (International Tax Tribunal)³³⁹ kurulması gerektiğini ileri sürmüştür. Eğer ulusal mahkemelerde görülmekte olan bir dava söz konusu ise ve bu davada uluslararası vergi anlaşmasının uygulanması ya da yorumlanması ile ilgili konular mevcutsa, ulusal mahkemeler³⁴⁰ sorunu KVO'na ileteceklerdir. KVO önüne gelen sorun KA ile çözümlenmeye çalışılacaktır. Eğer sorun karşılıklı anlaşma ile çözümlenirse ve vergi mükellefinin de bu anlaşma için onayı varsa nihai anlaşmayı ulusal mahkemeye gönderecektir. Ulusal mahkeme bu anlaşmaya bağlayıcılık özelliği kazandırmak zorundadır³⁴¹.

Eğer sorun çözümlenemezse ya da vergi mükellefinin onayı yoksa ikinci aşama başlayacaktır. İkinci aşamada KVO, eğer bütün taraflar hakem kararının bağlayıcı olduğunu kabul ederlerse, hakemler atayacaktır. Atanan bu hakemler sorunu UVM'ne

³³⁶ Önerinin ilgili kısmı(md. 25 A-1) şu şekildedir ; "Eğer 25. maddenin 1. paragrafına göre yetkili otoritelerden herhangi birine sorun sunulmuşsa , sorunun sunulduğu otoritenin bizatihi kendisi tarafından ya da diğer akit devletin yetkili otoritesi ile birlikte, sorunun kendisine sunulduğu tarihten itibaren iki yıl içerisinde karşılıklı anlaşma yoluyla çözüme ulaşılamazsa ya da ulaşılan çözüm vergi mükellefine göre anlaşmaya uygun değilse, sorun söz konusu kişinin talebi üzerine bu madde hükümlerine göre hakem kuruluna sunulacaktır." , ICC, Comission on Taxation, Arbitration in International Tax Matters, Policy Statement, Bilateral Convention Article, 180/455, <http://www.iccwbo.org/policy/taxation/id501/index.html>, (Erişim Tarihi: 03.04.2007).

³³⁷ PARK, Tax Treaty, s. 804 .

³³⁸ Bağımsız bir kurum şeklinde örgütlenecektir, ALTMAN, s.405 .

³³⁹ Daimi ve bağımsız bir mahkeme olarak kurulacaktır, ALTMAN, s. 431.

³⁴⁰ Ulusal mahkemeler yerine yetkili otoritelerinde sorunu sunma yetkileri olabilir. Böyle bir durumda süreç şu şekilde işleyecektir ; Eğer ulusal mahkemelerde görülmekte olan bir dava söz konusu ise ve bu davada uluslararası vergi anlaşmasının uygulanması ya da yorumlanması ile ilgili konular mevcutsa, yetkili otoriteler sorunu KVO'na ileteceklerdir. KVO önüne gelen sorun KA ile çözümlenmeye çalışılacaktır. Eğer sorun karşılıklı anlaşma ile çözümlenirse ve vergi mükellefinin de bu anlaşma için onayı varsa bu anlaşma geçerli olacaktır . Eğer sorun çözümlenemezse ya da vergi mükellefinin onayı yoksa ikinci aşama başlayacaktır. İkinci aşamada KVO, eğer bütün taraflar hakem kararının bağlayıcı olduğunu kabul ederlerse, hakemler atayacaktır. Atanan bu hakemler sorunu UVM'ne sunacaktır. UVM'nin vermiş olduğu karar hakemler üzerinde bağlayıcıdır. Hakemler UVM'nin vermiş olduğu karar temelinde sorunu çözecekler ve kendi kararlarını vereceklerdir. Verilen bu karar bağlayıcıdır, ALTMAN, s. 396.

³⁴¹ ALTMAN, s. 394 .

sunacaktır. UVM'nin vermiş olduğu karar hakemler üzerinde bağlayıcıdır. Hakemler UVM'nin vermiş olduğu karar temelinde sorunu çözecekler ve kendi kararlarını vereceklerdir. Verilen bu karar KVO tarafından ulusal mahkemeye gönderilecektir. Ulusal Mahkeme ise bu karara ulusal hukuk çerçevesinde bağlayıcılık kazandırmak zorundadır³⁴².

Eğer taraflar hakem kararının bağlayıcı olacağını kabul etmezlerse ya da anlaşma hukukundan kaynaklanan bir sorunda esas sorun içerisinde mevcutsa KVO sorunu UVM'ne sunacaktır. UVM üye ülkelerin vergi hakimlerinden oluşan bir panelden kuruludur ve bu hakimler sorun hakkında kararlarını vereceklerdir. Bu karar ulusal mahkemeye bir tavsiye niteliğinde olacaktır. Ulusal mahkeme ise UVM'nin kararını kabul ya da reddetmek konusunda serbestiyete sahiptir. Eğer UVM'nin kararını kabul etmemişse bunun sebebini ulusal mahkeme UVM'ne bildirmek zorundadır³⁴³.

2. Hakem Kararının Etkisi Yönünden

a. Bağlayıcı Tahkim Modelleri

Yukarıda incelenen zorunlu olan ve olmayan tahkim modellerinden Shoup ve Altman modeli hariç diğer bütün modeller bağlayıcı tahkimi benimsemiştir . Bir kere tahkim kararı verilmişse bu karar taraflar üzerinde bağlayıcıdır.

b. Bağlayıcı Olmayan Tahkim Modelleri

Shoup modeli vergi mükellefine hakem kararı ile ulusal mahkeme kararları arasında bir seçim yapabilme imkanını tanımaktadır. Bu seçim hakkı vergi mükellefinin, verilen hakem kararı ile bağlayıcı olmayacağını göstermektedir.

Altman modelinde ise sürecin nihaetinde verilen UVM kararının ulusal mahkemeler üzerinde herhangi bir bağlayıcılığı olmayacaktır.

³⁴² ALTMAN, s. 394 .

³⁴³ ALTMAN, s. 395 .

3. Tahkim Organının Sürekliliği Yönünden

a. Ad Hoc Tahkim Modelleri

Yukarıda incelenen zorunlu ve zorunlu olmayan tahkim modelleri içerisinde Kerlan, Shoup, IFA (Park-Tillinghast), ICC ve OECD modelleri ad hoc tahkim esasına dayalıdır, çünkü bu modellerin hepsinde hakem kurulları somut olay için uyuşmazlık çıktıktan sonra oluşturulmaktadır. Altman modelinde ise UVM ve tahkim şeklinde karma bir model benimsenmiştir. Modelin tahkim kısmı ad hoc tahkim modeli kapsamına girmektedir çünkü hakemler somut olay için uyuşmazlık çıktıktan sonra atanmaktadır.

b. Kurumsal Tahkim Modelleri

Yukarıda incelenen zorunlu ve zorunlu olmayan tahkim modelleri içerisinde, IFA'nın 1951 yılında önerdiği model ve Lindencrona-Mattsson önerisi kurumsal tahkimi içermektedir. Lindencrona-Mattsson önerisinde uyuşmazlığın kurulacak ve daimi bir şekilde görev yapacak olan Vergi Uyuşmazlıklarında Tahkim İçin Uluslararası Enstitü tarafından çözümlenmesi benimsenmektedir. IFA'nın 1951 yılında yaptığı öneride ise uyuşmazlıklara UAD'da bakılması fikri kabul edilmiştir. Her iki öneride de uyuşmazlığa daimi bir şekilde görev yapan, vergi anlaşması uyuşmazlığı çıkmadan önce kurulmuş ve istendiği takdirde kendi usul kurallarını uygulayabilecek organlar mevcuttur. UVM ve tahkim şeklinde karma bir model benimsenen Altman modelinde ise UVM daimidir ve sürekli görev yapan hakemler mevcuttur.

III. UYGULAMADA TAHKİM MODELLERİ

1. Tahkim Sürecinin Başlaması Yönünden

a. Zorunlu Olmayan Tahkim Uygulamaları

Uluslararası Vergi Hukuku'nda uygulanan bir çok tahkim hükmünde, görüşmeler yoluyla çözümlenemeyen belirli uyuşmazlıkların, anlaşmada yer alan genel rızanın özel rızaya tahvil edilmesinin ardından tahkime götürülebileceği kabul edilmiştir. Yani vergi anlaşmasında verilen genel rızanın yerini, özel rıza almaktadır. Fakat

devletlerin veya yetkili otoritelerin veya vergi mükelleflerinin özel rıza göstermesi yükümlülüğü bulunmamaktadır ³⁴⁴.

ÇVÖA bakımından, zorunlu olmayan tahkim hükümlerinin en önemli özelliği uyuşmazlık ortaya çıktıktan sonra tahkime gidilip gidilemeyeceğine kural olarak yetkili otoritelerin karar vermesidir ³⁴⁵.

Bir çok vergi anlaşmasına göre, tahkim prosedürünün başlaması, taraf devletlerin yetkili otoritelerinin onayına bağlıdır ve zorunlu olmayan tahkim kapsamına girmektedir. Dolayısıyla tahkim şartları sadece bir ihtimal olarak düzenlenmiş bulunmaktadır ³⁴⁶.

ÇVÖA’nda ihtiyari tahkim iki şekilde gerçekleşebilir. Devletler önceden vergi anlaşmasına herhangi bir tahkim hükmü koymaksızın doğmuş olan uyuşmazlıkları sonradan yapacakları tahkim anlaşması yoluyla tahkime gönderebilirler. Bu durumda uyuşmazlık doğmuştur ve devletler uyuşmazlık doğduktan sonra zorunlu olmayan tahkime müracaat etmektedirler. Ya da devletler vergi anlaşmasına, çözümlenemeyen sorunların tahkime götürülebileceğini, fakat bu durumda her iki akit devletin ya da her iki akit devletle birlikte vergi mükellefinin tahkime gitme konusunda ayrıca rıza göstermesi gerektiği şartını yerleştirebilirler. Bu durumda uyuşmazlıklar henüz doğmadan önce tahkime gitme konusunda taahhüt bulunmasına rağmen bu taahhüdün sonradan verilecek rıza ile geçerlilik kazanması gerekmektedir ³⁴⁷.

ÇVÖA’nda zorunlu olmayan tahkimle ilgili olarak tahkim sürecinin ne şekilde başlayacağına dair dört ana grup bulunmaktadır.

Birinci grupta yer alan anlaşma hükümlerinde eğer yetkili otoriteler tarafından çözümlenemeyen sorunlar varsa, her iki yetkili otoritenin kararı (anlaşması) ile bu sorunun tahkim yoluyla çözümlenebileceği belirtilmektedir. Tahkim heyetinin vereceği karar vergi mükellefi için de bağlayıcı olacaktır. Bu gruptaki anlaşmalarda tahkim prosedürünün başlaması bakımından vergi mükellefinin rızasına ihtiyaç duyulmadığı gibi

³⁴⁴ GROEN, s. 11 .

³⁴⁵ PARK, Tax Treaty, s. 811 .

³⁴⁶ ZÜGER, Arbitration, s. 65 .

³⁴⁷ AULT, s. 144-145 .

vergi mükelleflerinin hakem kurulunun vereceği kararın bağlayıcı olduğuna dair yazılı beyanlarının olması da aranmamaktadır ³⁴⁸.

Bu anlaşmalarda, tahkim usulünün başlayıp başlamayacağı yetkili otoritelerin takdirindedir. Yetkili otoriteler uyuşmazlığı tahkim yoluna götürebilirler fakat ÇVÖA'na göre bunu yapmak zorunlulukları yoktur. Yetkili otoriteler böylelikle diplomatik korunma manevralarından faydalanmış olmaktadırlar. Böylelikle KAU'nun yanı sıra tahkim de çeşitli diplomatik koruma mekanizmaları içermektedir ³⁴⁹.

Tahkimin yetkili otoritelerin kararı ile başlayabileceği durumlarda Uluslararası Vergi Hukuku, devletlerin tahkim yoluna başvurmaları zorunluluğunu sağlayamaz, fakat iç hukuk bir vergi mükellefine yetkili otoriteleri tahkime başvurmaya zorlama yetkisi verebilir. Tahkimin başlatılması taleplerinin reddine dair vergi otoritesi kararlarına karşı, o ülkenin bağımsız mahkemelerine başvurulması mümkündür. Mahkeme kararı, yetkili otoritelerin tahkim sürecini başlatmaları zorunluluğunu getirebilir, fakat vergi mükellefi bir devlet için böyle bir sonucu elde etse bile diğer devletin de tahkim yoluna gidilmesini kabul etmesi gerekmektedir³⁵⁰.

³⁴⁸ GROEN, s. 9 ; PISTONE, Pasquale, Arbitration Procedures in Tax Treaty and Community Law : A Study From An Italian Perspective, Diritto e Pratica Tributaria Internazionale, 2001, Vol.1, s. 339 ; Şu anlaşmalarda, yetkili otoritelerin tahkime gitme konusunda anlaşmalarının yanı sıra vergi mükellefinin de tahkime gitmeyi kabul etmesi ve aynı zamanda hakem kurulunun vereceği karar ile bağlı olacağını önceden bildirmesi gerekmektedir; Hollanda-Venezuela ÇVÖA'nın 29 (5), Almanya-Fransa ÇVÖA'nın 25 (a) , Hollanda-ABD ÇVÖA'nın 29 (5), Fransa-ABD ÇVÖA'nın 26 (6), Hollanda-Ukrayna ÇVÖA'nın 27 (5), Kanada-Güney Afrika ÇVÖA'nın 24 (6), Kanada-Fransa Anlaşmasını Değiştiren 30.11.1995 Tarihli Protokol'ün 25 (5), Hollanda-Rusya ÇVÖA'nın 26 (5), Kanada-Şili ÇVÖA'nın 25 (5), Şili-Meksika ÇVÖA'nın 25 (5), Şili-Ekvador ÇVÖA'nın 25 (5), Şili-Polonya ÇVÖA'nın 25 (5), Hollanda-Hırvatistan ÇVÖA'nın 26 (5), Avusturya-Azerbaycan ÇVÖA'nın 25 (5), Kanada-Almanya ÇVÖA'nın 25(6), Hollanda-Ermenistan ÇVÖA'nın 27 (5), Kanada-Hollanda ÇVÖA'nın 25 (5) maddeleri. ; Bir örnek olması bakımından 29.04.2001 Tarihli Kanada-Almanya Anlaşması'nın 25(6). maddesi şu şekildedir; "Eğer bu anlaşmanın uygulanması ya da yorumlanmasından kaynaklanan herhangi bir zorluk, sorun ya da şüphe, bu maddenin önceki 1,2 ya da 3. paragraflarının uygulanmasının bir sonucu olarak yetkili otoriteler tarafından çözümlenemezse ya da halledilemezse, bu sorunlar, zorluklar ya da şüpheler yetkili otoritelerin anlaşmasıyla hakem kuruluna sunulabilir. Hakem kurulunun kararı bağlayıcı olacaktır. Kurulun oluşumu ve tahkim usulleri yetkili otoriteler arasındaki danışmaların ardından, akit devletler arasında diplomatik nota değişimi yoluyla oluşturulacaktır." Diğer anlaşmalarda da benzer ifadelere yer verilmiştir, Anlaşma metinleri için bkz. ZÜGER, Arbitration, s. 239-275

³⁴⁹ ZÜGER, Arbitration, s. 30 .

³⁵⁰ ZÜGER, Arbitration, s. 32 ve 79.

İkinci grupta yer alan anlaşma hükümlerinde ³⁵¹, tahkim prosedürünün başlaması bakımından yetkili otoritelerin anlaşmalarının yanı sıra vergi mükellefinin rızasına ihtiyaç duyulmakta ve aynı zamanda vergi mükelleflerinin tahkim heyetinin vereceği kararın bağlayıcı olduğuna dair yazılı beyanlarının olması gerekmektedir ³⁵².

Üçüncü grupta yer alan anlaşma hükümlerinde ³⁵³ ise tahkim prosedürünün başlaması bakımından yetkili otoritelerin anlaşmalarının yanı sıra vergi mükelleflerinin tahkim heyetinin vereceği kararın bağlayıcı olduğuna dair yazılı beyanlarının olması gerekmektedir ³⁵⁴.

³⁵¹ Meksika-ABD ÇVÖA'nın 26 (5), Almanya-ABD ÇVÖA'nın 25 (5), Hollanda-ABD ÇVÖA'nın 29 (5), Kazakistan-ABD ÇVÖA'nın 25 (5), Kanada-ABD ÇVÖA'nı değiştiren protokolün 24 (6), Kazakistan-Pakistan ÇVÖA'nın 25 (4), İrlanda-İsrail ÇVÖA'nın 25 (5), Kazakistan-Hollanda ÇVÖA'nın 27 (5), Kanada-Kazakistan ÇVÖA'nın 25 (5), İsviçre-ABD ÇVÖA'nın 25 (6), Meksika-Venezuela ÇVÖA'nın 24 (6), Kanada-İzlanda ÇVÖA'nın 25 (5), İrlanda-ABD ÇVÖA'nın 26 (5), Hollanda-İzlanda ÇVÖA'nın 27 (5), İrlanda-Meksika ÇVÖA'nın 24 (5), İsrail-Meksika ÇVÖA 26 (6), İtalya-ABD ÇVÖA'nın 25 (5), Kazakistan-İsviçre ÇVÖA'nın 25 (5), Meksika-Lüksemburg ÇVÖA'nın 9 (4), Kanada-Ekvador ÇVÖA'nın 24 (5), Kanada-Peru ÇVÖA'nın 25 (6) maddeleri, Anlaşma metinleri için bkz. ZÜGER, Arbitration, s. 239-275

³⁵² 25.09.1997 Tarihli Hollanda-İzlanda Anlaşması'nın 27 (5) .maddesi şu şekildedir ve diğer anlaşmalarda da benzeri ifadeler yer verilmiştir ; " Eğer anlaşmanın uygulanması yada yorumlanmasından kaynaklanan herhangi bir şüphe ya da zorluk akit devletlerin yetkili otoriteleri tarafından, bu maddenin önceki paragrafına uygun şekilde, sorunun doğumundan itibaren iki yıl içerisinde KAU ile çözümlenemezse, bu sorun her iki yetkili otoritenin ve vergi mükellefinin anlaşmasıyla, vergi mükellefinin tahkim heyetinin vereceği kararın bağlayıcı olacağını yazılı olarak bildirmesiyle tahkime sunulabilir. Tahkim heyetinin belirli bir sorun için vereceği karar o sorunla ilgili olarak her iki devlet üzerinde bağlayıcı olacaktır. Usul akit devletlerin yetkili otoriteleri arasında karşılıklı anlaşma ile belirlenecektir." , Anlaşma metinleri için bkz. ZÜGER, Arbitration, s. 239-275

³⁵³ PISTONE, Italian Perspective, s. 339 ; Hollanda-Litvanya ÇVÖA'nın 27 (5), Estonya-Hollanda ÇVÖA'nın 27 (5) maddeleri. Örnek olması bakımından Hollanda-Litvanya ÇVÖA'nın 27 (5) maddesi şöyledir ; "Eğer Anlaşmanın uygulanması yada yorumlanmasından kaynaklanan herhangi bir şüphe ya da zorluk akit devletlerin yetkili otoriteleri tarafından, bu maddenin önceki paragrafına uygun şekilde sorunun doğumundan itibaren iki yıl içerisinde çözümlenemezse, bu sorun akit devletlerden birinin talebi üzerine, bu maddenin 1 ila 4. paragraflarında belirtilen usullerin tamamen tüketilmesinden ve diğer devletin yetkili otoritesinin kabul etmesi şartıyla ve vergi mükellefi ya da vergi mükelleflerinin tahkim heyetinin vereceği kararın bağlayıcı olacağını yazılı olarak bildirmesiyle tahkime sunulabilir. Tahkim heyetinin belirli bir sorun için vereceği karar o sorunla ilgili vergi mükellefi ya da vergi mükellefleri ve her iki devlet üzerinde bağlayıcı olacaktır." , Anlaşma metinleri için bkz. ZÜGER, Arbitration, s. 239-275.

³⁵⁴ ZÜGER, Arbitration, s. 29.

Dördüncü grupta yer alan anlaşma hükümlerinde yetkili otoritelerden birinin tahkim usulü talebinin yanı sıra vergi mükelleflerinin tahkim heyetinin vereceği kararın bağlayıcı olduğuna dair yazılı beyanlarının olması³⁵⁵ gerekmektedir.

İkinci, üçüncü ve dördüncü grupta yer alan anlaşmalarda, uyuşmazlığın tahkime havale edilebilmesi için vergi mükellefinin rızası da aranmaktadır. Vergi mükellefinin, rıza göstermeyerek tahkim yolunu engelleme yetkisi vardır³⁵⁶. Fakat kural olarak vergi mükellefinin, tahkim prosedürünün başlamasına engel olması menfaatine değildir. Tam aksine, anlaşmazlıkla sonuçlanan KAU'nün ardından uyuşmazlığın tahkim yoluyla çözülmesi vergi mükellefi için son bir hak daha tanımaktadır³⁵⁷.

Yukarıda belirtilen bazı gruplarda tahkime gidilebilmesi için her iki devletin yetkili otoritelerinin ayrıca anlaşmasına lüzum bulunması, yani zorunlu olmayan tahkim bir uyuşmazlık çözüm yolu olarak tahkime zarar vermektedir³⁵⁸.

Bazı durumlarda bir vergi anlaşmasının, zorunlu tahkimi mi yoksa zorunlu olmayan tahkimi mi benimsediği konusunda tartışmalar ortaya çıkabilmektedir. Örneğin Kazakistan-Hollanda Anlaşmasının 27 (5) . maddesi³⁵⁹ Züger'e göre³⁶⁰ zorunlu tahkim

³⁵⁵ Hollanda-Moldova ÇVÖA'nın 26 (5), Hollanda-Kuveyt ÇVÖA'nın 26 (5) ,Hollanda-Özbekistan ÇVÖA'nın 27 (5) , Hollanda-Makedonya ÇVÖA'nın 27 (5) ,Hollanda-Mısır ÇVÖA'nın 25 (6). Maddeleri, Örnek olması bakımından Hollanda-Makedonya ÇVÖA'nın 26 (5). maddesi şöyledir; "Eğer Anlaşmanın uygulanması yada yorumlanmasından kaynaklanan herhangi bir şüphe ya da zorluk akit devletlerin yetkili otoriteleri tarafından, bu maddenin önceki paragrafına uygun şekilde sorunun doğumundan itibaren iki yıl içerisinde KAU ile çözümlenemezse, bu sorun akit devletlerden birinin talebi üzerine, bu maddenin 1 ila 4. paragraflarında belirtilen usullerin tamamen tüketilmesinden ve vergi mükellefi ya da vergi mükelleflerinin tahkim heyetinin vereceği kararın bağlayıcı olacağını yazılı olarak bildirmesiyle tahkime sunulabilir. Tahkim heyetinin belirli bir sorun için vereceği karar o sorunla ilgili vergi mükellefi ya da vergi mükellefleri ve her iki devlet üzerinde bağlayıcı olacaktır Anlaşma metinleri için bkz. ZÜGER, Arbitration, s. 239-275.

³⁵⁶ ZÜGER, Mario, "Settlement of Disputes in Tax Treaty Law-General Report", Settlement of Disputes in Tax Treaty Law, (Editors: LANG Michael / ZÜGER, Mario), Hague, 2002, s. 33 .

³⁵⁷ ZÜGER, Arbitration, s. 29-30 .

³⁵⁸ PARK, Tax Treaty, s. 804 .

³⁵⁹ Söz konusu madde şu şekildedir ; "Eğer Anlaşmanın uygulanması yada yorumlanmasından kaynaklanan herhangi bir şüphe ya da zorluk, akit devletlerin yetkili otoriteleri tarafından, vergi mükellefleri kabul ederse, bu maddenin önceki paragrafına uygun şekilde sorunun doğumundan itibaren iki yıl içerisinde çözümlenemezse, vergi mükellefinin hakem kurulu kararının bağlayıcılığını yazılı olarak kabul etmesi şartıyla, sorun tahkime sunulabilir. Hakem kurulunun belirli bir sorun için vereceği karar o sorunla ilgili olarak her iki devlet üzerinde bağlayıcı olacaktır. Bu anlaşmanın yürürlüğe girmesi tarihinden itibaren 3 yıl sonra yetkili otoriteler ,diplomatik nota değişiminin gerekli olup olmadığına karar verilmesi amacıyla danışmada

hükümünü içerirken Groen'e göre ³⁶¹ zorunlu olmayan tahkimi içermektedir. İlk bakışta madde hükmünde, akit bir devletin yetkili otoritesinin tahkim talebinde bulunması ve diğer akit devletin yetkili otoritesinin bunu kabul etmesi gibi bir ifade kullanılmadığı için söz konusu hüküm zorunlu tahkim hükmü gibi algılanabilir. Groen'e göre burada "tahkime sunulabilir" lafzından dolayı bir akit devletin yetkili otoritesinin tahkime sunma önerisini kabul etmeme hakkı vardır. Öte yandan Velthuizen, şimdiye kadar Hollanda tarafından imzalanan ve tahkim hükmü içeren ÇVÖA'ndan dolayı vergi mükelleflerinin Hollanda yetkili makamlarına KAU'nü başlatması için talepte bulunması ve bu talebin Hollanda yetkili makamı tarafından reddedilmesi halinde, Hollanda Mahkemelerine müracaat ederek KAU'nü başlatma kararı aldırmasının mümkün olmadığını, çünkü Hollanda'nın imzaladığı anlaşmaların hiç birinin zorunlu tahkim hükmü içermediğini belirtmektedir. Bütün anlaşmalarda tahkim sürecinin başlayabileceği belirtilmektedir ³⁶². Kanaatimce açıklanan gerekçelerden dolayı Groen'in görüşü isabetlidir, çünkü tahkime gitme zorunluluğu söz konusu değildir.

b. Zorunlu Tahkim Uygulamaları

aa. Çifte vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında

Sadece ÇVÖA'nda değil diğer tür vergi anlaşmalarında da zorunlu tahkime yer verildiği görülmektedir. Bu türden tahkim şartlarına motorlu kara taşıtlarının bir ülkenin mülki sınırları içerisinde kısa bir zaman diliminde kullanılması durumunda karşılıklı olarak vergilendirilmemesi ile ilgili anlaşmalarda da rastlanmaktadır. Bu sözleşmelere göre, uyuşmazlık öncelikle görüşmeler yoluyla çözümlenmeye gayret edilecek, eğer çözüm mümkün olmazsa taraflardan birinin isteği üzerine hakem kurulu oluşturulacaktır. Hakem kurulunun oluşturulması (kurula kimlerin hakem olarak

bulunacaklardır. Bu paragraf hükmü ,devletlerin nota değişimi yoluyla anlaşmasından sonra yürürlüğe girecektir." Anlaşma metinleri için bkz. ZÜGER, Arbitration, s. 239-275.

³⁶⁰ ZÜGER, Mario, "Mutual Agreement and Arbitration Procedures in a Multilateral Tax Treaty", Multilateral Tax Treaties: New Developments in International Tax, (Editors: Michael Lang et al., London, 1998, s. 161 .

³⁶¹ GROEN, s. 12.

³⁶² VELTHUIZEN, Erik, "Settlement of Disputes in Dutch Tax Treaty Law", Settlement of Disputes in Tax Treaty Law, (Editors: LANG Michael / ZÜGER, Mario), Hague, 2002, s. 175 .

atanacağı) konusunda taraflar hemfikir değilse Birleşmiş Milletler Genel Sekreteri'nden taraflardan her biri hakemlerin atanmasını talep edebilir ³⁶³.

Zorunlu tahkim için akit devletlerin rızalarına ve tahkim prosedürünü başlatmalarına gerek bulunmamaktadır. Bir devletin tahkim prosedürünü başlatma talebini diğer devletin kabul etmeme hakkı yoktur ³⁶⁴. Zorunlu tahkimi benimseyen ÇVÖA'larında, uyuşmazlığın görüşmeler yoluyla çözümlenememesi durumunda taraflardan birinin tek yanlı olarak tahkim prosedürünü başlatabileceği kabul

³⁶³ 18.05.1956 tarihli Uluslararası Trafikte Özel Amaçlı Kullanılan Motorlu Kara Taşıtlarının Vergilendirilmesine Dair Sözleşme'nin 10 Maddesi, 14.12.1956 tarihli Uluslararası Yolcu Taşımada Kullanılan Motorlu Kara Taşıtlarının Vergilendirilmesine İlişkin Sözleşme'nin 9. maddesi, 14.12.1956 tarihli Uluslararası Eşya Taşımada Kullanılan Motorlu Kara Taşıtlarının Vergilendirilmesine İlişkin Sözleşme'nin 9. maddesi yukarıda belirtilen şekilde tahkim şartlarına yer vermiştir, ZÜGER, Arbitration, s. 65 ; Her üç sözleşmede yer alan tahkim şartı aynı hükmü içermektedir. Bu hükme göre ;

"1.İki ya da daha fazla akit devlet arasında bu anlaşmanın uygulanması ya da yorumlanması ilgilendiren herhangi bir uyuşmazlık bu devletler arasında mümkün olduğunca görüşmeler yoluyla çözümlenecektir.

2.Görüşmeler yoluyla çözümlenemeyen herhangi bir uyuşmazlık, ihtilaf yaşayan akit devletlerden biri talep ederse tahkime sunulacaktır ve ihtilaf yaşayan taraflar arasında yapılan anlaşma ile seçilecek bir ya da daha fazla hakeme havale edilecektir. Aralarında ihtilaf bulunan taraflarca tahkim talebinde bulunulduğu tarihten itibaren üç ay içerisinde hakem ya da hakemlerin seçilmesi konusunda anlaşmaya varılmazsa, taraflardan biri Birleşmiş Milletler Genel Sekreterliği'ne karar verecek hakemi ataması için talepte bulunabilir.

3.Önceki paragraf hükümlerine göre ataması yapılan hakem ya da hakemlerin kararı ihtilaf içerisinde olan bütün taraflar için bağlayıcı olacaktır."

<http://www.unece.org/trans/conventn/legalinst.html> (Erişim Tarihi : 25.07.2008)

³⁶⁴ Züger, Litvanya-Hollanda vergi anlaşmasının 27 (5) maddesi ile Estonya-Hollanda vergi anlaşmasının 27 (5) maddelerinin zorunlu tahkimi öngördüğünü belirtmişse de, bu fikre katılmak mümkün değildir, çünkü tahkim prosedürünün başlatılması konusunda vergi mükelleflerine bir hak tanınmadığı gibi, her bir yetkili otorite eğer isterse ve bu konuda kendince haklı nedenleri varsa özel rızayı verebilir. Bu nedenle söz konusu anlaşma hükümlerinin zorunlu tahkimi içerdiğini iddia etmek isabetli değildir, GROEN, s. 11 ; 14.03.1997 Tarihli Estonya-Hollanda Anlaşması'nın 27 (5). Maddesine göre ; " Eğer Anlaşmanın uygulanması yada yorumlanmasından kaynaklanan herhangi bir şüphe ya da zorluk, akit devletlerin yetkili otoriteleri tarafından bu maddenin önceki paragrafına uygun şekilde, sorunun doğumundan itibaren iki yıl içerisinde KAU ile çözümlenemezse, bu sorun akit devletlerden birinin talebi üzerine, bu maddenin 1 ila 4. paragraflarında belirtilen usullerin tamamen tüketilmesinden ve diğer devletin yetkili otoritesinin kabul etmesi şartıyla ve vergi mükellefi ya da vergi mükelleflerinin tahkim heyetinin vereceği kararın bağlayıcı olacağını yazılı olarak bildirmesiyle tahkime sunulabilir. Tahkim heyetinin belirli bir sorun için vereceği karar o sorunla ilgili vergi mükellefi ya da vergi mükellefleri ve her iki devlet üzerinde bağlayıcı olacaktır." . Hollanda-Litvanya anlaşmasının 27 (5). maddesi de bu madde ile aynıdır. Her iki maddede de tahkim prosedürünün akit devletlerden birinin talebi üzerine başlatılacağı belirtilmişse de bunun yanı sıra diğer akit devletin yetkili otoritesinin bu talebi kabul etmesi şartı getirilmiştir. Bu nedenle söz konusu anlaşmalar zorunlu değil, zorunlu olmayan tahkimi içermektedir. Kanaatimce Groen'in fikri bu sebeplerle isabetlidir ; Anlaşma metinleri için bkz. ZÜGER, Arbitration, s. 239-275.

edilmektedir. 1990 yılında imza altına alınan ABTS, sürecin tek taraflı başlatılabilmesini olanaklı kılmaktadır. Bu sözleşmenin konusu bağlı işletmelerin kar ayarlamalarından kaynaklanan çifte vergilendirmenin giderilmesidir ³⁶⁵.

Bazen anlaşmalarda devletlerden birinin başlattığı tahkim sürecinin diğer devlet tarafından kabul edilmesi gerekliliği açıkça belirtilmemiş olabilir. İlk bakışta yanıltıcı bir şekilde bu anlaşmalar yönünden zorunlu tahkimin öngörüldüğü zannedilebilir. Mısır-Hollanda Anlaşmasının 25 (6) maddesi ³⁶⁶ ile Makedonya-Hollanda vergi anlaşmasının 26 (5) maddesinde ³⁶⁷ yer alan tahkim hükümlerine göre devletlerden her birinin, tek başına tahkim prosedürünü başlatma yetkileri bulunmaktadır. Kazakistan-Hollanda anlaşmasının 27 (5) ³⁶⁸ maddesinde yer alan tahkim hükmüne göre uyuşmazlık vergi mükellefinin rızası ile tahkim yoluna

³⁶⁵ ZÜGER, Arbitration, s. 66 .

³⁶⁶ 21.04.1999 Tarihli Mısır-Hollanda Anlaşması'nın 25 (6) maddesi şöyledir ; " Eğer Anlaşmanın uygulanması yada yorumlanmasından kaynaklanan herhangi bir şüphe ya da zorluk akit devletlerin yetkili otoriteleri tarafından, bu maddenin önceki paragrafına uygun şekilde sorunun doğumundan itibaren 5 yıl içerisinde KAU ile çözümlenemezse, bu sorun akit devletlerden birinin talebi üzerine, bu maddenin 1 ila 4. paragraflarında belirtilen usullerin tamamen tüketilmesinden ve vergi mükellefi ya da vergi mükelleflerinin tahkim heyetinin vereceği kararın bağlayıcı olacağını yazılı olarak bildirmesiyle tahkime sunulabilir. Tahkim heyetinin belirli bir sorun için vereceği karar o sorunla ilgili vergi mükellefi ya da vergi mükellefleri ve her iki devlet üzerinde bağlayıcı olacaktır. Bu paragraf hükümlerinin uygulanması akit devletlerin yetkili otoriteleri arasında KAU konusu olacaktır.", Anlaşma metinleri için bkz. ZÜGER, Arbitration, s. 239-275

³⁶⁷ 11.09.1998 Tarihli Makedonya-Hollanda Anlaşması'nın 27 (5). maddesi şöyledir ; "Eğer Anlaşmanın uygulanması yada yorumlanmasından kaynaklanan herhangi bir şüphe ya da zorluk akit devletlerin yetkili otoriteleri tarafından, bu maddenin önceki paragrafına uygun şekilde sorunun doğumundan itibaren iki yıl içerisinde KAU ile çözümlenemezse, bu sorun akit devletlerden birinin talebi üzerine, bu maddenin 1 ila 4. paragraflarında belirtilen usullerin tamamen tüketilmesinden ve vergi mükellefi ya da vergi mükelleflerinin tahkim heyetinin vereceği kararın bağlayıcı olacağını yazılı olarak bildirmesiyle tahkime sunulabilir. Tahkim heyetinin belirli bir sorun için vereceği karar o sorunla ilgili vergi mükellefi ya da vergi mükellefleri ve her iki devlet üzerinde bağlayıcı olacaktır.", Anlaşma metinleri için bakınız. ZÜGER, Arbitration, s. 239-275

³⁶⁸ 24.04.1996 Tarihli Kazakistan-Hollanda Anlaşması'nın 27 (5).maddesi şöyledir ; " Eğer Anlaşmanın uygulanması yada yorumlanmasından kaynaklanan herhangi bir şüphe ya da zorluk akit devletlerin yetkili otoriteleri tarafından, bu maddenin önceki paragrafına uygun şekilde sorunun doğumundan itibaren iki yıl içerisinde çözümlenemezse, vergi mükellefinin hakem kurulu kararının bağlayıcılığını yazılı olarak kabul etmesi şartıyla, vergi mükellefleri kabul ederse sorun tahkime sunulabilir. Hakem kurulunun belirli bir sorun için vereceği karar o sorunla ilgili olarak her iki devlet üzerinde bağlayıcı olacaktır. Bu anlaşmanın yürürlüğe girmesi tarihinden itibaren 3 yıl sonra yetkili otoriteler ,diplomatik nota değişiminin gerekli olup olmadığına karar verilmesi amacıyla danışmada bulunacaklardır. Bu paragraf hükmü ,devletlerin nota değişimi yoluyla anlaşmasından sonra yürürlüğe girecektir.", Anlaşma metinleri için bakınız. ZÜGER, Arbitration, s. 239-275

götürülebilir ³⁶⁹. Bahsedilen bu vergi anlaşmalarından hiç birinde diğer devletin rızasının aranması açık bir şekilde belirtilmemiştir ³⁷⁰. Fakat “devletlerden birinin talebi üzerine sorunun tahkime sunulabilir” olması, bu talebin diğer devlet tarafından kabul edilmemesine de olanak tanımaktadır.

Almanya-İsveç ÇVÖA’nın 41 (5) maddesi ³⁷¹, anlaşmadan doğan uyuşmazlıkların, Anlaşmazlıkların Barışçıl Yollardan Çözümüne İlişkin Avrupa Sözleşmesi’nin I, II ve IV. Bölümlerine ³⁷² göre çözüleceğini hükme bağlamaktadır ³⁷³. Bu Sözleşmenin I. ve II. bölümleri ise uluslararası hukuki uyuşmazlıkların, Uluslararası Adalet Divanında çözümünü öngörmektedir ³⁷⁴. Fakat Almanya-İsveç anlaşmasının 41 (5) hükmünün son cümlesine göre akit devletler istedikleri takdirde uyuşmazlığın bir tahkim mahkemesinde çözümlenmesini de sağlayabilirler. Tahkim konusunda bir anlaşma sağlanamazsa her iki devlet birden Sözleşme yoluna başvurabilirler. Bu yüzden

³⁶⁹ Fakat bu anlaşmada, tahkimi devletlerden birinin mi yoksa her ikisinin birden mi başlatabileceği, devletlerden birinin tahkimi başlatması durumunda diğer devletin bunu kabul etmesinin zorunlu olup olmadığı konularında bir açıklık bulunmamaktadır. Bu nedenle devletlerden birinin kendi başına tahkim sürecinin başlatamayacağı ilkesi sebebiyle her iki devletin de tahkime gitme konusunda anlaşmaları ve ayrıca bunun vergi mükellefi tarafından kabul edilmesi gerektiği sonucu doğmaktadır. Bu nedenle Hollanda Kazakistan Anlaşması’nın 27 (5) maddesi esasen zorunlu tahkimi öngörmemektedir.

³⁷⁰ GROEN, s. 12 .

³⁷¹ Bu madde hükmü şöyledir; “29.04.1957 tarihli Anlaşmazlıkların Barışçıl Yollarla Çözümüne İlişkin Avrupa Sözleşmesi’nin I, II ve IV’üncü bölümlerinin hükümleri bu anlaşmadan kaynaklanan uluslararası uyuşmazlıkların çözümünde uygulanacaktır. Söz konusu sözleşmedeki usule rağmen akit devletler uyuşmazlığı, kararları bağlayıcı olacak hakem kuruluna sunabilirler. Böyle bir hakem kurulu üyeleri akit devletlerin, üçüncü devletlerin ya da uluslararası organizasyonların profesyonel hakimlerinden oluşacaktır. Usulde, uluslararası kabul görmüş kurallar takip edilecektir. Dava ile ilgili kişilerin kendi taleplerini sunma ve hazır bulunma hakları vardır. Tahkim kurulunun kararı akit devletler arasında geçerli anlaşma hükümleri ve genel uluslararası hukuk temelinde verilecek olup; hak ve nısfete dayalı (ex aequo et bono) karar kabul edilmeyecektir. Tahkim kuruluna müracaat konusunda bir anlaşma olmadığı sürece her bir akit devlet ilk cümleye uygun şekilde hareket edecektir.” , Anlaşma metinleri için bkz. ZÜGER, Arbitration, s. 239-275

³⁷² Uluslararası Hukuka göre devletler aralarında ileride çıkacak bütün ihtilafların tahkim yoluyla halledileceği konusunda anlaşma yapabilir. Örneğin 29.04.1957 tarihli Anlaşmazlıkların Barışçıl Yollarla Çözümüne İlişkin Avrupa Sözleşmesi’nin (European Convention for the Peaceful Settlement of Disputes) 19. maddesine göre imzacı devletler uzlaşma ya da başkaca yollarla çözümlenemedikleri aralarındaki bütün uyuşmazlıkları tahkime götürmek zorundadırlar. Fakat Sözleşmenin 1. maddesi kapsamında yer alan “hukuki uyuşmazlıklar” tahkim hükmünden istisna edilmiştir. İmzacı devletler arasında anlaşmaların yorumlanması özellikle 1. madde kapsamındaki istisna hükmüne dahildir ve bu tür uyuşmazlıklar UAD’nda çözümlenecektir. Bu nedenle vergi anlaşmasının yorumlanması ya da uygulanması konularında 29.04.1957 tarihli Anlaşmazlıkların Barışçıl Yollarla Çözümüne İlişkin Avrupa Sözleşmesi’ne göre bir tahkim kurulu oluşturulması söz konusu değildir, ZÜGER, Arbitration, s. 68 .

³⁷³ DAHLBERG, s. 462 .

³⁷⁴ ZÜGER, General Report, s. 38.

tahkim yoluyla çözüm bu anlaşma açısından isteğe bağlıdır. Fakat isteğe bağlı olan tahkim yoluna gidilemezse anlaşmazlığın Uluslararası Adalet Divanına götürülmesi zorunludur ³⁷⁵. Eğer uyuşmazlık tahkim yoluyla çözümlenirse hakem kararı bağlayıcı olacaktır ³⁷⁶. Uluslararası Adalet Divanı'na başvuru için ise bu devletlerden sadece birinin talebi yeterlidir ³⁷⁷.

Avusturya ile Almanya arasında ÇVÖA'nda zorunlu tahkim öngörülmüştür ³⁷⁸. Üç yıl içerisinde yetkili otoriteler, sorunu çözemezlerse, vergi mükellefinin talebi üzerine, yetkili makamların tahkime gitmeleri zorunludur ³⁷⁹. Avusturya-Almanya Anlaşması'nda tahkime gidilebilmesi için devletlerin ayrıca anlaşmalarına gerek

³⁷⁵ ZÜGER, General Report, s. 39 ; Uluslararası Hukuka göre devletler, aralarında ileride çıkacak bütün ihtilafların zorunlu tahkim yoluyla halledileceği konusunda anlaşma yapabilirler. Bu türden anlaşmaların vergi uyuşmazlıkları için de geçerli olması söz konusu olabilir. Örneğin 29.04.1957 tarihli Anlaşmazlıkların Barışçıl Yollarla Çözümüne İlişkin Avrupa Sözleşmesi'nin (European Convention for the Peaceful Settlement of Disputes) 19. maddesine göre imzacı devletler uzlaşma ya da başkaca yollarla çözümleyemedikleri aralarındaki bütün uyuşmazlıkları tahkime götürmek zorundadırlar. Fakat Sözleşmenin 1. maddesi kapsamında yer alan "hukuki uyuşmazlıklar" tahkim hükmünden istisna edilmiştir. İmzacı devletler arasında anlaşmaların yorumlanması özellikle 1. madde kapsamındaki istisna hükmüne dahildir ve bu tür uyuşmazlıklar UAD'nda çözümlenecektir. Bu nedenle vergi anlaşmasının yorumlanması ya da uygulanması konularında 29.04.1957 tarihli Anlaşmazlıkların Barışçıl Yollarla Çözümüne İlişkin Avrupa Sözleşmesi'ne göre bir tahkim kurulu oluşturulması söz konusu değildir, ZÜGER, Arbitration, s. 68 ; Anlaşmazlıkların Barışçıl Yollardan Çözümüne İlişkin Avrupa Sözleşmesi'nin 1. maddesine göre; "Yüksek akit tarafları, aralarında doğabilecek özellikle şunlarla ilgili olan uluslararası bütün hukuki uyuşmazlıkları Uluslararası Adalet Divanı kararına sunacaklardır;

a. Anlaşmanın yorumlanması

b. Uluslararası Hukukun herhangi bir sorunu

c. Eğer saptanmışsa uluslararası bir yükümlülüğe aykırılık oluşturabilecek her olayın gerçekliği

d. Uluslararası bir yükümlülüğe aykırı bir davranışın gerektirdiği zarar giderimin niteliği ya da kapsamı."

Anlaşmazlıkların Barışçıl Yollarla Çözümüne İlişkin Avrupa Sözleşmesi'nin III. Bölümü hukuki uyuşmazlıkları sözleşme kapsamındaki tahkimden istisna etmiş ve UAD yoluyla çözüm bulunmasını öngörmüştür. Buna ilişkin 19. maddeye göre ; "Yüksek akit taraflar 1. maddede belirtilenlerin dışında kendi aralarında doğabilecek ve uzlaşmanın başarısız olması nedeniyle ya da uzlaşmaya başvurmama konusunda tarafların anlaşması nedeniyle uzlaşma yoluyla çözülemeyen bütün uyuşmazlıkları tahkime sunacaklardır.", http://uese.eu/upld/atc/uese_40.pdf, (Erişim Tarihi ; 13.05.2009) .

³⁷⁶ DAHLBERG, s. 462 .

³⁷⁷ CHETCUTI, <http://www.cc-advocates.com/publications/articles/tax-arbitration.htm>, (Erişim Tarihi : 20.01.2005) ; GROEN, s. 12 .

³⁷⁸ HOFBAUER, Ines, "Settlement of Disputes in Austrian Tax Treaty Law", Settlement of Disputes in Tax Treaty Law, (Editors: LANG Michael / ZÜGER, Mario), Hague, 2002, s. 73 .

³⁷⁹ BABLER, Johannes, "Settlement of Disputes in German Tax Treaty Law", Settlement of Disputes in Tax Treaty Law, (Editors: LANG Michael / ZÜGER, Mario), Hague, 2002, s. 254 .

bulunmamaktadır ³⁸⁰. 20.08.2000 tarihli Almanya-Avusturya ÇVÖA'nın 25 (5)³⁸¹ maddesine göre ise uyuşmazlık, vergi mükellefinin isteği üzerine Avrupa Toplulukları Mahkemesi'ne (Avrupa Adalet Divanı) götürülebilir ³⁸². Avrupa Toplulukları Mahkemesi ise, Avrupa Topluluğu Anlaşması'nın (Treaty Establishing the European Community) 239. maddesi ³⁸³ (Lisbon Anlaşması'nın³⁸⁴-The Treaty on The Functioning of The European Union 273. maddesi) gereğince bir tahkim organı olarak görev yapacaktır ³⁸⁵.

Avusturya tarafından geliştirilen modelde, OECD Model Anlaşmasının 24. maddesine 5. bent eklenmek suretiyle zorunlu tahkim sistemi yaratılmıştır. Avusturya'nın halihazırda Avrupa Birliği üyesi ülkelerle ve AB üyesi olmayan ülkelerle yürüttüğü zorunlu tahkim hükmü görüşmelerinde farklı öneriler kullanmaktadır. ³⁸⁶.

AB üyesi olmayan ülkelerle yapılan görüşmelerde Avusturya'nın önerisi olan zorunlu tahkim hükmüne göre uyuşmazlık iki yıl içinde eğer yetkili otoriteler tarafından çözülemezse, sorun karşılıklı anlaşma sürecini başlatan akit devletin yetkili otoritesi tarafından ilgili vergi mükelleflerinin başvurusu üzerine hakem kuruluna sunulacaktır ³⁸⁷.

³⁸⁰ Avusturya'nın Ermenistan, Kırgızistan, Moğolistan, Slovakya ve Türkiye ile de zorunlu tahkim içeren anlaşma görüşmeleri sürmektedir, ZÜGER, Arbitration, s. 67 .

³⁸¹ "Eğer Anlaşmanın uygulanması ya da yorumlanmasından kaynaklanan herhangi bir şüphe ya da zorluk akit devletlerin yetkili otoriteleri tarafından ,bu maddenin önceki paragrafına uygun şekilde sorunun doğumundan itibaren üç yıl içerisinde KAU ile çözümlenemezse, birinci paragrafta belirtilen kişinin talebi üzerine akit devletler sorunu tahkim (Schiedsverfahren) için, Avrupa Topluluğu Anlaşmasının 239. maddesine uygun olarak, Avrupa Toplulukları Adalet Mahkemesi'ne sunma yükümlülüğü altındadır.", PARK, Tax Treaty, s. 812 .

³⁸² PARK, Tax Treaty, s. 812 .

³⁸³ 239 ve 273. maddeler birbirinin aynısıdır ve b maddelere göre;"Eğer taraflar arasında özel bir anlaşmaya göre uyuşmazlık sunulursa, Adalet Divanı üye devletler arasında bu anlaşmanın konularıyla ilgili herhangi bir uyuşmazlıkta, yetkiye sahip olacaktır.", http://eur-lex.europa.eu/en/treaties/dat/12002E/htm/C_2002325EN.003301.html (Erişim Tarihi : 10.06.2009) .

³⁸⁴ O.J., C 115/47, 9.5.2008 Henüz üye ülkeler tarafından onaylanmamıştır, http://europa.eu/abc/treaties/index_en.htm (Erişim Tarihi;15.06.2009)

³⁸⁵ GROEN, s. 12 .

³⁸⁶ ZÜGER, Arbitration, s. 67 .

³⁸⁷ "Anlaşmanın yorumlanması ya da uygulanmasından kaynaklanan zorlukların çözülmesi, karşılıklı anlaşma süreci esnasında bu maddenin önceki paragraflarına göre, sürecin başlatılmasından itibaren iki yıl içinde eğer yetkili otoriteler için mümkün değilse, sorun karşılıklı anlaşma sürecini başlatan akit devletin yetkili otoritesi tarafından ilgili vergi mükelleflerinin başvurusu üzerine hakem kuruluna sunulacaktır. Hakem kurulu her bir akit devletin yetkili otoritesinin bir temsilcisi ve her bir akit devletten sıralamalarına göre hakem listelerinden atanacak bağımsız bir kişiden oluşacaktır. Hakemler yetkisi tanınmış bir hukuk danışmanı ya da

AB üyesi olan ülkelerle yapılan görüşmelerde kullanılan zorunlu tahkim hükmü önerisine göre yetkili otoriteler tarafından uyuşmazlık iki yıl içerisinde çözülemezse, vergi mükellefinin talebi üzerine sorun tahkim için AAD'na sunulmalıdır ³⁸⁸.

Kanada ile ABD arasındaki ÇVÖA'nı değiştiren Değiştiren 17.03.1995 Tarihli Protokol ile zorunlu olmayan tahkim kabul edilmişti ³⁸⁹. Fakat söz konusu ÇVÖA'nı değiştiren 21.09.2007 tarihli protokol ile yeniden değiştirilmiş ve protokolün 21. maddesi ³⁹⁰ ile zorunlu tahkim kabul edilmiştir ³⁹¹.

kendi ülkelerinde yüksek dereceli yargı görevlisi özelliklerine sahip olması gereken başkan olan diğer üyeyi seçeceklerdir. Her bir devlet hakem listesi için beş yetkili kişi atayacaktır. Vergi mükellefi talebi üzerine hakem kurulu önünde dinlenebilecektir. Hakem kurulu, sorunun kendisine intikal ettiği tarihten itibaren altı ay içerisinde kararını teslim edecektir. Karar akit devletler ve ilgili bütün vergi mükellefleri üzerinde somut olay yönünden bağlayıcı olacaktır.", HOFBAUER, bakınız dipnot 135, s. 73-74,; Avusturya, Moğolistan ve Ermenistan'ı söz konusu tahkim hükmünün eklenmesi konusunda ikna etmiştir. Avusturya'nın Slovakya ve Türkiye ile de bu yönde görüşmeleri devam etmektedir, ZÜGER, Arbitration, s. 67 .

³⁸⁸ Öneri şöyledir ; " Eğer Anlaşmanın uygulanması yada yorumlanmasından kaynaklanan herhangi bir şüphe ya da zorluk akit devletlerin yetkili otoriteleri tarafından ,bu maddenin önceki paragrafına uygun şekilde sorunun doğumundan itibaren iki yıl içerisinde KAU ile çözümlenemezse, birinci paragrafda belirtilen kişinin talebi üzerine akit devletler sorunu tahkim için (Schiedsverfahren), Avrupa Toplulukları Adalet Mahkemesi'ne sunma yükümlülüğü altındadır (Avrupa Topluluğu Anlaşması md. 182, eski anlaşmada 239. maddedir).", HOFBAUER, bakınız dipnot 136, s. 74,.

³⁸⁹ Söz konusu protokol ile kabul edilen ve zorunlu olmayan tahkim hükmü şöyledir ; "Eğer bu anlaşmanın uygulanması ya da yorumlanmasından kaynaklanan herhangi bir zorluk ya da şüphe, bu maddenin önceki paragraflarına uygun bir şekilde yetkili otoriteler tarafından çözümlenemezse, vergi mükellefinin tahkim kararı ile bağlı olacağını yazılı bir şekilde kabul etmesi şartıyla, her iki yetkili otoritenin ve vergi mükellefinin anlaşmaları durumunda, tahkime sunulabilir. Hakem kurulunun kararı, belirli bir olayda her iki devlet için o dava yönünden bağlayıcı olacaktır. Usul devletler arasında bir nota değişiminde belirlenecektir. Bu paragraf hükmü ,devletlerin nota değişimi yoluyla anlaşmasından sonra yürürlüğe girecektir." Anlaşma ve protokol metinleri için bkz. ZÜGER, Arbitration, s. 239-275.

³⁹⁰ Hüküm şöyledir:

"Yetkili otoritelerin bu maddede belirtilen karşılıklı anlaşma usulü çerçevesinde çaba sarfettiği, fakat bir anlaşmaya varamadığı bir sorunda, söz konusu sorun paragraf 6'ya ve akit devletlerin anlaştığı herhangi bir kural ya da sürece tabi olarak ve bunlarda belirtildiği şekilde yürütülecek tahkimle şu şartlar altında çözülecektir; Eğer;

a. akit devletlerden en az birinde uyuşmazlık konusu vergilendirme yılı ile ilgili vergi beyannamesi verilmişse,

b. sorun ;

aa) şu özelliklere sahipse;

A) akit devletlerin tahkim konusu olacağı konusunda anlaşmışları bir ya da daha fazla maddenin uygulanmasını içermekte ise ve

B) yetkili otoritelerin tahkim süreci başlamadan önce, tahkim yoluyla karara bağlanmaya elverişli olmadığına dair anlaştığı bir sorun değilse, ya da

bb) yetkili otoritelerin tahkim yoluyla karar bağlanmaya elverişli olduğuna dair anlaştığı belirli bir sorunsal

Almanya ile ABD arasındaki 29.08.1989 Tarihli ÇVÖA ³⁹² ve aynı tarihli nota değişimi ³⁹³ ile zorunlu olmayan tahkim kabul edilmişti ³⁹⁴. Fakat söz konusu ÇVÖA'nı değiştiren 01.07.2006 tarihli protokolün XIII. Maddesi ³⁹⁵ ile yeniden değiştirilmiş ve zorunlu tahkim kabul edilmiştir ³⁹⁶.

c.6. paragrafın d bendi hükümlerine göre bütün ilgili kişiler anlaşılırsa"

<http://www.treas.gov/offices/tax-policy/library/CanadaProtocol07.pdf> , (Erişim Tarihi : 01.06.2008) .

³⁹¹ FULLER, James P. / BASSETT, Barton W.S., International Tax Controversies, International Tax Journal, Vol.34, No.1, January-February 2008, s. 15 .

³⁹² Madde 25 (5) şöyledir ; "Akit devletler arasındaki anlaşmanın yorumlanması ya da uygulanması konusundaki uyuşmazlıklar mümkün olduğunca yetkili otoriteler tarafından çözümlenecektir. Eğer uyuşmazlık yetkili otoriteler tarafından çözümlenemezse her iki yetkili otoritenin anlaşması kaydıyla tahkime sunulabilir. Usul anlaşmaya bağlı olarak ve akit devletler arasında diplomatik kanallardan nota değişimi yoluyla tesis edilecektir." , Anlaşma ve protokol metinleri için bkz. ZÜGER, Arbitration, s. 239-275.

³⁹³ Nota değişiminin 1. maddesi şöyledir ; "Yetkili otoriteler, 25. maddenin 1 ila 4. paragraflarında öngörülen usuller tamamen tüketildikten sonra ve vergi mükelleflerinin tahkim için rıza vermeleri ve hakem kararı ile bağlı olacaklarını bildiren yazılı anlaşmanın ardından, belirli bir olayda tahkime gitme konusunda anlaşabilirler. Yetkili otoriteler, akit devletlerden birinin vergi politikasını ya da ulusal hukukunu ilgilendiren konularda genel olarak tahkime razı olmayacaklardır." Anlaşma ve protokol metinleri için bkz. ZÜGER, Arbitration, s. 239-275

³⁹⁴ Söz konusu protokol ile kabul edilen ve zorunlu olmayan tahkim hükmü şöyledir ; "Eğer bu anlaşmanın uygulanması ya da yorumlanmasından kaynaklanan herhangi bir zorluk ya da şüphe, bu maddenin önceki paragraflarına uygun bir şekilde yetkili otoriteler tarafından çözümlenemezse, vergi mükellefinin tahkim kararı ile bağlı olacağını yazılı bir şekilde kabul etmesi şartıyla, her iki yetkili otoritenin ve vergi mükellefinin anlaşmaları durumunda, tahkime sunulabilir. Hakem kurulunun kararı, belirli bir olayda her iki devlet için o dava yönünden bağlayıcı olacaktır. Usul devletler arasında bir nota değişiminde belirlenecektir. Bu paragraf hükmü ,devletlerin nota değişimi yoluyla anlaşmasından sonra yürürlüğe girecektir." Anlaşma ve protokol metinleri için bkz. ZÜGER, Arbitration, s. 239-275.

³⁹⁵ Hüküm şöyledir;

"Yetkili otoritelerin bu maddede belirtilen karşılıklı anlaşma usulü çerçevesinde çaba sarfettiği, fakat bir anlaşmaya varamadığı bir sorunda, söz konusu sorun paragraf 6'ya ve akit devletlerin anlaştığı herhangi bir kural ya da sürece tabi olarak ve bunlarda belirtildiği şekilde yürütülecek tahkimle şu şartlar altında çözülecektir; Eğer;

a. akit devletlerden en az birinde uyuşmazlık konusu vergilendirme yılı ile ilgili vergi beyannamesi verilmişse,

b. sorun ;

aa) şu özelliklere sahipse;

A) akit devletlerin tahkim konusu olacağı üzerinde anlaştıkları bir ya da daha fazla maddenin uygulanmasını içermekte ise ve

B) yetkili otoritelerin tahkim süreci başlamadan önce, tahkim yoluyla karara bağlanmaya elverişli olmadığına dair anlaştığı bir sorun değilse, ya da

bb) yetkili otoritelerin tahkim yoluyla karara bağlanmaya elverişli olduğuna dair anlaştığı belirli bir sorunsal

c.6. paragrafın d bendi hükümlerine göre bütün ilgili kişiler anlaşılırsa"

<http://www.treas.gov/press/releases/reports/germanprotocol06.pdf> ,(Erişim Tarihi : 01.06.2008) .

³⁹⁶ FULLER/ BASSETT , s. 15 .

Belçika ile ABD arasındaki 27.01.1995 Tarihli ÇVÖA'nın 24 (7). maddesi ile zorunlu tahkim kabul edilmiştir ³⁹⁷.

bb. OECD Model Anlaşmasında

OECD 1984 yılında devletlerin mali egemenliklerine zarar vereceği düşüncesiyle zorunlu tahkim fikrini kabul etmemiştir ³⁹⁸. Fakat sonraki gelişmelerle birlikte artık zorunlu tahkim OECD'nin faaliyet yürüttüğü önemli bir alan haline gelmiş ve 2006 ve 2007 yıllarında iki ayrı tahkim önerisi hazırlanmıştır.

2006 tarihli OECD önerisi zorunlu tahkimi öngörmüştür ³⁹⁹. Bu öneriye göre Model Anlaşmanın 25. maddesine yeni bir beşinci paragraf ⁴⁰⁰ eklenmesi düşünülmüştür. Buna göre yetkili otoriteler sorunun kendilerin intikal ettiği tarihten itibaren 2 yıl içerisinde KAU ile çözüm bulamazlarsa vergi mükellefinin talebi ile söz konusu sorun tahkime gönderilecektir.

³⁹⁷ Söz konusu maddeye göre ;

"Yetkili otoritelerin bu maddede belirtilen karşılıklı anlaşma usulü çerçevesinde çaba sarfettiği, fakat bir anlaşmaya varamadığı bir sorunda, söz konusu sorun paragraf 8'e ve akit devletlerin diplomatik kanallardan nota değişimi yoluyla anlaştığı herhangi bir kural ya da sürece tabi olarak ve bunlarda belirtildiği şekilde yürütülecek tahkimle çözülecektir" ; Eğer;

a. akit devletlerden en az birinde uyuşmazlık konusu vergilendirme yılı ile ilgili vergi beyannamesi verilmişse,

b.sorun, yetkili otoritelerin tahkim süreci başlamadan önce, tahkim yoluyla karara bağlanmaya elverişli olmadığına dair anlaştığı bir sorun değilse ve

c.8. paragrafın d bendi hükümlerine göre bütün ilgili kişiler anlaşılırsa", <http://www.treas.gov/offices/tax-policy/library/Belgium06.pdf>, (Erişim Tarihi : 01.06.2008) .

³⁹⁸ LINDENCRONA, s. 272 ;YALTI, Anlaşmalar, s. 361 .

³⁹⁹ OECD , Proposal 2006, s. 5 .

⁴⁰⁰ Bu paragraf şöyledir ;"Akit bir devletin yetkili otoritesine 1. paragrafta göre herhangi bir kişi sorunu sunarsa ve yetkili otoriteler söz konusu sorunu diğer akit devletin yetkili otoritesi ile sorunun sunulması tarihinden itibaren iki yıl içerisinde bir anlaşmaya vararak 2. paragrafta göre çözemese, bu sorundan kaynaklanan çözülemeyen herhangi bir konu eğer kişi talep ederse tahkime gönderilecektir. Fakat sorundan etkilenen herhangi bir kişinin, akit devletlerden birinin ulusal hukuku çerçevesinde, bu akit devletin mahkemelerine ya da idari organlarına aynı konu için başvurma hakkı varsa ya da aynı konuda bir mahkemenin ya da idari bir organın verdiği bir karar varsa, çözülemeyen bu konular tahkime sunulmayacaktır. Tahkim kararı her iki akit devlet üzerinde bağlayıcı olacaktır ve bu devletlerin ulusal hukuklarında yer alan süre sınırlandırmalarına rağmen tenfiz edilecektir. Akit devletlerin yetkili otoriteleri karşılıklı anlaşma yoluyla bu paragrafın uygulama koşullarını belirleyeceklerdir."

OECD'nin 2007 tarihli zorunlu tahkim önerisinde ise 25. maddeye 5. paragraf⁴⁰¹ olarak ilave edilmesi önerilen metin, 2006 önerisi ile tahkim sürecinin başlaması ve zorunlu tahkimi öngörmesi yönü ile aynıdır ⁴⁰².

Bu gelişmelerin ardından nihayet 2008 yılında Model Anlaşma'nın 25. maddesine 5. bir paragraf eklenmek suretiyle tahkim kabul edilmiştir. Buna göre OECD 2008 Model Anlaşması zorunlu ve aynı zamanda bağlayıcı tahkimi öngörmektedir. Eklenen paragrafa göre ⁴⁰³ sorunun diğer akit devletin yetkili otoritesine sunulmasından itibaren iki yıl içinde bir karşılıklı anlaşmaya varılamamışsa vergi mükellefinin talebi üzerine sorun tahkime sunulacaktır. Fakat, çözülememiş bu konular, eğer söz konusu konular devletlerden birinin adli ya da idari yargı organları tarafından karara bağlanmışsa tahkime sunulamayacaktır. Eğer karara bağlanmamışsa, yani henüz yargı süreci devam etmekte ise yine de tahkim yoluna başvuruda bulunulabilecektir.

⁴⁰¹ Öneri şöyledir;

"a) 1. paragrafa göre herhangi bir kişi, akit devletlerden birinin yetkili otoritesine, söz konusu kişi yönünden, akit devletlerden birinin ya da her ikisinin bu anlaşma hükümlerine uygun olmayan vergilendirme işlemlerine dayalı olarak sorunu sunarsa ve
b) Yetkili otoriteler söz konusu sorunu, diğer akit devletin yetkili otoritesine sorunun sunulması tarihinden itibaren iki yıl içerisinde çözüme konusunda bir anlaşmaya varamazlarsa söz konusu sorundan kaynaklanan çözülemeyen herhangi bir konu eğer söz konusu kişi müracaat ederse tahkime gönderilecektir. Fakat çözülemeyen konular, bu konular hakkında akit devletlerden birinin herhangi bir mahkemesi ya da idari bir organı tarafından verilmiş bir karar varsa tahkime sunulmayacaktır. Sorundan doğrudan etkilenen bir kişi, hakem kararının uygulanması ile ilgili karşılıklı anlaşmayı kabul ederse, karar akit devletlerin ulusal hukuklarında yer alan süre sınırlamalarına rağmen, akit devletler yönünden bağlayıcı olacaktır. Akit devletlerin yetkili otoriteleri karşılıklı anlaşma yoluyla bu paragrafın uygulama koşullarını belirleyeceklerdir." , OECD, Proposal 2007, s. 5.

⁴⁰² DESAX, Marcus / VEIT, Marc, "Arbitration of Tax Treaty Disputes: The OECD Proposal", Arbitration International, Vol.23, No.3, 2007, s. 411 . JOINT COMMITTEE ON TAXATION, Explanation of Proposed Income Tax Treaty Between the United States And Belgium, <http://www.ict.gov/x-45-07.pdf>, (Erişim Tarihi:01.03.2009), 2007, s. 84

⁴⁰³ OECD, Model 2008, s. 37 .

Eklenen hüküm şöyledir ;

a)Bir kişi, paragraf 1'e göre akit bir devletin yetkili otoritesine, akit devletlerden birinin ya da her ikisinin işlemlerinin o kişi için bu sözleşme hükümlerine uygun olmayan şekilde sonuç doğurduğu gerekçesiyle sorunu sunmuşsa, ve

b) Yetkili otoriteler söz konusu sorunu çözmek için paragraf 2'ye uygun şekilde, sorunun diğer akit devletin yetkili otoritesine sunulmasından itibaren iki yıl içinde bir anlaşmaya varamamışlarsa

sorundan kaynaklanan çözülememiş herhangi bir konu kişinin talebi üzerine tahkime sunulacaktır. Fakat, çözülememiş bu konular, eğer söz konusu konular devletlerden birinin adli ya da idari yargı organları tarafından karara bağlanmışsa tahkime sunulmayacaktır. Sorundan doğrudan etkilenen bir kişi hakem kararının uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşmayı kabul ettiği takdirde söz konusu karar akit devletler üzerinde bağlayıcı olacaktır ve bu devletlerin ulusal hukuklarında yer alan herhangi bir süre sınırlamasına rağmen uygulanacaktır. Akit Devletlerin yetkili otoriteleri bu paragrafın uygulama şeklini karşılıklı anlaşma ile çözeceklerdir.

OECD 2008 Model’inde hakem kurulunun vereceği karar derhal geçerli hale gelmemektedir. Yetkili otoritelerin hakem kurulu tarafından verilen kararın ardından bu karara dayalı olarak karşılıklı anlaşmaya (tahkim kararını uygulama karşılıklı anlaşması) varacaklardır. Bu anlaşmayı sorundan doğrudan etkilenen kişiler kabul ederse karşılıklı anlaşma geçerli olacak ve ulusal süre sınırlamalarına tabi olmaksızın uygulanacaktır. Bir diğer deyişle, sorundan doğrudan etkilenen kişilere yönelik vergilendirme, tahkime gönderilen sorunlar hakkında verilen hakem kararına uygun olacak ve tahkim sürecinde varılan kararın bu kişilere sunulacak uygulama karşılıklı anlaşmasına yansıtılmış bulunması gerekecektir⁴⁰⁴.

OECD Modelindeki hükme göre, sorundan doğrudan etkilenen kişilerin hakem kararının uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşmayı reddetme olanakları bulunmaktadır. Bu açıdan, vergi mükellefinin hakem kararının uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşmayı reddetme ve ulusal yargı yollarına başvuru hakkı vardır⁴⁰⁵.

Yukarıda yer alan hükme göre yetkili otoritelerin sorunu tahkime göndermek konusunda önceden yetkilendirilmesine gerek bulunmamakta ve sadece sorunu sunan kişinin talebi yeterli olmaktadır⁴⁰⁶.

cc. Avrupa Birliği Tahkim Anlaşmasında

ABTS⁴⁰⁷ de zorunlu tahkimi kabul etmiştir⁴⁰⁸. ABTS’nin 6 (1) maddesine⁴⁰⁹ göre şirketler, tabiyetlerinin ya da daimi ikametgahlarının olduğu akit devletlerin yetkili otoritelerinden birine çifte vergilendirmeye yol açan işlemten itibaren 3 yıl içerisinde

⁴⁰⁴ OECD , Model 2008, s. 37; s.327, para.81.

⁴⁰⁵ OECD , Model 2008, s. 37.

⁴⁰⁶ OECD , Model 2008, s. 322

⁴⁰⁷ O.J., L 225 , 20/08/1990 .

⁴⁰⁸ AULT, s. 144 ; BURNETT, Chloe, "International Tax Arbitration", Australian Tax Review, Vol. 36, No. 3, 2007, s. 191 ; ZÜGER, Arbitration, s. 66 .

⁴⁰⁹ Bu madde hükmü şöyledir; "Bu anlaşmanın uygulandığı herhangi bir durumda bir işletme, 4. Maddede sözü edilen ilkelere uyulmadığı kanısına varır ise ilgili Akit Devletlerin iç hukuklarında öngörülen başvuru yolları ne olursa olsun şirket, tabiiyetinin ya da daimi ikametgahının olduğu akit devletin yetkili otoritesine başvurabilir. Sorun, 1. madde anlamında çifte vergilendirme doğuran ya da doğurma ihtimali bulunan işlemlerin ilk tebliğ tarihinden itibaren üç yıl içerisinde sunulmalıdır. İşletme, aynı zamanda sorunla ilgili olabilecek diğer akit devletin yetkili otoritesine bildirimde bulunabilir. Yetkili otorite herhangi bir gecikme söz konusu olmaksızın diğer akit devletin yetkili otoritesine bildirimde bulunacaktır."

başvuru yapmalıdır ⁴¹⁰. Yetkili otoriteler bunun üzerine ABTS'nin 6 (2) maddesine göre sorunu karşılıklı anlaşma yoluyla çözmeye çalışacaklardır ⁴¹¹. Eğer yetkili otoriteler transfer fiyatlandırması ayarlamaları sebebiyle ortaya çıkan çifte vergilendirmeyi, sorunun intikal ettirildiği tarihten itibaren iki yıl içerisinde KAU ile çözemelerse ABTS'nin 7 (1) maddesine göre bir tahkim organı olarak "tavsiye kurulu" kurulacaktır ⁴¹². 11. maddeye ⁴¹³ göre tavsiye kurulu 6 ay içerisinde uyuşmazlıkla ilgili tavsiyesini ortaya koymalıdır. 12 (1). maddeye⁴¹⁴ göre tavsiye kurulunun kendi görüşünü bildirmesinden sonraki altı aylık süre içinde yetkili otoriteler tavsiyeye uyulup uyulmayacağı ya da çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılacağı konusunda karar almalıdır. Yetkili otoriteler bu süre içerisinde karşılıklı anlaşmaya varabilirler. Altı aylık süre içerisinde anlaşma sağlanamazsa tavsiye kurulu tarafından yayınlanan tavsiyeler bağlayıcı olmakta ve yetkili otoriteler kararda gösterildiği şekilde çifte vergilendirmenin önlenmesini sağlama zorunluluğu altına girmektedir. Bu altı aylık sürenin bitimine kadar mümkündür ⁴¹⁵.

ABTS, KAU'nün başarısızlıkla sona ermesinin ardından, tahkim sürecinin başlatılabilmesi için vergi mükellefinin rızasını aramamıştır ⁴¹⁶.

⁴¹⁰ ZÜGER, General Report,s. 27 .

⁴¹¹ Bu madde hükmü şöyledir ; "Eğer şikayet yerinde bir şüphe olarak gözüküyorsa ve yetkili otorite yeterli çözüme ulaşma imkanına sahip değilse ilgili diğer akit devletin yetkili otoritesi ile karşılıklı anlaşma yoluyla, 4. maddede belirtilen çifte vergilendirmenin giderilmesi ilkelerine dayalı olarak sorunu çözmek için çaba sarf edecektir. Varılan herhangi bir karşılıklı anlaşma ilgili akit devletlerin ulusal hukuklarında tanımlanan süre kısıtlamaları dikkate alınmaksızın uygulanacaktır."

⁴¹² CAUWENBERGH, Patrick / HONSTÉ, Van, "The Belgian Arbitration Convention Circular: the Defensive Approach of Transfer Pricing", Intertax, Volume 29, No 4, 2001, s. 147 ; ZÜGER,Arbitration, s. 72 ; ZÜGER, General Report, s. 27 ; Bu hüküm şu şekildedir ; "Eğer ilgili yetkili otoriteler, sorunun ilgili yetkili otoritelerden birine 6 (1) maddeye uygun şekilde ilk sunulduğu tarihten itibaren iki yıl içinde çifte vergilendirmenin giderilmesi için bir 6. maddede belirtilen anlaşmaya varma konusunda başarısız olurlarsa , söz konusu çifte vergilendirmeyi giderecek bir görüş sunmakla görevlendirecekleri bir danışma komisyonu oluşturacaklardır."

⁴¹³ Bu hüküm şu şekildedir ; "7. maddede belirtilen Tavsiye Kurulu, görüşünü, sorunun kendisine intikal ettirildiği tarihten itibaren altı aylık bir süre içinde ortaya koyar. Tavsiye Kurulu'nun görüşü 4. maddeye dayalı olmalıdır. "

⁴¹⁴ Bu hüküm şu şekildedir ; "7. maddede açıklanan prosedüre taraf Akit Devletler, Danışma Komisyonu'nun görüşünü sunduğu tarihten itibaren altı aylık bir süre içinde, ortak bir anlaşma ile 4. Madde hükümlerine göre oluşturulan çifte vergilendirmenin giderilmesini sağlayacak kararı alırlar. Yetkili makamlar, Danışma Komisyonu'nun görüşünden ayrılan bir karar da alabilirler. Şayet yetkili makamlar bu konu üzerinde bir anlaşmaya varamazlar ise, daha önce verilmiş olan karar onlar için bağlayıcı olacaktır."

⁴¹⁵ CAUWENBERGH / HONSTÉ, s. 147 ; GHISLAIN, s. 38-39 ; ZÜGER,Arbitration, s. 89 .

⁴¹⁶ ZÜGER, Arbitration, s. 77 .

Zorunlu tahkimde, tahkime gidilebilmesi için bir sebebe ihtiyaç duyulmaktadır. Bu sebep ise genellikle bir zaman dilimidir. Bu zaman dilimi içerisinde uyuşmazlık çözülemezse tahkim yoluna gidilecektir. ABTS zaman dilimi esasını kabul etmiştir. Buna göre eğer uyuşmazlık, sorunun yetkili otoriteler sunulması tarihinden itibaren 2 yıl içerisinde çözümlenemezse tavsiye kuruluna (advisory commission) havale edilecektir. İki yıllık sürenin dışında zorunlu tahkimin bir diğer sebebi de yetkili otoritelerin anlaşamadıklarına dair anlaşmalarıdır ⁴¹⁷.

2. Hakem Kararının Etkisi Yönünden

a. Bağlayıcı Tahkim Uygulamaları

Şili-Ekvador anlaşması dışında yukarıda incelenen ÇVÖA'nın tamamında ve ABTS'nde bağlayıcı tahkim modeli kabul edilmiştir. Verilen hakem kararı ile gerek vergi mükellefleri ve gerek akit devletler bağlıdır.

OECD 2008 Model Anlaşması'nda da bağlayıcı tahkim kabul edilmiştir. Fakat hakem kararı kendiliğinden uygulanmamakta, öncelikle yetkili otoritelerin hakem kararının uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşmaya varmaları gerekmektedir. Eğer hakem kararının verilmesinden sonra yetkili otoritelerin hakem kararının uygulanmasına ilişkin vardıkları karşılıklı anlaşmayı sorundan doğrudan etkilenen kişi reddetmezse hakem kararı devletler üzerinde bağlayıcı hale gelmektedir ve ulusal hukuklarda yer alan herhangi bir süre sınırlamasına bağlı kalınmaksızın söz konusu hakem kararının uygulanması gerekmektedir. Vergi mükellefi yönünden ise, vergi mükellefinin kabul etmemesi halinde hakem kararı bağlayıcı değildir⁴¹⁸. Hakem kararının bağlayıcılığı sadece taraf devletler açısından kabul edilmiştir.

⁴¹⁷ AULT, s. 145 ; ZÜGER, Arbitration, s. 70 .

⁴¹⁸ GILDEMEISTER, A.E., Arbitration of Tax Treaty Disputes - The 2008 OECD Model for Income Tax Treaties Will Contain An Arbitration Clause, s. 6, [http://tax-arbitration.com/Gildemeister%20-%20Tax%20Treaty%20Arbitration%20\(TDM\)](http://tax-arbitration.com/Gildemeister%20-%20Tax%20Treaty%20Arbitration%20(TDM)), (Erişim Tarihi : 10.09.2009).

b. Bağlayıcı Olmayan Tahkim Uygulamaları

Bağlayıcı olmayan tahkim uygulaması sadece 26.08.1999 Tarihli Şili-Ekvador ÇVÖA'nın 25(5). maddesi ⁴¹⁹ ile kabul edilmiştir. Hakem kararının verilmesinin ardından, akit devletlerin yetkili otoriteleri verilen hakem kararı ile bağlı olup olmayacakları konusunda karar vermektedirler. Yetkili otoritelerin vereceği özel rızanın ardından hakem kararı bağlayıcı hale gelmektedir.

OECD 2008 Modeli'nde ise eğer sorundan doğrudan etkilenen kişiler hakem kararının uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşmayı kabul etmezse verilen hakem kararı ile bağlı değildir. Eğer sorundan doğrudan etkilenen kişiler hakem kararının uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşmayı kabul ederlerse karar taraf devletler için bağlayıcı hale gelmektedir. Sorundan doğrudan etkilenen kişiler hakem kararının uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşma kendilerine sunulduğu zaman bir tercih yapmak durumundadırlar. Ya hakem kararının uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşmayı kabul ederek ulusal yargı yollarından feragat etmeleri ya da hakem kararının uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşmayı reddederek ulusal yargı yoluna müracaat etmeleri ya da müracaat etmişlerse ulusal yargı sürecini devam ettirmeleri gerekir. Buradan ise vergi mükelleflerinin hakem kararına rağmen ulusal yargı yollarına müracaat edebileceği ya da ulusal yargı sürecini devam ettirebileceği sonucu çıkmaktadır⁴²⁰.

3. Tahkim Organının Sürekliliği Yönünden

a. Ad Hoc Tahkim Uygulamaları

Avusturya-Almanya ve İsveç-Almanya ÇVÖA'larının dışında diğer bütün anlaşmalarda ad hoc tahkim kabul edilmiştir. Hakem kurulları uyuşmazlık çıktıktan

⁴¹⁹ Hüküm şöyledir ; "Eğer Anlaşmanın uygulanması yada yorumlanmasından kaynaklanan herhangi bir zorluk ya da şüphe Akit devletlerin yetkili otoriteleri tarafından çözümlenemezse, her iki akit devletin yetkili otoritelerinin anlaşmasıyla bu sorun tahkime gönderilebilir. Usul devletler arasında diplomatik kanallar yoluyla nota değişimi ile belirlenecektir. Hakem kurulunun belirli bir sorun hakkındaki kararı, tarafların söz konusu sorun ile ilgili olarak, o karar ile bağlı olup olmayacağı hakkındaki bir anlaşmanın konusu olacaktır, fakat tahkim kararının geçmişe dönük etkisi olmayacaktır."

⁴²⁰ RUITER, Marlies de, Supplementary Dispute Resolution, European Taxation, Vol.48, No.9, September 2008, s. 497-498.

sonra kurulacaktır ve uyulacak tahkim kuralları taraflar arasında her somut olay için ayrıca belirlenebilecektir.

ABTS'ne göre KAU için öngörülen sürenin ardından yetkili otoriteler altı ay içerisinde bir tavsiye kurulu oluşturmak zorundadırlar. Tavsiye Kurulu hakem kurulu gibi hareket edecektir. Her bir somut olay için tahkim organının ayrı ayrı oluşturulması zorunluluğu vardır. Bu yönüyle ABTS de ad hoc tahkim uygulaması kapsamı içerisine girmektedir.⁴²¹.

b. Kurumsal Tahkim Uygulamaları

Avusturya-Almanya anlaşmasında tahkim organı olarak AAD kabul edilmiştir. AAD daimi bir organdır ve kurumsal bir şekilde işlev görmektedir.

Almanya-İsveç Anlaşmasında ise tahkim organı olarak UAD kabul edilmiştir. UAD da vergi anlaşması uyuşmazlığının doğmasına bağlı kalmaksızın daimi bir şekilde görev yapmaktadır.

⁴²¹ MARKHAM, s. 73 .

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ULUSLARARASI VERGİ TAHKİMİNİN TEMELLENDİRİLMESİ

§5. DEVLETİN YARGILAMA YETKİSİ:

DEVLET EGEMENLİĞİ AÇISINDAN SINIRLAR

I. DEVLET EGEMENLİĞİ

1. Devlet Egemenliğinin Sınırları

Egemenlik (*sovereignty*) aslında Latince "*super*" kelimesinden kaynaklanmaktadır ve bu kelime "*üzerinde*" anlamına gelmektedir. Kıt'a Avrupası Hukukçuları egemenliği "*diğerlerinin üzerindeki güç*" (*au dessus des autres*) ve "*en üstün devlet gücü*" (*die höchste Staatsgewalt*) şeklinde tanımlamaktadır. Bu bağlamda egemenlik 30 yıl savaşlarının ardından varılan 1648 tarihli Vestfalya Barış Antlaşması'ndan türetilmiştir ve bu durum Alman Prensliklerinin otonomilerini arttırmak amacıyla kullanılmıştır ⁴²².

Egemenlik, uluslararası alanda, uluslararası hukukun devletler ya da uluslararası organizasyonlar gibi diğer bir sujesinden bağımsız olması anlamına gelmektedir. Nüfus, belirli bir toprak parçası ve organize olmuş yönetsel yapının yanında egemenlik devletin 4. bir unsuru şeklinde belirlemektedir. Çoğu zaman egemenlik kavramı ile bağımsızlık kavramının eş anlamlı olduğu da belirtilmektedir ⁴²³.

Egemenlik bir diğer yönüyle devletlerin kendisine tanınan yetkileri kullanabilmelerini ve diğer devletlerle eşit haklara sahip bir ilişki kurabilmelerini ifade

⁴²² PARK, Tax Treaty, s. 855 .

⁴²³ CZUBINSKI, Zbigniew Anthony, European Fiscal Law and State Sovereignty, <http://www.ces.uj.edu.pl/czubinski/fiscal.rtf>, (Erişim Tarihi :18.06.2009), s. 1 ; GÖZLER, Kemal, Devletin Genel Teorisi, Bursa, 2007, s. 77.

etmektedir ⁴²⁴. Egemenlik devleti toplum içindeki diğer güçlerden ayıran, ona devlet niteliği kazandıran üstün emretme ve zorlama yetkisidir. Devlet bu gücüne dayanarak ülkesi sınırları içerisinde yaşayan kişilere çeşitli yükümlülükler getirebilir. Geleneksel anlayış egemenliği mutlak, sınırsız ve bölünmez bir güç olarak kabul etmektedir ⁴²⁵. Bu anlayışa göre egemenlik iç hukuk açısından her türlü denetimin dışındadır ve pozitif hukukun üzerinde bir güçtür. Uluslararası hukuk açısından ise yabancı bir güce bağlı olmadan dilediği gibi davranma gücü anlamına gelmektedir ⁴²⁶.

Egemenliğin bünyesinde barındırdığı birbirinden farklı yetkiler egemenliği bölmemektedir. Devletin yasama, yürütme ve yargı gibi çeşitli alanlardaki yetkileri egemenliğin görünümleridir. Bu yetkiler ise zamandan zamana değişiklikler gösterebilir. Örneğin; Eskiden gümrük vergilerini belirleme devletlerin tam anlamıyla kendi egemenlik haklarından kaynaklanan yetkileri içerisindeydi. Günümüzde ise bu tür yetkilerin uluslararası anlaşmalarla sınırlandırıldığı görülmektedir. Egemenlik haklarından kaynaklanan en önemli yetkiler yasama, yürütme ve yargı yetkileridir ⁴²⁷. Devlet vergilendirme yetkisini yasama, yürütme ve yargıyı kullanarak uygular ⁴²⁸.

Egemenlik, ülke içinde ve dışında nispi bir emretme gücü ve bağımsızlık sağlamaktadır. Egemenlik bölünmez niteliğini korumakla birlikte sınırsız bir güç değildir ⁴²⁹. Uluslararası hukuk alanında mutlak bir egemenlik, yani tam bağımsızlık söz

⁴²⁴ ÇAĞAN, Nami, Vergilendirme Yetkisi, İstanbul, 1982, s. 2 ; YALTI, Anlaşmalar, s. 15 .

⁴²⁵ Egemenlik kavramını ilk kez ele alarak inceleyen bilim adamı Jean Bodin'dir. Bodin'e göre egemenlik devletin daimi ve mutlak kudretidir. Egemenlik yer bakımından sınırlandırılmaz, çünkü mutlak ve bölünmez. Bodin'e göre egemenlik yurttaşlar ve uyruklar üstünde yasa ile kısıtlanmamış en üstün iktidardır, AKAD, Mehmet / DİNÇKOL, Bihterin, Genel Kamu Hukuku, İstanbul, 2004, s. 87 ; ÖZMAN, Aydoğan, Devletlerin Egemenliği ve Milletlerarası Teşekküller, AÜHFD, C.XXI, S.1-4, 1964, s. 56- 57 ; Rousseau'ya göre egemenlik genel iradenin kullanılmasıdır. Genel irade ise her bireyin özel iradesinden oluşur. Genel irade özel iradelerin toplamıdır. Genel irade en fazla sayının yani çoğunluğun iradesidir, TEZİÇ, Erdoğan, Anayasa Hukuku, 13. Baskı, İstanbul, 2009, s. 98 ; Rousseau ayrıca egemenliğin dört önemli özelliği bulunduğunu belirtmektedir. Egemenlik bölünmez, devredilemez, yanılmaz egemenlik mutlak ve devredilemez, çünkü iktidarlar el değiştirebilir, fakat genel irade her zaman mevcuttur. Halk kendi iradesini devrettiği anda artık halk olamaz. Genel irade aynı zamanda ulusu da oluşturmaktadır. Bu yüzden egemenliğin temsili de imkansızdır, milletvekilleri halkın temsilcisi değil, görevlileridir, AKAD / DİNÇKOL, s. 123 ; GÜRİZ, Adnan, Hukuk Felsefesi, Ankara, 1992, s.211 .

⁴²⁶ ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi , s. 1 ; YALTI, s. 14 .

⁴²⁷ ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 2 .

⁴²⁸ YALTI, Anlaşmalar, s. 14 .

⁴²⁹ Devlet, egemenlik hakkına dayanarak her istediğini yapabilen bir mekanizma değildir. Bazı fıkirlere göre devlet egemenliği sürekli barışın önündeki en büyük engellerden biridir ve klasik

konusu değildir. Egemenlik devletler hukuku kuralları, uluslararası siyasal ve ekonomik işbirliği ve dayanışma çerçevesinde sınırlandırılmıştır ⁴³⁰. Küreselleşme, Westphalia Anlaşması ile oluşan ülkesel hakimiyet esasına dayalı uluslararası hukukun ulus devlet egemenliği yönünden geleneksel bakış açısını değişime uğratmıştır ⁴³¹. Çağdaş uluslararası hukuk, devlet egemenliğinin mutlak olması ilkesini değiştirmiştir ⁴³² ve bu ilke ile ilgili bazı sınırlandırmalar getirmiştir ⁴³³. Ulus devletler ise kendi menfaatlerine

egemenlik kuralları terk edilmelidir. Duguit egemenliği iç alanda "*diktatörce hareket prensibi*" ve dış alanda "*bir saldırı ve fetih aracı*" olarak görmektedir, SUNAY, Reyhan, Tartışılan Egemenlik, Ankara, 2007, s. 99 ; Hegel'e göre devletler diğer devletlere karşı bağımlı değildirler ve tam bir egemenlik hakkına sahiptirler. Bu nedenle eğer bir devlet dilerse uluslararası bir anlaşmadan, imza atmış olmasına rağmen tek taraflı çekilebilir ve kendi hukukunu ilgili konuda uygulayabilir. Uluslararası anlaşmaların mecburi olması niteliği devletlerin iradelerine dayalıdır. Devletler bu iradelerini istedikleri şekilde yönlendirebilirler. Jhering tarafından ortaya atılan ve Jellinek tarafından geliştirilen kendi kendini sınırlandırma ilkesi de egemenlik kavramı ile ilgili önemli görüşlerdendir. Buna göre bir devlet kendi iradesiyle kendi yarattığı kanunlara tabi olmak zorundadır ve yine kendi iradesiyle yarattığı uluslararası hukuk kurallarına da uymalıdır ÖZMAN, s. 65-67 .

⁴³⁰ YALTI, Anlaşmalar, s. 15 .

⁴³¹ PAK, Insop, International Finance and State Sovereignty: Global Governance in The International Tax Regime, Golden Gate University School of Law, *Annual Survey, International & Comparative Law*, The Annual Survey of International & Comparative Law, Vol.10, Spring 2004, s. 185 .

⁴³² Çağdaş anlayış egemenliğin sınırsız bir güç olduğu anlayışını terk etmiştir, ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 1 ; Küreselleşmenin egemenlik kavramı üzerinde yaptığı değişiklikler pek çok fikir akımı tarafından irdelenmiştir. Yeni ortaçağ düşüncesi fikrini savunanlar, devlet niteliğinde olmayan küresel ve çok bağlantılı aktörler sebebiyle ulus devletin sonuna gelindiğini savunmuşlardır. Liberal enternasyonalistler ise hukuki olarak bağlayıcı anlaşmalarla devletlerin problemlerini çözme konusunda yetkili olacak uluslararası kural ve kurumların oluşturulması gerektiğini savunmaktadırlar. Yeni ortaçağ fikrini benimseyenler, devletler dışında da aktörlere yer verilmesi gerekli karmaşık ve çeşitlilik içeren yeni bir uluslararası düzen gerektiği fikrini benimsemektedirler .Kaos paradigma (chaos paradigm) görüşü özellikle ulus devletlerin bir kurum olarak çöktüğünü kabul etmektedir. Bu görüş keskinleşmekte olan etnik ve dinsel ayrılmayı, uluslararası suç örgütlerinin faaliyetlerindeki artışları, biyolojik, kimyasal ve nükleer silahların yayılmasını, uluslararası terörizmin artmasını, yoğun göçmen hareketini, soykırım ve etnik temizlik görünümü taşıyan hareketleri bir delil olarak ortaya koymaktadırlar . Diğer bir görüş ise devam etmekte olan realist geleneksel uluslararası rejimde ulus devlet kavramının hala merkezi bir unsur olduğunu savunmaktadır. Bu görüşe göre küreselleşme devletin egemenlik alanını, ulus devlet otoritesi zarar görmeden genişletmiştir . Transgovernmentalism fikrine göre devlet egemenliği kaybolmamaktadır, sadece kendi fonksiyonlarını kendi organlarına tahsis etmektedir. Özerkleştirilmiş devlet kurumları uluslararası düzeyde kendi aralarında resmi görüşmelere nazaran daha sıkı bir şekilde bir araya gelmekte ve görüşmeler yürütmektedirler. Demokratik hesap verilebilirliğin, yönetsel bütünleşme ve hukukun üstünlüğü fikrinin yayılması bu yeni iletişim yolları sayesinde gerçekleşmektedir, PAK, s. 186- 187 .

⁴³³ II. Dünya Savaşı'ndan sonra yapılan anayasalarda uluslararası hukukun ulusal hukuka üstünlüğü ilkesi yer almaya başlamıştır. Kelsen'e göre devlet uluslararası hukuk kurallarına doğrudan doğruya ve aracsız bir şekilde bağlıdır. Böylece egemenlik kavramı yerine, uluslararası hukuk çerçevesinde devlete tanınan bir yetkiden söz etmektedir. İç hukukta bütün kişiler yetkilerinin devletten almaktadır. Devlet ise uluslararası hukukun tanıdığı bir yetkiyi kullanmaktadır. Türk Anayasası da egemenliği bir yetki olarak düzenlemiştir. Yasama, yürütme

olan durumlar karşısında egemenlik hakları üzerinde çeşitli ayarlamalar yapmışlar ve bunu sınırlandırmışlardır. Bunun en önemli örneği ekonomi ile ilgili konulardır ⁴³⁴.

Egemenliğin mutlak olması ve buna bağlı olarak içişlerine müdahale yasağı fikirlerini geliştiren Westphalia Anlaşması döneminde henüz uluslararası ilişkiler yoğunlaşmamış, sanayi devrimi gerçekleşmemiş ve uluslararası ticaret de günümüzde olduğu gibi yaygınlaşmamıştı. Devletlerarası etkileşim ve işbirliği geliştikçe uluslararası alanda mutlak egemenlik anlayışında ve devletlerin vergilendirme egemenliklerinde daralmalar görülmüştür ⁴³⁵.

Ticaret alanında serbestleşme, gümrük tarifelerinin ve diğer ticaret kısıtlamalarının ortadan kaldırılmasını beraberinde getirmektedir . Ülkelerarası ticaretin serbestleşmesi ve sermaye hareketliliğindeki artış devlet egemenliğinin tartışılmasına yol açan en önemli etkidir ⁴³⁶.

Bu çerçevede yeni tür egemenlik anlayışlarından da bahsedilmektedir. "İşbirliğine yönelik egemenlik kullanımı" siyasal kararların alınması ve politikaların belirlenmesinde devletlerin birlikte hareket etmeleri ve ortaklaşa davranmalarıdır. Uluslararası ilişkilerde "birlikte var olma ilişkisinden" (co-existence) "işbirliği ilişkisine" (co-operation) doğru bir kayış gerçekleşmektedir ⁴³⁷.

Devlet egemenliğinin uygulanması bakımından kişisellik ilkesi ve ülkesellik ilkesi olmak üzere iki önemli ilke bulunmaktadır.

ve yargı kuvvetleri birer yetki olarak düzenlenmiştir, TEZİÇ, s. 126-127 ; Kelsen'e göre egemenlik fikri kesin bir şekilde ortadan kaldırılmalıdır, çünkü uluslararası hukukun gelişmesinin önündeki en büyük engel bu fikirdir. Egemenlik bir varsayımdır ve şüpheli bir kavramdır. Devlet normlar hiyerarşisi kuralları gereğince uluslararası hukuka tabidir ve uluslararası hukukun verdiği bir yekiyi kullanmaktadır, SUNAY, s. 100.

⁴³⁴ İnsani sebeplerle müdahale örneklerinde (Yugoslavya, Doğu Timor ve Somali) bağımsız devletlerin egemenlik hakları kısıtlanmıştır. Ayrıca ekonomik sebepler, finans pazarlarının küreselleşmesi, serbest ticaretin genişlemesi devletlerin kendi başlarına yönetim haklarını daraltmıştır CÉLESTIN ,s. 245-246 .

⁴³⁵ SUNAY, s. 71.

⁴³⁶ SUNAY, s. 132-133 .

⁴³⁷ SUNAY, s. 342 .

a. Kişisel İlkesi

Bir ulusal hukuk düzenine ait olan kurallar kişisel egemenlik altında bulunan kişilere uygulanabilmektedir. Bir devletin kişisel egemenliği gerçek ya da tüzel kişiler üzerindeki hükümlerliğini ve en üstün güç olmayı (*summa protesta*) ifade etmektedir⁴³⁸. Devletin, bu kişilere nerede bulunurlarsa bulunsunlar kendi kurallarını uygulama hakkı vardır. Devletin yetkileri ülke sınırlarını aşmakta, fakat kendi kamusal gücünü kendi sınırları dışına taşırmaksızın yetkilere sahip olmaktadır. Devletin kişisel egemenliği altında bulunan kişiler, devlete uyrukluk bağı ile bağlı olan kişilerdir⁴³⁹.

b. Ülkesellik İlkesi

Bir devlet, egemenliğini ancak ülkesi üzerinde kullanabilir. Devlet yetkilerinin yer itibarıyla sınırını gösteren bu ilke ülkesel egemenlik olarak adlandırılmaktadır. Kural olarak devletler kendi sınırları dışında egemenliklerinden kaynaklanan yetkilerini kullanamazlar. Yani bir devlet kendi sınırları dışında yetkilerini kullanamayacağı gibi, başka bir devletin sınırları içerisinde de yetkilerini kullanamaz⁴⁴⁰.

Devletin iç egemenliği, devletin üstün olmasından kaynaklanan hukuk düzenini belirleme iradesini ifade etmektedir⁴⁴¹. İç egemenlik devletin ülke sınırları içerisinde bütün sosyal ve siyasal gruplardan üstün olduğu anlamına gelmektedir. Anayasal açıdan egemenlik hukuk düzenini belirleyen en yüksek iradedir⁴⁴². İç egemenlik devlet iktidarının tüm vatandaşlar, gruplar ve kurumlar üzerinde üstün emretme gücünü kullanabilen, bağlayıcı, genel ve kesin kararlar alabilen bir otoriteye sahip olunmasıdır⁴⁴³.

2. Vergisel Egemenlik

Mali egemenlik, egemenlik kavramının mali alandaki görünümüdür⁴⁴⁴. Mali egemenlik, egemenliğin tamamlayıcısı ve ayrılmaz bir parçası olup devlet egemenliğinin

⁴³⁸ ÖZMAN, s. 59 ; YALTI, s. 16 .

⁴³⁹ YALTI, s. 16.

⁴⁴⁰ YALTI, s. 16 ; YALTI, Billur, Elektronik Ticarete Vergilendirme, İstanbul, 2003, s. 63 .

⁴⁴¹ YALTI, Elektronik Ticaret, s. 58

⁴⁴² TEZİÇ, s. 125 .

⁴⁴³ SUNAY, s. 44 .

⁴⁴⁴ ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 2 ; YALTI, s. 14 .

varlığı ve devamı için bir ön koşuldur . Mali egemenliğin iç hukuk bakımından anlamı devletin ülke sınırları içerisinde vergilendirme, harcama, bütçe yapma, borçlanma, kamu mallarını yönetme yetkilerine sahip olmasıdır. Uluslararası alanda ise mali egemenlik, devletin diğer devletlere karşı bağımsız ulusal mali politika belirleme ve izleme yetkisidir. Devletlerin egemen eşitliği ilkesi gereği bütün devletlerin mali egemenlik hakları eşittir. Mali egemenlik de devlet egemenliğini çerçeveleyen sınırlara sahiptir ⁴⁴⁵.

Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücüdür. Bu yetki devletin varlık koşuludur. Devletin varlığını sürdürebilmesi için düzenli mali kaynaklara ihtiyacı vardır ve bu nedenle vergilendirme yetkisinin varlığı aynı zamanda siyasal bir zorunluluktur⁴⁴⁶.

Tarihsel olarak vergilendirme yetkisi devletin temel bir bileşenidir, çünkü diğer devletlerle rekabet etmek ve vatandaşların faydasına işlemler yürütmek, varlığını sürdürebilmek için harcamaları karşılamak gibi amaçlarla devletin harcama yapması zorunluluğu bulunmaktadır. Devletlerin geleneksel olarak kendi yetki alanında bulunan kişilere vergi yükümlülüğü getirmesi ve vergi toplaması, ulus devlete ait egemenliğin bir parçası olarak görülmektedir ⁴⁴⁷.

Mali egemenlik "gelire zor kullanarak ulaşma" şeklinde bir faaliyeti de bünyesinde içermektedir ⁴⁴⁸. Vergilendirme yetkisi öncelikle devletin vergilendirme konusunda yasama yetkisini kullanmasını içermektedir. Mali egemenliğin vergilendirme yetkisinin alanına giren temel ayırt edici özellikler şunlardır ⁴⁴⁹;

- a. Yükümlendirilecek vergilerin belirlenmesi ,
- b. Vergi matrahın belirlenmesi ve vergi dilimlerinin tayin edilmesi,

⁴⁴⁵ ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 3 .

⁴⁴⁶ Ör: AB bir organ olması sebebiyle mutlaka belirli bir gelire sahip olmalıdır. Bunu ise iki şekilde yapabilir;ya doğrudan doğruya bizzat kendisi bir otorite olarak gelir getirici yükümlülükler yaratabilir ya da diğer bir otoriteden gelir aktarımı sağlayabilir. Eğer AB bunu üye ülkelerden bağımsız bir şekilde yapmak istiyorsa kendi vergi gelirlerini yaratmalıdır. Vergilendirme yetkisi olmayan uluslararası hukukun herhangi bir öznesi bağımsız hareket etme gücüne yani egemenlik yetkilerine sahip değildir, CZUBINSKI, s. 2 ; ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 4 .

⁴⁴⁷ PAK, s. 188 .

⁴⁴⁸ PARK, Tax Treaty, s. 855 .

⁴⁴⁹ ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 5 ; CÉLESTIN , s. 247 .

- c. Vergi oranları ve vergi indirimlerinin belirlenmesi,
- d. Vergilendirme işlemleri ile ilgili bir vergi idaresinin bulunması,
- e. Vergi muafiyetleri ve istisnalarının yaratılması, ve
- f. Bunların değiştirilmesi ve kaldırılması.

Bununla birlikte vergilendirme sadece bir devletin mülki sınırları içerisinde geçerli olan ulusal egemenliğin dar alanı ile ilgili değildir. Küreselleşme ve ekonomik alandaki faaliyetler ile birlikte vergilendirme ulusal düzeyde bir kavram olmaktan çıkmış uluslararası düzeye geçmiştir. Egemenlik ilkesi uluslararası hukukun en önemli ilkesidir. Egemenlik kendi kendini yönetmeyi ve bir devlet organizasyonu olarak mutlak askeri, ekonomik ve politik güç olma düşüncesini içermektedir. Vergi hukukunda ise bu ilkenin yansımaları *"Bir devlet diğer bir devletin vergi hukukunu dikkate almaz"* ilkesidir⁴⁵⁰. Başka bir ifadeyle ; *"Bir devletin vergilendirme yetkisi başka bir devletin vergilendirme yetkisinin üzerinde değildir"*⁴⁵¹.

Uluslararası hukukta devletin yer ve kişi bakımından yetkisi ülkesellik ilkesi ve kişisel ilkesi ile belirlenmektedir⁴⁵². Devletler gerek ülkesel gerek kişisel egemenlik yetkilerine dayanarak vergi konuları ve vergi yükümlülerine bağlanabilmektedir. Bir devletin vergi yasaları o devletin egemenlik alanı içinde geçerlidir ve yabancı devletlerin ülkelerinde uygulanamaz. Vergi yasalarının meşruluğu vergi konuları ve vergi yükümlülerinin ülkesel veya kişisel egemenlik içinde bulunmasına bağlıdır. Bu bağ bulunmadığı sürece vergilendirmenin hukuksallığından söz edilemez⁴⁵³.

Devletlerin ülkesel ve kişisel egemenlikleri altındaki olay, konu ve olguları vergilendirirken kullandıkları ilke ve ölçütler vergi mükellefleri veya vergi konuları bakımından yetki çakışmasına neden olabilmektedir. Vergilendirme yetkilerinin uluslararası alanda çakışması devletlerin vergi mevzuatlarındaki farklılıklardan ve devletlerin vergilendirme ile ilgili yeknesak kuralları kabul etmemelerinden kaynaklanır. Bu çakışmaların sonucu ise uluslararası çifte vergilendirme olur. Devletler uluslararası

⁴⁵⁰ CÉLESTIN, s. 245 .

⁴⁵¹ BEALE, Joseph H., Jurisdiction to Tax, Harvard Law Review, Vol.XXXII, April, 1919, No.6, s. 587 .

⁴⁵² YALTI, Elektronik Ticaret, s. 63 .

⁴⁵³ YALTI, Anlaşmalar, s. 17.

çifte vergilendirmeyi önlemek için tek yanlı olarak vergilendirme ile ilgili kanunlara koydukları hükümler ile vergilendirme yetkilerini sınırlandırır veya ilgili devletlerle çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmaları imzalarlar. Vergi anlaşmasına taraf olan devletler karşılıklı olarak vergilendirme yetkilerini sınırlandırır⁴⁵⁴.

Uluslararası Vergi Hukuku açısından vergi anlaşmalarında devletler ekonomik gerekçelerden dolayı kendi istekleri ile karşılıklı olarak egemenlik haklarının bir parçası olan vergilendirme haklarından feragat etmektedirler. Yani uluslararası hukuk devletin egemenlik yetkilerini sınırlandırabilmektedir. Bu bağlamda aynı esas, vergilendirme yetkisi bakımından da geçerlidir ⁴⁵⁵. Ayrıca küreselleşmenin etkileri karşısında ulus devletin mali konular üzerindeki mutlak yetkilerinin sürdürülüp sürdürülemeyeceği konusunda çeşitli tartışmalar yaşanmaktadır. Ekonomik bütünleşme ve sınır ötesi işlemler ile teknolojik gelişmeler vergilendirme yetkisi ve mali egemenlik açısından çok önemlidir. Buna rağmen bir fikre göre, ulus devletlerin vergilendirme yetkilerini sınırlandıran bir uluslararası hukuk kuralı mevcut değildir ve bu nedenle ulus devlet söz konusu yetkilerini aynen devam ettirebilir. Fakat realistik görüşe göre uluslararası hukuk düzeni çerçevesinde egemen devletler rekabet edebilmek için diğer egemen devletlerle karşılıklı etkileşim içerisinde olma ihtiyacı içindedirler. Sınır ötesi ekonomik faaliyetler devletlerin mutlak mali egemenliğinin değişmesi ihtiyacını doğurmuştur ⁴⁵⁶.

Buna karşılık, uluslararası çifte vergilendirme anlaşmalarından kaynaklanan vergisel uyumsuzluklarda uluslararası vergi tahkiminin gelişmesinde en önemli itirazların başında mali konuların özel bir çözüm yöntemi olan tahkim yoluyla çözümlenmesinin devletlerin egemenliklerini zedeleyeceği itirazıdır. Vergi tahkimine sıcak bakılmamasının bir diğer sebebi de hakemlerin ticari önyargılarla hareket edebileceğidir ⁴⁵⁷.

Vergi tahkimi usulünde, vergi anlaşmasının uygulanması veya yorumlanması konusunda varılacak bir karar, aslında vergilendirme yetkisinin kapsamı ve sonuçları itibarıyla etki doğurmaktadır. Bu açıdan bir vergi mükellefinin hangi devlette vergilendirileceğine dair nihai sonuç doğurabilecek böylesi bir karar, vergisel egemenliğin sınırını da belirlediğinden yetkiyi zedeleyici nitelik arz edebilir, ancak, tıpkı

⁴⁵⁴ ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 10 .

⁴⁵⁵ YALTI, Anlaşmalar, s. 15 .

⁴⁵⁶ PAK, s. 189-190 .

⁴⁵⁷ PARK, Tax Treaty, s. 855 .

devletlerin vergilendirme yetkilerine yönelik olarak iradi bir şekilde akdettikleri sınırlayıcı mahiyetteki vergi anlaşmalarında olduğu gibi, tahkimin dayanağının da taraf devletlerin iradesi olduğu⁴⁵⁸ gözden kaçırılmaması gereken bir konudur.

Devletler doğal kaynaklar ve ekonomik altyapı gibi hayati öneme haiz konularda ve yatırımlar ile ilgili uyuşmazlıklarda tahkimi kabul etmektedirler. Fakat yatırım uyuşmazlıklarında tahkim, finansal sonuçlarla ilgili risk yaratmaktadır ve bu durum vergilendirme gücünün kaybedilerek egemenliğin zedelenmesine de sebebiyet vermektedir. Çevre ile ilgili düzenlemeler egemenliği, vergi ile ilgili düzenlemelerden daha az zedelememektedir. Fakat vergi tahkimi ile ilgili konularda çok daha fazla muhalefet görülmektedir⁴⁵⁹.

II. DEVLETİN YARGILAMA YETKİSİNİN SINIRLARI

1. Uluslararası Hukuk Açısından

a. Devletin Yargılama Yetkisi

Devletler tarafından geleneksel olarak gerek hukuk ve gerek ceza yargılaması yetkilerinin (*jus dicere*⁴⁶⁰) herhangi bir dış müdahale söz konusu olmaksızın egemenliklerinin bir unsuru olduğu kabul edilmektedir⁴⁶¹.

b. Devletlerin Yargı Bağışıklığı

Bir devlet, diğer devletin ülkesinde yargı bağışıklığına ve cebri icra bağışıklığına sahip bulunmaktadır. Bir devletin, başka bir devletin mahkemeleri tarafından yargılanması yasaktır⁴⁶². Bu yasağın kaynağı ise eşitin eşit üzerinde yargı yetkisi olamaz (*par in parem non habet iurisdictionem*) ilkesidir⁴⁶³. Yargı bağışıklığı ilkesi

⁴⁵⁸ PAZARCI, s.19-20.

⁴⁵⁹ PARK, Tax Treaty, s. 855 .

⁴⁶⁰ Mahkemelerin yargılama yetkisi, hukuku ortaya koyma yetkisi, BOUVIER, John, Bouvier's law Dictionary, 2001, s. 840 .

⁴⁶¹ GIOIA, Federica, "State Sovereignty, Jurisdiction, and 'Modern' International Law: The Principle of Complementarity in the International Criminal Court", *Leiden Journal of International Law*, Vol.19, No.4 , 2006, s. 1096 .

⁴⁶² Devlet işlemi doktrinine göre (*act of state doctrine*) Bir devlet kendi sınırları içerisinde hükümandır ve kendi sınırları içerisindeki işlem ve eylemleri nedeniyle başka bir devletin mahkemesi tarafından yargılamaz, PARK, Tax Treaty, s. 850 ; PAZARCI, s. 158 .

⁴⁶³ ÜNAL, s. 232 .

uluslararası hukukun en önemli ilkelerinden birisidir ve bu ilke Türkiye’de de kabul edilmiştir. MÖHUK⁴⁶⁴, yabancı devletlerin dokunulmazlığı ve bağımsızlığı ilkesini kabul etmiştir. 49 (1). maddede yer alan hükme göre; “Yabancı devlete, özel hukuk ilişkilerinden doğan hukuki uyumsuzluklarda yargı muafiyeti tanınmaz.”. Bu hükümden çıkan sonuç ise özel hukuk ilişkilerinden doğmayan hukuki uyumsuzluklarda yargı muafiyetinin uygulanacağıdır.

c. Devletlerin Egemen Eşitliği

Devletlerin egemen eşitliği, bir devletin diğer devletlerden aşağı bir statüde olmaması, başka devletlere tabi bulunmaması ve diğer devletlerle eşit olmasıdır. Dış egemenlik bağımsızlık ile eş anlamlıdır ⁴⁶⁵. Devletlerin egemen eşitliği ilkesi uluslararası hukuk açısından bütün devletlerin aynı hukuki statüye sahip olmalarını ifade etmektedir. Dış egemenlik bir devletin diğer devletin işlerine karışmasına engel olduğu için olumsuz bir karaktere sahiptir. Bu nedenle karışmama zorunluluğunu doğurmaktadır ⁴⁶⁶. İçişlerine karışmama ilkesinin istisnaları olarak insani müdahale ve Uluslararası Ceza Mahkemesi’ni görmekteyiz ⁴⁶⁷.

Devletin dış egemenliği ilkesinden kaynaklanan iki alt ilke bulunmaktadır. Bunlar içişlerine karışmama ve devletlerin egemen eşitliği ilkeleridir ⁴⁶⁸. BM organizasyonunun temellerinden bir tanesi de BM Sözleşmesinin 2 (1) maddesinde ⁴⁶⁹ g devletlerin egemen eşitliğidir. Madde 2 (7) ⁴⁷⁰ ise BM’yi herhangi bir devletin ulusal yargılama yetkisine müdahaleden men etmektedir ⁴⁷¹. Devletler uluslararası toplumda eşit haklara sahip birer özne olarak yer almaktadırlar. Bir ülkenin içişlerine müdahale

⁴⁶⁴ R.G., 4/12/2007 T. ve 26728 S.

⁴⁶⁵ SUNAY, s. 45 ; TEZİÇ, s. 125 .

⁴⁶⁶ ÖZMAN, s. 59 ; SCHERMERS, Henry G. / BLOKKER, Niels M., International Institutional Law, 2003, s. 5 .

⁴⁶⁷ GÖZLER, s. 80 .

⁴⁶⁸ GÖZLER, s. 79 .

⁴⁶⁹ Madde hükmü şöyledir ; “Örgüt, tüm üyelerinin egemen eşitliği ilkesi üzerine kurulmuştur.”

⁴⁷⁰ Madde hükmü şöyledir ; “İşbu Antlaşma’nın hiçbir hükmü, Birleşmiş Milletler’e herhangi bir devletin kendi iç yetki alanına giren konulara müdahale yetkisi vermediği gibi, üyeleri de bu türden konuları işbu Antlaşma uyarınca bir çözüme bağlamaya zorlayamaz; ancak, bu ilke, VII. Bölüm’de öngörülmüş olan zorlayıcı önlemlerin uygulanmasını hiçbir biçimde engellemez.”

⁴⁷¹ GIOIA, s. 96 ;ÖZMAN, s. 85 .

edilmesi, o ülkenin yasal üstünlük konumunun ya da yasal statü olarak egemenliğinin tehdit edilmesi anlamına gelmektedir ⁴⁷².

Devletlerin uluslararası antlaşmalar yoluyla ülkesel sınırları içerisinde kendi rızaları ile üsler, ekonomik bölgeler ve benzeri istisnalar oluşturmaları dış müdahale sayılmamaktadır. Aynı şekilde devletin kendi isteği ile yapılan denetimler, işbirliği anlaşmaları çerçevesinde yürütülen ilişkiler de dış müdahale sayılmamaktadır ⁴⁷³.

2. Vergi Hukuku Açısından

Uluslararası çifte vergilendirmeden kaynaklanan bir uyuşmazlıkta devletlerden birinin uluslararası anlaşmayı yanlış yorumlaması ya da uygulaması söz konusudur. Bu yanlışlığı giderebilmek için devletlerden birinin kendi mahkemelerinde ya da diğer devletin mahkemelerinde akit devlete karşı dava açma hakkı bulunmamaktadır. Bu durum devletlerin yargı bağımsızlığı ve devletlerin egemen eşitliği ilkelerinin bir sonucudur.

Devletler vergi anlaşmalarında kendi egemenliklerini vergi anlaşmasına taraf olarak ve vergi anlaşmasının doğrudan etkili olacağını kabul ederek sınırlandırmaktadırlar. Devletlerin asıl amaçları sermayenin ve ticaretin serbestleştirilmesidir. Ulusal vergiler bu amacı engellemekte olduğu için vergi anlaşmaları imzalanmaktadır. Akılcı devletlerin tahkime karşı gelmelerini anlamak fazlaca mümkün olmamaktadır, çünkü tahkim de aynı amaca hizmet etmektedir. Devletler, vergi anlaşmaları ile tahkimin kabul edilmesi neticesinde, egemenlik haklarının kısıtlandığını düşünmektedirler. Ulusal mahkemeler ulusal konularda hassastırlar ve dualist (ikici) sistemlerde ⁴⁷⁴ vergi anlaşmasına aykırı kanunlarla da

⁴⁷² SUNAY, s. 70 .

⁴⁷³ SUNAY, s. 71 .

⁴⁷⁴ Anlaşmalar üç şekilde ulusal hukukun bir parçası haline gelmektedir. Birinci sisteme (otomatik entegrasyon modeli) göre anlaşmalar otomatik bir şekilde ulusal hukukun bir parçası haline gelmektedir. Fransa, Hollanda, İspanya ve İsviçre’de otomatik entegrasyon modeli benimsenmiştir. İkinci sistem ise aktarma (*incorporation*) modelini benimsemiştir. Uluslararası anlaşmalar idari ya da yasama işlemleriyle ulusal hukukun bir parçası haline gelmektedir. Avusturya, Belçika, Almanya, ABD gibi ülkeler aktarma modelini benimsemiştir. Üçüncü sisteme göre uluslararası anlaşmaların ulusal hukuk üzerinde bizatihi bağlayıcılığı bulunmamaktadır. Uluslararası anlaşmaların ayrıca bir kanun haline getirilmesi zorunludur. Ancak bir kanun haline geldikten sonra uluslararası anlaşmaların iç hukukta kanun olarak bir bağlayıcılığı doğmaktadır. Avustralya, Kanada, Birleşik Krallık, İsveç, Norveç, Yeni Zelanda, Danimarka ve İsrail gibi ülkeler

bağlıdır. Uluslararası tahkimde ise devletler benzeri kontrol araçlarını kaybetmektedirler⁴⁷⁵.

Mevcut tahkim şartlarına göre vergi otoriteleri, tahkim heyetinin vergi uyumsuzluğunu uygun bir şekilde çözeceğine dair güven duymalarını sağlamaktadır. Fakat bir devlet açısından bakıldığında tahkim heyeti "yabancı bir organ" niteliğindedir. Nihai olarak bu yetkinin ulusalüstü bir organa devredilmesidir. Bu durum yalnız siyasi olarak değil aynı zamanda hukuki olarak da bir çok probleme yol açmaktadır. Bir çok devlet açısından yetkilerin bu şekilde devredilmesi anayasal bir onaya ihtiyaç doğurmaktadır. Bu nedenle devletlerin, tahkim heyetine yetki devri durumunda, egemenlik yetkilerinin uluslararası bir kuruluşa devrinin kabul edilebilir olup olmadığı yönünden kendi hukuklarını dikkatli bir şekilde incelemesi gerektiği ifade edilmektedir⁴⁷⁶.

Devlet kurumlarının taraf olduğu uyumsuzluklarda tahkime soğuk bakılmasının en önemli sebeplerinden birisi tahkimin bir medeni usul hukuku kurumu ya da özel hukuk sözleşmesi olarak ele alınmasıdır⁴⁷⁷.

Tarafların bir uyumsuzluğu tahkime götürme konusunda anlaşmaları durumunda da, taraf devletlerin egemenliklerinin zedelendiğinden bahsetmek mümkün değildir. Zira karşılıklı rıza ile sorun tahkime götürülmektedir⁴⁷⁸.

üçüncü sistemi benimsemişlerdir. Fransa gibi bazı ülkelerde ya açıkça anayasada yer alan bir hükmün ya da yargısal yorumun bir sonucu olarak uluslararası anlaşmaların ulusal hukuka üstünlüğü kabul edilmiş bulunmaktadır. Diğer bazı ülkelerde (yukarıda belirtilen her bir sistemde görülebilmektedir) vergi anlaşmaları ulusal hukukla aynı seviyededir ve yasama organı ikincil yasama faaliyetleriyle anlaşma hükümlerinin ulusal hukuka üstün olduğunu kabul edebilir. Vergi anlaşmalarının ulusal hukuklara üstün olduğu bazı hukuk sistemlerinde, uluslararası hukukta yer alan ahde vefa (*pacta sunt servanda*) ilkesinin varlığı sebebiyle net olmayabilir. Bazı hukuk sistemlerinde (Örneğin; İtalya) ise sonraki bir zamanda yürürlüğe giren bir kanunun daha özel önceki kanunu ortadan kaldırmayacağı ilkesi nedeniyle (*lex posterior generalis non derogat legi priori speciali*) uluslararası anlaşmaların ulusal hukuka üstün olduğu kabul edilmiştir. Belçika gibi bazı ülkelerde ulusal hukuk ile uluslararası anlaşmaların aynı hukuk düzeninin bir parçası olduğu kabul edilmekte ve öncelik sırası buna göre belirlenmektedir. Brezilya'da vergi kanunları, uluslararası vergi anlaşmalarının hiyerarşik bakımdan ulusal hukuktan daha üst bir seviyede olduğunu kabul etmiştir (Ulusal Vergi Kanunu, Madde 98). Ayrıca yine Brezilya'da vergi kanunlarının diğer kanunlardan hiyerarşik bakımdan daha üst bir seviyede olduğu kabul edilmiştir (Brezilya Anayasası, md. 146 .), THURONYI, Victor, Comparative Tax Law, Hague, 2003, s. 112- 113 ; YALTI, Billur, Gümrük Birliği'nin Hukuki Yapısı, İstanbul, 1997, s. 28

⁴⁷⁵ ALTMAN, s. 324 .

⁴⁷⁶ ZÜGER, Arbitration, s. 32-33 .

⁴⁷⁷ ORAK, Cem, Çağatay, Kamu Hizmeti İmtiyaz Sözleşmelerinde Tahkim, Ankara, 2006, s. 81 .

Vergi anlaşmalarının uygulanması konusunda devletler arasında ortaya çıkan anlaşmazlıklar, uluslararası kamu hukukunun bir takım özelliklerinden ileri gelmektedir. Bu tartışmalar, görüşmeler gibi diplomatik yollarla ya da tahkim ya da mahkeme kararı gibi hukuki yollarla çözümlenebilir. Hukuki yolun kullanılması halinde vergi anlaşmalarından doğan ihtilafların çözümü 3. kişiye devredilmekte, tartışmanın hukuki olarak bağlayıcı bir şekilde karara bağlanması için yetki verilmektedir. Anlaşmazlığın hallinin 3. kişilere bırakılması durumunda ise akit devletler, egemenlik haklarını kısıtlamış olmaktadır. Fakat eğer egemenlik bir devletin diğer devlete bağlı olmaması şeklinde değerlendirilirse bu durumda anlaşmazlığın tahkim yoluyla çözülmesi egemenlik haklarına bir kısıtlama değil, aksine bu haklara bir katkı olarak ele alınacaktır. Bir devletin anlaşmazlığın çözülmesini engellemesi egemenlik anlamına gelmemektedir. Bunun yerine tahkim, devletin uyuşmazlığın çözümü ile ilgili usul üzerindeki kontrolünü ve özellikle bundan kaynaklanan mali sonuçları 3. bir kişiye bırakması anlamına gelmektedir. Başka bir deyişle, bir devlet kendi yasama gücünü uluslararası anlaşmaya diğer bir devletle birlikte dahil etmekte (*dış vergi egemenliği*) , kendi vergi hukuku ve prosedürleri üzerinde gücünü sınırlandırmaktadır (*iç vergi egemenliği*)⁴⁷⁹ .

Öte yandan, bir devletin ülkesel yetkisine dayanarak uyuşmazlığı çözmesi söz konusu değildir, zira ülkesellik ilkesi her devletin kendi mülki sınırları içerisinde geçerlidir. Bir devletin mahkemeleri, başka bir devletin mahkemelerinin verdiği karar ile bağlı değildir⁴⁸⁰. O halde sorunun ya devletlerin yeni bir anlaşma yapması veya KAU çerçevesinde anlaşması ile çözümü gerekmektedir. Fakat her ikisinin de mümkün olmaması halinde sorunu çözecek bir usule ihtiyaç duyulmaktadır. İşte bu noktada çözüm yolu olarak ya bir uluslararası yargı organına başvuru ya da tahkim mümkün olmaktadır.

Devletler KAU yoluyla anlaşmaların yorumlanması konusunda etkinliklerini sürdürmekte ve egemenliklerinin bu nedenle daha az zarar gördüğünü kabul etmektedirler. Vergi idaresi, ulusal vergi politikaları ve vergi toplama faaliyeti herhangi

⁴⁷⁸ ARNOLD, Brian J. / SASSEVILLE, Jacques / ZOLT, Eric, Summary of the Proceedings of an Invitational Seminar on Tax Treaties in the 21st Century, 2002, Vol. 50, No:1, s. 25 .

⁴⁷⁹ GROEN, s. 3 .

⁴⁸⁰ ZÜGER, Arbitration Procedure, s. 155 .

bir zarar görmeksizin, vergi mükellefi üzerindeki kontrolünü devam ettirebilmektedir

⁴⁸¹ .

Devletler bazı durumlarda uluslararası vergi tahkiminde, sırf egemenlik yetkilerinin zarar göreceği endişesiyle kendi ulusal hukuklarının uygulanması yönünde düzenlemeler yapmışlardır. Ulusal hukuklardan bahseden anlaşmalar ise Amerika Birleşik Devletleri'nin Almanya, Hollanda ve İsveç ile yapmış olduğu anlaşmalardır. Bu anlaşmalarda ulusal hukuklardan bahsedilmek suretiyle devlet egemenliğine müdahale endişesi giderilmeye çalışılmıştır. Buna göre, "Tahkim heyeti, her bir olay için, her bir akit devletin ulusal hukukunu ve uluslararası hukuk prensiplerini dikkate alarak anlaşma çerçevesinde kararını verecektir ." Ayrıca ; "Yetkili otoriteler akit devletlerden birinin ulusal vergi hukukunu ya da vergi politikasını⁴⁸² ilgilendiren konularda genel olarak tahkimi kabul etmeyeceklerdir" hükmü de yer almaktadır ⁴⁸³. Bu hüküm ile devletlerin egemenlik haklarını kaybedecekleri endişesi bir nebze olsun giderilmek istenmektedir ⁴⁸⁴. Fakat ulusal hukuklar üzerinde etkili olmayacak bir tahkim kararı bulunmadığı gibi uluslararası vergi anlaşmasından kaynaklanan bir uyuşmazlıkta ulusal hukukların da dikkate alınması mümkün gözükmemektedir. Bu hükme göre hiçbir uyuşmazlığın tahkim yoluyla çözülmesine imkan yoktur. Ayrıca yetkili otoriteler keyfi bir şekilde tahkime başvuru sürecinin başlamasına engel olabilirler ⁴⁸⁵.

⁴⁸¹ ALTMAN, s. 252 .

⁴⁸² Ticari tahkimden, vergi tahkimi için çıkartılacak en önemli sonuçlardan birisi de taraflara tahkimden kaçış yolunu açık bırakacak düzenlemeler yapılmasıdır. Sadece tahkimi kazanmak aklında olan ticari çevreler tahkim şartını belirsiz ifadelerle donatmakta ve süreci yargılamaya açık tutmaktadır. Bu durum ise istenmeyen sonuçlara yol açmaktadır. Belirsiz ifadelerle sahip olan ve yargılama yolunun açık olduğu örnek bir tahkim hükmü şöyledir; "*Uyuşmazlık halinde taraflar tahkime başvurma yükümlülüğündedir, fakat eğer yargılama söz konusu olursa Seine mahkemeleri münhasır yetkiye sahiptir.*" Devletlerin de aynı şekilde hareket edeceğine hiç şüphe yoktur. Hakem kararı kendi lehine olan yani davayı kazanan devlet bu kararın uygulanmasını isterken aynı zamanda "*vergi politikası ile ilgili hususlar*" gibi bir kaçamak yol bulunarak arzu etmedikleri konuların tahkim dışı kalması için çaba sarfedeceklerdir. 1990 tarihli ABD-Almanya vergi anlaşmasını açıklayan Joint Committee on Taxation, "esasa taallık eden hususların" (matters of substance) değil "ihtilaflı olmayan teknik konuların" (non-controversial technical matters) tahkim konusu olabileceklerini belirtmiştir. Fakat böyle bir ayırım uygulamada çok açık bir şekilde anlaşılamayacaktır. Örneğin lisans bedeli konusunun teknik bir konu mu yoksa esasa ilişkin bir konu mu olduğu oldukça tartışmalıdır. Devletlerin tahkim şartını hazırlarken kullandıkları müphem ifadeler arzu etmedikleri konularda tahkimden kaçmak için bir dayanak olmaktan öte işe yaramayacaktır, PARK, Tax Treaty, s. 824.

⁴⁸³ BABLER, s. 255 ; TILLINGHAST, s. 353 .

⁴⁸⁴ BABLER, s. 253 .

⁴⁸⁵ TILLINGHAST, s. 353; ZÜGER, Arbitration Procedure, s. 164 .

Uluslararası vergi hukuku bakımından da, egemenliğin zarar göreceği kaygılarından dolayı, tahkimin en önemli özelliği rızaya bağlı olmasıdır. Kural olarak her iki akit devletin de önceden rızası olmaksızın tahkime gidilebilmesi mümkün değildir. Bu rıza bir anlaşmayla verilebilir. Bir çok vergi anlaşması belirli vergi uyumsuzluklarının çözümü için akit devletler tarafından önceden verilmiş tahkim rızalarını içermektedir. Fakat eğer anlaşma devletlerin böyle bir rızasını içermiyorsa, devletlerin egemenlik hakları nedeniyle sorunun tahkim yoluna götürülebilmesi ad hoc esasa bağlı olur. Böyle bir durumda taraflar tahkim heyetinin yetkisini kabul etmelidirler ve tahkim sırasında uygulanacak usulü belirlemelidirler ⁴⁸⁶.

Varolan tahkim şartlarında sıklıkla şu hükme rastlamak mümkün olmaktadır: "Bu paragraf hükümleri, Devletlerin diplomatik notaların değiştirilmesi yoluyla anlaşmaları halinde yürürlük kazanacaktır". Bu hükümle birlikte tahkime ilişkin madde, anlaşmanın diğer maddeleri ile aynı zamanda yürürlüğe girmemektedir. Özel bir nota değişimi ihtiyacı söz konusudur. Ermenistan ve Hollanda ile Hırvatistan ve Kazakistan arasında nota değişimi, diplomatik yolların kullanılmasından kaçınmak maksadıyla yetkili otoriteler arasında gerçekleştirilmiştir. Kazakistan'ın Pakistan ve Kanada, Hollanda'nın ABD ile, Meksika'nın Birleşik Krallık ile yaptığı anlaşmalarda tahkim hükmünün yürürlüğe girip girmeyeceği konusunda yetkili otoritelerin 3 yıl içerisinde notaları değiştirebilecekleri öngörülmektedir. Bu süre, ulusal hukuklar açısından tahkim hükmünün devlet egemenliği açısından kabulünün mümkün olup olmadığı noktasında yetkili otoritelere süre tanımaktadır. Bu tür çekinceler yüzünden pek çok tahkim hükmü henüz yürürlüğe girememiştir ⁴⁸⁷.

Diğer yandan, çevre ile ilgili uluslararası düzenlemeler, vergilendirme ile ilgili uluslararası düzenlemelere nazaran egemenliğin daha fazla kaybolmasına sebebiyet vermektedir. Çevre ile ilgili düzenlemelerden kaynaklanan sebeplerden dolayı tahkim yoluna gidilmesine dair düzenlemeler konusunda devlet egemenliğinin azalacağı ya da

⁴⁸⁶ GROEN, s. 11 .

⁴⁸⁷ İdari organlara yukarıda belirtilen türde bir yetki verilmesi ülkeden ülkeye değişen özellikler barındırabilmektedir. Örneğin ; Avusturya Anayasa Hukuku açısından yukarıdaki formda bir hükmün mümkün olup olmayacağı oldukça tartışmalıdır. Avusturya Anayasa Hukuku'na göre, idari otoritelere yetki verilmesi bu yetkinin başlangıcı ve sonu ile sınırlarının belirlenmiş olmasına bağlıdır. Bu belirlemenin ise parlamento tarafından onaylanması gerekmektedir. Bu nedenle Avusturya açısından tahkim hükmünün yukarıdaki formda belirlenmesi mümkün değildir, ZÜGER, Arbitration, s. 33-34.

ortadan kalkacağı yönünde değerlendirmeler yapılmadığına göre⁴⁸⁸, vergi tahkimi açısından ileri sürülen argümanlar anlamlı olmamaktadır.

§ 6. DEVLETİN YARGILAMA YETKİSİNİN DEVRİ: ANAYASA AÇISINDAN SINIRLAR

I. YARGILAMA YETKİSİNE İLİŞKİN ANAYASAL DÜZENDE TAHKİM: ANAYASA, m.6-9

Anayasa'nın 6.maddesinde;

“ Egemenlik, kayıtsız şartsız Milletindir.

Türk Milleti, egemenliğini, Anayasanın koyduğu esaslara göre, yetkili organları eliyle kullanır.

Egemenliğin kullanılması, hiçbir surette hiçbir kişiye, zümreye veya sınıfa bırakılamaz. Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir Devlet yetkisi kullanamaz”

denmektedir.

Yargı yetkisi başlığını taşıyan 9.maddede ise “Yargı yetkisi, Türk Milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılır” hükmü yer almaktadır.

Bu son hükme göre egemenlik yetkileri ve bu arada yargı yetkisi Türk Milleti adına Türk Milleti'nin yetkili organı tarafından, yani bağımsız bir mahkeme tarafından kullanılmalıdır ⁴⁸⁹.

Yargı yetkisi, anayasal hukuk düzeninin bir teminatını oluşturmaktadır. 9. madde gereği hakları ihlal edilen kişiler, haklarını mahkemelere müracaat ederek aramak zorundadırlar. Yani bir hukuki uyuşmazlığın, mahkemeler aracılığıyla çözüme kavuşturulması gerekir. Haklarının ihlal edildiği inancında olan kişilerin mahkemelere

⁴⁸⁸ PARK, William W., Arbitration and the Fisc: NAFTA's "Tax Veto", Chicago Journal of International Law, Vol.2, No.1, Spring, 2001, Spring, 2001, s. 240 .

⁴⁸⁹ TANÖR, Bülent / YÜZBAŞIOĞLU, Necmi, Türk Anayasa Hukuku, 9. Baskı, İstanbul, 2009, s. 109 .

müracaat etmek zorunda olmaları kuralının istisnası "tahkim" söz konusu olduğunda ortaya çıkmaktadır. O halde bir uyuşmazlığın devlet mahkemelerine müracaat edilmeksizin çözüme kavuşturulmasına yönelik olan tahkim, devletin yargı yetkisinin yerine geçen bir yargılama türüdür ve bu anlamda devletin genel yargı yetkisi yanında istisnai bir nitelik taşımaktadır.⁴⁹⁰

Anayasa'nın 9. maddesinde yer alan bu hüküm gereği öncelikle tahkim kurumunun 9. madde anlamında bağımsız mahkeme sıfatını taşıyan bir yargı organı olup olmadığı konusunun ele alınması gerekmektedir. Zira tahkim eğer bağımsız bir mahkeme yerine geçmekte ise anayasal açıdan bir sorun olmadığı ileri sürülebilir. Eğer tahkim bağımsız bir mahkeme değilse, bu durumda hem Anayasa'nın 9. maddesine hem de diğer ilgili maddelere aykırılık söz konusu olabilecektir.

1. Tahkim Kurulunun Bağımsız Mahkeme Olup Olmadığı Sorunu

Yargı organı kavramını iki şekilde anlamak mümkündür. Bu kavram dar anlamı ile kabul edildiğinde yalnız bağımsız mahkeme niteliğindeki kuruluşları içine alır. Geniş anlamda yargı organı kavramı ise bağımsız mahkeme niteliğinde olan kuruluşların yanında bu nitelikte olmayıp, yargı görevi yapan kuruluşları da kapsar⁴⁹¹.

Fakat yargı organı hem işlevsel hem de yapısal açıdan incelenmelidir ve her iki unsuru bir arada taşıyan organlar yargı organı olarak kabul edilmelidir. İşlevsel açıdan yargı organı "*hukuki uyuşmazlıkları veya hukuka aykırılık iddialarını çözen ve karara bağlayan devlet organı*" dır. Yapısal açıdan yargı organının incelenmesinde tek önemli konu söz konusu organın kimlerden oluştuğudur. Bir ya da daha fazla hakimden oluşmuş devlet organı yargı organı şeklinde değerlendirilebilir. Hakim bağımsız ve tarafsız olmalı ve hakimlik güvencesine sahip bulunmalıdır. Yargı organı mahkeme anlamına gelmektedir⁴⁹².

Yukarıda yer alan işlevsel ve yapısal açıdan yapılan tanımlamalar yeterli değildir. Zira işlevsel açıdan hukuki uyuşmazlıkları veya hukuka aykırılık iddialarını

⁴⁹⁰ KÜÇÜKGÜNGÖR, Erkan, Türkiye Futbol Federasyonu Tahkim Kurulu'nun Yapısı ve Tahkim Kurulu Kararlarının Niteliği, AÜHFD, C. 50, S.2, 2001, s. 141 .

⁴⁹¹ ÇAĞAN, Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları, AÜHFD, C.XXVIII, S.1-4, 1971, s. 188 .

⁴⁹² GÖZLER, s. 333-337 ;TANÖR / YÜZBAŞIOĞLU, s. 433-434.

çözen ve karara bağlayan devlet organı RTÜK, SPK, BDDK gibi mahkemeler dışında başka bir organ da olabilir. Yapısal açıdan ise tarafsız, bağımsız ve teminatlı hakimlerden oluşmuş devlet organları sadece hukuki uyumsuzlukları veya hukuka aykırılık iddialarını çözüp karara bağlamamaktadır. Örneğin Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu'nda hakim üyeler olmasına rağmen söz konusu kurul idari bir kuruldur. Bu nedenle bir devlet organının yargı merci olabilmesi için o organın bir ya da daha fazla hakimden oluşması (organik şart) ve hukuki uyumsuzlukları çözmesi (maddi şart) gerekir ⁴⁹³.

Anayasa'nın 9. maddesi, yargı yetkisinin Türk Milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılacağını hükme bağlamıştır. Anayasanın bir çok maddesinde ⁴⁹⁴ yargı merci kavramı kullanılmakta iken 9. maddede bağımsız mahkeme kavramı kullanılmıştır. Anayasa'da yargı merci kavramı dar anlamda kullanılmaktadır ve mahkemeleri ifade etmektedir. Anayasa'nın 36/1. maddesine göre ; "Herkes, meşrû vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.". Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise ; "Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınmaz" hükmü yer almaktadır. Bu iki fıkra birlikte değerlendirildiğinde yargı merci kavramından mahkemelerin anlaşıldığı görülmektedir ⁴⁹⁵.

Anayasa Mahkemesi 1961 Anayasa'sı döneminde verdiği bir kararda ⁴⁹⁶, *"Anayasa'nın 114 maddesiyle idarenin hiçbir eylem ve işleminin, hiçbir halde, yargı mercilerinin denetimi dışında bırakılamayacağı kabul edilmiştir. 118. madde , aynı prensibin disiplin cezaları alanına uygulanmasını sağlamaktadır. Her iki maddede de yargı merciinin tarifi yapılmamıştır. Bu tabirden sadece yaptığı iş itibariyle değil, niteliği ve kuruluşu itibariyle de teminata sahip kazai bir merci anlaşılmalıdır."* demektedir. Anayasa'nın 114 üncü maddesinin gerekçesinde de yargı mercii kavramı ile mahkemelerin ifade edilmek istendiği belirtilmiştir ⁴⁹⁷.

⁴⁹³ GÖZLER, s. 333-337 ;TANÖR / YÜZBAŞIOĞLU, s. 433-434.

⁴⁹⁴ 19, 36, 53, 105, 154, 155, 158, 159. maddeler .

⁴⁹⁵ ÇAĞAN, Komisyonlar, s. 189- 190 .

⁴⁹⁶ 1963/75 E. 1963/129 K., RG., 29.7.1963 T., 11466 S., ÇAĞAN, Komisyonlar, s. 189- 190 .

⁴⁹⁷ Anayasa'nın 114 üncü maddesinin gerekçesinde de yargı mercii kavramı ile mahkemelerin ifade edilmek istendiği belirtilmiştir. Gerekçede şöyle denmektedir: *"Maddede (kazaî murakabe) terimi yerine (yargı mercilerinin denetimi) deyiminin kullanılması özel bir önem taşımaktadır.*

Anayasa Mahkemesi, 1961 Anayasası döneminde, verdiği iki kararla Anayasa'ya aykırılık itirazlarında bulunan Bina ve Arazi Vergileri İtiraz Komisyonu ile Vergiler Temyiz Komisyonu'nun itirazlarını; bunların mahkeme niteliğinde kuruluşlar olmamaları nedeniyle yetkisizlik yönünden reddetmiştir . Anayasa Mahkemesi, Vergiler Temyiz Komisyonu bakımından verdiği kararda ⁴⁹⁸ şöyle demektedir: "*Vergiler Temyiz Komisyonu kazaî usuller kullanarak karar vermekte ise de, müessese Maliye Vekâleti Teşkilâtı ve Vazifeleri hakkındaki 2996 sayılı kanunla kurulmuş olup, başkan ve üyelerinin atanmaları, hak ve ödevleri, emekliye ayrılmaları, Anayasa'nın öngördüğü mahkemelerin bağımsızlığı ve hâkim teminatı esaslarına göre düzenlenmiş olmadığından bu başkan ve üyeler memur statüsüne girmektedirler. Şu durum karşısında kazaî nitelikte ve kazaî usullerle karar verseler dahi Anayasa'nın açık hükümleri önünde kurul mensuplarını hâkim ve teşkil ettikleri organı mahkeme niteliğinde görmeye imkân yoktur.*" Ayrıca Anayasa Mahkemesi bu kararında, Anayasa'nın 114 üncü maddesinin gerekçesine de dayanmaktadır. Anayasa Mahkemesi diğer kararında ⁴⁹⁹ ise, "*Anayasa'nın 149 uncu ve Anayasa Mahkemesi Kuruluşu ve Yargılama Usulleri hakkındaki 22/4/1962 gün ve 44 sayılı kanunun 21 inci maddelerinde iptal dâvası açmaya yetkili olan kişi, kurul ve makamlar açıkça gösterilmiştir. İstekte bulunan bu sayılanlardan olmadığı gibi mahkeme niteliğinde bulunmadığından Anayasa'nın 151 ve 44 sayılı kanunun 27 nci maddeleri hükümlerinden yararlanması da mümkün değildir. Bu nedenle istemin, istekte bulunanın yetkisizliği yönünden reddi gerekir*" demektedir.

Gerçekten her kazaî murakabe, kaza organı tarafından yapılan bir murakabe demek değildir. Bir merciin kaza organı olarak vasıflandırılabilmesi için kazaî bir usul uygulanmasından başka, üyelerin de bağımsız olması ve hâkim niteliğini haiz ve hâkim statüsünde bulunması da şarttır. Memleketimizde idarî kaza manzumesinde kaza ve vilâyet idare heyetleri, vergi itiraz ve temyiz komisyonları, gümrük eksperler heyeti ve disiplin kurulları gibi tam bir kaza organı sayılamayacak merciiler de mevcuttur. Bu organların kazaî usuller içinde vazife görmeleri sevk edilen bu madde hükmüne göre yeter sayılmamıştır. Bu bakımdan kazaî merci vasfında olmayan mercilerin kararlarına karşı, genel idare mahkemesi olarak kabul edilen ve üyeleri tam bir hâkimlik statüsüne kavuşturulan Danıştay'a müracaat hakkı kanunlarla önlenemeyecektir. Madde, bu formülü ile ileride ihdas edilebilecek idare mahkemelerini de gözetmiş ve bunların tam bir kaza organı vasfını taşımaları halinde önem derecesi ne olursa olsun her çeşit meselenin behemahal Danıştay'a kadar gitmesi gibi yersiz bir dereceleme önlemek istemiş ve bu sebeple madde metninde Danıştay kelimesi kullanılmamıştır".

⁴⁹⁸ 1966/16 E., 1966/28 K., RG., 02.01.1967 T. , S. 12493., ÇAĞAN, Komisyonlar, s. 189- 190 .

⁴⁹⁹ 1966/22 E., 1966/37 K., .R. G., 17.12.1966 T., S. 1248 , ÇAĞAN, Komisyonlar, s. 189- 190 .

Kararlardan da anlaşıldığı gibi, Anayasa Mahkemesi vergi itiraz ve temyiz komisyonlarını haklı olarak bağımsız mahkeme⁵⁰⁰ olarak görmemiştir. Fonksiyonel anlamda yargı görevi yapan vergi itiraz ve temyiz komisyonlarının yapıları bu görevin gerektirdiği niteliklere uygun değildi. Söz konusu komisyonlar görevlerini yargılama usulleri çerçevesinde yerine getirmekteydi. Fakat Anayasa Mahkemesi kararında da belirtildiği gibi sırf bu durum bizatihi bir organın mahkeme sayılabilmesine olanak tanımamıştır. Bir kuruluşun dar anlamda yargı mercii sayılabilmesi için bağımsız olması gerekir. Bağımsız bir yargı organının idari hiyerarşik ve vesayet denetimi altında bulunmaması gerekmektedir. Mahkemelerin bağımsızlığı yargıç güvencesi ile sağlanabilir. Oysa, vergi itiraz ve temyiz komisyonlarının başkan ve üyeleri yargıç güvencesinden yoksundu. Bu nedenle, vergi itiraz ve temyiz komisyonlarının bağımsız mahkeme olmamalarından dolayı, yargı organlarına özgü yetkileri kullanmalarının Anayasa'ya aykırı olduğu söylenmiştir.⁵⁰¹

Anayasa Mahkemesi, 1982 Anayasası döneminde hakem kurullarının bağımsız bir mahkeme olmadığını kabul etmiş ve 1961 Anayasası döneminde vergi itiraz ve temyiz komisyonları kararında açıkladığı görüşlerini sürdürmüştür. 3533 sayılı kanun⁵⁰² ile bazı kamu kuruluşları arasında özel hukuktan kaynaklanan uyuşmazlıkların yüksek dereceli hukuk mahkemesi reisi veya hâkimi tarafından hakem sıfatı ile karara bağlanacağı belirtilmiştir. İki kamu kurumu arasında bir kanundan kaynaklanan uyuşmazlık böyle bir hakemin önüne gitmiş ve hakem uygulanması gereken kanunun bazı maddelerinin Anayasa'ya aykırı olduğunu kabul ederek itiraz yoluyla sorunu Anayasa Mahkemesi'ne intikal ettirmiştir. Anayasa Mahkemesi ise ; *"...itiraz yoluna başvurma hakkı sadece Mahkemelere tanınmıştır. 3533 sayılı Yasanın öngördüğü mecburi tahkim sistemi içerisinde hakem'in hakim olması, anılan yasa çerçevesinde halli gereken davaların mahkemede görüldüğünü kabule elverişli değildir. Ömerli yüksek dereceli hukuk hakimi genel hükümler uyarınca mahkemeye ait bir vazifeyi 3533 sayılı*

⁵⁰⁰ Mahkemelerin bağımsızlığı, hakimlerin gerek yürütme gerek yasama organına bağlı olmamaları, yasama ve yürütmenin hakimlere emir ve talimat veremeyeceği ve tavsiyelerde bulunamayacağı anlamına gelmektedir, ÖZBUDUN, Ergun, Türk Anayasa Hukuku,10. Baskı, Ankara, 2009, s. 370 .

⁵⁰¹ ÇAĞAN, Komisyonlar, s. 190- 191 .

⁵⁰² Umumi Mülhak ve Hususi Bütçelerle İdare Edilen Daireler ve Belediyelerle Sermayesinin Tamamı Devlete veya Belediye veya Hususi İdarelere Aid Daire ve Müesseseler Arasındaki İhtilafların Tahkim Yoluyla Halli Hakkında Kanun, RG., 16.07.1938 T., 3961 S.

Kanun hükümleri uyarınca hakem sıfatıyla halletmek durumunda olduğundan, itiraza hakkı bulunmadığından itirazın reddi gerekir...” gerekçesiyle başvuruyu reddetmiştir ⁵⁰³.

Vergi anlaşmalarından kaynaklanan Hakem Kurullarında hakemlerin bağımsız ve tarafsız olmaları söz konusu değildir. Aşağıdaki bölümde de üzerinde detaylarıyla durulacağı üzere, genellikle üç kişiden oluşan hakem kurullarında birer hakem taraf devletler tarafından atanmaktadır. Atanan kişiler çoğu zaman devlet görevlileridir ve özellikle yetkili makamlar nezdinde görev yapmaktadır. Diğer yandan devletler tarafından atanan hakemlerin hakimlik güvencesine sahip bulunmaları, yani teminatlı hakim olmaları da söz konusudur değildir. Bağımsız mahkeme *sadece yaptığı iş itibarıyla değil, niteliği ve kuruluşu itibarıyla da teminata sahip yargısal bir organı ifade etmektedir. Vergi anlaşmasından kaynaklanan hakem kurulları ise belirli bir sorunun çözümü için kurulmakta ve sorun çözüldükten sonra ortadan kalkmaktadır. Bu yönüyle de hakem kurulları kuruluşu itibarıyla teminata sahip bir yargısal organ değildir.* Bağımsız bir yargı organının idari hiyerarşik ve vesayet denetimi altında bulunmaması gerekmektedir. Oysa hakem kurullarında görev yapan hakimler ile taraf devletlerin yetkili otoriteleri arasında genellikle hiyerarşik bir ilişki bulunmaktadır.

Böylelikle hakem kurullarının, Anayasa’nın 9. maddesinde yer alan bağımsız bir mahkeme olmadığını tespit etmiş bulunuyoruz. Bu durumda tahkim usulü bağımsız bir mahkemenin yerine geçemeyeceğine göre tahkim kurumunun Anayasa’nın ilgili diğer maddeleri çerçevesinde gözden geçirilmesi ve öncelikle bizatihi tahkim kurumunun anayasal olup olmadığı sorununun çözülmesi gerekmektedir.

2. Tahkim Kurumunun Anayasal Olup Olmadığı Sorunu

Anayasa Mahkemesi’nin, çeşitli daireler ve kurumlar arasındaki hukuk uyuşmazlıklarının, kanunda belli edilen hakemlerce kesin (mahkemeler tarafından yeniden gözden geçirilmesi ya da temyizi mümkün olmayacak şekilde) bir şekilde çözülmesini öngören 3533 sayılı Kanun ⁵⁰⁴ ile ilgili 1961 Anayasası döneminde verdiği ilk

⁵⁰³ 1988/2 E., 1988/4 K., R.G., 18.01.1989 T., 3961 S.

⁵⁰⁴ Madde I : Umumî mülhak ve hususî bütçelerle idare edilen daireler ve belediyelerle sermayesinin tamamı Devlete veya belediye veya hususi idarelere ait olan daire ve müesseseler arasında çıkan ihtilâflardan adliye mahkemelerinin vazifesi dahilinde bulunanlar bu Kanunda yazılı tahkim usulüne göre halledilirler.”

kararlarında tahkim kurumunun Anayasa'ya (Anayasa'nın 4/3.⁵⁰⁵, 7.⁵⁰⁶, 132.⁵⁰⁷ ve 139.⁵⁰⁸ maddelerine) aykırı bir yönünün bulunmadığı karara bağlanmıştır. Bununla beraber Anayasa Mahkemesi sadece 112 ve 116. madde ile ilgili gerekçe açıklamış, fakat kararı verirken tahkimin Anayasa'nın 4/3., 7., 132. ve 139. maddelerine aykırı olup olmadığı sorununu tartışmamıştır. Kararın dayandığı gerekçe ise Anayasa'nın 112. maddesinde⁵⁰⁹ belirtilen kuruluş ve görevleriyle bir bütün olan idarenin kanunla düzenleneceği ve 116.⁵¹⁰ maddesinde belirtilen mahalli idarelerin kuruluşlarının, kendi

Madde 4 : Belediyeler, hususî bütçe ile idare olunan veya sermayesinin tamamı Devlet, belediye veya hususî idarelere ait olan daire ve müesseselerin veya bu daire ve müesseselerden biriyle ikinci ve üçüncü maddelerde yazılı dairelerden biri arasında tahaddüs eden ihtilâflar bulunduğu yerin ve ihtilâf gayrimenkule taalluk ediyorsa o gayrimenkulun bulunduğu mahallin ve taraflar ayrı ayrı yerlerde bulunuyorlarsa müddeialeyh mevkiinde olan daire veya müessesenin ve müddeialeyhler taaddüt eylediği takdirde bunlardan birinin bulunduğu yerin yüksek dereceli hukuk mahkemesi reisi veya hâkimi tarafından hakem sıfatıyla hallolunur.

Madde 6 : Yukarıki maddelerde yazılı hakemler tarafından verilecek kararlar kat`idir ve tescile tabi değildir. Aleyhine hiç bir makam ve mahkemeye müracaat edilemez.

Ancak; dördüncü maddede yazılı hakem tarafından verilmiş olan karara karşı yeniden tedkiki icab ettirecek haklı sebeplerin mevcudiyeti halinde kararın tebliği tarihinden itibaren 30 gün içinde kararı veren hakeme itiraz olunabilir.

İtiraz üzerine verilecek kararlar kat`idir.

Madde 7 - Yukarıki maddelerde yazılı hakemler tarafından verilen kararlar, ilamların icrasına dair olan umumi hükümlere göre infaz olunur.

⁵⁰⁵ Madde 4 /3 : Egemenliğin kullanılması, hiç bir surette belli bir kişiye, zümreye veya sınıfa bırakılamaz. Hiç bir kimse veya organ, kaynağını Anayasa'dan almayan bir devlet yetkisi kullanamaz.

⁵⁰⁶ Madde 7 : Yargı yetkisi, Türk Milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılır.

⁵⁰⁷ Madde 132 : Hâkimler görevlerinde bağımsızdırlar; Anayasa'ya kanuna, hukuka ve vicdani kanaatlerine göre hüküm verirler.

Hiç bir organ, makam, merci veya kişi, yargı yetkisinin kullanılmasında mahkemelere ve hâkimlere emir ve talimat veremez; genelge göndermez; tavsiye ve telkinde bulunamaz.

Görülmekte olan bir dava hakkında yasama meclislerinde yargı yetkisinin kullanılmasıyla ilgili soru sorulamaz, görüşme yapılamaz veya herhangi bir beyanda bulunulamaz. Yasama ve yürütme organlarıyla idare, mahkeme kararına uymak zorundadır; bu organlar ve idare, mahkeme kararlarını hiç bir suretle değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez.

⁵⁰⁸ Madde 139 : Yargıtay, adliye mahkemelerince verilen karar ve hükümlerinin son inceleme merciidir. Kanunla gösterilen belli davalara da ilk ve son derece mahkemesi olarak bakar.

⁵⁰⁹ Madde 112 : İdarenin kuruluş ve görevleri merkezden yönetim ve yerinden yönetim esaslarına dayanır.

İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir.

Kamu tüzel kişiliği, ancak kanunla veya kanunun açıkça verdiği yetkiye dayanılarak kurulur.

⁵¹⁰ Madde 116 : Mahalli idareler, il, belediye veya köy halkının müşterek mahalli ihtiyaçlarını karşılayan ve genel karar organları halk tarafından seçilen kamu tüzel kişileridir.

Mahalli idarelerin seçimleri, kanunun gösterdiği zamanlarda ve 55'inci maddede yazılı esaslara göre yapılır.

Mahalli idarelerin seçilmiş organlarının organlık sıfatını kazanma ve kaybetmeleri konusundaki denetim, ancak yargı yolu ile olur.

aralarında birlik kurmalarının, görev ve yetkilerinin ve maliye ve kolluk işlerinin, merkezî idare ile karşılıklı bağ ve ilgilerinin kanun kuralına bağlanacağı hükümleridir. Anayasa Mahkemesi'ne göre 3533 sayılı Kanunun 1. maddesinde sözü edilen hukuk uyuşmazlıklarının çözümü Anayasa'nın kanunla düzenlenmesini öngördüğü konulardan birisidir. Bu nedenle söz konusu uyuşmazlıkların tahkim yoluyla halli de idarelerin birbirleri ile olan ilişkilerinin kanunla düzenlenmesinden başka bir şey değildir ⁵¹¹. 112 ve 166. madde hükümleri çerçevesinde bir kanunla düzenleme olduğu muhakkaktır, fakat asıl sorun bizatihi tahkim kurumunun Anayasa'ya aykırı olup olmadığıdır.

Anayasa Mahkemesi daha sonra verdiği bir kararda da aynı gerekçelerle 3533 sayılı Kanun'un tahkimle ilgili hükümlerinin Anayasa'ya aykırı olmadığını tekrar etmiştir. İtiraz yolu ile Anayasa'ya aykırılık iddiasını Anayasa Mahkemesi'nin önüne taşıyan yerel mahkeme 3533 sayılı Kanun'un 1, 4 ve 6. maddelerinin Anayasa'nın 7. maddesine aykırı olduğunu iddia etmiş, Anayasa Mahkemesi ise 7. maddenin içeriği ile ilgili herhangi bir gerekçe üretmeksizin, 3533 sayılı yasanın 1, 4 ve 6. maddelerinin Anayasa'nın 112 ve 116. maddelerine aykırı olmadığına hükmetmiştir ⁵¹².

Anayasa Mahkemesi yakın zamanda verdiği bir kararda ise yargı yetkisinin Türk Milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılacağı hükmünü içeren 9. maddeyi (1961 Anayasa dönemindeki 7. maddenin karşılığı) tahkim açısından irdelenmiştir.

Mahalli idarelerin kuruluşları, kendi aralarında birlik kurmaları, görevleri, yetkileri, malîye ve kolluk işleri ve merkezî idare ile karşılıklı bağ ve ilgileri kanunla düzenlenir. Bu idarelere, görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlanır.

⁵¹¹ "...3533 sayılı Kanun, I inci maddesinde yazılı kuruluşlar arasındaki, adliye mahkemelerinin görevi içinde bulunan uyuşmazlıkları bu idarelerin bünyelerine uygun biçimde ve daha çabuk ve kesin olarak sonuçlandırmak ereği ile tahkim usulünü kabul etmiştir. Anayasa'nın 112. maddesinde, kuruluş ve görevleriyle bir bütün olan idarenin kanunla düzenleneceği ve 116. maddesinde de mahalli idarelerin kuruluşlarının, kendi aralarında birlik kurmalarının, görev ve yetkilerinin ve maliye ve kolluk işlerinin, merkezî idare ile karşılıklı bağ ve ilgilerinin kanun kuralına bağlanacağı ilkesi yer almıştır. 3533 sayılı Kanunun 1. maddesinde sözü edilen ve genellikle Anayasa'nın 112, ve 116. maddeleri kapsamına giren kuruluşlar arasındaki hukuk uyuşmazlıklarının çözümünün de Anayasa'nın kanunla düzenlenmesini öngördüğü konulardan birisini teşkil ettiği açıktır ve bu çeşit uyuşmazlıkların tahkim yoluyla halli de idarelerin birbirleri ile olan ilişkilerinin kanunla düzenlenmesinden başka bir şey değildir. Söz konusu kuruluşlar arasındaki hukukî, idarî malî, ilişkileri ve bu ilişkilerden doğan uyuşmazlıkları, kişiler arasındaki veya kişilerle idare kuruluşları arasındaki ilişkilere benzeterek Anayasa'nın kişi hakları konusunda koymuş olduğu ilkelerin bunlar hakkında da uygulanacağını düşünmekte isabet yoktur. Bu bakımdan söz konusu 3533 sayılı Kanunun 1. ve 4. maddeleri hükümlerinin, itiraz eden mahkemece ileri sürüldüğü gibi Anayasa'nın 4/3., 7., 132. ve 139. maddelerinde yer alan kurullara aykırı bir yönü bulunmamaktadır..." , 1968/57 E., 1969/29 K.,RG., 22.3.1971 T., 13786 S.

⁵¹²1972/19 E., 1972/47 K., RG., 12.01.1973 T., 14419 S.

Avukatlık Kanunu'nun iptal edilen 167. maddesine⁵¹³ göre avukat ile müvekkili arasında Avukatlık sözleşmesinden ve vekâlet ücretinden kaynaklanan her türlü anlaşmazlıklar, yargı çevresinin en kıdemli asliye hukuk hakimi ile baro yönetim kurulunca seçilecek iki avukattan oluşan hakem kurulunca çözümlenecektir. 167. maddeyi Anayasa Mahkemesi'nin önüne taşıyan yerel mahkemeler, söz konusu hükmün Anayasanın 2., 9., 36., 37. ve 138. maddelerine aykırı olduğunu gerekçe olarak ileri sürmüşlerdir. Anayasa Mahkemesine göre 141. madde gereği yargının, davaları en az giderle ve hızlı bir şekilde sonuçlandırması yükümlülüğü vardır. Bu yükümlülüğün, iş yükünün fazlalığı nedeniyle yerine getirilmesinde bazı aksaklıkların bulunması ihtimali nedeniyle uyuşmazlıkların çözümü için alternatif yöntemlere başvurulması anayasal kuralların etkinliğinin sağlanması için gerekli olabilir. Fakat tahkim gibi bir alternatif başvuru yolu neticesinde verilen hakem kararının Anayasa'ya uygun olabilmesi için hakem kararına karşı yargı nezdinde itiraz ya da temyiz yollarının açık olması, hakem kararının nihai olmaması, yani hakem kararlarının da yargısal denetime tabi olması gerekir. Ayrıca hakem kurullarının tarafsızlık, bağımsızlık gibi nitelikleri ile ilgili konuların yönetmelikle değil kanunla düzenlenmesi gerekir. Mahkeme'ye göre bu nedenle 9. ve 36. maddelere aykırılık söz konusudur⁵¹⁴.

⁵¹³ Madde şöyledir ; "Avukatlık sözleşmesinden ve vekâlet ücretinden kaynaklanan her türlü anlaşmazlıklar, hukukî yardımın yapıldığı yer barosu hakem kurulunca çözümlenir. Hakem kurulu, baronun bulunduğu yargı çevresinin en kıdemli asliye hukuk hakimi ile baro yönetim kurulunca seçilecek, yönetim kuruluna seçilme yeterliliğini taşıyan iki avukattan oluşur. Kurula asliye hukuk hâkimi başkanlık eder. Seçilen kurul üyelerinin görev süresi üç yıldır. Süresi sona eren üye kurula yeniden seçilebilir.

Hakem ücretinin yarısının dava ile birlikte yatırılması zorunludur. Hakem kurulunca verilen ve kesinleşen karardan bir örnek, avukatın bağlı bulunduğu baroya gönderilir.

Hakem işlerinde 18/6/1927 tarihli ve 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 527, 529, 532, 533/1 ve 536 ncı maddeleri dışında tahkime ilişkin hükümleri uygulanır. Hakem işleriyle ilgili diğer hususlar, Türkiye Barolar Birliğince çıkartılacak Baro Hakem Yönetmeliğinde düzenlenir."

⁵¹⁴ "...Anayasa'nın 141. maddesiyle de davaların en az giderle ve mümkün olan süratle sonuçlandırılması görevi yargıya verilmiştir. Bu görevin ağır iş yükü altında yerine getirilmesi zorlaştıkça, uyuşmazlıkların çözümü için alternatif yöntemlerin yaşama geçirilmesi, yargıya ilişkin anayasal kuralların etkililiğinin sağlanması bakımından gerekli görülebilir. Bu durumda yasa koyucu, taraflara görevli ve yetkili mahkemeye başvurmadan önce aralarındaki uyuşmazlığı kısa sürede çözmek üzere baro hakem kuruluna başvurma yükümlülüğünü getirebilir. Ancak bu aşamadan sonra kararı benimsemeyen tarafa ilk derecede ve/veya temyiz aşamasında yargı yolunun açık tutulması, hakem kurullarının oluşumunun ve çalışma yönteminin, uzmanlığın önemi de gözetilerek hukuk devleti ilkeleriyle uyum içinde düzenlenmesi gerekir. Ayrıca hakem kurullarının tarafsızlığı ve bağımsızlığı, uzman niteliği ile bu kurulların alacağı kararların bağlı olacağı usul ve esasların yönetmeliğe bırakılmayıp yasa ile düzenlenmesi de zorunludur. İtiraz

Öte yandan idare hukuku alanında da tahkim kurumunun bir uyuşmazlık çözüm yolu olarak kabul edilip edilemeyeceği konusunda anayasa temelinde uzun tartışmalar yaşanmıştır. İmtiyaz sözleşmeleri ile ilgili tahkim tartışmaları 3996 sayılı Kanun ile başlamıştır. Bu kanun 1994 yılında yürürlüğe girmiştir ve aslında bir idari sözleşme olan imtiyaz sözleşmeleri şeklinde düzenlenen kamu hizmetlerini gerçekleştirmeye yönelik yatırım sözleşmelerinin özel hukuk sözleşmesi olduğunu kabul etmiştir. Bunun üzerine Anayasa Mahkemesi tarafından söz konusu kanunun ilgili kısmı iptal edilmiştir. İptalin iki dayanağı bulunmaktadır. Bunlardan ilki Anayasa tarafından idari bir sözleşme olarak kabul edilen imtiyaz sözleşmelerinin (md.155/2) kanun tarafından özel hukuk sözleşmesi olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Diğer ise aslında idari bir sözleşme olan imtiyaz sözleşmesinin kanun ile özel hukuk sözleşmesi olarak kabul edilmesi ve doğacak uyuşmazlıklarda, idarenin her tür eylem ve işleminin yargı denetimine tabi olacağını öngören Anayasa hükmüne rağmen (md.125) tahkim yolunun benimsenmesi Anayasal değildir⁵¹⁵.

Daha sonra anayasal engellerin aşılamayacağını anlaşılmayla, 1999 yılında 4446 sayılı Kanunla⁵¹⁶ Anayasa'nın ilgili maddeleri değiştirilmiştir. 155/2 maddenin eski hükmünde Danıştay'ın görevleri arasında "...imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerini incelemek.." yer alırken değiştirilen yeni hüküm ile "...imtiyaz şartlaşma ve sözleşmeleri

konusu kural, yukarıda açıklanan nedenlerle, Anayasa'nın 9. ve 36. maddelerine aykırıdır, iptali gerekir.", 2003/98 E., 2004/31 K., RG. 10.07.2004 T., 25518 S.

⁵¹⁵ Anayasa Mahkemesi'nde açılan iptal davasında şu gerekçeler dayanak olarak gösterilmiştir; 3996 sayılı kanunun 5. maddesinde "Yüksek Planlama Kurulunca belirlenen idare ile sermaye şirketi veya yabancı şirket arasında imtiyaz teşkil etmeyecek nitelikte bir sözleşme yapılacağı" ve "bu sözleşmenin özel hukuk hükümlerine tabi" olacağı belirtilmiştir. Anayasa'nın 155. maddesi 2. fıkrası gereğince de, imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerini inceleme yetki ve görevi Danıştay'ındır. Yasa koyucu, yasanın 5. maddesi ile Anayasa'nın 155/2. maddesinde öngörülen Danıştay denetiminden söz konusu sözleşmeleri kaçırmak istemiştir. Ayrıca 125. madde gereği idarenin her tür eylem ve işlemine karşı yargı yolun açık olduğu hükme bağlanmıştır. İmtiyaz şartlaşma ve sözleşmeleri idari sözleşmelerdir ve bu sözleşmelerden kaynaklanan sorunlarda idari yargı yetkilidir. Yapılan düzenleme ile bu türden sözleşmeler özel hukuk sözleşmesi olarak kabul edilmekte ve dolayısıyla idari yargı denetiminden çıkartılmakta ve uyuşmazlıkların tahkim yoluyla çözümleneceği kabul edilmektedir. Söz konusu durumun Anayasa'nın 125., 155. ve 11. maddeleri ile 2., 5., 8., 9. ve 129. maddelerine aykırıdır. Anayasa Mahkemesi ise verdiği kararda idarenin her tür eylem ve işlemine karşı yargı yolunun açık olduğunu hüküm altına alan 125 maddeye aykırılık tespit etmiştir. Ayrıca söz konusu düzenleme kanuni hakim güvencesini düzenleyen 37. madde ile 2 ve 11. maddeye de aykırıdır. Diğer yandan Anayasa gereği bir idari sözleşme olan imtiyaz sözleşmelerinin özel hukuk sözleşmesi olarak nitelendirilmesi de Anayasa'nın 155. maddesine aykırı bulunmuştur, 1994/71 E., 1995/23 K R.G., 28.6.1995 T., 22586 S.

⁵¹⁶ R.G., 14.08.1999 T., 23786 S.

hakkında iki ay içinde düşüncesini bildirmek.” hükmü yer almıştır. 125. maddeye ise 2. fıkra olarak ; “Kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinde bunlardan doğan uyuşmazlıkların milli veya milletlerarası tahkim yoluyla çözülmesi öngörülebilir. Milletlerarası tahkime ancak yabancılık unsuru taşıyan uyuşmazlıklar için gidilebilir.” hükmü eklenmiştir. Anayasa’da yapılan bu değişikliğin ardından imtiyaz sözleşmelerinde tahkim usulünü düzenleyen 4501 sayılı kanun⁵¹⁷ ve 4686 sayılı kanun⁵¹⁸ çıkartılmıştır⁵¹⁹. 4686 sayılı kanuna göre, 4501 sayılı kanun çerçevesinde akdedilen imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan uyuşmazlıklar 4686 sayılı kanun hükümlerine göre çözümlenecektir. 4686 sayılı kanuna göre verilecek hakem kararlarına karşı bağımsız yargıya başvuru yolu açık tutulmuştur ve belirli sebeplerle yetkili asliye hukuk mahkemesinde iptal davası açılabilir (md. 15/A).

1999 yılında Anayasa’da yapılan değişiklik ile tahkim, kamu yatırımlarıyla ilgili ihtilafların çözümünde bir yol olarak kabul edilmiştir. Fakat 1999 yılında Anayasa’da yapılan bu değişikliklerden önce de Türkiye çeşitli çok taraflı ve iki taraflı anlaşmalar ile tahkim kurumunu kabul etmişti. ICSID Anlaşması 27.05.1988 tarih ve 3460 sayılı Kanun ile uygun bulunmuş ve anlaşma yürürlüğe girmiştir. Ayrıca Yabancı Hakem Kararlarının tanınması ve tenfizine ilişkin 1958 tarihli New-York Sözleşmesi 3731 sayılı Kanun ile onaylanmıştır. Bunların dışında 08.05.1991 tarih ve 3730 sayılı Kanun ile Milletlerarası Ticari Hakemlik Konusunda 27.04.1961 tarihli Cenevre Sözleşmesi’nin II. Maddesi uyarınca ; “Amme hukuku tüzel kişileri hakemlik anlaşmaları akdetmek yetkisini haizdirler ve işbu sözleşmeyi imzaladığı, tasdik ettiği veya buna katıldığı sırada her devlet, yukarıda zikri geçen yetkiyi açıkladığı muayyen şartlarla sınırlandıracağını beyan edebilir”. Türkiye, kamu hukuku tüzel kişilerinin tahkime başvurma hakkı ile ilgili olarak herhangi bir çekince koymamıştır. Fakat Anayasa’nın 90. maddesi gereği idare hukukunda genel olarak tahkimin reddi kuralının bu anlaşma yönünden ileri sürülmesi mümkün değildir, zira uluslararası anlaşmalar kanun hükmündedir ve bu anlaşmalara karşı Anayasa’ya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesi’ne başvurulamaz⁵²⁰.

Özetle, Anayasa Mahkemesi gerek 1961 ve gerek 1982 Anayasaları döneminde, Anayasa’nın özellikle yargı yetkisinin Türk Milleti adına bağımsız

⁵¹⁷ R.G., 22.01.2000 T., 23941 S.

⁵¹⁸ R.G., 05.07.2001 T., 24453 S.

⁵¹⁹ AKINCI, s. 34 .

⁵²⁰ ORAK, s. 126-129 .

mahkemelerce kullanılacağı hükmünü düzenleyen maddelerine ve diğer ilgili maddelerine göre bir aykırılık görmemiş ve bizatihi tahkim kurumunu Anayasaya aykırı bulmamıştır. İdare hukukunda Anayasa temelinde yer alan tartışmalar ise idari sözleşmelerin Anayasa'nın 155/2. maddesinde öngörülen Danıştay incelemesinden, kanunla özel hukuk sözleşmesi sayılarak kaçırılması ve idari sözleşmenin özel hukuk sözleşmesi olması sebebiyle tahkimin mümkün hale getirilmesi ve bunun da 125. maddede öngörülen idarenin her tür eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğu hükmüne aykırı olmasıydı. Anayasa Mahkemesi'nin vermiş olduğu iptal kararlarının ardından 125. maddeye ; "Kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinde bunlardan doğan uyuşmazlıkların milli veya milletlerarası tahkim yoluyla çözülmesi öngörülebilir. Milletlerarası tahkime ancak yabancılık unsuru taşıyan uyuşmazlıklar için gidilebilir." hükmü eklenmiştir. Ayrıca 155/2 hükmüne göre Danıştay imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerini incelerken yapılan değişikliklerle kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmeleri hakkında iki ay içinde düşüncesini bildirir duruma gelmiştir.

Aslında yukarıda bahsedilen tartışmaların temelinde, bir devletin yargılama yetkisinin kendi yargı organları dışında başka organlara devredilemeyeceği ya da paylaşılamayacağı görüşü yatmaktadır. Bununla birlikte yargılama yetkisi konusunda da egemenliğin mutlak olması ilkesi artık önemli ölçüde değişikliğe uğramıştır. Yani yargılama yetkisine örneğin Türkiye'de 5170 sayılı kanunla 07.05.2004 tarihinde Anayasa'nın 38. maddesine bir paragraf ⁵²¹ eklenerek, işlenmiş olan bir suç nedeniyle vatandaşların yabancı bir ülkeye verilemeyeceği ilkesine sınırlama getirilmiştir. Eğer Uluslararası Ceza Mahkemesi'ne ⁵²² taraf olmanın gerektirdiği bir yükümlülük söz konusu ise vatandaşlar işledikleri suç nedeniyle yabancı bir ülkeye verilebilecektir. Anayasa'nın 38/son maddesine eklenen hükmün aynısına, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 18/2. maddesinde ⁵²³ de yer verilmiştir. Görüldüğü gibi, Türkiye henüz

⁵²¹ Eklenen hüküm şöyledir ; "Uluslararası Ceza Divanına taraf olmanın gerektirdiği yükümlülükler hariç olmak üzere vatandaş, suç sebebiyle yabancı bir ülkeye verilemez."

⁵²² Uluslararası Ceza Mahkemesi Statüsü 1998 yılında Roma'da kabul edilmiştir ve bu statü 2002 yılında yürürlüğe girmiştir. Uluslararası Ceza Mahkemesinin yetkisine giren suçlar soykırım, insanlığa karşı suçlar, 1949 Cenevre Konvansiyonu kapsamındaki suçlar, uluslararası insan hakları hukuku ihlalleridir, GIOIA, s. 1096 ; Türkiye Roma Statüsünü imzalamamıştır, BAYILLIOĞLU, Uğur, Uluslararası Ceza Mahkemesi ve Türkiye, AÜHFD, C. 56, S. 1, 2007, s. 62 .

⁵²³ Maddeye göre ; "Uluslararası Ceza Divanına taraf olmanın gerektirdiği yükümlülükler hariç olmak üzere, vatandaş suç sebebiyle yabancı bir ülkeye verilemez.". Madde gerekçesinde ise

taraf olmadığı bir uluslararası andlaşma ile ilgili olarak, anayasal ve yasal düzlemde düzenlemeler yapmıştır⁵²⁴. Böylelikle artık yargılama yetkisinin uluslararası bir kuruma devredilebileceği kabul edilmiş olmaktadır.

Tahkim usulünün kabul edildiği diğer önemli bir örnek ise Türkiye'nin yapmış olduğu sosyal güvenlik sözleşmeleridir. Bu sözleşmelerde⁵²⁵ genellikle şöyle bir metin yer almaktadır ;

"...İşbu Sözleşmesinin uygulanması ile ilgili olarak doğacak anlaşmazlıklar, Akit Tarafların yüksek düzeydeki idari yetkilileri arasındaki karşılıklı anlaşma yolu ile çözümlenir.

Bir anlaşmanın tahakkuk etmemesi halinde, anlaşmazlık, iki Akit Tarafın yüksek düzeydeki idari yetkililerinin mutabık kalacakları şekilde bir tahkim yolu ile çözümlenir. Tahkim işlemi, işbu Sözleşmenin ruhuna ve lâfzına uygun olarak yürütülür..."

Vergi hukuku gibi kamu hukukunun bir parçası sayılan sosyal güvenlik hukuku alanında tahkim usulünün kabul edilmiş olmasına rağmen bu konu ile ilgili egemenlik ve Anayasa tartışmalarına rastlanmamıştır. Bunun belki de en önemli sebebi bütün sosyal güvenlik sözleşmelerinde tahkim usulünün zorunlu olmamasıdır. Taraf devletlerin yetkili otoritelerinden bir tanesinin tahkim ve içeriği hakkında mutabık kalmaması tahkim usulünü tamamen tıkayacak ve bu usul kullanılamayacaktır.

şöyle söylenmektedir ; *"Anayasa'da hüküm altına alındığı üzere, vatandaş kural olarak geri verilemez. Ancak, Uluslararası Ceza Divanına taraf olmanın gerektirdiği yükümlülükler dolayısıyla vatandaş da yargılanmak veya mahkum olduğu cezası infaz edilmek üzere yabancı bir devlete teslim edilebilecektir"*, <http://www.ceza-bb.adalet.gov.tr/>, (Erişim Tarihi : 25.06.2008), Türk Ceza Kanunu Madde Gerekçeleri, s. 8 / BAYILLIOĞLU, s. 62.

⁵²⁴ BAYILLIOĞLU, s. 62 .

⁵²⁵ Türkiye-İsveç SGS, md.37 ; Türkiye-Kanada SGS md. XX ; Türkiye-Almanya SGS md. 54 ; Türkiye-Arnavutluk SGS, md. 27 ; Türkiye-Avusturya SGS, md. 33 ; Türkiye-Azerbaycan SGS, md. 33 ; Türkiye-Azerbaycan SGS, md. 36 ; Türkiye-Fransa SGS, md. 58 ; Türkiye-Gürcistan SGS, md. 29 ; Türkiye-Hollanda SGS, md. 41 ; Türkiye-İngiltere SGS, md. 37 ; Türkiye-İsviçre SGS, md. 30 ; Türkiye-Kebek SGS, md. 27 ; Türkiye-Kebek SGS, md. 33 ; Türkiye-Norveç SGS, md. 21 ; Türkiye-Romanya SGS, md. 37 ; Türkiye-Lüksemburg SGS, md. 4 ; SGS'lerine <http://www.sgk.gov.tr/wps/portal/Anasayfa/Ulkeler> (Erişim Tarihi :12.07.2009) adresinden ulaşılabilir.

3. Uluslararası Vergi Tahkimi ve Anayasa Değişikliği Gereksinimi

Anayasa Mahkemesi avukatlık ücretleri ile ilgili uyuşmazlıkların tahkim yolu ile çözümlenmesine dair verdiği son kararda hakem kararına karşı ilk derece veya temyiz aşamasında yargı yolunun açık tutulması gerekliliğini kabul etmektedir. Anayasa Mahkemesi'nin önerdiği bu formül Anayasa'nın 6 ve 9. maddelerine de uygun olacaktır, çünkü 6. maddeye göre Türk Milleti, egemenliğini, Anayasanın koyduğu esaslara göre, yetkili organları eliyle kullanmış sayılacaktır.

Uluslararası bir vergi uyuşmazlığı çözüm yolu olan hakem kurulu kararlarına karşı Anayasa Mahkemesi'nin de formüle ettiği şekilde ilk derece veya temyiz aşamasında ulusal yargı yolunun açık tutulması gibi bir durum söz konusu değildir. Fakat bu kararlara karşı tenfiz yoluna gidilmesi mümkündür. Tenfiz için bir ulusal yargı organına müracaat edilmesi zorunluluğu Anayasa Mahkemesi'nin aradığı yargı yetkisinin bağımsız mahkemelerce kullanılması gerektiği çözümü ile uyumludur.

Hakem kararlarının tenfizi ise en önemli sorunlardan bir tanesidir, çünkü uluslararası vergi anlaşması esas alınarak verilecek bir hakem kararı, ulusal yargı organları tarafından ulusal hukuk kuralları dikkate alınarak tenfiz edilecek ya da edilmeyecektir⁵²⁶. Bu nedenle vergi anlaşmasından kaynaklanan hakem kararlarının ulusal bir yargı organı tarafından tenfizine karar verilmesine gerek olmaksızın iç hukuk yönünden bağlayıcı olması gerektiği bir öneri olarak karşımıza çıkabilir. Nitekim, Alman Vergi Usul Kanunu'nun (*Abgabenordnung*) 1993 yılında yürürlüğe giren 175-a maddesine göre, hakem kararlarının ayrıca tanınması ya da tenfizi ile ilgili bir işleme lüzum yoktur. Vergi otoritesine, hakem kararını uygulamamak ya da geciktirmek konularında herhangi bir takdir yetkisi tanınmış değildir. Dolayısıyla Vergi İdaresi, hakem kararına uygun şekilde işlem yapmak zorundadır⁵²⁷. Eğer Almanya'dakine benzer kanuni bir düzenleme ülkemizde yapılacak olursa uluslararası vergi uyuşmazlığını çözen hakem kararı hiçbir şekilde ulusal yargı organlarının önüne gelmeyecektir. Bu durum ise Anayasa'nın 6 ve 9. maddelerine aykırılık teşkil edecektir.

⁵²⁶ Bkz. Bölüm 4, §8 .

⁵²⁷ ZÜGER, Arbitration, s. 56 ; Bkz. Bölüm 4, §8 .

2007 yılında kamuoyuna açıklanan resmi olmayan yeni anayasa taslağının⁵²⁸ "Egemenlik" başlığını taşıyan 5. Maddesinde,

(1) Egemenlik kayıtsız ve şartsız Milletindir.

(2) Türk Milleti, egemenliğini, Anayasanın koyduğu esaslara göre, yasama, yürütme ve yargı organları eliyle kullanır.

(3) Egemenliğin kullanılması, hiçbir surette hiçbir kişiye, zümreye veya sınıfa bırakılamaz. Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir Devlet yetkisi kullanamaz.

(4) Milletlerarası ve milletlerüstü kuruluşlara üyelikten kaynaklanan sınırlamalar saklıdır

denmektedir.

Görüldüğü üzere taslakta, Milletlerarası ve Milletlerüstü kuruluşlara üyelikten kaynaklanan sınırlamaların saklı olduğu belirtilmiştir. Fakat vergi anlaşmaları ile ilgili tartışmalar göz önüne alındığında, bu maddenin sadece AB'ne üyeliğin düşünülerek kaleme alındığı düşünülmektedir, çünkü uluslararası vergi tahkimi ile yargı yetkisine Milletlerarası ve Milletlerüstü kuruluşlara üyelikten kaynaklanan bir sınırlandırma değil uluslararası anlaşmadan kaynaklanan bir sınırlandırma getirilmektedir. Bu nedenle istisna hükmünün ; "Milletlerarası ve milletlerüstü kuruluşlara üyelikten ve milletlerarası andlaşmalardan kaynaklanan sınırlamalar saklıdır." şeklinde değiştirilmesi uygun olacaktır. Böylelikle Türk Milleti, egemenliğini, Anayasanın koyduğu esaslara göre, yasama, yürütme ve yargı organları eliyle kullanabilecek, fakat bunun istisnaları olacaktır. Uluslararası vergi tahkimi de bu istisna kapsamına gireceğinden yukarıda belirtilen sorunların yaşanmayacağı düşünülebilir.

Nitekim benzeri bir Anayasa hükmü karşısında Hollanda'da bazı tartışmalar gündeme gelmiştir. Hollanda'da, Hollanda Anayasa'sının 92. maddesine göre yasama, yargı ve yürütme kuvvetleri bir uluslararası kuruluşa anlaşma yolu ile devredilebilir. Hollanda da geçerli olan monist anayasal sisteme göre, eğer anlaşmalarla ya da

⁵²⁸ <http://arsiv.ntvmsnbc.com/news/419856.asp>, (Erişim Tarihi : 01.07.2009)

uluslararası kuruluşların vermiş olduğu kararlarla ulusal hukuk arasında bir uyumsuzluk söz konusu ise ulusal hukukun uygulanması söz konusu değildir . Eğer tahkim heyeti bir uluslararası kuruluş sayılırsa, heyetin sürekli bir mahkeme değil ama belirli bir olayı çözmek için kurulduğu sonucu ortaya çıkmaktadır. Fakat Hollanda'nın taraf olduğu bir çok vergi anlaşmasında tahkim heyetinin kuruluşu ve uygulanacak usul kuralları belirlenmemiştir. Bu nedenle tahkim usulü KAU'nün bir uzantısı olup, görüşmelerin bir parçası sayılmakta ve ayrı bir uluslararası organizasyon olarak kabul edilmemektedir ⁵²⁹.

II. VERGİLENDİRME YETKİSİNE İLİŞKİN ANAYASAL DÜZENDE TAHKİM

1. Verginin Yasallığı İlkesi Açısından

Anayasa'nın 73/3. maddesinde yer alan hüküm, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin kanunla konulacağını, değiştirileceğini veya kaldırılacağını öngörmektedir. Yani Anayasa her çeşit mali yükümlülüğün kanunla konulabileceğini belirtmiştir. Bunun en temel amacı keyfi ve takdirli uygulamayı önleyecek ilkelerin yasada yer almasını sağlamaktadır. Vergiye ilişkin temel konular yasama organı tarafından düzenlenmelidir ⁵³⁰. Bu kural vergilendirmeyi keyfilikten çıkartarak halk temsilcilerinin kararına bırakmaktadır ⁵³¹.

Bir verginin yasa ile konulmuş sayılabilmesi için çerçevesinin yasa ile belirlenmesi gerekmektedir. Bunun içinde konu, yükümlü, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil usullerinin, yaptırım ve zamanaşımı gibi çeşitli yönler kanunla belirlenmelidir. Hatta vergide indirim yapmak ve bağışık tutmak gibi hususlar da en az vergi ve benzeri mali yükümlülük koyma kadar büyük bir öneme sahiptir ve bunun da yasa ile düzenlenmesi gerekir ⁵³². Vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin yasa ile konulmasının yanı sıra başlıca ana kavramların, ana unsurların, temel özelliklerin de

⁵²⁹ GROEN, s. 24- 25.

⁵³⁰ KANETİ, Selim, "Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri", İktisat ve Maliye Dergisi, Cilt:XXXI, Sayı 1, 1984, s. 32 .

⁵³¹ SABAN, s. 48 .

⁵³² KANETİ, s. 32 .

yasada yer alması zorunludur. Zira bu durum bireyin özgürlüğü ve güvenliği ile çok yakından ilgilidir ⁵³³.

Vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin konusu, yükümlüsü, matrahı, ve yükümlülük doğurucu olayın saptanmasında yasama organının tekel yetkisi bulunmaktadır. Bu konularda yasama organı tarafından yürütme organına yapılacak herhangi bir yetki devrinin de anayasal dayanağı bulunmayacaktır ⁵³⁴.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konması, değiştirilmesi ve kaldırılması bireyin özgürlük ve güvenliğinin önemli bir güvencesidir. Özgürlük bildirgelerinde verginin yasallığı ilkesi ile özgürlük ve güvenlik kavramlarının yan yana durmalarının sebebi budur ⁵³⁵.

Anayasa Mahkemesi kararlarında, verginin yasa ile konmuş sayılabilmesi için konu, matrah, oran, tarh, tahakkuk, zamanaşımı gibi verginin kurucu öğelerinin yasa belirtilmiş olması gerektiğini kabul etmektedir. Bu kurucu unsurları içermeyen bir yasa şekli anlamda vergi yasası olarak kabul edilse bile maddi anlamda vergi yasası olarak kabul edilmeyecektir ⁵³⁶.

Mali yükümlülüğe ilişkin sınırların yasa ile düzenlenmesi gerekir. Sınırlandırmanın yasa dışında başka bir işlemle yapılması Anayasa'ya aykırılık teşkil edecektir. Yürütme organlarının tüzük ve yönetmelik ya da başkaca düzenleyici işlemlerle sınırlar getirmeleri de söz konusu olamayacaktır. İdare tüzük ya da yönetmelik ile belli sınırlamalar getirirse ve bu durum bireylerin çıkarlarına son derece uygun olsa bile, her an için yönetim tarafından kaldırılma ve değiştirilme olasılıklarının

⁵³³ GÜNEŞ, Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, İstanbul, 2008, s. 117 .

⁵³⁴ ÇAĞAN, Nami, "Anayasa Tasarısında Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülükler", Vergi Dünyası, Sayı : 13, Eylül, 1982 , s. 35 . Kanun Hükmünde Kararname yoluyla vergi düzenlemesi yapılması dahi söz konusu değildir. 1982 Anayasası'nın 91. maddesi ile TBMM, yasa ile Bakanlar Kuruluna Kanun Hükmünde Kararname çıkarma yetkisi verebilir. Fakat sıkıyönetim ve olağanüstü haller saklı kalmak üzere kişi hakları ve ödevleri ile siyasi hak ve ödevlerin Kanun Hükmünde Kararname ile düzenlenmesi söz konusu değildir. Vergi ödevi ise, siyasi haklar ve ödevler bölümünde bulunduğundan kanun hükmünde kararname ile vergi konusunda düzenleme yapılması kural olarak mümkün değildir , ALİFENDİOĞLU, Yılmaz, "Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası", Danıştay Dergisi, Yıl;1983, Sayı;50-51, s. 63 .

⁵³⁵ SABAN, s. 61 .

⁵³⁶ SABAN, s. 62 .

bulunması sebebiyle yasa derecesinde kuvvetli, yerleşmiş ve istikrarlı bir güvence oluşturmamalarıdır⁵³⁷.

Uluslararası vergi tahkimi sonucunda verilen hakem kararı, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler getirmemekte, bunları değiştirmemekte ya da kaldırmamaktadır. Uluslararası vergi tahkimi sonucunda verilen karar ile uluslararası vergi anlaşması yorumlanmaktadır. Bu yorum neticesinde verilen kararın ise 73/3. maddeyi ihlal eden bir yönü bulunmamaktadır. Vergi ile ilgili idari makamların gerçekleştirdiği idari yorum Anayasa'nın 125. maddesi gereğince yargısal denetime açıktır. Yapılan yargısal denetimle sadece yürürlükte olan mevzuatın yargısal yorumu yapılmaktadır. Benzer şekilde bağımsız mahkemelerce yapılan bu yorumun Anayasa'nın 73/3. maddesine aykırı olmadığı açıktır, çünkü bağımsız mahkemelerin bir vergi ya da benzeri yükümlülük getirme, bunları değiştirme ya da ortadan kaldırma faaliyetleri bulunmamaktadır. Yargısal yorum yürürlükte bulunan vergi yasaları çerçevesinde gerçekleşmektedir. Aynı şekilde uluslararası vergi hukukunda öngörülen tahkim neticesinde verilen karar vergi ya da benzeri bir mali yükümlülük yaratmamakta, bunlarda değişiklik yapmamakta ve ortadan kaldırmamaktadır. Bu nedenle kural olarak vergi anlaşmalarından kaynaklanan ve uluslararası anlaşma çerçevesinde verilen ve bu anlaşmayı yorumlamaktan ibaret olan hakem kararları Anayasa'nın 73/3. maddesine aykırı olmayacaktır.

Fakat diğer taraftan bazı anlaşmalarda, anlaşmalarda yer alan boşlukların karşılıklı anlaşma ile doldurulabileceği belirtilmektedir. Vergi anlaşmaları, bütün gelir unsurlarını kapsamadığı gibi karşılaşılabilecek her sorunun çözümünü de düzenlememektedir. Anlaşmada yer almayan çifte vergilendirme durumlarının KAU ile ortadan kaldırılabilmesi hususu bazı anlaşmalarda yer almaktadır. Yürütme organının anlaşmada düzenlenmeyen bir çifte vergilendirmeyi ortadan kaldıracak anlaşmaya varması hangi gelir unsurunun vergilendirileceği ve hangi gelir unsurunun vergilendirilmeyeceği kararını vermesi anlamına gelmektedir. Anayasal düzenlemelerde verginin ancak yasama organı tarafından konulup kaldırılabilmesi yönünde bir ilke, yani verginin yasallığı ilkesi varsa karşılıklı anlaşma anayasalara aykırı olacaktır. Örneğin; Belçika anlaşmada düzenlenmeyen konularda KAU'ne başvurulmasını anayasaya aykırı

⁵³⁷ GÜNEŞ, s. 118 .

olacağı gerekçesiyle reddetmektedir⁵³⁸. Benzer şekilde anlaşmada yer alan boşlukların hakem kararı ile de doldurulması da söz konusu olamaz. Anayasa'nın 73. maddesi gereği vergilendirme yetkisinin yasama organı eliyle kullanılması zorunludur. Vergilerin konulması, değiştirilmesi ya da kaldırılması yasama organına ait bir yetkidir⁵³⁹. Anlaşmada yer almayan çifte vergilendirme durumlarının tahkim ile ortadan kaldırılabileceği ya da anlaşmada yer almayan konular hakkında hakem kurulu tarafından karar verilebileceği şeklindeki tahkim hükümleri Anayasa'nın 73/3. maddesine aykırı olacaktır, çünkü böyle bir durumda, yasama organının düzenlemesi söz konusu olmaksızın hakem kurulu bir vergilendirme işlemini ortadan kaldırmakta ya da değiştirmektedir.

2. Vergide Eşitlik İlkesi Açısından

Anayasa, 73/3. maddede herkesin mali gücüne göre vergilendirileceği hükme bağlanmıştır. Mali güç bir ilke değil ölçüttür ve anayasada yer alan eşitlik ilkesi ile birlikte değerlendirilebilir. Eşitlik, aynı hukuki durumda olanların aynı, farklı hukuki durumda olanların ise farklı muameleye tabi tutulmasıdır. Mali güç bir eşitlik ölçütü olduğundan, mali gücü aynı olanlar aynı, mali gücü farklı olanlar ise ayrı oranda vergilendirilmelidir. Bunun bir istisnası, farklı muamelede haklı neden bulunmasıdır. Haklı neden anlaşılabilir, amaçla ilgili, makul ve adil olmalıdır.⁵⁴⁰ 10. madde ayrıca ayrımcılık yasağı (birinci fıkra)⁵⁴¹, ayrıcalık yasağı (üçüncü fıkra)⁵⁴² ve eşitlik yükümlülüğü (dördüncü fıkra)⁵⁴³ olmak üzere üç önemli ilkeyi de bünyesinde barındırmaktadır⁵⁴⁴.

⁵³⁸ YALTI, Anlaşmalar, s. 348-349 .

⁵³⁹ Bu nedenle Maliye ve Gümrük Bakanı'nın veya onun yetkili temsilcilerinin taraf olduğumuz vergi anlaşmalarına göre anlaşmada yer alan boşlukların doldurulması için diğer akit devletin yetkili makamları ile KA varması mümkün değildir, YALTI, Anlaşmalar, s. 350 .

⁵⁴⁰ SABAN, s. 55 . Ayrıca bkz., YALTI SOYDAN, BİLLUR, "Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: AYM Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:119, Ağustos 1998.

⁵⁴¹ "Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir."

⁵⁴² "Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz"

⁵⁴³ "Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar."

⁵⁴⁴ TANÖR/YÜZBAŞIOĞLU, s. 111 ; ATEŞ, Leyla, Vergilendirmede Eşitlik, İstanbul, 2006, s.101-103.

Anayasa’da eşitliğin bir ölçütü olarak düzenlenen mali güç kavramı ile tahkim kurumu arasında bir ilişki bulunmamaktadır, çünkü hakem kurulunun mali gücü göz önünde bulundurarak vergilendirme yetkisi kullanması söz konusu değildir.

Diğer yandan, Anayasa’nın 10. maddesinde yer alan eşitlik ilkesinin, vergi mükelleflerinin tahkim yoluna başvurma haklarını kullanıp kullanmamaları ile bir ilgisinin olup olmadığı konusu değerlendirilmelidir. Eğer bazı vergi mükellefleri, vergi anlaşmasında yer alan tahkim yoluna başvuru haklarını kullanıyorsa ve diğer bazı vergi mükellefleri bu haklarını kullanmıyorsa bu durumun eşitlik kuralına aykırı olacağını söylemek mümkün değildir, çünkü kendisine tanınan bir hakkı kullanmayan kişinin bu hakkı kullanan kişiye göre eşitliğin ortadan kalktığını söylemek mümkün değildir.

En önemli konulardan bir tanesi de eğer anlaşmada aksine hüküm yoksa, hakem kurullarının birbirlerinin verdiği karar ile bağlı olmamasıdır. Yani bir olay için hakem kurulunun verdiği karar, sonradan başka bir kişi ya da aynı kişi yönünden ortaya çıkan aynı ya da benzer olay için bağlayıcı değildir. Bu durumda aynı mahiyette başka bir olay için farklı kararlar verilmesi ihtimali mevcuttur. Anayasa Mahkemesi, Yargıtay İçtihadı Birleştirme Kararlarının mahkemeler de dahil olmak üzere herkes için bağlayıcı olmasının mahkemelerin bağımsızlığına zarar verdiği ve bunun da Anayasa’ya aykırı olduğu iddiasıyla önüne gelen bir davada⁵⁴⁵; “...Bundan başka Yargıtay, ülkede içtihat birliğini de gerçekleştirmektedir; hâkimlerin belli olaylarda uyguladıkları yasaları ve öbür hukuk kurallarının kendi kanılarına göre başka biçimde yorumlamaları mümkün olduğundan, mahkemelerden benzeri olaylarda verilecek kararlar arasında çelişkiler doğabilmekte ve bu çelişkiler Anayasa’nın 12. maddesi ile tanınan kanun önünde eşitlik ilkesini zedelemekte ve bundan ötürü içtihatlar arasında birlik sağlanması da zorunlu bulunmaktadır...” şeklinde değerlendirmede bulunmuştur. Yani Anayasa Mahkemesi, mahkemelerin benzer olaylarda çelişkili kararlar vermesini genel eşitlik ilkesine aykırı bulmaktadır. Bu nedenle kural olarak hakem kurulları tarafından verilen kararların, benzer olaylar için bağlayıcı olmadığı ve bir istikrar taşımadığı sürece Anayasa’nın genel eşitlik kuralına aykırılık teşkil edebileceği düşünülebilir.

⁵⁴⁵ 1977/112 E.,1977/128 K. R.G. 2.2.1978 T, 16188 S.

III. KİŞİ HAKLARINA İLİŞKİN ANAYASAL DÜZENDE TAHKİM

1. Genel : Tahkim Başvurusu ile Yargısal Başvuru Arası İlişki Açısından

ÇVÖA'nda tahkim açısından en önemli konulardan bir tanesi de uluslararası vergi tahkimi ve ulusal yargı arasındaki ilişkidir.

OECD'nin 2007 tarihli tahkim önerisinde ; *"...Fakat, çözülememiş bu konular, eğer söz konusu konular devletlerden birinin adli ya da idari yargı organları tarafından karara bağlanmışsa tahkime sunulmayacaktır..."* denilmiştir. Bu öneride vergi mükellefinin uluslararası vergi tahkimi ile birlikte aynı anda ulusal yargı yerlerine müracaat hakkı saklı tutulmuş, fakat uyuşmazlıkla ilgili verilmiş bir mahkeme kararı varsa tahkim usulüne başvurulamayacağı kabul edilmiştir⁵⁴⁶. 2008 Model'inde de bu yaklaşım aynen kabul edilerek öneri olmaktan çıkmış ve OECD Model Anlaşması'nda yerini almıştır ⁵⁴⁷. OECD 2008 Modeline göre, henüz ulusal yargı organları tarafından verilmiş bir karar yoksa vergi mükellefi tahkim yoluna müracaat edebilecektir. Verilmiş olan bir yargı kararı varsa, vergi mükellefinin tahkim yoluna müracaat etmesi söz konusu olamayacaktır.

Diğer yandan yine OECD 2008 Model Şerhi'ne göre bazı devletler ulusal yargı yoluna başvuru imkanı henüz mevcutsa sorunun tahkim yolu ile çözümlenmesini kabul etmeyebilirler. Böyle bir durumda paragrafın ikinci cümlesinin şu şekilde değiştirilmesi gerekmektedir ; *"Fakat, çözülememiş bu konular,eğer hala devletlerden birinin ulusal hukukuna göre, o devletlerin adli ya da idari mahkemelerine sorundan doğrudan etkilenen herhangi bir kişinin bu konular hakkında karar vermesi için başvuru hakkı varsa ya da eğer bu konular devletlerden birinin adli ya da idari yargı organları tarafından karar bağlanmışsa, tahkime sunulmayacaktır"* ⁵⁴⁸. Bugün OECD Modeline dahil olmayan, fakat taraf devletlerin anlaşmalarına yerleştirmeyi düşünebileği vurgusuyla Serh'te yerini bulan bu hüküm, OECD 2006 önerisine göre model metnine dahil edilmesi düşünülmüş olan bir hükümdür. Şöyle ki, OECD'nin 2006 tarihli önerisinde ; *"...Fakat sorundan etkilenen herhangi bir kişinin, akit devletlerden birinin*

⁵⁴⁶ OECD, Proposal 2007, s. 5.

⁵⁴⁷ OECD, Model 2008, s. 38.

⁵⁴⁸ OECD, Model 2008, s.327 .

ulusal hukuku çerçevesinde, bu akit devletin mahkemelerine ya da idare mahkemelerine aynı konu için başvurma hakkı varsa ya da aynı konuda bir mahkemenin ya da idari bir mahkemenin verdiği karar varsa, çözülemeyen bu konular tahkime sunulmayacaktır..." hükmüne yer verilmişti. Bu hüküm ile paralel müracaatın önüne geçilmek istenmiş ve vergi mükellefine ya ulusal yargı yolu ya da uluslararası vergi tahkimi olmak üzere iki seçenek bırakılmıştı.

Şu anda yürürlükte bulunan ÇVÖAları ile OECD 2008 Model Anlaşması'nın tahkim hükümleri incelendiğinde konu ile ilgili olarak vergi mükellefi açısından, tahkim yoluna başvuru aşamasında aşağıdaki ihtimallerin söz konusu olduğu ortaya çıkmaktadır ;

- Vergi mükellefi uluslararası vergi tahkimine ve ulusal yargı organlarına aynı anda müracaat edebilir ya da

- Vergi mükellefi, uluslararası vergi tahkimine müracaat ya da ulusal yargı organlarına müracaat arasında seçim yapmaya zorlanabilir. Böyle bir seçimde vergi mükellefi ya ulusal yargı organlarına ya da uluslararası vergi tahkimine müracaattan feragat edecektir.

Her iki durumda da sorunun ulusal yargı organlarına müracaat açısından getirdiği kısıtlamaların Anayasa ve İHAS açısından incelenmesi zorunludur. Bu nedenle öncelikle şu anda yürürlükte bulunan vergi anlaşmaları ile OECD 2008 Model Anlaşması'nın tahkim hükümleri ve bu hükümlerin ortaya koyduğu sistemler incelenecek ve Anayasa ile İHAS'ne uygunlukları üzerinde durulacaktır.

Tahkim heyeti tarafından verilen kararlar da aynen mahkeme kararları gibi bağlayıcı olabilmektedir ve hakim dışında 3. kişi tarafından verilen kararların bu özelliği konusunda Roma Hukuku'ndan bu yana bilinen bir ilke karşımıza çıkmaktadır; "İyi bir kimse tarafından adalete uygun şekilde verilen karar, mahkeme tarafından verilen karar gibidir" (*Arbitrium est iudicium boni veri, secundum aequum et bonum*)⁵⁴⁹.

Vergi anlaşmalarında yer alan tahkim şartlarında genellikle hakem kararının belirli bir olayda, o olay için her iki devlet açısından da bağlayıcı olacağı yönünde

⁵⁴⁹ BARTER, s. 32 .

hükümler ihdas edilmiştir. Uluslararası teamül hukukuna göre hakem kararı, taraf devletler açısından kural olarak bağlayıcıdır. Bazı vergi anlaşmalarında her iki devlet açısından da verilecek tahkim kararının bağlayıcı olacağı kabul edilmektedir. Diğer bazı vergi anlaşmalarında ise akit devletlerin yanı sıra vergi mükellefleri üzerinde de hakem kararının bağlayıcı olduğu kabul edilmektedir. Hakem kararının vergi mükellefi üzerinde bağlayıcı olduğunun kabulü, vergi mükellefinin ulusal yargı organları da dahil olmak üzere başka bir çözüm yoluna başvuramayacağı ve bu haklarından feragat ettiği anlamına gelmektedir ⁵⁵⁰.

Vergi mükelleflerinin tahkim usulü başlamadan önce tahkim usulünün başlamasına rıza göstermesi ve tahkim kararını kabul edeceğini yazılı olarak bildirmesi, tahkim heyetinin verdiği kararın ulusal mahkemeler üzerinde de bağlayıcı olmasına neden olacaktır, çünkü bu durumda vergi mükellefi ulusal yargı yerlerine başvuru hakkından feragat etmiş olmaktadır. Vergi mükellefinin rıza göstermesi, hakem kurulunun ve ulusal mahkemenin vereceği kararlar arasında çıkabilecek zıtlıklardan ve vergi mükellefinin, eğer ulusal mahkemenin vermiş olduğu karar kendi lehine ise, tahkim heyetinin vermiş olduğu kararı reddetmesi durumundan (*cherry picking; genellikle ikiz olan kirazlardan birini koparmak gibi*) kaçınmak için gereklidir ⁵⁵¹. Ulusal mahkeme kararı ile uluslararası hakem kararından lehe olan hangisi ise onun seçilebilmesi hakkının tanınması vergi mükellefi açısından son derece iyi bir sonuç olabilir. Bu durumda tahkim heyetinin verdiği karar ile ulusal mahkemenin verdiği karar birbirinin zıttı olacaktır ⁵⁵².

Yukarıda tahkim yoluna başvuru aşamasında vergi mükellefi için iki yol olduğu tespiti yapılmıştır. Bunlar ise eğer henüz verilmiş bir mahkeme kararı yoksa vergi mükellefinin tahkim yoluna başvurabilmesi ve daha başvuru aşamasında vergi mükellefinin ulusal yargı yollarına başvuru haklarından feragat edebilmesi. Eğer henüz verilmiş bir mahkeme kararı yoksa vergi mükellefinin tahkim yoluna başvurabilmesi

⁵⁵⁰ AULT, Hugh J., Arbitration in International Tax Matters : Some Structural Issues, Liber Amicorum Sven-Olof Lodin, Stockholm, 2001, s. 59 ; ZÜGER, Arbitration Procedure, s. 164 .

⁵⁵¹ ABD-Almanya Anlaşması'na göre uyuşmazlığın çözümü için karşılıklı anlaşma yolunun tüketilmesi gerekmektedir. Vergi mükellefinin hem tahkim yolunu ve hem de ulusal mahkemelere başvuru yolunu bir arada kullanabilmesi mümkün değildir, CHETCUTI, <http://www.cc-advocates.com/publications/articles/tax-arbitration.htm>, (Erişim Tarihi : 20.01.2005) ; GROEN, s. 12 .

⁵⁵² GROEN, s. 12 .

sistemi benimsenirse vergi mükellefinin hakem kararı ile ulusal mahkeme kararı arasında bir tercih yapması gerekecektir.

OECD 2008 Model'inde, verilecek hakem kararının vergi mükellefleri üzerinde değil akit devletler üzerinde bağlayıcı olacağı kabul edilmiştir. Buna göre eğer sorunla ilgili olarak ulusal yargı organları tarafından verilmiş olan bir mahkeme kararı var ise vergi mükellefi zaten tahkim yoluna müracaat edememektedir. Bu şu anlama gelmektedir: vergi mükellefi hem ulusal yargı organlarına hem de tahkim yoluna aynı anda müracaat edebilir ya da hakem kararının verilmesinin ardından ulusal başvuru yollarına müracaat edebilir. Yani hakem kararı verildikten sonra vergi mükellefi henüz ulusal yargı yollarına müracaat etmemişse ya da ulusal yargı yollarına müracaat etmekle birlikte süreç henüz devam etmekte ise, hakem kararının uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşma vergi mükellefine sunulacaktır. Bu durumda vergi mükellefinin hakem kararının uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşmayı kabul etme ya da reddetme hakkı vardır. Eğer vergi mükellefi hakem kararının uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşmayı kabul ederse, ulusal yargı süreçlerinden feragat edecek, reddederse ulusal yargı süreçlerini devam ettirebilecek ya da başvuru yapabilecektir. Eğer uygulamaya ilişkin karşılıklı anlaşma kabul edilirse, hakem kararı taraf devletler açısından bağlayıcı hale gelecektir. *"...Sorundan doğrudan etkilenen bir kişi tahkim kararının uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşmayı kabul ettiği takdirde söz konusu karar akit devletler üzerinde bağlayıcı olacaktır..."* cümlesi ile hakem kararına dayalı olarak ortaya konan karşılıklı anlaşmanın vergi mükellefine kabul ya da red için sunulması gerektiği sonucu çıkmaktadır ⁵⁵³.

OECD Model 2008 tahkim hükmü aşağıdaki seçenekleri benimseyen ülkelerin sistemleri ile uyumlu olmaktadır ⁵⁵⁴.

a. Bir kimse KAU'ne ve yargı yoluna aynı anda başvuramamalıdır. Eğer yargı yoluna başvuru imkanı varsa çoğu devlet vergi mükellefinden yargı yoluna başvuru haklarından feragat etmesini istemektedir. Eğer bu haklarından feragat etmezse KAU yargısal başvuru yolları tüketilene kadar askıya alınmaktadır.

⁵⁵³ OECD Model 2008, s. 326-328.

⁵⁵⁴ OECD, Model 2008, s. 326 .

b. Eğer KAU'ne öncelikle müracaat edilmişse ve karşılıklı anlaşmaya varılmışsa, vergi mükellefi ve sorundan doğrudan etkilenen diğer kişiler karşılıklı anlaşmayı reddedip askıya alınmış bulunan yargı yollarına başvuruyu tercih edebilmektedirler. Eğer bu kişiler karşılıklı anlaşmayı kabul ederlerse, yargı yollarına başvuru haklarından feragat etmiş sayılmaktadırlar.

c. Eğer bir kimse tarafından bir devlette yargı yollarına başvurulmuşsa ve bu yol tüketilmişse, vergi mükellefi diğer devlette KAU için başvuruda bulunabilir. Fakat çoğu devlette eğer yargı yolu tüketilmişse, karşılıklı anlaşma yoluna başvuru kabul edilmemekte ve yargı kararı üstün tutulmaktadır.

ICC'nin 2002 tarihli önerisinde ise vergi mükellefinin paralel bir şekilde ulusal yargı yerlerine müracaat hakları vardır ⁵⁵⁵.

ABTS ise bu durumu gidermeye dönük bir hüküm içermektedir. Bu hükme göre, eğer ulusal hukuklar vergi idaresinin ulusal yargı kararları ile bağlı olduğunu ve ondan sapamayacağını kabul etmekte ise, ulusal mahkemeye başvuru süresi sona ermedikçe ya da ulusal mahkemeye başvuru hakkından vazgeçilmedikçe tahkim yoluna müracaat edilemeyecektir (md.7/3). Yani şirketler ya tahkim yoluna ya da ulusal yargı yoluna başvurabileceklerdir ⁵⁵⁶.

Mevcut vergi anlaşmaları açısından bakılacak olursa, örneğin, İtalya'da ÇVÖA çerçevesinde verilen bir tahkim kararının nihai olduğu ve herkes için bağlayıcı olduğu kabul edilmektedir. Vergi mükellefleri tahkim kararı verilmesinin ardından haklarını İtalyan Mahkemelerinde ileri süremezler. Zira tahkim usulünü başlatırken verdikleri rıza ile yargıya başvurma haklarını kaybetmişlerdir ⁵⁵⁷. İtalya-Lübnan arasındaki anlaşmada tahkime gidilebilmesi için tarafların herhangi bir kayıt ve şart olmaksızın, ulusal mahkemelerde halihazırda mevcut tüm davalarından feragat etmesi gerektiği açık bir şekilde ayrıca belirtilmiştir ⁵⁵⁸. Tahkim kararının İtalyan vergi idaresi tarafından yerine

⁵⁵⁵ 25/A-3 (b) hükmüne göre ; "...Eğer sorun aynı zamanda, akit devletlerden birindeki yetkili mahkeme ya da başkaca bir yargı organına sunulmuşsa nihai karar verildikten ve nihai kararın temyiz sürelerinin sona erdiği tarihten itibaren ya da davanın taraflarının kesin bir şekilde söz konusu süreci sona erdirmesi tarihinden itibaren iki yıllık süre hesaplanacaktır..."

⁵⁵⁶ ALTMAN, s. 84 ; LINDENCRONA / MATTSSON, s. 33 ; ZÜGER, Arbitration Procedure, s. 186 .

⁵⁵⁷ PISTONE, Italian Perspective, s. 338 .

⁵⁵⁸ ZÜGER, Arbitration, s. 53 ; 22.11.2000 Tarihli İtalya-Lübnan Anlaşması'nın 22 (5) maddesinin ilgili kısmı şöyledir ; "Önceki paragraflara göre bir sorun durumunda, akit devletlerin yetkili

getirilmesi ve vergi ihbarnamesinin tahkim kararına göre düzeltilmesi zorunludur. OECD MA'nın 25. maddesi çerçevesinde, anlaşmanın, ulusal hukuklarda öngörülen süre sınırlandırmalarına rağmen uygulanması zorunludur. Vergi mükellefleri, devletlerin vergi anlaşması ile getirdikleri uluslararası tahkim ile bağlıdır. Hakem yoluna müracaat etmekle vergi mükellefi yargıya başvuru hakkından feragat etmiş sayılmaktadır ⁵⁵⁹.

Kanada-Fransa anlaşmasında ise hakem kararının kanun ölçüsünde bağlayıcı olacağı belirtilmiştir⁵⁶⁰.

Almanya ile Amerika Birleşik Devletleri arasında imzalanan ÇVÖA'nı onaylayan diplomatik nota değişimi ile vergi mükellefinin verilecek tahkim kararı ile bağlı olacağını yazılı olarak bildirmesi şartı konulmuştur. Bu nedenle vergi mükellefi, verilen tahkim kararının ulusal mahkemeler tarafından incelenmesi hakkında feragat etmiştir ⁵⁶¹.

Eğer vergi mükellefi açık bir şekilde hakem kararı ile bağlı kalacağını bildirmişse, bu durumda Hollanda Mahkemeleri vergi mükellefi yönünden hakem kararının bağlayıcı olduğu sonucuna ulaşacaklar ve Hollanda Mahkemelerinin hakem kararı ile ilgili herhangi bir yorum yapmasının mümkün olmadığını kabul edeceklerdir. Tahkim prosedürü bakımından vergi mükellefinin rızası gerekme bile, vergi mükellefi ile yetkili otoriteler önceden tahkim kararının bağlayıcı olacağı konusunda anlaşmaya varabilirler . Vergi mükellefi ile önceden, tahkim kararının bağlayıcı olacağı yönünde bir anlaşma yapılmasa bile, eğer tahkim şartında vergi mükellefinin verilecek karar ile bağlayıcı olacağı yazılı ise tahkim kararı yine de bağlayıcı olacaktır . Eğer tahkim şartı , verilecek tahkim kararı nedeniyle vergi mükellefinin bağlayıcı olacağına dair açık bir beyanı aramıyorsa ya da tahkim şartının bizatihi kendisi verilecek tahkim kararının vergi mükellefi için de bağlayıcı olacağını açıklamamışsa, vergi mükellefinin Hollanda Mahkemelerine başvurması halinde Hollanda Mahkemeleri tahkim kararı ile bağlayıcı

otoriteleri çifte vergilendirmeden kaçınmak amacıyla sorun için yetkili otoritelerden birine ilk başvuru tarihinden itibaren iki yıl içerisinde bir anlaşmaya varılamazsa ve vergi mükellefi yada mükellefleri hakem kararı ile bağlı olacaklarını kabul ederlerse, yetkili otoriteler tarafından her bir sorun için çifte vergilendirmenin giderilmesinde uzman görüşü verecek hakem kurulu oluşturulabilir. Hakem kurulu sadece, ulusal mahkemelerde devam etmekte olan yasal prosedürlerden herhangi bir çekince ya da koşul olmaksızın ilgili taraflarca önceden feragat edilirse oluşturulabilir."

⁵⁵⁹ PISTONE, "Settlement of Disputes in Italian Tax Treaty Law", Settlement of Disputes in Tax Treaty Law, (Editors: LANG Michael / ZÜGER, Mario), Hague, 2002, s. 649 .

⁵⁶⁰ ZÜGER, Arbitration, s. 50 .

⁵⁶¹ BABLER, s. 255-256 .

olmayacaklardır. Hollanda Mahkemesi, tahkim heyetinin vermiş olduğu karardan bağımsız bir şekilde yorumunu yapacak ve kararını verecektir ⁵⁶².

Türkiye’de ise KAU ile ilgili olarak yayınlanan rehberde eğer Türkiye’de yargı tarafından verilmiş nihai bir karar mevcutsa Türk yetkili otoritesi KAU başvurusunu reddedecektir. Eğer henüz nihai karar söz konusu değilse bu durumda vergi mükellefinin davasından feragat etmesi ve feragata ilişkin bilgileri yetkili otoriteye sunması durumunda KAU başlayacaktır ⁵⁶³.

2. Özel: Adil Yargılanma Hakkı Açısından: İHAS 6, Anayasa 36, 37, 125

Yukarıda uluslararası vergi tahkimine ve ulusal yargı organlarına aynı anda müracaat edilebilmesi ya da uluslararası vergi tahkimine müracaat ya da ulusal yargı organlarına müracaat arasında seçim yapılması modellerini kabul eden anlaşmalar incelenmiştir. Burada her iki model çerçevesinde, ÇVÖA’nda kabul edilecek tahkim hükümlerinin İHAS ve Anayasa karşısında durumlarının ne olacağı tartışılacaktır.

İHAS’ın iç hukuk normları ile ilişkisi açısından şunu belirlemek gerekir: 2004 yılında yapılan Anayasa değişikliğinden önce uluslararası andlaşmalar ile iç hukuk arasındaki ilişki düzenlenmemiş olduğu için bu konuda iki farklı görüş bulunmaktaydı. Bir görüş uluslararası andlaşmalar ile kanunların eşit güce sahip olduğunu savunmaktaydı. Diğer görüş ise uluslararası andlaşmalara karşı Anayasa’ya aykırılık iddiasının ileri sürülemeyeceği kuralına dayanarak uluslararası andlaşmaların kanunların üzerinde bir güce sahip olduğunu savunmaktaydı ⁵⁶⁴. Buna rağmen İHAS, Anayasa Mahkemesi tarafından bir ölçü norm olarak kullanılmıştır ⁵⁶⁵. Özellikle İHAS’nin anayasal değerde ve hatta Anayasa’nın üzerinde bir değerde olduğunu savunan görüşler de

⁵⁶² VELTHUIZEN, s. 179 .

⁵⁶³ GİB, Karşılıklı Anlaşma Usulü Rehberi, s. 11.

⁵⁶⁴ YALTI, Gümrük Birliği, s. 35-36 .

⁵⁶⁵ İHAS, Anayasa Mahkemesi tarafından Anayasa’ya uygunluk denetiminde bir ölçü norm olarak kullanılmıştır. Anayasa Hukuku açısından ölçü norm Anayasa dışında da bazı kuralların Anayasal denetimde kullanılabileceği anlamına gelmektedir. Bazı anayasalarda anayasa dışında başka ölçü normlar açık bir şekilde kabul edilmişken, bazı ülkelerde ise ölçü normlar içtihat yoluyla belirlenmiştir. Türkiye’de de Anayasa Mahkemesi insan haklarına ilişkin bildiri ve sözleşmeleri bir ölçü norm olarak kullanmıştır, TANÖR / YÜZBAŞIOĞLU, s. 481-483 ;YALTI, Gümrük Birliği, s. 46.

bulunmaktadır ⁵⁶⁶. 2004 yılında yapılan değişiklikle ⁵⁶⁷ anayasada açıkça çatışma normu kabul edilmiş ve temel hak ve özgürlüklerle ilgili andlaşmalara üstünlük tanınmıştır ⁵⁶⁸. Bu nedenle, öncelikle İHAS çerçevesinde bir değerlendirme yapmak yerinde olacaktır.

İHAS'nin 6. maddesinde yer alan adil yargılanma hakkı aslında bir üst kavramdır ve Anayasa'da yer alan bir çok hakkı da bir alt ilke olarak bünyesinde barındırmaktadır. Bu nedenle önce İHAS'nin 6. maddesi incelenecek ve daha sonra bu maddenin Anayasa'da yer alan görünümüleri üzerinde durulacaktır.

a. İHAS

İHAS'nin adil yargılanma hakkını düzenleyen 6. maddesinde ; "Herkes, gerek medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili nizalar, gerek cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamalar konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından davasının makul bir süre içinde, hakkaniyete uygun ve açık olarak görülmesini istemek hakkına sahiptir." denilmektedir ⁵⁶⁹.

"Adil yargılanma hakkı" bir terim olarak İHAS'nin 6. maddesinden kaynaklanmaktadır. Bu terim İHAS 6. maddede kullanılmamakla birlikte, söz konusu maddede hakkaniyete uygun dinlenme (fair hearing) ilkesi ile birlikte başka pek çok

⁵⁶⁶ TANÖR / YÜZBAŞIOĞLU, s. 487 ;YALTI, Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, İstanbul, 2006, s. 16 .

⁵⁶⁷ 5170 sayılı Kanun, RG., 22.05.2004 T. ; 90. maddeye ; "Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır." hükmü eklenmiştir.

⁵⁶⁸ YALTI, Yükümlü Hakları, İstanbul, 2006, s. 14 ; 90/5. maddeye göre ; Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır, üçüncü cümle 5170 sayılı Kanun ile eklenmiştir).

⁵⁶⁹ Bu madde lafzı, medeni yargılama ile ceza yargılamasını aynı şekilde ele aldığı için eleştirilmiştir, SAMUEL, Adam, Arbitration, Alternative Dispute Resolution Generally and the European Convention on Human Rights, Journal of International Arbitration, Vol. 21, N. 5, 2004, s. 415 ; Ayrıca AİHM, 6. maddenin sadece özel hukuk ve ceza hukuku davalarında geçerli olduğunu kabul etmemiş, kamu hukuku- özel hukuk ayrımının ötesine geçerek bir dizi idari davayı ve yargılama usulünü de madde kapsamında değerlendirmiştir, YALTI, Yükümlü Hakları, s. 83 .

ilkeye de yer verildiği için adil yargılanma hakkı (fair trial) bir terim olarak kabul görmektedir ⁵⁷⁰.

İHAS'nin 6. maddesinde adil yargılama kavramına dahil olan bazı ilkeler açık bir şekilde sayılmıştır. Bunlar ; a)kanunla kurulan bağımsız ve tarafsız mahkeme önünde , b) makul sürede, c) açık/aleni ve d)hakkaniyete uygun olarak yargılamanın yapılmasıdır. Fakat İHAM, 6. maddeye genişletici bir yorumla yaklaşmakta ve madde hükmüne zımnen dahil olan unsurları belirlemektedir. Örneğin hukukun üstünlüğü ilkesinin de 6. maddenin içeriğinde yer aldığı mahkeme tarafından karara bağlanmıştır ⁵⁷¹.

Uluslararası vergi hukukundan kaynaklanan hakem kurullarının yerine getirdiği fonksiyon ile adil yargılanma hakkının sağlanıp sağlanamayacağı tartışılmalıdır.Yukarıda da incelendiği üzere, vergi mükellefi açısından, uluslararası vergi tahkimine ve ulusal yargı organlarına aynı anda müracaat edebilme ya da uluslararası vergi tahkimine müracaat ya da ulusal yargı organlarına müracaat arasında seçim yapabilme modelleri bulunmaktadır.

6. maddede kanun ile kurulmuş bağımsız ve tarafsız bir mahkeme'den bahsedilmektedir. Hakem kurulu "kanunla kurulmuş bir mahkeme" değildir ve bu nedenle 6. madde anlamında kanunla kurulan bir mahkemenin fonksiyonlarını yerine getirdiğini söylemek mümkün olmamaktadır ⁵⁷². Hakem kurulları devletin bir organı durumundaki mahkemelerden değildir ve faaliyetlerinden dolayı devletin herhangi bir sorumluluğu dahi bulunmamaktadır. Bu bağlamda hakem kararları devlet faaliyetinin neticesinde doğan kararlardan değildir ⁵⁷³. Bu nedenle ilk bakışta yargı organlarına müracaat imkanını ortadan kaldıran ve uluslararası vergi tahkimini mümkün kılan modellerin İHAS'ın 6. maddesine aykırı olduğu düşünülebilir. Fakat yargı organlarına müracaat hakkından vazgeçme eğer vergi mükellefinin rızasına bağlanmışsa ve vergi

⁵⁷⁰ İNCEOĞLU, Sibel, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı, Kamu ve Özel Hukuk Alanlarında Ortak Yargısal Hak ve İlkeler, İstanbul, 2008, s. 2-3 ; YALTI, Yüklümlü Hakları, s. 80-81.

⁵⁷¹ İNCEOĞLU, s. 4-5 .

⁵⁷² REDFERN / HUNTER ,Law and Praticce of International Commercial Arbitration, 1999, s. 416.

⁵⁷³ SCHULTZ, Thomas, Human Rights : A Speed Bump for Arbitral Procedures ? An Exploration of Safeguards in the Accelaration of Justice, International Arbitration Law Review, Vol. 9, No. 1, 2006, s. 7 .

mükellefi verdiği rıza ile ulusal yargı organına müracaattan feragat ediyor ve uluslararası vergi tahkimini tercih ediyorsa aksi bir sonuca varmak mümkündür.

Hakem kurulları 6. maddede sayılan kanunla kurulmuş bağımsız bir mahkeme sayılmamakla birlikte uyuşmazlığın tarafları tahkim yoluna gitmeyi kabul ederlerse bu kabul kanunla kurulmuş olan bağımsız yargı organına başvurmaktan vazgeçme anlamını taşıyabilir. Tahkim ile birlikte kanunla kurulmuş olan ve devletin bir organı niteliğindeki bağımsız mahkemelere müracaat haklarından vazgeçmenin hukuki statüsünün ne olduğu konusu ele alınmalıdır ⁵⁷⁴.

İHAM'a göre uyuşmazlık doğmadan önce⁵⁷⁵ ya da sonra taraflar tahkim anlaşmasıyla usuli güvencelerinden, yani kanunla kurulmuş olan bağımsız mahkemelere başvuru haklarından örtülü bir şekilde olsa bile feragat edebilirler ⁵⁷⁶. Dolayısıyla vergi mükelleflerinin, ulusal yargı yollarından feragat etme ve uluslararası vergi tahkim usulünü kabul etme hakkı vardır ve bu hakkın kullanılması İHAS'ne aykırılık teşkil etmeyecektir. İHAM her uyuşmazlığın mutlaka ulusal hukuklara göre tanımlanmış ulusal yargı organlarında görülmesinin zorunlu olmadığını kabul etmiştir ⁵⁷⁷. Fakat feragatin kabul edilebilmesi için bu konuyu düzenleyen hukukun açık olması, yanlış anlaşılmalara yer vermeyecek şekilde düzenlenmiş olması, feragatin ikrah v.b yollarla kabul edilmemiş olması gerekir ⁵⁷⁸. İHAM'nin kabul ettiği bir diğer kural ise, tahkimin mutlaka kişinin rızasına bağlanmasıdır. Eğer kişinin rızası olmaksızın tahkime gidilmesi

⁵⁷⁴ SCHULTZ, s. 11 ; İYUK'nun 31/1. maddesine göre : "Bu Kanunda hüküm bulunmayan hususlarda; hakimin davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sükununu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemlerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanır.", Medeni Usul Hukukumuzda da henüz dava hakkı doğmadan bu haktan feragat edilemeyeceği görüşü yer almaktadır, KURU / ARSLAN / YILMAZ, s. 477 .

⁵⁷⁵ Henüz herhangi bir uyuşmazlık doğmadan önce bu haktan vazgeçmenin İHAS karşısında durumunun ne olduğu tartışılmalıdır. Genel olarak öğretiyeye göre bağımsız yargıya başvuru hakkından henüz uyuşmazlık doğmadan önce feragat edilmesinin mümkün olmadığı kuralı kabul görmektedir, çünkü hakkından feragat eden kimse, feragatin bütün sonuçlarını öngöremeyebilir. Hiç kimsenin temel bir hakkından önceden vazgeçemeyeceği ilkesi de göz önüne alındığında klasik görüş feragatin mümkün olmaması yönündedir, SCHULTZ, s. 11.

⁵⁷⁶ İNCEOĞLU, s. 156 ; Deweer v. Belgium, R v. Switzerland, Jakob Boss Söhne v Germany , Pastore v Italy davaları (SAMUEL, s. 416; SCHULTZ, s. 11).

⁵⁷⁷ SAMUEL, s. 420-422.

⁵⁷⁸ İNCEOĞLU, s. 154 ; SAMUEL, s. 420.

zorunlu ise ve tahkim kararına karşı yargı yolu kapalı ise bu durum 6. maddenin ihlali sayılmaktadır.

b. Anayasa

Anayasa'nın 36. maddesi 2001 yılında değiştirilmiş⁵⁷⁹ ve "adil yargılanma hakkı" bir terim olarak Anayasa'ya dahil edilmiştir⁵⁸⁰. Anayasa'nın 36. maddesinde yer alan hak, İHAS'nin 6. maddesi ile ilintilidir ve İHAS'nin 6. maddesi, Anayasa'nın 36. maddesinde yer alan hakkı, yani hak arama özgürlüğünü de kapsamaktadır⁵⁸¹.

Anayasa'nın 36. maddesine göre ; "Herkes, meşrû vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınamaz." Bu maddede, genel bir hüküm olarak hak arama hürriyeti düzenlenmiştir. İdari yargı yolu da bu genel hüküm kapsamına girmektedir. Fakat idari yargı alanında hak arama hürriyeti ayrıca 125/1. maddede düzenlenmiştir⁵⁸². 1982 Anayasası'nın 125. maddesi'ne göre idarenin her tür eylem ve işlemine karşı yargı yolu açıktır. Dolayısıyla vergi idareleri tarafından yapılacak idari yorum yargı organları açısından bağlayıcı olmayıp, yargı organlarının hukuki denetimine tabidir⁵⁸³.

Diğer yandan Anayasa'nın 37. maddesine göre ; "Hiç kimse kanunen tâbi olduğu mahkemeden başka bir merci önüne çıkarılamaz." . Anayasanın bu hükmü, kuralları, kuruluşu, uygulayacağı yasaları önceden belirli ve teminat sahibi hakimlerden oluşan mahkemelerde yargılanma hakkını ifade etmektedir. Uyuşmazlığı yargılayacak mahkemenin söz konusu uyuşmazlık henüz doğmadan belli olmasına doğal hakim güvencesi adı verilmektedir. Bu şekilde, uyuşmazlık çıktıktan sonra yaratılacak bir kanunla kurulacak mahkemenin önüne getirilmesi yasaklanmış olmaktadır. Böylelikle tarafsız yargı güvencesi sağlanmaktadır. Doğal hakim güvencesi, aynı zamanda hukuk devleti ilkesinin yerine getirilmesini sağlayan en önemli ilkelerden bir tanesidir⁵⁸⁴.

⁵⁷⁹ 4709 sayılı Kanun, md. 14,

⁵⁸⁰ İNCEOĞLU, s. 3-4 .

⁵⁸¹ YALTI, Yükümlü Hakları, s. 81 ; AKINCI, Müslüm, İdari Yargıda Adil Yargılanma Hakkı, Ankara, 2008, s. 141.

⁵⁸² TANÖR / YÜZBAŞIOĞLU, s. 190 .

⁵⁸³ YALTI, Anlaşmalar, s. 348-351 .

⁵⁸⁴ ÖZBUDUN, s. 127-128 ; TANÖR / YÜZBAŞIOĞLU, s. 449-450 .

Aslında doğal hakim ilkesi, İHAS'nda yer alan ve adil yargılanma ilkesinin bir unsuru olan kanunla kurulmuş mahkemede yargılanma ilkesi ile eş anlamlıdır ⁵⁸⁵.

Anayasa Mahkemesi 3996 sayılı Kanunun bazı hükümlerinin iptaline ilişkin kararında ⁵⁸⁶; idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolunun açık olduğunu ifade eden Anayasa kuralının (md., 125), idarenin kamu hukuku alanındaki eylem ve işlemleri için idari yargının, özel hukuk alanındakiler için de adli yargının görevli olduğu anlamına geldiğini ifade etmiştir. Anayasa Mahkemesi'ne göre, Anayasa kuralları gereğince yasama organının idare hukuku alanına giren bir idari eylem ya da işleme karşı idari yargı yolu dışında başka bir yol seçme hakkı yoktur. Böyle bir düzenleme, Anayasanın 37. Maddesindeki "hiç kimse kanunen tabi olduğu mahkemeden başka bir merci önüne çıkarılamaz" şeklinde ifade edilen "kanuni hakim güvencesi" kuralına aykırılık oluşturacaktır ⁵⁸⁷.

Bu açıklamaların ardından Türkiye açısından durumun tartışılması gerekmektedir. Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmalarında tahkim hükmü yer almamaktadır. Bu nedenle, şu anda uygulamada varolan vergi anlaşmalarındaki tahkim modelleri veya OECD 2008 Model Anlaşması esas alınarak bu modellerden birinin kabul edilme ihtimaline göre her bir model için ayrı ayrı değerlendirme yapılacaktır. Ayrıca, ne OECD Modelinde ne de uygulamada varolan vergi anlaşmalarında yer alan, vergi mükellefinin rızası söz konusu olmaksızın ulusal yargı yerlerine başvuru hakkının ortadan kalkması ihtimali de değerlendirilecektir.

aa. Tahkim Usulü ile Ulusal Yargılamanın Eşzamanlı Olarak Tercih Edilebilmesi

Uygulamada yer alan vergi anlaşmalarının bazılarında tahkim prosedürünün başlaması bakımından vergi mükellefinin rızasına ihtiyaç duyulmadığı gibi vergi mükelleflerinin hakem kurulunun vereceği kararın bağlayıcı olduğuna dair yazılı

⁵⁸⁵ ALİFENDİOĞLU, Yılmaz, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Anayasal Açıdan Adil Yargılanma Hakkı, Anayasa Yargısı, C.10,1993, s. 365 ; BAŞARAN, Başar, Adil Yargılanma Hakkı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2007, s. 72.

⁵⁸⁶ 1994/71 E., 1995/23 K., RG., 20.03.1996 T., 22586 S.

⁵⁸⁷ EMEK, s. 67 .

beyanlarının olması da aranmamaktadır⁵⁸⁸. OECD 2008 Modeli'nde de verilmiş bir yargı kararı bulunmaması şartıyla tahkim usulüne başvurulabilir. Böyle bir anlaşma hükmü karşısında, vergi mükellefinin ulusal yargı yollarına müracaat etmesi mümkündür, çünkü vergi anlaşmasında bunu yasaklayan bir hüküm bulunmamaktadır. Vergi mükellefinin ulusal yargı yollarına müracaat hakkı korunduğu için, böylesi bir hükmün Anayasa'nın 36, 37 ve 125/1. maddelerine aykırılığından bahsedilmesi mümkün değildir. Uluslararası vergi anlaşmalarının tarafı durumunda olanlar devletlerdir ve bu nedenle tahkim hükmünü de devletler kabul etmektedir. Ticari tahkimde olduğu gibi tahkim anlaşmasının kabul edilmesiyle birlikte vergi mükellefinin de ulusal yargı yerlerine başvuru yapma hakkından örtülü bir şekilde vazgeçtiği sonucuna ulaşılması mümkün değildir, zira vergi mükellefi vergi anlaşmasının tarafı olmadığı gibi tahkim usulünün de tarafı değildir. Vergi mükellefinin tahkim usulüne paralel bir şekilde ulusal yargı organlarına başvuru hakkı olduğu gibi, hakem kararının tanınması ve tenfizi için başvuru yapma hakkı da bulunmaktadır.

bb. Tahkim Usulü ya da Ulusal Yargılama Arasında Seçim Yapılması

Vergi mükellefinin, akit devletlerin bağımsız yargı organlarına başvurma hakkından vazgeçme ve bunun yerine tahkim usulünü kabul etme hakları mevcuttur. Bu nedenle, vergi mükellefinin ulusal yargı organlarına başvuru hakkından vazgeçmelerini ve uluslararası vergi tahkimi usulü benimsemelerini öngören uluslararası anlaşmalar Anayasa'ya aykırılık teşkil etmeyecektir. Bu noktada, uyuşmazlık henüz doğmadan önce ulusal yargı yerlerine başvuru hakkından feragatin mümkün olmayabileceği yönünde tartışmalar yapılabilir. Fakat İHAM, henüz uyuşmazlık doğmadan önce dahi kanunla kurulmuş bağımsız yargı organlarına müracaat etme hakkından feragatin mümkün olabileceğini kabul etmektedir. Kaldı ki vergi

⁵⁸⁸ GROEN, s. 9 ; PISTONE, Italian Perspective, s. 339 ; Şu anlaşmalarda, yetkili otoritelerin tahkime gitme konusunda anlaşmalarının yanı sıra vergi mükellefinin de tahkime gitmeyi kabul etmesi ve aynı zamanda hakem kurulunun vereceği karar ile bağlı olacağını önceden bildirmesi gerekmektedir; Hollanda-Venezuela ÇVÖA'nın 29 (5), Almanya-Fransa ÇVÖA'nın 25 (a) , Hollanda-ABD ÇVÖA'nın 29 (5), Fransa-ABD ÇVÖA'nın 26 (6), Hollanda-Ukrayna ÇVÖA'nın 27 (5), Kanada-Güney Afrika ÇVÖA'nın 24 (6), Kanada-Fransa Anlaşmasını Değiştiren 30.11.1995 Tarihli Protokol'ün 25 (5), Hollanda-Rusya ÇVÖA'nın 26 (5), Kanada-Şili ÇVÖA'nın 25 (5), Şili-Meksika ÇVÖA'nın 25 (5), Şili-Ekvador ÇVÖA'nın 25 (5), Şili-Polonya ÇVÖA'nın 25 (5), Hollanda-Hırvatistan ÇVÖA'nın 26 (5), Avusturya-Azerbaycan ÇVÖA'nın 25 (5), Kanada-Almanya ÇVÖA'nın 25(6), Hollanda-Ermenistan ÇVÖA'nın 27 (5), Kanada-Hollanda ÇVÖA'nın 25 (5) maddeleri.

anlaşmalarında KAU'nün ve ardından tahkimin başlayabilmesi için uyusmazlığın zaten doğmuş olması gerekmektedir ve uyusmazlık doğduktan sonra vergi mükellefi yazılı bir beyanla ulusal yargı yollarına başvuru hakkında vazgeçmektedir.

OECD 2008 Şerhi'ne göre, bazı devletler ulusal yargı yoluna başvuru imkanı henüz mevcutsa sorunun tahkim yolu ile çözümlenmesini kabul etmeyebilirler. Böyle bir durumda 25. maddenin 5. paragrafının ikinci cümlesinin şu şekilde değiştirilmesi önerilmiştir: *"Fakat, çözülememiş bu konular, eğer hala devletlerden birinin ulusal hukukuna göre, o devletlerin adli ya da idari mahkemelerine sorundan doğrudan etkilenen herhangi bir kişinin bu konular hakkında karar vermesi için başvuru hakkı varsa ya da eğer bu konular devletlerden birinin adli ya da idari yargı organları tarafından karara bağlanmışsa, tahkime sunulmayacaktır."*⁵⁸⁹.

Türkiye'de ise Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan KAU Rehberi'ne göre vergi mükellefinin KAU'ne başvurabilmesi için dava haklarından feragat etmiş olması bir ön koşul olarak aranmaktadır. Dolayısıyla Türkiye, sürecin başında dava haklarından feragat edilmesi modelini benimsemiş bulunmaktadır.

Uygulamada varolan bazı anlaşmalarda tahkim prosedürünün başlaması bakımından yetkili otoritelerin anlaşmalarının yanı sıra vergi mükellefinin rızasına ihtiyaç duyulmakta ve aynı zamanda vergi mükelleflerinin tahkim heyetinin vereceği kararın bağlayıcı olduğuna dair yazılı beyanlarının olması gerekmektedir ⁵⁹⁰. Bu durumda vergi mükellefinin ulusal yargı yerlerine başvurma hakkı kendi feragati ile ortadan kalkmış sayılacağı için Anayasa'ya aykırılık söz konusu olmayacaktır. Bu ihtimalde vergi mükellefi, tahkim usulüne paralel bir şekilde ulusal yargı yerlerine başvuru yapamayacağı gibi, hakem kararı verildikten sonra bu kararın tanınması ve tenfizi için ayrıca başvuru yapmasına da lüzum bulunmamaktadır.

⁵⁸⁹ OECD, Model 2008, s.327 .

⁵⁹⁰ Meksika-ABD ÇVÖA'nın 26 (5), Almanya-ABD ÇVÖA'nın 25 (5), Hollanda-ABD ÇVÖA'nın 29 (5), Kazakistan-ABD ÇVÖA'nın 25 (5), Kanada-ABD ÇVÖA'nı değiştiren protokolün 24 (6), Kazakistan-Pakistan ÇVÖA'nın 25 (4), İrlanda-İsrail ÇVÖA'nın 25 (5), Kazakistan-Hollanda ÇVÖA'nın 27 (5), Kanada-Kazakistan ÇVÖA'nın 25 (5), İsviçre-ABD ÇVÖA'nın 25 (6), Meksika-Venezuela ÇVÖA'nın 24 (6), Kanada-İzlanda ÇVÖA'nın 25 (5), İrlanda-ABD ÇVÖA'nın 26 (5), Hollanda-İzlanda ÇVÖA'nın 27 (5), İrlanda-Meksika ÇVÖA'nın 24 (5), İsrail-Meksika ÇVÖA 26 (6), İtalya-ABD ÇVÖA'nın 25 (5), Kazakistan-İsviçre ÇVÖA'nın 25 (5), Meksika-Lüksemburg ÇVÖA'nın 9 (4), Kanada-Ekvador ÇVÖA'nın 24 (5), Kanada-Peru ÇVÖA'nın 25 (6) maddeleri

Diğer bazı anlaşmalarda ise tahkim prosedürünün başlaması bakımından yetkili otoritelerin anlaşmalarının yanı sıra vergi mükelleflerinin tahkim heyetinin vereceği kararın bağlayıcı olduğuna dair yazılı beyanlarının olması⁵⁹¹ ya da yetkili otoritelerden birinin tahkim usulü talebinin yanı sıra vergi mükelleflerinin tahkim heyetinin vereceği kararın bağlayıcı olduğuna dair yazılı beyanlarının olması⁵⁹² gerekmektedir. Ayrıca tahkim için bir rıza gerekmemektedir, zira tahkim heyetinin vereceği kararın bağlayıcı olduğuna dair verilen yazılı rıza aynı zamanda tahkim için de bir rıza olarak kabul görecektir. Bu durumda da vergi mükellefi verilecek tahkim kararının bağlayıcı olduğunu kabul ederek uluslararası vergi tahkimine sebebiyet vermiş olacak ve ulusal yargı yerlerine başvurma hakkı kendi feragati ile ortadan kakaacağı için Anayasa'ya aykırılık söz konusu olmayacaktır. Bu ihtimalde vergi mükellefinin tahkim usulüne paralel bir şekilde ulusal yargı yerlerine başvurusu söz konusu değildir. Tahkim heyetinin vereceği karar bağlayıcı olacağı için kararın tanınması ya da tenfizine de gerek yoktur.

Fakat vergi mükellefinden tahkim için alınan yazılı rızanın, vergi mükellefinin ulusal yargı organlarına yaptığı müracaatların sürdürülemeyeceği anlamına gelip gelmeyeceği yine de bazı ulusal hukuk sistemleri açısından bir sorun olabilir. Bu sorunu tamamen ortadan kaldırmak için ICSID modeli, vergi anlaşmaları için de benimsenebilir. ICSID Sözleşmesi'nin 26. maddesine göre⁵⁹³ aksi belirtilmediği sürece yatırımcının tahkim için yazılı rıza vermesi, diğer bütün çözüm yollarından vazgeçtiği anlamına gelmektedir. Halihazırda yürürlükte bulunan vergi anlaşmaları paralel hukuki müracaatlara izin vermektedir. ICSID tahkiminin vergi anlaşmaları ile ilgili tahkimden bir farkı da ICSID anlaşmasına göre yatırımcı tahkim davasının tarafıdır, fakat vergi mükellefi tahkim davasının tarafı değildir, vergi mükellefine sadece bir takım "katılma

⁵⁹¹ Hollanda-Litvanya ÇVÖA'nın 27 (5), Hollanda-Estonya ÇVÖA'nın 27 (5). Maddeleri.

⁵⁹² Hollanda-Moldova ÇVÖA'nın 26 (5), Hollanda-Kuveyt ÇVÖA'nın 26 (5) ,Hollanda-Özbekistan ÇVÖA'nın 27 (5) , Hollanda-Makedonya ÇVÖA'nın 27 (5) ,Hollanda-Mısır ÇVÖA'nın 25 (6). Maddeleri, Anlaşma metinleri için bkz. ZÜGER, Arbitration, s. 239-275.

⁵⁹³ Madde hükmü şöyledir ; "Bu sözleşme çerçevesinde tarafların hakemlik için rızaları, aksi belirtilmediği takdirde, herhangi bir çözüm dışında bu hakemliğe rızaları anlamına gelmektedir. Akit devlet bu rızaların ön koşulu olarak yerel idari ve adli tüm çarelerin tüketilmiş olmasını isteyebilir."

hakları" tanınmıştır. Bu nedenle vergi mükellefinin ulusal yargı yollarını bir kenara bırakarak uluslararası tahkim yoluna gitmesi uygun bir çözüm olmayabilir ⁵⁹⁴.

cc. Rıza Olmadan Ulusal Yargı Yerlerine Müracaat Hakkının Ortadan Kalkması

Henüz uygulamada ya da teoride böyle bir model olmamasına rağmen, ulusal yargı yerlerine başvuru hakkını vergi mükellefinin yazılı rızası olmaksızın ortadan kaldıran muhtemel bir vergi anlaşması hükmünün de değerlendirilmesi gerekmektedir. Böyle bir hüküm Anayasa'nın 36, 37 ve 125/1. maddelerine aykırı olacaktır. Fakat söz konusu vergi anlaşması hükmünün Anayasa'ya aykırılığı ileri sürülemeyecektir, çünkü 90/5. maddede yer alan hükme göre ; "*Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz.*". Fakat her ne kadar uluslararası anlaşmanın Anayasa'ya aykırı olduğu iddiası ile Anayasa Mahkemesi'ne başvuru mümkün olmasa da, uluslararası andlaşmayı uygun bulma yasasına karşı Anayasa Mahkemesi'ne başvurulup başvurulamayacağı tartışma konusu yapılmıştır. Önemli olan husus uygun bulma yasasının içeriğidir. Eğer uygun bulma yasası anlaşmadan ayrılabilir kendi başına hüküm ifade edebiliyor ve iç hukuk düzeninde etki yaratabiliyorsa bu durumda Anayasa Mahkemesi'ne başvuru mümkündür. Uygun bulma yasası sadece basit bir ifade ile anlaşmanın uygun bulunduğunu belirtmekte ise ve bununla yetinmişse bu durumda Anayasa Mahkemesi'ne başvuru yapılamaması gerekir. Aksi halde yasaklanan Anayasal denetim, usulün saptırılmasıyla gerçekleştirilmiş olacaktır ⁵⁹⁵. Anayasa Mahkemesi ise bir kararında bir uluslararası andlaşmanın onay yasasına karşı

⁵⁹⁴ ZÜGER, Arbitration, s. 53 . Anayasamız'ın 36. maddesine benzer bir hüküm de Japon Anayasa'sının 32. maddesinde yer almaktadır. Bu hükme göre kişilerin mahkemelere başvuru hakkı reddedilemez. Tahkim içeren uluslararası vergi anlaşması hükmünün 32. maddeye aykırı olduğu düşünülmemektedir. Zaten vergi ile ilgili olmayan bir çok konuda tahkim usulü kabul edilmiştir ve bunlarla ilgili bir anayasal tartışma bulunmamaktadır. 32. madde, vergi mükelleflerinin kanunla kurulmuş bağımsız mahkemelere müracaat hakkını garanti altına almaktadır ve bu hüküm vergi mükelleflerinin mutlak bir şekilde mahkemeye gitme zorunlulukları bulunduğu anlamına gelmemektedir MASUI, Yoshihiro, Treaty Arbitration from a Japanese Perspective, Tax Treaty Monitor, January 2004, s. 15.

⁵⁹⁵ YALTI, Yüklümlü Hakları, s. 81-82 .

Anayasa'ya aykırılık iddiasıyla açılan iptal davasında, onay yasasına karşı Anayasa'ya aykırılık iddialarının incelenebileceğine hükmetmiştir ⁵⁹⁶.

dd. Hakem Kararı ile Ulusal Yargı Süreci Arasında Seçim Yapılabilmesi

Hakem kararı verildikten sonra, hakem kararının uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşma ile ulusal yargı yerleri arasında seçim yapılabilmesini öngören OECD Model 2008 önerisi Anayasa'ya aykırı olmayacaktır, çünkü vergi mükellefine tercih yapabilme imkanı tanınmakta ve tercih işlemi mükellefin rızasına dayalı olarak gerçekleşmektedir.

⁵⁹⁶ Mahkeme'ye göre ; "Anayasa'nın 90. maddesinin son fıkrasında, "usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz" denilmektedir. Uluslararası ilişkilerde sürekliliği sağlama amacı gözeterek getirilen "andlaşmaların yargı denetimi dışında tutulması"na ilişkin bu kuralla anayasal denetimin dışında tutulmak istenen, yöntemince yürürlüğe konulmuş olan "uluslararası andlaşmalar"dır. Bu nedenle, andlaşmadan bağımsız olarak onay yasalarına karşı Anayasa Mahkemesi'ne başvurulabilir.", 1996/55 E., 1997/33 K., R.G. 24.03.2001 T. 24352 S.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ULUSLARARASI VERGİ TAHKİMİNİN HUKUKSAL DÜZENİ

Ş7. TAHKİMİN MADDİ VE ŞEKLİ KOŞULLARI

I. TAHKİMİN MADDİ KOŞULLARI

1. Uluslararası Vergi Uyuşmazlığının Varlığı

ABTS'nin aksine ÇVÖA'larında tahkim, sadece transfer fiyatlandırmasından doğan karların vergilendirilmesinin yol açtığı çifte vergilendirmenin önlenmesi konusu ile sınırlı değildir. ÇVÖA'larında geçen tahkim şartlarında da karşılıklı anlaşma yoluyla çözümlenemeyen hususlar bakımından en son yol olarak tahkim öngörülmüştür. Dolaysız ya da dolaylı uluslararası vergi uyuşmazlıklarının⁵⁹⁷ her ikisinin de tahkime havale edilip edilemeyeceği problemi devam etmektedir. Çünkü tahkime sunulacak sorunların tanımlanması OECD Model Anlaşmasının 25 (3) maddesinin lafzına göre yapılmaktadır. 25 (3) maddede , "anlaşmanın uygulanmasından ya da yorumundan kaynaklanan herhangi bir tereddüt ya da güçlük" şartı bulunmaktadır. Fakat ÇVÖA'larında, vergi mükelleflerinin sürecin başlamasına rıza göstermeleri verilecek hakem kararı ile bağlı olacaklarını yazılı olarak bildirmeleri gibi şartlar dikkate alındığında⁵⁹⁸ dolaylı uluslararası vergi uyuşmazlığının tahkime götürüleceği kabul edilebilir. Diğer bir deyişle vergilendirme ile ilgili bir şikayet başvurusunun söz konusu olduğu vergi anlaşması uyuşmazlıkları (dolaylı uluslararası vergi anlaşması uyuşmazlığı gibi) tahkim yoluyla çözümlenecektir ⁵⁹⁹.

Nitekim OECD 2008 Model Anlaşması'nın 25 (5) (a) maddesine göre tahkime götürülecek konu bir kişi tarafından akit devletlerden birinin ya da her ikisinin işlemlerinin sözleşme hükümlerine uygun olmayan şekilde sonuç doğurduğu gerekçesiyle sorunu sunmasından bahsedilmektedir. Dolayısıyla tahkime götürülecek

⁵⁹⁷ Bkz. Bölüm 1, §3 .

⁵⁹⁸ Bkz. Bölüm 2, §4 .

⁵⁹⁹ GROEN, s. 9 .

konu, vergi mükellefinin ulusal boyutta ortaya çıkan bir sorunu uluslararası boyuta taşınması ve bu sorunun iki devlet arasında bir sorun haline gelmesi ile ortaya çıkmaktadır. Yani dolaylı uluslararası vergi uyuşmazlığı söz konusudur. Ayrıca 25 . maddenin 1. paragrafına göre ; *“Bir kişi, Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin işlemlerinin kendisi için bu Anlaşma hükümlerine uygun olmayan bir vergileme yarattığı veya yaratacağı kanaatine vardığında, bu Devletlerin iç mevzuatlarında öngörülen müracaat usulleriyle bağlı kalmaksızın, olayı mukimi olduğu Akit Devletin yetkili makamına veya ... vatandaşı olduğu Akit Devletin yetkili makamına arz edebilir.”* Bu hükümden de anlaşılacağı üzere karşılıklı anlaşma usulü de vergi mükellefinin talebi üzerine başlamaktadır. Dolaysız uluslararası vergi uyuşmazlığında ise sorun başlangıcından bu yana akit devletler arasında doğmuştur. Sorun doğumundan itibaren uluslararası karaktere sahiptir ve bu sorunun uluslararası alana taşınması vergi mükellefine bağlı değildir. Dolaysız vergi anlaşması uyuşmazlığının ne şekilde çözüleceği, OECD 2008 Model Anlaşması’nın 25 (3). maddesinde yer almaktadır. Dolaysız vergi anlaşması uyuşmazlığında belirli bir mükellef yoktur. Bunun yerine yetkili otoriteler genel olarak tüm mükelleflerle ilgili tespit ettikleri sorunları çözmeye çalışabilirler. ⁶⁰⁰. Bu madde hükmüne göre ; *“Akit Devletlerin yetkili makamları, Anlaşmanın yorumundan veya uygulanmasından kaynaklanan her türlü güçlüğü veya tereddütü karşılıklı anlaşma yoluyla çözmek için gayret göstereceklerdir. Yetkili makamlar aynı zamanda, Anlaşmada ele alınmayan durumlardan kaynaklanan çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması için de birbirlerine danışabilirler.”*

Aslında ÇVÖA’larının bazılarında yer alan tahkim hükümleri sebebiyle bu karışıklık ortaya çıkmaktadır. Bu tür tahkim hükümlerinde, OECD Modelinin 25 (3). maddesinde yer alan hükümde olduğu gibi, anlaşmanın uygulanması yada yorumu gibi bir sorunun akit devletlerin yetkili otoriteleri tarafından çözülememesinden bahsedilmektedir. Bu durum ise yorum ve boşluk doldurmaya dair sorunların karşılıklı anlaşmaya varılamaması halinde⁶⁰¹ tahkime götürüleceği gibi bir sonuç yaratmaktadır. Fakat uygulamada yer alan hükümler incelendiğinde “belirli ve somut bir sorunun” tahkime götürüleceği, tahkim usulü için vergi mükellefinin rızasının arandığı, vergi

⁶⁰⁰ GROEN, s. 5.

⁶⁰¹ Temelde üç tür karşılıklı anlaşma bulunmaktadır. Bunlar ; a. Yorum ve Uygulama Bakımından Karşılıklı Anlaşma, b. Anlaşmadaki Boşluklar bakımından Karşılıklı Anlaşma ve c. Olay Bakımından Karşılıklı Anlaşma’dır, YALTI, Anlaşmalar, s. 335.

mükellefinin hakem kurulunun vereceği karar ile bağlı olacağını belirtmesi gerektiği, verilen kararın sadece o sorun yönünden taraf devletleri bağlayacağı gibi şartlar yer almaktadır ⁶⁰².

ÇVÖA’nda yer alan tahkim hükümleri “dolaysız uluslararası vergi anlaşması uyuşmazlığının” hakem kuruluna gönderilmesi konusunda genel bir izin sağlamamaktadır. Fakat uluslararası vergi tahkiminin konusu çifte vergilendirme ya da transfer fiyatlandırması olmakla birlikte diğer konular da tahkim konusu yapılabilir. Örneğin vergi anlaşmasının tarafları, daimi ikametgah, vergi mükellefinin ikametgahı ya da lisans sözleşmesi altında ödenen ücretlerin niteliği konularında anlaşamayabilirler⁶⁰³. Dolayısıyla taraf devletlerin anlaşmaya hüküm koymasıyla dolaysız uluslararası vergi anlaşması uyuşmazlığı da tahkim yoluna götürülebilir.

Tahkim yoluyla genellikle şu uyuşmazlık tiplerinin çözümü mümkündür; 1. Bağlı şirketler arasındaki kar ayarlamaları, 2. Daimi ikametgahın varlığı ve buna bağlı gelirlerin vergilendirilmesi bakımından yetkinin hangi devlete tahsis edileceği, 3. Vergi mükellefinin ikametgahı, 4. Kar payları, faizler, gayrimaddi hak bedelleri, ücretler gibi gelir unsurlarının yarışan karakteri. Tahkim konusu olabilecek uyuşmazlıkları listelemek yerine devletlerin birbirleri ile olan ilişkileri (bilgi değişimi, KAU’nün bizatihi kendisi gibi, şu andaki OECD Model Anlaşması’nın 25-30. maddeleri) hariç anlaşmadan doğan bütün uyuşmazlıkların tahkim konusu olabileceği kabul edilmelidir ⁶⁰⁴.

ICC tarafından hazırlanan taslak anlaşmaya göre (md. 25 A) göre sadece bir çifte vergilendirme durumu söz konusu olacaksa tahkime gidilebilecektir. Taslağın bu maddesine göre tahkim için yetkili otoritelerin anlaşamaması ve çifte vergilendirmenin giderilmesine uygun bir çözüm bulunamaması şartı gerçekleşmelidir⁶⁰⁵.

Bazı ÇVÖA’larında tahkime götürülecek konular dolaylı uluslararası vergi anlaşması uyuşmazlıklarıyla sınırlı değildir. Bu türden anlaşmalar tahkim prosedürünün başlaması için vergi mükellefinin rızasını aramamaktadır. Diğer bazı tahkim şartları ise dolaylı uluslararası vergi anlaşması uyuşmazlıklarıyla ilgilidir, fakat vergi mükellefinin

⁶⁰² GROEN, s. 9 .

⁶⁰³ GROEN, s. 9 ; PARK, Tax Treaty, s. 825 .

⁶⁰⁴ <http://www.iccwbo.org/policy/taxation/id501/index.html>, (Erişim Tarihi: 03.04.2007) ; PARK, Tax Treaty, s. 825-826 ; TILLINGHAUS, s. 354-356 .

⁶⁰⁵ PARK, Tax Treaty, s. 832 .

tahkim prosedürü için rızasını aramadığı gibi vergi mükellefinin hakem kurulunun vereceği karar ile bağlı olacağına dair yazılı beyanını dahi aramamaktadır ⁶⁰⁶.

ÇVÖA'nda öngörülen tahkim sadece söz konusu anlaşmadan kaynaklanan uyuşmazlıklar için kullanılabilir. ÇVÖA dışındaki diğer anlaşmalardan kaynaklanan, sorunlar ise ÇVÖA çerçevesinde çözümlenmeyecektir ⁶⁰⁷.

Tahkime gidilebilmesi için, uyuşmazlığın çifte vergilendirme sonucu yaratılması yönünde bir şartın getirilmesi de uygun bir çözüm değildir. Çifte vergilendirmeye sebebiyet vermese bile, ulusal hukuk vergi anlaşmasına aykırı olabilir. Vergi anlaşması iki devlet arasında imzalanırsa bile, vergi mükellefi vergi anlaşmasına uygun işlem yapılmasını talep edebilir. Bu durumun çok çeşitli örnekleri bulunmaktadır. Bir kimse ikametgahının anlaşmaya uygun bir şekilde ele alınmasını isteyebilir ya da yurt dışında yaşayan bir ABD vatandaşı yurt dışı kazanç istisnasından yararlanıyor olsa bile ikametgahının olduğu ülkedeki ücretlerinin vergiden istisna edilmesi hakkına sahip olabilir. Bazı durumlarda bir devlet mukim olanların gelirlerini, diğer devletin vergilendirebileceği gerekçesiyle (kaynak devlet geliri gerçekte vergilendirmiyor olsa dahi) vergiden istisna etmeye zorlanabilir⁶⁰⁸. Nitekim OECD Model Anlaşmasındaki tahkim hükmü anlaşmaya uygun olmayan vergilendirme işleminin çifte vergilendirmeye yol açması şartını aramamaktadır.

⁶⁰⁶ Kanada-Şili ÇVÖA, Kanada-Fransa ÇVÖA Protokolü [md.18 (2)], Kanada-Hollanda ÇVÖA, Kanada-Güney Afrika ÇVÖA, Şili-Meksika ÇVÖA, GROEN, s. 13 .

⁶⁰⁷ 10.07.1995 tarihinde ABD ile Kazakistan arasında yapılan ek anlaşmaya göre GATS nedeniyle doğan sorunların çözümü ve vergi anlaşmasından doğan sorunların çözümü ilişkilerini düzenleyen bir anlaşma yapılmıştır. Doğan sorunun vergi anlaşmasından doğup doğmamasına göre bir ayırım yapılmakta ve eğer sorun vergi anlaşmasından doğmuşsa GATS çerçevesinde sorunların çözümü yoluna gidilmemektedir. Vergi anlaşmasından doğan sorun KAU ile çözümlenecektir. Fakat GATS çerçevesinde doğan sorun WTO uyuşmazlık çözme sistemine dahil olacak ve zorunlu tahkim yoluna gidilecektir. Yani WTO zorunlu tahkim sistemine vergi anlaşmasından kaynaklanan uyuşmazlıklar dahil değildir. Benzeri şartlara Meksika'nın Venezuela ve İrlanda ile yaptığı anlaşmalarda da rastlanmaktadır. Bu anlaşmalarda vergi ile ilgili uyuşmazlık çözüm yollarının sadece vergi anlaşmasından kaynaklanan hususlarla sınırlı olduğu, ticaret ve yatırımların korunması ile ilgili anlaşmalardan kaynaklanan sorunların kapsam dışı olduğu belirtilmiştir. Böylelikle ticaret ve yatırımların korunması anlaşmaları nedeniyle oluşturulacak tahkim organları, vergi anlaşmasıyla bağlantılı vergi ile ilgili konularla ilgili karar veremeyecekler ve bu alana müdahale edemeyeceklerdir, ZÜGER, Arbitration, s. 25 .

⁶⁰⁸ PARK, Tax Treaty, s. 832 .

2. Karşılıklı Anlaşma Usulünün Tüketilmesi

ÇVÖA'larında genel olarak tahkim yoluna gidilebilmesi için karşılıklı anlaşma usulünde öngörülen tüm yolların tüketilmiş olması gerekmektedir. Bu durum , tahkimin en son yol olduğunu ve KAU⁶⁰⁹ ile bir uyuşmazlık çözülemezse tahkim yoluna başvurulabileceğini göstermektedir ⁶¹⁰. ÇVÖA dışında da bir devlet ile başka bir devlet, anlaşmazlıkların çözümünün tahkim yoluyla halledileceğini kararlaştırmışsa öncelikle tüm çarelerin (başvuru yollarının) tüketilmiş olması şartı da ileri sürülebilmektedir ⁶¹¹ . OECD 2008 Model Anlaşması'nın 25 (5) maddesinde de öncelikle KAU'ne başvurulmuş olması ve yetkili otoritelerin sorunu çözmemiş olmaları gerekmektedir ⁶¹².

ÇVÖA'larından bazılarında KAU ile sorunun çözümü için herhangi bir süre öngörülmemiştir. Bu nedenle bu türden anlaşmalarda KAU'nün sonuçlanması belirsiz bir süre içinde gerçekleşecektir. Dolayısıyla tahkime gidilebilmesi için KAU yoluyla anlaşmanın sağlanamamış olması bir koşuldur ⁶¹³.

⁶⁰⁹ Bkz. Bölüm 1, §3 .

⁶¹⁰ Ayrıca tahkim şartı anlaşmazlığın karşılıklı anlaşma yoluyla çözülmesini de sağlamaktadır. Örneğin; şimdiye kadar transfer fiyatlandırmasından doğan herhangi bir uyuşmazlık ABTS'ne göre bir hakem kurulu tarafından karara bağlanması son derece nadirdir, GROEN, s. 13 .

⁶¹¹ Yeniden Yapılanma ve Gelişme İçin Uluslararası Banka Yönetim Kurulu'na sunulan Devletler ve Diğer Devletler Arasındaki Yatırım Uyuşmazlıklarının Çözülmesine Dair Sözleşme bu konu ile ilgili bir çözüm sunmaktadır. Anlaşmanın 26. maddesi aşağıdaki gibidir; "Bu Sözleşmeye göre tahkim için tarafların rızası, aksi kararlaştırılmadıkça tahkim dışında herhangi bir başka çözümün istisna edilmesi için de rıza sayılacaktır. Akit bir devlet ulusal idari ya da hukuki çözüm için başvuru yollarının tüketilmesini, bu Sözleşmeye göre tahkim için rızanın bir şartı olarak ileri sürebilir." Tahkim şartında tahkim konusu uyuşmazlıkların çok genel ifadeler ile tanımlanmaktadır. "Herhangi bir uyuşmazlık" ya da "herhangi ve bütün uyuşmazlıklar" gibi tipik tanımlamalar yapılmaktadır. Bunun bir örneği İran Ulusal Petrol Şirketi, İran Hükümeti'nin bir organı ve Bataafse Petroleum Maatschappij N.V arasında imzalanan Yapısal Ortaklık Anlaşmasıdır. Bu anlaşmanın 38. maddesine göre eğer uyuşmazlık uzlaşma yolu ile çözülmemişse "Anlaşmanın 39. maddesine göre uyuşmazlığın çözümünü sağlayacak tek yol tahkimdir." Anlaşmanın 39. maddesi ise şu şekildedir; "Bu anlaşmanın hükümlerinin yorumlanmasından ya da icrasından herhangi bir anlaşmazlık doğarsa, bu anlaşmazlık üç üyeden oluşan Hakem kurulu tarafından çözümlenecektir.", SCHWEBEL / WETTER, s.486 .

⁶¹² OECD, Model 2008, s. 37

⁶¹³ Hollanda-Venezuela, Almanya-ABD, Hollanda-ABD, Kanada-Hollanda, Hollanda-Litvanya, Meksika-Birleşik Krallık, Fransa-ABD, İtalya-Kazakistan, Meksika-Singapur, Kanada-ABD, Kazakistan-Pakistan, Hollanda-Ukrayna, İrlanda-İsrail, Kanada-Güney Afrika, Kanada-Fransa, Kanada-Kazakistan, İsviçre-ABD, Hollanda-Rusya, Meksika-Venezuela, Kanada-İzlanda, Kanada-Şili, İrlanda-ABD, Şili-Meksika, İrlanda-Meksika, İsrail-Meksika, İtalya-ABD, Şili-Ekvador, Kazakistan-İsviçre, Hollanda-Hırvatistan, Şili-Polonya, Avusturya-Azerbaycan, Lüksemburg-Meksika, Kanada-Almanya, Kanada-Ekvador, Kanada-Peru, Hollanda-Ermenistan anlaşmalarında

Karşılıklı Anlaşma Usulü tükendikten sonra tahkim yoluna başvurulmasını yetkili otoritelerin çözüm konusunda isteksiz olduğu durumda, zorunlu olarak beklemek gerekmektedir. ÇVÖA'nın çoğunda iki yıllık süre dolmamasına rağmen görüşmeler yoluyla bir sonuç elde edilemeyeceğine dair kanıt bulunması halinde durumun ne olacağını belirtilmemektedir ⁶¹⁴.

Bazı ÇVÖA'larında ⁶¹⁵ ise uyuşmazlığın KAU yoluyla belirli bir süre içerisinde çözümlenememesi durumunda sorunun tahkime götürüleceği kabul edilmiştir ⁶¹⁶. OECD'nin 2006 ve 2007 tarihli önerilerinde ise iki yıllık süre sınırlaması kabul edilmiştir ⁶¹⁷. OECD 2008 Modelinde ise KAU için 2 yıllık süre sınırlaması getirilmiştir ⁶¹⁸.

ABTS'de eğer yetkili otoriteler transfer fiyatlandırması ayarlamaları sebebiyle ortaya çıkan çifte vergilendirmeyi iki yıl içerisinde KAU ile çözümleyemezlerse 7 (1) maddesine göre bir tahkim organı olarak "tavsiye komitesi" kurulacaktır. Eğer transfer fiyatlandırmasına ilişkin fiiller ağır cezaları gerektiren vergi suçları ise ABTS'nin 8 (1) maddesi ve hile her şeyi bozar (*fraus omnia corrumpit*) kuralı gereğince devletlerin tahkime gitme zorunluluğu söz konusu olmayacaktır ⁶¹⁹.

Park tarafından yapılan öneride de (md 1.a) yetkili otoritelerin, sorunun kendilerine intikalinden itibaren iki yıl içerisinde KA'ya varılamaması halinde tahkime

KAU süreci için herhangi bir süre kısıtlaması söz konusu değildir., Anlaşma metinleri için bkz. ZÜGER, Arbitration, s. 239-275.

⁶¹⁴ GROEN, s. 14 .

⁶¹⁵ Meksika-ABD 18.09.1992 Tarihli Nota Değişimi, Kazakistan-Hollanda, Estonya-Hollanda, Hollanda-İzlanda, Makedonya-Hollanda, Litvanya-Hollanda, Hollanda-Moldova, İtalya-Lübnan, Meksika-ABD, Hollanda-Kuveyt, Hollanda-Özbekistan ÇVÖA'larında 2 yıl, Almanya-Fransa ÇVÖA'nda 24 ay, Mısır-Hollanda ÇVÖA'nda 5 yıl, Avusturya-Almanya ÇVÖA'sında 3 yıl içerisinde KAU yoluyla çözüm bulunamaması durumunda uyuşmazlık tahkime götürülecektir, Anlaşma metinleri için bkz. ZÜGER, Arbitration, s. 239-275

⁶¹⁶ GROEN, s. 14 ; MARKHAM, s. 73 ; VELTHUIZEN, s. 176 ; ZÜGER, Arbitration, s. 28 .

⁶¹⁷ OECD, Proposal 2006, s. 5 ; OECD, Proposal 2007, s. 5 .

⁶¹⁸ OECD, Model 2008, s. 37.

⁶¹⁹ HINNEKENS, Luc, The European Tax Arbitration Convention and Its Legal Framework: Part 2, British Tax Review, 1996-3, s. 283 ; ZÜGER, Arbitration, s. 72 ; ABTS, transfer fiyatlandırmasını takip eden zaman dilimini detaylı bir şekilde açıklamıştır. 6 (1). Maddeye göre vergi mükellefinin KAU için, kendisine transfer fiyatlandırmasına ilişkin ayarlamaların tebliğ tarihinden itibaren 3 yıllık süre içerisinde başvuru yapma hakkı bulunmaktadır. 7 (1). maddeye göre, yetkili otoriteler başvurunun ardından sorunun görüşmeler yoluyla halledilmesi için iki yıllık bir süre tanınmıştır. 7 (4). maddeye göre, İki yıllık bu süre yetkili otoritelerin anlaşması ve sorunla ilgili vergi mükellefinin onayının alınması koşuluyla uzatılabilir ya da kısaltılabilir. Eğer bu süre içerisinde yetkili otoriteler bir anlaşmaya varamazlarsa, tahkim süreci başlatılmalıdır, GHISLAIN, s. 49-51 ; PISTONE, Italian Perspective, s. 638 ; ZÜGER, Arbitration, s. 88 .

gidebileceği kabul edilmiştir. Ayrıca öneride, vergi mükellefinin KA'nın ÇVÖA'na ya da mutabakat zaptına aykırı olduğunu düşünmesi halinde yine tahkim yoluna gidilebilecektir. Benzer bir hükme ICC'nin 2002 tarihli önerisinde de yer verilmiştir ⁶²⁰. OECD 2008 Model Anlaşması'nda ise yetkili otoritelerin iki yıl içerisinde anlaşmaya varamamaları bir ön koşul olarak ileri sürülmüştür. Fakat eğer yetkili otoritelerin varlığı anlaşma eğer ÇVÖA'na uygun değilse, bu durumda ne olacağı belirtilmemiştir ⁶²¹.

KAU ile sorunun çözülmesi için genellikle kabul edilen iki yıllık sürenin çok uzun olduğu ileri sürülmektedir. Bu nedenle bu sürenin altı ay ya da bir yıl gibi olması gerektiğini ileri süren görüşler de mevcuttur. KAU için öngörülen sürenin çok kısa öngörülmesi mümkün gözükmemektedir. KAU'nde yetkili otoriteler genellikle Maliye Bakanlığı'nın görevlileridir ve bu görevlilerin soruşturma yetkileri bulunmamaktadır. Sürenin kısa tutulamayacağı iddiasının temeli de budur. Ayrıca tercüme işlemleri de uzun sürmektedir. Federal devletlerde yetkili otoritelerin merkezi ve bölgesel vergi otoriteleri ile işbirliği yapması zorunluluğu da sürenin kısaltılmasında engeldir. Bu nedenlerden dolayı iki yıllık süre kabul edilebilir gözükmemektedir. KAU'nde eğer anlaşma sağlanamazsa iki yıllık sürenin dolması beklenmeksizin uyuşmazlık tahkime götürülmelidir ⁶²².

3. Tahkim Başvurusunda Uzlaşılması

Uluslararası Kamu Hukukunda mevcut tahkimle ilgili en önemli kural akit devletler tarafından verilen rızanın, hakem kurulunun yetkilerini kısıtlamasıdır. Akit devletler ya da yetkili otoriteler tarafından verilen özel rıza, uzlaşma adı verilen yazılı bir anlaşmayı yansıtmaktadır. Uzlaşmanın imzalanması hakem kurulunun yetkisini sağlamakta ve tahkim usulünün başlangıcı olmaktadır. Uzlaşmanın sağlanmasının ardından akit devletler usulü sonuçlandırma borcu altına girmektedirler ve bu yükümlülüğü ortadan kaldıracak bir engellemede bulunmaları söz konusu olamamaktadır. Bu nedenle uzlaşma en azından uyuşmazlığın konusunu, hakem kurulu oluşturulması metodunu, hakem sayısını, hakem kurulunun nerede toplanacağını ve vergi anlaşmasında daha önce belirlenmiş tahkim usul kurallarını içermelidir. Uzlaşma

⁶²⁰ PARK, Tax Treaty, s. 865 .

⁶²¹ OECD, Model 2008, s. 37

⁶²² ZÜGER, Arbitration, s. 74 .

akit devletler ya da yetkili otoriteler arasında anlaşılacak diğer usul kurallarını da içermelidir. Uzlaşma , yetkili otoritelerin görüşmelerinin ardından diplomatik kanallarla yapılabilir. Bazı vergi anlaşmalarında ise uzlaşma yoluna akit devletlerin bizatihi kendilerinin değil karşılıklı anlaşma prosedürü ile yetkili otoritelerinin gidebileceği belirtilmiştir ⁶²³.

Bazı anlaşmalarda hakem kurulunun tahkime gitme konusunda uzlaşma görüşmelerinde yetki alanı nispeten kısıtlanmıştır. ABD-Meksika anlaşmasında diplomatik nota değişimi, Lüksemburg-Meksika Anlaşmasında protokol ile yetkili otoriteler sorunun "her bir akit devletin ulusal hukuku ya da vergi politikası" ile ilgili olup olmadığını belirleyecekler ve eğer öyle değilse sorun hakem kurulu önüne gidebilecektir. ABD, Kazakistan ve Hollanda ile yaptığı anlaşmalarda da, ulusal vergi hukuku ya da vergi politikası'nın tahkim kapsamı dışında kaldığı yönünde teknik açıklama yapmıştır ⁶²⁴.

4. Tahkim İçin Vergi Mükellefinin Rızasının/Talebinin Bulunması

Varolan ÇVÖA'nın çoğunda, uyuşmazlığın tahkime havale edilebilmesi için vergi mükellefinin rızası aranmaktadır. Vergi mükellefinin rıza göstermeyerek tahkim yolunu engelleme yetkisi vardır. Vergi mükellefinin, tahkime gidilmesi durumunda hakem kurulunca verilecek kararın kendisi için bağlayıcı olacağına dair yazılı bir beyan da vermesi gerekmektedir. Bu durum vergi anlaşmalarında çeşitli şekillerde ifade edilmişse de genel ifade tarzı "vergi mükellefleri ile yetkili otoritelerin anlaşmaları" şeklindedir. Vergi mükellefleri şeklindeki çoğul ibarenin kullanılmasının sebebi ise özellikle transfer fiyatlandırması hallerinde genellikle birden fazla vergi mükellefinin uyuşmazlık içerisinde yar alıyor olmasıdır. Bazı vergi anlaşmalarında "etkilenen bütün vergi mükellefleri"⁶²⁵, "ilgili kişiler"⁶²⁶, "ilgili mükellefler"⁶²⁷ gibi ibareler kullanılmaktadır . Bazı anlaşmalarda ise tekil bir ifade tarzı benimsenmiştir ve vergi mükellefi esas alınmıştır ⁶²⁸.

⁶²³ GROEN, s. 15 .

⁶²⁴ ZÜGER, Arbitration, s. 24 .

⁶²⁵ ABD-İsviçre Anlaşması .

⁶²⁶ Almanya-İsveç Anlaşması .

⁶²⁷ Meksika-Venezuela Anlaşması.

⁶²⁸ ZÜGER, Arbitration, s. 29- 30 .

OECD 2008 Model Anlaşması'nda ise tahkim için vergi mükellefinin yetkili otoritelere rızasını bildirmesi değil, tahkim talebinde bulunması hükmü getirilmiştir. Tahkim talebinde vergi mükellefi kendisi bulunacağı için ayrıca rıza göstermesi gerekmecektir. Bütün bunlarla birlikte "vergi mükellefi" terimi OECD anlaşmalarında tanımlanmış değildir. Bu nedenle onayı kimin vereceği de tam olarak açık değildir. Ancak OECD Model Anlaşmasının 25 (1) maddesi gereği açık olan şey şudur ki, KAU'ne müracaat eden kişi, tahkim için rızayı verecek kişidir. Mukim olanlar ve tabiyet sahipleri KAU için müracaat edebilirler. Yani tahkim prosedürü bakımından vergi mükellefi denilince anlaşılması gerekli kişiler de bunlardır ⁶²⁹. OECD 2008 Model Anlaşması'nın 25 (1). Maddesinde, KAU'ne başvuracak kişiden "...bir kişi.." olarak bahsedilmekte ve "...sorunun yetkili otoritelere sunulması..." ibaresi kullanılmaktadır. 25 (5) (a) maddesinde ise sorunu paragraf 1'e göre yetkili otoritelere sunan kişiden bahsedilmekte ve devamında söz konusu kişinin talebi üzerine sorunun tahkime sunulacağı belirtilmektedir. 3. maddede ise kişi kavramı doğrudan tanımlanmamış kişi kavramına giren unsurlar belirtilmiştir. 3. maddeye göre ; " Kişi terimi bir gerçek kişi, bir şirket ve kişilerin oluşturduğu diğer herhangi bir kuruluşu kapsar" .

ABTS ise KAU'nün başarısızlıkla sona ermesinin ardından, tahkim sürecinin başlatılabilmesi için vergi mükellefinin rızasını aramamıştır ⁶³⁰. Fakat bazı durumlarda vergi mükellefi tahkim sürecinin başlamasına engel olabilir. Örneğin; vergi mükellefi ulusal hukuka göre bir dava süreci başlatmışsa, bu dava sürecinden feragat edilmediği sürece tahkim süreci başlamayacaktır (ABTS, md. 7(3)) ⁶³¹. Bu şekilde Tahkim Sözleşmesi kararının, ulusal yargı organlarının vereceği karar yerine uygulanmasını garanti altına almaktadır. Eğer vergi mükellefi ulusal yargılama tercihini kabul ederse ABTS'ne göre tahkim süreci başlatılamayacaktır. ABTS madde 7 (4) gereği, vergi

⁶²⁹ ZÜGER, Arbitration, s. 29- 30 .

⁶³⁰ PISTONE, Italian Perspective, s. 338 .

⁶³¹ Madde şöyledir; "Akit devletlerin ulusal hukuklarının, o devletlerin yetkili otoritelerine kendi yargı organlarının kararından sapmak için yetki vermediği durumlarda, o devlette bulunan bağlantılı kuruluşların yargı yoluna müracaatları için gerekli olan süre sona ermedikçe ya da karar teslim edilmeden önce benzeri bir müracaat geri çekilmedikçe paragraf 1 uygulanmayacaktır."

mükellefleri de dahil olmak üzere eğer anlaşma sağlanırsa iki yıllık sürenin de uzatılması mümkündür ⁶³².

Gerek ABTS ve gerek ÇVÖA'larında öngörülen tahkim şartları vergi mükelleflerine tahkim usulüne doğrudan başvurma yetkisi vermemektedir. ICC vergi mükelleflerinin kişisel olarak tahkim sürecini başlatamamalarını eleştirmekte ver vergi mükelleflerine de tahkim sürecini başlatabilme hakları tanınmasını savunmaktadır ⁶³³. ICC tarafından yapılan en son öneride vergi mükellefinin, yetkili otoriteye sorunun tahkime sunulmasını isteme hakkı tanınmaktadır (md. 25-A-3 (a)) ⁶³⁴.

OECD 2008 Model Anlaşması'nda ise vergi mükellefine, doğrudan doğruya tahkim talebinde bulunma yetkisi verilmiştir. Tahkim Konusunda Örnek Karşılıklı Anlaşma önerisinin 1. maddesine göre tahkim talebini gerçekleştiren kişinin ya da sorundan doğrudan etkilenen kişinin yazılı başvuruları olmalıdır. Bu başvuru ve ekleri 10 gün içerisinde diğer tarafın yetkili otoritesine teslim edilecektir ⁶³⁵.

Tahkim sürecini başlatmayan devlete karşı ulusal yargı organları nezdinde dava açılması mümkündür. Ulusal yargı organları devleti tahkim sürecini başlatması

⁶³² BERNATH, s. 51 ; Fransa ve İngiltere, 7 (3) maddenin kendilerine uygulanması için tek taraflı olarak beyanda bulunmuşlardır. Diğer bütün AB ülkelerinin yetkili otoritelerinin bir davada kendi yargı kuruluşları aynı konuda aksine karar vermiş olsa bile, vergi mükellefinin zarar görmesi ihtimaline rağmen, tahkim kararını uygulayıp uygulayamayacağı belli değildir. Belçika da ulusal mahkemenin vermiş olduğu karara aykırı tahkim kararları uygulanamamaktadır, GROEN, s. 24 ; PARK, Tax Treaty, s. 831 ; ZÜGER, Arbitration, s. 77 .

⁶³³ NAFTA anlaşmasına göre Chapter 11 kapsamında yatırımcıların haksız millileştirmeler karşı tahkim yoluna gitme hakları bulunmaktadır. Tahkim talebi doğrudan yatırımcı, ya da yatırımcının doğrudan ya da dolaylı bir şekilde sahip olduğu işletmeler tarafından yapılabilir. NAFTA yatırımcı'ya Dünya Bankası bünyesinde ICSID ya da Birleşmiş Milletler Uluslar arası Ticaret Hukuku Komisyonu bünyesinde UNCITRAL tahkimine başvuru konusunda seçimlik bir hak tanımaktadır, PARK, Tax Treaty, s. 856 ; Fransa-Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'na göre eğer yetkili otoriteler 24 ay içerisinde karşılıklı anlaşmaya varamamışlarsa birlikte tahkim prosedürünü başlatabilirler. Bu, ABTS'nden farklıdır, çünkü anlaşamazlarsa bir komisyon oluşturmak zorunda değildirler. Vergi mükellefi tahkimin başlatılması konusunda herhangi bir hakka sahip değildir. 25a maddesine göre tahkim heyetinin yetkileri oldukça kısıtlıdır. Karşılıklı Anlaşma usulü boyunca çözüme ulaşamayan konularda heyetin yetkisi bulunmaktadır, VAISSIÈRE, Hugues Perdiel, Settlement of Disputes in French Tax Treaty Law, Settlement of Disputes in Tax Treaty Law, (Ed.: LANG Michael / ZÜGER, Mario), Hague, 2002, s. 218 ; VELTHUIZEN, s. 175 ; Karşılıklı Yatırım Anlaşmaları'nda, NAFTA 11 ve 19. bölümde ilgililerin kişisel olarak tahkim sürecini başlatma imkanları bulunmaktadır, ZÜGER, Arbitration, s. 78 .

⁶³⁴ <http://www.iccwbo.org/policy/taxation/id501/index.html>, (Erişim Tarihi: 03.04.2007).

⁶³⁵ OECD, Model 2008, s. 332.

konusunda zorlayabilir ⁶³⁶. Fakat bütün hukuk sistemleri için bunun geçerli olduğunu söylemek mümkün olmayabilir. Örneğin; vergi mükellefinin, Hollanda mahkemelerine başvurarak yetkili otoritenin tahkim prosedürünü başlatmaya zorlayıp zorlayamayacağı bir sorun olarak durmaktadır. Böyle bir hareketin başarılı olabileceği konusunda şüpheler bulunmaktadır. Hiçbir vergi anlaşmasında, bütün koşullar yerine getirilmişse, tahkim prosedürünün başlatılmasının zorunlu olacağı yazılı değildir. Bütün anlaşmalarda, eğer yetkili otoriteler uzlaşırlarsa tahkim prosedürünün başlatılabileceği belirtilmektedir ⁶³⁷. Türkiye'nin taraf olduğu anlaşmalarda henüz bir tahkim hükmü olmamakla birlikte, bu yönde gelişme olduğu takdirde, vergi mükellefinin dava açarak Türk yetkili makamlarını tahkim sürecini başlatmaya hakkı olacaktır, çünkü yetkili otoritelerin vereceği karar neticede bir idari işlem sayılacak ve idari işlem unsurları yönünden yargısal denetime tabi olabilecektir.

5. Ulusal Yargı Organlarınca Verilmiş Bir Kararın Bulunmaması

OECD 2008 Modelinde yer alan tahkim hükmüne göre: *"...Fakat, çözülememiş bu konular, eğer söz konusu konular devletlerden birinin adli ya da idari yargı organları tarafından karara bağlanmışsa tahkime sunulmayacaktır..."* Dolayısıyla adli ya da idari yargı organları tarafından sorun karara bağlanmışsa, söz konusu sorunun tahkim yoluyla çözümlenmesi mümkün değildir. Ulusal yargı organları tarafından verilecek kararlar ile hakem kurulu tarafından verilecek kararlar arasında çelişki olmaması için bazı anlaşmalarda tahkim sürecinin başlayabilmesi, vergi mükellefinin ulusal yargı organlarına başvuru hakkından feragat etmesi şartına bağlanmıştır⁶³⁸.

II. TAHKİMİN ŞEKLİ KOŞULLARI

1. Hakem Kurulunun Oluşturulması

a. Hakem Sayısı ve Başkanın Atanması

Uluslararası ticari tahkimde genellikle ya tek ya da üç hakem bulunmaktadır. Tek hakem haliyle masraflar açısından daha uygun olacak ve sorun çıkmayacaktır.

⁶³⁶ ZÜGER, Arbitration, s. 79 .

⁶³⁷ VELTHUIZEN, s. 175 .

⁶³⁸ Bkz. Bölüm 3, §6 .

Fakat üç hakemden oluşan bir kurulda karar verme süreci son derece zor olmakla birlikte üç kişiden oluşan hakem kurulunda hakemler ulaştıkları kararların adalete uygun olması konusunda daha fazla özen göstermektedir ⁶³⁹.

Vergi anlaşmasından kaynaklanan tahkim kaçınılmaz olarak, karşılıklı iki devlet ile vergi mükellefi olmak üzere üç ayrı menfaati ilgilendirmektedir. Hakem kurulunun bu menfaatleri yansıtmaması gerekir. Taraf devletlerin ve vergi mükellefinin atadığı hakemlerden oluşan bir kurulun bu nedenle işlemesi mümkün olmayacaktır. Vergi mükellefi ve devletlerin atadığı hakemlerin tarafsız ve bağımsız olmaları zordur. Üç hakeme ilaveten dördüncü bir hakem atanması ise kurulda hakem sayısını çift sayı yapacaktır ve oyların yarı yarıya olması ihtimali ortaya çıkacaktır. Hakem kurulu üye sayısının belirlenmesinde diğer üyelerin oy hakkının kilitlenmesine yol açacak, üye toplam sayısının çift sayı şeklinde belirlenmesinden kaçınmak gerekir. Bu nedenle hakem kurulunun toplam üye sayısı çift rakamlı değil tek rakamlı olmalıdır ⁶⁴⁰. En üst seviyede tarafsızlık ve bağımsızlığın sağlanabilmesi için bütün hakemlerin, ÇVÖA'ları tarafından yaratılacak bir atama otoritesi tarafından atanması gerekir. Vergi mükellefinin tahkim sürecini başlatma, hakem kuruluna bilgi sunma gibi imkanları olduğu halde hakem kurulunun oluşturulmasında yer alması ve bu konuda yetkilendirilmesi mümkün değildir ⁶⁴¹.

Fransa ve Almanya anlaşmasında sorunun tahkim yoluna havalesinden itibaren 3 ay içerisinde akit devletlerin birer hakem ataması ve atanmış hakemlerin de hakem kurulu başkanı sıfatını taşıyacak üçüncü üyeyi ataması gerekmektedir ⁶⁴². Eğer

⁶³⁹ Yatırım uyuşmazlıkları çoğunlukla yatırımcı ve devlet arasında karşılıklı olmakta, fakat yatırımcının tabi olduğu devletin de mahkeme dışı bir tarzda hakeme yardımcı olmasına hak tanınmaktadır (*amicus curiae*). Sıklıkla yatırımcı ve muhatap devlet birer hakem atamakta ve atanmış hakemler başkan sıfatını taşıyacak diğer hakemleri atamaktadır. Eğer 3. hakemin seçilmesi mümkün olmazsa bu hakem Dünya Bankası (ICSID, ICC), ya da Londra Uluslararası Tahkim Mahkemesi (LCIA, London Court of International Arbitration) tarafından 3. hakem atanacaktır. Bazı durumlarda ise bir kurum taraflara birkaç aday hakem ismi göndermekte, tarafların bu isimlerin hangilerinin kabul edilemez olduklarına dair bir itiraz göndermesi beklenmekte ve geride kalan aday hakemlerin bir sıralamaya tabi tutulması istenmektedir. Daha sonra tarafların belirlenen liste üzerinden anlaşmaları istenmekte, eğer bu mümkün olmazsa atama kurum tarafından yapılmaktadır, PARK, Tax Treaty, s. 814.

⁶⁴⁰ GROEN, s. 17 ; PARK, Tax Treaty, s. 815 ; ZÜGER, Arbitration, s. 34

⁶⁴¹ PARK, Tax Treaty, s. 815.

⁶⁴² Her bir akit devlet bir temsilci atarken, her iki devlet birden Karşılıklı Anlaşma Usulü ile, başkan olarak görev yapacak hakemi atayacaktır. Bu nedenle benzer bir hakem kurulu sadece üç üyeden oluşabilecektir. Bu durum güçlerin dengelenmesi bakımından makul gözükmele

akit devletler 3. Üyenin, yani başkanın atanması konusunda ihtilafa düşerlerse Hague kentinde bulunan Daimi Tahkim Mahkemesi Genel Sekreterliği'nin ⁶⁴³ 3. üyeyi atayacakları belirtilmiştir ⁶⁴⁴.

Hakem kurulunun atanması konusunda yetkili otoritelere tanınmış olan diplomatik manevra sahaları, hukukun üstünlüğü noktasından ele alındığında çeşitli uygunsuzluklar taşımaktadır. Bir çok devlet açısından anayasa hükümleri idarenin bütün işlemlerinin kurallar çerçevesinde yürütülmesini öngörmektedir ⁶⁴⁵.

Bazı tahkim şartlarında hakem kurulunun nasıl oluşturulacağı da belirtilmektedir. ABD'nin Almanya ve Meksika ile yaptığı anlaşmalara ilişkin nota değişimlerinde ve Luksemburg ile Meksika arasında yapılan vergi anlaşması protokolünde tahkim heyetinin en az üç kişiden oluşması gerektiği belirtilmektedir ⁶⁴⁶. Her bir akit devlet eşit sayıda üye atayacak ve atanan bu üyeler diğer üyeyi

birlikte akit devletler tarafından atanan hakem kurulunun bağımsız hakemleri kendi başkanlarını seçme gayreti içerisine gireceklerdir GROEN, s. 17 .

⁶⁴³ Fakat Daimi Tahkim Mahkemesi'nin Genel Sekreterlik adını taşıyan bir organı yoktur. Bunun yerine "Uluslararası Büro" mevcuttur. Fakat Uluslararası Büro, Genel Sekreterlik görevini ifa etmemektedir, BABLER, s. 254.

⁶⁴⁴ "25a (2) maddesine göre tahkim heyeti her bir olay için ayrı ayrı teşekkül ettirilecektir. Her bir akit devlet birer üye atayacak, atanan üyeler ise oybirliği ile 3. üyeyi başkan olarak atayacaktır. Yetkili otoritelerin sorunu tahkim heyetine sunmaya karar vermelerinin ardından üç ay içerisinde bütün üyeler atanmalıdır. Akit devletlerin üye atamayı geciktirmelerinin önüne geçebilmek maksadıyla özel bir usul öngörülmüştür (25/a-3). Bu özel usule göre eğer taraflar 24 ay içerisinde üye atamamışlarsa, her bir devlet, Daimi Tahkim Mahkemesi Genel Sekreterliği'nden üye atamasını talep edebilir. Çok ilginç noktalardan birisi de Daimi Tahkim Mahkemesi Genel Sekreterliği'ne yapılan atfın Fransa'nın yapmış olduğu ÇVÖA'larının bazılarında mevcut olması, fakat Daimi Tahkim Mahkemesi'nin Genel Sekreterliğinin bulunmamasıdır. Bu nedenle gecikmeyi önleyen mekanizma hiçbir zaman işlemeyecektir. 18.10.1907 tarihli Uluslararası Uyuşmazlıklara Dair Pasifik Anlaşması Hakkında Hague Sözleşme'nin 43. maddesi, Mahkeme kayıtlarının Tutulabilmesi Amacıyla bir Uluslararası Büro kurulmasını öngörmüştür. Fakat bu büro Genel Sekreterlik değildir ve tahkim heyeti üyesi ataması yetkisi de bulunmamaktadır, VAISSIÉRE, s. 218-219 ; Uluslararası Kamu Hukukunda devletler yönünden yoğun bir yatay ilişki söz konusu olduğu için tarafların hepsinin rızası alındıktan sonra yargı ya da tahkim yoluna gitmek mümkün olabilmektedir. Vergi anlaşmalarında tahkim kararından devletlerin yanı sıra vergi mükellefleri de etkilenecektir. Fakat buna rağmen yetkili otoriteler kendi seçtikleri üyeleri hakem kuruluna dahil etme imkanına sahiptirler. Bazı yazarlar haklı olarak bu tür yapılanmaları "vergi memurlarının adalet mahkemesi" şeklinde adlandırmaktadırlar. Devletler kendi üyelerini seçtikleri için aslında seçilen üyelerin seçtiği 3. üye de dolaylı olarak yine devletler tarafından seçilmiş olmaktadır. Almanya ile İsveç arasında yapılan vergi anlaşmasına göre hakem kurulu üyeleri akit devletlerin ya da üçüncü devletleri ya da uluslararası organizasyonların bağımsız yargıçıları arasından seçilmelidir. İtalya ve Lübnan arasındaki anlaşmaya göre ise başkan sıfatını taşıyacak üçüncü üyenin bağımsız bir uzman olması zorunludur", ZÜGER, Arbitration, s. 35-37 .

⁶⁴⁵ ZÜGER, Arbitration, s. 38-39 .

⁶⁴⁶ GROEN, s. 17 ; ZÜGER, Arbitration, s. 34 .

seçeceklerdir. Yetkili otoriteler hakem kurulunun üye sayısı konusunda anlaşmalıdırlar ve atadıkları üyelere diğer üyenin ya da üyelerin ne şekilde seçileceğine dair talimat verebilirler. ABD ile Almanya arasında imzalanan anlaşmaya göre diğer üyeler akit devletlerden ya da OECD üyesi ülkelerden birinden seçilmelidir ⁶⁴⁷. Lübnan ile İtalya arasında imzalanan anlaşmada hakem kurulunun üye sayısının üç olacağı, akit devletlerden her birinin birer üye atayacağı, atanan iki üyenin oybirliği ile başkan sıfatını taşıyacak bağımsız ve alanında uzman üçüncü üyenin akit devletlerden ya da OECD üyesi ülkelere seçileceği hükmü yer almıştır. Hollanda'nın Rusya, Ermenistan, Hırvatistan ve Ukrayna ile yaptığı anlaşmalara göre hakem kurulu yetkili otoritelerce oluşturulacaktır ve bağımsız kişilerin eklenmesi ile oluşum tamamlanacaktır. Bağımsız kişilerin ise vergi otoritelerinden mi yoksa vergi mükelleflerinden mi bağımsız olacağı konusunda herhangi bir tanımlama ya da açıklama bulunmamaktadır. Devletlerin hakem atama yetkilerinin bulunması ise eleştirilmektedir ⁶⁴⁸.

OECD 2008 Model Anlaşması'nda yer alan Tahkim Konusunda Örnek Karşılıklı Anlaşma önerisinin 5. maddesine göre görev yapacak hakem sayısı 3 olarak belirlenmiştir. Hazırlanacak olan yönergenin ⁶⁴⁹, hakem kuruluna tebliğinden itibaren 3 ay içerisinde ya da 4. paragraf hükümlerinin uygulandığı durumlarda her iki yetkili otoritenin de tahkim talebini almasının ardından 4 ay içerisinde yetkili otoriteler birer hakem atayacaklardır. Son hakem atamasının yapıldığı tarihten itibaren iki ay içerisinde, atanmış olan hakemler başkan sıfatıyla görev yapacak üçüncü hakemi atayacaklardır. Fakat 6. maddeye göre eğer taraf devletlerden birinin sunduğu önerinin hakem

⁶⁴⁷ ZÜGER, Arbitration, s. 34 .

⁶⁴⁸ VELTHUIZEN, s. 177-178 ; ZÜGER, Arbitration, s. 35-37 .

⁶⁴⁹ Öneri'nin 3. maddesine göre, her iki yetkili otorite tarafından tahkim talebinin alınması tarihinden itibaren 3 ay içerisinde , yetkili otoriteler hakem kurulunun çözeceği konular hakkında anlaşacaklardır ve bunu tahkim talebinde bulunan kişiye yazılı olarak tebliğ edeceklerdir. Bu, sorun için bir "yönerge" oluşturacaktır. Yetkili otoriteler ayrıca yönergeye ilave usul kuralları ya da öneride yer alan usul kurallarının aksine usul kuralları belirleyebilirler. Öneri'nin 4. maddesine göre eğer yönerge 3 ay içerisinde tahkim talebinde bulunan kişiye tebliğ edilemezse, bu üç aylık sürenin bitiminden itibaren 1 ay içerisinde söz konusu kişi ve yetkili otoriteler tahkim yoluyla çözülecek konuların listesini yazılı olarak birbirlerine tebliğ edebilirler. Tebliğ edilen bu listeler geçici yönergeyi oluşturacaktır. Bütün hakemler atandıktan sonra bir ay içerisinde hakemler yetkili otoritelere ve tahkim talebinde bulunan kişiye revize edilmiş geçici yönergeyi tebliğ edeceklerdir. Revize edilmiş geçici yönergenin tebliğ edilmesinden itibaren 1 ay içerisinde yetkili otoritelerin yönerge farklılıkları üzerinde anlaşma ihtimalleri olacaktır ve buna ilişkin hususlar hakemlere ve tahkim talebinde bulunan kişiye tebliğ edilecektir. Eğer belirtilen süre içerisinde yetkili otoriteler anlaşılırsa geçici yönerge, yönerge haline gelecektir. Eğer yetkili otoriteler belirtilen süre içerisinde anlaşamazlarsa, hakemler tarafından hazırlanmış olan revize geçici yönerge, yönerge haline gelecektir, OECD, Model 2008, s. 332-333.

tarafından kabul edilmesi ve bunun karar haline gelmesi esasını kabul eden sistem benimsenecekse, yönergenin tahkim talebinde bulunan kişiye tebliği tarihinden itibaren bir ay içerisinde yetkili otoriteler oybirliği ile tek bir hakem atayacaklardır⁶⁵⁰.

Hiçbir tahkim şartında vergi mükellefinin kendi haklarını savunabilmesi bakımından kendi hakemini ataması şeklinde bir husus düzenlenmiş değildir, çünkü tahkim, devletler arasında sonuçlandırılmamış KAU'nün bir devamı olarak algılanmaktadır ve vergi mükellefini mukimi olduğu devletin zaten temsil edeceği varsayılmaktadır⁶⁵¹.

Hakemlerin belirlenmesi konusunda bir anlaşmazlık durumunda bir atama otoritesinin bulunması faydalı olacaktır. Eğer belirli bir süre içerisinde taraflardan biri hakem atamasını yapmazsa ya da taraflar başkan sıfatını taşıyacak hakemin seçilmesi konusunda anlaşamazsa bunun güvenilir bir atama otoritesi tarafından yapılması gerekir. Atama otoritesinin hangi kurum olacağına dair çok çeşitli alternatifler mevcuttur; UAD, OECD, ICC, LCIA, PCA bunlardan ilk akla gelenlerdir. Hakemlerin atanması konusunda atama otoritesinin IFA gibi diğer kurumlarla işbirliği yapmasına da engel olunmamalıdır⁶⁵².

OECD 2008 Model Anlaşması'nda yer alan Tahkim Konusunda Örnek Karşılıklı Anlaşma önerisinin 5. maddesine göre eğer hakemler belirlenen süreler içerisinde atanmazsa OECD Vergi Politikası ve İdaresi Merkezi (OECD Centre for TaxPolicy and Administration) Direktörü tarafından, tahkim talebinde bulunan kişinin talebinden itibaren 10 gün içerisinde atanacaktır. Tahkim süreci başladıktan sonra hakemlerin yerine yeni hakemler atanması zorunluluğu doğarsa yine aynı süreç uygulanacaktır⁶⁵³.

⁶⁵⁰ OECD, Model 2008, s. 333-334.

⁶⁵¹ ZÜGER, Arbitration, s. 37 .

⁶⁵² Bazı hukukçular bir atama otoritesi yerine isabetli olmayan bir şekilde eğer belirli bir süre içerisinde taraflardan biri hakem atamasını yapmazsa, bu tarafa ait hakem ataması hakkının diğer tarafa geçmesi gerektiğini savunmaktadır. Atama otoritesinin Daimi Tahkim Mahkemesi (PCA) olması özellikle son derece isabetli olacaktır. Birinci Dünya Savaşı'nın hemen ardından Hague'de kurulan bu mahkeme, UAD'na nazaran politik etkilere daha az açıktır. Başlangıçta devletler arası uyuşmazlıklarda yetkili olan mahkeme sonradan yapılan değişikliklerle kişiler arasındaki uyuşmazlıklar yönünden de yetkili kılınmıştır. Nitekim BM tarafından tasarlanan UNCITRAL Yönetmeliği'nin 6. maddesine göre tarafların tama konusunda anlaşamamaları halinde PCA Genel Sekreterliği atamaları yapacaktır, PARK, Tax Treaty, s. 815- 816.

⁶⁵³ OECD, Model 2008, s. 333.

Diğer vergi anlaşmalarında ise hakem kurulunun ne şekilde oluşturulacağına dair herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle akit devletlerin ayrıca hakem kurulunun ne şekilde oluşturulacağına dair anlaşmaları gerekmektedir. Bu sadece uluslararası hukuk temelinde değil devletlerin de karşılıklı olarak belirleyeceği notaların değişimi çerçevesinde gerçekleşecektir. Bazı tahkim hükümlerinde hakem kurulunun diplomatik kanallar yoluyla belirleneceği belirtilmektedir. İhtiyari tahkimde, tahkim prosedürünün başlatılması yetkili otoritelerin onayına bağlı olduğu için, prosedür başlamadan önce zaten hakem kurulunun ne şekilde oluşturulacağı da belirlenmektedir. Bu nedenle ihtiyari tahkim hükümlerine, hakem kurulunun oluşturulması konusunda ilave hükümler konulmamaktadır ⁶⁵⁴.

ABTS, ÇVÖA'larının aksine hakem kurulu konusunda çeşitli hükümler sevk etmiştir. KAU için öngörülen sürenin ardından yetkili otoriteler altı ay içerisinde bir tavsiye kurulu oluşturmak zorundadırlar ⁶⁵⁵. Tavsiye Kurulu hakem kurulu gibi hareket edecektir. Her bir somut olay için tahkim organının ayrı ayrı oluşturulması zorunluluğu vardır. Tavsiye Kurulu her bir yetkili otoritenin ikişer temsilcisinden oluşacaktır. Yetkili otoritelerin yapacakları anlaşma ile bu sayının azaltılması mümkündür. Kurula katılacak bağımsız üye sayısının iki olması gerekmektedir. Fakat yetkili otoriteler bağımsız üye sayısını belirleyebilirler. Tavsiye Kurulu'nun bağımsız üyeleri AB Konseyi Genel Sekreterliği'nde kayıtlı olan listeden ⁶⁵⁶ seçilecektir. Her bir akit devlet bu liste için 5 kişi atayabilir. Atanan üyelerin yetkin ve bağımsız olmaları gerekmektedir (ABTS, md. 9(4)). Bağımsız üyelerin akit devletlerin vatandaşı olmaları ve ABTS'nin 16. maddesi gereğince mülki sınırları olan AB sınırları içerisinde mukim bulunmaları da gerekmektedir. Üye

⁶⁵⁴ ZÜGER, Arbitration, s. 36 .

⁶⁵⁵ MARKHAM, s. 73 .

⁶⁵⁶ Daha önce hazırlanan sabit bir listeden hakemlerin atanması usulü Hague Sözleşmeleri tarafından yaratılan Daimi Tahkim Mahkemesi'nin (Permanent Court of Arbitration), ICSID, BM Deniz Sözleşmesi ve AGİT Sözleşmesi'nin (OSCE) atama sistemlerine benzemektedir. Sistem çok uzun bir süre hiçbir şekilde kullanılmama ihtimali bulunan daimi bir tahkim mahkemesi yaratmamakta ve kısa bir süre içerisinde fonksiyonel bir hakem kurulu oluşturulmaktadır. Hakemler daha önceden atanmış oldukları için devletlerin o uyuşmazlığa özgü hakem tayin etmelerinin önü kapanmaktadır. Ayrıca liste sisteminde tayin edilen hakemlerin reddedilmesi de söz konusu değildir. Bu sistemin amacı KAU için öngörülen süre sona erdikten sonra etkili bir çözüm mekanizması oluşturmaktır. Eğer listeye alınan hakemlerden biri ya da bir kaç ölüm, fiil ehliyetini yitme gibi sebeplerle görevini yerine getirme ihtimalini kaybederse bunların yerine halefleri atanacaktır, ZÜGER, Arbitration, s. 87.

devletler AB Konseyi Genel Sekreterliği'ne bilgi vermek suretiyle liste için tayin ettikleri üyeleri değiştirebilirler ⁶⁵⁷.

Bağımsız üyeler, yetkili otoritelerin karşılıklı anlaşması ile belirlenen listeden atanacaklardır. Ülkeler sadece kendi atadıkları ve listede mevcut üyelerden değil, başka ülkelerin atadıkları ve listede mevcut üyeleri de seçebilirler. Eğer bağımsız üyelerin atanması konusunda bir anlaşma sağlanamazsa üyelerin kura ile atanması zorunluluğu vardır. Üye ülkeler kura ile atama durumunda ABTS'nin 9 (3) .maddesinde öngörülen sebeplere sığınarak atanan üyeyi reddedebilirler. Yani kura ile atanan üyenin tarafsızlığı konusunda bir şüphe varsa taraf devletlerin bu üyeye itiraz hakları vardır. Kura yoluyla ya da seçim yoluyla atanan üye sayısı kadar da yedek üye atanması zaruridir ⁶⁵⁸.

Tavsiye kurulunun başkanını seçim ya da kura yoluyla atanan ve yetkili otoritelerce belirlenen hakemler seçeceklerdir. 9(5) madde hükmüne göre başkan bağımsız hakemler arasından seçilmelidir. Başkanın kendi ülkesinde yüksek yargı organları arasından ya da yetkisi tanınmış hukuk danışmanlarından olması gerekmektedir. Bu özellikler AAD hakimleri için AT Anlaşması'nın 239. maddesinde belirtilen özellikler ile aynıdır. Hakemlerin de bizatihi 9 (3). Maddede belirtilen sebeplerden dolayı seçilmiş başkana itiraz etme hakları bulunmaktadır ⁶⁵⁹. Hakem Kurulu, her bir yetkili otoritenin birer temsilcisi, iki bağımsız üye ve başkan olmak üzere en az beş üyeden meydana gelecektir. Yetkili otoritelerin toplam iki temsilci ataması durumunda, eğer dört, altı ya da daha fazla bağımsız üye seçilirse, bağımsız üyeler kurul içerisinde çoğunluk teşkil edecektir ⁶⁶⁰.

Avusturya tarafından önerilen tahkim şartına göre hakem kurulunun seçimi tamamen liste sistemine bağlı olacaktır. Her bir akit devlet 5 üyeden oluşan bir liste hazırlayacaktır. Tahkim Sözleşmesi'nin 9 (4) maddesinde belirtilen özelliklere sahip olan kişiler bu listelere alınabilecektir. Uluslararası Vergi Hukuku alanındaki deneyim ve bilgi yetkinliği oluşturmaktadır. Listede yer alacak üyelerin hepsi bağımsız olmalıdır ve

⁶⁵⁷ GHISLAIN, s. 52 ; HINNEKENS, Convention-II, s. 306 ; ZÜGER, Arbitration, s. 83 .

⁶⁵⁸ ZÜGER, Arbitration, s. 84 .

⁶⁵⁹ GHISLAIN, s. 52 ; Almanya, Yüksek Vergi Mahkemesi hakimlerini ve üniversite öğretim üyelerini bağımsız üye listesine dahil etmiştir, ZÜGER, Arbitration, s. 84 .

⁶⁶⁰ ZÜGER, Arbitration, s. 85 .

yetkili otoritelerle yakın ilişkiler içerisinde bulunmamalıdır. Diğer devletin, listenin hazırlanmasına herhangi bir etkisi yoktur ve uygun olmadığını düşündüğü üyenin listeye dahil olmasını engelleme yetkisi bulunmamaktadır . Eğer yetkili otoritelerin temsilcileri ve listeden seçilen bağımsız hakemler başkanın seçimi konusunda anlaşamazlarsa tahkim süreci sona erecektir, çünkü tahkim şartı böyle bir engele karşı herhangi bir alternatif öngörmemiştir ⁶⁶¹.

Hakemlerin istifa etmesi, ölümü, reddedilmesi gibi bazı durumlarda hakem üye sayısı azalmaktadır. Hakem sayısında azalma eğer duruşmalar başlamadan önce erken bir safhada gerçekleşirse yerine atama otoritesi tarafından yenisinin atanması daha kolaydır. Fakat eğer süreç tamamlandıktan sonra ve karar verilmeden önce bir eksilme söz konusu olursa böyle bir durumda en uygun çözüm geride kalan hakemlerin karar vermelerini sağlamaktır. Yeni bir hakem ataması delillerin yeni atanan hakem yönünden yeniden sunulmasını gerektirebilir ⁶⁶².

b. Hakem Atanmasında Süre Sınırlaması

Mevcut ÇVÖA'ların hemen hemen hepsi, hakemlerin atanması konusunda herhangi bir sınırlama getirmediği gibi hakemlerin atamasının gerçekleşmemesi halinde durumun ne olacağına dair bir açıklama da yapmamıştır. Benzeri kuralların bulunmaması, tahkim prosedürünün başlaması için haksız bir şekilde her iki tarafında özel rızasını gerektirmektedir. Bu durumun gerçekleşmesinden kaçınmak için, Fransa-Almanya Anlaşması Ek Protokolünde olduğu gibi ikili anlaşmalarda özel kuralların bulunması sağlanmalıdır. Fransa-Almanya Protokolüne göre, hakemlerin atanması için yetkili otoritelerin sorunun hakem kuruluna sunulmasını sağlamak için uzlaşmalarının ardından üç aylık süre vardır. Tipik olarak yetkili otoriteler, sorunun tahkime götürülmesi konusunda anlaştıkları anda uzlaşma da sağlanmış olmaktadır. Süre konusunda bir sınırlandırmanın olmadığı ya da diğer düzenlemelerin bulunmadığı

⁶⁶¹ 1899 ve 1907 Hague Sözleşmelerinde yer alan hükümlerin de uygulanması söz konusu değildir, çünkü bu hükümler liste sistemine alternatif değildir. Anlaşmazlıkların Barışçıl Yollardan Çözümüne Dair Avrupa Sözleşmesi'nin uygulanması da mümkün değildir, çünkü bu sözleşme vergi anlaşmasının yorumlanması ya da uygulanmasından kaynaklanan hukuki uyuşmazlıkların çözümünü kapsamamaktadır. Bunun yanı sıra sözleşme sadece akit devletler arasında uygulanabilir, fakat Avusturya'nın teklifi olan tahkim şartı daha çok Anlaşmazlıkların Barışçıl Yollardan Çözümüne Dair Avrupa Sözleşmesi'nin imzacısı olmayan devletler için geçerlidir, ZÜGER, Arbitration, s.85- 86 .

⁶⁶² PARK, Tax Treaty, s. 821 .

durumlarda, akit devletlerden birinin yetkili otoritenin atanması talebi üzerine, Hague'de bulunan Sürekli Tahkim Mahkemesi Genel Sekreterliği gerekli atamayı yapacaktır ⁶⁶³.

Park önerisinde ise dört ayrı seçenek üzerinde durulmuştur. İlk üç öneride her bir devletin yetkili otoritesinin, tahkim talebinde bulunulması tarihinden itibaren 6 gün içerisinde kendi atayacakları hakemleri tayin etmeleri gerektiği belirtilmiştir. Dördüncü seçenekte ise bütün hakemler atama otoritesi tarafından atanmaktadır, fakat atama otoritesinin hangi süre içerisinde hakemleri tayin etmesi gerektiği belirtilmemiştir ⁶⁶⁴. ICC'nin 2002 tarihli önerisine göre hakem kurulunun bütün üyeleri tahkim talebinin yapıldığı tarihten itibaren üç ay içerisinde atanmalıdır ⁶⁶⁵.

OECD 2008 Model Anlaşması'nda yer alan Tahkim Konusunda Örnek Karşılıklı Anlaşma önerisinin 5. maddesine göre, hazırlanacak olan yönergenin, hakem kuruluna tebliğinden itibaren 3 ay içerisinde ya da 4. paragraf hükümlerinin uygulandığı durumlarda her iki yetkili otoritenin de tahkim talebini almasının ardından 4 ay içerisinde yetkili otoriteler birer hakem atayacaklardır. Son hakem atamasının yapıldığı tarihten itibaren iki ay içerisinde, atanmış olan hakemler başkan sıfatıyla görev yapacak üçüncü hakemi atayacaklardır. 6. maddeye göre eğer taraf devletlerden birinin sunduğu önerinin hakem tarafından kabul edilmesi ve bunun karar haline gelmesi esasını kabul eden sistem benimsenecekse, yönergenin tahkim talebinde bulunan kişiye tebliği tarihinden itibaren bir ay içerisinde yetkili otoriteler oybirliği ile tek bir hakem atayacaklardır ⁶⁶⁶.

c. Yedek Hakemlerin Belirlenmesi

Devletler tarafından atanan hakemlerin, tahkimin herhangi bir aşamasında geri çekilmesine izin verilmelidir. Aynı şekilde atamayı yapan devletler de, temsilcilerinin kendilerini gereği gibi temsil etmediğini düşünüyorlarsa, atamasını yaptıkları hakemlerin görevine son verebilmelidir. Bağımsız hakemin görevine, tahkim prosedürü boyunca son verilememelidir. ABTS'nin 9 (2) maddesinde göre bağımsız hakemin atanması ile

⁶⁶³ GROEN, s. 17- 18 .

⁶⁶⁴ PARK, s. 866 .

⁶⁶⁵ ICC, <http://www.iccwbo.org/policy/taxation/id501/index.html>, (Erişim Tarihi: 03.04.2007)

⁶⁶⁶ OECD, Model 2008, s. 333.

birlikte aynı anda devletler kendi hakemlerini değiştirebilirler. Aksine bir hüküm öngörülmedikçe yeri boşalan hakem için yeni hakem tayini eski tayin usulüne göre yapılmalıdır. Hakemin ölmesi ya da medeni haklarını kullanma ehliyetinin kısıtlanması hallerinde de aynı usul takip edilmelidir ⁶⁶⁷.

OECD'nin Tahkim Konusunda Örnek Karşılıklı Anlaşma önerisinin 5. maddesinde tahkim süreci başladıktan sonra hakemlerin yerine yeni hakemler atanması zorunluluğu doğarsa yine aynı sürecin uygulanacağı belirtilmiştir, fakat yedek hakem belirleme konusunda herhangi bir ayrıntıya yer verilmemiştir ⁶⁶⁸.

2. Hakemlerin Değiştirilmesi

Hiçbir ÇVÖA'nda akit devletler tarafından atanan hakemlerin değiştirilmesi konusunda hükümler bulunmamaktadır. Örneğin; Uluslararası ticari tahkimde eğer tarafların, hakemlerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı konusunda haklı şüpheleri varsa, hakemler değiştirilebilir. Bu durum uluslararası ticari tahkimin yargılama karakterinden ve uyuşmazlığın ulusal mahkemelerde çözümünün bir alternatifi olmasından kaynaklanmaktadır. Ancak ikili vergi anlaşmaları bakımından benzer bir durum söz konusu değildir. Devletler hakemleri kendi temsilcileri olarak tayin etmektedirler. Devletler tarafından atanan hakemler, hakim gibi değildirler, çünkü hakemler devletlerin iddialarını özet bir şekilde aktaran danışman gibi hareket etmektedirler ve hakimler gibi bağımsız ve tarafsız değildirler ⁶⁶⁹.

Park önerisine göre eğer akit devletler ya da vergi mükellefi, hakemde ya da müstakbel hakemde bağımsızlığın gerekleri mevcut değilse, değişiklik talebinin nedeni olan vakıaların ortaya çıkmasından ya da atama tarihinden itibaren 30 gün içerisinde Atama Otoritesi nezdinde değişiklik talebini ileri sürecektir. Atama Otoritesi, söz konusu hakem ya da hakemlerden yararlanıp yararlanmayacağına ya da yararlanmaya devam edip etmeyeceğine karar verecektir ⁶⁷⁰.

Yine hiçbir ÇVÖA'nda, bağımsız hakemin değiştirilmesi sebepleri de bulunmamaktadır, çünkü bağımsız üye, devletler tarafından atanan bağımsız olmayan

⁶⁶⁷ GROEN, s. 18 .

⁶⁶⁸ OECD, Model 2008, s. 333.

⁶⁶⁹ GROEN, s. 18 .

⁶⁷⁰ PARK, Tax Treaty, s. 866 .

üyelerin uzlaşması ile seçilmektedir. Sadece devletler tarafından atanan üyelerin diğer üyenin seçimi konusunda anlaşamamaları halinde, üçünü kişilerin ataması ya da kura ile atama gibi yollar kullanılmaktadır ve bu yollar hakemlerin değiştirilmesi için de kullanılabilir. Bu yaklaşım ABTS'nin 9 (4) maddesinden alınmıştır. Sadece bağımsız üyeler kura yolu ile atanabilir ve önceden tayin edilmiş belirli sebeplerle değiştirilebilir⁶⁷¹. Hakemlerin değiştirilmesi sadece atamalarının yapıldığı anda mümkündür. Eğer yetkili otoriteler bağımsız hakemin atanmasının hemen ardından değişiklik yapmazlarsa diğer aşamalarda değişiklik yapamayacaklardır. Sonraki aşamalarda değişiklik yapılması, hakemin yetkili otoritelerden birinin iddiasını özellikle kabul etmemesi gibi durumlarda söz konusu olabilir. Hakemin atandığı sırada bağımsızlığı ve tarafsızlığı ile hilesi hakkında bilgi sahibi olunmaması farklı olabilir. Bağımsız hakemin görevine son verilmesi Hague'da bulunan Sürekli Tahkim Mahkemesi Genel Sekreterliği gibi 3. bir kişi tarafından gerçekleştirilmelidir. Göreve son verme durumunda boşalan hakemliğe atama daha önceki atama usulüne tabidir⁶⁷².

OECD'nin Tahkim Konusunda Örnek Karşılıklı Anlaşma önerisinin 5. maddesinde tahkim süreci başladıktan sonra hakemlerin yerine yeni hakemler atanması zorunluluğu doğarsa yine aynı sürecin uygulanacağı belirtilmiştir, fakat hakemlerin değiştirilmesi ile ilgili herhangi bir ayrıntıya yer verilmemiştir⁶⁷³.

3. Hakem Kuruluna İlişkin Koşullar

a. Niteliksel Koşullar

Sınırlı sayıda vergi anlaşması kendi bünyesinde tahkimle ilgili usul kuralları içermektedir. Bu nedenle usul kuralları "*ad hoc*" temelde, akit devletler ya da hakem kurulu tarafından, her bir tahkim prosedürü başlamadan önce tasarlanacaktır. Bu kuralların tasarımı, tahkim prosedürünün karşılıklı anlaşma yolunun bir uzantısı mı yoksa ayrı bir hukuki prosedür mü olduğu yönünde taraflara yapılandırma imkanı tanımaktadır. Eğer hakemler yetkili otoritelerin birer temsilcisi olarak atanmışsa tahkim, diplomatik yaklaşım kökenine dayalı olacak ve doğası gereği mahkemelerdeki anlamda

⁶⁷¹ GROEN, s. 18.

⁶⁷² GROEN, s. 18 .

⁶⁷³ OECD, Model 2008, s. 333.

davanın tarafları bulunmayacaktır. Bunun yanında tahkim prosedürü, tarafların karşılıklı iddia ve savunmalarının olduğu bir duruşmayı da içermeyebilir⁶⁷⁴.

OECD'nin Tahkim Konusunda Örnek Karşılıklı Anlaşma önerisinin 7. maddesine göre atanacak olan hakemler akit devletlerin resmi görevlileri de olabilir. Fakat hakem olarak atanacak kişilerin önceki süreçlerde görev yaparak tahkim sürecine sebebiyet vermiş olan kişilerden olmaması gerekir⁶⁷⁵.

Yukarıda belirtilenlerin aksine tahkim, tarafların aktif katılımlarının sağlandığı, bağımsız hakemlerin bulunduğu aracılık şeklinde tasarlanabilir. Vergi mükellefinin faydasına olan en uygun çözüm ise tahkim sürecinde hakemin rolünün ihtilafa meydan vermeyecek bir şekilde fonksiyon açısından "hakim" olarak belirlenmesi ve yetkili otoritelerin ise "tartışmacı taraflar" olarak ele alınmasıdır. Bu ise hakem kurulu tarafından verilecek kararın takdiri ve keyfi karardan (*ex aequo et bono*) ziyade hukuk prensipleri temelinde verilebilmesinin tek garantisidir⁶⁷⁶.

Hakemler vergi anlaşmasında kendilerine tanınan yetkileri aşmamalıdır. Bu konuda ICC tarafından yayınlanan yönerge esas alınabilir. Yönerge aynı zamanda tahkim yeri, dili ve uygulanacak hukuk gibi idari konuları aydınlatmalıdır. Hakemlerin yetkilerini aşmaları durumunda hakem kararının geçersiz olacağı konusunda bir görüş birliği bulunmaktadır. Fakat yetki aşımının ne olduğu konusunda bir uzlaşma söz konusu değildir. Geniş bir yaklaşım sergileyen fikre göre, eğer hakemler hukuk konusunda herhangi bir yanlışlık yapmışlarsa bu durumda yetkilerini aşmış sayılmalıdırlar, çünkü hakemler yanlışlık yapmaları için yetkilendirilmemişlerdir. Bir diğer fikre göre ise eğer tahkim şartı ya da sözleşmesi ile hakem kurulu yetkilendirilmişse hakemlerin verdikleri karar konusunda esas otorite oldukları zaten kabul edilmiştir ve bu nedenle kararın geçersizliği söz konusu olmayacaktır⁶⁷⁷.

Hakemlerin yetkilendirilmesine ilişkin yetki çerçeveleri konusunda hukuk sistemleri bir yaklaşım benimsemişlerdir. Bu yaklaşım *compétence- compétence*,

⁶⁷⁴ GROEN, s. 19 .

⁶⁷⁵ OECD, Model 2008, s. 334.

⁶⁷⁶ GROEN, s. 19 .

⁶⁷⁷ Bu iki uç fikir arasında mahkeme tanıma işlemini yaparken daha makul olan şu hususu sorgulamalıdır; "Taraflar konunun mahkeme tarafından mı yoksa hakemler tarafından mı çözümlenmesini hedeflemişlerdir ?" , PARK, Tax Treaty, s. 828 .

kompetenz- kompetenz gibi adlarla bilinmektedir ve "*yetkilendirme ile ilgili yetkilendirme*" şeklinde anlaşılabilir. Bu yaklaşım bir doktrinden daha ziyade kurallar topluluğu şeklindedir. 1. Yetkiye taraflardan biri itiraz ederse, mahkemeler aksine karar vermedikçe tahkim sürecinin durdurulmasına lüzum yoktur, 2. Mahkemeler hakem kurulunun yetkisini hakem kararından sonra değerlendirebilirler, 3. Hakemler herhangi bir yargı organının gözden geçirmesine lüzum olmaksızın yetkiye sahiptirler ⁶⁷⁸.

Vergi tahkiminde *compétence- compétence* ikinci anlamı taşımaktadır. Yani ancak hakem kararının ardından yargı mercileri hakem heyetinin yetkisini değerlendirebilirler. Tahkime gidildikten hemen sonra dava açılması düşünülse bile tahkim kararının ardından yargı mercilerine müracaat edilerek dava açılması daha uygun olacaktır. *Compétence- compétence* ilkesi sıklıkla ayrılabilirlik (*Seperability ya da autonomy*) ilkesi ile karıştırılmaktadır. Ayrılabilirlik kuralına göre tahkim şartının geçerliliği bu şartın bulunduğu sözleşmenin geçerliliğine bağlı değildir. Ayrılabilirlik kuralı ile yetki-yetki kuralı sadece hakemlerin sözleşmenin tamamına değil tahkim şartını incelemeleri yönünden ortaktır ⁶⁷⁹.

b. Yetkisel Koşullar

aa. Hakemin Bağımsızlığı

Uluslararası ticari tahkimde hakemler kendilerini atayanlardan bağımsızdırlar. Yani hakemler taraflarla uygun olmayan kişisel ve ekonomik ilişkiler içerisinde olmamalıdır. Örneğin her iki tarafında onayı söz konusu olmaksızın hakem taraflardan birine ait firmada görev yapamaz. Hakemler, başkan sıfatını taşıyacak üyenin seçimi hariç taraflardan sadece birisiyle görüşmekten kaçınmalıdırlar. Hakemler sürelerin aşılması gibi acil hallerde ya da resmi konularda, tarafların sonradan

⁶⁷⁸ PARK, Tax Treaty, s. 828- 829 .

⁶⁷⁹ Ayrılabilirlik kuralına göre hakemler karar verme yetkilerine bir hanel gelmeksizin sözleşmenin geçerli olmadığını tespit edebilirler. *Compétence- compétence* ilkesine göre hakemler sözleşmeyi imzalayan kişilerin fiil ehliyetlerini inceleyebilirler fakat kendi yetkilerine hanel gelmeksizin, hukuka aykırılığı gerekçe göstererek sözleşmenin hükümsüzlüğüne karar verme yetkisine sahip değildirler. PARK, Tax Treaty, s. 828- 829 .

onaylayabilecekleri, tek taraflı olarak (*ex parte*) usuli yazışmalar yapabilirler. Hakemler ön yargıdan uzak olmalıdırlar ⁶⁸⁰.

Mevcut ÇVÖA'lar hakemlerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı konusunda herhangi bir hüküm sevketmemiştir. ABTS'ne göre seçilecek hakem kurulu bakımından da benzer bir durum söz konusudur ve hakemler görüşmelerin tarafı durumundaki heyetin resmi görevlisi sıfatını taşıyan bir parçası olabilir. ABTS'ndeki duruma benzeyen Fransa-Almanya ÇVÖA'nın Ek Protokolü'nde bu durum daha net bir şekildedir ve akit devletler tarafından atanan üyelerin, akit devletlerin birer temsilcisi olduğu belirtilmektedir. Bu nedenlerden dolayı tahkim, karşılıklı anlaşma yolunun bir uzantısıdır ve hukuki olmaktan daha çok diplomatiktir. Bu durumda akit devletlerin bağlayıcı bir karar için 3. bir kişiyi yetkilendirip yetkilendirmedeği sorgulanabilir. Özellikle akit devletler tarafından atanan üye sayısı, bağımsız üye sayısını aşıyorsa çok açık bir şekilde durum gözlenebilir. Fakat şu da belirtilmelidir ki; Her bir devlet tarafından atanan temsilciler arasında bir uyuşmazlık çıkması durumunda, bağımlı ya da bağımsız üye sayısı dikkate alınmaksızın, oy çokluğu durumu bağımsız üye tarafından sağlanacaktır ⁶⁸¹.

OECD 2008 Model Anlaşması'nda yer alan Tahkim Konusunda Örnek Karşılıklı Anlaşma önerisinin 5. maddesine göre her bir akit devlet kendi hakemini atayacaktır. 7. maddeye göre atanacak olan hakemler akit devletlerin resmi görevlileri de olabilir. Fakat hakem olarak atanacak kişilerin önceki süreçlerde görev yaparak tahkim sürecine sebebiyet vermiş olan kişilerden olmaması gerekir ⁶⁸². Görüldüğü üzere hakemler bağımsız değildir ve akit devletlerin hiyerarşik yapı içerisinde yer alan resmi görevliler dahi hakem olabilirler.

Hakemlerin iç politik etkilerden bağımsız olması gerekmektedir. Bağımsızlık hakemlerin seçimi, görevlerini yerine getirmesi için ayrılan bütçe ve personel sayısı gibi konularda da geçerli olmalıdır ⁶⁸³.

Bağımsızlık hakemlerin doktriner bir takım fikirlere yakın durmaması anlamına gelmemektedir. Fakat böyle bir kişi hakem olarak atanmayacaktır. Örneğin; Çok uluslu

⁶⁸⁰ PARK, Tax Treaty, s. 816 .

⁶⁸¹ HINNEKENS, Convention-II, s. 305-306 ; GROEN, s. 17 ; VAISSIÉRE, s. 219 .

⁶⁸² OECD, Model 2008, s. 334.

⁶⁸³ ALTMAN, s. 355 .

bir şirket, herhangi bir uygun tazminat ödemeksizin kamulaştırma yapılması yönünde kitaplar yazan bir siyaset bilimciyi hakem olarak atamayacaktır. Hakem kurulunun başkanının 3. bir ülkenin tabiyetinden olması bağımsızlığın sağlanması bakımından önemlidir ⁶⁸⁴.

1992 tarihli ABD-Meksika anlaşması, hakemlerin belli özelliklerinin olmasını ya da belli tabiyetlere bağlı olmasını aramamıştır. Fakat Hollanda-ABD anlaşması ile Almanya-ABD anlaşmasında, diğer üyenin (üçüncü üyenin) akit devletlerden ya da OECD üyesi devletlerden birinden olması zorunluluğu getirilmiştir. ABTS'ne göre başkanın, ikamet ettiği ülkenin yüksek mahkemelerinden ya da yeterli bilgiye sahip hukukçularından olması gerekmektedir ⁶⁸⁵. ÇVÖA'larında hakemlerin vergi alanında uzmanlaşmış olan hukukçular, muhasebeciler ya da ekonomistler arasından seçilebilir ⁶⁸⁶. Ancak deneyimli ve saygın hakimlerin, hatta ülkelerin vergi hakimlerinin hakem olarak atanması hakem kurulunun saygınlığını arttıracak gibi ulusal mahkemelerin hakem kararına ön yargı ile yaklaşımlarını engelleyecektir ⁶⁸⁷.

bb. Hakemin Sır Saklama Yükümlülüğü

ABTS'ne göre Tavsiye Kurulu üyeleri, tahkim süreci içerisinde öğrendikleri bütün bilgileri gizli tutmakla yükümlüdürler (md. 9 (6)). ABTS, bu gizliliği ihlal edecek kişilerin cezalandırılmasını sağlayacak düzenlemeler yapılması yetkisini imzacı devletlere tanımıştır ⁶⁸⁸.

Almanya-ABD, Meksika-ABD, Hollanda-ABD vergi anlaşmalarında, hakem kurulu üyelerinin atanmaları üzerine, her iki devletin anlaşmanın açıklama ve sır saklama konusundaki şartlarına uymayı yazılı olarak kabul etmeleri gerekmektedir. Herhangi bir çelişme ya da ihtilaf durumunda daha kısıtlayıcı nitelikte olan şartlar geçerli olacaktır ⁶⁸⁹.

⁶⁸⁴ PARK, Tax Treaty, s. 817 .

⁶⁸⁵ GROEN, s. 17 .

⁶⁸⁶ PARK, Tax Treaty, s. 818 .

⁶⁸⁷ ALTMAN, s. 355 .

⁶⁸⁸ ZÜGER, Arbitration, s. 90 .

⁶⁸⁹ Hollanda-ABD Anlaşmasına göre başlatılan bir prosedürde bağımsız üyelerle devletler tarafından atanan üyeler ve onlara bağlı olan görevliler, Hollanda Vergi Kanunu'nun 67. maddesindeki sır saklama yükümlülüğüne uyacaklarını yazılı bir şekilde bildirmelidirler. Bu

OECD 2008 Model Anlaşması'nda yer alan Tahkim Konusunda Örnek Karşılıklı Anlaşma önerisinin 8. maddesine göre, tahkim sürecinde sorunla ilgili olarak ortaya çıkan sırlar konusunda 25 ve 26. madde ile akit devletlerin hukuklarının uygulanması amacıyla hakemler her bir yetkili otoritenin birer temsilcisi olarak atanacaktır. Hakemler, yetkili otoritelerin tabi olduğu sır saklama yükümlülüklerine tabi olmalıdırlar. Bu nedenle hakemler yetkili otoritelerin temsilcileri olarak atanmakta ve dolayısıyla bu hakemler yetkili otoritelerle aynı sır saklama yükümlülüğü hukukuna tabi olmaktadır. Hakemlerin yetkili temsilci olarak belirtilmeleri atama mektuplarında söz konusu olabileceği gibi ulusal hukukları gerektirdiği başka şekillerde de olabilir ⁶⁹⁰.

Öneri'nin 10. maddesinde ise hakemlerin tahkime sunulan konularla ilgili olarak karar verebilmesi için gerekli olan bütün bilgiye erişim hakkına sahip oldukları hususu düzenlenmiştir. Ayrıca, eğer aksi kararlaştırılmamışsa tahkim talebinden önce her iki yetkili otorite için ulaşılamamış olan bilgilerin tahkim kararı verilirken dikate alınmayacağı belirtilmiştir ⁶⁹¹.

cc. Hakeme Bilgi Sağlanması

OECD Model Anlaşması'nın 26. maddesi sadece akit devletler arasında bilgi alışverişini öngörmekte, bir akit devlet ile hakem kurulu arasında bilgi alışverişi ise bu

maddeye göre hiç kimsenin, Hollanda vergi kanunlarının uygulanması sırasında elde edilen bilgileri, Hollanda Vergi Kanunlarının uygulanması için ya da Hollanda Vergi Kanunlarında öngörülen vergilerin toplanması için zorunlu olmadıkça açıklayamayacağı belirtmektedir. Fakat "Hollanda vergi kanunlarının uygulanması", "vergi anlaşmalarının uygulanmasını" kapsamamaktadır. Bu nedenle hakem kurulu üyelerinin ya da onlara bağlı görevlilerin, vergi anlaşmasını uyguladıkları sırada elde ettikleri bilgilerin Hollanda Vergi Kanunlarının uygulanması sırasında elde edilmiş bilgiler olmayacağı ve bu nedenle 67. maddenin uygulanmasının söz konusu olmadığı fikri ileri sürülebilir. Bu nedenle hakem kurulu üyelerinin ve bunlara bağlı görevlilerin Hollanda Genel Vergi Kanunu'nun 67. maddesinde belirtilen sır saklama ve açıklama şartlarını kabul ettiklerine ve bağlı olduklarına dair yazılı bir beyan alınmak gerekir. Sır saklama yükümlülüğü aynı şekilde devletler tarafından atanan üyelere de uluslararası anlaşmanın uygulanması sırasında elde ettikleri sırlarla ilgili olarak uygulanabilir. Elbette devletler tarafından atanan üyelere ulusal hukukun uygulanması sırasında elde ettikleri sırları saklama yükümlülüğü yüklenemez. Buna uygun olarak Hinnekens tarafından ABTS'nin 9 (6) maddesi için öne sürülen görüşe göre ; "herhangi bir kanun gereği , gelir servislerinin diğer devletin gelir servislerine bilgi aktarmasının gerekli olduğu ya da yargı otoritelerinin vergi değerlendirmeleri veya soruşturmaları durumunda bunların faaliyetlerine ABTS uygulanmayacaktır, GROEN, s. 19 .

⁶⁹⁰ OECD, Model 2008, s. 334-335 ve 342.

⁶⁹¹ OECD, Model 2008, s. 335 .

madde kapsamı dışında kalmaktadır. Böylelikle hakem kuruluna bilginin sağlanması, eğer akit devletin ulusal hukuku izin veriyorsa mümkün olmaktadır ⁶⁹².

OECD 2008 Model Anlaşması'nda yer alan Tahkim Konusunda Örnek Karşılıklı Anlaşma önerisinin 8. maddesi ise yukarıda da bahsedildiği üzere yetkili otoritelerin birer temsilcisi sayılacağı için onlarla bilgi alışverişi mümkün olabilecektir. Diğer yandan aynı önerinin 9. maddesine göre yetkili otoritelerin iki yıl içerisinde sorunu KAU ile çözememelerinin sebebi sorundan doğrudan etkilenen kişinin bilgi sağlamaması ise, söz konusu bilgi sağlanmadığı sürece yetkili otoriteler hakem atamasını erteleyebilirler ⁶⁹³.

Eğer ulusal kanunlar bilgi sağlanması konusunda izin vermiyorsa, anlaşmaya hüküm konularak bu engel aşılabılır. Kanada-ABD, Hollanda-Rusya, Şili-Meksika ve Hollanda-ABD ÇVÖA hariç hiçbir anlaşma bilgi sağlama ile ilgili bir hüküm içermemektedir. Bu anlaşmalarda akit devletlerin hakem kuruluna, prosedürün işlemesi açısından lüzumlu bilgileri vermeleri öngörülmektedir. Rusya-Hollanda, Şili-Meksika, Hollanda-ABD anlaşmaları da OECD Model Anlaşması'nın 26 (2) maddesine benzer bir şekilde, eğer bilgi ulusal hukuka/idari uygulamalara göre elde edilmesi mümkün olmayan bir bilgi ise ya da ticari sırları açığa vuracaksa, yetkili otoritelerin bilgiyi sağlamayabileceğini belirtmektedir. Hollanda Vergi Hukukuna göre , eğer Hollanda Vergi Kanunlarının uygulanması açısından zorunlu ise bilginin sağlanması ve açıklanması mümkündür. Hollanda yetkili makamları bir bilginin verilmesini yasaklayabilirler. Fakat Hollanda Maliye Bakanlığı hakem kuruluna söz konusu bilgiyi sağlayabilir. Bu yetki ile bilginin Maliye Bakanlığı tarafından sağlanması gerekir. Aksi halde hakem kuruluna konuyla ilgili bilgi sağlanması imkansız hale gelecektir ⁶⁹⁴.

Avrupa Birliği Tahkim Sözleşmesi'nin 10 (1) maddesinin aksine hiçbir vergi anlaşmasında, doğrudan doğruya vergi mükellefinin hakem kuruluna bilgi sağlaması hükmü getirilmemiştir. Böyle bir zorunluluk ulusal hukukta olmadıkça vergi mükellefi, hakem kurulu tarafından kendisine yönelen bilgi taleplerini (davaya zarar vereceğini düşündüğü için) reddedebilir ⁶⁹⁵.

⁶⁹² GROEN, s. 20

⁶⁹³ OECD, Model 2008, s. 335 .

⁶⁹⁴ GROEN, s. 20 .

⁶⁹⁵ GHISLAIN, s. 53 ; GROEN, s. 20 .

dd. Hakem Ücreti

Hakemler genellikle bir ücret karşılığında ya da yaptıkları işin tam karşılığını alarak çalışmamaktadır. Hakemler genellikle bir ücret almaksızın kamu hizmeti olarak (*pro bono publico*) görevlerini yaparlar. Fakat çok uzun süren davalarda çok nitelikli hakemlere ücret takdiri önemlidir. İş idaresinde ücret takdiri konusunda temelde iki yöntem kullanılmaktadır. Birincisi uyuşmazlığın miktarına göre değişen bir *ad valorem* ücret, diğeri ise harcanan zamana bağlı olarak değişen ücret ⁶⁹⁶.

Tahkim süreci taraflardan birinin kendi payına düşen ücretleri ödemesini garanti altına alacak şekilde tasarlanmalıdır. Fakat "kaybeden öder" kuralının uluslararası vergi tahkiminde ve özellikle transfer fiyatlandırmasını konu alan vergi tahkiminde uygulanması oldukça güçtür. Tahkim eğer taraflarca yapılacak "en son iyi teklif" kuralına dayanmakta ise gerçekten kazanan tarafın kim olduğu belli değildir ⁶⁹⁷.

OECD 2008 Model Anlaşması'nda yer alan Tahkim Konusunda Örnek Karşılıklı Anlaşma önerisinde ise hakem ücretinin nasıl belirleneceği konusunda herhangi bir ölçüte yer verilmemiştir.

III. TAHKİM USULÜ

1. Tahkim Sürecine Katılıma İlişkin Kurallar

Tahkim usulünün konusu, anlaşmanın iki ülke arasında doğru bir şekilde uygulanması ya da anlaşmanın doğru bir şekilde yorumlanmasına ilişkin olup karşılıklı anlaşma usulü ile çözümlenememiş uyuşmazlıklardır. Akit devletlerin uluslararası hukuktan kaynaklanan iddiaları da tahkim konusunun kapsamına girmektedir. Bu nedenle tahkim prosedüründe taraf sıfatını taşıyanlar ilgili devletlerdir. Fakat vergi sorununun tahkim yoluyla çözümlenmesi vergi mükellefinin bir devletin ya da her iki devletin yetkili otoritesi ile arasındaki ihtilafı da kapsamaktadır. Bu nedenle,

⁶⁹⁶ Hakem ücretleri belirlenirken saygın bir takım kuruluşların ücretlendirmeleri dikkate alınabilir. Örneğin *ad valorem* ücretlendirmede ICC'nin yayınlamış olduğu tarifeler kabul edilebilir. Fakat zamana bağlı ücret takdiri söz konusu olacaksa saygın kurumlardan en fazla ücret takdir eden kurum dikkate alınmalıdır. LCIA (The London Court of International Arbitration), saat ücretini 259 Pound (£) olarak belirlemiştir, PARK, Tax Treaty, s. 819 .

⁶⁹⁷ PARK, Tax Treaty, s. 820 .

uygulamanın vergi anlaşmalarına uygun olmadığını iddia eden ve KAU'ne ilişkin süreci başlatan vergi mükellefi de tahkim prosedürü içerisine dahil edilmelidir ⁶⁹⁸.

ABTS'ne göre tahkimin konusu devletler arasında transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan ve yetkili otoriteleri ilgilendiren ve KAU ile çözümlenemeyen ihtilafı halletmektir. Tahkim sürecinin tarafları anlaşamayan devletlerdir ve karların ayarlanmasından etkilenen teşebbüslerin taraf sıfatını taşımaları söz konusu değildir. Bu teşebbüslerin taraf durumunda olmaları gerekir, çünkü verilecek karar nedeniyle hukuksal durumlarında değişiklikler olacak ve etkileneceklerdir ⁶⁹⁹.

OECD 2008 Model Anlaşması'nda da vergi mükellefinin, tahkim usulünün tarafı olması kabul edilmemiştir. Tahkim usulünün tarafı devletlerdir, fakat vergi mükelleflerine aşağıda inceleneceği üzere bazı hak ve yetkiler tanınmıştır.

Bir çok anlaşmaya göre tahkim prosedürünün başlayabilmesi için vergi mükellefi ya da vergi mükelleflerinin rızasına ihtiyaç duyulmaktadır. Eğer birden fazla vergi mükellefi söz konusu ise vergi mükelleflerinden birisi rıza göstermezse tahkim süreci başlamayabilir. ABD ile Almanya, ABD ile Meksika ve Meksika ile Lüksemburg arasında imzalanan vergi anlaşmasına dair protokollerde vergi mükellefine ya da vergi mükellefinin temsilcilerine kendi görüşlerini doğrudan hakem kuruluna sunma hakkı tanınmıştır. Bu, vergi mükellefine duruşmalarda bulunma imkanını da vermektedir. Vergi mükellefi dava ile ilgili vakıalar hakkındaki görüşlerini ve hukuki durumunu yazılı ya da sözlü olarak hakem kuruluna aktarabilir. Almanya ile Fransa arasında imzalanan vergi anlaşmasına göre vergi mükellefleri duruşmalara katılabilir, dilekçeler sunabilir ve kendi taleplerini ileri sürebilir. İtalya ile Lübnan arasındaki anlaşmaya göre vergi mükellefi talep üzerine bizzat kendisi ya da temsilcisini duruşmalara gönderebilir ⁷⁰⁰.

OECD 2008 Model Anlaşması'nda ise vergi mükellefinin tahkim için rıza göstermesi değil talepte bulunması esas kabul edilmiştir.

Vergi mükellefi uyuşmazlık çözüm mekanizmasını harekete geçirebilmeli ve dilekçe sunumu, delil ibrazı ve tanık sorgulaması gibi işlemleri içine alan tahkim

⁶⁹⁸ ZÜGER, Arbitration, s. 43 .

⁶⁹⁹ HINNEKENS, Convention-II, s. 303 ; ZÜGER, Arbitration, s. 90 .

⁷⁰⁰ ZÜGER, Arbitration, s. 43 .

sürecine katılabilmelidir ⁷⁰¹. Vergi mükellefinin rolü vergi anlaşmasında açık bir şekilde belirtilmelidir. Bu açıklama sadece vergi mükellefinin ima edilmesi ya da "üçüncü kişinin yararı" gibi kavramların kullanılması ile gerçekleşmez. "Üçüncü kişi yararı" kavramını anlayabilmek açısından hayat sigortası poliçelerine kıyas yapılabilir. Taraf durumunda olmayan üçüncü kişiler bir sözleşmede kendilerinin yararına olan hükümlerden faydalanabilirler ve tahkim sözleşmesinin bir tarafıymış gibi muamele görebilirler. Benzeri durum "*stipulation pour autrui*" ve "*Vertrag zugunsten Dritter*" gibi adlarla Kıt'a Avrupası medeni hukuk sistemlerinde de benimsenmiştir. Vergi mükellefine tahkim sürecine katılma hakkı verilmesi, vergi mükellefinin hakem atama hakkının olması gerektiği anlamına gelmemektedir. Etkili bir tahkim hakemlerin vergi anlaşmasının tarafı devletlerden ve vergi mükellefinden tamamen bağımsız olması ile gerçekleşebilir ⁷⁰².

Hukuki temele dayalı tahkim sürecinde " tarafların eşitliği" (*principle of equality of arms*) ilkesine göre hareket edilmelidir. Bu ise yetkili otoritelerin yazılı ya da sözlü beyanlarının hakem kurulunu tek başına değil, itiraz eden kişinin yazılı ya da sözlü beyanlarıyla birlikte yönlendirebileceğini ifade etmektedir. Karşı tarafa iddia ve savunmalarını hazırlamak için imkan tanımak gerekir. Aynı şey vergi mükellefleri ve bilirkişiler bakımından da geçerlidir ⁷⁰³.

Vergi mükelleflerinin tahkim usulüne ne derecede katılacağı ve deliller ile yapılması muhtemel duruşmalarda yetkilerinin neler olabileceği konusunda bazı anlaşmalarda hükümler yer almaktadır ⁷⁰⁴. Vergi mükellefi, vergi anlaşmasından

⁷⁰¹ MARKHAM, s. 74 .

⁷⁰² PARK, Tax Treaty, s. 831 .

⁷⁰³ GROEN, s. 19 .

⁷⁰⁴ Uluslararası tahkim genellikle dört aşamadan oluşmaktadır. Birinci aşama bazı belgelerin sunulmasıdır. İkinci aşama duruşma başlamadan önce tarafların aynı anda ya da birbirinin peşi sıra dilekçelerini sunmalarıdır. Üçüncü aşama ise bilirkişi raporlarının alındığı ve varsa tanık beyanlarının dinlendiği aşamadır. Dördüncü aşama ise duruşma sonrası aşamadır ve taraflar nihai iddia ve savunmalarını sunacaklardır. Fakat bu aşamalar, belirli vakıaların açıklanabilmesi için bazı zamanlarda çatallaşabilmekte ve farklı aşamalara da rastlanabilmektedir. "Fakat vergi anlaşmalarından kaynaklanan tahkimde aşağıdaki sorulara cevap bulunması gerekmektedir ;

- Tahkim süreci sadece kağıt üzerinde mi kalmalıdır yoksa ticari tahkimde olduğu gibi duruşmalar yapılmalı mıdır ?
- Tahkim sürecinde Anglo-Amerikan Hukuk Sisteminde kabul edildiği üzere bir "taraf esaslı" bir sistem mi oluşturulmalıdır, yoksa "soruşturma" esaslı bir sistem mi oluşturulmalıdır ?
- Hakemler kendi bilirkişilerinin atama hakkına sahip olmalı mıdır ?
- Tarafların görüşlerini sunmaları için süre ne olmalıdır ?

kaynaklanan tartışmanın tarafı değildir ve bu yüzden çözümle ilgili prosedürlerde taraf olma durumu söz konusu değildir. Almanya-Fransa ÇVÖA'nın Ek Protokolünde, vergi mükellefinin komisyon önünde duruşmalara katılma yetkisinin olduğu ya da müracaatını yazılı olarak sunabileceği belirtilmektedir. Almanya-ABD, Meksika-ABD ve Holanda-ABD vergi anlaşmalarında vergi mükelleflerinin ya da temsilcilerinin kendi görüşlerini hakem kuruluna sunabilmeleri imkanı tanınmıştır. Vergi mükellefi ile yetkili otoriteleri aynı seviyede gören bir vergi anlaşması bulunmamaktadır. Bu ise uzlaşmada belirtilmediği sürece vergi mükelleflerinin kendi görüşlerini hakem kuruluna sunamayacağı anlamına gelmektedir. Bununla birlikte bir çok anlaşmada vergi mükellefinin tahkim prosedürü bakımından ve tahkim neticesinde verilecek kararlarla ilgili yazılı beyan vermesi zorunluluğu getirilmiştir. Bütün bunlardan çıkarılacak sonuç vergi mükellefine,

-
- Amerika Birleşik Devletleri'nde olduğu gibi duruşmadan önce tarafların tanıklarla görüşme yetkisi olmalı mıdır, yoksa Avrupa Sisteminde olduğu gibi görüşme yetkisi olmamalı mıdır ?
 - Herhangi bir dava başlamadan önce tanıkların ifadelerini sunmaları geçerli kabul edilecek midir ?
 - Duruşma dışında alınan yeminli ifadeler geçerli olacak mıdır ve hakem kurulunun celp yetkisi bulunacak mıdır ?
 - Tarafların iddia ve savunmalarını havi dilekçeleri eş zamanlı olarak mı verilecektir yoksa sırasıyla mı verilecektir ?
 - Duruşma zabıtlarının örnekleri çıkartılacak mıdır ?
 - Eğer tercüme gerekirse taraflar tercüme ücretlerini eşit bir şekilde mi paylaşacaklardır yoksa tercüme gerektirecek işlemi yapan tarafça mı tercüme gideri karşılanacaktır ?
 - Delillerle ilgili uygulamalar nasıl olacaktır ? Eğer delillerin başkalarının incelemesinden geçirilmesi ve ardından gözden geçiren kişi tarafından açıklanması ya da delillerin gizliliği konusunda taraf devletler farklı uygulamalar kabul etmişlerse ne olacaktır.
 - Ara kararına konu olabilecek hususlar nelerden ibaret olacaktır ?
 - Tarafların temsilci ya da danışmanları duruşmada hazır bulunabilecek midir ?
 - Karar verilmesini geciktirmek amacını taşıyan dilekçe sunumları ya da şahit dinletme isteklerine karşı hakemlerin yetkileri neler olacaktır ?
 - Duruşma öncesinde belgeler ulaşılması uygun mudur ? Tarafların dayandıkları belgelerde Kıt'a Avrupa'sı Sisteminde olduğu gibi sınırlandırmalar var mıdır ? Yoksa Anglo-Amerikan Sisteminde olduğu gibi ilgili olan bütün belgelere tarafların dayanması mümkün müdür ?
 - Taraflara zaman bakımından "satranç saati" (*chess clock*) sistemi uygulanarak eşit zaman mı tanınacaktır yoksa daha esnek bir yaklaşım mı benimsenecektir ?
 - Ertelemeler söz konusu olursa bunun sebepleri neler olmalıdır ?
 - Makul bir tahkim sürecini zaman olarak belirleyen standartlar nelerdir ?
 - Hakemler ile tanıklar arasında bir ilişkinin bulunması durumundan hakemlerin reddi söz konusu olacak mıdır yoksa tanıklık mı kabul edilmeyecektir ?
 - Tüm tanıklar aynı anda duruşma salonunda bulunmalı mıdır yoksa tanıklar farklı zamanlarda mı duruşma salonuna alınmalıdır ?
 - Bilirkişi raporları ile tanık ifadelerini birbirinden ayıracak farklılıklar neler olmalıdır ?

Son zamanlarda ticari tahkimde en fazla kabul gören sistem "uzmanların düellosu" şeklinde adlandırılan ve her iki tarafın uzmanlarının da aynı anda duruşmada hazır olması ve tartışmasıdır", PARK, Tax Treaty, s. 821-823 .

tahkim sırasında bir "taraf gibi" (*quasi-party*) davranmak ve onu bu şekilde nitelendirmektedir. Böyle olunca vergi mükellefi yetkili otoritelere karşı kendi savunmalarını yapabilir, iddialarını ileri sürebilir ve bilirkişi tayinini talep edebilir ⁷⁰⁵.

OECD 2008 Model Anlaşması'nda yer alan Tahkim Konusunda Örnek Karşılıklı Anlaşma önerisinin 11. maddesine göre tahkim talebinde bulunan kişi bizzat kendisi ya da vekilleri aracılığıyla kendi fikirlerini hakemlere yazılı olarak sunma hakkına sahiptir. Hatta hakemlerin kararına bağlı olarak sözlü savunma hakkı da bulunmaktadır ⁷⁰⁶.

ÇVÖA'da ve ABTS'nde vergi mükellefine sorunun çözümü konusunda herhangi bir teklifte bulunma yetkisi verilmemiştir ⁷⁰⁷.

ABTS'nin 10 (1) maddesi gereğince bağlı şirketler Tavsiye Kurulu'nun karara ulaşmasını sağlayacak belge, bilgi, kanıt sunabilirler. 10 (2). Madde gereğince ilgili her bir şirketin, Tavsiye Kurulu huzurunda hazır bulunma ve temsil edilmelerine olanak sağlanmıştır. İlgili şirketler aynı zamanda Tavsiye Kurulu'nun isteyeceği tüm bilgi, belge ve kanıtları da sunmak zorunluluğu altındadırlar. Tavsiye Kurulu da ilgili şirketlerin hazır bulunmasını rica edebilir. 10 (1) maddede bilgi değişimine dair bir süre öngörülmüş olmasına rağmen, yetkili otoriteler de Tahkim Kurulu'na lüzumlu tüm bilgileri sunmak zorundadır. Bunlar OECD Model Anlaşması'nın 26 (2) maddesinde yer alan hükümlerle benzerdir. Tavsiye Kurulu'nun böylelikle geniş bir soruşturma ve delil toplama yetkisi olmaktadır. Transfer fiyatlandırması gibi karmaşık bir konuda koordinasyon içerisinde çalışmaktan yoksun olan vergi otoriteleri göz önüne alındığında bu son derece önemli bir yetkidir ⁷⁰⁸.

⁷⁰⁵ GROEN, s. 20 .

⁷⁰⁶ OECD, Model 2008, s. 335.

⁷⁰⁷ Bazı tahkim süreçlerinde taraflara belli bir paranın verilmesi söz konusu olmaktadır. Hakemler taraflarca sunulan nihai anlaşma tekliflerinden birini seçmek zorundadırlar. Bu sistem genellikle Amerikan beyzbol liginde oyuncularla ilgili ihtilaflarda kullanıldığı için "beyzbol tahkimi" adı ile de anılmaktadır. Bu türden bir tahkim metodu tarafları orta yolda buluşmaya zorlamaktadır. ABD'nde, beyzbol tahkimi ticari olmayan bir alanda; transfer fiyatlandırmasında kullanılmaktadır. Uluslararası vergi tahkiminde beyzbol tahkiminin uygulanıp uygulanamayacağı müphemdir. Vergi mükellefine bir teklif sunma yetkisi verilecek midir ? Eğer vergi mükellefinin teklifte bulunma yetkisi olacaksa bu teklife karşı devletlerin teklifleri ne olacaktır ? , PARK, Tax Treaty, s. 824-825 .

⁷⁰⁸ HINNEKENS, Convention-II, s. 304 ; GHISLAIN, s. 53 ; ZÜGER, Arbitration, s. 90 .

2. Tahkim Sürecine İlişkin Kurallar

Önceden belirlenmiş ticari tahkim kurallarının aksine vergi anlaşmalarında tahkimle ilgili usul kuralları önceden belirlenmemiş ve yaygınlaşmamıştır. Örneğin; Estonya-Hollanda anlaşmasında tahkimle ilgili usul kuralları yoktur. Uluslararası kamu hukukunun tahkimle ilgili en önemli prensiplerinden birisi de devletlerin tahkim prosedürü ile ilgili usul kurallarını kendilerinin koymasıdır. Akit devletler, tahkimle ilgili usul kurallarını vergi anlaşmasına koyabilecekleri gibi, her zaman için tahkim prosedürü boyunca da belirleyebilirler ⁷⁰⁹.

Bir çok vergi anlaşmasında usul kurallarının, devletler tarafından diplomatik kanalların kullanılmasıyla ve notaların değişimi yoluyla belirleneceği ifade edilmektedir. Bu nedenle devletin idari organları, diğer devletin idari organları ile karşılıklı olarak usul kurallarını belirleyeceklerdir . Meksika ve Şili arasındaki anlaşmanın tahkim kaydında usul kurallarının; "uluslararası temel tahkim prensiplerine göre belirleneceği" ifade edilmektedir. Bazı ülkelerde ise yetkili otoritelerin yani vergi idarelerinin usul kurallarını kendi başlarına belirleme yetkisi bulunmamaktadır. Hollanda'nın Ermenistan, Hırvatistan, Şili, Rusya ve Ukrayna ile yapmış olduğu anlaşmalarda yetkili otoritelerin usul kuralları açısından "uluslararası kabul görmüş tahkim kuralları" na uyması zorunluluğu getirilmiştir ⁷¹⁰.

ABD ile Almanya, ABD ile Meksika, Lüksemburg ile Meksika arasında imzalanan anlaşmalar gereği gerçekleştirilen nota değişimlerinde yetkili otoritelere hakem kurulunun belirlenmesine ilişkin usul kurallarını belirleme yetkisi verilmiştir. Eğer bu türden kurallar belirlenmemiş olsaydı hakem kurulu her bir devlet tarafından kendi kurallarına uygun şekilde belirlenmeye çalışılacaktı. Tahkim kurallarının devletler tarafından karşılıklı bir şekilde belirlenmesinde "genel kabul görmüş eşitlik

⁷⁰⁹ Uluslararası Hukuk Komisyonu tarafından 1953 yılında hazırlanan Devletler Arasında Tahkim Usulüne Dair Sözleşme Doğu Bloku ülkeleri ve özellikle Sovyetler Birliği tarafından son derece sert ve ağır bir şekilde eleştirilmişti. Bu nedenle Sözleşme hiçbir zaman onaylanmadı ve tahkimle ilgili usul kurallarını belirleyen bir metin haline gelemedi. Fakat bu modelde yer alan kurallar vergi anlaşmalarına elbette aktarılabilir. Bunun aksine Birleşmiş Milletler Uluslararası Ticaret Hukuku Komisyonu Tahkim Kuralları (UNCITRAL) biraz önce bahsedilen Sözleşme kadar elverişli değildir, çünkü tahkim özel şahıslar arasında çıkan ihtilafın mahkemeler tarafından çözümlenmesinin bir alternatifidir. Oysa vergi anlaşmalarından kaynaklanan tahkim uluslararası hukuk kapsamındadır, GROEN, s. 14 .

⁷¹⁰ GROEN, s. 15 ; ZÜGER, Arbitration, s. 40 .

prensiplerine” riayet edilmelidir. Almanya ile Fransa ve İtalya ile Lübnan arasında imzalanan anlaşmalarda hakem kurulunun bizatihi kendisinin usul kurallarını belirleme yetkisi bulunmaktadır ⁷¹¹.

ABD’nin Almanya, Meksika ve Hollanda ile olan anlaşmaları, hakem kurulunun yapısı ve tahkim prosedürü ile ilgili bazı kurallar içermektedir. Almanya-Fransa anlaşması da benzer şekilde kurallar ihtiva etmektedir ⁷¹².

Herhangi bir usul kuralı içermeyen fakat usul kuralları konusunda Uluslararası Teamül Hukuku’nu atfı yapmış olan anlaşmalarda Hague Sözleşmeleri uygulanacaktır. Hague Sözleşmelerinde yer alan kurallara göre hakem kurulunun son derece geniş tespit yetkileri bulunmaktadır. Örneğin hakem kurulu bilirkişi ve tanık dinleyebilir, taraflardan sorunla ilgili tüm kayıtların gönderilmesini isteyebilir ve tarafları isticvap edebilir. Devletler hakem kuruluna ilgili bütün kayıtları sunmak zorundadırlar ve istinabe talep edildiğinde bunu yerine getirmek zorundadırlar ⁷¹³.

Birkaç vergi anlaşmasında hakem kurulu ile yetkili otoriteler arasında bilgi değişimi konusunda tahkim şartı, notaların değişimi ya da bilgi verme yükümlülüğü ile ilgili OECD Model Anlaşmasının 26. maddesine göre şekillendirilmiştir. Bazı vergi anlaşmalarında hakem olarak görev yapan kişilerin kendilerine ulaşan bilgiyi açıklayamayacakları hüküm altına alınmıştır. Eğer tarafların da rızası varsa ve hakem kurulu de karar verirse tahkim süreci kamuya açık hale gelmektedir (1907 tarihli Hague Sözleşmesi’nin 80 ve 1899 tarihli Hague Sözleşmesi’nin 41. maddesi) . Vergi sırrı kavramı ulusal hukuklarda düzenlenmektedir ve vergi sırrı kapsamında bir hususun kamuya açık hale gelmesi veya buna tahkim kararında değinilmesi konusunda taraf devletlerin rıza göstermeleri olası değildir ⁷¹⁴.

Hague Sözleşmelerine göre hakemler kararlarını oyçokluğu ile verebilmektedirler (1907 tarihli Hague Sözleşmesi’nin 78 (2) ve 1899 tarihli Hague Sözleşmesi’nin 51 (2) maddesi). Verilen kararda ise gerekçenin açıklanması lüzumludur

⁷¹¹ Tahkim kuralları konusunda en detaylı ve tanınmış olan kurallar uluslararası ticari tahkime ilişkin kurallardır. Londra Uluslararası Tahkim Mahkemesi, ICC Tahkim Mahkemesi, Stockholm Ticaret Odası Tahkim Kuralları gibi, ZÜGER, Arbitration, s. 41 .

⁷¹² GROEN, s. 15 .

⁷¹³ ZÜGER, Arbitration, s. 41.

⁷¹⁴ ZÜGER, Arbitration, s. 41.

(1907 tarihli Hague Sözleşmesi'nin 79ve 1899 tarihli Hague Sözleşmesi'nin 52 (1) maddesi). Vergi anlaşmasında yer alan tahkim şartında açık bir hüküm olmasa bile, hakem kurulu kendi uyguladığı usul kurallarını açıklayabilir.⁷¹⁵.

Örneğin; Hague Sözleşmelerinde yer alan kurala göre hakem kurulu çoğunlukla karar verecektir. Yine bu sözleşmelere göre hakemlerin vakıaların tespiti konusunda son derece geniş yetkileri bulunmaktadır. Hakem Kurulu şahit dinleyebilir, bilirkişi incelemesi yoluna başvurabilir ve ilgili tüm belgelerin birer örneğinin kendisine verilmesini isteyebilir. Hakem Kurulu'nun hukuksal yardım talebi üzerine devletler lüzumlu olan bütün bilgileri temin etmek zorundadırlar⁷¹⁶.

1907 Hague Sözleşmesi'nin 76. maddesine göre davanın tarafı durumunda olmayan 3. kişilerin de destek vermeleri zorunluluğu bulunmaktadır. Hakem Kurulu'nun talepleri egemenlik hakları ya da güvenlik gerekçe gösterilerek reddedilebilir. Bilgi talepleri OECD Model Anlaşması'nın 26 (2) maddesinde öngörülen gerekçelere dayanılarak reddedilebilir. ABTS madde 10'da yer alan hükmün aksine hakem kurulu vergi mükelleflerinden doğrudan doğruya bilgi vermesini talep edemeyecektir. Vergi mükellefi gönüllü bir şekilde hakem kuruluna bilgi sağlayabilir. Fakat böyle bir bilginin verilmemesi durumunda, vergi mükellefi ile ilgili bilgi yetkili otoritelerden ulusal hukuklarının izin verdiği çerçevede talep edilecektir⁷¹⁷.

Hague Sözleşmelerine göre eğer taraf devletler isterlerse verilen karar kamuya açıklanabilir. Kural olarak devletler gizlilik kurallarını gerekçe göstererek kararın açıklanmasını arzu etmemektedir. 1907 Hague Sözleşmesi'nin 85 ve 1899 Hague Sözleşmesi'nin 57. maddelerine göre hakem kurulu ile ilgili masraflar taraf devletlerce eşit bir şekilde karşılanacaktır. Devletlerin ise bizatihi yapmış olduğu masraflar kendi üzerlerinde kalacaktır⁷¹⁸.

3. Tahkim Yerine İlişkin Kurallar

Ticari tahkimde tahkim yerinin oldukça önemli sonuçları bulunmaktadır. Tahkim sürecinde taraflarca ya da tahkim kurumlarınca seçilen resmi bir tahkim yeri

⁷¹⁵ ZÜGER, Arbitration, s. 42.

⁷¹⁶ ZÜGER, Arbitration, s. 92

⁷¹⁷ ZÜGER, Arbitration, s. 92

⁷¹⁸ ZÜGER, Arbitration, s. 92

vardır. Birleşmiş Milletler Tahkim Sözleşmesi'ne göre belirlenen tahkim yerinde tahkimin gerçekleşmemesi hakem kararının iptaline neden olur . Bu nedenle tahkim yeri olarak çoğunlukla tarafsız 3. ülkeler tercih edilmektedir ve tarafların kayıtlardan örnek almalarına izin verilmemektedir. Fakat vergi anlaşmalarında durum farklı olabilir. Uyuşmazlığın tarafı durumunda olan devletler aynı zamanda tahkimin de gerçeğini çizmektedirler. Bu nedenle kararın taraf ülkeler dışında 3. bir ülkede uygulanması (icra edilmesi) söz konusu değildir. Dolayısıyla tahkimin taraf devletlerden birinde yapılması ve kararın tanınması işlemi dışında yargı organlarıncı gözden geçirilememesi tavsiye edilmektedir ⁷¹⁹.

OECD 2008 Model Anlaşması ve bu anlaşmada yer alan Tahkim Konusunda Örnek Karşılıklı Anlaşma önerisi, tahkim yeri konusunda dair düzenleme içermemektedir.

4. Tahkim Masraflarına İlişkin Kurallar

ABTS'ne göre Tahkim için yapılacak masrafların taraf durumunda olan devletlerce eşit bir şekilde karşılanması lazımdır [md. 11 (3)]. Şirketler ise kendilerinin tahkim sürecinde temsil edilmeleri nedeniyle doğan masrafları yine kendileri karşılayacaklardır. Şirketlerin bunun haricinde diğer masrafları karşılamaya zorlanmaları mümkün değildir. Tavsiye Kurulu usul kurallarına ek usul kuralları belirleyebilir [md. 11 (2)] ⁷²⁰.

ÇVÖA'larında bazı tahkim şartlarında tahkim masrafları ile ilgili kurallara rastlanmaktadır. Masraflarla ilgili en detaylı kurallar ABD-Almanya, ABD-Meksika arasında vergi anlaşmasına dair protokollerde, Lüksemburg-Meksika ile İtalya-Lübnan arasında imzalanan vergi anlaşmalarında yer alan tahkim şartlarında bulunmaktadır. Bu kurallara göre her bir devlet kendi atadığı hakemle ilgili masrafları ve hakem kurulu önünde temsilinden doğan masrafları karşılamalıdır. Atanan diğer hakeme ait masraflar ve diğer bütün masraflar ise eşit bir şekilde iki devlet arasında paylaşılır⁷²¹.

⁷¹⁹ PARK, Tax Treaty, s. 830 ; BM Tahkim Sözleşmesi'ne göre, sözleşme ülke dışında başka bir devletin topraklarında alınmış hakem kararlarına uygulanmaktadır, NOMER / EKŞİ /GELGEL, s. 128 .

⁷²⁰ HINNEKENS, Convention-II, s. 309 ; ZÜGER, Arbitration, s. 90 .

⁷²¹ ZÜGER, Arbitration,s. 43 .

Fakat hakem kurulu masrafların değişik bir şekilde paylaşılmasına karar verebilir. "Olayın özelliği ve tarafların rollerine" göre yetkili otoritelerden biri masraflara vergi mükellefi ya da vergi mükelleflerinin de katılımını isteyebilir. Tahkim zorunluluğu olsa bile eğer taraflardan biri masrafların karşılanması yönündeki yükümlülüğünü yerine getirmiyorsa diğer taraf tahkim prosedürünün başlatılmasını reddetme hakkına sahiptir⁷²².

Eğer anlaşmada masrafların ne şekilde dağıtılacağına dair bir hüküm yoksa 1907 tarihli Hague Sözleşmesi'nin 85 ve 1899 tarihli Hague Sözleşmesi'nin 57. maddeleri uygulanabilir. Mezkur anlaşmaların hükümlerine göre her bir devlet kendi masrafını karşılayacak ve hakem kurulunun masrafları eşit bir şekilde paylaşılacaktır. Ulusal hukuklar izin vermiyorsa devletlerin yaptıkları masrafları vergi mükellefine rücu etme imkanları bulunmamaktadır⁷²³.

Almanya-ABD ÇVÖA'nda, Meksika-ABD ÇVÖA Protokolünde, Hollanda-ABD ÇVÖA'nda her bir devletin atadığı hakem kurulu üyesinin ve varsa ayrıca temsilcilerinin masraflarını karşılaması gerektiği öngörülmüştür. Diğer bağımsız üyelerin ücretler, seyahat ve diğer masrafları ile hakem kurulunun diğer bütün masrafları akit devletler arasında eşit bir şekilde paylaşılmalıdır. AB Tahkim Sözleşmeu'nun aksine, belirtilen bütün anlaşmalar yetkili otoritelere davanın doğası, tarafların rolleri açısından, vergi mükellefinin akit devletin payına katkı yapmasını, tahkim için bir ön şart olarak ileri sürmesine izin vermektedir. Hiçbir akit devlet maliyete ilaveten başka paraların vergi mükellefi tarafından ödenmesini isteyemez⁷²⁴.

Park önerisine göre atama otoritesi hakem ücretlerini ve kendi idari masraflarını Paris'te bulunana Uluslararası Ticaret Odası'nın belirlediği güncel tarifeye göre belirleyecektir. Tahkim başvurusunun hakemlere ulaştırılmasından önce her bir akit devlet , Atama Otoritesince önceden belirlenen (fakat sonradan ayarlama yapılması mümkün) masraf avansını eşit olarak karşılayacaktır. Akit devletlerden herhangi biri masraf avansı payını ödemeyi reddederse diğer akit devlet ya da vergi mükellefi, masraf avansını ödemeyen devletin yerine ödeme yapabilir. Kararın yayınlandığı zaman

⁷²² ZÜGER, Arbitration,s. 44 .

⁷²³ ZÜGER, Arbitration,s. 44 .

⁷²⁴ GROEN, s. 20 .

Hakem Kurulu avukatlık ücretleri de dahil olmak üzere yapılan masraflar konusunda bir akit devlet aleyhine karar verebilir ⁷²⁵.

Uluslararası ticari tahkimde, hakem kurulunun muhtemel masrafları takdir etmesi ve bu masrafların depo edilmesini istemesi olağan bir durumdur. Eğer süreç devam ederken takdir edilen maliyet aşılmışsa ek ödemeler talep edilebilir. Vergi anlaşmalarında da benzer uygulamalara yer verilmesi gereklidir. Aksi halde bu durum maliyet için yeterli meblağın olmaması nedeniyle prosedürün terk edilmesine ya da kesintiye uğramasına neden olabilir. En iyi yol akit devletlerin ve yetkili otoriteler ile vergi mükelleflerinin herhangi bir müdahale olmaksızın masrafların hakem kurulu başkanı tarafından belirlenmesi ve depo edilmesinin istenmesidir ⁷²⁶.

OECD 2008 Model Anlaşması'nda yer alan Tahkim Konusunda Örnek Karşılıklı Anlaşma önerisinin 13/a maddesine göre her bir yetkili otorite ve tahkim başvurusu yapan kişi, tahkim sürecine katılım ile ilgili masrafları kendileri karşılayacaklardır. 13/b maddesine göre her bir akit devlet kendi atadığı hakimin ya da OECD Vergi Politikası ve İdaresi Merkezi (the OECD Centre for Tax Policy and Administration) Direktörü tarafından atanan hakemin ücretini seyahat haberleşme ve sekreteryaya masrafları ile birlikte karşılayacaktır. 13/c maddesine göre atanacak olan 3. hakemin ücreti ise seyahat haberleşme ve sekreteryaya masrafları ile birlikte her iki akit devlet tarafından eşit olarak paylaşılacaktır. 13/d maddesine göre hakem kurulunun toplanması ve tahkim süreci için gerekli olan masraflar, tahkim talebi kendisine yapılan ve böylece tahkime sebebiyet veren yetkili otorite tarafından karşılanacaktır. Eğer tahkim talebi her iki yetkili otoriteye birden yapılmışsa bu masraflar eşit olarak pay edilecektir. 13/e maddesine göre her iki yetkili otoritenin yapılmasında mutabık kaldığı tercüme, sürecin zabıt altına alınması gibi diğer masraflar ise akit devletler tarafından eşit bir şekilde paylaşılacaktır ⁷²⁷.

⁷²⁵ PARK, Tax Treaty, s. 869 .

⁷²⁶ GROE, s. 21 .

⁷²⁷ OECD, Model 2008, s. 336 .

§8. TAHKİMİN SONUCU: HAKEM KARARI

I. HAKEM KARARININ OLUŞUMU

1. Kararda Uygulanacak Hukuk

Vergi anlaşmasından kaynaklanan tahkimde en önemli sorunlardan bir tanesi de uygulanacak hukuk meselesidir. Ticari tahkimde taraflar belirli bir ülkenin hukukunun uygulanacağını kararlaştırmaktadırlar. Ticari tahkimde sözleşmenin ifa yerinde bir ülkeye ait hukukun tamamının değil sadece rekabet hukuku, gümrük vergileri ve döviz değişimi ile ilgili kuralların uygulanabileceğini kararlaştırılabilir ⁷²⁸.

Uluslararası Hukuk ilkelerine göre devletler tahkim hükmünde uygulanabilecek hukuku da tanımlamaktadırlar. Herhangi bir şüphe halinde hakem kurulu uluslararası hukuk kurallarını uygulamalıdır, çünkü her iki devlet arasındaki ilişkiler uluslararası hukuk tarafından belirlenmektedir. Tahkim şartlarına göre hakem kurulu, vergi anlaşmasına uygun bir yorum ve uygulamadan sorumludur. Vergi anlaşmaları ise Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi'nde kodifiye edildiği şekilde uluslararası hukukun genel yorum kurallarına uygun olarak yorumlanmalıdır ⁷²⁹. *Hakem kurulunun vereceği karar özellikle anlaşma hükümlerini esas almalıdır ve bu yapılırken uluslararası hukukun yorum kuralları uygulanmalıdır.* Almanya'nın Fransa ve İsveç ile yapmış olduğu anlaşmaya göre hakem kurulu vergi anlaşmasını esas almalıdır ve bu nedenle uluslararası hukuk ilkelerinin uygulanması zorunlu değildir ⁷³⁰. Almanya-İsveç Anlaşması'nda hakem kurulu tarafından verilecek kararın takdiri (*ex aequo et bono*) olamayacağı da kararlaştırılmıştır. Bir uluslararası Mahkeme ya da hakem kurulu, kendisine yetki verilmediği sürece takdire dayalı olarak karar veremeyecektir. Bu

⁷²⁸ Daha önce Fransız doktrininde "*lois de police*" olarak adlandırılan bu durum şu anda anlaşmalar, kanunlar ve içtihat hukuku tarafından da kabul edilmiştir ve buna uyulması zorunludur ("*une disposition impérative*" "*die zwingende Bestimmung*"). Yatırım anlaşmalarında ise kamulaştırma durumunda tazminatın hesaplanması bakımından hakemlere rehber olacak kurallar belirlenebilir. Petrol ile ilgili imtiyazlar tanıyan devlet sözleşmelerinde ise genellikle "hukukun genel prensipleri" nin uygulanacağı yazılıdır. Uluslar arası Adalet Divanı Statüsü'nün 38 (1) maddesinde; "*uygar uluslar tarafından kabul edilen hukukun genel prensipleri*" nin uluslararası hukuku oluşturan parçalardan biri olduğu belirtilmektedir. Ticari tahkimde bazen "*lex mercatoria*" (Ticari örf ve adetler) kuralının uygulanması kabul edilmiş olabilir , PARK, Tax Treaty, s. 833 .

⁷²⁹ GROEN, s. 21 ; ZÜGER, Arbitration, s. 45 .

⁷³⁰ BABLER, s. 255 ; VAISSIÉRE, s. 219 .

nedenle hakemler hukuku uygularken eşitlik prensibini hukuk kuralları izin verdiği sürece uygulayacaklar, fakat uygulanacak hukuku kendi eşitlik anlayışlarına göre değiştiremeyeceklerdir ⁷³¹.

OECD 2008 Model Anlaşması'nda yer alan Tahkim Konusunda Karşılıklı Anlaşma önerisinin 14. maddesine göre hakemler tahkime sunulan konuları anlaşmanın uygulanabilir hükümlerine ve akit devletlerin ulusal hukuklarında yer alan hükümlere (Örneğin; 6. maddenin 2. paragrafında yer alan taşınmaz mülkiyeti teriminin ne anlama geldiği ulusal hukuklar çerçevesinde çözümlenebilecektir) uygun olarak karar verecektir. Hakemler tarafından sözleşmenin yorumlanması Viyana Sözleşmesi'nin 31 ile 34 maddeleri , düzenli bir şekilde tadil edimekte olan OECD Model Anlaşma şerhleri , OECD Model Anlaşmasının giriş kısmı çerçevesinde gerçekleşecektir. Emsallere uygunluk ilkesinin (arm's length principle) uygulanmasının söz konusu olduğu durumlarda OECD Çokuluslu Şirketler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberi (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) de dikkate alınacaktır. Ayrıca yetkili otoriteler tarafından yönergede tanımlanmış olan diğer kaynaklar da kullanılabilecektir ⁷³².

Hakemlerin görevi vergi anlaşmasını yorumlamaktır. OECD Model Anlaşması'nda , bazı terimler tanımlanmış, ancak bazı terimler için tanım verilmemiştir. Bu son durumda ülkelerin ulusal hukuklarının uygulanacağı açıkça öngörülmüştür. OECD Model Anlaşması'nın 3(2) maddesine göre; "Anlaşmada tanımlanmamış herhangi bir terim, bu Anlaşmaya konu teşkil eden vergilerin yer aldığı Devletin mevzuatında öngörülen anlamı taşır" ⁷³³. Bu gibi durumlarda, her iki devletin mevzuatı farklı değerlendirmelere yol açabilir, ancak bu çifte vergilendirmeye yol açmayabilir. Örneğin; bir devletin ulusal mevzuatı, uydu operatörü ücretlerini hizmet terimi kapsamında ele alıp daimi ikametgah olmaması sebebiyle vergi almazken, diğer devletin ulusal mevzuatı, ödemeyi, bir aracın kullanılması için ödenen bedel olarak kabul edip vergilendirebilir. Diğer yandan her iki devletin mevzuatı farklı tanımlar verdiği için çifte vergilendirmeye yol açabilir. Örneğin ; ABD'nde görülen Boulez v. Commissioner davasında bir orkestra şefi, ABD'nde yapmış olduğu kayıt sebebiyle elde ettiği gelir

⁷³¹ BABLER, s. 255 ; ZÜGER, Arbitration, s. 45 .

⁷³² OECD, Model 2008, s. 345 ve 336 .

⁷³³ GHISLAIN, s. 42 ; GROEN, s. 21 .

ABD’nde gelir vergisine tabi bir kazanç kabul edilip vergilendirilirken Almanya bu geliri telif ücreti olarak değerlendirmiş ve vergi mükellefinin Almanya’da ikametgahının bulunması sebebiyle yine vergilendirmiştir. Bu nedenle, hakemlerin ulusal hukukları yorum esnasında kullanması yerine, yorumlarında anlaşmanın her iki tarafının amaçlarını, Viyana Anlaşması’nı, tek taraflı olmamak kaydıyla şerhler gibi yoruma yardım eden metinleri esas almalarının sağlanması daha doğru bir yoldur. Aksi halde yukarıda verilen örneklerden de anlaşılacağı üzere karmaşık problemlere sebebiyet verilebilir ⁷³⁴.

ABTS, OECD Model Anlaşmasında zaten var olan⁷³⁵ bazı kuralları tekrarlamaktadır. Bu nedenle yorum yapılırken OECD Model Anlaşması’nda yer alan kurallara da yer verilmesi ihtimali mevcuttur. ABTS madde 3 (2)’de yer alan hükme göre, aksi belirtilmiş olmadıkça ABTS’nde tanımlanmayan terimlerin anlamı ilgili devletler arasında akdedilmiş olan vergi anlaşması hükümleri çerçevesinde belirlenecektir. İdari organlar ve hakem kurulu metinde yazılı ifadeyi yorumlarken tarihsel, sistematik ve amaçsal yorum kurallarını da dikkate almak zorundadır. Tüm bu referans ve materyalleri ABTS bünyesinde barındırmadığı için 3 (2). Madde’de ülkeler arasında yapılmış olan vergi anlaşmalarının yorumda kullanılacağı belirtilmiştir ⁷³⁶.

ABD-Almanya ve ABD-Meksika arasında imzalanan vergi anlaşmalarına ilişkin protokole ve Lüksemburg-Meksika ve Hollanda-ABD ile arasında imzalanan vergi anlaşmalarına göre hakem kurulu, her olayın kendi özelliklerine göre ve anlaşma hükümleri çerçevesinde karar verecektir. Karar verirken akit devletlerin ulusal hukuklarını ve uluslararası hukuk prensiplerini de gözetecektir. Fakat bu hüküm yanıltıcıdır, çünkü uluslararası hukuk prensipleri hakem kurulu tarafından mutlaka dikkate alınmalıdır ve buna uygun bir şekilde karar verilmelidir. Akit devletlerin ulusal hukuklarının belirtilmesi (anlaşma hükümleri ulusal hukuklara referans yapmadığı sürece) ise isabetli değildir. Yani ulusal hukuklar hakem kurulunca kural olarak dikkate

⁷³⁴ PARK, Tax Treaty, s. 834 .

⁷³⁵ Örneğin; KAU (6. madde). Ayrıca ABTS bazı durumlarda çifte vergilendirme anlaşmalarını refere etmiştir. Örneğin 2. maddeye göre ABTS’nde tanımları yer almayan terimlerin ilgili devletlerin imzaladıkları çifte vergilendirme anlaşmasında yer alan terimlerle aynı anlama geleceği kuralı.

⁷³⁶ ZÜGER, Arbitration, s. 94 .

alınmamalıdır. Ulusal hukuklar son derece sınırlı bir şekilde uygulanmalıdır ⁷³⁷. Ulusal hukukların uygulanması sadece anlaşma izin veriyorsa mümkündür. Anlaşmalarda yer alan boşluklardan faydalanarak anlaşmada yer alan hükümleri geçersiz kılacak ulusal hukukların hakem kurulunu bağlaması zaten söz konusu değildir. Bu nedenle bazı anlaşmalarda “vergi politikası ve ulusal hukukların” tahkim kapsamı dışında bırakılması zorunlu değildir, çünkü hakem kurulu vergi anlaşması ile bağlı olup zaten “vergi politikası” ile ilgili değildir . İtalya ile Lübnan arasında imzalanan vergi anlaşmasına göre hakem kurulu akit devletlerin ulusal hukuklarını dikkate alacaktır ⁷³⁸. Taraf devletler ülkelerden birinin ya da 3. bir ülkenin hukukunun uygulanması noktasında büyük ihtimalle anlaşamayacaklardır ⁷³⁹.

Avusturya’nın taraf olduğu ÇVÖA’larında yer alan bazı tahkim şartlarına göre hakem kurulu sözleşmeye uygun bir şekilde yorum ve uygulama yapmakla yükümlüdür. Vergi anlaşmaları aynı zamanda , Viyana Sözleşmesi’nde yazılı hale getirilen uluslararası hukukun genel ilkeleri temelinde yorumlanmalıdır. Ulusal hukuklar sadece tahkim şartı izin verdiği ölçüde yorumda dikkate alınabilir. Usul kuralları yönünden ulusal hukuk kurallarının dikkate alınması ise söz konusu değildir ⁷⁴⁰.

Hangi hukuk kurallarının uygulanacağı konusunda, bir görüş, piramit sistemini benimsemektedir. Hakemler kurallar hiyerarşisi çerçevesinde şu sıraya uyabilirler; 1. Akit devletlerin anlaştığı yorum ve açıklamalar, 2. Taraf devlet hukuklarının ortak hükümleri, 3. OECD Model Anlaşması’na benzeyen hükümler yönünden kıyasen OECD Şerhi, 4. Genel kabul görmüş vergi ve muhasebe kuralları⁷⁴¹. Ticari tahkim, hazırlayanlar başka bir çözüm söz konusu olabileceksen “genel kabul görmüş kurallar” gibi yaklaşımları benimsememektedir. Vergi ile ilgili tahkimde kaygıların giderilmesi bakımından “genel kabul görmüş kurallar”, olabilecek şeyin en iyisini yapmak kuralı (*faute de mieux*) adına son başvurulacak çare olabilir. Hakemler hukuki ölçüler bulma yükümlülüğünden kaçınamazlar, fakat son çare olarak vergisel *lex mercatoria* niteliğindeki genel kabul görmüş kuralları uygulamalıdır . Genel kabul görmüş kurallar, hakemlerin herhangi bir hukuku değil kendi doğru ve uygulanabilir gördükleri

⁷³⁷ GROEN, s. 22 ; PARK, Tax Treaty, s. 834 ; ZÜGER, Arbitration, s. 46 .

⁷³⁸ ZÜGER, Arbitration, s. 46- 47 .

⁷³⁹ PARK, Tax Treaty, s. 834 .

⁷⁴⁰ ZÜGER, Arbitration, s. 95 .

⁷⁴¹ PARK, Tax Treaty, s.835.

kuralları uygulamasıyla (*amiable composition*) karıştırılmamalıdır. Genel kabul görmüş kurallar ile en azından hakemler kendi şahsi adalet fikirlerine dayalı olarak karar veremeyeceklerdir ⁷⁴².

Çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması ya da eşitlik kuralı gibi tek taraflı ölçülerin uygulanması Hakem Kurulunun görevi değildir. Bu nedenle hakem kurulu anlaşmada yer alan çifte vergilendirmenin giderilmesi ile ilgili hükme sadık kalacaktır ve eğer anlaşmada yer alan hükümlere sadık kalınarak çifte vergilendirmenin giderilmesi mümkün değilse giderilemeyecektir. OECD Model Anlaşmalarında çifte vergilendirmenin giderilmesinde genel bir yetki kuralı öngörülmüş değildir. OECD Model Anlaşması'na göre anlaşma kapsamındaki vergi ve kişiler yönünden çifte vergilendirmenin giderilmesi mümkündür. Bu kapsam dışında eğer çifte vergilendirme söz konusu ise buna tahammül edilmelidir. Hakem kurulu "sözleşmeye aykırı bir şekilde gerçekleştirilen çifte vergilendirmeyi" gidermek yetkisine sahiptir. Vergilendirme işlemi, çifte vergilendirme söz konusu olmaksızın anlaşmaya aykırı olabilir ya da bunun tam tersi bir şekilde çifte vergilendirme anlaşmaya uygun olabilir. Hakem Kurulu'nun sözleşme hükümlerine uygun karar vermesi zorunluluğu sebebiyle yetkileri, KAU'nü gerçekleştirmek üzere ulusal organlar tarafından yetkilendirilmiş yetkili otoriteye nazaran daha sınırlıdır ⁷⁴³.

Bazı konularda çok daha farklı normların uygulanacağı (incorporate) kararlaştırılmış olabilir. Mesela taraflar transfer fiyatlandırması konusunda OECD Transfer Fiyatlandırması Kurallarını kabul edebilir ⁷⁴⁴.

ABTS madde 11 (1)'de öngörülen kurala göre Tavsiye Kurulu 4.maddeye göre karar verecektir. Bu hükümler kar ayarlamasının çerçevesini belirlemektedir ve OECD Model Anlaşması'nın 9 ve 7 (2) maddeleri ile bağlantı kurulmaktadır. Tavsiye Kurulu, 4. maddede tanımlanan kar ayarlaması ile ilgili prensiplere dayalı olarak kararını verecektir. Tavsiye Kurulu belirlenen kurallara uygun bir şekilde karar vermeli, eşitlik gibi kavramlara dayanan yaklaşımlarda bulunmamalıdır ⁷⁴⁵.

⁷⁴² PARK, Tax Treaty, s. 835- 836 .

⁷⁴³ ZÜGER, Arbitration, s. 95 .

⁷⁴⁴ PARK, Tax Treaty, s. 836 .

⁷⁴⁵ ZÜGER, Arbitration, s. 93-94 .

2. Karar Verme Süresi

Yetkili otoriteler, vergi anlaşması uyuşmazlığının çözümü için hukuki açıdan bağlayıcı karar vermesi için hakem kuruluna yetki verdiğinde ve bütün hakemler atama teklifini kabul ettiğinde, hakem kurulu bir karar verme yükümlülüğü altına girmiş olmaktadır. ABTS'nin 11 (1) maddesine göre hakem kurulu kararını altı ay içerisinde teslim etmelidir. ABTS'nde öngörülen altı aylık sürenin dışında, hiçbir vergi anlaşması hakem kurulunun vereceği kararın hangi sürede verilmesi gerektiğine dair bir hüküm içermemektedir. Fakat yetkili otoriteler uzlaşma sırasında bir süre belirleyebilirler. Karar alma süreci sorunun karmaşıklığına ve karşılıklı anlaşma sürecinde hazırlanan belgelere bağlıdır. Tahkim prosedürü başlamadan önce sürenin belirlenmesi, akit devlet temsilcilerinin davayı sürüncemede bırakmalarını önlemek ve davanın sonucunu tahminde bulunmalarının önüne geçmek bakımından önemlidir. Bütün durumlarda, hakem kurulu başkanının davanın karara bağlanmasının ve sorunun karmaşıklığının gerektirdiği durumlarda son tarihi uzatma hakkı bulunmalıdır ⁷⁴⁶.

Tahkim şartlarının hakem kurulunun karar vereği sürenin üst sınırını belirlemesi tahkim sürecini hızlandırmaktadır. Fakat süre sınırlamalarının etkili bir şekilde uygulanmasına fiilen imkan bulunmamaktadır, çünkü hakem kurulunun bu süre sınırlamasına uymasını sağlayacak bir otorite bulunmamaktadır. Böylelikle, karar verilmesi için belirlenen süreler daha çok idari bir tavsiye gibi algılanmakta ve bu şekilde uygulanmaktadır. Bununla birlikte öngörülen sürelerin aşılması devletlerin sorumluluğunu gerektirecek iddialara yol açabilir. Bu nedenle tahkim şartlarında da, 11 (1). maddede olduğu gibi hakem kurulunun kararının altı ay içerisinde teslim etmesi gerektiği belirtilmektedir ⁷⁴⁷.

Tavsiye kurulu⁷⁴⁸ uluslararası bir anlaşmazlığı çözmemektedir. Tavsiye Kurulu daha çok tavsiye şeklinde değerlendirilecek kararlar almaktadır. Sonraki altı aylık süre ise tavsiyeye uyulup uyulmayacağı ya da çifte vergilendirmenin giderileceği konusunda karar alınması zamanıdır. Yetkili otoriteler bu süre içerisinde karşılıklı anlaşmaya

⁷⁴⁶ GHISLAIN, s. 54 ; GROEN, s. 22 ; MARKHAM, s. 73 .

⁷⁴⁷ GHISLAIN, s. 54 ; ZÜGER, Arbitration, s. 88 .

⁷⁴⁸ Hakem kurulu, ABTS'nde Tavsiye Kurulu-Advisory Commission olarak geçmektedir, çünkü kurulun verdiği kararlar başlangıçta tavsiye niteliğinde olup yetkili otoriteler Tavsiye Kurulu kararının verilmesinden itibaren altı ay içerisinde anlaşma olmazsa Kurul kararı uygulanmak zorundadır, md. 12(1).

vararak bunu hakem kararı yerine koyabilirler. Altı aylık süre içerisinde anlaşma sağlanamazsa Tavsiye Kurulu tarafından yayınlanan tavsiyeler bağlayıcı olmakta ve yetkili otoriteler kararda gösterildiği şekilde çifte vergilendirmenin önlenmesini sağlama zorunluluğu altına girmektedir. Bu altı aylık sürenin bitimine kadar mümkündür ⁷⁴⁹.

OECD 2008 Model Anlaşması'nda yer alan Tahkim Konusunda Örnek Karşılıklı Anlaşma önerisinin 16. maddesine göre, hakem kurulu başkanının yetkili otoritelere ve tahkim talebinde bulunan kişiye davanın görülmesi için gerekli olan bilgilerin temin edildiğine ilişkin yazılı olarak tebligat yapmasının ardından, hakem kararı 6 ay içerisinde yetkili otoritelere ve tahkim talebinde bulunan kişiye tebliğ edilmelidir. Fakat en son hakemin atanmasından itibaren iki ay içerisinde, başkan, yetkili otoritelerden birinin onayı ile diğer yetkili otoriteye ve tahkim talebinde bulunan kişiye yazılı olarak davanın başlaması için gerekli olan bütün bilgilerin henüz temin edilmediğini bildirebilir. Böyle bir durumda⁷⁵⁰;

- Eğer iki ay içerisinde söz konusu bilgiler temin edilirse, bu bilgilerin temin edildiği tarihten itibaren altı ay içerisinde hakem kararı yetkili otoritelere ve tahkim talebinde bulunan kişiye tebliğ edilecektir.

- Eğer iki aylık süre içerisinde söz konusu bilgiler temin edilmemişse, yetkili otoriteler aksini kararlaştırmadığı sürece hakem kararı, bu bilgiler sonradan temin edilmiş olsa bile temin edilmeyen bilgiler dikkate alınmaksızın, gerekli olan bütün bilgilerin henüz temin edilmediğinin bildirildiği tarihten itibaren sekiz ay içerisinde yetkili otoritelere ve tahkim talebinde bulunan kişiye tebliğ edilecektir.

Diğer yandan, anlaşmanın 6/c maddesine göre, eğer taraflardan yapacağı tekliflerden birinin seçilmesi esasına dayalı bir yol tercih edilmişse, tek hakem atanacaktır ve hakem yetkili otoritelerden gelen en son dilekçenin geliş tarihinden itibaren 1 ay içerisinde kararını verecek ve bu kararı tebliğ edecektir ⁷⁵¹.

Öneri'nin 17. maddesinde ise, 16 ve 6/c maddelerinde öngörülen süreler içerisinde tahkim kararının verilmemesi durumunda sonucun ne olacağı düzenlenmiştir.

⁷⁴⁹ PISTONE, Italian Tax Treaty, s. 643 ; ZÜGER, Arbitration, s. 89 .

⁷⁵⁰ OECD, Model 2008, s. 337 .

⁷⁵¹ OECD, Model 2008, s. 334 .

Eğer hakem kararı yukarıda da belirtildiği üzere 1 ay ya da 6 aylık süreler içerisinde tebliğ edilmezse yetkili otoriteler öngörülen süreleri altı ayı geçmemek üzere uzatabilirler. Eğer yetkili otoriteler öngörülen sürelerin sona ermesinden itibaren 1 ay içerisinde sürenin uzatılması konusunda anlaşamazlarsa, öneride belirlenen usul çerçevesinde yeni hakem ya da hakemler atayabilirler ⁷⁵².

3. Kararın Verilmesi

Profesyonel bir hakemin başkanlık ettiği ticari tahkimde kararlar genellikle oybirliği ile çıkmaktadır. Fakat eğer tahkim oybirliği üzerine tasarlanmışsa bu durumda tek bir hakem karar sürecinin kilitlenmesine sebebiyet verebilir. En uygun kural kararların çoğunlukla alınması kuralıdır. Eğer her bir hakem farklı fikirde ise (Örneğin her bir hakem telif ücretine ilişkin vergi oranının ayrı ayrı % 5, % 4 ve % 6,5 olduğunu düşündüğü durumlar) bu durumda başkan sıfatını taşıyan hakemin kararı verme yetkisiyle donatılması gerekir ⁷⁵³.

OECD 2008 Model Anlaşması'nda yer alan Tahkim Konusunda Örnek Karşılıklı Anlaşma önerisi'nin 15. maddesine göre eğer birden fazla hakem atanmışsa, karar hakemlerin basit çoğunluğu ile alınacaktır.

Kararın nasıl verilmesi gerektiğine dair hiçbir anlaşmada hüküm bulunmamaktadır. Hakem kurulu kararını, yetkili otoritelerin ve vergi mükelleflerinin ya da temsilcilerinin de katıldığı kapalı bir oturumda, kararın özetini okuyarak vermeyi kararlaştırabilir. Benzeri bir duruşmanın ardından hakem kurulu, Almanya-ABD 1989 tarihli değişim mektubu, Meksika-ABD ÇVÖA 1992 tarihli protokol, Hollanda-ABD Anlaşması hükümlerine göre yetkili otoritelere kararın gerekçelerini açıklamasını da sağlamalıdır. Bu açıklama ise yazılı olmalıdır ve hakem kurulundan uzlaşma belgesinde istenen bütün noktaları kapsamalıdır. Belirtilen anlaşmaların hiç biri vergi mükellefine kararın gerekçelerini açıklamasını talep etmeye imkan tanımamaktadır. Fakat böyle bir hakka akit devletlerin mutabakata varması yoluyla yer verilebilir Vergi mükellefine bu imkan tanınmayacak olursa vergi mükellefi hakem kurulunun vermiş olduğu kararda yetkilerini aşip aşmadığını, usul kurallarına bağlı kalıp kalmadığını öğrenemez ve verilen

⁷⁵² OECD, Model 2008, s. 337 .

⁷⁵³ PARK, Tax Treaty, s. 821 .

tahkim kararının geçersiz sayılması için ulusal mahkemelerde dava açma imkanı zayıflar

⁷⁵⁴.

Bütün ticari tahkim kurallarında taraflar eğer aksini kararlaştırmamışsa, hakem kararlarının gerekçeli olması gerekliliği kabul edilmiştir. Kararların gerekçelendirilmesi durumunda kaybeden taraf kararın zayıf gerekçelerini ileri sürerek karara karşı itiraz yollarına (örneğin ulusal mahkemelere tenfiz için müracaat edildiği anda söz konusu gerekçeler ileri sürülerek tenfiz taleplerinin reddi istenebilir) başvurabilir. Bu nedenle AAA (American Arbitration Association) hakem kararlarının gerekçeli olmaması yönünde fikir belirtmektedir. Kıt'a Avrupası Hukuk sisteminde ise hakem kararlarının gerekçeli olması, bu kararların önyargılı ya da mantıksız bir şekilde verilmediğini ispat için zorunludur ⁷⁵⁵. Fakat kararın gerekçeli olarak verilmesi hakem kurulunun saygınlığını arttırmak için elzemdir ⁷⁵⁶.

Kararların gerekçeli olması, gerekçeli kararların gelecekteki olaylar için bir emsal teşkil etmesi anlamına gelmemektedir. ICC uzun bir zamandan bu yana davanın taraflarını ve taraflarına işaret edecek diğer hususları metinden çıkartarak yayınlamaktadır. ICC kararları bu nedenle gelecekteki olaylar için bir emsal olma değil rehber olma özelliği taşımaktadır. Vergi tahkimi için ise hakem kararlarının emsal teşkil etmemesi daha uygun olacaktır, çünkü bu kararlarda aynen ticari tahkim kararları gibi temyiz edilememekte, bir temyiz organı bulunmamaktadır ⁷⁵⁷.

OECD 2008 Model Anlaşması ve bu anlaşmada yer alan Tahkim Konusunda Örnek Karşılıklı Anlaşma önerisinin 15. maddesine göre hakem kararları yazılı olacak, karara dayanak olan hukuk kuralları gösterilecek ve karar gerekçelendirilecektir ⁷⁵⁸.

4. Kararın Yayınlanması

Hakem kararlarının kamuya açıklanması lüzumludur. Hakem kararının uygulanması bakımından kamuya açıklanması faydalı sonuçlar doğurmaktadır. KAU ile ulaşılan sonuçlar yayınlanmamakta ve dolayısıyla eleştiriye sunulmamaktadır. Bu

⁷⁵⁴ GROEN, s. 22 .

⁷⁵⁵ PARK, Tax Treaty, s. 824 .

⁷⁵⁶ ALTMAN, s. 357 .

⁷⁵⁷ PARK, Tax Treaty, s. 824 .

⁷⁵⁸ OECD, Model 2008, s. 336 .

yönden son senelerde idare organları yönünden bazı değişimler göze çarpmaktadır. Hukukun Üstünlüğü ilkesine dayalı olarak KAU'ne ait bütün metinlerin yayınlanması zorunluluğu getirilmektedir. Bu zorunluluk tahkim şartında ya da nota değişiminde yer alabilir. Kaldı ki hiçbir tahkim şartında kararının yayınlanarak kamuya açıklanmasını engelleyici bir durum söz konusu değildir ve bu durum kararların yayınlanabileceğine de işaret teşkil etmektedir. Açıklanan kararlarda vergi mahremiyetinin sağlanması bakımından tarafların isimlerinin saklanması ve bu şekilde ulusal mevzuatın ihlal edilmemesi mümkündür ⁷⁵⁹.

ABTS'ne göre kurulacak tavsiye kurulu basit çoğunluk ile kararlarını verecektir (md. 11 (2)). İlgili vergi mükellefi şirketin de rızasıyla, verilen kararlar yetkili otoriteler tarafından yayınlanabilir (md. 12 (2)). Bunun dışında verilen kararların kamuya açıklanması söz konusu olmayacaktır ⁷⁶⁰.

OECD 2008 Model Anlaşması ve bu anlaşmada yer alan Tahkim Konusunda Örnek Karşılıklı Anlaşma önerisinin 15. maddesine göre tahkim talebinde bulunan kişinin ve her iki akit devletin yetkili otoritelerinin izni ile karar yayınlanabilecektir. Fakat tarafların isimleri, onların kimliklerini ifşa edebilecek detaylar belirtilmeyecektir. Ayrıca kararın resmi bir emsal değerinin bulunmadığı da belirtilecektir ⁷⁶¹.

II. HAKEM KARARININ SONUCU

1. Kararın Bağlayıcılığı

Bir çok ülkede, ulusal seviyede vergi otoriteleri ve mahkemeler, vergi anlaşmalarının ulusal hukukta doğrudan uygulanabilir olması sebebiyle, vergi anlaşmalarını uluslararası hukuka uygun bir şekilde uygulamak zorundadırlar. Bu nedenlerle hakem kararına uyulması da zorunludur. Hakem kararı yeni hak ve yükümlülükler yaratmamakta, sadece vergi anlaşması nedeniyle zaten varolan hak ve yükümlülüklerin yerine getirilmesini sağlamaktadır. Eğer hakem kurulu tarafından

⁷⁵⁹ ZÜGER, Arbitration, s. 60 .

⁷⁶⁰ GHISLAIN, s. 54 ; HINNEKENS, Convention-II, s. 309 ; MARKHAM, s. 74 ; ZÜGER, Arbitration, s. 90 .

⁷⁶¹ OECD, Model 2008, s. 336-337 .

yapılan yorum kişilere subjektif bir takım haklar bahsetmekte ise ulusal organlar uluslararası hukuka uygun bir şekilde bu hakları yerine getirmekle yükümlüdürler ⁷⁶².

Mevcut ÇVÖA'larında yer alan tahkim şartlarına göre, hakem kurulu vergi anlaşmasının yorumlanmasından ya da uygulanmasından doğan uyuşmazlıkların çözümünden sorumlu olacaktır. Böylelikle hakem kurulu vergi anlaşmasının doğru bir şekilde yorumlanmasını sağlamak yetkisi vardır. Tahkim şartına göre hakem kararı taraflar ve ilgili vergi mükellefleri için o olay yönünden bağlayıcıdır. Kararın taraflar için bağlayıcı olması genel uluslararası hukuk prensiplerinden de çıkartılabilir ⁷⁶³. Uluslararası tahkim neticesinde verilen karar uyuşmazlığı kesin olarak çözmektedir ve temyizi mümkün değildir. Hakem kararlarının temyizi için tarafların anlaşmaları şarttır, fakat diğer devlet buna rıza göstermeyebilir ⁷⁶⁴.

OECD 2008 Model Anlaşması'nın 25 (5) maddesine göre; "...sorundan doğrudan etkilenen bir kişi tahkim kararının uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşmayı kabul ettiği takdirde söz konusu karar akit devletler üzerinde bağlayıcı olacaktır ve bu devletlerin ulusal hukuklarında yer alan herhangi bir süre sınırlamasına rağmen uygulanacaktır..." Dolayısıyla OECD 2008 Model Anlaşması'nın kabul edilmesi halinde verilecek hakem kararı taraf devletler açısından, vergi mükellefinin uygulamaya ilişkin

⁷⁶² ZÜGER, Arbitration, s. 61 .

⁷⁶³ Hakem kararları Fransa-Almanya ÇVÖA'nın 25a (5) madde gereğince bağlayıcıdır. Bu hüküm Fransa'nın yaptığı diğer anlaşmalardan bağımsızdır. Zira diğer anlaşmalarda yetkili otoritelerin lüzum görürlerse ortak heyet kurabilecekleri, heyet kararının hiç bir zaman bağlayıcı olmayacağı, çifte vergilendirme durumunda yetkili otoritelerin başkaca çözüm yollarına başvurabilecekleri gibi hükümler yer almaktadır. Fransa-Almanya anlaşmasında ise bunlara benzer yollar bulunmamaktadır. Yani vergi mükellefleri, eğer yetkili otoriteler hakem kararını uygulamaya reddederse mahkemeler önünde tahkim kararının uygulanmasını isteyebileceklerdir. Tahkim kararı, vergi mükellefine çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılmasını isteme hakkı vermektedir, VAISSIÈRE, s. 219 ; İhtiyari tahkim şartlarında genellikle hakem kararının belirli bir olayda, o olay için her iki devlet açısından da bağlayıcı olacağı yönünde hükümler sevk edilmiştir. Uluslararası teamül hukukuna göre hakem kararı taraf devletler açısından bağlayıcıdır. Uluslararası tahkim devletler arasında mevcut olan bir uyuşmazlığı çözmektedir. 1907 Hague Sözleşmesi'nin 81 ve 1899 Hague Sözleşmesi'nin 54. maddelerine göre hakem kararı tarafları devletlerin temsilcilerinin yüzlerine karşı okunacak tebliğ edilecektir. Hakem kararı anlaşmazlığı kesin bir şekilde çözmektedir ve hakem kararına karşı temyiz mümkün değildir. Her iki tarafında anlaşması şartıyla temyiz mümkündür. Tahkim şartlarında herhangi bir temyiz makamına yer verilmemiştir ve bu nedenle hakem kararı kesindir ve temyizi mümkün değildir. Hakem kararı lehine olan devletin rıza vererek, temyiz yolunu mümkün kılması mümkün gözükmemektedir. Uluslararası bir icra-infaz organı bulunmadığından dolayı hakem kararı aleyhine olan devletin hakem kararını kabul etmemesi mümkündür. Böyle bir durum yeniden barışçıl yollarla uyuşmazlığın çözümünü gerektirecektir, ZÜGER, Arbitration, s. 47-48 .

⁷⁶⁴ ZÜGER, Arbitration, s. 98 .

karşılıklı anlaşmayı kabul etmesi koşuluna dayalı olarak bağlayıcı özelliğe sahiptir. Vergi mükellefi, hakem kararının uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşma kendisine sunulduğu zaman eğer bu anlaşmayı kabul ederse ulusal yargı yolundan feragat etmelidir. Hakem kararının temyizine ilişkin bir düzenleme yoktur, dolayısıyla hakem kararı ikinci bir makam tarafından incelenmeyecektir. Temyiz söz konusu olmamakla birlikte hakem kararının kesinleşmesi için tenfiz edilebilme şartı getirilmiştir. Diğer yandan OECD 2008 Model Anlaşması'nda yer alan Tahkim Konusunda Örnek Karşılıklı Anlaşma önerisinin 18. maddesine göre, herhangi bir akit devletin mahkemesi tarafından 25.maddenin 5. paragrafının veya yönergeye dahil edilen veya kararı esastan etkileyecek ve anlaşmada bulunan herhangi bir usul kuralının ihlal edildiği gerekçesiyle hakem kararının tenfiz edilemeyeceğine karar verilmediği sürece hakem kararı nihai olacaktır. Bahsedilen gerekçelerden biri ile hakem kararının tenfizi mümkün bulunmazsa tahkim talebi yapılmamış ve tahkim usulü gerçekleşmemiş sayılacaktır.⁷⁶⁵

ABTS'nin 11(1) maddesine göre, tavsiye kurulu 4. maddede belirtilen ilkeler çerçevesinde doğru bir transfer fiyatlandırması uygulaması yapılmasını sağlamalıdır. Başlangıçta Tavsiye Kurulu kararı, yetkili otoriteler için bir bilirkişi raporu şeklinde algılanmalıdır. Hakem Kurulu bu nedenle "Tavsiye Kurulu" olarak adlandırılmaktadır ve 11. madde gereğince basit kararlar verme konusunda yetkilidir. Başlangıçta yetkili otoriteler tavsiye kurulu kararlarına uymak zorunda değildir. Tavsiye kurulunun kararını vermesinden itibaren yetkili otoritelerin 6 ay içerisinde hala anlaşma hakkı vardır ve eğer anlaşma sağlanamazsa verilen karar 12 (1). madde gereği yetkili otoriteler için bağlayıcı olacaktır. Devletler Uluslararası hukukun bir öznesi oldukları için yetkili otoritelerinin hakem kararına uygun bir şekilde davranmasını sağlayacaklardır ⁷⁶⁶.

Kararın bağlayıcılığından kurtulmak için tek taraflı olarak yapılan hilelerle, yetkili otoritelerin hakem kararı verildikten sonra hakem kararına uygun düşmeyen bir şekilde anlaşmaları arasında fark vardır. Yetkili otoritelerin hakem kararının verilmesinden sonra anlaşmaları ABTS'nin 12 (1). madde gereğince mümkündür. Bu durum yetkili otoritelerin ulusal hukukları çerçevesinde, vergi anlaşmalarında öngörülen vergilendirme iddialarından vazgeçme yetkisinin olması halinde önemlidir. Çünkü vergi anlaşması devletleri vergilendirme yoluna gitmek konusunda zorlamamaktadır, karar bir

⁷⁶⁵ OECD, Model 2008, s. 337-338 .

⁷⁶⁶ GHISLAIN, s. 54 ; ZÜGER, Arbitration, s. 98 .

devletin vergilendirme hakkı olduğunu tanırken, vergi anlaşması bu hakkın mutlaka kullanılması zorunluluğunu ortaya çıkartmamaktadır ⁷⁶⁷.

Bu nedenle hakem kurulu, bir devletin vergi anlaşmasında öngörülen vergiden daha az bir vergi talep edebileceği şeklinde yorum yapabilir. Fakat vergilendirme haklarının belirlenenin dışında devletlerce farklı şekilde kullanılabileceğine, bir devlete ait olan feragat edilen vergilendirme hakkından diğer devletin istifade edebileceğine dair yorum yapılması söz konusu olamaz. Hakem kararının verilmesinin ardından yetkili otoriteler karşılıklı anlaşma yoluyla bir ya da her iki devlete vergi anlaşması ile izin verilen ve hakem kararında da bu şekilde belirtilen vergilerden daha az bir vergi alınması konusunda anlaşabilirler ⁷⁶⁸.

Mevcut ÇVÖA'larının çoğunda vergi mükellefinin, tahkim heyetinin vereceği karar ile bağlı olacağının yazılı şekilde bildirilmesi aranmaktadır. Bu hüküm esasen bütün tahkim şartlarında yer almalıdır, çünkü tahkim heyetinin vereceği karar eğer bağlayıcı olmayacaksa tahkim fonksiyonunu yerine getiremeyecektir. Ayrıca böyle bir şartın olması halinde yetkili otoriteler, uyuşmazlığın tahkim yoluyla çözülmesine daha fazla meyledeceklerdir ⁷⁶⁹.

İtalya-Lübnan anlaşmasına göre çifte vergilendirmenin giderilmesi yöntemine ilişkin olarak hakem kurulundan bilirkişi raporu vermesinin istenmesi mümkündür. Anlaşmada vergi mükelleflerinin hakem kurulunun vereceği karara uymaları zorunluluğu da düzenlenmiştir. Hakem kurulu oyçokluğu ile karar alacaktır. Bütün bu özellikler dikkate alınacak olursa anlaşmaya göre oluşturulan hakem kurulunun bağlayıcı olmayan bir bilirkişi raporu vermesi söz konusu değildir ve bilirkişi raporu adı altında verilecek karar aslında uluslararası hukuka göre bağlayıcı olan bir hakem karardır ⁷⁷⁰.

⁷⁶⁷ ZÜGER, Arbitration, s. 99 .

⁷⁶⁸ ZÜGER, Arbitration, s. 99 .

⁷⁶⁹ Diğer vergi anlaşmalarında, vergi mükellefinin, tahkim heyetinin vereceği karar ile bağlı olacağını yazılı olarak bildirmesi şartı aranmamaktadır. Bunun yerine, akit devletlerin ve vergi mükellefinin tahkim heyetince verilecek kararlarla bağlı olacakları bizatihi anlaşmada ayrı bir hüküm olarak sevk edilmektedir. Anlaşmaya böyle bir hüküm konması, vergi mükellefinin tahkim heyetinin vereceği kararlarla bağlı olacağını yazılı olarak bildirmesi ile aynı sonuçları doğuracaktır. Sadece Venezuela ve Kanada ile yapılan anlaşmalarda, tahkim kararının bağlayıcılığı ile ilgili bir hüküm sevk edilmemiştir, VELTHUIZEN, s. 175 .

⁷⁷⁰ ZÜGER, Arbitration, s. 48 .

AAD tarafından verilen kararlar uluslararası hukuk yönünden devletleri bağlamaktadır, ancak bunların iç hukuk yönünden bağlayıcı olabilmesi için aktarma işlemi gerekmektedir. Örneğin; Avusturya-Almanya ÇVÖA'nın 25 (5) maddesine göre⁷⁷¹ Avrupa Topluluğu Anlaşması'nın (Treaty Establishing the European Community) 239. maddesi gereği tahkim için bir uyuşmazlık sunulması durumunda, AAD kendi kararını verecektir. AAD kendi kararını topluluk organı olarak verecektir. AAD, önüne gelen tüm uyuşmazlıklarda Avrupa Birliği'nin organı sıfatıyla hareket edecek ve vereceği kararlar tüm üye ülkelerin iç hukukları yönünden, Avrupa Topluluğu Anlaşması'nın 228 ve 234. maddelerinde belirtilen etkilere sahip olacaktır⁷⁷².

Tahkim kararının konusu olay gelecekte de aynı şekilde yaşanabilir. Devletler tahkim davasını kaybettikleri için aynı konuda aynı şekilde işlem yapma ısrarında bulunabilirler. Bu nedenle hakemlerin sonraki muhtemel konularda da karar verebilecekleri kabul edilmelidir. Örneğin 1997 ile 2002 yılları arasında elde edilen lisans gelirleri konusunda belli bir oranın uygulanacağına karar veren hakem kurulu, yine aynı kararında, şartlarda esaslı değişiklikler olmadığı sürece sonraki beş yıl için de aynı oranın geçerli olacağına karar verebilirler⁷⁷³.

Bazı vergi anlaşmalarında⁷⁷⁴ hakem kararının sadece akit devletleri değil aynı zamanda ilgili olan tüm vergi mükelleflerini bağlayacağı belirtilmiştir. Bu durum ilk bakışta ulusal hukukların peçelenerek hakem kararının olayla ilgisi bulunmayan tüm diğer vergi mükelleflerini doğrudan etkilediği izlenimini vermektedir. Fakat şu göz önünde bulundurulmalıdır ki, hakem kurulunun görevi vergi anlaşmasının doğru bir şekilde yorumlanmasını sağlamaktır. Bu nedenle hakem kararı bütün vergi mükellefleri

⁷⁷¹ Hüküm şöyledir ; "Eğer Anlaşmanın uygulanması yada yorumlanmasından kaynaklanan herhangi bir şüphe ya da zorluk akit devletlerin yetkili otoriteleri tarafından ,bu maddenin önceki paragrafına uygun şekilde KAU ile sorunun doğumundan itibaren üç yıl içerisinde çözümlenemezse, paragraf 1'de belirtilen kişinin talebi üzerine akit devletler sorunu tahkim için, Avrupa Topluluğu Anlaşmasının 239. maddesine uygun olarak, Avrupa Toplulukları Adalet Mahkemesi'ne sunma yükümlülüğü altındadır.", Anlaşma metinleri için bkz. ZÜGER, Arbitration, s. 239-275.

⁷⁷² BAßLER, s. 255-256 .

⁷⁷³ PARK, Tax Treaty, s. 830 .

⁷⁷⁴ (Kazakistan-Fransa, Lüksemburg-Meksika, ABD-Almanya, ABD-Meksika, ABD-İrlanda, Hollanda-Ermenistan, Hollanda-Hırvatistan, Hollanda-Mısır, Hollanda-Estonya, Hollanda-Litvanya, Hollanda-Letonya, Hollanda-Kuveyt, Hollanda-Makedonya, Hollanda-Moldova, Hollanda-Rusya, Hollanda-Ukrayna, Hollanda Özbekistan anlaşmaları), Anlaşma metinleri için bkz. ZÜGER, Arbitration, s. 239-275.

aleyhine bir yükümlölük yaratmaya ya da bütün vergi mükellefleri lehine bir indirim yaratmaya müsait değildir ⁷⁷⁵.

2. Kararın Uygulanması (Tenfizi)

a. Tenfiz

Yabancı mahkeme kararlarının kesin hüküm ve icra kabiliyeti olmak üzere iki sonucu vardır. Yabancı mahkeme kararının tanınmasının hukuki gerekçesi kararın kesin hüküm niteliğinde olmasıdır. Yani tanıma yabancı mahkeme kararının kesin hüküm kuvvetinin kabul edilmesidir. Tenfiz ise kesin hüküm kuvvetinin sonucu olan maddi icra işlemlerinin gerektirdiği kamu gücünü harekete geçiren niteliktedir ⁷⁷⁶.

Yabancı hakem kararlarının ise tenfiz edilebilmesi için kesinleşmiş ve icra kabiliyeti kazanmış olması veya taraflar için bağlayıcı nitelikte bulunması gerekir [MÖHUK md. 60 (1)] ⁷⁷⁷. Vergi anlaşmasında yer alan koşullar altında eğer hakem kararı bağlayıcı ise söz konusu hakem kararının tenfiz edilmesi mümkün olabilecektir. Diğer yandan uluslararası vergi anlaşmasından doğan hakem kararı, eğer ayrıca devletlerin hakem kararını kabul etmesi şartı yoksa, kesinleşmiştir ve icra kabiliyetini kazanmıştır.

MÖHUK'nda hakem kararlarının sadece tenfizinden bahsedilmiş ve tanıma işlemine açık bir şekilde yer verilmemiştir. Bunun sebebi ise yabancı hakem kararlarının daha çok icra kabiliyetine ihtiyaç göstermesi sebebiyle tenfiz boyutunun ağırlık kazanmasıdır. Yabancı hakem kararlarının tanınması ya da tenfizi aynı şartlara tabi tutulmaktadır⁷⁷⁸.

⁷⁷⁵ Hakem kurulu vergi ihbarnamesine karşı müracaat edilebilecek bir temyiz organı değildir. 26.05.1956 Tarihli Alman Savaş ve Savaş Sonrasında Kaynaklanan Konuların Aydınlatılması Anlaşması'nda hakem kurulu, Alman Vergi Mahkemelerinin kararlarına karşı bir temyiz organı niteliğindeydi. Alman vergi Mahkemesi kararlarına karşı Federal Vergi Mahkemesi'ne (Bundesfinanzhof) değil hakem kuruluna gidilmekteydi. Kanada-ABD Serbest Ticaret Anlaşması'na göre antidamping ve telafi edici vergilere karşı uluslararası bir organa kişiler tarafından müracaat edilebilmektedir, ZÜGER, Arbitration, s. 51 .

⁷⁷⁶ ÇELİKEL, Aysel, Milletlerarası Özel Hukuk, İstanbul, 2009, s. 628 ; NOMER, s.464-465 .

⁷⁷⁷ ÇELİKEL, s. 657 .

⁷⁷⁸ ŞİT, Banu, Kurumsal Tahkim ve Hakem Kararlarının Tanınması ve Tenfizi, Yayınlanmış Doktora Tezi, Ankara, 2005, s. 100 .

Vergi anlaşmasından kaynaklanan tahkimde iki taraf devlet söz konusu olduğu için tahkim kararı akit devletlerden birinde verilecek, yani tahkim yeri (*arbitral situs*) akit devletlerden biri olacak ve hakem kararının uygulanacağı yerde akit devletlerden biri olacaktır. Ticari tahkimde olduğu gibi kararın üçüncü bir ülkede verilmesi, vergi tahkiminde söz konusu değildir. Bu nedenle tahkim yeri mahkemesinin vereceği karar ile ya da diğer ülkenin mahkemesi tarafından verilecek karar ile hakem kararının hükümsüz kılınması yönünde herhangi bir hüküm konulmamaktadır. Ticari tahkimde Birleşmiş Milletler Tahkim Sözleşmesi yönünden bu durum önemlidir, çünkü sözleşmeye göre hakem kararının verildiği yerde geçersiz kılınan bir hakem kararının muhatap ülkede tanınması söz konusu değildir ⁷⁷⁹.

Uluslararası vergi anlaşması, hakem kararlarının ulusal mahkemeler tarafından tenfiz amaçlı olması dışında gözden geçirilmesine engel olmalıdır ⁷⁸⁰. Hakem kararlarının yargısal açıdan gözden geçirilmesi ticari tahkimde iki şekilde gerçekleşmektedir. Birincisi tahkim yeri mahkemesi tarafından hakem kararının onanması ya da bozulmasıdır. Yani hakem kararına karşı kararın verildiği yer mahkemesinde iptali için başvuru yapılabilir. İkincisi ise hakem kararının tanınması ya da tenfizi için hakem kararının ibraz edildiği ülkenin mahkemesine müracaat edilmesidir. Ulusal işlemler açısından, yani hakem kararının akit devletlerden birinde verilmesi durumunda her iki gözden geçirme modelinin bir önemi olmayacaktır, zira aynı hukuk sistemi geçerli olacaktır. Fakat sınır aşan işlemlerde tahkim yeri mahkemesi ile tanıma mahkemesi farklı olacağından her iki gözden geçirme farklı ülkelerde gerçekleşecektir. Bir mahkeme kararının tanınması ve iptali o ülkenin tahkim yasasına bağlıdır ⁷⁸¹.

İkinci gözden geçirme (Tahkim yeri mahkemesi ile tanıma mahkemesinin farklı olduğu) formu ise üç model şeklinde belirebilir. Bunlar ⁷⁸²:

⁷⁷⁹ PARK, Tax Treaty, s. 852 .

⁷⁸⁰ GROEN, s. 26 ; Fakat aksi fikre göre vergi mükellefinin korunabilmesi için hakem kararının yeniden gözden geçirilmesi mekanizmalarının varlığı bir ihtiyaçtır. New York Sözleşmesi gibi hakem kararlarının tanınması konusunu düzenleyen sözleşmeler bu çerçevede uygulanabilir. Aksi halde örneğin; ABTS'nin değiştirilmesi ve hakem kararının gözden geçirilmesine yönelik yeni bir usul geliştirilmesi gerekmektedir, HINNEKENS, Convention-II, s. 306-307 ; PARK, Tax Treaty, s. 851 .

⁷⁸¹ GROEN, s. 26 ; PARK, Tax Treaty, s. 851 .

⁷⁸² PARK, Tax Treaty, s. 852.

1. Temel hukuk kurallarına uygunluğun gözden geçirilmesi (Ör: English Arbitration Act §§ 69)

2. Temel usul kurallarının ihlal edilip edilmediği hususunun gözden geçirilmesi (Ör ; ABD, Federal Arbitration Act, 9 U.S.C §§ 10)

3. Mahkemeler tarafından bir gözden geçirme işleminin yapılmaması (Örneğin; Belçika, Code Judiciaire, md. 1717 (4)).

Hakem kararlarının, ulusal mahkemeler tarafından taraflı davranılması, rüşvet, verilen yetkinin aşılması, hakem kurulunun belirlenen usul kurallarına uymaması, geçerli bir tahkim anlaşmasının olmaması, taraflardan birine ait hakların uygulanmasının reddedilmesi gibi sınırlı sayıda gerekçelerle gözden geçirilmesi şeklinde ulusal bir sistem benimsenebilir. Fakat böyle bir sistem aynı tahkim kararının farklı ülkelerin mahkemeleri tarafından farklı şekilde değerlendirilmesi sonucunu doğuracaktır. Fakat bunun yerine hakem kararının ICSID veya OECD Mali Komitesi'nce atanacak bir kurul tarafından gözden geçirilmesi gibi uluslararası bir sistem de kabul edilebilir ⁷⁸³. Fakat mutlaka bir gözden geçirme sistemi kabul edilecekse, tahkimi kabul etmek ülkelerin yargılama yetkilerinden vazgeçmeleri anlamına geldiğinden dolayı , ulusal mahkemeler sadece minimum usuli güvenlik kurallarına uygunluğu kontrol edebilirler ⁷⁸⁴.

Ulusal usul kurallarında, anlaşmada öngörülen hükümler ile yabancı bağışıklığı (*sovereign immunity*) hariç, benzer durumlar için öngörülen kurallar ne olursa olsun tanıma işlemi yapılabilir. Vergi mükellefi ya da devletler hakem kararının "*res judicata*" (*kazıyyei muhakeme*) etkisinin olmasını isteyebilirler. Eğer taraf devletlerden biri hakem kararının gereklerini yerine getirmezse anlaşma ile getirilen yükümlülüklerini ihlal etmiş olacaktır . İtalya'da 1990 yılında idari kanunlarda yapılan düzenlemelerle, idarenin yargılama neticesi (*res judicata*) verilmiş kararlar dışında başka kararları da tanıması mümkün hale getirilmiştir. Böylelikle tahkimle ilgili çok büyük bir engel ortadan kaldırılmıştır ⁷⁸⁵.

⁷⁸³ GROEN, s. 26 ; PARK, Tax Treaty, s. 851 ; AULT, Arbitration Matters, s. 62.

⁷⁸⁴ PARK, Tax Treaty, s. 851 .

⁷⁸⁵ PARK, Tax Treaty, s. 839 ; PISTONE, Italian Perspective, s. 337 .

Vergi anlaşmasından kaynaklanan tahkim bizatihi vergi anlaşması temeline dayanmaktadır. Bir mahkeme kararının tanınması ve tenfizi ile iptali o ülkenin tahkim yasasına bağlıdır. ÇVÖA'nın hiç biri, tahkim kararının ulusal mahkemeler tarafından iptaline dair hükümler içermemektedir. Ulusal mahkemeler ise, tahkim heyetinin vermiş olduğu kararın anlaşma çerçevesinde verilen bir karar olup olmadığını gözden geçirebilirler. Ulusal mahkemelerin hakem kararlarını yeniden gözden geçirmeleri, hakem kararının farklı devletlerde farklı şekillerde uygulanmasına yol açacaktır ⁷⁸⁶.

OECD 2008 Model Anlaşması'nda yer alan Tahkim Konusunda Örnek Karşılıklı Anlaşma önerisinin 18. maddesine göre, herhangi bir akit devletin mahkemesi tarafından 25.maddenin 5. paragrafının veya yönergeye dahil edilen herhangi bir usul kuralının veya kararı esastan etkileyecek ve anlaşmada bulunan herhangi bir usul kuralının ihlal edildiği gerekçesiyle hakem kararının tenfiz edilemeyeceğine karar verilmediği sürece hakem kararı nihai olacaktır. Bahsedilen gerekçelerden biri ile hakem kararının tenfizi mümkün bulunmazsa tahkim talebi yapılmamış ve tahkim usulü gerçekleşmemiş sayılacaktır ⁷⁸⁷. Dolayısıyla ulusal yargı organları, sınırlı sayı ilkesine uygun biçimde ortaya konan tenfiz edilememe sebepleri dışında başka sebeplere dayanarak tenfizi reddedemeyeceklerdir. Eğer sayılan gerekçeler yoksa, ulusal mevzuatta yer alan kurallar ne olursa olsun, ulusal yargı organlarının tenfizi reddetmesi mümkün değildir.

OECD 2008 Model Anlaşması'nda yer alan Tahkim Konusunda Örnek Karşılıklı Anlaşma önerisinin 19. maddesine göre yetkili otoriteler hakem kararının kendilerine tebliğ edilmesinden itibaren 6 ay içerisinde tahkime neden olan konu hakkında KA'ya vararak uygulayacaklardır ⁷⁸⁸.

Bazı ülkelerin kanunlarında, vergi ile ilgili hakem kararlarının uygulanması konusunda açık bir şekilde izin bulunmaktadır. Alman Vergi Usul Kanunu'nun

⁷⁸⁶ GROEN, s. 26 ; Esas sorun hakem kararlarının yeniden incelenmesi değil bu incelemenin nasıl ve kim tarafından yapılacağıdır. Örneğin hakemler taraflardan birinin kendi iddia ya da savunmasını sunmasının önüne geçmişlerse mahkemelerin hakem kararını tanımaları güvenilir bir yol değildir. Hatalar taşıyan bir hakem kararının mahkeme tarafından tanınmaması "*önyargı*", "*başvuru yollarının kullanılmaması*", "*yetkinin aşılması*" gibi sınırlı sayıdaki usul eksikliklerinden ziyade "*hakem hatası*" gibi bir sebebe dayandırılması çok tehlikeli içtihatların doğmasına yol açacaktır ve bu durum uygulamalar ile ispatlanmıştır, PARK, Tax Treaty, s. 839 .

⁷⁸⁷ OECD, Model 2008, s. 337-338 .

⁷⁸⁸ OECD, Model 2008, s. 338.

(*Abgabenordnung*) 1993 yılında yürürlüğe giren 175-a maddesine göre, KAU sonucunda ulaşılan anlaşma veya hakem kararı eğer gerektiriyorsa vergi ihbarnamesi iptal edilebilir, değiştirilebilir ya da yeniden düzenlenebilir. Vergi otoritesine, hakem kararını uygulamamak ya da geciktirmek konularında herhangi bir takdir yetkisi tanınmış değildir. Dolayısıyla Alman Vergi Hukuku'nda hakem kararlarının ayrıca tanınması ya da tenfizi ile ilgili bir işleme lüzum yoktur. Vergi İdaresi, hakem kararına uygun şekilde işlem yapmak zorundadır ⁷⁸⁹.

Birleşik Krallık'ta 1988 tarihli Vergi Kanunu'nun 815AA maddesinde 2000 yılında, KAU ile ilgili çeşitli değişiklikler yapılmış ve yürürlüğe girmiştir. Buna göre; "...yetkili otoritelerle bir çözüm ... ya da karşılıklı anlaşmaya varılması durumunda...kanunlarda herhangi bir hüküm olmasa bile İdare (İç Gelir İdaresi) çözüm ya da karşılıklı anlaşmanın geçerliliğini tanıyacaktır." Bu değişiklik iki önemli noktayı etkilemiştir. Birincisi KAU'nün niteliği ve ikincisi karşılıklı anlaşmanın infazına ilişkin uygulamadır. 815AA hükmü değiştirilmeden önce KAU nitelik bakımından sadece bir taleptir ve bu talep Birleşik Krallık vergi düzenlemelerinin konusunu oluşturmaktadır. Fakat değişikliklerin ardından KAU'nün bağımsız bir prosedür olduğu kabul edilmiştir. Karşılıklı anlaşmanın infazına ilişkin olarak da İç Gelir İdaresi'ne geniş bir yetki verilmiştir. Bu yetkiye göre Birleşik Krallık Kanunlarında herhangi bir engelleme hükmü bulunsa bile, İç Gelir İdaresi karşılıklı anlaşmanın ya da başkaca bir çözümün geçerliliğini tanıyacak infazını sağlayacaktır ⁷⁹⁰.

Bazı ülkelerde ise öğreti tarafından bu soruna çözüm bulunmaya çalışılmıştır. Örneğin Hollanda'da, tahkim heyetinin uluslararası anlaşmanın uygulanmasından ya da

⁷⁸⁹ ZÜGER, Arbitration, s. 56 .

⁷⁹⁰ Birleşik Krallık'ta gerçekleştirilen tüm bu değişikliklerin tahkim ile olan ilgisi bir hayli ilginç olmuştur. Birleşik Krallık şimdiye kadar Meksika ve Azerbaycan ile ÇVÖA'ları imzalamıştır. Her iki devletle imzalanan anlaşmalarda yer alan tahkim şartlarının Birleşik Krallık İç Hukuku yönünden herhangi bir etkisi yoktur. Zira 815 B maddesi gereği tahkim kararının iç hukuk yönünden etkili olabilmesi için İç Gelir İdaresi tarafından tanınması işlemine muhtaçtır. 815AA hükmünde yer alan imkanın ise (doğrudan İç Gelir İdaresinin taraf olduğu bir süreç neticesinde ulaşılan çözümün ya da yetkili otoritelerin KAU'nü kullanarak ulaştıkları çözümün iç hukuk yönünden etkili olabilmesi için İç Gelir İdaresi'nce ayrıca tanınmasına lüzum bulunmamaktadır) tahkim kararı yönünden uygulanmasına imkan yoktur. Zira tahkim kararı doğrudan İç Gelir İdaresinin taraf olduğu bir süreç neticesinde ulaşılan bir çözüm olmadığı yetkili otoritelerin KAU'nü kullanarak ulaştıkları bir çözüm de değildir, ULLAH, Monuhar, Settlement of Disputes in U.K. Tax Treaty Law, Settlement of Disputes in Tax Treaty Law, (Editors: LANG Michael / ZÜGER, Mario), Hague, 2002, s. 480 ve s. 493 .

yorumundan doğan uyuşmazlıklarla ilgili vermiş olduğu kararın, Hollanda yasal düzenine doğrudan doğruya etki edeceği, o anlaşmazlık bakımından bağlayacağı fikri ileri sürülmektedir. Hollanda literatüründe bu katılım teorisi (*incorporation doctrine*) olarak adlandırılmaktadır. Bu doktrine göre; bir vergi anlaşması kavramının, bağlayıcı karar verme yetkisiyle donatılmış 3. kişi tarafından yorumlanması, anlaşmanın bizatihi kendisine kararı dahil etmek anlamına gelir ve bu nedenle Hollanda Mahkemeleri verilen karar ile bağlıdır. Hakem kararlarının Hollanda üzerinde doğrudan etkisi olmakla ve vergi mükellefi için bağlayıcı olmakla birlikte, tahkim kararının vergi otoritelerince uygulanması vergi otoritelerini mahkeme kararı gibi etkileyecektir. Tahkim heyeti kararı benzer davada ulusal mahkeme tarafından verilen karar ve ulusal vergi hukukuna aykırı olsa bile, vergi otoriteleri tarafından yerine getirilmelidir⁷⁹¹.

Bazı ülkelerde ise vergi idaresinin ulusal yargı kararları dışında kalan kararlara uymak konusunda imkan tanınmamıştır. Vergi mükellefi yargı organına müracaat ettiği andan itibaren vergi idaresinin prosedüre müdahale etme yetkisi bulunmamaktadır. Bu türden bir hukuk sistemine sahip olan ülkelerde mahkeme kararı var iken KAU neticesinde varılan anlaşmaya ya da hakem kararına uyulması mümkün değildir. Bu nedenle tahkim prosedürünün mevcudiyeti anlamsız bir hal almaktadır⁷⁹².

Eğer bir vergi idaresinin sadece ulusal yargı kararlarını uygulaması gerektiğine dair bir sistem kabul edilmişse hakem kararı bu devletin aleyhine ise bu durumda söz konusu devlet hakem kararının gereğini yerine getirmeyebilir. Vergi mükellefi ise hakem kararının yerine getirilmesi konusunda herhangi bir hakka sahip değildir, zira uluslararası kamu hukuku bakımından taraf olmak gibi bir statüye sahip değildir. Diğer devlet ise hakem kararına uymayan devleti hakem kararına uymaya davet edebilir ve eğer uymazsa uluslararası hukukun ihlali ile ilgili yeni bir prosedür başlatabilir. Hakem kararının ulusal yargı kararlarından bağımsız bir şekilde etkili olacağı tahkim şartına dercedilebilir⁷⁹³.

Hakem kararının en büyük faydası ulusal mahkemeler tarafından yeniden gözden geçirilmiyor olmasıdır. Bu ise tahkimin uyuşmazlığı çözen nihai karar olması sebebiyle vergi anlaşmalarının karakteri ile uyuşmamaktadır. Ulusal mahkemeler ise,

⁷⁹¹ GROEN, s. 25.

⁷⁹² ZÜGER, Arbitration, s. 56-57 .

⁷⁹³ ZÜGER, Arbitration, s. 56-57 .

eğer ülkeler kendi ulusal yargılarına mutlaka bir gözden geçirme yaptırmayı istiyorlarsa sadece hakem kurulunun vermiş olduğu kararın uzlaşma çerçevesinde verilen bir karar olup olmadığını gözden geçirebilirler. Böyle bir durumda ulusal mahkemeler hakem kararının uzlaşmada belirtilen konuya ilişkin olmadığını belirlerse tahkim kararını, hakemlerin yetkilerini aşmış olması sebebiyle iptal edecektir ⁷⁹⁴.

Nitekim ICSID anlaşması'nın Kararın Tanınması ve Yürürlüğü başlıklı 53/1. maddesine göre; "Karar tarafları bağlayıcı olacak, daha üst bir makama götürülemeyecek veya bu Sözleşme'de öngörülenler dışında bir çözüme konu olmayacaktır. Taraflar bu sözleşme hükümlerine göre kararın yürütülmesi durdurulmadıkça karara uyacaklar ve hükümlerini yerine getireceklerdir.". 54/1. maddeye göre : "Her üye ülke bu sözleşmeye uygun olarak verilmiş her kararı bağlayıcı kabul edecek ve kararın parasal yükümlülüklerini kendi sınırları içerisinde kendi devletinin mahkemesinin nihai bir kararı gibi yerine getirecektir." . 54/2. maddede ise devletin mahkemesine ya da başka bir otoritesine ICSID tahkim kararını sadece sunarak kararın tanınmasını isteyecektir ⁷⁹⁵.

OECD 2008 Model Anlaşması'na göre devletlerin uygulayacakları bir hakem kararı değil, hakem kararının uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşmadır. Modelin Türkiye tarafından aynen benimsenmesi ihtimaline göre bir hakem kararının tenfizi söz konusu olmayacaktır. Bu nedenle Türkiye'nin OECD 2008 Modelindeki hükmü benimsemesi halinde ortaya çıkabilecek sonuçlar değerlendirilmelidir.

Model Anlaşma'ya göre : "...Sorundan doğrudan etkilenen bir kişi hakem kararının uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşmayı kabul ettiği takdirde söz konusu karar akit devletler üzerinde bağlayıcı olacaktır ve bu devletlerin ulusal hukuklarında yer alan herhangi bir süre sınırlamasına rağmen uygulanacaktır." Bu hüküm ile devletlere karşılıklı anlaşmanın uygulanması yönünde bir talimat verilmektedir. Bu talimat aynı zamanda vergi mükelleflerine iç hukuk yönünden karşılıklı anlaşmanın uygulanmasını talep edebilme şeklinde bir hak bahsetmektedir. Eğer devletler karşılıklı anlaşmayı

⁷⁹⁴ Uzlaşma da Viyana Anlaşması anlamında bir uluslararası anlaşmadır ve anlaşmaların geçersizliğine dair hükümler burada da uygulanmalıdır. Ayrıca eğer vergi anlaşması yetkili otoritelere, uyuşmazlığın tahkim yoluyla çözülmesi konusunda genel bir yetki vermiyorsa uzlaşma geçerli olmayacaktır, GROEN, s. 26.

⁷⁹⁵ NOMER / EKŞİ /GELGEL, s. 199 .

uygulamazsa, vergi mükellefi bahsedilen hakka dayanarak devletten karşılıklı anlaşmanın uygulanmasını talep edebilecektir.

Türkiye’de, vergi mükellefinin karşılıklı anlaşmanın uygulanması talebini vergi idaresi kabul edebilir, reddedebilir ya da bu talebe rağmen hareketsiz kalmayı seçebilir. Vergi idaresinin talebi kabul edip karşılıklı anlaşmayı uygulaması halinde herhangi bir sorun doğmayacaktır. Eğer talep reddedilir ya da talebe rağmen bir işlem yapılmazsa bu durumda İYUK’nun sırasıyla 7 ve 10/2 maddeleri gereğince vergi mükellefi dava açabilecektir. Dava açılması halinde ise mahkeme vergi anlaşmasında yer alan : *...Sorundan doğrudan etkilenen bir kişi hakem kararının uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşmayı kabul ettiği takdirde söz konusu karar akit devletler üzerinde bağlayıcı olacaktır ve bu devletlerin ulusal hukuklarında yer alan herhangi bir süre sınırlamasına rağmen uygulanacaktır.”* hükmünü doğrudan doğruya uygulayabilecektir. Çünkü, Anayasa’nın 90/5. maddesi gereğince usulüne uygun yürürlüğe konulmuş uluslararası anlaşmalar kanun hükmündedir ve doğrudan uygulanmaları gereklidir.

Diğer taraftan Türkiye’nin OECD Model’i dışında diğer modelleri benimsemesi yani sürecin sonunda hakem kararının uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşma değil, bir hakem kararının bulunması ihtimalinin de incelenmesi gerekmektedir. Türkiye’de genel olarak belirli koşullar altında hakem kararlarına karşı yargı yolu açık olduğu gibi, yabancı hakem kararlarının tanınması ve tenfizi için de yargı organlarına başvuru gerekebilmektedir .

5718 sayılı MÖHUK’nun ⁷⁹⁶ Kapsam başlıklı 1. maddesine ⁷⁹⁷ göre; MÖHUK üç durumda uygulanacaktır;

- Yabancılik unsuru taşıyan özel hukuka ilişkin işlem ve ilişkilerde uygulanacak hukukun belirlenmesinde,
- Türk mahkemelerinin milletlerarası yetkisinin tespitinde,
- Yabancı kararların tanınması ve tenfizinde.

⁷⁹⁶ RG., 4/12/2007 T. ve 26728 S.

⁷⁹⁷ “Yabancılik unsuru taşıyan özel hukuka ilişkin işlem ve ilişkilerde uygulanacak hukuk, Türk mahkemelerinin milletlerarası yetkisi, yabancı kararların tanınması ve tenfizi bu Kanunla düzenlenmiştir.”

Yabancı kararlar ise ya yabancı mahkeme kararlarıdır ya da yabancı hakem kararlarıdır. Yabancı hakem kararının milletlerarası özel hukuktan ya da özel kişiler arasında doğmuş olması şartı yoktur. İster kamu hukukundan kaynaklansın ister özel hukuktan kaynaklansın her tür yabancı hakem kararı bakımından MÖHUK hükümlerinin uygulanması mümkündür.

62. madde ⁷⁹⁸ de tenfizi istenen hakem kararının Türk Mahkemesi tarafından reddi nedenleri düzenlenmektedir. İlk bakışta bunlar içerisinde yer alan bazı nedenlerin vergi uyuşmazlığından kaynaklanan tahkim neticesinde verilen hakem kararının tenfizini engelleyebileceği düşünülebilir. Maddenin c bendinde düzenlenen hakem kararına konu olan uyuşmazlığın Türk kanunlarına göre tahkim yoluyla çözümü mümkün değilse tenfiz mümkün olmayacaktır. Vergi ile ilgili uyuşmazlıkların Türk Hukuku'na göre tahkim yoluyla çözümlenmesi mümkün değildir. Fakat Anayasa gereği, usulüne uygun şekilde yürürlüğe konulmuş olan uluslararası andlaşmalar kanun hükmündedir (md. 90/5). Dolayısıyla vergi anlaşmasından kaynaklanan ve vergi uyuşmazlığını çözen tahkim usulü, bir Türk kanunundan kaynaklanmış olmaktadır. Bu nedenle söz konusu bend tenfize engel olmayacaktır. Maddenin ç bendinde taraflardan birinin hakemler önünde usulüne göre temsil edilmemesi tenfize engel değildir. Fakat Türkiye'nin imzalayacağı muhtemel tahkim şartlarında taraf sıfatı taşımasa bile vergi mükellefine davada hazır bulunma ve kendini temsil ettirme hakları tanınmalıdır. Vergi mükellefine, uluslararası vergi tahkiminde taraf sıfatını taşımasa bile iddiada bulunma ve savunma yapma hakkı

⁷⁹⁸ 62/1'de tenfizin reddi nedenleri şu şekildedir;

- a) Tahkim sözleşmesi yapılmamış veya esas sözleşmeye tahkim şartı konulmamış ise,
 - b) Hakem kararı genel ahlâka veya kamu düzenine aykırı ise,
 - c) Hakem kararına konu olan uyuşmazlığın Türk kanunlarına göre tahkim yoluyla çözümü mümkün değilse,
 - ç) Taraflardan biri hakemler önünde usulüne göre temsil edilmemiş ve yapılan işlemleri sonradan açıkça kabul etmemiş ise,
 - d) Hakkında hakem kararının tenfizi istenen taraf, hakem seçiminden usulen haberdar edilmemiş yahut iddia ve savunma imkânından yoksun bırakılmış ise,
 - e) Tahkim sözleşmesi veya şartı taraflarca tâbi kılındığı kanuna, bu konuda bir anlaşma yoksa hakem hükmünün verildiği ülke hukukuna göre hükümsüz ise,
 - f) Hakemlerin seçimi veya hakemlerin uyguladıkları usul, tarafların anlaşmasına, böyle bir anlaşma yok ise hakem hükmünün verildiği ülke hukukuna aykırı ise,
 - g) Hakem kararı, hakem sözleşmesinde veya şartında yer almayan bir hususa ilişkin ise veya sözleşme veya şartın sınırlarını aşıyor ise bu kısım hakkında,
 - h) Hakem kararı tâbi olduğu veya verildiği ülke hukuku hükümlerine veya tâbi olduğu usule göre kesinleşmemiş yahut icra kabiliyeti veya bağlayıcılık kazanmamış veya verildiği yerin yetkili mercii tarafından iptal edilmiş ise,
- yabancı hakem kararının tenfizi istemini reddeder.

verilmeli ve tahkim usulü aşamaları hakkında bilgi verilmelidir. Böylelikle maddenin d bendi ile tam bir uyum söz konusu olacaktır. Madde'nin f bendine göre uluslararası vergi tahkiminde kabul edilen usul kurallarına uygun bir şekilde hareket edilmelidir. Önceden belirlenen tahkim usulüne uyulmaması bir tenfiz engeli olarak karşımıza çıkmaktadır. Uluslararası vergi tahkimi, tahkim anlaşmasında yer alan ve tahkim konusu olabilecek uyuşmazlıklar hakkında söz konusu olabilir. Bu uyuşmazlıklar çözümlenirken uluslararası vergi anlaşması bir çerçeve görevi yapacak ve taraflar bu çerçevenin dışına çıkamayacaktır. Aksi halde g bendi gereği tenfize engel olunması mümkündür.

Hakem kararının tenfizine Türk Mahkemelerinin yorum uyuşmazlıklarından kaynaklanan nedenlerle kolayca engel olmaları hukuki bakımdan sakıncalar doğurur. Sorunun çözümünde en kolay yol ICSID'da öngörüldüğü gibi hakem kararının sadece belirlenecek idari ya da yargısal makama sunulmasının yeterli olması ve ayrıca tanıma ya da tenfiz işlemine ihtiyaç olmamasıdır. Kararın tanınması ve tenfizi sadece ICSID hakem kararının sunulmasıyla gerçekleşecektir. Hakem kararı kamu düzenine⁷⁹⁹ aykırı olsa bile kararın tanınması ya da tenfizi engellenemeyecektir⁸⁰⁰. Fakat mutlaka söz konusu hakem kararlarının Türkiye'de tanınması ve tenfizi isteniyorsa bu durumda vergi anlaşmasına hakem kararının tenfizinin akit devletlerin mahkemelerince tenfizinde red nedenlerini kısıtlayan, belirleyen, tenfizi kolaylaştırıcı hükümlerin konulmasıdır.

Devletler ve vergi idareleri için en büyük çekince dış müdahale ile egemenlik güçlerinin kaybedilmesidir. Devletlerin daima kendi istedikleri şeyleri yapmaları ve bir hakemin kararına uymamaları hukuka uygunsuzluğa sebebiyet vermektedir. Hakem yerine ulusal mahkemelerin bunu yapması söz konusu değildir, çünkü vergi anlaşmaları ile ilgili hususlarda New York Sözleşmesinin uygulanıp uygulanmayacağı tartışmalıdır. New York Sözleşmesi sadece ticari konularla ilgili uygulama yapma imkanı

⁷⁹⁹ Kamu düzeninin (*Ordre Public*) ihlali çok geniş bir şekilde yorumlanmamalıdır. Kamu düzeninin ihlali dar bir şekilde ve "*en temel ahlak ve adalet kurallarına aykırı davranış*" olarak algılanmalıdır. Bazı yargılama sistemlerinde doğası gereği vergi ile ilgili konuların tahkim konusu olabileceği kabul edilmektedir. Ancak bazılarında durum bunun tam tersidir. Örneğin ; Fransız yazınına göre, yakın zamanlarda yayınlanan *colloquium* 'da vergi idaresi ile vergi mükellefi arasındaki vergi uyuşmazlıklarının tahkim yoluyla çözümlenemez. Ayrıca vergi ile ilgili emredici hükümlerin hakemler tarafından karar vermede kullanılması mümkün değildir. Kamu düzeni gerekçe gösterilerek tahkimden kaçmayı önlemek gerekir. Vergi anlaşmalarında mali konuların tahkime götürülebileceği ve kamu düzeni gerekçesinin basit bir çıkış yolu olarak kullanılamayacağı belirtilmelidir, PARK, Tax Treaty, s. 844-845.

⁸⁰⁰ NOMER / EKŞİ /GELGEL, s. 61 .

sağlamaktadır. Vergi anlaşmazlıklarının ise ticari konular kapsamı içerisinde dahil edilip edilemeyeceği müphemdir ⁸⁰¹. Fakat Park önerisinde aksinin kararlaştırılmış olması hariç, 1958 tarihli Birleşmiş Milletler Tahkim Sözleşmesi'nin II, III ve V (1) (a)-(d) maddeleri, akit devletlerin ve vergi mükellefinin tahkim yükümlülüklerine ve verilen kararın sonuçlarına uygulanacaktır. Her bir akit devlet sadece hakemlerin taraflı davranması ve rüşvet alması gibi durumlar ile BM Tahkim Sözleşmesi'nin V(1)(a)-(d) maddelerindeki durumlarda hakem kararının iptal edilebilmesini kabul edecek, bunun haricinde hakem kararının ulusal mahkemelerin verdiği kesinleşmiş nihai karar niteliğinde olduğunu kabul edecektir . Ulusal tahkim hukukunda yer alan bir hakem kararının bozulması için kullanılabilecek gerekçeler uygulanmayacaktır. Hakem kararının gözden geçirilmesi kararın tanınması için başvuru ülke ile sınırlandırılmıştır

⁸⁰² .

Tahkim kararlarına karşı doğrudan doğruya ulusal mahkemelere başvuru olarak, söz konusu kararın iptalinin istenmesi hukuk sistemlerinde mümkündür. Tanıma ve tenfiz dışında ulusal mahkemeler tarafından hakem kararının gözden geçirilmesi mümkün olabilmektedir. Ülkemizde yürürlükte bulunan 4686 sayılı yasaya göre yabancılık unsuru taşıyan ve tahkim yeri olarak Türkiye'nin seçildiği hakem kararlarına karşı yetkili asliye hukuk mahkemesinde iptal davası açılabilir. Bu noktada incelenmesi gereken bir konu da 4686 sayılı yasanın uluslararası vergi tahkimi neticesinde verilen hakem kararları için uygulanıp uygulanamayacağıdır. Kanunun Amaç ve Kapsam başlıklı 1. maddesine göre ; *"Bu Kanun, yabancılık unsuru taşıyan ve tahkim yerinin Türkiye olarak belirlendiği veya bu Kanun hükümlerinin taraflar ya da hakem veya hakem kurulunca seçildiği uyuşmazlıklar hakkında uygulanır."* Bu madde hükmüne göre tahkim yerinin Türkiye olduğu muhtemel bir uluslararası vergi tahkiminin, kanun kapsamı dışında kaldığının söylenmesi mümkün olmayabilir ve bu nedenle uygulanabilir.

4686 sayılı yasaya benzer bir tahkim yasası Hollanda'da da geçerlidir ve benzeri tartışmalar Hollanda yönünden de ele alıp değerlendirilmiştir. Hollanda'da Medeni Usul Yasası'nın tahkimle ilgili hükmünde, tahkimin sadece özel kişiler arasında bir çözüm yolu olmadığını, aynı zamanda tahkimin ulusal vergi anlaşmazlıkları dahil

⁸⁰¹ ALTMAN, s. 320 .

⁸⁰² PARK, Tax Treaty, s. 867 .

olmak üzere özel bir şahıs ile devlet arasında mümkün olduğu belirtilmektedir. Fakat bu hükme dayalı bir uygulama henüz Hollanda'da gerçekleştirilmiş değildir. ABD'nde, kişilerle devlet arasında ulusal vergi uyuşmazlıklarının çözümünde tahkim yoluna gidilmesi sık sık göze çarpan bir durumdur ve vergi mükellefi için tahkim, mahkemelerin bir alternatifi durumundadır ⁸⁰³.

Vergi anlaşması uyuşmazlığı ise iki devlet arasında vergi anlaşmasının uygulanmasından ya da yorumundan doğan sorunlardır. Bu yüzden Hollanda Tahkim Yasası, uluslararası vergi anlaşmasından kaynaklanan tahkimi kapsamamaktadır. Vergi mükellefinin hakem kurulunun vereceği kararla bağlı olacağını bildirmesi onu eşit haklara sahip olan bir taraf durumuna getirmemektedir. Sonuç olarak Hollanda Tahkim Yasası'nın bir tahkim kararının tanınması ya da iptal edilmesi ile ilgili maddesi, tahkim Hollanda'da gerçekleşmiş olsa bile vergi anlaşmalarından kaynaklanan tahkime uygulanamaz. Benzer şey Yabancı Hakem Kararlarının Tanınması ve Tenfizine İlişkin New York Sözleşmesi hakkında da söylenebilir. Fakat aksi yönde görüşle Park, Hollanda mülki sınırları içerisinde verilmiş olan vergi anlaşmasına dayalı tahkim kararının Hollanda Mahkemeleri tarafından iptal edilebileceğini ve böyle bir kararın Hollanda Tahkim Yasası kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini belirtmektedir ⁸⁰⁴.

Türkiye'de de VUK'da değişiklik yapılarak Alman Vergi Usul Kanunu'nun 175-a maddesinde olduğu gibi vergi idaresinin, hakem kararlarını uygulama konusunda yetkilendirilmesi ⁸⁰⁵ yoluyla ayrıca tanıma ya da tenfiz gibi bir işleme gerek kalmayabilir.

b. Süre

OECD Model 2008 Anlaşması'nda bulunan tahkim paragrafında ; *"...Hakem kararı akit devletler üzerinde bağlayıcı olacaktır ve bu devletlerin ulusal hukuklarında yer alan herhangi bir süre sınırlamasına rağmen uygulanacaktır."* hükmü bulunmaktadır. Bu hükmün yer almasının sebebi ise hakem kararının zamanaşımı ya da hak düşürücü süre ileri sürülerek uygulanmasının engellenmesi ihtimalidir.

⁸⁰³ GROEN, s. 22-23 .

⁸⁰⁴ GROEN, s. 22-23 .

⁸⁰⁵ Bkz. Bölüm 4, §8 .

KAU açısından ele alındığı zaman neticede, karşılıklı anlaşmaya varılmışsa, bu durumda vergi idaresi karşılıklı anlaşmaya uygun bir şekilde işlem yapacaktır. Bu işlem ise “düzeltmesi gereken bir vergi hatası” olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi hatalarının ise, VUK, 114 ve 126 uyarınca, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde düzeltilmesi gerekmektedir⁸⁰⁶. VUK’nda öngörülen düzeltmenin yapılabileceği süre, kanunda zamanaşımı terimi kullanılmış olmasına rağmen aslında bir hak düşürücü süredir⁸⁰⁷.

Hakem kararı açısından konuya yaklaşıldığı zaman, bu karara dayalı bir düzeltme işlemi yapılması ile KAU’ne dayalı bir düzeltme işlemi yapılması açısından fark bulunduğu söylenebilir;çünkü kanaatimce hakem kararının Türkiye’de uygulanabilmesi için mahkemelerce tenfiz edilmesi gerekmektedir. Tenfiz işleminin gerçekleşebilmesi için ise hakem kararının kesinleşmiş ve icra kabiliyeti kazanmış olması ya da taraflar için bağlayıcı olması gerekmektedir. Verilen tenfiz kararının ardından hakem kararı, Türk Mahkemesi’nde verilmiş bir ilam gibi icra olunma niteliğini kazanmaktadır (MÖHUK md. 57 (1))⁸⁰⁸. Uluslararası vergi anlaşmasından doğan hakem kararı, eğer ayrıca devletlerin hakem kararını kabul etmesi şartı yoksa, kesinleşmiştir ve icra kabiliyetini kazanmıştır. Uluslararası vergi anlaşmasından doğan hakem kararı aynı zamanda taraflar için de bağlayıcıdır. Yani tenfiz edilmiş bir mahkeme kararı kesin hüküm etkisini de bünyesinde barındırmaktadır ve Türk Mahkemesi’nde verilmiş bir ilam gibi icra olunma niteliğini kazanmaktadır. Dolayısıyla hata düzeltme süresine dayalı olarak Vergi İdaresi’nin işlem yapmayı reddetme yetkisi bulunmamaktadır.

3. Kararın Diğer Vergi Mükelleflerine Etkisi

Bazı vergi anlaşmalarında, hakem kararının sadece taraf devletleri değil aynı zamanda vergi mükellefini ya da vergi mükelleflerini kapsayacağı yazılı bulunmaktadır. Bununla birlikte, söz konusu hükmün amacı hakem kararının herkes için bağlayıcı etkiye sahip olmasını (*erga omnes*) sağlamak değildir. Vergi mükellefleri şeklinde çoğul bir sözcüğün kullanılmasının sebebi, tahkim prosedürüne birden fazla vergi mükellefinin katılabileceğinin düşünülmüş olmasıdır. Yoksa tahkim prosedürü dışında kalan bütün

⁸⁰⁶ YALTI, Anlaşmalar, s. 344 .

⁸⁰⁷ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, s. 183 .

⁸⁰⁸ NOMER, s.507 ; MÖHUK md. 57/1 şöyledir ; “Tenfizine karar verilen yabancı ilâmlar Türk mahkemelerinden verilmiş ilâmlar gibi icra olunur” .

vergi mükellefleri kastedilmemektedir. Vergi mükellefleri şeklindeki çoğul ifade tarzı bir çok ülkede faaliyet gösteren şirket gruplarının karlarını ayarlaması neticesinde ortaya çıkan durumlarla ilgilidir. Bununla birlikte tahkim prosedüründe taraf olmayan vergi mükellefleri için de hakem kararı bazen önem taşıyabilir. Eğer veriler yeterince örtüşüyorsa, vergi idareleri ve vergi mahkemeleri hakem kararını dikkate alabilirler. Bu durum iç hukuka ilişkin konularda, Kıt’a Avrupası Hukuk sistemi ile ilgili olarak Temyiz Mahkemelerinin vermiş oldukları kararları dikkate almaları ve bunun bir emsal olması durumuna benzemektedir. Fakat bu durum hakem kurulunun kendisinden önce verilmiş kararları emsal karar (*stare decisis*) olarak kabul etmeleri zorunluluğunun bulunduğu anlamına gelmemektedir ⁸⁰⁹ .

Başvuru sahibi vergi mükellefi ile ilgili verilen hakem kararının benzer durumda olan diğer vergi mükellefleri yönünden bir etkisi olacaktır. Vergi mükellefleri, mahkemeler ve vergi idaresi verilen hakem kararında ileri sürülen hususları dikkatli bir şekilde değerlendireceklerdir. ABTS’nin 12 (2). maddesine göre ilgili şirketin de onayı alınmak suretiyle yetkili otoritelerin anlaşması halinde Tavsiye Kurulu tarafından verilecek kararın kamuya açıklanabileceğini, yayınlanabileceğini hüküm altına almıştır. Çok açık bir şekilde, diğer kıyaslanabilir olaylar yönünden hakem kararından bir model olarak faydalanma amacı güdüldüğü görülmektedir ⁸¹⁰ .

Fakat buna rağmen hakem kararlarının benzer konularda farklılıklar taşıması ihtimal dahilindedir. Yani aynı konuda iki farklı hakem kurulu farklı kararlar verebilir. Bu tür çelişkili kararlarının ortadan kaldırılabilmesi için ulusal otoritelerin aynı kişileri hakem olarak atamaları düşünülebilir. Hukuksal (*de jure*) olarak her bir uyuşmazlık için yeni bir hakem kurulu oluşturulması gerekmele birlikte fiili (*de facto*) olarak hakem

⁸⁰⁹ Almanya- Amerika Birleşik Devletleri ÇVÖA’na ait diplomatik nota teatisinin 25 (5) maddesine göre verilen kararlar, aynı vergi mükellefi, aynı konu ve benzer olaylar için eğer uygunsa dikkate alınacaktır, BAßLER, s. 255 ; Bu durum özellikle ABD’nin Almanya ve Meksika ile yapmış olduğu anlaşmaların diplomatik nota teatilerinde ve Lüksemburg-Meksika anlaşmasında belirtilmiştir. Lüksemburg-Meksika Anlaşmasına göre; “Hakem kararının emsal olmayacağı kabul edilmekle birlikte, aynı vergi mükelleflerini, aynı olayları ve temelde benzer vakıaları içeren sonraki yetkili otorite olaylarında her zaman dikkate alınacaktır ve bu hakem kararı diğer olaylarda uygun düştüğü ölçüde göz önünde bulundurulabilir.” ZÜGER, Arbitration, s. 58 .

⁸¹⁰ HINNEKENS, Convention-II, s. 309 ; ZÜGER, Arbitration, s. 101 .

heyetleri önceki hakem heyetleri ile aynı üyeleri içerebilir. Hakem kararının gücü aynı zamanda gerekçesine de bağlıdır ⁸¹¹.

Her ne kadar verilen hakem kararı ilgili devletler yönünden sadece karara konu olan somut olay için geçerli olsa da, vergi anlaşmasının yorumlanması anlamına gelen bu karar kıyas kabul edebilecek diğer olaylar yönünden de dikkate alınmalıdır ⁸¹². Eğer hakem kurulu yetkili otoritelerin bir takım yorumlarını vergi anlaşmasına aykırı bulmuşsa benzer olaylar yönünden de sürecin devam ederek tahkim aşamasına gelmesi halinde hakem kurulu yine anlaşma yorumunun isabetli olmadığı sonucuna varacaktır. Bu nedenle, hakem kararları birbiri ile kıyaslanabilir olaylar yönünden *de facto* bir şekilde etkiye sahip olacaktır ⁸¹³.

Almanya-ABD ÇVÖA ile ilgili nota değişiminin 18-b (v) hükmüne göre hakem kurulu kararı emsal olma özelliğine sahip olmazken, benzer kararlar aynı konu, aynı vergi mükellefleri ve benzeri vakıaları içeren sonraki yetkili otorite davalarında ve benzer diğer davalarda ihtiyari bir şekilde dikkate alınması umulmaktadır ⁸¹⁴.

Ulusal otoriteler ve mahkemeler vergi anlaşmasını uluslararası hukuk ile uyumlu bir şekilde uygulamak zorundadırlar. Böylelikle somut olayın daha önce hakem kararına konu olan olay ile aynı olması şartıyla, hakem kararının yapmış olduğu yorum ile ulusal otoriteler ve mahkemeler bağlıdırlar. Bu nedenle akit devletler, hakem kararı ile yapılan vergi anlaşması yorumunun benzer olaylar yönünden fiili olarak (*de facto*) emsal teşkil edeceğine dair bir şüphe duymamalıdırlar ⁸¹⁵.

Eğer olaylar birbiri ile benzer niteliklere sahip değilse elbette hakem kararının sonraki olaylar yönünden bir bağlayıcılığının olması söz konusu olmayacaktır. Eğer yetkili otoriteler, somut olay için daha önce hakem kararına konu olaydan farklı bir yorum yapacaklarsa, sonraki olayın hangi özellikleri sebebi ile hakem kararına konu olaya benzemediğini gerekçelerle ortaya koymalıdırlar. Eğer vergi mükellefi yetkili otoritelerin verdiği kararı uygun görmezse KAU yoluna başvurabilir. Eğer yetkili

⁸¹¹ HINNEKENS, Convention-II, s. 309 ; ZÜGER, Arbitration, s. 59 .

⁸¹² HINNEKENS, Convention-II, s. 309.

⁸¹³ ZÜGER, Arbitration, s. 102 .

⁸¹⁴ HINNEKENS, Convention-II, s. 309.

⁸¹⁵ ZÜGER, Arbitration, s. 102 .

otoriteler KAU ile anlaşmaya varamazlarsa olayın hakem kurulu önüne gideceği muhakkaktır⁸¹⁶.

ABTS'ne göre verilen hakem kararlarının diğer vergi mükellefleri ve diğer olaylar yönünden emsal olma özelliği bulunmamaktadır⁸¹⁷.

Süreç bakımından tamamlanmış olan ve herhangi bir yere başvuru imkanının kalmadığı, hakem kararının konusu dışında kalan olaylar ve diğer vergi mükellefleri yönünden hakem kararının etkisi tartışmalıdır. Hakem kararı daha önce bitmiş ve hukuksal süreçleri tamamlanmış olaylar yönünden de bir etkiye sahip midir yoksa ileriye dönük (*ex nunc*) bir etkisi mi vardır. Eğer bir devletin idari işlemleri vergi anlaşmasının ihlali niteliğinde ise ve diğer devlet buna rağmen uzunca bir süre boyunca herhangi bir itirazda bulunmuyorsa, itirazda bulunmayan devletin bu durumu kabul ettiği sonucuna ulaşılabilir⁸¹⁸.

Uluslararası hukuk, hukuki belirlilik esasını kabul etmiştir. Bu nedenle uluslararası hukuk yönünden verilmiş olan bütün kararların ve yapılan işlemlerin geçmişe etkili olacak şekilde tümüyle geçersiz sayılması kabul edilebilir bir sonuç değildir. Fakat bu sonuç bir devletin bütün kararları hükümsüz saymaya yetkili olmadığı anlamına gelmemektedir. Ulusal hukuk eğer gerektiriyorsa, verilmiş olan hakem kararının -geçmişe etkili olacak şekilde- alınmış kararlar ve yapılmış işlemler üzerinde de etkili olması ve bütün bunların hükümsüz sayılması söz konusu olabilir⁸¹⁹.

OECD 2008 Model Anlaşması ve bu anlaşmada yer alan Tahkim Konusunda Örnek Karşılıklı Anlaşma önerisinin 15. maddesine göre, eğer karar tarafların izni ile yayınlanacaksa, kararın resmi bir emsal değerinin olmadığı da belirtilecektir⁸²⁰.

4. Kararın Dava Açma Hakları Üzerindeki Etkisi

Hakem kararı verilmesinin ardından vergi mükellefinin ulusal yargı sürecini başlatıp başlatamayacağı ya da eğer ulusal yargı süreci başlamışsa bu süreci devam

⁸¹⁶ ZÜGER, Arbitration, s. 102 .

⁸¹⁷ HINNEKENS, Convention-II, s. 309 .

⁸¹⁸ ZÜGER, Arbitration, s. 102 .

⁸¹⁹ ZÜGER, Arbitration, s. 102 .

⁸²⁰ OECD Model 2008, s. 337.

ettirip ettiremeyeceğinin irdelenmesi gerekmektedir. Yani vergi mükellefinin hakem kararının uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşmayı reddederek ulusal yargı yerlerine başvuru yönünde bir tercih yapıp yapamayacağı konusu aydınlatılmalıdır.

OECD 2008 Modeli'ne göre tahkim kararının uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşma vergi mükellefine sunulacaktır. Bu durumda vergi mükellefi ya hakem kararının uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşmayı reddedecek ya da ulusal yargı yolundan feragat edecektir. *"...Sorundan doğrudan etkilenen bir kişi hakem kararının uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşmayı kabul ettiği takdirde söz konusu karar akit devletler üzerinde bağlayıcı olacaktır..."* cümlesi ile hakem karara dayalı olarak ortaya konan karşılıklı anlaşmanın vergi mükellefine sunulması gerektiği sonucu çıkmaktadır. Hakem kararın uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşmanın uygulanabilmesinin bir şartı olarak vergi mükellefinin hakem kararının uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşmayı kabul ederek ulusal yargı sürecinden feragat etmesi gerekmektedir. Böylelikle 5. paragrafa göre tahkim kararının uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşma kendisine sunulan kişi hakem kararının uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşmayı kabul ederse söz konusu karar devletleri de bağlayacak ve ulusal yargı yollarından feragat etmiş sayılacaktır⁸²¹.

Bazı devletler ise ulusal yargı yoluna başvuru imkanı henüz mevcutsa sorunun tahkim yolu ile çözümlenmesini kabul etmeyebilirler. Böyle bir durumda paragrafın ikinci cümlesinin şu şekilde değiştirilmesi gerekmektedir ; *"Fakat, çözülememiş bu konular,eğer hala devletlerden birinin ulusal hukukuna göre, o devletlerin adli ya da idari mahkemelerine sorundan doğrudan etkilenen herhangi bir kişinin bu konular hakkında karar vermesi için başvuru hakkı varsa ya da eğer bu konular devletlerden birinin adli ya da idari yargı organları tarafından karar bağlanmışsa, tahkime sunulmayacaktır"*⁸²².

Bazı devletler, ABTS'nin 12. maddesinde olduğu gibi, yetkili otoritelerin tahkim kararından farklı bir çözüm için karşılıklı anlaşmaya varmalarını kabul etmek isteyebilirler. Böyle bir durumda ise tahkim hükmünün şu şekilde olması gerekmektedir ; *"...Sorundan doğrudan etkilenen bir kişi hakem kararının uygulanmasına ilişkin*

⁸²¹ OECD Model 2008, s. 326-328.

⁸²² OECD, Model 2008, s.327 .

karşılıklı anlaşmayı kabul ederse ya da yetkili otoriteler ve sorundan doğrudan etkilenen kişiler 6 ay içerisinde farklı bir çözüm konusunda anlaşamazsa hakem kararı akit devletler üzerinde bağlayıcı olacaktır ve bu devletlerin ulusal hukuklarında yer alan herhangi bir süre sınırlamasına rağmen uygulanacaktır...”

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanmış bulunan rehberde göre KAU’ne başvurulabilmesi için vergi mükellefinin dava haklarından feragat etmesi gerekmektedir. Dolayısıyla Türkiye’nin sürecin en başında, KAU’ne başvuru sonrasında vergi mükellefinin dava haklarından feragat etmesi gerektiği sistemini devam ettireceği öngörülebilir.

Eğer Türkiye, KAU’ne başvuru sırasında dava haklarından feragat edilmesi sisteminden vazgeçecek olursa üç ihtimal belirlemektedir:

a. Hakem kararının uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşma, vergi mükellefine sunulduğu zaman, çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması için ulusal vergilendirme işlemine karşı ulusal yargı yollarına müracaat edilmiş, fakat henüz kesin karar ortaya çıkmamıştır. Bu ihtimalde vergi mükellefi dava haklarından feragat etmek suretiyle hakem kararının uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşmayı kabul edebilir. Bu durumda herhangi bir sorun bulunmamaktadır.

b. Hakem kararının uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşma vergi mükellefine sunulduğu zaman, çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması için ulusal vergilendirme işlemine karşı vergi mükellefi henüz ulusal yargı organlarına müracaat etmemiş olabilir. Bu ihtimalin gerçekleşmesi durumunda, Türk yargı organlarında dava açmak için gerekli olan süreler sona ermiş olacaktır ve dolayısıyla zaten vergi mükellefinin dava hakkı bulunmayacaktır. Dolayısıyla, hakem kararının uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşmanın vergi mükellefi tarafından kabul edilmesi haricinde herhangi bir seçenek bulunmamaktadır.

c. Hakem kararının uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşma vergi mükellefine sunulduğu zaman ulusal vergilendirme işlemine karşı ulusal yargı yollarına müracaat edilmiş olması nedeniyle kesin karar ortaya çıkmıştır. Bu ihtimalde Vergi İdaresi’nin kesinleşmiş Türk Mahkemesi kararını uygulamak dışında başka bir seçeneği bulunmamaktadır, çünkü Vergi İdaresi’nin en geç otuz gün içerisinde mahkeme

kararına göre işlem tesis etmesi zorunludur (İYUK md. 28) ⁸²³. Vergi idaresine mahkeme kararını uygulamak yerine karşılıklı anlaşma usulünü uygulayabilme yetkisinin verilmesi ihtimalinde ise vergi idaresi hakem kararının uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşma usulünü uygulayacaktır.

⁸²³ ÖNCEL, Mualla / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami, Vergi Hukuku, Ankara, 2008, s. 194.

BEŞİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA

ULUSLARARASI MAHKEMELERİN FONKSİYONU VE ÖN

KARARLAR

§9. ULUSLARARASI MAHKEMELER

I. AVRUPA ADALET DİVANI

1. Avrupa Adalet Divanı'nın Tahkim Yetkisi

AAD, vergi anlaşmalarında yer alan tahkim hükmü ile bir tahkim organı olarak yetkilendirilebilir. Bu durumda AAD tahkim organı sıfatı ile görev yapacaktır. Yani tahkim usulünde hakem kurulu yerine uluslararası mahkemeler kullanılabilir.

Fakat gerek hakem kurulunun gerek uluslararası mahkemelerin, devletlerin rızaları söz konusu olmaksızın herhangi bir tahkim ya da yargılama yetkisine sahip olması söz konusu değildir. Uluslararası mahkemeler, usul kuralları önceden belirlenmiş özel tahkim organları olarak görülebilir. Bir devlet, uluslararası mahkemeye müracaat ettiği zaman hakimlerin ve usul kurallarının müracaattan önce tespit edilmiş olduğunu kabul etmiş olmaktadır ⁸²⁴.

Hakem kurulları devletler arasında imzalanan tahkim anlaşmasının verdiği yetkiye dayalı olarak kurulurken, uluslararası mahkemeler zaten mevcuttur. Bu

⁸²⁴ PAZARCI, s. 467 ; Vergi hukuku konusunda öteden beri uluslararası mahkeme fikirleri ve önerileri bulunmaktadır. Uluslararası vergi anlaşmazlıklarının çözümünde halihazırda var olan Uluslararası Adalet Divanı ve Avrupa Adalet Divanı'ndan faydalanılabilir. Milletler Cemiyeti'nin gözetimi altında hazırlanmış Özel Konulu Dolaysız Vergilerde Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine İlişkin İki Taraflı Sözleşme'nin (Bilateral Convention for the Prevention of Double Taxation in the Special Matter of Direct Taxes) 14. maddesine göre, UAD'nın selefi olan Uluslararası Daimi Adalet Divanı (Permanent International Court of Justice) yetkili kılınmıştır. Günümüzde İsveç ile Almanya arasında imzalanan vergi anlaşmasında, yetkili otoritelerin tahkim usulü konusunda anlaşamamaları durumunda tahkim için UAD yetkili kılınmıştır. Avusturya Devleti'nin eğilimi ise AB üyesi devletlerle ortaya çıkacak vergi anlaşmalarından kaynaklanan anlaşmazlıklarda AAD'nın yetkili kılınması yönündedir. Avusturya ile Almanya arasında imzalanan sözleşmede ve Avusturya ile Yunanistan arasında imzalanan sözleşmede AAD yetkili kılınmıştır , ZÜGER, Arbitration, s.109-111 .

mahkemelerin statüleri aynı zamanda yetkilerini de tanımlamaktadır. AAD ve AAD'nın hukuki durumu, AB'nin temel anlaşmalarında tanımlanmıştır ⁸²⁵. Ayrıca bu anlaşmaların eklerinde mahkemenin statüsü de yer almaktadır ⁸²⁶.

Üye ülkeler tarafından akdedilen uluslararası anlaşmaların yorumlanması konusunda AAD'na herhangi bir yetki verilmiş değildir. Mahkeme, AB Hukuku'nun yorumlanmasına ilişkin kararlar alma konusunda yetkili kılınmıştır. Üye ülkeler arasında imzalanmış olsa bile vergi anlaşmaları bu kapsamda değildir. Fakat Avrupa Topluluğu Anlaşması'nın (Treaty Establishing the European Community) 239. maddesi gereğince üye ülkeler arasında imzalanan vergi anlaşmaları da dahil olmak üzere uluslararası anlaşmalar bağlamında AAD'na özel bir yetki verilmişse bu durumda AAD yetkili olabilmektedir ⁸²⁷, çünkü böyle bir talep divanın ihtiyari yetkisi dahilindedir ⁸²⁸.

Böylelikle üye ülkeler, uluslararası hukuk çerçevesinde yapmış oldukları sözleşmelerde AAD'nı bir tahkim organı olarak kabul edebileceklerdir . AAD'nın tahkim organı olarak bir uluslararası vergi anlaşmasında yetkili kılınabilmesi için iki temel koşul bulunmaktadır. Bu koşullar;⁸²⁹.

1. Uyuşmazlık üye ülkeler arasında olmalıdır ve
2. Uyuşmazlık Avrupa Topluluğu Anlaşması ile ilgili olmalıdır.

AAD, üye ülkeler arasındaki ve üye ülkelerle AB Komisyonu arasındaki uyuşmazlıkların çözümü için kullanılabilir ⁸³⁰. Uyuşmazlık kavramı Avrupa Topluluğu

⁸²⁵ AKGÜL, Mehmet Emin, Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın Yargı Yetkisi, Ankara, 2008, s. 67 ; Amsterdam Anlaşmasının 9 (2) maddesine göre AAD, 22.07.2002 tarihinde sona erdirilen AT, AAET (EAEC - European Atomic Energy Community) ve AKÇT (ECSC - European Coal and Steel Community) için yetkili mahkemesidir. AT Anlaşması'nın 220, AKÇT Anlaşması'nın 31 ve AAET Anlaşmasının 136. maddelerinde AAD'nın yetkileri kabul edilmiştir. Nice Anlaşması ise bu anlaşmalara ek niteliğinde olan yeni bir mahkeme ana tüzüğü yürürlüğe koymuştur. AB Anlaşmasının 46. maddesi ve Amsterdam Anlaşması'nın 11. maddesi bu mahkeme için yeni sorumluluklar belirlemiştir, ZÜGER, Arbitration, s.112

⁸²⁶ Amsterdam Anlaşması'na göre topluluk üyesi sıfatını taşımayan fakat ortaklık anlaşması bulunan Türkiye gibi 3. ülkelerle ilgili ihtilaflar da AAD'na sunulabilecektir, SCHERMERS / BLOKKER, s. 439 .

⁸²⁷ ZÜGER, Arbitration, s. 112-113 .

⁸²⁸ TEKİNALP, Gülören / TEKİNALP Ünal, Avrupa Birliği Hukuku, İstanbul, 2000, s. 239 .

⁸²⁹ AKGÜL, s. 69 ; ZEKOS, Georgios, I., The Treatment of Arbitration Under EU Law, Dispute Resolution Journal, May 1999, s. 13.

⁸³⁰ HERZOG Peter, E., The Procedure Before the Court of Justice of the European Communities, Washington Law Review, Vol. 41 : 383, s. 456-457 ; SCHERMERS / BLOKKER, s. 439 .

Anlaşması'nın 292. maddesinde kullanılmaktadır. 292. maddeye göre Avrupa Topluluğu Anlaşması'nın yorumlanmasından ya da uygulanmasından doğan uyuşmazlıklarda AAD'nın münhasır yetkisi bulunmaktadır. Uluslararası anlaşmanın yorumlanması ve uygulanması ile ilgili konular Avrupa Topluluğu Anlaşması'nın (Treaty Establishing the European Community) 239. maddesi anlamında uyuşmazlık sayılabilir. Bu çerçevede eğer vergi anlaşmasının uygulanması ya da yorumlanmasından dolayı yetkili otoriteler anlaşamazlarsa, yani uyuşmazlık doğarsa ve vergi anlaşmasında tahkim için AAD yetkili kabul edilmişse, AAD'na çözüm için müracaat edebileceklerdir⁸³¹.

Topluluk Hukuku'na göre üye devletler vergi anlaşmalarından kaynaklanan uyuşmazlıkları AAD önünde çözmek yükümlülüğü altında değildirler. AAD eğer vergi anlaşmasında bir tahkim organı olarak belirlenmişse bir seçenek olarak değerlendirilebilir. Eğer üye devletler bir mutabakata varırlarsa uluslararası vergi anlaşmasında AAD yetkili hale gelmektedir. Aynı anlaşmada taraflar AAD'nın yetkileri ile ilgili çeşitli koşullar oluşturabilirler. Ör; Avusturya'nın teklifine göre eğer uluslararası anlaşmanın yorumlanmasından ya da uygulanmasından dolayı ortaya çıkan zorluk ve şüpheler yetkili otoriteler tarafından karşılıklı anlaşma usulü içerisinde sorunun ortaya çıkmasından itibaren iki yıllık bir zaman diliminde çözülemezse, talep üzerine akit devletler sorunu tahkim için Avrupa Toplulukları Adalet Mahkemesi'ne, Avrupa Topluluğu Anlaşması'nın (Treaty Establishing the European Community) 239. Maddesine göre sunmak zorunluluğundadırlar⁸³².

⁸³¹ ZÜGER, Arbitration, s.113 .

⁸³² Almanya-Avusturya Anlaşması'nda bu hüküm yer almış , fakat KAU için öngörülen 2 yıllık süre 3 yıla çıkartılmıştır. Tahkim şartı aynı zamanda Klapdor ve Pistone tarafından hazırlanan Avrupa Model Sözleşmesi'ne dair bir teklif de içermektedir. Bu tahkim şartına göre AAD, *"..bu sözleşmenin uygulanması ya da yorumlanması konusunda...zorluklar ya da şüpheler.."* ile ilgili tüm konularda yetkili olacaktır. İlk cümle OECD Model Anlaşmasının 25 (3). Maddesinden alınmıştır [aynı zamanda OECD Veraset ve İntikal Vergileri Model Anlaşması'nın 11 (3). Maddesi ile aynıdır] . OECD Model Anlaşmasının 25 (3). maddesine göre vergi anlaşmasının uygulanması ile ilgili bütün hukuki ya da vakiya dayalı anlaşmazlıklar kapsama alınmıştır. Her bir KAU aslında anlaşmanın yorumlanması ve uygulanması ile ilgilidir ve bu nedenle AAD önüne götürülebilir. KAU, ADD'nın yetkisinden anlaşma ile istisna edilmiş olmadıkça vergi mükellefleri bir sorunun AAD'na götürülmesi konusunda rıza verme hakkına sahiptir. Bu nedenle KAU'ne sebebiyet veren bütün kişisel vergi uyuşmazlıkları, Almanya-Avusturya Anlaşması'na göre AAD yetkisi dahilindedir, ZÜGER, Arbitration, s.114-115 .

2. Avrupa Adalet Divanı'nın Tahkim Yetkisi ve ABTS

AB üyesi ülkelerin vergi anlaşmalarında AAD'nı yetkili kılan tahkim hükmünün kabul edilmesi halinde bu hükmün ABTS ile ilişkisinin ne olacağı üzerinde durmak gerekmektedir, çünkü böyle bir durumda hem vergi anlaşmasından kaynaklanan tahkim yolu hem de ABTS'den kaynaklanan tahkim yolu aynı anda bir arada bulunmaktadır.

AB Tahkim Sözleşmesi'nin transfer fiyatlandırması kuralı OECD Model Anlaşması'nın 7 ve 9. maddeleri ile bağlantılıdır. Bu nedenle Tahkim Sözleşmesi kapsamına giren transfer fiyatlandırması aynı zamanda vergi anlaşmasına göre KAU'ne ve bunun ardından tahkim yoluna gidilmesine sebebiyet verebilir. Tahkim Sözleşmesi sorunun AAD'na değil özel bir tavsiye kuruluna havale edilmesini öngörmektedir. Gerek Tahkim Sözleşmesi ve gerek Avusturya önerisinin temel amacı vergi mükellefinin korunmasını daha da ileri bir seviyeye taşımaktır ⁸³³.

ABTS madde 15 ⁸³⁴ hükmüne göre Tahkim Sözleşmesi, akit devletlerin iç hukukları ile birlikte taraf olduğu veya olacağı diğer anlaşmalarda geçen bağlı işletmelerin karlarının ayarlanmasında çifte vergilendirmenin önlenmesi açısından daha geniş yükümlülüklerin yerine getirilmesinde herhangi bir engel teşkil etmez . AAD uyuşmazlığı kesin bir şekilde çözmesine rağmen Tahkim Sözleşmesi'nde öngörülen tahkim organı sadece bir tavsiye organı olarak algılanmaktadır. Eğer yetkili otoriteler, tavsiye kurulunun kararını teslim etmesinin ardından 6 ay içerisinde çifte vergilendirmeyi sonlandıran bir anlaşma yapamazlarsa, tavsiye kurulunun vermiş olduğu karar taraflar için bağlayıcı hale gelmektedir ⁸³⁵.

Tahkim Sözleşmesine göre verilen tavsiye kararının nispeten daha az bağlayıcı olması sebebiyle (çünkü kararın gereğinin yerine getirilmesi için 6 aylık süre öngörülmüştür), vergi anlaşmaları için Avusturya tarafından teklif olunan tahkim şartı daha "geniş bir yükümlülük" öngörmektedir. Avusturya'nın teklif ettiği tahkim şartı AAD'nın yetkisini kabul etmiştir. 15 üye ülkeden atanmış bağımsız 15 yargıçtan oluşan

⁸³³ ZÜGER, Arbitration, s. 119-120.

⁸³⁴ Bu hükme göre ; "İşbu Anlaşma, Akit Devletlerin iç hukukları ile birlikte taraf olduğu veya olacağı diğer anlaşmalarda geçen bağlı işletmelerin karlarının düzeltilmesinde çifte vergilendirmenin önlenmesi açısından daha geniş yükümlülüklerin yerine getirilmesinde herhangi bir engel teşkil etmez."

⁸³⁵ ZÜGER, Arbitration, s. 119-120.

AAD'ın otoritesi, her bir olay için ayrı ayrı kurulan ve üyelerinin vergi otoriteleri tarafından atandığı tavsiye kurulunun otoritesi ile karşılaştırılmaz. Tahkim Sözleşmesi çerçevesinde ortaya çıkan transfer fiyatlandırması uyuşmazlığı, ATTK çerçevesinde kurulan tavsiye kurulunda değil, AAD'nda çözümlenmelidir ⁸³⁶.

3. Usul Kuralları

Vergi anlaşmalarında AAD'nın bir tahkim organı olarak kabul edilmesi durumunda, kurumsal bir tahkim uygulaması söz konusu olacağı için, usul kuralları açısından AAD'nın kendi statüsü uygulanacaktır. Bu da, tahkim organı olarak karar sürecine yargılama usulü kurallarının kıyasen uygulanması anlamına gelir.

AAD'nın önüne bir uyuşmazlığın gelebilmesi için müracaat yapılması şarttır. Uyuşmazlığın tarafı olmasa bile yapılan bir müracaat bütün üye ülkelere ve AB Komisyonu'na tebliğ edilir ⁸³⁷.

Avusturya'nın AB üyesi devletler için teklif ettiği tahkim şartında, eğer vergi ihtilafı KAU ile 2 yıl içerisinde çözümlenemezse AAD'nın yetkili olacağı belirtilmektedir. Eğer görüşmeler iki yıllık süre içerisinde uzlaşma ile sonuçlanmazsa sorun AAD'na havale edilebilecektir. AAD önünde tahkim usulünün başlatılabilmesi için vergi mükellefinin rızası şarttır. Eğer iki yıllık süre henüz sonuçlanmadan devletlerden biri tek taraflı olarak ya da vergi mükellefinin rızası söz konusu olmaksızın AAD'na müracaat edilmişse, AAD davayı yetkisi olmadığı gerekçesiyle reddedecektir. Eğer anlaşma sağlanamazsa, AAD'na başvuru zorunludur. Devletler tek taraflı bir şekilde sorunu AAD'na sunmaktan kaçınamazlar ⁸³⁸.

Uluslararası vergi anlaşmasında AAD'nın bir tahkim organı olarak belirlenmesi durumunda vergi mükelleflerinin, vergi anlaşmasının tarafı olan devletleri AAD'na başvurma konusunda zorlayabilip zorlayamayacakları konusu üzerinde durulmalıdır.

⁸³⁶ ZÜGER, Arbitration, s. 119-120.

⁸³⁷ Müracaat yapılır yapılmaz, AAD Başkanı bir raportör tayin eder. Birinci genel savcılık (first advocate general) tayin edilir (AADS md. 109b (2)). Eğer üye devlet ya da Komisyon talep ederse duruşma yapılır. Genel Savcı kanaatini belirttikten sonra mahkeme kararını verir (Yönetmelik md. 109b(3)). Buna göre AAD önünde tahkim prosedürü sözlü ve yazılı olmak üzere iki kısma ayrılmaktadır, ZÜGER, Arbitration, s. 129.

⁸³⁸ BRUGGEN, Edwin van der, About the Jurisdiction of International Courts to Settle Tax Treaty Disputes, Settlement of Disputes in Tax Treaty Law, (Editors: LANG Michael / ZÜGER, Mario), Hague, 2002, s. 515 ; ZÜGER, Arbitration, s. 117- 118.

Yani vergi mükellefinin, vergi anlaşmasında AAD tahkim organı olarak belirlenmişse ve buna rağmen devletler tahkim yoluna müracaatı reddediyorsa, devletleri tahkime müracaata zorlama konusunda bir hakkının olup olmadığı tespit edilmelidir. Bu konuda ne Topluluk Hukuku ne de vergi anlaşmaları herhangi bir yol öngörmüş değildir. AT Anlaşmasının 239. maddesinde çok açık bir şekilde AAD önünde sadece devletlerin taraf olabileceği belirtilmiştir. Vergi mükellefleri bu nedenle ulusal hukuklarının korumasına müracaat edebilirler. Devletlerin AAD'na başvurmaları zorunluluğu getirilmesinin en önemli sebebi aslında vergi mükellefini korumaktır. Tahkim yoluna gidilmeden önce vergi mükellefinin rızasının alınması şartı da vergi mükellefinin korunması amacının bir göstergesidir. Bu nedenle vergi mükellefleri ulusal hukuklar çerçevesinde, yetkili otoriteleri, vergi anlaşmasında bir tahkim organı olarak belirlenmiş olan AAD yoluna gitmeye zorlayabilirler. Zorlama işlemi için ulusal yargı yerlerine müracaat da mümkündür ⁸³⁹.

Davanın konusu, vakıalar ve iddialar başvuruda belirtilmelidir (AAD Usul Yönetmeliği md. 109 b). Vergi anlaşmasının yorumlanmasından ya da uygulanmasından doğan anlaşmazlıklar konusunda başvuru sahibi, AAD'nın tam olarak ne şekilde karar vermesini istediğini belirtmelidir. Başvuru davalı devlete tebliğ edilir. Davalı devlet davaya cevap vermelidir. 1 aylık cevap süresini AAD Başkanı'nın uzatması imkanı mevcuttur. Usul Yönetmeliği'nin 41. maddesine göre tarafların sunduğu dava ve cevap dilekçelerinin birbirlerine tebliğ edilmesi gerekmektedir. Usul Yönetmeliği'nin 94. maddesi gereğince eğer davalı devlet belirlenen süre içerisinde usulüne uygun bir şekilde cevap vermezse davacı devlet , davalı devletin gıyabında karar verilmesini talep edebilir ⁸⁴⁰.

Eğer taraf durumunda olan üye devlet talep ederse yazılı sürecin adından sözlü süreç başlayabilir ((AADUY) md. 109b(3)). Her bir devlet kararın AAD'nın bütün hakimlerinin hazır bulunduğu duruşmada verilmesini isteyebilir (AT Anlaşması md. 221, AADUY md. 95 (2)). Topluluk organları ve diğer AB üyesi devletler davanın tarafı durumunda olmamalarına rağmen davaya müdahil olabilirler (AADS md. 37, Niş Protokolü md. 40). Davaya müdahil olmak isteyen üyelerin ya da organların, davaya müdahale edebilmek için makul bir menfaatlerinin bulunmasına gerek yoktur. Müdahil

⁸³⁹ HOFBAUER, s. 77 ; ZÜGER, Arbitration, s. 118 ; Bkz. Bölüm Bölüm 1, §3, dpn.192 .

⁸⁴⁰ HERZOG, s. 454 ve s. 465 ; ZÜGER, Arbitration, s. 130 .

olan devletler davanın taraflarından birini iddia ya da savunmasını destekleyebilirler. Eğer konu OECD Model Anlaşması hükümlerinin yorumlanması ise bu durumda anlaşmanın tarafı olmayan diğer devletler de etkilenebilirler, zira onların da imzaladığı OECD Model Anlaşması'nı esas alan vergi anlaşmaları bulunabilir.⁸⁴¹

Kural olarak AAD önündeki usul kamuya açıktır. Eğer önemli sebepler varsa prosedür gizli olabilir⁸⁴². Üye devletlerin ulusal hukukları gereği vergi sırrını koruma gibi bir sebep önemli bir sebeptir. Kural olarak etkilenen vergi mükelleflerinin adlarının gizlenmesi vergi sırrının korunmasında yeterlidir. AAD bu tür davalarda *X* ve *Y* gibi kodlar kullanma yoluna gitmektedir. Sonuç olarak duruşmaların kamuya kapalı bir şekilde yapılmasının dışında da çözüm yolları mevcuttur⁸⁴³.

AAD'nın vergi ile ilgili vermiş olduğu kararlarda vergi mükellefi davanın tarafı durumunda değildir. AAD'nın yetkisi "*üye devletler arasındaki uyumsuzluklarla*" sınırlandırılmıştır (AT Anlaşması md. 239). Fakat vakıaların açıklanması hususunda vergi mükelleflerinin tanık sıfatıyla dinlenmesi mümkündür. Mahkeme tanıklara davetiye gönderebilir (AADUY md. 47 (1))⁸⁴⁴. İddiaların ve hukuksal dayanakların sunulması taraflara ve müdahillere aittir. Topluluk Organları ve diğer devletler doğrudan etkilenmeyecek olsalar bile davaya müdahale edebilirler. Diğer kişiler ise hukuksal menfaatlerinin, davanın sonucunda verilecek karardan etkileneceğini ispat ederek davaya müdahale edebilirler (AADS md. 37, Niş Protokolü md. 40). Aynı hükümler ise topluluk organları ya da üye devletler arasındaki davalarda özel şahısların müdahalesine engeldir. Fakat eğer dava özel menfaatler ile ilgili ise bu durumda özel şahısların müdahalesinin de mümkün olabileceği kabul edilmektedir. Eğer AAD da bu yorumu benimserse vergi mükellefleri davaya müdahale edebilecektir⁸⁴⁵.

Vergi mükellefleri taraf sıfatını taşınamaması sebebiyle görülmekte olan davada kural olarak herhangi bir usuli hakka sahip değildir. Örneğin : kendi görüşlerini içeren dilekçeler sunulması gibi işlemleri yapamaz. Fakat vergi mükelleflerinin, AAD önünde görülecek tahkim davasında usuli haklarını korumak için AADS'nün 39. maddesinde

⁸⁴¹ ZÜGER, Arbitration, s. 130 .

⁸⁴² HERZOG, s. 479-480 .

⁸⁴³ *AB (ECJ, 18 November 1999, Case C-200/98) ve W.N. (ECJ 13 April 2000, Case C-420/98)* davalarında bu şekilde hareket edilmiştir, ZÜGER, Arbitration, s. 131 .

⁸⁴⁴ HERZOG, s. 469 ve s. 475 .

⁸⁴⁵ ZÜGER, Arbitration, s. 132 .

hüküm altına alınan 3. kişinin müdahalesi yolunu kullanmaları bir çözüm olabilir. AADUY'nin 97(1) c maddesine göre üçüncü kişi itiraz yolunun başlatılabilmesi için 3. kişilerin esas davaya katılamamaları gerekmektedir. Buna göre eğer 3. kişilerin esas davaya müdahaleleri hukuken mümkünse ve buna rağmen katılma söz konusu olamamışsa üçüncü kişinin müdahalesi yolu başlatılabilecektir. AAD daha önce (*ECJ 12 July 1962, Joined Cases 9/60 ve 12/60, Belgium v.Vloeberghs and HA*) genişletici bir yorum yaparak, esas davaya hukuken katılması mümkün olmayan kişilerin dahi müdahale yolunu kullanabileceklerine hükmetmiştir. Bu, vergi mükelleflerinin haklarını savunmada bir yol olabilir ⁸⁴⁶.

Bütün bunlarla birlikte vergi mükellefi hukuksal bir sıfatı bulunmaksızın da sürece katılabilir, çünkü davanın tarafı durumunda bulunanların vergi mükellefleri ile işbirliği yapmalarını yasaklayan bir hüküm bulunmamaktadır. *Amicus curiae* olarak da adlandırılan bu yol davanın tarafı durumunda bulunmayan 3. kişilerin kendi görüşlerinin mahkemeye sunma imkanı tanımaktadır ⁸⁴⁷. AAD'da 3. kişilerin kendi görüşlerini sunmasına olanak tanımaktadır. Örneğin, davanın tarafı durumunda olan devletlerden biri, vergi mükellefine diğer taraf devletin sunduğu belge ve bilgileri tebliğ ederek vergi mükellefinin görüşünü talep edebilir. KAU ve onun ardından gelen prosedürlerin tek amacı devletleri korumak değil aynı zamanda vergi mükelleflerini de korumaktır. AAD önünde dava açılması diplomatik korumanın özel bir formudur. Vergi mükellefi aynı zamanda Avrupa Komisyonu'ndan ya da Genel Savcı'dan kendi görüşlerinin AAD'na iletilmesini talep edebilir ⁸⁴⁸.

4. Uygulanacak Hukuk

Uluslararası Mahkemeler ve hakem kurullarında, taraflar uygulanacak hukuku belirleyebilirler. Avusturya tarafından vergi anlaşmaları için önerilen tahkim şartına göre AAD vergi anlaşmalarına uygun biçimde yorumlama ve uygulamadan sorumludur. Bu durum anlaşmanın uluslararası hukuka uygun yorumunu da içerdiği için, uluslararası anlaşmalar için yorum prensiplerini kodifiye etmiş Viyana Anlaşması'nın uygulanmasını

⁸⁴⁶ ZÜGER, Arbitration, s. 133-134 .

⁸⁴⁷ VIÑUALES, Jorge, E., Human Rights And Investment Arbitration: The Role of *Amici Curiae*, International Law : Revista Colombiana de Derecho Internacional, Junio-Noviembre de 2006, s. 237-238 .

⁸⁴⁸ VIÑUALES S. 241 ; ZÜGER, Arbitration, s. 135 .

gerektirmektedir. Bu nedenle devletlerin ulusal hukukları anlaşmalar izin verdiği ölçüde AAD önünde uygulanabilecektir ⁸⁴⁹.

II. ULUSLARARASI ADALET DİVANİ

1. Uluslararası Adalet Divanı'nın Yetkisi

Uluslararası Adalet Divanı, uluslararası hukuk sorunlarıyla ilgili en geniş kapsamlı çözüm mekanizmasıdır ⁸⁵⁰. UAD devletler tarafından önüne getirilen uyuşmazlıkları uluslararası hukuka uygun bir şekilde çözmekle görevlidir ⁸⁵¹.

UAD, uluslararası vergi anlaşmasından kaynaklanan sorunların çözümünde ya tahkim organı sıfatıyla ya da uluslararası mahkeme sıfatıyla görev yapabilir.

BM üyesi bütün devletler UAD'nın kendi yetkisi konusunda karar vermeye yetkisi olduğunu kabul etmişlerdir (md. 36/6). Bu durum "*competence de la competence*" şeklinde adlandırılmaktadır. Yani UAD kendisinin yetkili olup olmadığı konusunda en son sözü yine kendisi söyleyecektir ⁸⁵².

Uluslararası hukuka göre tarafların rızası olmaksızın bir yetkilendirmenin yapılması söz konusu değildir. Bu durum "devletlerin egemen eşitliği" kuralının bir sonucudur. Rıza ise uyuşmazlık henüz doğmadan önce "*ante hoc*" ⁸⁵³ ya da uyuşmazlık doğduktan sonra "*ad hoc*" ⁸⁵⁴ şekillerde verilebilir ⁸⁵⁵.

⁸⁴⁹ ZÜGER, Arbitration, s. 136-137

⁸⁵⁰ AB'nin Avrupa Adalet Divanı (ECJ), Avrupa Birliği Vergi Hukukunun en önemli kaynağı haline gelmiştir. İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi dahi vergi hukukuyla ilgili konularda kararlar vermektedir. Dünya Ticaret Örgütü'nün Anlaşmazlıkların Çözümü organı tarafından, Avrupa Birliği ile ABD arasındaki dış ticaret şirketleriyle ilgili değerlendirmeleri de önem arz etmektedir. Bu çözüm mekanizması Uruguay Round'unun "Uyuşmazlıkların Çözümü Anlaşması" ile reforma tabi tutulmuştur. Bu çözüm mekanizması Dünya Ticaret Örgütü üyelerini bağlayan ve yargı benzeri (*quasi-judicial*) bir mekanizmadır. DTÖ'nün anlaşmazlıkları çözümleyen organına sunulan uyuşmazlıklar sıklıkla ihracat yükümlülükleriyle ilgilidir fakat gelir vergisinden kaynaklanan farklılıklar da (Dış Ticaret Şirketleri Anlaşmazlığında olduğu gibi) çözüm mekanizması kapsamına girebilmektedir, BRUGGEN, Jurisdiction, s. 251 .

⁸⁵¹ PAZARCI, s. 473.

⁸⁵² PAZARCI, s. 474 ; BRUGGEN, Jurisdiction, s. 255 .

⁸⁵³ ORAN, s. 32

⁸⁵⁴ ORAN, s. 12 .

⁸⁵⁵ PAZARCI, s. 474 ; BRUGGEN, Jurisdiction, s. 255 .

UAD, vergi anlaşmasından kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümünde, vergi anlaşmasında bir tahkim hükmü olması durumunda, bir tahkim organı olarak görev yapabilir. Fakat bunun için taraf devletlerce UAD'nın yetkilendirilmesi gereklidir⁸⁵⁶.

Diğer yandan taraflar arasında mevcut vergi anlaşmasında sorunların tahkim yoluyla çözüleceğine dair bir hüküm olmasa bile taraflar aralarında anlaşarak UAD'nı tahkim organı sıfatıyla yetkilendirebilirler⁸⁵⁷.

Üçüncü bir seçenek ise taraflar arasında mevcut vergi anlaşmasında sorunların tahkim yoluyla çözüleceğine dair bir hüküm olmasa bile tarafların sorunun çözümü konusunda mahkeme sıfatıyla UAD'nı yetkilendirmeleridir⁸⁵⁸.

Yetkilendime ise üç şekilde yapılabilir : Bunlar, ad hoc yetkilendirme, anlaşma yoluyla yetkilendirme, ve bildiri ile yetkilendirmedir.

a. Ad Hoc Yetkilendirme

Vergi anlaşmalarından kaynaklanan sorunların çözümlenmesi konusunda taraf devletler her zaman için bir anlaşma yaparak UAD'nın tahkim organı olarak uyuşmazlığı çözmesini sağlayabilirler. Örneğin İsrail-Meksika anlaşmasına göre uyuşmazlıklar tahkim yoluyla çözümlenebilecektir. Her iki devletin de UAD'nın yetkilendirilmesi konusunda anlaşması durumunda UAD bir tahkim organı sıfatıyla sorunu çözebilecektir⁸⁵⁹.

Tarafların kendi aralarındaki uyuşmazlıkların, UAD tarafından çözümlenmesi konusunda bir anlaşma yapmaları gerekmektedir. Böyle bir anlaşmanın herhangi belirli bir şekilde olmasına gerek yoktur. Sadece mahkeme ile iletişim şeklinde de bu mümkündür. Tarafların rızası " *forum prorogatum*" yoluyla da sağlanabilir. Eğer A devleti B devletine karşı süreci başlatmışsa B devleti bu süreç içerisinde mahkemenin yetkisini kabul edebilir⁸⁶⁰.

⁸⁵⁶ PAZARCI, s. 474 .

⁸⁵⁷ PAZARCI, s. 474.

⁸⁵⁸ PAZARCI, s. 474.

⁸⁵⁹ ZÜGER, Arbitration, s. 122.

⁸⁶⁰ Mavromattis davasında Yunanistan, İngiltere'nin Filistin üzerindeki mandası konusunda süreci başlatmıştı . İngiltere açık bir şekilde mahkemenin yetkisini kabul etmemişti. Fakat Yunanistan'ın iddialarına verilen cevaplarda bir takım ifadelerden yola çıkarak Mahkeme, İngiltere'nin bu yetkiyi zımnen kabul ettiği sonucuna varmıştı. Mahkeme bu davada; "Hiç şüphe

AAD da dahil olmak üzere uluslararası hukuka göre kurulan diğer mahkemelerin aksine UAD bütün hukuki uyuşmazlıklarda görev yapabilir. Bu nedenle devletler herhangi bir hukuki uyuşmazlık durumunda UAD'na müracaat edebilirler. Devletler, hangi hukuki uyuşmazlıklar konusunda UAD'na müracaat edeceklerine dair karar verebilirler. UADS'nün 36 (1) maddesine göre UAD aralarında ihtilaf olan devletlerin karşılıklı anlaşması ile müracaatı halinde karar verebilir. Genellikle tahkimname (*compromis*) adıyla anılan bu anlaşma, UAD'nın belirli bir olayla ilgili yetkisini belirlemektedir. Anlaşma, devletlerin UAD'nın yetkisini açık bir şekilde kabul etmesi şeklinde olabilir. Aralarında vergi anlaşmasından kaynaklanan bir uyuşmazlık bulunan devletler de UAD'na başvurabilirler. Devletlerin BM'e üye olması gerekmektedir. BM'e üye olmayan bir devlet UAD'nda taraf olamaz. Fakat BMS'nin 93 ve UADS'nün 35 (2) madde gereği Güvenlik Konseyinin kararı ile üye olmasa bile bir devletin UAD'nda taraf olmasına izin verilebilir ⁸⁶¹.

Tarafların vergi uyuşmazlığını UAD'nda görmek istemesi gönüllü de olabilir. Her iki taraf da uyuşmazlığın UAD'da halledilmesini isteyebilirler. Örneğin ; devletlerden bir tanesi diğer devletle cezai konularda bankalardan bilgi sağlanması konusunda anlaşma imzalamıştır ve bu devlet söz konusu anlaşmaya dayanarak diğer devletten bilgi talep etmektedir. Diğer devlet ise anlaşmanın cezai konularda olduğunu vergi konularını kapsamadığını iddia ederek bilgi talebini reddetmektedir. Böyle bir durumda her iki devletin de makul iddiaları mevcuttur. Bazen devletlerden sadece bir tanesinin makul bir iddiası bulunabilir. Örneğin, devletlerden bir tanesi çıkarmış olduğu yeni bir kanunla anlaşmayı göz ardı ederek ihlalde bulunmuşsa, durum böyledir⁸⁶².

b. Anlaşma Yoluyla Yetkilendirme

Statünün 36 (1) maddesine göre, UAD'nın yetkisi çeşitli anlaşmalarda yer alan hükümlerle de sağlanmış olabilir. Örneğin; Devletler belirli bir anlaşmanın

yok ki bir uyuşmazlığın mahkemeye sunulması için rıza, sadece bir deklarasyon ile değil fakat aynı zamanda davranışlar yorumlanarak da sağlanabilir." demiştir, BRUGGEN, Jurisdiction, s. 255 ; PAZARCI, s. 474 ; PARK, Tax Treaty, s. 849 .

⁸⁶¹ BRUGGEN, Jurisdiction, s. 255 ; CONFORTI, Benedetto, The Law and Practice of the United Nations, 2005, s.274 ; PAZARCI, s. 474 ; SCHERMERS / BLOKKER, s. 431 ; ZÜGER, Arbitration, s. 121 .

⁸⁶² BRUGGEN, Jurisdiction, s. 256-257 .

yorumlanması ya da uygulanması nedeniyle ileride ortaya çıkacak uyuşmazlıklarda UAD'nın yetkisini tahkim hükmüne dercetmek suretiyle kabul etmiş olabilirler ⁸⁶³.

Bu nedenle vergi anlaşmalarına UAD'nın yetkilendirildiğine dair bir tahkim hükmü konulabilir. Vergi anlaşmaları yönünden böyle bir hüküm sadece Almanya-İsveç anlaşmasında yer almaktadır. Anlaşmazlıkların Barışçıl Çözümüne Dair Avrupa Sözleşmesi ise hukuki uyuşmazlıklarda UAD'nın uluslararası mahkeme sıfatıyla yetkisini tanımaktadır. Almanya-İsveç vergi anlaşmasında, devletlerin uyuşmazlığı UAD'na götürmek yerine hakem kurulu oluşturarak çözebilecekleri de bir seçenek olarak ayrıca belirtilmiştir. Yani devletler tahkim sürecini başlatmak konusunda karşılıklı olarak anlaşabilirler ya da ABÇDAS çerçevesinde UAD'na gidebilirler. Anlaşmazlıkların Barışçıl Yollardan Çözümüne Dair Avrupa Sözleşmesi'nin (ABÇDAS-ECSD), 1. maddesine göre taraflar bir anlaşmanın yorumlanması ya da uluslararası hukukla ilgili herhangi bir sorunun ortaya çıkması da dahil olmak üzere bütün uluslararası hukuki uyuşmazlıkları UAD'na götüreceklerdir. Taraflardan her biri tek taraflı olarak UAD'na başvurabilir ⁸⁶⁴.

UAD, bir anlaşmadan doğan bütün konularda çözüm mekanizması olarak belirlenebilir. Bu anlaşmalardan sadece 1957 tarihli, ABÇDAS'nde , UAD'nın yetkisi "*ipso facto*" olarak kabul edilmiştir. 1. Kısımın 1. maddesinde; "Taraflar arasındaki bütün uyuşmazlıklar da dahil olmak üzere özellikle; a-) bir anlaşmanın yorumu, b-) uluslararası hukukun herhangi bir sorunu, c-) bir uluslararası yükümlülüğün ihlalinin kaynaklanan vakıalar, d-) bir uluslararası yükümlülüğün ihlalinin giderilmesi konularındaki uyuşmazlıkları" UAD'na sunacaklardır. Aynı terminoloji UAD Statüsünde de kullanılmıştır . ABÇDAS gibi , UAD'nın zorunlu yetkisini kabul eden bir başka anlaşma ise , Amerika Kıt'ası Devletlerinin bir organizasyonu olan Bogota Anlaşması'dır (Pact of Bogota) . UAD'nın yetkisini kabul eden anlaşmaların mutlaka geçerli ve yürürlükte olması ve ayrıca her iki devletin de anlaşmaya üye olması gerekir ⁸⁶⁵.

⁸⁶³ PAZARCI, s.473-474 .

⁸⁶⁴ Bu hükmeye göre ; "*Bu sözleşmeden kaynaklanan Uluslararası uyuşmazlıkların çözümünde 29.04.1957 tarihli Anlaşmazlıkların Barışçıl Çözümüne Dair Avrupa Sözleşmesi'nin I, II ve IV. Bölümlerine ilişkin hükümler uygulanacaktır.*", ZÜGER, Arbitration, s. 122 .

⁸⁶⁵ Eskiden yapılmış olan anlaşmalar bazı devletler bakımından sürpriz yaratabilir. Nikaragua ile ABD arasında 1956 yılında yapılan Dostluk, Ticaret ve Seyrüsefer Anlaşması'nda taraflar UAD'nın zorunlu yetkisini kabul etmişlerdi. Nikaragua bu anlaşmaya dayanarak, kendi ülkesinde gerçekleşen paramiliter aktivitelere ABD'nin destek verdiğini ileri sürerek UAD'na sorunu

İlk bakışta İsveç-Almanya anlaşması nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıkların UAD’nda çözümlenmesinin zorunlu olduğu zannedilebilir. Fakat İsveç-Almanya anlaşması bu konuda taraflara serbesti getirmiştir ve uyuşmazlığın tek taraflı bir şekilde UAD’na gönderilmesi "*devletlerin hakem kuruluna uyuşmazlığın gönderilmesi ve hakem kurulunun oluşturulmamış ve tahkim usulünün belirlenmemiş olması*" şartına bağlanmıştır⁸⁶⁶.

c. Bildiri ile Yetkilendirme

UAD Statüsünün 36 (2). Maddesine göre BM üyeleri mahkemenin yetkisini kendiliğinden (*ipso facto*) ve herhangi bir özel anlaşmaya gerek olmaksızın tanıdıklarını açıklayabilirler. Böylelikle ya iki devlet anlaşarak UAD’nın yetkisini kabul edecektir ya da tek taraflı beyanla kabulü gerçekleştirecektir ⁸⁶⁷.

Vergi anlaşmasından kaynaklanan uyuşmazlıklar UAD önüne götürülebilir. Tek taraflı beyanla UAD yetkisini kabul eden devletler çeşitli sınırlamalar getirebilirler (Statü, md. 36 (2)). Şimdiye kadar yayınlanan tek taraflı beyanların hiç birinde vergi ile ilgili kısıtlamalar bulunmamaktadır. Tek taraflı beyan sadece bazı devletlerle yapılan anlaşmalardan dolayı o devletler yönünden çeşitli kısıtlamalar içerebilir. Örneğin İsrail-Meksika Anlaşması’nda ortaya çıkacak uyuşmazlıkların sadece KAU ile çözümlenebileceği belirtilmiştir. Meksika tek taraflı beyan ile UAD yetkisini tanımıştır. Fakat İsrail tek taraflı beyan ile UAD yetkisinin tanımadığı için karşılıklılık ilkesi gereğince UAD’ nın yetkisi bulunmamaktadır ⁸⁶⁸.

nakletmişti. ABD’nin büyük itirazlarına rağmen UAD, davaya bakmak konusunda kendisinin zorunlu yetkisini bulunduğunu kabul etmişti, BRUGGEN, Jurisdiction, s. 257 .

⁸⁶⁶ ZÜGER, Arbitration, s. 125 .

⁸⁶⁷ ABD, Nikaragua olayı sebebiyle deklarasyonunu geri çekmiştir. Fransa da yapmış olduğu nükleer denemeler sebebiyle deklarasyonunu geri çekmiştir. Bir çok deklarasyon çeşitli çekinceler ve sınırlandırmalar içermektedir BRUGGEN, Jurisdiction, s. 258 ; CONFORTI, s. 275 ; PAZARCI, s. 474 ; SCHERMERS / BLOKKER, s. 439 ; ZÜGER, Arbitration, s. 121 .

⁸⁶⁸ Almanya-İsveç sözleşmesi, ABÇDAS’nın tahkimle ilgili tamamlayıcı hükümler öngören III. Bölümü için herhangi bir atıfta bulunmamıştır. Bunun sebebi ise İsveç’in Avrupa Sözleşmesini kabul ettiği zaman III. Bölüm için çekince koymasıdır. Fakat devletler karşılıklı olarak anlaşarak UAD süreci yerine tahkim sürecini başlatabilirler. Taraflar şekil konusunda da anlaşabilirler ve bu nedenle III. Bölümde yer alan kurallara ihtiyaçları da yoktur, ZÜGER, Arbitration, s. 121 .

2. Hukuki Uyuşmazlık Gereksinimi

UADS'nün 36. maddesine ⁸⁶⁹ göre bütün uyuşmazlıklar ve özellikle BM ana sözleşmesi kapsamındaki uyuşmazlıklar yetki dahilindedir. UADS'nün 36 (2) maddesine göre bir uyuşmazlığın UAD önünde gelebilmesi için o uyuşmazlığın hukuki bir uyuşmazlık olması gerekmektedir ⁸⁷⁰. 38. maddenin 1. paragrafına göre UAD'nın görevi kendisine sunulan uyuşmazlıkları çözümlenektir. UAD, bir uyuşmazlık söz konusu olduğunda, bu uyuşmazlığın hukuki olmadığını ileri sürerek yargılama yapmaktan kaçınılabilir. UAD'nin ihtilaf tanımı şöyledir; "Hukuk ya da vakıalar ile ilgili, iki taraf arasındaki hukuki görüş ve menfaatlerdeki uyuşmazlık". *German Interests in Polish Upper Silesia* davasında mahkeme; "Devletlerden birinin değişik bir kanaatinin var olduğu durumda , ilgili konularda diğer tarafça kendi görüşlerine dayalı olarak takınılan tavır" demek suretiyle hukuki uyuşmazlığı tanımlamıştır ⁸⁷¹.

Bir anlaşmazlığın uyuşmazlık olarak ele alınabilmesi için, o anlaşmazlığın başka hiçbir şekilde çözülemiyor olması gerekmektedir ⁸⁷².

⁸⁶⁹ 36. madde şu şekildedir;

1. Divan'ın yetki alanı tarafların kendisine sunacağı bütün işlerle Birleşmiş Milletler Antlaşması'nda ya da yürürlükteki antlaşma ve sözleşmelerde özel olarak öngörölmüş bütün durumları kapsar.

2. İş bu Statü'ye taraf olan devletler, herhangi bir anda, aynı yükümlölüğü kabul eden herhangi bir başka devlete karşı, konusu hepsine ilişkin olarak Divan'ın yargı yetkisini fiilen ve özel antlaşma olmaksızın zorunlu olarak tanıdıklarını bildirirler:

a. bir antlaşmanın yorumlanması;

b. uluslararası hukuka ilişkin her konu;

c. saptandığı takdirde, uluslararası bir yükümlölüğe aykırılık oluşturabilecek her olayın gerçekliğı;

d. uluslararası bir yükümlölüğe aykırı bir davranışın gerektirdiğı zarar giderimin niteliğı ya da kapsamı.

3. Yukarıda sözü edilen bildirimler hiçbir koşula bağılı olmadan yapılabileceğı gibi, birkaç devlet ya da belirli devletler bakımından karşılıklı olma koşuluna bağılı olarak, ya da belirli bir süre için yapılabilir.

4. Bu bildirimler Birleşmiş Milletler Genel Sekreteri'ne tevdi edilir, o da bunların birer örneğini işbu Statü'nün taraflarına ve Divan Yazmanı'na iletir.

5. Uluslararası Sürekli Adalet Divan Statüsü'nün 36. Madde'si uyarınca yapılmış ve süresi henüz bitmemiş bildirimler, işbu Statü'nün tarafları arasındaki ilişkilerde, sözkonusu bildirimlere göre geri kalan süre için ve bu bildirimlerin koşulları uyarınca Uluslararası Adalet Divanı'nın zorunlu yargısının kabulünü içerir sayılacaklardır.

6. Divan'ın yetkili olup olmadığı konusunda bir uyuşmazlık çıkması durumunda, Divan karar verir.

⁸⁷⁰ SHAW, Malcolm, N. International Law, Cambridge, 2008, s. 1067.

⁸⁷¹ BRUGGEN, Jurisdiction, s. 252 .

⁸⁷² BRUGGEN, Jurisdiction, s. 252 ; SHAW, s. 1068 .

Hangi hallerde bir uyuşmazlığın “hukuki” sayılacağı konusunda 36 (2) maddede bir liste verilmektedir. Buna göre; anlaşmaların yorumu, uluslararası hukukun herhangi bir sorunu, uluslararası yükümlülüklere uymama halinde ortaya çıkan bir vakia bu listededir. Hukuki boyutu olmayan bir tartışma varsa orada uyuşmazlık yoktur ⁸⁷³. Vergi konularında devletler arasındaki farklılıkların politika boyutunu ilgilendirmesine rağmen hukuki boyutu da bulunabilir. Eğer vergi anlaşmalarını, vergilendirme konusunda uluslararası yükümlülükler doğuran anlaşmalar olarak nitelendirirsek, vergi anlaşmalarının da hukuki boyutta uyuşmazlık yaratabileceği sonucuna ulaşırız ⁸⁷⁴.

Devletler arasındaki anlaşmazlıklar bir devletin uluslararası vergi anlaşmasına aykırı bir yasa çıkarması halinde de görülebilir. Eğer iç hukuk ile uluslararası vergi anlaşması arasında bir çelişki varsa burada hukuki bir uyuşmazlığın bulunduğunu söyleyebiliriz. Bu devlete diplomatik kanallarla hatalı bir yolda olduklarını göstermek ve muhtemel ihlalleri düzeltmek için imkan tanınmalıdır. Eğer söz konusu devlet gerekli çabayı göstermezse bu durumda bir uyuşmazlıktan bahsedilebilir ⁸⁷⁵.

3. Usul Kuralları

Uluslararası mahkemelerin uyacakları usul kuralları, kendi statülerinde belirlenmiştir. Devletlerin, bir istisna şeklinde izin verilmediği sürece, uluslararası mahkemelerin yetkisini kabul etmeleriyle usul kuralları üzerinde herhangi bir etkileri olmamaktadır. Buna rağmen devletler statüye aykırı bazı usul kuralları benimsemişlerse, bu devletlerin uluslararası mahkemenin yetkisini aslında kabul etmediklerini söylemek mümkündür ⁸⁷⁶.

UAD’nın uygulayacağı usuli hükümler, detaylı bir şekilde UADS’nde belirtilmiştir. UADS’nün 34(1) maddesine göre UAD önünde sadece devletlerin taraf sıfatı taşımaları ve taraf olabilmeleri mümkündür ⁸⁷⁷. UAD nezdinde vergi otoritelerinin ve vergi mükelleflerinin UAD’nda dava açma, taraf olma gibi yetkileri bulunmamaktadır. Tahkim ister zorunlu ister isteğe bağlı olarak belirlensin, kişilerin UAD önüne davayı

⁸⁷³ SHAW, s. 1067 .

⁸⁷⁴ BRUGGEN, Jurisdiction, s. 252 .

⁸⁷⁵ BRUGGEN, Jurisdiction, s. 252 .

⁸⁷⁶ ZÜGER, Arbitration, s. 129 .

⁸⁷⁷ PAZARCI, s. 475 ; SHAW, s. 1072 .

getirme yetkileri yoktur ⁸⁷⁸. Vergi mükellefleri kendi devletlerini ulusal hukuklar çerçevesinde UAD önünde dava açmak konusunda zorlama imkanını kullanmaları gerekmektedir. Burada vergi mükellefinin idari makamları dava açmaya zorlayıp zorlamayacağı bir sorun olarak belirmektedir. Vergi mükellefinin idareye karşı korunma mekanizmaları ulusal hukuklarca sağlanmıştır. Bir çok hukuk sisteminde vergi mükelleflerinin, en azından idareden işlemleri hukuka uygun bir şekilde yerine getirmesi konusunda talep hakları bulunmaktadır. Bu nedenle vergi ile ilgili kurum ve kuruluşlar vergi mükelleflerinin taleplerini haklı bir neden olmaksızın reddedemezler. İdarenin yapmış olduğu işlemlerin hukuka uygun olup olmadığının kontrolü yargı organlarınca yapılmaktadır ⁸⁷⁹.

Vergi mükellefi UAD önünde sadece tanık olabilir ya da eğer vakıaların araştırılmasında ihtiyaç söz konusu ise davetiye ile getirtilebilir (UADS md. 51). Mahkemeden herhangi bir talepte bulunması, iddia ya da savunma ileri sürmesi mümkün değildir. Vergi mükellefi sadece devletlerle gayri resmi görüşmeler yaparak ya da *amicus curiae* (mahkemede hâkimin tereddüt ettiği hususlarda ona yardımcı olan mahkeme dışı kişi) sıfatıyla etkiye bulunabilir ⁸⁸⁰.

UAD'na müracaatın mutlaka yazılı yapılması gerekmektedir (UADS md. 40/1)⁸⁸¹. Her bir davada uyuşmazlık konusu mutlaka gösterilmelidir ⁸⁸². BM'in bütün üyelerine davanın başladığına ilişkin tebligat yapılır. UADS'nün 43. maddesine göre UAD önündeki süreç yazılı ve sözlü olmak üzere iki kısma ayrılmaktadır. Yazılı süreç mahkeme ve taraflar arasında dilekçe ve karşı dilekçelerin ve diğer bütün delil niteliğini taşıyan belgelerin teatisinden mürekkeptir. Sözlü kısımda ise UAD tanıkları, bilirkişileri ve devletleri dinleyebilir. Mahkeme karar vermedikçe ve taraflar buna dair talepte bulunmadıkça süreç ve duruşmalar kamuya açıktır. Mahkeme aksine hükmetmedikçe davanın taraflarından her biri kendi masraflarını karşılamak zorundadır (UADS md. 64). Mahkemenin bizatihi yapmış olduğu masrafları ise BM karşılayacaktır. UAD için yapılacak masraflar (mahkeme kendi masraflarını karşıladığı için) tahkim için

⁸⁷⁸ BRUGGEN, Jurisdiction, s. 253 ; PAZARCI, s. 473 ; ZÜGER, Arbitration, s. 124

⁸⁷⁹ ZÜGER, Arbitration, s. 124 .

⁸⁸⁰ ZÜGER, Arbitration, s. 135 .

⁸⁸¹ PAZARCI, s. 477 .

⁸⁸² SHAW, s. 1069 .

harcanacak masraflardan daha azdır. Fakat UAD tahkime nazaran çok yavaş işlemektedir⁸⁸³.

4. Karar

UAD'nin yetkilendirildiği yegane anlaşma olan Almanya-İsveç vergi anlaşmasına göre "...bu anlaşmadan doğacak uluslararası ihtilaflar" ın tamamı UAD nezdinde çözümlenecektir. UAD iki devlet arasında mevcut uyuşmazlık konusunda anlaşmanın yorumlanması ya da uygulanmasından öte bir yetkiye sahiptir. UAD uluslararası hukuk prensipleriyle de bağlıdır (UADS md. 38 (1)). Almanya ve İsveç UAD yerine bir hakem kuruluna başvurabilir. Anlaşma çok açık bir şekilde hakem kurulunun vereceği kararın sadece anlaşma hükümlerine dayalı olabileceğini, hakkaniyete göre (*ex aequo et bono*) karar verilmesinin mümkün olmadığını belirtmiştir. UADS'nün 38 (2). Maddesine göre eğer taraflar anlaşılırsa UAD hakkaniyete göre (*ex aequo et bono*) karar verebilir. Almanya-İsveç vergi anlaşmasından kaynaklanan böyle bir yetki bugüne kadar UAD'na verilmemiştir. UAD da vergi anlaşması ile sıkı bir biçimde bağlıdır ve mahkeme bizatihi eşitlik kuralını öngörerek buna dayalı olarak karar veremez⁸⁸⁴.

Almanya-İsveç anlaşmasına göre, UAD, taraflar arasındaki uyuşmazlıkları vergi anlaşmasına uygun bir şekilde yorumlama ve uygulama ile yetkilidir. Bu nedenle, mahkemeler sadece vergilendirmenin vergi anlaşmasına uygun olmadığına dair karar vermekle yetinebilir. Uluslararası mahkemenin, ulusal hukuklarda öngörülen çifte vergilendirmenin giderilmesini sağlayacak bir hukuksal aracı kullanarak vergi indirimi sağlayacak şekilde uygulamaya dönük hüküm kurması mümkün değildir. Eğer devletlerden biri vergi anlaşmasına aykırı bir şekilde vergilendirme yoluna giderse UAD bu vergilendirmenin vergi anlaşmasına aykırı olduğuna karar vermesi mümkündür. Mahkemenin yetkisinin kabul edilmesi suretiyle devletler vergi anlaşmasına uygun bir yorum yaptığı kabul edilen UAD'nin kararlarına uymak zorunluluğu altına girmektedir. Vergi mükellefinin ise bu zorunluluğun ihlal edildiğine dair uluslararası hukuk düzeyinde herhangi bir hukuki yola başvurması mümkün değildir. Vergi mükellefinin sadece ulusal

⁸⁸³ PAZARCI, s. 477-478 ; ZÜGER, Arbitration, s. 135-136 .

⁸⁸⁴ SHAW, s. 1087 ; ZÜGER, Arbitration, s. 136-137 .

yargı yerlerine devletlerin bu zorunluluğa uygun hareket etmelerini sağlamak için müracaat etme imkanı vardır ⁸⁸⁵.

III. ULUSLARARASI ADALET DİVANI VE AVRUPA ADALET DİVANI KARARLARININ SONUÇLARI

1. Kararların Bağlayıcı Niteliği

Yukarıda vergi anlaşmasından doğan uyuşmazlıklar konusunda, AAD'nın tahkim organı sıfatıyla, UAD'nın ise hem tahkim organı sıfatıyla hem de uluslararası mahkeme sıfatıyla karar verebileceği tespit edilmiş bulunmaktadır. Bu kararların devletler üzerinde bağlayıcı niteliklerinin bulunup bulunmadığının belirlenmesi gerekmektedir.

a. Devletler Açısından

Uluslararası mahkemeler tarafından verilen kararlar kesindir ve bağlayıcıdır. Bu kararların temyiz edilmesine olanak bulunmamaktadır. Bu kararlar yargılama sürecinde taraf durumunda olan devletlere yöneliktir. Hiçbir vergi anlaşmasında mahkeme kararın bir ülkenin iç hukukunda doğrudan doğruya etkili olabileceği şeklinde hükümler mevcut değildir. Bu nedenle mahkeme kararı öncelikle uluslararası düzeyde uygulanacaktır. Mahkeme kararı doğrudan doğruya vergi mükellefi yönünden uygulanabilir değildir ve vergi mükellefinin iddialarını karşılayacak özelliğe sahip değildir. Mahkeme kararının sonuçlarından yargı, yürütme ve yasama sorumludur. Davayı kaybeden devlet, mahkeme kararına uygun bir şekilde vergi anlaşmasına dayalı işlemler yapmalıdır. Uluslararası hukuka göre, uluslararası mahkemelerin yetkisinin kabul edilmesiyle birlikte taraf devletler, bu mahkemelerin vergi anlaşmasına uygun yorum yapacağını da kabul etmişlerdir ⁸⁸⁶.

Uluslararası mahkemeler tarafından verilen ve vergi anlaşmasından doğan kararlar, bağlayıcılık açısından Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin ya da AAD'nın verdiği kararlara benzer etkiler doğuracaktır. Mahkeme sadece vergi anlaşmasının ihlal edildiğine karar verecek, fakat vergi anlaşmasına aykırı ulusal uygulamaların ortadan

⁸⁸⁵ ZÜGER, Arbitration, s. 137 .

⁸⁸⁶ SHAW, s. 101 ; ZÜGER, Arbitration, s. 138 .

kaldırılmasına karar vermeyecektir. Ayrıca bu mahkemeler ulusal işlemlerin iptaline, devletlerden birinin hukuk dışı uygulamalarının sonlandırılmasına da karar veremezler. Uluslararası mahkeme kararı ile vergi mükellefinin ulusal yargı organlarında ve ulusal mahkemelerde ileri sürebileceği iddialar arasında bir bağlantı kurulması son derece önemlidir. Uluslararası yargılama sürecinin etkinliği açısından böyle bir bağlantı kurulması aldatıcı olabilir. Uluslararası ve ulusal düzeyde prosedürlerin birbiri ile uyumlu olması gerektiği için böyle bir uyum "yumuşak karın" olarak nitelendirilmektedir ⁸⁸⁷.

b. Vergi Mükellefi Açısından

Uluslararası mahkeme kararının vergi mükellefi üzerinde etkilerinin ne olacağı konusu üzerinde durulması gerekmektedir. Ulusal hukuk, vergi mükellefinin KAU ile birlikte aynı anda ulusal yargıya başvuru haklarını kullanmasına olanak veriyor olabilir [OECD Model Anlaşması md. 25(1), OECD Veraset ve İntikal Vergisi Anlaşması md. 11 (1)]. Nitekim Almanya-İsveç Anlaşmasında (ki bu anlaşmada UAD uluslararası mahkeme sıfatıyla görev yapacaktır) ve Almanya- Avusturya Anlaşması'nda (ki bu anlaşmada AAD tahkim organı sıfatıyla görev yapacaktır), paralel bir şekilde ulusal yargı organlarına müracaat yasaklanmamıştır. Bu nedenle, ulusal yargı yerlerinde dava devam ederken uluslararası mahkeme kararını verebilir. Genellikle ulusal hukuklar yargı organlarını ve idari otoritelerini, uluslararası mahkeme kararını doğrudan yerine getirme yükümlülüğü altında tutmaktadır. Eğer bu sistem benimsenmişse uluslararası mahkemelerin kararları dikkate alınmalıdır ⁸⁸⁸.

Diğer yandan ülkeler uluslararası anlaşmalar ile iç hukuk ilişkisi açısından tekçi ya da ikici sistemleri benimsemiş olabilirler. Hangi sistem benimsenmiş olursa olsun eğer uluslararası anlaşmaların ulusal hukuka göre üstünlüğü ilkesi kabul edilmemişse ülkelerin idari ve adli organları ulusal hukuk kurallarını uygulayacaklardır ⁸⁸⁹. Örneğin bir ülkede sonraki kanun önceki kanunu ilga eder kuralı (*lex posterior derogat legi priori*) benimsenmişse uluslararası anlaşmanın dikkate alınması mümkün değildir ⁸⁹⁰. Diğer yandan bazı ülkeler, anayasal sistemleri gereği vergi anlaşmalarına aykırı ve

⁸⁸⁷ ZÜGER, Arbitration, s. 138 .

⁸⁸⁸ ZÜGER, Arbitration, s. 140 .

⁸⁸⁹ bkz. dpn 474, Bölüm 3, §5.

⁸⁹⁰ WOUTERS, Jan / VIDAL, Maarten, "An International Law Perspective On Tax Treaties and Domestic Law", <https://www.law.kuleuven.be/iir/nl/onderzoek/wp/WP90e.pdf>, (Erişim Tarihi:02.10.2009), s.8 .

onların hükümlerini değiştirici özelliğe sahip yasalar dahi çıkartabilmektedir. Almanya, Fransa ve Hollanda gibi ülkelerde, uluslararası anlaşmaların iç hukuka göre üstün olduğu kabul edilmiştir. ABD, Birleşik Krallık ve Avusturya gibi ülkelerde ise vergi anlaşması tek taraflı olarak çıkartılan yasalarla değiştirilebilir ⁸⁹¹. Böyle bir durumda uluslararası mahkeme kararının iç hukukta dikkate alınmayacağı ortadadır.

Eğer vergi anlaşması, kişilere subjektif haklar vermişse bu kişiler vergi anlaşmasını yorumlayan uluslararası mahkeme kararına doğrudan doğruya dayanabilirler. Yani bir anlaşmanın doğrudan etki göstermesi, bizzat anlaşma hükümlerinin bireylere talep edilebilir haklar sağlamasına bağlıdır. Dolayısıyla vergi anlaşmasının vergi mükelleflerine, uluslararası mahkeme kararının ulusal hukuk yönünden de geçerli sayılması konusunda talep yetkisi bulunursa uluslararası mahkeme kararı iç hukuk yönünden doğrudan doğruya sonuçlar doğurabilir⁸⁹². Fakat ulusal düzenlemeler vergi anlaşması hükümlerinin doğrudan uygulanması esasını kabul etmiyorsa vergi idaresi vergi anlaşması hükümlerini dikkate almayacak ve uluslararası mahkeme kararını ulusal düzeyde uygulamayacaktır. Böylelikle uluslararası mahkemenin bağlayıcı bir yorum ile ortaya koyduğu anlaşmadan kaynaklanan yükümlülük ihlal edilecek ve uluslararası hukuktan kaynaklanan sorumluluk süreci başlayabilecektir. Böylelikle uluslararası tahkim ya da yargılama otomatik bir şekilde vergi mükellefini korumamaktadır ⁸⁹³.

2. Kararların Diğer Vergi Mükelleflerine Etkileri

Uluslararası mahkemeler tarafından yapılan yorum sadece somut olayla ilgili vergi mükellefi için değil, aynı zamanda benzer durumda olan vergi mükellefleri için de geçerli olabilmelidir. Ulusal otoriteler, uluslararası mahkemeler tarafından verilen kararlardan benzer olaylar için bir emsal olarak faydalanabilmelidirler ⁸⁹⁴.

Ancak UADS'nün 59. maddesine göre UAD tarafından verilen kararlar sadece davanın tarafları için dava konusu olay yönünden bağlayıcıdır ⁸⁹⁵. Bu durum Anglo-

⁸⁹¹ AVI-YONAH, Reuven S., "Tax Treaty Overrides: A Qualified Defense of US Practice", http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=829746, (Erişim Tarihi:02.10.2009), s.1.

⁸⁹² YALTI, Gümrük Birliği, s. 40 .

⁸⁹³ ZÜGER, Arbitration, s. 140 .

⁸⁹⁴ ZÜGER, Arbitration, s. 141 .

⁸⁹⁵ PAZARCI, s. 482 ; SHAW, s. 1100-1101 .

Amerikan Hukuk Sistemi ile benzerlik göstermektedir, çünkü söz konusu sistemde bir mahkemenin vermiş olduğu karar kendisi için bile bağlayıcı değildir ve bir mahkeme daha sonra verdiği kararlara uymayan başka kararlar verebilir. Yani mahkeme kararlarının emsal olma özelliği yoktur. Bu nedenle eğer bir sorun için uluslararası mahkeme karar vermişse, ulusal otoritelerin buna benzeyen sorunları söz konusu kararı emsal kabul ederek aynı şekilde çözme zorunluluğu yoktur⁸⁹⁶.

Bir uluslararası anlaşma devletlerarası ilişkileri düzenlemektedir ve bu nedenle sadece anlaşmaya taraf olan devletler yönünden hak ve yükümlülükler doğurur. Dolayısıyla bu anlaşmaların bireyler açısından doğrudan hak ve yükümlülük doğurması söz konusu değildir. Buna karşılık bazı anlaşmalar konuları bakımından hem anlaşmaya taraf olan devletlere hem de doğrudan doğruya bireylere etkili olacak hak ve yükümlülükler getirebilir⁸⁹⁷.

Fakat diğer yandan vergi anlaşmasının ulusal hukuk nezdinde doğrudan uygulanabilmesi⁸⁹⁸ söz konusu ise ulusal yargı organları uluslararası vergi anlaşmasını uluslararası hukuka da dikkate alarak yorumlayacaktır. Bu sistemi kabul etmiş bir devletin, uluslararası mahkemenin yetkisini kabul etmesi durumunda, ulusal yargı organlarında uluslararası mahkemenin vermiş olduğu kararı emsal olarak kabul etmesi ve yeknesak yorumlar yapması gereklidir. Bu nedenle UAD ya da AAD tarafından verilecek kararlar, sadece dava konusu olaya değil ileride gerçekleşecek benzer olaylara da uygulanabilmelidir. Eğer vergi anlaşması, uluslararası mahkeme kararının emsal olmasını kabul etmişse, vergi mükellefleri ulusal yargı organları nezdinde benzer olaylar için uluslararası mahkeme kararını emsal olarak ileri sürebilir

⁸⁹⁹ .

⁸⁹⁶ ZÜGER, Arbitration, s. 142 .

⁸⁹⁷ YALTI, Gümrük Birliği, s. 39 .

⁸⁹⁸ bkz. dpn 474, Bölüm 3, §5 .

⁸⁹⁹ ZÜGER, Arbitration, s. 142 .

§10. ÖN KARARLAR

I. ULUSLARARASI VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA ÖNKARAR USULÜ

Vergi anlaşmalarında sorunun çözümlenebilmesi için tahkim dışında diğer bir yol ise ön karar yolunun vergi anlaşmalarında kabul edilmesidir. Ön karar kurumu, tahkim kurumuna alternatif olarak kullanılabilecek bir yol olarak karşımıza çıkmaktadır. Devletlerin vergi anlaşmalarında, anlaşmadan kaynaklanan bir uyuşmazlığın kendi ulusal yargı organlarının önüne gelmesi durumunda, yargı organlarının uyuşmazlık çözümünü askıya alarak uluslararası bir mahkemenin uyuşmazlık konusunda oluşturacağı yorumu zorunlu olarak kabul etmeleri ve bu yoruma uygun bir şekilde karar vermeleri bir hüküm olarak yer alabilir.

AAD, ATA'nın 234. maddesine göre ön karar vermek konusunda yetkili kılınmıştır ⁹⁰⁰. Ön karar yolu ile ulusal mahkemeler, hukuku yeknesak bir şekilde uygulama imkanına kavuşmaktadır. Çünkü aynı sorun konusunda ön karar organı aynı kararları verecek ve aynı hukuk kuralları farklı ülkelerin mahkemelerince aynı şekilde yorumlanacaktır. Ulusal bir mahkeme ön karar konusunda başvuru yaptığı zaman önündeki sorunu karara bağlamamakta ve ön kararın gelmesini bekletici mesele yapmaktadır ⁹⁰¹.

Uluslararası vergi anlaşmalarından kaynaklanan ve tahkim alternatifinin ortaya çıkmasına neden olan sorun, devletlerin anlaşmayı farklı yorumlamalarından kaynaklanamaktadır. Eğer devletlerin ulusal yargı organlarının anlaşmaları farklı bir şekilde yorumlamaları ortadan kaldırılabilirse sorun da çözülmüş olacaktır. Yani ön karar sayesinde akit devletlerin yargı organları anlaşmayı yeknesak bir şekilde yorumlayacak ve her iki ulusal yargı kararı da aynı yorumu içereceği için anlaşmazlık da ortadan kalkacaktır⁹⁰².

⁹⁰⁰ KARLUK, Rıdvan, Avrupa Birliği ve Türkiye, İstanbul, 2007, s.191.

⁹⁰¹ TEKİNALP / TEKİNALP, s. 260 ; CHITTHARANJAN F. Amerasinghe, Jurisdiction of International Tribunals, Hague, 2003, s. 847 .

⁹⁰² ÜNAL, s. 354 .

Uluslararası vergi uyumsuzluğunda sorun vergi anlaşmalarının akit devletlerce farklı bir şekilde yorumlanmasından kaynaklandığı için, bu durumun ortadan kaldırılması ve akit devletlerin vergi anlaşmasını yeknesak bir şekilde yorumlamalarının sağlanması gerekir. Eğer taraf devletler vergi anlaşmasının yorumlanması için bir uluslararası bir mahkemenin ön karar verme yetkisini kabul ederlerse ulusal hukuklardan kaynaklanan farklı yorumların da önüne geçilmiş olacaktır. Özellikle ön karara başvurunun zorunlu olması durumunda uluslararası anlaşmaların yeknesak bir şekilde yorumlanması garanti edilmiş olmaktadır. Varolan vergi anlaşmaları ön karar usulüne yer vermemektedir. Fakat daha önceleri, ön karar usulünün kabul edilmesi ile çeşitli öneriler sunulmuştu⁹⁰³.

1968 tarihinde Avrupa Topluluklarına üye devletler arasında çok taraflı bir vergi anlaşmasına ilişkin tasarının 28A maddesinde, yüksek mahkemelerin AAD'ndan anlaşma ile ilgili, eğer tarafların bu şekilde hareket etmenin hukukun yeknesak bir şekilde yorumlanmasına katkıda bulunacağına olan inançları varsa, ön karar almaları mümkün kılınmıştı. Fakat çok taraflı anlaşma taslağı hayata geçirilememiştir, çünkü AAD'nın üye ülkeler arasındaki vergi anlaşmalarından kaynaklanan sorunlar yönünden yetkisi yoktu.⁹⁰⁴ Diğer yandan vergi anlaşmaları bakımından, üye ülkeler arasında ön karar alma ihtiyacı doğduğunda AAD'na başvuru yapılması için bir çoklu protokol önerisi de sunulmuştu⁹⁰⁵.

⁹⁰³ LENZ, Carl, Otto, The Role and Mechanism of the Preliminary Ruling Procedure, Fordham International Law Journal, Vol.18:388, s. 389 ; Jörg Mössner, 1957 tarihinde imzalanan ve Almanya ile Avusturya arasındaki mülkiyet sorunlarını çözen Mülkiyete Dair Almanya-Avusturya Anlaşması'nda olduğu gibi "karma vergi komitesi" (*gemischte Steuerkommission*) nin kurulmasını önermiştir. Ayrıca aşağıda yer alan protokolü önermiştir ;

"Çifte Vergilendirme Anlaşması'nın yorumlanmasına ya da uygulanmasına ilişkin olmak üzere Yüksek akit taraflardan birinde yargılama söz konusu ise her bir ulusal mahkeme süreci durdurmalı ve yorum için Karma Vergi Komitesi'ne havale etmelidir. Ulusal mahkeme kararını Karma Vergi Komitesi'nin yorumuna dayandırmalıdır.

Karma Vergi Komitesi, her iki yüksek akit tarafın yüksek vergi mahkemelerinden iki hakim ile oluşacaktır. Mahkeme başkanı her iki yargıcı iki yıllık süre için atayacaktır. Bir hakim birden fazla atamasının yapılması mümkündür.

Yaşça daha büyük olan hakim Komite'nin başkanı olacaktır. Komite kendi usul kurallarını, ulusal usul kurallarına dayalı olarak belirleyecektir. Kararlar gerekçeli ve kamuya açık olacaktır."

ZÜGER, Arbitration, s. 148- 149 .

⁹⁰⁴ ZÜGER, Arbitration, s. 150 .

⁹⁰⁵ BRUGGEN, Tax Treaty, s. 517-520 .

II. AAD ve ÖN KARAR USULÜ

AAD nezdinde ön karar alınması için sürecin başlatılması zorunlu ya da ihtiyari olabilir. Topluluk hukukunu ilgilendiren konularda ATA'nın 234/3. maddesi ⁹⁰⁶ gereği sorun, iç hukuk bakımından kararları aleyhine kanun yollarına başvurulması olanağı bulunmayan bir ulusal yargı organı önünde (temyiz ya da istinaf mahkemesi gibi) görülmekte olan bir davada ortaya çıkarsa, bu yargı organı Avrupa Adalet Divanı'na başvurmakla yükümlüdür. Bu durumda AAD'nın yetkisi zorunludur. Madde 234/1 ve 2'de öngörülen durumlarda ise AAD'nın yetkisi ihtiyaridir ⁹⁰⁷. ADD'nin ön karar verme yetkisinin ihtiyari olduğu konularda ön karar başvurusu ilk derece mahkemesi tarafından yapılabileceği gibi temyiz mahkemeleri tarafından da yapılabilir ⁹⁰⁸. Üye ülkeler arasında yapılan anlaşmalarda yer verilen ön karar usulünde bazen en üst derecede yetkili mahkemelerin ön karar için başvuruda bulunmasına bazen de alt dereceli mahkemelerin başvuruda bulunmasına izin verilebilir. Bu nedenle vergi anlaşmalarında bu yönde bir hüküm yerleştirilecekse, hangi mahkemelerin ön karar alabilmek için başvuruda bulunacağı belirtilmiş olmalıdır ⁹⁰⁹. Ancak belirtmek gerekir ki,

⁹⁰⁶ Madde Hükümü şöyledir ;

"Adalet Divanı, aşağıdaki hususlarla ilgili ön karar verme yetkisine sahiptir:

(a) Bu Antlaşmanın yorumlanması;

(b) Avrupa Topluluğu kurumları ve Avrupa Merkez Bankası işlemlerinin geçerliliği ve yorumlanması;

(c) Konsey kararı ile kurulan organların tüzüklerinin, bu tüzüklerin öngörmesi durumunda, yorumlanması."

Böyle bir sorun, üye devletlerden birinin yargı organı önünde ortaya atılırsa bu yargı organı, kendi hükmünü verebilmek için o konuda bir kararın gerekli olduğu kanısına varırsa, bu sorun üzerinde karar vermesi için Divana başvurabilir.

Böyle bir sorun, iç hukuk bakımından kararları aleyhine kanun yollarına başvurulması olanağı bulunmayan bir ulusal yargı organı önünde görülmekte olan bir davada ortaya çıkarsa, bu yargı organı Adalet Divanı'na başvurmakla yükümlüdür."

⁹⁰⁷ TEKİNALP / TEKİNALP , s. 263 ; HELISKOSKI, Joni, "The Jurisdiction of the European Court of Justice to Give Preliminary Rulings on the Interpretation of Mixed Agreements", Nordic Journal of International Law, 69, 2000, s. 395 .

⁹⁰⁸ AKGÜL, s. 92 .

⁹⁰⁹ Mössner, ulusal mahkemelerin kendilerine açılan davayı durdurarak her bir olay için Karma Vergi Komitesine müracaat edilmesi gerektiğini teklif olarak ileri sürmüştür. Bu yüzden mahkeme kendiliğinden (*ex officio*) ön karar sürecini başlatmak zorundadır. Ulusal mahkemelerde vergi idaresine karşı aykırılık iddiasını ileri süre vergi mükellefinin, ön karar ile ilgili süreci başlatılması için herhangi bir rıza göstermesine gerek yoktur. Vergi mükellefinin ön karar alınmasına ilişkin süreci bizatihi başlatabilmesi de söz konusu değildir. Eğer mahkeme ön karar alınması için gerekli prosedürü başlatmazsa vergi mükellefi ulusal hukukun öngördüğü olanaklardan faydalanacaktır. Vergi mükellefi, ön karar alınması için gerekli olan süreci başlatmayarak vergi anlaşmasını ihlal eden karara karşı temyiz yoluna gidebilir. Fakat bunun olabilmesi için ulusal hukukun temyiz aşamalarına izin vermiş olması gerekir . Eğer Temyiz

AAD açısından bir ön karar usulünü, sadece AB üyesi ülkeler yine Birlik üyesi ülkelerle yapacakları vergi anlaşmalarına yerleştirebilirler.

AAD'na ön karar için Topluluk Organları ya da üye devletler, herhangi bir mahkeme ya da mahkeme kararı olmaksızın doğrudan doğruya başvurabilirler ⁹¹⁰. Doğrudan başvuru yönteminin vergi anlaşmasından kaynaklanan sorunlar için kabul edilip edilemeyeceği konusu üzerinde durmak gerekmektedir. Doğrudan başvuru yöntemi gelecekte gerçekleşecek olaylar için mümkündür. Vergi uyumsuzluğu ise doğmuştur ve halihazırda mevcuttur. Bu nedenle doğrudan başvuru usulünün vergi anlaşmasından kaynaklanan uyumsuzluklar için kullanılması söz konusu değildir ⁹¹¹.

Vergi anlaşması mahkemelerin ön karar başvurusunun zorunlu olduğunu belirtmediği sürece mahkemelerin ön karar yoluna başvuru yetkileri ulusal hukuklara bağlı olacaktır ⁹¹². Yani vergi anlaşmasında ön karar başvurusu zorunluluğu getirilmemesine rağmen ulusal hukuklar ön karar yoluna başvuru zorunluluğu getirebilir.

Vergi mükelleflerine de davanın ön karar için sunulması hakkının sağlanması gerektiği düşünülebilir. Fakat bunun için uluslararası hukukun öngördüğü bazı organların ulusal vergi prosedürüne dahil edilmesi gerekmektedir. Şimdiye kadar hiçbir vergi anlaşmasında vergi mükellefine böyle bir hak verilmemiştir. Mössner tarafından ⁹¹³

Mahkemesi de yerel mahkemenin ön karar alınması prosedürünün başlatılmaması kararına katılırsa yapılabilecek bir şey kalmamıştır, ZÜGER, Arbitration, s. 165 .

⁹¹⁰ ARNULL, Anthony, " *Timing the Beast ? The Treaty of Amsterdam and the Court of Justice* ", The Treaty of Amsterdam and the Court of Justice, Legal Issues of the Amsterdam Treaty, (Ed. O'KEEFFE / TWOMEY, Patrick), Oregon 1999, s.117 .

⁹¹¹ Amsterdam Anlaşmasından dolayı, ATA'nın 68 (3) maddesi, Topluluk Organlarına ve üye devletlere, Topluluk hukukunun vize, iltica, göç ve kişilerin serbest dolaşımı konularında yorumlanması için, herhangi bir mahkeme kararına dayalı olmaksızın, başvurma hakkı tanımaktadır. ATA'nın 68 (3) maddesi Brüksel Sözleşmesi'nin 4. maddesinden esinlenilerek tasarlanmıştır. Brüksel Sözleşmesi'nin 4. maddesine göre eğer ilgili devletin ya da diğer devletlerin mahkemeleri AAD kararlarına aykırı karar verirlerse, ulusal temyiz mahkemelerindeki "Genel Savcılık" ya da devletleri diğer yetkilendirdiği kuruluşlar AAD'na ön karar için müracaat edebilir. Böylelikle sadece içtihat hukukuna aykırı kararlar verilmesi halinde bu prosedür izlenebilir. Böyle bir talep üzerine AAD, nihai karara bağlanmış olaylar için değil gelecekte gerçekleşecek ve karara bağlanacak olaylar için yorum yapacaktır. Bu prosedürün bir benzerinin, sadece gelecekteki olaylar yönünden bağlayıcı olması nedeniyle vergi uyumsuzluklarında kullanılması uygun değildir. Vergi uyumsuzluklarında, vergi anlaşmasının uygulanmasından kaynaklanan belirli olayların çözümü gerekmektedir, ZÜGER, Arbitration, s. 158 .

⁹¹² ZÜGER, Arbitration, s. 167 .

⁹¹³ bkz.dpn. 902, Bölüm 5, §10 .

vergi anlaşmalarından kaynaklanan uyuşmazlıkların çözülmesi için önerilen Karma Vergi Komisyonu oluşturulması ve bu komisyon tarafından ön karar verilmesi fikri Avusturya-Almanya Mülkiyet Anlaşması'nı⁹¹⁴ örnek almıştı. Avusturya-Almanya Mülkiyet Anlaşması'na göre, tartışmanın tarafları davanın sunulmasını ulusal mahkemeler önünde talep edebilirler. Mahkemenin bunu kabul etmemesi halinde ulusal hukukun öngördüğü yollara başvuruda bulunabilirler, ancak ön karar organına müracaat edebilmeleri söz konusu değildir⁹¹⁵.

Ön karar usulünde ulusal mahkemenin ön karar organı tarafından verilen karara uyması gerekmektedir. Ulusal otoritelerin ve yargı organlarının AAD'nın kararlarını uygulamak zorunlulukları bulunmaktadır.⁹¹⁶ Vergi anlaşmasından kaynaklanan sorunlar için verilecek ön kararlar açısından da durum aynıdır, çünkü vergi anlaşması bağımsız bir ön karar usulü ve ön karar organı yaratmamakta, AAD'na ve onun verdiği ön karara atıf yapmaktadır.

AAD ya da uluslararası bir mahkeme tarafından verilecek ön kararlara ulusal mahkemelerin uyması zorunluluğunun kabul edilmesinin anayasal dayanağı bulunmalıdır. Anayasada öngörülmemesine rağmen uluslararası bir mahkemenin verdiği ön kararlara ulusal yargı organlarınca uyulması zorunluluğu getirilmesi sorun yaratacaktır. Bir çok ülkede mahkemelerin bağımsızlığı vurgulanmış ve bu konuda anayasal güvence sağlanmıştır. Bu nedenle yasama organı, mahkemeleri, ön kararlara uymak zorunluluğu getirmek konusunda zorlanabilir⁹¹⁷. Diğer yandan AAD, kendi vereceği kararın, ulusal yargı yerlerini ve devlet organlarını bağlayacağına dair bir garanti verilmesi şartıyla kendisinin yetkilendirilmesini kabul etmektedir⁹¹⁸.

Türkiye'nin imzalamış olduğu vergi anlaşmaları'nda AAD'nın bir ön karar organı olarak belirlenmesi mümkün değildir, çünkü AAD'nın yetkili kılınabilmesi için

⁹¹⁴ 15.07.1957 tarihli bu anlaşma 2. Dünya Savaşı'nda Avusturya'da kalan ve Alman vatandaşlarına ait olan mülklerin iadesini öngörmekteydi, HOHENVELDERN, Ignaz, Seidl, Essays on the Law of Treaties, A collection of Essays in Honour of Bert Vierdag, (Edited by Jan Klabbers, René Lefeber), Hague, 1998, s. 14

⁹¹⁵ ZÜGER, Arbitration, s. 167 .

⁹¹⁶ TEKİNALP / TEKİNALP , s. 266 ; Case C-453/00 *Kühne & Heitz v Productschap voor Pluimvee en Eieren* [2004] ECR I-837, (CHALMERS, Damian / TOMKINS Adam, European Union Public Law, 2007, Cambridge, s. 295) .

⁹¹⁷ ZÜGER, Arbitration, s. 168 .

⁹¹⁸ HOFBAUER, s. 85 .

uyuşmazlığın AB üyesi ülkeler arasında doğmuş bulunması zorunludur. Fakat AB, AB üyesi olmayan ülkelerle yapacağı anlaşmada, AAD'nın ön karar verme yetkisinin akit devlet mahkemesi için geçerli olabileceğini öngörebilir. Aşağıda da üzerinde durulacağı üzere örneğin EFTA ülkelerinin mahkemeleri, AB ile EFTA arasında yapılan anlaşma uyarınca, ön karar için AAD'na başvuruda bulunabilmektedir.

1. Ön Karar İçin AAD'nın Yetkilendirilmesi

AAD'nın, AB üyesi ülkelerin yapacağı bir uluslararası vergi anlaşmasına dayalı olarak yetkilendirilmesi mümkündür. Fakat böyle bir yetkilendirme olmadan AAD'nın vergi anlaşmaları konusunda ön karar vermesi mümkün değildir. Eğer yetkilendirme anlaşması yoksa, vergi anlaşmalarının AAD tarafından AB Hukuku çerçevesinde ön karar ile AAD tarafından yorumlanması mümkün değildir.

ATA'sına göre AAD, Topluluk Hukuku ile bağlantılı konularda ön karar verme yetkisine sahiptir. Bu nedenle, topluluk hukuku açısından, iki devlet arasındaki vergi anlaşmasının yorumlanması ya da uygulanmasından kaynaklanan konularda AAD'nın yetkisi yoktur, çünkü bu konular Topluluk Hukuku'nun bir parçası sayılmamaktadır (ATA md. 234). Bu nedenle ATA madde 234'ün verdiği yetkiye dayalı olarak AAD'nın vergi anlaşmalarını yorumlaması mümkün değildir. 293. madde gereğince de AAD yetkili değildir, çünkü vergi anlaşmalarının tam olarak Topluluk Hukuku'na dönüşmesi söz konusu değildir ⁹¹⁹.

⁹¹⁹ Mössnerin sunduğu teklife göre akit devletlerden her birinde eğer vergi anlaşmasının yorumlanması ya da uygulanması bir davaya sebebiyet vermişse Komite oluşturulacaktır. Komite her bir vergi anlaşması için bütün konularla ilgili olmak üzere kurulacaktır. Bu yüzden vergi anlaşmasına aykırı bir uygulama ile karşılaştığını düşünen vergi mükellefi öncelikle ulusal yargı organlarına müracaat edecektir. Genellikle ülkeler, vergi mükellefinin yargı organlarına müracaat etmesinin bir şartı olarak bütün idari başvuru yollarının tüketilmiş olmasını aramaktadırlar. Mahkeme teriminin ne anlama geldiği Uluslararası anlaşma ışığında belirlenecektir. Ulusal hukuklar çerçevesinde "mahkeme" sayılan bir organ uluslararası anlaşmaya göre "mahkeme" sayılmayabilecektir. Mössner tarafından yapılan öneride Komite'nin üyelerinin her bir devletin "yüksek vergi mahkemelerinden" atanacağı belirtilmiştir. Bununla birlikte anlaşmanın yorumlandığı ya da uygulandığı tüm ulusal yargı yerlerinin mahkeme terimi içerisinde olduğu düşünülmelidir. Buna göre ilk derece mahkemesi olsa bile bu mahkemenin yargılamayı kesip ön karar için Komite'ye göndermesi gerekmektedir. KVK (Karma Vergi Komitesi) vergi anlaşmasının yorumlanmasından ya da uygulanmasından doğan konularla ilgili sorunların çözümünde yetkilidir. KVK'nin önüne ulusal yargı organında açılan davanın konusu gelecektir. Dava konusu ise genellikle vergi mükellefleri tarafından dava dilekçelerinde, ulusal usul hukukunun belirlediği

ABA'nın 35. maddesi AB üyesi ülkeler arasında imzalanan suçlarla ilgili idari ve yargısal işbirliği anlaşmaları konusunda yorumlama yetkisini AAD'na vermektedir. AAD bu konularda ön karar verme yetkisine sahiptir⁹²⁰. Fakat AAD'nın, ABA'nın 35. maddesi çerçevesinde hareket ederek üye devletler arasındaki çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmalarını yorumlaması mümkün değildir. Fakat bu durum AAD'nın üye ülkeler tarafından kendi amaçları doğrultusunda yetkilendirilemeyeceği anlamına gelmemektedir. Avrupa Topluluğu Anlaşması'nın (Treaty Establishing the European Community) 239. maddesine göre üye devletler anlaşmadan kaynaklanan sorunlarda AAD'nın bulacağı çözümü kabul edebilirler⁹²¹.

Birincil hukuk tarafından açıkça bir yetki verilmemiş olsa bile üye ülkeler ön kararlar konusunda AAD'nın yetkili olduğunu kabul edebilirler. Birincil hukuk, uluslararası anlaşmaların yorumlanması konusunda açık bir yetki öngörmemiş olmasına rağmen AAD, üye devletlerin yaptığı yetkilendirme ile yaptıkları anlaşmaların yorumlanması ile ilgili hiç bir talebi reddetmemiştir. AAD, üye devletlerin yetki devirlerinin geçerli olduğunu varsaymaktadır. Bu nedenle AAD'nın iki ana fonksiyonu bulunmaktadır. Bu fonksiyonlar; AB Birincil Hukuku'na dayalı topluluk mahkemesi olmak ve protokollerin verdiği yetkiye dayalı uluslararası alanda ön kararlar veren bir organ olmaktır⁹²². Öte yandan uluslararası anlaşmalarda AAD, eğer topluluk organlarının bir işlemi söz konusu ise kendisini yetkili saymaktadır. Ör; Türkiye-AB Ortaklık Anlaşması ile ilgili bir işlem nedeniyle AAD kendisini bir davada yetkili saymıştır. Eğer topluluk

çerçeve içerisinde tanımlanmaktadır. Bu nedenle KVK önüne gelecek uyuşmazlık vergi mükellefi tarafından belirlenen uyuşmazlık olacaktır, ZÜGER, Arbitration, s. 151-152.

⁹²⁰ BULNES, Mar, Jimeno, European Judicial Cooperation in Criminal Matters, *European Law Journal*, Vol. 9, No. 5, December 2003, s. 619.

⁹²¹ Vergi anlaşmalarının ABA'nın VI numaralı başlığı altında belirlenen idari ve yargısal işbirliği kapsamına girip girmediğinin belirlenmesi önemlidir. ABA'nın 29. maddesinde konu belirtilmektedir. Bu maddeye göre konu "özgürlük, güvenlik ve adalet" ile ilgilidir. Bu madde üye devletlerin vatandaşlarının yüksek düzeyde güvenliğini sağlamak için suçla ilgili konularda idari ve yargısal ortak eylemlerin gerçekleştirilerek ırkçılık ve yabancı düşmanlığı ile mücadele edilmesini amaçlamaktadır. Bu amaç ise idari ve yargısal işbirliği çerçevesinde üye devletlerin kriminal konularda hukuk düzenlerinin birbirine yaklaştırılması suretiyle suçla mücadele ve engelleme eylemleri yapılarak başarılabilir. ABA'nın 30. maddesi idari işbirliğinin çerçevesini detaylı bir şekilde izah etmektedir. 31. madde ise yargısal alandaki işbirliğini düzenlemektedir. Bu nedenle VI. Bölüm idari ve yargısal işbirliğine ilişkindir. Çifte vergilendirmeye ilişkin herhangi bir açıklama yoktur, ZÜGER, Arbitration, s. 152-153 ; FENNELLY, Nial, The Area of "Freedom, Security and Justice" and the European Court of Justice—A Personal View, *International and Comparative Law Quarterly*, Vol. 49, No.1, s. 1.

⁹²² ZÜGER, Arbitration, s. 154- 155.

üyesi devletlerin kendi aralarında yaptıkları bir uluslararası anlaşma söz konusu ise yine AAD kendisini yetkili sayabilecektir ⁹²³.

Yukarıda vergi anlaşmasında ön karar verilmesi için vergi anlaşmasında yetkilendirme olmaması durumunda AAD'nın AB Hukuku'na dayanarak ön karar vermesinin mümkün olmaması, çeşitli olasılıklar dahilinde değerlendirilmiştir.

Birlik üyesi ülkeler vergi anlaşması ile AAD'nı ön karar verme konusunda yetkilendirebilirler. Ancak AAD'na uluslararası anlaşmalar yoluyla ön karar verme yetkilerinin verilmesi aşağıdaki şartlara bağlıdır⁹²⁴;

- a. AAD tarafından yorumlanacak anlaşma ATA'nın konusu ile ilgili olmalıdır.
- b. Yetkilendirme işleminin bütün üye ülkeler tarafından yapılması gerekir.
- c. Mahkemeye verilen yeni yetkiler, Topluluk Anlaşmalarıyla daha önce mahkemeye verilmiş olan yetkileri değiştiremez ve ortadan kaldıramaz.
- d. Mahkemeye tanınan yeni yetkiler, AAD'nın adalet yönetimi ile ilgili bir kurum olarak çalışmasına zarar vermemelidir .
- e. Verilen yeni yetkiler AAD'nın fonksiyonunu ve yapısını bozmamalıdır, fonksiyon ve yapı aynen devam etmelidir.

Eğer devletler Avrupa Topluluğu Anlaşması'nın (Treaty Establishing the European Community) 239. maddesi çerçevesinde AAD'nın yetkisini kabul etmişlerse AAD'nın yapısı ve fonksiyonları aynen devam edecektir. Eğer verilen yetki tüm üye ülkelerin onayını gerektiriyorsa AAD sadece (henüz olmayan) üye devletler arasında imzalanacak çok taraflı vergi anlaşmasını yorumlayabilecektir ⁹²⁵.

⁹²³ Case 12/86 (Demirel) [1987] ECR 3719, LAVRANOS, Nikolaos, Concurrence of Jurisdiction Between the ECJ and Other International Courts and Tribunals, http://aei.pitt.edu/3016/02/EUSA_paper_LAVRANOS_FINAL.doc#_Toc98913253, s.12-16 , (Erişim Tarihi ;20.05.2008), s. 12-16 .

⁹²⁴ ZÜGER, Arbitration, s. 156 .

⁹²⁵ AAD, birincil hukukta tanımlanan yetkilerini dahili su yollarında kullanılan gemilerin sürastoryası için kurulan bir fon ve EEA Anlaşması ile ilgili iki kararında genişletici şekilde yormada bulunmuştur. Bu kararlarda AAD, TH ile uyumlu yeni ön karar usulleri yaratmanın sadece başvuruda bulunanların AAD'nın yorumu ile bağlı olması şartıyla mümkün olduğu

AAD tarafından yorumlanacak vergi anlaşmaları ATA'nın konuları ile ilgili olmalıdır. Üye ülkeler arasında imzalanan vergi anlaşmaları bu ölçüte uymaktadır, çünkü Topluluk Hukuku ortak pazarda çifte vergilendirmeyi yasaklamaktadır. AAD'na Birincil Hukuk ile verilmeyen yetkilerin verilmesi temel anlaşmaların hiç birinde değişiklik anlamına gelmemektedir, zira AAD'nın Topluluğa ilişkin görevlerinin genişletilmesi söz konusu değildir. AAD'na sağlanan yetki uluslararası hukuk çerçevesinde değerlendirilmeli ve mevcut yetkilerine ilave yetkiler olarak görülmelidir. Bu nedenle AAD'nın, bütün üye devletlerin onayına ihtiyaç olmaksızın, önkarar verilmesi konusunda yetkilendirilmesi mümkündür. Topluluk Hukuku, AAD'nın ödünç alınmasını yasaklamamaktadır ve AAD'nın ödünç alınması AB'ne herhangi bir zarar vermemektedir

926 .

AAD'nın yetkilendirilmesi AB üyesi olmayan ülkelere de şamil olabilir. AAD kararları sadece üye devletler için sınırlandırılmış değildir. AB yapmış olduğu anlaşmalarda üye olmayan devlet mahkemelerinin AAD'na ön karar için başvuru yapma hakkını kabul etmesi de mümkündür. Örneğin EEA (European Economic Area) Anlaşması için 34 no'lu protokol ile EFTA ülkelerinin mahkemeleri tarafından AAD'na başvuru yapma hakkı verilmesi AAD tarafından uygun bulunmuştur ⁹²⁷. EFTA ülkelerinin mahkemeleri EEA Anlaşması'nın AB Hukuku ile bağlantılı kurallarının AAD tarafından yorumlanmasını isteyebilirler. Taraflardan biri AB üyesi olsa bile Türkiye gibi üye olmayan ülkelerin vergi anlaşmasında AAD'nı ön karar organı olarak göstermesi mümkün değildir. Bunun mümkün hale gelebilmesi için AB ile Türkiye arasında ayrıca özel bir anlaşmanın bulunması zorunludur.

belirtilmiştir. EEA Anlaşmasında EFTA mahkemelerinin sunduğu davalarla ilgili AAD kararlarının bağlayıcı olacağı belirtilmiştir. AAD'nın ön kararları ise sadece hukuki bilgilendirme sayılmaktadır ve bağlayıcı niteliğe sahip değildir. Bu durum sistem içerisinde AAD'nın hukuki koruma rolüne zarar vermektedir ve bu nedenle kabul edilebilir değildir. AAD'na ön karar verme görevi sağlayan yetkilendirme protokolleri AAD'nı bir adalet yönetimi kurumu olarak tanımalı ve yetkilendirme protokolüne belirtilen ön karar usulü ATA'nın 234. maddesinde belirtilen modellemeye göre yapılmalıdır ZÜGER, Arbitration, s. 156-157.

⁹²⁶ ZÜGER, Arbitration, s. 159- 161 .

⁹²⁷ GRAVER, Hans Petter, The Effects of EFTA Court Jurisprudence on the Legal Orders of the EFTA States, http://www.arena.uio.no/news/publications/documents/WP18_04.pdf, (Erişim Tarihi : 12.03.2008), s. 5 ; ZÜGER, Arbitration, s. 164 .

2. Ön Karara İlişkin Usul Kuralları

AAD'nın yetkilendirilmesiyle birlikte, AADS'nde yazılı olduğu şekliyle organın yapısı olduğu gibi kabul edilmiş olmaktadır ⁹²⁸. AADUY'nin (ECJ Rules of Procedure) 103 (2) maddesine göre ön karar usulünde de bu kuralların uygulanacağı belirtilmiştir. Bu hükme göre, AAD'na yetkilendirmenin sunulmasıyla dava açılmakta, müracaat yapılmaktadır. Başvuru, anlaşmanın yorumlanması ile ilgili sorunları içermelidir. Bu başvurunun çevirisi taraflara, taraflar dışında diğer katılımcılara , bütün üye devletlere ve topluluk organlarına gönderilir (AADS md. 20, AADUY md. 104 (1)). Davanın tarafları ve diğerleri, tebliğ tarihinden itibaren iki ay içerisinde yazılı olarak cevap vermelidir ⁹²⁹.

AAD önünde cereyan eden usulde, genellikle duruşmalar da yapılmaktadır. AAD önündeki davada herhangi bir masraf talep edilmemektedir. AAD, masrafların taksimi konusunda herhangi bir karar veremez, fakat bu konuda ulusal mahkemelerin karar vermesi mümkündür (AADUY md. 104 (5)). ⁹³⁰.

Vergi mükellefi, kendi görüşlerini duruşma süresince yazılı olarak sunma hakkına sahiptir. Vergi mükellefinin mahkemedeki durumu ve temsil edilmesi bakımından AAD ulusal mahkemelerin uyduğu usul kurallarını dikkate almak zorundadır. Böylelikle ulusal yargı sürecinde davanın tarafı olan ve temsil edilen kişiler AAD önünde dikkate alınabilir (AADUY md. 104 (2)). Devletlerin yetkili otoritelerinin ise AAD prosedürüne katılmaları söz konusu değildir, çünkü yetkili otoritelerin ulusal yargı yerlerinde taraf durumunda olmaları söz konusu değildir ⁹³¹.

⁹²⁸ Mössner'in önerisine göre KVK'nda ise karma kurulu, akit devletlerin yüksek yargı organlarından seçilecek iki hakimden oluşmaktadır. Hakimler iki kez atanabilir. Görev süreleri iki yıldır. Yüksek yargı organı ile Mössner'in kastettiği aslında Alman Federal Vergi Mahkemesi (*Bundesfinanzhof*) dir. Diğer ülkelerin ise bu mahkemeye benzeyen özel bir yüksek yargı organları olmayabilir. Bu türden ülkeler açısından ise sorun KVK'ne hakimlerin hangi yetkililer tarafından atanacağıdır , ZÜGER, Arbitration, s. 168 .

⁹²⁹ ZÜGER, Arbitration, s. 169 ; LENZ, s. 400 .

⁹³⁰ ZÜGER, Arbitration, s. 169 .

⁹³¹ Mössner tarafından önerilen KVK usul kurallarına göre en yaşlı hakim Komite'ye başkanlık edecektir. KVK gerekçeli kararlar verecek, verilen kararlar yayınlanacaktır. Fakat ulusal hukuklar dikkate alınarak KVK kendi usul kurallarını yaratabilecektir. Mössner'e göre vergi mükellefi ön karar sürecinde eşit bir taraf konumundadır. Yetkili otoriteler ise taraf durumunda değildir. Avusturya hukuk sistemine göre, Avusturya Mahkemelerinde vergi anlaşmasının yorumlanması ile ilgili davaya diğer akit devletin katılma hakkı bulunmamaktadır. Eğer devletler birbirlerinin

Ön kararın verilmesi ile birlikte karar organı ve ulusal organlar arasında bir etkileşim doğmaktadır. Ön karar organının vermiş olduğu kararın doğrudan uygulanacağına ilişkin yetkilendirme protokolüne bir hüküm konulursa mahkemeler ve vergi idaresi ön kararı doğrudan uygulayacaktır. Ön karar organı ve AAD önünde başlayan süreç, ulusal yargı önünde devam eden süreci durdurur. Eğer ön karar, sunulan sorun yönünden belirsiz ve anlaşılmaz ise ulusal mahkemeler yeniden süreci durdurabilirler ve sorunları ön karar için sunabilirler. Ulusal vergi süreçleri durduğu için vergi ihbarnamesi kesinleşemez ⁹³².

3. Uygulanacak Hukuk

Ön karar vermeye yetkili organ vergi anlaşmasının yorumlanmasından sorumludur. Bu nedenle vergi anlaşmasının hükümleri uygulanmalıdır. Bu kural gereğince ulusal hukuklar vergi anlaşması izin verdiği ölçüde uygulanacaktır . Ulusal kurallar hiyerarşik sıralamada uluslararası anlaşmaların uygulanmasını engelleyecek hükümler içerebilir. Böyle olsa bile ön karar vermeye yetkili organ vergi anlaşmasını uygulayacaktır ⁹³³.

4. Ön Kararın Bağlayıcı Niteliği

Ön karar için sorunu AAD'na sunan mahkeme, AAD'nın vermiş olduğu ön karar ile bağlıdır ⁹³⁴. Fakat diğer yandan, OECD Model Anlaşmasını esas alan vergi anlaşmalarına göre vergi mükellefi KAU'nü başlattığı zaman aynı anda ulusal yargı organlarına da aynı sorunun çözümü için müracaat edebilir. Yetkili otoriteler vergi mükellefinin yargıya götürdüğü sorun konusunda anlaşmaya çalışabilirler. KAU, ön karar sürecinden tamamen farklıdır. Yetkili otoriteler ön kararın verilmesinden sonra da bir anlaşmaya varabilirler. Eğer yetkili otoritelerin kendi ulusal hukuklarına göre, ön karar organı tarafından verilen karara dayanan ulusal mahkeme kararına, çifte vergilendirmenin giderilmesi amacıyla uymama hakları varsa, yetkili otoriteler mahkeme

mahkemesinde vergi anlaşmasının yorumlanması ile ilgili davalara katılmak istiyorlarsa bunu açıkça belirtmelidirler ZÜGER, Arbitration, s. 170-171 .

⁹³² ZÜGER, Arbitration,s. 173-174 .

⁹³³ ZÜGER, Arbitration, s. 171 .

⁹³⁴ TEKİNALP / TEKİNALP, s. 266 ; AKGÜL, s. 104 ; Mössner tarafından hazırlanan teklife göre ön karar organı tarafından verilen kararın temyizi söz konusu değildir. KVK önündeki ön karar prosedürü tam anlamıyla yargısal bir prosedür değildir sadece bir başlangıç prosedürüdür , ZÜGER, Arbitration, s. 172 .

kararı dışında karşılıklı anlaşmanın gereğini de yerine getirebilirler. Yetkili otoritelerin, ön karar teslim edilir edilmez KAU'nden vazgeçebilmeleri de mümkündür ⁹³⁵.

5. Ön Kararın Diğer Vergi Mükellefi Üzerindeki Etkileri

AAD'nın içtihatlarına göre AAD kararı, karara neden olan sorunun ötesinde de bir bağlayıcılığa sahiptir. Bu AAD tarafından verilecek ön kararlar için de geçerlidir. Bütün devletler ve otoriteler, AAD tarafından yorumlanan Topluluk Hukuku'nu uygulamak ve buna uymak zorundadır. Halihazırda mevcut ve gelecekte ortaya çıkacak uyuşmazlıklarda AAD'nın yorumunun kullanılması zorunludur. Eğer AAD'nın yorumlarına uyulmazsa, bu Topluluk Hukuku'nun ihlali anlamına gelir. Kararın herkes açısından (*erga omnes*) geçerli olduğu kabul edilmektedir ⁹³⁶. Bir AAD kararından sonra ortaya çıkan uyuşmazlığın kararın dayandığı uyuşmazlıkla aynı ya da benzer olup olmadığı, önceki yorumun sonra ortaya çıkan olayda uygulanıp uygulanamayacağı konusunda mahkeme bir tereddüt geçirirse, yeniden AAD'na davaların kıyaslanabilir olup olmadığı konusunda başvurulması mümkündür. Böylelikle aynı ya da benzer olaylarla ilgili olarak AAD yeni bakış açıları kazanacak ve içtihat hukukunu geliştirecektir ⁹³⁷.

Ön kararın, daha önce karara bağlanmış ve temyizi mümkün olmayan olaylar yönünden etkisinin ne olacağı üzerinde durulmalıdır. Eğer ön karar organı geçmişte ulusal otoritenin vergi anlaşmasını doğru yorumlamadığını tespit eden bir karar verirse, bu kararın idari işlemin ya da mahkeme kararının düzeltilmesinde ve yeniden gözden geçirilmesinde kullanılıp kullanılamayacağı ülkelerin vergi usul kurallarına bağlıdır. Uluslararası hukuk kurallarından, bir devletin vergi anlaşmasını yanlış yorumlayarak kararlar alması karşısında diğer devletin ses çıkarmamasının kabul anlamına geldiği ve önceden alınan yanlış kararların devam ettirilmesi yükümlülüğünün doğduğu sonucu çıkartılması mümkün değildir. Vergi anlaşmasına uygun olmayan vergilendirme uzun bir zaman sonra diğer devlet tarafından değiştirilemez. Uzun bir zaman önce yapılmış ve diğer devlet tarafından itiraz edilmemiş ihlaller bir devletin kendi fiilleri sonucu ortaya çıkan dava engeli kabul edilir ve yeniden gözden geçirilmesi gerekmez ⁹³⁸.

⁹³⁵ ZÜGER, Arbitration, s. 172 .

⁹³⁶ CHALMERS / TOMKINS, s. 295 ; ZÜGER, Arbitration, s. 175 .

⁹³⁷ ZÜGER, Arbitration, s. 175 .

⁹³⁸ ZÜGER, Arbitration, s. 176 .

III. UAD'NIN TAVSİYE YETKİSİ ve UAD'NIN VERGİ KONULARINDA "ÖN KANAAT" BİLDİRMESİ ÖNERİSİ

UAD'nın, AAD'nı örneğinde olduğu gibi ön karar verme konusunda herhangi bir yetkisi bulunmamaktadır.

UAD Statüsünün 65 (1) maddesi⁹³⁹ gereği UAD'nın sadece tavsiye yetkisi bulunmaktadır. Fakat tavsiye yetkisi ön karar anlamına gelmemektedir. ABD 1976 yılında "UAD'nın Yetkilerinin Genişletilmesi" başlığıyla hazırlanan raporda UAD'nın statüsünün değiştirilerek, UAD'na, ulusal temyiz mahkemelerinden gelecek talep üzerine "ön kanaat" belirtme yetkisinin verilmesi gerektiği vurgulanmaktadır. Ön kanaat belirtme yolunun belli faydaları bulunmaktadır. Öncelikle devletlerin egemenlik yetkileri zarar görmemektedir çünkü ön kanaatin devletleri bağlayıcı bir yönü bulunmamaktadır. Aynı zamanda uluslararası hukuk kurallarının yorumu konusunda da yeknesak standartlar sağlanmış olacaktır. Ayrıca UAD nezdinde sadece devletlerin taraf olabilmeleri de sürece esneklik getirecektir ⁹⁴⁰.

UAD'nın ulusal mahkemelere ön kanaat bildirmesi için *de lege feranda* ön karar verme yetkisi sağlanabilir. BM nezdinde üye devletlerden gelecek talepleri kabul edecek bir organ oluşturulması ve bu organın, anasözleşmenin 65-68. maddeleri gereğince talepleri tavsiye kararı için UAD'na göndermesi yeterli olacaktır. UAD yerine Vergi Konularında Uluslararası İşbirliği İçin Ad Hoc Uzmanlar Grubu (*Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters*) gibi bir başka BM organı da görevlendirilebilir. Bu grup da devletler arasındaki vergi sorunlarının çözümü konusunda bağımsız bir kuruluş olabilir⁹⁴¹.

⁹³⁹ Madde hükmü şöyledir ; "Divan, Birleşmiş Milletler Antlaşması gereğince ya da bu Antlaşma hükümlerine uygun olarak görü istemeye yetkili kılınmış her organ ya da kuruluşun isteği üzerine her türlü hukuksal sorun konusunda görüş verebilir."

⁹⁴⁰ BRUGGEN, Jurisdiction, s. 263 .

⁹⁴¹ BRUGGEN Jurisdiction, s. 263 .

§11. SONUÇ

Uluslararası vergi anlaşmalarının uygulanmasından ve yorumlanmasından doğan uyuşmazlıklarda, devletlerin tercih ettikleri çözüm yolu karşılıklı anlaşma usulüdür. Bunun en büyük sebebi, KAU'nün devletleri uyuşmazlığı çözme zorunluluğu altında bırakmamasıdır. Eğer akit devletlerden bir tanesi uyuşmazlığı çözme niyetinden yoksunsa hiçbir gerekçe göstermeksizin KAU'nü reddedebilir. KAU'ne ilişkin süreç başlasa bile bu süreç sonuçlanmayabilir veya sonuçlansa dahi süreç uzun zaman alabilir. KAU, çerçevesi vergi anlaşmalarında belirlenmemiş bir çözüm yöntemi olup, tamamen ihtiyari bir nitelik göstermektedir.

Vergi anlaşmalarından kaynaklanan sorunların tahkim yoluyla çözülmesi fikri uzun zaman önce ortaya atılmış olmasına rağmen, bazı ülkelerin vergi anlaşmalarına tahkim hükümlerini koymaları ancak yakın zamanlarda gerçekleşebilmiştir. Bunun sebebi, tahkimin, devletlerin egemenliklerinden kaynaklanan yetkilerini zayıflatacağı düşüncesidir. Buna karşılık, çeşitli devletler arasında akdedilen vergi anlaşmalarına ve Türk vergi anlaşmalarına temel teşkil eden OECD Modeli bakımından, uzun zaman önce başlayan tartışmaların tamamlanması ve bu süreç sonunda tahkimin kabul görmesi önemli bir gelişme olmuştur. Tahkim, OECD 2008 Model Anlaşması'nın 25. maddesine beşinci bir paragraf eklenmesi suretiyle Model metnindeki yerini almıştır. Bu da tahkimin artık çok geniş bir uygulama alanının olacağını söylemeyi mümkün kılmaktadır.

Tahkim, OECD 2008 Model Anlaşması da dahil olmak üzere, şu ana kadar varolan anlaşmaların hiç birisinde bağımsız bir süreç olarak düzenlenmiş değildir. Yani uyuşmazlık ortaya çıktığı zaman çözüm için doğrudan doğruya tahkim yoluna gidilmesi söz konusu değildir. Mutlaka KAU'nün tüketilmesi ve bunun ardından tahkime gidilmesi gerekmektedir.

Eğer devletler gerçekten uyuşmazlığın çözülmesini arzu etmekte iseler, sadece tahkim yolunun kabul edilmiş olması da yeterli değildir. Devletler mutlaka etkili bir tahkim süreci kabul etmek zorundadırlar. Zira süre sınırlamaları ve esasları vergi anlaşmasında belirtilmemişse tahkimin uygulanması da mümkün olmamaktadır. Tahkim

için KAU'nün tüketilmiş olması şartı getirildiğinden, eğer örneğin KAU'nde çözüm için bir süre sınırlaması öngörülmemişse, tahkim yoluna geçiş de mümkün olmayacaktır.

Diğer yandan tahkimin zorunlu tahkim şeklinde uygulanması faydalı bir yol olacaktır. Zira uyuşmazlık ortaya çıktıktan sonra, taraflardan birinin talebi üzerine tahkim sürecinin başlaması ve diğer tarafın onayına ihtiyaç duyulmaması etkili bir tahkim yolu doğuracaktır. Böyle bir tahkim zorunlu tahkim olarak adlandırılmaktadır. Eğer tahkimin başlaması diğer akit devletin onayına bağlanmışsa bu durum zorunlu olmayan tahkimdir; bu anlamda etkinliği tartışılabilir.

Bir tahkimin etkili bir tahkim olabilmesi için zorunlu tahkim şeklinde belirlenmesi de tek başına yeterli değildir. Hakem kurulunun vermiş olduğu kararın, devletler açısından bağlayıcı olması ve bu kararın mutlaka tenfizi gerekmektedir.

Hakem kararı bağlayıcı olsa bile tenfiz aşamasında sorunlar ortaya çıkabilir, çünkü hakem kararının devletlerin ulusal hukukları yönünden tanınması gerekmektedir. İşte bu aşamada ulusal mahkemeler devreye girmekte ve hakem kararının tenfiz edilemeyeceğine dair kararlar vermektedir. Bu aşamada ulusal mahkemelerin çok sınırlı sebeplerle tanıma ve tenfiz taleplerini reddetme yetkilerinin bulunması gerekmektedir, çünkü ulusal hukuklarda yer alan bir çok kısıtlama ya da yorum farklılığı hakem kararının tanınması ve tenfizini engelleyebilir.

Vergi mükellefi tahkim sürecinde davanın tarafı olmamaktadır, zira vergi anlaşmasında taraflar devletlerdir ve uyuşmazlık da doğrudan doğruya devletler arasında ortaya çıkmaktadır. Bununla beraber, vergi mükellefi taraf olmamasına rağmen kendi düşüncelerini, delillerini hakem kuruluna sunabilmeli ve gerektiği takdirde yapılması muhtemel duruşmalarda hazır bulunabilmelidir.

Devletlerin şimdiye kadar tahkim konusunda tereddüt etmelerinin en büyük sebeplerinden bir tanesi de kendi egemenliklerinin zarar göreceği endişesidir; fakat böyle bir endişe, vergi mükellefini mağdur eden bir sonucun ortaya çıkmasına neden olmakta ve uyuşmazlık çözümsüz kalmaktadır. Örneğin, bazı anlaşmalarda tahkim hükmü konulmuş olsa bile devletlerin ulusal hukuklarının dikkate alınacağı ve hakem kurulunun vergi politikası ile ilgili konularda karar veremeyeceği gibi hükümler görülebilmektedir. Uluslararası bir anlaşmadan kaynaklanan uyuşmazlığın çözümünde

ulusal hukukların dikkate alınmasının sorunun çözümünü ne şekilde sağlayacağı belli değildir. Böyle bir durumun ise devletlerin egemenliklerinin zarara göreceği endişesi ile açıklanması da mümkün değildir; çünkü artık Vestfalya Anlaşması'nın yarattığı mutlak egemenlik anlayışı terkedilmiş ve devletler kendi istekleri ile kendi egemenliklerini kısıtlar hale gelmişlerdir.

Türk vergi anlaşmalarında şu anda tahkim hükmü yer almamaktadır, ancak tahkim hükmünün anlaşmalara yerleştirilmesi olasılığı altında, bu kurumun anayasal açıdan değerlendirilmesi gerekmektedir. Tahkim kurumunun Anayasa açısından irdelenmesi ise en karmaşık alanlardan bir tanesidir. Bu konu incelenirken uygulamada varolan vergi anlaşmalarında yer alan tahkim hükmü ile OECD Modeli'nde yer alan hükmü birbirinden ayırt etmek gerekmektedir. Çünkü uygulamada yer alan tahkim hükümlerine göre uygulanması gereken hakem kararı iken OECD Modeli'nde uygulanması gereken hakem kararının uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşmadır.

Türkiye'nin uygulamada varolan vergi anlaşmalarında yer alan tahkim hükmünü kabul etmesi ihtimali Anayasal açıdan değerlendirilecek olursa; hakem kurulu, Anayasal açıdan bir yargı organı niteliğini taşımamaktadır, çünkü kanunla kurulmuş bir mahkeme olmadığı gibi, hakemlerin hakimlik teminatları da bulunmamaktadır. Nitekim Anayasa Mahkemesi de vermiş olduğu çeşitli kararlarda, hakem kurullarının Anayasal anlamda bir yargı organı niteliğini taşımadığına hükmetmiştir. Anayasa Mahkemesi, avukatlık ücretleri ile ilgili uyuşmazlıkların tahkim yolu ile çözümlenmesine dair verdiği son kararda, tahkim kararına karşı ilk derece veya temyiz aşamasında yargı yolunun açık tutulması gerekliliğini belirtmiştir. Anayasa Mahkemesi'nin bu yorumu, Anayasa'nın 6 ve 9. maddelerine uygunluğun koşulu olarak karşımıza çıkmaktadır, çünkü böylece 6. maddeye göre Türk Milleti, egemenliğini, Anayasanın koyduğu esaslara göre, yetkili organları eliyle kullanmış sayılmakta, tahkim, yargı yetkisinin Türk Milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılacağı hükmünü içeren 9. maddeye de aykırı olmamaktadır. Ancak, Anayasa Mahkemesi tarafından incelenen tahkim ile ilgili kanunlar ulusal tahkim ile ilgilidir. Özellikle uluslararası vergi anlaşmasında yer alması muhtemel bir tahkim hükmünün Anayasa Mahkemesi'nin önüne doğrudan gelebilmesi mümkün değildir, çünkü usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz (md.90/5). Uluslararası vergi anlaşmalarında yer alması muhtemel bir tahkim hükmü,

Anayasa Mahkemesi'nin önüne ancak bir kanun söz konusu olduğunda gelebilecektir. Örneğin; eğer uluslararası vergi anlaşmasındayer alan tahkim hükmünün uygulanmasına ilişkin bir kanun çıkartılırsa Anayasa Mahkemesi söz konusu kanun ile ilgili olarak denetim yapabilecektir. Böylesi bir kanun eğer tenfiz için olsa dahi hakem kararının Türk Mahkemeleri tarafından denetlenemeyeceği şeklinde bir hüküm içerir ise bunun Anayasa'ya uygun olup olmadığı Anayasa Mahkemesi tarafından tartışılacaktır. Uygulanması gereken hakem kararının uluslararası vergi anlaşmasından kaynaklanıyor olmasının, daha önce verilen kararlarda ortaya konan ölçüler dikkate alındığında öneminin olmayacağı, yani yine paralel kararların verilebileceği söylenebilir.

Eğer Türkiye, Türk Mahkemeleri'nin önüne tenfiz için olsa dahi hiçbir şekilde sunulmasına gerek olmayan bir vergi anlaşması tahkim hükmünü kabul ederse, bu durum, Anayasa'nın 6 ve 9. maddelerine aykırı olacaktır. Böyle bir aykırılığı gidermenin tek yolu Anayasa'da yapılacak bir değişikliktir.Yakın tarihlerde Anayasa'nın değiştirilmesi ile ilgili tartışmalar gündemde bulunmaktadır. 2007 yılında kamuoyuna açıklanan resmi olmayan yeni anayasa taslağının "Egemenlik" başlığını taşıyan 5. Maddesinde,

(1) Egemenlik kayıtsız ve şartsız Milletindir.

(2) Türk Milleti, egemenliğini, Anayasanın koyduğu esaslara göre, yasama, yürütme ve yargı organları eliyle kullanır.

(3) Egemenliğin kullanılması, hiçbir surette hiçbir kişiye, zümreye veya sınıfa bırakılamaz. Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir Devlet yetkisi kullanamaz.

(4) Milletlerarası ve milletlerüstü kuruluşlara üyelikten kaynaklanan sınırlamalar saklıdır

denmektedir.

Görüldüğü üzere Taslak'ta, yargı yetkisinin kullanılması ile ilgili Milletlerarası ve Milletlerüstü kuruluşlara üyelikten kaynaklanan sınırlamaların saklı olduğu belirtilmiştir. Fakat vergi anlaşmaları ile ilgili tartışmalar göz önüne alındığında, bu maddenin sadece AB'ne üyeliğin düşünülerek kaleme alındığı anlaşılmaktadır, çünkü

Türk Mahkemeleri tarafından gözden geçirilmesi söz konusu olmayan bir uluslararası vergi tahkimi ile yargı yetkisi Milletlerarası ve Milletlerüstü kuruluşlara üyelikten kaynaklanan bir sınırlandırma değil, uluslararası anlaşmadan kaynaklanan bir sınırlandırmadır. Bu nedenle istisna hükmünün ; "Milletlerarası ve milletlerüstü kuruluşlara üyelikten ve milletlerarası andlaşmalardan kaynaklanan sınırlamalar saklıdır." şeklinde değiştirilmesi olası anayasaya aykırılık değerlendirmelerinin bertarafı için, uygun olacaktır. Böylelikle Türk Milleti, egemenliğini, Anayasanın koyduğu esaslara göre, yasama, yürütme ve yargı organları eliyle kullanabilecek, fakat bunun istisnaları olacaktır. Uluslararası vergi tahkimi de bu istisna kapsamına gireceğinden, yukarıda belirtilen sorunların yaşanmayacağı düşünülebilir.

Anayasal bir düzenleme yapılmaksızın Türk Mahkemelerinin verilecek hakem kararlarını gözden geçirme yetkisini ortadan kaldıran herhangi bir kanuni düzenleme yapılması da Anayasa'ya aykırı olacaktır. Örneğin ; Alman Vergi Usul Kanunu'nun 175-a maddesine göre, hakem kararlarının ayrıca tanınması ya da tenfizi ile ilgili bir işleme lüzum yoktur. Vergi otoritesine, hakem kararını uygulamamak ya da geciktirmek konularında herhangi bir takdir yetkisi tanınmış değildir. Dolayısıyla Vergi İdaresi, hakem kararına uygun şekilde işlem yapmak zorundadır . Eğer Anayasa değişikliği söz konusu olmaksızın Almanya benzeri kanuni bir düzenleme ülkemizde yapılacak olursa uluslararası vergi uyuşmazlığını çözen hakem kararı hiçbir şekilde ulusal yargı organlarının önüne gelemeyecektir.

Türkiye'nin OECD Modeli'ni kabul etmesi ihtimalinde ise, Türkiye'de uygulanması gereken bir hakem karardan bahsedilemeyecektir. Çünkü uygulanacak olan hakem kararının uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşmadır. Bu hüküm ile devletlere karşılıklı anlaşmanın uygulanması yönünde bir talimat verilmektedir. Eğer devletler karşılıklı anlaşmayı uygulamazsa, vergi mükellefi bahsedilen hakka dayanarak devletten karşılıklı anlaşmanın uygulanmasını talep edebilecektir. Türkiye'de, vergi mükellefinin karşılıklı anlaşmanın uygulanması talebi reddedilir ya da talebe rağmen bir işlem yapılmazsa, bu durumda İYUK'nun sırasıyla 7 ve 10/2 maddeleri gereğince vergi mükellefi dava açabilecektir. Dava açılması halinde ise mahkeme, vergi anlaşmasında yer alan : *...Sorundan doğrudan etkilenen bir kişi hakem kararının uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşmayı kabul ettiği takdirde söz konusu karar akit devletler üzerinde bağlayıcı olacaktır ve bu devletlerin ulusal hukuklarında yer alan herhangi bir süre*

sınırlamasına rağmen uygulanacaktır.” hükmünü doğrudan doğruya uygulayabilecektir. Çünkü, Anayasa’nın 90/5. maddesi gereğince usulüne uygun yürürlüğe konulmuş uluslararası anlaşmalar kanun hükmündedir ve doğrudan uygulanmaları gerekir.

Anayasa açısından, Anayasa’nın 73/3. maddesinde eşitliğin bir ölçütü olarak düzenlenen mali güç kavramı ile tahkim kurumu arasında bir ilişki bulunmamaktadır, çünkü hakem kurulunun mali gücü göz önünde bulundurarak vergilendirme yetkisi kullanması söz konusu değildir.

Eğer bazı vergi mükellefleri, vergi anlaşmasında yer alan tahkim yoluna başvuru haklarını kullanıyorsa ve diğer bazı vergi mükellefleri bu haklarını kullanmıyorsa bu durumu Anayasa’nın 10. maddesinde yer alan eşitlik kuralına aykırı olacağını söylemek mümkün değildir, çünkü kendisine tanınan bir hakkı kullanmayan kişinin bu hakkı kullanan kişiye göre eşitliğinin ortadan kalktığını söylemek mümkün değildir.

Hakem kararlarının benzer olaylar için emsal olma özelliğinin bulunması gerekmektedir. Eğer emsal olma özelliği söz konusu olmayacaksa, benzer olaylar için farklı hakem kararları verilebilecektir. Bu durum ise Anayasa’nın 10. maddesinde düzenlenen kanun önünde eşitlik ilkesine aykırıdır. Anayasa Mahkemesi de vermiş olduğu kararlarda aynı esası benimsemiştir. Bu nedenle hakem kararlarının emsal olma özelliği ya da benzer olaylarda benzer kararlar verileceği ilkesi Türkiye’nin taraf olduğu vergi anlaşmalarında yer almalıdır.

Eğer uluslararası anlaşmada tahkim yoluna yer verilirse, bu durumda ulusal yargı yolu ile tahkim yolunun paralel bir şekilde yürüyebilmesi söz konusu olabilir. Zira genel olarak vergi mükellefi, hem tahkim yoluna gidebilir ve bir tahkim kararı çıkartabilir ve hem de aynı zamanda ulusal yargı organlarına müracaat ederek aynı konuda ikinci bir karar çıkartabilir. OECD 2008 Model Anlaşması’na göre, tahkim yoluna verilmiş bir mahkeme kararı yoksa müracaat edilebilmektedir. Böyle bir müracaatın sonucunda, hakem kararının uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşmanın vergi mükellefine sunulduğu anda, vergi mükellefinin hakem kararının uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşmayı kabul etme ya da reddetme hakkı vardır. Eğer vergi mükellefi, hakem kararının uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşmayı kabul ederse ulusal yargı yolundan feragat etmiş sayılacaktır. Bunun aksine, eğer vergi mükellefi hakem kararının

uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşmayı reddederse ulusal yargı yollarına müracaat edebilecektir.

OECD 2008 Model Şerhine göre, bazı devletler vergi mükellefinin bu tercihi tahkim yoluna müracaattan önce yapmasını da isteyebilirler. Bu durumda, tahkim yoluna müracaat halinde vergi mükellefinin ulusal yargı organlarına başvuru haklarından feragat etmesi gerekmektedir. Türkiye’de ise Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan KAU Rehberi’nde tahkim yoluna müracaattan çok daha önce, vergi mükellefinin KAU’ne başvurabilmesinin bir ön şartı olarak dava haklarından feragat etmesi öngörülmektedir.

Gerek KAU’ne ya da tahkim yoluna müracaattan önce ve gerek hakem kararının uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşmanın vergi mükellefine sunulduğu anda gerçekleşecek feragat Anayasa’ya aykırı olmadığı gibi İHAS’nin 6. maddesinde düzenlenen adil yargılanma ilkesine de aykırı değildir. Nitekim İHAM, tahkim yolunun söz konusu olması durumunda ulusal yargı yerlerine müracaat haklarından feragat edilebileceğine dair kararlar vermiştir. Eğer vergi mükellefinin rızası söz konusu olmaksızın ulusal yargı yerlerine başvuru hakkı ortadan kaldırılıyor ve sadece tahkim yoluna gidilebileceği bir sistem olarak benimseniyorsa bu durum hak arama hürriyeti, kanuni hakim güvencesi ve idarenin yasallığı ilkelerine aykırılık teşkil edecektir.

Türkiye’de, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan KAU Rehberi’nde vergi mükellefinin KAU’ne başvurabilmesinin bir ön şartı olarak dava haklarından feragat etmesi sistemi benimsenmiştir. Eğer Türkiye tarafından KAU’nün uzantısı olarak tahkim hükmü kabul edilecek olursa, KAU’ne başvurudan önce dava haklarından feragat edilmesi sistemi, Anayasal açıdan bir sorun taşımamakla birlikte vergi mükellefi açısından sorun olabilir, çünkü vergi mükellefi henüz hakem kararının hangi yönde olacağını bilmeden, çok erken bir dönemde tercih yapmaya zorlanmaktadır.

Tüm bu açıklamaların ardından Türkiye açısından Anayasal sorun doğurmayacak bir tahkim modelinin ortaya konulması gerekmektedir. Böyle bir tahkim modeli için çok fazla sayıda alternatif mevcut olmakla birlikte, en uygun yol OECD 2008 Model Anlaşması’nda ve Şerhi’nde yer alan tahkim modellerinin temel alınmasıdır. OECD 2008 Model Anlaşması’nda, verilmiş bir mahkeme kararı yoksa tahkim yoluna

müracaat edilebilmektedir. Hakem kararının uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşmanın vergi mükellefine sunulduğu anda, vergi mükellefi bu anlaşmayı kabul edebilir ya da reddedebilir. Eğer vergi mükellefi uygulamaya ilişkin karşılıklı anlaşmayı kabul ederse, ulusal yargı yolundan feragat etmiş sayılmaktadır. Bunun aksine, uygulamaya ilişkin karşılıklı anlaşma vergi mükellefi tarafından reddedilirse, vergi mükellefinin ulusal yargıya başvurabilmesi söz konusu olabilmektedir.

Diğer yandan OECD şerhinde, bazı devletlerin tahkim yoluna müracaatın bir ön şartı olarak vergi mükellefinin ulusal yargı yollarına başvuru haklarından feragat etmesi sistemini benimseyebilecekleri de belirtilmiştir.

Her iki sistem de Türkiye açısından sorun teşkil etmeyecektir, çünkü vergi mükellefinden rızaya dayalı olarak bir tercih yapması istenmektedir.

OECD 2008 Modeli'nde sorunun diğer akit devletin yetkili otoritesine sunulmasından itibaren iki yıl içinde yetkili otoritelerin bir anlaşmaya varamamış olmaları tahkim sürecini başlatmaktadır. Fakat yetkili otoritelerin vardığı karşılıklı anlaşmanın vergi anlaşmasına aykırı olması durumunda ne olacağı düzenlenmemiştir. Bu nedenle önerilen hüküm, varılan anlaşmanın vergi anlaşmasına aykırı olduğunun düşünülmesi durumunda da, konunun tahkime götürülebilmesine olanak sağlamaktadır. OECD Model Anlaşması'nda öngörülen; "...Yetkili otoriteler söz konusu sorunu çözmek için paragraf 2'ye uygun şekilde, sorunun diğer akit devletin yetkili otoritesine sunulmasından itibaren iki yıl içinde bir anlaşmaya varamamışlarsa..." cümlesine "...ya da ilgili kişiler varılan anlaşmanın vergi anlaşmasına aykırı olduğunu düşünüyorlarsa..." şeklinde bir ekleme yapılması isabetli olacaktır.

Böylelikle Türkiye açısından iki sistemin benimsenebileceği ortaya çıkmaktadır. Birinci sistem verilmiş herhangi bir mahkeme kararı yoksa tahkim yoluna müracaat edilmesini mümkün kılmaktadır. Bu sistemin benimsenmesi halinde, aşağıda yer alan hüküm önerilmektedir ;

a)*Bir kişi, paragraf 1'e göre akit bir devletin yetkili otoritesine, akit devletlerden birinin ya da her ikisinin işlemlerinin o kişi için bu sözleşme hükümlerine uygun olmayan şekilde sonuç doğurduğu gerekçesiyle sorunu sunmuşsa, ve*

b) Yetkili otoriteler söz konusu sorunu çözmek için paragraf 2'ye uygun şekilde, sorunun diğer akit devletin yetkili otoritesine sunulmasından itibaren iki yıl içinde bir anlaşmaya varamamışlarsa **ya da ilgili kişiler varılan anlaşmanın vergi anlaşmasına aykırı olduğunu düşünüyorlarsa,**

sorundan kaynaklanan çözülememiş herhangi bir konu kişinin talebi üzerine tahkime sunulacaktır. Fakat, çözülememiş bu konular, eğer söz konusu konular devletlerden birinin adli ya da idari yargı organları tarafından karara bağlanmışsa tahkime sunulmayacaktır. Sorundan doğrudan etkilenen bir kişi hakem kararının uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşmayı kabul ettiği takdirde söz konusu karar akit devletler üzerinde bağlayıcı olacaktır ve bu devletlerin ulusal hukuklarında yer alan herhangi bir süre sınırlamasına rağmen uygulanacaktır. Akit Devletlerin yetkili otoriteleri bu paragrafın uygulama şeklini karşılıklı anlaşma ile çözeceklerdir.

İkinci sistem ise tahkim yoluna müracaat edildiği anda ulusal yargı yollarından feragat edilmesini öngörmektedir. Bu sistem benimsendiği takdirde aşağıdaki hüküm önerilmektedir ;

a) Bir kişi, paragraf 1'e göre akit bir devletin yetkili otoritesine, akit devletlerden birinin ya da her ikisinin işlemlerinin o kişi için bu anlaşma hükümlerine uygun olmayan şekilde sonuç doğurduğu gerekçesiyle sorunu sunmuşsa, ve

b) Yetkili otoriteler söz konusu sorunu çözmek için paragraf 2'ye uygun şekilde, sorunun diğer akit devletin yetkili otoritesine sunulmasından itibaren iki yıl içinde bir anlaşmaya varamamışlarsa **ya da ilgili kişiler varılan anlaşmanın vergi anlaşmasına aykırı olduğunu düşünüyorlarsa,**

sorundan kaynaklanan çözülememiş herhangi bir konu kişinin talebi üzerine tahkime sunulacaktır. Fakat, çözülememiş bu konular, eğer söz konusu konular devletlerden birinin adli ya da idari yargı organları tarafından karara bağlanmışsa **ya da ulusal yargı organlarına müracaat haklarından feragat edilmemişse tahkime sunulmayacaktır.** Sorundan doğrudan etkilenen bir kişi hakem kararının uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşmayı kabul ettiği takdirde söz konusu karar akit devletler üzerinde bağlayıcı olacaktır ve bu devletlerin ulusal hukuklarında yer alan

herhangi bir süre sınırlamasına rağmen uygulanacaktır.Akit Devletlerin yetkili otoriteleri bu paragrafın uygulama şeklini karşılıklı anlaşma ile çözeceklerdir.

KAYNAKÇA

(Kitap ve Makaleler)

AKAD, Mehmet / DİNÇKOL, Bihterin, Genel Kamu Hukuku, İstanbul, 2004.

AKINCI, Müslüm, İdari Yargıda Adil Yargılanma Hakkı, Ankara, 2008.

AKINCI, Ziya, Milletlerarası Tahkim, Ankara, 2003 .

AKGÜL, Mehmet Emin, Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın Yargı Yetkisi, Ankara, 2008 .

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz, "Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası", Danıştay Dergisi, Sayı;50-51, 1983.

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Anayasal Açından Adil Yargılanma Hakkı", Anayasa Yargısı, C.10, 1993.

ALTMAN, Zvi Daniel, Dispute Resolution Under Tax Treaties, Amsterdam, 2005.

ATILGAN, Veli, "Milletlerarası Tahkim Kanununun Uygulama Alanı Ve Hakem Kararlarının İptal Sebepleri", http://www.turkhukuksitesi.com/makale_119.htm, (Erişim Tarihi:26.09.2009).

ARNOLD, Brian J. / SASSEVILLE, Jacques / ZOLT, Eric, "Summary of the Proceedings of an Invitational Seminar on Tax Treaties in the 21st Century", Vol. 50, No:1, 2002.

ARNULL, Anthony, "Timing the Beast ? The Treaty of Amsterdam and the Court of Justice", The Treaty of Amsterdam and the Court of Justice, Legal Issues of the Amsterdam Treaty, (Ed. O'KEEFFE / TWOMEY, Patrick), Oregon,1999.

ATEŞ, Leyla, Vergilendirmede Eşitlik, İstanbul, 2006.

AULT, Hugh J., "Arbitration in International Tax Matters : Some Structural Issues", Liber Amicorum Sven-Olof Lodin, (Ed. Krister Anderson et al.), Stockholm, 2001.

AVI-YONAH, Reuven S., "Tax Treaty Overrides: A Qualified Defense of US Practice", http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=829746, (Erişim Tarihi:02.10.2009).

BABLER, Johannes, "*Settlement of Disputes in German Tax Treaty Law*", Settlement of Disputes in Tax Treaty Law, (Editors: LANG Michael / ZÜGER, Mario), Hague, 2002.

BARTER, Barbara G., Procedures of Judgement, Process of Justice, An Arbitrational Tribunal Set in Context, Ottawa, 1998 .

BAŞARAN, Başar, Adil Yargılanma Hakkı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2007.

BAŞBAKANLIK, Hazine Müsteşarlığı, Kamu Borç Yönetimi Raporu, Nisan 2003 .

BAYILLIOĞLU, Uğur, "Uluslararası Ceza Mahkemesi ve Türkiye", AÜHFD, C. 56, S. 1, 2007.

BEALE, Joseph H., "Jurisdiction to Tax", Harvard Law Review, Vol.XXXII, No.6., April, 1919.

BERNATH, Andreas, The Implications of the Arbitration Convention, Jönköping, 2006 .

BOUCHEZ, Leo J., "The Prospects for International Arbitration ; Disputes Between States and Private Enterprises, Journal of International Arbitration", Vol. 8, 1991.

BOUVIER, John, Bouvier's law Dictionary, 2001 .

BRUGGEN, Edwin van Der, "Compulsory Jurisdiction of the International Court of Justice in Tax Cases; Do We Already Have an 'International Tax Court' ?", Intertax, Vol. 29, Is. 8/9, 2001. (Atıflarda "Jurisdiction" olarak kısaltılmıştır)

BRUGGEN, Edwin Van der, "Good Faith In The Application And Interpretation Of Double Taxation Conventions", British Tax Review, 2003-1.

BRUGGEN, Edwin van der, "About the Jurisdiction of International Courts to Settle Tax Treaty Disputes", Settlement of Disputes in Tax Treaty Law, (Editors: LANG Michael / ZÜGER, Mario), Hague, 2002. (Atıflarda "Tax Treaty" olarak kısaltılmıştır)

BULNES, Mar, Jimeno, "European Judicial Cooperation in Criminal Matters", European Law Journal, Vol. 9, No. 5, December 2003.

BURNETT, Chloe, "International Tax Arbitration", Australian Tax Review, Vol. 36, No. 3, 2007 .

CALDERON, Jose M., "The Taxpayer's Right to Set the 'Mutual Agreement Procedure in Motion : the Spanish Tax Courts' Approach", Intertax, Vol. 29, No.11, 2001.

CAUWENBERGH, Patrick / HONSTÉ, Van, "The Belgian Arbitration Convention Circular: the Defensive Approach of Transfer Pricing", Intertax, Volume 29, No. 4, 2001.

CÉLESTIN, Lindsay Marie France Clement, The Formulary Approach to the Taxation of Transnational Corporations: A Realistic Alternative?, Sydney, 2000 .

CHALMERS, Damian / TOMKINS Adam, European Union Public Law, Cambridge, 2007.

CHETCUTI, Jean-Philippe, "Arbitration in International Tax Dispute Resolution", <http://www.cc-advocates.com/publications/articles/tax-arbitration.htm>, (Erişim Tarihi : 20.01.2005).

CHITTHARANJAN, F. Amerasinghe, Jurisdiction of International Tribunals, Hague, 2003.

CONFORTI, Benedetto, The Law and Practice of the United Nations, Leiden, 2005.

CZUBINSKI, "Zbigniew Anthony, European Fiscal Law and State Sovereignty", <http://www.ces.uj.edu.pl/czubinski/fiscal.rtf>, (Erişim Tarihi :18.06.2009).

ÇAĞAN, Nami, "Anayasa Tasarısında Vergi ve Benzeri Mali Yükümlölükler", Vergi Dünyası, Sayı : 13, Eylül, 1982.

ÇAĞAN, Nami, Vergilendirme Yetkisi, İstanbul, 1982. (Atıflarda "Vergilendirme Yetkisi" olarak kısaltılmıştır)

ÇAĞAN, "Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları", AÜHFD, C.XXVIII, S.1-4, 1971. (Atıflarda "Komisyonlar" olarak kısaltılmıştır)

ÇELİKEL, Aysel, Milletlerarası Özel Hukuk, İstanbul, 2009.

ÇELİKTAŞ, İlyas, Milli ve Milletlerarası Tahkim Karşılaştırması, http://www.hukukcu.com/bilimsel/kitaplar/tahkim.htm#_ftn7 , (Erişim Tarihi : 19.07.2007) .

DAHLBERG, Mattias, "Settlement of Disputes in Swedish Tax Treaty Law ", Settlement of Disputes in Tax Treaty Law, (Editors: LANG Michael / ZÜGER, Mario), Hague, 2002.

DELAUME, Georges R., "State Contracts and Transnational Arbitration", The American Journal of International Law, Vol.75, No.4,1981.

DESAX, Marcus / VEIT, Marc, "Arbitration of Tax Treaty Disputes: The OECD Proposal" , Arbitration International, Vol.23, No.3, 2007 .

DOST, Süleyman, Yabancı Yatırım Uyuşmazlıkları ve ICSID Tahkimi, Ankara, 2006.

ELLIS, Desmond / ANDERSON, Dawn, Conflict Resolution : An Introductory Text, Toronto, 2005.

EMEK, Uğur, Uluslararası Ticarete Tahkim Prosedürü, DPT Yayını, Ankara, 1999.

ERDOĞAN, Feyiz, Uluslararası Hukuk ve Tahkim, Ankara, 2004.

ERDOĞMUŞ, Belgin, Hukukta Latince Teknik Terimler- Özlü Sözler, İstanbul, 2004.

FARAH, Ehab, "The OECD Proposal for Mandatory Arbitration In Tax Disputes: A Solution in Search af a Problem", http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1115178, (Erişim Tarihi : 21.06.2008) .

FENNELLY, Nial, The Area of "Freedom, Security and Justice" and the European Court of Justice—A Personal View, International and Comparative Law Quarterly, Vol. 49, No.1, 2000.

FULLER, James P. / BASSETT, Barton W.S., "International Tax Controversies", International Tax Journal, Vol.34, No.1, January-February 2008.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan "Karşılıklı Anlaşma Usulü"ne İlişkin Rehber, Ankara, 2009.

GILDEMEISTER, A.E., Arbitration of Tax Treaty Disputes - The 2008 OECD Model for Income Tax Treaties Will Contain An Arbitration Clause,s. 6, [http://tax-arbitration.com/Gildemeister%20-%20Tax%20Treaty%20Arbitration%20\(TDM\)](http://tax-arbitration.com/Gildemeister%20-%20Tax%20Treaty%20Arbitration%20(TDM)), (Erişim Tarihi : 10.09.2009).

GIOIA, Federica, "State Sovereignty, Jurisdiction, and 'Modern' International Law: The Principle of Complementarity in the International Criminal Court", Leiden Journal of International Law, Vol.19, No.4 , 2006.

GHISLAIN, T. J., Joseph, "Transfer Pricing : The EC Arbitration Convention as a Dispute Resolution Mechanism", The International Tax Journal, Spring, Vol.28, No.2, 2002 .

GÖZLER, Kemal, Devletin Genel Teorisi, Bursa, 2007.

GRAVER, Hans Petter, "The Effects of EFTA Court Jurisprudence on the Legal Orders of the EFTA States", http://www.arena.uio.no/news/publications/documents/WP18_04.pdf, (Erişim Tarihi : 12.03.2008) .

GROEN, Gerrit, "Arbitration in Bilateral Tax Treaties", Intertax, Vol. 30, No.1, 2002.

GÜNEŞ, Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, İstanbul, 2008.

GÜRDAL, Ayşe, İslâm Aile Hukuku Açısından İhtilafların Çözümünde Tahkim Yöntemi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale, 2007.

GÜRİZ, Adnan, Hukuk Felsefesi, Ankara, 1992.

HARTEN, Van Gus, "The Public- Private Distinction In The International Arbitration Of Individual Claims Against The State", International Comparative Law, Vol. 56, No. 2, 2007.

HELISKOSKI, Joni, "The Jurisdiction of the European Court of Justice to Give Preliminary Rulings on the Interpretation of Mixed Agreements", Nordic Journal of International Law, 69, Nu .4, 2000.

HERZOG Peter, E., "The Procedure Before the Court of Justice of the European Communities", Washington Law Review, Vol. 41, 1966.

HINNEKENS, Luc, "The European Tax Arbitration Convention and its Legal Framework – I", British Tax Review, 1996-2 .

HINNEKENS, Luc, "The European Tax Arbitration Convention and Its Legal Framework: Part 2", British Tax Review, 1996-3 (Atıflarda "Convention-II" Olarak Kısaltılmıştır) .

HOFBAUER, Ines, "Settlement of Disputes in Austrian Tax Treaty Law", Settlement of Disputes in Tax Treaty Law, (Editors: LANG Michael / ZÜGER, Mario), Hague, 2002.

HOHENVELDERN, Ignaz, Seidl, Essays on the Law of Treaties, A collection of Essays in Honour of Bert Vierdag, (Edited by Jan Klabbers, René Lefeber), Hague, 1998.

HUDSON, Manley O., "The Permanent Court of Arbitration", The American Journal of International Law, Vol.27, No.3 , July., 1933.

INTERNATIONAL CHAMBER OF COMMERCE, "The Resolution of International Tax Conflicts", European Taxation, eksik künye1984.

ICC, Comission on Taxation, Arbitration in International Tax Matters, Policy Statement, 180/438, <http://www.iccwbo.org/policy/taxation/id442/index.html> (Erişim Tarihi: 25.09.2007) .

ICC, Comission on Taxation, Arbitration in International Tax Matters, Policy Statement, Bilateral Convention Article, 180/455, <http://www.iccwbo.org/policy/taxation/id501/index.html>, (Erişim Tarihi: 03.04.2007) .

İNCEOĞLU, Sibel, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı, Kamu ve Özel Hukuk Alanlarında Ortak Yargısal Hak ve İlkeler, İstanbul, 2008 .

JOINT COMMITTEE ON TAXATION, Explanation of Proposed Income Tax Treaty Between the United States And Belgium, <http://www.jct.gov/x-45-07.pdf>, (Erişim Tarihi:01.03.2009), 2007.

KANETİ, Selim, "Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri", İktisat ve Maliye Dergisi, C. XXXI, S. 1, 1984.

KARLUK, Rıdvan, Avrupa Birliği ve Türkiye, İstanbul, 2007.

KURU, Baki/ YILMAZ, Ejder/ ASLAN, Ramazan , Medeni Usul Hukuku, Ankara, 1992 .

KÜÇÜKGÜNGÖR, Erkan, "Türkiye Futbol Federasyonu Tahkim Kurulu'nun Yapısı ve Tahkim Kurulu Kararlarının Niteliği", AÜHFD, C. 50, S.2, 2001.

LENZ, Carl, Otto, "The Role and Mechanism of the Preliminary Ruling Procedure", Fordham International Law Journal, Vol.18, No.388, 1994.

LINDENCRONA, Gustaf / MATTSSON, Nils, Arbitration in Taxation, Deventer, 1981.

LINDENCRONA, Gustaf, "How to Resolve International Tax Disputes ? New Approaches to an Old Problem", Intertax, Vol.268, 1990/5.

MAKTOUF, Lotfi, "Resolving International Tax Disputes Through Arbitration", Arbitration International, Vol. 4, Vol.1, 1988 .

MARKHAM, Michelle, "The Resolution of Transfer Pricing Disputes Through Arbitration", Intertax, Vol. 33, Vol.2, 2005 .

MASUI, Yoshihiro, "Treaty Arbitration from a Japanese Perpspective", Tax Treaty Monitor, January 2004 <http://www.iccwbo.org/policy/taxation/id501/index.html>, (Erişim Tarihi: 03.04.2007) .

MİLLİ EĞİTİM BAKANLIĞI, Örnekleriyle Türkçe Sözlük, 4. C., İstanbul, 2000.

NİŞANYAN, Sevan, Sözlerin Soyağacı, Çağdaş Türkçe'nin Etimolojik Sözlüğü, <http://www.nisanyansozluk.com/> (Erişim Tarihi ; 20.01.2007) .

NOMER, Ergin, Devletler Hususi Hukuku, İstanbul, 2008.

NOMER, Ergin / EKŞİ, Nuray / GELGEL, Günseli, Milletlerarası Tahkim, İstanbul, 2000.

OECD, Improving the Process for Resolving International Tax Disputes, Paris, 27 July 2004 (Atıflarda "Improving the Process" olarak kısaltılmıştır) .

OECD , Proposals for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty Disputes, Public Discussion Draft, Paris, February 2006 (Atıflarda "Proposal 2006" olarak kısaltılmıştır) .

OECD, Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes, Paris, 2007, (Atıflarda "Proposal 2007" olarak kısaltılmıştır) .

OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Paris, 2008 (Atıflarda "Model 2008" olarak kısaltılmıştır) .

ORAN, Daniel J.D., Oran's Dictionary of the Law, Albany, 2000.

OLIVER, J. David B., "Extension of the EC Arbitration Convention" , British Tax Review, 1998- 5.

Online Etymology Dictionary, <http://www.etymonline.com/>, (Erişim Tarihi:02.07.2007) .

ORAK, Cem, Çağatay, Kamu Hizmeti İmtiyaz Sözleşmelerinde Tahkim, Ankara, 2006 .

Oxford Dictionary of Law, Great Britain, 2003.

ÖNCEL, Mualla / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami, Vergi Hukuku, Ankara, 2008.

ÖZBAY, İbrahim, Hakem Kararlarının Tenfizi, Ankara, 2004 .

ÖZBEK, Mustafa, Alternatif Uyuşmazlık Çözümü, Ankara, 2004.

ÖZBUDUN, Ergun, Türk Anayasa Hukuku, 10. Bası, Ankara, 2009.

ÖZTEK, Selçuk, "İç Hukukta Tahkim", Avrasya Günleri, Ekonomik ve Finansal İşbirliğinin Geliştirilmesinde Hukuki İhtilafların Çözümlemesi Sempozyumu, 18-19 Haziran 1998, İstanbul, 1999.

ÖZMAN, Aydoğan, "Devletlerin Egemenliği ve Milletlerarası Teşekküller", AÜHFD, C.XXI, S.1-4, 1964.

PAK, Insop, "International Finance and State Sovereignty: Global Governance in The International Tax Regime", Golden Gate University School of Law, The Annual Survey of International & Comparative Law, Vol.10, Spring 2004.

PARK, William W., "Arbitration and the Fisc: NAFTA's "Tax Veto"", Chicago Journal of International Law, Vol.2, No.1, Spring, 2001.

PARK, William W., "Income Tax Treaty Arbitration", George Mason Law Review, Vol.10, No.4, 2002. (Atıflarda "Tax Treaty" olarak kısaltılmıştır)

PAZARCI, Hüseyin, Uluslararası Hukuk, 4. Baskı, Ankara, 2006 .

PISTONE, Pasquale, "Time for Arbitration in International Taxation", Intertax, Vol.33, No.3, s. 102, 2005 .

PISTONE, Pasquale, "Arbitration Procedures in Tax Treaty and Community Law : A Study From An Italian Perspective", Diritto e Pratica Tributaria Internazionale, Vol.1, 2001. (Atıflarda "Italian Perspective" Olarak Kısaltılmıştır)

PISTONE, "*Settlement of Disputes in Italian Tax Treaty Law*", Settlement of Disputes in Tax Treaty Law, (Editors: LANG Michael / ZÜGER, Mario), Hague, 2002. (Atıflarda "Italian Tax Treaty" Olarak Kısaltılmıştır)

POUDRET, Jean-François / BESSON, Sébastien, (İngilizceye Tercüme Edenler ;BERTI, Stephen/ PONTI Annette) , Comparative Law of International Arbitration, London, 2007.

REDFERN, Alan / HUNTER Martin, Law and Praticce of International Commercial Arbitration, London, 1999 .

REECE, Sharon A., "Arbitration in Income Tax Treaties : 'To Be or Not to Be' ", Florida Journal of International Law, Vol.7, No.277, 1992 .

RUITER, Marlies de, Supplementary Dispute Resolution, European Taxation,Vol.48, No.9, September 2008.

SABAN, Nihal, Vergi Hukuku,5. Baskı, İstanbul, 2009.

SAMUEL, Adam, "Arbitration, Alternative Dispute Resolution Generally and the European Convention on Human Rights", Journal of International Arbitration, Vol. 21, No. 5 , 2004.

SCHERMERS Henry G. / BLOKKER, Niels, M., International Institutional Law, Leiden, 2003 .

SHAW, Malcolm, N. International Law, Cambridge, 2008.

SHOUP, Carl S., "International Arbitration of Transfer Pricing Disputes Under Income Taxation", (RUGMAN A., Multinationals And Transfer Pricing), Sydney, 1985 .

SCHWEBEL, M.Stephen / WETTER, J. Gillis, "Arbitration and the Exhaustion of Local Remedies", The American Journal of International Law, Vol. 60, No.3, Jul. 1996 .

SCHULTZ, Thomas, Human Rights : "A Speed Bump for Arbitral Procedures ? An Exploration of Safeguards in the Acceleration of Justice", International Arbitration Law Review, Vol. 9, No. 1, 2006.

SUNAY, Reyhan, Tartışılan Egemenlik, Ankara, 2007.

SUR, Melda, Uluslararası Hukukun Esasları, 2. Baskı, İstanbul, 2006.

ŞAHİNOL, Resul, Ad Hoc Tahkim (UNCITRAL Tahkim Kuralları), Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2006 .

ŞİT, Banu, Kurumsal Tahkim ve Hakem Kararlarının Tanınması ve Tenfizi, Yayınlanmış Doktora Tezi, Ankara, 2005.

TANÖR, Bülent / YÜZBAŞIOĞLU, Necmi, Türk Anayasa Hukuku,9. Baskı,İstanbul, 2009.

TEKİNALP, Gülören / TEKİNALP Ünal, Avrupa Birliği Hukuku,İstanbul, 2000.

TEZİÇ, Erdoğan, Anayasa Hukuku, 13. Baskı, İstanbul, 2009.

THURONYI, Victor, Comparative Tax Law, Hague, 2003

TILLINGHAST, David R., "The Choice of Issues to be Submitted to Arbitration under Income Tax Conventions", Essays On International Taxation (Ed. Herbert H. Alpert and Kees van Raad), 1993.

TOPAL, Ahmet, Hamdi, Uluslararası Uyuşmazlıkların Yargı Dışındaki Barışçı Çözüm Yolları, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1999.

Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, www.tdk.gov.tr (Erişim Tarihi:01.07.2007) .

ULLAH, Monuhar, "Settlement of Disputes in U.K. Tax Treaty Law", Settlement of Disputes in Tax Treaty Law, (Editors: LANG Michael / ZÜGER, Mario), Hague, 2002 .

UNITED NATIONS, Economic and Social Council, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Resolving Issues That Prevent a Mutual Agreement: Supplementary Mechanisms for Dispute Resolution , Geneva, 2006 .

ÜNAL, Şeref, Uluslararası Hukuk, Ankara, 2005.

VELTHUIZEN, Erik, "Settlement of Disputes in Dutch Tax Treaty Law", Settlement of Disputes in Tax Treaty Law, (Editors: LANG Michael / ZÜGER, Mario), Hague, 2002.

VAISSIÉRE, Hugues Perdriel, "Settlement of Disputes in French Tax Treaty Law", Settlement of Disputes in Tax Treaty Law, (Editors: LANG Michael / ZÜGER, Mario), Hague, 2002.

VIÑUALES, Jorge, E., "Human Rights And Investment Arbitration: The Role of Amici Curiae", International Law : Revista Colombiana de Derecho Internacional, Junio- Noviembre de 2006 .

WILSON, Robert R., "Reservation Clauses in Agreements for Obligatory Arbitration", The American Journal of International Law, Vol. 23, No. 1, January, s.68-69, 1929.

WEINBERG, Karyn S., "Arbitration Procedures In The United States-German Income Tax Treaty: The Need For Procedural Safeguards In International Tax Disputes", Boston University International Law Journal, Spring, Vol.12, No. 179, 1994.

WOUTERS, Jan / VIDAL, Maarten, "An International Law Perspective On Tax Treaties and Domestic Law", <https://www.law.kuleuven.be/iir/nl/onderzoek/wp/WP90e.pdf>, (Erişim Tarihi:02.10.2009),

YALTI SOYDAN, BİLLUR, "Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: AYM Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:119, Ağustos 1998.

YALTI, Billur, Elektronik Ticarete Vergilendirme, İstanbul, 2003. (Atıflarda "Elektronik Ticaret" Olarak Kısaltılmıştır)

YALTI, Billur, Gümrük Birliği'nin Hukuki Yapısı, İstanbul,1997. (Atıflarda "Gümrük Birliği" Olarak Kısaltılmıştır)

YALTI, Billur, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, İstanbul, 1995. (Atıflarda "Anlaşmalar" Olarak Kısaltılmıştır)

YALTI, Billur, Vergi Yükümlüsü'nün Hakları, İstanbul, 2006. (Atıflarda "Yükümlü Hakları" Olarak Kısaltılmıştır)

ZEKOS, Georgios, I., "The Treatment of Arbitration Under EU Law", Dispute Resolution Journal, May 1999.

ZÜGER, Mario, Arbitration Under Tax Treaties, Improving Legal Protection in International Tax Law, Amsterdam, 2001 . (Atıflarda "Arbitration" Olarak Kısaltılmıştır)

ZÜGER, Mario, "Conflict Resolution in Tax Treaty Law", Intertax, Vol.30, Is.10,2002. (Atıflarda "Conflict Resolution" Olarak Kısaltılmıştır)

ZÜGER, Mario, "Mutual Agreement and Arbitration Procedures in a Multilateral Tax Treaty", Multilateral Tax Treaties: New Developments in International Tax, (Editors:Michael Lang et al.,London, 1998. (Atıflarda "Arbitration Procedure" Olarak Kısaltılmıştır)

ZÜGER, Mario, "Settlement of Disputes in Tax Treaty Law-General Report", Settlement of Disputes in Tax Treaty Law, (Editors: LANG Michael / ZÜGER, Mario), Hague, 2002. (Atıflarda "General Report" Olarak Kısaltılmıştır)

(İnternet Siteleri)

<http://www.pca-cpa.org/upload/files/1907ENG.pdf>, (Erişim Tarihi;20.07.2007);

<http://www.pca-cpa.org/upload/files/1899ENG.pdf>, (Erişim Tarihi;20.07.2007)

<http://www.tdk.gov.tr>, (Erişim Tarihi;16.09.2007)

<http://www.unesco.org/archives/guide/uk/ici/historique.html>, (Erişim Tarihi : 25.08.2007)

<http://www.pca-cpa.org/upload/files/1899ENG.pdf> (Erişim Tarihi;20.07.2007)

<http://www.iccwbo.org/policy/taxation/id501/index.html>, (Erişim Tarihi : 03.04.2007)

<http://www.ifa.nl/index.htm>, (Erişim Tarihi ; 07.06.2007)

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/arbitration_convention/index_en.htm (Erişim Tarihi : 20.07.2009)

<http://www.anayasa.gov.tr/eskisine/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1995/K1995-23.htm>, (Erişim Tarihi: 08.07.2008)

<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1055> , (Erişim Tarihi:28.01.2009)

<http://www.unece.org/trans/conventn/legalinst.html> (Erişim Tarihi : 25.07.2008)

http://uese.eu/upld/atc/uese_40.pdf, (Erişim Tarihi ; 13.05.2009)

<http://www.treas.gov/offices/tax-policy/library/CanadaProtocol07.pdf> , (Erişim Tarihi : 01.06.2008)

<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2008:115:0047:0199:EN:PDF>, (Erişim Tarihi : 12.05.2009)

<http://www.treas.gov/press/releases/reports/germanprotocol06.pdf> ,(Erişim Tarihi : 01.06.2008) .

<http://www.treas.gov/offices/tax-policy/library/Belgium06.pdf>, (Erişim Tarihi : 01.06.2008)

<http://www.treas.gov/offices/tax-policy/library/CanadaProtocol07.pdf> , (Erişim Tarihi : 01.06.2008)

http://eur-lex.europa.eu/en/treaties/dat/12002E/htm/C_2002325EN.003301.html (Erişim Tarihi : 10.06.2009)

<http://www.sgk.gov.tr/wps/portal/Anasayfa/Ulkeler> (Erişim Tarihi :12.07.2009)

<http://www.ifa.nl/index.htm>, (Erişim Tarihi ; 07.06.2007)

<http://www.iccwbo.org/policy/taxation/id501/index.html>, (Erişim Tarihi: 03.04.2007).

http://europa.eu/abc/treaties/index_en.htm (Erişim Tarihi;15.06.2009)

http://aei.pitt.edu/3016/02/EUSA_paper_LAVRANOS_FINAL.doc#_Toc98913253 , (Erişim Tarihi ;20.05.2008),.

<http://arsiv.ntvmsnbc.com/news/419856.asp>, (Erişim Tarihi : 01.07.2009)